

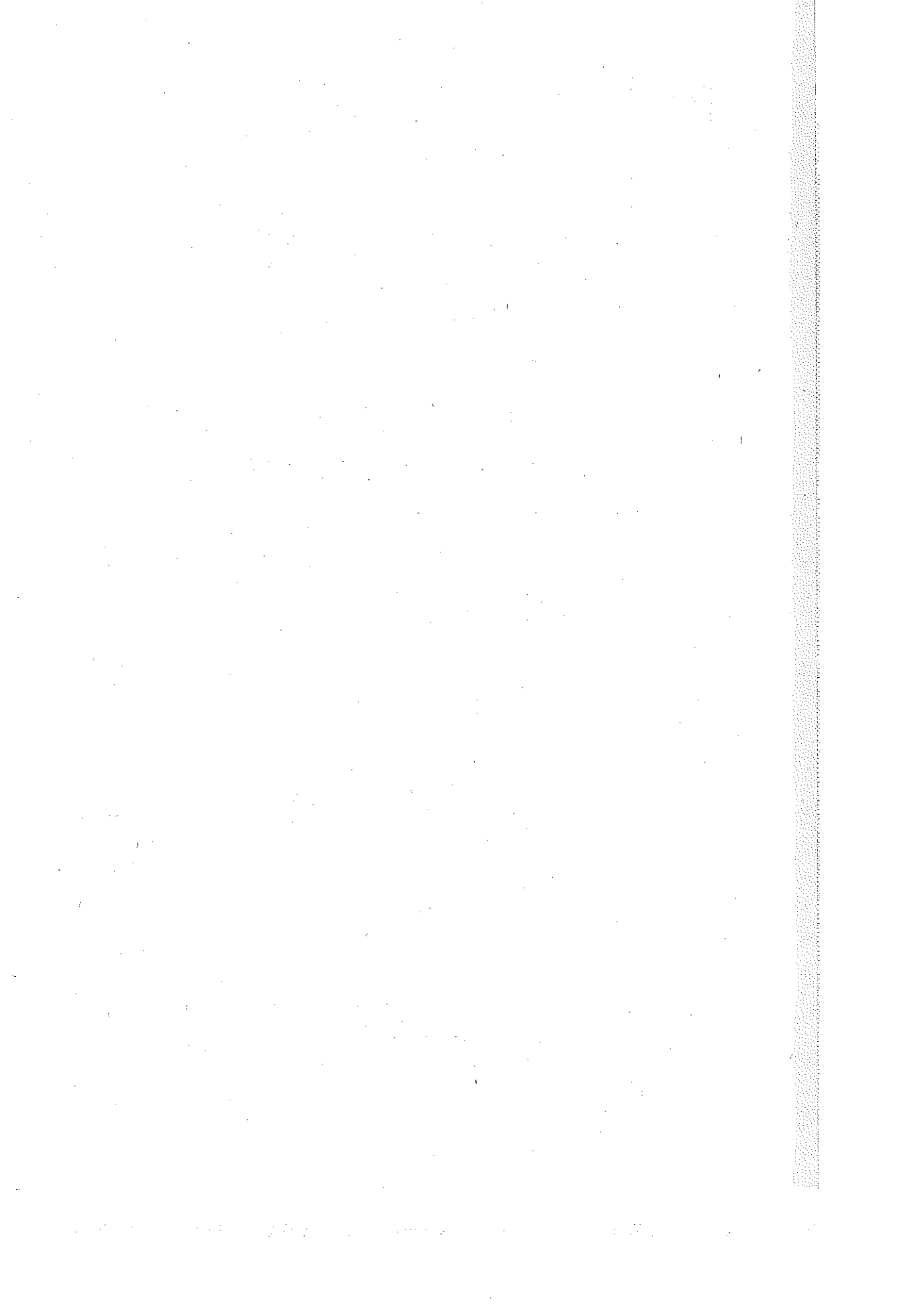
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYIMLARINDAN : No. : 1147
İKTİSAT FAKÜLTESİ : No. : 170
MALİYE ENSTİTÜSÜ : No. : 21

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Onbirinci Seri — Sene 1965



SERMET MATBAASI
Semsî Arkadaş
İstanbul — 1965



Ö N S Ö Z

Maliye Enstitüsü Konferanslar Serisinin 1965 yılına ait olan bu 11. cildi aynı sene sonundan önce yayınlanmış bulunmaktadır. Bu neticenin elde edilmesine imkân veren yazarlara burada teşekkürü zevkli bir vazife bilirim.

Bu ciltde de 12 etüd yer almış bulunmaktadır. Bunlardan ikisi yabancı yazarların eseridir. Konferansların gelecek sayısında da yine iki yabancı yazarın etüdleri sunulacaktır.

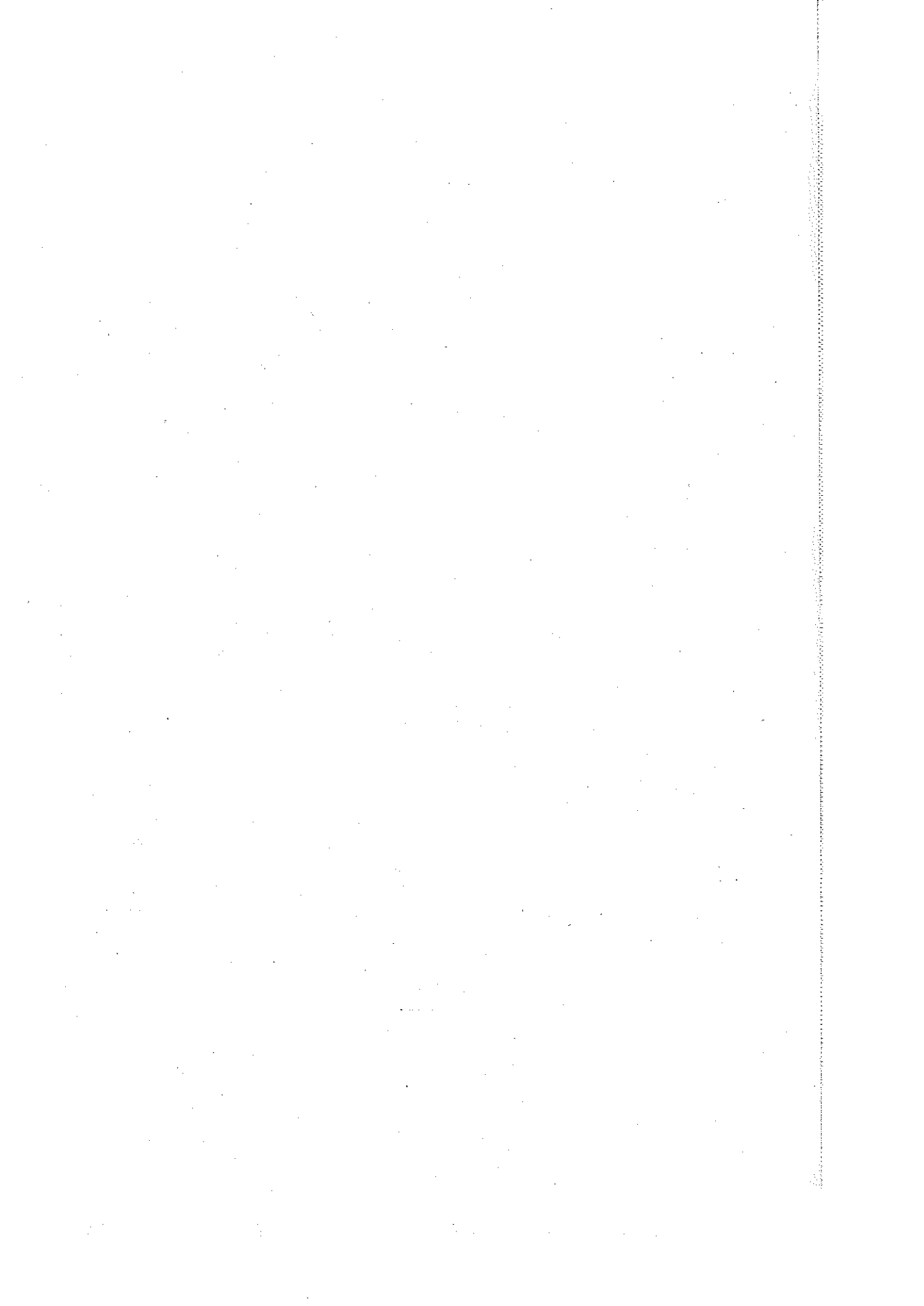
Bu arada, Maliye Enstitüsünün diğer yayınlarına da kısaca işaret etmek isterim. İçinde bulunduğumuz 1965 yılında, iki konferans serisi ile, bir tercümeler kitabı yayınlanmıştır. Tercümeler serisinin ikinci kitabı da basılmış bulunmaktadır.

Ayrıca, bir tercüme kitapla Maliye Enstitüsü Haftalarının birincisini teşkil eden Trabzon Haftası kitabı matbaaya verilmiş bulunmaktadır. Bu suretle, 1965 yılında yapılacak beş yayınlı 1964 ün dört kitaptan ibaret yayın rekoru kırılmış olacaktır.

Şunu da hemen ilâve edeyim ki, 1966 yılı için daha geniş bir yayın programı hazırlanmış bulunmaktadır. Maliye Enstitüsü, kendisine düşen vazifeyi her sene bir evvelkinden daha iyi bir şekilde başarmağa çalışmanın zevk ve heyecanı içindedir.

Bu önsöze son verirken, Maliye Enstitüsü faaliyetlerinin git-tikçe artan bir tempo ile gelişmesinde büyük yardımlarını gördüğüm genç arkadaşlarıma ve bu sayının hazırlanmasında üstün bir gayret sarfetmiş olan Asistan Metin Tarım'a teşekkür ederim.

Maliye Enstitüsü Müdürü
Prof. M. Orhan DİKMEN



FINANCING THE UNITED NATIONS

Prof. Dr. James MURRAY

University of Iowa (U.S.A.)

Perhaps no other characteristic of the United Nations illustrates so well the fact that it is an international (rather than supranational) institution as the method of financing the organization. A fundamental requirement of any true government is the power of coercive taxation - and this the United Nations simply does not have. It is true that members failing to meet their financial obligations are subject to a sanction; but, at least in the case of the more powerful members, such a sanction will be applied only with the greatest reluctance. For to apply it risks the very existence of the organization. This point was amply demonstrated in the recently concluded nineteenth session of the General Assembly, where, by mutual agreement, the issue of invoking the penalty against the Soviet Union was circumvented.

More importantly, the distinction between punishing a member for failure to pay its assessment and the ability to coerce payment should be kept in mind. Even if a member is so punished, the United Nations still has no way actually to collect the funds owed to it - another reason for the reluctance to apply the sanction. Despite the fact that the Charter is a mutually binding international treaty, the United Nations remains an essentially voluntary organization, especially so in the critical area of its finances.

These considerations remained pretty much in the background for the first dozen years of United Nations history because, with unimportant exceptions, members consistently met their financial obligations. Beginning with the Suez crisis of 1956, however, and extending into the Congo operations of the early 1960's, the refusal of some members to contribute to one or both of these United Nations activities precipitated what has come to be known as the financial crisis. In discussing this crisis, and the events leading up

to it, I want to emphasize its political implications - I write, that is to say, as a student of politics rather than of public finance.

THE BUDGET AND ITS FINANCING

There are at least two, and possibly three, types of budgets in the United Nations. First, there are the strictly voluntary programs - exemplified by some United Nations Technical Assistance activities - which depend for their funds on contributions of members. Second, there is what is often referred to as the regular budget of the organization. This is prepared in a fashion similar to many national budgets. The Secretary-General makes the initial estimates, these are reviewed by an Advisory Committee of financial experts and then submitted to the General Assembly's Fifth Committee. The final budget is approved by the General Assembly in plenary session. Whether or not there is a third category - special budgets - is a matter of contention.

To raise the money for the regular budget the Charter provides (Article 17, paragraph 2) that «The expenses of the Organization shall be borne by the Members as apportioned by the General Assembly.» On what basis that apportionment will be made is clearly up to the General Assembly. Within certain limits the criterion of assessment has been ability to pay. The limits referred to are that (1) in principle no state should be responsible for more than thirty per cent of the total budget, and that (2) no state should be responsible for less than four one hundredths of one per cent of the total budget. The latest assessments for which figures are available (1963) show a range of .04 per cent to 32.05 per cent¹.

In addition to giving the General Assembly wide discretion as to the apportionment of United Nations expenses, the Charter also provides (Article 19):

A member of the United Nations which is in arrears in the payment of its financial contributions to the Organization shall have no vote in the General Assembly

1) This figure is, of course, for the United States. The American contribution has been gradually decreasing from almost forty per cent in 1946-48 to the accepted limit of thirty per cent.

if the amount of its arrears equals or exceeds the amount of the contributions due from it for the preceding two full years. The General Assembly may, nevertheless, permit such a Member to vote if it is satisfied that the failure to pay is due to conditions beyond the control of the Members.

Two things about this article should be emphasized. First, the loss of vote in the General Assembly for those member states more than two years behind in their payments is mandatory. Second, the only exception to this is in the case of a state being unable to pay, that inability to be determined by the General Assembly.

Article 19 thus provides for the «punishment» for non-payment of assessments referred to earlier in our discussion. While, from almost the very beginning of the United Nations, some states fell behind in their payments, the question of applying the article never arose - it being generally understood that failure to pay was due to lack of funds. Furthermore, the states involved were among those allotted the minimum assessment, so that their delinquency was of negligible importance to the financial status of the organization.

THE FINANCIAL CRISIS

What has come to be known as the financial crisis had its inception in the creation of the United Nations Emergency Force (UNEF) to help settle the Suez imbroglio of 1956. At that time it was agreed that all United Nations expenses in connection with the operation would be handled through an ad hoc account, financed by such voluntary contributions as might be forthcoming and by assessing all members on the same basis as that use for the annual budgets². Setting up such an ad hoc, or special, account has been criticized on the grounds that it lends credence to the argument that UNEF (and later operations in the Congo) are not part of the «regular» United Nations budget, and hence member states are not obligated to fulfill these assessments³. While there may be a degree

2) General Assembly Resolution 1001 (ES-1), adopted November 7, 1956 by a vote of sixty-four to zero, with twelve abstentions.

3. Rosener, *The United Nations Emergency Force* (1963), cited in D. W. Bowett, *United Nations Forces*, London: Stevens & Sons (1964), p. 144.

of validity in this criticism, it should be remembered that UNEF was created at a time of great tension - the Hungarian revolution was proceeding simultaneously with the invasion of Egypt. Further, neither the full extent of the operations of UNEF could be clearly seen from the beginning, nor the amount of voluntary contributions be accurately estimated. In view of this, the Secretary-General's proposal, which was accepted by a large majority of the Assembly, to handle the Suez operation apart from the regular annual budget seems reasonable.

Despite the General Assembly's adoption of this plan, objections to it were voiced almost immediately. These objections took two forms: one concerning the legality of any Assembly-authorized use of contingents; the other concerning the method of assessment for financing those contingents. In the first category was the argument of representatives of the Soviet bloc who insisted that *only* the Security Council could authorize the use of troops, and the Assembly's action therefore violated the Charter. In the second category two positions were developed. The Arab states, supported by the Soviets, argued that only those states responsible for the aggression should be assessed. Many Latin American delegates, on the other hand, suggested that since the major powers had the primary responsibility under the Charter for the maintenance of international peace and security the major burden for financial support of peace-keeping operations should fall on them.

These arguments, voiced continually during the Suez crisis, and repeated later with regard to the Congo operation, would be of minor interest if their proponents had nonetheless been willing to consider themselves bound by their rejection in the General Assembly in favor of following the usual method of assessment. But they were not. Instead, they were used to justify the adamant refusal to contribute funds either to UNEF or the Congo operation.

Failure to contribute proved financially embarrassing for the United Nations in the case of Suez. In the Congo crisis of the early 1960's embarrassment turned into incipient catastrophe. Without going into a myriad of details, a few figures may be used to indicate the dimensions of the problem. As of the end of 1962, out of a total membership of one hundred ten, seventy-one states were in arrears on either or both of their UNEF and Congo assessments. At the same time the United Nations had a deficit of \$ 74 millions - which increased to almost \$ 94 millions by the end of March, 1963. Signif-

icantly, more than half of this deficit could be accounted for by Soviet refusal to contribute to either operation. Perhaps just as significantly, France joined the list of opponents to the Congo operation, accounting for another \$ 15 millions of the deficit ⁴.

While these figures indicate the situation at the early part of 1963, it had become obvious from almost the beginning of the Congo crisis that the worsening problem of finances would have to be met. With this in mind, in 1961 the General Assembly took two steps, one amounting to a frontal attack on the problem, the other involving the attempt at a more subtle remedy.

The first of these was a decision to ask the International Court of Justice for an advisory opinion as to whether the expenditures authorized for the Suez and Congo operations constituted «expenses of the Organization» within the meaning of Article 17 of the Charter ⁵. The notion was that if the Court answered this question in the affirmative there would be a clear legal obligation on the part of all members to pay their Suez and Congo assessments. And, in July, 1962, the Court rendered its opinion ⁶ - in a nine to five decision - that the expenditures concerned did fall under Article 17. It summarily brushed aside the contention that the Suez and Congo accounts were special, as opposed to the regular budget, by pointing out that Article 17 refers simply to the expenses of the organization, irrespective of whether these expenses are regular, special or anything else. In addition, the majority decision contained two interesting points which are worth noting in passing.

First, the Court took up the question of whether the United Nations was authorized by the Charter to undertake the kind of action it had pursued in Suez and the Congo, agreeing that if such action were not authorized there would be no obligation on the part of any member to support it financially. The Court's conclusion that the activities were «constitutional» is not as noteworthy as its assertion of what amounts to judicial review. That is, by even entertaining the question, the Court asserted its authority to determine whether acts of the United Nations were or were not in conformity with the Charter - though, admittedly such determinations remain

4) United Nations Document ST/ADM/Ser. B/168. Cited in Sydney Bailey, *The United Nations*, New-York: Frederick A. Praeger (1963), Appendix, p. 126.

5) General Assembly Resolution 1731 (XVI).

6. *I. C. J. Reports*, 1962, pp. 151-80.

advisory in nature. A second interesting point in the Court's decision concerned the Soviet argument that only the Security Council could authorize action for the maintenance of peace and security. Rejecting this contention, the Court went on to say that even if it were accepted, the financial obligation would not be removed. As long as the United Nations itself is authorized to act, the obligation to support that act financially exists, irrespective of whether the action was taken by the «proper» organ. How far this doctrine might be extended in the future is anybody's guess.

By a vote of 76 to 18, with 8 abstentions, the General Assembly accepted this opinion in December, 1962⁷. The frontal assault appeared successful - but was it? In other words, what is the significance of the acceptance by the General Assembly of an advisory opinion of the Court if there remain members who still argue its legality and refused to be bound by it? The question is well suited to provide students of international law countless hours of abstract legal argumentation, but what it comes down to is the fact, mentioned at the outset of this discussion, that no state can be coerced into payment. The Court's opinion doubtless added moral weight to the position of the majority, it may even have created a legal obligation for delinquent states to pay their arrears (though this is arguable). But in any case it did not, as it could not, prevent any state from continuing to default on its payments.

The second step taken by the General Assembly in 1961 was to authorize the Secretary-General to issue bonds in an amount up to \$ 200 millions, and to include in subsequent budgets provision for the payment of two per cent interest and any principal due. This flanking maneuver was designed both to ameliorate the immediate financial situation of the organization and, a strifle more subtly, to force states to contribute to the United Nations operations despite their objections. For if the bonds were used to pay for the United Nations forces in the Congo, and the «regular» budget increased to pay off the bonds, then any state keeping up with its regular assessment would, in effect, be contributing to the Congo operation. The bond issue did succeed in taking some of the immediate financial pressure off the organization, but did not succeed in its other purpose. The Soviet Union, among other members, simply announced

7) General Assembly Resolution 1854 (XVII).

that it would not pay that portion of its regular assessment earmarked for the repayment of the bond issue.

The financial crisis does not mean that the United Nations is incapable of further efforts along the lines of Suez and Congo. One alternative sources of financing similar operations - as illustrated in Cyprus - is to have interested states undertake the burden. But it does mean that future operations may have to be circumscribed, and it raises the further spector of the possibility of a financial «veto» in the United Nations - preventing, or at least seriously impeding, United Nations activities by refusing to contribute the necessary funds.

Considerations such as these have given rise to a number of suggestions - emanating mostly from private groups and individuals - to provide the United Nations with alternative sources of income. These have ranged all the way from setting up a Reserve Fund to the taxation of individuals. Other possible sources suggested include economic rights in Anartica or the ocean beds, and the tolls from one or more international waterways⁸.

While there is doubtless merit in considering various alternative sources of income, such an approach does not go to the heart of the present difficulty. When the entire United Nations budget, including both the Suez and Congo operations, for the year 1962 represents less than one-half of one per cent of the American defense budget or less than one and one-half per cent of that of the Soviet Union, it is difficult to argue that the major problem of United Nations peace keeping activities is one of unduly high costs.

But suppose that the United Nations did have an independent source of income totalling, say, \$100 millions per year. Who would control the dispositin of these funds? Until now, the Secretaries-General have operated on the principle that no United Nations forces could enter an area without the consent of the government. But, as well, each Secretary-General has felt honor bound by the nature of his office to carry out the recommendations of the General Assembly to the best of his ability. It is not inconceivable that the two-thirds vote necessary to pass an Assembly resolution could be mustered among Afro-Asian states to send United Nations troops to the Union of South Africa to coerce a change in that country's policy of apartheid. Regardless of what one may think of the de-

8) See Bowett, *op. cit.*, pp. 481-82.

sirability of doing just that, the possibilities opened up by such a course of action are, to put it mildly, staggering.

What this suggests is that what has been termed a financial crisis in the United Nations is in reality a political one.

THE POLITICAL CRISIS

The political nature of the crisis as brought to a head at the nineteenth session of the General Assembly last Fall. On January 1, 1964, the arrears of the Soviet Union (including its obligations for Suez and the Congo) amounted to more than the contributions due from it «for the preceding two full years», thus making that state subject to the application of Article 19. It is safe to say, that with the possible exception of Albania, no member state was happy about this situation. If the issue was brought to a vote in the General Assembly, either a clear provision of the Charter would be flouted, or the real risk of the Soviet Union leaving the organization would be incurred. At the same time, merely to ignore the fact of Soviet delinquency and proceed as if it did not exist would, in the opinion of many delegations (including, especially, that of the United States), amount to an open breach of the Charter. The Americans insisted, therefore, that Article 19 be applied unless the Soviets agreed to contribute the necessary funds, while the Soviets just as insistently refused to budge from their position that UNEF and the Congo military operation were illegal.

The issue was evaded by the temporary expedient of not voting. Those decisions taken were handled as proposals by the President of the General Assembly to which no delegation objected - hence, technically, no vote. At the last minute, the Albanian delegation tried to upset the agreement by demanding a vote; this was overcome by the simple device of voting but not considering it as voting.

This «double-think» aura of the nineteenth Assembly was obviously a stop gap measure to get through this session and hope that before next Fall a way would be found to reconcile the Soviet and American positions. It is not being overly optimistic to assert that probably some way out of the current impasse will be found. But the underlying problem still remains. And this concerns the very nature of the United Nations.

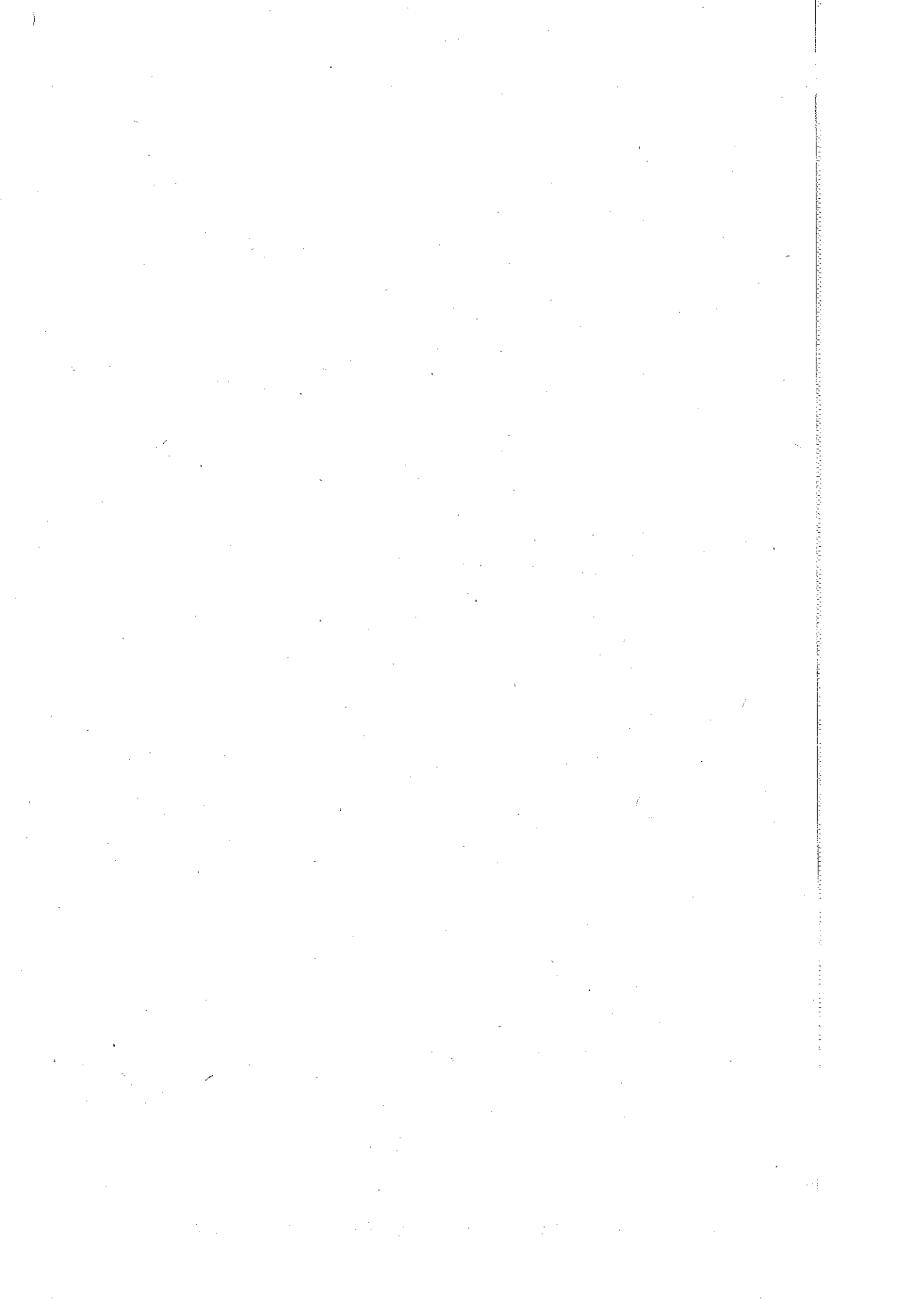
When the Soviet delegate, during the Suez crisis, voted to turn the matter over to the General Assembly because French and

British vetoes stopped Security Council action, he clearly indicated his government's acceptance of the Uniting For Peace Resolution which it had fought against for so long. But the Soviet Union did not, at the same time, accept the notion that the General Assembly could do anything more than recommend a settlement. There is a difference, in the Soviet view, between recommendation and action of the sort taken in Suez and the Congo - and for the latter the Soviets have argued the necessity of Security Council authorization. Leaving aside any ulterior motives the Soviets may have had for taking such a position, in defending it that have had an ally in France - and, in fact, may not be so very far from the views of the United States and Britain as well.

Using the General Assembly as a source of United Nations action, over the protests of important members, may seem all right when your side has the votes. But as the Southern Hemisphere increasingly dominates the General Assembly, there is a distinct possibility of voting majorities having little relationship to power realities - which can work only to the detriment of the organization.

The United Nations has so far demonstrated a remarkable capacity to survive what might be called its constitutional impasses. But in each case, if a major power was involved, it has been in a relatively isolated position. To grant the General Assembly authority to involve the United Nations in activities which will necessitate the financial support of the major states is to play a most dangerous game. For it means either turning over to qualified majority rule what amounts to legislative authority, or - the more likely result - granting authority without the power to enforce it. Such a step may be desirable, even necessary. But it obviously transcends the question of finances, and is one which should not be taken lightly.

This is not to say that exploration of a way out of the current impasse is not critically needed. Nor is it to deny the usefulness of imaginative proposals for giving the United Nations the financial where-withal to carry on its activities independently of the interest of any particular state or states. But it is to assert that the financial crisis is only the glacial cap on the underlying iceberg of a political crisis involving the very nature of the United Nations. In such a crisis the need for haste may be great - but there is perhaps a greater need to make haste slowly.



BİRLEŞMİŞ MİLLETLERİN FİNANSMANI

Prof. Dr. James MURRAY

Iowa Üniversitesi A.B.D.

Birleşmiş Milletlerin uluslarüstü değil de uluslararası bir teşkilât olduğunu gösteren en iyi vasfı, belki de teşkilâtın finansmanıdır. Gerçek devletin temel şartlarından biri cebren vergilendirme kudretidir ki, Birleşmiş Milletler buna malik değildir. Her ne kadar malî sorumluluklarını yerine getirmeyen üyelere karşı müeyyideler varsa da, hiç olmazsa büyük devletler bahis konusu olduğu zaman bu müeyyideler büyük isteksizlikle tatbik edilir. Çünkü, bunları tatbik etmek, teşkilâtın varlığını tehlikeye düşürür. Bu nokta, az bir süre önce sona eren 19. uncu Genel Kurul devresinde karşılıklı anlaşma yolu ile Sovyetler Birliğinin cezalandırılmasının önlenmesi ile, açıkça müşahade edilmiştir.

Daha önemli olarak, bir üyenin hissesini ödememekten dolayı tecziye edilmesi ile, üyeyi cebren ödemeye mecbur tutma arasındaki farklı aklımızda tutmalıyız. Bir üye cezalandırılırsa dahi, borcun tahsil edilmesi için Birleşmiş Milletlerin takibedeceği bir yolun bulunmaması, bu teşkilâtın müeyyideler kullanmaktan çekinmesi için diğer bir sebep teşkil eder. Anayasasının muteber bir beynelmilel anlaşma olmasına rağmen Birleşmiş Milletler, özellikle hayatî önemi haiz olan malî alanda, gönüllü olarak iştirak edilen bir teşkilâttır.

Bu düşünceler, Birleşmiş Milletler tarihinin ilk on iki yılında önemsiz kalmışlardır, çünkü üyeler malî sorumluluklarını daima yerine getirmişlerdir. Fakat 1956 Süveyş meselesinden başlayarak, 1960 başlarındaki Kongo faaliyetleri de dahil olmak üzere, bazı üyelerin faaliyetlerin birine veya her ikisine malî bakımdan katılmayı reddetmeleri, Birleşmiş Milletler de bir malî kriz doğurmuştur.

Krizi ve bunu doğuran hadiseleri incelerken, siyasi önemi üzerinde durmak istiyoruz. Diğer bir deyimle, bir maliyeci olarak değil bir siyaset ilimcisi olarak yazıyoruz.

BÜTÇE VE FİNANSMANI

Birleşmiş Milletler'de en az iki ve muhtemelen üç tip bütçe mevcuttur. İlkin, Birleşmiş Milletler teknik yardım faaliyetleri gibi doğrudan gönüllü olarak iştirak edilen ve gelirini bağışlarından temin eden programlar vardır. İkinci olarak teşkilâtın normal bütçesi diye isimlendirilen bütçe vardır. Bu bütçe millî bütçelerin hazırlanışına benzeyen bir usûlle hazırlanır. İlk tahminleri Genel Sekreter yapar, sonra tahminler uzmanlardan müteşekkil bir istişare komisyonu tarafından gözden geçirilerek Genel Kurul'un Beşinci Komisyonuna havale edilir. Bütçe son şekliyle Genel Kurul'un genel oturumunda onaylanır. Özel bütçeler adında üçüncü bir kategorinin varlığı ise bir münakaşa konusudur.

Normal bütçenin gelirini temin için Anayasanın 17 ci madde 2 ci fıkrasında şöyle denilmektedir. «Teşkilâtın masrafları, genel Kurul'un tesbit edeceği gibi, üyeler tarafından paylaşılacaktır.» Paylaşılmanın hangi esaslara dayandırılacağını tayin gayet vazih olarak Genel Kurul'a bırakılmıştır. Bazı sınırlar dahilinde, aidat tahakkukunun kıstası ödeme kabiliyeti olmuştur. Bahsedilen sınırlar a) prensip olarak hiç bir üye bütçenin yüzde 30 undan fazlasını ödemekle mükellef değildir b) hiç bir devlette bütçenin onbinde 4'ünden azını ödeyemez. Elimizde bulunan en son rakamlara göre (1963) tahakkuk edilen aidatlar onbinde 4 ile yüzde 32.05 arasında değişmektedir¹.

Genel Kurul'a Birleşmiş Milletler masraflarını paylaştırmak için verilen geniş yetkinin yanısıra, 19 cu maddede şu kısımda vardır:

«Bir Birleşmiş Milletler üyesi, teşkilâta olan borcunu ödemediği, ve bu borç son iki devre için takdir edilen meblâğların toplamını aştığı takdirde, o üye Genel Kurul'da oy hakkını kaybeder. Buna rağmen, eğer üyenin borcunu ödeyememesi kendi iktidarı dışında kalan sebeplerden dolayı ise, Genel Kurul böyle bir üyenin oy hakkını iade edebilir.»

1) Bu son rakam, anlaşılacağı gibi Amerika Birleşik Devletleri'ne aittir. Amerikan'ın iştiraki 1964 - 48 arasında takriben % 40'tan azalarak kabul edilen % 30 sınırına yaklaşmıştır.

Bu madde de üzerinde durulacak iki nokta vardır. Birincisi, borçların iki sene üstüste ödemeyen devletlerin oylarını kaybetmesi mecburîdir. İkincisi ise, yegâne istisna bir üyenin ödeme kabiliyetini haiz olmama hali ki, bunu da Genel Kurul tayin eder.

Böylece 19 cu maddenin, yukarda değindiğimiz borç ödeme-meyi bir müeyyide ile cezalandırdığını görüyoruz. Birleşmiş Mil-letler'in kuruluşundanberi bazı üyeler ödemelerinde gecikmişlerse de, üyelerin ödeme yapamaması parasızlıklarına atfedildiğinden 19, cu maddenin tatbik edilmesi bahis konusu olmamıştı. Zaten, borcunu ödemeyen devletler en düşük payı ödeyen devletlerdi, ve do-layısıyla şartları yerine getirememeleri teşkilâtın malî vaziyetini müteessir etme bakımından önemsiz kalıyordu.

MALÎ KRİZ

Günümüzün malî krizinin tohumları 1956 Süveyş karışıklığını uzlaştırmak için kurulan Birleşmiş Milletler Barış Gücü (UNEF) zamanında atılmıştı. Bu tarihte, faaliyet ile ilgili masrafların ba-ğışlar ve normal bütçe masraflarının tesbit edildiği usule göre ta-hakkuk ettirilecek aidatlar yoluyla varidatı temin edilen bir ek büt-çeden karşılanacağı üzerinde anlaşmaya varılmıştı.²

Fakat böyle ek veya özel bir bütçenin ihdası, Barışgücü mas-raflarının (daha sonra Kongo'daki de dahil) Birleşmiş Milletler normal bütçesine dahil olmadığı ve üyelerin bu masraflara iştirak mecburiyetinde de olmadıkları iddiasını destekleme imkânı sağla-ması bakımından tenkit edilmiştir³. Bu tenkitte her ne kadar bir hakikat payı olduğu kabul edilse dahi, unutmamalıdır ki Barışgü-cü büyük gerginliklerin hüküm sürdüğü bir devrede kurulmuştur. Mısır'ın işgali devam ederken, Macaristan'da da ihtilâl oluyordu. İlâveten, ne Barışgücü faaliyetlerinin kapsamı başlangıçta açık ola-rak görülmüş, ne de yapılacak bağışların miktarı doğru tahmin edilmmişti. Bu şartlar dahilinde, Genel Kurul tarafından büyük ço-ğunlukla kabul edilen Genel Sekreter'in Süveyş faaliyetlerini nor-mal bütçe harici tutmak teklifi normal karşılanabilir.

2) Genel Kurul'un 1001 (ES-1) sayı ve 7 Kasım 1956 tarihli tebliği ki 64 leyhte ve 12 çekimser oyla kabul edilmiştir.

3) Rosener, *The United Nations Emergency Force* (1963) D. W. Bowett'in; *United Nations Forces*, London: Stevens and Sons (1964), adlı eserinde s. 144

Genel Kurul'un bu plâni kabul etmesine rağmen, hemen itirazlar yükselmeğe başladı. İtirazlar iki yönden yapıldı. Bir tanesi yetkisini Genel Kurul'dan alan kuvvetlerin kullanılmasının hukukî olup olmadığınınla, diğeri ise masrafların paylaşılmasında uygulanan usulle ilgili idi. Birinci kategoride Sovyet temsilcilerinin ısrarla ileri sürdükleri iddia, sadece Güvenlik Konseyi'nin asker kullanılması için karar alma yetkisini haiz olduğu ve dolayısıyla Genel Kurul'un davranışının Anayasa'yı ihlâl ettiği idi. İkinci grupta iki ayrı tutum gelişti. Sovyetler tarafından da desteklenen Arap Devletleri masrafların sadece müteceviz devletlere yüklenmesini istiyorlardı. Öte yandan, bir çok Latin Amerika devleti, temel sorumluluğun büyük devletlere yüklendiği ileri sürerek barış faaliyetleri için gereken malî desteğinde onlara yüklenmesinin gerekli olduğunu belirtiyordu.

Bu iddialar Süveyş meselesinde devamlı olarak ileri sürülmüş, Kongo meselesinde de tekrarlanmıştır. Eğer taraflar, iddialarının Genel Kurul'da kabul edilmediğini görünce, masrafların alışılmış paylaşma usulüyle bölüşülmesine itaat etmeğe kendilerini mecbur hissetselerdi, iddiaların önemi kalmayacaktı. Fakat kendilerini mecbur hissetmemişlerdir. Ve iddialar hem UNEF gücüne hem de Kongo faaliyetlerinin masraflarına iştiraki kesinlikle reddetmeği meşru kılmak için kullanılmıştır.

Bağışlarda bulunulmaması, Süveyş hadisesinde, Birleşmiş Milletleri malî bakımdan mahçup duruma düşürdü. 1960 başlarında zuhur eden Kongo krizinde ise bu utangaçlık bir facia başlangıcı mahiyetini arzetti. Fazla tafsilâta girmeden zikredilecek birkaç rakam, meselenin çapını gösterebilir. 1962 sonunda 110 üyeden 71 i UNEF veya Kongo borçlarının birini veya her ikisini ödemedede geride kalmışlardı. Birleşmiş Milletlerin 74 milyon dolarlık bir açığı vardı ki bu 1963 Mart'ında takriben 94 milyon dolara yükselmişti. Mühimdir ki, açığın yarısından fazlası Sovyetlerin her iki faaliyetin masraflarına iştirak etmemesi ile izah edilebiliyordu. Aynı derecede mühim olarak, Kongo masraflarına katılmayı Fransa'da reddetmiştir ve açığın 15 milyonunu da bu suretle izah etmek kabildir⁴.

Zikredilen rakamlar 1963 başındaki durumu belirtmekle beraber, krizinin başlangıcından itibaren gittikçe kötüleşen bir malî me-

4) Birleşmiş Milletler Dokümanları ST/ADM/Ser.B/168. Sydney Bailey'in *The United Nations*, NewYork: Frederick A. Praeger (1963) adlı eserinin Appendix, 126'ncı sayfasında zikredilmiştir.

selenin halledilmesi gerektiği açıkça belirmişti. Bu düşünceyle, Genel Kurul iki tedbir aldı. Tedbirlerin bir tanesi meseleye doğrudan el atıyor, diğeri ise daha dolaylı bir tedavi çaresine başvuruyordu.

Tedbirlerin ilki, Beynelmilel Mahkeme'ye müracaat edip, Süveys ve Kongo meseleleri için yapılan masrafların, Anayasanın 17 ci maddesindeki «teşkilâtın masrafları» teriminin kapsamına girip girmediği hakkındaki görüşünü sormak oldu⁵. Bu sorunun ardındaki fikir, eğer mahkeme müsbet cevap verirse, her üye Kongo ve Süveys faaliyetleri için tahakkuk ettirilen borcunu ödemeye kanunen mecbur olacaktı. Temmuz 1962'de Mahkeme 9 leyhte, 5 aleyhte oyla bahsedilen masrafların 17 ci madde kapsamına girdiğine karar verdi⁶. Mahkeme Kongo ve Süveys bütçelerinin özel olduğu fikrini kabul etmedi ve 17.nci maddenin teşkilâtın masraflarından batsettiğine, normal, özel veya daha başka diye ayırım yapmadığına işaret etti. İlâveten, ekseriyetle alınan kararın, bahsetmeden geçmek istemediğim iki enteresan noktası vardır.

İlk olarak Mahkeme, Anayasasının Birleşmiş Milletlere Süveys ve Kongodaki faaliyetleri için yetki verip vermediği sorusunu ele aldı ve vermediği takdirde de hiç bir üyenin malî sorumluluk altına girmeyeceğini kabul etti. Mahkeme'nin faaliyetleri Anayasa'ya aykırı bulmaması pek önemli değildir, fakat mahkeme bir faaliyetin hukukî olup olmadığını inceleyebileceğini göstermiş oldu. Böyle bir soruyu sadece ele almayı kabul etmekle Mahkeme herhangi bir faaliyetin Anayasa'ya uygun olup olmadığını, her ne kadar karar bir görüş mahiyetinde ise de, takdir etme yetkisine sahip olduğunu ileri sürüyordu. İkinci ilginç nokta, Sovyetler Birliğinin sadece Güvenlik Konseyi'nin barış ve güvenliğin temini için harekete geçme yetkisini haiz olduğuna dair iddiası ile ilgiliydi. Bu iddiayı reddeden Mahkeme, daha da ileri giderek Rus iddiası kabul edilse dahi, malî mesuliyetin ortadan kalkmadığını belirtti Birleşmiş Milletler harekete geçme yetkisine sahip olduğuna göre, bu hareketi malî bakımdan destekleme sorumluluğu, harekete görevli organ tarafından geçilmiş olsun olmasın, varittir. Bu doktrin ilerde ne şekilde tefsir edileceğini tahmin etmek güçtür.

76 leyhte, 18 aleyhte ve 8 çekimsiz oyla Genel Kurul 1962 Aralık'ında bu görüşü kabul etti⁷. Meseleyi doğrudan halletme gayreti bu suretle başarılı görünüyordu, ama gerçekten başarılı mı idi?

5) Genel Kurul Tebliği 1731 (xvi)

6) *I.C.J. Reports*, 1962, s. 151-180.

7) Genel Kurul TebliğiJ 1854 (xvii)

Diğer bir deyimle, eğer halâ Mahkeme görüşünü meşru bulmayan ve itaat etmeyen devletler bulunursa görüşün Genel Kurul tarafından kabul edilmesinin bir önemi var mıydı? Mesele, Devletler Hukuku ile meşgul olanlar için üzerinde saatlerce soyut tarzda münakaşa edilebilecek bir konu teşkil edebilirse de, konuşmamızın başında belirttiğimiz gibi, gerçek hiç bir üyenin cebren borcunu ödemeğe mecbur tutulamadığıdır. Şüphesiz ki, Mahkeme'nin görüşü ekseriyetin tutumunu manen destekledi ve hatta ödemelerinde geciken bazı devletlerin borçlarını ödemeleri için hukukî bir zaruret ortaya çıkarmış olabilir. Fakat hiç bir devletin ödeme yapmamasını önleyemedi.

Genel Kurul tarafından 1962 yılında başvuru olan ikinci tedbir Genel Sekreter'e 200 milyon dolarlık bono çıkarması ve gelecek bütçelerde yüzde 2 faiz ve ana paranın ödenmesini mümkün kılacak kalemlerin konulması için verilen yetki oldu. Bu manevra hem Birleşmiş Milletler'n içinde bulunduğu malî durumu düzelterek, hem de daha kapalı olarak, itirazlarına rağmen, bazı devletleri teşkilâtın faaliyetlerine malî yönden iştirake mecbur bırakacaktı. Eğer bono gelirleri Kongo'daki Birleşmiş Milletler Kuvvetlerinin masraflarını karşılamak için kullanılacaksa ve normal bütçede bonoların gerektirdiği masrafları karşılamak için artırılacaksa, o zaman normal payını ödeyen her üye neticede Kongo faaliyetlerinin masrafına da katılmış olacaktı. Bonoların çıkarılması Birleşmiş Milletler üzerindeki malî tazyiki hafifletmişse de ikinci gayesinde başarılı olamamıştır. Diğer üyeler arasında özellikle Sovyetler Birliği normal bütçe payının bono masrafları için olan kısmını ödeyeceğini beyan etti.

Bir malî krizle karşılaşmış olması, Birleşmiş Milletlerin ileride Süveyş ve Kongo benzeri hadiselerde bir gayret gösterme iktidarına sahip olamayacağı anlamına gelmez. Emsâl teşkil edecek hadiselerde malî destek, Kıbrıs meselesinde görüldüğü gibi, sadece meseleye alâka duyan devletler tarafından edilebileceğine delâlet eder ve masrafa katılmayı reddetmek suretiyle Birleşmiş Milletlerin faaliyetlerini önlemek veya ciddi şekilde kısıtlamak şeklinde tezahür edecek bir malî veto'yu da imkân dahiline sokabilir.

Böyle düşünceler, çoğunlukla resmî sıfatı olmayan grup ve şahıslar tarafından ileri sürülen, Birleşmiş Milletlere başka gelir kaynakları bulma tekliflerine yol açmıştır. Teklifler bir ihtiyat fonu teşkil etmekten, şahısları vergilendirmeğe kadar geniş bir alanı kapsamaktadırlar. Kullanılması mümkün kaynaklar arasında

Antartika ve okyanuslarda iktisadî imtiyazlara sahip olma ve uluslararası denizyollarından faydalanma resmî almakta zikredilmektedir⁸.

Diğer muhtemel gelir kaynaklarını müzakere etmekte fayda varsa da, bu yaklaşım bugünkü anlaşmazlığın esasına inmemektedir. Süveyş ve Kongo masrafların da dahil edildiği 1962 Birleşmiş Milletler bütçesi Amerikan Savunma bütçesinin yüzde 1/2'sini ve Rus Savunma bütçesinde yüzde 1½'sini aşmadığı zaman, Birleşmiş Milletlerin barışı sağlama faaliyetlerinin en önemli probleminin aşırı masraflar olduğunu iddia etmek güçtür.

Birleşmiş Milletlerin senede 180 milyon dolarlık müstakil bir geliri olduğunu farzedelim. Bu paranın sarfedilmesini kim kontrol edecektir Şimdiye kadar Genel Sekreterler, bir hükümetin rızası olmadan Birleşmiş Milletler Kuvvetleri'nin o devletin topraklarına giremeyeceği prensibinden hareket etmişlerdir. Aynı zamanda, her Genel Sekreter, elinden geldiği kadar Genel Kurul'un aldığı kararları yerine getirmeye çalışmıştır. Bir Genel Kurul'un Afrika ve Asyalı üyeleri arasında, Güney Afrika Birliği'nin *apartheid* siyasetini değiştirmesine karar alacak bir ekseriyeti temin etmek mümkündür. Böyle bir hareketin ne kadar sayanı arzu olduğu bir yana, bu davranışın doğurabileceği muhtemel neticeler, hiç değilse tereddüdü muciptir.

Ortaya çıkan, Birleşmiş Milletler de malî kriz adı verilen olayın gerçekten siyasî bir kriz olduğudur.

SIYASİ KRİZ

Krizin siyasî mahiyeti geçen sonbahar da Genel Kurul'un 19. cu devre toplantısında açıkça ortaya çıktı. 1 Ocak 1964' te Sovyetler Birliğinin borçları Kongo ve Süveyş borçları da dahil, son iki yıl için ödemesi lâzım gelen payın miktarını aşmıştı ve bu suretle Rusya 19 cu maddenin tatbik edileceği bir devlet durumuna giriyordu. Yanılmadan söyleyebiliriz ki Arnavutluk hariç hiçbir devlet bu durumdan memnun değildi. Eğer mesele Genel Kurul'da oya konulsaydı ya Anayasa'nın gayet sarîh bir maddesi ihlâl edilmiş olacak, ya da Sovyetler Birliğinin teşkilâtı terketme tehlikesi ile

8) Bowett. a.g.e., s. 481 - 482

karşı karşıya kalınacaktı. Sovyet itaatsızlığını hoşgörmek ve birsey yokmuş gibi hareket etmek ise özellikle Amerikan delegesinin de dahil olduğu bazı delegelerin nazarlarında Anayasa'nın apaçık ihlâlî demektir. Amerikalılar, Ruslar borçlarını ödemedikçe 19. cu maddenin onlara da tatbik edilmesinde ısrar ettiler, Ruslar ise UNEF ve Kongo faaliyetlerinin gayrikanunî olmaları dolayısıyla borçlarını ödemeyecekleri hususunda aynı şiddetle ısrar ettiler.

Mesele geçici olarak oylamadan vazgeçilmesi ile atlatıldı. Alınan kararlar, Genel Kurul Başkanı tarafından yapılan ve hiçbir delegasyonun itiraz etmediği teklifler şeklinde mütalâa edildi ve teknik olarak hiçbir oylama yapılmadı. Son dakikada Arnavutluk delegesi oylama talebinde bulunarak anlaşmayı bozmağa çalıştıysa da, bu teşebbüs oylamanın yapılması fakat oylama sayılmaması yoluyla etkisiz kılındı.

19. cu devrenin bu «ikili düşünme» ruhunun bu devrenin atlatılması için ve gelecek sonbahara kadar Amerikalıları ve Sovyetleri uzlaştırmak için bir yol bulunacağı ümidiyle alınan geçici bir tedbir olduğu aşikârdır. Muhtemelen bu günkü çıkmazdan kurtulmak için bir yolun bulunacağını söylemek te bir fazla iyimserlik nişanesi değildir. Fakat ana problem yine varittir ve bu Birleşmiş Milletler'in mahiyetiyle yakından ilgilidir.

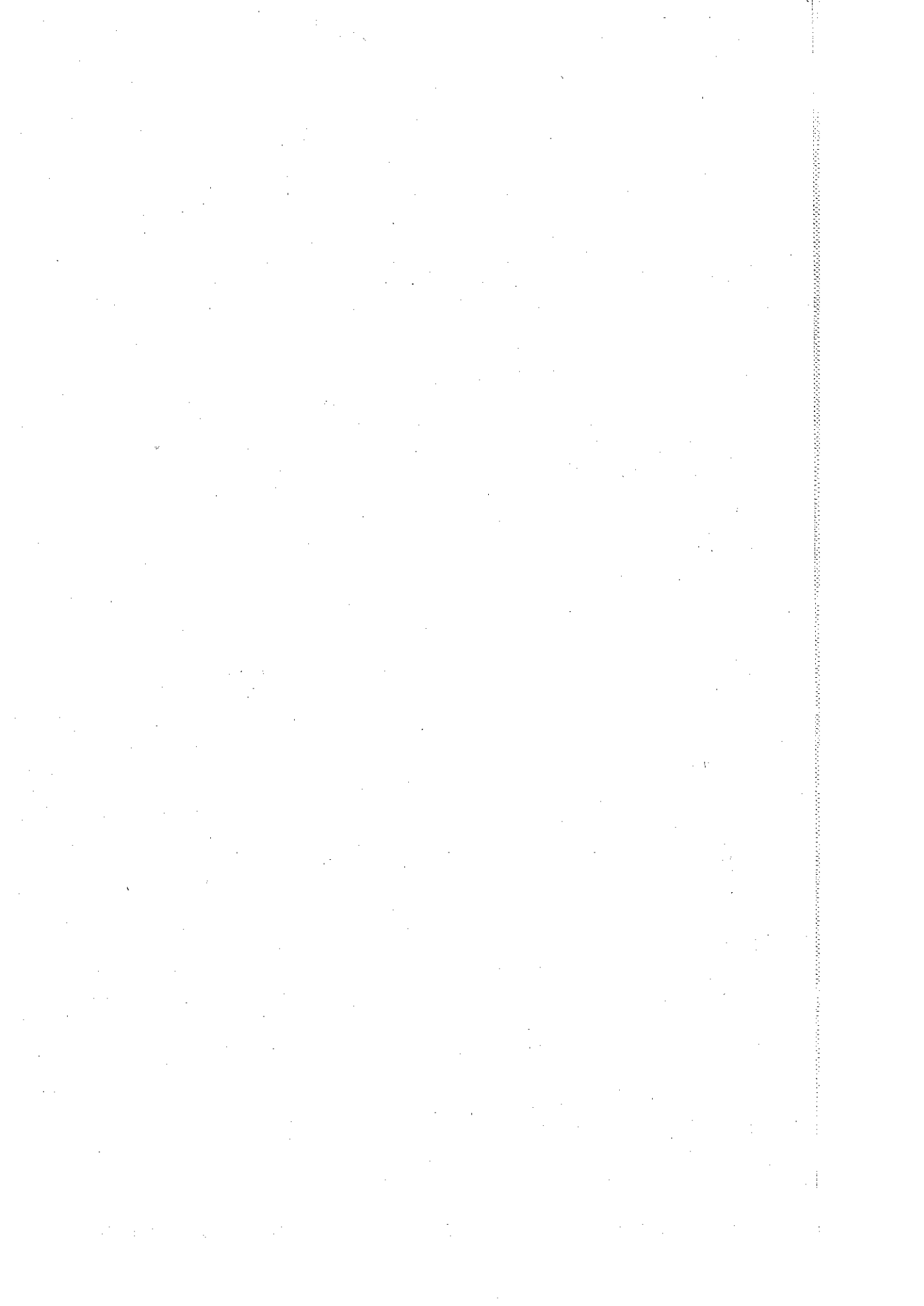
Süveyş krizi sırasında, Fransız ve İngiliz delegelerinin vetoları karşısında Rus delegesinin meselenin Genel Kurul'a aktarılmasına rıza göstermesi, hükümetinin uzun zamandanberi karşı koşduğu «Sulh için Birleşme» tebliğini kabul ettiğini gösterdi. Fakat Sovyetler Birliği, Genel Kurul'un meselelerin çözülmesi için tavsiyelerde bulunmadan ileri gidebileceğini kabul etmedi. Sovyet görüşüne göre tavsiye ile Süveyş ve Kongo'daki icraat arasında bir fark vardır, ve icraat için, Güvenlik Konseyi'nin yetki vermiş olması gerekmektedir. Sovyetlerin böyle bir tutumu benimsemekte sahip oldukları gizli maksatları bir yana atacak olsak dahi, tutumlarının müdafaasında müttefik olarak Fransa'yı bulmuşlardır. Ve hakikatte tutumları Amerika ve İngiltere'ninkinden de pek farklı olmayabilir.

Genel Kurul'u, bazı üyelerin itirazları hilâfına, Birleşmiş Milletler faaliyetlerinin bir kaynağı olarak kullanmak, biz oylara sahip olduğumuz zaman iyi olabilir. Fakat güney yarımküresi Genel Kurul üzerinde hâkimiyetini artırdıkça, oylamadaki ekseriyetlerin kudret gerçekleri ile arasındaki ilişki gittikçe zayıflayabilir. Buda sadece teşkilâtın aleyhine bir gelişmedir.

Bu zamana kadar Birleşmiş Milletler Anayasa çıkmazlarından maharetle kendini kurtararak idamesini sağlamıştır. Fakat, her defasında, büyük devletler anlaşmazlığa katılmışlarsa, tutumlarında oldukça yalnız kalmışlardır. Genel Kurul kararı ile Birleşmiş Milletleri büyük devletlerin malî desteğini gerektiren faaliyetlere sokmak çok tehlikeli bir oyundur. Bu ancak iki anlam taşıyabilir. Genel Kurul'u şartlı bir çoğunluk sisteminin hâkim olduğu bir yasa organı yapmak veya daha muhtemelen, icra edecek kuvveti temin etmeden yetki vermek. Böyle bir adım, sayanı arzu ve hattâ gerekli olabilir, fakat hafife alınmaması lâzım gelen malî meseleleri görmemezliğe gelmektedir.

Dediklerimiz bugünkü çıkmazın halledilmesi için yollar aranmasına acil ihtiyaç duyulmadığı anlamına gelmez. Belirli milletlerin menfaatlerine alet olmayacak bir Birleşmiş Milletler'in nasıl gelir temin edeceğine dair orijinal teklifler ileri sürülmesinin faydasını da inkâr edecek değiliz. Fikrimizce, malî kriz, çok daha derin olan siyasî krizin ufak bir tezahürüdür. Böyle bir anda, acele etmek gereklidir, fakat tedbirli bir aceleye ihtiyaç vardır.

Tercüme eden :
Asis. İter TURAN



SABİT KIYMETLERİN REEVALÜASYONU

Beysan KEYDER

Sınai Kalkınma Bankası
E. T. ve İştirakler Müdürü

Umumiyet itibarile, «konjonktürde meydana gelen değışmelerle alâkalı olarak, bilânço kıymetlerinin yeniden değeriendirilmesi» diye tarif edilebilen reevalüasyona, daha ziyade, para ayarlaması devrelerinde temas edilmekte ve bilânçoların yeniden değeriendirilmesi bahis mevzuu olmaktadır.

Bu ifade ile reevalüasyonun, para kıymetinin düşürülmesi veya çıkarılması hallerinden her birinde ayrı ayrı bahis konusu olması lâzım geldiği anlaşılmaktadır.

Ancak, bilânço kıymetlerinin değeriennesinde daha ziyade sabit kıymetlerin nazara alınması zarureti vardır. Zira fiat temevvüçlerinden en fazla müteessir olan sabit kıymetlerdir.

Sabit kıymetlerde en iyi değeri ölçüsünün, üzerinde mutabık kalınan mübayaaya fiatı olduğu hemen bütün müelliflerce kabul edilmektedir. Mübayaayı müteakip şu veya bu sebeple yeniden değeriendirmeyi icabettiren hallerde mübayaaya bedeline istinat eden değerieme ölçüsünden inhiraf edilebilir.

Sabit kıymetin mübayaasından sonra yeniden değeriendirilmesini icabettiren halleri şöylece sıralamak mümkündür.

- a — Kredi temini gayesi ile yapılan değeriulemeler
- b — Sigorta değeriinin tespiti için yapılan değeriulemeler
- c — Satış bedelinin tespiti için yapılan değeriulemeler
- d — Vergilendirme gayesi ile yapılan değeriulemeler
- e — Füzyon, malî veya idarî organizasyon, konsolidasyon gayesi ile yapılan değeriulemeler
- f — Bilânço ve kâr-zarar hesaplarının gerçeki değeriulerile tanzimini sağlamaktan bakımından yapılan değeriulemeler.

Bu son fıkranın belirttiği esas dahilinde yapılacak bir değeriulemede işletme idaresi ile ilgili sağlam kararlara varabilmek için mutaların çok sıhhatli olması icabeder.

Bunlar dışında,

- a — İvazsız iktisap halinde elde edilen kıymetlerin değerlenmesi;
- b — Global bir bedelle elde edilen muhtelif kıymetlerin münferit parçaları itibarile değerlendirilmesi;
- c — Devletle yapılan mukavelelerle işletilen sabit kıymetlerin kat'i maliyetlerinin tespiti bakımından değerlendirilmesi;

Gayesile de yeniden değerlemeye gitmek bahis mevzuu olabilir. Yeniden değerlemeyi icabettiren halleri şöylece izah etmek mümkündür.

1 — Kredi temini gayesi :

Kaydı değerleri carî değerlerinden çok düşük olan kıymetlerin bilânçoda doğrudan doğruya ilk maliyet fiatı ile iraesî, dış kaynaklardan bir finansman sağlamak arzusunda olan bir müessese için haksız bir mani yaratabilir. Meselâ; Bir milyon liralık ipotek mukabil bir ikrazın mukrizleri, ipotek mevzuu arsa ve binanın kaydı değerinin TL. 750.000.— olması halinde bu krediyi vermekten çekinebilirler; halbuki bilânçoda piyasa değerinin gösterilmesi halinde böyle bir çekinme bahis mevzuu olmayacaktır.

2 — Sigorta değerinin tespiti :

Sigorta ettirilmek istenen sabit kıymetlerin kaydı değerinin, piyasa değerine nazaran farklı olması sigorta eden ve ettiren bakımından arzu edilmeyen hâdiselere yol açabilir. Bu bakımdan sigorta ettirilecek sabit kıymetlerin hakiki değerinin tespitinde bir reevalüasyona gitmek zaruridir.

3 — Aktif kıymetlerin satış bedelinin tespiti :

Aktif kıymetlerin alım veya satımı hususuna karar vermek, değerlemenin en mühim sebeplerinden birini teşkil eder. Sabit kıymetlerin defter kayıtlarındaki bakiyeleri, alıcı veya satıcı için bir bedel tespiti bakımından kabule şayan bir esas olamaz. Bu itibarla karşılıklı fiat tekliflerinde tam bir anlaşma zemini temin etmek için, bir inceleme ve değerlendirme ameliyesi yapmak zaruridir. Bu, yalnız sabit kıymet satışları bakımından değil, hattâ, işletmenin devri, reorganizasyonu ve hisse senetlerinin satışları bakımından da bahis mevzuu olabilir.

4 — Vergi değerinin tesbiti :

Bilhassa veraset ve intikal vergilerinde intikal eden gayrı menkul değerin tespitinde piyasa rayicine göre yeniden bir değerlendirme yapmak zaruridir.

5 — Füzyon, Reorganizasyon ve Konsolidasyon halleri :

Bu hallerde de yukarda ifade edildiği gibi hakiki değerlere gitmenin zarureti izahtan varestedir.

6 — Bilânço ve kâr ve zarar hesaplarının gerçek değerlerle tanzimi :

Burada mühim olan, muhasebenin müstakil idarî kararlar alınmasını mümkün kılacak nitelikte olmasıdır.

DEĞERLEMEDE BAZI ESASLAR

Muhasebe bakımından defterlerde kayıtlı olan maliyet, değerlemede esas alınmakta ise de, hakiki değerin tespitinde yeni bir değerlendirme ölçüsüne yer vermek zaruri olur. Yeniden yapılacak bir değerlemede, kullanılmakta devam edilecek kıymetlerle, likide edilecek kıymetler arasında tam bir tefrik yapmak lâzımdır. Likide edilecek kıymetlerin değerlerinin tespitinde esas, net likidasyon değeri (Bu kıymetlerin fiili satışı halinde yapılacak tasfiye masrafları çıktıktan sonraki değer) nin ele alınmasıdır.

Likidasyon neticesinde elde edilecek bedel umumiyetle *Hurda Değeri* dediğimiz değeri aşamaz. Fakat muayyen bazı kalemler için hurda değeri yerine *İş Değeri*'nin alınması da mümkündür.

İş Değerin tespitinde, likide edilecek kıymetle aynı mahiyetdeki kıymetlerin, amortismanlar da nazara alınmak suretile, o günkü rayice göre ifade etmekte olduğu değeri bilmek lâzımdır. Yani o kıymetlerin yeniden imal veya mübayaa edilmesinde, amortismanlar düşürüldükten sonra, lüzumlu olan meblâğ iş değeri, diğer bir ifade ile *Yeniden Elde Etme* değeridir.

Teknolojik değışmelerle alâkalı olan değerlemede *İkame Maliyeti* esasını kullanılır. İkame Maliyeti, Yeniden Elde Etme değerine benzemekle beraber teknolojinin sür'atle geliştiği devrelerde oldukça farklı neticeler doğurur.

Yeniden Elde Etme değeri ile İkame Değeri arasında, yeniden elde edilecek kıymetin aynı olmasından ziyade yaptığı işin aynı olması bakımından bir fark vardır. Yani İkame Değeri, aynı işi yapacak kıymetin elde edilmesi için lüzumlu bedeli ifade eder.

Teknolojik gelişmeyi takip eden işletme kollarında, kapasite artırıcı hamlelerin dikkatle izlenmesi ve ikame değerinin yeni gelişmeler nazara alınmak suretile tespit edilmesi lâzımdır.

İkame değerinin bulunmasında ortaya çıkan yegâne güçlük, ikame edilecek kıymetlerin hangileri olduğu hususunda tam bir kat'i-yete erişilememesindedir. İkame maliyetinden birikmiş amortismanların tenzili ile hasıl olan değere (Saund Value) sahih kıymet denilmektedir. Gerek ikame değeri, gerekse yeniden elde etme değeri carî fiatla ikameyi istihdaf eder. Buna muteradif olarak (historical cost) yani defter kıymetinin, kıymetlerin bilânço aktifine girdiği tarihten itibaren fiat seviyesinde görülen değişmelere uygun olarak değerlendirilmesine de *carî Maliyet Değeri* denmekte ve bunun tatbiki hususu bir çok müelliflerce tavsiye edilmektedir.

İkame değerinde endeks sayıları ve takdir metodları beraberce yürütülebildiği halde, carî maliyet değerinin tespitinde endeks sayıları metodu yalnız olarak kullanılır. İşletmedeki sabit kıymetlerin münferit endeksler tatbiki ile düzenlenmesi neticesinde elde edilen değerlere (ayarlanmış esas maliyet) trended orijinal cost tâbir edilmektedir.

Yukarda bahsettiğimiz, ikame değeri, yeniden elde etme değeri ve carî maliyet değeri gibi değerlerin tespiti yerine bunlara müteradif (gelirin kapitalizasyonu) metodunu kullanmak mümkündür. Bu metotta sabit kıymetlerin maliyetle değerlendirilmesinden ziyade, gelirin elde edilmesinde sabit kıymetlerin müstakbel istifade derecesini ele almak lâzımdır. Sabit kıymetin kazanç değeri olarak tarif edilebilen gelirin kapitalizasyonu, ilerdeki yıllara ait tahmini net kârların halihazır değeri olarak da ifadelendirilebilir. Bu metod teşebbüsün bir kül halinde ele alınmasında önemli bir rol oynuyabilir. Sabit kıymetlerin kalem kalem ele alınması halinde ise bu metodun muvaffak olması şüphelidir.

Reevalüasyonu, başlangıçta konjonktürde meydana gelen değişmelerle alâkalı olarak, bilânço kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesi şeklinde tarif etmiş olmamıza rağmen görüleceği üzere yeniden değerlendirme, daha ziyade hattâ umumiyetle para değerinin düşürülmesi hallerinde bahis mevzuu olmaktadır. Böyle olunca reevalüasyonun, «para kıymetinin düşmesi üzerine işletme bilâncolarının bu

şekilde günün değerine uygun bir hale getirilmesi» şeklinde tarifi daha doğru olmaktadır.

Burada şöyle bir mesele ortaya çıkmaktadır. Yeniden değerlemeyi bütün bilânço kalemlerine mi yoksa sadece muayyen bazı aktif ve pasif kalemlere mi tatbik etmek lâzımdır. Bu sorunun cevabını, para değerindeki düşüştten en ciddi şekilde müteessir olan değerlere tatbik edilmesi uygundur, şeklinde vermek doğru olacaktır.

Para değerindeki düşüştten en fazla müteessir olacak kıymetler ise hiç şüphe yok ki sabit kıymetlerdir. Bu sebeple reevalüasyon tatbikatı hemen bütün memleketlerde sabit kıymetler bakımından ele alınmış bulunmaktadır. Nitekim, Fransa, Almanya, Belçika, Hollanda, İtalya gibi daha bir çok memleket, para değerlerindeki önemli düşüş karşısında sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine mütedair bazı esaslar kabul etmiş bulunmaktadırlar.

Reevalüasyon tatbikatı, 1. Dünya harbinden sonra Almanya ve Çekoslavakya'da başlamış, 2. Dünya harbinden sonra Batı Avrupa'da umumî bir mahiyet iktisap etmiştir.

Fransa'da reevalüasyon tatbikatı 1930 yılında başlamış 1945 de daha mütekâmil bir şekil almıştır. 1945 yılında mer'iyete giren bir kararname ile sabit kıymetlerin halihazır kıymetleri ile bilânçoda gösterilmesi esası kabul edilmiştir. Bu değerler, maliyetlerinin bir kararname ile tespit edilmiş olan muayyen bir emsalle çarpılması suretile bulunmaktadır. Bu muayyen emsal, toptan satış fiyatlarında vukua gelen artışın gözönünde tutulması suretile, amortismanına tâbi malların iktisap yollarına göre hesaplanmaktadır. Burada mühim olan reevalüasyon tarihine kadar ayrılmış olan amortismanların da aynı esaslar dahilinde reevalüe edilmesidir. 1945 kararname reevalüasyon neticesinde doğan plüvalü yani değer artışı vergiden müstesna tutmuş, dolayısıyla yeni değer üzerinden ayrılan amortismanları da kat'i masraf unsuru olarak kabul etmiştir. Fransa 1945 den itibaren reevalüasyonu devamlı ve ihtiyarî bir müessese olarak kabul etmektedir. 1960 yılında yeniden gözden geçirilen reevalüasyon mevzuunda son üç yılın ortalama iş hacmi 5 milyon N. F. 1 aşan teşebbüsler için mecburi, diğerleri için ihtiyari olmak üzere, teşebbüslerin muayyen endekslere göre son defa olarak bilânçolarını revize etmeleri esası kabul edilmiş ve bu değerlendirme dolayısıyla tahassül edecek plüvalüler, % 3 nisbetinde hususî bir vergiye tâbi tutulmuştur.

Hollanda'da 1950 yılında yapılan vergi reformunda, sabit kıymetlerin piyasa değeri ile değerlendirilmesi esası kabul edilmiş ise

de, mükelleflerin bundan istifade etmemeleri muvacehesinde, bu usulden vazgeçilmiştir. Fakat Hollanda'da yeniden değerlendirme esasından istifade edilmeyişi paranın müstakar olmasından ileri gelmektedir.

Belçika'da 1946 yılında kabul edilen ve bir çok bakımlardan Fransız kararnamesine benzeyen kararnamede sadece makine ve aletlerle sınaî bina ve tesislerin reevalüe edilmesi kabul edilmiş, sabit kıymetlerden madut olmakla beraber, büro, ikâmetgâh binaları ve arazinin yeniden değerlendirilmesine yer verilmemiştir. Buna göre yapılacak değerlemelerde, makina, alet, sınaî bina ve tesislerin yeni değeri, değerlemeye tekaddüm eden son bilânçoda yazılı kıymetlerin 2,5 mislini aşmamak lâzımdır.

Belçika kararnamesi, değerlemede bir emsal tespit etmemiş olmakla beraber, bu emsalin mükellefler tarafından 2,5 ğu aşmamak üzere tespitini de mümkün kılmıştır. Yeniden değerlendirme neticesinde tahassül eden plüvalü dolayısıyla, yeni değer üzerinden ayrılacak amortismanlar vergiye tâbi değildir. Almanya, İtalya ve diğer bazı memleketlerde ele alınan reevalüasyon mevzuu hemen hemen aynı esaslar dahilinde çevrelenmiş bulunmaktadır.

Anglosakson memleketlerinde, ezcümle Amerika'da bilânçoların sıhhatli bir şekilde tanzimi ve takibi bakımından, sabit kıymetlerin reevalüe edilmesi kabul ve hattâ mecburi addedilmiştir. Gerek Amerika ve gerekse İngiltere'de reevalüasyon dolayısıyla tahassül eden plüvalüler ve yeni değerler üzerinden ayrılan amortismanlar vergi mevzuunun dışında tutulmuştur.

Burada dikkat edilecek olursa, hedef, istihsal vasıtalarına ait amortismanların ikame bedelleri üzerinden ayrılabilmesini mümkün kılmak ve dolayısıyla, istihsal maliyetlerinin doğru ve hakiki miktarına irca edilmesini sağlamaktadır.

Reevalüasyon neticesinde hasıl olan plüvalülerin vergi dışı bırakılması, realize edilmemiş, fiktif gelirlerin vergiye tâbi olmaması icabedeceği prensibine dayanır. Fransa'da son yapılan 1960 tadilinde plüvalü üzerinden % 3 nisbetinde hususî bir vergi alınması keyfiyeti, bu prensibe aykırı gibi görünmekle beraber, 1960 kararnamesinin normal vergi prosedürü dışında bir bütçe geliri sağlamak gayesini istihdaf etmesi dolayısıyla, prensiple alâkalandırılmaması lâzım gelir.

Bu hususta Kanada, İngiltere ve Amerika'da gerek plüvalülerin, gerekse bu plüvalülere isabet eden amortismanların sarahat ile vergi dışı bırakılması, vergi sistemlerinin beşiği sayılan bu memle-

ketlerde realize edilemeyen gelirlerin, hiç bir suretle vergilendirilmeyeceği prensibinin kabul edildiğine yegâne delildir.

Fiktif gelir artışı üzerinden vergi almak, nev'ema, sermayeden vergi almak mânasını tazammun eder. Zira, mevcut sabit kıymetlerin piyasa değeri ile değeri, sabit sermayenin o günkü değerini belirtmekten başka bir mâna taşımadığına göre, defter kıymeti ile arada zahir olacak farkın vergilendirilmesi, carî sabit sermayenin vergilendirilmesinden başka bir şey olmayacaktır.

Bir kısım memleketlerde, (Ezcümle bizde de düşünülüyor gibi) değer artışına tekâbül eden Amortismanları masraf unsuru olarak kabul etmeme temayülü vardır. Bunlar, bir kısım amortismanları, matrahtan indirmemek veya vergisini ödedikten sonra maliyet veya zarar unsurları meyanına ithal etmek yollarından birini tercih etmektedirler.

Bu hususa yeniden avdet etmek üzere, yeniden değerlemenin, sermayenin muhafazası bakımından taşıdığı önem üzerinde durmak lâzımdır.

Malûm olduğu üzere malî bakımdan amortismanın ana gayesi. sabit kıymetlerin kullanılmasına müteradif olarak, yeniden ikamesi halinde kendisinden faydalanılacak bir fonun meydana getirilmesidir. Diğer bir ifade ile amortismanlar, işletme faaliyetinde sabit kıymetlerin ikamesi için bir kaynak vasfındadırlar. Buna göre, yani, amortismanın sabit kıymetlerin ikamesinde finansman vasıtası olarak kabul edilmesi bu ikameyi mutlak surette karşılayacağı mânasını tazammun etmez. Bilhassa devalüasyon devrelerinde veya paranın istira gücünün düştüğü devrelerde, maliyet bedeli üzerinden ayrılan amortismanlarla sağlanan kaynak, sabit kıymetlerin ikamesi mevzuunda çok nakıs kalır. Bunu basit bir misalle ve 1958 devalüasyonu nazara alınmak suretile izah etmek mümkündür.

Şöyle ki: Malûm olduğu üzere 1958 devalüasyonu ile Türk parası kıymeti 3.2 nisbetinde düşürülmüştür. Yani o tarihte mevcut herhangi bir sabit kıymetin (Türkiye'nin makinalarını ithal eden bir memleket olması realitesi karşısında) yeniden elde edilmesi için o tarihe kadar ödenmesi icabeden meblâğın 3,2 misli bir para ödenmesi icabetmektedir. Şu halde 1950 tarihinde alınan ve 1958 tarihine kadar % 12 nisbeti ile amorte edilen 1 milyon liralık bir sabit kıymetin, amortismanlar dolayısıyla bıraktığı ikame için kullanılacak fon miktarı, 1958 senesinde 1 milyon lira olacaktır. Eğer bu işletme o tarihte bu sabit kıymeti ikame etmek isterse, devalüasyon dolayısıyla 3.200.000.— lira ödemek zaruretinde kalacaktır. Binaena-

İyleh işletme, dış finansman kaynaklarına müracaat etmeden veya kârlarını muayyen fonlar halinde işletmede bırakmadan, diğer bir ifade ile ikameyi temin edecek yenileme fonları toplamadan sabit kıymetlerini değıştirme imkânını bulamayacaktır.

Bu izahlarımızdan anlaşılacağı veçhile maliyet bedeli üzerinden ayrılan amortisman, bu sabit kıymet için sarfedilmiş paranın sadece nominal değerini muhafaza edebilmektedir.

Şu halde sabit kıymetleri idame edebilmek için ayrılacak olan amortisman hangi değere tatbik edilmelidir? Bu hususta iki alternatif bahis konusu olmaktadır.

- 1 — Sabit kıymetlerin produktivitesi nazara alınmak suretile muhafazası, yani, amortismanın ikame değeri üzerinden alınması.
- 2 — Sabit kıymetlere sarfedilen paranın gerçek değerinin muhafazası, diğer bir ifade ile maliyet değerinin, para kıymetindeki düşüşlerde nazara alınmak suretile, değerlemenin yapıldığı güne irca edilmesi.

Bu alternatiflerden 1. nin kabulü halinde, yukarda da belirtildiği gibi, münferit mamul fiat endeksi ile, sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilerek ikame bedelinin tayini ve amortismanların bu değerler üzerinden ayrılması icabeder. 2. alternatifin kabulü halinde yine yukarda belirtildiği üzere umumî fiat seviyesi endeksi kullanılarak, sabit kıymetlerin maliyet değerleri, bugünkü değerlerine irca edilir ve amortismanlar da bugünkü değerler üzerinden alınır.

Reevalüasyon mevzuunda bu kadarlık bir açıklamadan sonra memleketimizdeki durumu ve bu husustaki gelişmeleri incelemek mümkün olabilecektir.

Memleketimizde, Ticaret ve 1950 yılında kabul edilen Vergi Usul Kanunlarının bilânçonun tanzimi ile alâkalı hükümleri gözden geçirildiği zaman, değerlemelerin sadece seklinden bahsedilmekle iktifa edildiği, ölçü veya diğer bir ifade ile, değerlemenin tatbik edileceği baz üzerinde durulmadığı görülür. Halbuki, bir bilânçonun doğru olabilmesi için aktif ve pasifinin muayyen bir takım usullere göre değerlendirilmiş olması kâfi değildir. Bilânçonun ihtiva edeceği iktisadî değerlerin müşterek bir kıymet ölçüsü ile ifade edilmiş olması lâzımdır.

Gerek Ticaret gerekse eski Vergi Usul Kanunlarında bilânçoların, bu esaslar dahilinde değerlendirilmesine imkân verecek her hangi bir hükme tesadüf etmek imkânsızdır.

Türkiye'de muhtelif tarihlerde yapılmış olan para ayarlamaları, bilânço aktif ve pasifinde bulunan iktisadî değerlerde büyük değişiklikler göstermiş olmasına rağmen, kanunlarımızın müsaadesizliği dolayısıyla herhangi bir yeniden değerlendirme imkânı bulunmamıştır. Binaenaleyh, kuruluşu eski bir teşebbüsün bu para ayarlamaları dolayısıyla sabit kıymetlerde hasıl olan farklılıkları bilânçosunda gösterememesi, bu bilânçoların hakiki, inandırıcı birer bilânço olmalarına mani teşkil etmiştir.

Meselâ; Türk parasının 1953 takvim yılındaki ortalama satın alma gücü 1913 - 1914 parasına ait satın alma gücünün ancak % 2 sine, 1938 parasının ise % 22,6 sına tekâbül etmektedir.

1913 de tedavül eden bir liranın kıymeti 6,6 gram ağırlığında safi altının kıymetine tekâbül ederken, aynı miktar safi altını ihtiva eden bir altın liranın 1953 yılında serbest piyasadaki satıl fiyatı 49.15 liraya ve 1965 Mayısında ise 145 liraya yükselmiştir. Yani, Türk parası 40 sene içinde satın alma gücünün % 98 ini ve 52 sene içinde de % 300'ünü kaybetmiş olmaktadır. Diğer bir ifade ile 1953 de 1913 e nazaran muayyen malların alış bedelindeki artış, % 98 iken 1965 de % 300 e çıkmış olmaktadır.

Paranın bu kadar büyük temevvüç gösterdiği bir memlekette, sabit kıymet değerlerinin, bu temevvüçlere uygun olarak ayarlanmasından daha tabii bir şey olamazdı. Ancak ne Ticaret Kanunu, ne 1926 doğumlu ve 755 sayılı Kazanç Vergisi, Kanunu, ne 1934 doğumlu 2395 sayılı kazanç vergisi kanunu ve ne de 1950 doğumlu 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, bu hususta bir hüküm serdetmemişler ve dolayısıyla bilânçoların doğru ve hakiki bir mâna taşımalarına imkân vermemişlerdir.

Bu durum 1961 yılında çalışmaya başlayan vergi reform komisyonunun mevzuu ele alışına kadar devam etmiş ve ilk defa bir komisyon tarafından mevzu üzerinde durulmak lüzumu hissedilmiştir.

Vergi Reform Komisyonunun mevzuu ele alış, reevalüasyonu tarif ile başlamakta ve tatbik şeklinin ne olacağını göstermek suretile sona ermektedir.

Buna göre:

1 — Amortisman tabii istihsal vasıtalarının maliyet fiyatı, para kıymetinin düşüşüne, diğer bir ifade ile umumî fiyat artışlarına göre yeniden değerlendirilir. Bu kıymetler üzerinden evvelce ayrılmış olan amortismanlar da aynı tarzda değerlemeye tâbi tutulur.

Böylece yeniden değerlendirilen sabit kıymetten, aynı şekilde değerlendirilen amortismanın tenzili ile kalan meblâğ reevalüasyona tâbi kıymetin hali hazır değerini teşkil eder.

2 — Yeniden değerlemenin yapılmasında, bir takım emsaller kullanılır ve değerlemede toptan fiat endeksleri esas olarak alınır.

3 — Yeni değer ile eski değer arasındaki fark, reevalüasyondan mütevellit plüvalü olarak pasifte bir hesapta gösterilir ve böylece bilânçonun muvazenesi bozulmamış olur.

4 — Fiskal yönden bahis konusu plüvalü esas itibarile kâr telâkki edilmez ve vergiye tabi tutulmaz. Ancak sermayeye ithal edilir, diğer bir ifade ile kapitalize edilirse veya herhangi bir suretle tevzi olunursa vergi mevzuuna alınır.

5 — Amortismanına yeni değer üzerinden devam olunur. Yeni değer eskiye nazaran fazla bulunacağı cihetle, amortismanın müddeti kendiliğinden uzamış ve tutarı da artmış olur. Bu sebeple (artan amortismanın da matrahtan tenzil edileceği esasına göre) reevalüasyonun tatbikine başlandığı tarihten itibaren vergide bir azalma meydana gelmiş olur.

Bu düşünüşten hareket eden komisyon reevalüasyonu ekonomik, fiskal ve teknik sebepler muvacehesinde prensip itibarile kabul etmiş ve buna müteallik esasları 4 ana gurupta toplamıştır.

1 — Kurumlarla, bilânço esasına göre defter tutan teşebbüsler lüzum gördükleri ve diledikleri takdirde bilânçolarını revizyona tabi tutmak suretile reevalue edebileceklerdir.

2 — Reevalüasyon neticesinde tahassül edecek plüvalüler pasif bir hesapta tutulacak ve herhangi bir şekilde dağıtılmadığı ve sermayeye ithal edilmediği müddetçe vergiden müstesna olacaktır.

3 — Amortismanlar ticari yönden reevalue edilen kıymetler üzerinden yapılabilecektir. Şu kadar ki fiskal kazancın hesaplanmasında eski değerler üzerinden ayrılan amortismanlar nazara alınacaktır. Farkın sermayeye ilâvesi yoluyla vergiye tâbi tutulması şartile, mükellefler isterlerse, amortismanları reevalue edilen kıymetler üzerinden yapabileceklerdir.

4 — Hususi sektör ile rekabet halinde bulunmayan amme teşebbüsleri (İktisadî Devlet Teşekkülleri ve diğer Amme Teşekkülleri) yukardaki kayda tabi bulunmayacaklar diğer bir ifade ile bun-

ların fiskal kazançlarının hesaplanmasında yeni değerler üzerinden ayrılan amortismanlar nazara alınacaktır.

Vergi Reform Komisyonunun verdiği bu neticeler muvacehesinde 213 sayılı vergi usul kanununun tadili ile alâkalı 205 sayılı kanunun 26. maddesi ile vergi usul kanununa ek 11. madde eklenmiş ve bu madde, reform komisyonunun belirttiği esaslar dahilinde reevalüasyon müessesesini vergi bünyemize getirmiştir.

Bu madde ile alâkalı gerekçede reform komisyonu raporuna temas edilmekte ve aynı esaslar dahilinde bir madde hazırlanarak reevalüasyon, hakiki mahiyetinden uzak nev'i şahsına münhasır bir hale getirilmektedir. 11. madde *yeniden değerlendirme matlabı* altında:

a — Bilânço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bilânçolarına dahil, amortismanı tabi iktisadî kıymetlerini ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış amortismanı, Maliye Bakanlığınca tespit olunacak emsallerle çarpmak suretile, değerlemelerini kabul etmiştir.

b — Bu değerlendirme neticesinde tahassül edecek fark, bilânçonun pasifinde ayrı bir hesabında gösterilecek ve gerek sermayeye gerekse diğer hesaplara kaydırılması halinde vergiye tâbi tutulacaktır.

c — Mükellefler tahassül eden yeni değer üzerinden amortisman ayırabilecekler, ancak, eski değer üzerinden ayrılan amortismanı fazla olan kısım vergiye tâbi tutulacaktır.

d — Yeniden değerlemeye tâbi tutulan iktisadî kıymetlerin satışı halinde, bunların fon hesabına dahil bulunan hisseleri, aynen amortismanlar gibi muameleye tâbi tutularak fon hesabından çıkarılacak ve satış farkı vergiye tâbi tutulacaktır.

Burada görüleceği üzere kanun vaznı, reevalüasyon müessesesini, bilânço düzenleyici bir unsur olarak mütalâa etmiş olmakla beraber, realize edilmemiş ve edilmesi imkânı olmayan bir sermaye unsurunu vergilendirmek gayesini gütmüştür.

Alman vergi kanunlarından mülhem olan Türk Gelir Vergisi Sistemi, çok cüz'î bir iki istisnası ile, realize edilen gelirin vergilendirilmesi esasını kabul etmiş ve gelir vergisi kanununun, gerek birinci ve gerekse ikinci maddelerinde «Gelirin gerçek ve safi mik-

tarları ile elde edilmesi» esasını vazetmiştir. Hal böyle iken reevalüasyon dolayısıyla tahassül eden ve hattı zatında ne bir değer artışı ve ne de bir kazanç olmayan plüvalülerin vergilendirilmesi, evvelâ vergi rejimimizin kendi kendini inkârı gibi bir manâ taşımaktadır.

Mezkûr ek 11. madde, yeniden değerlendirme neticesinde hasıl olan plüvalüden ayrılan amortismanları vergilendirmekle, plüvalüleri bir taksit esasına göre vergilendirmiş olmaktadır. Nitekim % 10 amortismanâ tâbi bir kıymetin yeniden değerlemeden sonra vereceği amortisman farkının vergilendirilmesi, plüvalünün tamamının 10 sene içinde vergilendirilmesi manâsını tazammun eder.

Diğer taraftan yeniden değerlendirilen sabit kıymetlerin satılması halinde, plüvalünün, reevalüasyon değerden tenzil edildikten sonraki bakiye ile, satış bedeli arasındaki farkın vergilendirilmesi de, yeniden değerlendirme müessesesinin hiç bir manâ ifade etmediğini göstermektedir.

Burada üzerinde durulacak mühim bir nokta da, plüvalünün sermayeye veya fondan gayri bir hesaba kalbedilmesi halinde defaten vergilendirilmesi keyfiyetidir.

Plüvalü esasında reel bir kıymet artışı olmadığına ve sadece bilanço düzenleyici ve işletmeyi hakiki durumu ile meydana çıkarıcı bir unsur olduğuna göre, vergi ile alâkalandırılmamak iktiza ederdi.

Sabit kıymetlerin cari fiatlarla değerlendirilmesi halinde, değer farkının sermayeye intikali şartıyla, öz sermaye bakımından bir gelişme bahis mevzuu olur.

Ancak, Türk vergi kanunlarında sermayenin vergilendirileceğine mütedair bir hüküm mevcut olmadığına göre bu halde reevalüasyonun vergilendirilmesindeki gaye anlaşılammaktadır.

Gelir Vergisi Kanununda sermaye değil, sermaye iratları vergi mevzuuna alınmıştır. Gayri menkul sermaye iradında, sermayeyi teşkil eden gayri menkul ve hakların değer artışları, bunların getirdiği ranta da müessir olduğundan, vergi kanunlarının bunu takip edebilmesi şartıyla, vergi bakımından bir kayba meydan vermez.

Bilançolardaki iktisadî kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinde, gayrimenkul sermaye iradlarından rantta tesirini gösteren artış, hisse senedi değerlerinde de kendini gösterecektir. Bu durumda yeniden değerlemeye gidilmesi dahi hisse senetleri sabit kıymetlerin piyasa değerine göre bir değer iktisap edecek ve satışları halinde

temin edilecek olan değer fazlası vergi dışı kalacaktır. Şu halde plüvalülerin vergilendirilmesi mevcut realiteler karşısında da izah edilemez bir mahiyet kesbemektedir.

Reevalüasyon neticesinde tahassül eden plüvalünün, bilânço-nun pasifinde hususi bir fon hesabında toplanması, öz sermayede bir değişiklik yaratmamaktadır. Zira öz sermaye kalemleri, müseccel sermaye, kanunî ve fevkâlâde ihtiyatlar, kârlardan ayrılan her nevi karşılıklardan müteşekkildir. Nasıl ki amortismanlar öz sermayenin hesabında nazara alınmazsa, plüvalülerde bu hesaba girmemektedir.

Türkiye'de henüz bir sermaye piyasası kurulmamış olduğu için, sabit kıymetlerin reevalüe edilmesinin veya edilmemesinin büyük bir tesiri görülmemektedir. Bilhassa plüvalülerin ve bundan tefrik edilen amortismanların vergilendirilmesi, mükelleflerin yeniden değerlemeye gitmelerine mani olmaktadır.

Sabit kıymetlerin cari piyasa değerine ircaı, fiilen yapılsın veya yapılmasın, hisse senetlerinde müessiriyetini gösterecek ve bu senetlerin hatta bazen misillerle ölçülecek değerlere çıkmasını sağlayacaktır. Fakat bu takdirde, yine vergi kanunları muvacehesinde bir vergi almak bahis mevzuu olmayacaktır.

Eğer gaye sermayeyi vergilendirmek ise gelir verigisi dışında yeni bir vergi strüktürü aramak icabedecektir.

Sözlerime burada son verirken vergi bünyemize sadece isim olarak girmiş bulunsa bile reevalüasyona yer verilmiş olmasını (ilerde daha reel bir sisteme gidilebileceği düşüncesi ile) şükranla karşılamak isterim.

İSTİFADE EDİLEN ESERLER

- 1 — Holmes and Meier: Intermediate Accounting
 - 2 — Hossack: Accounting for fix Assets
 - 3 — Paton and Paton: Asset Accounting
 - 4 -- Marston - Winfrey - Hempstead: Engineering Valuation and Depreciation
 - 5 — The Association of Appraisal Executives: Basic Standards of Appraisal Practice and Procedure
 - 6 — Köhler: A Dictionary for Accountants
 - 7 — Jones: Journal of Accountancy, vol, 87
 - 8 — Rasim Saydar: Bilânçoların Reevalüasyonu, İktisat ve Maliye C.I Sayı 1 ve 2
 - 9 — Alpaslan Alagöz: Sabit Kıymetlerin Yeniden değerlendirilmesi «Banka» Meslek ve Fikir Dergisi C. 1 Sayı 3
 - 10 — Maliye Vekâleti Genel Vergi Reformu Raporu (1961)
 - 11 — 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tadil Tasarısı Gerekçesi (1962)
- Maliye Enst. Konferansları — 3*



MEMLEKETİMİZDE VERGİ KAÇAKÇILIKLARI VE VERGİ MURAKABESİ

Fehamettin ERVARDAR

Serbest Hesap Uzmanı

GİRİŞ

Bütün geri kalmış memleketlerde olduğu gibi memleketimizde de yaygın bir vergi kaçakçılığı bulunduğu en selâhiyetli ve mes'ul şahıs veya makamların resmi beyanlarında (Başbakanın radyo konuşması, muhtelif Maliye Bakanlarının bütçe konuşmaları, T.B.M. Meclisi müzakere zabıtları, ilh...) ile ciddi neşir organları (Birleşmiş Milletler ve O.C.D.E. raporları), güvenilir yazarların muhtelif mecmua, dergi ve gazetelerdeki makalelerinde ve hatta günlük gazete havadisleri arasında sık sık göze çarpmaktadır.

Esasen vatandaşlar, günlük hayatları içinde temasta buldukları vergi mükelleflerinin davranış ve tutumlarıyla, vergiye ait mükellefiyetlerini gereği gibi ifa edip etmediklerini kolayca sezebilmektedir.

Yapılan bu kısa açıklama ile mevcudiyeti herkeze bilinen, memleketin bunun ifa şekillerine, sebep ve amillerine, önlenmesi için sarfedilen gayretlere ve neticelerine temas etmek istiyoruz.

I — VERGİ KAÇAKÇILIKLARININ ÖNEMİ.

Bilindiği gibi zamanımızın süratle geliştirdiği amme hizmetleri anlayışı, devletlerin yıllık carî ve yatırım masraflarını gittikçe artan bir tempo ile yükseltip ağırlaştırmaktadır. Devletlerin bu masrafları karşılayabilmek için başvurdukları en önemli gelir kaynakları ise vergilerdir. Nitekim bu gelişme içerisinde mali kaynaklarını kuvvetlendirmek için, bir taraftan mevcut vergilerin randıman ve verimini arttırıcı çareler aranırken, diğer taraftan hergün yeni bir vergilendirme sahası aranmaktadır. Bu suretle memleketin ekonomik hayatında ve vatandaşın günlük yaşayışı içerisinde he-

men hemen her türlü muamele ve münasebetler, bir takım Devlet hissesi (Vergi, resim, harç, ilh.. namlarla alınan paralar) ödenmesini gerektirir hale getirmiştir.

Bütün akarsu kaynaklarını belli baraj ve bentler arkasında toplayıp, bilâhare belli bir düzen ve rejim altında muayyen kanallardan bu suyun en faydalı ve muhtaç sahalara aktarılması gibi bir mahiyet alan malî sistem içinde vergi kaçaklıkları, kendi bölgelerinden çıkan veya geçen suyu bu baraja aktarmayan ve hatta başkalarının bölgesindeki suyu dahi, açık kapalı tertiplerle kendi şahsi istifadesine tahsis eden veya etmek isteyen kimseler gibi bir rol oynamaktadır. Verilen misalde açıklandığı üzere hareket edenlerin bir taraftan etraf için çok kötü örnek vermeleri, diğer taraftan umumun istifadesine ayrılacak bir paya haksız yere kendilerine tahsis etmeleri sebebiyledir ki, iki cepheli menfi tesirleri olmaktadır. Yine bu yüzden her memleketin vergi ve ceza mevzuatında bahsi geçen fiiller, ağır müeyyidelere bağlanmış ve sistematik takip ve kontrole alınarak murakabeye tabi kılınmıştır.

II — BELLİ BAŞLI KAÇAKÇILIK ŞEKİLLERİ

İnsan zekâsının ve çeşitli karakterlerinin ne gibi yollarla hile ve suistimale başvuracağı önceden bütün ihtimalleriyle şüphesiz tesbit edilmez. Bu itibarla biz sadece bu nevi hareketlerden belli başlılarına ait misaller vermekle yetineceğiz.

Bugün tatbikatta yapılagelen vergi kaçaklıklarını iki grupta mütalâa etmek mümkündür. Bunlardan biri mevcut kanunların boşluklarından faydalanarak, bunları keşfederek hünerle kullanma şeklinde tarif edebileceğimiz «*kanunî vergi kaçaklıkları*», diğeri ise kanuna karşı işlenen suçlar mahiyetinde merî kanunların mükellefiyet altına aldığı sahalarda kasdi ihlâller, sahte ve hileli, muvazaalı tertiplerle irtikâp edilen «*gayri kanunî vergi kaçaklıkları*» dir.

A — Kanunî vergi kaçaklıklarına ait misaller :

Mevcut vergi kanunlarının mükellefiyet şumulüne aldığı saha, ölçü, limitler dahiline girmeyecek tarzda icra olunan faaliyetler ile, kendileri vergi mükellefi olsalar dahi muamele ve münesabatlerini zikrolunan çerçeve içindeki vergiden muaf ve müstesna şahıslarla irtibatlamak suretiyle tahkik ve kontrol imkânlarını zayıflatan ve

hatta ortadan kaldıran bütün kaçakçılar bu guruba ithâl edilebilir. Meselâ;

Esnaf muaflığında veya götürü usule tâbi olma limitleri dahilinde kalmak ve dolayısıyla mükellefiyete girmemek için işin, güvenir es, dost, akraba arasında bölünmesi veya bir kısım muamelelerin sayılan şahıslar üzerinde tekemmül ettirilmesi gibi,

B — Gayri kanunî vergi kaçaklıkları :

Kanunları mükellefiyet şümülüne aldığı ve bir takım mecburiyetlere tabi tuttuğu şahısların bu nevi mecburiyet ve mükellefiyetten kurtulmak için yapabildikleri sayısız vergi kaçırma hallerine ait pek çok misal verilebilir.

1) *Mükellefiyet tesis olunmaması*: Mali teşkilâtın, mükellefleri ve faaliyetleri yakinen takip edemeyişinden faydalanan bir kısım mükellefler, vergi dairelerinde hiçbir mükellefiyet tesis etmeksizin ticarî, sınaî veya meslekî faaliyetlerde bulunabilmekte veya elde ettikleri iratları vergi dairesi ıttılay dışında tutulabilmektedir. Bilhassa İstanbul, İzmir gibi büyük merkezlerde bu durum daha da kolaylıkla hasıl olabilmektedir.

2) *Vergi beyannamelerinin verilmemesi*: Bazı hallerde mükellefiyet tesis edildiği halde vergi tarihine esas olacak beyanname, ya hiç verilmemekte veya vergi matrahını hakikate aykırı şekilde, noksan gösterici tarzda doldurulmaktadır.

3) *Defter tutulmaması veya yanlış tutulması*: Vergi kanunlarının tutulmasını emrettiği defterlerin hiç tutulmaması, yanlış tutulması veya çift defter tutulması şekillerinde yapılan vergi kaçaklıkları yaygın bir tatbikat şeklidir. Muhasebe tekniği çerçevesinde irtikâp edilebilecek hileler, hatalar, kasıtlı, kasıtsız ameliyelerle yapılabilecek, neticeyi bozucu tahrifler, ancak muhasebe mütahassısları ve tecrübeli revizörlerin ortaya güçlkle çıkarabileceği profesyonel hilelerdir.

4) *Satış ve hasılatın vesikalandırılmayışı*: Tatbikatta fatura, makbuz, fiş gibi satış vesikalarının ya hiç kullanılmayışı veya hasılatı gizleyici ve küçültücü şekilde maksatlı kullanılışı her zaman günlük muamelâta rastlanan ve en çok şikâyeti mucip olan kaçakçılık nev'i dir. Zira bu suretle muamele, kontrol ve takip dışına çıkmaktadır. (İsportacılar, seyyar satıcılar, ilh....)

5) *Sahte veya uydurma vesika kullanılması*: Defter tutan mükelleflerin bir taraftan masraf veya giderlerini arttırıcı giriş kayıtlarına mesnet olacak müsbit evrak ihtiyacı, diğer taraftan hasılatını küçültücü veya gözden kaybedici, yanlış istikamete sevk edici hasılat belgeleri tanzim etmeleri piyasamızda «paravan firma», doğuşması «nylon fatura» gibi adlarla tanınan bir dizi sah-te ve yanıltıcı belgeler alınıp verilmesi suretiyle cereyan edip vergi kaçakçılığını intaq etmektedir.

6) *Hasılatın defter ve beyannamelere intikal ettirilmeyişi*: Bazı ahvalde satış ve hasılat için gerçek ve doğru belgeler «fatura, makbuz, vesika, fiş» düzenlendiği halde kanunî defterlere ya hiç geçirilmemekte veya noksan geçirilmek suretiyle defterlerin gerçek hasılatı göstermesine mani olunmaktadır. Yahut deftere doğru geçirilse dahi beyannameye intikali başka türlü yapılmak suretiyle vergi matrahı kasden küçültülmektedir.

Görülüyor ki ister kanunî, ister gayri kanunî yollarla olsun vergi kaçırma imkânları sayılamayacak kadar çok çeşitlidir. Bilhassa aynı zamanda müteaddit vergilere tâbi olması şahısların, zikrolunan şekiller altında kaçakçılığa başvurmaları kendilerine küçümsenmeyecek vergisiz gelirler sağlamakta olduğundan, mese-lâ; Hem gelir, hem gider vergisine tâbi müesseselerin sayılan hal-lere tevessül etmeleri, kendilerine muazzam faydalar ve rekabet im-kânları hazırlamakta, iştahalarını çekmektedir.

III — VERGİ KAÇAKÇILIKLARININ SEBEP VE ÂMİLLERİ

Mevcudiyeti ihtilâflı olmayan ve en basit bir vatandaşın, en sorumlu devlet adamlarımıza kadar herkesin kabul ve teslim ettiği vergi kaçakçılıklarının sebep ve âmilleri, şahsi kanaatimizce, şu şekilde hülâsa edilebilir.

A — Mükelleflerimizde vergi ödeme itiyadı henüz teessüs etmemiştir :

Gerçekten kültür seviyesi çok düşük, amme mülâhazaları henüz teessüs etmemiş vergilerin önemi iyi kavranmamış ve vergi ödeme itiyadı kurulmamış, bir cümle ile geri kalmış beldelerde gayri sâfi satış bedeli üzerinden % 35 gibi nisbetlere varan vasıta-

lı veya sâfi kazancı üzerinden % 60 a varan nisbetleriyle vasıtasız vergiler mükelleflerin kendi beyanlarına göre memnuniyetle ve kolaylıkla tebliye etmelerine elbette imkân yoktur. Bahusus uzun mazisi boyunca, asırlarca, aynı ve zirâî karakterli aşâr gibi vergileri ödemekle yetinmiş bir memlekette yeni yeni gelişen ticarî, sınaî ve mesleki muamelelerin, muntazam ve sıhhatli belgelere istinaden düzgün muhasebe defterine, oradan da beyannameler yoluyla vergi dairelerine gelerek vergilendirileceğini beklemek veya sanmak elbette fazla iyimserlik olur. Bahusus okur yazarı % 20 civarındaki bir memlekette, bu durumun bir kat daha güçlük arzedeceği tabiidir.

B — Devlet hissesine el uzatmak muhitin tepkisi ile karşılaşmaktadır :

Nitekim amme mülâhazaları, fert mülâhazalarının, menfaatlerinin üstünde ve önünde mütalâa olunan ileri memleketlerde görüldüğü üzre, vergi kaçırma hallerine toplumun karşı koyması hallerine memleketimizde pek rastlanmamaktadır. Bilâkis bu gibi haller olduğu gibi kabul edilmekte, buna tevessül edenler (Becerikli adam) görülmektedir. Nihayet (Devlet malı deniz, yemeyen domuz), (Çalacaksan mîri maldan çal) gibi atasözlerinin yer ettiği bir memlekette yaşadığımızı göz önünde tutmak gerekir.

C — Mükelleflerde, ödedikleri vergilerin yerinde ve iyi sarfedilmediği intibai vardır :

Filhakika, bir taraftan amme hizmetlerinin gereği gibi ifa olunmaması ve vatandaşın devlet makinası ile münasebetlerinin düzgün ve süratli işlememesi, diğer taraftan Devlet bünyesinde sık sık suistimal örneklerinin görülüp duyulması, devlet sarfiyatının bin türlü arıza ile malûl olması, vergi ödeyen mükelleflerde verdikleri vergilerin mahalline ve iyi sarfedileceği kanaatini vermemektedir. Çok önemli olan bu psikolojik faktör, birçok mükellefte devlete ödemek yerine, şahsen verimli gördüğü sahaya harcamanın daha uygun olacağı fikrini doğurmaktadır.

D — Mükelleflerin doğru vergi beyanında bulunmasını sağlayacak ve kolaylaştıracak tedbirler alınmamıştır :

Nitekim yukarıda durumu açıklanan geri kalmış vasıftaki bir memlekette, vergi sistemini mükelleflerin kendi tutacakları defter

ve vesaike ve şahsi beyanlarına istinad ettirirken bir seri emniyet tedbirine aynı zamanda baş vurarak, kanuni ve idarî kolaylıklarla bu sistemin alıştırılmasına ve iyi işlemesine azami itina edilmesi zaruridir. Zikrolunan tedbirler meyanında şu hususlar açıklanabilir.

1) *Müesseseseleşmenin teşviki* : Her nevi ticarî, sınaî ve meslekî faaliyetlerin ne üdüğü belirsiz kapkaç teşebbüsler halinde veya şahıslar elinde kalması ve yürütülmesi her bakımdan olduğu gibi, vergi hasılatının ziyayı bakımından da mahzurludur. Binaenaleyh gerek mevzuat, gerekse idarî tatbikat olarak her vesile ile müesseseseleşmenin teşvik olunması gerekirken çeşitli politik mülâhazalar, oy endişeleri ve inticamsız tatbikat, işaret olunan zaruretin tam aksine muafiyetler, istisnalar yoluyla teşebbüsleri ve faaliyetlerin muazaalı veya açık yollarla dağılıp ufalanması ve gözden kaybolması istikametinde gelişmiştir.

Bu konuyu biz ayrıca memleketin çok cepheli yüksek menfaatleri yönünden de ön plânda görmekteyiz. Zira müesseseseleşmiş ciddi bir teşebbüste devletin alacağı kadar, ferdî münasebetlerde, üçüncü şahıslar hak ve menfaatleri teminat altına alınmış, bu nevi teşebbüste çalışan memur, müstahdem, işçinin iş emniyeti sağlanmış, bir cümle ile iş hayatına güven ve istikrar getirilmiş olur. Her nevi muzır faaliyetlerin (gümrük, döviz, vergi, asker, suç kaçakçılarının, casusların, eşkiyalığın fail ve mensuplarının) daima gözden, takipten uzak kalmak istemesi, kayda kuyuda geçecek yerlerden hoşlanamayacağı, izini kaybedeceği, kapkaç teşebbüs ve faaliyetlere yöneleceği unutulmamak gerekir.

2) *Muhasebe hizmetlerinin tanzimi* : Vergi sistemini, mükelleflerin kendi tutacakları defter ve vesaike istinad ettirirken (beyan esasına geçilirken), bir taraftan ticarî örf ve teamülleri tamamen şahsî itibar, dostluk ve ahbaplık gibi şifahî ve güven esasına dayanan memleketimizin zikrolunan münasebetlerini vesikalandırmaya ve yazılı münasebet haline geçirmek (tevsik mecburiyeti) çare ve tedbirlerini şümulü olarak almak ve ısrarla takip etmek, diğer taraftan millî karakteri itibariyle hesap ve kitaptan hoşlanmayan, bu nevi muamelâtını def'i belâ kabilinden yürüten, dolayısıyla bu işleri görenleri (muhasipleri) alelâde iş yardımcısı, kâtipler durumundan çıkararak muhasiplik mesleğini teşkilâtlandırmak, hayatî önemde iken, bu husus idrak edilmemiş ve her önüne gelen şahsın muhasiplik etmesi kabil ve mümkün halde tutulmuştur.

Halbuki muhasiplik hizmetinin kanunî bir disiplin altına alınması ve mükellefleri, ancak ruhsatlı muhasiplere muhasebelerini tutturabilmeleri şeklinde alınacak bir ön tedbir, bir taraftan teşebbüslerin muamelât emniyetini sağlaması, bu suretle ilgililerin bilgisizlik yüzünden hüsnüniyetlerine rağmen müşkül duruma düşmelerini önlemesi, diğer taraftan teşebbüsle muamele ve münasebette bulunan bilumum şahıs ve müesseselerin (bu arada Devletin) alacaklarını garanti altına alabilir.

Yine; defter ve vesika yeni kullanmaya başlayan bir belde tip bilâncolar, belli hesap plânları ve muamelât rehberleri ihdas edip, bunlara uyma mükellefiyetleri ihdası, hem devletin gittikçe artan istatistik ihtiyacını elde etmeyi kolaylaştıracak, hem de bu işe yeni başlayan kimselerin neyi, ne şekilde ve neye müsteniden nereye kaydedeceğini bilmesini sağlayacaktır.

Bir başı boş düzen altında her önüne gelenin muhasiplik edebildiği, dilediği ve bildiği şekilde muameleleri vesikalandırdığı ve kaydettiği bir yerde, sağlam beyana müstenit sıhhatli bir vergilendirme beklenebilir mi? Onbeş yıla yaklaşan beyan esas tatbikatında, başta Maliye teşkilâtı olmak üzere Devletimiz, önceden başı boş bıraktığı bütün sahaları sonradan memur eliyle, murakabe ve kanna aykırı hareketleri suçlama çabası içinde kalmıştır.

3) *Mükelleflerin vergi idareleri ile münasebetlerini tanzim edici mutavassıt zümrenin düzensiz kalışı* : Mükelleflerin vergi idareleri ile münasebetlerini tanzim edici muameleler oldukça çeşitlidir. Gerçekte, yaygın bir beyan esasına gidilirken mükelleflerin yeniden karşılaştıkları vergi mükellefiyetlerinde beyannamelerini sıhhatli ve doğru bir şekilde tanzimi hususunda, idareyle olan biçimle malî muamelâtında, düşülen vergi ihtilâflarında yol göstericilik edecek malî müşavir, bilir kişi gibi mutavassıtların belli bir disiplin altında ve kanunî statü içinde çalıştırılmasının zarureti aşîkârdır. Bu husus dahi ihmal edilmiş, her önüne gelenin bilgi ve moral kifayeti ne olursa olsun bu işleri yapabilmesi serbest bırakılmıştır. Bu halin Devlete olduğu kadar mükelleflere kaç mal olduğunu hesap etmek bizce mümkün değildir.

4) *İdarî müzaheret noksanlığı* : Yine geniş bir vergi reformuna gidilirken, mükellef ve maliyeyi iki zıt kampta mütalâa eden, klâsik nef'i hazinecilik zihniyetini yıkacak, her ikisinin menfaatlerinin müsterek ve aynı istikamette olduğunu her vesile ve fırsat ile belirtecek, bunu misalleri ile gösterecek idarî bir ihtilâl diyebilece-

ğimiz gayretlere mutlak bir zaruret aşikâr idi. Nitekim başlangıçta bu istikamette Maliyenin Hesap Uzmanları heyetinden güzel örnekler de verilmiş (halka konferanslar, broşürler dağıtılması, radyo konuşmaları, danışma büroları gibi) ise de, bilâhare hızı kesilen ve idarenin tümüne hâkim olamayan bu gayretleri zamanla tamamen ortadan kaybolmuştur.

Muasır vergicilikte mükelleflerin maliye idaresini her vesile ile kendisinden bir şey koparmağa çalışan, bir kere elini verince kolunu alamıyacağı, temasa geçmekten tevahüş edeceği, alacağına şahin vereceğine karga misillü bir hasım gibi görmesi, elbette mümkün değildir. Bu nevi münasebetlerin idareyi, aynı teşebbüste ortak müzahir bir partöner gibi geliştirilmesi zarureti aşikârdır. Bu hususta büyük görevin ve ilk hareketin idareden gelmesini beklemek ise, normal ve mantıkîdir.

E — Malî teşkilâtın ihtiyacı karşılamaması :

Şahsî karakterli gelir vergisine ve beyan esasına geçilirken (bahusus bu malî sistemin uygulanacağı sosyal bünyenin kültür seviyesi ve vergi ahlâkı malûm olduğuna göre) vatandaşların vergi yönünden temasta bulunacakları idarî teşkilâtın bazı vasıfları haiz olması ve iyi işlemesi zaruridir. Bu vasıfları kısaca;

1) Mükelleflerin şahsî ahvalı, gelir kaynakları, yaşayış durumları, giriştikleri teşebbüslerin gelişme tarzı, idare tarafından yakinen izlenmeli ve tesbit olunmalıdır. Bu teknik terimleriyle, «Yoklama hizmetleri», «İstihbarat hizmetleri» olarak iki gurupta mütalâa olunur. Yani idare, mükellefler nezdinde yapacağı sık ve periyodik ziyaretlerle, maddî olayları mahallinde görececek ve tesbit edecek, ayrıca mükellef hakkında mevsub kaynaklardan toplanacak vergi matrahları ile ilgili bilgiler gizli olarak, arşivlenerek kıymetlendirilecektir. Her iki hizmetin de dakik, doğru ve aktüel olması mutlak aranan şartlardandır.

Oysa ki idarî teşkilâtımız bu yönden gözden geçirilse; bir taraftan İstanbul, Ankara, İzmir gibi özellik arzeden kalabalık ve girift münasebetli bölgelerde vergi dairelerinin çok geniş çevreli tutulmuş olması, diğer taraftan yoklama hizmetlerine yeteri kadar ve önemine işaret edilen hizmeti görececek seviyede eleman tahsis edilmeyişi ve hattâ formasyon, tahsil ve tecrübesi en asgarî seviyedeki elemanların bu işler everilmek zorunda kalınmış, binnetice hizmet tamamen fonksiyonunu kaybetmiştir. Bu hal idare - mükellef

lef münasebet ve bağının kopması demektir ki, bunun vehameti söz götürmez.

İstihbarat hizmetlerine gelince; Her ne kadar «Malî İstihbarat Arşivi» adı altında illerde birer arşiv kurulmuş ise de, daha kuruluşta işlemeyeceği aşıkâr bir yönetmelikle yük ve görevler altında sokulmuş, lüzumlu eleman, hattâ kırtasiye tahsisi olmadan yürütülmek istenilen bu arşivler kısa zamanda dejenere olmuş, pek mahdut istisna dışında idare için bir angarya hizmeti mahiyetini alarak, belgeleri 3 - 5 sene rötarla klâsmana almaya çalışan bir durum arzetime başlamıştır.

Yoklama hizmetlerinin işlememesi, idarenin mükellefe (gözünü kapaması), arşivin işlememesi ise (İdarenin hafızasını kaybetmesi) kadar vahim olduğu kanaatindeyiz.

2) Dahilî muamelâtı bakımından vergi dairelerinin ve diğer kademelerinin ciddî bir banka kadar dakik, dürüst, süratli ve gizli çalışması, muasır vergiciliğin şaşmaz ölçüleridir. Zira gelirin 1/4 ünü ve hattâ bazı ahvalde % 60 ını Devlet hissesi olarak ödeyecek mükelleflerin vergilendirilmelerinin doğru, hesaplarının tamam, görüş ayrılığı ve ihtilâf çıkması halinde bunun en makul ve haklı şekilde süratle neticeye bağlanması kaçınılmaz bir ihtiyaçtır.

Halbuki fiili tatbikatta bir taraftan iyi niyetli ve dürüst mükellef için verdiği dilekçenin cevabını almak aylara vabeste, ödediği verginin tekrar istenmesi her zaman mümkün, görüş ayrılıklarında daima en kötü ihtimale göre itham ve savunma zaruretine karşılık kötü niyetli olanlar için mükellefiyetten, takip ve tesbitten, tahsil ve icradan kaçınma yolları açık tutulan bir durum ekseriya rastlanan hallerdendir. Bu ise mükellefin malî idareye güvenini tamamen tüketmekte ve karşılıklı münasebetleri işlemez hale getirmektedir.

Bu konuda teşkilât kifayetsizliğini, sadece maliye idarelerine yöneltmenin haksızlık olacağı şüphesizdir. Mevzuu idarî mekanizmanın tümü ile ele alınarak mütalâa edilmesi gerektir. Zira malî tatbikat âmme hizmetleri içinde sadece bir tanesidir ve bütün hizmetler birbirini tamamlayan bir manzume teşkil etmektedir. Emniyet makamlarından adlî cihaza, P.T.T. hizmetlerine kadar çeşitli âmme hizmetlerinin destek ve yardımına muhtaç, buna mukabil hepsini besleyen malî kaynak durumundaki malî teşkilâtın görevini tam ve kâmil bir şekilde yapabilmesi, bütün idarî mekanizmanın işleyiş ve zihniyetine elbette bağlı kalacaktır.

3) Mükelleflerin vergi dairesi ile münasebetleri islâha muhtaçtır. Bilhassa iktisadî hayatın ve işletmeciliğin hemen her safhasına vergi, resim, harç alabilmek için müdahale eden Devletin, muğlak ve müphem kanunlar tatbikatında mükellefin; tereddütlerini vukulla giderecek, vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil, taksitlendirme, mehil verilmesi, islâh ve pişmanlık, maddî hataların düzeltilmesi, hatalı vergilerin kolayca reddi ve iadesi gibi yüzlerce muamele ve münasebetlerin süratle ve kolaylıkla işleyebilmesi lâzımdır. Oysa ki tatbikatta yüzbinlerce liralık vergi ödeyecek mükellefin, değeri beş kuruşu geçmeyen basılı beyanname formüllerini alması bir problem haline getirilmekte, vergi ödemeye gelen mükellefin vezne ve tahakkuk memurları önünde saatler, hattâ günlerce beklemesi olağan hâdiseler teşkil etmektedir. Herhangi bir tereddütün izalesi, Bakanlığın bütün kademelerini aylarca dolaşmakta, hele, vergi düzeltme, iade gibi hallerde mümkün olabilen her türlü müşkülât çıkarılması normal muamelât haline gelmektedir. Bu şartlar altında mükellef ve idarenin karşılıklı anlayış ve işbirliğinden bahsedilmesi elbette abes olmaktadır.

4) Vergi kontrol ve murakabesinin kifayetsizliği; Mükellefiyetin tesisi, vergilendirilmesi ile yani, vergilerin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsili ile ilgili idarî teşkilâtın yukarıda açıklanan durumu, vergi kontrol ve murakabelerini büsbütün önemli kıldığı kadar bunların görevini de ağırlaştırmaktadır. Halbuki şahsî beyana dayanan vergi sisteminde bir taraftan mükellefe kendi vergisini kendi düzenleyeceği defter ve vesaik üzerinden hesaplaması hakkı tanınırken, diğer taraftan idareye bu beyan, kayıt ve belgelerin yani tümü ile ödenecek vergilerin sıhhat derecesini araştırmak, kontrol ve murakabe etmek yetkileri tanınmıştır. Bu haliyle beyan esası ancak iyi işleyen ciddi bir murakabe ile tekemmül edebilir demekte isabetsizlik yoktur.

Halbuki malî tatbikatımızda vergilerin kontrol ve murakabesinde en az idarî teşkilât kadar yetersiz kalmaktadır. Bu konuyu ayrı bir bölüm halinde aşağıda ele alacağımız cihetle burada yapılmış vergi beyanlarının sadece % 2 - 3 ünün her yıl ancak tetkikten geçirilebildiğini, bakiye kalan % 98 inin en kaba bir süzgeçten dahi geçmeksizin her yıl zaman aşımı safhasına intikâl ettiğini belirtmekle yetineceğiz.

F — Malî kaza sistemimiz ve işleyişi ihtiyacı karşılayamamaktadır :

Filhakika, beyana dayanan yaygın ve kitlevi vergi tatbikatında, bilhassa idarenin ve murakabenin işaret olunan durumu sebebi ile mükellefle malî teşkilât arasındaki ihtilâflar elbetteki eksik olmayacaktır. Doğacak bu nevi ihtilâfları pratik usuller ve adil ölçüler içinde süratle tasfiye edecek ve cezaları suça imkân nisbetinde yaklaştıracak bir sistem kurulmadıkça, memleketimizde olduğu gibi hadisenin ihtilâfa sürüklenmesi sebebi ile çığ gibi artan dosyaların senelerce ihtilâf safhalarında kalması, aktüalitesi kaybolmuş hadiseler için tesadüfî ve birbirini nakseden kararlarla karşılaşılması elbette mukadderdir. Bu hal ise elbette vergi kaçırmak isteyenleri cesaretlendirir.

IV — VERGİ KAÇAKÇILIKLARINA KARŞI YAPILAN MÜCADELE

Vergilendirmede şahsi beyan usulünü kabul etmiş memleketlerde, mükellefe tanınan geniş insiyatif yetkisine karşılık idareye de, yapılmış bu beyanları en geniş anlamda tahkik ve kontrol hak ve görevi verilmektedir. Bu maksatla tesis olunan vergi kaçaklıkları ile mücadele teşkilâtı işin ve hizmetin önemine paralel olarak organize edilerek vatandaşların amme masraflarına iştirakte iktidarı ile mütenasip külfet yüklenmesi ana prensibini ihlâl meydan vermemeye çalışmaktadırlar.

İfasi çok güç olan bu görevin lâıkiyle yapılabilmesi için bir taraftan mevzuat sahasında çalışma imkânları hazırlanmakta, diğer taraftan icra kademelerinde işin icabına göre teşkilât kurularak lüzumlu tertiplere girilmektedir.

Ancak şu hususu bilhassa belirtmek gerekir ki muasır vergicilik anlayışında devlete düşen murakabe ve kontrol sorumluluğu birinci derecede mükelleflerin yanlış beyanda bulunmalarını önleyici (prevantiv) tedbirler almak, ikinci derecede bilgisizlik, yanlış anlama veya uygulama gibi kasta dayanmayan vergi ziyayı hallerinde yapılmış hata ve kusurları en pratik ve süratli usullerle ilâha yönelmek, ancak kötü niyetli maksatlı bir şekilde vergi kaçırılmaya yönelen mükellef zümresiyle devlet kuvvetinin bütün imkân ve vasıtalarıyla mücadele etmek istikâmetindedir.

Memleketimiz realitelerine, açıklanan bu zihniyet yönünden bir göz atılınca durumun pek memnuniyet verici olmadığı açıkça

ve derhal görülecektir. Nitekim yazımızın başlangıç kısmında da işaret ettiğimiz gibi bugün Türkiyede geniş ölçüde vergi ziyayı bulduğu hemen herkezce teslim edilmektedir. Esasen son onbeş yıl içinde yapılmış olan esaslı vergi reformlarıyla çok genişletilen mükellefiyet saha ve nisbetlerine, çok şiddetlendirilen cezalara rağmen aradan geçen fasıla içinde gerek memleketin öz kaynaklarıyla resmî ve özel sektörün küçümsenmeyecek yatırımlarına, gerekse dost ve müttefik ülkelerin yardım ikraz, ve askerî takviye yatırımlarının millî hasıladada yaraması gereken hasılat fazlaları, vergi varidatına aynı vüsat ve ölçüde intikal etmediği kolayca hesaplanabilir. Sadece bu hesaplanabilir unsurların mukayesesi dahi millî gelirden alınması gereken devlet hissesinin alınmadığı, vergi yükünün kanunsuz yollarla gayrî âdil şekilde dağılmasını tevlit ettiğini kesin olarak ortaya koyabilir.

Vergi murakabe organlarımız hadiseleri bu perspektif içinde toptan mütaleâ etmeden münferit hadiseler içinde tesadüfî tetkik ve kontrollara gayrî mütecanis bir şekilde yöneldiklerinden neticeler de mahdut, mevziî ve tesadüfikalmaktadır. Herhangi bir hastalığı tedavi edebilmenin en salim yolu elbetteki herşeyden evvel derde tam teşhisin konulmasıdır. Aksi halde yaniltıcı arâza yönelecek bir tedavi ile mücadele hiçbir zaman kesin sonuçlu ve tam başarılı olmaz.

Kısaca belirtmeye çalıştığımız görüş, müşahade ve şahsî kanaatimizle kifayetsizliğine inandığımız malî kontrol ve murakabe işleminin bu durumların aşağıdaki âmillere de bağlamaktayız.

A — Mevcut kontrol ve murakabe organları :

Bilindiği gibi malî teşkilâtımız içinde vergi kontrol ve murakabesi ile meşgul çeşitli organlar mevcuttur. Bunlar kısaca, *Merkez Teşkilâtı* (Bakanlık adına; İhtisaslaşmış inceleme elemanları, «Maliye Hesap Uzmanları» ile kuruluş gayelerine ilâveten inceleme işleri ile uğraşan «Maliye Teftiş Heyeti», Gelirler Müdürlüğü adına, «Gelir Kontrolörleri») *Taşra Teşkilâtı* olarak defterdarlıklara bağlı «Gelir Kontrol memurları» «Vergi Dairesi Müdürleri»dir. Bunlara ilâveten son zamanlarda adından sık sık bahsolunan ve polis tedbirleri ile murakabeye katılan «Malî Polis» teşkilâtıdır.

Her birinin statüleri, formasyonu, çalışma usul ve şekillere ayrı olup tümü ile dağınık bir manzara arzeden işbu malî kontrol ve murakabe teşkilâtımızın kanaatimizce tam ve başarılı bir vergi murakabesi plânlanması ve yürütmesi mümkün olamaz.

**B — Kontrol ve murakabe hizmetinin yükünü hafifletici (pre-
vativ) önleyici tedbirlerin alınmamış olması :**

Yukarıda yazımızın (III/D) bölümünde açıkça temas ettiğimiz ve vergi kaçaklıklarının amilleri arasında mütalâa ettiğimiz hususları burada bir kere daha tekrar etmek ve önemine işaret etmek isteriz. Filhakika, vergilerden normal randımanı alabilmek için evvelâ mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayacak tedbirlere tevessül etmek gerekir. Bu sağlanmadıkça bilâhare, yapılmış beyanların yanlışlığını takip edecek, tahkik kontrol edecek tedbir ve çareler peşinde koşmak, kanaatimizce, hayal peşinde koşmaktan farksızdır. Bu itibarla mümkün olan her vesile ile ekonomik ünitelerin müesseseseleşmesini teşvik, bunların muhasebe hizmetlerini tanzim ve kullanılacak vergilendirme ile ilgili belgelerin sıhhat ve doğruluğu sağlanmadıkça polis ve dedektif faaliyetleriyle ancak tesadüfî neticeler almaktan ileri geçilemez.

**C — Kontrol ve teşkilâtı murakabe ihtiyacına uygun şekilde ta-
azzuv etmemiştir :**

Filhakika yurt sathında mevcut vergi mükellefiyetlerinin dağılımını gösterecek bir tablo ile yukarıda zikrolunan murakabe teşkilâtının üslendiği ve ziyaret ettiği bölgelerin (süre, önem ve sayı itibarı ile çalışmalarını) gösterecek ikinci bir tablo yapılabilse, bunların yekdiğerine intibak derecesi açıkça görülecektir. Bilhassa memleketimizde çok kalabalık bir mükellefiyet gurubunun, tetkik ve kontrol yönünden, basit üniteler oluşu yanıbaşında, tetkikleri ihtisas ve vukuf isteyen mahdut ünitelerin teşkil ettiği «yatık piramidin» karşısında tetkik kadrosu piramidinin durum ve şekli intibaksız bir manzara arzettiği inancındayız.

D — Kontrol teşkilâtının çalışma ve kontrol metotları :

Çok değişik normlar gösterdiği gibi tümünün faaliyetlerinin aynı bir plân içinde geliştirildiği intibai vermemektedir.

E — Vergi murakabesi hâdiseleri çok geriden tâkip etmektedir :

Nitekim genel olarak görülen hali ile vergi incelemeleri, tesis olunmuş mükellefiyet dosyaları üzerinden ve geçmiş hesap dönemlerine ait olarak yapılmış beyanlar ele alınarak yürütülmektedir. Bu halin tabii neticesi olarak, *tesis olunmamış mükellefiyetler*

ile *beyan dışı bırakılmaya çalışılan hadiseler* peşinen murakabe dışında kalmaktadır. Oysa ki ekseriyetle beyan dışı bırakılan matrahlar, birtakım tedbir ve hadiseler halinde, ancak anında ve hadiselere takaddüm ederek kontrol edilebilir. Meselâ gittikçe yaygın bir hal alan işportacılık faaliyetleri ile ziyaa uğradığı muhakkak bulunan direkt ve endirekt vergiler ile ciddi bir murakabe yapıldığına dair misaller pek görülmemektedir. Kezâ çok gelişen faturasız alım, satımlar kamyon ve deniz motorlarıyla nakledilen emtia hareketlerinin mükellefiyet bağlantıları arandığına dair misaller pek mahdut kalmaktadır. Halbuki bu yollardan sağlanan vergi dışı gelirleri, geriden gelen *tarayıcı metotlarla* tetkik imkânsızlığı aşıkârdır.

F — Murakabe teşkilâtı daha ziyade büyük ve müesseseleşmiş teşebbüslerle meşgul olmakta, fakat asıl vergi ziyasına sebep olan *kaçkaç teşebbüsleri ihmal etmektedir*. Bunda adı geçen gayri müesses varlıkların gözden ve takipten kolay kaçabilmeleri, tetkik için elverişsiz (yer, çalışma vasıtaları, konfor şartları, ilh...) gibi fiili durumlarında tesiri olmaktadır.

G — Bütün mükelleflerin her türlü muamelelerini faaliyet sahasına almak isteyen kontrol teşkilâtı, bu suretle *esas hedefini gözden kaçırıp müessiriyetini dağıtıp azaltmaktadır*. Zamanımız şartları içinde sayıları milyona yaklaşan mükelleflerin her birinin binleri aşan muamelâtını vesikasından kaydına kadar kontrol etmek, hiçbir devletin üslenebileceği bir hizmet değildir. Esasen buna lüzum da yoktur. Devletin sadece usulleri vaaz, bunları meslek düzeni içinde yürütecek teşkilâtı kurmak ve işleyişlerini murakabe etmekle sağlayacağı kontrol gücü ve tasarrufu sayesinde asıl hedeflerini görüp mücadele etmesi mümkün olur kanaatindeyiz. Halen sayıları milyonlara yaklaşan gelir beyannamelerine ilâveten, bir o kadar servet beyanı ve ilâve olunan gider beyanı karşısında esas nisbeti % 2 - 3 arasında kalan vergi murakabesini çok daha düşük nisbetlere doğru kaydığı ve kaybolacağı aşıkârdır.

NETİCE

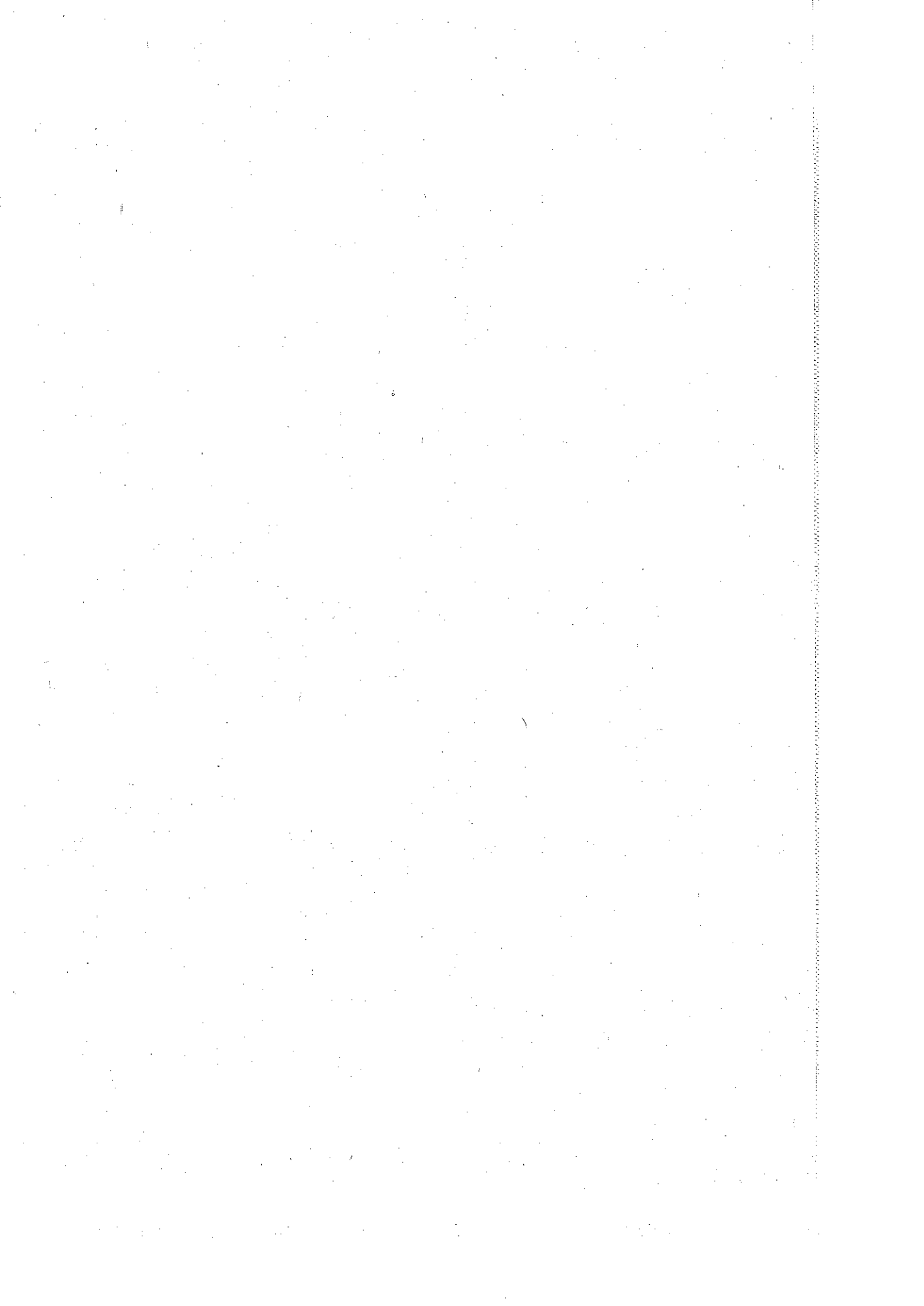
Memleketimizde vergi kaçakçılıklarının mevcut olduğu herkesçe kabul ve teyid olunmaktadır. Bu nevi vergi ziyanının, kalkınmamızı sağlayacak malî kaynakları zayıflatması ve vergi ödeyen mükelleflerle ödemeyenler arasında bariz ve konunsuz rekabet şartları

yaratması ve kötü örnekler teşkil etmesi bakımından önem ve mahzurları aşikârdır.

İlk defa şahsi vergilere ve beyan esasına müsteniden yaygın ve kitlevi vergi tatbikatına yönelen memleketlerde nazarı itibara alınması gereken hususların, ön ve yan tedbirlerin alınmamış olması veya kifayetsizliği, bahse konu kaçaklıkları mümkün kılan, kolaylaştıran amiller arasındadır.

Vergi kaçaklıklarının sadece dedektif ve polisiye tedbirlerle önlenebileceğini zan ve kabul ederek yalnız kontrol ve murakabe yoluna yönelmesi veya mevzuatta müeyyide ve ceza arttırmaları ile bu gibi hallerin önlenebileceğini kabul etmek kanaatimizce yanlış ve hatalıdır.

Ekonomik hayatın her safhasına, gün geçtikçe daha derinliğine ve genişliğine müdahale eden devletin, milletin bekası ile ilgili her türlü amme hizmetini başarı ile yürütmesine amil ve yardımcı olacak kuvvetli finansman kaynaklarını isabetle teşhis ve bu kaynaklardan sağlanması mümkün ve zarurî gelirleri emniyet altında ve bünyeyi zedelemeksizin memleket lehine kullanabilmesi için tümü ile, malî sistemin gözden geçirilmesine, marazi hallerin sebep ve amilleri ile zamannında teşhis olunmasına, vatandaşların devlet masraflarına güçleri ile mütenasiben iştiraklerini sağlamak için her türlü müzaharetin sağlanmasına, buna mukabil bu konuda kasdî ve kötü niyetli her türlü fiil, teşebbüs ve gayretlerle, bilerek akîf ve modern usullerle mücadele yapılmasına şiddetle ihtiyaç olduğu kritik ve zor devrede bulunduğumuz inancındayız.



SERMAYE KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Özhan EROĞUZ

Sınai Kalkınma Bankası
Umum Müdür Muavini

SERMAYE KAZANCININ MAHİYETİ

Sermaye kazancının tarifi :

Mevzuu açık ve kesin olarak ortaya koyabilmek için «Sermaye Kazancı» tabiri ile neyi kastedtiğimizi belirtmek, diğer bir ifade ile bu tabirin tarifini yapmak zarureti vardır. Burada sermaye tabiri, gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları, iktisadî bir işletmeye dahil olsun veya olmasın, arsa, bina, menkul kıymet, makine, tesisat, demirbaş ve bunlar gibi kapital mallarını içine alan geniş manada kullanılmıştır. Sermaye Kazancı ise sermayenin iktisap bedeli ile satılması halinde hasıl edeceği değer arasındaki müspet farktır. Sermaye kazancına satış yoluyla realize edilmemiş değer artışları da dahildir. Ticarî faaliyet olarak alım ve satımdan doğan kârlar, alınıp satılan mallar sermaye tarifimiz içine girse de, sermaye kazancı sayılmazlar. Sermayenin iktisap bedeli ile satılması halinde hasıl edeceği değer arasındaki menfi fark ise «Sermaye Zararı»nı teşkil eder.

Sermaye kazancının kaynağı :

İktisaden gelişmiş ülkelerde sermaye kazançlarının en büyük kısmı hisse senetlerinden elde edilir. İkinci sırayı gayrimenkuller teşkil eder. Diğerleri ise az önemlidirler.

Hisse senetlerinden elde edilen sermaye kazancının en mühim kaynağı şirketlerin kazançlarını kısmen işletme içinde yatırıma tahsis etmeleri, diğer bir ifade ile ihtiyat birikimidir. Buna ilâveten, rekabet şartlarının lehe dönmesi, tekniğin ve istihsalin gelişmesi ve idarî inkişaf gibi sebeplerle işletmenin kazanma gücünün artması

da sermaye kazancı hasıl eder. Şehirleşme arsa değerlerinin artışı başlıca rolü oynar. Nüfus artışı ve iktisadî gelişme de sermaye kazancını yaratan bir faktör olmaktadır. Sermaye değerinde artışa sebep olan diğer iki sebep de genel fiat seviyesinde yükselme ve faiz hadlerinde düşmedir.

SERMAYE KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Sermaye kazançlarını vergilendirmeyi haklı gösteren sebepler :

1) Geniş manasile gelir «İstihlak + servet artışı» olarak tarif edilir. Sermaye kazancı mantiki olarak bu gelir tarifinin içine girer. Servetin değerinde artış bu servete sahip olan şahsın ekonomik refahını diğer nev'i gelirlerle aynı ölçüde arttırır. Bir şahıs 50. bin liraya satın aldığı bir gayrimenkulü 100 bin liraya satarsa 50. bin lira sermaye kazancı elde eder ve bu kazancın aynı miktardaki bir ücret veya diğer nevi bir gelire, temin ettikleri refah bakımından farkı yoktur.

2) Eğer sermaye kazancı vergi dışı bırakılırsa, bu nev'i kazanç elde eden şahıslar diğer nev'i gelir sahiplerine nazaran tercih edilmiş olurlar. Diğer şahıslar ücretleri, ticarî kazançları ve diğer gelirleri üzerinden vergi öderlerken sermaye kazancı sahiplerini vergi dışı bırakmayı vergi adaleti bakımından haklı bulmak çok güçtür.

3) Sermaye kazançları esas itibarile yüksek gelir gurupları arasında dağılır. Bu nev'i gelir guruplarının vergi ödeme güçleri zaten yüksektir. Sermaye kazançlarının vergilendirilmemesi, servetin eşit olmayan dağılışını devam ettirir ve hatta arttırır. Vergi ödeme gücü bakımından, sermaye kazançlarının vergi dışı bırakılması değil, bilâkis daha yüksek nispetlerde vergilendirilmesi haklı görülebilir.

Sermaye kazançları ne zaman vergilendirilmelidir :

Sermaye değerinde artış sermaye kazancıdır. Bu değer artışı satış yolile realize edilsin veya edilmesin sermaye kazancını teşkil eder. Burada sermaye kazancının değer artışı şeklinde tahakkuk ettiği zaman mı veya satış yolile realize edildiği zaman mı vergilendirileceği problemi ile karşı karşıya kalırız.

1) Kazancın vergilendirilmeden evvel realize edilmiş olması umumiyetle kabul edilir. Ticarî kazançların tahakkuk esasına göre vergilendirildiği hatırlanırsa, bu hüküm biraz zayıf gibi görünür. Ancak, tahakkuk eden ticarî kazancın realize edilme süresi kısadır ve önceden bellidir. Sermaye kazancının ne zaman realize edileceği sermaye sahibinin arzusuna bağlıdır ve belli değildir, belki de şahsın hayatı sonuna kadar realize edilmeyecektir.

2) Gelir vergisinin kaynağı gelir olmak lâzımdır. Sermaye kazancının tahakkuk üzerine vergilendirilmesi halinde, vergi nakden ödeneceğinden, verginin ödenebilmesi için sermayenin kısmen satılması mecburiyeti hasıl olur. Bu halde gelir vergisinin kaynağı sermaye olmaktadır.

3) Sermaye kazancının tahakkuk esasına göre vergilendirilmesi halinde sermayelerin her yıl yeniden değerlendirilmesi lâzım gelir. Bu değerlendirme ise idarî bakımdan mümkün değildir.

Sermaye kazançlarını vergilendiren gelir vergisi sistemlerinde, kazancın realize edildiği devrede vergilendirilmesi kabul edilmiştir. Bizim vergi sistemimizde yalnız menkul kıymetlerin, borsaya kayıtlı olmaları halinde, borsa rayici ile değerlendirilmeleri ve dolayısıyla tahakkuk esasına göre vergilendirme mevcut idi. Ancak 1964 yılında 485 sayılı kanunla bu tatbikat değiştirilmiş ve menkul kıymetlerden elde edilecek sermaye kazançlarının da realize edildikleri devrede vergilendirilmeleri kabul edilmiştir.

Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi aleyhinde faktörler :

1) Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi aleyhindeki faktörlerden birincisi genel fiyat seviyesindeki yükselmedir. Genel fiyat seviyesindeki yükselme sermayenin para birimi ile değerini yükseltir ve dolayısıyla zahirî bir sermaye kazancı yaratır. Bilhassa son yirmi senede sermayelerde vaki değer artışlarının büyük nispeti bu karakterdedir. Sermaye kazançlarının reel ve fiktif artış nisbetlerini ayırmak için yapılabilecek teşebbüsler ise sistemin idaresi ve uygun indekslerin seçimi bakımından ciddi problemler ortaya çıkacak ve pratik bakımdan mümkün olmayacaktır. Genel fiyat seviyesindeki yükselişlerin sermaye kazancının teşekkülünde mühim bir yer işgal etmesi bakımından, bu nev'i kazançların vergilendirilmesi bizzat sermayenin kısmen veya tamamen hem de gelir vergi-

sinin yüksek nispetleri üzerinden vergilendirilmesi neticesini hasıl edecektir.

2) Sermaye kazancının zahiren doğmasına sebep olan bir diğer faktör de faiz hadlerinin düşmesidir. Faiz haddi düşerse tahvilât fiyatları yükselir ve tahvilâta sahip olan şahıs bunu satarsa fiktif bir sermaye kazancı elde etmiş olur. Eğer satış yolile elde ettiği parayı tekrar tahvilâta yatırırsa elde edeceği gelir bakımından iktisadî refahında bir artış olmaz. Faiz haddinin % 10 dan % 5'e düşüğünü farzedelim. % 10 faizli 100 liralık bir tahvilin fiatı 200 liraya yükselecektir. Bu tahvili satan şahıs 100 lira fiktif bir sermaye kazancı elde edecektir. Bu şahıs eline geçen 200 lirayı % 5 li tahvile yatırırsa elde ettiği gelir sabit kalacaktır. Faiz haddi ile temettü ve rant arasındaki münasebet hesaba katılırsa faiz haddindeki düşüklük diğer, sermaye nevilerinde de yukarıdakine benzer fiktif sermaye kazançları yaratacaktır.

3) Sermaye, sahibinin elinde senelerce kalabilir. Sermayedeki değer artışı yıllar itibarile tedricen olur. Sermayenin satılması halinde, sahibinin elinde beklediği senelere ait değer artışları bir anda toplam olarak realize edilir ve edildiği yılda çok yüksek mütetrakki vergi nispetlerine maruz kalır. Bu durum ise vergi adaleti ve vergi ödeme gücü bakımından haksız bir durum teşkil eder.

4) Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi, fiyatlar yükseldikçe sermaye sahiplerinin sermayelerini satma arzularını azaltır. Bu durumda sermaye arzı azalır ve dolayisile sermaye fiatları daha yükselir. Bu hâl sermaye fiyatlarında, piyasa şartlarının haklı çıkaramıyacağı temevvüçler meydana getirir, sermaye akımı yavaşlar ve iktisadî kalkınmaya menfi yönde tesir eder. Sermaye kazançlarının vergilendirilmemesi ise şahısları yatırımlara teşvik eder. Sermaye yatırımı yolile vergi dışı sermaye kazancı ümidi müteşebbisleri yeni ve daha riskli yatırımlara götürür.

NETİCE:

Sermaye kazançlarının lehinde ve aleyhinde olan faktörler karşılaştırıldığı zaman açıkça görülür ki, vergi eşitliği bakımından bu nev'i kazançların vergilendirilmesi ne kadar haklı görülüyorsa, sermaye kazançlarının büyük nispette fiktif olduğu ve reel olmayan değer artışlarını vergilendirmenin aslında sermayenin kendisini vergilendirmek olacağı ve iktisadî faaliyete menfi yönde tesir edeceği de o kadar gerçektir.

Sermaye kazançları mahiyetleri itibarile diğer gelir neveleri ile aynı karakterde değildir. Sermaye kazançları içinde reel değer artışlarının da mevcut olduğu gerekçesi ile bir vergilendirme mevzu-bahis olursa, bu nev'i kazançlara diğer gelirlere tatbik edilen gelir vergisi ölçülerinden ayrı özel bir vergileme formülü bulmak, vergi eşitliği bakımından da haklı olur.

Sermaye kazançları genel olarak iki kısımda mütalâa edilir. Birincisi kısa vâdeli sermaye kazançları, ikincisi uzun vâdeli sermaye kazançlarıdır. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Kanada gelir vergisi sistemlerinde altı aydan daha az elde tutulan sermayenin satışından doğan sermaye kazançları kısa vâdelidir ve bunlar normal gelir vergisi ölçüleri içinde vergilendirilirler. Elde tutma süresi bir vergi sisteminden diğerine değişmekle beraber kısa vâdeli sermaye kazançlarının normal gelir vergisi ölçülerine göre vergilendirilmesi bütün vergi sistemlerinde müsterektir.

Uzun vâdeli sermaye kazançlarının vergilendirilmesine gelince, İngiltere ve Kanada gelir vergisi sistemlerinde sermaye kazançlarının vergilendirilmesinin aleyhinde faktörler ve bilhassa menfi iktisadî tesirler hâkim olmuş ve uzun vâdeli sermaye kazançları vergi dışı bırakılmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri vergi sisteminde ise uzun vâdeli sermaye kazançları diğer gelirlerden ayrı, özel bir vergi rejimine tâbi tutulmaktadır. Bu vergi rejiminde mükelleflere iki şekilden birini seçim hakkı verilmiştir. Mükellefler ya uzun vâdeli sermaye kazançlarının yarısını diğer gelirleri ile birlikte toplarlar ve normal vergi ölçülerine tâbi olurlar veya uzun vâdeli sermaye kazançlarının tamamı üzerinden seyyanen % 25 vergi öderler. Birinci halde bu nev'i kazançların yarısı vergi dışı kalır, ikinci halde ise müterakki nispetlere göre vergilendirilen diğer gelirlere nazaran uzun vâdeli sermaye kazançlarının vergi yükü çok hafif olur.

TÜRKİYE GELİR VERGİSİ SİSTEMİ VE SERMAYE KAZANÇLARI

Sermaye kazançlarının vergilendirilme zamanı :

Gelir vergisi sistemi genel olarak sermaye kazancının satış yolu ile realize edildiği hesap dönemini vergilendirme zamanı olarak kabul etmiştir. 1964 yılından evvel borsada kayıtlı menkul kıymetlerden elde edilen sermaye kazançları tahakkuk esasına göre vergilendirilirdi. 1964 yılında gelir vergisi kanununda yapılan bir tadilat ile

borsaya kayıtlı menkul kıymetlerin de borsa rayici yerine iktisap bedeli ile değerlendirilmesi kabul edilmiş ve bu suretle menkul kıymetlerden elde edilen sermaye kazançlarının da realize edildikleri dönemde vergilendirilmeleri kabul edilmiştir. Gelir vergisi sistemimizde genel prensip sermaye kazançlarının satış yoluyla realize edildikleri dönemde vergilendirilmeleri olmakla beraber bu genel prensibin başlıca iki istisnası vardır. Bu istisnalardan biri sermaye şirketlerinde dağıtılmayan kazançlar üzerinden vergi tevkifatı yapılması; ikincisi sermaye şirketlerinde ihtiyatların sermayeye kalbedilmesi mukabilinde bedelsiz hisse senedi tevziidir. Şimdi bu iki istisnanın mahiyetini inceleyelim.

1 — Sermaye şirketleri gelir vergisi kanununun 96.ncı maddesine göre dağıtmayıp ihtiyat olarak işletmede alıkoydukları ihtiyatlar üzerinden de vergi tevkifatı yapmaya mecburdurlar. (kanunen ayrılması mecburî olan ihtiyatlar hariç). Hisse senetlerinden sermaye kazancı elde etmenin sebeplerinden biri şirketlerin işletmede alıkoydukları kârlar, yani ihtiyatlardır. İhtiyatlardan vergi tevkifatı yapılması halinde hisse senetlerinin değer artışı tevkif edilen vergi kadar az olacak dolayısıyla değer artışı realize edilmediği halde vergilendirilmiş bulunacaktır. İhtiyatlardan vergi tevkifatı yapılmasa idi hisse senetlerinin değeri vergi tevkifatı kadar fazla artacaktı. Hisse senedi sahiplerinin vergi tevkifatı dolayısıyla kaybettikleri değer artışının mikdarı, realize etmedikleri sermaye kazancı üzerinden ödedikleri vergidir. Bu tatbikat hisse senedi sahiplerinin diğer nevî gelir sahiplerine göre daha ağır olarak vergilendirilmelerine sebep olmaktadır. Ve gelir vergisi sistemimizin kabul etmiş olduğu genel prensibe aykırı bulunmaktadır.

2 — Sermaye şirketlerinin bilhassa sermaye piyasası gelişmiş memleketlerde birikmiş ihtiyatlarını sermayeye kalbetmek suretile karşılığında hissedarlarına bedelsiz hisse senedi vermeleri yaygındır. Bu muamelenin vergi karşısındaki durumu hakkında gelir vergisi kanunumuzda hiç bir sarahat olmamakla beraber tatbikatta bedelsiz hisse senetleri gelir addedilerek vergilendirmek istenmektedir. İhtiyatların sermayeye kalbedilmesi sadece hukukî bir muameledir ve ihtiyatları müseccel sermaye haline getirmektedir. Bu muamele şirketin öz sermayesinde hiç bir değişiklik husule getirmez. Öz sermaye sabit kaldığına göre bunu temsil eden hisse senetlerinin toplam değerinde de hiç bir artış veya eksiliş olmaz. İhtiyat birikimi dolayısıyla sermayede değer artışı, diğer bir ifade ile realize edilmemiş

sermaye kazancı evvelce teşekkül etmiştir. Birikmiş ihtiyatlar karşılığında verilen bedelsiz hisse senetleri evvelce vâki olmuş değer artışlarını temsil eden vesikalardır. Bunların vergilendirilmesi doğrudan doğruya realize edilmemiş sermaye kazançlarının (değer artışlarının) vergilendirilmesi neticesini doğurur. Bu tatbikatın üç mühim neticesi vardır: Birincisi, gelir vergisinin kabul etmiş olduğu «sermaye kazançları realize edildiği dönemde vergilendirilir» prensibine aykırıdır. İkinci netice ise; İhtiyatlar uzun yıllar içerisinde yavaş yavaş birikmiştir ve sermayede değer artışı ihtiyat birikimine paralel olarak yıllar itibarile peyderpey vâki olmuştur. Bedelsiz hisse senetlerinin verildiği yılda kümülatif değer artışları toplam olarak yüksek nispetlerde vergiye tâbi tutulur. Eğer değer artışları tahakkuk esasına göre vergilendirilecek idi ise, bu vergilendirilmenin her yıl yapılması icabederdi ve bunun aksi tatbikat, vergi yükü ve vergi ödeme gücü bakımından bir haksızlık teşkil eder. Üçüncü netice bazı hallerde bizzat sermayenin vergilendirilmiş olmasıdır. Hisse senedi alınıp satılan bir metadır. Hisse senedini satın alan şahıs satın aldığı tarihe kadar vâki olmuş değer artışlarının bedelini de ödemiştir. İhtiyatların bedelsiz hisse senetleri yolile vergilendirilmesi, hisse senetlerini satın alırken ihtiyatların bedelini de ödemiş bulunan şahsın bizzat sermayesini vergilendirmektir. Bedelsiz hisse senetleri, itibarî sermaye ile öz sermaye arasındaki farkı temsil etmektedir. Bu halde sermaye kazancı ise sermayenin satın alınma değeri ile öz sermaye arasındaki farktır. Binaenaleyh sermaye kazancının mikdarı her ortağın hisse senedini satın alma bedeline göre değişir. Bedelsiz hisse senetleri her ortak bakımından ayrı ayrı mikdarlarda realize edilmemiş sermaye kazancını temsil eder. Bu durumda bedelsiz hisse senetlerini toplam değerleri ile sermaye artışı saymak ve vergilendirmek mümkün olmamak lâzımgelir.

İktisadî işletmelerin aktifine dahil sermayelerden elde edilen sermaye kazançları :

Gelir Vergisi Kanununun 81. ci maddesinin son fıkrasına göre bir iktisadî işletmenin aktifine dahil sermayelerin satışı halinde elde edilen sermaye kazançları ticarî kazanç sayılmakta ve gelir vergisinin normal ölçüleri içinde vergilendirilmektedir. Bu vergilendirme şekli sermaye kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak evvelce belirttiğimiz sebeplerle hatalı olmaktadır.

Sermaye kazancının teşekkülünde genel fiyat seviyesinde vâki yükselmenin rolü vardır. Bu sebeple sermaye kazancı, sıfırdan tamamına kadar, derece derece fiktif olmaktadır. Reel olmıyan kazancın vergilendirilmesi ise sermayenin kendisinin vergilendirilmesidir. Problemi çok basit bir misalle açıklayalım: Bu iktisadî işletme 100 liraya satın aldığı bir masayı 10 yıl sonra 500 liraya satarsa 400 lira sermaye kazancı elde etmiş görünür ve gelir vergisi kanunumuza göre ticarî kazanç gibi müterakki nispetlerde vergi ödemek zorunda kalır. Aynı işletme eline geçen 500 lira ile sattığı masanın yeni bir eşini genel fiyat seviyesindeki yükselme sebebi ile 500 liraya alırsa işletmenin sermayesinde reel olarak hiç bir artış olmadığı görülür. Eskiden bir yazı masasına sahip olan işletme ikinci halde aynı yazı masasının bir yenisine sahiptir. Artan sadece aynı malın para ile ifadesidir. Fakat reel sermaye aynı kaldığı halde gelir vergisi kanunumuza göre aynı sermayenin para birimi ile ifadesindeki değişiklik gelir vergisine tâbi tutulmuş olur. Bu basit misali daha kıymetli kapital mallarına teşmil edersek sermaye kazancının normal gelir vergisi ölçüleri içinde vergilendirilmesinin genel gelir vergisi teorisine aykırılığı ve sermayeyi tedricen yokeden bir vergi tatbikatı olduğu açıkça anlaşılır.

Kapital malları bir işletmenin aktifinde yıllarca durmuştur. Fiktif veya reel sermaye kazancı bu yıllar boyunca tedricen teşekkül etmiştir. Sermaye kazancının realize edildiği yılda toplam olarak daha yüksek vergi nispetleri ile vergilendirilmesi bir diğer haksızlığı teşkil etmektedir. Eğer kapital malı daha evvelki yıllarda satılıyorsa sermaye kazancı miktarı daha düşük olarak teşekkül edecek ve vasisati vergi yükü daha az olacaktı. Bu durumda kapital mallarının bir işletmenin aktifinde bekletilmesi, bekletildiği süre ile mütenasiben cezalandırılmakta ve daha ağır vergi yüküne maruz bırakılmaktadır.

Sermaye kazançları diğer nev'i gelirlerle aynı karakterde değildir. Bu sebeple sermaye kazançlarının normal gelir vergisi ölçüleri dışında özel bir vergi prosedürüne tâbi tutulması gelir vergisi sistemlerinde kabul edilmiş bir prensiptir. Bizim gelir vergisi sistemimiz buna istisna teşkil etmektedir.

İktisadî işletmeye dahil olmıyan sermayelerden elde edilen sermaye kazançları :

Gelir vergisi sistemimizde bu nev'i kazançların vergilendirilmesi iki kısımda mütalâa edilmiştir: Kısa vâdeli sermaye kazançları

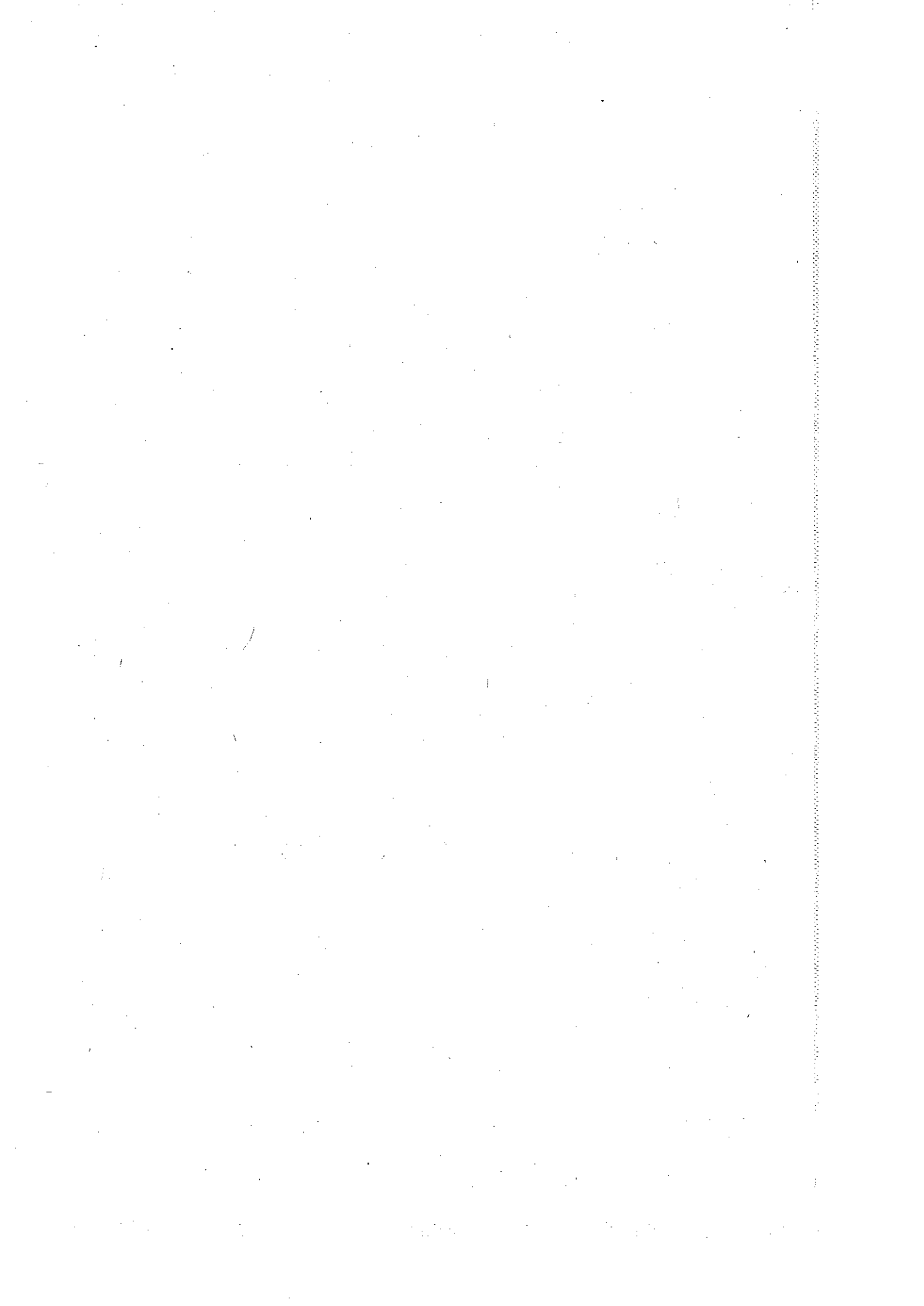
normal gelir vergisi ölçüleri içinde vergilendirilir. Bu tatbikat bütün gelir vergisi sistemlerinde müsterektir. Uzun vâdeli sermaye kazançları ise vergi dışı bırakılmıştır. Kısa vâdeli sermaye kazançları ile uzun vâdeli sermaye kazançlarını ayıran ölçüler ise sermayenin nev'ine göre değişmektedir. Gayrimenkullerde 4 yıl gayrimenkule sahip olmak uzun vâdeli sermaye kazancı elde etmek için kâfidir. Bu müddet menkul kıymetlerde 1 yıldır.

NETİCE

1 — Sermaye kazancının yaratılmasında genel fiyat seviyesindeki yükselme büyük ölçüde rol oynamaktadır. Bu hâl sermaye kazancının kısmen ve bazı hallerde büyük ölçüde fiktif kazanç olmasına sebep olmaktadır. Reel olmayan kazançların normal gelir vergisi ölçüleri içinde vergilendirilmesi ise vergi eşitliği ve vergi ödeme gücü bakımından haksızlık teşkil etmekte ve sermayenin kendisinin vergilendirilmesi neticesini hasıl etmektedir. Sermaye kazançları sermayenin sahibinin patrimuanında beklediği yılların tamamına aittir. Uzun yıllarda tedricen elde edilmiş bulunan sermaye kazancının realize edildiği son yılda toplam olarak müterakki vergi nispetlerine tâbi tutulması da gelir vergisi genel teorisine aykırıdır. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesinin kabul edildiği ahvalde diğer gelir nev'ilerine göre ayrı karakteri sebebiyle ayrı bir vergileme ölçüsünün tatbiki zaruridir. (Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi). Sermaye kazançlarının realize edildikleri dönemde vergilendirilmeleri ise gelir vergisi sistemlerinde genel olarak kabul edilmiştir.

2 — Sermaye kazançlarının gerçek gelir oluş nispetinin tespiti pratik bakımdan mümkün olmadığı ve hangi özel vergi rejimi tatbik edilirse edilsin şahısların değişik vergi yüklerine maruz kalacağı sebebiyle veya sırf iktisadî kalkınma ve sermaye piyasasının gelişmesi için kasdî bir iktisadî politika olarak bazı vergi sistemleri sermaye kazançlarını vergi dışında bırakmışlardır. (Kanada ve İngilterede olduğu gibi).

3 — Bizim gelir vergisi sistemimiz bir iktisadî işletmenin aktifine dahil sermayelerden elde edilen sermaye kazançlarını normal gelir vergisi ölçüleri içerisinde vergiye tâbi tutmuştur. Bu şekilde vergileme yukarıda belirttiğimiz bütün mahzurları ve haksızlıkları bünyesinde taşımaktadır.



**VERGİ REFORMLARI — ORTALAMA KÂR HADDİ
MÜESSESESİ — GİDER BİLDİRİMİ ESASI —
UZLAŞMA — CEZA İNDİRİMLERİ**

Orhan GÜRELİ

Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı

1949 danberi gelişmekte olan Türk vergiciliğinde, gözönünde bulundurulan en önemli konu, İdare ile mükellef arasında sıkı ve samimî bir iş birliğinin kurulmasıdır. Vergicilikteki en mühim başarı faktörünün bu iş birliğinden doğacağına inanmaktayız.

Bu sebeple gerek tatbikatta gerekse vergi sistemimizin ve nizamımızın gelişmesinde mükellefle İdare arasındaki bağların sağlamlaştırılması için zaman zaman, ileri sayılabilecek adımlar atılmıştır.

Bu yazımızda vergi reformu, reformun gayesi konusunda bazı açıklamalar yaptıktan sonra, vergiciliğimize yeni girmiş sayılabilecek bazı müesseselerden ve bunların esas gaye ve hedeflerinden ne kastedilmekte olduğundan bahsedilecektir.

I — VERGİ REFORMU

Reformun ilmî manâda kesin bir tarifi yapılmamakla beraber, bu kavram, sosyal ve idarî müesseselerde olduğu gibi, malî konularda ve müesseselerde de, bunların fiskal, ekonomik ve sosyal etkileri ve fonksiyonları bakımından, islâh ve tekâmülü yolunda belirli ve şumullü değişiklikler yapılmasını ifade eder.

Bizde, vergileme sahasında yapılan bu anlamdaki değişiklikler bilindiği gibi (malî islâhat) terimi ile ifade edilmekte idi.

Bir az evvel belirttiğimiz manâ içinde, büyük ve küçük vergi reformlarından bahsedilir.

Büyük vergi reformu tabiri, esas itibariyle bütün bir vergi sisteminde veya vergiler grubunda, veya temel bir vergide yapılan ve bünye değişikliğini tazammun eden köklü reformlar hakkında kullanılır.

Bizde bu reformlara misâl olarak, gelir vergisi reformu, gider vergileri reformu ve Üniversite, Odalar Birliği mensuplarının da katıldığı, 1961 yılındaki son vergi reformu çalışmaları gösterilebilir.

Vergi reformu hareketinin en belirli karakteristiklerinden birini (devamlılığı) teşkil eder.

Modern toplum hayatının ekonomik, sosyal ve politik yapısında ve şartlarında vukua gelen devamlı ve derin tahavvüller, vergi anlayışı, vergi sistemi, vergi hukuku ve tatbikatında da, bunlara paralel değişiklikler yapılmasını zarurî kılar.

Bizde de, gelir vergisi, gider vergisi reformları ve nihayet, içinde bulunduğumuz genel ve organik vergi reformu hareketi ve bunlar arasındaki bağlantılar gözönüne getirilirse, Türkiye'de de vergi reform hareketinin bir devamlılık içine girmekte olduğu görülür.

Bizim reform hareketlerimizin devamında ve ilerideki çalışmalarda modern, ve ileri görüş ve anlayışlarla hareket edilmesi arzulanmaktadır.

Bu isteklere ışık tutması için vergi psikolojisi konusuna da kısaca temas etmekte fayda görmekteyim.

Zamanımızda vergi, amprik ve (normatif) usullere göre değil, modern vergi ilmi ve vergileme sanatına göre kurulur ve uygulanabilir. Zira, vergi artık ekstra fiskal cephesile daha belirli bir şekilde ortaya çıkmış, bilhassa eski devirlerdekiyle kıyaslanamayacak derecede ağırlaştırılmış ve bütün halk tabakalarını saran bir genişlikte yayılmıştır.

Bu sebeple zamanımızda, bu geniş hüviyetiyle kitleleri ilgilendiren vergi tatbikatında (Vergi Psikolojisi) yeni bir konu olarak kendini kabul ettirmektedir.

Vergi psikolojisi, verginin ve vergilemenin çeşitli yönleri ile gerek fert, gerek toplum üzerindeki etkilerin yarattığı reaksiyon ve mukavemetlerin, psikolojik, sosyolojik ve fiskal neticelerinin incelenmesi, tahlili ve kurallara bağlanması ifade eder.

Şu halde, zamanımızda bir vergi reformu yapılır, yeni bir vergi konur, bir vergi tâdil edilir ve vergiler uygulanırken, iktisadî güvenlik ve istikrarla da sıkı sıkıya bağlı olan vergi psikolojisini ön plânda tutarak; vergi ilminin ışığı altında hareket etmek lâzımdır.

Bizde de vergi psikolojisine yer vermek suretiyle vergi sisteminizin kurulması, reformu ve uygulanması yoluna gidilmekle, vergiciliğimizde yeni bir çığır açılmış olacaktır.

Binaenleyh, reformların tahakkukunda, vergi meselelerinin çözümlenmesinde, mükellefleri temsil eden teşekküllerin fikirlerinin önceden alınmasında ve kendilerinin bu çalışmalara iştirak ettirilmelerinde büyük bir isabet ve zaruret bulunduğu inanmaktayız. Bizde de vergi reform çalışmaları ile başlamış olan bu iş birliği ve Dinleme usulünün müesseseseleşmesinin uygun ve faydalı olacağını mütalâa etmekteyiz.

Bu prensipler içinde yapılacak reform çalışmaları sırasında, tacirlerin meseleleri ve görüşleri kendi mütehasıs ve selâhiyetli organları tarafından belirtilmiş ve açıklanmış olacaktır.

Bundan sonra yapılacak reform çalışmalarının kadrosuna girecek olan mevzular iki kısma ayrılabilir.

Birinci kısımdakiler : Genel vergi reformu hareketi içinde ele alınıp ta henüz neticelendirilmemiş olanlar: Genel vergi hukuku (vergi ceza hukuku, âmme alacaklarının tahsili usulü, malî kaza hukuku, teşkilât reformu, gider vergileri, tekel mevzuları) gibi.

İkinci kısımda ise : yürürlüğe girmiş ve uygulanmakta bulunmuş olan konuların tatbikatta verdiği neticeleri bir kere daha gözden geçirerek, tatbikata daha uygun bir hale getirilmelerini istihdaf etmektedir. Bunlara misâl olarak uzlaşma müessesesi, bazı vergi emniyet tedbirleri, yatırım indirimi, ihracatı teşvik tedbirleri gibi müesseseler gösterilebilir.

Bunların bir kısmı, (servet beyanı, ortalama kâr haddi masraf beyanı gibi) doğrudan doğruya vergi emniyeti ile ilgili olarak vücade getirilmiş müesseselerdir ki, mükellefle idare arasında sürüşmelere mahal vermeksizin, oto kontrol etkisi altında, memleketimizde vergi tatbikatı ve yerleşmesini temin edecek olan müesseselerdir.

Bunların tesisinde, bazı mahfillerin zannettiği gibi, doktriner fikirlerden hareket edilmemiş, sadece vergi tatbikat ve tekniğine ait tedbirler olarak mütalâa edilmişlerdir.

Binaenaleyh, bu müesseselere bu açıdan bakmak, bunları başka suretle tefsir etmemek gerekir.

Bu müesseselerden beklenen gerçek netice ancak, gerek mükelleflerin gerekse onları selâhiyetle temsil eden Odalar gibi müesseselerin, İdare ile sıkı bir iş birliği yapmaları ile tahakkuk ettirilebilir.

II — ORTALAMA KÂR HADDİ MÜESSESESİ

Vergiciliğimizde daha evvel de mevcut bulunan bu müessese, otokontrol esprisi altında, mükellefle idare arasındaki ihtilâfları önceden bertraf etmek ve vergi emniyeti sahasında cezadan ziyade mükellefin dikkat ve insiyatifini harekete getirmek gayesini güden bir müessesedir.

Perakende ticaret sahasında bir taraftan vergi emniyeti konusunda bir disiplin kurarken, diğer taraftan da mükellefler arasındaki haksız rekabeti önlemek gibi faydalar, müessesenin kuruluş maksadı hakkında ileri sürülecek gerçeklerden bir kısmını teşkil etmektedir.

Ticarî hayatın normâl icaplarına uygun olarak yapılmış bütün muameleler, izah, isbat ve tevsik edildiği takdirde, derhâl kabul edilecekleri için, bu müessesenin tatbikatında fiktif bir vergilemeden veya asgarî bir vergiden bahsetmek aslâ bahis konusu olamaz.

Tatbikat şekillerinin de geliştirilmesi ile, vergi sistemimizde yerleşecek olan ortalama kâr haddi müessesesinin esasları hakkında genel olarak bazı açıklamalarda bulunmak yerinde olacaktır.

Ortalama kâr haddi esası ne demektir? Kimler ortalama kâr had-dine tâbi tutulur?

Kanunda sayılan bazı mükelleflerin gösterdikleri gayrı safi kazançlar, Vergi Usûl Kanununa göre tesbit edilecek ortalama kâr hadlerine istinaden bulunacak gayrı safi kazancın altında — sebepsiz olarak — bulunan :

- Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalâtçılar;
- Otel, pansiyon, bar, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçesi, plâj ve emsali istirahat ve eğlence yerleri işletenler;
- Her nevi taşıt işleriyle iştigâl edenler.

Perakende satış ne demektir?

Perakende satış, satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır.

Ortalama kâr haddi esasında gayri safi kazanç nasıl hesaplanır?

— Gayri safi kazanç, ticaret erbabı ile imalâtçılarda, perakende satılan emteanın maliyet bedelince, ortalama kâr hadlerinin uygulanması ile bulunur.

Maliyet bedeli Vergi Usûl Kanununda tarif edilmiştir. (Vergi Usûl. 262).

Genel giderlerin emteanın maliyet bedeli dışında kalacağı izahtan varestedir.

Hem toptan hem perakende satış yapanlarda, yalnız perakende satılan emteanın maliyet bedeli üzerinden muamele yapılır.

Istirahat ve eğlence yeri işletenlerde, ortalama kâr haddi işletme giderlerine tatbik edilebilir. Bakanlık tebliğlerinde işletme giderlerine misâl olarak şunlar sayılmıştır.

— Müşterilerce istihlâk edilmek üzere alınan her türlü yiyecek ve içecek maddelerinin maliyet bedelleri (müstahdemlerce istihlâk edilenler dahil),

— Temizlik, aydınlatma, pişirme, ısıtma masrafları,

— Hizmet erbabına verilen ücretler (Müdür, müdür muavini, sekreter, muhasebeci ve muhasebe servisinde çalışanların ücretleri hariç),

— Yukarıdaki hizmet erbabı dışındaki sanatkârlar ve diğer şahıslara verilen hizmet ücretleri (müşavir ve avukat gibi şahıslara verilenler hariç),

— İşçi Sigortaları primlerinden işveren hissesi,

— Bina, buhran, müdafaa ve arazi vergileri,

— İş yeri kirası,

— Bütün amortismanlar,

— Amortismanına tâbi tutulmadan masrafa yazılan malzeme ve maddelerin bedelleri,

— Müşterilerin hizmetinde kullanılan P.T.T. giderleri.

Bu saydıklarımızdan anlaşıldığı üzere reklâm, büro masrafları, muhasebe servisi masrafları gibi genel giderler, işletme giderleri arasında mütalâa edilmemiştir.

Taşıma işleriyle uğraşanlarda :

Ortalama kâr haddi, yine işletme giderlerine tatbik edilir. Taşıma işlerindeki işletme giderleri hakkında bazı misaller verelim:

- Nakil vasıtalarının yakıt, yağ, tamir, bakım giderleri ve amortismanları,
- Şoför, muavini, hostes gibi, taşımada çalışan müstahdemlerin ücretleri,
- Motorlu kara taşıtları vergileri,
- Trafik sigortası, vasıtaya ait sigorta primleri,
- Yük ve yolcu temini için ödenen komisyonlar,
- Yazıhane, servis istasyonu, garaj gibi binalara ait kira, amortisman, sigorta vesaire masrafları.

İşletme gideri sayılmayan masraflar da şöyle hülâsa edilebilir :

- Kırtasiye, matbu, posta, ilân ve raklâm giderleri,
- İdarehanelere ait kira (merkez) amortisman, sigorta, tenvir, teshin, temizlik, tamir, vergi resim ve harçlar,
- Şoför, muavini ve hostes gibi bilfiil işletmede çalışanlar ve müstahdemler dışındaki idarehane personelinin ücretleri.

İşletme giderlerinin nelerden ibaret bulunduğu geniş surette 12.12.1963 tarihli Resmî Gazete'de neşredilmiştir.

Fark bulunması halinde yapılacak muamele :

— Mükellefin beyan ettiği gayrı safi kazanç ile, ortalama kâr haddinin uygulanması sonunda bulunan gayrı safi kazanç arasında fark olmaz veya fark 1000 liradan az olursa yapılacak bir muamele yoktur.

— Eğer bu mukayesede mükellefin beyan ettiği gayrı safi kazanç 1000 lirayı aşacak derecede düşük bulunursa, mükellef vergi dairesi tarafından, bu düşüklüğün sebeplerinin izahına davet edilir.

Bu davet yazı ile olur en az 15 gün olmak üzere mühlet verilir. Bu mühlet, halen Maliye Bakanlığınca iki ay olarak tesbit edilmiştir.

İzahı davetin, beyannamenin verildiği tarihten itibaren 6 ay zarfında yapılması lâzımdır.

İzahat istenmesine cevap verilmezse, fark ikmalen vergi tarhına esas olur.

Cevap verildiği zaman - yazı ile - cevaplar özel bir komisyonca incelenir ve kabule şâyan olup, olmadıklarına karar verilir ve karar mükellefe tebliğ edilir.

Özel komisyonun kuruluşu şöyledir :

- 1) Vergi Dairesi Müdürü, Vergi Dairesi olmayan yerlerde en büyük mal memuru veya bunların görevlendirecekleri memur;
- 2) İlgili vergi memuru;
- 3) Ticaret odalarından (Oda bulunmayan yerlerde, Belediye-den) seçilmiş bir üye.

Düşüklüğün hangi sebeplerle izahı kabule şayandır?

Mükelleflerce, beyanlarındaki düşüklüğün izahı maksadile verilen cevapların ve ibraz olunan belgelerin hangi halde kabul edilip hangi halde red edileceği hususunun kesin olarak önceden tayini güçtür.

Red veya kabulün, düşüklüğü doğuran hadisenin mahiyetine ve Mükelleflerin ticarî durumlarına göre incelenip değerlendirilmesi lâzımdır.

Aşağıda verilen misaller bu hususta bir fikir edinmemizi mümkün kılacaktır :

— Bazı maddeler vardır ki, bunların azamî satış fiatları bellidir, ve tahdit edilmiştir. Tekel maddeleri, akaryakıt, şeker, ekmek, et gibi.

Bu gibi maddelerin satışı ile uğraşanlarda ortalama kâr haddi cetvellerinde daha yüksek kâr nisbeti gösterilse dahi bunun nazarı itibare alınmaması lâzımdır. Bu gibi maddelerin satışında fiilî kâr nisbetlerinin kabul edilmesi daha doğru olur.

— Kamu idare müesseselerince yapılan satışlar ve taahhütler, bunlarda da fiilî satışlar muteber sayılır.

— Rekabet dolayısıyla, yapılan düşük satışlar, bunların fatura ve diğer belgelerle tevsik edilmeleri icabedeceği tabiidir.

— Ticarî faaliyetin bir takvim yılından daha az bir süreye inhisar ettiğinin tevsik edilmesi de makbul bir izah sebebidir.

— Taşıma işlerinde de faaliyetin bir takvim yılından daha az sürdüğü hallerde, işletme giderleri arasındaki amortismanın, yalnız çalışılan süreye taallük eden miktarı nazara alınmalıdır.

— Emtea üzerine iş yapanlarda; fire veya malın miattan düşmesi gibi sebepler nazara alınmalıdır.

— Bankalara fazla faiz ödeyen müesseselerin likidite maksadıyla emsallerinden düşük satış yaptıklarını isbat etmeleri halinde bu cihet de muteber bir sebep olarak kabul edilir.

— Taşıtların tamir ve bozulma gibi sebeplerle çalıştırılmadan garajlarda muhafaza edilmeleri halinde bu durum isbat edilirse, hasılâtın düşüklüğü izah edilmiş olur.

— Rekabet dolayısıyla yılın belli bir süresinde normâl tarife- nin altında taşıma işleri yapanlar. Bunu isbat ettikleri takdirde, hasılâtlarındaki düşüklüğü kısmen veya tamamen izah etmiş sayı- labilirler.

Ticarî faaliyetlerin normal icaplarına göre, yapılmış muame- leler, isbat edildikleri veya kanaat hasıl edecek surette izah olun- dukları takdirde, komisyonların bunları kabul etmemeleri için bir sebep kalmıyacağı tabiidir.

Mükelleflerce vâki izahların kabule şayan bulunmaması :

Mükelleflerin izahlarını yetkili komisyon kabule şayan gör- memiş ise, Ortalama kâr haddi esasının tatbiki suretiyle bulunmuş olan farkın tamamı vergi tarhına esas olur, kısmen kabul ve kıs- men de red edilmiş ise, vergi tarhına, bu kısma ait fark esas tutu- lur.

Fark üzerinde yapılacak tarhiyatta ceza uygulanmaz. Tarhi- yata karşı, evvelâ uzlaşma komisyonlarına başvurulabilir. Bu ko- misyonlar vergi miktarını indirebilirler. Uzlaşmanın mümkün ola- maması halinde mükellefler itiraz komisyonu karar verinceye ka- dar vergi tahsil edilmez. İtiraz komisyonu kararlarına karşı da Temyiz Komisyonuna ve Danıştay'a başvurulabileceği tabiidir.

Ortalama kâr hadlerinin tesbiti :

Ortalama kâr hadlerini tesbit edecek komisyonlar, hadlerin tesbit tarzları ve kesinleşmesi usulleri, vergi usûl kanununun 485 sayılı kanunla değiştirilen 42 ve 43 ncü maddelerinde gösterilmiş- tir.

Bu usullere göre, ortalama kâr hadleri gerek İl komisyonla- rında; gerek Merkez Komisyonunda, İdare ile mükellef temsilcile- rinin tam bir iş Birliği neticesinde tesbit edilir.

III — GİDER BİLDİRİMİ ESASI

Mevzuatımızda evvelce mevcut olup, 484 sayılı kanunla bir az daha geliştirilen gider bildirim esası, bir vergi emniyeti müesse- sesi, ve bir otokontrol nizamıdır.

Bilindiği gibi, yıl içinde hasıl olan gelir şu istikametlere dağılır: Ya servet artışına müncer olur, veya istihlâke ve vergi ödemelerine gider. Tasarrufları servet artışı mevhumu içinde mütalâa etmek, ve kavramak mümkündür.

Şu halde servet artışı ile masraflar toplamı yıllık gelir tutarını aşamaz. İşte bu mantikî netice bize sıhhatli bir otokontrol müessesesinin esaslarını verir.

Bu müessese hakkında kısaca bazı açıklamalar yapmak isterim.

Kimler gider bildiriminde bulunacaktır?

1 — Yıllık beyanname veren ticarî kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı, gerçek usulde vergiye tâbi ziraî kazanç sahipleri,

2 — Menkûl ve gayri menkûl sermaye iradı ve yahut her ikisinin toplamı 10 bin lirayı aşanlar,

3 — Menkûl veya gayri menkûl sermaye iradı veya iratları 10 bin lirayı aşmamakla beraber bu iradları haricinde ayrıca sair kazanç ve iradı veya götürü gider usulüne göre tesbit olunan ziraî kazancı bulunan ve bunlarla birlikte toplam geliri 10 bin lirayı aşığından dolayı ihtiyarî toplam hakkını kaybedenler.

Hangi giderler bildirilecektir?

Bildirilmesi gereken giderlerin mahiyeti gelir vergisi beyannamelelerinde gösterilmiştir. Bu giderlerin tamamı, mahiyeti itibarıyla mükellefin kendisine ve birlikte bulunduğu kimselere yaptığı masrafları ifade etmektedir.

Bu masraflar inceleme sırasında noksan bulunur ve kesin miktarları maddî delillere göre tesbit olunamazsa, giderlerin miktarı Takdir Komisyonunca tayin olunur.

Gider esası nasıl uygulanacaktır?

Bir mükellefin beyan ettiği giderlerin toplamı, beyan ettiği veya vergi incelemesi ile bulunan gelirlerinin toplamını aşığı takdirde; aşan giderlerin o yıl içinde elde edildiği halde gösterilmemiş gelirden yapıldığı farz edilir. Bu gelir üzerinden cezasız olarak ikmalen vergi tarh olunur. Ancak, ikmalen vergi tarh olması için farkın 1000 lirayı aşması lâzımdır.

Gelirden fazla yapılan masrafın servetten yapılan harcama ile borçla veya başka bir kaynaktan karşılandığının mükellef tarafından inceleme sırasında izah ve isbat, olunması mümkündür.

IV — ÜZLAŞMA

Demokratik bir düzen içinde, modern vergilerin, muhteva, hedef ve maksatlarına uygun olarak, mükellef ile işbirliği anlayış ve zihniyeti içinde uygulanabilmelerinin temel şartlarından birini, vergilemede ve vergi anlaşmazlıklarında, uzlaşma müessesesinin mevcudiyeti teşkil eder.

Gelir vergisi reformundan sonra geçirdiğimiz tatbikat, bu müessesenin lüzumunu ortaya koymuştur.

Bu sebeple bu müessese, 19.2.1963 tarihli ve 205 sayılı kanunla Vergi Usûl Kanunumuzda yer almıştır.

Uzlaşma, kanunda belli edilen hallerde, *re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler ve vergi cezaları* konusunda, idare ile mükelleflerin anlaşmalarıdır.

Uzlaşma yoluna gidilecek haller, kanunda uzun uzun sıralanmıştır. Bu hususta bir fikir vermek üzere bazılarını belirtelim:

— Vergilerde veya cezalarda hesap ve vergilendirme hataları bulunması,

— İkmalen veya re'sen tarh edilen vergilerde ve cezalarda yanlışlık halinin bulunduğu mükellef tarafından iddia edilmesi,

— Vergi ziyana veya usulsüzlüğe sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edilmemesinden ileri geldiğinin iddia olunması,

— Müphem veya yorumu muhtemel olan hususlarda mükelleflerin yanlış olmaları,

— Tarhiyat konusu hâdisede, Temyiz Komisyonunun, Danıştayın veya Maliye Bakanlığının başka görüşlere sahip bulunmaları.

Bu hallerde mükellefler itiraz komisyonuna müracaat etmeden, Uzlaşma Komisyonlarına müracaat edebilirler.

Uzlaşma Komisyonları; İllerde ve İlçelerde, Defterdarın veya Vergi Dairesi Müdürünün Başkanlığında 3 kişilik komisyonlar halinde kurulmuştur.

Komisyonlar; Gelir, Kurumlar; Gider, Veraset ve İntikal Vergilerine teallük eden vergilere ve kusur, usulsüzlük ve kaçakçılık cezalarına bakarlar.

Komisyonların bakabilecekleri ihtilâflar, vergi miktarı itibarile hudutlandırılmıştır. Bu miktarlar; vergiler ve cezalar için ayrı ayrı nazara alınır.

— Komisyonların bakabilecekleri ihtilâflarda miktarlar şöyledir:

- İl uzlaşma komisyonları 20 bin liraya kadar,
- İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Bursa İl Komisyonları 50 bin liraya kadar,
- İlçe uzlaşma komisyonları 5 bin liraya kadar.
- Kaçakçılık ve kusur cezalarında ise, hudutları şöyledir:
- İl uzlaşma komisyonları 60 bin liraya kadar.
- İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Bursa, 150 bin liraya kadar,

— İlçe komisyonları 15 bin liraya kadar,
— Usulsüzlük cezalarının tamamı, uzlaşma komisyonlarında tetkik edilebilir.

— Bu miktarlar aşıldığı takdirde, Bakanlıktan müsaade istenebilir. İlçe komisyonunun yetkisini aşan miktarlar, İl Komisyonunda incelenebilir.

Mükellef bizzat, veya resmî vekâleti haiz vekili vasıtasile, uzlaşma talebinde bulunabilir.

Uzlaşma talepleri yazı ile ve vergi veya cezanın tebliğinden itibaren 1 ay içinde yapılır. Komisyon tetkikatını mükellefin veya vekilinin de iştirak ettiği bir celsede yapar. Uzlaşma olduğu takdirde, keyfiyet bir tutanakla tesbit olunur. Bir nüshası mükellefe verilir. Üzerinde uzlaşılan vergi hakkında başkaca bir mercie itiraz olunamaz.

Uzlaşma temin edilememiş ise, yine bir tutanak tanzim olunur, yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Mükellef uzlaşmaya gitmekle beraber, itiraz komisyonuna da müracaatta bulunmuş ise, itiraz komisyonu bu hususta uzlaşmanın neticesine kadar bir karar veremez, verdiği kararlar hükümsüzdür. Uzlaşmaya varılamazsa, itiraz komisyonu incelemesine devam eder.

Uzlaşmaya gittiği halde uzlaşma yapamamış olan mükellef, genel hükümler dairesinde itiraz komisyonuna müracaat hakkını muhafaza eder. Uzlaşmaya varılmadığı tarihte, itiraz süresi sona ermiş ise, veya 15 günden az süre kalmış ise, mükellefe 15 günlük bir süre verebilir.

Uzlaşmanın yalnız ceza veya yalnız vergi üzerinde yapılmış olması halinde, mükellef, artık ne vergiye ne de cezaya itiraz edebilir.

Ancak hem vergi ve hem de ceza üzerinde uzlaşma olmamış ise, mükellef bu takdirde itirazda bulunabilir.

Görüldüğü üzere, muayyen miktarı aşmayan vergi ve cezaları konusunda, itiraz ve Temyiz Komisyonlarına ve Danıştaya gitmeden, idare ile uzlaşma yolile, bazı yanlışlıkların ve ihtilâfların kısa bir usulle düzeltilmesi imkânları temin edilmiş bulunmaktadır.

Uzlaşma müessesesinin, tatbikattan elde edilecek neticelerin değerlendirilmesi sonunda, zamanla daha da tekâmül edeceğini ümit etmek yerinde olur kanaatindeyiz.

V — CEZALARIN İNDİRİLMESİ

Mevzuatımızda mevcut diğer bir müessese üzerinde dikkatimizi çekmek isterim. Bu müessese cezaların indirilmesidir Vergi Usûl Kanununun 376 ncı maddesi ile, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarında önemli şekilde indirme yapılması esas kabul edilmiştir.

Bu hükme göre, mükellef, itiraz süresi içinde vergi dairesine müracaat ederek, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden sonra kalacak cezayı, *vadesinde* veya teminat göstermek şartile, vadenin hitamından itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse, cezalarında önemli şekilde indirim yapılır.

İndirilecek miktarlar şöyledir:

— İlk defa indirimden faydalanacak kaçakçılık ve kusur cezalarının üçte ikisi,

— Daha sonra, kesilecek kaçakçılık ve kusur cezalarının üçte biri,

Usulsüzlük cezalarının üçte biri,

Bu hüküm, kanunun esas kaskinin ceza almak olmadığının belirli bir ifadesidir.

VERGİ KONTROLÜNDE GİDER ESASI MÜESSESESİ

Doç. Dr. Hakkı NADAROĞLU

İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi

GİRİŞ

Genel olarak 1960 yılından bu yana, özellikle de 1964 yılının ikinci yarısından itibaren malî mevzuatımızın vergi kontrolü ile ilgili hükümlerinde önemli bir kısım değişiklikler yapıldığı malûmdur. Gayesi, son zamanlardaki yaygın tâbirile vergi ziyanını - ki bu terimin bazı çevrelerde, malî terminolojideki vergi kaçakçılığı tâbirinin müteraditifi olarak kullanıldığı görülmektedir. Önlemek olan bu değişiklikleri şu üç kategoride toplamak kabildir:

- 1) Servet beyanı müessesesinin ihdası,
- 2) Ortalama kâr hâdleri müessesesinde yapılan strüktürel değişiklik; ve,
- 3) Gider esası müessesesindeki şekli ve bünyevî tâdilât.

Bilindiği üzere, bunlardan ilki olan «servet beyanı» müessesesi, malî hukukumuzda, 1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile girmiştir.

Ortalama kâr hâdleri ile gider esası müesseseleri ise, vergi hukukumuzda 1950 yılından itibaren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile ihdas edilmişler ve fakat 1960 yılından bu yana sık sayılabilecek bir şekilde bünyevî değişikliklere uğramışlardır.

Biraz evvel, çeşitli tarihlerde ihdas edilmiş vergi kontrolü ile ilgili üç malî müesseseden bahsettik.

Teorik yönden hareket noktası birbirinden aynı olan bu müesseselerin önce ihdas edilmişlerindeki, sonra da bir kısım şekli veya bünyevî tâdilâta uğrayışlarındaki sebepleri ortaya koyabilmek için, malî alanda geçirdiğimiz reform hareketlerini kısaca hatırlamakta faide ve hattâ zaruret vardır.

Bilindiği üzere, yazarlarımızın büyük bir çoğunluğu, memleketimiz vergi sisteminin gelişmesini, mücmel bir şekilde üç ayrı devre içinde tetkik etmek temayülündedirler.

Bu devrelerin birincisi, 1925 yılına kadar süren Osmanlı vergi sisteminin hâkim olduğu devredir. Ziraî sektöre dayanan geri ve basit bir vergi sisteminin ifadesi olan bu devreyi 1925 - 1950 arasındaki ikinci intikal devresi takip etmiştir. Üçüncü devreyi teşkil eden gerçek ve batılı anlamdaki reform hareketi ise 1950 yılında başlamıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile vasıtasız vergiler alanında, Vergi Usûl Kanunu ile de vergi hukuku sahasında başlayan bu büyük reformu, 1957 yılında, vasıtalı vergiler alanındaki Gider Vergileri reformu takip etmiştir.

1950 den bu yana gerçekleştirilen bu büyük malî reformlara rağmen, ilgili çevreler, ısrarla, 1960 ihtilâli sıralarında Türk vergi sisteminin yine de yeni bir reforma muhtaç bulunduğundan bahsediyorlardı.

Yeni bir reformu gerekli gösteren sebepler acaba nelerdi?

Bu sorunun cevabı ayrı bir veya bir kaç konuşmayı kapsayacak kadar geniştir ve hiç şüphesiz esas itibarile bizim görüşme konumuzun da dışındadır.

Ancak, konumuzla ilgili olması sebebiyle şu kadarını belirtebiliriz ki, bilhassa vasıtasız vergilerde, 1950 - 1960 arasındaki nisbî ve mutlak rakkamlardaki artışlara rağmen, (meselâ Gelir Vergisinin, 1951 yılında Devlet Gelirleri içinde % 15,4 olan hissesi 1960 da % 28,9 a çıkmıştır. Bu iki tarihteki mutlak rakkamlar ise 1951 de 209,2 milyon, 1960 da ise 1.831,8 milyondur) beklenen randıman temin edilememiş ve bu sebeple de, vergi yükü bütün ağırlığı ile bir yandan hizmet erbabının diğer taraftan da vergisini dürtüst olarak ödeyen zümrenin üzerine binmişti. Bu hâl, hiç şüphesiz, sosyal düzeni sarsıyor ve yeni bir reformu gerektiren önemli sebeplerden birini teşkil ediyordu.

I — MODERN VERGİ SİSTEMLERİNİN BAZI KARAKTERİSTİKLERİ

Malûm olduğu üzere, modern vergi sistemlerinin karakteristik vasıflarından biri de vergilere ait matrahların, diğer bir ifade ile, kazanç ve iratların bizzat mükellefler tarafından hesap ve beyan edilmesidir. Hattâ, bazı ahvâlde, işletmelerin, vergi dairelerinin fonksiyonunu ifâ ederek stopaj yolu ile vergi topladıkları ve sonra da bu vergileri Maliyeye intikâl ettirdikleri bilinen bir keyfiyettir.

Bu durum karşısında, çağdaş vergilerin arzulanan randımanı verebilmeleri ve kendilerinden beklenen fonksiyonu ifâ edebilme-

leri için temel bir şartın tahakkukuna ihtiyaç vardır. Bu da, kazanç ve iratların mükellefler tarafından doğru olarak hesap ve beyan edilmesidir.

Bu temel şartın, tahakkuku nasıl sağlanacaktır?

Mes'elenin hiç şüphesiz, mükellef ve İdare ile ilgili iki ayrı vechesi vardır.

Mükellef yönünden tahakkuku gerekli şart, vergi suuru ve ah-lâkının yerleşmesi ile ilgilidir ve mes'elenin bu vechesi bizim ele aldığımız konunun dışında kalmaktadır.

Mes'elenin İdare, diğer bir tâbirle, Maliye ile ilgili yönüne gelince, vergileme alanında gerekli güvenliğin tesisi ve maksatla da gerekli bütün tedbirlerin alınması, tahakkuku lüzumlu şartların diğer vechesini teşkil etmektedir.

Vergilemede, arzulanan ölçüler içinde bir güvenliğin temini, İdare yönünden çeşitli psikolojik ve teknik şartların tahakkukuna bağlıdır. İşte bu teknik şartlardan bir tanesi de, vergileme tekniğinde otokontrolü temin edecek usûllerin başarı ile uygulanmasıdır.

Otokontrol ne demektir? Ve bu çeşit bir kontrolün işlemlerini temin edecek usuller nelerdir?

II — OTOKONTROL

Genel olarak beyana dayanan vergilerde, özellikle de Gelir Vergisinde, bu vergilerin bünyesi icabı, kontrol müessesesinin kendiliğinden işlemlerini temin edecek bir imkân mevcuttur. Bu konuda Maliyeye düşen görev, Gelir Vergisinin bünyesindeki bu imkânı kanunlaştırmak yani hukukî yönden gerekli tedbirleri alarak verginin bünyesinde mevcut kontrol imkânını bilfiil işler hâle getirmektir.

Gelir Vergisinin bünyesindeki bu oto - kontrol imkânı nereden gelmektedir?

Genel olarak bir mükellef her hangi bir anda bir gelir elde ederse bu, aynı anda diğer bir mükellefin bir masraf yaptığını ifade eder. Gelir elde eden mükellef belki bu gelirini kısmen veya tamamen gizlemek isteyebilir. Çünkü, kendisinin, bu şekildeki bir davranışta, vergi matrahını ve dolayısıyla neticede ödeyeceği vergiyi azaltmak gibi bir menfaati vardır. Fakat, aynı şekilde, masraf ya-

pan mükellefin menfaati de, yine netice itibarile vergiyi az verebilmek için bu masraflarını tevsik etmek hattâ gerçek rakkamın üstünde göstermek ve bu yolda gerekli kayıtları yapmaktır. Bu suretle, gelir elde eden mükellef bu gelirini gizlese dahi, masraf yapmanın kayıtlarını tetkik etmek suretiyle beyan edilmeyen geliri tesbit etmek kabil olabilir.

İşte, mes'elenin Maliye ile ilgili veçhesi, Gelir Vergisinin bünyesindeki oto - kontrol imkânını en iyi ve en verimli şekilde işletecek hukukî sistemi ihdas etmektir.

III — ÇEŞİTLİ OTOKONTROL USULLERİ

Oto - kontrol müessesesini harekete geçiren usûller, her memleketin içtimaî ve malî bünyesine göre farklılıklar göstermektedir.

Türkiyede, hâlihazırda, oto - kontrol metodu olarak uygulanan üç malî müessese mevcuttur.

Bunlardan birincisi «servet beyanı» müessesesidir ve 1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile ihdas edilmiştir. Bu sistemin istinat ettiği temel fikir, gelire servet ve servet artışı arasındaki organik münasebetten faydalanmak suretile belli devreler arasındaki servet artışını tesbit etmek ve bu çoğalış ile beyan edilen gelir arasında bağlantı kurmak suretiyle gelir beyanının doğruluk derecesini araştırmaktır. Servet beyanı, hâlihazırda tatbik şekli ile sadece memleketimizde mevcuttur ve bu metodun tetkiki bizim bugünkü konumuzun dışındadır.

Hâlihazırda mevcut ikinci oto - kontrol metodu ortalama kâr hâdleri müessesesidir. Malî mevzuatımıza 1950 yılında ilk Gelir Vergisi Kanunu ile girmiş ve 1960 dan bu yana devamlı değişikliklere uğramış olan bu metod, son aylarda malî çevrelerde ve geniş bir mükellef muhitinde tartışmalara sebebiyet vermiş ve bir takım endişelerin belirmesine yol açmıştır. Ancak, servet beyanı gibi, bu oto - kontrol metodu da, esas itibarile bizim bugünkü konumuzun dışında kalmaktadır.

Tatbikatta, oto - kontrolün gerçekleştirilmesinde başvuru üçüncü metod bizim bugünkü konuşmamızın asıl konusunu teşkil eden «gider esası» müessesesidir.

Gelir Vergisi Kanunumuzdaki tâbirile «gider esası», daha genel bir deyimle de «masraf beyanı» müessesesinin istinat ettiği prensip, mükellefin ihtiyar ettiği masraflar ile beyan ettiği gelir

arasında bir münasebet kurmak ve bu bağlantıdan faydalanmak suretiyle mükellefin beyanının doğruluk derecesini tayin ve tesbit etmektir.

Vergilemede emniyeti temin için bir takım dış karinelere istifade edilmesi fikri bir hayli eskidir. Servetin dış karinelerinin - signes extérieures de la richesse - vergilemeye esas olarak alınmasının tipik misâli Fransadaki eski «kapı ve pencere» vergileridir.

Masraf beyanı veya gider esası ise, bir bakıma bu dış karinelere vergilemede istifade edilmesi fikrinin spesifik ve gelişmiş bir tatbik şeklidir.

Masraf beyanı veya masrafla ilgili hadiselerin yardımı ile beyan edilen gelirin doğruluğunu kontrol etme metodunun tatbik şekli, hiç şüphesiz, her memlekette birbirinin aynı değildir.

Meselâ, Fransada, «Code Général des Impôts»nun 168 inci maddesinde «yaşayış tarzının bazı unsurlarına göre vergiye tâbi gelirlerin asgarî ve götürü takdiri» başlığı altında şöyle bir hüküm yer almıştır.

«Bir mükellefin beyan ettiği gelir yaşayış tarzı arasında açık nisbetsizlik olduğu ahvâlde, müterakki munzam vergiye esas olarak alınacak matrah o mükellefin yaşayış tarzını teşkil eden unsurların götürü bir miktara tahvili suretiyle tayin olunur. Aşağıdaki baremde gösterilen bu götürü miktar, o mükellefin sürdüğü hayat tarzının bazı unsurları nazara alınmak suretiyle tesbit edilir. Bu götürü miktar 1,5 milyonu aşarsa, maddenin ikinci paragrafında derpiş edilen nisbetlerde arttırma yapılır».

Aynı maddenin devamında öngörülen hükme nazaran, beyan ettiği gelirle sürdüğü hayat tarzı arasında açık surette farklılık bulunan bir mükellefin kira tahdidine tâbi bulunmayan asıl ikametgâhi ile sayfiyedeki evinin yıllık kira tutarının üç misli asgarî bir gelir olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, o mükellefin hizmetçisi, mürebbiyesi, otomobili, yat'ı, yarış atı ve benzerleri gibi sürdüğü hayat tarzının bir kısım belirtileri için de asgarî birer vergi matrahi tayin olunmuştur.

Diğer batı memleketlerinde de, Fransadaki esasa benzer bir masraf beyanı müessesesi yer almıştır.

IV — GİDER ESASININ TÜRKiYEDEKİ TATBİKATI

Masraf beyanı metodunun «gider esası» başlığı altında Türk Vergi mevzuatında yer alışı 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ısdarı ile ve 1949 yılında kabil olabilmıştır.

Gerçekten, 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, yıllık beyannamenin şekil ve muhteviyatını düzenleyen 76 ncı maddesinde tam mükellefiyete tâbi tacir ve serbest meslek erbabı için ikametgâh kirası, yazlık kirası, hizmetçi sayısı ve bunların masrafları, özel otomobil, kara, hava ve deniz vasıtaları ile bunların takribi giderlerini beyan etme mecburiyeti konulmuştur.

Aynı Kanunun 99 uncu maddesi gereğince de, yapılan vergi incelemelerinde, gider bildirimini yapmak zorunluğunda olanların beyannamelerinde gösterdikleri sâfi gelirlerin, beyanname sahibi mükellefin yaşama seviyesinin gerektirdiği devamlı giderlerine göre açık bir şekilde düşük olduğu anlaşılırsa, beyan olunan gelir yerine takdir komisyonunca takdir olunacak sâfi gelirler esas alınmakta idi. Ancak, yine sözü geçen madde hükmü gereğince, durumu yukarıdaki hâle uyan bir mükellefin takdir komisyonuna sevkedilebilmesi için incelemenin Maliye Müfettişi veya Hesap Uzmanı tarafından yapılmış olması ve giderle gelir arasındaki farkın servetten yapılan sarfiyatla, borçla veya başka bir kaynaktan kapatıldığıının mükellef tarafından izah olunamaması şartı da mevcut idi.

Kanun Koyucu'nun böyle bir sistemi ihdas etmesinin sebebi, hiç şüphesiz, mükellefin beyanının doğruluğunu, harcamalarını nazara alarak kontrol etmektir. Fakat, memleketimizde, Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları vasıtasile yapılan vergi incelemelerinin Gelir Vergisi beyannamelerinin ancak % 2 - 3 arasındaki bir kısmının kapsadığı düşünülürse, gider beyanı esasının uzun yıllar kendisinden beklenen faideyi niçin sağhyamadığı kolayca anlaşılacaktır.

On yıllık bir tatbik devresinden sonra, gider esası müessesesi, önce 6.Ocak.1961 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile, sonra da, 8 Temmuz.1964 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 484 sayılı Kanun ile iki def'a değişikliğe uğramıştır.

193 sayılı Kanun'un getirdiği önemli değişiklikleri kısaca ve şöylece özetlemek kabildir:

1) 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununda gider bildirimini tam mükellefiyete tabi tüccar ve serbest meslek erbabı için mecburî, diğer mükellefler için ihtiyarî olduğu halde, 193 sayılı Kanun'un 91 inci maddesi, tam mükellefiyete tâbi olmak suretiyle yıllık beyanname verenlerin tümünü gider bildirimine tâbi kılmıştır.

2) Yalnız beyan edilen giderin değil, inceleme sırasında tesbit olunan giderin de metodun uygulanmasında nazara alınması esası vazedilmiştir.

3) Beyan mecburî giderlerin şumülü biraz daha genişletilmiştir.

Son olarak, 484 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun 91 ve 113 üncü maddeleri tadil edilmek suretiyle gider esası müessesesi köklü bir değişikliğe tâbi kılınmıştır.

Bu değişiklikleri ve 484 sayılı Kanunla getirilen yenilikleri şöyle özetleyebiliriz:

1) Gelirleri için yıllık beyanname vermek zorunluğunda olan Gelir Vergisi mükellefleri, bu beyannamelerinde bir kısım özel mahiyetteki giderlerini bildirmeye mecbur tutulmuşlardır.

Dar mükellefiyete tâbi olanlar, 193 sayılı Kanunun 87 nci maddesi gereğince ihtiyarî toplama hakkından faydalanan menkûl ve gayri menkûl sermaye iradı sahipleri, ücret erbabı ve geliri, götürü gider usulüne göre tesbit olunan ziraî kazançlar ile, sair kazanç ve iratlardan ibaret bulunanlar bu mecburiyetin dışında tutulmuşlardır.

2) Yeni bazı nevi giderlerin bildirilmesi mecburiyeti konulmuştur. Beyanı mecburî bu yeni giderler geçim, ısıtma, aydınlatma, telefon giderleri ile dernek ve kulüplere ödenen aidatlardır.

Bu yeni hükümdeki geçim giderleri tâbiri cidden sayanı dikkattir ve aile bütçesinin hemen tümüne tekabül eden bir mâna taşımaktadır.

3) Evvelce, gelirle beyan olunan gider arasında açık bir farklılık olduğu ahvâlde ve ancak Takdir Komisyonu vasıtasile bir gelir takdiri yapılırken 484 sayılı Kanun bu esası temelinden değiştirmiştir.

Sözü geçen Kanun hükmü ile açık suretteki farklılık kıstası 1.000 liraya indirilmiş ve ayrıca vergi dairelerine doğrudan doğruya ikmalen vergi tarhetme yetkisi verilmiştir. Ancak, incelemede noksan görülen ve kesin miktarı maddî delillere göre tesbit edilemeyen gider unsurlarının miktarının tayini yetkisi Takdir Komisyonlarına bırakılmıştır.

NETİCE

Bu son hükmün önemi ve gider esasının tatbik alanını birdenbire ne derecede genişlettiği âşikardır.

Bu durum karşısında, şu sorunun cevabını araştırmakta zaruret vardır. Gider esas, bu yeni tatbik şekli ile kendisinden beklenen faideyi sağlayabilecek midir? Kanaatimizce bu soruya müsbet bir cevap vermek oldukça güçtür.

Çünkü:

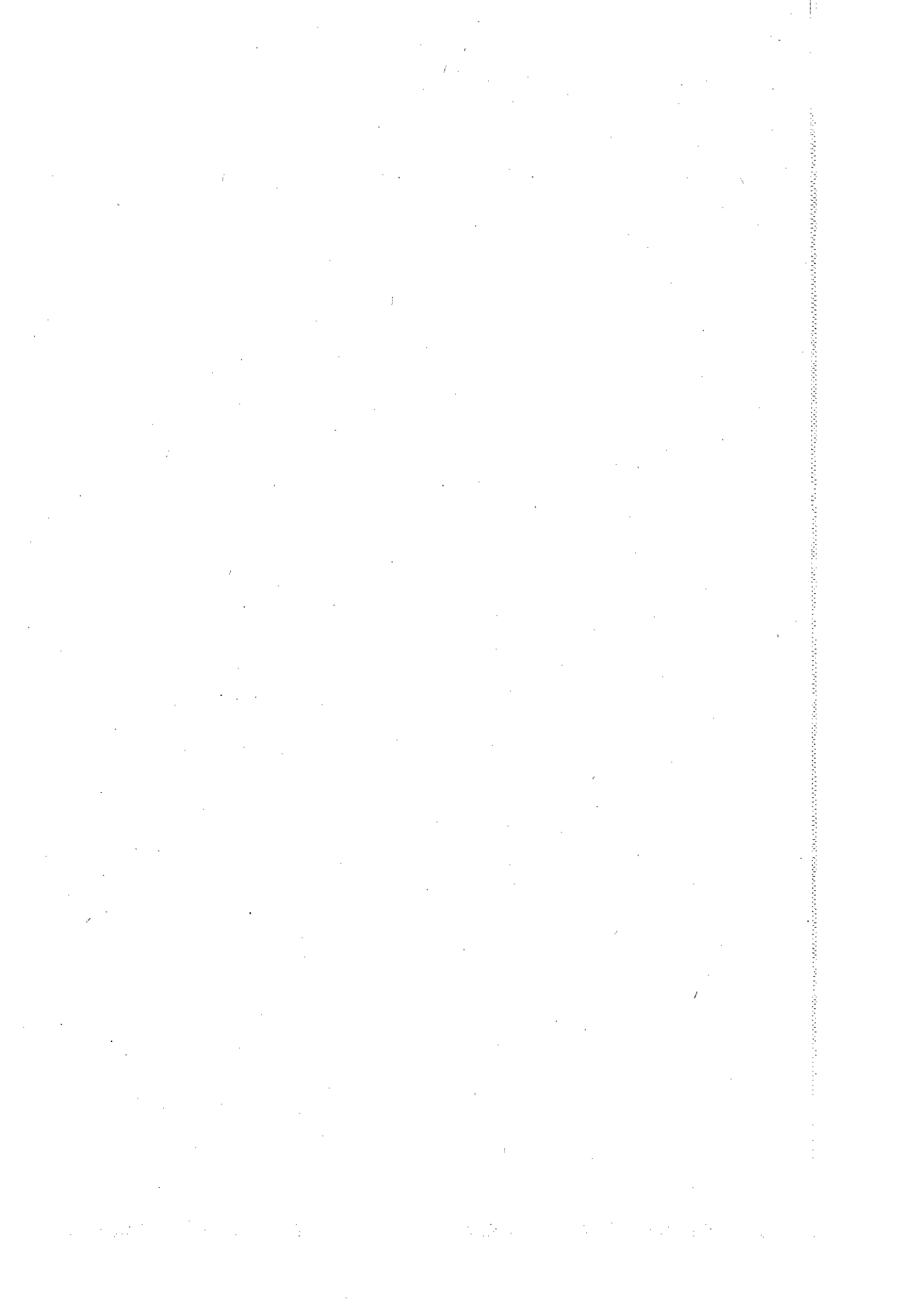
1) Modern vergicilik adını verdiğimiz yeni fiskalite anlayışı, sadece teknik değil, aynı zamanda psikolojik bir takım faktörleri de nazara alan bir istikamette gelişmektedir. Hattâ, Maliye ilminde, «Théorie Economique et Psychologique des Finances Publiques» adlı eserler yazılmaya başlanmış ve «vergi psikolojisi» mefhumu gerek yazarları gerekse tatbikatçıları pek çok düşündüren bir konu haline gelmiştir. Bu itibarla, İdarenin, vergilemede, mükellefe yaklaşacak, onu yumuşatacak ve ikna edecek tedbirleri gerçekleştirme ve vergi suurunu yerleştirecek her türlü çabayı sarfetmesi lâzımdır. Mes'eleyi bu yönden ele aldığımızda, yeni hükmü isabetli bir görüşün mahsulü olarak kabule pek imkân yoktur. Çünkü paranın hâlihazırdaki değeri karşısında, 1000 liralık bir matrah farkı çok küçük bir miktardır ve bu sebeple de, sözü geçen miktar, tatbikatta, mükellefle Maliye arasında mütemadî ihtilâfların zuhuruna sebebiyet verecektir. Oysa ki, gaye, biraz evvel de belirttiğimiz gibi mükellefle Maliye'nin birbirine yaklaşması ve aradaki buzların eritilmesidir.

Eski maddedeki «açık farklılık» tâbiri de belki pek vuzuhlu değildi. Esasen, bu gibi hallerde mutlak rakkamlar yerine nisbî rakkamların esas olarak alınması ve meselâ, gelirle gider arasında % 10 bir farklılık olması hâlinde metodun uygulanmasına geçilmesi, kanaatimizce, daha rasyonel bir hâl tarzıdır.

2) Malî teşkilâtımız, bütünü ile, bu sistemi tam mânasile uygulayacak yeterlikte ve nitelikte değildir. Müessesenin tatbiki sadece Hesap Uzmanlarına veya Maliye Müfettişlerine tevdi edilebilseydi başarı hiç şüphesiz çok daha fazla olurdu. Fakat, büyük şehirlerimiz dışındaki malî teşkilâtın bu hassas müesseseyi ne şekilde uygulayacakları veya uygulayabilecekleri gerçekten düşündürücü bir mes'eledir.

3) Ve nihayet, sosyal birer müessese olmaları dolayısıyla, her malî müessesenin, tatbik edildiği toplumun gerçeklerine uydurulması da, beklenen başarının sağlanabilmesi için gerekli şartlardan biridir.

Hâlihazırdaki tatbik şekli ile, gider beyanı, hemen aile bütçesinin tümünün ortaya konulmasını icap ettirmektedir. Bu, sıkıcı ve ürkütücü bir tasarruf niteliğini taşımaktadır. Kaldı ki, otokontrol konusunda, bizde servet beyanı ve ortalama kâr hâdleri gibi rijid ölçüler içinde tatbik edilen iki ayrı müessese daha vardır. Bunlara ilâveten, gider esası müessesesinin de yine aynı dar ve sıkıcı ölçüler içinde tatbikine geçilmesi, bu otokontrol metodundan beklenen faydelerin gerçekleşmesi şansını azaltmaktadır. Her halde, bu müesseseyi yeniden ve «vergi psikolojisi»ni de nazara alarak gözden geçirmekte faide ve hattâ zaruret vardır.



QUELQUES APERÇUS SUR LA SITUATION DES FINANCES PUBLIQUES DANS LES ETATS AFRICAINS D'EXPRESSION FRANÇAISE

Prof. Dr. Gaston LEDUC

Université de Paris

Nos propos comprendront deux parties, respectivement consacrées à l'examen de la place des finances publiques dans la vie économique générale de la nation, puis à l'analyse des influences de l'activité financière des collectivités publiques et surtout de l'Etat sur le développement économique lui-même.

I — LA PLACE DES FINANCES PUBLIQUES DANS LA VIE ÉCONOMIQUE ¹

Une partie non négligeable des opérations financières auxquelles donne lieu l'activité économique s'opère par l'entremise des collectivités publiques et surtout par celle de l'Etat, de ses administrations, de ses entreprises, de son Trésor (Trésor public). Nous ne traiterons pas ici, faute de place, des problèmes propres aux collectivités publiques dites secondaires (provinces, districts, communes, etc.) ², ni de ceux que pose l'existence d'une formation politique du type fédéral (par exemple en Nigéria). De même, nous névoquerons qu'à titre de simple mention les aspects financiers des formations internationales (Unions économiques et douanières). Nos propos seront donc centrés sur l'activité financière des Etats de type unitaire, sous réserve des interférences dues à leurs liaisons avec le monde extérieur, notamment en ce qui concerne l'aide internationale publique au développement.

1) cf. *Les finances publiques dans les pays africains* - Bulletin économique pour l'Afrique, juin 1961.

2) cf. U. Hicks. *Development from below* - Londres - 1961 - où ces problèmes sont examinés avec beaucoup de soin et de pertinence.

Pour pouvoir remplir convenablement ses fonctions, l'Etat a besoin de se procurer des fonds à l'aide desquels il lui soit possible de financer ses propres dépenses. Ces fonds sont donc prélevés dans l'économie générale du pays, avant d'y être reversés après avoir transité par le Trésor public. Il nous faut donc examiner successivement ces trois aspects de la question.

§ 1. Les recettes publiques :

Ces recettes sont en fait de nature assez diverse. Les plus importantes et les plus régulières résultent des *impôts*, perçus sur le revenu national (bien qu'une partie d'entre eux puisse être assise sur le capital) et qui constituent la *fiscalité* proprement dite.

Mais il peut aussi exister des perceptions résultant de *taxes* diversées (*para-fiscalité*), la différence, souvent toute théorique, entre une taxe et un impôt résultant du fait que la première est prélevée à l'occasion et comme contrepartie d'une opération ou prestation bien déterminée, tandis que l'impôt proprement dit n'a pas d'autre contrepartie que les emplois qui en sont faits par l'Etat lui-même.

Impôts et taxes sont des prélèvements définitifs et, en principe, obligatoires pour tous ceux qui se trouvent dans une situation justifiant l'assujettissement (situation de *contribuable*).

Par contre, en dehors des «ressources exceptionnelles», telles que le produit de l'usage ou de la vente de *biensdomaniaux* (terres, forêts, bâtiments, etc..), l'Etat a la possibilité d'émettre des *emprunts*, soit sur son propre territoire, soit même éventuellement à l'extérieur. Mais, en principe, ceux-ci donnent naissance à une dette (*dette publique*) dont le service exige le versement d'intérêts aux taux convenus (sous réserve de conversions possibles) et le remboursement aux dates également fixées (amortissement). Le recours à l'émission d'emprunts suppose qu'il est possible de trouver des prêteurs, à moins qu'il ne s'agisse d'un «*emprunt forcé*», qui ne se différencie de l'impôt que par la promesse de remboursement. Il peut arriver que, faute de mieux, l'Etat s'adresse aux banques et surtout à l'Institut d'émission, en lui demandant de financer l'emprunt par une création de monnaie.

Signalons encore, en ce qui concerne la fiscalité proprement dite, que celle-ci peut être «*indirecte*» si elle est perçue à l'occasion de faits de production, circulation ou consommation de biens ou

services ou «*directe*», lorsqu'elle frappe les personnes physiques ou morales, en tant que telles et surtout les revenus.

Dans les pays «en retard de développement», la fiscalité indirecte est en général de beaucoup la plus productive, surtout si l'on y englobe les «taxes douanières» de toutes sortes qui frappent les produits à l'entrée comme à la sortie des territoires des Etats. Ces taxes atteignent parfois plus de 80 % de la fiscalité indirecte (84 % au Dahomey en 1959) et la part de celle-ci dans l'ensemble des recettes fiscales peut aller jusqu'à 70 et 80 % (87 % en Côte d'Ivoire en 1960) ³ Il va d'ailleurs de soi que cette fiscalité ne concerne que la seule partie commercialisée de la production (locale ou importée) à l'exclusion de l'autoconsommation.

Les taux de fiscalité directe «sur les revenus des ménages» demeurent encore assez faibles en Afrique, encore qu'ils aient tendance à s'accroître. La fiscalité «sur les revenus des Sociétés» est beaucoup plus variable selon les Etats et tend aussi à s'alourdir.

Dans l'ensemble, toujours selon H. Leroux ⁴, «le taux du prélèvement fiscal global par rapport au produit intérieur brut (des Etats francophones examinés dans son étude) était compris, pour la moitié de ces Etats entre 5,5 et 11,5 % et pour l'autre moitié entre 8 et 16 %.

Le taux moyen de pression fiscale a nettement augmenté entre 1956 et 1959-60 dans la plupart des Etats africains d'expression française. Néanmoins, il reste très inférieur aux taux de pression fiscale en vigueur dans les pays industrialisés (France: 24 %). Mais il s'en rapproche progressivement.

Enfin, il ne faut pas oublier que, depuis la mise en oeuvre d'une politique internationale d'aide «au développement», notamment sur fonds publics, un assez grand nombre d'Etats africains bénéficient de concours financiers d'origine externe et qui leur sont accordés soit sous forme de prêts (en général à des conditions de

3) Toutes ces données sont extraites de l'ouvrage de Henri Leroux, *Projections et modèles reposant sur l'exploitation systématique des comptes économiques*. Publication du Ministère français de la Coopération. Série: *Planification en Afrique*, Tome 5. 1^{ère} Partie - Chap. 4 - Dépenses et recettes des administrations. On y trouvera de nombreuses statistiques, illustrées par des graphiques très significatifs.

4) *Op. cit.*, p. 87.

faveur), soit sous forme de dons. Ces concours peuvent représenter une fraction non négligeable de leurs ressources.

Il arrive même qu'une partie de ces fonds assure la couverture d'un déficit sur opérations courantes, au détriment du financement des investissements. Mais le fait devient heureusement de plus en plus rare.

§ 2. Les dépenses publiques :

Ces dépenses peuvent être divisées en trois catégories essentielles: celles qui concernent le financement des activités administratives courantes (dépenses dites de *fonctionnement*), celles qui se rapportent aux *investissements public* (destinés, en principe, à promouvoir le développement économique et social), celles, enfin, de *pur transfert*, comme les allocations aux chômeurs, l'assistance sociale, etc.. Il ne sera ici question que des deux premières.

Ainsi que le souligne H. Leroux⁵, «paradoxalement dans les pays sous-développés, même lorsqu'ils passent pour sous-administrés, le secteur public occupe souvent une place relativement très importante et plus considérable que celle que tenaient les administrations des pays occidentaux à une époque historique correspondant à un développement analogue de leur économie. Ce phénomène est particulièrement net dans Les Etats africains et malgache d'expression française. Sans doute peut-on lui trouver de multiples explications: persistance d'une administration relativement lourde héritée de l'époque coloniale; influence des salaires des fonctionnaires expatriés sur ceux des agents locaux; nécessité de mettre en place, puis d'entretenir, une infrastructure économique, culturelle et sanitaire indispensable, mais très coûteuse, etc.».

On ne s'étonnera pas que ces dépenses varient beaucoup d'un Etat à un autre, aussi bien si on les exprime en unités monétaires nationales par tête d'habitant qu'en pourcentages de produit intérieur brut. Pour les Etats africains et malgache d'expression française, les premiers montants (relatifs, selon les cas, à l'une des années 1956 à 1960) s'échelonnent de 1.660 (pour la Haute-Volta) à 12.900 francs C.F.A. (pour le Gabon). Les pourcentages de ces «dépenses administratives» (investissements compris) par rapport au P.I.B. allaient de 9% (pour le Togo) à 20% pour le Congo, d'après les comptes de l'année 1956 et de 12% (Togo) à 37%

5) *Op. cit.*, p. 77.

(Congo) d'après les comptes disponibles les plus récents. Il semble bien exister une corrélation assez étroite entre l'augmentation de ces dépenses et l'accroissement du P.I.B., la relation entre ces deux données ayant tendance à plafonner aux environs de 28 % (on sait que certains auteurs, comme Colin Clark, estiment que le maximum de longue période ne saurait de beaucoup dépasser 25 % sans risquer de déclencher un processus inflationniste).

1°) En ce qui concerne les seules dépenses dites «*courantes*», c'est-à-dire celles qui sont consacrées aux achats de biens et services pour le fonctionnement des administrations ainsi qu'au paiement des rémunérations du personnel, on constate que leur évolution dans le temps est exactement la même que celle que nous venons de signaler pour les dépenses totales.

La part des salaires et traitements dans ces dépenses présente souvent une importance particulière. «Alors qu'en France pour l'année 1959, les dépenses de personnel ne représentaient que 59 % de l'ensemble des dépenses courantes, les valeurs moyennes et médiane de ce rapport atteignaient respectivement 70 à 71,5 % dans les Etats africains d'expression française. La moitié de ceux-ci devait faire face à des dépenses de personnel représentant de 66 à 74 % de l'ensemble des dépenses administratives courantes».⁶

Il en résulte que les «salaires publics» absorbent une part considérable de la masse des salaires distribués dans les économies nationales considérées. Ce pourcentage a atteint jusqu'à 68 % au Niger en 1960 et 78 % en Mauritanie (1959). Il n'était cependant que de 25 % au Gabon (1960). On rappellera, à titre de comparaison, que pour la France «les salaires et traitements payés par les administrations représentaient en 1959 à peine 16 % de la masse des salaires».⁷

2°) Quant aux «*investissements administratifs*», dont le financement donne lieu à l'établissement d'un «*budget dit d'équipement*», ils peuvent atteindre un pourcentage assez élevé (en général de 20 à 25 %) de l'ensemble des dépenses des administrations. Mais il convient de rappeler qu'une large partie, sinon souvent la totalité de leur financement, est assurée par l'aide extérieure. «L'importance considérable des investissements administratifs par

6) H. Leroux, *Op. cit.*, p. 81.

7) *Ibid.*

rapport à l'ensemble des investissements (la proportion dépasse souvent 50 %; elle a même atteint 79 % au Niger en 1960 et 80 % en Mauritanie en 1959) suggère naturellement l'hypothèse suivant laquelle ces investissements joueraient un rôle moteur dans la détermination du volume total des investissements et constitueraient par conséquent l'un des facteurs essentiels de la croissance économique».⁸

Mais il convient d'autre part de ne pas oublier que ces investissements, une fois faits, entraînent nécessairement des dépenses courantes supplémentaires (dépenses récurrentes) pour en assurer le fonctionnement et l'entretien. Le taux annuel de ces «charges récurrentes», relativement faible pour les routes peut s'élever jusqu'à 50 % dans le domaine de la santé et de l'enseignement primaire. C'est un fait qui est souvent perdu de vue lors de l'élaboration des plans ou programmes d'investissements publics.

§ 3. La trésorerie publique :

L'équilibre des opérations financières de l'Etat peut poser des problèmes délicats. Il arrive fréquemment que les recettes effectivement encaissées ne sont pas équivalentes aux dépenses effectuées: il peut y avoir des écarts en plus ou en moins. D'autre part, la synchronisation des encaissements et des décaissements n'est jamais parfaite. Enfin, l'exécution simultanée d'un budget de fonctionnement et d'un budget d'équipement peut provoquer de nouvelles difficultés.

Dans une situation normale, le financement des dépenses d'investissement devrait être assuré soit par le produit d'emprunts (*crédit public*), soit par des excédents du budget de fonctionnement (*épargne administrative*). Mais ces derniers sont assez rares et même parfois remplacés par des déficits. C'est alors l'aide extérieure qui permet d'assurer l'équilibre général.

Toutes ces opérations se traitent par l'intermédiaire du «*Trésor public*», couramment qualifié de «banquier des budgets». C'est donc à lui qu'aboutissent les flux d'entrée et de lui que partent les flux de sortie des fonds qui transitent par les Caisses publiques, à quelque titre que ce soit.

8) *Ibid*, p. 82.

Les excédents budgétaires lui demeurent acquis, sous réserve des affectations ultérieures qu'il est toujours possible de leur donner. C'est à lui qu'il incombe de pourvoir au financement des déficits, car il est peu concevable que l'Etat refuse d'exécuter ses engagements, du moins dans l'ordre interne. Il peut simplement, s'il manque de fonds, faire attendre ses fournisseurs et créanciers (mais plus difficilement son personnel) ou se procurer, en désespoir de cause, des moyens de trésorerie auprès de l'Institut d'émission, sous forme d'emprunts de types divers (prêts directs - escompte ou réescompte de Bons du Trésor). De telles pratiques ne sont sans inconvénients graves qu'à l'intérieur de certaines limites, au-delà desquelles on risque de tomber dans les désordres de l'inflation.

Signalons enfin que la Trésorerie publique peut effectuer bien d'autres opérations que celles qui sont imputables à l'accomplissement des seules fonctions budgétaires. Elle peut recevoir et gérer les avoirs d'un grand nombre de «Correspondants du Trésor»: collectivités secondaires; Fonds et Caisses de types divers, notamment dans les pays qui mettent en oeuvre des politiques de stabilisation des cours des produits d'exportation. Les relations entre le Trésor public, l'Institut d'émission et l'appareil bancaire en général, le contrôle des changes et le reste de l'économie nationale représentent un aspect essentiel de toute politique économique, au sens le plus général du terme.

II — L'ACTIVITE FINANCIERE ET LE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUE

§ 1. L'intervention des finances publiques dans le «circuit monétaire» :

Il va de soi que la nécessité pour les collectivités publiques et surtout pour l'Etat d'opérer des débours, soit en contrepartie d'achats de biens et services, à des fins de consommation ou d'investissement, soit pour assurer le service de la dette, soit pour financer des prêts, dons ou remises de natures les plus diverses (subventions - sécurité sociale - etc..), implique que le Trésor public soit en possession des disponibilités matérielles de financement de ces divers opérations. Comme l'arrêt, faute de moyens monétaires, des activités financières de l'Etat est chose quasi-impensable (bien qu'il

puisse parfois arriver que le règlement des créanciers, des fournisseurs, voire même celui des fonctionnaires s'effectue avec retard), le Trésor a toujours en cas d'absolue nécessité, la possibilité de recourir aux avances de l'Institut d'émission, financées elles-mêmes par une création de monnaie pure et simple. Mais en général c'est par d'autres voies que des liquidités monétaires déjà existantes parviennent dans les caisses publiques.

De toute façon, ce détournement des circuits monétaires par le canal du Trésor public a pour résultat de modifier le montant, la composition et la répartition du produit (revenu) national. Comme pour la monnaie, l'activité financière de l'Etat ne saurait être «neutre» vis-à-vis de la vie économique en général. En d'autres termes, les choses ne sont pas ce qu'elles seraient sans cette activité. Une partie non négligeable des ressources productives du pays est utilisée pour assurer le fonctionnement normal des services publics et pour réaliser des investissements qui ne seraient sans doute pas effectués sans cela. Même lorsqu'il s'agit de simples «opérations de transfert», donc apparemment sans action directe sur l'emploi des ressources productives, le fait que ces opérations soient financées avec des fonds retirés, de grè ou de force, de certaines encaisses privées pour aller grossir d'autres encaisses, n'est pas sans influence sur la nature des affectations définitives données à ces ressources et, peut-être même, sur le volume d'emploi de ces ressources. Dans les pays en retard de développement, toute opération financière de l'Etat, qu'il s'agisse d'une recette ou d'une dépense, demande à être analysée avec le plus grand soin dans ses effets sur le sens et la rapidité de la croissance du produit global réel et du développement en général, tan économique que social.

Si les dépenses publiques sont couvertes par une création monétaire pure et simple, il y a de grandes chances pour que cette création donne naissance à des tensions de type inflationniste dont nous avons déjà signalé les dangers. Ce qui est acceptable pour un déficit momentané de trésorerie devient redoutable pour un déficit définitif tenant à l'excès durable des dépenses sur les recettes publiques. Il est certes beaucoup moins dangereux de recourir alors, si la chose est possible, à une aide financière d'origine extérieure qui procurera les devises nécessaires à la couverture des émissions monétaires locales.

§ 2. Finances publiques et développement :

Ce que nous avons déjà dit de la place qu'occupent les finances publiques dans la vie économique d'une nation nous permet de comprendre en quoi l'activité financière des collectivités publiques est susceptible d'être mise au service de la cause du développement. Comme le remarque avec pertinence Mr. Leroux dans l'ouvrage précité (p. 109) : «même amputées de toutes leurs activités ou établissements produisant des biens et services au même titre que les entreprises et classées de ce fait avec celles-ci, les Administrations tiennent dans l'économie des Etats africains et malgaches (d'expression française) une place extrêmement importante».

Le secteur public constitue donc toujours l'un des principaux pôles d'animation des flux monétaires et cela aussi bien en ce qui concerne les dépenses publiques, tant de fonctionnement que d'équipement, que les ressources, normales (fiscalité) tout autant qu'exceptionnelles (emprunts - dotations reçues de l'extérieur).

«Le poids des dépenses publiques, investissements compris, est particulièrement lourd; elles absorbent le plus souvent près de 20 % du produit intérieur brut» et cette proportion a tendance à s'accroître⁹⁾. «A elles seules, les dépenses courantes absorbent, dans les Etats en cause, en moyenne 13,5 % du P.I.B., sur lesquelles environ 70 % sont constitués par des traitements et salaires», lesquels en arrivent à représenter entre 40 et 60 % de la masse salariale.

Quant aux investissements dits «administratifs», ils représentent le plus souvent entre 20 et 25 % de l'ensemble des dépenses des administrations. Il arrive fréquemment que leur volume dépasse et de beaucoup, celui des investissements privés, surtout lorsqu'ils sont financés en partie - et parfois même en totalité - de l'extérieur. C'est dire leur importance, absolument majeure, sur l'état de l'activité économique et sur son évolution.

En ce qui concerne les ressources, leur action s'exerce tant par leur volume que par leur composition. Sur le premier point, on note en général une élévation progressive du taux moyen de pression fiscale, lequel demeure toutefois assez modéré dans beaucoup d'Etats africains de 10 à 15 % du P.I.B.) eu égard aux taux cou-

9) *Ibid.* L'élasticité des dépenses courantes *per capita* par rapport au produit *per capita* a été chiffrée à 1, 14.

ramment atteints dans les pays industrialisés (de 25 à 30 %) ¹⁰. Mais la politique fiscale se trouve prise ici entre deux desseins contradictoires: celui d'encourager les investissements privés par la légèreté des prélèvements, voire par la réalisation d'un vide fiscal (*fiscal holidays*) et celui d'assurer la couverture des dépenses normales (courantes) de l'Etat par des ressources de même nature.

En général c'est la fiscalité indirecte (surtout celle qui frappe les entrées et sorties de produits) qui représente le principal pourvoyeur des budgets (avec une moyenne atteignant, pour les Etats d'expression française de l'Afrique sub-saharienne, 75 % environ des recettes courantes). Ces impôts sont, certes, plus faciles à établir et plus productifs que les autres et notamment que les impôts directs, concentrés sur les personnes physiques et morales du secteur moderne. Mais encore convient-il de ne pas abuser de la situation: le développement requiert des importations (matières premières - biens d'équipement) qui ne peuvent être que légèrement frappées par l'impôt et qu'il est peut-être parfois nécessaire de soutenir par des subventions.

Il est souhaitable, comme nous l'avons dit, que les ressources normales permettent au moins d'assurer la couverture des dépenses courantes, c'est-à-dire l'équilibre du budget de fonctionnement de l'Etat - ce qui n'est malheureusement pas toujours le cas. Le déficit, est alors couvert par des procédés divers: utilisation de réserves préconstituées - émission d'emprunts - artifices monétaires. La situation de beaucoup la meilleure, du point de vue des exigences du développement, est celle où l'Etat peut compter sur des ressources importantes retirées de l'exploitation d'une richesse nationale particulièrement remarquable (pétrole - phosphates) et réaliser des excédents budgétaires réguliers qu'il utilise pour le financement de ses dépenses d'investissements. Sinon, il lui faut emprunter soit à l'intérieur, soit à l'extérieur (ou des deux côtés à la fois) ou compter sur des concours gratuits (au moins en apparence).

L'essentiel est que les recettes fiscales supplémentaires procurées par le développement puissent suffire, en principe, à assurer la couverture des dépenses courantes additionnelles exigées par l'entretien et le fonctionnement des équipements publics nouvelle-

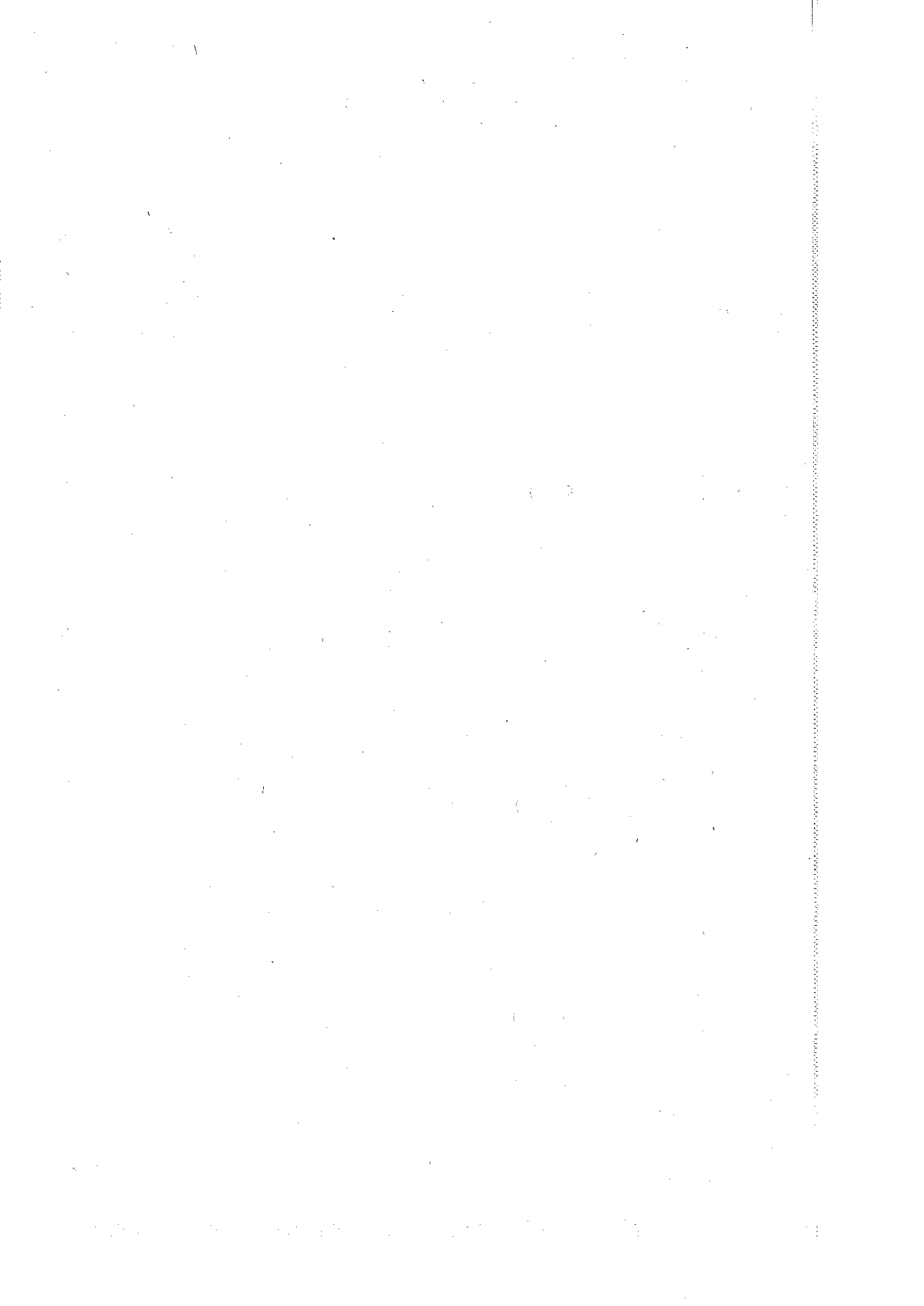
10) cf. l'étude d'ensemble sur: *les finances publiques dans les pays africains*, publiée au Bulletin économique pour l'Afrique de l'E.C.A. Vol. 1, no. 2 - Chapitre 1er.

ment créés. De toute façon, comme le précise for judicieusement M. Leroux, «pour éviter le ralentissement de la croissance qu'entraînerait une stagnation des investissements administratifs, voire leur régression, il est nécessaire de résorber progressivement le déficit sur les opérations courantes des administrations, puis de dégager une épargne administrative, afin de libérer des ressources croissantes pour les investissements publics, compte tenu des charges récurrentes que ceux-ci entraînent inéluctablement. Ceci implique simultanément deux séries de mesures :

— une gestion financière d'une grande rigueur tendant à limiter les dépenses courantes;

— un aménagement de la fiscalité qui se traduit par une lente, mais nécessaire augmentation du taux moyen de pression fiscale.

A ces observations (toujours extraites de l'ouvrage précité. P. 110), il conviendrait d'ajouter que cette nécessaire augmentation du taux de la pression fiscale, certes indispensable pour permettre aux Etats nouvellement promus à l'indépendance nationale de faire face à leurs obligations dans des conditions d'équilibre budgétaire suffisamment assuré pour ne point avoir recours à des procédés de couverture de caractère plus ou moins inflationniste, ne doit cependant point se produire dans des conditions et selon des modalités qui ne tiendraient pas compte de tous les aménagements requis par la mise en oeuvre d'un politique rationnelle du développement.



RESMÎ DİLİ FRANSIZCA OLAN AFRİKA DEVLETLERİNDE MALİYENİN DURUMU HAKKINDA BAZI MÜTALÂALAR

Prof. Dr. Gaston LEDUC

Paris Üniversitesi

Konuşmalarımız, karşılıklı olarak milletin genel iktisadî hayatında maliyenin işgal ettiği yerin incelenmesine ve âmme hükmî şahıslarının, özellikle Devletin bizzat iktisadî gelişme üzerinde yaptığı malî faaliyetin tesirlerinin analizine hasredilmiş iki kısmı ihtiva edecektir.

I — İKTİSADÎ HAYATTA MALİYENİN YERİ

İktisadî faaliyete yol açan malî ameliyelerin ihmal edilemeyecek bir kısmı, âmme hükmî şahıslarının, özellikle (idarî teşkilâtı, teşebbüsleri, hazinesiyile) Devletin tavassutu ile yapılıyor. İkinci derecedeki âmme hükmî şahıslarına (eyaletler, kazalar, nahiyeler v.s) has² ve federal tipte (meselâ Nijerya'da) bir siyasî teşekkül varlığının ortaya koyduğu problemleri, yersizlik dolayısıyla, burada incelemeyeceğiz. Keza, beynelmilel teşekküllerin (gümrük birlikleri ve iktisadî birleşmeler) malî görünüşlerini ancak kısaca hatırlatacağız. Konuşmalarımız, neticede, üniter tipte devletlerin, bilhassa gelişme için umumî beynelmilel yardımla ilgili dış alemle olan münasebetlerinde vuku bulan karşılıklı müdahaleleri gözönünde tutmak şartı ile, malî faaliyetleri üzerinde toplanacaktır.

Devletin, vazifelerini iyi bir şekilde ifa edebilmesi için, giderlerini karşılayabileceği fonlara ihtiyacı vardır. Bu fonlar, hazine tarafından transit edildikten sonra ve ekonomiyeye tekrar akıtılmadan önce, memleketin umumî ekonomisinden alınırlar. Demek ki, meselenin bu üç görünüşünü sırasıyla incelememiz lâzımdır.

1) Cf. Les finances publiques dans les pays Africains - Bulletin économique pour L'Afrique, juin 1961.

2) Cf. U. Hicks. Development from below - Londres - 1961 - où ces problèmes sont examinés avec beaucoup desoin et de pertinence.

§ 1. Âmme gelirleri :

Bu gelirler mahiyet bakımından oldukça çeşitlidirler. En muntazam ve önemlileri, millî gelir üzerinden alınan (hernekadar bir kısmı sermaye üzerine dayandırılmış ise de) ve tam mânasiyle vergilemeyi teşkil eden vergilerden hasıl olmaktadır.

Bununla beraber, çeşitli takslardan (para - fiscalité = vergi dışı) doğan tahsilâtlarda mevcut olabilir. Çok kere tamamiyle teorik, bir taks ile vergi arasındaki fark: birincinin bir ameliye veya iyi tâyin edilmiş hizmet dolayısıyla ve karşılık olarak alınmış olması; halbuki tam anlamıyla verginin ise, bizzat devlet tarafından yapılmış olan kullanmalardan başka karşılığı bulunmamasıdır.

Vergiler ve takslar tabîi durumda (mükellefiyet durumu) bulunanlar için katî ve prensip itibariyle mecburî olan ödemelerden dir.

Buna karşılık, Devlet kullanım maddesi veya emlâklerin (arsalar, ormanlar, binalar) satımı gibi «istisnâî kaynakların» dışında; gerek ülkesinde, gerek muhtemelen hariçte istikraz senetleri tedavüle çıkarmak imkânına sahiptir. Ancak, bu istikrazlar, prensip itibariyle, karşılığında uygun faiz nisbetleri (değiştirme imkânı ihtiyatıyla) ödemeyi ve tespit edilmiş eşit tarihlerde itfayı (amortisman) gerektiren bir borç (âmme borcu) yaratıyorlar. İstikraza başvurma, sadece itfa vaadiyle vergiden ayrılan «cebrî istikraz» söz konusu olmamak şartıyla borç vereceklerin bulunabileceğini farzediyor. Devletin, başka çare olmadığında, bankalara ve bilhassa para ihraç müessesesine başvurmak suretiyle istikrazı bir para ihracı ile finanse etmelerini istemesi vaki olabilir.

Keza, tam mânasiyle vergileme söz konusu olduğunda, malların ve hizmetlerin istihsalî, tedavülü veya istihlâki vesilesiyle yapılmış ise «vasıtalı» olabildiği gibi; hakikî veya hükmi şahısları bu sıfatları dolayısıyla ve özellikle gelirleri vergiye tabi tuttuğunda «vasitasız» olabildiğine işaret edelim.

«Gelişmede gecikmiş» ülkelerde, vasıtalı vergileme, bilhassa devletlerin arazilerinde maddelere çıkışta olduğu gibi girişte tarh edilen hernevî «gümrük taksları»nı ithal ettiğimiz takdirde, umumiyetle çok daha verimlidir. Bu takslar, bazen, vasıtalı vergilemenin % 80 den fazlasına (Dahomey'de % 84, 1959 da) varmakta ve vergi varidatlarının bütününde payı % 70 ile % 80 e kadar (Fil-

dişi Sahilinde 1960 da % 87)³ erişebilmektedir. Esasen, bu vergileme, otokonsomasyon hariç, istihsalin (mahallî veya ithal edilmiş) sadece, ticarileştirilmiş kısmına mütealliktir.

«Ailelerin gelirleri üzerinde» vasıtasız vergileme nisbetleri, her ne kadar artmak temayülündeysen de Afrikada hâla oldukça düşük bulunmaktadır. «Kurumların gelirleri üzerinde» vergileme devletlere göre çok daha mütehavvildir ve keza, ağırlaşmağa meyletmektedir.

Daima H. Leroux'a göre⁴, genellikle (etüdünde incelenmiş francofon devletlerin) dahili brüt hasılaya göre global vergileme nispeti, bu devletlerin yarısı için %5,5 ile % 11,5 ve diğer yarısı için % 8 ila % 16 arasında kabul edilmişti.

Malî tazyikin ortalama nispeti, resmî dili fransızca olan Afrika devletlerinin çoğunda 1956 ve 1959 - 60 yılları arasında vazih şekilde artmıştır. Bununla beraber, sanayileşmiş ülkelerde yürürlükte olan malî tazyik nisbetlerinin (Fransa: % 24) çok dununda kalmakta fakat, progressif olarak bu nisbetlere yaklaşmaktadır.

Nihayet, şunu da unutmamak lâzımdır ki, bilhassa âmme fonları üzerinde, «gelişmeye» yardımcı beynelmilel bir politikanın tatbiki konulduğundan beri, Afrika devletlerinin oldukça büyük bir kısmı, ya borç almalar (genellikle imtiyazlı şartlarla) veya bağışlar şekli altında verilmiş olan dış menşeli malî yardımlardan istifade ediyorlar. Bu yardımlar, onların gelirlerinin ihmal edilmeyecek bir kısmını temsil edebilmektedir.

Hatta bazen, bu fonların bir kısmının, investisyonların finansmanı zararına olarak, carî ameliyelerdeki bir açığın örtülmesini temin ettiği vakidir. Bununla beraber, bu olay gittikçe azalmaktadır.

§ 2. Âmme harcamaları :

Bu harcamalar temel üç kategoriye ayrılabilirler: Carî idarî faaliyetlerin finansmanını ilgilendiren harcamalar (faaliyet harcamaları), âmme investisyonlarıyla ilgili harcamalar (Prensip itiba-

3) Bütün bu veriler Henri Leroux'nun eserinden iktibas edilmiştir. Projection et Modèles reposant sur l'exploitation systématique des comptes économiques. Publication du Ministère français de la Cooperation, Série: Planification en Afrique, Tome 5. 1ère partiechap. 4 - Dépenses et recettes des administrations. Burada izah edici grafiklerle tezyin edilmiş çok sayıda statistikler mevcuttur.

4) Op. cit., s. 87.

riyle, sosyal ve ekonomik gelişmeyi harekete geçirmeye hasredilmiş), nihayet, işsizlere aidatlar, sosyal yardım v.s gibi pürtransfer harcamaları... Burada, sadece, ilk ikisinden bahsedilecektir.

H. Leroux'nunda belirttiği gib⁵, «az gelişmiş ülkelerde, yetersiz idare edildikleri kabullenildiği zaman dahi, paro - doxal olarak âmme sektörü ekseriya ekonomileri benzer bir gelişmeye cevap veren tarihi bir devirde Batı memleketleri idarî mekanizmalarının işgal ettiği yerden nispeten daha muteber ve çok mühim bir yer işgal etmektedir. Bu olay bilhassa resmî dili Fransızca olan Afrika devletleriyle Madagaskar'da sarihtir. Şüphesiz, buna birçok izah şekli bulunabilir: kolonyal devirden miras kalan nispeten ağır bir idarî mekanizmanın devam etmesi; mahallî memurların ücretleri üzerinde memlekette kovulmuş memurların ücretlerinin tesiri; elzem fakat çok masraflı olan ekonomik, kültürel ve sıhhi bir enfrasrükürü yerine koymak ve sonra devam ettirmek zarureti, v.s.».

Milli para üniteleriyle fert başına veya brüt dahili hasılanın yüzdeleriyle bu harcamaları ifade ettiğimizde bir devletten diğerine çok değişiklik arzetmelerine hayret edilmemelidir. Resmî dili Fransızca olan Madagaskar ve Afrika devletleri için (Durumlara göre 1956 - 1960 yıllarından birine ait) ilk yekunlar (yukarı - volta için) 1.660 dan (Gabon için 12990 Frank C.F.A.'a kadar sıralanmaktadır. Bu «idarî harcamaların» yüzdeleri (envestismanlar dahil) P.I.B. ye nispetle, 1956 yılının hesaplarına göre, (Togo için) % 9 dan (Kongo için) % 20 ye; emreamade en yeni hesaplara göre (Togo) % 12 den (Kongo) % 37 e yükselmektedir. Bu iki veri arasındaki münasebet % 28 civarlarında tavanını yapmak temayülünde olduğundan bu masrafların artmasıyla P.I.B. in çoğalması arasında oldukça sıkı bir korrelasyonun bulunduğu gibi görünüyor (bilindiği üzere, Colin Clark gibi bazı müellifler, enflasyonist bir vetireyi harekete geçirme tehlikesi olmaksızın uzun devrede maksimumun % 25 i pek geçemeyeceğini takdir ediyorlar).

1°) Sadece «carî» denen harcamalara gelince yani idarelerin işleme için malların ve hizmetlerin satın alınmalarına ve hizmet karşılığında personele ödeme yapılmasına tahsis edilmiş olan harcamalar, zaman içindeki tekâmülleri, yekun harcamalar için belirttiğimiz tamamiyle aynıdır.

5) Op. cit., s. 77.

Bu harcamalarda ücretler ve maaşların payı ekseriyetle hususî bir önem arz ediyor. «1959 yılı için, Fransada personel harcamaları, carî harcamaların bütününe sadece % 59 unu teşkil ederken; resmî dili Fransızca olan Afrika devletlerinde bu münasebetin ortalama ve mutavassıt değerleri karşılıklı olarak % 70 den % 71,5 e varıyordu. Bunların yarısı, carî idarî harcamaların bütününe % 66 dan % 74 e kadarını temsil eden personel harcamalarını karşılamak mecburiyetinde idi»⁶

Buradan, «Amme ücretlerinin», söz konusu edilen milli ekonomilerde dağıtılmış ücretler mecmuunun çok büyük bir kısmını massettiği netice olarak çıkıyor. Bu yüzde hesabı, 1960 da Nijerya'da % 68, Marutanya'da (1959) % 78 e kadar yükseldi. Halbuki Gabon'da (1960) ancak % 25 idi. Mukayese gayesiyle, Fransa için «idareler tarafından ödenmiş ücret ve maaşlar, 1959 da ücretler mecmuunun ancak % 16 ını gösterdiği»⁷ hatırlatılır.

2°) Finansmanı bir «teçhizat bütçesi» tesisini gerektiren «idarî investismanlara gelince, idarelerin harcamalarının bütününe oldukça yüksek bir yüzdesine (umumiyetle % 20 den % 25 e) erişebilirler. Bununla beraber, finansmanlarının büyük bir kısmının yahut, ekseriya heyeti umumiyesinin dış yardım ile temin edildiğini hatırlatmak uygun düşer.

«Envestismanların bütününe nispetle idarî investismanların büyük önemi (nispet, Umumiyetle % 50 yi geçer hatta Nijerya'da 1960 yılında % 79'a, Marutanya'da 1959 yılında % 80 e erişti) tabii olarak bu investismanların, investismanların genel hacminin tayin edilmesinde bir motor rolü oynayacakları ve neticede iktisadî büyümenin temel faktörlerinden birini teşkil edecekleri hipotezini telkin ve ilham etmektedir»⁸.

Bununla beraber, diğer taraftan bu investismanların bir kere yapıldıktan sonra işleme ve bakımını sağlamak için munzam carî harcamaları (râci harcamalar) pek tabii olarak beraberinde sürüklediklerini unutmamak uygun düşer. Bu «râci mükellefiyetlerin» yıllık nispeti, kara yolları için nispeten düşük, sağlık ve ilk öğrenim alanında % 50e kadar yükselebilmektedir. İşte bu, planların veya âmme investisman programlarının hazırlanması sırasında ekseriya gözden kaçan bir olaydır.

6) H. Leroux, op. cit., s. 81.

7) İbid.

8) İbid. s. 82.

§ 3. Genel hazine :

Devletin malî işlemlerinin dengesi ince problemler ortaya koyabilir. Fiilen tahsil edilmiş gelirlerin, yapılmış harcamalara eşit olmadıkları sık sık görülür: Fazlalık veya noksanlık farkları bulunabilir. Diğer taraftan, tahsilatların ve ödemelerin aynı zamana tesadüf ettirilmesi asla tam değildir. Nihayet, bir işleme bütçesiyle bir teçhizat bütçesinin aynı zamanda birlikte tatbik edilmesi yeni güçlüklerle sebebiyet verebilir.

Normal bir durumda, investisman harcamalarının finansmanını, ya istikraz (umumî kredi) geliri veya işleme bütçesinin fazlalıklarıyla (idarî tasarruf) garantilemek gerekir. Ancak, bu bütçe fazlalıkları oldukça ender olup, bazı kere, açıklar bile arz etmektedir. Bu durumda, genel dengeyi sağlamayı mümkün kılan dış yardımdır.

Bütün bu işlemler, genellikle «bütçelerin bankeri» olarak vasıflandırılan «hazine»nin aracılığı ile yapılırlar. Neticede, her ne isim altında olursa olsun, amme kasaları tarafından transit edilen fonların giriş akışları ile çıkış akışları hazineye varmaktadır.

Bütçe fazlaları, daha sonraki tahsislere her zaman hasredebilmek kaydıyla hazineye kalmakta ve Açıkların finansmanını sağlamak hazineye düşmektedir, zira Devletin, hiç olmazsa iç düzende, taahhütlerini yerine getirmeği reddetmesi pek düşünülemez. Fonlar yetersiz olduğu takdirde, sadece, alacaklıları ile iş yapan müteahhidlerini (ancak personelini daha zor bir şekilde) bekletebilir veya ümitsizlik halinde, çeşitli tiplerde iktikrazlar (direkt ikraz-hazine bonolarının iskonto veya reiskontosu) şeklinde ihraç enstitüsü nezdinde malî vasıtalar temin edebilir. Bu gibi tatbikatların, ancak muayyen sınırlar içinde ciddi mahzurları yoktur. Bu sınırların dışında, enflasyonun düzensizliklerine düşmek tehlikesi vardır.

Nihayet, hazinenin bütçeyi ilgilendiren fonksiyonların yerine getirilmesinden başka, bir çok işlemlerde yapabildiğine işaret edelim. Hazine, ikinci derecedeki amme hükmî şahsiyetleri ile, özellikle ihraç maddeleri fiyatlarının istikrarı siyasetlerini tatbik eden memleketlerde çeşitli tiplerde Fonlar ve Sandıklar gibi büyük sayıda «Hazine muhabirleri»nin servetlerini kabul ve değerlendirebilir. Hazine, ihraç enstitüsü ve genellikle banka sistemi arasındaki münasebetler, kambiyo kontrolü ve millî ekonominin geri kalan kısmı, terimin geniş anlamıyla bütün iktisadî politikanın zarurî bir şeklini arz etmektedirler.

II — MALİ FAALİYET VE İKTİSADİ GELİŞME.

§ 1. «Nakdî devir» de maliyenin müdahalesi :

Gerek mal ve hizmetlerin, istihlâk veya investisman gayeleriyle satın alınmalarının karşılığını vermek; gerek borcun hizmetini sağlamak ve gerekse ikrazları, hibeleri veya çok değişik mahiyetle tevdiatları (Yardımlar - sosyal emniyet - v.s...) finanse etmek için Mmme hükmî, şahsiyetleri ve bilhassa devlet için avanslar vermek mecburiyeti karşısında, bu çeşitli ameliyelerin finansmanı hususunda hazinenin maddî imkanlara sahip olması gerektiği pek tabiidir. Nakdî vasıtaların yokluğunda, devletin malî faaliyetlerinin durması hemen hemen düşünülmiyecek bir olaydır (her ne kadar, bazı kere, alacaklıların, müteahhitlerin ve hatta memurların ödenmesinin geçikme ile yapılması vâki olabilmesine rağmen). Hazine, her zaman, mutlak ihtiyaç halinde, para ihraç enstitüsünün, pür ve basit bir parabasımı ile finanse edilmiş avanslarına başvurmak imkanına sahiptir. Bununla beraber, genellikle, mevcut olan nakdî likiditeler, âmme kasalarına diğer yollarla girmektedirler.

Her şekilde, Hazine kanaliyle bu nakdî devirlerin ayartılması, millî hasılanın (gelir) miktarını, terkiğini ve dağılımını değiştirmek sonucuna sahiptir. Para için olduğu gibi, devletin malî faaliyeti, iktisadî hayatın bütünü karşısında «nötr» olamayacaktır. Diğer bir deyimle hadiseler, bu faaliyet yapılmadan evvelki durumlarında değildirler. memleketin verimli kaynaklarının küçümsemeyecek bir kısmı, âmme hizmetlerinin normal işlemlerini temin etmek ve bu olmaksızın, şüphesiz yapılamıyacak olan investismanları tahakkuk ettirmek için kullanılmıştır. Hatta, görünüşte verimli kaynakların kullanımı üzerinde direkt aksiyonu olmıyan basit «transfer işlemleri» mevzubahs olduğu zaman dahi, bu ameliyelerin başka kasa mevcudlarını şişirmeğe gitmek için bazı hususî kasa mevcudlarından istekle veya zorla çekilmiş fonlarla finanse edilmiş olmaları, hadisesi dolayısıyla, bu kaynaklara kati olarak yapılmış tahsislerin mahiyeti ve belkide, bu kaynakların kullanım hacmi üzerinde tersirsiz değildir. Gelişmede geçikmiş ülkelerde, bir gelir veya harcama mevzubahis olsa bile, devletin bütün malî işlemleri, reel global hasıladaki büyümenin ve ekonomik, sosyal gelişmenin hızlığı ile is-

tikameti üzerinde tesirlerinin büyük bir titizlikle tahlil edilmesini zorlamaktadır.

Amme harcamaları, pür ve basit bir para yaratılmasıyla karşılanmış iseler, bu yaratmanın, tehlikelerini daha önce belirttiğimiz, enflasyonist tipte gerginliklere sebebiyet vermesi için büyük ihtimal vardır. Hazinesin anı bir açığı için kabul edilebilen durum, âmme gelirlerine nazaran harcamaların devamlı fazlalığına dayanan kat'î bir açık için tehlikeli olmağa başlar. Bu halde, mümkün olduğu takdirde, mahallî nakdî ihraçların karşılanmasına lâzım olan dövizleri sağlayacak dış menşeli bir malî yardıma başvurmak şüphesiz çok daha az tehlikelidir.

§ 2. Maliye ve gelişme :

Bir milletin iktisadî hayatında maliyenin işgal ettiği yer hakkında yukarıda söylediklerimiz, âmme hükmî şahıslarının malî faaliyetinin gelişme menfaatine hizmete konmakla neye muktedir olduğunu anlamamıza imkan vermektedir. H. Leroux, zikredilmiş eserinde (s. 109) münasip bir şekilde belirtmiş olduğu gibi, «bütün faaliyetlerinden veya özel teşebbüslerle aynı sıfatla mal ve hizmetler istihsal eden, bu olaydan dolayı özel teşebbüslerle beraber tasnif edilen tesislerden mahrum edilseler bile, Madagaskar ve Afrika devletlerinin (Resmî dili fransızca olan) ekonomisinde idareler son derece önemli bir yer işgal etmektedirler.»

Neticede, âmme sektörü, daima, nakdî akışların başlıca hareket noktalarından birini teşkil etmektedir. Bu durum, işleme ve teçhizat, ihtiva eden amme harcamaları ile normal (vergileme) ve istisnâî (istikrazlar hariçten alınan gelirler) yollardan temin edilen kaynaklar içinde mevzubahisdir.

«Envestisman dahil âmme harcamalarının yükü çok ağırdır; dahili brüt hasılanın, çok kere, % 20 ini emerler ve bu nispet artmak temayülündedir.» Mevzuubahis devletlerde carî harcamalar kendi başlarına, P.İ.B. nin ortalama olarak % 13,5 unu kapsamaktadırlar. Bu harcamaların hemen hemen % 70 i ücretler mecmuunun % 40 ilâ 60 ı arasında bir nispetini temsil edebilen maaş ve ücretlerden teşekkül etmiştir».

9) İbid. Percapita hasılaya nazaran Percapita carî harcamaların elâstikiyeti 1,14 olarak tespit edildi.

«İdari» denen investismanlara gelince, bunlar, çoğu zaman, idari harcamalar yekununun % 20 ile 25 arasında bir kısmını temsil etmektedirler. Bu investismanların hacimleri özel investismanlarınkini sık sık geçmektedir. Bilhassa, investismanlar kısmen ve bazen bütün olarak hariçten finanse edildikleri zaman hacim farkı daha da artmaktadır. İktisadî faaliyetin durumu ve tekamülü üzerinde ehemmiyetleri tam olarak büyük demektir.

Kaynaklara gelince, tesirini hacimi ve terkihiyle yapmaktadır. Birinci husus üzerinde, sanayileşmiş memleketlerde, umumiyetle, varılmış nispetlere (% 25 den % 30 a) nazaran çoğu Afrika devletlerinde oldukça itidalli (P.İ.B. nin % 10 dan % 15 e) seviyede bulunan ortalama malî tazyik nispetinin progressif bir yükselişi, genellikle, tesbit edilmektedir.¹⁰ Fakat malî politika burada iki zıt görüş arasında kalmış bulunuyor: vergilerin hafifliği, hatta bir malî boşluğun (malîtatil - fiscal holidays) tahakkuku kanaliyle özel investismanları teşvik etmek görüşü ile Devletin normal (cari) harcamalarının karşılanmasını aynı mahiyette kaynaklar vasıtasıyla sağlamak görüşü.

Umumiyetle, bütçelerin esas besleyicisini temsil eden (Resmî dili Fransızca olan Afrikanın güney - sahra devletleri için carî gelirlerin hemen hemen % 75 ine varan bir ortalama ile) vasıtalı vergilemedir (bilhassa maddeleri girişlerde ve çıkışlarda vergileyen). Şüphesiz, bu vergilerin diğerlerinden, özellikle modern sektörün hakiki ve hükmi şahısları üzerine teksif edilmiş vasıtasız vergilerden daha verimli olup ihdas edilmeleri daha kolaydır. Ancak, durumu suiistimal etmemek iktiza eder: sadece hafif bir şekilde vergilendirilebilen ve bazen, belkide, Sübvansiyonlar ile desteklemek icap eden ithalatların (hammaddeler — teçizat malzemeleri) zarurî gelişmesi gibi.

Dediğimiz gibi, normal kaynakların hiç olmazsa, carî harcamaların karşılanmasını yani devletin işleme bütçesinin denklğini sağlamağa imkan vermeleri arzu edilir. Maalesef durum daima böyle değildir. Bu halde, açık çeşitli usullerle karşılanır: evvelce teşkil edilmiş ihtiyatların kullanılması - istikrazlar - nakdî hileler. Gelişmenin zaruretleri noktaî nazarından, devlet, fevkalade önemli bir millî servetin (petrol - fosfat) işletilmesinden elde edilen mühim kaynaklara güvenebildiği ve investisman harcamalarının finans-

10) Cf. Pétude d'ensemble sur: Les Finances publiques dans les pays africains publice du Bulletin économique pour l'Afrique de l'E.C.A. vol. 1, no. 2, chap. 1er.

manı için kullanacağı devamlı bütçe fazlalıkları tahakkuk ettirebildiği zaman durum çok daha iyidir. Aksi takdirde, devletin ya dahilden veya hariçten (veyahut her iki taraftan birden) borç alması, yahutta karşılıksız (hiç olmazsa görünüşte) yardımlara dayanması lâzımdır.

Önemli olan, gelişme ile temin edilmiş munzam malî gelirlerin, yeni yaratılmış âmme tehzizatlarının işleme ve bakımı için zarurî olan ilave carî harcamaların karşılanmasını sağlamağa yetebilmesidir. Her durumda, Leroux'nunda çok makul bir şekilde belirttiği gibi, «idarî investismanlardaki bir durgunluğun, hatta azalmanın doğuracağı büyüme ağırlaşmasını bertaraf etmek için, açığı idarelerin carî işlemlerine emdirmek ve sonra, sakınılmaz bir şekilde sürükledikleri râci yüklerde gözönünde tutularak âmme investismanlarına büyüyen kaynaklardan bırakmak amaçıyla bir idarî tasarruf meydana getirmek zarurîdir. Bu, aynı zamanda, iki seri tedbir gerektirmektedir:

- Carî harcamaları kısıtlamayı gözeten çok sıkı bir malî idare;
- Malî baskı nispetinin yavaş fakat zarurî yükselmesi ile ifade edilen vergilemenin tanzimi.

Bu müşahadelere (daima zikredilmiş eserden alınmış s.110), millî bağımsızlığa yeni kavuşmuş devletlerin, az çok enflasyonist karakterde karşılık usullerine başvurmayarak, yeteri derecede sağlanmış bütçe denklığı şartlarında vecibelerini yerine getirebilmeleri için elzem olan malî baskı nispetinin zarurî yükseltilmesinin, rasyonel bir gelişme siyasetinin tathikiyle uygun bütün tanzimleri gözönünde tutmayacak şartlarda ve usullere göre vukubulmaması icabetliğini ilâve etmek uygun olacaktır.

Tercüme Eden : *Doç. Dr. Esat ÇAM*

IHRACATTA VERGİ İADESİ

Habîl ŞAHİN

İhracatı geliştirmek amacıyla vergilerle ilgili olarak Hükümetçe alınacak tedbirlere dair 261 sayılı Kanunun yayımlanmasından bu yana 2 sene geçmiş olduğu, bu arada konu ile alâkalı olarak bir kaç Kararname çıkarılmış bulunduğu halde «İhracatta Vergi İadesi» gibi bir konunun varlığından birçok kimsenin haberdar olmadığı, kendilerini çok yakından ilgilendirmesine rağmen bazı ihracatçı ve sanayicilerimizin mevzu hakkında kâfi derecede malûmat sahibi bulunmadıkları anlaşılmaktadır.

Memleketimizin hayatî konularından birisi olan ihracatın artmasını sağlayabilecek, ona güç kazandıracak tedbirlerin bellibaşlarından birisi olan ihracatta vergi iadesi konusuna her nedense Basınımız da gereken alâkayı göstermemiş ve bu yüzden ilgililerin zamanında ve lüzumu kadar aydınlatılması mümkün olmamıştır.

İşte biz, burada bu konuda sanayicilerimizi, ihracatçılarımızı aydınlatmanın yerinde ve faideli olacağını düşünmüş bulunmaktayız.

İhracatta vergi iadesi nedir ve ne için bu yola gidilmiştir?

İhracatta vergi iadesi, mamûllerimizin bünyelerine girmiş bulunan vergi, resim, harç ve benzeri tesirler icra eden sair mükellefiyetlerin, bu mamûllerin ihracı halinde ilgililere ödenmesidir.

Bu yola gidilmesinin sebebi, mamûllerimize ihraç gücü kazandırmak, rakip memleketlerin benzeri mallarıyla dünya piyasalarında rekabet edebilmelerine imkân hazırlamaktır.

Dikkat edilecek olursa, 261 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden neşredilmiş bulunan kararnamelerde üzerinde durulan ve ihracatta vergi iadesinden istifade edebilecek olan ihraç maddelerimiz münhasıran mamûllerimizdir. Bunun elbette bir sebebi ve maksadı vardır. Son senelerde belirli bir rakamda âdeta sabitleşen ihracatımızı arttırmak, üretimin arttırılmasına bağlı bulunmakta, tarım alanının bilhassa memleketimizde geniş ölçüde tabiat şartlarına bağlı bulunması bu artışa imkân vermemektedir.

İhracatın, memleket kalkınmasını destekliyecek bir seviyeye eriştirilmesi tarım ürünleri ve bunların ihracatı ile mümkün oluyacağı anlaşılınca, Türkiye geniş ölçüde sınaî mamûllerin istihşâl ve ihracına yönelmek zaruretini duymuş bulunmaktadır. Sınaî mamûlün tarım ürününe nazaran daha fazla bir değer ifade etmesi, tarım ürünlerinin yurt içinde işlenip değerlendirilmesi ve böylece yeni iş sahası ve istihdam imkânı yaratılması zaruretleri memleketimizi sanayileşmeye, sınaî mamûl ihracına hızla iten etkenlerdir.

Millî sanayi gelişmesi her şeyden önce sınaî mamûllere olan talebin teşvikine ve yeni yeni taleplerin teminine bağlıdır. Münhasıran yurt içi taleplerin Millî sanayi gelişmesine, genişlemesine kâfi gelmediği, gelmeyeceği, muhtelif vakıalar ve tecrübelerle sabittir. O halde yapılacak şey Millî sınırları aşmak, yabancı piyasalarda müşteriler ve pazarlar araştırmak, başka bir ifade ile Millî sanayi mamûllerinin ihracına gitmektir.

Sanayi mamûllerimizin yurt ihtiyacından artan kısmının dış piyasalarda satılmasını tesadüfilikten çıkarıp rasyonel, plânlı bir gaye haline getirmek, dış piyasalarda sağlam bir şekilde yerleşmek, sonra da ihracatı geliştirme çarelerini tesbit edip uygulamak, engellerin iyi teşhisine ve tavsifine bağlıdır. İhracatın artması, ihracata hazır emtia bulunmasına değil, bu emtianın ihracının mümkün bulunmasına, bu imkânların hazırlanmasına bağlıdır. Bu imkânların dayanacağı ana şart, yabancı müşterinin aradığı evsaf yanında Millî mamûle, milletlerarası pazarda bir rekabet gücü kazandırmaktır. Zira dünya fiatlarından yüksek bir fiat ile mal ihracı düşünülemez.

Şu hale göre, sınaî mamûllerimize dış piyasalarda lüzumlu rekabet gücünü kazandırmak, başka bir ifade ile mallarımızı dünya fiatlarına satabilmek için iç fiatı dış fiatın üstüne çıkaran etkenleri sür'atle ve mutlaka bertaraf etmemiz gerekmektedir.

İki fiat arasındaki farkı yaratan etkenleri iki grupta mütalâa etmek mümkündür. Birinci gruptakiler, bünyesel etkenler, ikinci gruptakiler ise, malî ve sosyal şarjların yarattığı etkenlerdir.

Bünyesel etkenlerin giderilmesi, derin ekonomik ameliyeleri gerektirecektir. Hükûmet elindeki imkânlarla bu mesele üzerine eğilmiş olup, bu sahada netice almak bir zamana bağlı bulunmaktadır.

Malî ve sosyal şarjların yarattığı etkenler, mevzuatın tahlili ile kolaylıkla müşahade edilebildiğinden ve insiyatif doğrudan doğruya Devlet ve Hükûmet elinde bulunduğundan, icabeden tedbirlerin sür'atle alınması imkân dahilindedir.

Başlıca vasıtalı vergilerimizin, ihracat emtiası üzerinde bir mükellefiyet ağırlığı bırakmama prensibini benimsemiş olmalarına rağmen, yine de bu mallar üzerinde ihmâl olunamayacak bir vergi bakiyesi kalmaktadır. Bu sebeple, ihraç emtiası üzerindeki bütün vergi bakiyelerini temizlemek, mallarımıza dış pazarlarda rekabet gücü kazandırmak alınacak tedbirlerin ilk ve müessir belirtisi olmak gerekir.

Mamûllerimize rekabet gücü kazandırmak için bunların mâliyetlerine girmiş bulunan mükellefiyetlerin bertaraf edilmesinde kolay usullerin seçilmesine gayret olunmalıdır. Bu usuller, idare için fazla müdahaleyi gerektirmeyen basit, sür'atli ve berrak bir mürakabe anlayışına dayanan bir disiplin; faydalanan kimseler için de ucuz ve idare ile teması asgarî hadde indiren kolay bir muameleden ileri gitmemelidir.

261 sayılı Kanunun Yürürlüğe, girme ve yürütme ile ilgili maddeleri istisna edilirse, bellibaşlı 2 maddesi vardır. Birinci madde ile mamûllerimize ihraç gücü kazandırmak amacı güdülmekte ve bunların, tevsik edilecek ihraç fiyatlarında vergi, resim, harç ve benzeri tesirler icra eden sair mükellefiyetleri muafık ve istisnalar ihdası veya iade suretiyle ve gerektiği takdirde mevcut malî mevzuattaki ihracata müteallik muafık, muvakkat kabul ve iade hükümlerini de geri bırakarak tamamen veya kısmen bertaraf etmeye ve bu maksatla gerekli usullerin ihdasına, bunların uygulanmasını mümkün kılacak şartların hazırlanmasına, bu usul ve şartlarda gerekli değiştirmelerin yapılmasına Bakanlar Kurulu yetkili kılınmaktadır.

Maddenin ve dolayısıyla Kanunun ana gayesi, mamûllerimize ihraç gücü kazandırmaktır. Mamûllerimizin dış piyasalarda rakip memleketlerin benzeri malları ile rekabet edebilmesi, aleyhe olan bazı unsurların ve şartların izalesine bağlıdır. Bu şartlar ve unsurlar muhtelif yollarla bertaraf edilebilir. Bu yollardan birisi ve en kolayı primaj usulüdür. Yani prim vermek suretiyle ihracatın sübvansiyonudur.

Ancak, Kanunun Gerekçesinde de bilhassa belirtildiği üzere milletlerarası malî ve ekonomik teşekküller, ihracata verilen sübvansiyonları bir nev'i para kıymetini düşürme davranışı, yabancı paralara çeşitli kur tatbikatı mahiyetinde gördüklerinden ve gayri meşru rekabet hareketlerine engel olmağı prensip olarak benimsemiş bulduklarından buna karşı çok hassas davranmaktadırlar.

Müsterak Pazar'a iştirakçi üye olarak katılmamızın tahakkuk ettiği bir sırada bu Camia'nın prensip ve şartlarını da ayrıca nazarı itibare almak durumu vardır. Roma Anlaşması ve bunun tatbikatına ait Nizamname'de konu ile ilgili geniş hükümler ve ciddi müeyyideler vardır.

Nazarî olarak düşünüldüğü takdirde vergi iadelerini de birer sübvansiyon saymak lâzım gelir. Ancak millî mevzuatların hemen hepsinde vergi iadesine imkân veren hükümler yer aldığından, ölçüyü aşmıyacak iadeler müsamaha ile karşılanmaktadır. Diğer taraftan, bir devletin, kanunlara istinaden kendi vatandaşından almakta olduğu vergilerin, başka bir devletin vatandaşına yükletilmesinin hakkaniyete uygun düşmeyeceği, aynı şekilde böyle bir tatbikatın bir maddenin mükerrer vergilendirilmesine müncer olacağı üzerinde durulmaktadır.

İşte bütün bu mülâhazaları öngören 261 sayılı Kanun, prim ve sübvansiyondan bahsetmemiş, sadece mamûllerimize ihraç gücü kazandırmak amacıyla vergilerin bertaraf edilmesinden söz açmış bulunmaktadır. Burada bahis konusu olan ihracatın primaj usulü ile teşviki değil, münhasıran o mamûlden daha önce muhtelif vesilelerle alınmış bulunan vergilerin bertaraf edilmesidir. Bundan başka bu vergilerin tamamen bertaraf edilmesi her zaman mevzuubahis değildir. Bu husus, yalnız ve yalnız fiatlarındaki yükseklik dolayısıyla ihraç imkânı olmayan mamûllere böyle bir imkân ve güç kazandırmak maksadına matuftur. Eğer bir mamûl, bünyesindeki vergi, resim, harç vesair mükellefiyetlere rağmen ihraç imkânına ve gücüne sahip ise, ihraç hâlinde herhangi bir iade veya sair tedbirlere lüzum ve mahal görülmemektedir.

Kanunumuz, mamûllerimize ihraç gücü kazandırmaya imkân verecek muhtelif yollar ve usuller derpiş etmektedir. Mamûlün ihraç fiatında birikmiş olan vergi, resim, harç vesair mükellefiyetlerin bertaraf edilmesi:

- a) Muaflık ve istisnaları ihdası,
- b) İade, yolları ile mümkündür.

Bu iki yoldan birisine başvururken doğması melhuz karışıklıkların önlenmesi için hükümet mevcut malî mevzuattaki ihracata ait muaflık, muvakkat kabul ve iade hükümlerini geri bırakabilecektir.

Benimsenen usul ve gidilen yol, bu gün için, vergilerin iadesi yoludur. Bu usul kabul edilince, 261 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden çıkarılan Kararnamelere göre ihraç edilecek mamûller hakkında, artık diğer Kanunlarımızdaki muaflık ve istisnaların

uygulanmaması esastır. Ancak, ilgili kimse diğer Kanunlarda yazılı muaflık veya ihracata müteallik iade hükümlerinin tatbikini ister ve menfaatını bu yolda görürse, bu takdirde kendisine 261 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden çıkarılan Kararnameler tatbik edilmez.

Demekki, bu sahayı düzenliyen esas itibariyle 261 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden çıkarılmış bulunan ve çıkarılacak olan Kararnamelerdir. Fakat, Kanun koyucu ilgilileri büsbütün bağlamak istememiş, talep edilirse ve özel menfaatlar başka bir sahada görülürse diğer Kanunlardaki muaflık ve ihracata müteallik iade hükümlerinin tatbikine de imkân ve cevaz vermiştir. Ancak, böyle bir tatbikatta herhangi bir karışıklığa meydan vermemek, temin edilen imkânların sui-istimalini önlemek üzere de bazı tedbirler almıştır.

Bu tedbirler meyanında, bir kimsenin 261 sayılı Kanun ve bununla ilgili Kararnameler yerine diğer Kanunlarda yazılı muaflık ve iade hükümlerinin tatbikini istemesi halinde bu hususun gümrük çıkış beyannamesine yazılıp imzalanması ve bu beyanın Gümrük İdarelerince tasdik edilmesi keyfiyeti vardır.

Kanuna göre hükümet, ihdas edeceği bu usullerin uygulanmasını mümkün kılacak şartları hazırlamağa da yetkilidir. Bu şartların başında, hiç şüphesiz iadeyi mümkün kılacak tahsisatın bulunup, bütçenin ilgili faslına konulması gelmektedir.

Bütçe'de bulunan tahsisatın vergi iadesinden istifade edebilecek bir mamül ihraç eden kimseye derhal ve kifâyetli bir iade yapmağa imkân verecek kadar olması lâzımdır. Aynı şekilde yapılacak bu iadenin formalitelere boğulmaması, ihracatçının bu formalitelerle bezdirilip usandırılmaması da icabeder.

Kanuna istinaden çıkarılmış bulunan Kararnamelerle bilhassa bu hususların teminine dikkat edilmiştir.

Kanunun Hükûmete verdiği imkânlardan birisi de ihdas edilen usul ve şartlarda lüzumlu görülen değiştirmelerin yapılması yetkisidir. Buna göre, Hükümet ihdas olunan tedbirler manzumesini her zaman ve günün icaplarına uygun bir seyyaliyet içinde bulundurabilecektir.

261 sayılı Kanununun 2. maddesi, 1. maddeye dayanılarak Bakanlar Kurulunca ihdas olunacak usullerle, hazırlanacak şartlara ve bunların değiştirilmesine müteallik kararların, yayımlandıkları

tarihten itibaren 3 ay içinde yasama organının onayına sunulacağı hükmünü ihtiva etmektedir.

Takdir olunacağı üzere, Hükûmetçe bu konuda ihdas olunacak usuller ve hazırlanacak şartlar vergilere taallûk edecek, netice itibariyle Devlet hazinesini ilgilendirecektir. Böyle olunca da bu usul ve şartların ihdası ve hazırlanması bir kanun mevzuu, dolayısıyla yasama organının yetkileri cümlesinden olmak iktiza eder. Ancak, Kanun yapma işinin ağır yürüdüğü, yasama çarkının muayyen merasimler ve formaliteler dolayısıyla yavaş işlediği bir gerçektir.

Bu konudaki tedbirler manzumesinin arzu edilen bir ahenk içerisinde bulunması, tedbirlerin etkili olabilmesi zamanında ve işin icabına göre kararlar alınabilmesine ve tatbikine bağlıdır.

İşte bu gaye ve mülâhazalarla 2. maddeye bu hükümler konulmuş ve Hükûmete, Devlet hazinesini ilgilendiren kararlar alabilme yetkisi verilmiş bulunmaktadır. Bununla beraber, yürütme organının, muhtemel keyfi hareket ve tasarruflarına karşı da, saha büsbütün boş bırakılmayarak bu konuda alınacak tedbirlere müteallik Kararnamelerin, yayımlandıkları tarihten itibaren 3 ay içinde yasama organının onayına sunulması şartı konulmuştur.

Şu hale göre, Hükûmetin 261 sayılı Kanuna istinaden neşredebceği Kararnameler, birer Decret - Loi, yani birer Kanun Kararname mahiyetindedirler.

Burada bilhassa belirtmek istediğimiz husus, Kanunun gerekçesinde de ifade olunduğu üzere, yasama organının onayını icabet-tiren kararnameler, Kanunun 1. maddesinde belirtilen maksadı tahakkuk ettirmek üzere ihdas olunacak usullere ve bunların uygulanmasını mümkün kılacak şartların hazırlanmasına ve bunlarda yapılacak değiştirmelere ait olanlardır. Kabul edilen usullerin ve hazırlanan şartların gerektirdiği bir nisbetin düzeltilmesi veya bir haddin değiştirilmesi veya vergi iade cetveline yeni maddeler ve nisbetler ilâvesi, bu cetvelden maddeler çıkarılması ile ilgili işlemlerin bu tasdik keyfiyeti ile bir alâkası olmamak lâzım gelir.

Burada üzerinde durulması icabeden esas mesele, Bakanlar Kurulunca, 261 sayılı Kanuna istinaden ihdas olunan usullere ve hazırlanan şartlara müteallik ve yasama organının onayını gerektiren Kararnamelerin Kanun koyucu tarafından reddedilmesi veya bunların tâdilen tasdik edilmesi halinde nasıl bir durumun ortaya çıkacağıdır. Kanunun Gerekçesi, ileride ortaya çıkması melhuz böyle bir durumu öngörmüş ve bu takdirde, red veya tadil tarihine

kadar yapılmış muamelelerin iptalinin veya değiştirilmesinin icabetmiyeceğini tasrih ve tavzih etmiş bulunmaktadır.

Vergi iade mekanizmasının mesnedi olan 261 sayılı Kanunun gayesi, maddeleri üzerinde bu şekilde kısaca durduktan sonra, bu Kanundaki boşluk ve tatbikatında beliren aksaklıklara da temas etmek yerinde olacaktır.

261 sayılı kanunda müşahade edilen boşluklar, tatbikatta ortaya çıkan aksaklıklar :

Kanuna kuş bakışı tekrar bir göz atıldığı takdirde, mamûllerimize ihraç gücü kazandırılmaktan ve tevsik olunacak ihraç fiyatlarından bahsolunduğu daha başlangıçta göze çarpar. Keza, Kanunun gerekçesi tetkik olunduğu zaman, mamûllerimizin yabancı piyasalarda rakip memleketlerin benzeri malları ile rekabet edebilmesini temin endişesi hemen kendini gösterir.

Şu hale göre, vergi iadesinden bahsedebilmek için, mamûllerimizin evveleminde ihraç edilmiş olmaları icabeder. Bir ihraç keyfiyeti olmadıkça, herhangi bir vergi iadesi bahis konusu değildir.

Kanunu, gerekçeyi bir kere daha okur, sistemi kül halinde mütalâa edersek, burada esas gayenin daha kârlı bir mevzu olan mamûl ihracatının arttırılması, memlekete daha fazla döviz gelmesi, dolayısıyla tediye muvazenemizin sağlanması olduğunu görürüz. Konu üzerine biraz daha eğilir, durumu biraz daha yakından izlersek döviz gelirimizi arttıracak, tediye edecek başka yol ve imkânların da bulunduğunu müşahade edebiliriz. Meselâ turistler, muayyen anlaşmalara istinaden memleketimizde bulunan ecnebî şahıslar ve müesseseler..

Eldeki mevzuat ve bu mevzuatın dar tefsiri memleketimize gelen ve seneden seneye sayıları artan turistlere iade nisbetleri tesbit ve ilân edilmiş mamûllerimizin döviz mukabili yapılan satışlarında herhangi bir iadeye imkân verecek durumda değildir. Yine Amerikalılar ve NATO Camiası ile yapılmış anlaşmalara istinaden yurdumuzda kurulan muhtelif yabancı teşekküllere, gümrük muafiyetinden faydalanan yabancı memurlara yapılan ve vergi iade nisbetleri tesbit edilmiş bulunan mamûl satışlarında da bir iade mümkün olmamaktadır. Zira, gümrük mevzuatımıza göre, bu kabil satışlar birer ihraç muamelesi değildir. Bu satışları birer ihraç muamelesi kabul etmeyince de, bunlar için bir vergi iadesi cihetine gidilememektedir.

Kanaatımızca, vakit geçirilmeden, gelen turistlerle, gümrük muafiyetinden faydalanmakta olan yabancılara, muhtelif anlaşmalarla kurulmuş ve kurulacak olan teşekkül ve müesseselere yurdumuzda döviz mukabili yapılıcak ve teşvik edilecek mamül satışlarında vergi iadesine imkân verilmeli ve 261 sayılı Kanun bu esas ve anlayış içerisinde tâdil edilmelidir.

Bu yola gidildiği takdirde, yukarıda sayılan kimselerin ve teşekküllerin yaptıkları mübayaalar dolayısıyla eline döviz geçen ve vergi iadesinden istifade edebilecek olan bir vatandaş bu dövizleri gayri meşru yollarla elden çıkarmak tehlikesini üzerine almadan bunları Devlet kasasına intikal ettirmeyi tercih edecektir.

Burada bütün mesele, bu tip satışların nasıl tevsik edileceğidir. Şekli Kanundan ziyade Kararname ile tesbit edilebilecek olan bu tevsik işi, sistemin kötüye kullanılmasına imkân verilmeyecek bir nitelikte olmalıdır.

Üzerinde durulduğu ve araştırıldığı takdirde bu tevsik keyfiyeti için sağlam esaslar bulunabilir. Meselâ, Fransa'da olduğu gibi bu tevsik travellers'çek, Almanya ve İngiltere'de olduğu gibi satılan mamulün gümrük kapısında teslimi mukabilinde fatura vesair vesaik tevdiî şekillerine göre yapılabilir.

KARARNAMELER

261 sayılı Kanununun tatbikatını sağlamak üzere bellibaşlı iki ana Kararname neşredilmiş bulunmaktadır. Bunlardan birisi, 5.12.1963 tarihli 6/2453 sayılı Kararname, diğeri bu Kararname'nin yerine kaim olmak üzere, 26.5.1964 tarihli 11712 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış bulunan 6/3071 sayılı Kararname'dir.

6/3071 sayılı Kararname'nin 6/2453 sayılı Kararname'den farkı esas itibarıyla, vergi iadelerinde spesifik yerine advalorem usulünün uygulanmasını mümkün kılacak değişiklikleri ihtiva etmesidir. Esasa taalûk eden birkaç nokta istisna edilirse, 3071 sayılı Kararname bir evvelki Kararname'nin şekil ve muhtevasına sadık kalınmak suretiyle hazırlanmış ve 2453 sayılı Kararname'nin gerekçesi hemen hemen 3071 sayılı Kararname'nin gerekçesi olmak niteliğini kazanmıştır.

Biz tetkiklerimize mesnet olarak hâlen yürürlükte bulunan 3071 sayılı Kararnameyi alacağız. Bu arada sırası ve yeri geldikçe 2453 sayılı Kararnameden ve dolayısıyla geçmiş tatbikattan söz açacağız.

6/3071 sayılı kararname :

«Bazı mamûllerimizin tevsik edilecek ihraç fiatlarında vergi, resim, harç ve benzer tesirler icra eden sair mükellefiyetleri bertaraf etmeyi öngören usul ve şartların ihdası hakkındaki» bu karara ekli I sayılı listede gösterilen vergi, resim, harç ve Belediye hisselerinin ihraç mamûlleri üzerindeki yükünün bu mamûllerin ihracı halinde, ihracatçıya en çok bu yüke eşit bir ödeme yapılmak suretiyle giderilmesine mütealliktir.

Şu hale göre, Kararname ile mamûl ihracatında, iadesi derpiş olunan vergi, resim ve harçlar, ekli I sayılı listede gösterilmiştir. Kuş bakışı bir göz atıldığı takdirde, bu listede, istihsâl vergisi, şeker istihlâk vergisi, gümrük vergisi, hazine hissesi, banka ve sigorta işleriyle nakliyat ve PTT hizmetlerinden alınan gider vergisi gibi vasıtalı vergilerle, ücretlerden alınan gelir vergisi vs... vasıtasız vergiler, bazı resim ve harçlarla Belediye hisselerinin bulunduğu görülür. Şüphesiz, mamûllerimizin bünyelerine giren daha başka vergi, resim, harç ve benzeri tesirler icra eden sair mükellefiyetler vardır. Ancak, ilgililer, işi teferruata boğmamak maksadiyle bu vergi, resim ve harçlardan bellibaşlılarını ve önemli tesirler icra edenlerini almakla iktifa etmişler, geriye kalan ve ihmâl olunan vergi, resim ve harçların binde ve onbindelerle ifade olunan tesirler icra edebileceklerini görerek bunların hesaba dahil edilmesinden sarfı-nazar eylemişlerdir.

I sayılı listede gösterilen vergi, resim, harç ve Belediye hisselerinin iade edilebilmeleri iki unsurun mevcudiyetine bağlıdır. Bunlardan birisi maddenin mamûl olması, diğeri de bu mamulün ihraç edilmiş bulunmasıdır.

Mamûl nedir?

İhracatta vergi iadesi mevzuatı «mamulü» tarif etmemiş bulunmaktadır. Bu durumda mamulün tarifini başka kanunlarda aramak gerekmektedir. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda mamulün bir tarifi vardır. Buna göre, bir maddenin şeklinin, vassfının, hassasının veya terkibinin değiştirilmesi suretiyle işlenmesi imâldir.

Mülga muamele vergisi kanunundan iktibas edilmiş bulunan bu tarifin şumulü geniş olup basit zıraî manipülâsyonları da içine alacak durumdadır.

261 sayılı Kanun ve bu kanunla ilgili kararnamele ise, ihracatta vergi iadesini bu kadar şumûllendirmek istememektedirler. İhracatta vergi iadesi mevzuatı, bu iadede istifade edecek mamûlleri bir tarifile tayin etmek yerine, bu mamûllerin bir komisyon marifetiyle tesbit ettirilmesi cihetine gitmiştir.

Filhakika, 6/3071 sayılı Kararname'nin 1 - b bendinde, «Bu Karardan faydalandırılacak mamûller bu maddenin (f) bendinde yazılı komisyon tarafından tesbit edilir» hükmü yer almış bulunmaktadır. (f) bendinde zikri geçen komisyon ise, İhracatta Vergi İadesi Komisyonu, kısaca (İVİK) dir.

Şu hale göre, İVİK, gider vergisindeki mamûl tarifi ile bağılı olmaksızın ihracatta vergi iadesinden istifade edecek mamulü bizzat tesbit edecektir. Bu komisyonun vergi iadesinden faydalandıracağı mamûllerin, Dış ticaret ve ödeme dengesinin sağlanmasına en çok yardımı olacak ihracat şansı yüksek maddelerden olması uygun bulunmaktadır.

Basit ziraî manipulasyonlar geçiren ve bünyesinde önemli bir vergi bakiyesi bulunmayan bir maddenin ihracatında vergi iadesinden istifade ettirilmesi düşünülmemektedir. Keza, ihrac gücü bulunan bir mamulün de vergi iadesinden istifadesi bahis konusu değildir.

İhraçlarında güç kazandırma ve teşvik bahis konusu olmıyan bu gibi maddelerden bir kısmı daha önce tesbit edilmiş ve bunlar Kararnameye bağılı III sayılı listede gösterilmiştir.

Hükümet, İhracatta Vergi İadesi Komisyonu'nun (İVİK) tekli ile bu listeye ilâveler yapabilir. Nitekim, 6/3338 sayılı Kararname ile bu listeye dondurulmuş, haşlanmış, kesilmiş salyangoz eti ve kabukları eklenmiş bulunmaktadır.

İhracatta vergi iadesi kime yapılır?

Kararname'nin 1. maddesi (a) bendinde, ihracatta vergi iadesinin, mamulün ihracatçısına yapılacağı belirtilmiştir.

Mamûl ihracatının teşviki ve ihracatta vergi iadesinin mamûl ihracatında söz konusu olabileceği tebarüz ettirilirken, vergi iadesinin mamulü imâl edene değil de, onun ihracatçısına yapılacağı ifade edilmesinde bir tenakuz ve tezat görülebilir. Bu durum işin icabından ve bir takım zaruretlerden doğmaktadır. Mamulün imalinde emeği geçmemiş olmakla beraber, ihracatçı, ihracat işini

realize eden, aradığımız döviz memlekete getiren, kısaca rizikoyu üzerine alan kimsedir. Rizikoyu, külfeti üzerine alan kimsenin nimete sahip olması da hak ve mantık icabıdır.

Diğer taraftan, ekseri ahvalde, mamulün asıl imalâtçısını bulmak da güçtür. Hediyeelik eşya ihracatını düşünelim, bu eşyalar yurdun muhtelif yerlerinden toplanacak, bir elden ihraç edilecektir. Yapılacak vergi iadesinin mamulü imâl edene olmasını istediğimiz takdirde, bunun ne kadar müşkül olduğunu şu hadise ile kolayca tasavvur edebiliriz.

Kaldığı, vergi iadesi, ihracatçıya yapılsa bile, bu iadede dolaylı bir yol ile, er veya geç, kısmen de olsa o malın imalâtçıları da istifade edecektir. Zira, ihracatçının eline fazla para geçince yani yaptığı iş kârlı bir durum gösterince, ihracatta (ihracatçı) vergi iadesinden faydalanan maldan daha fazla temin ve ihraç etmeye çalışacaktır. Talep artışının da fiat artışına müncer olacağı, böylece imalâtçının eline daha fazla para geçeceği tabiidir.

Diğer taraftan, eldeki mevzuatta, mamül ihracatının bizzat o mamulü imâl edenler tarafından yapılmasına mani hiç bir hüküm yoktur. Bir sınaî teşebbüs, vergi iade nisbetleri tesbit edilmiş mamüllerinden bir kısmını veya tamamını ihraca tevessül edebilir ve dolayısıyla yapılacak vergi iadesinden doğrudan doğruya istifade edebilir. Nitekim, bugün bu durumda olan ve vergi iadesinden bizzat istifade eden sınaî müesseselerimiz çoktur.

İhracatta vergi iadesi komisyonu :

Kısaca (İVİK) olarak ifade edeceğimiz bu komisyon, tabiri caizse, vergi iade sisteminin karar organıdır. 2453 sayılı Kararname ile ihdas olunan bu komisyonun varlığı, 3071 sayılı Kararname ile de kabul edilmiş bulunmaktadır.

3071 sayılı Kararnamenin 1 nci maddesi (f) bendine göre, İVİK Ticaret, Maliye, Sanayi, Gümrük ve Tekel Bakanlıklarıyla Devlet Plânlama Teşkilâtı, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi ve Türkiye Ticaret Odaları Birliğinin yetkili temsilcilerinden kuruludur.

İ.V.İ.K.'in başlıca görevleri şunlardır :

1 — Vergi iadesinden faydalandırılacak mamülleri tesbit etmek.

2 — Bu suretle tesbit edilecek mamûleri imâl eden başlıca sınaî müesseselerde gerekli incelemeleri yaptırarak, bu mamûllerin % 5 kârlı maliyetlerine 3071 sayılı Kararnameye ekli I sayılı listede yazılı mükellefiyetlerin ne nisbette, gerekli görülen ahvalde, birimlerine ne miktarda tesir ettiğini tesbit etmek.

3 — Ortalama FOB ihraç fiyatlarının, % 5 kârlı maliyetin altında bulunması halinde, iade nisbetlerinin ortalama FOB ihraç fiyatı ile % 5 kârlı maliyet arasındaki farka tekabül eden mükellefiyetlerin de iadesini sağlayacak şekilde tesbit ve teklif etmek.

4 — Resmî müesseselerde, hususî teşekküllerde veya özel kişilerde vergi iadesi mevzuatı muvacehesinde husule gelen tereddütlerin izalesine tefsir ve mütalâalarla yardımcı olmak.

Şimdi bunları sıra ile ve yakından tetkik edelim:

1 — Gider vergisi kanununda yapılan tarif çerçevesine girmesi bir maddenin mamûl sayılması için kâfi sebep olmayıp, bu mamulün ihracatında vergi iadesinden faydalandırılmasının İVİK'çe kabul edilmesi gerekmektedir.

Ihracatta Vergi İadesi Komisyonu, bir maddenin ihracatta vergi iadesinden istifade edecek bir mamûl olduğuna karar verebilmesi için herşeyden evvel bu mamulün ihraç gücü bulunup bulunmadığını, başka bir ifade ile, dış piyasalarda benzeri mamûllerle rekabet edip edemeyeceğini araştırmak durumundadır. Mamulün ihraç gücü bulunmadığı anlaşılırsa, Komisyon bu mamulün ihracatta vergi iadesinden istifade edecek bir mamûl olduğunu kararlaştıracak ve bu kararını hem ilgiliye, hem de Merkez Bankası'na bildirecek, diğer taraftan Kararnameye ekli II sayılı nisbet veya miktarı tesbit ettirmek üzere keyfiyeti teknik bir heyete havale edecektir.

Ihracatta vergi iadesinden faydalanacak bir mamûl veya mamûllerin tesbiti, üyelerden birinin talebi üzerine Komisyon'ca re'sen yapılabileceği gibi, ilgililerin müracaatı üzerine de yapılabilir.

İlgililer Komisyon'a bu konuda yaptıkları müracaatlarını ya Kararnamenin birinci maddesi (i) bendinde kayıtlı % 10 iade nisbetinden istifade etmek veya ihracını düşündükleri bir mamûlde vergi iadesi yapılıp yapılmıyacağını yapılacaksa bunun nisbetinin ne olacağını bilip yabancı alıcıya ona göre fiyat teklif edebilmek üzere yapmaktadırlar.

Re'sen veya talep üzerine Komisyon ihracatta vergi iadesinden istifade edebilecek kırktan fazla mamûl tesbit eylemiş ve bu mamûllerin ihracı halinde, ilk ağızda % 10 vergi iadesinden faydalandırılmasını kararlaştırmış ve bu durumdan ilgilileri ve Merkez Bankasını haberdar eylemiştir.

Bu mamûllerden bir senede 90.000 lira ve daha yukarı miktarda ihracat yapan bir ihracatçı veya sanayici, % 10 dan istifade etmek üzere vesikaları ile birlikte en yakın Merkez Bankası şubesine müracaat ederek, şubede, daha önce kendisine bildirilmiş bulunan bu mamûl için yapacağı % 10 iadeyi, ayrıca herhangi bir merci ile istişare etmeden ibraz olunan vesikalara göre derhal yapacaktır.

Bu arada sırası ve yeri gelmişken % 10 iade için Kararname ile tesbit edilmiş hususlara bir nebze temas etmekte faide vardır. 3071 sayılı Kararnamenin birinci maddesi (i) bendine göre, Komisyon'ca tesbit ve Merkez Bankasına bildirilmiş olan mamûllerden olup, aynı ihracatçı tarafından bir defada veya oniki aylık süreler içinde çeşitli partiler halinde, ayrı zamanlarda ihraç edildiği ihraççı belgeleriyle tevsik edilen ve milletlerarası tasnife göre aynı sanayi gurubuna giren mamûllerin FOB ihraç bedelleri toplamı 90.000 lira ve daha yukarı kıymette bulunanlar hakkında, ihracat vergi iadesi miktarı FOB ihraç fiatının % 10 udur. Ancak, bu iadedden faydalanabilmek için, ihracatın 16.12.1963 tarihinden sonra yani ilk Kararname olan 6/2453 sayılı Kararnamenin neşrinden itibaren yapılmış olması gerekir.

Merkez Bankası'nca % 10 iadedden faydalandırılmış bir mamûl bulunduğu anlaşılır anlaşılmaz Komisyon'ca birinci madde (c) bendine göre, lüzumlu incelemeler yaptırılarak bu mamûl için II sayılı listeye konulacak nisbet veya miktarın tesbit edilmesi gerekmektedir.

Bilâhare tesbit edilecek bu nisbet veya miktar, daha önce yapılmış olan % 10 ödemedenden fazla ise, bu fazlalık ilgiliye ödenir; aksi takdirde fazla ödenmiş olan para tesbit ve ilâm müteakip 15 gün içinde ihracatçı tarafından Merkez Bankasına yatırılır. Belirtilen müddet içinde borçlarını ödemeyenler hakkında 6183 sayılı Kanun hükümleri tatbik olunur.

Şimdi akla gelebilecek olan bir soru, daha doğrusu Komisyona sık sık vuku bulan müracaatlarla beliren tereddüt üzerine eğilmek, soruyu cevaplandırmak, ortadaki tereddüdü gidermek gerekmektedir:

İVİK'ce Merkez Bankasına bildirilen ve % 10 iadeden faydalanacak olan mamûller arasında bulunmayan bir mamûl ihraç edilse ve bu ihracatın yekûnu da 90.000 lirayı aşsa, bu takdirde durum ne olacaktır?

3071 sayılı Kararnamenin birinci maddesi (i) bendine göre, durum açıktır. İhracatçı belgeleriyle tevsik edilecek bu mamûl ihracatı üzerine Merkez Bankası'nın FOB ihraç kıymeti üzerinden ilgiliye derhal % 10 bir iade yapması lâzımdır. Ancak mezkûr fıkradaki sarahate rağmen tatbikat bu şekilde cereyan etmemekte, Merkez Bankası bu durumda herhangi bir iadeye yanaşmamakta ve ilgiliye İVİK'e müracaat etmeyi tavsiye etmektedir.

Yapılan bu kabil müracaatlar İVİK'ce tetkik edilerek, bu mamûl ihracatında % 10 iade yapılması için Merkez Bankasına ayrıca talimat verilmektedir.

Bu muamele ve ilgililerin böyle bir yola sevk edilmesinde bir usulsüzlük iddia edilebilir mi? Kanaatimizce hayır. Zira, eldeki Kararnameyi bir kül halinde mütalâa etmek ve ona göre hüküm vermek gerekir. Filhakika, Kararnamenin birinci maddesi (i) bendinde böyle bir hüküm bulunmakla beraber aynı maddenin (b) bendinde de, bu Karardan faydalandırılacak mamûllerin İVİK tarafından tesbit edilmesi lüzumuna işaret olunmaktadır.

Demekki bir mamûlden bir sene içinde 90.000 lira ve daha yukarı değerinde ihracat yapılması, bu mamulün vergi iadesinden faydalanması için kâfi olmayıp, mamulün vergi iadesinden faydalandırılacak mamûllerden olduğunun İVİK tarafından ayrıca kabul edilmesi de gerekmektedir.

Hâl böyle olunca, İVİK'ce % 10 nisbetindeki iadeden faydalandırılması kararlaştırılmış ve Merkez Bankasına bildirilmiş olan mamûllerin neler olduklarını bilmek ayrı bir önem kazanmaktadır. Sanayici ve ihracatçılarımızı yakından ilgilendirdiğini tahmin ettiğimiz bu mamûllerin adlarını burada tekrar etmeyi faydalı bulmaktayız. Bu mamûller şunlardır:

Maden konsantreleri (Bakır konsantreleri hariç), palamut hülâsası, karbon kağıdı, makine şeridi, balık ağı, halı ve seccade (kullanılmış olanlar hariç) toplu iğne, patinaj zinciri, sun'i tahta, izolasyon levhaları, tuvalet sabunu, zift, silâh ve mühimmat, ayakka-bı, enkandesan, floresan tüpleri, gümrük giriş tarife cetvelinin 41 nci faslına giren tabakalanmış ve daha ileri safhada muamele görmüş deri ve mamûlleri ile gümrük giriş tarife cetvelinin 42 ve 64 üncü fasıllarına giren deriden mamûl eşya lokum,

lüle taşı mamûlleri, bakır ve bakır alaşımlarından mamûl hediyelik eşya, gümüş ve diğer madenlerden mamûl turistik eşya, yün yağı (lanolin), seramikten sıhhi tesisat malzemesi, akümülatör ve aksamı, soğutulmuş, dondurulmuş et ve sakatat, tekerlek lâstikleri, gözlük çerçeveleri, elektrolitik bakır, filmaşın elektrolitik teller, öğütülmüş palamut, zırai mücadele ilâçları, balık yağı, % 100 pamuklu sanforize buruşmaz apreli elbiselik kumaşlar, meseden mamûl parke, meyan balı ve hülasası, metal antimuan, ceviz ağacından mamûl mobilyalık kaplama, tıbbî müstahzarlar, fanila ve fanilâlık kumaşlar.

Yukarıda ihracatta Vergi İadesi Komisyonunun başlıca görevlerini saymış ve vergi iadesinden faydalandırılacak mamûllerin tesbitine mütealîk göreve teferruatıyla işaret etmiş idik. Şimdi de bu Komisyonun diğer görevlerini belirtmeye çalışacağız.

2 — Vergi iadesinden faydalandırılması kabul edilen mamûlleri imâl eden başlıca sınaî müesseselerde gerekli incelemeleri yaptırarak, bu mamûllerin % 5 kârlı mâliyetlerine, Kararnameye ekli I sayılı listede yazılı mükellefiyetlerin ne nisbette, gerekli görülen ahvalde, birimlerine ne miktarda tesir ettiğini tesbit ettirmek İVİK'in ikinci ve en önemli görevidir.

Mamûlleri imâl eden sınaî müesseselerde gerekli incelemeler, İVİK'çe teşkil olunan Teknik Komiteler marifetiyle yaptırılmaktadır. Teknik komiteler, bir hesap Uzmanının başkanlığı altında, ekseri ahvalde 2 bazan da 3 teknik elemandan müteşekkildir.

Teknik komiteler veya hey'etler, vergi iadesi bahis konusu mamulün imâl olduğu sınaî müesseselerin bulunduğu yerlere gitmek suretiyle gerekli incelemeleri mahallinde yaparlar. % 5 kârlı maliyetin tesbitine imkân verecek, önceden hazırlanmış, genel ve kalite maliyet tabloları ilgili müesseselere verilir ve bu tabloların müessese yetkilileri tarafından, muhasebe kayıtlarına ve tekniğine göre doldurulması sağlanır. Teknik hey'et mensupları doldurulan bu tablolardaki malûmatın müessese kayıtlarına ve realiteye uygunluklarını kontrol ederler.

Muhtelif ve benzeri müesseselerdeki bu inceleme ve çalışmaları müteakip teknik hey'et veya komite bir mamulün % 5 kârlı maliyetini, bu maliyet içindeki vergi yüklerini, bu yükün maliyete oranını ve icabında birimlerdeki miktarını tesbit ve bir raporla keyfiyeti İVİK'e ulaştırır.

Mamulü imâl eden birden çok müessese varsa, sıhhatli bir neticeye imkân vermek üzere bu tetkikatın mümkün olduğu kadar

fazla müessesede yapılması icabeder. Aynı mamûl için inceleme yapılan müesseselere göre farklı maliyetler çıkarsa durum ne olur?

Bugüne kadar olan tatbikata göre, bu takdirde paçal maliyete gidilmekte ve böylece şu veya bu müessesenin leh veya aleyhine farklı neticeler çıkarılmasının önüne geçilmektedir.

% 5 kârlı maliyete göre, yapılacak vergi iadesinin nisbet olarak mı, yoksa mamûl birimine isabet eden miktar olarak mı tesbiti uygun olur? Başka bir ifade ile spesifik mi, advalorem usulü mü esas alınmalıdır.

6/2453 sayılı Kararname ile ihraç edilen mamûllerimizin bünyesinde birikmiş mükellefiyetlerin spesifik usule göre iadesi esas kabul edilmiş idi. Tesbit olunan iade miktarının aynı cinsin muhtelif vasıflı olanlarına tatbiki halinde ihracatın istenilen istikamette geliştirilemeyeceği anlaşıldığından, mamûllerin ihraç sırasında hakiki vergi yükünün iadesini sağlamak üzere gümrüklerde kolaylıkla birbirinden tefrik edilebilecek şekilde kalitelerinin özelliklerine göre ayrı ayrı isimlendirilmesi ve her birisi için yine ayrı ayrı vergi iade miktarları tesbiti yoluna gidilmek istenmiş idi.

Ancak, mahiyetleri, maliyetleri ve kaliteleri itibariyle ayrı özellikler taşıyan aynı cins mamulün yüzlerce çeşidinin her biri üzerinde biriken hakiki vergilerin tesbitinin çok uzun zaman istediği görülmüş, uzun zaman kaybı pahasına teker teker tesbit cihetine gidilse bile gümrüklerde, Merkez Bankasında çeşitli güçlük ve anlaşmazlıkların doğacağı anlaşılmıştır.

Bu mahzurları kısmen gidermek üzere ayrı cins mamûllerden birine yakın vasıfta olanlar için tek bir vergi miktarı tesbitine gidilmiş, bu defa da hiç arzu edilmeyen düşük kaliteli, ucuz fiatlı mamûllerin ihracatının teşviki buna mukabil daha çok döviz getirecek olan iyi evsaftaki mamûllerin ihracatının engellenmesi gibi durumlarla karşılaşmıştır.

Diğer taraftan, spesifik esas ile, ihraç olunan bir mamulün bünyesinde biriken mükellefiyetlerin tam olarak iadesini sağlamak gayesi güdüldüğü halde, yapılan çalışmalar ve tetkikler sırasında, maliyetlerin farklılık göstermesi dolayısıyla tek bir iade miktarının tesbiti için paçala gitme zarureti karşısında, yüksek maliyetli mamûle az, düşük maliyetli mamûle ise çok vergi iadesi yapılması gibi bir durum meydana gelmiş ve böylece gayenin tahakkuk etmediği, edemeyeceği anlaşılmıştır.

Bu durum karşısında ihraç olunan mamûllerin bünyesinde teressüp eden vergilerin iadesinde, diğer memleketlerde olduğu gibi

advalorem esasının kabulü cihetine gidilmek zarureti hasıl olmuş ve 3071 sayılı Kararname'ye bunu sağlayacak şekilde hüküm konulmuştur.

Mer'i Kararname'nin 1. madde (c) bendine eklenen bir fıkra ile, advalorem esasına göre bulunacak nisbetlerin % 100 kesinlik taşıyamıyacağına bilhassa işaret edilmiştir.

Diğer taraftan, yeni Kararname ile vergi iadelerinde spesifik esasın kullanılması yolu büsbütün tıkanmamış, zaruret görülen ahvalde spesifik esasa göre birime isabet eden iade miktarının tesbitine imkân ve cevaz verilmiştir.

3071 sayılı Kararname'nin neşrinden bugüne kadar yapılan vergi iade tesbitleri hep advalorem esasına göre olmuş ve Kararname'nin II. sayılı listesine giren mamûller için, iadeler miktar yerine nisbet olarak ifade edilmiş bulunmaktadır. Hâl böyle olmakla beraber, Kararname'nin de öngördüğü şekilde spesifik usulün uygulanacağı yerler ve maddeler ile karşılaşılacaktır. Meselâ, mamûl ihracatında kullanılan ambalâj malzemesi için vergi iadesi bahis konusu olduğu ve ambalâj malzemesi birimle belirtildiği zaman, yapılacak iadenin ambalâj malzemesi birimine isabet eden miktarla ifadesi gerekmektedir.

Teknik komitelerden gelen neticeler üzerine toplanan İVİK, ihracatta vergi iadesinden istifade ettirilecek mamûl veya mamûllerin cinsi ve nev'ilerini bunların ihracatçılarına yapılacak ödemelerin nisbet veya miktarlarını tesbit eder.

İhracatta vergi iadesinden istifade edecek mamûller ile bunların ihracatçılarına yapılacak ödemelerin nisbet veya miktarları, Ticaret Bakanlığı'nın teklifi üzerine bir Bakanlar Kurulu Kararnamesi mevzuu olur. Bu Kararname Resmî Gazete'de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girer.

Başlangıçta vergi iadesinden faydalandırılması uygun görülen ve Merkez Bankasına ihracı halinde ihracatçısına % 10 götürü iade yapılması yolunda talimat verilen bir mamûl için Teknik Hey'etlerce ilgili müesseselerde yapılan tetkikler İVİK'çe yapılan araştırmalar sonunda mamûlün ihraç gücü, dolayısıyla dış piyasalarda rekabet imkânı bulunduğu anlaşılırsa ne olur?

Bugüne kadar böyle durumlarla sık sık karşılaşılmaktadır. Bunlardan bir tanesi «dondurulmuş, haşlanmış kesilmiş salyangoz eti ve kabukları» mevzuudur. İVİK'çe bu maddenin ihracatta ver-

gi iadesinden istifade ettirilmesi kabul ve % 10 iade için Merkez Bankası'na lüzumlu talimat verilmiş, ancak bilâhare Teknik heyet ve İVİK'çe yapılan tesbitler üzerine bu maddenin ihracatta vergi iadesinden istifade ettirilmesine ihtiyaç bulunmadığı maddenin bizatihi ihraç gücü bulunduğu anlaşılmıştır.

Bu durumda Komisyon; dondurulmuş, haşlanmış kesilmiş salyangoz eti ve kabuklarının vergi iade nisbetini tesbit etmekle beraber, ayrıca bu maddenin III. sayılı listeye girmesini de kararlaştırmış ve iki husus da 3338 sayılı kararname ile ilân olunmuştur.

Buna göre, 3338 sayılı Kararname'nin yayınlanması tarihine kadar yukarıda zikrolunan maddeden yapılmış olan ihracat için, ilgili ihracatçıya Kararname ile tesbit olunan nisbet üzerinden iade yapılacak, Kararname'nin neşrinden sonra bu maddenin ihracı halinde herhangi bir iade bahis konusu olmayacaktır.

3 — Komisyonun 3 ncü görevi, ortalama FOB ihraç fiyatları % 5 kârlı maliyetin altında olan mamûller için, iade nisbetlerini ortalama FOB ihraç fiyatı ile % 5 kârlı maliyet arasındaki farka tekabül eden mükellefiyetlerin de iadesini sağlayacak şekilde tesbit ve teklif etmektir.

3071 sayılı Kararname ile, ihracatta vergi iadelerinde esas itibariyle spesifik esasın terkolunduğu, ihraç edilen mamûllerimizin bünyesinde birikmiş vergi, resim, harç ve sair mükellefiyetlerin advalorem usule göre iadelerinin yapılması esasının kabul olunduğu daha önce belirtilmişti. Çok geçmeden bu usulün de kendine göre bazı mahzurları olduğu, bu mahzurlar bertaraf edilmediği takdirde sistemin kül halinde aksıyacağı anlaşılmıştır. Şöyleki:

Advalorem usulde, % 5 kârlı maliyet üzerinden tesbit olunan iade nisbeti, ihraç bedeline uygulanmak suretiyle, iade miktarı tesbit edilmektedir. Ortalama FOB ihraç fiyatları % 5 kârlı maliyete göre devamlı olarak düşüklük gösteren mamûllerde iade miktarı, mamulün bünyesi içindeki mükellefiyetlerin yekûnunu bulmamakta, dolayısıyla % 5 kârlı maliyetle ihraç fiyatı arasındaki farka tekabül eden mükellefiyetlerin tam olarak iadesi mümkün olmamaktadır.

Öyle zamanlar olmuştur ki, % 5 kârlı maliyete göre tesbit edilmiş bulunan vergi iade nisbetlerinin ihraç fiyatına tatbiki neticesinde bulunan iade miktarı 6802 sayılı Kanunla kabul edilmiş olan gider vergileri iade miktarını dahi bulmamış, bu yüzden bazı ihracatçılar daha ileri ve modern bir sistem getirmiş olması icap eden 261

sayılı Kanun yerine 6802 sayılı gider vergileri Kanunundan istifadeyi tercih etmişlerdir.

Bu konuda söylenenler misallerle izah olunursa mesele daha iyi anlaşılabilir:

Maliyeti 100 kuruş olan bir mal için de 20 kuruşluk vergi bulunsun ve bu malın ihraç fiatı da 70 kuruş olsun. Kararnameye göre, iade nisbeti $20/105 = \% 19,05$ 'dir. Bu nisbet, FOB ihraç fiatı olan 70 ile çarpıldığı zaman 13,33 kuruş bulunur. Yani bu mamülün bünyesinde birikmiş olan 20 kuruşluk mükellefiyetin iadesi yerine, bunun $\% 33,5$ noksaniyle 13,33 kuruş iade edilecektir.

Büyük bir dokuma fabrikasında 3 tip bez üzerinde yapılmış olan tetkik ve tesbitler daha enteresan neticeler vermiştir.

214 gramlık bir bezde iade edilebilir vergiler tutarı 53,55 kuruş/m'tir. Bu bezin FOB ihraç fiatı ise, 153 kuruştur. Bezin metresinde teraküm etmiş bulunan 53,55 kuruşluk vergileri iade edebilmek için FOB ihraç fiatına $\% 35$ bir iade nisbeti tatbik etmek icap ederken 3071 sayılı Kararnamede bu mamül için tesbit edilmiş olan nisbet $\% 23$ dir ki, iki nisbet arasındaki fark $\% 52$ dir.

433 gr. bir bez tipinde vergi toplamı metrede 153,64 kuruş, bu bezin FOB ihraç fiatı ise, 421,55 kuruştur. 153,64 kuruşluk bir iade yapabilmek için FOB fiata $\% 36$ gibi bir nisbetin tatbiki icap eder. Kararnameye göre, bu mamül için iade nisbeti $\% 21,2$ olup, iki nisbet arasındaki fark $\% 72$ 'dir.

146 gramlık hafif tip bir bezin metresindeki vergiler toplamı 56,32 kuruş, FOB ihraç fiatı ise, 123 kuruş/m'tir. 56,32 kuruşluk bir vergi iadesi yapabilmek için FOB fiata $\% 46$ gibi bir nisbetin tatbiki gerekirken, kararname ile tesbit edilmiş nisbet $\% 22,7$ dir. İki nisbet arasındaki fark ise $\% 100$ ün üstündedir.

Her üç tipte, 6802 sayılı Kanuna göre, yapılabilecek gider vergisi iade tutarı ile 261 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden çıkarılmış Kararnamelerle yapılabilecek iade miktarının mukayesesi aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

- I. tip 214 gr/m.
- II. tip 433 »
- III. tip 146 »

Tablonun tetkikinden de anlaşılacağı üzere, mamül ihracatında bunlara güç kazandırmak ve dış piyasalarda rekabet imkânı sağlamak amacıyla, bünyelerinde birikmiş her türlü vergi, resim,

harç ve benzeri tesirler icra eden sair mükellefiyetlerin iadesini derpiş eden 261 sayılı ve bu kanuna müstenid 3071 sayılı Kararname ile yapılması yoluna gidilen iade, Gider Vergisi Kanunu ile kabul edilmiş olan indeye tekabül etmemektedir. Halbuki 261 sayılı kanuna müstenid 3071 sayılı Kararnameye bağı I. sayılı liste 6802 sayılı Kanundan ayrı olarak daha bir sürü vergi, resim, harç ve belediye hisselerinin iadesini öngörmektedir.

İşte, tesbit olunacak nisbetlerin bütün bu vergi, resim, harç ve belediye hisselerinin iadesini temin edecek bir seviyede olması icap etmektedir.

Bu icaptan hareket eden yetkililer, advalorem sisteminin bu en büyük mahzurunu bertaraf edecek bir tadili sağlamışlar ve 3071 sayılı Kararnamenin I nci maddesi (f) bendi sonuna bir fıkrayı ekleyen 3455 sayılı Kararnamenin çıkarılmasını temin etmişlerdir.

Bu tadile göre, bir mamulün FOB ihraç fiatı % 5 kârlı maliyetten düşük ise, iade nisbeti, ortalama FOB ihraç fiatıyla % 5 kârlı maliyet arasındaki farka tekabül edecek vergi ve mükellefiyetlerin tamamen iadesini sağlayacak bir şekilde tesbit olunacaktır.

Bu esasdan hareket eden İVİK, ilk olarak pamuklu dokumalardan ham bezlerle değişik iade nisbetlerini birleştirmiş ve hepsi için % 35 iade nisbeti tayin ve 3455 sayılı Kararname ile ilânını temin etmiştir.

Aynı esasdan hareket eden Komisyon bu kere yünlü dokumaları ele almış ve kamgarn yün ipliğinden mamül yünlü kumaşlarda iade nisbetlerini % 25,9 dan % 44,e çıkarmış, kamgarn yün iplikleri için ise önceki Kararname ile kabul olunmuş iade nisbetlerini birleştirerek % 20 olarak tesbit etmiştir.

Gider Vergisi	3071'e göre iade
45,57	$153 \times 0,23 = 35,19$
105,12	$412 \times 0,212 = 89,23$
34,41	$123 \times 0,227 = 27,92$

Bu yeni nisbetler, Ticaret Bakanlığınca da kabul edilerek lüzumlu Kararnamenin istihsalini sağlamak üzere keyfiyet, Başkanlığa intikâl ettirilmiş bulunmaktadır.

Burada önemli olan problem, FOB ihraç fiyatına göre değiştirilmiş olan bu yeni nisbetlerin tatbik zamanı, yani yeni nisbetlerin geçmiş ihracata da teşmil edilip edilmemesi hususudur.

Kanun ve Kararnamelerin metinlerinde, makale teşmil edileceklerine dair bir hüküm bulunmadıkça bunların neşir tarihinden itibaren tatbik edilmesi genel prensiptir. Bu prensipten hareketle, 3455 sayılı Kararnamede ham bezler için tesbit edilmiş olan iade nisbetlerinin bu Kararnamenin neşir tarihi olan 18.8.1964 den; Kamgarn, yünlü mensucat ve yün ipliği için tesbit edilmiş nisbetlerin de çıkacak Kararnamenin neşir tarihinden itibaren tatbik edilmesi kabul edilmiş bir keyfiyettir.

4 — İVİK'in bir görevi de, resmî ve özel teşekküllerde vergi iade mevzuatının tatbikatında husule gelen tereddütlerin izalesine tefsir ve mütalâalarıyla yardımcı olmaktır.

Bu konuda husule gelen tereddütler veya istişari hususlar ilgililer tarafından Ticaret Bakanlığı vasıtasıyla İVİK'e ulaştırılmakta, haftada bir veya iki defa toplanan komisyon da bu tereddütleri izale edecek tefsir kararları vermekte, istişari mütalâalar beyan etmekte ve bu karar ve mütalâalar yine Ticaret Bakanlığı vasıtasıyla ilgililere ulaştırılmaktadır.

İhracatta Vergi İadesi mevzuunda Ticaret Bakanlığının önemli rolü vardır. Bundan evvel İVİK için vergi iade sisteminin karar organı diyebileceğimizi belirtmiştik. Bu sistemin organı da Ticaret Bakanlığıdır.

Ticaret Bakanlığının görev ve yetkileri :

Ticaret Bakanlığı, başkanlığını ve raportörlüğünü yaptığı İVİK'in aldığı kararların tatbikata intikalini sağlar. Alınan kararlardan ilgilileri ve bu arada Merkez Bankasını zamanında haberdar eder.

Komisyonca tesbit olunan mamûllerin cinsi ve neveleri ile, kararnamenin 1 nci maddesi (a) bendi gereğince ihracatçılara yapılacak ödemelerin, aynı maddenin (c) bendi gereğince bulunmuş nisbetleri veya miktarları ancak, Ticaret Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca karara bağlanır.

Vergi iade mevzuatının tatbikatı ile ilgili işlerde, Ticaret Bakanlığı, Devlete, Özel İdare ve Belediyelere ait daire ve özel teşek-

küllerden bilgi ve İVİK'le işbirliği için geçici olarak eleman isteyebilir. Bu Daire, müessese ve teşekküllerin böyle bir isteği yerine getirmek zorunda oldukları 3071 sayılı kararnamenin 1 nci madde (j) bendinde kayıtlıdır.

Mezkûr bendin ikinci paragrafında, Ticaret Bakanlığının aynı maksatla, özel kişilere ait kuruluşlardan da bilgi isteyebileceği, söz konusu kuruluşların bu bilgileri Bakanlığın belli edeceği sürede vermek zorunda oldukları zikrolunmuştur.

Ancak kararname bu kadar geniş yetkilerin suiistimalini önlemek üzere lüzumlu tedbirleri almış ve ilgililerin elde edecekleri bilgilerin, 261 sayılı Kanunun öngördüğü maksatlar dışında kullanılmıyacağını, negredilemeyeceğini, başkalarına verilemeyeceğini tasrih etmiştir.

Bundan evvel ortalama FOB ihraç fiyatları % 5 kârlı maliyetin altında olan mamûller için iade nisbetlerinin, ortalama FOB ihraç fiyatı ile % 5 kârlı maliyet arasındaki farka tekabül eden mükellefiyetlerin de iadesini sağlamak üzere 3455 sayılı kararname ile İVİK'e yetki verildiğini belirtmiştik. Mezkûr komisyona verilmiş bulunan bu yetki ve imkânın kullanılmasının, bir mamulün iç ve dış fiyatlarının sıhhatle tesbit ve takibine bağlı olduğu şüphesizdir. İşte 3455 sayılı kararname, konunun önemini takdir ederek iç ve dış fiyatların muntazaman takip ve İVİK çalışmalarında gözönünde bulundurulmasını sağlamak üzere gerekli tedbirlerin alınması görevini Ticaret Bakanlığına vermiştir.

Ticaret Bakanlığı bu görevi yerine getirirken Odalar Birliğinin, İGEME'nin, ithâl Malları Fiyat Tetkik ve Tescil Dairesinin yardımını sağlamakta, dış kollardaki teşkilâtından istifade etmektedir.

Şimdi akla gelebilen bir soru var, İVİK'ce alınan veya alınacak olan bir karara Ticaret Bakanlığı mutlaka uymak zorunda mıdır? Bu konuya başlarken İhracatta Vergi İade sisteminde İVİK için karar organı, Ticaret Bakanlığı için de icra organı tabirini kullanmıştık. İVİK'ce alınan her kararı Ticaret Bakanlığı yerine getirmek durumunda mıdır? Kanatimizce, hayır.

İVİK'ce alınan bir karar, prensiplerine uygun değilse, Ticaret Bakanlığı bu kararı yerine getirmek, bu karara uygun bir kararnamenin istihsalı için Başbakanlığa müracat etmek zorunda değildir. Böyle bir durum hasıl olursa, Bakanlık, Komisyonca kararlaştırılmı değil, kendi görüş ve prensiplerini kararname mevzuu yaptırabilecektir.

Su hale göre, İVİK için istişari mahiyette bir karar organı demek daha doğru olacaktır.

Merkez Bankası'nın görevleri :

Merkez Bankasının vergi iade sisteminde biri iadeleri yapmak, diğeri de bu iadeleri ilgili mercilere bildirmek üzere bellibaşlı iki görevi vardır :

1 — Mamûl ihracı halinde ihracatçılara vergi iadeleri 3 şekilde yapılır :

a — Mamûl ve bu mamulün ihracı halinde yapılacak iadenin nisbeti 3071 sayılı Kararnamenin II sayılı listesinde belirtilmiş olduğu hallerde, Merkez Bankası, gümrük çıkış beyannamesi ve dövizin yurda getirilip yetkili bir bankaya satıldığını gösterir döviz alım bordrosunun kendisine ibrazı üzerine, döviz alım bordrosunda yazılı kıymete, II sayılı listedeki nisbeti tatbik etmek suretiyle ilgiliye lüzumlu iadeyi yapar.

b — Mamûl ve bununla ilgili nisbet II sayılı listede yer almamış, ancak bu mamûle vergi iadesi yapılması İVİK'ce kabul ve Merkez Bankasına bu yolda talimat verilmiş ise, Kararın 1 nci maddesi (i) bendinde gösterilen esaslar dahilinde bu mamûl ihracatına % 10 peşin iade nisbeti uygulanarak yapılacak götürü iade miktarı tesbit ve ilgiliye lüzumlu tediye yapılır.

Tabiiyle böyle bir iade için de, herşeyden evvel ihracatın yapıldığının gümrük çıkış beyannamesi ve döviz alım bordrosu ile tevsihi icabeder.

Şimdi bu konuda tatbikatta karşılaşılan bir tereddüde işaret etmek ve bu takdirde nasıl hareket edilmesi lâzım geldiğine temas etmek yerinde olur. II sayılı listede tesbit edilmiş olan nisbet veya % 10 götürü iade hallerinde her iki nisbetin hangi matraha tatbik edileceğidir. Yani vergi iade nisbetlerinin tabik olunacakları matrah gümrük çıkış beyannamesinde kayıtlı olan meblâğ mı, yoksa döviz alım bordrosunda yazılı olan meblâğ mı?

Bu durum bilhassa, konsinye ihracatta kendini göstermektedir. Malûm bulunduğu üzere konsinye ihracatta esas satış bedeli fiili satıştan sonra belli olmaktadır. Gümrük çıkış beyannamesinde bu halde kayıtlı olan bedel fiktif bir bedeldir.

İşte böyle durumlarda nisbetin tatbik edileceği meblâğ hakiki satış bedelini gösteren ve döviz alım bordrosunda kayıtlı olan meb-

lâğdır. Merkez Bankasının ve ilgili ihracatçıların bilhassa bu noktaya dikkat etmeleri zaruri bulunmaktadır.

c — Yapılan tesbitlerde 6802 sayılı kanuna göre, ödenmesi icab eden istihşâl vergisi nazarı itibare alınmamış olduğu ahvalde, söz konusu verginin ödenmiş olduğu tevsik ve bunun miktarı İVİK'ce tesbit edilmiş ise Merkez Bankasının bunu da ilgiliye ödemesi gerekmektedir.

Bunu bir misalle açıklamak yerinde olur. Kararnameye bağlı II sayılı listenin yünlü mensucat kısmında «ince strayhgarn halı ipliği» için vergi iade nisbeti % 2,2 olarak tesbit olunmuş ve bu nisbete istihşâl vergisi dahil edilmemiştir. Bu mamûl için başlangıçta istihşâl vergisi tahakkuk ettirilmemekte, herhangi bir ihraç keyfiyeti bahis konusu olunca da vergi tecil ve terkin olunmaktadır. Bu takdirde, ödenmemiş olan verginin iadesi de söz konusu değildir.

Ancak ince strayhgarn halı ipliği ihraçtan evvel el değiştirmiş ve böylece istihşâl vergisi de ödenmiş olabilir. İşte, bu gibi ahvalde, yani bu mamulün el değiştirdikten sonra ihracı halinde vergisinin de ihracatçıya iadesi bahis konusudur. Bu durumda, istihşâl vergisinin İVİK'ce tesbiti ve Merkez Bankasınca bunun ilgili ihracatçıya ödenmesi gerekir.

Yukarıdan beri sayılan bu üç halde yapılması icab eden iadenin Merkez Bankasınca en kısa zamanda yapılması, kararname icabıdır.

2 — Merkez Bankası bu ödemelerle ilgili olarak, her ayın 15 nci günü akşamına kadar, bir önceki ay için Ticaret ve Maliye Bakanlıklarına ikişer nüsha dekont gönderir.

Bu dekontta, o ay içinde, kararname gereğince ihraç edilen mamûllerin karara ekli II sayılı listedeki sırayı takip ve sonra % 10 iadedden faydalananlar kaydedilmek suretiyle cins, nev'i ve miktarları ile ihraç fiatları, imalâtçının adları (ünvanları) adresleri ve bağlı oldukları vergi dairelerinin adları gösterilir.

Diğer taraftan, Merkez Bankası, Maliye Bakanlığı ile tesbit olunacak devreler sonunda, yapılan iadeler toplamını Hazineye (Merkez Saymahğına) bildirir. Bu bildiride, iade edilen miktarın ne kadarının Genel Bütçeye, ne kadarının Belediye hisselerine taallük ettiği ayrıca belirtilir.

Ihracatçılara yapılan ödemelerin ne kadarının belediye hissesine tekabül ettiği, kararnameye ekli IV sayılı listede, II sayılı lis-

tedeki mamûller sırasına müterafik olarak ve % de nisbetler halinde gösterilmektedir. % 10 iade yapılan ahvalde, bu mamûllere ait nisbetler II sayılı listede yer aldıktan sonra IV sayılı listeye göre bu mamûllere ait iadeye tekabül eden belediye hisseleri bankaca hesaplanarak yukarıda belirtilen usul dairesinde hazineye (Merkez Saymanlığına) bildirilecektir.

İhracatta Vergi İadesi konusunda Maliye Bakanlığına düşen görevler:

1 — İhracatta Vergi İadesinden istifade ettirilmesi kabul edilen mamûllerin ihracı halinde, ilgili ihracatçıya lüzumlu iadenin yapılmasına imkân vermek üzere Devlet Bütçesine lüzumlu tahsisatı koymak.

Vergi İade sisteminin matluba muvafık bir şekilde çalışması, mamûl ihracı halinde, ihracatçıya lüzumlu iadenin süratle ve işin formalitelere boğulmadan yapılmasına bağlıdır.

İşte bunları temin etmek ve Merkez Bankasınca lüzumlu iadenin derhâl yapılmasını sağlamak üzere 3071 sayılı Kararnamenin 4 nci maddesi (c) bendinde, «her yıl bütçenin Maliye Bakanlığı kısmına bu işlem için gerekli ödeneğin» konulacağı hükmü yer almıştır.

2 — Yapılan iadelerin muhasebeleştirilmesi de Maliye Bakanlığının (Merkez Saymanlığı) görevleri arasındadır.

Merkez Bankasınca, Maliye Bakanlığı ile mutabık kalınacak devreler sonunda, toplam iadeler hazineye (Merkez Saymanlığına) bildirilir. Merkez Saymanlığının yapacağı gider kayıtlarının dayanağını bu bildiri teşkil eder.

Bu suretle gider kaydedilecek miktarlardan, Merkez Bankası listelerinde belediye hissesi olarak gösterilen kısımlar Merkez Saymanlığının iş'arı üzerine, gelir saymanlığınca belediyeler adına borç kaydolunur. Bu borç, Maliye Bakanlığınca tayin edilecek gümrük saymanlıklarında, iller Bankasına gönderilmek üzere biriken belediye hisselerinden tevkif edilmek suretiyle mahsub ve tahsil edilir. Bu suretle tahsil edilecek meblâğ, gelir bütçesinin «çeşitli gelirler» bölümüne irad kaydolunur.

3 — Maliye Bakanlığının mevzuatta sarahaten yer almamış bir görevi de, İVİK'ce teşkil olunan teknik heyetlere eleman bakımından yardımcı olmaktır.

3071 sayılı Kararnamenin 1 nci maddesi (i) bendinde, Ticaret Bakanlığının, İVİK ile işbirliği için devlet, özel idare ve belediyele-re ait daire ve müesseselerden geçici olarak eleman istiyebileceği yolunda bir hükmün yer aldığına bundan önceki bir yazımızda işa-ret etmiştik.

Bu konudaki eleman talebine en fazla Maliye Bakanlığının maruz kaldığını bilhassa belirtmek yerinde olur. Sinaî müesseselerde tetki-kat yapmak için teşkil edilen teknik heyetlerce yapılacak çalışmanın mahiyeti bu heyetlerde bir hesap uzmanının bulunmasını zarurî kılmaktadır. Konunun vergi iadesine ve dolayısıyla vergiye taallûk et-mesi, tetkikatın yürütülmesinin derin bir muhasebe bilgisine vabes-te bulunması Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlarının teknik heyet-lerde aktif rol alması neticesine müncer olmaktadır.

Sayı bakımından gelir vergisi beyannamelerine ait tetkikati normal yürütemiyen hesap uzmanlarının ana görevlerini bırakıp ih-racatta vergi iadesi konusunda çalışmak durumunda kalmaları Ma-liye Bakanlığının ve Hükûmetin bu konuya ne kadar önem verdik-lerini kâfi derecede gösterir kanaatindeyiz.

4 — Vergi İadelerinde gider vergisi ile 261 sayılı Kanun istinaden yapılacak iadenin birbirine karıştırılmamasını ve dolayısıy-le mükerrer bir iadeye sebebiyet verilmemesini sağlamak da Maliye Bakanlığının görevlerinden birisidir.

3071 sayılı Kararnamenin ana hatlarını tetkik ederken, başka kanunlarda yer alan ihracatta muaflık veya ihraçla ilgili vergi iade-si hükümlerinin 261 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinad eden Karar-namelere göre ihraç olunacak mamûller hakkında uygulanmıyaca-ğını belirtmiş ve ancak mamûl ihraç edenlerden 261 sayılı Kanunla ihdas olunan iade sistemi yerine başka kanunlarda yazılı muaflık ve iade hükümlerinden faydalanmak isteyenlere bir imkân ve istisna tanıdığına işaret etmiştik.

Bu imkân ve istisna yüzünden her iki iade sisteminin birbirine karışması ve böylece bir kimseye mükerrer iadeler yapılması da mümkündür.

İşte böyle imkân ve ihtimali önlemek üzere ilgili mercilerin mü-teyakkız bulunması ve buna göre lüzumlu tedbirlerin alınması icap etmektedir. Bu konuda ilgili ihracatçılara, Gümrük ve Tekel Bakan-lığına ve Maliye Bakanlığına bir takım görev ve mükellefiyetler tah-mil edilmiş bulunmaktadır.

İhracatçılara, Gümrük ve Tekel Bakanlığına düşen görev ve mükellefiyetlere yeri ve sırası gelince temas etmek üzere, bu kısımda sadece Maliye Bakanlığına düşen mükellefiyete, mükerrer bir imkân vermemek için bu Bakanlığa alınacak tedbirlere temas edeceğiz.

Maliye Bakanlığı, mükerrer vergi iadesi ihtimalini önlemek üzere «gider vergileri genel tebliğleri» serisinden 38 nolu tebliği neşretmek suretiyle bu konudaki tedbirleri almış bulunmaktadır.

Söz konusu tebliğe göre, Hükûmetin 261 sayılı Kanuna istinaden neşrolunan 2453 ve 3071 sayılı Kararnamelerle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 6-9 ncu maddeleri ile 6747 sayılı Şeker Kanununun 140 sayılı Kanunla muaddel 16 ncı maddesinin tatbikatını durdurduğu ve fakat 261 sayılı Kanununla ihdas olunan vergi iade sistemi yerine 6802 ve 6747 sayılı Kanunların tatbikini isteyeceklere bir imkân ve istisna tanındığı belirtilmekte ve böyle bir imkân ve istisnadan faydalanmayı arzu edenlerin aşağıdaki hususları yerine getirmeleri lâzım geldiğine işaret olunmaktadır:

a) Mal müesseseden çıkmadan önce tanzim edilecek ve Vergi Dairesine verilecek beyannamede de, ihracatın 261 sayılı Kanun ve 3071 sayılı Kararnameye göre değil, 6802 veya 6747 sayılı kanuna göre yapılacağını beyan edilmesi.

b) Vergi Dairesince müstahsil veya imalâtçıya verilecek iki nüsha «nakliye tezkeresine» de aynı hususun dercolunarak Gümrük İdaresinin dikkatinin çekilmesi,

c) İhracatçı tarafından malın ihraç edildiğini mübeyyin belge vergi dairesine ibraz edilirken, bu ihracatın 261 sayılı Kanun ve 3071 sayılı Kararname hükümlerinden faydalandırılmadığının tevsik edilmesi, bu cihet mükellefçe tevsik edilmediği takdirde, durumun ilgili Gümrük İdaresinden sorularak vergi dairesince tesbit olunması, gereklidir.

İhracatta Vergi İadesi mevzuunda Gümrük ve Tekel Bakanlığının görevleri:

1 — Mükerrer vergi iadelerine imkân verilmemesi konusunda tedbirler almak ve bu sahada Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapmak;

Bu hususu temin etmek üzere, mezkûr Bakanlık ilgililere ait gümrük çıkış beyannamelerinde lüzumlu kaydın bulunup bulunma-

dığını arayacak, 261 sayılı Kanundan istifade edilmek istenmiyorsa, beyannamelere böyle bir meşruhatın verilmesini sağlayacak ve icabında bu mevzuda vergi Daireleriyle işbirliği yapacaktır.

2 — Geçici kabul rejiminden istifade ile imâl ve ihraç edilen mamûllerin ödenmemiş olan vergilerinin iadesine imkân vermemek;

Gümrük mevzuatına göre tamamlayıcı ve değerlendirci az veya çok bir işçilik gördükten sonra en geç bir yıl içinde tekrar çıkarılacak yabancı eşyanın vergilerinin teminata bağlanacağı ve ihraç halinde bu teminatın ilgililere iade olunacağı malûmdur.

Hazinece tahsil edilmeyen bu gibi vergilerin, mamûl ihracında ilgililere tediyesi şüphesiz bahis konusu olamaz.

İade nisbetleri tesbit ve 3071 sayılı Kararnamede yer almış bir mamûlün, geçici kabul yoluyla ithâl edilmiş maddelerle imâl ve tekrar ihraç edilmesi de mümkündür. İade nisbetleri normal yol ile ithâl edilmiş ve vergileri ödenmiş maddelerle imâl esasına göre bulunmuş nisbetlerin, geçici kabul yoluyla temin edilmiş maddelerle yapılmış aynı mamûl ihracatına uygulanması, bir takım fuzulî tediyelerin yapılmasına ve ilgililere haksız menfaatler sağlanmasına imkân verebilir.

İşte Gümrük idarelerinin böyle duruma meydan vermemeleri lâzım gelmektedir.

Şimdi yeri ve sırası gelmişken ihracata yönelmiş ve kendilerine bu sahada istikbâl gören sanayicilerimizi, müteşebbislerimizi yakından ilgilendiren geçici kabul rejimine kısaca temas edilmesinde fayde vardır.

Geçici kabul rejimi :

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, geçici kabul rejimi, yabancı eşyanın tamamlayıcı ve değerlendirci az veya çok bir işçilik gördükten sonra, en geç bir yıl içinde tekrar ihracıdır.

İlgililerin bu yolu tercih etmelerinin başlıca iki sebebi olmak lâzımdır:

a) Bunlardan birisi, Memleketimizin Dışticaret Rejimi dolayısıyla sanayiin ham veya yarı mamûl maddeleriyle ambalâj maddelerinin normâl yollarla ve arzu edilen miktarda temin edilememesidir.

Memleketin döviz imkanlarının ihtiyaçlarla mütenasip olmadığı, ithâl kotalarının ihtiyaçlara göre değil, imkânlarla göre tanzim edildiği malûm bir keyfiyettir.

b) İkinci sebep de, tekrar ihraç edilecek bir eşya için gümrüklerde ödenen, miktar ve yekûn itibariyle hayli kabarık olan bir takım vergilerin ödenilmesi durumunda kalınmamasıdır.

Yurt içinde istimâl veya istihlâk olunmayacak bir maddeye, vatandaşlara mahsus bir takım vergiler yüklemek şüphesiz hakkaniyet ve mükerrer vergi nazariyesiyle bağdaşamaz.

Diğer taraftan, böyle bir yola gitmek imkân dahilinde olsa bile, maliyetin geniş ölçüde yükselmesi dolayısıyla bu ameliye yabancılar için cazip olmaktan çıkacaktır.

Geçici kabul rejimi 5383 sayılı Gümrük Kanununun 23 cü maddesi ile ihdas olunmuş, aynı kanunun 24 ncü maddesiyle de bu şekilde girecek eşyanın vergilerinin teminata bağlanacağı belirtilmiştir.

Geçici kabul rejiminden faydalanmak isteyenlerin, 22.7.1961 tarihli 10861 sayılı Resmî Gazete'de neşredilmiş olan «Türkiye'de tamamlayıcı ve değerlendirici az veya çok bir işçilik görmek üzere muvakkaten ithâl edilecek eşya hakkında yapılacak muameleye dair Yönetmelik» hükümlerine uygun şekilde müracaat ve hareket etmeleri icap etmektedir.

Mezkûr Yönetmeliğe göre bu gibi kimselerin, bu şekilde ithâl etmek istedikleri eşya için Sanayi ve Gümrük ve Tekel Bakanlıklarından önceden izin almaları lâzımdır. Bu izin için ilk müracaat, Yönetmeliğe ekli formülere göre, tanzim edilecek iki nüsha dilekçe ile Sanayi Bakanlığına (Sanayi Dairesi Reisliği) yapılır.

Sanayi Bakanlığınca talep muvafık mütalâa edilirse keyfiyet bir yazı ile, eşyanın göreceği işçilik derecesi, işçilik ücreti vesaire masraf ve alacaklar, fire nisbetleri belirtilmek ve dilekçenin ikinci nüshası eklenmek suretiyle Gümrük ve Tekel Bakanlığınca intikâl ettirilir.

Talep, Gümrük ve Tekel Bakanlığınca da uygun bulunursa, ilgili Gümrük İdaresine ve müracaat sahibine gerekli tebligat yapılır. Talep uygun görülmezse, bu durumdan da dilekçe sahibinin haberdar edilmesi lâzım gelmektedir.

Geçici olarak ithaline izin verilen eşyaya ait gümrük beyannamesinin tescilinden sonra Gümrük İdaresince eşyanın muayene ve tesbiti yapılır. Vergi ve resimler tahakkuk ettirilip teminata bağ-

lanmak ve Kambiyo Mevzuatına göre, taahhütname alınmak suretiyle muvakkat kabul muamelesi tamamlanır.

İşçilik görmek üzere muvakkaten ithâl olunan eşyaya ait işçilik ücreti ile tahmil, tahliye, ambalâj vesair hizmet ve masraflarla bunlardan mütevellit hak ve alacaklara ait dövizlerin 17 sayılı Para Kararnamesi gereğince tahakkuk tarihinden itibaren en geç (3 ay) içinde getirilmesi ve her halükârda ilgililerin emirlerine geçtiği tarihten itibaren 10 gün içinde yetkili bir bankaya satılması mecburidir.

Geçici olarak ithâl olunan eşyanın işlenerek en geç bir yıl içinde yeniden ihracı veya gümrük antreposuna kaldırılması şarttır. Bu süre yangın, tabi âfetler, fabrika veya imalâthanenin hasara uğraması veya Gümrük ve Tekel Bakanlığınca kabul edilecek diğer mücbir sebeplerle uzatılabilir.

İşlenmek üzere muvakkaten yurda getirilen eşya, giriş sırasında tesbit edilen esas ve şartlar dahilinde ve ithâl tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde mamûl veya yarı mamûl halde yeniden ihraç edilir ve gördüğü işçilik dolayısıyla tahakkuk edecek her türlü ücret, hizmet, masraf ve alacaklara ait dövizlerin getirilip yetkili bir bankaya satıldığı tevsik olunursa, ithâl sırasında teminata bağlanan vergi ve resimler ithalâtçıya iade olunur.

Süresi içinde tekrar ihraç olunmayan veya süresi ilgili Bakanlıkça uzatılmayan muvakkaten ithâl edilmiş eşyanın vergi ve resimleri, teminatın verildiği tarihten başlamak üzere tahakkuk ettirilecek geçikme faizi ile birlikte tahsil olunur. Ayrıca ithalât sırasında alınmış olan taahhütname, takibat icrası zımında Kambiyo Mürakabe mercine gönderilir.

Geçici kabul rejiminin kötüye kullanılması halinde ilgililer hakkında Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 1567 sayılı Kanun ile 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ve 5383 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre takibat yapılacağı hususuna da işaret etmek yerinde olur.

Vergi iadesi rejiminden yararlanacak olanlar ihracatçılarımızdır. Ancak, bu gibi kimselerin böyle bir imkândan faydalanmaları bazı hususları, formaliteleri, mükellefiyetleri yerine getirmelerine bağlıdır. Bunları dört grupta toplayabiliriz:

A — İhracatçıların, sanayici - ihracatçıların herşeyden evvel mamûl ihracatında 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunundan mı, 6747

sayılı şeker Kanunundan mı, 261 sayılı Kanunun tanıdığı imkândan mı, yoksa geçici kabul rejiminden mi faydalanmak istediklerini tayin ve tesbit etmeleri lâzım gelir.

261 sayılı Kanunu tetkik ederken, bu kanunun Hükûmete mali mevzuattaki ihracata müteallik muaflık, geçici kabul ve iade hükümlerini, geri bırakmak yetkisini verdiğini Hükûmetin de 3071 sayılı Kararname ile başka kanunlarda yer alan ihracat muafık ve istisnalar ile ihraçla ilgili vergi iadesi hükümlerinin 261 sayılı Kanun ve mezkûr Kararnameye göre, yapılacak ihracata uygulanmaması esasını kabul ettiğini belirtmiş, sadece diğer kanunlardan istifade ile ihracat yapmak isteyenlere bir istisna tanıdığını izah etmiştik.

İlgililere 261 sayılı kanundan başka kanunlardan istifade edebilmek imkânı verildiğine göre, mamûl ihracatında hangi kanundan istifade edilmek istendiğinin tesbiti gerekir.

a) İhracatçılar 6802 veya 6747 sayılı Kanunlardan faydalanmak istiyorlarsa gümrük çıkış beyannamesine bu hususu yazmak, imzalamak ve bunu gümrük idaresine tasdik ettirmek zorundadırlar. Bu takdirde ihraç işlemine 6802 sayılı Kanunun 6-9 ncu maddeleri ile 6747 sayılı Kanunun 140 sayılı Kanunla muaddel 16 nci maddesi tatbik edilir.

Bu durumda yerine getirilmesi, gereken formaliteler, Maliye Bakanlığınca nesredilmiş bulunan 38 numaralı «Gider Vergileri Genel tebliğinde» sayılmıştır. Buna göre:

1 — Mal müesseseden çıkmadan vergi dairesine verilecek beyannamede ihracatın 6802 veya 6747 sayılı kanuna göre, yapılacağıın beyan edilmesi,

2 — Vergi Dairesince verilecek nakliye tezkeresine bu hususun dercoluması,

3 — Yapılan ihracatın 3071 sayılı Kararnameden faydalandırılmadığının tevsiki, lâzım gelmektedir.

b) Mamûl ihracatı, 261 sayılı Kanundan istifade edilmek üzere yapılmışsa, mutaden iki nüsha olarak tanzim olunan Gümrük Çıkış Beyannamesinin behemehal üç nüsha olarak tanzim edilmesi gerekmektedir.

Burada üç hâl bahis konusudur:

1 — Mamulün vergi iade nisbeti 3071 sayılı Kararnameye bağlı II. sayılı listede tesbit olunmuştur.

2 — İade nisbeti henüz tesbit ve ilân edilmemiş olmakla beraber, bu mamul ihracatının % 10 götürü iadede istifade ettirilmesi kabul edilmiş ve Merkez Bankasına lüzumlu talimat verilmiştir.

3 — Bir mamul için ne iade nisbeti tesbit olunmuşsa ve ne de % 10 götürü iade için Merkez Bankasına talimat verilmiştir.

İşte her üç halde de Gümrük Çıkış Beyannamesinin mutlaka üç nüsha olarak tanzim edilmesi icap etmektedir.

İade nisbeti tesbit olunmamış veya % 10 götürü iade için Merkez Bankasına talimat verilmemiş olduğu ahvalde gümrük çıkış beyannamesinin üç nüsha olarak tanzim edilmesi lüzumunun mânası anlaşılabilir. Bunun faydası, ihraç olunmuş bir mamul için ilerde vergi iade nisbeti tesbit ve ilân olunduğu veya aynı mamul için % 10 götürü iade konusunda Merkez Bankasına talimat verilmiş olduğu zaman meydana çıkar.

Vergi iade nisbetleri ilk defa tesbit ve ilân edilmiş bir mamul ihracatı için yapılacak iadenin başlangıç tarihi mutaden 16.12.1963 tarihi olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla geçmiş ihracatın da bu iadede istifadesi uygun bulunmaktadır.

Bu durumda vergi iadesinden istifade edebilmek, mamul ihracatı sırasında gümrük çıkış beyannamesinin üç nüsha olarak tanzim edilmiş olması şartına bağlıdır.

B — Mamul ihracatında vergi iadesi alabilmek, bu ihracatın tevsikine bağlıdır.

Mamul ihracatının tevsiki, tasdikli gümrük çıkış beyannamesi ve döviz alım bordrosu ile olur. Gümrük İdaresince tasdikli gümrük çıkış beyannamesi mamulün ihraç olunduğunu, döviz alım bordrosu da bu ihracat mukabilinde çok muhtaç olduğumuz dövizin yurda getirilip yetkili bir Bankaya satılmış bulunduğunu gösterir.

İhracatçılarımızın her iki vesika ile Merkez Bankası Şubelerinden birisine müracaat etmeleri kâfi gelir.

Burada bir hususa işaret etmek yerinde olacaktır. İhracata müteveccih bazı imalâtta, mamüllere gider vergisi ödenmemekte ve tabiatıyla tesbit olunan vergi iade nisbetlerinde bu durum nazara alınmaktadır.

Ancak, bu mamûl memleket dahilinde el değıştirdikten sonra ihraç olunabilir ve bu halde imâl safhasında ödenmemiş olan gider vergisi yeniden maliyete girebilir. İade nisbeti gider vergisi nazara alınmadan tesbit olunduğu için yapılan iade ödenmiş hakiki vergileri karşılayamaz.

Bu durumda, ilgili ihracatçının, İVİK'e müracaatla sonradan ödenmiş olan gider vergisinin iadesini talep etmesi lâzımdır.

C — % 10 götürü iadede kullanılmak isteyecek ihracatçıların, sanayici - ihracatçıların dikkat edecekleri önemli bir husus vardır. O da böyle bir imkânı elde edebilmek için «İhracatta Vergi İadesi Komisyonuna» müracaat etmektir.

Bazı kişiler, her mamûl ihracatının, şayet iade nisbeti tesbit ve ilân edilmemiş ise, otomatik olarak % 10 iadede kullanılabileceğini sanmakta ve bu yüzden Merkez Bankasını tazyik etmektedirler.

Daha önce de açıkladığımız veçhile, bir maddenin ihracatta vergi iadesinden istifade edebilmesi onun mamûl olduğunun kabulüne, ihraç gücüne ve rekabet imkânına sahip olmasına bağlıdır. Bu konudaki karar ise, 3071 sayılı Kararnamenin 1 nci maddesi (b) bendi gereğince İVİK'e aittir.

Şu hale göre, bu durumda yapılacak şey mamulün % 10 iadede kullanılmaması için Merkez Bankası Şubelerine değil, İVİK'e müracaat edilmelidir. Ticaret Bakanlığı İVİK'in Rapörtörlüğünü yaptığına göre, yapılacak müracaatların (Ticaret Bakanlığı Dışticaret Dairesi Başkanlığı «İVİK») adresine gönderilmesi lâzımdır.

D — Vergi iade nisbetlerini tesbitle görevli İVİK ve bu Komisyonca tayin edilmiş olan Teknik Heyet Üyelerinin yapacakları tetkiklerde ilgili hususî ve resmî müesseselerden malûmat almağa ihtiyaç duyacakları tabiidir. Ticaret Bakanlığı vasıtasıyla talep olunacak bilgilerin, Bakanlıkça tayin olunacak süre zarfında verilmesi 3071 sayılı Kararname icabındandır.

Özel kişilere ait bazı hususî müesseselerin talep olunan bilgileri vermektan istinkâf ettikleri görülen ahvaldendir.

Bu müesseselerin, Bakanlıkça veya tazyik olunan Heyetlerce talep olunan bilgileri zamanında vermeleri işlerin biran evvel intacı için lüzumlu olduğunun, aksine hareketin ise, Kanun mahiyetindeki bir kararname hükmüne aykırı bir eylem teşkil edeceğinin bilhassa belirtilmesi yerinde görülmektedir.

261 sayılı Kanununun tatbikata intikalini sağlayan 3071 sayılı Kararnamede tesbit ve müşahade olunan boşluk ve aksaklıklarla, vergi iade sistemine yöneltlen tenkidler:

1 — İhracatta Vergi İade sistemine yöneltlen tenkitler, bu sistemin ağır çalıştığı noktasında toplanmaktadır.

Sistemin ağır çalıştığı bugün herkesçe kabul edilen bir gerçektir. Basit bir mamül için iade nisbeti tesbiti en az 5 — 6 aylık bir zamana ihtiyaç göstermekte, geniş bir etüdü icabettiren bazı sınaî mamüllerde ise bu müddet bir geniş bir etüdü icabettiren bazı sınaî mamüllerde ise bu müddet bir seneye yaklaşmaktadır.

Bu konudaki çalışmalarda yükün ağırlığı Teknik Heyetlerdedir. Bu Heyetlerin başında bir Maliye Hesap Uzmanı bulunduğuna ve bu elemanlar sayı bakımından çok mahdut olduğuna göre, bunların sayılarını arttırmak ve böylece işi süratlendirmek mümkün değildir.

Sınaî mamül ihracatı iptidai ve ham madde ihracatından daha kârlı olduğuna ve biz memleket olarak ümidimizi, ihracatımızı artırma imkânlarına bağladığımızı nazaran, bu ihracatı süratlendirecek yolları bulmağa ve bulunan bu yollarda en ufak bir engel buldurmamağa mecburuz. Bu bakımdan iyi düşünülen bu sistemi süratlendirmek çare ve imkânlarını aramak durumundayız.

Kanaatimizce bu konuda yapılabilecek şey; meselenin Teknik Heyet mevzuu olmaktan çıkarılması veya Teknik Heyet mesai süresinin asgariye indirilmesidir.

Meselenin Teknik Heyet konusu olmaktan çıkarılması, ilgili hususî ve resmî müesseselerin İVİK'le tam olarak işbirliği yapmasına bilhassa hususî sınaî müesseselerin ve ihracatçıların bu komisyona, doğru ve sıhhatli malûmat vermesine bağlıdır. Ancak, ilgililerin kendilerine daha fazla bir iade yapılmasını temin etmek, dolayısıyla daha çok menfaat sağlamak bakımlarından yanıltıcı malûmat verebildikleri ve bu sebeple bu malûmatın sıhhat derecesini kontrol zaruretinin ortaya çıktığı maalesef bir gerçektir.

Teknik Heyet mesai süresinin kısaltılması ve dolayısıyla işin süratlendirilmesi de mümkündür. Vergi İade nisbetlerinin tesbitinde temel, vesika durumunda olan genel ve kalite maliyet tablolarını basite irca etmek, Kararnameye bağlı sayılı listede bulunmayan ve nisbetlerin tesbitinde nazara alınamayan vergi ve resimlerin hesaplatılması usulü terkedilmeli, tabloların arkasına Teknik Heyetlerin ve ilgili müesseselerin çalışmalarına rehber olmak üzere bu Heyet çalışmalarını düzenleyen bir talimat dercoşunmalıdır.

Takip olunabilecek orta yol, basit mamûllerde Teknik Heyet teşkiline gidilmeden, ilgili özel ve resmî müesseselerden talep olunabilecek malûmat ile, önemli mamûllerde ise, müesseselerden gelecek malûmatın doğruluğunun Teknik Heyetler marifetiyle ve sondaj şeklinde kontrol ettirilmesi suretiyle vergi iade nisbetlerinin tesbit edilmesidir.

Hediyelik eşya cinsinden mamûllerdeki vergi vesair mükellefiyetlerin tesbiti çok zor ve uzun bir mesai icap ettirmektedir. İlgililerin ifadesine göre, sayıları 1022 yi bulan bu kabil eşyanın beherindeki vergi yükünün hesaplanması ve bunlara birer iade nisbeti tesbitindeki zorluk izahtan varestedir.

İşte bu tip mamûllere normal bir ihraç gücü kazandırmak gayesiyle bunların hepsi için kısa yoldan vasati iade nisbeti tesbiti cihtine gidilmesi zarurî bulunmaktadır.

Eldeki Kararname böyle bir tatbikata ve çalışmaya imkân vermektedir % 5 kârlı maliyetin tesbitinde paçal maliyete gidilmesi, nisbetlerin ve hesapların «yüzde yüz bir kesinlik taşıyabileceğinin» kabul edilmesi bu imkânın delilleridir.

2 — 3071 sayılı Kararnamenin 1 nci madde (i) bendinde müshade olunan aksaklıklar ve öne sürülen tenkitler:

a) Malûm bulunduğu üzere mezkûr bend Kararnameye bağlı aynı ihracatçı tarafından bir defada veya oniki aylık süreler içinde çeşitli partiler halinde, ihraç olduğu tevsik olunan mamûllerin Fob bedelleri toplamı 90.000 lira ve daha yukarı kıymette bulunanlar hakkında vergi iade nisbeti Fob ihraç fiyatının % 10 nu olarak II ve III sayılı listelerde yer almamış bulunan mamûllerden olup, tesbit edilmiş ve bu götürü iadede faydalanan mamûller için gerekli incelemelerin yapılarak tesbit olunacak nisbetlerin II sayılı listeye konulması hükme bağlanmıştır.

Bundan önceki kısımlarda da izah ettiğimiz veçhile bir mamûl için iade nisbetinin tesbit ve ilânı uzun zamana mütevakıf bulunmakta ve bu yüzden % 10 götürü iadede faydalanmış sayısız mamûllere nisbet tesbitinin senelere bağlı bulunduğu kolayca anlaşılabilir.

Bu durumdan hem Maliye yetkilileri, hem de İhracatçılar şikâyetçidirler. Maliyeciler, nisbetlerin tesbitindeki gecikmeler yüzünden Hazine parasının bazı kimselerin uhdesinde senelerce kala-

cağını, bu usulün bu gibi kimselere faizsiz para tedarikine imkân verdiğini öne sürmektedirler.

İlgili ihracatçılar ise, iade nisbetinin tesbitindeki gecikmelerin istihkaklarının zamanında ellerine geçmesine imkân vermediğini, paralarının hazineye lüzumsuz yere bekletildiğini iddia etmektedirler.

İVİK son zamanlarda, iade nisbetleri % 10' nun altında kalacağını tahmin ettiği ve bu nisbetin tesbitinin kısa zamanda yapılabileceğine kaani olduğu bazı mamûllerin % 10 götürü iadede istifade ettirilmesi için Merkez Bankası'na talimat vermemek yolunu ihtiyar etmiş, hazine parasının hususî şahıslarda uzun müddet kalmasını önlemek istemiş ve böylece maliye cephesinden gelen tenkidlere bir set çekmiştir.

İlgili ihracatçılardan gelen tenkidlerde ise, sistem tatbikatının süratlendirilmesi suretiyle yukarıda sözü geçen mahzurun önenebileceği belirtilmektedir.

b) Söz konusu (i) bendinin tatbikatında müşahade olunan bir aksaklık ve tereddüd de, oniki aylık süre içerisinde bir mamûlden 90.000 liralık ihracat yapıldıktan sonra müteakip ihracat için tekrar bir oniki aylık süre ve 90.000 liralık had üzerinde durulup durulmayacağı hususudur.

Kararname bu yönden meskût olup, konu, tavzihe muhtaçtır.

Normal olarak ilk bir senelik devrede 90.000 liralık haddi dolmayan bir mamûlün normal bir ihraç metaı haline geldiğini kabul etmek lâzım gelir. İhracatın devamlılığı arzu olunduğuna göre, bu durumdaki bir mamûl için her sene yeniden bir 90.000 liralık haddin esas alınarak tatbikatın ona göre yürütülmesi gayeye aykırı düşer.

Tatbikatın bu yolda yürütülmesi için, Bakanlıkça ilgili mercilere lüzumlu talimat verilmiştir. Ancak; söz konusu hükme ilk fırsatta bu anlayışa göre bir şekil vermek lâzım gelmektedir.

3071 sayılı Kararnamenin 1. nci maddesi (i) bendindeki tereddüt ve bendin anlayış farkı bundan önceki yazımızda tebarüz ettirilenlerden ibaret değildir.

c) Bazı ihracatçılar ve bu arada Merkez Bankası, 12 aylık bir devrede bir mamûlden 90.000 lira ve daha yukarı ihracat yapıldığı ve bu mamûl, Kararnameye bağlı II ve III sayılı listelerde yer aldığı takdirde lüzumlu vesaiğin ibrazı üzerine Merkez Bankasınca ilgili ihracatçıya otomatik olarak % 10 iade yapılacağı kanaatindedir.

Ticaret Bakanlığı ve İVİK ise birinci maddenin (b) bendinde yer alan ve «bu Karardan faydalanacak mamûller (İVİK) tarafından tesbit olunur» hükmüne istinaden Merkez Bankasınca 90.000 liralık haddi aşan her mamûl ihracatına otomatik olarak % 10 iade yapılamıyacağı, bu durumda, Ticaret Bakanlığı vasıtasıyla İVİK kararının beklenmesi icap ettiği düşüncesindedir.

Vergi İade sisteminin gayesi, mamûllerimize ihraç gücü kazandırmak ve bu durumdaki mamûllerin ihracında vergi iadesi yoluna gitmek olduğuna göre, ihraç olunan bir maddenin evvelâ mamûl olup olmadığına karar vermek, sonrada bu mamûlün ihraç gücü bulunup bulunmadığını tesbit etmek icap eder.

İşte, Kararname bu hususların tesbiti görevini İVİK'e vermiş bulunmaktadır. Mezkûr Komisyon lüzumlu şartların mevcudiyetini tesbit ederse bir mamûlün Karardan faydalandırılmasını uygun bulmaktadır.

% 10 iade hükmü de Kararname metninde yer aldığına ve bu işlem de netice itibariyle ilgililer için vergi iade sisteminden istifade olduğuna göre, bir mamûl ihracatının % 10 iadeden faydalanması otomatik bir işlem olmayıp İVİK'in kararına bağlı bir durumdur.

Ancak, sözü geçen (i) bendinin bu konuda tereddüde meydan vermeyecek bir vuzuha kavuşturulması ve bu hususta ayrıca İVİK kararına ihtiyaç olduğunun metinde belirtilmesi yerinde bulunmaktadır.

ç) % 10 iadeden istifade İVİK'in kararına ve dolayısıyla Ticaret Bakanlığınca Merkez Bankasına verilen talimata bağlı olduğuna göre, % 10 iadeden faydalandırılmaları İVİK'ce kararlaştırılmış ve Merkez Bankasına bildirilmiş olan mamûllerin ilgililere ilân yoluyla duyurulması icabeder.

Bugüne kadar olan tatbikatta, böyle bir ilân yapılmamakta, keyfiyetten sadece Merkez Bankası ve ilgili ihracatçı haberdar edilmektedir. İVİK'ce bu konuda verilen karar herkesi alâkadar ettiğine göre hangi mamûllerin % 10 iadeden faydalandırılmasına karar verilirse bunun derhal ilânı ve % 10 iadeden faydalandırılan mamûllerin bir listede toplanması ve bu listenin Kararnamenin V sayılı listesi olması yerinde olur.

Bugün kararnameye bağlı IV sayılı liste sadece Merkez Bankası, Maliye ve İller Bankasını alâkalandırmakta, vergi iadelerinde belediyelere düşen hisseyi göstermektedir.

Liste sayısını çoğaltmak bakımından herkesi ilgilendirmeyen IV sayılı liste Kararnameden çıkarılıp bunun yerine % 10 iadeden faydalandırılması kabul edilen mamûlleri gösteren listenin konulması da mümkündür.

3071 sayılı Kararnamenin (j) bendi 2 ci paragrafında Ticaret Bakanlığının özel kişilere ait kuruluşların bahse konu bilgileri Bakanlığın belli edeceği süre içinde vermek zorunda oldukları kayıtlıdır.

Aynı bilgileri bazan, Ticaret Bakanlığı yerine, teşkil olunan teknik heyetler de talep etmektedirler.

Kararnamenin bu hükmü Bakanlığa özel kişilerden bilgi isteme yetkisi vermiş ve özel kişilerin de bu bilgileri vermek zorunda olduklarını belirtmiş, ancak aksine hareket olunduğu zaman, yani özel teşekküllerin istenen bilgileri vermemesi halinde bir müeyyide derpiş olunmamıştır.

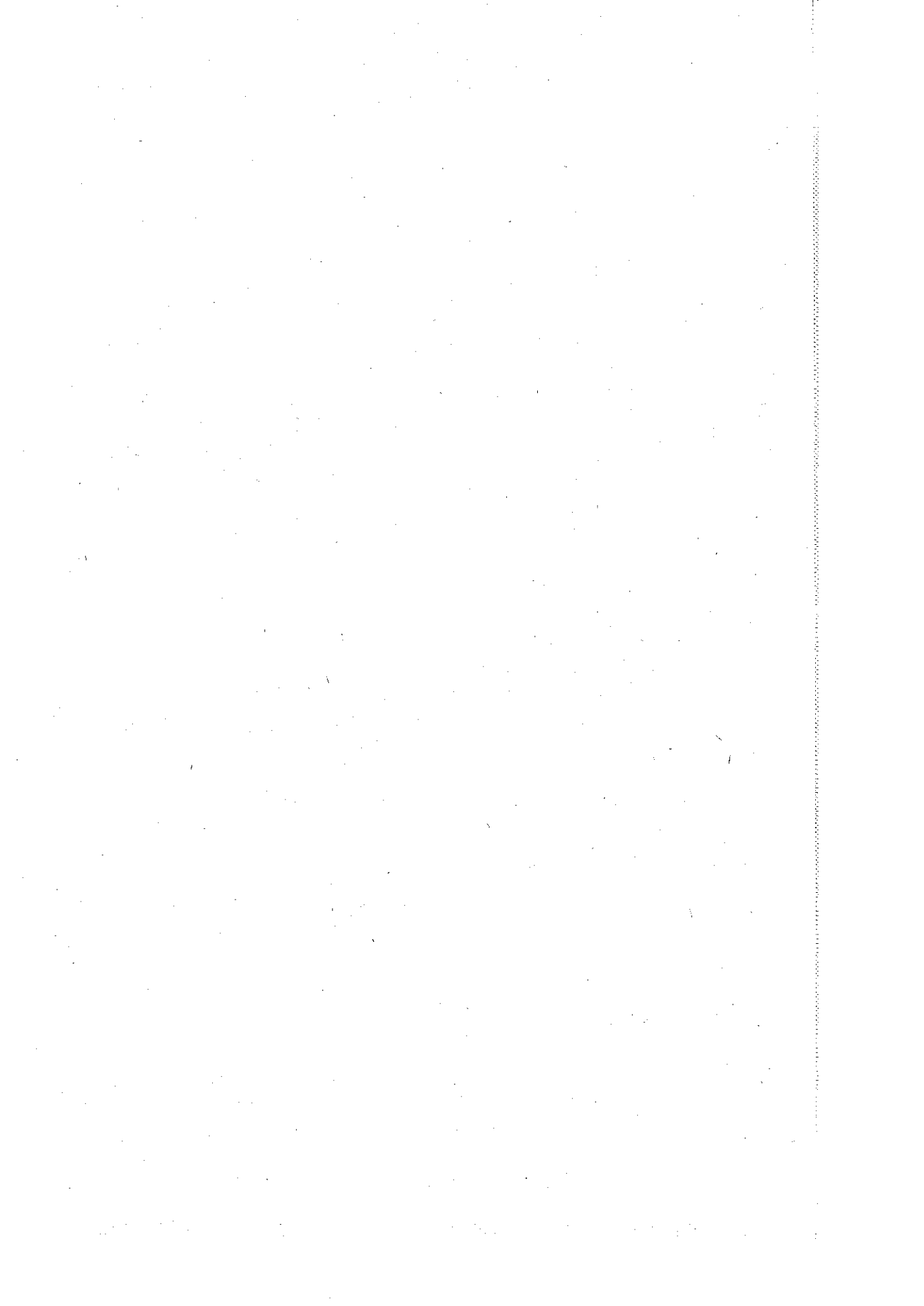
Sistemin aksamadan yürümesi, özel teşekküllerden istenen bilgilerin hemen verilmesine bağlı bulunduğuna ve bu konuda özel kişilere mecburiyet tahmil olunduğuna göre, bu mükellefiyet ve mecburiyete riayet olunmamasının müeyyideye bağlanması ve meselâ Vergi Usul Kanununa aykırı bir durum doğacağıının Kararname metninde belirtilmesi uygun olacaktır.

Vergi iade rejimi tatbikatından alınan neticeler :

Vergi iade rejiminin tatbikatı esas itibariyle 1964 senesinde olmuştur. Merkez Bankasından gelen listelere göre Mart 1964 den itibaren sözü geçen Bankaca ilgili ihracatçılara yapılmış olan vergi iadeleri aylar itibariyle aşağıda gösterilmiştir:

		Aylık İade Tutarı TL.
Mart	1964	250.128.—
Nisan	»	230.699.50
Mayıs	»	1.025.381.90
Haziran	»	7.895.232.84
Temmuz	»	2.652.300.03
Ağustos	»	8.391.544.71
Eylül	»	5.469.285.61
Ekim	»	1.144.657.31
Kasım	»	4.342.730.66
Aralık	»	2.400.993.32
YEKÜN...		33.802.953.88

Mamûl ihracatında vergi iade rejiminin ihracatımıza mûsbet istikamatte tesiri olup olmadığı şeklinde akla bir sual gelebilir. 10 aylık tatbikat neticeleri ile bu konuda kat'î bir fikri beyan etmeğe imkân olmayacağı aşikârdır. Buna rağmen, bu kısacık devrede dahi rejimin, bilhassa pamuklu ve yünlü mensucat ile, krom konsantreleri ihracatında bir artma amili olduğu daha şimdiden ve kesin olarak ifade olunabilir. Ön n m zdeki senelerde bu rejimin bel bağladığı m z mam l ihracatını arttıracak başlıca amil teşkil edeceği söylenbilir.



ÖZEL İDARELERİN FİSKALİTESİ

İ. Sadı TINAZTEPE

Maliye Müfettişi

GİRİŞ

Konuşmamızın mevzuu, İl Özel İdarelerinin mali sistemidir. Önce modern bir vergi sistemi içinde mahalli idarelerin yeri ve önemi ne işaret olunduktan sonra İl özel idarelerinin fiskalitesine temas ederek hizmet ve giderlerini inceleyip gelirlerin kifayetsizliğini belirtecek ve bu konuda yapılması lüzumlu çalışmaların mahiyeti ve zarureti ile anahatlarını belirteceğiz.

Bu vesile ile, bu konuşmada belirtilecek hususların, Özel İdareler Maliyesinin ıslahı konusundaki, üyesi bulunduğumuz Vergi Reform Komisyonu tarafından yapılan, çalışmaların bir sistem dahilinde derlenme ve taktimi, olduğunu ifade edelim.

I — GENEL GÖRÜŞLER

1. Kanunun mahiyeti ve mahalli finans kavramı :

Milli hudutlar içinde yaşayan fertlerin genel mahiyetteki müşterek ihtiyaçları «kamu hizmetleri» kavramı dahilinde Devlet tarafından karşılanmakta, mahalli birliklerin kendilerine has özel hizmetleri ise bu mahalli idareler tarafından deruhte olunmaktadır. İşte mahalli kolektivitelere bu hizmetler için mali kaynaklar sağlanması «mahalli finans» kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Mahalli finans, İdare hukukunun tarihi seyri içinde merkeziyet ademi merkeziyet prensiplerinin, memleketten memlekete ve zamanla değişen tatbikatına göre, ehemmiyet arzemiştir.

Öteyandan, modern devlet anlayışı muvacehesinde kamu hizmetleri kavramı ve önemi genişlerken kamu giderleri de buna paralel hızlı bir artış seyri göstermekte, bu gidış içinde mahalli idarelerin giderleri de sür'atle artmaktadır.

Kamu masraflarındaki bu artış, bir yandan ekonomik, sosyal ve teknik gelişmeye diğer yandan halkın ve idarenin fikri ve politik görüş ve davranışlarındaki gelişme ve değişmelerin sonucudur. Böylece, mahalli idarelerin karşıladığı hizmet ve bunların gerektirdiği masraflardaki artış mahalli finansa âmme maliyesi içinde önemli bir yer ayrılmasını gerektirmiştir.

2. Özel idare maliyesinin sistem içerisindeki yeri :

Anayasa'nın 116. maddesi mahalli idareleri «il, belediye veya köy halkının müşterek mahalli ihtiyaçlarını karşılayan ve genel karar organları halk tarafından seçilen kamu tüzel kişileri» olarak tarif ettikten sonra «bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlamır» hükmünü koymuş bulunmaktadır.

Konumuz, mahalli idareler arasındaki İl Özel İdarelerin fiskalitesi, mali sistemidir.

Herşeyden önce, Özel İdarelerin organik bir mali nizam anlayışı içinde bir yönü ile merkezi finans sistemine diğer yönü ile de Belediyeler Maliyesine olan bağlılığına işaret edelim. Bu durumda, Özel İdareler Mali sisteminin incelenmesinden evvel «mahalli idare faaliyetlerinin bu idarelerin mali kompetansına göre mi, yoksa Devlet Bütçesine bağlı olma esasına göre mi yürütüleceği» meselesi ortaya çıkmaktadır.

Mahalli idare faaliyetlerinin Devlet Bütçesine bağlı bir şekilde ifası halinde bittabi bu idarelerin bağımsızlığından bahs olunamaz. Mahalli tüzel kişiler ancak kendi masraf ve gelirlerini serbestçe tayin ve tesbit etmeleri halinde muhtariyet prensibine uygun bir varlık ihtisabederler.

Bu ikinci sikkâ göredir ki idari desantralizasyon kavramı ortaya çıkmaktadır.

Nitekim, Anayasamız bu görüşün ışığı altında, mahalli idareleri görevler ile orantılı gelir kaynaklarına sahip bağımsız kuruluşlar olarak tanımlamıştır.

Ancak, hemen işaret edelim ki, ademi merkeziyet prensibinin tatbiki ne derece olursa olsun federal Devlet sistemi hariç, mahalli muhtariyet daima belli ölçülerde Devletin vesayeti altında kalacağı cihetle bu muhtariyet mali yönden de sınırlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

Burada, bir idare hukuku konusu olan bu merkeziyet ademi merkeziyet probleminin üzerinde durulmuyarak, mahalli idarelerin Anaya-

samızda yer almış bulunan varlığını nazarı dikkate almak suretile «Özel İdarelerin fiskalitesi»ni inceliyeceğiz.

3. Mahalli finansın yetersizliği :

Mahalli idarelerin gelir sisteminde, özellikle fiskal gelirlerinde bir daralma ve gerileme müşahade edilmektedir. Bu olayın, Özel İdareler plânında, bunlara ayrılabilen mali kaynakların bir bakıma hemen tamamen yok olmaları şeklinde tecelli ettiği görülmektedir.

(Nitekim, biraz sonra mali durum tahlilinde belirteceğimiz gibi 1950 de 95 milyon liradan ibaret Özel İdare gelirleri 1962 de 526 milyon liraya yükselmişse de, bunun 260 milyon lirası % 50 si, Genel ve katma Bütçelerden transfer ve yardımlar olup, ayrıca Özel İdare gelirlerinin Devlet gelirlerine nisbeti de % 3 ten % 2 ye doğru bir azalma seyri göstermektedir.)

Bu mali vakianın sebeplerini şöyle özetlemek mümkündür :

a) *Gelirler noktasından :*

Çağdaş fiskalite, mali ekonomik, sosyal ve teknik görüş ve icapların etkisi altında küçük vergileri ve benzeri mükellefiyetleri tasfiye etme, kamu giderleri sistemini masif randımanlı büyük vergiler üzerine oturtma yolunda gelişmektedir. Diğer bir tabirle gelirler merkezileşmektedir.

Buna amil olan faktörler kamu giderlerinin gitgide ve sür'atle artması, evvelce mahalli idarelerce ifa olunan bir kısım hizmetlerin mahalli plândan milli plâna intikal etmesi ve bunu karşılayacak kamu gelirlerinin tek bir ana kaynaktan yani milli gelirden sağlanmasıdır.

Bu faktörlerin âmme maliyesinin merkezileşmesi yolunda yaptıkları tazyik «büyük bütçenin çekim gücü» tabiri ile ifadesini bulmaktadır.

Kamu gelirleri sisteminin dayanacağı masif randıman veren vergiler Gelir, Kurumlar, Gider, Gümrük, Tekel ve Motorlu Kara Taşıtlar Vergileri gibi mükellefiyetlerdir.

Bu mükellefiyetlerin gerek fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonları, gerekse kuruluş teknik ve uygulama imkânları bakımından mahalli olamayacakları, ancak merkezi idare plânında organize edilerek yürütülebilecekleri açıktır. Nitekim bu vergilerin tarh ve tahsili geniş çapta ve iyi organize edilmiş bir vergi teşkilâtına ihtiyaç göstermektedir.

Bunun haricindeki tatbikata bazı federal devletlerde rastlanmakta ise de, bizdeki gibi mülki taksimat nizamı Fransadaki deportman sisteminden alınma ve adetleri artan ufak ünitelerden kurulu memleketlerde, önemli bir mali kaynağın doğrudan doğruya il idarelerine bırakılması mümkün görülmemektedir.

Bunun dışında, mahalli plânda organize edilmesi ve geliştirilmesi mümkün olan ve hatta gereken bir kısım mükellefiyetler mevcuttur. Bunların başında Emlâk Vergisi (Bina ve Arazi vergileri yerine), Meslek vergisi, Eğlence, İlan ve reklâm vergileri... gelmektedir.

Ancak, bu mükellefiyetler de menşe ve mahiyetleri icabı Belediye gelirleri cümlesinden olup, yalnız Emlâk Vergisi mali tevzin çerçevesinde Belediye ve iller arasında bölüşülebilir.

Böylece, İl Özel İdarelerinin prensip itibarile müstakil bir fiskalitesi olmayacağını kabul etmek ve mali varlıklarını muhafaza gerekiyorsa bunu Mali Tevzin nizamı içinde Genel Bütçeden ve ayrıca Emlâk Vergisinden ayrılacak paylarla beslemek düşünülebilir.

b) *Giderler bakımından :*

Bir kere, mali bağımsızlıklarını sağlayabilecek yeterli özel mali kaynaklardan mahrum Özel İdarelerin devamlı masraf gerektiren önemli kamu hizmetleri ifası ancak genel bütçe yardım ve payları ile mümkün olmaktadır. Bu suretle, gelir finansman yönünden merkezi hükümete bağlanan mahalli idareler hizmet yönünden de aynı otoritenin murakabesi altına girerler. Nitekim bütçelerinin yarısı Genel ve katma bütçelerden dotasyon ve sübvansiyon suretile beslenen İl Özel İdareleri, bu sahada görülecek hizmetin ifasında da ilgili Bakanlıkların görüşlerine göre iş plânlaması yapmak durumunda kalmaktadır.

Diğer taraftan, zamanımızın ekonomik, teknik, sosyal görüş ve gelişmeleri, evvelce il seviyesinde olan birçok hizmetin milli plâna intikal etmesini, kısmen de Belediyeye bırakılmasını gerektirmektedir. Karayolları, eğitim ve sağlık hizmetleri başlıca misallerdir. Bu netice üzerinde müessir olan faktörler ulaştırma ve haberleşme sistemlerinin gelişmesiyle iller arasındaki ayrılığın gitgide azalması, nüfusun artışı ve seyyal hale gelmesiyle ekonomik hayatın kesifleşmesi ve mahallilik konsepsiyonunun kalkmakta olması, ve nihayet çoğu hizmetlerin rasyonel işletmecilik esaslarına göre büyük üniteler halinde organize ve idare zaruretidir.

Bu suretle Özel İdarelerin, bir yandan gelir kaynakları diğer taraftan hizmet - masraf yönünden içinde buldukları gerileme netice-

si daha bariz bir şekilde müşahade edilebilmektedir.

Şimdi bu genel görüşlerin ışığı altında, Türkiyede İl Özel İdarelerini, gelişme seyri ve içinde buldukları mali durum bakımından inceledikten sonra yapılması gerekli bir reformun alternatiflerini ve alınabilecek tedbirleri araştıralım.

II — TÜRKİYEDE İL ÖZEL İDARELERİ

1. Özel idare kavramı :

Türkiye, merkezi idare kuruluşu bakımından, coğrafi durum, iktisadi şartlar ve kamu hizmetlerinin gerekleri dikkate alınmak suretile illere, iller ilçelere, ilçeler de bucaklara bölünmüş ve illerin genel idaresinin yetki genişliği ve görev ayrımı esaslarına göre düzenleneceği kabul olunmuştur. (Anayasa md. 115. 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu madde 1, 3) Ayrıca, Devlet genel mahiyetteki hizmetlerin ifasını üzerine alarak halkın mahalli mahiyetteki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasını mahalli idarelere bırakmıştır. Bunlar İl Özel İdareleri, belediye ve köylerdir. İl Özel İdareleri, İl halkının müşterek mahalli ihtiyaçlarını gören ve genel karar organları halk tarafından seçilen kamu tüzel kişileridir demistik. Anayasamız, Özel İdarelerin kuruluş ve işleyişleriyle görev ve yetkilerinin kanunla düzenleneceğini ve bu idarelere görevleriyle orantılı gelir kaynakları sağlanacağını da hükme bağlamıştır.

2. Özel idarelerin tarihçesi :

Bizde illerin ve İl Özel İdaresinin kuruluş ve gelişmesi anahatlarla şu seyri takip etmiştir :

Osmanlı İmparatorluğunda iller ilk defa sadece bir idari taksimat bölgesi olarak meydana çıkmış ve sonradan kamu idaresi mahiyetini almıştır.

Tanzimatın getirdiği mali islahat hareketi içinde iltizam usulü kaldırılmış, eyaletlerdeki vergileri toplamak üzere «muhassıllık» teşkilâtı vücade getirilmiştir. Bunların yanısıra Mahalli Meclisler teşkil edilmiştir ki bunlar mahalli ademi merkezîyet temayüllerinin ilk belirtirleridir.

1864 tarihli «Vilâyet Nizamnamesi»nde daha ileri bir hareketle «Vilâyetin Umuru Hususiyesi» ismile özel bir fasla yer verilmiştir. Buna göre her ilde bir «meclisi Umumî» bulunacak, bu meclis devlet

ilçe ve köy yollarına, Belediyeye ait binaların bakım ve onarılmasına, ziraat ve ticaret işlerinin geliştirilmesine, vergilerin tadiline ait mü-talâasını bildirecektir; meclisin irca karar yetkisi yoktu.

1870 tarihli «İdarei Umumiyei Vilâyet» nizamnamesi aynı esas-lar dairesinde umumî meclislerin müzakere edecekleri işleri arttırıp genişletmişti.

Böylece, bu iki nizamname bir mahalli idare organı ihdas ede-rek desantralizasyon prensibine bir temayül göstermişse de illere tüzel kişilik tanımadığı gibi icari karar yetkisi de vermemiştir.

1870 Kanunu Esasi'si vilâyetlerin yetki genişliği ve görev ayrımı esaslarına göre tanzim olunacağını kabulle idari ademi merkezîyet esasını vazetmiştir. Bu çerçevede dahilinde hazırlanan tasarı kanun-laşamamış ve nihayet 1913 te muvakkat bir kanun olan «İdarei Um - miyei Vilâyet Kanunu» çıkarılmıştır. Kanun, 75. maddesile vilâyeti «emvali menkule ve gayrimenkuleye mutasarrıf ve işbu kanunla muayyen ve mahdut vezaifi hususiye ile mükellef bir şahsı manevi olarak tanımlamaktadır.

«Teşkilâtı Esasiye Kanunu» Vilâyetler bakımından «Kanunu Esasi» nin koyduğu esasları muhafaza etmiştir.

1913 tarihli kanunun «idarei umumiyesi vilâyet» kısmı 1426 sa-yılı «Vilâyet İdaresi Kanunu» ile kaldırılarak yeni hükümler konul-muşsa da, «İdarei Hususiyei Vilâyet» kısmı hale n yürürlükte olup Anayasada yer alan İl Özel İdarelerine ait hükümleri bu kanun dü-zenlemektedir. (Bu vesile ile, yeni bir kanun tedvin olunarak, mo-dern hukuk anlayışı ve Anayasa ilkeleri çerçevesinde İl Özel İdarele-rinin yetki ve ödevlerinin yeniden düzenlenmesinin yerinde olacağına işaret etmek isteriz.)

III — İL ÖZEL İDARELERİNİN MALİ DURUMU

1962 yılı konsolide bütçelerindeki rakamlar itibarile İl Özel İda-relerinin gelir ve gider yönleriyle malî durumlarını şöyle gösterebiliriz:

Giderler	(Milyon T.L.)	%	
Genel idare giderleri	59.6	14.—	
Eğitim hizmetleri	209.7	49.5	
Bayındırlık işleri	86.4	20.3	
Sağlık hizmetleri	5.9	1.4	
Tarım ve veteriner işleri	7.—	1.6	
Çeşitli giderler	48.8	11.5	
Yardımlar	7.3	1.7	
	425.0	100.—	
			<u>Gelirler</u>
	169.7	32.1	Bina, Arazi, Buhran vergileri
	39.7	7.5	Akaryakıt Vergisi payı
	16.5	3.1	Harçlar
	11.4	2.1	Emlâk gelirleri
	28.3	5.2	Çeşitli gelirler
	260.3	50.0	Yardımlar
	526.3	100.—	

Gelirlerle masraflar arasındaki fark genel bütçeden yapılan yardımlarla ilgili bütçe tatbikatının bir neticesidir.

Özel idarelere ait 425 liralık bu giderlerin 214 milyon lirası adi (% 50.3), 211 milyon lirası da olağanüstü giderlere aittir (% 49.7).

Tabloda görülen bu hizmet ve gelir pozisyonlarını, dayandıkları mevzuat ve mahiyetlerinde zamanla vuku bulan değişiklikler yönünden kısaca incelemeye çalışalım :

A) Hizmetler :

1. Genel idare giderleri :

60 milyon lira ile masrafların % 14 ünü teşkil eden bu kalem illerin genel mahiyetteki giderleridir. Meclis ve encümen üyelerinin ödenekleriyle personelin özlük hakları, yönetim masraflarından teşekkül eden adi idare giderleri bu miktarın % 87 sini; Özel İdare binalarının ve idare amirlerinin konutlarına ait yapı satın alma ve istimalâk giderlerine taallûk eden olağanüstü masraflar ise % 13 ünü teşkil etmektedir.

2. Eğitim hizmetleri :

İl Özel İdare hizmetlerinin önem itibarile başta geleni % 49.5 oranı ve 210 milyon lira ile eğitim işleridir.

Bu hizmet ana çizgileri ile şu seyri takibetmiştir :

İdarei Umumiyei Vilâyat Kanunu'nun 78. maddesi «İlkokullar ile ilk öğretmen okulları, gece mekteplerinin tesis ve inşası ile bunların Maarifi Umumiye Kanununa tevfikan idare ve nezaretini» Özel idarelere vazife olarak vermişse de 1962 tarih ve 789 sayılı Maarif Teşkilâtına ait kanunun 3,4. maddeleri ile okul açılması Millî Eğitim Bakanlığının ruhsat ve muvafakatine bağlı kılınmıştır.

Halen lise, ortaokul, ilk öğretmen okulu ve köy öğretmen okulu açılması Millî Eğitim Bakanlığı hizmetleri meyanındadır. İl Özel İdareleri'nin ilk öğrenim ile ilgili hizmet sahaları 222 sayılı ilk Öğrenim ve Eğitim Kanunu ile düzenlenmiştir.

İlk öğrenim ve eğitim kurulları tarafından hazırlanıp İl Genel Meclisi'nce onanan ve Millî Eğitim Bakanlığının tasvibinden geçen 3 er yıllık plânlar dairesinde :

a) İlk öğrenim gelirlerinin % 70 i ile okul binalarının arsa, bina yapım, okul eşyası ve ders araçlarını sağlama, esaslı onarım giderleri karşılanmaktadır;

b) % 30 u ile de, okul ve öğretmen evlerinin küçük onarımları, genel giderleri, öğrencilerin sosyal yardım masrafları, halk ve çocuk kitaplıklarının giderleri görülmektedir. Müstahdem ücretleri de bu guruba girmektedir.

Bu suretle, İl Özel İdarelerinin ilk tahsile inhisar eden eğitim hizmetleri ilk okul öğretmenlerinin maaş ve ücretleri dışındaki diğer giderleri kapsamaktadır.

3. Bayındırlık hizmetleri :

Özel İdarelerin mesgul hizmetleri arasında 86 milyon lira ile toplam masrafların % 20 sini teşkil eden ve ikinci sırayı tutan bu giderlerin mihverini yollarla ilgili faaliyetler ortaya koymaktadır.

Karayollarile alâkalı bu faaliyet de, ekonomik, teknik ve malî sebeplerle, il plânında bilfiil daralma yolundadır.

İl yollarının tarifinden hareketle bu hizmetlerin takip ettiği seyri belirtmeğe çalışılm :

İl yolu, İdarei Umumiyei Vilâyat kanununda «Devlet yolları dışında kalan ve ilçelerle bucakları yekdiğerine rapteden yollar» olarak tarif edilmiştir. (madde 78/1).

Karayolları Genel Müdürlüğü Kuruluş ve görevleri hakkındaki 5539 sayılı kanunun 16. maddesinde ise, il yolları bir il sınırı içindeki ikinci derecede önemi haiz yollar olarak tanımlanmaktadır.

Aynı kanunun 24. maddesinde, 3 yıllık il yolları yapım ve bakım programlarının hazırlanışı belirtilmiştir. İl Özel İdareleri, il yolları şümülüne giren yolların ve bunlar üzerindeki köprülerin yapım, bakım ve onarımları ile kanunun kendilerine tahmil ettiği bir hizmet sahası olarak faaliyettedir.

Bunun yanı sıra, köy yolları ve köy köprülerinin yapım, bakım ve onarımı ile köy içme sularının getirilmesi hizmetleri mevcuttur. Bu hizmetlerin İl Özel İdarelerince ifasını gerektirir bir kanunî hüküm mevcut değildir. Ancak fiiliyatta, Devlet Bütçesi ve katma bütçelerden bu maksatlar için Özel İdare bütçelerine aktarılan ödeneklerle bu hususun tahakkukuna çalışılmaktadır. Köy içme suları işi esas itibarile Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü vazifelerinden olup bu Genel Müdürlükçe Özel İdarelere bırakılan işler bu idarelerce yürütülmektedir.

Tarifi geniş tutulan il yolları fiiliyatta dar hudutlar içinde kalmaktadır. Bunun sebepleri içinde bilhasasa iki faktöre işaret edelim. Bir kere Devlet yollarının gösterdiği sür'atli gelişme temposu yanında il yolları aynı inkişafı gösterememiş aksine il yollarının çoğu Devlet yolu haline inkilâbetmiştir. Diğer taraftan Özel İdarelerin malî kaynaklarının kifayetsizliği bu yollar için gerekli tahsisatları Devlet yardımları ile temin neticesini vermiştir.

Nitekim, İl Özel İdarelerinin Bayındırlık masrafları, 1.700 milyon liralık merkezî idare bayındırlık harcamalarına nisbetle ancak % 5 oranında kalmaktadır.

4. Sağlık hizmetleri :

İller maliyesinin mahallî hizmet konularından biri de sağlık işleridir. Şu var ki, bu hizmet de iller plânında önemini tamamen kaybetmiş olup toplam masrafın % 1,5 una ve 6 milyon liraya ancak erişen sağlık faaliyetleri, Devletin 475 milyon liralık sağlık ve sosyal yardım masraflarının yanında çok cüz'î kalmakta ve bu hizmet kategorisinin önemini tamamen kaybettiği görülmektedir.

İdarei Umumiyei Vilâyat kanununun 78/10. maddesi «Vilâyet dahilinde eytamhane, hastahane, tımarhane ve darülaceze gibi hayır müesseseleri ve sıhî kurumların tesisi»ni illerin sağlık hizmetleri olarak tesbit etmiştir.

Bugünkü fiilî durum, Özel İdarelerin sağlık hizmeti olarak, dispanserler açılması, cankurtaran arabaları bulundurulması, yoksul hasta ve veremlilerin tedavisi, bulaşıcı hastalıklarla savaş hizmetlerini görmesi şeklindedir.

Vilâyet hastanelerinin çoğu genel bütçeye alınmış olup illerin yeniden hastane tesisi için de fiilî bir temayülleri görülmemektedir.

Sağlık hizmetlerinin bu daralma ve gerilemesinin başlıca amili, sağlık kurumlarının malî teknik sebepler ve işletmecilik mülâhazaları ile Devlet plânına intikal etmesidir.

5. Tarım ve Veteriner işleri :

Aynı mülâhazaları bu hizmet gurubu için de tekrarlamak mümkündür. Filhakika, 7 milyon lira ile toplam masrafın % 1,5 unu bulan bu hizmete mukabil Devletin yalnız Tarım Bakanlığı giderleri 243 milyon liradır.

İl Özel İdarelerinin tarım ve veteriner faaliyetleri İdarei Umumiyei Vilâyat Kanununun 78/4. maddesinde yer almıştır. Bunlar, nümune fidanlık, çiftlik, tarla tesisi, çiftçilik okulları açılması, damızlık hayvan depoları tesisi, sergi ve müsabakalar tertibi, meccanen tohum ve fidan tevzii, zirat müzeleri açılması, orman yetiştirilmesi gibi hizmetlerdir.

Yukarda belirtilen mahiyeti ve Türkiye ölçüsünde 7 milyon liralık malî portesile aktif bir mahallî tarım politikası takibi bir yana, verimli ve teşvik edici tedbirler dahi alınamıyacağı açıktır.

6. Çeşitli işler :

Toplam giderin % 11,5 u ile 50 milyon liraya yaklaşan bu oldukça önemli masraf gurubunu çeşitli gider ve paylar teşkil etmektedir.

Müteferrik giderleri İl Özel İdaresi mülklerinin bakım ve onarımı, Vali, Kaymakam, Bucak Müdürü evlerinin bakım, onarım ve demirbaş masrafları, vilâyet matbaası giderleri.. vs. teşkil etmektedir.

Kanuni hisse ve paylara gelince: İl Özel İdaresi Maliyesinin ıslahı ile yakından ilgili olması sebebiyle bu hisse ve payları kategorik bir tasnifle gösterelim :

- Emekli Sandığı ortaklık payı, % 15 (2097 sayılı kanunla).
- Beden Terbiyesi Ödeneği, gelirin % 2 si, (3530 s. kanunla).
- Köy İdareleri sermaye payı, Bina ve Arazi vergileri tahsilâtının % 3 ü, İller Bankasına. (4759 s. kanun).
- İş ve İşçi Bulma Kurumuna yardım, gelirin % 0,5 i. (5562 s. k)
- Halk Bankasına iştirak payı, gelirin % 0,5 i. (5562 s. kanun).
- Korumaya muhtaç çocuklar ödeneği, gelirin % 1 i (6972 s. K).
- Sivil Savunma ödeneği, gelirin % 0,5 i (7126 ve 107 s. Kanun).
- Emekli kesenekleri karşılığı ödemeler (5434 sayılı kanun).
- Asker ailelerine yardım hissesi, Belediye ve köylere % 2 (4189 sayılı kanun).

Bunların bir kısmı, bütçesinin yarısını Devlet bütçesinden yardımlar teşkil eden mahallî idarelerden bir kısım teşekküllere ne derece sun'î gelirler temin ettirildiğinin tipik bir misalini teşkil etmektedir. Sistemden yoksun perakende tedbirlerle gerçek olmayan gelirler yaratmanın reel gelirler araştırmaya tercih olunduğunu gösterir bu mevzuatın radikal bir reform ve incelemeğe tabi tutulması gerektiği şüphe götürmemektedir.

7. Yardımlar :

İl Özel İdareleri giderlerinin son pozisyonu yardımlardır. 7,3 milyon lira ile masrafların % 1,7 sini bulan bu yardımlar Belediye ve köylere yapılan ödemelerle sosyal yardımlardan müteşekkildir.

Malî portesi bundan ibaret bir miktarla ekonomik ve sosyal önem taşıyacak bir yardım sisteminin ifa edilemeyeceği açıktır.

B) Gelirler :

İl Özel İdarelerinin gelirleri, başta Bina - Buhran vergileri olmak üzere Akaryakıt İstihsal vergisinden pay, Harçlar, Emlâk gelirleri ve çeşitli varidata dayanmaktadır.

Bunlara sırasile ve kısaca temas ederek İl Özel İdarelerinin fiskalitesini gelirler yönünden de belirtmeğe çalışalım :

1. Emlâk Vergisi :

İl Özel İdarelerinin fiskal gelirlerinin başında Bina ve Arazi vergileri gelmekte olup 170 milyon lira ile % 32 sini, yardımlar dışında kendi öz gelirlerinin de üçte ikisini teşkil etmektedir.

Mahallî vergiciliğimizin en önemli kaynağı olan bu vergi çağdaş vergi anlayışında da reel karakteri ile kendine mahsus yerini almaktadır.

Türk Vergi sistemine Tanzimatta başlıyan malî ıslahat hareketinin bir devamı olarak giren bu vergi, 1936 yılında Bina ve Arazi vergisi adı ile Özel İdarelere terkolanarak bunlar tarafından tarh ve tahsil edilmesi ve Belediyelere de kendi sınırları içindeki Bina Vergisi hasılatından pay verilmesi yoluna gidilmiştir.

Halen B.M.M.'nde bulunan Emlâk Vergisi tasarısında ise, bir yandan Bina, Buhran, Müdafaa, Arazi vergileri ile alınan vergiler daha rasyonel esaslara göre bir araya toplanmış, diğer taraftan esas itibarile Belediyelere ait bir vergi (property tax) olarak tamamen mahallî bir mükellefiyet şeklinde mütalâa edilmiştir.

Gelir kaynağı olarak Devletle ilgisi tamamen kesilen verginin tahrir, tarh, tahsil işlemleri Maliye teşkilâtı vasıtasile yürütülecek olup fiiliyatta muvaffak olması için, her türlü güçlüğüne rağmen bir «Genel Tahrir»in yapılmasının şart olduğuna da bilhassa işaret etmek isteriz.

Görülüyor ki, Emlâk Vergisi mahallî bir mükellefiyet şeklinde yeniden organize edilirken Özel İdarelerin fiskal kaynağı olarak da muhafaza edilmektedir.

2. Akaryakıt İstihsal Vergisinden payı :

İl Özel İdareleri Akaryakıt İstihsal vergisinden % 22 pay olarak 40 milyon lira almaktadırlar.

Akaryakıt vergisi Devlet vergisi olarak organize edilirken İl Özel İdarelerine ait yol vergisi kaldırılmış ve akaryakıttan alınacak istihsal vergisi hasılatının % 40 ı Karayollarına, % 22 si Özel İdarelerine ve %8 i de Belediyelere tahsis olunmuştur.

Bu suretle, Gider vergileri kategorisinde yer alan akaryakıt vergisi «tahsisi varidat» esasına göre bir bölüşülmeye tabi tutulmaktadır.

3. Resim ve harçlar :

16,5 milyon lira ile varidatın % 3 ünü teşkil eden bu mükellefiyetlerin üzerine kısaca duralım :

a — Taş Ocakları Resmi, harçları :

1901 tarihli Taş Ocakları nizamnamesile tesis edilmiş bu eski mükellefiyet ilkin Devlet gelirleri arasında iken 1925 yılında 608 sayılı kanunla İl Özel İdarelerine terkolunmuştur.

Resmin esasını gerek sahipli gerekse mirî arazide ticaret için ocak açarak taş çıkarılması için verilen ruhsatnameden alınan harç ile ocak sahasının yüz ölçüsüne göre her yıl ve çıkarılan taşların safî değerine göre alınan resimler teşkil eder. Köy sınırları içindeki küçük ocaklarının resmi köylere aittir.

İl Özel İdarelerinin konsolide bütçesindeki yeri 4,5 milyon liradır, % 1 e dahi ulaşmamaktadır.

b — İskele resmi :

Aslında kanunla konulmuş bu isimde bir fiskal mükellefiyet yoktur. Bu terim vilâyet bütçe formülü ile getirilmiştir. Bu gelir, İl Özel İdareleri tarafından inşa olunan iskele, köprü veya geçiş mahsus kayıklar tesisi dolayısıyla yapılan hizmet karşılığı alınan ücretlerdir. Sağladığı varidat 340 bin liradan ibarettir.

c — Nakil Vasıtaları Resmi :

İdareî Umumiyeî Vilâyat kanununa göre Özel idarelerce alınmakta olan bu resim 1953 yılında 6085 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile kaldırılarak İl Özel İdarelerine bu kanuna göre tahsil edilecek harç ve resimlerden % 20 sinin tahsisi kabul edilmişti.

1963 e kadar yürürlükte kalan hükümler uyarınca Özel İdarelerin sağladığı gelir 1,3 milyon liradan ibarettir.

1963 te bu hükümler kaldırılmış, bu konu ile ilgili mükellefiyetlerden harç mahiyetinde olanlar Harçlar Kanunu nizamına alınmıştır. Bu esas dahiline İl Özel İdarelerine de Motorlu Kara Taşıtları Vergisinden % 3 pay ayrılmıştır.

d — Sergi ve panayırlardan alınan resim :

İdareî Umumiyeî Vilâyat Kanunu'nun 78/8. maddesine göre il sınırları içinde kurulan kır pazarları, sergiler ve panayırlardan Vilâyet Meclislerince düzenlenecek tarifeye uyularak cüz'î bir resim alınmaktadır.

e — Şıfalı Maden suları resmi :

Madenlerin aranma ve işletilmesi hakkındaki 4268 sayılı kanunun 2. maddesine göre, Özel İdarelere bırakılan içme ve yıkanmaya mahsus şıfalı sıcak ve soğuk maden sularından resim ve temettü hissesi alınmaktadır.

4. Diğer gelirler :

— Orman mahsulleri satışından il payı. 7336 sayılı kanunun 1. maddesi gereğince Devlet orman işletme ve kereste fabrikalarından orman mahsulü alanlardan satış bedelinin % 3 ü nisbetinde Özel idare hissesi tahsil edilmektedir. 11 milyon lirayı bulmaktadır.

— 3039 sayılı Çeltik kanunu 10. maddesine göre alınacak harç, ücret ve cezalar.

— 3477 sayılı İzmir vilâyeti turistik yollarının inşası kanununun 3. maddesindeki gelirler.

— Kiralar; menkul ve gayrı menkul mallar satış bedelleri.

— Kurumlar geliri (matbaa, fidanlık, pansiyon varidatı).

— Gecikme zamları ve faizler.

— Zararlı Hayvanların yok edilmesi gideri karşılığı.

— İlk öğrenim ve eğitim gelirleri.

Çeşitli gelirler 28 milyon lira ile Özel İdare gelirlerinin % 5 ine baliğ olmaktadır.

5. Mali durumun analizi :

Bir evvelki paragrafta İl Özel İdarelerinin konsolide bütçeleriyle bunu teşkil eden masraf ve gelir pozisyonları teker teker açıklanmıştı.

Şimdi, Özel İdareler maliyesinde yıllar itibarile vukua gelen gelişmeyi, Devlet bütçesi ile de kıyashyarak tahlile çalışalım.

(Bu suretle, müstakil ve kifayetli bir İller maliyesi mevcut olup olmadığının tesbitini müteakip son bölümde yapılması gerekli ıslahatı mevzuubahs edelim).

1950 - 1962 devresinde Genel Bütçe harcamaları İl Özel İdareleri harcamaları şu seyri göstermektedir :

(Milyon TL.)

Yıllar	Özel İdareler bütçesi	Endeks	Devlet bütçesi	Endeks	Bütçeler arası nisbet %
1950	86.8	100	1.591.1	100	5.4
1960	325.7	375	7.449.6	468	4.3
1961	398.3	459	9.194.6	577	4.3
1962	425.0	489	10.338.8	670	4.1

Görülüyor ki İl Özel İdareleri maliyesinin hacmi Devlet bütçesine göre % 4 civarında ve cüz'î bir seviyede kalmış olup inkişaf seyri de tatmin edici olmaktan uzaktır.

Kıyaslamayı bu defa genel bütçe ve Özel idare vergilerinin gayrisafî millî hasılaya oranı itibarile yapalım :

Yıllar	Gayrisafî millî hasıla		(Milyon TL.) Genel Bütçe vergileri			İl Özel İdareleri vergileri		
	Miktar	Endeks	Miktar	Endeks	Nisbet	Miktar	Endeks	Nisbet
1950	10.384	100	1.241	100	% 12	61	100	% 0.6
1960	48.962	471	5.671	456	11	140	229	0.3
1961	49.080	472	6.699	539	13	200	327	0.4
1962	55.175	531	7.114	572	13	232	380	0.4

Yukarıdaki tetkikten, devlet yardımları dışındaki Özel İdare gelirlerinin gayrisafî millî hasılaya nisbetle ne derece ufak mikyasta kaldığı ve gelişmeyi takibetmediği görülmektedir.

Başlıca gider pozisyonlarındaki gelişme seyrine de kısaca temas edersek :

— Eğitim giderleri :

1950 de 12.6 milyon lira ile toplam giderlerin % 14 ü olan bu masraf, 1962 de 210 milyon lira ile masrafların yarısına yükselmiştir.

Bu miktar, Devlet Genel ve katma bütçelerindeki 1.788 milyon liralık eğitim masrafının % 11.7 si, Devlet İlk Eğitim giderleri 888 milyon liralık tutarının ise % 24 üdür.

— Bayındırlık giderleri :

1950 de 15.2 milyon lira ile toplam giderlerin % 17 si, 1962 de ise 86.4 milyon lira ile % 20 sidir. Devlet ve katma bütçeli dairelerin 1.700 milyon liralık Bayındırlık giderlerine nisbet edilirse % 5 ine erişmektedir.

— Sağlık hizmetleri :

1950 de 9 milyon lira ile Özel İdare giderlerinin % 10 unu teşkil eden bu hizmet kategorisi tam bir gerileme göstererek 1962 de 6 milyon lira ile % 1 e inmiştir. Devletin aynı mahiyetteki giderleri olan 475 milyon liraya nisbeti % 1.2 dir.

— Tarım ve veteriner giderleri :

Aynı seyri takibettiği görülen bu hizmetler de 3,4 milyon lira ile giderlerin % 4 ünü tutarken 1962 de 7 milyon lira ve % 1 olarak kalmıştır. Devletin tarım ve veteriner giderleri olan 243 milyon liraya nisbeti de % 3 ü bulmaktadır.

Görülmektedir ki, İl Özel İdarelerinin giderleri arasında yeğâne nisbî önemi olan ve bir dereceye kadar gelişme halinde bulunan eğitim masraflarıdır. Bunu daha geriden bayındırlık hizmetleri takibetmektedir. Diğer gider kategorileri ise önemsiz bir mahiyet arz etmektedirler.

Malî durum tahlilini bir kere de gelir kategorileri yönünden topluca yapalım :

(Milyon TL.)

Yıllar	İl Özel İdarelerinin		Toplam	Endeks	Yardımlar	Endeks
	Fiskal gelirleri	Diğer varidatı				
1950	61.3	13.8	75.1	100	19.7	100
1960	133.1	33.3	166.4	221	165.9	842
1961	195.8	28.8	224.6	299	208.0	1055
1962	225.9	39.7	265.6	353	260.3	1321

Bu suretle, İl Özel İdareleri maliyesinin yarı yarıya Devlet yardımı ile beslendiği, geçen 12 yıl içinde kendilerine has gelirlerinin 3,5 misli artmasına mukabil yardımlarda 13 mislinden fazla bir artış olduğu anlaşılmaktadır.

IV — İL ÖZEL İDARELERİ MALİYESİNİN ISLAHI

1. İl özel idarelerinin fiskalitesi :

Modern malî sistemlerde belirli bir mahallî fiskalitenin ancak Belediyelere inhisar eden bir malî nizam olarak kurulması mümkündür. Zira, millî sınırlar içinde genel mahiyetteki Devlet vergi ve harçları nizamı yanında, Emlâk vergisi, işletme veya meslek vergisi, eğlence, ilân, reklâm vergileri ve harcamalara iştirakler gibi mahallî karakter taşıyan bir kısım mükellefiyetler vardır ki bunlar Belediyelere ait vergiler olarak mütalâa edilmelidir. (Belediye vergi ve harçları kanunu tasarısı bu esasa dayanmaktadır.)

Bunlar dışında, iller plânında ve illere has bir kısım vergi ve harçlardan müteşekkil özel bir fiskalitenin yaratılması ve işletilmesi bu malî nizam içinde mümkün görülmemektedir. Şimdiye kadar büyük kısmı Özel İdarelere ayrılan Emlâk (Bina, Buhran, Arazi) vergileri de yeni tasarı ile Malî Tevzin nizamı içine alınmaktadır.

Bir zamanlar Özel İdarelerin yol giderlerini karşılayan bir «baş vergisi» karakterindeki yol vergisi uygulaması ise kesin olarak kapanmıştır. (Filhakika, az gelişmiş ülkelerde atıl isgücünün değerlendirilmesi için özel bir mükellefiyet olarak kullanılması tartışma konusu olmakta ise de bu halile dahi merkezi plânda bir mevzu olduğu açıktır.)

Eğitim giderlerini karşılamak için özel bir Eğitim Vergisi ihdası veya eğitim hizmetinin genel olarak ücrete tâbi kılınması tezinin de karşısında olduğumuzu ifade edelim.

Bu sahalardaki vergi ve vergileme imkânları ortadan kalkınca, geriye halen illerde uygulanan bazı verimsiz mükellefiyetler kalmaktadır.

Bunlardan, birincisi Taş Ocakları resmidir. Türkiye çapındaki verimi 4,5 milyon liradan ibaret dağınık ve tatbiki zor bir vergileme sahasıdır.

İskele resmi ise 340 bin lira hasılat sağlamaktadır. Her ikisinin modern ve verimli vergiler haline getirilerek yaştırılması ihtimali varit bulunmamak gerekir.

Görülüyor ki, illerin bizzat uygulayacağı malî önemi haiz verimli malî kaynakları mevcut değildir; ve bittabi bu temeller üzerine müstakil bir mahallî fiskalite oturtulamıyacağı açıktır.

Kanaatimizce, böyle bir «İl Özel İdareleri fiskalitesi» nin yaratılma ve yaşatılması vergileme ilmi ve tekniği ile bağdaşma imkânından mahrum kalacaktır.

2. Reformun prensip ve sistemi :

Hizmet ve gelirleri yönünden ifa ettiği fonksiyonun halihazır durumu ve yetersizliği müşahede olunan İl Özel İdarelerinin malî bakımdan ıslahının ne yolda gerçekleştirilebileceği araştırılırken şu arternatifler karşısında kalınmaktadır :

a — Radikal bir reform fikrinden hareketle Özel İdareler Maliyesini sadece masrafçı daireler haline getirmek.

b — Bu tezin aksine, yeni özel kaynaklar bulmak ve hizmetleri yeniden organize etmek suretile İl Özel İdareleri plânında malî muhtariyeti gerçekleştirmek.

c — Radikal reform tezini prensip itibarile kabul etmek, ancak bu tezi, merkezileşme vetiresi dışında kalan talî ve zarurî bazı hizmetlerle bir kısım müteferrik mahallî gelirleri Özel İdarelere bırakmak suretile, Anayasa hükümlerine, mevcut idarî nizamımıza ve geçirilecek intikal devresinin realitesine uygun bir şekilde gerçekleştirmek.

Malî durum hakkındaki açıklamalarımızda belirttiğimiz üzere, İl Özel İdarelerinin gerek hizmet ve gerekse malî kaynaklar yönünden içinde buldukları gerileme gerçeği karşısında, takibi gereken yol radikal bir reform fikrini kabulle bu idareleri masraf yerleri haline getirme olmalıdır.

Filhakika, esas itibarile Devlet yardım ve payları ile beslenen, hizmet sahaları daralma yolunda bulunan ve çok sayıda küçük illere bölünen İl Özel İdaresi malî teşkilâtını malî muhtariyet görüşünden hareketle sun'î olarak ayakta tutmak, rasyonel bir malî sistem anlayışı ile mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, böyle bir radikal ıslahata Anayasamızın ilgili hükümleri bugün için imkân vermemektedir.

Islahat için kabul olunan prensip ile Anayasa hükümleri ve idarî bünyemizin fiilî durumu dikkate alınarak reformun şu esaslara göre gerçekleştirilebilmesi mümkündür :

a) Özel İdarelere eski ve yeni dağınık bir kısım mevzuatla tahmil edilmiş bulunan masraf konuları yeniden gözden geçirilerek ayrılmalıdır. Bunlardan mahallî hizmet karakterini taşıyanlarla genel idare giderleri mahallî idare faaliyet kadrosu içinde bırakılmalı, diğerleri ise tasfiye edilmeli veya Devletin il plânındaki hizmetleri içine alınmalıdır. (İl Özel İdareleri ile ilgili mevzuatın yeniden tanzimi ve kodifiye edilmesi sağlanmalıdır.)

b) İl Özel İdarelerinin bu çerçevede içersindeki masrafları, prensip itibarıyla, Malî Tevzin nizamına göre bu idarelere ayrılacak paylarla karşılanmalıdır.

c) Özel İdarelerin malî fonksiyonu, gelir teşkilâtı kaldırılacağına göre, bütçenin hazırlanması ve tatbikatı ile masrafların yapılmasına inhisar edecektir.

3. İl özel idarelerinin gelir kaynakları :

Bu esaslar çerçevesinde kurulacak bir sistemde İl Özel İdarelerinin gelirleri şu üç kategoriye ayrılacaktır: Malî Tevzin yoluyla ayrılacak paylar - İl Emlâki gelirleri - Çeşitli gelirler.

a) *Paylar :*

Halen B.M.M.'nde bulunan Malî Tevzin Kanunu Tasarısı, Devlet ve mahallî idareler arasında gelirlerin bölüşülmesi esasına dayanarak, bu idarelere Devlet Vergi hasılatı toplamından paylar verilmesini öngörmektedir.

Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal, Emlâk Alım, Motorlu Kara Taşıtları, Gider, Gümrük ve Damga Vergilerinin yıllık fiilî hasılat toplamının % 3 - 6' sı Belediyelere, % 0,5 - 1,5' u İl Özel İdarelerine verilecektir. Bu paylar mahallî idarelerce nüfus sayısı ve fiskal hasılat esaslarına göre bölüşülecektir. Hasılatı tamamen mahallî idarelere bırakılmış olan Emlâk Vergisi de İl Özel İdareleri, Belediye ve köyler arasında, yine aynı esaslar çerçevesinde taksim olunacaktır.

Ayrıca, mahallî hizmetlerin ifasında paylar dahil kendi gelirleriyle kapatılamıyacak zarurî harcamalar için Genel Bütçeden direkt yardımlar yapılması hükme bağlanmaktadır.

b) *Emlâk gelirleri :*

Özel İdarelerin bu fasla giren varidatı konsolide bütçelerinin % 2,1 i tutarında ve 11,4 milyon liradır. Bazı İdarî tedbirlerle verim-

leri artırılabilir. Diğer taraftan, madenlerden Devletçe alınan paylardan bir kısmının Özel İdarelere terki de düşünülebilecek hususlar arasındadır.

Bu taktirde, hasılatı yıllık 4,5 milyon lirayı bulan Taş Ocakları Resmi de, bu anlayış dahilinde, İl Özel İdarelerine ait bir hak geliri olarak muhafaza olunabilir.

c) *Müteferrik gelirler :*

Bunlardan tasfiyesi gerekenleri şöyle sıralıyabiliriz :

— İskele Resmi. (Ücret haline getirilmek suretile).

— Panayır ve Kır Pazarları Resmi. (Fiilen tahakkuk ve tahsilâtı mevcut bulunmamaktadır).

— Orman mahsulleri gatısından vilâyet hissesi. Yıllık hasılatı 11 milyon lira olan bu gelirin, yukarıda temas olunduğu üzere, şimdilik bir hisse olarak muhafazası düşünülebilir.

Bunlar dışında, arızî karakter taşıyan ve muhasebeleştirilmeleri bakımından İl Özel İdareleri bütçelerinde faizler, geri alınan paralar, çeşitli gelirler gibi adlar altında yer alan kalemler şüphesiz ki mahiyetleri icabı bütçe akdrosu içinde kalacaklardır. Hasılatı belli maksatlara bağlanan «çeltik gelirleri» de emanet para olarak Çeltik Kanunu icabı bütçedeki yerinde kalacaktır.

4. **Teşkilât meselesi :**

Mahallî finans probleminin önemli bir konusunu da İl Özel İdarelerine bağlı vergi teşkilâtının Maliye Bakanlığı teşkilâtına bağlanması teşkil etmektedir.

Bu mes'ele, Özel idareler plânındaki vergileme ile ilgili hizmet ve faaliyetlerin esasen bütün illerde mevcut Maliye Bakanlığı/gelir teşkilâtınca derruhte edilmesi suretile gerçekleşecektir.

Bu teşkilât reformununun mucip sebeplerini şöyle özetliyebiliriz:

Bina ve Arazi vergileriyle zamlarının yerini alacak ve yeni Malî Tevzin nizamına girecek olan modern Emlâk Vergisinin gereği gibi uygulanabilmesi, verginin mahiyeti, şumulü ve tekniği icabı, ancak Maliye Bakanlığına bağlı ve iyi organize edilmiş bir vergi teşkilâtı tarafından yürütülmesiyle mümkündür.

Bilhassa önemli olan husus, Emlâk Vergisinin, mahallî idarelere hasredilmekle beraber, çeşitli yönlerden millî fiskalite ile sıkı bağ-

lantıları olan temel bir mükellefiyet oluşudur. Bu verginin tatbiki ve gayri safi iratların Gelir Vergisi kanunu bakımından taşıdığı önem ve götürü vergilendirme genel şartları ile gayrimenkul sermaye iratlarına olan tesirini hatırlamak bu konuda kâfi bir husustur.

Bu sebeplerledir ki, Malî sistemimizde gerek fiskal gerekse sosyal ve ekonomik etkileri ile önemli bir yer işgal edecek olan, bütün memlekete yayılı bu ana mükellefiyetin yürütülmesi ancak Maliye Bakanlığı teşkilâtınca kabil olabilir.

Emlâk Vergisi Maliye teşkilâtına intikal edince mütebaki Özel İdare gelirlerinin İl Özel İdareleri saymanlıklarında idare ve tahsili mümkün bulunmaktadır. Esasen bu müteferrik gelirlerin tahakkuk ve tahsil işlemleri özel bir gelir teşkilâtı ve kadrosuna ihtiyaç göstermemektedir.

SONUÇ

Konuşmamızın başından beri yaptığımız açıklamalarda belirttiğimiz gibi, İl Özel İdarelerinin bizzat uygulayacakları malî önemi haiz müstakil ve verimli malî kaynakları mevcut, ve bittabi bu temeller üzerine bağımsız bir mahallî fiskalite oturtulması mümkün bulunmamaktadır.

Radikal bir reform tezinden hareket ederek, Anayasa hükümlerine de uymak suretile, merkezileşme vetiresi dışında kalan bir kısım mahallî hizmet ve gelirleri İl Özel İdarelerine bırakmak ve bunları masraf yerleri olarak organize etmek lâzımdır.

Emlâk Vergisi ve Malî Tevzin nizamı ile İl Özel İdareleri de kendilerine yeterli ve müstakar malî kaynaklara sahip kılınmış olacaktır.

Teşkilâtın da aynı anlayış içinde yeniden organize edilmesi ve bilhassa İl Özel İdareleri hizmetlerine mütedair mevzuatın yeniden tedvini gerekmektedir.

TÜRKİYE'DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TATBİKATI

İlhan ÖZER

Maliye Müfettişi

Tetkik konumuzu (Türkiyede Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikati) teşkil etmektedir. Halen yürürlükte olan 15/6/1959 tarihli ve 7338 No. lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun muhtelif maddelerini izah etmeden önce, bu kanundan önceki tarihi gelişimi ve yeni kanunun gerekçesini açıklamak faydalı olacaktır.

Yürürlükte olan kanunun şerh ve izahlarını, bu kanunun tenkidi ve iyi bir Veraset ve İntikal Vergisinin ne gibi hususiyetleri olması gerektiği konuları takip edecek, kısaca tatbikata da temas edilecek, neticede bazı temenniler ileri sürülecektir .

I — Tarihçe :

Veraset ve İntikal Vergisi, memleketimizde ilk defa 3/4/1926 tarihli ve 797 no. lu kanunla tesis edilmiş ve 1/6/1926 tarihinden itibaren tatbikine başlanmıştır.

Beş yıl sonra, gerek Medeni Kanunumuzdaki hukuki esas ve prensiplere, gerekse tatbikattan elde olunan neticelere göre, 16/7/1931 tarihli ve 1836 sayılı kanunla, 797 no. lu kanunun birçok maddeleri tâdil ve bazı maddeleri ilga edilerek, vazolunan hükümlerle Veraset ve İntikal Vergisine yeni bir yön verilmiştir.

1836 sayılı kanunla yapılan tadilâtla, daha önce vergi mevzuuna dahil edilmemiş olan tescile tâbi hukuk ve menafi ile intifâ haklarının veraset ve vasiyet yoluyla intikalleri teklif altına alınmış, istisnalar günün ihtiyaçlarına uygun olarak tesis olunmuş, kuru mülkiyet sahibine tarh olunan vergilerin de intifâ hakkı sahibinin vefatına veya bu hakkın herhangi bir suretle zevaline kadar tecili cihetine gidilmiştir.

Bu esaslı ve umumî değişikliklere rağmen, mevcut hükümler zaman geçtikçe memleketin içtimaî ve iktisadî bünyesine cevap vermekten uzak kalmış; buna mukabil muhtelif sebep ve âmillerle bu kanunun bünyesi yeni bir revizyona tâbi tutulamamıştır.

Tesis edildiği tarihten 33 sene geçtikten sonra, 1959 yılında kabul edilen 7338 No. lu kanun ile, Veraset ve İntikal Vergisi tamamen yeni baştan gözden geçirilmiş ve 797 sayılı eski kanunun kifayetsiz görülen noktaları tashih edilmeğe çalışılmıştır.

Son defa 20/2/1963 tarihinde yürürlüğe giren 188 No. lu kanun ile, 7338 sayılı kanunun «gayrimenkullerin vergiye esas tutulacak vergi değerleri» ile ilgili Muvakkat I ci maddesi kaldırılmış ve «rayiç değer» esasına geçilmiştir.

2 — Yürürlükteki kanunun gerekçesi :

797 sayılı eski Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun tamamen değiştirilmesi sebeplerinin başında, bu kanunla ve daha sonra yapılan değişikliklerle, beklenen vergi randımanının elde edilmemiş olması gelmektedir. Bu vergi, normal bütçe gelirleri içinde 0.00120.0032 nisbet arasında tahavvül göstermekte idi. Buna mukabil İngilterede genel gelirlerin % 7 - 16 sı, Amerka Birleşik Devletlerinde ise % 2 - 7 arasındaki gelir Veraset ve İntikal Vergilerinden temin edilmekte idi.

Verginin verimsizliğinin başlıca âmillerinden biri, gayrimenkullerin vergi değerlerinin vergi matrahı ittihaz edilmesi idi. Keza, kanunun heyet umumiyesinin 30 seneden fazla hiçbir değişikliğe tabi tutulmamış olması, mevzu ve şümulünün vuzuhsuz ve hudutsuz olması, muafiyet ve istisnalarının günün ihtiyaçlarına cevap verememekte bulunması, başlıca tenkit konularını teşkil etmekte idi.

Eski kanundaki kifayetsizlikleri şu şekilde hülâsa etmek mümkündür :

A — Eski kanun verginin şümulünü mahal itibariyle tahdit etmemiştir. Verginin mevzuunu tayin eden I ci maddede, ne intikal eden malların yerinden, ne de muris veya mirascının ikametgâhlarından veya tabiyetlerinden bahsedilmektedir.

B — 797 sayılı kanunda, muafiyetler ve istisnalar aynı başlık altında toplanmıştır.

C — Veraset yoluyla vaki intikalalarda, murisin vesaike müstenit borçları tereke kıymetinden tenzil edilmekte ve vergi net matrah üzerinden hesaplanmakta olduğu halde, vasiyet, hibe ve sair ivazsız intikallerde, borç tenzili caiz ve kabule şayan bulunmamakta idi.

D — İntifa hakkını kanuni veya ihtiyari olarak iktisap eden eşlerin, bu haklarına taallûk eden vergilerin tahakkuku için; vergi,

kuru mülkiyet sahibi namına tarhedilmekte ve mülkiyet esasına göre tarhedilen bu vergiden bir kısmı, yaşı ile mütenasip olarak intifa hakkı sahibine tefrik edilmekte, bakiyesi ise intifa hakkı sahibinin vefatına veya bu hakkın herhangi bir suretle zavaline kadar tecil edilmekte idi.

Bu muamelenin neticesi olarak, kuru mülkiyet sahibi namına tarhedilen vergilerin, bazı hallerde, uzun seneler boyunca tecili lâzımgeldiğinden, verginin muacceliyet kesbettiğini, vergi dairesi, ancak bir tapu muamelesi neticesinde öğrenebilmektedir. Kısaca, bu durumda, hem iktisap ve istifade edilmemiş bir haktan dolayı vergi tarhedilmekte, hem de bu verginin tecili sebebiyle vergi dairesi senelerce bu muamleyi devir mecburiyetinde kalmakta idi.

E — Hibe yoluyla vaki intikallerle, veraset suretiyle vaki intikallere 2 ayrı cetvel tatbik edilmekte idi. Ancak bu vergi nisbet cetvellerinde, ne akrabalık ayırması ve ne de miktara göre müterakkiyet bakımlarından hiçbir paralellik mevcut değildir. Ayrıca, veraset suretiyle veya vasiyet tarihiyle intikaller için ayrı ayrı nisbetler tatbik edilmekte idi.

Bu sebeplerle yeni kanun tasarısı hazırlanmış ve Meclise sevk edilmiş, 26/1/1959 tarihinde Maliye Encümeninde, 3/6/1959 tarihinde Bütçe Encümeninde görüşülüp, bazı ufak değişikliklerle tasarı kabul edilmiş, 8/6/1959 tarihinde Büyük Millet Mevlisinde kabul edilmiş ve 15/6/1959 tarihinde 7338 no. lu kanun olarak Resmi Gazetede yayımlanmış ve bu tarihte yürürlüğe girmiştir.

Kanunun esbabı mucibe lâyihasında, maddelere mütenazır izahat mevcuttur. Bu izahlar, müteakip bölümde kanun maddeleri şerh edilirken dikkate alınmıştır.

3 — Veraset ve İntikal Vergisi maddeleri hakkında izahat :

Yürürlükte olan Türk Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 26 madde ve 2 muvakkat maddeden ibarettir.

A — Verginin Mevzuu :

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile, Türkiyede bulunan malların, veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle ivazsız olarak bir şahıstan diğer bir şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir.

Görüleceği gibi, verginin mevzuu ile ilgili bu madde, bir taraftan Türk tabiiyeti esasını, diğer taraftan da malların Türkiyede bulunması esasını ihtiva etmektedir. Ancak, Türk tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye dışındaki bir malını iktisap eden şahıs ecnebi ise ve Türkiyede de ikâmetgâhı mevcut değilse, bu vergi ile mükellef tutulmaz.

İntikaller, ya ölüm sebebiyle veya hayatta olan bir şahsın mallarını diğer bir şahsa ivazsız olarak bağışlaması neticesinde olur Veraset tarihiyle vaki intikaller, kanuni veya mansup mirasçılara gider. Bu mirasçuların kimler olduğu Türk Medeni Kanunda kayıtlıdır. Vasiyet ile ilgili kanun hükümleri, yine Medeni Kanunda Miras Hukuku bölümünde bulunmaktadır.

İvazsız intikallerin başında hibe gelir. Hibe ile ilgili hükümler Borçlar Kanununun 234 - 237 ci maddelerinde kayıtlıdır. Son yıllarda yaygın bir şekil alan banka ikramiyeleri ile, spor - toto ikramiyeleri de ivazsız intikallerden sayılıp, Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna dahil olmuşlardır. Bu iki mevzuda tatbikat, birer genel tebliğ ile düzenlenmiştir.

İntikal mevzuu olan mal, hak ve menfaatler şunlardır :

1) Aynı haklar: Mülkiyet, irtifak, gayrimenkûl mükellefiyeti ve rehin hakları.

11) Mülkiyetten gayri aynı haklar: İntifa, sükna, kaynak vs.

111) Aynı haklar dışındaki hak ve menfaatler: Hususi kanunlarla tanınmış haklar. Edebi ve sınai mülkiyet hakları.

Kanunda, (şahıs) ve (mal) tariflerini takiben, (veraset) ve (ivazsız intikal) tarifleri de yapılmaktadır.

(Veraset) tabiri, miras, vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları, (ivazsız intikal) tabiri, hibe yoluyla veya herhangi bir zarar mukabilinde verilen tazminatlar ivazsız intikal sayılmamaktadır.

b) *Muafiyet ve İstisnalar :*

A) Veraset ve İntikal Vergisinden aşağıdaki şahıslar muaftır.

- 1 — Amme idareleri (Devlet, mülhak bütçeli daireler, özel idareler, belediyeler, köyler)
- 2 — Emekli sandıkları,
- 3 — Yardım Sandıkları,
- 4 — Sosyal sigorta kurumları,

- 5 — Genel Menfaatlere hadim cemiyetler,
- 6 — Siyasi partiler,
- 7 — Hükmi şahsiyeti haiz ve umumun istifadesi için kurulmuş ilim, araştırma, kültür, san'at, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar ve spor kurumları,
- 8 — Yabancı memleketlerin Türkiyede bulunan elçi, maslatgüzar ve konsolosları ile, elçilik ve konsolosluklarda çalışan ve o devletin tabiyetinde bulunan memurlar ve aileleri efradı. (Fahri konsoloslar hariç tutulmuşlardır.)

B) Veraset ve İntikal Vergisinden aşağıdaki intikaller, istisna edilmişlerdir:

- 1 — Veraset tarikiyle intikal eden ev eşyası, murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya,
- 2 — Füruğ ve eşten herbirine isabet eden miras hisselerinin 40 biner lirası. Murisin reşit olmayan çocuklarının herbiri için, bunların reşit çağa gelinceye kadar geçmesi icabeden yıl başına ilâveten biner lira,
- 3 — Örf ve adete göre verilmesi mütat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar,
- 4 — İvazsız suretle vaki intikallerde 5000 liralık kısım,
- 5 — Para ve mal üzerine tertip ve keşide olunan alelum piyango ve kuralarda kazanan ikramiyelerin 5000 lirası,
- 6 — 3 cü maddenin a) veb) fıkralarında yazılı şahısların yaptıkları yardımlar.
- 7 — Dul ve yetim aylıkları, ikramiyeleri, toptan ödemeler ve tekel bey'iyeleri,
- 8 — Harpte, eşkiya müsademesinde, manevre ve talimlerde ölen subay, assubay ve erlerin füruu ve karılarına ve ana babalarına intikal eden malların kıymetlerinin 80 biner lirası
- 9 — Rücu şartı ile yapılan hibelerde, bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar,
- 10 — Kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar.

nın kanuni süre içinde yapılmaması hallerinde, rayiç değer takdir komisyonu tarafından tayin edilir. Mükellefler, Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerini zamanında vermek şartıyla, rayiç değerlerin doğrudan doğruya Takdir Komisyonunca tayinini de isteyebilirler. Bu son halde, mükellefe ceza kesilmez.

188 ve 189 no. lu kanunlar, Veraset ve İntikal Vergisi matrahının tayin ve tesbitinde, gayrimenkuller için rayiç değer esasını vazetmek suretiyle, yeni bir gelişme sağlamıştır. Bunun sonucunda, 7338 sayılı ana kanunun Muvakkat 1 ci maddesinde yazılı olan misillerden vazgeçilmiş ve muvakkat madde de yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan Muvakkat 1 ci madde, gayrimenkullerin değerlendirilmesinde vergi değerlerini esas almakta idi ve yapılacak umumi tahrire kadar yürürlükte kalacaktı. Ancak 4 yıllık tatbikat, vergi hasılatında artma yerine azalma neticesi verdiğiinden, yeni bir usul olan (rayiç değer) esas kabul edilmiştir. (Rayiç değer), gayrimenkullerin — bina ve arazinin - alım, satım bedelini ifade eder. Daha açık bir deyimle, bina ve arazinin satılması halinde, alan tarafından satıcıya ödenen bedeldir. Ancak, o gayrimenkul üzerinde yakın zamanda herhangi bir alım satım muamelesi olmamış ise, rayiç değer tesbiti fevkalâde güçtür.

Bilindiği üzere, rayiç değer esas (Emlâk Alım Vergisi) tatbikatında da caridir.

Menkul malların değerlendirilmesine ait hükümler, Vergi Usul Kanununda yazılıdır. Umumiyetle, menkullerin değerlendirilmesinde, maliyet bedeli esas kabul edilmiştir. Emtia, gemiler, taşıtlar, tesisat ve makinalar, demirbaş eşya maliyet bedeli ile, esham ve tahvilât, borsada kayıtlı olup olmadıklarına göre, borsa rayici veya alış bedeli ile, senetli veya senetsiz alacaklar ile, borçlar tasarruf değeri ile, yabancı paralar ve yabancı para yazılı şenetler borsa rayici ile, kasa mevcutları itibari değerler ile değerlendirilir.

Veraset ve İntikal Vergisi mevzuu olacak bütün malların değerlendirme günü; miras yoluyla vuku bulan intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gündür. Türk Medeni Kanununa göre, miras, ölüm ile açılır. Ölen şahsın mameleki (malları, hakları, alacakları, borçları) ölümün vaki olduğu gün, bir bütün olarak kanuni veya mansup mirascılara intikal eder.

Diğer çeşit ivazsız intikallerde, değerlendirme günü, menkul veya gayrimenkul malların hukuken iktisap edildiği gündür. Gayrimenkul mallar, tapu siciline kaydolanmakla, menkul mallar da teslim edilmekle iktisap edilmiş sayılır.

İktisap edilen malların toplam değerinden aşağıda gösterilen borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil edilir:

- 1 — Ölen şahsın vesaike müstenit borçları ile vergi borçları
- 2 — İvazsız intikallerde, intikal eden malın aynına taallük eden borçlarla, vergi borçları,
- 3 — Yabancı memleketlerdeki mallar için, dışarda ödenmiş olan Veraset ve İntikal Vergileri (tevsik edilmesi lâzımdır).
- 4 — Cenazenin teçhiz ve tedfini için yapılan masraflar'

Mükellefler, müteveffanın sağlığında takip ettiği ihtilâflı alacaklarını ve borçlarını da beyannamede gösterirler; bu alacak ve borçlar da dahil edilerek veraset vergisi tahakkuk ettirilir; ancak bu kısma ait vergiler tecil olunur. Bu tecil 10 seneyi geçemez. Mükellefler, her altı ayda bir icra ve dava durumunu ilgili vergi daireesine bildirirler. Neticeye göre, gereken düzeltmeler yapılır, fazla alınmış bir vergi varsa terkin veya reddedilir .

g) *Verginin Nisbeti :*

Veraset ve İntikal Vergisi, mükellefleri 3 guruba tefrik ederek, 12 sıralı müterakki bir cetvel tatbiki suretiyle hesap edilir. Nisbet cetveli tesbit edilirken, eşin, fûruğun ve ana - babanın. Birinci guruba dahil edilmiş olan bu şahısların vergi nisbeti % 2 den başlamakta, % 20 ye kadar yükselmektedir .

İkinci gurupta, kardaşler ile büyük ana ve büyük baba ve bunların fûruğu vardır. Vergi nisbeti % 4 - % 30 arasındadır.

Son gurupta, I ve 2 ci guruptakiler dışında kalanlar bulunmaktadır. Bunların vergi nisbetleri % 8 - % 44 arasında değişmektedir. Halen tatbik edilen vergi nisbet cetveli aşağıdadır :

<i>Matrah</i>	<i>1 ci gurup Füruğlar, eşler, ana ve baba</i>	<i>2 ci gurup Kardeşler, büyük ana, baba ve füruğu</i>	<i>3 ü gurup 1 ve 2 nin dışında kalanlar</i>
1 liradan 20 bin liraya	2	4	8
20001 » 30 » »	3	6	10
30001 » 50 » »	4	8	12
50001 » 100 » »	5	10	14
100001 » 150 » »	6	12	16
150001 » 200 » »	8	14	20
200001 » 300 » »	10	16	24
300001 » 400 » »	12	18	28
400001 » 500 » »	14	20	32
500001 » 750 » »	16	22	36
750001 » 1 milyon »	18	26	40
1 milyon liradan yukarı	20	30	44

h — Verginin Tahsili ve Teminat Hükümleri :

Veraset ve İntikal Vergisi, tahakkukundan itibaren :

- 1 — Menkûl mallara ait vergiler, I yıl içinde 2 müsavi taksitte,
- 2 — Gayrimenkûl mallara ait vergiler, 5 yıl içinde ve her sene Bina ve Arazi Vergilerinin ödendiği aylarda olmak üzere 2 taksitte (yani 10 taksitte) ödenir.

Mirascılar adına gayrimenkullerin tescil muamelesi, verginin tahakkukunu takiben yapılır; ancak vergiler tamamen ödenmedikçe, bu gayrimenkuller başkasına devir ve ferağ edilemez ve üzerlerinde her hangi bir aynı hak tesis edilemez.

Bilindiği üzere, Bina ve Arazi Vergilerinin taksit zamanları her mahallin ziraf ve iktisadî vaziyetine göre İl Genel Meclislerinin mü-talâası alınarak Valilerin teklifi üzerine Maliye Bakanlığınca tâyin ve ilân olunur.

Veraset ve İntikal Vergisinin matrahına girmesi icabeden malların kaçırılacağını belirten karineler bulunduğu takdirde, vergi dairesi, terekenin defterinin yapılmasını isteyebilir. Medenî Kanunun 532 nci maddesine göre, Sulh Hâkimi, vefattan itibaren bir ay içinde, terekenin defterini tanzim eder.

Bu konu ile ilgisi olduğundan, vergi teminatından bahsetmek yerinde olacaktır.

Âmme idareleri, âmme müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirketler ve müesseseler, mahkemeler, icra daireleri, mirasçılara, Veraset sebebiyle bir para veya senet verebilmek için, verginin daha önce ödenmiş olduğunu gösteren ve vergi dairesince verilmiş olan bir tasdikname talep ederler, Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, % 10, 15 ve 20 nisbetinde vergi karşılığı kesilir. Bakiyesi mirasçıya verilir. Bu vergi karşılıkları, en geç bir hafta zarfında, bulunulan yerin malsandığına yatırılır ve ilgili vergi dairesine de yazı ile bilgi verilir.

Bankalarda bulunan kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde, vergi dairesinden selâhiyetli bir memur bulunmadıkça, kasa açılmaz ve muhteviyatı memur huzurunda tesbit edilmeden, mirasçılara veya kanunî temsilcilerine verilemez. Bu hükmün konulmasının sebebi, vergi matrahının kolaylıkla tesbiti ve tahsilâtın sür'atle teminidir.

Yukarıda, kanunda 2 muvakkat madde bulunduğundan bahsedilmişti. Gayrimenkullerin değerlendirilmesi ile ilgili Muvakkat 1 inci madde, 20/2/1963 tarihli ve 188 sayılı kanun 2 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

7338 sayılı kanunun Muvakkat 2 nci maddesi, 1/3/1957 tarihinden sonra vaki olan ölüm ve intikaller hakkında, yeni kanunun tatbik edileceğini, yapılmış tarhiyatların yeni kanuna göre düzeltilceğini ve fazla alınmış vergiler varsa mükelleflere red ve iade olunacağını âmirdir. 15/6/1959 tarihinde neşredilen 7338 sayılı kanun, bu geçici maddeye göre, 1/3/1957 tarihine kadar olan bütün veraset ve intikal muamelelerine teşmil edilmiş ve neticede pek çok düzeltme muamelesi cereyan etmiştir.

4 — Veraset ve İntikal Vergisinin gelir bütçemizdeki yeri :

Halen yürürlükte olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun gerekçesinde de belirtildiği gibi, bu verginin tahsilâtı, hiçbir zaman Devlet gelir bütçesinde önemli bir yer işgal etmemiştir. 7338 sayılı kanunla yeni baştan gözden geçirilen hükümler de, bu verginin önemini artırmamış, son defa yapılan (rayiç değer) değişikliği de henüz müsbet inkişafı sağlamamıştır.

1963 malî yılı sonu itibariyle, son 10 yılda Veraset ve İntikal Vergisi tahsilât rakamları ile, Devlet gelirleri tahsilât rakamları ve nisbet mukayesesi aşağıdadır :

<i>Seneler</i>	<i>Devlet gelirleri tahsilâtı (milyon)</i>	<i>Veraset vergisi tahsilâtı (milyon)</i>	<i>Veraset vergisinin nisbeti</i>
1954	2184	4	0.0027
1955	2583	7	0.0028
1956	2949	10	0.0032
1957	3759	12	0.0031
1958	4347	13	0.0030
1959	5754	7	0.0012
1960	5938	10	0.0017
1961	8051	11	0.0014
1962	8925	13	0.0014
1963	11493	14	0.0012

Bu cetvel, Veraset ve İntikal Vergisinin bütçemiz içindeki durumunu açık bir şekilde göstermektedir.

5 — Yürürlükteki kanunun tenkidi :

Halen yürürlükte olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, malî yönden arzu edilen gayeyi gerçekleştirememiştir. Yukardaki bölümde izah edildiği üzere, mer'î kanuna göre yapılan tahsilât 15 milyon lirayı geçmemiş, son yıllarda bir azalma dahi olmuştur. Diğer taraftan, bu kanunla arzu edilen bir kısım servetlerin Devlet eline geçmesi ve yeni baştan tevziye tâbi tutulması gibi sosyal gayelere de ulaşılammıştır.

Bilindiği gibi, vergi mevzuatlarını zayıflatan başlıca sebepler; geniş tutulmuş muafiyet ve istisnalar ile vergi, kaçakçılığı ve idarî tatbikattaki aksaklıklardır. Bu noktalar dikkate alındığında, yürürlükteki kanun aşağıdaki hususlarda zayıf kalmakta ve gerek malî gerekse sosyal gayelerin gerçekleşmesine mani olmaktadır :

a — Furuğ ve sağ kalan eş için tanınmış olan 40 biner liralık istisnalar, memleketimiz ölçülerine göre çok yüksek tutulmuşlardır.

b — Menkullerin ivazsız intikallerinde tanınmış olan 5000 er liralık istisna fazladır. Bu istisna her defasında ve her partide 5000 er lira tanınmakta, bazan mükelleflerce kötüye kullanılmaktadır.

c — Vergi Dairelerince (idarî tahkikat) müessir bir şekilde yapılamamaktadır. Dairelerimizde, Veraset ve İntikal Vergisi muamelelerine bakan memurların adedi azdır.

d — Malî istihbarat iyi çalışmamaktadır. Ölen şahsın servet durumu hakkında sadece ailesi efradı doğru bilgiye sahip bulunmaktadır.

e — Mükellefler, çok defa, menkul serveti tamamen vergi dairesinden gizlemektedirler. Mücevherat ve nakit para şeklindeki beyanlara nadiren rastlanmaktadır.

Gerek kanundan, gerekse tatbikattan hasıl olan bu aksak noktalar, halen yürürlükte olan Veraset ve İntikal Vergisinin malî ve sosyal yönlerden başarılı bir kanun olmasını önlemektedir.

6 — Veraset ve İntikal Vergisi nasıl olmalıdır?

Yukardaki bölüme, kanundan ve tatbikattan doğan aksak noktalar kaydedilmiştir. Bu yönlerden yapılan tenkitler dikkate alınarak, kanun ve vergi tatbikatı islâh edilmelidir.

a — Muafiyet ve istisna hükümleri yeniden gözden geçirilmeli, 40 bin lira, mükellefin durumu dikkate alınarak 20 bin liraya, 5 bin lira 2 bin liraya indirilmeli, menkul hibelerde bölünmeler önlenmelidir.

b — Değerleme ile ilgili tatbikat dikkatle izlenmeli, rayiç değer esası belli ölçülere bağlanmalı, Takdir Komisyonlarına geniş yetki tanınmalı, komisyonların faaliyetleri süratlendirilmelidir. Takdir sebebiyle çıkacak ihtilâflar süratle halledilmelidir.

c — Vergi cetveli 2 ye ayrılmalı, nisbetler ağırlaştırılmalıdır.

d — Veraset ve İntikal Vergisi çok kısa zamanda tahsil edilmeli, tahakkuk bakiyelerinin uzun zaman devrine mani olunmalıdır.

e — Vergi Daireleri, beyanname üzerine derhal vergi tarhettiği idarî tahkikata daha sonra tevessül etmelidir.

f — İdarî tahkikat, ciddî usullerle, kısa zamanda yapıp bitirilmelidir.

g — Mükelleflerin gizledikleri vergi matrahının tesbiti halinde, halen sadece kusur cezalı ikmâl tarhiyat yapılmaktadır; bu ceza kaçakçılığa çevrilmelidir.

7 — Kanunun tatbikatı ile ilgili izahat :

Devlete ait gelirleri tahakkuk ettirip tahsil etmekle görevli vergi daireleri, Veraset ve İntikal Vergisini, 7338 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununu dikkate alarak, Vergi Daireleri Kuruluş ve Gö-

revleri Yönetmeliğinde (Madde 118-143) ve Veraset ve İntikal Vergisi Defter ve Basılı Kâğıtlar Tarifnamesinde yazılı esaslar dairesinde yürütürler.

Ölüm ve intikal hâdiseleri; sulh yargıçları, icra memurları, tapu memurları, konsoloslar, köy ve mahalle muhtarları, nüfus memurları ve bankalar tarafından vergi dairesine bildirilir. Bu iş için vukuat kâğıtlar veya vukuat ihbar kâğıtları kullanılır. Vergi Dairesi, bu bildirim üzerine, vukuat defterine ve alfabetik fihrist defterine kayıtlarda bulunur. Ayrıca her vukuat için bir dosya tesis eder.

Mükellef zamanında Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesini verdiği taktirde, önce matrahın tesbiti için idarî tahkikata geçilir, bunun ikmalini müteakip vergi tahakkuku cihetine gidilir.

Mükellef zamanında beyanname vermemişse, Vergi Usul Kanununun 342 nci maddesi son fıkrasına uyularak, bir tebliğname gönderilip beyana davet edilir.

İdarî tahkikat için bir tutanak tanzim edilir; menkul ve gayrimenkul mallar tesbit ve tahkik olunur. Özel İdareden ve Tapu Dairelerinden bilgi alınır.

Bu tahkikatı takiben tarh pusulası tanzim olunur. Malların, borç ve alacakların, masrafların kıymetleri ve miktarları bu pusula üzerinde gösterilir. Matrah belirtilir ve mükelleflere göre vergi hesabı yapılır. Verginin menkule ve gayrimenkule isabet eden kısımları ayrı ayrı gösterilir; zira bunların ödeme süreleri farklıdır.

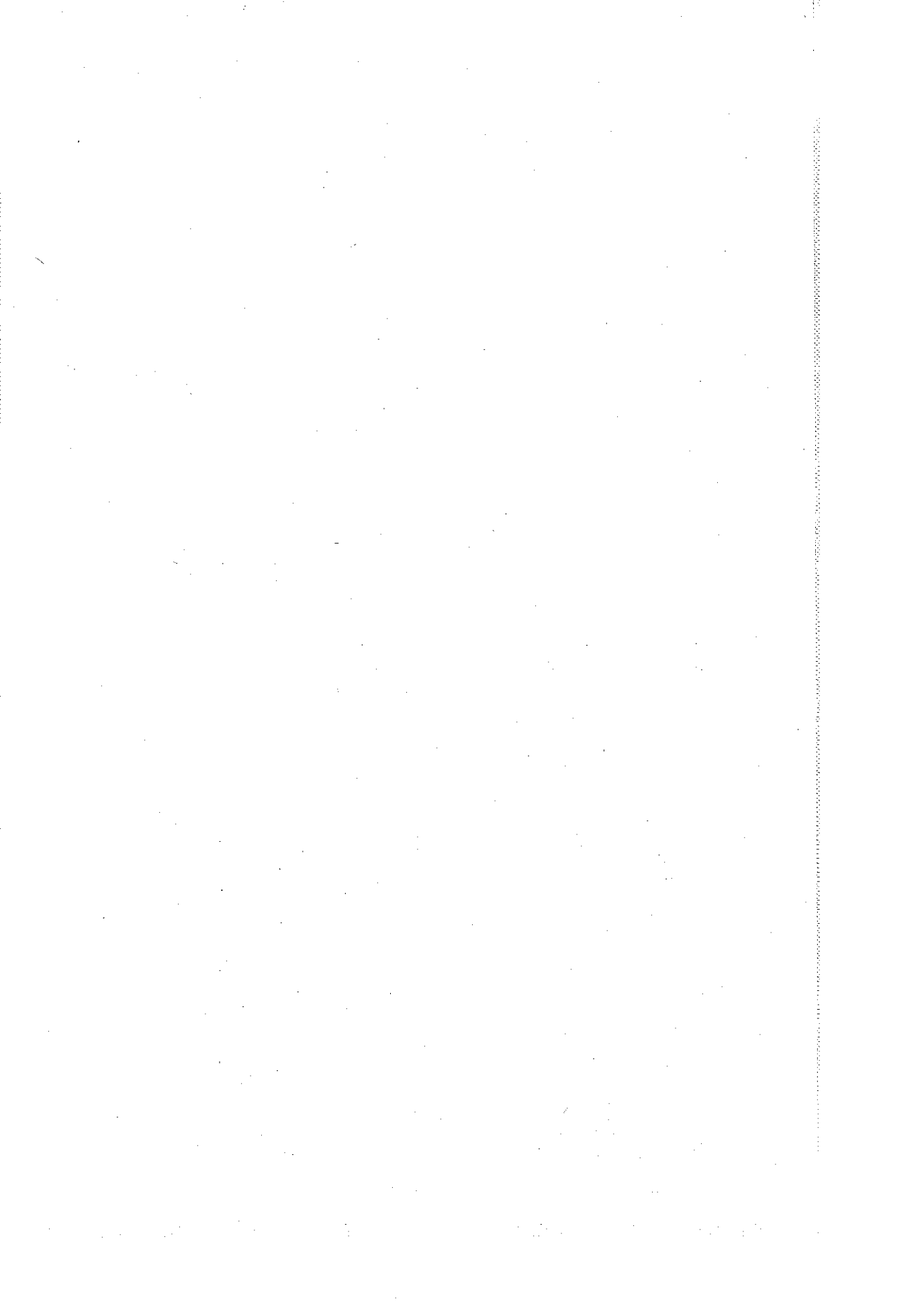
Bundan başka, duruma göre salınması gereken kusur ve usulsüzlük cezaları da gösterilir.

Bunları takiben, vergi ve cezalar için ayrı ayrı ihbarnameler tanzim ve mükelleflere tebliğ olunur. Mükellefin itiraz etmemesi halinde, tahakkuk pusulaları kesilir, vergi kesinleşir. Bunlardan sonra, tahsilât ile ilgili işlemlere tevessül olunur.

NETİCE

39 senelik Veraset ve İntikal Vergisi tatbikatı başarılı sonuçlar vermemiştir. Bunun sebeplerini, kanundaki açık noktalara veya idarenin iyi çalışmamasına bağlamak mümkündür. Ancak, Türkiye'de henüz servetlerin muayyen ellerde toplanmış olması da önemli bir sebeptir. Ayrıca, bu vergide geniş ölçüde vergi ziyanının bulunduğu da iddia edilebilir.

Her memlekette tatbik edilmekte olan Veraset ve İntikal Vergisinden vazgeçilmesi düşünülemediğine göre, bu verginin randımının artırılması çareleri araştırılmalıdır. Kanaatimizce, ciddi bazı tedbirler alınabildiği, muafiyet hadleri daraltıldığı ve bilhassa malî istihbarat yeteri derecede kuvvetlenebildiği takdirde, Veraset ve İntikal Vergisinde hissedilir artma olacaktır.



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ASGARİ VERGİLENDİRME USULLERİ «ASGARİ MÜKELLEFIYET SİSTEMİ»

Zeki KURUCA

Maliye Baş Hesap Uzmanı

BAŞLANGIÇ

1. Vergi politikasının fiskal hedefi, devlete gelir sağlamaktır diye tanımlanabilir. Vergi politikasıyla güdülen sosyal ve ekonomik hedefler, her memleketin bünyesine göre değişiklik gösterebildiği halde, devlete muhtaç olduğu gelirleri sağlamak olan fiskal hedef, hemen her memlekette aynı kalmaktadır. Bu özelliği ile verginin ana hedefinin fiskal olduğu anlaşılmaktadır.

2. Nitekim vergi, millî gelir açısından, millî gelirin önemli bir kısmının devlet eline geçmesi demek olduğu gibi, fert bakımından da muayyen bir satın alma gücünün fert elinden çıkıp devletin tasarrufuna dahil olması anlamına gelmektedir. Devlet bir taraftan vergi almak, ve borçlanmak, diğer taraftan masraf yapmak ve yatırım yapmak suretiyle ekonomiyi daima etki ve kontrol altında tutar.

3. Borçlanılan miktarlar da sonunda vergilerle ödendiğine göre, başlıca gelir kaynağı olan ve ekonomik ve sosyal konularda bir kaldıraç olarak kullanılan verginin önemi daha da belirgin olmaktadır. Özellikle kamu giderlerini karşılamak için millî gelirin bir kısmının, devlet tarafından kişiler elinden alınması olayı karşısında, devlet gelirleri ve yatırımları yoluyla tekrar kişiler tarafına aktarıldığı da görülüyor.

4. Verginin, kişilerden alınması olayına ötedenberi duyulan yakın ilgiye karşılık, verginin devlet eliyle tekrar kişiler tarafına aktarılması olayına ve onun etkilerine kamu oyu ancak son yıllarda bir ilgi duymaktadır. Hatta denilebilir ki, verginin alınışına karşı kuvvetli bir direnme duyulurken, Devlet masraflarına ve özellikle

yatırımlara karşı kamu oyu kuvvetli bir iştah duymaktadır ki bu maliye politikasında vatandaşın gelişik davranışını göstermektedir.

5. Vergi mükelleflerinin bu şekilde psikolojik gelişme haline düşmelerinin nedenleri üzerinde durmaya burada lüzüm görmeksizin diyebiliriz ki vergiye karşı duyulan antipati ile devlet masraf ve yatırımlarına karşı duyulan sempati gelişmesinin vergi sistemi ile ortadan kaldırılması zorunluğu vardır. Vergi sistemi öyle olmalıdır ve öyle tertiplenmelidir ki, vergiye karşı duyulan antipatinin olumsuz sonuçlar vermesi önlenmiş olsun.

Biz, aşağıdaki açıklamalarımızla, Türk vergi sisteminde bu yönde mevcut hükümleri ve bu konudaki kişisel bir önermemizi ortaya koymaya çalışacağız.

Devlet giderlerinin önceliği :

6. Esas konuya geçmeden, onu aydınlatacak olan bir problemi ortaya atmak faydalı olacaktır. Bu malî problem şudur: Vergi miktarını tayin eden faktör, mükelleflerin vergi ödeme gücü müdür, yoksa Devlet giderlerinin seviyesi midir?

Devletin carî giderleri ile yatırım giderleri, modern devlet anlayışının asgarisini sayılacak bir seviyeyi bulmasında, bugünkü sosyal uyanış karşısında kesin bir zorunluk vardır. Bir ekonomik işletmeyi kurarken onun genişliğini tayin eden faktör konan sermaye ise de, kurulmuş bir işletmenin muhtaç olduğu sermaye miktarını tayin eden başlıca faktör işletmenin genişliğidir. Devlet de böyle bir işletmeye benzer.

7. Bugün 780 bin kilometre kare genişliğinde 30 milyon nüfuslu Türkiyede Ekonomik ve sosyal zorunluklarla yapılması gereken kamu giderlerinin miktarını hesaplamak mümkün olabilmektedir. Nitekim, Bilimsel kurumlar ve Devlet Plânlama Teşkilâtı bunun hesabını yaparak millî gelirin ne kadarının miktar ve nisbet olarak toplam yatırıma ve ne kadarının da carî kamu harcamalarına tahsis edilmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

8. Bunun tesbiti için Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının 120 inci sayfasındaki tabloyu incelemek yeter. Buna göre, 1962 de 52,7 milyar G.S. millî gelirin 38,6 milyarı özel tüketim, 3,5 milyarı özel yatırım olarak hesaplanmıştır. Buna karşılık carî kamu harcamaları 7,6 milyar ve kamu yatırım 5,1 milyar olarak hesaplanmış olup kamu carî harcamaları ile yatırım harcamaları toplamı nisbet ola-

rak safi millî hasılanın yüzde (14,4 + 9,7 =) 24,1 ini teşkil etmektedir.

Bu yüzdeler her sene artmak suretile 1967 yılında Devlet harcamaları toplamının yüzde (15,5 + 11,4) = 26,9 olması öngörülmüştür.

Özel yatırım yüzdelerinin G.S.M.H. nın % 6 sından % 8 e kadar yükselmesi Plânda öngörülmüş olduğuna göre, toplam yatırım yüzdelerinin 1962 de % 16,3 den 1967 de % 19,4 e çıkması gerektiği anlaşılmaktadır.

9. Karma ekonomide, özel sektör yatırımları konusunda Plân bir emperatif olamayacağından Plânda özel sektör yatırımları olarak öngörülmüş olan miktarların gerçekleşmesini kesin olarak garanti etmek mümkün değildir. Üç senelik Plân uygulaması göstermiştir ki, özel sektör yatırımları Plân hedeflerine ulaşamamış olduğu halde özel sektör bir sorumluluğa muhatap bulunmakta fakat gerek kamu yatırımlarının tamamından ve gerekse özel yatırımların noksan kalan kısmından Devlet, doğal bir sorumluluk taşımaktadır. Çünkü en kapitalist ekonomilerde bile ekonomik ve sosyal konularda Devlet sorumlu görülmekte ve bu hususlardaki çalışmalarda özel sektörün başarısızlıklarından da Devlet sorumlu tutulmaktadır.

Demek istediğimiz şudur ki, karma ekonomi yolunu seçen memleketimizde ekonomik alanda özel sektörün noksan bıraktığı yatırımlar ile kamu yatırımlarının tek sorumlusu Devlettir.

10. Yapılan hesaplara göre özel sektör yatırımları hedeflerinin ancak yarısı tahakkuk edebilmektedir. Bu sebeple Devletin sorumluluğu altında bulunan noksan kalan özel sektör yatırımları ile kamu yatırım toplamları, nisbet ve miktar olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yıllar	Özel Sektör Noksanı		Kamu Sektörü		Kamu Sektörü Yatırım Toplamı
1962	% 3	+	% 9,7	=	% 12,7
1963	% 3,3	+	% 10,3	=	% 13,6
1964	% 3,5	+	% 10,9	=	% 14,4
1965	% 3,6	+	% 11,	=	% 14,6
1966	% 3,8	+	% 11,3	=	% 15,1
1967	% 4	+	% 11,4	=	% 15,4

Millî gelir de plân hedeflerine göre artmadıkça bu yüzdeler kesin olarak anlamsız kalır. Bu bakımdan plân hedeflerine göre bir kalkınma sağlamak için miktar olarak ne kadar harcama yapılması ve carî giderlerle bunun toplamının milyar olarak ne olması gerektiğinin de bilinmesi faydalıdır:

<i>Yıllar</i>	<i>Cari Harcamalar</i>	<i>Kamu Yatırımı</i>	<i>Özel Sek. Nok.</i>	<i>Harca. Toplamı</i>
1962	7,6 milyar +	5,1 +	1,7 =	14,4
1963	8,6 » +	5,8 +	1,9 =	15,3
1964	9,0 » +	6,6 +	2,1 =	17,7
1965	9,5 » +	7,1 +	2,3 =	18,9
1966	10,5 » +	7,8 +	2,6 =	20,9
1967	11,5 » +	8,4 +	2,9 =	22,8

Plânda Toplam harcamaların 2 milyarlık kısmının açığa müstenit harcamalar yani borçlanma suretiyle tahakkuk ettirilmesi derpiş edilmiş olmakla beraber, bunların da sonunda vatandaştan alınacak vergilerle veya kamu sektörünün millî gelir yaratma fonksiyonu ile kapatılacağına göre her hâlükârda millî gelirin 1/3 ünün Kamu sektörüne intikal etmesi gerekmektedir.

11. Bu suretle, her yıl gayri safi millî gelirden kamu sektörüne intikal etmesi gereken miktar belli olmaktadır. Esasen daha önce de ifade ettiğimiz gibi Devlet asgari maliyeti olan bir örgüttür. Buna ekonomik ve sosyal ödevleri de eklenince yukarıda hesapladığımız miktarlar kadar Devletin harcama yapması gerekmektedir.

Buraya kadar kısaca değindiğimiz hususlar ve hesaplar, devlet giderlerinin önceliğini, yani bunların hangi kaynaklardan ne suretle karşılanacağı nazara alınmadan önce devlet giderlerinin miktarlarının tesbit edildiğini göstermektedir.

12. Anayasamızın 61 inci maddesi de kamu giderlerinin önceliği esasını kabul etmiştir. Nitekim Anayasa, yukarıda açıklanan tarzda tesbit edilen kamu giderlerinin, herkesin malî gücüne uygun olarak alınacak vergilerle karşılanacağını ifade etmektedir.

Türk Gelir Vergisi sistemi :

13. «Malî güce uygunluk» ilkesini bir an için ihmal ettiğimiz takdirde toplam devlet masraflarının 18 yaşından büyük nüfus ade-

dine bölünerek herkesin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplamak gerekirdi. Buna aritmetik vergi diyebiliriz. Baş vergisi de bundan başka birşey değildir.

Aritmetik vergi veya baş vergisi, vergi ödeme gücü nazara alınmadan eşit bir ölçüde herkesten aynı miktar vergi almak olduğundan verginin klâsik ilkelerine ve sosyal adalete aykırı düşmektedir. Bu sebeple, iki asra yakın zamandan beri gerçek vergi ödeme gücüne göre vergi almayı ve şahsileştirme ilkesini uygulamayı mümkün kılan gelir vergileri birçok memleketlerde yürürlükte bulunmaktadır.

Türkiyede 1950 de yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu, sistematîği bakımından modern anlayışa ve verginin ana ilkelerine uygun bir malî reform olarak karşılanmıştır. Gerçekte, vergi ödeme gücünün elde edilen gelir miktarına göre değiştiği, muaflık ve istisnalar, enaz geçim indirimi ve müterakki vergi nisbetleri şedülünün uygulanmasıyla Türk Vergi Sistemi modern sistemler seviyesinde idi.

14. Esas niteliği ve özelliği bu olmakla beraber Türk gelir vergisi, daha başlangıçta gerçek gelir üzerinden vergi alma ilkesinin istisnası olacak tarzda bu ilkeden ayrılma anlamına gelen bazı hükümleri de ihtiva ediyordu.

Bu inhirafların başlıcaları gelir vergisi içinde,

1. Götürü hizmet ve götürü serbest meslek erbabı
2. Ortalama kâr miktarı
3. götürü gider esası, idi.

Bundan başka bir de Esnaf Vergisi vardı ki, bunların hepsi birden gerçek gelir üzerinden vergi alma ilkesinin birer istisnaları idiler.

Bugün yürürlükde bulunan 193 sayılı Gelir vergisi kanunda gerçek gelir üzerinden vergi alma ilkesinden ayrılma anlamında olan ve asgari bir vergi alma esasına dayanan usuller şunlardır:

1. Ücretlerde götürü usul (64)
2. Serbest meslek kazançlarında götürü usul (69)
3. Ticarî kazançlarda götürü usul. (46)
4. Ziraî kazançlarında götürü gider usulü (54)
5. Ortalama kâr haddi (ticarî kazançlarda) (111)
6. En az Ziraî Kazanç (484 ün geçici Md. 10)

Bu usullerin ayrı ayrı izahı, tamamen teknik mahiyette olduğundan bu yola gitmekte fayda görülmemiş, sadece bunların ortak özelliklerinin belirtilmesiyle yetinilmiştir.

Şunu da ilâve edebiliriz ki, gelir vergisi mevzuuna giren en önemli faaliyet sahalarında götürü usul kabul edilerek «gerçek gelir» usûlünden ayrılmıştır. Ticarî, zirai ve meslekî kazançlar ve ücretlerde geniş bir tatbikat sahası bulan götürü usul, gerçek usul tatbikatı genişliğinde uygulanmaktadır.

15. Sözü edilen kazançlar bölümünde gerçek usule tabi olup 1963 de beyanname veren mükellef adedi ile götürü usule tabi mükellef adedi aşağıdaki tabloda görülmektedir.

<i>İş Nevi</i>	<i>Gerçek Usulde</i>	<i>Götürü usulde</i>
Ticarî kazanç	267.622	324.547 mükellef
Meslekî »	20.998	7.495 »
	288.620	332.042 »
Ücretlerde	3.125.550	42.375 »
		374.417

(Kaynak : Devlet Gelirleri Bülteni).

Görüldüğü üzere ticarî ve zirai faaliyet gösteren mükelleflerden 1963 de 267.622 i gerçek usule tabi olduğu halde daha fazla miktarda yani 324.547 adet mükellef götürü usule tabi tutulmuştur. Ayrıca serbest meslek erbabından 7495 adedi ve hizmet erbabından da 42.375 adedi götürü usule tabidir:

Artış nisbetine bakılırsa ticarî ve sınaî faaliyetlerdeki götürü usule tabi mükellefler adedinin çok hızlı bir tempo ile arttığı görülür. Gerçek usule tabi olan mükellef adedi 1960 da 1/4 ü kadarken 1963 de 60 bin kadar geçmiştir.

Bu hızlı artış diğer sahalarda da mevcuttur. Bunun yanında zirai kazançlarda geçici olarak ihdas edilen asgarî kazanç esaslı bütün tarım sektörünü içine alacak genişliktedir. Ticarî kazançlarda öteden beri uygulanan ortalama kâr haddi, artık en geniş şekilde bütün perakente ticaret ve sanat erbabı olan mükelleflere uygulanmaya başlanmıştır.

16. Gerek götürü usule tabî mükelleflerin çokluğu ve gerekse ticarî ve zirai kazançlarda ortalama ve asgarî kâr miktarlarının geniş bir mükellef kitlesini içine alması, Gelir vergisinin ana karakterini değiştirici niteliktedir.

Bu inhirafın adını koymalıyız ve sebeplerini teşhis etmeliyiz. O da kısaca şudur: Memleketimizde, sırf mükellefin beyanına dayanan gelir vergisi sistemi başarılı olmamıştır. Bu başarısızlıklar başlıca şu noktalarda toplanmaktadır.

- a — Vergi sistemi politik müdahale ve operasyonlara fazlasıyla maruz kalmıştır.
- b — Vergi yükü memurlar ve hizmetliler ve işçiler üzerinde toplanmıştır.
- c — Ticarî, sınaî, zirai ve meslekî faaliyet erbabı her türlü vasıtalarla vergiden kurtulma yollarını bulmuştur.

17. a — Başarısızlıkların toplandığı bu hususları biraz açıklayalım. Bugüne kadar Gelir Vergisi Kanunu 9 defa değiştirilmiştir. Kanuna yapılan bu sık müdahaleler ve daha sık olan politik beyanlarla mükellefin vergiye karşı ilgisi azalmış ve işin ciddi tutulmasına manî olunmuştur.

Enteresan bir husus da, vergicilik konusunda kanun koyucu ile verginin uygulamasına memur edilen teşkilât bir çok konularda hem fikir olmamış ve bir çok konularda olumsuz müdahaleler ve beyanlar ve devamlı bir reform içinde kanun hergün değişecekmiş gibi hava yaratılmıştır.

b — Diğer taraftan, vergi yükü, vergiden kaçmaya imkân bulamayan hizmetliler ve emekçiler'in üzerine yıkılmıştır. Aşağıdaki vasıtasız vergiler tahakkukuna ait tablo bunu açıkça göstermektedir. (Kaynak : Devlet gelirleri Bülteni) :

Yıllar	Yıllık Beyanname verenler	Götürü mükellef	Hizmetli ve emekçiler	Toplam Vası- sız Vergiler
1960	683.861.728	3.618.443	969.494.872	1.656.975.043
1961	707.652.541	6.364.463	1.004.031.532	1.718.076.560
1962	666.039.547 49.510	21.037.211	908.202.161	1.595.328.429
1963	905.589.118	40.625.429	1.038.783.459	1.985.033.801
Dört Yılda :	2.963.220.468	71.635.546	3.920.511.924	6.955.413.833

Görüldüğü üzere dört yıl içindeki 6,9 milyar gelir vergisi tahakkununun 3,9 milyarı hizmet erbabı ve işçilerden sağlanmış, her yıl olduğu gibi dört yılın toplamı olarak, yıllık beyanname veren ticaret, sınaî, ve meslekî faaliyet erbabı ile menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin toplam vergileri, hizmetlilerinkinden daima düşük kalmıştır.

Hizmetliler ve emekçilerin üstünde kalan vergi yükünün ağırlığı, yıllık gelir vergisi beyanamesi veren gerçek kişiler ile hizmetlilerin millî gelirden paylarına düşen miktarlarla kıyaslama yaparak daha iyi belirir. Bu mukayese de gelir vergisinin mihrak noktasının ücret gelirleri üzerine kaymış olduğu görülecektir.

Bu karakteri ile gelir vergisi bir nevi «hizmet erbabı vergisi» haline gelmiştir.

Ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyetlerde uygulanan ve geniş bir tatbikatı olan götürü usul ve asgari kazanç esasları da nazara alınırse gelir vergisinin genel karakteri meydana çıkar. Gerçek usul noktasından da götürü usule kayılmıştır.

c — Önemli bir başarısızlık da yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olan vergi mükelleflerinin «kaçakçılık» yoluyla büyük ölçüde vergi kaybına sebep oldukları gerçeğidir.

Vergi incelemeleri yoluyla bulunan matrah farklarının genelleştirilmesi şeklinde ve muhtelif yıllarda elde edilen vergi gelirlerinin millî gelire nisbet edilmesi tarzında yapılan hesaplara göre memleketimizde vasıtalı ve vasıtasız vergi olarak enaz 2,5 milyar civarında vergi kaçırıldığı ortaya çıkmıştır.

Kaçakçılık miktarını hesaplamak için bir yol da şu olabilir: Hizmet ve emek gelirleri toplamına nazaran ödenen verginin nisbetini diğer sektörlere uygulamak suretiyle beyannameli mükelleflerin ödemesi gereken vergi miktarını ortalama olarak hesaplamak mümkündür. Şöyle ki; 1963 de 49,5 milyar civarında olan safi millî gelirin 8 milyarı hizmetliler, 18,5 milyarı tarım sektörüne, 23 milyarı da ticaret, sanayi, inşaat, ulaştırma, mâli kurumlar, serbest meslek ve konut gelirleri bölümüne ait bulunmaktadır.

Tarım sektörünü, özelliği sebebiyle hesap dışında bırakırsak, yıllık beyannameye tabi mükellefler ile götürü mükellefler, millî gelirden 23 milyar pay aldıkları halde ödedikleri vergi, 1963 de,

905.589.118	TL. beyanname veren gerçek kişiler
40.625.429	» götürü mükellefler
+ 427.008.924	» Kurumlar, olmak üzere
<hr/>	
1.373.218.489	TL. dan ibarettir.

Buna karşılık, millî gelirden 8 milyar pay alan hizmetli ve emekçiler ise aynı yılda 1.038.783.459 TL. gelir vergisi ödemiş bulunmaktadır. Hizmet ve emekçiler de vergi kaçakçılığı en asgarî seviyede olabileceğine göre, bu bölümden sağlanan vergi miktarını esas alarak, ticarî, sınaî meslekî kazançlarla iradların ödemesi gereken vergi miktarı hesaplanabilir ve bu gruba isabet eden millî gelir 3 misli-ne yakın olduğuna göre de, ödemesi gereken vergi miktarı 1.038.783.459 TL. nın 3 misli yani 3.116.350.377 TL. olması lâzım gelirdi. Buna göre,

3.116.350.377.	TL. ödenmesi gereken gelir ve kurumlar vergisi
—1.373.213.489	» Ödenen miktar
<hr/>	
1.743.046.888	» Kaçırılan gelir ve kurumlar vergisi miktarıdır.

Yıllık beyannamelerde, müterakkiyetin tesiri daha fazla olacağından, ücret vergilerine göre yapılan bu hesaba nazaran meydana çıkan 1.743.046. 888 lira tutarındaki vergi kaçakçılığı asgarî miktarı ifade eder.

18. Şimdi bu tesbitleri, teşhis halinde getirerek diyebiliriz ki,

— Ticarî, sınaî, meslekî kazançlar ve menkul, gayrimenkul sermaye iradlarından alınan gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden daha fazla bir vergi kaçakçılığına meydan veren,

— Millî gelirden payına 18,5 milyar TL. düşen tarım sektöründen ancak 24.457.287 lira vergi sağlayan,

— Beyannameli mükellefler adedinden çok fazla miktarda götürü şekilde vergilendirilen mükellefi bulunan,

— Ortalama kâr haddini ticarî ve sınaî faaliyetlerin geniş bir sahasına teşmil eden,

— Tarım kazançlarında «asgarî» miktar esasını bütün tarım faaliyetlerine uygulayan

bir vergi sistemine Gelir Vergisi Sistemi denemeyeceği aşıkârdır. Karşı fikir olarak, bu sapmaların, memleket gerçeklerine uyum için yapıldığı ile sürülebilir. Fakat memleket gerçeğine uyunca da ortada gelir vergisi kalmamıştır.

Asgarî mükellefiyet sistemi :

19. Yukardan itibaren yaptığımız açıklamalar, alınmış otokontrol tedbirleri ile vergi sistemi içinde yapılan bazı reformlara rağmen

gelir vergisi sisteminin istenildiği kadar başarılı olamayacağı ve başarı seviyesinin bugünkü seviyeleri pek de aşamayacağı anlaşılmaktadır. Esasen, nasıl parlamenter demokrasi, rey kullanan vatandaşın politik terbiyesi derecesinde başarılı olabiliyorsa ve politik terbiye de ekonomik imkânlar meselesi ise, mükellefin insiyatifine dayanan gelir vergisi sisteminin başarısı da malî terbiyeye, malî terbiye de ekonomik seviyeye bağlı bulunmaktadır. Oy veren vatandaşla, vergi veren mükelleflerin aynı olduğu düşünülürse bu ilişki daha iyi anlaşılır.

20. Görüldüğü üzere bugün, Türkiye'de büyük bir mükellef grubu «malî gücüne uygun» olarak vergi vermemektedir. Anayasanın hükmüne rağmen kamu giderleri, vatandaşlar tarafından malî güçlerine uygun şekilde karşılanmadığı gibi, Devlet giderlerinin tamamını karşılayacak miktarda vergi de tahsil edilememektedir.

Anayasanın 61 inci maddesi hükmünün iki unsur ihtiva ettiği görülüyor:

- a — Kamu giderlerinin tamamı vatandaşlardan alınacak vergilerle karşılanacaktır.
- b — Herkes, kamu giderlerine malî güçlerine uygun olarak katılacaktır.

Kamu giderlerinin bir kısmının borçlanma yoluyla, bir kısmının da İktisadî Devlet Teşekküllerinin kârları ile karşılanabildiğini biliyoruz. Bunların dışında ve asıl gelir kaynağı olan vergi, devlet giderlerini karşılamakta başlıca vasıtaadır. Bizde, borçlanma zorunluluğu daha ziyade, mükelleflerden gerektiği miktarda vergi tahsil edememek yüzünden doğmaktadır.

Halbuki Anayasanın hükmü gereğince, hesaplanan kamu giderlerinin tamamının, vatandaşlardan vergi olarak alınması gerekir.

Vatandaşlardan alınacak vergilerin ise, herkesin malî güçlerine uygun olması lâzımdır ve bu, muhakkak sağlanmalıdır.

21. Anayasanın hükmüne ve genellikle de vergi prensiplerine uymayan şimdiki gelir vergisi tatbikatımıza aynen devam da hiçbir fayda göremiyoruz. Bu sebeple, «asgarî Mükellefiyet Sistemi» diyebileceğimiz bir önerme ileri sürüyoruz. Bu önermenin esaslarını aşağıda açıklamış bulunuyoruz.

Gelir vergisi kanununun 2 inci maddesinde yer alan gelir kaynaklarına, yani,

1. Ticarî faaliyetler kesimi
2. Ziraî » »
3. Ücretler (Hizmet »)
4. Serbest meslek kesimi
5. Gayrimenkul kesimi
6. Menkuller »

olarak gelir vergisi Kanununun ayırdığı bu kesimlere safi millî gelirden düşen paylar hesaplanacaktır. Millî gelir hesaplarının imkânlarına göre her faaliyet dalına dahil işlere göre daha ayrıntılı kesimlere isabet eden millî gelir payları bulunmak suretiyle bir «millî gelir payları tablosu» düzenlenir.

22. Bundan sonra, ekonomiye dahil ve yukarıda tesbit edilen her faaliyet dalında çalışan müteşebbislerin miktarı hesaplanır. Bu miktarlar esasen Maliye Bakanlığı kayıtlarında mevcuttur. Esnaf Dernekleri, ticaret ve sanayî odaları, ve meslek odaları gibi teşekküllerde, Belediyeler ve mahalli teşkilâтта da ayrı ayrı miktarlar olarak bilinmektedir. Hatta bu örgütlerde, faaliyet kollarında çalışanlar, sınıflar ve dereceler olarak da ayrıca tasnif edilmiş durumdadır.

Bu bilgilere dayanılarak, hizmet dalı hariç, ticarî, sınaî, ziraî meslekî, menkul ve gayrimenkul olarak her faaliyet dalında yer alan iş ve işletmeler miktarını ve sınıflarını gösteren bir «İş ve İşletmeler Tablosu» hazırlanır.

23. Bundan sonraki safha, Devletin carî masrafları ile yatırım masrafları toplamına göre vatandaşlardan alınması gereken vasıtasız vergilerden gelir ve kurumlar vergisi miktarının ne olması gerektiğini hesaplamak işidir.

Bu hesaplama, Millî Gelir Payları Tablosu karşılaştırılarak, her faaliyet dalına isabet eden millî gelir miktarına göre, gelir ve kurumlar vergisi miktarı toplamı bölüştürülerek, her kesimden alınması gereken vergi miktarı bulunur ve buna göre «Vergi Bölüştürme Tablosu» düzenlenir.

24. Her faaliyet kolunun ödemesi gereken vergi miktarları toplamı hesaplandıktan sonra, bu miktar, bu faaliyet kolunda «İş ve İşletmeler tablosunda» yer alan iş ve işletmeler adedine bölünerek

her iş ve işletmenin ödemesi gereken vergi miktarı ortalaması bulunur ve buna göre «Asgarî Mükellefiyet Tablosu» düzenlenir.

Bu suretle, her iş ve işletmeden ve gayrimenkul ve menkul irad sahiplerinden alınacak asgarî vergi miktarını hesaplamış oluruz. Bu miktarlar, mükelleflerden işe başlarken ve her yıl peşin olarak tahsil edilerek, kamu giderleri noksansız olarak karşılanır.

25. Ödenen asgarî verginin «malî güc» formülüne nasıl uydurulacağı sorununa gelince: Asgarî mükellefiyet mevzuuna girenler, bugünkü gibi defter tutmaya ve kârlarını, kazanç ve iradlarını hesaplamaya ve her sene yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi vermeye de devam edeceklerdir.

Kendi hesap ve beyanlarına göre, peşin ödedikleri asgarî vergi miktarının fazla olduğunu gören mükellefler, hesaplarının incelenmesini ve bu incelemeyle tesbit edilecek ve fazla ödedikleri meydana çıkacak verginin kendilerine iadesini talep edeceklerdir.

Bu suretle, herkes kendi malî gücüne göre vergi verip vermediğini kendisi takip edecek ve talepde bulunursa incelemeye tabi tutularak fazla ödediği verginin iadesini sağlamış olacaktır.

Mükelleflerden, beyannamelerinde, peşin ödediklerinden daha fazla vergi ödemesi gerekenler, beyannamelerine göre hesapladıkları vergilerden peşin ödediklerini mahsup ederek bakiyeyi de ödemek suretiyle vergi borçlarını tamamlamış olurlar.

İleri sürdüğümüz «asgarî mükellefiyet sisteminin» ana hatları kısaca bundan ibarettir.

Muhtemel itirazlar :

26. Bu önermeye karşı ileri sürülecek itirazlar tabiatıyla olacaktır. Nazarî plânda ve pratik bakımından tamamen mahzursuz olduğu ileri sürülemezse de, bu günki çıkmaza girmiş durumu düzeltmek bakımından ve sonsuz reform çalışmalarını da bir noktada kesmek yönünden asgarî mükellefiyet sistemine gitmek zorunluğu vardır.

Şimdiden akla gelecek itirazları da karşılamak mümkün görünmektedir.

27. İlk itiraz, önermenin ilmî dayanağının mevcut olmadığı yönünden gelebilir. Biz de hemen yanıtlamalıyız ki bu önerme, gayrî ilmî değildir ve bilimsel açıdan bakılınca, memleket gerçeklerine dayandığı, verginin bilimsel ilkelerine yer verdiği, gelir vergisi sis-

temini ortadan kaldırmağı, Anayasanın da 61 inci maddesinde «herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle hükümlüdür» ilkesinin başarıya ulaşması için ileri sürülmüştür.

Bir defa, önerilen sistem, aslında gelir vergisi sistemi içinde yer alacak olan bir mekanizmadır. Yani Gelir Vergi Kanununa göre, yıllık beyanname verme mükellefiyeti bugünkü şekilde devam edecektir. Asgarî mükellefiyet sistemine göre ödenecek gelir vergisi miktarının tabanı tesbit edilmiş olmaktadır.

Mükellefin gelir beyannamesine göre vermesi gereken vergi daha fazla olduğu takdirde, asgarî vergiyi mahsup edip bakiyeyi ödeyecektir. Eğer gelir beyannamesine göre daha az vergi ödemesi gerekiyorsa, mükellef ya ödediği asgarî vergiyle yetinecek - ki bu takdirde kesinlikle asgarî bir vergi söz konusu olur - yahut da hesaplarının incelenmesini ve inceleme sonucuna göre fazla ödediği kısmın kendilerine iadelerini talep edebilecektir.

Görüldüğü üzere, iade hususu mükellefin inceleme talebi olarak onun insiyatifine bırakılmıştır. Bu suretle, mükellefler kendi durumlarını kendileri takip edecekler ve asgarî verginin «malî güçlerine uygun» olup olmadığını kendileri araştıracaklardır.

Bu suretle asgarî verginin, vergi ilkelerine ve malî güce aykırı bir tarafı varsa, bu adaletsizlik, mükellefin teşebbüsüyle ortadan kaldırılmış olacaktır.

28. Başka bir itiraz da, önerilen tablolarının ince hesaplara dayandığı, bu hesaplarda yapılacak hataların mükellefleri zor durumlara düşürülebileceği ve hatta bu hesapları yapmaya maliyenin gücü yetmeyeceği şeklinde olabilir.

Millî gelir ve sektörler itibariyle dağılımı hakkında bilim kurumları, Devlet İstatistik Enstitüsü ve Devlet Plânlama Teşkilâtı çok teferruatlı ve kesin doğrulukda hesaplar yapmaktadır. Maliye Bakanlığında, mükellef adetleri, iş nevelerine göre miktarları ve diğer konular hakkında istatistikler vardır.

Ayrıca Türkiyenin her tarafında, mesleki birlikler, dernekler, odalar ve belediyelerde faydalanılacak birçok bilgiler mevcuttur.

Bu kadar bol malzemelere dayanılarak yapılacak «Asgarî Mükellefiyet Tablosu» en az diğer istatistikler kadar doğru olacaktır.

29. Nihayet son bir itiraz noktası da, Maliyenin mükelleflerce yapılacak iade taleplerini inceleme işini zamanında tamamlayamayacağı ihtimalidir. Kanaatımızca, iade talepleri inceleme yapılması

talebi şeklinde olacağından birçok mükellefler incelemenin kendileri için taşıdığı tehlike ihtimallerini kolay kolay kabûllenemezler.

Buna rağmen iade talebi çok olursa, Maliye Hesap Uzman ve Müfettişleri, Gelir kontrolörleri ve kontrol memurları ve vergi dairesi müdürleri ile ihtiyaç geniş ölçüde karşılanabilecektir. Esasen inceleme elemanlarının işi de bu taleplerin incelenmesi olacaktır. Bu talepler tamamen karşılanmadığı takdirde ise ve meselâ 3 sene içinde inceleme yapılamazsa, mükellefe 4. yıl gelir vergisinden, bir defada mahsup etme hakkı da tanınabilir.

Vergi incelemeleri çıkmazı da bu usulde halledilmiş olacaktır. Asgarî vergilerle, kamu giderlerini karşılayacak miktarda bir gelir sağlandığı takdirde. İnceleme elemanlarının, genel inceleme plânı yerine, iade taleplerinin incelemesini yapmakla yetinmesi mümkündür.

Diğer taraftan devamlı şekilde asgarî vergi miktarını karşılayacak şekilde beyanda bulunanları da inceleme konusu yapmak ve seçimde bu ölçüyü kullanmak da mümkün olur.

SONUÇ

30. Buraya kadar yapılan açıklamalarımız, Anayasanın 61. maddesi ile, vergiye nazaran öncelik taşıyan Kamu giderleri miktarının vergi gelirleri miktarını da belli ettiği ve herkesin ödeyeceği vergi miktarının ise kendi kişisel durumuna yani malî gücüne göre hesaplanması gerektiği görüşüne dayanmaktadır.

İnsiyatfin tamamen mükellefler elinde bulunduğu pür bir gelir vergisi sistemi tatbikat ve takibindeki çeşitli zorluklar yüzünden vergi yükünü, malî gücü oranında değil, daha az gücü olan sosyal gruplar üzerine yıkılmasına sebep olmaktadır.

Eğer biz, vergi yükünü, her sosyal grubun millî gelirden payına düşen miktarlara göre dağıtırsak, gerçek anlamıyla vergi adaletini de sağlamış ve aynı zamanda, ekonomik kalkınmaya bütün vatandaşların malî güçleri nisbetinde katılmalarını temin etmiş oluruz.

Bu konuda millî gelir yerine geçim indekslerini kullanmak gibi başka görüşler de ileri sürülebilir. Fakat herhalde kalkınma ile kaynaklar arasındaki hukukî ve fiili gelişmeyi ortadan kaldırmaya mecbur olduğumuzu belirtmeliyiz.

MUHASEBEDE NORMALİZASYON

M. A. CANOGLU

Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı

Birinci Bölüm

KONUNUN HUKUKİ, EKONOMİK VE TEKNİK YÖNLERİ

I — Muhasebenin teknik ve hukukî evrimi¹:

Muhasebe kavram ve terimlerinde rasyonalizasyon problemi zamanımıza ait yeni bir konu değildir.

Gerçekten rasyonalizasyon muhasebede teknik ve hukuk yönünden asırlar boyunca yavaş yavaş gelişen bir evrimin sonucudur. Bu evrim fertler arasındaki ekonomik ilişkilerin değişimleriyle biçim ve yön almıştır.

Muhasebede teknik evrim çok eski çağlardan - beri hem ekonomik olayların kaydında ve hemde kullanılan çeşitli usullerde devamlı ilerleme şeklinde olmuştur.

Başlangıçta muhasebeciler yalnız efektif tahsilât ve harcamaları kaydetmekle yetiniyorlardı. Ancak bu metod kredili işler gelişince yetersiz olmuştur. Orta çağdan itibaren borç ve alacak ilişkilerini kaydetmek zorunluluğu ile birlikte ilk üçüncü şahıs hesapları da görülmeğe başlanmıştır.

Üçüncü şahıs hesaplarıyla kasa hesaplarının karşılıklı reaksiyonlarının gittikçe çift yönlü muhasebenin doğumuna yol açtığını iddia edenler olduğu gibi bu muhasebenin XV. asırda İtalyan Luca Paciolo tarafından filhal bulunduğunu söyleyenler de vardır.

1) Léo Chardonnet: Technique Comptable approfondie Ed. Delmas Paris 1951 Sh. 545 ve dev.

Bernard Petit: La Technique Comptable Supérieure Librairie Comptable et Technique Licet Paris 1963 sh. 17 ve dev.

Muhakkak olan nokta çift yönlü muhasebenin kendisini çok yavaş empoze etmesi ve genellikle kazanmasıdır².

Bu muhasebeye taraftar olanlarla karşı olanlar arasında sert tartışmalar olmuş, sonunda taraftarları üstün gelmişlerdir. Zira yeni ekonomik ihtiyaçların ortaya çıkması, özel ve kamu teşebbüslerinin büyük ölçüde artması karşısında olayların gözlem ve kaydı bakımından olduğu kadar bunların iç ve dış kontrolleri içinde geniş teknik gereçlere ihtiyaç duyulmuştur.

Endüstri ve ticaretin geniş iş ilişkileri kurduğu her yerde muhasebe gelişmiş ve olgunlaşmıştır. Buralarda muhasebenin ortaya koyduğu yeni hukukî ilişkiler doğmuş, istihsal gereçlerinin bir araya getirilmesi hareketleri = Concentration de maliyetlerin daha doğru olarak bilinmesini zorunlu kılmıştır.

Endüstriyel monopol ve anlaşmaların ortaya çıkması ve kamu ve özel ekonomi anlayışlarındaki ilerlemeler ile maliyet kavramının daha kesin olması ihtiyacı da belirlemiştir.

Nihayet başlangıçta yönetimi de kendilerine ait ferdî teşebbüsler mevcut iken şirket şeklinde büyük teşebbüsler ortaya çıkınca şahıslar ve menfaatler de birbirinden ayrılmıştır.

Çok defa üç kategori şahıs ayırımı yapılır. Bunlar arasında teşebbüsün gelişmesi konusunda prensip itibariyle menfaat birliği vardır. Ancak gene bazen işletme gelirinun paylaşılması konusunda birbirlerine karşıdırlar:

- Kapitalistler : Dış kapitaleri getirenlerdir.
- Yönetimciler : Kapitalistler ya da bunlar dışındaki kişilerdir.
- Çalışanlar : Kadro personeli, ustabaşı, memur ve işçilerdir.

Bu kategorilere teşebbüs gelirindeki payı diğerlerinden hiç de aşağı olmıyan bir dördüncüsünü, hazineyi de katmak gerekir.

İşte bu gruplar lojik olarak muhasebede delil ve yargı elemanları aramağa ve tesbit etmeğe yönelmişlerdir. 1914 - 1918 savaşından beri ekonomik ve sosyal şartlarda değişimlerle kendini belli eden bir evreye girilmiştir. Muhasebe de bu hızlı evrimi takip zrununda kalmıştır.

2) Çift yönlü muhasebe = à partie double olayları alan hesap borçlu veren hesap alacaklı kuralına göre muhasebeye kaydeden metoddur.

Başlangıçta defter tutulması, kayıtların kontrolü ve bilanço çıkarılması konularında muhasebe teorikleri genel ve fakat ilksel karakterde kurallar ortaya atmışlardır. Bu kurallar pratikte farklı çözümlere varan önemli uygulama ayrılıklarına yol açmış, öyleki herkes kendine özel bir muhasebe kurmuştur.

Bundan böyle yalnız terim ve hesapların sınıflandırılması alanında değil ve fakat bunun yanında değerlendirme ve bilançoların düzeni konusunda da muhasebe anlayışlarında farklar ortaya çıkmıştır.

Böyle bir durumun bugün ekonomik ve sosyal alandaki etkileri son derece büyüktür. Zira bugün muhasebenin teşebbüslerin ticarî hayatında ve millî ekonominin kontrolünde gittikçe artan bir rolü vardır. Muhasebenin bu rolünü teşebbüsler ve millî ekonomi bakımından alıp en önemli görünüşleriyle şöylece açıklayabiliriz:

Teşebbüs yönünden muhasebe:

- Bir kontrol ve açıklık organı olması sebebiyle teşebbüsün sıhhatli bir şekilde yönetilmesini ve düzgün işleyişini sağlar.
- Ticarî ilişkilere sağlam temeller hazırlar.
- Hakim tarafından ticarî olaylar sebebiyle tüccarlar arasında delil olarak kabul edilebilir.
- Teşebbüslerin finansal hayatlarını düzenler.

Millî ekonomi yönünden muhasebe:

- Tutum = Epargne'un korunmasını sağlar.
- Ticaret ve endüstrinin gelişimini kontrol imkânı verir ve böylece millî ekonominin gelişimi'de kontrol edilir.
- Kamu iktidarlarına vergi matrahları bakımından kesin bilgiler temin eder. Kamu iktidarlarının tehlikede olduğunu gördüğü bazı endüstrileri koruması, genel faaliyetin gelişimi bakımından bazı vergileri azaltması ya da artırması, ihracatı teşvik etmek ya da yüküm altına sokmak gibi konulara el atması imkânı verir.

Muhasebe zamanımıza kadar genel bir ekonomik düşünce düzeyine ulaşmamış sadece kendilerinden teşebbüs seviyesinde malî ve bilhassa fiskal sonuçlar çıkarmak mümkün özel hareketleri kaydetmekle yetinmiştir.

Bundan böyle bazı yazarlar daha önemli amaçlarda kullanmak üzere muhasebenin alanını genişletmişlerdir.

- Özel ve kollektif menfaatlerin karşılıklı olarak ne olduklarının ortaya konması,

- Şirket ve kolektivitelerin organizasyonu,
- İstatistik ve konjonktüre faydalı bilgilerin bir araya toplanması gibi.

Böylece normalizasyon düşüncesi doğmuş oldu.

2 — Normalizasyonun tanımı :

Norma lâtincece kural demektir. Normalizasyon edinilen bilgilere dayanarak kurallar ortaya koymaktır.

Normalizasyon özellikleri belirtmek yani kaliteleri kesinlikle tanımlamak, sınıflandırmak, kullanılmalarına göre kodlamaktır. (Spécification)

Normalizasyon ,birleştirmek yani ekonominin parçalanarak muhtelif kompartımanlara ayrılmasını önlemek için zorunlu iletme, bağlantı ve ayarlamaları sağlamaktır. (Unification)

Normalizasyon basitleştirmek yani sadece en iyi randımanı almak için zorunlu olanı uygulamak üzere ortada bırakmaktır. (Simplification)

3 — Muhasebede normalizasyonun teknik yönü :

Muhasebede normalizasyon her şeyden önce ekonomik olayların kaydına ait kuralların rasyonalizasyonudur. Bu rasyonalizasyon pratikte ve öğretimde muhasebeyi ilerleyici bir kuruluşa kavuşturmakla yapılır.

Diğer taraftan normalizasyon hesapların liste veadlarını, numaralanmalarını, kaydettikleri işlemleri kapsar. Teşebbüslerin he-mem tamamına uydurulabilecek supleste bir genel kadro öngörmeli, kısım hesapları göstermeli ve bunlara karşıt olan terimleri tespit etmelidir. Bütün bunlar bir arada muhasebe plânını meydana getirir.

4 — Muhasebede normalizasyonun ekonomik yönü :

Bir muhasebe plânının amacı muhasebelerdeki ayrılıkları, her teşebbüsün işlemleri sınıflandırmadaki anlayış farklarını kullanılan terminoloji ile aktif ve pasif elemanları değerlendirme esaslarındaki farkları ortadan kaldırmak, bu durumda olan çeşitli muhasebeler yerine açık, üniform, kesin ve komple bir muhasebe koymaktır.

Muhasebe plânları üç önemli avantaj sağlar :

1° Her teşebbüsün gerçek durumunu, dönem sonundaki mevcutlarını ve elde ettiği sonuçları öğrenmek,

2° Ünitiform ve emsalleriyle karşılaştırılması kolay maliyet fiyatları tespit etmek ve bunların kontrollerini temin etmek, Böylece bazı teşebbüslerin gerçek maliyetlerini bilmeden ve katlandıkları fedakârlığın derecesini öğrenmeden yaptıkları dumpingler önlenecektir.

3° Her ticarî ve endüstriyel faaliyetin kesin durumunu ve bütün bir millî ekonominin durumunu öğrenmek.

Bu avantajlar yanında muhasebe plânı :

— Tasarrufun tesirli bir şekilde korunmasını sağlar. Zira bilançolar artık anlaşılmasız olmaktan kurtulacak, değişik şekillerde bilanço hazırlanması ve aktif ve pasif elemanlarının değerlendirilmesinde değişik esaslara dayanılması bahis konusu olmayacağı için elde edilen bilgiler açık ve kesin olacaktır.

— Kredi önemli ölçüde genişler ve dağıtımı daha iyi bir hal alır. Zira bankalar teşebbüslerin gerçek durumlarını daha emin bir şekilde yargılayacaktır.

— İşletmelerin harcamaları devamlı olarak gözetme konusu olur. İşletme tahminleri yapılabilir.

Genel olarak zorunlu bir plâna taraftar olmak ya da ona karşı olmak güdümlü bir ekonomiye taraftar olmak ya da olmamakla bir tutulur. Ancak bu görüş yerinde değildir.

Zorunlu bir plânın uygulanma alanına konması teşebbüslerin sağlam ve tesirli bir şekilde yönetimi için olduğu kadar millî ekonominin düzene konmasının da temel elemanlarından biridir.

Zorunlu bir plân devlet eliyle yapılan plândır. Böyle bir plân özel muhasebelerdeki anarşiye son verecek, bilançoların çıkarılmasında birlik sağlayacak, muhasebe olaylarını normlaştırmış sınıflara ayıracak, terimleri ve muhtelif aktif ve pasif elemanların değerlendirme kurallarını tespit edecektir.

Özetliyecek olursak muhasebelerin normalizasyonu teşebbüslere sadece malî sonuçları açıkça ve çabucak çıkarmak imkânı sağlamakla kalmaz ve fakat rasyonel metodların kullanılmasıyla maliyet fiyatlarındaki evrimi takip imkânı da verir. Maliyet fiyatlarındaki

değişimi takip etmek ise teşebbüslerin ticarî politikalarının ve teknik yönetim kontrollerinin temelini teşkil eder.

Daha iyisi normalizasyon - maliyet fiyatlarının aynı elemanlara ve esaslara dayanarak hesaplanması sebebiyle - muhtelif müessese ve teşebbüslerin imalât değerleri arasında çok faydalı karşılaştırmalara girişmek imkânı verir. Böylece muhasebelerin normalizasyonu piyasa etüdlerinin yapılabilmesinde temel elemanlardan birisi olduğu gibi devletin ekonomik ve fiskal politikasında istatistik bilgiler de sağlar.

Hesaplara tasnif, muhteva ve bazı tahsislerin (karşılık, amortisman gibi) hesaplanma şekilleri bakımından getirilen açıklık, aksiyoner, ücretli, satıcı ve bankacı gibi grupmanlara kayıtların karışıklığı halinde çıkaramıyacakları bilgileri edinmelerine ve takdirlerini yapmalarına imkân vermekle kalmaz, aynı zamanda kamu idarelerine esaslı kontrol gereğleride temin etmiş olur.

5 — Muhasebe plânı tanımı ve gerçekleştirilmesi :

Muhasebedeki normalizasyon muhasebe plânları (genel ya da özel plânlar) şeklinde kendini gösterir. Muhasebe plânı muhasebelerin yapısını ve tutuluşunu üniform hale koyan prensip ve kuralların bütünüdür.

Her muhasebe organizasyonu bir hesap plânının ortaya konmasını zorunlu kılar. Zira muhasebe teşebbüs ya da kolektiviteleri ilgilendiren olayları kaydetme aracıdır. Bu olaylar bazı kurallara dayanarak kullanılan, tertip ve düzen verilen hesaplara kaydedilir.

Şu hale nazaran normlaşmış bir muhasebe plânı aşağıdakileri zorunlu kılar:

- Basit ve fakat mükemmel ve geniş ölçüde çeşitli faaliyetlere uygulanması mümkün olacak muhasebe metodlarıyla hazırlanması,
- Hesapların ve kullanılış yönlerinin kesin bir şekilde tesbiti,
- Bir muhasebe terminolojisinin tesbiti, değerlendirme ve kayıt geçme kuralları seçimi,
- Olayları inceleyebilmek ve karşılaştırmaya elverişli net sonuçlara varmak için hesapların metodlu bir şekilde gruplandırılması.

Böylece muhasebe plânının hazırlanmasında hesapların sınıflar arasında klâsmanında dayanılan kıstasların belli edilmesi önemli bir konu teşkil eder.

İkinci Bölüm

DÜNYADA NORMALİZASYON

6 — Özet açıklama³:

Bazı memleketlerde normalizasyon kendiliğinden ya da Hesap Uzmanları Kuruluşlarının ısrariyle ve fakat devlet müdahalesi olmaksızın gerçekleşmiştir.

Diğer bazı memleketlerde ise bir «tip plân» ve zorunlu model bilançolar ve eklerini öngören idarî kararların uygulanmasıyla meydana gelmiştir.

Birinci gurup memleketlere İsviçre, Belçika ve Birleşik Devletler, ikinci gruba ise İngiltere, Almanya, Rusya, Fransa ve Monako örnek olarak gösterilebilir.

Her memleketin plânlarında önemli farklar bulunduğu bir gerçektir. Ancak ekserisinde aşağıdaki iki prensip mevcut bulunmaktadır:

— Hesapların klâsmanı işletmenin normal sikl'i = cycle yani teşebbüsün yaptığı iş ve işlemlerin lojik düzenini gözönünde tutarak yapılır.

— Bilânço hesapları genel olarak artan ya da azalan istenebilirlik, = exigibilité düzenine göre bölümlenir.

7 — Almanyada normalizasyon:

1931 de Mekanik Endüstriler Birliği tarafından yapılan bir normalizasyon denemesinden sonra Alman nasyonal sosyalist rejimi güdümlü ekonomi politikasının bütün teşebbüsler için zorunlu bir plâna dayanmasını uygun buldu, Devletin iki dünya savaşı arasında muhtelif evrelerde konuya el atması şöyle özetlenebilir:

— 12. Kasım. 1936 tarihli bir kararname (décret) meslekî teşekkül ve birlikleri üyelerinin muhasebelerini iyileştirmeye davet etti.

— 11. Kasım. 1937 tarihli bir kararname muhasebelerin rasyonalizasyonunun esaslarını tespit etti. Goering kararnamesi adı veri-

3) Bernard Petit: Adı geçen eser Léo Chardonnet: Comptabilité Supérieure J. Delmas et Cie Paris 1960 sh. 190 ve dev.

len bu metin gerçekte maliyetlerin ve sonuçların tesbitine ait direktifler ile birlikte zorunlu hesap kadrosunu da içine alan bir muhasebe plânıdır.

Alman muhasebe plânı teşebbüslerin faaliyetlerine bağlı olarak hesapları sınıflandırmıştır. Desimal sisteme göre sınıflar şöyledir:

Sınıf 0	:	Yatırım ve sermaye hesapları	
» 1	:	Mali hesaplar	
» 2	:	Muvakkat ve mutavassıt hesaplar	
» 3	:	Ham madde ve malzeme hesapları	} Maliyet muhasebesi ile ilgili hesaplar 4
» 4	:	Masraf neveleri hesapları	
» 5	:	Masraf mahsup hesapları	
» 6	:	Masraf yerleri hesapları	
» 7	:	Masraf hamileri hesapları	
» 8	:	Hasılat hesapları	
» 9	:	Sonuç hesapları	

III. Reich'in organizasyon komiteleri yukarıki kadro dahilinde her iş kolu için özel plânlar hazırlamakla görevlendirildi.

1945 den sonra bu düzen devam etti. Ancak plânlara uyulmaması halinde ceza kaldırıldı. O zamandan beri muhasebe plânı çeşitli teşebbüs grupları tarafından - örneğin Alman Endüstri Birliğince - yayımlanmış normlar şeklinde uygulanmaktadır.

8 — Sovyet Rusya'da normalizasyon :

Her teşebbüste muhasebe ilgili bakanlıkça tespit edilmiş kurallara tabidir. Bu kurallar bilânço hesaplarının listesi, değerlendirme esasları, v.s. hakkındadır.

Genel bir muhasebe teorisi hazırlanmış, bundan başka her teşebbüs dahilinde mükemmel bir muhasebe servisi kurulması zorunlu kılınmıştır. Muhasebe genel (millî) ekonominin plânlı idaresi emrinde bir metoddur.

4) İlk defa Schmalenbach tarafından kullanılan masraf yeri deyimi imalât kısım, daire veya atelyeleri, tamirhane, depo, ambar, büro gibi mahalli üniteleri, masraf hamileri deyimi masrafları bünyesinde toplıyan yarı mamül, mamül, tali mamül ve işletmede vücuda getirilen tesis ve aletleri masraf neveleride masraf hesaplarının tabi tutulduğu grupmanları ifade eder. Masraf mahsup hesapları ise müşterek masrafları masraf hamilerine yüklemek için kullanılan hesapları ifade eder. Ali Alaybek: Sınai muhasebe akın matbaacılık Ltd. Ortaklığı Ankara 1954 sh. 15 ve dev., 37

Önce her teşebbüsün muhasebesi istihsalin teknik ve malî plânının hazırlanmasına katılır. Bu plân üst kademlerin onayından geçer.

Sonra muhasebe servisleri plânın doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder. Bu amaçla dönemsel olarak raporlar düzenler ve üst kademeye verir.

29 Temmuz 1936 tarihli yönetmelik = r glement muhasebele-
rin tutuluşu ile ilgili kuralları normlaştırmış ve her faaliyet kolu
için standart rapor örnekleri empoze etmiştir. Raporlar aylık üç ay-
lık ve yıllıktır.

Aylık raporlar yalnız bütün hesapların mizanını içine alır. Üç aylık raporlar çok daha komple olup mizan, kâr ve zarar cetveli, noksanlar, harcamalar, yatırımların detayı v.s. bulunur.

Yıllık rapor ise bilânço kalemlerinin detaylı bir envanteridir. Ayrıca bir işletme ve kâr ve zarar hesabı bulunur.

9 — İngiltere'de normalizasyon :

1929 yılına kadar mutlak serbesti, bilânçoların hazırlanmasında temel prensipti.

Gerçekten 1862 tarihli kanun aksiyonlu şirketlerin bilânçoları hakkında ihtiyari bir statü tespit etmiştir. 1929 «Companies Act» ı ile birlikte belirli bir düzene koyma da ortaya çıktı. 1929 Companies Act'ının 123/126 cı maddelerinde bu şirketler için düzenli bir muhasebe tutmaları ve yıllık bilânçolarını tespit edilen normlara göre hazırlamaları, bilhassa bilânçolarda belli r briklerin (kısım hesapları) yer alması zorunluluğu kondu. Kâr ve zarar hesabının hazırlanması ise serbest bırakıldı.

Aşlında 1929 şirketler kanunu çok yumuşak ve kötü kullanmaya elverişli idi. Rasyonalizasyon konusunda tekciddî çaba çok kompetan bir kuruluş olan Hesap Uzmanları'ndan (Chartered Accountants) gelmiştir.

Yüksek Profesyonel kaliteleriyle teşebbüslerin ekonomik ve malî müşavirliklerini yapan ve hesaplarını kontrol eden Hesap Uzmanları, korporasyon tipinde büyük birlikler meydana getirdiler. Bu meslekî birlikler üyelerinden muhasebe konusunda piyasada uygulanan usûl ve kuralların belli bir kodifikasyonunu elde etmeğe yöneldiler. Bununla beraber bütün teşebbüsler için muteber bir tip muhasebe plânı üyelere empoze edilmedi. Kodifikasyon böylece şirketler hakkında 1929 kanunu ile öngörülen son derece geniş kadro dahilinde yavaş yavaş meydana geldi.

İkinci Cihan Savaşından sonra normalizasyon konusunda yeni hükümler ortaya konmuştur. Harbten beri İngiltere'de yürütölen güdümlü ekonomi politikası bütün teşebbüsler tarafından uyulması zorunlu genel kurallar ile bir terim düzeni = terminologie hazırlanma faaliyetini hızlandıırmağa yardım etmiştir.

Hesap Uzmanları Birliklerinin çalışmaları ve telkinleri sonunda 1947 de «Cohen komisyonu» adı verilen resmî bir komisyon kuruldu. Bu komisyona tasarrufu korumak amacı ile, bir muhasebe normalizasyonu görevi verildi. Komisyonun hazırladığı hükümler 1948 tarihli yeni bir «Companies Act» da toplantı.

1948 tarihli bu yeni kanun şirketlere uymak zorunda olduğu bir tip bilânço örneği tespit etmiştir. Ayrıca holding şirketlerle fiyalleri içinde tip bilânço ve kâr ve zarar örnekleri hazırlanmıştır.

10 — Belçika'da normalizasyon :

Halen Belçikada resmî bir plân yoktur. Bununla beraber 1944 de özel bir komisyon muhasebe metodlarının ve maliyet hesaplarının üniform hale sokulmasıyla görevlendirilmiştir. Bu komisyonun hazırladığı plânın genel yapısı şöyledir:

1942 Fransız muhasebe plânı gibi bu plânda teşebbüs değerlerinin normal hareket seyrini hesaba katmaktadır. Gerçekten teşebbüsün kuruluşu sırasında kendisine bir kapital zorunludur. (Sınıf 0) Bu kapital sabit değerlerin edinilmesinde kullanılır. (Sınıf 1). Katan, disponibl varlıkları teşkil eder. (Sınıf 2). Bu varlıkların bir kısmı ile işe zorunlu stok teşkil edilir. (sınıf 3). Bu evrede teşebbüs gerek müşterileriyle ve gerekse satıcılarıyla kredili işlere girişir. (sınıf 4) ve işlerin normal yürüyüşüne zorunlu giderler yapar veya üslenir. (sınıf 5).

6,7 ve 8 numaralı sınıflar maliyet hesapları çıkaran endüstriyel işletmelere aittir. Nihayet 9 numaralı sınıf gerçekleştirilen iş hacminin kaydına ayrılmıştır. (Başlangıç kapitalinin devamı sayılan sonuçlar 0 sınıfa kaydedilir).

Genel hesap kadrosuna ek olarak endüstriyel muhasebeler için ayrı bir plân tespit edilmiştir.

11 — Monako'da normalizasyon :

29. Ocak.1946 tarihli kararname = ordonnance, anonim ve aksiyonlu komandit şirketlerin bilânçolarının çıkarılmasını düzene koydu ve bir tip bilânço örneği tespit etti.

Bu kararnamede geniş bir terminoloji yer almakta ve muhtelif bilânço postları (kalemleri) açıklanmaktadır. Ayrıca bir tip bilânço komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon tip bilânço uygulanmasında karşılaşılan bütün doktrin güçlüklerini incelemekle görevlendirilmiştir.

Tip bilânçonun özelliği şudur:

Aktif bölümleri azalan likidite düzenine göre sıralanmıştır. Karşıt olarak hesapların net sonucu yani net aktifin karşılığını teşkil eden sermaye, ihtiyat ve kârlar pasifin alt tarafında yer almıştır.

Bilânçonun bu düzeni iki avantaj sağlar :

— Sermaye ile sonuç birbirinden ayrılmamış, uzaklaşmamıştır. Esasen sonuç sermayedeki değişimden başka bir şey olmadığına göre ikisi birbirine sıkı sıkıya bağlıdır.

— Net aktifi temsil eden hesapları toplamadan önce bilânço kadrosu içinde öngörülen özel bir satır üzerinden gerçek pasif toplamını bulmak mümkündür.

Diğer taraftan aktifin değerini düşüren elemanlar (amortisman ve kıymetten düşme provizyonları) İngiltere'de olduğu gibi aktif kalemlerden düşülür.

12 — Hollanda'da normalizasyon :

Hollanda ticaret kanununun 4. cü maddesinde aksiyonerler toplantısına aşağıdaki yıllık dökümanların sunulması istenmektedir:

- Bilânço
- Kâr ve zarar hesabı
- Geçmiş dönem hakkında rapor

İdarecilere herhangi bir değerlendirme kuralı empoze edilmemiştir. Ancak kullanılan metodun aksiyonerlere verilen raporda açıklanması zorunludur. Bununla beraber devletle teması olan şirketler bilânçolarının hazırlanmasında aktifde 5 pasifte 6 post kullanmak zorundadırlar.

261. ci madde teşebbüslerce uygulanacak bir tip kâr ve zarar hesabı içine almaktadır.

13 — Amerika Birleşik Devletlerinde normalizasyon :

Normalizasyon düşey ve yatay toplanma = concentration sebebiyle ve ticaret birlikleri = trade associations'nin tesiriyle gerçek-

leşmiştir. Yoksa bir kanun zoru ya da genel bir muhasebe plânu yoktur.

Her endüstriyel toplanmada holding şirket millî ve yabancı fiyallerine elde edilen sonuçları bir araya toplamağa ve kontrolleri kolaylaştırmaya imkân verecek şekilde muhasebelerinin belli bir şekle göre tutmalarını zorunlu tutmuştur.

Halen çok sayıda olan meslekî teşekküller maliyet fiyatlarını kolaylıkla karşılaştırmak amacı ile üyelerinin muhasebelerini üniform hale sokmaya çalışarak gerçek özel plânlar hazırlamışlardır.

Bu arada senetleri borsada muamele gören şirketlerin uymak zorunda oldukları sıkı kuralları da belirtmek yerinde olur. Bu şirketler dönemsel olarak Kambiyo ve Esham ve Tahvilât Komisyonu = Securities and Exchange adı verilen bir merkezî birliğe çok detaylı ve gayet açık bir şekle göre hazırlanmış raporlar vermek zorundadırlar.

Amerikan Hesap Uzmanları Enstitüsü = American Institute of Accountants Amerikan Merkez Bankası kurulu = Federal Reserve Board'nın ve İngiliz hesapları doktrininin etkisinde kalarak bilanço kâr ve zarar hesabının şekli konusunda çeşitli tavsiyeleri bir araya getirmiştir. Yapılan çalışmalar bugün Birleşik Devletlerde gerçek muhasebe temel düzenini meydana getirmiştir⁵.

Hesap Uzmanları Enstitüsünün tavsiye ettiği tip bilançonun özelliği aktif ve pasif postlarda hesap numaralarının devamlı bir sıra takip etmesi (yani desimal değildir) ve ilgili elemanlardan tenzil şeklinde amortisman ve provizyonların aktifte yer almış olmasıdır.

Amerikan Merkez Bankasının teklif ettiği kâr ve zarar hesabı ise daha orijinal olup muhasebe kavramına bağlı olmıyan iki sütunlu istatistik bir cetvel şeklindedir.

14 — İsviçre'de normalizasyon :

İsviçre'de zorunlu bir muhasebe plânu yoktur. Sadece borçlar kanununun 662 ilâ 677. nci maddelerinde ticaret şirketlerinin bilanço çıkarmalarına ve aktif ve pasif postların değerlenmesine, ihtiyat teşkiline, dividand dağıtımına ait hükümler yer almıştır.

5) Amerikan Merkez Bankası = Federal reserve system bir şahsa 5.000 doların üstünde kredi açmak için Hesap Uzmanları Enstitüsünün tip bilanço ve kâr ve zarar hesabına uygun bilanço ve kâr ve zarar hesabı ibraz edilmesini istemektedir.

Bununla beraber konfederasyon bazı branşların muhasebesini düzen altına almış, 1947 tarihli bir yönetmelikle tamamlanan 1896 tarihli kanun nakliye teşebbüslerinin (Demiryolları, tramvay) işletme muhasebesi ile birlikte üniform bir muhasebe plânı öngörmüş, 1934 tarihli, bir kanun da bankaların ve tasarruf sandıklarının bilançolarıyla kâr ve zarar hesaplarının benzer bir şekilde düzenlenmesini istemiştir.

Diğer taraftan İsviçre Meslekler ve Sanatlar Birliği Zürih Üniversitesi Profesörlerinden K. Kafer'e küçük sanatlar, ticaret ve endüstri işletmeleri için genel bir muhasebe plânı hazırlatmıştır. Bu genel plân dahilinde onbeş kadar özel plân (oteller, müteahhitler, perakendeciler v.s.) da yapılmıştır. Birliğin fiyat politikası bu plânlara dayatılmıştır.

İsviçre'de bankalar da bilançolarını ve sonuç hesaplarını tip örneklerle göre hazırlamak ve bunlara gene belli bir örneğe göre likidite cetvelleri eklemek zorundadırlar.

İsviçre'de kanun koyucunun muhasebe plânı konusundaki eksikliğini pratisyenler doldurmuştur. Rasyonalizasyon çalışmalarında kredi şirketlerinin geniş payı vardır. Bu çalışmalar sonucunda hemen bütün profesyonellerce kabul edilmiş mütecanis bir hesap kadrosu tespit edilmiştir. Bu hesap kadrosu şu şekildedir :

- Sınıf 0 : Sabit değerler. Buraya maddî ve gayrimaddî sabit değerlerden başka iştirak senetleri, teminat ve depozito akçeleri de dahildir.
- » 1 : Sabit değerler amortismanları
 - » 2 : Ambar hesapları. İlk maddeler, yoğaltım maddeleri ve mamûl ambarları
 - » 3 : Mali hesaplar
 - » 4 : Sosyal hesaplar. Devamlı kapital hesapları yer alır
 - » 5 : Nazım hesaplar. Esas itibariyle kıymetten düşme ve risk provizyonları ile taahhüd hesapları
 - » 6 : İmalât hesapları
 - » 7 : Gider hesapları
 - » 8 : Satış hesapları
 - » 9 : Sonuç hesapları

15 — Fransa'da normalizasyon :

(a) Tarihçe

Ticaret kanununun tüccarlar ve ticaret şirketleri hakkındaki çok umumî hükümleri dışında direkt olarak muhasebe normalizaz-

yonuna değinen hükümler kronolojik olarak aşağıda açıklanmıştır.

Fransa'da genel muhasebe plânı yalnız kamu teşebbüsleriyle mikst ekonomi 6 Şirketleri için zorunlu olduğundan aşağıdaki hükümlerin çoğu hal  uygulanmaktadır.

1° 24. Temmuz. 1867 tarihli kanunun 35. nci maddesi.

Bilânçoların ve k r ve zarar hesabı Şekli ile değerleme metodlarının değermez bir esasa bağlanmasına ait Şartları düzenlemektedir.

2° 8. Mart. 1922 tarihli kararname ile 19. Nisan. 1932 tarihli Yönetmelik.

Sigorta Şirketlerinin aktiflerini değerleme Şekli hakkında açık kurallar bulunmaktadır.

3° 30. Ekim. 1935 ve 2. Şubat. 1937 tarihli kararnameler ile 5. Şubat. 1937 tarihli Bakanlık Kararı.

Ucuz mesken büroları ile ucuz mesken Şirketlerinin muhasebelerinin Şekilleri ile ilgilidir.

4° 13. Ağustos. 1938 tarihli kanun

Gençlik birlik ve hareketlerinin muhasebe ve malî yönden kontrolu ile ilgilidir.

5° 29. Temmuz. 1939 tarihli kararname

Bütün sigorta Őirketlerine üniform muhasebe kuralları, ile model cetveller tutmalarını y lemektedir. Model cetveller:

— Bil n  ve k r ve zarar hesabı formüllerini,

— Sigorta Şirketlerinin işletme yönü ile ilgili bilgileri, yönetimi ile ilgili bütün teknik takdir elemanlarını toplıyan cedvelleri içine almaktadır.

29. Temmuz. 1939 tarihli kararname Fransa'da ilk resmî normalizasyon denemesidir.

6° 29. Temmuz. 1939 tarihli kararname

Harp zamanında ihtiyaçları için çalışan bütün teşebbüslere üniform muhasebe kuralları y lemektedir.

7° 24. Nisan. 1940 tarihli kararname

Muhasebelerin tutulmasıyla ilgilidir.

6) Mikst ekonomi Şirketleri devletin aksiyoneri bulunduğu anonim Őirketlerdir.

8° 22. Nisan. 1941 tarihli kararname

Muhasebe plânı hazırlamakla görevli bakanlıklar arası bir komisyon kurulmasıyla ilgilidir. 1942 muhasebe plânı bu komisyonun eseridir.

9° 13. Harizan. 1941 tarihli kanununun 48. nci maddesi

Bankalara tip formüllere göre hazırlanmış hesaplar kullanılmasını yüklemektedir.

10° 15. Ağustos. 1945 tarihli kararname

74. ncü maddesi reevalüsyona tabi tutulan bilângoların üniform bir şekilde hazırlanmasını öngörmektedir.

11° 30. Ocak. 1946 tarihli resmî gazetede yayımlanan bakanlık açıklaması

Burada üniform muhasebe plânının, kolayca mukayeseli bir şekilde maliyet analizine girisebilmek için bütün millileştirilmiş müesseselere sorulacağı açıklanmıştır.

12° 5. Şubat. 1946 tarihli kararname (29. Haziran. 1948 tarihli kararname ile kaldırılmıştır).

13° 4. Nisan. 1946 tarihli kararname

Ekonomi Bakanlığında bir muhasebe normalizasyon komitesi kurulması hakkındadır. Bu komisyon bakanlığa bir plân hazırlamak ve bu plânın millileştirilmiş sektör müesseselerine, serbest sektör endüstriyel ve ticarî işletmelerine uygulama şekillerini incelemekle görevlendirilmiştir.

14° 9. Ocak. 1947 tarihli kararname

Millileştirilmiş müesseselerle devletin malî yardımından faydalanan teşebbüslerin kontrolünü kolaylaştırmaya ve bir muhasebe plânı tatbikatını hazırlamaya yarayacak tedbirleri öngörmektedir.

15° 16. Ocak. 1947 tarihli kararname

Yüksek muhasebe konseyi teşkiline aittir. Konsey bilhassa genel muhasebe plânı kadrosu içinde tespit edilecek meslekî plânlar hazırlama işlerini gözetmek ve koordine etmekle görevlendirilmiştir.

16° 27. Ekim. 1964 tarihli kararname ile 18. Eylül. 1947 tarihli karar

Muhasebe normalizasyon komisyonu tarafından hazırlanan muhasebe plânı projesinin kabulüne daırdır.

17° 29. Haziran, 1948 tarihli kararname

5. Şubat, 1946 tarihli kararnamenin yerini alıp bilâncolarını revizyona tabi tutmuş veya tutmakta olan teşebbüslerin muhasebe yönünden uyacakları esasları göstermektedir. Bu kararname 7. Ağustos, 1948 tarihli kararname ile kaldırılmıştır.

18° Vergiler kadu III no. ek'in 28. nei maddesi

Reevalüasyona girişmiş teşebbüslerle ilgilidir. 29. Haziran, 1948 tarihli kaldırılmış olan kararnameye dayanmaktadır.

19° 11. Mayıs, 1957 tarihli karar = arreté

Yeni genel muhasebe plânının oranması ile ilgilidir.

20° 7. Ağustos, 1958 tarihli kararname

29. Haziran, 1948 tarihli kararnamenin yerini almıştır. Aynı kararname gibi buda bilâncolarını revizyona tutmuş ya da tutmakta olan teşebbüslerce uygulanacak muhasebe hükümlerini içine almaktadır.

(b) Genel muhasebe plânları

Fransa'da 1942, 1947 ve 1957 de olmak üzere 3 genel muhasebe plâni hazırlanmıştır. Halen 1957 muhasebe plâni yürürlüktedir. Eskileri bir tarafa bırakarak aşağıda son plân hakkında açıklama yapılmıştır.

16. Ocak, 1947 tarihli kararname ile kurulan yüksek muhasebe konseyine genel muhasebe kadrosu dahilinde muhasebe plânları hazırlanmasını gözetmek ve koordinasyon sağlamak görevi verilmişti.

7. Şubat, 1957 tarihli kararname ile konsey yeniden gözden geçirilmiş ve adı da Millî Muhasebe Konseyi = Conseil national da la comptabilité olarak değiştirilmiştir.

Bu konseyin çalışmaları sonunda 1957 genel muhasebe plâni meydana gelmiştir. Bu plân ekonomik ve malî işler bakanlığınca 11. Mayıs, 1957 de onaylanmıştır.

1957 plâni, 1947 plânından farklı yeni bir hesap organizasyonu değildir. Kadro ve numaralama prensipleri aynen saklanmış yalnız bazı noktaları tamamlanmış, çok rijid görülen bazı kısımlar basitleştirilmiş, bazı tavsiyelerde değişiklikler yapılmıştır.

Plân üç kısımdan meydana gelmiştir. Birinci kısım prensipleri, ikinci kısım esas plâni ve üçüncü kısım muhasebe konseyinin temenisini içine almaktadır.

Prensipier kısmında plânın amacı, muhtevası genel muhasebe ile çözümsel işletme muhasebelerinin fonksiyonları, iki muhasebenin birbirleriyle bağlantısının nasıl olacağı, plânın uygulama alanı ve tavsiyeler yer almaktadır.

Genel muhasebe plânının amacı, «bir taraftan zaman ve mekân dahilinde karşılaştırmalara zorunlu mütecanisliği, diğer taraftan hükümlerini ticarî ve endüstriyel teşebbüslerle diğer bütün ilgili kuruluşların özelliklerine, ihtiyaçlarına ve imkânlarına uydurmak için zorunlu suplesi temin ederek ilerleyici bir muhasebe normalizasyonunu gerçekleştirmek» olarak açıklanmıştır.

Bu amacın gerçekleştirilmesi için plânda aşağıdakiler yer almıştır:

— Olayların esas itibariyle hukukî ve ekonomik kavramlardan hareketle yapılan klâsmanına dayanan ve desimal sistemi takiben hazırlanmış bir hesap kodifikasyonu,

— Açıklayıcı bir terminoloji,

— Değer hareketlerinin kaydı bakımından zorunlu olduğu ahvalde açıklamalar,

— Muhtelif aktif elemanların değerlendirilmesine ait genel esaslar,

— İşletme, kâr ve zarar hesapları ve bilânço modelleri,

— Değerler, maliyetler ve sonuçların tesbitine ait metodlar,

Plânda hesap kadrosu 10 sınıfa ayrılmıştır.

1 ilâ 8 no. sınıflar genel muhasebeye,

9 no. sınıf çözümsel işletme muhasebesine,

0 no. sınıf özel hesaplara aittir.

Genel muhasebeyle çözümsel işletme muhasebesi (endüstriyel muhasebe)nin fonksiyonları ayrı ayrı belirtilmiştir.

Genel muhasebenin fonksiyonları :

1° Teşebbüsün aktif ve pasif patrimuvan durumunu ortaya koymak,

2° Dönemin genel işletme sonuçlarını ve arızı kâr ve zararlarla eski dönemlere ait kâr ve zararları da hesaba katarak kesin net sonucu tespit etmektir.

Çözümsel işletme muhasebesinin fonksiyonları ise şöyle sıralanmıştır :

1° Satış fiyatlarının tespiti ya da bu fiyatların rantabilite kontrolleri ile ilgili elemanları ortaya koymak, ihtiyaç halinde madde

manûl ve hizmetlerin faturalanmasına mesnet olacak elemanları temin etmek,

2° İşletme yüklerini analiz ve evrimlerini gözetmek, bunları önceden yapılmış tahmin ve normlarla karşılaştırmak, arada mevcut farkları analiz ve sebeplerini araştırmak, suretiyle işletme iç şartlarını inceleme imkânı sağlamak,

3° Teşebbüse sabit değerler, stoklar ve devam etmekte olan işler gibi bazı aktif elemanlarını değerlendirme esasları temin etmektir.

Plânda genel muhasebe ile çözümsel işletme muhasebesinin prensip itibariyle otonom oldukları kabul edilmiştir. Birbirleriyle bağlantıları ise dönüşlü hesaplar = Comptes réfléchis yardımıyla olacaktır.

Çözümsel işletme muhasebesinin genel muhasebeden koparılarak otonomiye kavuşturulması plânın önemli prensiplerinden birisidir. Bu otonomi maddî ve teknik bakımlardandır.

Maddî bakımdan otonomi, teşebbüste genel muhasebe (ticarî muhasebe) ile endüstriyel muhasebe servislerinin ayrılması, ayrı defterler tutulması, ayrı vesikalar kullanılmasıdır.

Teknik otonomi ise genel muhasebeye kaydedilmiş bulunan elemanların çözümsel işletme muhasebesine aktarılmasını temin amacıyla bu sonuncu muhasebede özel hesaplar açılmasıdır.

Fransız muhasebe plânını hazırlayanlar bu hesaplara yukarıda da değindiğimiz gibi Comtes réfléchis adını vermişlerdir. Türkçe karşılığında dönüşlü hesaplar deyimini kullanıyoruz.

Dönüşlü hesaplar aynı zamanda hem genel muhasebede ve hem de çözümsel muhasebedeki bir hesabı harekete getirebilecek kayıtları önler. Bu iki muhasebe geçirilecek kayıtlar bakımından birbirinden tamamen ayrıdır. Genel muhasebe hesapları kendi aralarında ticarete bilinen kurallara göre çalışırlar. Endüstriyel muhasebe hesapları da gene kendi aralarında kayıt alırlar.

Dönüşlü hesaplar alış gider ve hasılat hesaplarını ikiye bölerek bunların her iki muhasebe dahilinde kendi prensiplerine göre işletilmesine imkân verir.

Otonomi prensibinde genel muhasebede alış gider ve hasılat hesapları dönem sonunda genel işletme hesabına aktarılır. Böylece İşletme sonucu hem genel muhasebede ve hem de çözümsel muhasebede ayrı ayrı elde edilmiş olur.

Şu hale nazaran otonomi prensibinin doğurduğu önemli bir sonuç her iki muhasebenin birbirini doğrulamış olmasıdır.

Otonomi prensibinin sağladığı diğer iki avantaj, her iki muhasebenin kendine özel bazı sırlarının (örneğin genel muhasebede idareci ücretleri, malî durum, çözümsel muhasebede bazı imalât sonuçları gibi) geniş bir muhasebe personeli tarafından bilinmesini önlemesi ve kayıtların her iki muhasebede vaktinde tutulması imkânını sağlamasıdır.

Çözümsel muhasebe değerleri, maliyetleri ve sonuçları tespit muhasebesi olduğu için uzun ve karışık hesaplarla uğraşmakta, genel muhasebe ise olayları kayıtla yetinmektedir. Çözümsel muhasebenin hesapları genel muhasebeye nazaran çoğu zaman daha sonra kesilmekte olduğundan bu muhasebenin otonom olmaması halinde genel muhasebe kayıtlarının tutulması geçikme ile gerçekleşebilmektedir.

Fransız muhasebe plânında yer alan diğer bazı önemli konular şunlardır :

- Muhasebe çift yönlü kayıt metoduna göre tutulur.
- Muhasebe (defter) sistemi olarak toplayıcı yevmiye sistemi tavsiye edilmiştir.

Bilindiği gibi bu sistemde genel yevmiye ve genel büyük defter yanında teşebbüslerin önem ve ihtiyaçlarına göre değişen sayıda kısım yevmiyeleri = Journeaux divisionnaires ve yardımcı büyük defterler = Grands livres auxiliaires tutulmaktadır.

— Teşebbüsler defter ve vesikalarını modern teknik usullere göre tutabilirler. (Kopyalı muhasebe, mekanografi, delikli kart makineleri v.s.)

— İşletme muhasebesinde önsel değerler = Coûts préétablis (en önemlisi standard değerlerdir) ile maliyetlerin tespitine ait modern metod olan seksiyonlar metodu yer almıştır.

Fransız muhasebe plânı halihazırda kamu teşebbüsleri ile mikst ekonomi işletmeleri başta olmak üzere hukukî statüleri ya da devletin yönetim veya kontrollerine karışması sebebiyle bazı teşebbüs ve kuruluşlar için zorunlu bir karakter taşımaktadır.

Fransızlar genel muhasebe plânının bütün bir ekonomiye teşmili yolundadırlar. 28. Aralık. 1964 gün ve 64 - 1340 sayılı kararname ile 1968 yılından itibaren plânın bütün bir ekonomi için uygulanması zorunlu olacaktır.

28. Aralık. 1959 tarihli kanunun neşrinden itibaren 5 yıl içinde böyle bir zorunluluk ortaya konmuş iken adı geçen 64 - 1340 sayılı

kararname ile bu müddet 1967 yılı sonuna kadar uzatılmış ve böylece plân 1968 yılından itibaren zorunlu kılınmıştır.

Kamu teşebbüsleriyle mikst ekonomi işletmelerinden her biri için genel muhasebe plânını özel durumlarına uydurmak amacıyla özel plânlar hazırlanmıştır.

Fransız muhasebe plânında 1 den 0 a kadar yer alan sınıflar şöyledir :

Sınıf 1	:	Devamlı kapital hesapları	
» 2	:	Sabit değerler	»
» 3	:	Stok	»
» 4	:	Üçüncü şahıs	»
» 5	:	Mali hesaplar	
» 6	:	Yük neveleri	»
» 7	:	Hasılat neveleri	»
» 8	:	Sonuç	»
» 9	:	Çözümsel işletme	»
» 0	:	Özel hesaplar	

Bu sınıflandırmada işletmelerin partimuvan → yönetim → sonuç seyri esas alınmıştır.

Gerçekten ilk 5 sınıf partimuvan kavramına, sonraki 2 sınıf yönetime, ondan sonra ki de sonuçlara değinmektedir⁷.

Her sınıf ana hesaplara ayrılmıştır. Ana hesaplar sınıf numarasının sağına bir rakam daha konmak suretiyle belli edilir. Bu etüdümüzün sonuna Fransız muhasebe plânının ana hesapları içine alan kadrosu eklenmiştir.

Ana hesaplar prensip itibariyle bilânçoda gözüken hesaplardır. Ana hesaplar kısım hesaplarına = Comptes divisionnaires ayrılır. Kısım hesabı ana hesap numarasının sağına bir rakam yazılmak suretiyle numaralanır.

Kısım hesap numarasının sağına bir rakam daha eklenince tali hesap = Sous - comptes elde edilmiş olur ve bu böylece devam eder. Durumu bir örnekle açıklayalım :

Sınıf 2	Sabit değer hesapları
21	Sabit değerler
212	Binalar
2120	Endüstrilel binalar
21200	A fabrikası

7) Plâna ilgili açıklamalar Fransız muhasebe plânından alınmıştır. Plân Comptable Général - Paris Imprimerie Nationale 1957. Bilhaassa sh. 21 ve dev., 153 ve dev.

16 — Enternasyonal muhasebe plânı :

1961 yılında kurulan Muhasebe Profesyonelleri Enternasyonal Komitesi 1927 de Alman profesörü Schmalenbach tarafından teklif edilen sınıflandırma prensibinden ilham alarak ekonomik sikle dayanan bir plân ortaya koydu.

Bu ekonomik sikli - de sermaye yatırımlar için meydana getirilmiştir :

Sabit değerler ve çevirme fonu teşkil edilmiştir. İlk madde stokları istihsalin emrindedir. İstihsal ilk maddelere diğer elemanları (işçilik ve diğer harcamalar) katarak piyasaya sürülen mal meydana getirmiştir. Nihayet ekonomik sikli satış tamamlamaktadır :

Satılan mamuller yatırımı yoğaltmakta ve fakat yatırımın yeniden teşkiline imkân verecek kapitali doğurmaktadır.

Komitenin çalışmaları sonunda meydana genel hesap kadrosu iki formüle göre hazırlanmıştır :

A plânı adı verilen formülde işletme muhasebesi genel muhasebeyi tamamlamaktadır. (entegre muhasebe)

B plânı adını alan 2 .nci formülde ise her iki muhasebe birbirinden ayrılmıştır. (Otonom muhasebe)

Ancak bugünkü durumda enternasyonal plânın uygulanması her memleketteki önemli normalizasyon gelişmeleriyle karşılaşmaktadır. Örneğin Fransa mükemmel bir plân ortaya koymuştur.

Üçüncü Bölüm

MEMLEKETİMİZDE DURUM VE SONUÇ

17 — İktisadî devlet teşekküllerinde normalizasyon :

Memleketimizde genel bir muhasebe plânı mevcut olmayıp bu konuda iktisadî devlet teşekküllerinin ayrı ayrı muhasebe plânları mevcut bulunmaktadır. Bunlar çok değişik tarihlerde yapılmıştır. Hatta bazılarının değiştirilmesi yoluna gidilmiştir. Muhasebe plânları desimal sisteme göre hazırlanmıştır. Sümer Bank'ın çok eski muhasebe plânı yanında 1965 yılında yürürlüğe giren Türkiye Çimento Sanayii ile Petrol Ofisi muhasebe plânları mevcuttur.

Bu plânlar arasında bir birlik temin etmek amacı ile önemli bir adım atılmış ve 12.3.1964 gün -440 sayılı iktisad -î devlet teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkında kanun çıkarılmıştır.

Bu kanun 19. ncu maddesinde bilânço ve netice hesaplarının ilgili bakanlık tarafından Maliye ve Ticaret Bakanlıkları ile yüksek denetleme kurulunun mütalaaları alınmak suretiyle hazırlanan tip örneklere göre çıkarılıp yüksek denetleme kuruluna gönderileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun geçici 1. nci maddesi iktisadî devlet teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu kuruluşu ile ilgilidir. Bu komisyonun görevleri arasında :

— Teşekküllerin aktif ve pasif kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesine ait esasları tespit etmek,

— Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tespit etmek de vardır.

Birinci nokta reavalüasyon problemi olup konumuzla direkt bir ilgisi yoktur. İkinci nokta bir muhasebe rasyonalizasyonu ile ilgilidir. Bu konu ile ilgili çalışmaların sonunda bir muhasebe plânına yol açması mümkündür.

18 — Sigorta şirketlerinde durum :

21.12.1959 gün ve 7397 sayılı kanunun 39. ncu maddesi ile sigorta şirketleri her takvim yılı sonunda bilânço ve kâr ve zarar hesaplarını tespit olunan formüle uygun olarak düzenlemeğe zorunlu tutulmuşlardır.

Adı geçen kanuna dayanarak Ticaret ve Maliye Bakanlıkları temsilcileriyle sigortacılar birliği temsilcileri tip bilânço ve kâr ve zarar örnekleri tespit etmişlerdir. Halen bütün sigorta şirketleri bu örneklere göre bilânço ve kâr ve zarar hesaplarını düzenlemektedirler.

Görüldüğü gibi sigorta şirketlerinde durum sadece kâr ve zarar cetveli ile bilânçonun üniform hale getirilmesinden ibarettir ve muhasebe plânlarında yer alan konulardan sadece bir tanesini teşkil etmektedir.

19 — Bankalarda durum :

7129 sayılı bankalar kanununun 51 ve 52. nci maddelerine göre düzenlenecek bilânço ve kâr ve zarar hesaplarının bilâhère çıkarılan bir talimat ve izahname hükümlerine nazaran belli tiplere göre hazırlanıp ilgili makamlara gönderilmesi gerekmektedir. Keza bu tip bilânço ve kâr ve zarar cetvelleri aynen ilân da edilecektir.

Bunun dışında bankaların üniform bir muhasebe plânına bağlanmasıyla alâkah bir hüküm mevcut değildir.

SONUÇ

Değindiğimiz gibi memleketimizde bir genel muhasebe plânı yoktur. Böyle bir plânın hazırlanması millî ve ferdi ekonomilerimiz için muhakkakki çok faydalı olacaktır.

Ancak muhasebe plânlarının hazırlanması teknik bir iştir ve yorucu bir faaliyeti gerektirir. Fransızlar uzun çalışmalarından sonra iyi bir plâna kavuşabilmişlerdir. Bunun için komisyonlar kurmuşlar yüksek muhasebe konseyi teşkil etmişlerdir. Plânın hazırlanmasında François Perroux, D'alsace, André Brunet gibi ekonomi ve muhasebe otoritelerinin çalışmalarından faydalanmışlardır.

Bizde de böyle kompetan kimselerden teşekkül edecek komisyonların önce ele alınması şarttır.

Bunun yanında mevzuatımızda muhasebeye serbesti verecek bazı yeniliklerin sokulması da kanaatimizce zorunludur. Burada iki örnek vermekle yetineceğiz.

Ticaret Kanunu 70. nci maddesinde muamelelerin vesika itibarıyla kayıtlara geçmesini emretmektedir. Burada bahis konusu olan yevmiye defteridir. Ticaret kanununun bu hükmüne göre örneğin o günkü veresiye satışların müşteriler itibarıyla birer birer yevmiye defterine kaydedilmesi gerekmektedir.

Halbuki teşebbüs yevmiye defteri yanında birçok yardımcı defterler ve bu arada müşteriler defteri de tutabilir ve bu defterleri tipki yevmiye defteri gibi tasdikte ettirmiş olabilir.

Bu durumda teşebbüsün aynı muameleleri hem yardımcı deftere hem de yevmiyeye yazması ağır bir külfettir. Ticaret kanununda muhasebe sistemleri serbestisiyle alâkah hükümlerin yer almaması kanatimizce doğru olmamıştır.

Hatta yevmiye ve defteri kebirle ilgili maddelerde (Madde. 70-71) sanki tek bir yevmiye ve tek bir defteri kebir ele alınmıştır. Halbuki modern muhasebenin temeli sayılan toplayıcı muhasebe sisteminde bu defterler yukarıda bir münasebetle değindiğimiz gibi parçalara ayrılmakta işletmenin ihtiyaçlarına göre çeşitli yevmiyeler ve defteri kebirler tutulmaktadır.

Modern muhasebe tekniğinde muhasebe defter ve vesikalarının tutulmasında mekanografik usuller büyük rol oynamaktadır. Bilhassa delikli kart makinaları çok önemlidir. Ancak memleketimiz

için delikli kart makinaları bugün çeşitli sebeplerle çok dar bir teşebbüs grubu tarafından kullanılabilir.

Ancak batıda ve bu arada Fransada çok yaygın bir tatbikatı olan kopyalı muhasebe usulünün memleketimizde geniş bir tatbik alanı bulması mümkündür. Bilindiği gibi kopyalı muhasebe yevmiye ve defteri kebirin kopya yardımıyla birlikte tutulmasına imkân veren bir kayıt vasıtasıdır. Böylece hem vakitten tasarruf sağlanmakta ve hem de defteri kebir nakil sırasında yapılması mümkün hatalar önlenmektedir.

Vergi Usul Kanunumuz kopyalı muhasebenin tutulmasına imkân vermiştir. Ancak bunun için Maliye Bakanlığından izin almak gerekecektir. Zira kopyalı muhasebe müteharrik yapraklarda tutulduğu için Vergi Usul Kanununun 183. ncü maddesine göre müteharrik yapraklı büyük defter ve yevmiye kullanmak bakımından bakanlığın izni şart bulunmaktadır.

Bundan başka adı geçen madde böyle bir iznin verilmesi için işletmenin işlerinin geniş olması şartını koymuştur.

Kanaatimizce müteharrik yapraklı defterler kullanmak için bakanlığın izni şart olmamalıdır. İsteyen her teşebbüs bunu yapabilmelidir. Muhasebe serbestisi bunu gerektirir. Müteharrik yaprakların yıl sonlarında çiltletilerek noterden tasdik ettirilmesi ve kaç yapraktan ibaret olduğuna dair üzerlerine şerih verdirilmesi mümkündür. Böylece defterin sıhhat kazanması da temin edilmiş olur. Hatta müteharrik yaprakların önceden notere tasdik ettirilmesi dahi mümkündür.

Yukarıki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi Türkiyede genel bir muhasebe plânına gitmeden önce bir hazırlık çalışması yapmak şarttır.

(Hesap Kadrosu Tablosu 222 - 223 üncü sayfalardadır.)

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- 1) Léo Chardonnet : Comptabilité Supérieure J. Delmas et Cie Paris 1960.
 - 2) Léo Chardonnet : Technique Comptable approfondie Delmas Paris 1951.
 - 3) Bernard Petit : La Technique Comptable Supérieure Librairie comptable et technique Licet Paris 1963.
 - 4) Plan Comptable Générale, Paris Imprimerie Nationale 1957.
 - 5) Sinaî Muhasebe, Ali Alaybek Akın Matbaacılık Ltd. Ortaklığı, Ankara 1954.
 - 6) Vergi Usul Kanunu, Ticaret Kanunu ve sair mevzuat.
-

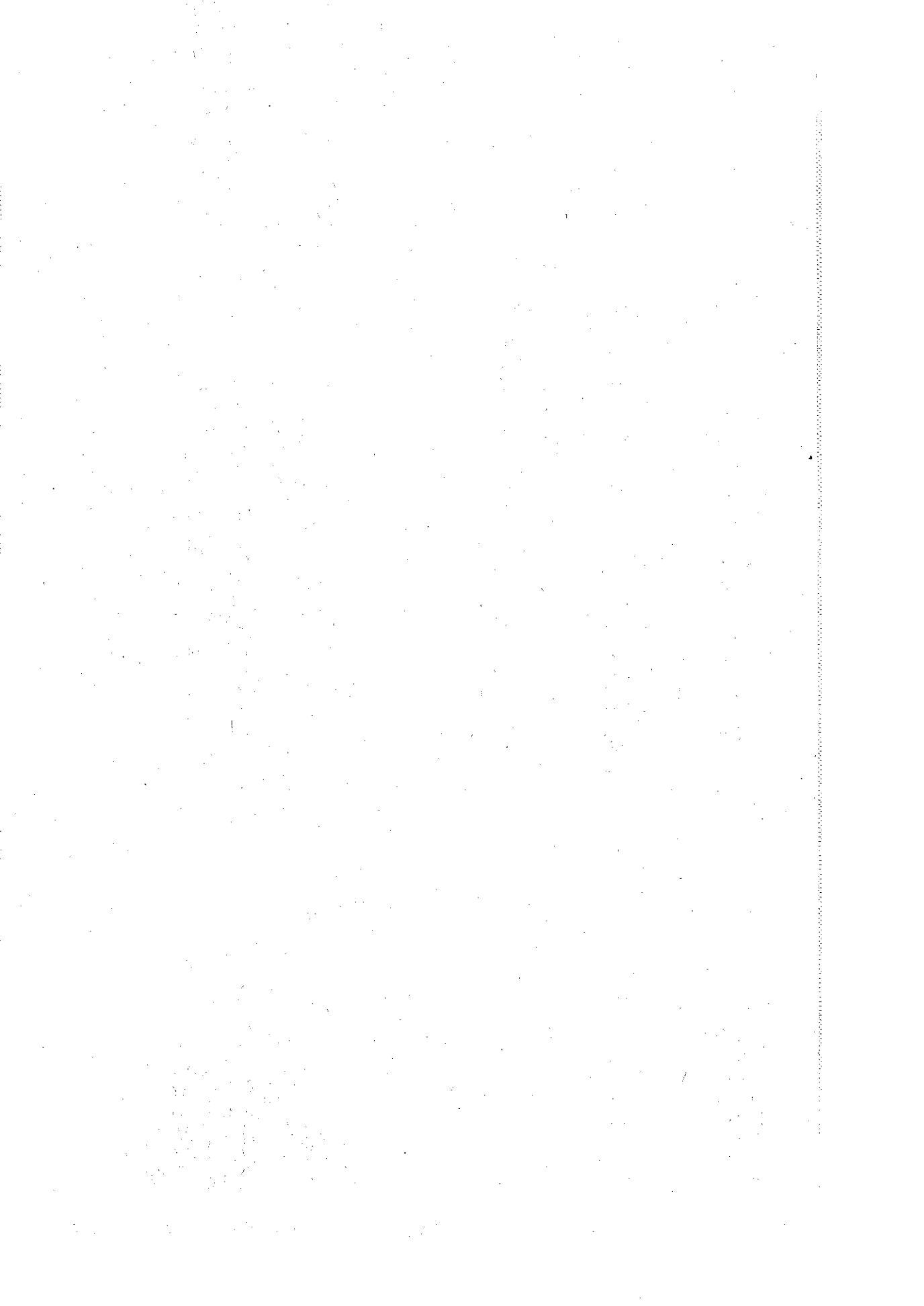
GENEL MUHASEBE

BİLANÇO HESAPLARI

SINIF 1 <i>Devamlı Kapital hesapları</i>	SINIF 2 <i>Sabit değerler hesapları</i>	SINIF 3 <i>Stok Hesapları</i>	SINIF 4 <i>Üçüncü Şahıs hesapları</i>	SINIF 5 <i>Mali Hesaplar</i>
10. Kapital	20. Tesis mas- rafları.	30. Ticarî Em- tea.	40. Bayiler.	50. Bir yıldan kısa vadeli borçlar.
11. İhtiyatlar	21. Sabit değer- ler.	31. İlk madde- ler.	41. Müşteriler.	51. Bir yıldan kısa vadeli alacaklar.
12. Geçmiş yıl- lar kâr ve zararı.	22.	32. Yoğaltım maddeleri.	42. Personel.	52. Ödenecek senet ve va- rantlar.
13.	23. Teşekkül halindeki sabit değer- ler.	33. Döküntü ve deşeler.	43. Devlet.	53. Tahsil edi- lecek senet ve varant- lar.
14. Alınan Ekipman yardımları	24. Harp sebe- bile tahriba- ta uğrayan sabit değer- ler.	34. Yarı mamûller.	44. Ortaklar.	54. Tahsil edi- lecek çek ve kuponlar.
15. Zarar ve masraflar karşılığı	25. Bir yıldan uzun vadeli alacaklar.	35. Mamûller.	45. Filyaller.	55. Yatırım se- netleri ve hazine bo- noları.
16. Bir yıldan uzun vadeli borçlar	26. İştirak his- se senetleri.	36. Hali imal- deki mad- deler ve iş- ler.	46. Muhtelif borçlu ve alacaklılar.	56. Bankalar, posta çekleri.
17. Şubeler kez bağlan- tı hesabı	27. Depozito ve kefalet ak- çeleri.	37. Ticarî am- balâj.	47. Pasif düzel- tici hesap- lar.	57. Kasa.
18.	28.	38.	48. Aktif düzel- tici hesap- lar.	58. Avans ve akr. idare H.
19.	29.	39.	49. Geçici hesaplar.	59. İç virman- lar.

KADROSU

İşletme Hesapları		Sonuç hesapları	Çözümsel İşletme Muhasebesi	Özel Hesaplar
SINIF 6 Masraf Nevileri hesapları	SINIF 7 Hasılat Nevileri hesapları	SINIF 8 Sonuç hesapları	SINIF 9 Çözümsel İşletme Muhasebesi	SINIF 0 Özel Hesaplar
60. Alışlar.	70. Ticari emtea ve mamül satışı.	80. Genel İşletme.	90. Dönüslü hesaplar.	00. Taahhütler.
61. Personel masrafları.	71. Alınan işletme yardımları.	81.	91 ve 92. Yık toplama hesapları.	
62. Vergi ve resimler.	72. Döküntü ve geri alınan ambalaj satışı.	82.	93. Değer ve maliyet hesapları.	
63. Tedarikler dışarıdan temin edilen iş ve hizmetler.	73. Satışlardan tenzilat.	83.	94. Devamlı envanter hesapları.	
64. Nakliyat ve yer değiş-tirmeler.	74. Alınan risturnlar ve diğer indirimler.	84.	95.	
65.	75.	85.	96. Önsel değerler farkları.	
66. Çeşitli idare giderleri.	76. Tali hasılat	86. Kısımlar arası mamül ve hizmet mübadelesi.	97. Katma farkları hesapları.	
67. Mali giderler.	77. Mali »	87. Kâr ve Zarar.	98. Çözümsel işletme muhasebesi sonuçları.	
68. Ayrılan amortisman ve karşılıklar.	78. Teşebbüsün kendine yaptığı işler.	88. Tasarruf edilecek kâr	99. İç bağlantılar.	
69.	Dönem faaliyetine yüklenemiyen çalışma ve yükler.	89. Bilanço.		



Maliye Enstitüsü Konferansları

- 1) **UMUMİ FİHRİST**
- 2) **MÜELLİFLER İNDEKSİ**
- 3) **MEVZU İNDEKSİ**
- 4) **ENSTİTÜ YAYINLARI**

THE UNIVERSITY OF CHICAGO
DEPARTMENT OF CHEMISTRY
5800 S. UNIVERSITY AVENUE
CHICAGO, ILLINOIS 60637

RESEARCH REPORT
NO. 1234
BY
J. D. SMITH
AND
M. A. JONES

RECEIVED
MAY 15 1964

THE UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS
530 N. DEARBORN AVENUE
CHICAGO, ILLINOIS 60610

PRINTED IN THE UNITED STATES OF AMERICA

1964

UMUMİ FİHRİST

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	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 Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
6	Ekrem Özelmas ...	İktisadi Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	I	73 — 82
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri	I	83 — 91
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tabikatu ...	I	127 — 153
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım ...	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muafiyetinin Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39
15	M. O. Dikmen	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Safhası	II	65 — 80
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	II	81 — 100
18	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 116
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku ile İlgili İki Mesele ...	II	129 — 142
21	Suat Keskinoglu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Meffhumu Hakkında	II	143 — 158
22	M. N. Anıl	Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkikleri 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 Prensipleri ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar	III	25 — 49
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
28	M. O. Dikmen	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	III	73 — 102
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadî Plân	III	103 — 126
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi	III	127 — 140
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
32	Gıyas 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 ..	Blokaaj ve Deblokaaj Mekanizması	III	212 — 218
37	Esat Tekeli	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası	IV	1 — 11
38	Selâhattin Tuncer	İktisadî Kalkınmada Amme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti	IV	13 — 58
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İlminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu ...	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopaajı ve Tatbikati	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 İlmi Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
42a	H. Eichler	Das System Des Privatrechts im Rahmen Des Wirtschaftswissenschaftlichen Studiums	IV	109 — 119
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmaya Bilir?	IV	147 — 156
45	B. Keyder	Zirai Sektörde Vergilendirme	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası	IV	199 — 226
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen	Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
50	Memduh Yaşa ...	Devlet Faaliyetinin ve Amme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
51	Tahsin Yıldırım ...	Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi ...	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler	V	55 — 86
53	Recep Turgay	Türkiye'de Zirai Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
55	Akif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
56	B. N. Feyzioğlu ...	Milî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
57	Rudolf Strucken ...	Der Wandel in der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bundesrepublik	V	151 — 162
57a	Rudolf Strucken ...	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	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
61	M. Orhan Dikmen	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
63	Kenan Bulutoğlu .	Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası	VI	33 — 66
64	Gülten Kazgan ...	Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası	VI	67 — 82
65	Ahmet Zühtü Işıl .	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
66	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadi Politika	VI	119 — 123
69	Haydar Kazgan ...	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
70	Selâhaddin Tuncer	Türkiye'de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca ...	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası	VI	169 — 188
72	Mükerrem Hiç ...	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri	VI	189 — 200
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Hali	VII	1 — 7
74	Mübîn Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
75	Haydar Kazgan ...	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası ...	VII	21 — 45
76	H. Van Dyke	A New Dimension In Foreign Assistance	VII	47 — 56
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
78	Nasuhi Bursal ...	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
79	P. Dertlîs	L'Association De La Grèce Au Marché Commun	VII	119 — 123
79a	P. Dertlîs	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 — 196
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İn'ikâsı ...	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
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	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 168
95	Recep Turgay	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 198
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun ...	Vergi Kanunlarına Göre İktisadî Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
100	Mübin Başar	«Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun» Üzerinde Düşünceler	IX	45 — 54
101	Selâhattin Tuncer	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler	IX	55 — 84
102	Nezih H. Neyzi ...	Petrol Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	85 — 110
103	N. Tanyolaç	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128
104	Memduh Yaşa	Türkiye Dış Borçlarının Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
105	Bedî N. Feyzioğlu	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensipleri	IX	145 — 159
106	Haydar Kazgan ...	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
107	Halil Nadooğlu ...	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu .	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı	IX	185 — 194

Sıra No. su	Konferansçı	Me v z u	Cilt	Sahife
109	Mesut Erez	Plânlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
110	Orhan Güreli	Mahallî İdareler Maliyesinin İslahı hakkında Görüş ve Düşünceler	X	25 — 48
111	Nuri Eren	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58
112	Haydar Kazgan	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi	X	59 — 73
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
114	Nuri Karacan	İktisadî Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100
115	Selâhattin Tuncer	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	X	101 — 118
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri	X	143 — 151
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyari İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
119	B. N. Feyzioğlu	Muhasebe Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler	X	163 — 175
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar	X	177 — 189
121	James Murray	Financing The United Nations	XI	1 — 9
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
122	Beysan Keyder	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
127	Gaston Leduc	Quelques Aperçus Sur la Situation des Finances Publiques dans les Etats Africains D'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	İhracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
129	İ. Sadi Tınaztepe	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı	XI	167 — 181
131	Zeki Kuruca	Türk Vergi Sisteminde Asgarî Vergilendirme Usulleri, «Asgarî Mükellefiyet Sistemi»	XI	183 — 196
132	M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223

MÜELLİFLER İNDEKSİ

M. Orhan Dikmen	I	II	III		V	VI		VIII		
Memduh Yaşa	I	II	III		V			VIII	IX	
Bedî Feyzioğlu	I	II	III		V			VIII	IX	X
Aydın Yalçın	I									
Suat Başar	I									
Ekrem Özelmas	I									
Besim Üstünel	I									
Rasim Saydar	I									
Mübin Başar	I	II			V		VII		IX	
Basri Bora	I									
Recep Turgay	I	II			V			VIII		
Esat Tekeli	I	II	III	IV						
Tahsin Yıldırım		II			V					
Talip Güran		II	III							
Suat Keskinöğlü		II								
Mustafa Nuri Anıl		II								
Hikmet Sağcı		II								
Mehmet Akmansu		II								
Selâhattin Tuncer			III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
Sabahaddin Teoman			III		V					
Gıyas Akdeniz			III		V	VI			IX	X
Muhlis Ete			III							
Kenan Bulutoğlu			III	IV		VI	VII	VIII	IX	
Selçuk Egemen			III							
Ahmet Kılıçbay				IV						
M. Cevdet Kutadgu				IV						
Ralph Turvey				IV						
Hermann Eicher				IV						
Osman N. Torun				IV						
İdris Küçükömer				IV						
Beysan Keyder				IV						XI
Süleyman Barda				IV						
Kemal Tosun				IV						
Sadun Aren					V	VI		VIII		X
Akif Erginay					V				IX	
Rudolf Stucken					V					
Mesut Erez						VI	VII			X
Gülten Kazgan						VI				
Ahmet Işıl						VI				
Hakkı Musaballı						VI				
Zeki Kuruca						VI				XI
Mükerrerem Hiç						VI				
Haydar Kazgan						VI				
H. V. Dyke							VII	VIII	IX	X
Nasuhi Bursal							VII			
P. Dertilis							VII			
Haflî Nadaroğlu							VII		IX	XI
Salih Tuğ							VII			
Nuri Karacan							VII			X
Arslan Başer Kafaoğlu							VII	VIII		

Nuri Kodamanoğlu		X	
İsmail Türk	VIII		
Tayfur Tarhan	VIII		
Ali Şakir Ağanoğlu	VIII		
Sevim Görgün	VIII		
O. Fikret Arkun	VIII	X	
Necmi Tanyolaç		IX	
Nezih H. Neyzi		IX	
Nuri Erèn		IX	
Orhan Gürelli		X	
Arif Nemli		X	
Sadıullah Ayđın		X	
James Murray			XI
Fehamettin Ervardar			XI
Özhan Eroğuz			XI
Gaston Leduc			XI
Halil Şahin			XI
İ. Sadi Tinaztepe			XI
İlhan Özer			XI
M. Ali Canoğlu			XI

NOT : Müellif isimleri karđısındaki rakkamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını göstermektedir.

MEVZU İNDEKSİ

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
I — Umumî Maliye Teorisi ve Tatbikatı				
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İliminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
65	Ahmet Zühtü Işıl .	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
80	Halil Nadaroğlu ...	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
127	Gaston Leduc	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
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. Fezyioğlu ...	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadî Tesirleri	I	83 — 91
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125
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 Safhası ..	II	65 — 80
22	M. N. Anıl	Mükâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
24	Mehmet Akmansu .	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri ..	II	203 — 213
26	Sabahaddin Teoman	1957 Mali Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensipleri ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar	III	25 — 49

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
28	M. O. Dikmen	Mütahavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	III	73 — 102
37	Esat Tekeli	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası	IV	1 — 11
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme	IV	87 — 91
41a	Ralph Turvey	The Economist's Approach To Taxation Some Introductory Notes	IV	93 — 98
45	B. Keyder	Ziraat Sektörde Vergilendirme	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası	IV	199 — 226
49	M. O. Dikmen	Ziraat Kazançlarının Vergilendirilmesi, Sabit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
53	Recep Turgay	Türkiye'de Ziraat Kazançları Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
58	S. Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Amme Varidatı	V	175 — 204
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
64	Gülten Kazgan ...	Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası	VI	67 — 82
66	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
69	Haydar Kazgan ...	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
71	M. Zeki Kuruca ...	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası	VI	169 — 188
72	Mükerrem Hiç ...	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri	VI	189 — 200
74	Mübin Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İn'ikası ...	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoglu	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236
93	Nuri Karacan	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 168
101	Selâhattin Tuncer	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler	IX	55 — 84
102	Nezih H. Neyzi ..	Petrol Sanayinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	85 — 110
106	Haydar Kazgan ...	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün ...	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri ...	X	143 — 151
122	Beysan Keyder	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
128	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
131	Zeki Kuruca	Türk Vergi Sisteminde Asgari Vergilendirme Usulleri, «Asgari Mükellefiyet Sistemi»	XI	183 — 196

III — Devlet Masrafları

25	Selâhattin Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Masraf Politikası	III	1 — 24
50	Memduh Yaşa ...	Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
103	N. Tanyolaç	İlimî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128

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 — 116
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadî Plân	III	103 — 126
35	Esat Tekeli	Türkiye'de İlk Bütçe	III	207 — 211
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
57a	Rudolf Strucken ...	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası	V	163 — 173
63	Kenan Bulutoğlu .	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VI	33 — 66
89	İsmail Türk	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri ile Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	63 — 90
91	Selâhattin Tuncer	Bütçedeki Genelîk (Umumiyet) Prensipleri	VIII	109 — 128
105	Bedî N. Feyzioğlu	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	IX	145 — 159
115	Selâhattin Tuncer	Muhasebeî Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler	X	101 — 118
119	B. N. Feyzioğlu ...		X	163 — 175

V — Devlet Borçları

38	Selâhattin Tuncer	İktisadi Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti	IV	13 — 58
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
104	Memduh Yaşa	Türkiye Dış Borçların Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162

VI — Vergi Hukuku

5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
8	Rasım Saydar	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldızan ...	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğinin Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	II	81 — 100
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku ile İlgili İki Mesele ...	II	129 — 142
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanununun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi	III	127 — 140
32	Gıyas Akdeniz ...	Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı	III	153 — 165
40	M. C. Kutadgu ...	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
51	Tahsin Yıldırım ...	Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi ...	V	35 — 53
52	Mübin Başar ...	Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler	V	55 — 86
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
59	Sahir Erman	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Hali	VII	1 — 7
81	Selâhattin Tuncer	Servet Vergileri	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı	VII	179 — 196
95	Recep Turgay	Türkiye'de Malî Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 198
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Malî Hükümleri	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun ...	Vergi Kanunlarına Göre İktisadî Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
109	Mesut Erez	Plânî Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Gürelî	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gelir Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu ...	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı	XI	167 — 181

VII — Devlet Muhasebesi

23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkikleri 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 — Mahallî İdareler Maliyesi

107	Halil Nadaroğlu ...	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ..	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzu	IX	185 — 194
110	Orhan Güreli	Mahallî İdareler Maliyesinin İslahı hakkında Görüş ve Düşünceler	X	25 — 48
129	İ. Sadi Tınaztepe ..	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165

IX — Devlet Teşebbüsleri

6	Ekrem Özelmas ...	İktisadi Devlet Teşekküllerinin Murakabesi	I	73 — 82
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tabii 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, Meselesi	X	59 — 73
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar	X	177 — 189

X — İktisat Politikası

34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları	III	191 — 205
36	Selçuk Egemen ..	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	212 — 218
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmayabilir?	IV	147 — 156
61	M. Orhan Dikmen	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadi Politika	VI	119 — 123
75	Haydar Kazgan ...	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası ...	VII	21 — 45
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
90	M. Orhan Dikmen	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı ...	VIII	129 — 141
100	Mübin Başar	«Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun» Üzerinde Düşünceler	IX	45 — 54
114	Nuri Karacan	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58
111	Nuri Eren	İktisadi Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19

XI — İşletme

21	Suat Keskinoğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında	II	143 — 158
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi	IV	227 — 248
78	Nasuhi Bursal ...	Amortisman ve Vergi Arasındaki Mü- nasebetler	VII	103 — 118
132	M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223

MALİYE ENSTİTÜSÜ YAYINLARI

- 1 — Maliye Enstitüsü Konferansları, I. Seri, 1956.
- 2 — H. Laufenburger : Mukayeseli Maliye, 1956.
- 3 — M. Orhan Dikmen : Asgarî Geçim İndirimi, 1956.
- 4 — Maliye Enstitüsü Konferansları, II. Seri, 1958.
- 5 — Maliye Enstitüsü Konferansları, III. Seri, 1958.
- 6 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IV. Seri, 1959.
- 7 — A. Hansen : Para Teorisi ve Maliye Politikası, 1959 ve 1961.
- 8 — M. Yaşa : Âmme Masrafları, 1959.
- 9 — B. N. Feyzioğlu : Millî Muhasebe - Devlet Muhasebesi, 1960.
- 10 — Maliye Enstitüsü Konferansları, V. Seri, 1961.
- 11 — K. Bulutoğlu : Vergi Politikası, 1962.
- 12 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VI. Seri, 1962.
- 13 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VII. Seri, 1963.
- 14 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VIII. Seri, 1964.
- 15 — İ. H. Yeniay : Yeni Osmanlı Borçları Tarihi, 1964.
- 16 — G. Kazgan - H. Kazgan : Türkiye'de Maliye Politikası, 1964.
- 17 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IX. Seri, 1964.
- 18 — Maliye Enstitüsü Tercümeleleri, I. Seri, 1965.
- 19 — Maliye Enstitüsü Konferansları, X. Seri, 1965.
- 20 — M. Orhan Dikmen : Türkiyede Tasarruf Bonoları, 1965.
- 21 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XI. Seri, 1965.
- 22 — Maliye Enstitüsü Tercümeleleri, II. Seri, 1965.
- 23 — J. Buchanan : Maliye Teorisi ve Politik İktisat (Baskıda).