

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN No. : 1793  
İKTİSAT FAKÜLTESİ No. : 315  
MALİYE ENSTİTÜSÜ No. : 49

# MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Yirmibirinci Seri - Sene 1971



FAKÜLTELER MATBAASI  
İSTANBUL — 1972

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

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

## Ö N S Ö Z

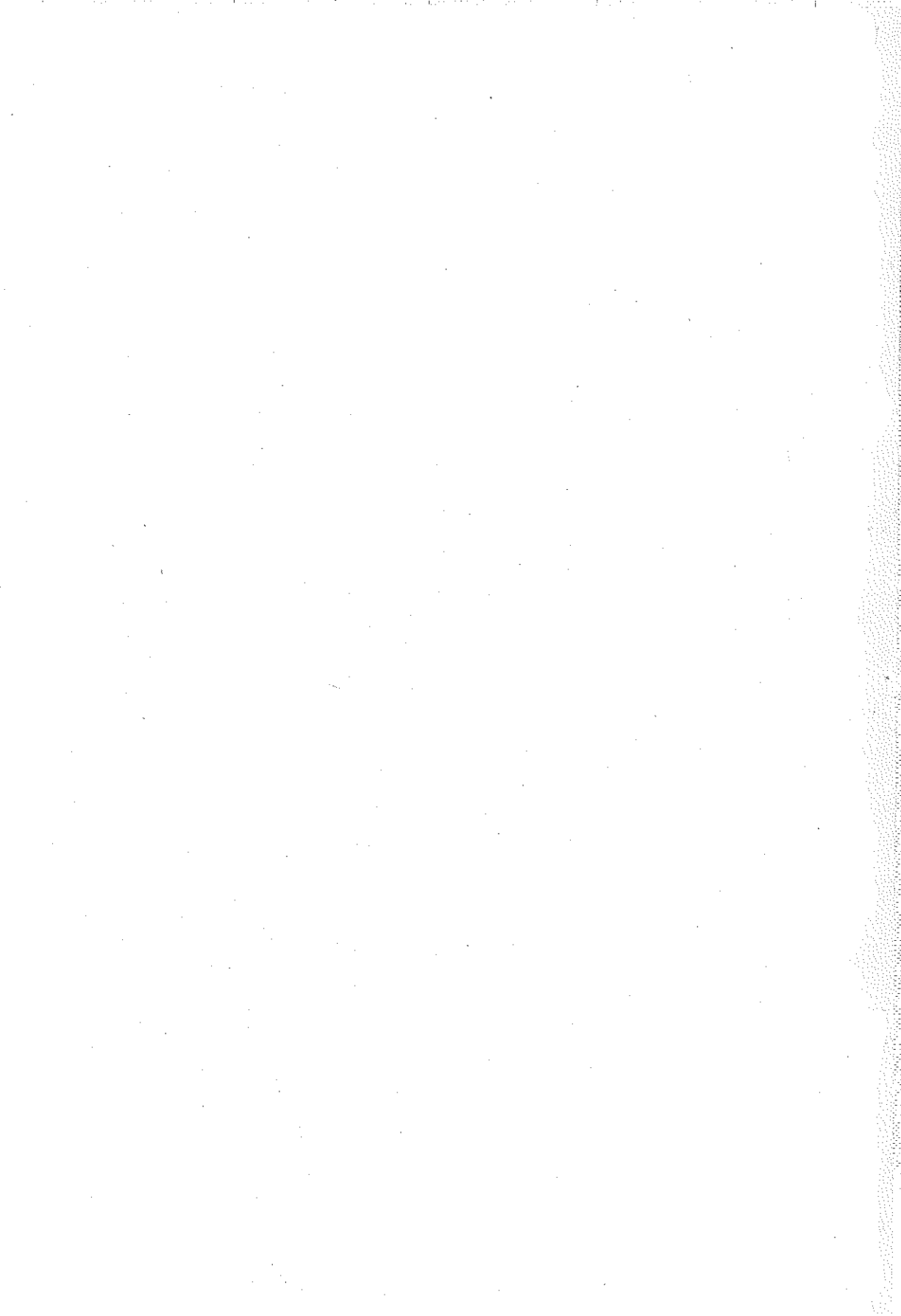
*Maliye Enstitüsü Konferanslar serisinin 21 inci cildini Türk ve Dünya maliyecilerine, sunmakla bahtiyarız.*

*Enstitü konferanslar serisinin bu sayısında da biri Almanca ve biri Fransızca olmak üzere etüdlerden ikisi yabancı dilde de yayınlanmış bulunmaktadır. Şukadar ki, Enstitünün milletlerarası alandaki çalışmaları O.E.C.D. ve diğer Uluslararası teşekküllerin sağladıkları burs v.s. yardım imkânlarının azalması nedeni ile, beklenen gelişmeyi gösterememiştir. Önümüzdeki yıllarda Enstitü bir yandan dış ilişkilerini artırmağa çalışırken bir yandan Yurt sorunlarına, özellikle son defa yapılan ve yapılmak üzere bulunan vergi v.s. malî reformların tahliline yönelecektir.*

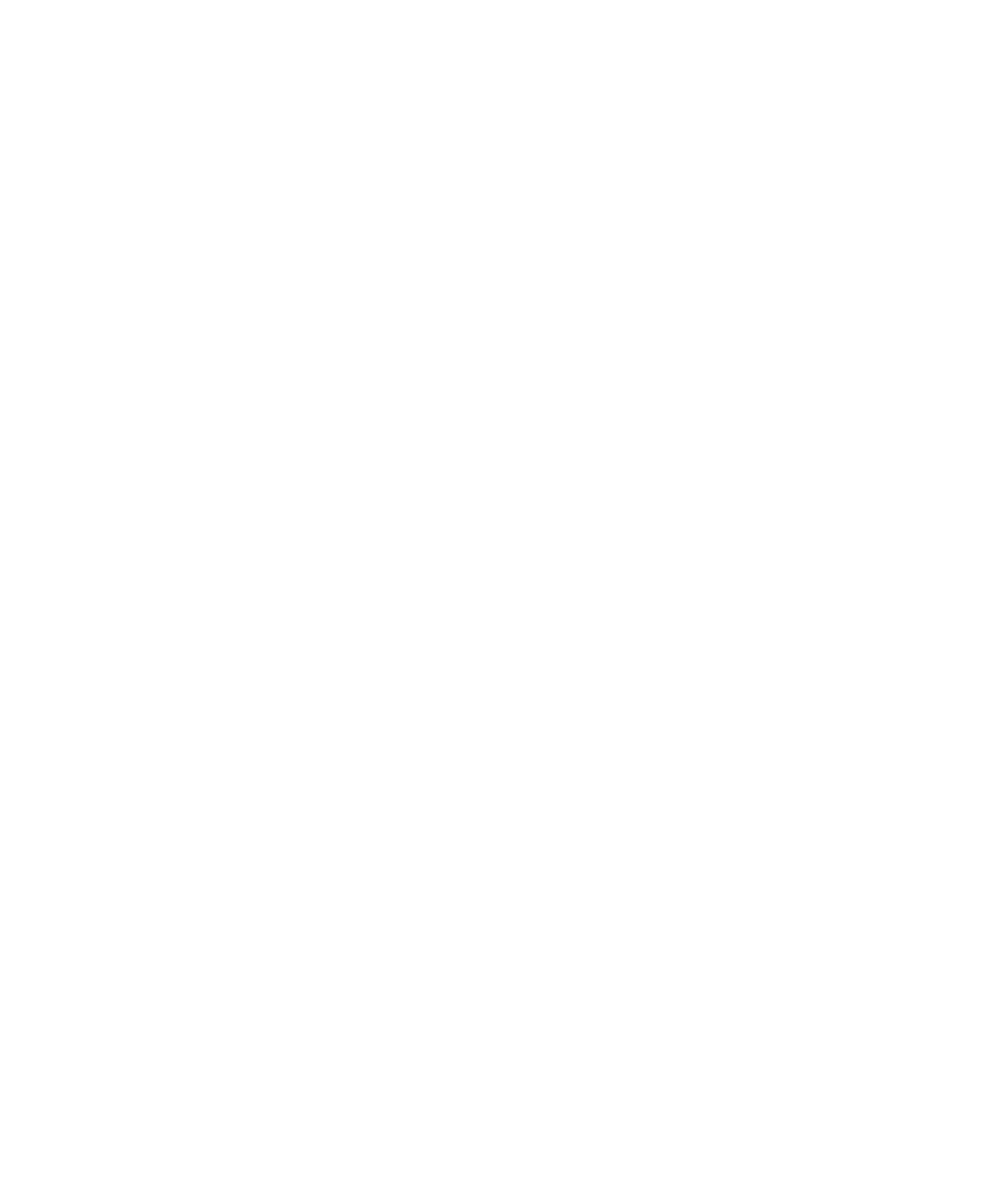
*Memleket maliyesinde başarılı sonuçlara erişilmesinde, nazariyat ile tatbikat arasında sağlanacak işbirliğinin rolü büyüktür kanısındayız. Buna inanan arkadaşların Maliye Bakanlığında söz sahibi olmalarının semereli sonuçlarının görülmesini ümid ve temenni etmek isteriz.*

Beyazıt, Haziran 1972

Maliye Enstitüsü Müdürü  
**Prof. Dr. Bedî N. FEYZİOĞLU**

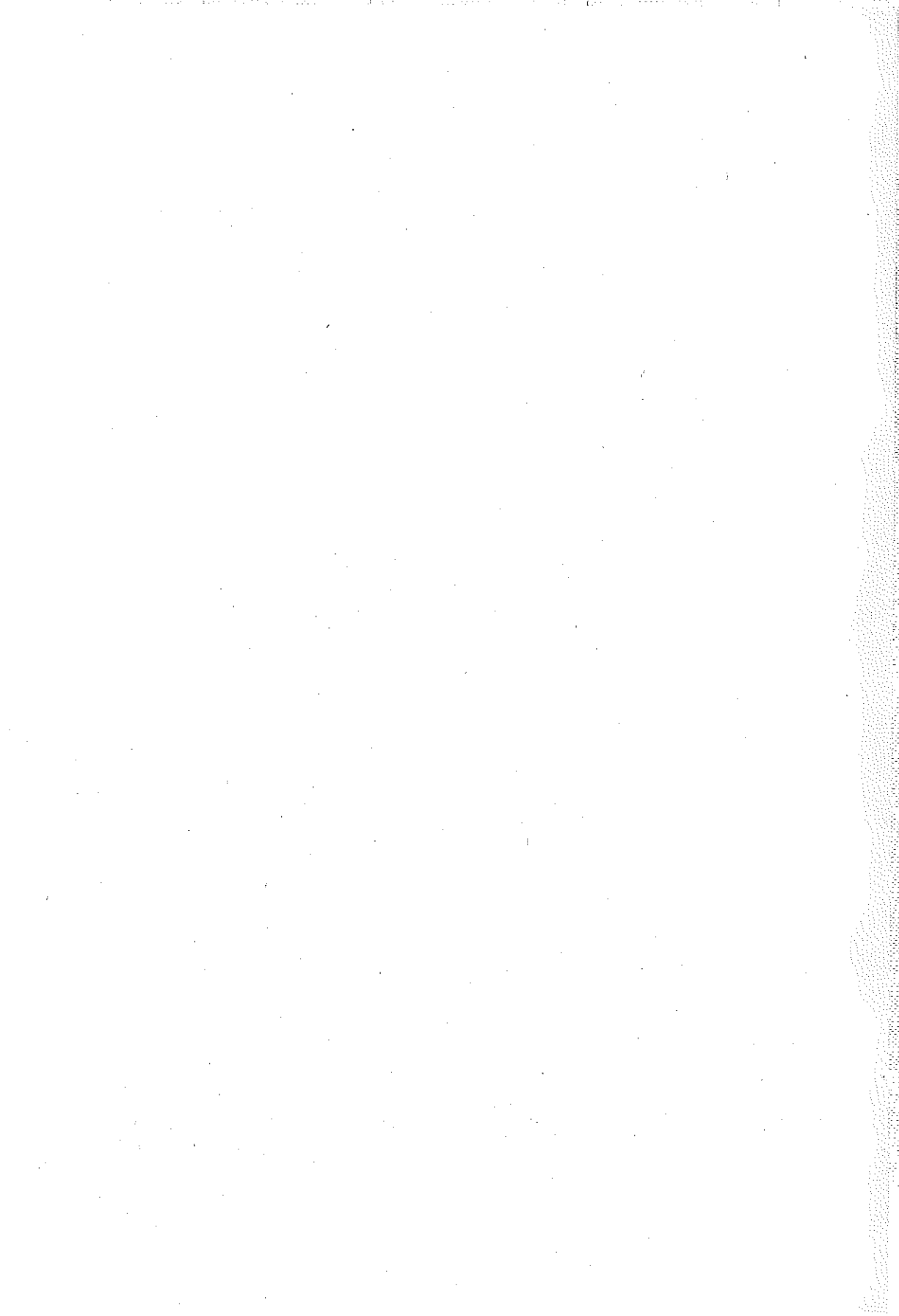


Small, repeating characters or a vertical line of text running down the center of the page, possibly a scanning artifact or a very faint watermark.



## İÇİNDEKİLER

	<u>Sahife</u>
B. N. FEYZİOĞLU : Önsöz .....	III
Orhan ARIKAN : Program ve Bütçeden Program Bütçeye .....	1- 14
Gıyasettin AKDENİZ : Finansman Kanunu ve Düşündür- dükları .....	15- 39
Fehamettin ERVARDAR : Vergi Olaylarımız .....	41- 85
İlhan ÖZER : Ekonomik Gelişme Dönemleri İçin- de Vergi Bünyesinde Değişmeler .....	87-111
Mehmet BAYRAM : İşletme Vergisi ve Tatbikatı .....	113-138
Cengiz ALTUĞ : Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi .....	139-161
Bahri KANDAŞ : Finansman Kanunu ve Uygulama Sonuçları .....	163-183
Turhan TÜKENMEZ : Net Servet Vergisi .....	185-209
Wolfgang JURETZEK : Die Harmonisierung der Umsatz- steuern in der Europäischen Ge- meinschaft .....	211-217
Wolfgang JURETZEK : Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muamele Vergilerinin Harmoni- zasyonu .....	219-224
Wolfgang JURETZEK : Die Mehrwertsteuer in der Bun- desrepublik Deutschland - System und Erfahrungen .....	225-250
Wolfgang JURETZEK : Federal Almanya'da Katma Değer Vergisi - Sistem ve Tecrübeler ...	251-275
Hans FICKER : Les Aspects Juridiques de la Co- operation Transnationale des Entreprises au Sein de la Communaute .....	277-292
Hans FICKER : Teşebbüslerce Ortak Pazar Çerçe- vesinde Yapılan Uluslararası İş- birliğinin Hukuki Veçheleri .....	293-306
Zeki KURUCA : Türkiye'de Nüfus Artışı ve Kamu Harcamaları .....	307-326



## PROGRAM VE BÜTÇEDEN PROGRAM BÜTÇEYE

Orhan ARIKAN  
Maliye Bakanlığı  
Bütçe ve Mali Kontrol Genel  
Müdür Yardımcısı

### I. GİRİŞ

#### 1. Bütçe Sistemindeki Büyük Boşluk :

Karma Bütçe Komisyonunda geçen yılki bütçe görüşmeleri sırasında, liman diplerinde biriken tortuların temizlenmesi için tarak gemileri satın alınmasını sağlamak amacıyla, hükümetçe getirilen bütçe tasarımsındaki belirli tertipte mevcut ödenğin birkaç milyon lira arttırılmasını isteyen bir önerge üzerinde tartışılıyordu. Komisyon üyelerinin lehte ve aleyhte görüşlerini belirtmelerinden sonra oylamaya geçildi ve bütçe dengesinin korunması gerekçesi ile önerge reddedildi.

Aynı oturumda bir süre sonra, yangından harap olmuş İstanbul Kültür Sarayının onarılması için başka bir tertibe beş-on milyon lira eklenmesini isteyen bir önergeye sıra geldi. Üyelerden birisi, biraz önce bütçe imkânsızlıkları yönünden istemiyerek reddetmek zorunda kaldıkları tarak gemileriyle ilgili önergeyi hatırlatarak, bu kadar hayati bir konuda ödenek ayıramazken Kültür Sarayı için ödenek ayrılmasının isabetsiz olacağına dikkati çeken bir konuşma yaptı. Sonunda yapılan oylamada bu önerge de reddedildi.

Bütçenin Parlamentoda görüşülmesi sırasında geçen bu olay, rasyonel bir bütçe hazırlanabilmesi için izlenmesi gereken yöntemin ne olduğunu göstermek bakımından anlamlıdır<sup>1</sup>. Hedefleri sosyal fayda yarat-

1) Her ne kadar klâsik tasnifte bütçenin Parlamentoda müzakere ve tasdik edilmesi, bütçe vetiresinin hazırlanmadan sonra gelen ayrı bir safha olarak kabul edilirse de, (bu konuda bakınız : Feyzioğlu, Dr. B. N., Bütçe-

mak yönünden değerlendirmek ve seçimlikler arasında tercihler yapmak, iyi bir bütçe hazırlamanın vazgeçilmez şartıdır. Karma Bütçe Komisyonu üyelerinin tarak gemisi, Kültür Sarayı ve bütçe dengesini sosyal fayda bakımından değerlendirmeleri ve aralarında mukayese yaparak karar vermeleri, bu bakımdan isabetli bir yoldur.

Ancak şurası gariptir ki, bütçenin Parlamentoda görüşülmesi sırasında verilen önefgeler dolayısıyla izlenen bu yol, hükûmetçe getirilen tasarılar da yer alan ödenekler dolayısıyla aynı anlamlılıkla takip edilememektedir. Nitekim, önergeler dolayısıyla tarak gemileri ve Kültür Sarayını sosyal fayda bakımından değerlendirerek karar veren parlamenterler, tasarıların söz konusu tertiplerine hükûmetçe konmuş olan büyük miktarlardaki ödeneklerin harcanacağı amaçlar bakımından böyle bir tartışma yapmamışlardır. Bunun için lüzumlu bilgiler esasen bütçe ile beraber kendilerine sunulmamıştı. Böyle bir bilgi noksanlığı içinde söz konusu tartışmanın yapılması beklenemezdi.

İşin daha garip tarafı şudur ki, Kültür Sarayının onarılması için ödenek eklenmesini isteyen teklifin reddedilmesine rağmen, mevcut bütçe sistemimiz içinde bu onarma işinin yapılması kesin olarak engellenmiş değildir. Belirli tertiplerde yer alan ve harcanma amacı bütçede görülmeyen ödeneklerin bu işe harcanmasını önleyen herhangi hukuki veya pratik bir mekanizma yoktur. Aynı şekilde, tarak gemileri için ödenek eklenmesi amacını güden önerge kabul edilmiş olsaydı bile, bu amaç bütçeye intikal etmeyip, komisyonun zabıtları arasında kaybolup gideceği için, büyük bir ihtimalle, ödeneğin tarak gemileri dışında bir iş için harcanmasına, sorumlu yöneticilerin görüşme ve niyetleri dışında bir engel kalmayacaktı.

Sadece bu örnekler bile, bütçe sistemimizde mevcut önemli bir boşluğun mahiyeti konusunda fikir vermek için yeterlidir. Aslında Devlet bütçesinin tümü, bu boşluğu örnek teşkil edecek bir durumdadır demek, mübalağalı bir öneri sayılmaz. Hatta denebilir ki, bilim ve teknolojiye çok ilerlemiş ülkeler dahil, her memleketin bütçesinde bu türlü örneklere bolca rastlamak mümkündür. Birçok ülkenin bütçe sistemini geliştirmek konusundaki çalışmalara, blihassa son yıllarda, özel bir önem vermek ihtiyacını hissetmesi de bunu doğrulamaktadır.

nin Kontrolü, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınlarından, Cilt 1, S. 3), teknik olarak bu, bütçe denen plânın uygulamaya girmesinden önceki geliştirilme ameliyesinin devamı olduğu için, hazırlamanın bir parçası olarak düşünülmalıdır.



## 2. Dikkate Değer Yavaşlık :

Bilim ve teknolojiye çok ileri ülkelerin bütçe sistemleri ve teknikleri bakımından da aynı derecede ilerlemiş olmamaları, bütçe müessesesinin gelişmesinde bir gecikme ve yavaşlık olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır. Gerçi bütçe, bütün diğer sosyal müesseseler gibi, ortaya çıktıktan sonra belirli bir gelişme göstermiş bulunmaktadır. Ancak bu gelişme şayanı hayret derecede yavaştır ve yavaşlığın sebepleri, tarihçiler ve sosyologlar için muhtemelen ilginç konulardır. Ancak biz şu müşahadeyi yapabiliriz. İnsanlar, devletin eline verdikleri imkânları, diğer bir deyimle vergileri, kendileri yönünden tamamen kaybolmuş, ziyan edilmiş değerler olarak görmek alışkanlığını uzun süre muhafaza etmişler, Devletin harcamaları ile ilgilenmenin kendilerine bir fayda sağlayacağını düşünmemişlerdir<sup>2</sup>. İşte bu inanç, yüzyıllar boyunca kamu harcamaları üzerinde halkın bir baskı kurmasını önlemiştir. Halk oyunun baskısı altında kalmayan bir müessese olarak bütçe, gerekli hızlı gelişmeyi gösterememiştir.

Bu müşahadenin doğruluğunu anlamak bakımından, yeryüzünde bütçe kavramının yer aldığı ilk döküman olarak bilinen 1217 tarihli Magna Charta'nın, İngilterede, sadece hükümdarın aldığı vergileri sınırlandırması, fakat bunların harcanış şekli ile ilgilenmemesi hatırlanmalıdır. Magna Charta'dan ancak beşyüz yıla yakın bir zaman sonra, aynı ülkede vuku bulan 1688 ihtilâlini takip eden yıl ortaya çıkan Bill of Rights, "bundan sonra Parlatentonun tasvibinden geçen bir kanun olmadıkça, hiç kimse devlete vergi vermeğe zorlanamaz" şeklindeki prensibi teyit etmekle beraber, bunu sağlamak için sadece bir adım daha ileri giderek, hanedanın yapacağı harcamalara, amaçları ile ilgilenmeden, bir sınır koyma yetkisini parlatentonun eline vermiştir.

Denebilir ki, son yıllarda bir kısım memleketlerde ortaya çıkan bütçe reform hareketleri ile elde edilen bazı neticeler hesaba katılmazsa, yeryüzünde bütçe müessesesinin gösterdiği gelişme esas itibarıyla bu noktada durmuş bulunmaktadır.

Bütçe müessesesinin gelişmesindeki bu yavaşlığın bütün insanlık için, bu arada memleketimiz için iktisadî ve sosyal refah bakımından yüksek bir ceremesi olduğu şüphe götürmez. Yüzyıllar boyunca halkın dışından tırnağından arttırarak devlete verdiği tasarrufların, önemli bir

2) Burkhead, Jesse : Government Burgeting, 6. bası, New York, 1967. S. 3.

sosyal fayda yaratmadan harcanagelmesi gerçeği karşısında başka türlü bir neticeye varmaya imkân yoktur.

Bütçe konusunda, içinde bulunulan gelişme safhasından sonra atılması gereken büyük adım, kamu harcamalarının sosyal fayda bakımından en elverişli biçimde harcanmasını sağlayacak tekniklerin geliştirilmesi ve uygulama alanına konmasıdır. Program Bütçe, Performans Bütçe veya Planlama, Programlama Bütçeleme Sistemi gibi adlar ile anılan bu yöndeki tekniklerin uygulanması için memleketimizde de tasavvurlar ve çalışmalar vardır.

Bu etüdün konusu, Türkiye'de bütçe sisteminin, içinde bulunduğu gelişme safhasından hareketle bir adım ileriye, kamu harcamalarının sosyal fayda yaratmak bakımından en isabetli alternatiflere göre yapılması safhasına geçmek için üzerinde durulması gereken noktaları ortaya koymaktır.

## II. TÜRKİYE'DE BÜTÇECİLİK

Bir müesseseye verilmesi gereken yön konusunda tavsiyelerde bulunmak için yapılması gereken ilk iş, şüphesiz, o müessesenin ulaşılmış bulunduğu gelişme seviyesini tespit etmektir. Bu nedenle bütçe konusunda atılması gereken adımlar hakkındaki görüşlerimizi belirtmeden önce, bu alanda nerede olduğumuzu ortaya koymaya çalışacağız.

Türkiye'de bütçeciliğin gelişiminin tarihçesini yapmak konumuzun dışındadır. Ancak şu noktayı belirtmekte fayda vardır: Bütçeciliğin doğuşu ile birlikte ortaya çıkıp yüzyıllardan beri birçok ülkede uygulanmakta olan bütçecilik anlayışı memleketimizde de uygulama alanı bulmuştur: Kanuna dayanmadan vergi konamaacağı ve Parlamento tarafından ödenek verilmedikçe harcama yapılamayacağı, Anayasa ve Kanunlarla tespit edilmiş bir esas olarak bütçe uygulamalarına yön vermektedir<sup>3</sup>.

İşin aslına bakılırsa, bir ülkenin bütçecilik bakımından gelişme seviyesi söz konusu edildiği zaman, bu ilkel bütçe anlayışının ötesinde atıl-

3) Gerçi Gider Vergisi oranlarının hükümetçe arttırulabilmesi ve bütçedeki belirli tertiplere Maliye Bakanı tarafından ödenek ilâve edilebilmesi yetkileri gibi bazı uygulamalar söz konusu esasa aykırı durumlar olarak düşünülebilirse de, bütçe sistemimizin tümüne hâkim olan hava itibariyle bunlar sadece birer istisna olarak görülmelidir.

miş olan adımlar kastedilir. Başka bir deyimle, bütçe ödeneklerinin sosyal fayda yaratmak bakımından en uygun şekilde harcanmasını sağlamak için geliştirilmiş olan teknikler, bir memlekette bütçecilik yönünden ulaşılan seviyeyi ölçmekte kullanılan ana kriterlerdir. Türk bütçe sistemini edğerlendirirken de aynı kriterleri kullanmak tabiidir<sup>4</sup>.

Bütçenin, belirli hedeflere ulaşmak için halihazırda ve gelecekte gereken para miktarlarının hesabedilmesine imkân vermesi, en çok önem atfedilen karakteristiklerinden birisidir. Çağımızda ne pahasına olursa olsun yapılması gereken hiçbir iş yoktur. Devletin harcadığı her lira, belirli bir amaca yönelmeli ve bu amaca ulaşmak için kaç lira harcanmasının göze alınabileceği, amaca ulaşılması halinde sağlanacak fayda gözönünde bulundurularak ortaya konabilmelidir. Bu yapılmadığı takdirde devlet bütçesinin sosyal fayda yaratmak yerine sosyal mazarrat doğurması ihtimali her zaman açık kalır.

Birkaç yıl önce Amerika Birleşik Devletlerinde füzesavar sistemi (ABM) gibi millet hayatı için birinci derecede önemli bir programın yürürlüğe konup konmaması tartışılırken, maliyet unsuruna büyük önem verilmesi, bu anlayışın bir tezahürü olarak hatırlanmalıdır.

Bütçenin, belirli amaçlara ulaşılması için gerekli kaynakların gösterilmesine; başka bir deyimle hizmet ile maliyet arasında açık bir ilişkinin kurulmasına elverişli olabilmesi için gereken şartlar şöyle sıralanabilir:

a) Bütçede yer alan tüm ödeneklerin, önceden tespit edilen belirli amaçlara yönelen hizmet programlarına göre harcanması.

b) Bütçede ödeneklerin ve muhasebe sisteminin, söz konusu programlara paralel bir sınıflandırmaya tâbi tutulması.

c) Bütçe denetiminin, formalite ve şekil yönünden değil, fakat söz konusu hizmet programlarında belirtilen amaçların en az kaynak sarfı suretiyle gerçekleştirilmesi açısından yapılmasını sağlayan metot ve müesseselerin işlemesi.

Türk bütçe sisteminin, hizmetler ile maliyetler arasında ilişki kurulması bakımından ne safhada bulunduğunu belirlemek için, bu üç noktanın her biri için ayrı ayrı durumu değerlendirmek gerekir.

4) İyi bir bütçe sisteminin uyması gereken kriterler pek çoktur. Bu etüdde konu sadece ana bir kriter yönünden ele alınacaktır. Öteki kriterlerin ne olduğu hakkında bakınız: Anshen, Melvin: The Federal Budget as an Instrument for Management and Analysis; David Novick tarafından derlenen "Program Budgeting" adlı kitap (Harvard University Press, Second Edition, London, 1967) içinde, S. 10 - 11.

### 1. Türk Kamu İdaresinde Hizmet Programları :

Türkiye'de kamu kuruluşları kendilerine tahsis edilen kaynakları, başka bir deyimle bütçe imkânlarını, anlamlı nihai hasılaya yönelik hizmet programlarına göre harcamak bakımından başarılı sayılamazlar.

Şüphesiz, gerek İmparatorluk devrinde gerekse Cumhuriyet döneminde hükümetler, kendilerine verilen bütçe imkânları ile bir şeyler başarmaya çalışmışlardır. Örneğin İkinci Meşrutiyet devri bütçe erinde, verilen ödeneklerle nerede ne kadar kilometre hangi vasıfta yol yapılacağı dikkate değer bir şekilde proglanmıştır<sup>5)</sup>. Cumhuriyet devri Lütçeleri ile de önemli eserler meydana getirilmiştir. Ancak bu başarıların, tüm kamu sektörü faaliyetleri içinde izole adacıklar halinde kaldığı da bir gerçektir. Böyle bir uygulama ile de, kamu harcamalarından optimal fayda elde edilmesi için özel sektör ile kamu sektörü arasında kurulması gereken marjinal dengeğin sağlanamayacağı açıktır.

Son on yıldan beri memleketimizde beş yıllık kalkınma plânları ve bunlara dayanan yıllık programlar hazırlanmaktadır. Kamu sektöründe hizmet ile maliyet arasındaki ilişkiyi kurmak bakımından bu dönem, şüphesiz, eskiye nazaran bir adım ilerisini temsil etmektedir. Lununla beraber iki gerçek vardır ki, Türk kamu idaresinde plân ve program yapımının anlamını son derece küçül mektedir.

Bunlardan birincisi, Türk kamu idaresinin, bir hizmet programının anlam ve önemini kavramak ve onu geliştirmek gelenek ve alışkanlığı yönünden gelişmeye muhtaç oluşudur. Bu durum, bütçecilikte kamu harcamalarının amaçları ile ilgilenme safhasında karşımıza çıkan büyük bir engeldir ve hizmet programı diye hazırlanan dökümanların, çok kere, belirli sosyal fayda yaratan, anlamlı hedeflere yönelik ve bunların maliyetini gösteren çalışma plânlarından çok, enine boyuna tetkik edilmemiş, zevahiri kurtarmak için üstünkörü geliştirilmiş metinler olarak kalmasına sebep olmaktadır. Gecekondu önleme projelerine yüz milyonlarca lira harcandığı halde, gecekonduların alabildiğine yayılmakta devam etmesi; turizm hizmetlerine yıllardan beri büyük meblağlar ayrılmasına rağmen hâlâ Akdeniz çevresinde turist dövizi bakımından açık veren yegâne ülke durumunda olmamız ve bunlar gibi zikredilebilecek yüzlerce misal karşısında başka türlü düşünmeye imkân yoktur.

<sup>5)</sup> Bakınız : Devlet-i Osmaniye'nin 1326 senesine mahsus bütçesi, S. 132-135.

Plân ve programların, tüm devlet faaliyetleri için riayet edilmesi gereken dökümanlar olarak kabul edilmeyişi ve kamu kuruluşlarının onlara uymak ihtiyacını hissetmemeleri, programların anlamlılığını kaybetmesine sebep olan ikinci ana faktördür. Bu yüzdendir ki yıllık programların bütçe ile paralel olması ihtiyacı kendisini her zaman hissettirmemektedir. Yine bu yüzdendir ki, yıllık programlarda, kamu kuruluşlarınca izlenen gerçek politika ile tamamen ters düşen, hatta onu açık bir şekilde tenkit eden ifade ve ibarelere rastlamak zor değildir<sup>6</sup>.

## 2. Program ile Bütçe Arasındaki Paralellik Sorunu :

### A. Bütçenin Sınıflandırma Sistemi :

Hizmet ile maliyet arasında direkt bir ilişki kurulabilmesi için, hizmet programlarının mevcudiyeti yanında, bütçe ödeneklerinin ve muhasebe sisteminin söz konusu programlara paralel bir sınıflandırma şemasına da sahip olması gerektiğini belirtmiştik.

Her şeyden önce Türk bütçe sisteminin sınıflandırma şeması, harcama maddelerine sınıflandırmasına göre tesis edilmiştir. Her kuruluş için verilen ödenekler, esas itibarıyla, o kuruluşun gördüğü hizmetlere göre değil, fakat "Ödenekler", "Personel Giderleri", "Yönetim Giderleri", "Hizmet Giderleri", "Kurum Giderleri", "Çeşitli Giderler", "Etüt-Proje Giderleri", "Yapı Tesis ve Büyük Hnırım Giderleri", "Makine Teçhizat Alımları" şeklinde satın alınan mal ve hizmetlere göre, üniform bir sınıflandırmaya tâbi tutulmaktadır. Ödeneklerdeki bu sınıflandırma, pek tabii olarak program ve proje bazına istinat eden bir muhasebe sisteminin tesisini de imkânsız hale getirmektedir.

Bazı kuruluşların bütçelerinde belirli hallerde öyle ayrımlar yapılmaktadır ki bu durum, ilk bakışta bir program sınıflandırması imiş intibahı uyandırabilir. Örneğin Sağlık Bakanlığında "Veremle Savaş Giderleri", "Bulaşıcı Hastalıklarla Savaş Giderleri", "Sıtma ile Savaş Giderleri",

6)1971 yılı programında yer alan aşağıdaki pragraf bu knouda ilginç bir örnektir : "657 sayılı Devlet Memurları Knaununda, Emekli Sandığının; Sosyal Sigortalar anlamında bir güvenlik esası fikri hâkim olmamış, ayrıca, Devlet Memurları Yardımlaşma Kurumu'nun kurulmasına gidilerek İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının genel ilkesi olan sosyal güvenlik sisteminde birlik sağlanması ilkesinin gerçekleştirilmesi güçleştirilmiştir. Ancak, emeklilerin kurumla ilişkisinin ne olacağı da belirtilmemiştir" (11 Ocak 1971 gün ve 13720 sayılı resmî gazete, sahife 232).

“Trahomla Savaş Giderleri”, “Zührevî Hastalıklarla Savaş Giderleri”, “Cüzzamla Savaş Giderleri”, “Ana ve Çocuk Sağlığı ve Nüfus Plânlanması Giderleri”, “Hıfzıssıhha Enstitüleri Giderleri”, “Muayene ve Tedavi Evleri Giderleri” şeklinde bir sınıflandırma vardır. Ayrıca, “Okullar Giderleri”, “Eğitim Kurumları Giderleri”, “Yataklı Tedavi Kurumları Giderleri”, “Sağlık Ocakları Giderleri” şeklinde bir ayırım daha vardır ve bu ayırımın içinde “Devlet Hastaneleri Giderleri”, Sağlık Merkezleri Giderleri” şeklinde tali ayırımlar da yer almaktadır. Ancak, bu bölünmeler, gerçek anlamda bir program sınıflandırmasını yansıtmaktan uzaktır. Çünkü bir kere söz konusu sınıflandırmaya giren kalemlerin her birisi için verilen ödeneklerle ne işler yapılacağını, hangi hedeflere ulaşılacağını gösteren programlar mevcut değildir. Başka bir deyimle sınıflandırma amaçlara göre değil, kurumlara göredir. İkinci olarak, bu türlü sınıflandırma her bütçede yoktur. Yer aldığı bütçelerde de sadece hizmet giderleri veya kurum giderlerini kapsamaktadır. Nihayet, bu boşluklar altında, o kurumun tüm giderlerini bir arada bulmak mümkün değildir.

Görüldüyorki, mevcut bütçelerimiz, programlara göre yapılan bir sınıflandırma ihtiva etmemektedir.

#### B. Programların Yapısı ve Özellikleri :

Devlet Plânlama Teşkilâtı tarafından hazırlanan yıllık programların bütçelemeye elverişli olup olmadıkları da önemlidir. Program ile bütçenin birbirlerine paralel olmaları, diğer bir deyimle aynı şeyleri söyleyebilmeleri için, birbirlerine tercüme edilebilir olmaları şarttır.

Acaba yıllık programlarımız bütçe terimleri ile ifade edilebilir mi? 1971 yılı programının uygulanması, koordinasyonu ve izlenmesine dair kararın 2 nci maddesi aynen şöyle der:

“Programın başarı ile uygulanabilmesi bakımından kendilerine görev verilen kamu kuruluşları her bir iş için ayrı bir çalışma programı hazırlarlar ve bu programlara göre gerekli bütün çalışmaları eksiksiz olarak yaparlar. Diğer kurum veya kuruluşlarla işbirliği yapılması gereken durumlarda bu işbirliği önceden gerçekleştirilir”.<sup>7</sup>

Kararın tarihi, konsolide devlet bütçesinin TBMM’ne sunulduğu zamana rastladığına göre, bununla kuruluşların çalışma programlarını bütçeden ayrı olarak ve sonra hazırlamaları isteniyor, diğer bir deyimle,

7) 11 Ocak 1971 gün ve 13720 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 28.11.1970 tarihli ve 7/1642 sayılı karar.

programla sadece hedefler tespit ediliyor, bu hedeflere varmak için yapılması gereken işler ve seçilecek yollar (ki, sarfedilmesi gereken kaynaklar bu yollara göre taayyün edecektir) programla birlikte tespit edilmiyor demektir. Program hazırlandığı zaman bütçe de başka ellerde hazırlanmış olduğu için bundan, bütçenin programa paralel bir şekilde hazırlanmasına inkân verilmediği anlamını çıkarmak hatalı olmaz.

Bunların dışında, programın bir diğer özelliği de, kamu kuruluşları tarafından yürütülen tüm faaliyetleri kapsamaması, sadece özel önem atfedilen işlerden söz etmesidir. Halbuki devlet teşkilâtının kullandığı kaynakların büyük bir kısmı rutin diye bilinen bu türlü işlere gitmektedir. Örneğin 1971 Yılı Programı'nın "Harita, Tapu-Kadastro Sektörü" kısmında sadece harita, tapulama ve şehir kadastro hizmetlerinden bahsedilmekte, fakat yurdun her il ve ilçesine yayılmış ve ıslaha muhtaç yönleri olduğu açık bulunan tapu kütüğü hizmetlerinin iş yükü, gelişme seyri ile usul ve metotları hakkında bilgi verilmemekte, herhangi bir planlama yapılmamaktadır. Halbuki rutin de olsa kamu sektörünün tüm faaliyetleri devamlı olarak plânlanmaya, gözden geçirilmeye ve ihtiyaçlarla teknolojik imkânlardaki değişikliklere göre ayarlanmaya mecburdur. Aksi halde özel sektör ile kamu sektörü arasında marjinal şartların gerçekleştirilmesi imkânsız hale gelir. Kamu sektörü kaynak israf eden bir mekanizma olmakta devam eder.

Yıllık programların taşıdığı diğer bir özellik, bazı işlerin birden çok kuruluş tarafından yürütülmesinin öngörülmesidir. Böyle durumlarda hangi kuruluşun ne kadar kaynak sarfederek işin ne kadarlık bir kısmını yapacağı kolayca tespit edilemez. Başka bir deyimle, her kuruluşun hizmet-maliyet ilişkisi yönünden performansı ölçülemez. Evvelce de işaret ettiğimiz gibi, yıllık programlar zaten hizmet için gerekli kaynakları açıkça göstermedikleri için, bu problem şimdilik hissedilmeyebilir. Ancak, yıllık programlarda yer alan yatırım projeleri için aynı şey söylenemez. Çünkü proje maliyetleri programda yer almaktadır. Örneğin Tarım Bakanlığı Veteriner İşleri Genel Müdürlüğü ve Ziraat Mücadele Genel Müdürlüğü'nün 1971 yılında gerçekleştirilecek projelerinin birçoğu için sahip olarak hem Genel Bütçe hem de Döner Sermaye gösterilmektedir. Fakat bu projelerden hangilerinin veya fizik olarak ne miktarının Genel Bütçe, ne miktarının da Döner Sermaye tarafından gerçekleştirileceği tasrih edilmediği için, Genel Bütçe hazırlanırken maliyet ile hedef arasında bir ilişki kurulması zorlaşmaktadır. Çünkü T.B.M.M. de müzakere ve kabul edilen sadece Genel Bütçedir. Döner sermaye bütçeleri ayrı bir prosedüre tabidir. Böyle durumlarda ya Döner Sermayeleri de Genel Bütçeye it-

hal ederek bütün işleri orada göstermek, veya her iki tarafça başarılabilecek işleri fizik olarak tasrih etmek gerekmektedir. Aksi halde programa paralel bir bütçe hazırlamak imkânsız hale gelir.

Görülüyor ki bütçe terimleri ile ifade edilebilmek yönünden yıllık programların yapısı da gözden geçirilmek ihtiyacındadır.

### 3. Nihai Ürüne Yönelen Denetim :

Hizmetler ile maliyetler arasında kurulan ilişkinin kâğıt üzerinde kalmayarak uygulamaya intikal etmesi için, bütçe üzerindeki denetimin formalite ve şekil yönünden değil, fakat programda öngörülen hedeflere en az kaynak sarfedilerek ulaşılması açısından yapılması gerekir. Bilhassa idarî ve teşriî denetimin büyük ağırlığının bu yöne kayması şarttır. Esasen bütçenin ve programın yapılarında ve sınıflandırma sistemlerinde öngörülen değişiklikler, bu türlü denetimi kolaylaştırmayı amaç edinir.

Türkiye'de nihai ürüne yönelik denetim, başka bir deyimle etkinlik denetimi gelenek ve alışkanlığı, hizmet programı geliştirme alışkanlığı ile paralel bir gelişme seviyesindedir ve yok denecek kadar azdır. Programda öngörülen projelerin dışında kaynak harcanması, Türk kamu idaresinde çok nadiren sorumluluk konusu olmaktadır. Yatırımlar için ayrılan fonlardan, belli kimselerin faydalanacağı birçok lüks kampların ve dinlenme evlerinin, inşa edilmesi bugüne kadar belirli bir sorumluluk konusu olmamıştır. Üstelik denetim mekanizması öyle işlemektedir ki, başlıca bütçe denetim organı olan Sayıştay, yol bakım istasyonları yapılması amacıyla ayrılan ödeneklerden bilfarz lüks kayak evleri yapıldığını bilse bile, evrak ve formaliteler tamam olunca, bir sorumluluk çıkarmamaktadır. Yine, bilfarz gecekonduların önleme programı çerçevesinde harcanan yüz milyonlarca lira ile fiziki olarak ancak çok önemsiz işler başarıldığını bilse bile, denetim mekanizması, şekil ve formalite gerekleri yerine getirildiği için, herhangi bir sorumluluk arayamamaktadır.

İdarî geleneklerimiz içinde bir yöneticinin yükselebilmesi ve daha büyük sorumluluklar altına konulabilmesi için, elindeki kaynakları etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığına bakılan haller de nadirdir.

Bu durumda, program ile bütçe ideal bir şekilde hazırlansalar bile, onların uygulanmasını garanti ve teşvik edecek bir denetim mekanizmasının mevcut olmadığını söylemek hatalı olmaz.



### III. PROGRAM BÜTÇEYE GEÇİŞ

Türkiye'de bu gün, gerektiği şekilde gelişmemiş ve birbirleriyle tam irtibatlandırılmamış bir program ile bir bütçe bulunduğunu böylece tesbit ettikten sonra şimdi, her iki müessesenin geliştirilmesi ve birbirleriyle ilişkilerinin sağlanması için gerek bünyelerinde gerekse onları hazırlayan ve uygulayan teşkilâtlarda ve gerekse hazırlama ve uygulama usullerinde yapılması mümkün değişikliklere özet olarak temas edeceğiz. Bu suretle nihai ürün ile ödenekler arasında direkt ilişki kuran program bütçe sistemine geçmek için gerekli olan adımların da belirtmiş olacağız.

#### 1. Kamu Sektörünün Tüm Faaliyetleri Hizmet Programlarına Bağlanmalıdır :

Devlet eliyle harcanan her liranın, sosyal fayda yaratmak bakımından, mümkün mertebe ölçülebilir anlamlı bir nihai ürüne yönelmesi gerekir. Bunun aksini düşünmek, Devletin kaynak israf eden bir mekanizma olduğunu kabul etmek demektir. Binaenaleyh, bütün Devlet faaliyetlerinin yöneleceği hedeflerin, hizmet programları, faaliyetler ve projeler şeklinde sınıflandırılarak tesbit edilmesi, program bütçe sistemine geçmek için yapılması gereken ilk iştir.

Şüphesiz, böyle bir sınıflandırma şeması geliştirmekle, kamu idaresinin tüm faaliyetlerinin hizmet programlarına bağlanması temin edilmiş olmaz. Her programın, bütün alternatifler ve imkânlar gözönünde bulundurularak realist bir tarzda geliştirilmesi gerekir.

Bir programın geliştirilmesi, her şeyden önce nihai ürün cinsinden ulaşılması plânlanan hedeflerin tesbit edilmesidir. Başka bir deyimle, hiçbir zaman belli bir program içinde şu kadar para harcanacak şeklinde hedef tesbit edilemez. Hedeflerin şu kadar kilometre yol onarılacak, bu kadar kimse kolera aşısına tabi tutulacak şeklinde ortaya konması gerekir. Hedef ile birlikte, bu hedefe ulaşılması için gerekli kaynakların da belirlenmesi, bir programın geliştirilmesi için şarttır.

#### 2. Programların Geliştirilmesinde Devlet Plânlama Teşkilâtı İle Maliye Bakanlığı, İlgili Daire İle İşbirliği Halinde Çalışmalıdır :

Bir hizmet programının geliştirilmesinden sorumlu olan kimse, şüphesiz, o programı yürütecek olan kuruluştur. Ancak, iki bakımdan burada Devlet Plânlama Teşkilâtı ve Maliye Bakanlığının işbirliği şarttır.

Bir kere, evelce işaret edildiği gibi, Türk Kamu İdaresi, hizmet programı geliştirmek gelenek ve alışkanlığını kazanmış değildir. Maliye Bakanlığınca yürütülen Program Bütçe çalışmaları sırasında edinilen tecrübe göstermiştir ki, kuruluşlar hizmet programı geliştirmek ile propaganda nutku hazırlamayı bir tutmak temayülündedirler. Böyle olunca, onlara hizmet programı hazırlamanın teknikleri konusunda yardımcı olacak uzmanlara ihtiyaç doğmaktadır.

İkinci olarak, yine evelce işaret etmiş olduğumuz gibi, bir programın geliştirilmesinde, hedefle birlik ve bu hedefe ulaşılması için gerekli kaynaklarında ortaya konması lâzımdır. Bunun diğer bir deyişle anlamı, program ile bütçenin birlikte hazırlanmasıdır. Devlet Plânlama Teşkilâtı ile Maliye Bakanlığının, ilgili kuruluş ile beraber çalışması, bu birliği gerçekleştirecek ve program ile bütçe arasında paralelliği sağlayacak en isabetli yol olur.

### **3. Hizmet Programları Taşradan ve En Alt Kademelerden Başlanarak Geliştirilmelidir :**

Bir hizmet programının, gerçeklere dayanması şarttır. Gerçekçilikte ilka adım, o hizmetin memleketin veya bölgenin realitelerine uygun olup olmadığı konusu ile ilgilidir. İkinci adım ise, tesbit edilen hedefin büyüklüğünün, ihtiyaçlarla ve imkânlarla orantılı olması ile sağlanır. Nihayet hizmetin gerektireceği imkânlar bakımından gerçekçi bir tahmin yapılması da üçüncü önemli noktadır.

Yurt çapında hazırlanacak bir hizmet programının gerçekçi olabilmesi için, onu teşkil eden en küçük parçaların da gerçekçi olması gerekir. Bu da ancak program geliştirilmesine taşradaki ünitelerden başlanması ile sağlanabilir.

Program ve bütçeler küçük ünitelerde hazırlanıp bir araya getirilirken, şüphesiz, memleketin imkân ve ihtiyaçlarına uygun hale getirilmek amacıyla, devamlı olarak gözden geçirileceklerdir. Bu gözden geçirme ve değiştirmelerin de gerçekçi olabilmesi için, objektif, belli kriterlere dayandırılması gerekir. Örneğin yeni bir liseyi şu ilde değil de bu ilde açmanın açık seçik bir sebebi olmalıdır. Bunun için de taşrada hazırlanacak hizmet programlarının ihtiva etmesi gereken asgari bilgiler önceden tesbit edilerek bunlara uygunluğun sağlanması şarttır.

#### 4. Program da Bütçe İle Birleştirilmiş Olarak Parlamenteoya Sunulmalıdır :

İhtiva ettiği ödeneklerle hangi hizmetlerin başarılabacağı, hangi hedeflere varlabacağı bilinmeden yapılacak bir bütçe müzakeresi pek anlamlı olamayacağına göre, yıllık programlar da, bütçedeki ödeneklerin gerekçesi olarak meclislere sunulmalıdır. Esasen bunun yapılmaması halinde, bu gün olduğu gibi enteresan bir paradoks hep mevcut olacaktır. Memleketimizde yıllık programlar kararname ile yürürlüğe konmaktadır. Bütçe ise, bir kanundur ve parlamento tarafından kabul edilerek yürürlüğe girer. Bütçenin programa uygun olarak hazırlanması gereği ise her zaman belirtilir. Bu ise, parlamentonun çıkaracağı kanunların, onun mürakabesi altında bulunan hükümetin çıkardığı kararnamelere uygun olmasını istemek demektir.

Böyle bir paradoksu önlemek ve bütçe tasarıları üzerinde yapılacak tüm değişikliklerin programlarla birlikte ehnmasını sağlamak için, program ile bütçe parlamenteoya birlikte ve "program-bütçe" olarak sunulmalı, birlikte kanunlaşmalıdır.

#### 5. Bütçe Uygulama Sırasında Plân ve Programa Uygunluk Yönünden Kontrol Edilmelidir :

Halen mevcut sistemde bütçe, uygulama sırasında hatta uygulamadan önce denetime tabidir. Sayıştayca ve Maliye Bakanlığınca yapılmakta olan taahhüt vizeleri, bu denetimin bir parçasıdır. Ne var ki bu vizelerde, Genel Muhasebe Kanununun gereği olarak, sadece hukuk kurallarına uygunluk araştırılmakia, plân ve programa ve işin gereklerine uygunluk üzerinde durulamamaktadır. Neticede de bu ön vizeler uygulama esnasında plân ve programdan vuku bulacak sapmaları hemen tesbit ederek önliyecek bir mekanizma meydana getirememektedirler. Bu bakımdan, hiç olmazsa Maliye Bakanlığı tarafından yapılmakta olan taahhüt vizelerini hukuk ve formalite kontrolü olmaktan çıkarılarak plân ve program hedeflerine uygunluk denetimi haline getirilmesi anlamlı olacaktır.

#### 6. Bütçe Hazırlığında, Bir Önceki ve İçinde Bulunulan Yılım Uygulama Sonuçları Gözönünde Bulundurulmalıdır :

Belli bir konuda bir program yapıp ulaşılması tasarlanan bir hedef tesbit ederken, o konuda ulaşılmış bulunan merhaleyi bilmek en tabii

ihtiyaçtır. Kaynaklar kullanıldığı halde hedefe gereği gibi yaklaşamayan bir sahada, usullerde değişiklik yapmadan para sarfına, veya hedefe ulaşıldığı halde ödenek ayrılmasına devam etmenin kaynak israfına sebep olacağı aşikârdır. Bu bakımdan, her yıl bütçe ile desteklenen hizmet programları bütçeleştirilirken, fizik olarak eriştikleri seviye gözönünde bulundurulmalı, değerlendirilmeli ve parlamentoya da bunu yapmak imkânı sağlanmalıdır. Bunun için gerekli şartlardan biri, anlamlı, doğru ve hızlı bir raporlama sistemi geliştirmektir.

#### 7. Uygulama Sonrası Denetim Etkenlik Denetimi Olmalıdır :

Hazırlanıp uygulamaya konan plân ve programların kâğıt üzerinde kalmaması için bir müeyyidenin gerekli olması tabiidir. Bu da ancak dönem sonunda önceden programlarla tedbit edilmiş olan hedeflere ne ölçüde varıldığı kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi ile mümkün olur. Gereğince hiyerarşik denetimde gerekse dış denetimde bu noktaya ciddi bir ağırlık verilmediği takdirde bütçe hazırlama ve uygulamasının mükemmel olması anlamını yitirecektir.

#### IV. SONUÇ

Devlet eliyle kullanılan kaynakların sosyal fayda yaratma imkânını mümkün olan en yüksek seviyeye çıkarmak için Türkiye'de anlamlı ve gerçekçi hizmet programları geliştirmek alışkanlık ve geleneğini kurmak gerekir. Bunu yapabilmek için gereken şartların başında yıllık programlar ile bütçe arasında paralellik sağlamak, başka bir deyimle program bütçe sistemine geçmek gelir.

Program bütçe sistemine geçmek için aşılması gereken hukukî engeller vardır; ancak bunları gözde büyütmek için sebep yoktur. Buna mukabil onun sosyal refah ve ekonomik kalkınma bakımından haiz olduğu önemin her kademedeki yöneticilerce ve kamu oyunca benimsenmesi ve gereklerine samimi olarak riayetin sağlanması, süratli netice almak isteyenler için cesaret kırıcı bir amil olarak kabul edilebilir. Şurası muhakkaktır ki, kamu idaresinde verimli bir devreyi getireceği şüphe götürmeyen bu yeni sistemin mezziyetlerini takdir edenler onu geliştirmek ve yetkililere benimsetmek için sabırlı ve devamlı gayret göstermek mecburiyetindedirler.

FİNANSMAN KANUNU  
ve  
DÜŞÜNDÜRDÜKLERİ

Prof. Gıyasettin AKDENİZ

1970 bütçesile birlikte çıkarılan "Finansman Kanunu" umumî effârda büyük bir tepki ile karşılandı. Oldukça geniş bir vergi manzumesini içine alan ve büyük bir vatandaş kitlesini ilgilendiren bir vergi kanunu için bunu tabii görmek lâzım. Çünkü, halkın en hoşlanmadığı şey vergidir. Ne çare ki, Devlet de, her gün biraz daha artan masraflarını karşılamak için, gittikçe ağırlaşan vergiler almak zorundadır.

Asıl konumuza geçmeden evvel, şu noktayı belirtmek yerinde olur : Bütçenin finansmanı için böyle bir vergiler manzumesinin getirilmesi, Hükûmet hesabına, cesurane bir harekettir. Rey kaybettirme bahasına, böyle bir hareketi her Hükûmet yapamaz. Bundan başka, getirilen vergiler, teorik açıdan, sosyal adalete de uygun görünmektedir.

Bu kanunları getirmekte zaruret var mıydı? Devlet masraflarının çıkışı gibi arttığı bir asırda bundan başka ne yapılabilirdi? Enflasyon yoluyla finansmanı tecrübe ettik (İkinci Dünya harbi sırasında ve 1954-1958 devresinde). Bunun ekonomi için ne kadar zararlı olduğunu ve Türkiye'yi nihayet nasıl iflâsa sürüklediğini gördük. O halde, bugün, hızla artan devlet masraflarını finanse etmek için vergilemeden başka çıkar yol yoktur, demekle hâta etmiş olmayız. Ama daha evvel, "Devlet masraflarının bu kadar arttırılması doğru mu" sorusunun cevabını da vermek gerekir. Bu ayrı ve çok önemli bir konudur. Bu sorunun cevabını daha sonra vermeğe çalışacağım.

## I

## YENİ VERGİLERİN BÜNYELERİ VE BAŞARI ŞANSLARI

Hükûmetin Finansman Kanunu ile getirdiği vergiler manzumesinin bünye ve başarı şanslarını inceleyebilmek için her vergiyi ayrı ayrı ele almak gerekir. Bu suretle, yekdiğerinden farklı karakterde olan bu vergilerin bünye ve başarı şansları daha iyi ortaya konmuş olur.

## 1 — İşletme Vergisi :

Finansman Kanunu ile kabul olunan yeni İşletme Vergisi, bazı hizmet giderleri ve tüketim maddeleri üzerine konmuş bir çeşit gider vergisidir. Vergi, biri gerçek, diğeri götürü olmak üzere iki kısımdan müteşekkildir.

Vergi nisbetleri, gerçek vergide % 1 ile % 30 arasında değişmekte, götürü vergi ise, vergi 3.000 liradan başlayıp azamî 200.000 liraya kadar yükselmektedir. Bu vergiler, daha ziyade müreffeh zümrelerin tüketim ve hizmet giderlerini kapsamaktadır.

İşletme vergisinin, teorik açıdan, aleyhde görünen tenkide şayan noktalarını şöyle özetleyebiliriz :

a) Vergiye tâbi madde ve hizmetleri gösteren, Kanuna bağlı I ve II numaralı tablolar incelendiği zaman, yetkililerin iddiaları hilâfına, müreffeh sınıfların istifade ettiği hizmet ve tükettikleri madde'ler yanında, harcıâlem tüketim eşyası ve hizmetler de görülmektedir. Meselâ, I numaralı tablodaki otel, motel ve mokamplarla, II numaralı tablodaki her çeşit mobilya, koltuk, korniş, halılar, nalburiye eşyası, inşaat hırdavatı, sıhhi tesisat malzemesi, her çeşit oto lâstiği ve yedek parçaları 'bu kabil-dendir. Bunlar, tüketimleri büyük kitleler tarafından yapılan madde ve hizmetlerdir. Vaki, bu madde ve hizmetlerin vergi nisbetleri % 5 ile % 10 arasında değişmekte ve kıymeti düşük olan bazı tüketim maddelerinde ise % 1 e inmekte ise de, yine de, bu mal ve hizmetlerin vergilen-dirilmesi, Hükûmetin bir çok kerreler ileri sürdüğü, Finansman Kanunu ile getirilen vergilerin müreffeh tüketici kitleleri hedef tuttuğu iddiasına aykırı düşmektedir.

b) Diğerk taraftan, lüks veya yarı lüks sayılabilecek bazı hizmet ve tüketim maddelerinin bu kanunun şumulüne alınmaması tenkide şayan-dır. Meselâ, lüks kadın eşyası satan veya lüks kadın elbiseleri diken ma-

ğaza ve terziyeler ve butikler, lüks kundura mağazaları, lüks radyo ve otolar, lüks sayılabilecek şehir içi ve sayfiye binaları, lüks sayılabilecek motor, şarpi, kotra ve yat gibi deniz araçları, lüks turistik seyahatler, İşletme Vergisi dışında kalmışlardır. Bunlar ve bunlara benzer lüks tüketimlerden bir kısmı taallük ettikleri kaynağı vergileyen reel vergiler içinde, diğerleri ise İşletme Vergisi içinde vergilendirilebilirler. Meselâ, lüks bina ve sayfilar Emlâk Vergisi içinde, lüks araba ve deniz araçları Taşıt Vergisi içinde (daha ağır olarak), diğerleri İşletme Vergisi içinde vergilendirilebilirler. Bu misaller artırılabilir. İşaret etmek istediğim nokta, müreffeh zümrelerin bazı giderlerinin vergi dışı kaldığıdır.

c) İşletme vergisinin teorik açıdan tenkide değer bir noktası da, verginin gerçek ve götürü olarak iki sisteme dayandırılmasıdır. Götürü sistem, vergi adaleti prensibine zıddır. Hele, Türk İşletme Vergisindeki şekliyle bu tezat daha bariz bir hal almıştır. Zira, İşletme Vergisi Kanunu, götürü rejime tâbi mükelleflerden alınacak verginin, muayyen nisbetlerde, tüketiciye intikal ettirilmesini kabul etmiştir. Meselâ, götürü rejime tâbi bir içkili lokanta, ödediği götürü vergi miktarı ne olursa olsun, yemek ve içki bedelini, müşterisinden, % 10 işletme vergisi zamederek alabilecektir. Böylece, bir yıl içinde müşterilerinden alacağı işletme vergisi ödediği götürü vergiden fazla ise, aradaki fark kendisine hâsılat olarak kalacak, az ise vergi farkını işletme ödeyecektir.

Yukarıda belirtilen gayriâdil duruma mâni olmak için, götürü vergilerle cirolar arasındaki oranın iyi hesap edilmesi ve götürü vergiye tâbi işletmelerde derecelendirmenin çok iyi yapılması gerekecektir. Türkiye'de işletmelerin çok adedde ve çok değişik şartları haiz küçük işletmelerden müteşekkil olması, ciro hesabının ve derecelendirmenin, ister istemez, pek indî olmasını ve aynı sınıf ve derece içinde yekdiğerinden çok farklı ciroları olan işletmelerin yer almasını intaç edecek, bu durumda da, adaletsizliklere yol açacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye'de ekonomik bünye icabı, fiyatlar daima yukkariya doğru ve oldukça önemli artışlar gösteren bir seyir takip etmektedir. Bundan dolayı, bugün mevcut ciro tahminlerine dayanılarak hesaplanacak götürü vergiler pek kısa zamanlarda yetersiz hale gelecektir. Götürü vergi miktarları kanunla tesbit edildiğine ve kanunun da sık sık değiştirilmesi mümkün olmayacağına göre, Kanundaki vergi miktarlarını işletmeler lehine ve hazine aleyhine işleyecek, ve tüketiciden tahsil edilecek vergiler hazinenin kasalarına değil, işletmelerin kasalarına girecektir.

d) Teorik açıdan yapılabilecek diğer bir tenkit de, Kanuna bağlı I numaralı tablo kapsamına giren mükelleflerin götürü ve gerçek rejimlerden birini seçme hakkına sahip olmalarıdır. Böylece, genellikle vergi kaçırma eğiliminde bulunan mükellefler, kendilerince kaçakçılığa daha müsait veya daha az vergi ödemelerini sağlayacak olan rejimi tercih edecekler ve bu suretle bir takım matrahlar vergi dışı kalabilecektir. Meselâ, Kanunun koyduğu 3.000 - 200.000 liralık götürü vergileri cirolarına nazaran hafif bulacak mükellefler, götürü rejimi seçerek, müşterilerinden kanunen kesecekleri % 10 ların yıllık toplamile ödeyecekleri götürü vergi arasındaki farkı, işletme hâsılatı olarak, hesaplarına intikal ettireceklerdir. Cirolarını belge ve kayıtlarına intikal ettirmeyerek kaçakçılık yapabileceklerini hesap edenler ise, gerçek usulü seçerek bu yoldan kaçakçılık yapacaklardır. Nitekim, Kanunun yürürlüğe girmesinden evvel, iki rejimden birini tercih için verilen 15 günlük süre içinde, mükelleflerin çoğunluğu gerçek usulü seçmişler, bu yolun kendileri için daha avantajlı olduğunu düşünmüşlerdir. Halbuki, götürü rejim, kontrol derdinden âzade olduğu için, Türk mükelleflerinin tercih eder göründükleri bir rejimdir. Buna rağmen, çoğunluğun gerçek rejimi tercih etmelerinin sebebi bu yoldan daha kolay kaçakçılık yapmalarına imkân vermesindedir. Gerçekten, İşletme Vergisi konusuna giren işletmelerin hepsi aynı zamanda Gelir Vergisi mükellefleridir. Bunlar, zaten, gelirlerini kaçırmak için türlü kombinezonlara girmişler, çeşitli yollardan vergilerini kaçırmakta bulunmuşlardır. Bunlar için, kaçakçılık sistemlerine İşletme Vergisi matrahını sokmak gayet kolaydır. Esasen, İşletme Vergisi konusuna giren matrahların gerçek miktarlarını bildirmek Gelir Vergisi bakımından da bu mükelleflerin işine gelmez. Zira, o takdirde, Gelir Vergisine tâbi matrahlarını bu yoldan kavramak kâbil olur. Binaenaleyh, ister istemez, İşletme Vergisi matrahlarını da gizlemek zorundadırlar. Bundan dolayı gerçek rejimi seçmeğe mecburdurlar.

Görülüyor ki, bazı mükelleflere iki rejimden birini seçme hakkı tanınması, Hazine aleyhine işleyecek bir mekanizma halindedir.

İşletme Vergisinin tatbikat bakımından zayıf noktaları da şöyle özetlenebilir :

Tatbikatta götürü rejimde kaçakçılık bahis konusu olamaz. Ancak, gerçek rejim\* için durum tam aksidir. Çünkü, Türkiye'de vergi ahlakının

\*) Gerçek rejime tâbi olan işletmelere ait II numaralı tabloda gösterilenlerin hepsi, götürü rejimden de faydalanacak işletmeleri gösteren I numaralı tablodaki mükelleflerin çoğunluğu.



düşüklüğü, işletmelerin kaçakçılığa mütemayil ve bunu kolaylıkla yapabilen şahsî işletmeler olması ve bilhassa yukarıda belirttiğimiz gibi, İşletme Vergisine ait beyanların doğru yapılması halinde, Gelir Vergisi bakımından geliri ayarlamak için kurulan kombinezonların işlemez hale gelmesi mükellefleri kaçakçılığa itecektir. Kanunun İşletme vergisinde kullanılmasını mecburî tuttuğu belgeler, gerek mükellefler, gerekse tüketicilere uygulanmasını öngördüğü cezalar bu kaçakçılığı önleyemez. Zira, bu mekanizmaların iyi işleyebilmesi etkili bir kontrole bağlıdır. Vergiye tâbi binlerce işletmenin ve yüzbinlerce tüketicinin kontrolü için kurulacak teşkilâta yeterli vasıfta ve adette eleman bulmanın güçlüğü ortadadır. Gerçekten, bugün devletin ödediği kifayetsiz ücretler ve geniş bir teşkilâtın masraflarını finanse etmedeki güçlükler müessir bir kontrol örgütünün kurulmasına imkân vermez. Diğer taraftan, halen rüşvetin ülkemizde gayet kolay işler bir mekanizma halinde ve yaygın olması da kontrolü güçleştirecek âmiller arasında önemli bir yer işgal edecek mahiyettedir. Böylece, İşletme Vergisine tâbi matrahların kavranması ve vergilendirilmesi çok güç, hattâ imkânsız olacak ve bu vergi, mükelleflere ve müşterilere, formaliteler bakımından büyük külfet ve sıkıntılar yükleyecek, geniş bir kaçakçılık ve adaletsizliğe sebep olacak, buna mukabil, devlete de arzulanan geliri sağlamayacaktır. Bu verginin beklenen randımanı vermesi şu halde mümkündür : 1971 yılında fiyatların 10 Ağustos 1970 devalüasyonu sonucu, önemli yükselişlere maruz kalması halinde, vergi matrahlarının da nominal olarak artması vergiyi de aynı oranda arttıracaktır. Bu takdirde, verginin tahmin edilen randımanı vermesi, hattâ tahmin edilen miktarları da aşması mümkündür. Böyle bir sonuca ulaşılabilecek ben şahsen kaniim. Zira, fiyatlar daha şimdiden, birbiri peşi sıra yükselmekte, ücretler artmaktadır. Bu zincirleme fiyat artışları devam edecek gibi görünmektedir. Bu durumda 1971 yılı İşletme Vergisi hasılatı da yüksek bir seviyeye ulaşacaktır. Ancak, unutmamak gerekir ki, bu artışlar gerçek olmaktan ziyade nominal olacaktır. Fiyat enflasyonu devrelerinde vergi hasılatı daima bütçe tahminlerini aşmıştır. İkinci dünya harbi sırasındaki enflasyon devresinde de böyle olmuştur. Ama, finansman bakımından nominal artış kâfi değildir. Zira, fiyat artışlarının bütçe masraflarındaki artışları izler. Böylece, vergilerdeki nominal artışlar yine bütçe masraflarını karşılayamaz hale gelir. Vergide gerçek randıman artışı sabit fiyatlara göre yapılacak randıman mukayesesile ortaya konabilir. Halbuki, Türkiye'de bu mukayeseler hep cari fiyatlarla yapılagelmiş ve vergi randımanlarındaki tehavvüllerin gerçek durumu ortaya çıkmamıştır. Binaenaleyh, İşletme Vergisi randımanının yapılan tahminlere ulaşip ulaşmadığını an-

lamak için, fiyat endeksleri göz önünde bulundurularak, hesaplanacak muhammen ve gerçek randımanları karşılaştırmak gerekir. Eğer böyle bir mukayese olumlu netice verirse umulan randımana kavuşulduğu veya bu seviyenin aşıldığı söylenebilir.

İşletme Vergisinin tatbikatına ait görüşlerime son vermeden evvel, yine uygulama konusunda önemli bir noktaya daha işaret etmek isterim. Verginin tatbikatına başlanmadan önce, Maliye Bakanlığı, Kanunla kendisine verilen yetkiye dayanarak, gerçek ve götürü rejim tercihlerini yapmak üzere mükelleflere 15 günlük mühlet vermiş, bu sürenin sonunda verginin tatbikatına geçileceğini ilân etmiştir. Ancak, bu 15 günlük süre bitmeden, yeni bir ilânla, bazı uygulama hazırlıklarının yapılamadığını ile sürerek, uygulama tarihinin ertelendiğini, uygulamaya ne zaman başlanacağını daha sonra ilân edileceğini bildirmiş ve sonradan uygulamayı 15 Aralıkta başlatmıştır. Ayrıca, neşrettiği tatbikata ait bir tebliği iptal etmiş, bazı tebliğlerinde Kanun konusuna girecek tüketim maddeleri ve hizmetler hakkında yaptığı yorumları sonradan değiştirmiş, bütçe komisyonunda, kanunun aksayan taraflarının değiştirileceği beyan edilmiştir. Böylece, uygulamalar, birbirile çelişen kararlar ve yorum zikzakları içinde cereyan etmiş, ve hâlâ da etmekte bulunmuştur. Görülüyor ki, Bakanlık bu vergi için ciddi bir hazırlık yapmadan kanun tasarılarını Meclislere sevk etmiş, Kanun kabul edilip uygulanmaya geçildiğinde aksaklıklar başlamıştır. Bu çeşit davranışlar devletin ciddiyetile kabili telif değildir.

*İşletme Vergisinin tenkit edilebilecek olumsuz noktalarını inceledikten sonra, şimdi de lehinde ileri sürülebilecek noktalara geçelim :*

a) İşletme Vergisinin daha ziyade müreffeh sınıfların tükettiği maddelerle faydalandığı hizmetleri vergilendirmesi lehde ileri sürülebilecek bir noktadır. Her ne kadar yukarıda bu verginin sadece müreffeh sınıfların tüketimlerini kavramadığına işaret edilmişse de, vergi kapsamına alınan harcıâlem madde ve hizmetlerin hem vergi nisbetleri düşük, hem de alanları sınırlıdır. Yukarıdaki pasajlarda vergi kapsamına alınmadığı belirtilen diğer lüks vey yarı lüks hizmet ve maddelere ait tüketimler de taallük ettikleri vergilerin konusu içine, ağırlaştırıcı bir ayırma rejimile alınırlarsa, İşletme Vergisi adalete oldukça uygun bir rejim haline gelebilir. Sanıyorum ki, Maliye Bakanlığı zamanla bu istikamette bir çalışma yapacaktır.

b) İşletme Vergisi lehinde ileri sürülebilecek diğer bir nokta da, bu vergi nisbetlerinin umumiyetle yüksek olmaması dolayısıyla, bir çok işlet-

melerin, kaçakçılık riskine girmek istemeyerek, vergiyi Kanuna uygun olarak ödeyecekleri noktasıdır. Bu ihtimalin karşısında olan tek nokta, yine yukarıdaki pasajlarda açıkladığım vechile, çoğunluğu Gelir Vergisi mükellefi olan şahsî işletmelerin Gelir Vergisini kaçırdıkları bir vakta olduğuna göre, mecburen İşletme Vergisi matrahını da gizleyecekleri noktasıdır. Çok önemli olan bu husus, öyle sanıyorum ki, İşletme Vergisinin hafif olmasına rağmen, mükellefleri dürüst davranmaktan alkoyacaktır. Tatbikatın bu konuda leh ve aleyhte aydınlatıcı deliller vereceği muhakkaktır. Bugün yapabildiğimiz, sadece tahmindir. Temenni olunur ki, tatbikat, lehde olan tahminleri haklı, aleyhte olanları haksız çıkarsın ve bu vergi Türk vergi sistemi içinde savunulur bir yer alsın.

## 2 — Emlâk Vergisi :

Bina ve arazi vergileri yerine kaim olan Emlâk Vergisi, bina ve arazi kıymetleri üzerine oturan bir kapital vergisi mahiyetindedir. Bu vergi, teorik açıdan, Bina ve arazi vergilerinden daha modern ve rasyonel bir vergidir. Gerçekten, matrahları tahrire dayandırılan Bina ve arazi vergileri, Türk ekonomisinin karakteristiği olan para değeri düşüşleri ve sosyal ve ekonomik gelişmeler dolayısıyla vukua gelen gerçek değer artışları yüzünden, etkili bir vergileme rejimi olmaktan çıkmış, yeni kıymet ve iratlarla eski kıymet ve iratlar arasında husule gelen önemli farklar, vergi randımanlarını gittikçe düşürmüş, ve bu vergiler, adetâ mualâkta kalan birer mekanizma haline gelmişlerdir. Bu duruma karşı tedbir olarak düşünülen ve zaman zaman uygulanan nisbet arttırma ve vergi matrahlarının muayyen emsallere göre yükseltilmesi de müessir birer tedbir olamamışlar, hattâ, zaten mevcut olan kıymet ve irat farklarını ve vergi adaletsizliğini daha da arttırmışlardır.

Türkiye'de işbaşına gelen iktidarlar, Bina ve arazi vergileri konusunda birşeyler yapmak lâzımgeldiği kanısında birleşmiş olmalarına rağmen, 1969 yılına kadar, bu alanda, rayiç irat ve kıymetleri kavrayacak etkili bir sistem bulup getirememişlerdir. Bir ara, Yüksek plânlama teşkilâtında çalışan Prof. Kaldor, bu konuda, Türkiye'nin sosyal ve ekonomik bünyesine hiç uymayan aşırı bir takım teklifler getirmiş, araziden, o zamanın parası ile, bir milyar lira gelir sağlanabileceğini iddia etmiş, fakat bu teklif ve iddialar, sol temayüllü savunucularına rağmen ve haklı olarak, iltifat görmemiştir\*\*.

\*\* ) Kanaatimce, Kaldor, milletlerarası bir şöhrete sahip olmakla beraber, az gelişmiş ülkelere, bu ülkelerin bünyesile telifi kabul olmayan tek-

Finansman Kanunile getirilen yeni Emlâk Vergisi, kanaatimce, aşağıda belirteceğim bazı olumsuz niteliklerine rağmen, her halde mevcut bine ve arazi vergilerinden daha yüksek randman sağlayacak bir vergidir. Gerçekten, yeni sistem, vergilemeyi bina ve arazinin rayiç değerlerine dayandırmakta, matrah tesbit mekanizması olarak beyanı esas almakta, beyanın binalar için beş, arazi için on yıllık fasıllarla yapılmasını öngörmektedir. Böylece, konjoktüre tâbi olarak artan değerleri vergileme amacı gütmektedir. Bu esaslar, Emlâk Vergisini, teorik açıdan savunulması mümkün bir rejim haline getirmektedir. Ancak, bu vergi, pratik açıdan incelenirse, bazı esaslı zaafırlarla malûl olduğu görülür :

a) Beyan esası (bilhassa köylerde) Türkiye'nin sosyal ve ekonomik şartlarına uymamaktadır.

Gerçekten, beyan esası, mükellefte muayyen bir rasyonellik ve kültür seviyesi icap ettirir. Türkiye'de ise bu vasıflar çok zayıftır. Meselâ, çok daha kaliteli bir zümreye hitap etmesine rağmen, Gelir Vergisinde, beyan sisteminin tam bir uygulamasına gidilememiştir. Böylece, bir kısım mükellefler için götürü rejim veya esnaf muafılığı kabul edilmiş, sistemde gedikler açılmıştır. Gelir Vergisinde durum böyle olursa, çok daha geniş ve hemen hemen Türkiye'deki vatandaşların tümüne hitap eden Emlâk Vergisinde beyan sisteminin başarı imkânı çok daha zayıftır, hükümüne varmak hâtahtı olmaz.

Bilhassa köylerde, vergiye tâbi arazinin kavranmasındaki güçlük zikre değer. Hakikaten, köylerde, veraset yoluyla intikallerin Tapuya uğramaksızın fiili intikaller şeklinde cereyan etmesi, satış suretile vâki intikallerin ise, yine çoğunlukla tapuya uğramadan, meyan senedile (alıcı ile satıcı arasında düzenlenen yazılı mukave'eler) yapılması, mükelleflerin, ekseriyetle, kültür seviyesi çok düşük irresyonel kişiler olması, beyan esasının başarılı bir şekilde uygulanmasını çok güçleştirecek mahiyettedir. Köylerde, arazi, veraset sistemimiz yüzünden, zaten küçük parçalara ayrılmış ve yekdiğerinden uzak yerlerde kâin olduğundan, köylünün dahi bunları sıhhatle tesbit etmesi bir mes'eledir. Bu ameliyeden sonra yapılacak rayiç değer tahmini işi ise daha güçtür. Hele, bu değerlerin muhtarların tasdikine tâbi tutulması, zaten köydeki nüfuzu ile köylüyü sömüren bu zümrenin yeni yetkilerini kendi menfaati açısından değerlendir-

lifler getirmekte şampiyon kesilmiştir. Meselâ, Hindistan'a da, "katma değer vergisi" ni tavsiye etmiş ve bu ülkede böyle bir vergi uygulanmıştır. Ancak, netice tamamiyle menfi olmuştur.

mesini mümkün kılması bakımından çok mahzurludur. Ve bir çok suiistimallere ve haksızlıklara sebep olabilecek mahiyettedir. Vakıa, arazinin, toplam değeri 50.000 liraya kadar olan kısmının tamamının, bunu aşarlarda 50.000, köy binalarında ise 60.000 lirahk kısmın vergi dışı bırakılması, bu durumu kısmen önleyecek mahiyette ise de, yine de, köylerde arazi değerlerinin beyanında suiistimallerle karışık güçlükleri önleyecek yeterlikte değildir.

b) Rayiç değer tahminindeki güçlükler :

Emlâk Vergisinin zayıf noktalarından biri de rayiç değer tahminindeki güçlüklerdir. Kanun, bina ve arazi kıymetlerini beyan edecek mükelleflerin, beyana tâbi kıymetleri rayiç değer üzerinden bildirmelerini âmirir. Mükellefler tarafından tahmin olunan değerler vergi dairesinin kontrolüne tâbidir. Şayet, vergi dairesinin kontrolü neticesinde tesbit ettiği değerle mükellefin beyan ettiği değer arasındaki fark beyan olunan değerlerin % 50 sini aşarsa, aradaki farkın vergisine kusur cezası uygulanacak, yâni farkın vergisi % 50 zamlı olacaktır. Bu hüküm gerçekten ağırdır. Çünkü, her mükellef malik veya sahip olduğu emlâkin değer tahminlerini gerçeğe yakın bir isabetle yapacak durumda değildir. Türkiye'de emlâk değerleri, çeşitli şartlara tâbi olarak o kadar değişiklikler göstermektedir ki, bazen eksperler arasında bile anlaşmazlıklar çıkmaktadır. Değer tahminlerinin bu işe bigâne olan şahıslar tarafından — ki mükelleflerin çoğunluğu bu durumdadır — yapılması halinde esaslı tahmin hâataları yapılabileceğini ve bundan da esaslı kıymet ayrıkları doğabileceğini kabul etmek gerekir. Böylece, mükellef, suiniyeti olmadan ve belki de haklı olduğu halde (zira, vergi dairesince yapılan takdirlerin gerçeğe muhakkak uygun olacağını kimse garanti edemez), cezaya maruz kalacak, yâni suçu olmadan suçlanacak ve vergi cezasına çarptırılacaktır.

Diğer taraftan, beyan olunan değerlerin kontrolü da büyük güçlükler arzeder. Bugün bile, mahdut yeni inşaatın gayrisafî iradını veya değerini tesbit edecek muhammin ve değer eksperini bulunamamaktadır. Bu yüzden tadilat komisyonu dediğimiz takdir komisyonları, gayrisafî irat veya kıymet takdirinde hâatalar yapmaktadırlar. Bazı hallerde ise, düşvet karşılığında düşük takdirler yapılmaktadır. Bu durumda, yeni Kanunla Türkiye çapında girişilecek emlâk değeri kontrollerinde kullanılacak kalifiye eleman nereden bulunacaktır? Bunlara, suiistimallere mâni olmak için verilmesi gereken yüksek ücretler nasıl finanse edilecektir? Hali imkânsız denecek kadar zor problemler... Hiç unutmam, İkinci dünya harbi içinde, "Toprak mahsulleri vergisi" adı altında bir vergi ihdas edil-

mişti. Bu verginin tatbikatında, arazi üzerindeki yetişmiş mahsulün miktarını tesbit için eleman arandı. Talipler arasında, maaş ve ücret istemek şöyle dursun, üste para vermeği teklif edenler bile çıkmıştı. Tabii bu vergi kısa bir zaman sonra kaldırıldı. Emlâk Vergisi tatbikatında da buna yakın durumlarla karşılaşmamız muhtemeldir. Bu konuda benim tedbir olarak düşünebildiğim şey, rayiç değer kontrolünü iyi seçilmiş, iyi ödenmiş eksperlere yaptırmaktır. Bu takdirde, finansman güçlükleri dolayısıyla, Türkiye'nin her tarafında, kesif bir şekilde yapılacak yaygın bir kontrol yerine, sondaj suretile kontrol yapacak, adedi az, fakat kalitesi yüksek ve iyi ücret alan eksperler kullanmak daha doğru ve etkili olur. Vaki, bu takdirde bütün emlâkin değerleri kontrol edilemez ama, kontrol edilen değerler iyi bir mürakabeden geçirilmiş olur.

Ancak, mesele bu kadarla da bitmez. Bundan sonra vergi kaza mercileri problemi vardır. Eksperler teşkilâtı ne kadar iyi kurulursa kurulsun, vergi kaza mercileri, eksperlerin tesbit ettikleri değerleri, itiraz sonunda değiştirebilirler. Halbuki, hep biliyoruz ki, vergi kaza mercileri, ne adetleri itibarile, ne kalite bakımından yeterli değillerdir. Zaten, malî teşkilât, kademe kademe çok iyi olmadıkça, kademelerden birinin iyi ve kifayyetli olması meseleyi halletmez. Yâni, problem çok azametlidir.

c) Ödeme güçlükleri :

Rayiç değer üzerinden yapılacak vergileme, halen pek az vergi ödeyen bir takım arazi ve binaların vergilerini önemli derecede arttıracak, bu durumda, bazı hallerde ödeme güçlükleri yaratacaktır.

Gerçekten, kiraya verilen binalarla kiraya verilmiş veya işletilmekte bulunmuş olan arazi sahiplerinin yeni vergileri kolaylıkla karşılayacakları düşünülse bile, mesken olarak kullanılan veya kiraya verilmeyen, işletilmeyen bina ve arazi sahiplerinin önemli miktarda artacak olan emlâk vergilerini ödemeleri bir takım güçlükler yaratacaktır. Bilhassa miras yoluyla intikal etmiş geniş arsali ve bahçeli binalarla, inşa tarihindeki değeri düşük olduğu halde, sonradan sosyal ve ekonomik sebeplerle değeri çok artmış olan emlâk sahipleri, eğer gelirleri değişmez veya sınırlı ise, vergilerini ödeyemeyeceklerdir. Vaki, burada teorik olarak, bu gibi şahısların ellerindeki değerli emlâki satarak iktisadî durumlarıyla mütenezip bina ve arazi satın almaları hem kendileri, hem millî ekonomi için yararlı ve hattâ zarurîdir, şeklinde düşünülebilir. Ancak, bu düşüncenin uygulanması pek o kadar kolay değildir. Çünkü, evvelâ, satışa çıkarılan emlâkin müşteri bulması kolay değildir. Nitekim, yeni vergiler kabul edilir edilmez, emlâk alım-satımlarının durduğu müşahede edilmiştir. Bu-

nun sebebi, arsa ve binalara yapılacak plasmanların, yeni vergiler karşısında cazibesini kaybetmesidir. Bu durumda, ileri bir tarihte emlak piyasası işlemeğe başlasa bile, yukarıda açıkladığımız nedenlerle, satışa arz edilecek emlakın anormal bir seviyede artması karşısında, esasen hevesiz olan mahdut sayıda alıcı bu arzlara iltifat etmeyecek, böylece emlak sahipleri spekülâtörlerin kucağına düşecek ve ellerindeki kıymetleri yok pahasına ellerinden çıkaracaklardır. Bazı emlak sahipleri de, satış yoluna gitmeyerek vergilerini ödememek yolunu tercih edeceklerdir. Bu takdirde, Hazinesinin borçlu emlakê haciz koyarak, bunları müzayede ile satması gerekecektir ki, bu yoldan, büyük mikyasta emlak, yukarıda işaret ettiğimiz fiyatlardan daha düşük fiyatlarla spekülâtörlerin eline geçecek, veya müşteri bulamıyacaktır. Devlet, bugün bile, vergi borçlusu emlakî kolay kolay satışa çıkaramamaktadır. Esasen, emlak fiyatlarının anormal düşüşü millî ekonomi aleyhinedir. Çünkü, bu takdirde, emlak, onlardan yararlanacakların eline değil, spekülâtörlerin, yâni bu emlakî kullanı-yarak satmak için münasip fırsatı bekleyeceklerin eline düşer. Bunlar da çok uzunca kapattıkları bu emlakî büyük kârlarla elden çıkaracakları zamana kadar, yâni uzun süre bekleyebilirler. Böylece, bu emlak millî ekonomiye yararlı olmaktan çıkar, atıl kalır. Yâni, arzu edilenin tam aksi bir netice hâsıl olur.

Vergiye tâbi emlakın yukarıda açıklanan çıkmaza girmemesi için, şimdiden tedbir düşünmek lâzımdır. Şayet, vergi tatbikatı dolayısıyla emlak, geniş mikyasta satışa çıkarılırsa, bunların, devlet, sosyal kurumlar, ziraat devlet kuruluşları, Emlak Bankası, kooperatifler veya bunlar tarafından kurulacak konsorsiumlar tarafından makul fiyatlarla satın alınması bir tedbir olarak düşünülebilir. Bahis konusu emlakê ait vergilerin ertelenerek taksitlere bağlanması, ödeme kolaylıkları gösterilmesi veya bunlara benzer diğer tedbirler üzerinde de durulabilir. Her halde, vergilemenin emlak değerleri üzerine yıkıcı etkiler yapmasına mutlaka mâni olunmalıdır.

d) Emlak Vergisi geniş bir kaçakçılığa sebep olacaktır :

Türkiye'de vergi ahlakının düşük olması mükellefi kaçakçılığa iter. Bu sebebe bir de millî gelirin düşüklüğü dolayısıyla kazanç sahalarının dar olması sebebi eklenince, vergi kaçakçılığı yoluyla kazanç sağlamanın cazibesi daha da artar. Bilhassa az gelişmiş ülkelerde beyana dayanan vergilerde kaçakçılığın yaygın olması bundandır.

Öbür yandan, Emlak Vergisi kanunile verginin gerçek rayiç değer üzerine oturtulması ve gerçek rayicin de beyana dayanması kaçakçılık

kapılarını iyice aralamıştır. Vakıa, vergi kaynağının bina ve arazi gibi gizlenmesi güç iktisadî değerler olması, bunların Maliyenin kontrolundan kaçırılmasını güçleştirir. Fakat, matrahın rayiç değer olması ve bunun beyan yoluyla tesbit edilmesi kaçakçılığı kolaylaştırır.

Emlâk Vergisi Kanunu, gerçek rayiç değeri doğru beyan etmeyen mükellefler için vergi cezası uygulanmasını öngörmüşse de, sadece ceza tehdidiyle kaçakçılığın önüne geçirilemeyeceği aşikârdır. Gerçekten, bu müeyyidenin uygulanabilmesi için, evvelâ, cezaya konu olacak matrahın meydana çıkarılması lâzımdır. Acaba Hazine bu konuda yeteri kadar mücehhez midir? Meselâ, bugün yürürlükte olan Bina Vergisi Kanununa göre, yeni inşaatta Tadilat Komisyonları tarafından gayrisafi irat takdiri yapılmaktadır. Acaba, tatbikatta, bu takdir gerektiği şekilde ve dürüstlikle yapılıyor mu? Bu soruya "evet" cevabı verilemeyeceğini tatbikatçılar çok iyi bilirler. Bunun sebebi, evvelâ, takdirleri yapacak kalifiye personel bulmaktaki zorluk, sonra da bunlara tatminkâr ücret verilememesidir. Bu yüzden, takdiri yapan elemanlar, ya kâfi ihtisas ve ehliyetleri olmadığı için yanlış veya eksik takdir yapmakta, veya ahlâkî seviyeleri düşük olanlar, bina sahibile rüşvet karşılığında anlaşarak düşük irat takdir etmektedirler. Bina Vergisinde, yeni inşaatın nisbeten mahdut olması dolayısıyla, tatbikatın, sınırlı bir alanda dahi olsa, bu şekillere dökülmesi göz önünde bulundurulursa, yarın, yürürlüğe girecek Emlâk Vergisi tatbikatında, mükellefler tarafınan beyan edilecek emlak kıymetlerinin rayiç uygun olup olmadığını kontrol edecek olan çok geniş bir murakebe teşkilâtı için durumun ne olabileceği kolaylıkla tahmin olunabilir. Yeni teşkilâta kalifiye eleman ve yeterli ücret ne dereceye kadar sağlanır? bilemiyorum. Bu kabil olmadığı takdirde kaçakçılığın önüne nasıl geçilecektir? Bu sorulara Türkiye şartları muvacehesinde olumlu cevap vermek pek mümkün görünmüyor. Böyle olunca da, Emlâk Vergisi tatbikatında geniş bir kaçakçılık sakınılmaz görünüyor.

e) Emlâk Vergisi teşkilâtı :

Bina ve arazi vergileri yerine geçecek Emlâk Vergisi tatbikatı, Kanun hükümlerinden anlaşıldığına göre, Özel İdareler tarafından değil, Maliye Bakanlığı teşkilâtı tarafından yürütülecektir. Bu da, uygulama bakımından güçlükler yaratacak bir problemdir. Nitekim, bu müşkilât şimdiden baş göstermiştir. Zira, Emlâk Vergisi, Kanuna göre, 1 Mart 1971 den itibaren yürürlüğe girmesi gerektiği halde, Maliye Bakanlığı, yeni bir yorum yaparak, vergilemenin 1 Mart 1972 de başlayacağı görüşünü ileri sürmüştür. Halbuki, Kanunda bu yoruma mesnet teşkil edecek



tek bir hüküm yoktur. O kadar ki, Emlâk Vergisi yürürlüğe girer girmez, yâni 1 Mart 1971 den itibaren, Bina ve arazi Vergilerinin yürürlükten kalkacağı Kanunun son maddelerinde belirtilmiştir. Öyle sanıyorum ki, bütün bu çelişmeler, yeni verginin tatbikatını yapacak teşkilâtın 1 Mart 1971 de hazır olamayacağı düşüncesine dayanmaktadır. Demek ki, teşkilât kurma sıkıntısı şimdiden başlamıştır.

Teşkilât konusunda hemen belirtmek gerekir ki, mevcut özel idare teşkilâtının tasfiyesi de başlı başına bir problem teşkil edecek kadar önemlidir. Vakiâ, bu teşkilâtın eski bina ve arazi vergilerinin tasfiyesinde bir süre daha hizmette kalacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bundan sonra ne olacaktır? Bu soru şimdilik ortadadır.

Maliye Bakanlığı tarafından Emlâk Vergisini tatbik için kurulacak teşkilâta eleman bulmak, bunları yetiştirmek, bu teşkilât için bina, çalışma araçları tedariki, beyan edilecek kıymetleri kontrol edecek bir organizasyon kurulması ve yeni kanunun aksamalara yol açmadan uygulanabilmesi bir çok halli güç problemi beraberinde getirecektir.

Nihayet, rayiç değer beyanlarının kontrolü sonunda ortaya çıkacak kıymet farklarının yaratacağı anlaşmazlıklar ve bunların vergi kaza mercilerince karara bağlanması, daha yukarıda da açıkladığımız gibi, çok önemli uygulama meseleleri ortaya çıkaracaktır. Gerçekten, kaza mercileri, halen, bina ve arazi tadilat komisyonlarının takdirlerinden doğan ihtilafları ancak bir kaç yıl sonunda (bazen beş altı yıl) karara bağlayabilmektedirler. Yeni verginin doğuracağı geniş kıymet itirazları, mevcut kaza mercilerince ne vakit incelenip karara bağlanacaktır? Yeni vergi için yeni kaza teşkilâtı kurulması cihetine gidilse bile, hem bu komisyonların kurulmasındaki güçlükler (kalifiye eleman ve ücret meselesi), hem de Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay teşkilâtının tevsiiine hemen imkân olmadığına göre, itirazların bu mercilerce mevcut kuruluşlar tarafından incelenip karara bağlanması zarureti, tatbikatı çok akasatacaktır.

Velhasılı kelâm, uygulama bakımından, vergi teşkilâtı ve vergi kazası problemleri de bir hayli düşündürücüdür.

*Tatbikat bakımından Emlâk Vergisi lehinde olan noktalar :*

a) Yukarıda açıkladığımız bütün noksanlarına ve güçlüklerine rağmen, Emlâk Vernisinin, bilhassa şehirlerde, vergi randımanlarını arttıracığı kanısındayım. Zira, şehirlerde Bina Vergisi, halen, daha ziyade, eski tahrirlere dayanan çok düşük gayrisafi iratlar üzerinden alınmakta-

dır. Bundan dolayı, vergi randımanları irat artışlarına paralel bir artış göstermemekte ve bu yüzden büyük bir vergi kaybı olmaktadır. Yeni rejim, umumî tahrirlerden beri çok artmış olan yeni rayiç kıymetlere dayanacaktır. Mükelleflerin noksan beyan nisbeti ne olursa olsun, yeni matrahlar, tahrir usulüyle tesbit edilen eski matrahlarla nazaran çok daha yüksek olacaklar ve bundan önemli bir vergi artışı husule gelecektir. Halen, şehirlerde ne kadar binanın eski tahrirlere dayandığını, bunun oranının ne olduğunu bilmiyorum. Maliye Bakanlığında her halde bu konuda bilgiler olacaktır. Eğer bu bilgiler benim düşüncelerimi teyid eder mahiyette ise, Hazine, bina vergilerinden önemli bir gelir fazlası sağlayabilir.

Yukarıda binalar için düşündüklerimiz arazi için de fazlası'le varıtır. Zira, binalarda, yeni inşaat için yeni rayiç üzerinden gayrisafi irat tesbit edilmekte ve hiç olmazsa bu binaların vergi randımanları konjonktüre az çok uymaktadır. Halbuki, arazide, bütün vergiler eski tahrirlerde tesbit edilmiş kıymetlere (ziraate yeni açılan arazi hariç) dayanmakta, bundan dolayı da çok düşük bulunmaktadır. Yeni kıymetler üzerinden alınacak verginin randımanı, matrah gizleme derecesi ne olursa olsun, bugün mevcut sisteme görze alınan verginin çok üstünde olacaktır.

b) Yeni rejimin eski rejime bir üstünlüğü daha vardır. Yeni sisteme göre, memleketimizde geniş mikyasta vukua gelen kıymet artışları, vergi randımanını, her beyan devresi başında (binalarda beş, arazide on yılda bir) önemli ölçüde arttıracaktır. Bu da sisteme büyük bir elâstikiyet vermektedir. Hele, beyan rejimi işlemeye başlar ve daha kısa devreler için uygulanabilirse, kıymet artışları, hemen hemen, konjonktürü takip ederek kavranabilir. Böylece, bu elâstikiyet, Emlâk Vergisinin devlet vergi gelirleri içinde önemli bir yer alması ve bu gelirlerin artışında birinci plânda bir rol oynamasını sağlayabilir.

Diğer taraftan, Türkiye hızlı bir iktisadî kalkınma halinde ve bu kalkınma, her çeşit inşaatı bir çığ gibi arttırmaktadır. Keza, toprak, modern ziraatin memleketimize girmesi dolayısıyla, hergün biraz daha değer kazanmaktadır. Bu gelişmeler, hiç şüphesiz, Emlâk Vergisi hâsılatını esaslı bir şekilde ve devamlı olarak arttıracaklardır. Hele, zamanla tatbikata ait eksikler giderilir, müessir bir kontrol rejimi kurulur ve Kanun yürüncesine oturarak iyi bir uygulamaya kavuşursa, yeni verginin randımanı çok daha yüksek olacaktır.

c) Nihayet, yeni rejimin arsa spekülâsyonuna mâni olma gibi iyi bir vasfı daha vardır. Gerçekten, bu rejim, arsaları rayiç kıymet üzerin-

den binde 15 gibi oldukça yüksek bir vergiye tâbi tutulmaktadır. Bu vergileme, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisiyle beraber, arsa spekülasyonuna mâni olacak mahiyettedir. Muayyen bir süre geçtikten sonra, yüksek değerlerle satılmak maksadile satın alınan ve yıllarca kullanılmadan atıl bir şekilde bekletilen arsalar, bir taraftan arsa vergisinin ağırlığı, diğer taraftan, satıldıkları zaman ödenecek olan ve nisbeti müterakki bir şekilde % 60 a kadar yükselen "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi" dolayısıyla elde tutulamıyacak ve satışa arz edilecektir. Böylece, yeni spekülasyonlara gitmek de mümkün olmayacak, hiç olmazsa istisnâ durumlara inhisar edecek, arsa spekülasyonunun büyük mikyasta önüne geçilmiş olacaktır.

d) Nihayet, yeni verginin, işletilmeyen arazi ve arsaları ekonomik devreye sokmak gibi çok önemli bir iktisadî yararı da olacaktır. Bugün, çeşitli sebeplerle işletilmeyen arazi ve arsalar âtil bir halde durmakta, ekonomiye hiç bir faydaları dokunmamaktadır. Rayiç değere dayanarak olan vergi, arazi sahipleri için, bu arazi işletilmediği takdirde, ağır bir yük haline geleceği için, bunlar ya işletilecek veya işletenlere satılacaktır. Böylece, âtil arazi ve arsalar büyük mikyasta ekonomik devreye fiilen girecek ve gayrisafî millî hâsılının arttırılmasında kullanılacaklar, ekonomik fayda yaratacaklardır. Böyle bir fayda, ekonomisi ziraate dayanan bizim gibi bir ülkede gerçekten önemlidir.

### 3 — Gayrimenkul kıymet artışı vergisi :

Gayrimenkul kıymet artışı vergisi, gayrimenkullerin devir ve temlikinden doğan kıymet artışlarını matrah olarak alan bir kapital vergisidir. Türkiye'de ilk defa uygulanmaktadır.

Türkiye'nin iktisaden gelişmesi sonucu, arazi ve bina değerlerinin devamlı olarak artışı, ülkemizde ve bilhassa büyük şehirlerle hızlı bir gelişme gösteren ziraat mntıklarında bina ve arazi satışlarından büyük kazançlar sağlanmasına yol açmıştır. Özellikle büyük şehirlerde yaygın bir hal alan arsa spekülasyonu son yıllar içinde büyük gelişmeler göstermiştir. Türkiye'nin refah seviyesi arttıkça fertlerin mesken sahibi olma eğilimi kuvvetlenmiş, inşaatçılar ve arsa spekülâtörleri bu yüzden büyük kârlar sağlamışlardır. Buna rağmen, bu gelirler etkili bir şekilde vergilendirilmemişlerdir. Evvelâ, Gelir Vergisinin "Sair Kazançlar" kategorisine sokulan gayrimenkul alım-satım kazançları, dört yıllık bir süre içinde elde edildikleri takdirde vergiye tâbi tutulmuş, bu sürenin geçmesi halinde vergi dışı bırakılmışlardır. Sonradan, sadece iktisap tarihinden iti-

bären beş yıl içinde parsellenen arsaların satışından doğan kazançlar, ticarî kazanç sayılarak, satış süresi nazara alınmaksızın vergilendirilmiş; ancak, parselleme beş yıl içinde yapılmadığı takdirde yine vergi dışı bırakılmışlardır.

Satıştan doğan farkların Gelir Vergisi içinde vergilendirilmesi yanında, ivazlı intikallerde Tapuca alınan Emlâk Alım Vergisi ise, satış kıymeti üzerine konan bir kapital vergisi mahiyetinde olup, sadece ivazlı intikalleri kavramakta, ivazsız intikaller, yine kapital vergisi mahiyetinde olan "Veraset ve İntikal Vergisi" ne tâbi bulunmaktadır.

Finansman Kanunile getirilen "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi" ise, gayrimenkul devir ve temlikinden doğan kıymet artışlarını kavrayan bir kapital vergisidir. Bu vergi, yukarıda bahsi geçen ivazlı intikal sırasında alınan "Emlâk Alım Vergisi" ile varislerden gayri şahıslara vâki ivazsız intikallerden (hibe) alınan Veraset ve İntikal Vergisinden ayrı ve ağırlaştırıcı bir ayırma rejimi mahiyetindedir.

"Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi", Gelir ve Kurumlar vergilerine tâbi olan matrahları konusu dışında bırakılmaktadır. Bu hüküm yerindedir. Zira, satıştan doğan ve Gelir veya Kurumlar vergilerinden birine tâbi olan matrahları, gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ile tekrar vergilemek mükerrerlik olur. Bu hükümle mükerrerlik önlenmiştir. Böylece, yalnız muayyen sürelerin geçmesinden dolayı Gelir Vergisi dışında kalan, yukarıda bahsettiğimiz matrahlar, yeni vergiye tâbi olacaklardır ki, bu da normaldir.

Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi beyana dayanan bir vergidir. Vergi nisbetleri müterakki olup % 15 ile % 60 arasında değişmektedir.

Bu vergi, teorik bünyesi itibarıyla sosyal adalete uygun bir hüviyettir. Zira, muayyen ellerde toplanan servetin büyük bir kısmının vergi yoluyla devlete intikalini ve devlet masrafları kanalıyla büyük kitlelere transferini sağlamaktadır. Ancak, bu vergi hakkında, uygulama bakımından aynı şeyi söylemek kabil değildir. Zira, bu verginin âdil bir uygulaması, Emlâk Vergisinde açıkladığımız güçlüklerle paralel güçlüklerle engellenecektir. Bu vergide de, bütün mesele, rayiç değer tesbit ve kontrolünde toplanmaktadır ki, bu da, Emlâk Vergisinde izah ettiğimiz gibi, kolay tahakkuk edecek bir işlem değildir. Bundan dolayı, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi, geniş mikyasta kaçakçılığa sebep olacaktır. Fakat, hemen belirtmek gerekir ki, herşeye rağmen, bu vergi, düşük matrahlar üzerinden de alınsa, oldukça ağır ve spekülasyonları önleyecek

bir vergidir. Bilhassa, rayiç değere dayanan yeni Emlâk Vergisiyle birlikte, spekülâstöleri oldukça ürktecek bir vergi hüviyetinde görünmektedir.

#### 4 — Diğer vergiler :

Finansman Kanunu, yukarıda açıklanan vergilerden başka, yeni olarak "Taşıt Alım", "Bina İnşaat, "Spor - Toto" vergilerini getirmekte, Gider, Veraset, Damga vergileri ve Harçlar kanunlarında, bu vergilerin sahalarını genişletici veya nisbetlerini arttırıcı değişiklikler yapmaktadır.

Yukarıda belirtilen yeni vergiler, konuları bakımından, vergi adaleatine uygun ve sosyal yönden kabili müdafaa vergileridir. Çünkü, daha ziyade lüks tüketim maddeleriyle hizmetleri ve kapitali istihdaf etmektedirler. Bu vergilerin başarı şansları, bundan evvel açıkladığımız vergilerden daha fazladır. Sebeplerini kısaca açıklayayım :

a) Gider Vergileri içinde ihdas edilen "Bina İnşaat Vergisi" bir kapital vergisi mahiyetinde olup, spesifik bir matraha (metrekare) dayanmadığından kaçakçılığa müsait değildir. Gerçekten, Belediye'den inşaat müsadese alınırken ödenecek olan bu vergi, inşaat plânına göre tesbit edilecek metrekareye göre hesaplanacağından, matrah konusunda her hangi bir gizlemeye ve vergi dışı kalma hareketine elverişli değildir.

Diğer taraftan, bu vergi, daha ziyade lüks veya yarı lüks inşaatı hedef tutmaktadır. Kanuna göre, sahası 100 metrekareyi aşmayan konutlar ve nüfusu 20.000 i aşmayan kasaba ve köylerdeki inşaat bu vergi dışında bırakılmışlardır. Bundan dolayı, bu vergi, vergi adaleti bakımından kabili müdafaa bir vergidir.

Bu vergi, ayrıca, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisiyle birlikte, lüks veya yarı lüks inşaatı müteveccih yatırımların daha prodüktif sahalara yönelmesine de yarayacağından, millî ekonomik politikamıza da uygun bir hüviyet taşımaktadır.

b) Taşıt Alım Vergisine gelince, bir gider vergisi mahiyetinde olan bu vergi de, vasıtaların yaş haddine göre ve siklet üzerinden alınacak spesifik tarifeli bir vergi olduğundan, kaçakçılığa müsait değildir.

Öbür yandan, bu verginin vergilediği taşıtların bir kısmı lüks taşıtlardır. Vergi, bu bakımdan vergi adaletine oldukça uygundur. Ancak, bu vergi, profesyonel ağır vasıta sahibi ve gelir vergisi götürü kazanç rejimine tâbi olan şoförlere ait olanlar dışında kalan kamyon, otobüs ve mi-

nibüsleri vergilemektedir ki, bu vasıtalar, gıda, tüketim ve üretim maddeleri veya halkı taşıyan vasıtalar olduğuna göre, taşınan maddelerin maliyetlerini arttırıcı ve geliri düşük büyük kitlelerin ulaşım ücretlerini yükseltici mahiyette olduklarından ekonomik açıdan mahzurludurlar.

c) Finansman Kanunu "Spor-Toto Vergisi" adı altında, Spor-Toto ikramiyelerini vergilendiren bir yeni vergi daha getirmiştir. Spor-Toto ödemeleri resmî müesseseler tarafından yapılacağından, bu vergide kaçakçılık bahis konusu değildir. Bu vergi, vergi adaleti bakımından da savunulur bir karakterdedir. Zira, bir iktisadî faaliyet sonucu olmayan, karşılıksız elde edilmiş bir takım ödemeleri vergilendirmektedir.

d) Finansman Kanunu, yukarıdaki pasajlarda açıklanan yeni vergiler yanında, halen yürürlükte olan bazı vergi kanunlarında yaptığı tadilat ile bu vergilerin tatbik sahalarını genişletmiş veya nisbetlerini arttırmıştır. Meselâ, Banka ve sigorta şirketleri muamelelerine uygulanan % 20 nisbetlerinin % 25'e çıkarılması, bazı damga vergisi ve harçların nisbet ve miktarlarının arttırılması, petrol ve müstakkatı taşıyan boruların gider vergisi konusu içine alınması bu kabildendir. Keza, gider vergisi nisbetlerinin % 100'e kadar arttırılması hususunda bakanlar kurulu-na yetki verilmesi de aynı mahiyettedir.

##### 5 — Finansman kanunile getirilen vergilere umumî bir bakış :

Finansman Kanunu kısmen kapitali, kısmen de giderleri hedef tutan hükümler getirmiş, böylece hem vasıtasız, hem vasıtalı vergileri geliştirmiştir.

Yukarıdaki dört paragrafta başarı şansı incelenen bu vergilerde, umumî hatlarıyla ve teorik olarak vergi adaleti ilkesi esas alınmıştır. Ancak, bazı hükümler bu prensiple çelişme halinde görünmekte, bazı vergiler ise, uygulamalarda kaçakçılığa imkân verecek bir bünyeye sahip olduklarından, vergi adaletinin bu yoldan zedeleneceği intibasını uyardırmaktadırlar.

Öte yandan, bu vergilerin büyük kısmı, yukarıki pasajlarda belirtildiği üzere, kaçakçılığa müsait olduklarından, finansman kanunile umulan randımanı sağlamaları güç olacağı benzetilmektedir.

Bunlardan başka, yeni Emlâk Vergisi tatbikatının bir yıl ertelenmesinin de vergi randımanları üzerine olumsuz bir tesir yapacağı muhakkaktır.

Hiç şüphesiz, Finansman Kanunile getirilen vergilerin bütçe masraflarındaki artışı karşılamakta ne dereceye kadar başarılı olacağı konusunda son sözü tatbikat söyleyecektir.

## II

### TÜRKİYE'DE KAMU HİZMETLERİNİN DURUMU VE FINANSMAN GÜÇLÜKLERİ

Yeni vergilerin bünyeleri ve başarı şanslarını inceledikten sonra, şimdiki de, bu münasebetle, bir ana meseleye, cumhuriyet hükümetlerinin hizmet anlayışına ve bu anlayışın kamu hizmetleri tatbikatına yaptığı etkiler ve yarattığı finansman güçlüklerine değinmek istiyorum.

Cumhuriyet kurulduğundan beri, cumhuriyet hükümetlerinin hizmet anlayışının temel felsefesi, yirminci asır devletinin hizmet felsefesine paralel olarak gelişmiştir. Bu felsefeyi, kısaca, "refah devleti" telâkkisiyle özetlemek mümkündür. Türkiye Cumhuriyeti hükümetleri, cumhuriyet kurulduğu tarihten itibaren bu felsefeye yönelmişlerdir. İsmet Paşa'nın demiryolu politikasıyla başlayan, ilk beş yıllık sanayi plânile devam eden, ikinci dünya harbi sırasında bir süre durakladıktan sonra, demokrat parti iktidarı devresinde tekrar uygulanmaya başlanan ve 27 Mayıs devriminden sonra kurulan plânlama teşkilâtı tarafından hazırlanan beş yıllık plânlarla günümüze kadar, hızını her gün biraz daha arttırarak uygulanmasına devam edilen bu felsefe, bütün cumhuriyet hükümetlerinin — şekil ve rengi ne olursa olsun — teori veya pratikte birleştikleri tek nokta olmuştur.

Alt yapı yatırımlarıyla Türkiye'yi iktisaden cihazlamayı ve iktisadi kalkınmayı hedef tutan bu politikanın finansman şekli, çeşitli devrelerde farklı olmuştur. Cumhuriyet halk partisi hükümetleriyle başlayıp, ikinci dünya harbine kadar gelen ilk tatbikat devresinde, yatırımların finansmanı, daha ziyade vergilerle olmuştur. Ve, tabiatile yavaş bir seyir takip etmiştir. Demokrat parti iktidarında, finansman, büyük kısmı itibarile yine iç kaynaklarla olmuş, fakat bu sefer kaynağı, vergilerden ziyade, merkez bankasının devlete açtığı krediler teşkil etmiştir. Ancak, bu devrede, Truman doktrinine dayanan Marshall dış yardımının da finansmanda azımsanmıyacak bir rol oynadığını görüyoruz. Bu devrede, enflasyon, yatırımların faydasını, maalesef, azaltmış ve Türkiye'nin sıhhatli bir ekonomik kalkınma yapması kâbil olamamıştır.

Üçüncü devre, 27 Mayıs 1960 devriminden sonra başlayan ve bugüne kadar gelen devredir. 27 Mayıs, plân fikrini ve plânı artık kesin olarak Türkiye'ye sokmuş, plânlama teşkilâtını kurmuş, koalisyon hükümetleri zamanında yapılan yatırımlar bu plâna uyularak yapılmış, adalet partisi iktidara gelince, aynı uygulama, fakat bu sefer daha kesif ve geniş bir şekilde devam etmiştir.

Son devrede, finansman, iç kaynak olarak, daha çok vergilerle, ve evvelki devrelere nazaran daha önemli hacimlerde gelişen dış yardım ve kredilerle yapılmıştır. Dış kaynakları, evvelâ Amerikan yardımları ve kredilerle Dünya Bankası kredileri ve daha sonra, Amerikan ve Avrupa beynelmilel malî müesseseleri ve nihayet Ortak Pazar konsorsiyum kredileri teşkil etmiştir. Bu krediler halen de devam etmekte bulunmuşlardır.

Bütün bu gelişmeler, bir taraftan temel devlet hizmetlerinin ifasında esaslî gedikler açmış, diğer taraftan, Türk ekonomisinin sıhatsız bir hale gelmesine sebep olmuştur. Bu sonuçları şöylece açıklayabiliriz :

#### 1 — Temel kamu hizmetlerinin kalite bakımından gerilemesi :

Refah devleti politikası, geniş finansman kaynaklarına ihtiyaç hissettirir. Bu da, vergilerin önemli miktarda artırılmasına yol açar. Vergilerin artırılması ise gayrisafi millî hasılanın hacmi ile orantılıdır. Az gelişmiş ülkelerde gayrisafi millî hâsıla düşüktür. Bundan dolayı, bu ülkelerde, refah devleti politikasının arzulanan genişlikte tahakkuk ettirilmesine imkân yoktur. İktisadî ve sosyal müdahalelerle altyapı yatırımlarının mahdut ölçüde yapılması lâzımgelir. Eğer bu ölçüye riayet edilmezse, bu sefer temel kamu hizmetleri aksar. Böyle bir durum ise, yalnız vatandaşları tedirgin etmekle kalmaz, aynı zamanda iktisadî kalkınmaya da büyük miktarda olumsuz etki yapar. İşte, Türkiye'de, refah devleti politikası uygulamalarının ülkenin malî takatını aşan bir ölçüde olması böyle bir sonuç yaratmıştır. Gerçekten, daha ziyade klâsik devlet fonksiyonları sayılan ve fakat modern devletin de temel fonksiyonlarını teşkil eden asayiş, adalet, öğretim, sağlık, maliye, gümrük, tapu ve belediye hizmetleri gibi ana hizmetler, maalesef, kalite bakımından, çok aşağı bir seviyeye düşmüştür. Bunlar için misaller vermeğe lüzum görmüyorum. Bu ana hizmetlerdeki aksaklıkları, hepimiz, hergün görüyor ve yaşıyoruz.

Ana hizmetlerin gereği gibi yapılamaması şu sebeplerden ileri gelmiştir : İktidarlar, daha ziyade gözle görülen, elle tutulan ve rey sağlayan faa-



fiyetlere önem vermişlerdir. Bunlar da altyapı yatırımları ve iktisadî hizmetlerdir. Amme fonları bu hizmetlere kaydığınan, temel kamu hizmetleri ve tesisleri için kâfi masraf yapılmamış, bu hizmetleri yapan teşkilâtın ihtiyaçları karşılanamamıştır. Ana hizmetleri ifa eden örgütlerin organizasyon, vasıta, personel bakımından yetersiz kalması bu hizmetleri aksatmış, hattâ bazan tamamen durdurmuştur.

Türkiye'de devlet teşkilâtı, gerek merkezde, gerekse taşrada bugüne kadar hiç bir esaslı revizyona tâbi tutulmamış, ana hizmetler, eskimiş ve demode bir teşkilât ve miktarları mütemediyen artan, az ücret alan, kalitesi düşük ve hergün biraz daha düşen memurlarla yürütülmeğe çalışılmıştır. Bu durum ise, bir taraftan, vatandaşların işlerini sekteye uğratmış, devlete olan itimatlarını sarsmış, diğer taraftan, refah devleti felsefesine uyarak her çeşit iktisadî ve sosyal faaliyete müdahale eden devletin, her sahadaki vatandaş çalışmalarını bozması, aksatması, veya durdurması sonucunu doğurmuş, yâni iktisadî kalkınmayı zorlaştırmıştır. Her Türk vatandaşı, bugün, devlet hizmetlerinin çok kötü yapılmasının ızdırabını çekmektedir. Kanaatim odur ki, devlet makinesi iyi ve doğru dürüst işlemediği sürece, halkın huzura kavuşmasına, rahat çalışmasına ve iktisadî kalkınmanın israfsız ve çabuk tahakkuk etmesine imkân yoktur. Bundan dolayı, devletin, salğadığı fonları, evvelâ ana kamu hizmetlerine, ondan sonra modern devletin ek fonksiyonlarına tahsis etmesi gerekir.

## 2 — Kronik bütçe açıkları ve enflasyon :

Refah devleti politikasının devlet masrafları üzerine yaptığı tazyik, vergi gelirlerinin sınırlı olması dolayısıyla, kronik bütçe açıklarının ortaya çıkmasına sebep olmuş ve bu açıklar, çoğunlukla, kısa vadeli merkez bankası kredileriyle kapatılmıştır. Bu yüzden, bilhassa demokrat parti iktidarı zamanında büyük yekûnlara varan bu kısa vadeli krediler, sonradan, zarurî olarak konsolide edilmiş, uzun vadeli borçlar haline getirilmiştir.

Bu açık ve karşılıksız krediler fiyatlarda seri bir enflasyona sebep olmuş ve sonunda devleti iflâsa sürüklemiştir. Böylece, iç ve dış borçlar ertelenmiş, 1958 devalüasyonuna gidilmiş, durumun vahameti bu kadarla da kalmamış, enflasyonu takip eden deflasyon devresinde ekonomi duraklamış, gelirler azalmış, huzursuzluk artmış, muhalefetin tenkitleri şiddetlenmiş, talebe hareketleri başlamış, bu durum demokrat partiyi sert ve anti demokratik tedbirler almağa sevketmiş ve nihayet bütün bu hareketler 27 mayıs askerî darbesile sonuçlanmıştır.

27 Mayıs devrimini takip eden demokratik parlamenter devrenin başında, ülke, koalisyon hükümetleri tarafından idare edilmiş, bu devrede deflasyon durmuş, iktisadî faaliyetler normale dönmüş, ikinci cumhuriyetin ilk beş yıllık iktisadî plânı hazırlanmış, uygulamaya konmuştur. Bu devreyi takiben, 1965 seçimlerini kazanan adalet partisi iktidara gelmiştir.

Bugün de devam etmekte olan adalet partisi iktidarı devresinde, plânlı kalkınma devam etmiş, yatırımlar hızla artmış, bütçe masrafları sür'atle gelişmiş, bütçe açıkları devam etmiştir. Bu devrede, merkez bankası emisyonlarının sıkı bir surette kontrol edilmesine rağmen yatırımların kesif bir şekilde devam etmesi dış borçları sür'atle arttırmış, dış ödemeler dengesi önemli açıklar vermiş, bu yüzden Türk lirasının dış değeri yine düşmeğe başlamış, işçi kuru, turist kuru ihdası gibi yarım tedbirler derde çare olamamış, ve nihayet bilindiği gibi, 10 ağustos 1970 devalüasyonuna gidilmiştir.

Devlet, yukarıda belirttiğim kronik bütçe açıklarına, önemli dış borçlara ve iktisadî krizlere rağmen, refah devleti politikasını sürdürmüştür. Gerçekten, 1971 bütçe tasarısındaki personel ve millî savunma giderlerindeki önemli artışlara rağmen, devlet yatırımlarının, tüm yatırımların % 53 üne ulaşarak, geçmiş yıl yatırımlarını da aşması, ve böylece devlet masraflarının rekor bir seviyeye (38 milyar) yâni gayrisafî millî hâsılının % 30 una yakın bir miktara yükselmesi, bu politikanın bütün hızile deva mettiğini göstermektedir.

Vakıa, hükümet, 1970 bütçe yılına girerken, artan masrafları karşılamak için finansman kanunile, daha ziyade müreffeh sınıfları hedef tutan bir vergiler manzumesini meclislerden geçirerek yürürlüğe koymuştur. Ama, bu vergilerin, araştırmamızın başında açıklanan bünye ve başarı şansları, işletme vergisine karşı gösterilen tepki, taşıt vergisinin tadil edileceği söylentileri, emlak vergisinin bir yıl ertelenmesi, bu vergi kanunlarından beklenen randımanın sağlanacağı hususunda şüphe ve tereddütler yaratmaktadır.

Öte yandan, 1971 bütçe tasarısının meclislere açık olarak sevk edilmesi, devalüasyondan sonra fiyat ve işçi ücretleri artışlarının gün geçtikçe yoğun ve yaygın bir hale gelmesi, talebe hareketlerinin yarattığı endişelerin iktisadî faaliyetlere yaptığı menfi etkiler, 1970 millî gelir artış hızının % 5 civarına düşmesi ve toplam yatırımların azalması, 1971 bütçesini büyük bir açığın beklediği intibahı uyandırmaktadır.

Bu görünüş karşısında kanaatim odur ki, Türkiye Cumhuriyeti hükümetleri refah devleti politikasına bugüne kadar olduğu şekilde devam ettikleri takdirde, kronik bütçe açıkları ve enflasyon devam edecektir.

Böyle bir gidişin düzeltilmesi için tek çare, devletin altyapı yatırımlarında kısımlar yapması, bütçe ve dış ödeme dengesi açıklarına son vermesi, böylece Türk lirası değerini istikrara kavuşturması, bu tedbirlerle birlikte devlet teşkilâtını modernize ve reorganize ederek evvelâ ana kamu hizmetlerinin gereği gibi yapılmasını bir an evvel sağlaması ve müstakbel altyapı yatırımlarına da malî imkânları içinde devam etmesidir. Aksi takdirde, Türkiye, daha sıkıntılı ve huzursuz günler yaşamağa hazırlanmalıdır.

### 3 — Dış ödemeler dengesi açıkları ve Türk lirası değerinin devamlı olarak düşmesi :

Refah devleti politikasının kaynaklarımızı aşan bir yoğunlukta devam etmesi ve devlet altyapı yatırımlarının hızlı gelişmesi, dış ülkelerden ithali zarurî yatırım maddelerinin hacmini önemli bir şekilde arttırmıştır. Bu yüzden, Amerika'nın, Avrupa konsorsiyumunun ve milletlerarası malî müesseselerin bütün yardımlarına rağmen, dış tediye açıkları sür'atle artmış, dış borçların yıllık taksitleri ödemeler dengesini devamlı olarak tazyik eden bir unsur olarak ortaya çıkmıştır. Bu arada 10 ağustos 1970 devalüasyonu, dış borçların Türk lirası tutarını % 60 oranında kabartmıştır. Öte yandan, devalüasyonun başarısı için beynelmîl malî müesseselerden sağlanan bir milyar dolarlık yeni dış kredi, dış borçlar yıllık taksitlerini de tekrar önemli miktarda yükseltmiştir.

Yatırım politikasının gelişerek devam etmesi gelecek yıllarda yatırım maddesi ve ham madde i'halini arttıracaktır. İhracımızın artış temposu yavaştır. Turizm gelirlerindeki gelişme tatminkâr değildir. İşçi gelirleri, esaslı bir şekilde artmasına rağmen, dış ödemeler açığını kapayacak vüs'atte değildir. Böylece, dış ödemeler dengesi önemli açıklar vermeğe devam edecek gibi gözükmektedir.

Öte yandan, devalüasyon, yeni vergiler ve bunları yaygın bir şekilde izleyen ücret artışları iç fiyatları yükseltmeğe devam etmektedirler. Her geçen gün yeni bir fiyat artışile karşılaşmaktayız. Finansman kanunile getirilen ve bütçe açıklarına mâni olmayı hedef tutan yeni vergilerin müessiriyeti, yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı veçhile, şüphelidir. Esasen bu alanda tam bir başarı sağlasa bile, bundan evvelki

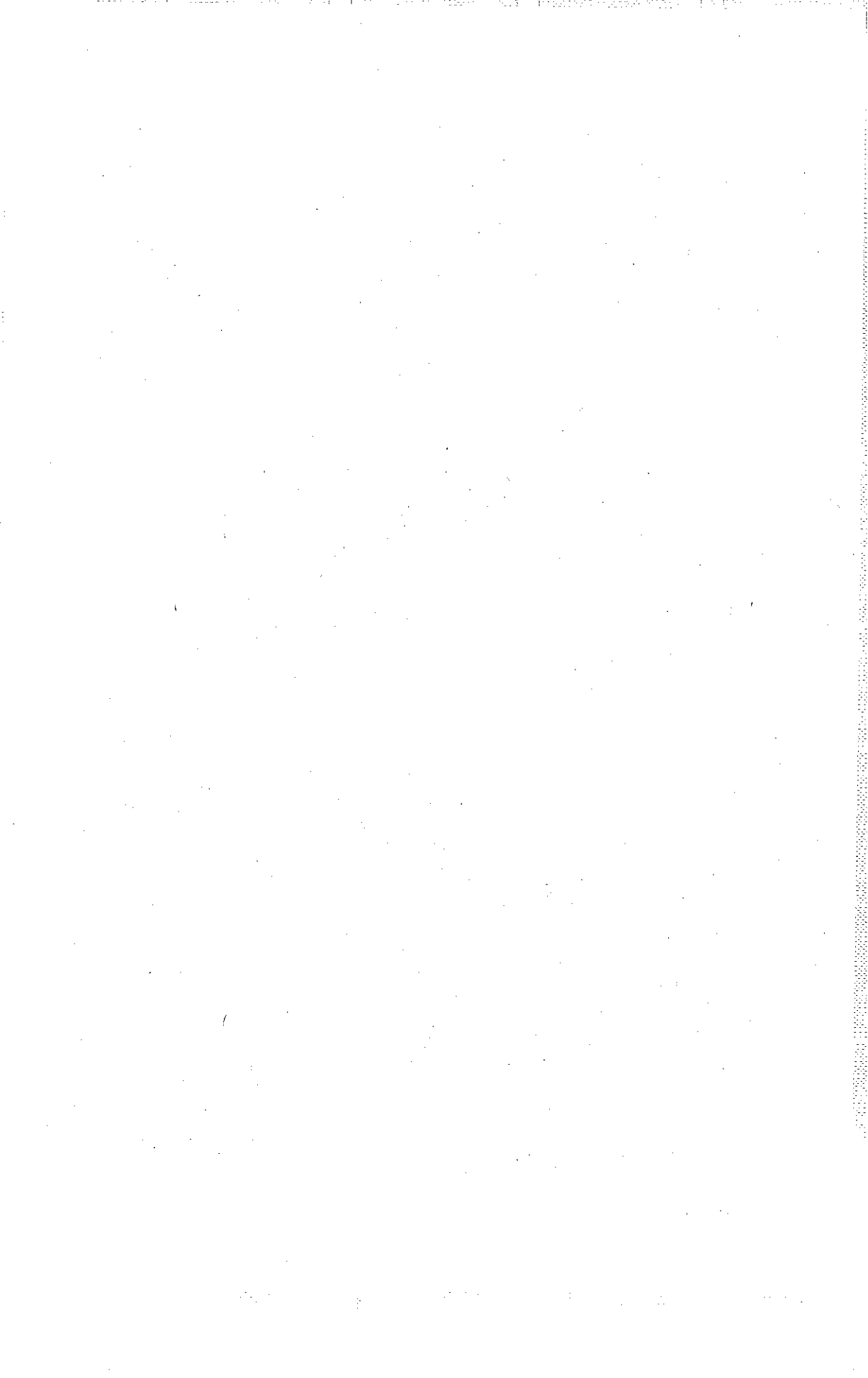
pasajlarda belirtilen muhtemel bütçe açıklarını tamamen bu vergilerle karşılamak kâbil değildir. Mevcut şartlar her yandan enflasyonu dâvet edici mahiyettedir. Hükümet, iç fiyatları kontrol altına almak hususundaki bütün hüsnüniyet ve kararlılığına rağmen, bu konuda muvaffak olacağına benzememektedir. Bu hal, biraz da Türkiye'nin ekonomik bünyesinden doğmaktadır. Gerçekten, ileri ülkelerde, devalüasyonu takiben girilen fiyat dondurma hareketleri, bu ülkelerde üretim, tüketim ve ulaştırma büyük anonim şirketler elinde olduğundan ve bunlar da, bu politikanın ülkenin iktisadî güçlüklerini hledebilmek için lüzumlu olduğu idraki içinde bulduklarından, hükümeti desteklemekte ve fiyat artışlarına girmemektedirler. Keza, bu ülkelerde, büyük, bilinçli ve iyi organize edilmiş işçi kuruluşları ve federasyonları da, devalüasyondan sonra gelecek ücret artışlarına mâni olacak seviye ve anlayış içindedirler. Ve hükumete yardımcı olurlar. Böylece, devlet başta olmak üzere, bütün ekonomik ve sosyal kuruluşlar fiyat artışlarının devalüasyon oranının altında kalması için çaba sarfederler ve bunda muvaffak da olurlar. Halbuki, az gelişmiş ülkelerde bu faktörler, aleyhte ve ters işler. Fiyatlar, devalüasyon oranında, hattâ onu da aşan bir nisbette yükseir. Ve kısa sürede yeni devalüasyonları dâvet eder. Türkiye'de çeşitli tarihlerde yapılan devalüasyonların sonuçları bunu doğrulamaktadır. Bugün, menfi faktörlere, bir de işçi teşekküllerinin ücret arttırma eğilimi eklenmiştir. Bu şartlar içinde son devalüasyonun da aynı akibetten kurtulması güçtür. Bu psikoza yeni vergilerle, 1971 bütçesinin açık vermesi ihtimalini de eklersek, ekonomimizin, paranın iç değeri bakımından, ne kadar kritik bir durumda olduğu kolayca anlaşılır. Bana öyle geliyor ki, 1971 devalüasyonu, bütçe, fiyat, ücret ve dış ödemelerdeki menfi etkenleri tazyiki altında bir süre sonra bir devalüasyona müncer olacaktır.

#### SONUÇ :

Yukarıdaki pasajlarda, devlet maliyesinin "refah devleti" politikasını uygularken, Türkiye'nin ekonomik bünyesile telifi güç aşırı bir gelir, gider ve yatırım politikasına girmesinin kamu hizmetleri ve millî ekonomi bakımından ne kadar olumsuz sonuçlar doğurduğunu, özet olarak açıklamaya çalıştım. Kanaatimce, hızlı kalkınmayı sağlamak için yapılan aşırı masraf ve yatırımlar ve bu masraflara rağmen, devlet teşkilâtının reorganize edilmemesi, Türkiye'nin hızlı kalkınmasını sağlamak değil, bilâkis kösteklemektedir. Eğer, ortak pazara geçiş devresine girdiğimiz bir sırada, devlet mekanizması kötü işlemeğe devam eder, bütçe ve dış ödemeler dengesi açıkları sürüp giderse, Türkiye'nin ortak pazarın rekabete

dayanan rejimne ayak uydurması çok güçleşecektir. Bu da Türk ekonomisi için büyük bir şans kaybı olur. Bundan dolayı, devletin, altyapı yatırımlarına makul bir ölçüde, yâni mali imkânlarını aşmayacak şekilde devam etmesi, bütçe ve dış ödemeler dengesi açıklarına son vermesi, devlet teşkilâtını reorganize ederek, temel kamu hizmetlerinin iyi ve çabuk görülmesini muhakkak surette sağlaması şarttır.

---



## VERGİ OLAYLARIMIZ

Fehamettin ERVARDAR  
Serbest Hesap Uzmanı

### I — TÜRKİYEDE VERGİ ZİYAINI DOĞURAN AMİLLER

İktisadî ve malî olayların hergün biraz daha önem kazandığı bir devirde yaşıyoruz. Uzun asırların biriktirdiği bazı (noksan refah, eksik kültür ve gelişmemiş ülke şartları gibi) problemlerin ortaya döküldüğü ve en kısa zamanda giderilmesi, arzu ve tahrikleri mevcuttur. Bunlar, sözü edilen malî ve ekonomik olayları daha da önemli kılmaktadır.

Memleketimizin acil çözüm yolu bekleyen büyük davalarının giderilebilmesi, bir taraftan Devletin iktisaden güçlü olmasını, diğer taraftan ülkede geniş bir tasarruf zihniyetinin ve alışkanlığının yaratılmasını, bu tasarrufların plânlı bir yatırıma yönelmesini gerektirmektedir.

Kısaca özetlenen bu sebeplerle Devletin malî kaynaklarını geliştirecek, fakat aynı zamanda vatandaşların tasarruf ve yatırım güçlerini yitirmeyecek bir vergi politikasına ihtiyaç hissedilmektedir.

Sözü edilen politika, bir taraftan maliye ilminin ışık tuttuğu ileri tecniğin kullanılmasını, diğer taraftan vergi uygulamalarında memleket gereklerinin dikkatlice göz önünde tutulmasını zaruri kılmaktadır.

Açıklanan sebeplerle ki ,çok ünlü ve büyük önemi haiz vergi olaylarında: onu isteyen (Devlet), almaya çalışan (İdare), ödeyecek olan (Mükellef) görüşlerinin ilim ve tecrübenin ışığı altında müşterek hareket etmeleri, en uygun hareket tarzlarını arayıp bulmaları zaruretini ortaya koymuştur.

Bu kısa girişten sonra memleketimizin hali hazır malî hadiselerine bir göz atıldığı taktirde; Devletin hergün biraz daha artan ihtiyaçlarını karşılayacak yeni kaynaklar arama peşinde olduğu, bunları çok defa sistemsiz ve gelişmiş güzel deneyip zorladığı müşahade olunmaktadır.

Vergi reformu adı altında yapılmak istenilen bu çalışmalar üzerinde tartışılacak yön ve safhaları elbette ziyadesiyle mevcuttur. Ancak bütün bu kaynak geliştirme çabasının önemli bir tahrik edici sebebi, vergilerde randıman düşüklüğü, diğer bir ifade ile gereği kadar verginin alınmayışı, (vergi ziyadır.) Bu vergi ziyasını doğuran sebep ve âmillerin öncelikle ele alınarak araştırılmasında fayda görüyoruz.

#### 1) Türkiyede vergi ziyası :

##### A — Vergi ziyası terimi :

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için evvelâ vergi ziyası teriminden ne anlaşıldığı ve ne anlaşılması gerektiği üzerinde önemle durulmasını zarurî görmekteyiz.

Gerçekten memleketimizde vergi ziyası denilince herkesin aklına ilk gelen husus, mükelleflerin vergi mükellefiyetinden şu veya bu şekilde kaçınmaları, bu borcu yerine getirmemeleridir. Nitekim, Kanunlarımızda da buna paralel bir görüş hâkimdir. V. U. Kanununun vergi ziyasını tarif eden 341. ci maddesinde aynen "Vergi ziyası, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." tarifi verilmiştir.

Ancak şahsî kanaatimizce bu anlayış ve terim, yetersiz ve tek yönlüdür ve hazinenin vergi kaybı neticesine müncer olan her hareket, kimden gelirse gelsin, reel bir vergi ziyasıdır. Bu görüşümüzü açıklamak için bazı müşahhas örnekler verebiliriz.

**ÖRNEK 1** — 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile vesaret ve intikâl vergileri kanununda tarh usulü değiştirilmiş olduğu ve mükelleflerin kendi beyanlarında gösterilen matrahlar üzerinden 15 gün içinde verginin tahakkuk ettirilerek tahsilâta geçilmesi ön görüldüğü gibi, bu kanun neşrinden evvel yapılmış beyanların da bu usûle göre en geç üç ay içinde vergilendirilmesi emredilmiştir. Sözü edilen 10 Ağustos 1970 tarihinde yürürlüğe konmuş olduğuna göre mezkûr süre 10. Kasım. 1970 tarihinde sona ermiştir. Yalnız İstanbul da on seneden beri tarhiyat safhasında sürüklenen ve toplam matrahları 100 milyonlarla ifade edilebilecek noksan tarhiyat, kanun emrine rağmen, henüz tekemmül ettirilmemiş ve hazine bu miktarlar üzerinden hissesini zamanında alamamıştır. Bu bir hazine kaybı ve vergi ziyası değildir?



**ÖRNEK 2** — Vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve sonuçlandırma ile görevli İtiraz ve Temyiz komisyonlarında, bilhassa gayri muvazzaf komisyonlarda 5-10 seneye varan tetkik sürelerine raslanmaktadır. Teşkilât kanunlarına göre iki ay içinde sonuçlandırılmayan dosyaların erteleniş sebepleri Maliye Bakanlığına bildirilecek ve Bakanlığın takibine alınacaktır. Halen sayıları yüzbinleri aşan, bu nevi ihtilâflı dosyalarda yine asgari 100 milyonlarca vergi alacağı sürüncemededir. Bunların % 50 si haklı olsa, bunun zamanında tahakkuk ve tahsil edilememesi gerçek bir vergi ziyayı değil midir?

**ÖRNEK 3** — Çok mahdut ölçüde yapılabilen vergi incelemelerinde tetkik elemanlarının kanuna aykırı fiil ve hareketleri tesbit edilmiş tarihleri ile bunların vergi tarhiyatı olarak mükellefe tebliğ tarihleri arasında (Tetkik elemanının rapor düzenlemesi, bu raporun tapajı, okunması, kontrolü, tashihi, büroya tevdi, sevk bordrolarının düzenlenmesi, vergi dairelerine irsali, bu dairelerin söz konusu tarhiyat haline getirmesinde fill ve müessir bir süre ve disiplin kurulamadığı için) çok uzun bir zaman geçmekte, bu ise vergi alacağının doğmasını ve tahsilini geciktirmektedir.

Bu yoldan da hazine vergi alacağını zamanında alamamış, uzun süre bu hakından mahrum edilmiş olmuyor mu?

**ÖRNEK 4** — Fek yakında Türkiye çapında taksi, minibüs, otobüs işletenlerin iki günlük bir boykotu olmuş, bunu takiben meslekî ve sendika başkanlarının gazete'erde sahife dolusu beyanları ve mülâkatları çıkmıştır. Delil olarak ortada bulunan bu beyanatlarda, günlük sâfi kazançlarının 100,— Lira iken bazı sebeplerle bunun azaldığını belirten yöneticilerin beyanları, bilmeyerek meslek mensuplarının vergi matrahlarını açılmamış sayılamaz mı. Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu yılda 15.000,— Liralık gayrisafi hasılayı vergi mükellefiyeti için limit çizdiğine göre, yüzbinlerce taşıt işleticisinden kaç tanesinin gelir mükellefiyetinin tesis edildiği, ilgililerce (Vergi daireleri, Bakanlık kademeleri ve her seviyedeki inceleme elemanlarından) konunun bu yönden ele alındığı ve açık vergi ziyasını telâfi tedbirlerine gittikleri görülmüş müdür.

Sayıları çok arttırılabilecek bu örneklerle ifade etmek istediğimiz husus, vergi kayıplarının genellikle sanıldığı ve kanunlarda tarif edildiği gibi sadece mükellef davranışlarından doğmayıp, idareninde bizzat vergi kayıplarına aynı ölçüde sebebiyet verebildiğidir. Bu itibarla herşeyden evvel vergi ziyayı teriminde vuzuhlandırmaya ihtiyaç mevcuttur... Bu hususa işaret ettikten sonra genel anlayışa uyarak mükelleften geldiği bilinen vergi kayıpları üzerinde durmak istiyoruz.

Dünyanın her yerinde olduğu gibi şüphesiz Türkiyede de açık ve kapalı yollarla vergiden kaçınma halleri mevcuttur. Bu ziya'nın önemli ölçü ve miktarlarda olduğunu kabul etmek gerekir. Nitekim;

**B — Vergi ziyamın belirtileri :**

a) Yayınlanan resmî istatistiklerde, hesaplanan millî gelir rakamları ve yürürlükteki kanunların kavramak istediği matrah ve vergi nisbetleri karşılaştırılınca yıllık bütçelere aktarılan vergi gelirlerinin yetersizliği açıkça görülmektedir.

b) Yapılmakta olan vergi incelemeleri sonuçları her nevi beyana tâbi vergilerde önemli gelir kayıplarının miktar ve nisbetlerini ortaya koymaktadır.

Bu inceleme neticelerinde (Tek taraflı görüşler, yanlış ve hatalı tesbitler, vb) bazı yanlış payları bulunmasına rağmen, geri kalan nisbetler gerçeği ortaya koyacak niteliktedir.

c) Sayılan resmî belge ve tesbitler dışında, günlük yaşayışımız içinde karşılaşılan (faturasız mal ve hizmet akışları, her türlü mükellefiyet ve kontrol dışında faaliyette bulunan kapkaç teşebbüslerin rahat faaliyetleri, vb.) davranışlar vergi ziyamın açık örnekleri olarak ortadadır.

d) Esasen Türkiyede vergiden kaçınma olaylarının önemli miktarlara vardığını en selâhiyetli resmî ağızlar ve ilmî çevreler kabul ve teyid etmekte ve aksini hiç kimse iddia da etmemektedir.

**2) Vergi Ziyamın sebep ve âmilleri :**

Vergi ziyamın varlığı kabul edildiği ve önemi inkâr olunmadığına göre, bunun sebep ve âmillerinin etraflıca ve dikkatle araştırılmasına ve tesbitine mutlak bir zaruret mevcuttur. Çünkü; ancak bu nevi isabetli bir teşhis ile giderici tedbir ve çareler düşünülebilir ve alınabilir.

Biz bu yazının imkânları içinde sözü edilen sebep ve âmilleri şu şekilde toplamaktayız.

- A — Halktan gelen sebepler,
- B — Kanun koyucudan gelen sebepler,
- C — İdareden gelen sebepler,
- D — Yargılama tarzından gelen sebepler.

Sırayla bu sebep ve âmillere temas ediyoruz.

A — *Halka ait olanlar :*

Genellikle vergi sistemimiz kültür ve refah seviyesi bizden çok ileri demokratik memleketlerin kabul ettiği beyan esasına dayanmaktadır. Yani mükellefler vergi ile ilgili faaliyet ve davranışlarını kendileri tayin ve tesbit etmektedir. Halbuki Türkiyede okuz yazar nisbetinin henüz % 60 civarında bulunduğu nazara alınrsa en büyük güçlüğün kültür noksanından doğacağını peşinen kabul etmek gerekir.

Diğer taraftan geniş ölçüde ticarî, sınaî, zirai ve meslekî faaliyetlere istinat eden vergi ile ilgili muameleleri, memleketimizde henüz müesses usûl ve kaidelere istinaden yürütülememektedir. Belli ve muayyen formaliteler ve belgeler dışında, genellikle şahsî ve özel münasebetlere (tanışmalara, dostluklara, alışkanlıklara) ve itimat esasına dayanan bu muamelelerden hareket eden bir piyasada vergi matrahlarının kitabî yollardan sıhhatle tesbitini düşünmek herhalde biraz nikbin davranıştır.

Ayrıca uzun tarihi boyunca zirai karakterde forfeter (götürü) usûl-ler dahilinde, iltizam yolları ile vergi ödemeye alışık bir toplulukta, çok yönlü gelir kaynaklarının toplamını doğru bir şekilde beyan etmesini beklemek kolay olmasa gerektir. Herhalde memleketimizde çok ileri kültür seviyesindeki ülkelerin vergi ödeme alışkanlıklarını ve ahlâkını görmeyi istemek isabetli ve realist bir görüş de olamaz.

Bütün bu şartlara rağmen, Türk vergi mükelleflerinin kısa sayılacak bir sürede beyan esasına kolay intibak ettiği ve küçümsenmeyecek vergi ödeme durumuna girdiğini beyat etmek insafli bir görüş olur. Şu kadar ki;

Her yenilikte olduğu gibi, yeni vergi usûllerine intibak için Türk Vergi Mükellefi, Devletin önderliğine, öğretici, teşvik edici, aykırı hareketleri dikkatlice takip edip ibret alacak şekilde cezalandırıcı, ciddi, samimi, dürüst ve istikrarlı uygulamasına muhtaç ve bunu bekler durumdadır. Bilhassa her olayı neticeleri ile ölçen kitle, vergi ödeyenin zararlı, ödemeyenin daima kârlı çıktığını görmemelidir. Ayrıca vatandaş, ödediği verginin bilerek ve hesaplı kullanıldığını görmek ihtiyacındadır.

B — *Kanun koyucuya ait olanlar :*

Malî kanunlar, bilhassa yazılı hukuk usûllerine hareket olunan hallerde, geniş halk kütlelerinin kolaylıkla anlayabileceği, takip edebileceği açıklık ve ifade berraklığına ihtiyaç hissettirir.

Ayrıca vergi gibi maddî bir olayın tesbit edecek, mükellefiyet doğuracak kanunların (matrahı kavrayıcı, istisnayı net olarak ayırıcı, kulla-

nılan mefhum terim ve tâbirleriyle belli bir terminolojiye dayanan) ileri teknikte çok dikkatli hazırlanılması zarureti aşikârdır. Vergi mükellefiyetlerinin; güç kabul olunan, geç alışılan, herhalde arzu ile kabullenilmeyen hükümlerini, bir kerre halka malettikten sonra, bunlarda sık sık değişikliklere gitmek, yani vergi kanunlarında istikrarsızlıklara düşmek son derece de mahsurlu olmaktadır.

Bu hususları nazara alarak malî kanunlarımıza bir göz atılırsa, tamamen zıt istikamette hareket olunduğu kolayca görülecektir. İfade birliğinden uzak, terminolojisini kuramamış, güç anlaşılan metinleri havi, külliyat halini almış çok sayıdaki mükellefiyet hükümleri sık sık değişmektedir. Bunları anlamak ve takip etmek idare ve mükellefler için hüner halini almıştır.

Bu itibarla vergi kanunlarımızın sistemli bir kod haline getirilip uzun süre uygulanabilecek ve fakat her halde artık istikrarla yürürlükte tutulacak, her yıl bütçesiyle yeni külfetler yükleyecek tarzdan sür'atle uzaklaştırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan vergi mükellefiyetlerine gidilirken, müktesep hakları koruyucu, geriye doğru işleyen, sürpriz külfetler yükleyen, her türlü teşebbüs şevk ve azmini baltalayıcı, aşırı vergilemelerden kaçınan ve devamlı olarak vergiyi verenler üzerinde dönen bir çark gibi onu sıkıştırıcı tutumlardan kaçınmak gerekir. Mevcut kanunlarımız maaleséf bu konularda da zıt örneklerle doludur.

#### C — İdareye ait olanlar :

Türk Vatandaşı tarihi boyunca devlet mükellefiyetlerine saygılı kalmıştır. Nitekim, askerlik gibi bedenî mükellefiyetini ifa etmek için kendisi arzulu, adeta onu bekler, ifa etmedikçe küçüklük hissine kapılır, malî külfetlerini de âşar zamanında (Devlet hakkı) olarak tanımış ve onu ödemedikçe rahat edememiştir. Böyle olduğu halde aynı vergilerden, nakdî vergilere dönüldükçe mükelleflerin vergi dairelerinden kaçınır oluşunun sebep ve âmilleri olmak gerekir. Bizce bunlar şöylece sıralanabilir.

1) Vergi dairesi genellikle, kendisine vergi ödeyecek mükellefe karşı gitikçe daha haşın bir tutum içindedir. Herhalde ona kolaylık gösteren bir davranışta olduğu iddia edilemez. Nitekim;

a) Yüzbinlerce liralık vergi ödeyecek mükellefin basit bir beyanname formüleri alması için kuyruğa girmesi gerekmektedir.

b) Vergi ödemek için daireye giden mükellef, saatlerce kuyrukta bekletilir.

c) İdareye ait herhangi bir yanlışlıkla dahi olsa, fazla ödenen bir vergiyi geriye alabilmek için aylarca süren akla gelmez müşküllerle karşılaşılır.

d) Vergisini doğru beyan ettiği halde, ödeme sıkıntısında bulunan bir mükellefe, tediye kolaylığını göstermek, çok yönlü tesirlerle mümkün olabilen bir lütuf halindedir.

2) Kayıt ve hesapları düzgün olmayan vergi idaresi, hatalarını mükellefi taziyek ederek telâfiye çalışmaktadır. Nitekim;

a) Ödenmiş vergilere ait makbuzların mükellefçe saklanmaması yüzünden çok defa mükerrer tahsilâta gidilir. Ashında bu hata idarenin yanlış hesaba kayıt yapması yahut kaydı ihmâl etmesindedir.

b) İdare servislerinin kendilerine ait görevleri yapmayı, birbirlerini ikaz ve haberdar etmeyişi, haksız yere mükellefe külfet getirmektedir. Tahakkuk servisinin tahsilâta, tahsilâtın tahakkuka bildirmesi gereken bilgileri doğru ve zamanında vermeyişi, mükellefe (ihbarname), (ödeme emri), (icra memuru) yollanmasını intaç eder ve maalesef bu yanlış düzeltmek ancak mükellefin işini gücünü bırakıp ilgili servislerde saatlerce ve günlerce, rica minnet dolaşmasıyla ve âdeta lütfe giderilebilir.

c) Dosya ve kayıtlarında idarenin yaptığı (verildiği halde dosyaya girmeyen beyannameler, ekleri idarece ziyaa uğratılan beyan ve müracaatlar, bildirmeler vb.) hatalarda, bunları kendi bünyesinde arayıp bulacak yerde mükellefe telâfi ettirmek alışkanlığı mevcuttur.

3 — İdarenin, iyi ve dürüst davranan mükelleflere karşı bir hafızası yoktur. Nitekim, vergi ödevlerini yıllarca ve muntazaman yerine getiren bir mükellefin her fırsat ve vesile ile aynı ödevden kaçan başka bir mükelleften farklı muamele görmesi ender vak'adır. Buna karşılık dürüst mükellefin en ufak hata ve yanılmasında, en şedit muameleye maruz kalması olağandır. Bu davranış idarenin mükellefleri davranışlarına göre tanımayan ve tasnif eden bir usulün olmayışındandır.

4 — Vergi idaresi genellikle müesseseler ve tesis edilmiş mükellefiyetler ile uğraşmakta, buna mukabil kapkaç teşebbüsler ihmâl edilmektedir.

a) Her türlü kaçak eşyayı çok defa döviz suçu da yurda sokulabilen Amerikan pazarları, otobüs duraklarında, feribot kavşaklarında ve

ana caddeler üzerinde her nevi gümrük kaçağı eşyayı fahiş fiyatla satabilen satıcılar vergi dairesini tanımamaktadır.

c) Kamyonlar, deniz motorları, arabaları, ufak nakliye arabaları, münferit yolcu otobüs işletmeleri, her nevi emteayı, yükü ve yolcuyu, hiçbir mükellefiyet tesis etmeksizin taşıyabilmektedir. Bunlar aynı zamanda faturasız mal ve hizmet akımına rahatçı vasıta olabilmektedir.

Bunlar hakkında hiçbir işlem yapmayan idare, müesses bir mükellefin iyi niyetle yapılan vergi beyanında en basit hatalar için dosyalar dolusu takibe geçebilir.

5 — Mevzuu kalmayan idarî ve ihtiyarî tedbirlerin, idarece re'sen kaldırılması gerektiği halde, bunlar ancak ilgilinin takibi sonunda, bin müşkülâtla mümkün olabilir.

a) Bir vergi uyumsuzluğu sonunda yapılan ihtiyatî haciz, ilk kademelerde mükellef lehine sonuçlansa dahî, idarî davanın sonuna kadar beş yıl kaldırılamaz.

b) İlk tetkik sonucuna göre yurt dışına çıkması mahzurlu görüldüğü emniyete bildirilen bir mükellefin davası lehine bitse dahî, gümrük kapılarından döndürüldüğü daima vakidir.

c) Fazla ödendiği için geri verilmesi gereken bir vergiyi idarenin kendiliğinden red ve iade ettiği görülmüş değildir.

6 — Vergi kontrol ve murakabesi, işin gerektirdiği tarzda yürümemektedir. Nitekim:

a) Teftiş, tetkik ve kontroller, mükellefiyet dışında cereyan etmiş olayların ve matrahların tesbiti çabasıyla ziyade, tesis olunmuş mükellefiyetler üzerinde toplanmaktadır.

b) Çok cüz'î nisbetlerle yapılabilen kontroller (kontrol sahalarının seçiminde metodik toplu ve sistematik mukayese yapılmadığı için), münferit ve tesadüfî olaylara inhisar etmektedir.

Vergi daireleri gibi tetkik elemanları da kapkaç teşebbüsler yerine, her türlü vecibeye uyan müesses kuruluşlar nezdinde çalışmayı (işin kolay ve rahat tarafından tutmayı) tercih etmektedir.

c) Kontrol ve incelemede rastlanan hataları islah ve bunların tekrarını önleyici tedbirler yerine, ceza almayı ön gören gayri samimi davranışlara rastlanmaktadır.

d) Ticarî hayatın gerektirdiği yatırım ve geliştirme harcamalarının, vergi matrahlarının tesbitinde nazara alınması gerektiği halde, dar ve fiskalist görüşlerle mükellefler zor duruma sokulmaktadır.

e) Kontrol ve murakabe aktüel hadiselerin tesbiti yerine, geçmiş olayların geriden taraması (zaman aşımı) endişesiyle sorumluluktan kurtulma gayreti içinde kalmaktadır.

f) Tetkik ve kontrol neticelerini havi raporlar çok geç olarak muameleye tâbi tutulmaktadır.

g) Ufak ve önemsiz hadiselerde mükellefi uyarıcı, hatanın tekrarına mani olacak davranışlar yerine, hemen ekseriyetle, bunları ihtilâf konusu haline getirme ve mükellefi ağır ve güç işleyen vergi ihtilâflarına sürükleme temayülü mevcuttur.

7 — İdarenin vergi uyumsuzluklarında ihtilâfı kısa yoldan neticeye götürecektir insiyatif kullanma alışkanlığı yoktur; Bilâkis her ihtilâf üç kademeli kaza mercilerinin sonuna kadar götürülmekle, sorumluluktan kurtulma itiyadını kazanmıştır.

Özet olarak, mahdud istisnalar dışında idare, Vergi ziyamı önleyebilecek tarzda işlenmemekte, onu zamanında teşhis ve tesbit edememektedir.

#### D — Yargılama tarzından gelen sebepler :

Yürürlükteki kanunlarımız mali kaza sistemi olarak nev'i şahsına mahsus üç kademeli (İtiraz, Temyiz, ve Danıştay) bir yargılama usulü kabul etmiştir. Herşeyden evvel bu kazaî mercilerin kuruluş ve işleyişleri Anayasamızın yargılamaya ait ana prensipleriyle tezat halindedir. Nitekim vergi hadiselerinde uyumsuzluğu çözecek İtiraz ve Temyiz Komisyonları genellikle maliye memuru hüviyetindedir. Böyle olunca tarafsız bir mahkeme intibamı ilk nazarda kaybetmektedir.

Aynı şekilde İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının kuruluş, işleyiş usulü ve şekilleri son derece ağır ve basit bulunmaktadır. Nitekim;

1 — Kuruluş itibariyle Muvazzaf İtiraz Komisyonlarının tümü ile Maliye Bakanlığınca tayin edilmiş memur statüsünde bulunuşu, Gayri muvazzaf İtiraz Komisyonlarının ise mahalli belediyeler ve Ticaret Odalarınınca seçilecek üyelerinin evsaf itibariyle yetersizliği, tümü ile hakim sınıfından olmayışları, bu nevi mercilerin kararlarında büyük hata ve isabetsizlikleri mümkün kılmaktadır.

2 — Bilirkişi müessesesinin suistimâl edilişi ve her hadisede kazaî fonksiyonun dahî bunlara ifa ettirilişi, hukuken müdafaası güç bir durum yaratmaktadır.

3 — Duruşmaların icraası, neticelerin ilânı gibi yargılama safhalarının gizli cereyanı, kararların yetersiz, gerekçesiz oluşu kazaî fonksiyonu aksatmaktadır.

4 — Mezkûr Komisyonların kararlarının metodlu bir şekilde toplanmayışı ve yayımlanmayışı, adlî hataların tekerrürüne imkân vermekte ve aynı nev'i olaylar için değişik neticeler ortaya çıkmasını mümkün kılmaktadır.

5 — Genellikle malî ihtilâfların çokluğu (İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında yüzbinleri aşan dosya, Danıştayda aynı miktara yakın ihtilâf) uyumsuzluğun çok uzamasını, ve takriben beş yıldan evvel kesin sonuç alınmasını imkânsız kılmaktadır. Bu hal ise ilk tarhiyatın mahiyetini, müessir olma kabiliyetini ve aktüalitesini tamamen kaybetmesine âmil olmaktadır.

### 3) Netice :

Memleketimizin içinde bulunduğu ekonomik ve malî durum, Devletin gittikçe artan mustakar ve verimli gelir kaynaklarına ihtiyaç hissettirmektedir.

Mezkûr kaynakların en önemlisi bilindiği gibi vergi gelirleridir. Türk malî sistemi içinde yer alan vergi kanunları, genellikle vergileme sahalarına büyük ölçüde kavrayıcı hükümler koyduğu, ve yüksek tarifeli nisbetler uyguladığı halde, vergilerden beklenen randıman alınamamaktadır.

Bu randıman düşüklüğünün önemli faktörlerinden birisi vergi ziyayı ve vergiden kaçınma olaylarıdır. Ancak sözü edilen vergi ziyayı münhasıran mükelleflerin kötü niyet ve davranışlarına izafe etmek ve bundan sadece onları sorumlu tutmak mümkün ve kabil değildir. Vergi ziyayı doğuran çok yönlü sebep ve âmiller mevcuttur. Yukarıda özetlenmeğe çalışılan bu sebep ve âmilleri ortadan kaldırmayı, hiç değilse bunları asgariye indirmeyi, ön gören toplu ve sistematik tedbirler manzumesine ihtiyaç mevcuttur. Köklü ve radikâl bir malî reform, ancak bütün bu faktörlerin birlikte mütalâası ile mümkün olabilir.



Zamanımızın Demokratik devlet anlayışı içinde ödenmeyen vergi problemi kadar, alınmayan vergi problemi de mevcut olduğu, bu konuda Devlet ve Mükellefi karşı karşıya getirmeyen, bilâkis mükellefi vergi ödemeye alıştırmacı, bu millî ödevinde ona yardımcı olucu, bu görevi ifa edenler müzahir olucu ve onu teşvik edici bir anlayışa ve uygulamaya ihtiyaç bulunduğu görüşündeyiz.

## II — GERÇEK DEMOKRASİLERDE VERGİLER

Zamanımızın devlet anlayışı içinde, amme masraflarını karşılamasının başlıca kaynaklarından birinin VERGİLER olduğu, vergilerin ise; vatandaşların malî iktidarları ile mütenasiben alınması gerektiği, bilinen teorik bir gerçektir. Ancak, nazariyatta kolayca kabul olunan bu gerçeğin tatbikatta ne kadar zor uygulanabildiği, istisnasız herkesin bulabildiği imkân ve fırsat nisbetinde mezkûr külfetlerden kurtulma çabasında olduğu da aynı kesinlikle ortadadır. Nitekim, hak müdafii olarak vergi adaletinden, mükelleflerin vergi ödemediği kaçındıklarından yapılan vergi ziyandan kolaylıkla söz edebilenlerimiz, kendi özel hayatlarında; bir gayrimenkul alırken, bu binaya irad takdir olunurken, gümrükten geçireceği bir eşyaya vergi istendikte, veraseten edinilen mallar için vergi öderken acaba nasıl hareket ediyor?

Gerçekten vergi olayları, bunları değerlendirenlerin durum ve mevkilerine göre tamamen değişik birer manzara arz etmektedir. Bu görüşümüze teyid eden son bir olay olarak, günlük gazetelerimizden birinde yakında yayınlanmış bulunan bir makaleye (Cumhuriyet Gazetesi 23. Kasım 1970 Tarihli sayısı "Vergili Demokrasi" adlı makaleye) işaret etmek istiyoruz.

Değerli bir meslekdaşımız, bir tetkik elemanının bu yazısında özet olarak; Anayasamızın 61. ci maddesiyle "Herkes, Kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" âmir hükmü gereğince vergi ödenmesi gerektiği, aksi halde devlet hizmetlerinin yürütülemediği, bu takdirde de demokrasiden söz edilemeyeceği belirtilmektedir.

Yine aynı yazıyla Mükelleflerin genellikle (Demokrasi olsun ama vergi olmasın), (Vergi olacaksa, olsun, fakat benden alınmasın), (Ben de vergi vereceksem, istediğim kadar vereyim), (İstediğimden fazla almaya kalkılırsa, ben yolumu bulurum) tarzında düşündüklerine işaret edildikten sonra bu düşünüş tarzının Parlamenter demokrasiye aykırı düştüğü

belirtilmektedir. Yine aynı görüşe göre; bu aykırılığın sebebi, meşru meclislerden normal yollarla geçerek kanunlaşan vergilere uyulması ve saygı gösterilmesi zaruretidir. Halbuki bu saygının gösterilmediği ve kanunlara uyulmadığı, yazarın görüşüne göre, Türkiye çapında bir anket niteliğinde olan vergi incelemeleri sonuçları ortaya çıkan matrah farklarının miktar ve nisbet olarak yüksekliğidir.

Bu görüş ve iddialarla varılan netice; Bu koşul ve davranışlar içinde sıhhatli bir maliyeden ve güvenilir gelir kaynaklarından bahsedilemeyeceği, tarihi devrelerde vergilerin Kral (Hükümrân) tarafından salınmasındaki "Keyfilik" in yerini mükelleflerin vergi ödemesindeki "Keyfilik" in aldığı ve bu suretle aynı noktaya gelindiği, merkezindedir.

Bir tetkik elemanı gözüyle olayların bu tarzda görünüşüne hak vermek ve her fikir gibi buna da hürmet etmek gerektiğine inanıyoruz. Ancak aynı yazıda iddia ve ithamların (Siz Mükellefler) olarak ele alınışını bir baskı hatası olabileceği, zira aynı psikolojik davranışın şayet varid ise, istisnasız bütün vatandaşlara bir hitap olması gerektiği, bu bakımdan da BİZ diye kaleme alınması uygun ve daha insafli olacağına işaret etmeden geçemiyoruz.

Diğer taraftan Vergili Demokrasi olarak adlandırıldığına göre vergilerin gerçek demokraside yalnız mükellefler veya yalnız İdare yönünden ele alınmayacağı, her iki yönden de olayların tarafsız gözle incelenmesi zaruretini kabul etmek gerekmektedir.

Objektif bir bakışla aynı vergi olaylarına Mükellef cephesinden bakınca;

1 — Parlemanter rejimde meşru meclislerden çıkan ve kabul olunan kanunların bütün hükümlerinin, herkese, her yerde ve aynı şekilde ve her zaman uygulanması gerekmez mi?

2 — Bu gereği (yerine getirmeyi) platonik olarak sadece mükelleflerin iyi niyetle yerine getirmesini istemekle yetinilebilir mi? Kanunları uygulamakla görevli olanlar, kanun yolundan sapanları zamanında, doğru olarak tesbit etmek, kanuna saygıyı sağlamak, aksi halde kanunların tayin ettiği müeyyidelerle tecziye etmek kimin vazifesidir?

3 — Parlemandan çıkan her kanun yalnız mükellefler için bir emir midir? Yoksa aynı emir İdare için de yerine getirilmesi gereken bir vazife değil midir?

4 — İdarenin bu görevi gereği gibi ifa edecek tertibe girmesi, organize olması, hizmetin icaplarına göre teknik kullanması, bunları sağ-

layacak imkân ve vasıtaları tedarik etmesi ve rasyonel şekilde bunları kullanması, şayet bunu yapamıyorsa ya kendi bünyesi içinde Hierarşik yollarla yapmayanların hizaya getirilmesi, herşeye rağmen netice alınmıyorsa hizmetten affını istemesi gerekmez mi?

5 — İyi niyetle vatandaşlık ödevini yerine getirmeye çalışan bir mükellef, yanbaşında ve etrafında bu nevi ödevlere bigâne kalan ve hattâ kanuna karşı hilelerle büyük menfaatlar sağlayanları bol, bol görür ve bundan devamlı olarak zararlı çıkarsa, ne zamana kadar bu gayrikanuni rekabete mukavemet edebilir? Ayrıca buna adalet hisleri ne derece müsaade edecektir?

Bu nevi soruları çok daha fazlalaştırmak şüphesiz mümkündür. Şurası bir gerçektir ki, gerçek demokrasilerde vergiler sadece mükelleflerden istenilmekle yetinilmez. Aynı zamanda bu vergiler gerçek mükelleflerinden mutlaka alınır. Vatandaşın bunu verme borcu kadar İdarenin bunu arama bulma ve alma sorumluluğu vardır.

Vergi teminatı ancak bu iki yönlü ödev ve sorumlulukla sağlanabilir. Yoksa İdare mükelefi kanuna saygısız, Mükellef de idareyi bilgisiz, beceriksiz veya aciz görmesi ile hiçbir müsbet sonuç alınmaz ve karşılıklı polemik ileri gidilemez. Görüşünderiz.

### III — VERGİLEMENİN DÖRT FAKTÖRÜ

Malî hadiseler milletlerin hayatında hergün biraz daha artan önemde yer almaktadır. Nitekim yeni çıkan birçok vergi Kanununun, henüz alıştırılma çabaları devam ederken, yeni yıl bütçesinin Meclise verilmesi, yeni bir takım vergilerin geleceğini açık kapalı halk oyuna duyurmağa başlamıştır.

Bugün Devletin vatandaşlarla olan münasebetinde, vatandaşların birbirleriyle olan muamele ve ilişkilerinde Devletin araya girerek bunlardan bir hisse (Vergi, resim, harç, aidat, prim, vb.. adlarıyla menfaat) sağlamağa çalıştığı bilinen bir gerçektir.

Bu derece önem kazanan malî külfetlerin ve en geniş anlamıyla vergilemenin başlıca faktörlerine ve bunların özelliklerine dikkati çekmek istiyoruz.

Gerçekten her vergi hadisesinde başlıca şu faktörler göze çarpmaktadır.

### 1) Vergi almak isteyen otorite :

Devletin hükümlerlik haklarını kulanmağa yetkili her makam veya mercii, hükümlerliğin bir nevi hakkı olarak, maddi bir menfaat sağlama durumunda ve ihtiyacındadır. Diğer bir ifade ile vergiyi alma, tahakkuk ettirme ve tahsil etme durumundadır.

Sözü edilen otoriteye sahip her yetkili, vergiyi mümkün olduğu kadar çok, kabil olan en kısa zamanda ve en kolay yoldan alma alışkanlığı ve arzusundadır. Bu yoldan vatandaşlar üzerinde bir nevi hükmetme psikolojik zevkini de tatmaktadır. Bu beşeri bir zaaf olup bundan kurtulmak kolay değildir.

### 2) Vergiyi verme durumunda olan mükellef :

Bir Millet sosyal yapısına, gelişmesine ulaşan her toplumda vatandaşlara yükletilen malî külfetleri karşılamak bir vatandaşlık ödevi ve görevi halindedir. Hatta bu nevi külfetler en basit insan topluluklarında dahî aynî ve bedenî olarak mevcut olup, hâkim ve hükümler olana bir şeyler verme ve ödeme kaçınılmaz zarurettir.

Ancak, insanlar yaradılışları icabı mülkiyet hissine sahip, maddî varlıklarını ve hayatlarını sürdürme endişesinde oldukları için, mal edinme ve bunu saklama ihtiyacını duyarlar. Bunun tabii neticesi "Mal canım yongasıdır" Ata sözü ile ifade edildiği gibi, malını kolaylıkla başkasına vermek istemez, vermeye mecbur kaldığı zaman da bunu mümkün olduğu akdar en azından ve en geç olarak elinden çıkarmak ister. Bu yüzden dünyanın her yerinde vergi makbuzu en zor ödenen faturalardır.

### 3) Vergi almayı düzenleyen esaslar :

Her vergi hadisesinde yukarıda işaret ettiğimiz "Otorite" ile "Mükellef" münasebetlerinin belirli kaidelere bağlanması zarureti vardır. Bu nizam basit insan topluluklarında hükümler şahsî arzu ve fermanına göre de olsa yine halka duyurulur.

Gelişmiş insan topluluklarında bu kaideleri, hükümlerlik haklarını düzenleyen yasama organları tayin eder. Malî Kanunlar olarak tanınan ve bilinen bu çeşit kaide ve esaslar, cemiyetin sosyal, ekonomik ve kültürel yapılarını nazara alarak, finans ilmi prensiplerini de ihlâl edememek zaruretindedir. Ancak teoride kolayca ileri sürülen bu genel pren-

sipler, gerçekte büyük, küçük ihmâl ve hataları, kasdî müdahaleleri bertaraf edememektedir.

Bu yüzden Anayasaların emrettiği vergi yükümlülüğü, malî kanunların esaslara bağladığı külfetler, uygulamada büyük problemlere, güçlüklerle yol açmaktadır.

#### 4) Vergi uyumsuzluklarına giderecek yargı organları :

Yukarıda mahiyetine işaret ettiğimiz vergileme olayları, bir taraftan malî kanunların teknik yetersizlikleri; Diğer taraftan vergiyi alacak ve verecek olanların birbirlerine zıt temayül ve arzuları karşısında önem ve miktarı değişik ve az olmayan uyumsuzlukları doğurmaktadır. Bu ihtiyaçları gidermek bir yargı görevi olup, ancak tarafsız ve teknik yönden yeterli bilgilere, adalet hissine sahip hükümlere ihtiyaç hissettirir.

İster kuruluş yönünden işin icabına uygun olmasın, isterse tarafsız kalamayan veya hâkim vasıflarında olmayan ellerde bulunsun, sözü edilen vergi uyumsuzlukları hak ve adalet kaidelerine göre çözülemezse, vergilerden müsbet sonuç almamaz.

Yukarıda işaret ettiğimiz dört faktör, vergi olaylarının bulunduğu her toplumda mutlaka ortaya çıkan ve hemen hemen aynı özellikleri veren unsurlardır.

Yine bunların müşterek karakteri; Her faktörün başarısızlıkta diğerlerini teker teker veya toplu olarak suçlaması ve yetersiz görmesidir. Şöyle ki vergiyi almak isteyenler için Kanunlar yetersiz, mükellefler kaçakçı ve kötü niyetlidir. Buna karşılık mükellef için, Kanunlar adaletsiz, Maliye idaresi ise zalimdir. Kanun koyucular idareyi yetersiz, vatandaş iyi niyeten yoksun görünürken, yargı organları bütün diğer unsurları hatalı, yalnız kendi ilâmını dokunulmaz görmektedir.

Açıkladığımız bu genel faktörlerin memleketimizdeki tatbikatına göz atarsak, dört başı mamur gayri mâmur, her yönden bin illetle malûl bir manzara görmek bahtsızlığımıza sahibiz.

Çok bedbin bulunabilecek bu ifade tarzı içinde Türk Vatandaşının bütün bu vergi faktörlerinin yetersizliğine rağmen, aynı şartlara haiz başka memleketlerin hiç birisinde, aynı kanunlar, aynı yargılama sonuçları, aynı idarî tutum karşısında almamayacak vergi ödediğini cesaretle ifade edebiliriz.

Şu kadar ki bu netice Vatana bağlı, Millet ve Devlet mefhumlarına saygılı, namus ve şerefini korumasını bilen ve isteyen bir zümrenin fedakârlığı pahasına alınmaktadır. En büyük endişe ve üzüntümüz, zamanın ve kötü örneklerin bu en faydalı zümre aleyhine işlemekte bulunmasıdır.

#### IV — MALİ KAZA ORGANLARIMIZ VE ANAYASAMIZ

Bilindiği gibi, yürürlükteki malî kanunlarımıza göre vergi uyumsuzlukları üç kademeli yargılama usûlüne tabî bulunmaktadır. Bunlardan İtiraz ve Temyiz Komisyonları özel kanunlara tabî olmayıp Maliye Bakanlığı Teşkilât ve Görevleri adını taşıyan bir kanuna göre teşekkül edip Vergi Usûl Kanununa göre kaza görevini ifa etmekte, üçüncü kademe ise Danıştayda son bulmaktadır.

Bu yazımızda sözü edilen idarî kaza organlarımızın Anayasa karşısındaki durumunu gözden geçirmek istiyoruz.

##### 1) Anayasamızın Yargılama hak ve yetkilerine ait hükümleri :

Yürürlükteki 1961 anayasasının Yargılama ile ilgili hükümleri 132 ilâ 152 ci maddelerinde yer almaktadır. Bu âmir hükümlerden konumuzla doğrudan doğruya ilgili bulunanları kısaca şöyle özetlenebilir:

- A — Yargılama hak ve görevi bağımsız, Anayasa, kanuna hukuka ve vicdanî kanaatına göre hüküm verecek Hâkimlere ve Mahkemelere aittir.
- B — Hiçbir organ, makam, merci veya kişi yargı yetkisinin kullanılmasında Mahkemelere ve hakimlere emir ve talimât veremez.
- C — Hakimlik, ancak Hakimlik vasıflarını haiz kimselerce ifa olunabilir. Bunların nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri meslekte ilerlemeleri, yer değiştirmeleri kanunla düzenlenir.
- D — Duruşmalar herkese açıktır, Bütün mahkemelerin hertürlü kararları gerekçeli olarak yazılır.
- E — Hâkimlerin bütün özlük işleri hakkında karar verme yetkisi Yüksek Hakimler Kuruluna aittir.

2) Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Kuruluş ve İşleyişini Düzenleyen Kanuni Hükmeler :

Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevlerini tayin eden 2996 sayılı kanunun muhtelif kanunlarla değiştirilen ve halen mer'î bulunan hükümlerine göre;

A — İtiraz Komisyonları; Muvazzaf ve Gayrimuvazzaf olmak üzere iki şekilde kurulur. Muvazzaf komisyonlar bir başkan ile iki üyeden lüzumu kadar raportör, servis şefi ve memurdan kurulur.

Bunlardan Başkan ve üyelerin seçimi, tayini, terfi, nakil, tahvil ve re'sen emekliye ayrılması. Ayrılma Meclisince (Maliye Müsteşarı, Gelirler genel müdürü ile Yargıtay, Danıştay, Satıştay ve Temyiz Komisyonu başkanlarının kendi tevkilâtından seçecekleri birer üyeden meydana gelen Meclisçe) raportörlerin ve diğer memurların hertürlü tayin nakil ve özlük işleri Maliye Bakanlığınca yapılır.

B — Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları; kuruldukları ile veya ilçenin en büyük mülkiye memurundan veya tevkil edeceği şahsın Başkanlığında, en büyük maliye memuru ile Ticaret odaları ve Belediyelerce seçilecek birer şahıstan teşekkül eder.

C — İtiraz Komisyonunun (Ayrıma Meclisince seçilmiş) Başkan veya üyelerinin mazeretleri halinde bunlara vekâlet edecek kimseyi Maliye Bakanı kendi teşkilât memurları arasından seçme yetkisini haizdir.

D — Muvazzaf itiraz komisyonlarının uhdelerine verilen işlerden bir kısmını gayrimuvazzaf bir itiraz komisyonuna gördürmek ve naklettirme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

E — Muvazzaf itiraz komisyonlarından Gayri muvazzaf itiraz komisyonlarına bir kısım işlerin gördürülmesi niyabeten inceleme yaptırılması mümkün bulunmaktadır.

F — Vergiler Temyiz Komisyonu başkan ve üyeleriyle raportörleri aynen Muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyelerinin ve raportörlerinin tabî usullerle tayin, nakil ve emekli edilirler.

G — Gerek Muvazzaf itiraz komisyonları gerekse Temyiz komisyonu başkan ve üyelerinin Hakimlik vasıflarını haiz olmaları kanunen aranmayıp sadece Hukuk, İktisat fakültelerinden Siyasal bilgiler, iktisadî ticarî ilimler akademisinden veya muadili yabancı okullardan mezun bulunmaları, en az 7 yıl vergi işleriyle ilgili servislerde çalışmış bulunmaları yeterli görülmüştür.

Gayrimuvazzaf komisyonlara seçilmek için hiçbir tahsil şartı ileri sürülememektedir.

H — Zikrolunan hernevi komisyon mensupları istihkaklarını Maliye Bakanlığı bütçesinden ve bordrolarından almaktadır.

İ — Gerek İtiraz komisyonları gerekse Temyiz Komisyonu kendilerine intikâl eden uyuşmazlıkları Vergi Usûl Kanununun tayin ettiği usûl ve esaslara göre yürütme mecburiyetindedirler.

J — Danıştay'a intikâl eden malî uyuşmazlıklar 521 sayılı Danıştay kanunu esaslarına göre işleme tabî tutulur.

### 3) Mer'î sistemin münakaşası :

Yukarıda ikinci bölümde kısaca özetlemeye çalıştığımız ve meriyette bulunan malî kaza uygulamalarını, yine yukarıda arz ettiğimiz Anayasanın âmir hükümleriyle karşılaştırsak aşağıdaki sonuçlara varmak gerekmektedir :

- A — Vergi uyuşmazlıklarını gidermek üzere kurulan ve işletilen malî kaza organlarından ilk iki kademenin teşekkül tarzları ile 1961 Anayasamızda ön görülen yargılama esaslarını bağdaştırmak mümkün değildir.
- B — Aynı malî kaza organlarının malî uyuşmazlıkları karşısından hiç değilse şeklen tarafsızlığını kabul etmek kolay değildir.
- C — Vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsile çalışan Maliye Bakanlığının kuruluş ve işleyişine kanunen müessir olabileceği, kendi elemanlarının büyük ölçüde müessir olabileceği bu nevi İdarî Mahkemelerin (İtiraz Komisyonlarının) umuma açık çalışması, kararlarının gerekçesiz olması veya sudan umumî ifadeli sözde gerekçeye bağlanması, kararlarının neşir ve ilân edilmeyişi, çok geç ve güç karara varışları ile çeşitli mahzurlar yarattıklarını kabul etmek gerekmektedir.

Bütün bu mülâhazalarla malî kaza sistemimizin radikal ve anayasa-ya uygun tarzda islahı acil bir zaruret halinde olduğu görüşündeyiz.

### V — İDARENİN VE MEMURUN SORUMLULUĞU

Memleketimizde ileri ve medenî memleketlerin ihtiyacı olan modern bir devlet teşkilâtının bir türlü kurulmamış bulunması, idarenin rasyonel



usullerle çalışmaması yanı başında, devamlı olarak merkezîyetçi bir tutum ve aşırı kırtasiyeciliğe gidilmesi gibi sebeplerle vatandaşların devlet daireleri ile temasları sıklaşmıştır. Sözü edilen bu nevi temaslarda vatandaşın karşısına çıkan elemanlar (Devlet Memurları) dır. Dolayısıyla işlerin normal görülemeyişi, ağır işleyişi, hatalı yollara baş vurulması, v;b. gibi haller ortaya çıktıkça bunlara bir sorumlu arayan vatandaş, bir taraftan Devlet karşısındaki zayıf durumu ile işinin büsbütün aksaması veya sarpa sarması endişesiyle şeklen susarken içden içe buna çareler aramaktadır.

Bu yazımızda, İdare ile olan temas ve muamelelerinde vatandaşın yanlış ve hatalı resmî davranışlara muhatap olması hallerinde kimlere ve ne şekilde başvurabileceğini, diğer bir ifadeyle, idarenin ve Memurların sorumluluklarına temas etmek istiyoruz.

#### 1) Kanunî hükümler :

1 — Anayasanın 114. cü Maddesi: "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" Hükümünü ihtiva etmekte, ayrıca "İdarenin hiçbir eylem ve işlemi, hiçbir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılmaz." demektedir.

2 — 657 Sayılı Devlet Memurları kanununun 12. ci maddesi: "Kişisel sorumluluk" matlabını ihtiva edip; "Devlet memurları görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek zorundadırlar. Görevleriyle ilgili olarak idareye verdikleri zararlardan ötürü Lorçlar Kanununun haksız fiil esaslarına tabidirler." âmir hükmünü taşımaktadır.

3 — Yine 657 sayılı kanunun 13. cü Maddesi "Kişilerin uğradıkları zararlar" matlabı altında; "Kişiler, kamu hukukuna tabî görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan ötürü, bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır." demektedir.

4 — Memurun muhakematı hakkında kanunu muvakkat adını taşıyan 4. Subat. 1329 tarihli ve halen mer'î bulunan bir kanunun hükümlerine göre:

A — Memurların vazife ve memuriyetlerinin ifasından veya ifası sırasında işlenen hernevi suçlara bu kanun uygulanır.

B — Mezkûr suçlardan birini işleyen bir memur hakkında ilgili (Merkez Memuru ise Bakanlığın), vilâyet memurlarından ise ilgili amir

tarafından) inzibat meclisince ilk tahkikatın yapılması, suçluluğuna ve takibat açılması gerektiğine dair idarî karar alınması zarurîdir.

C — İnzibat meclisince lüzumu mahkeme kararı alınmadıkça memur aleyhine dava açılmaz. Lüzumu mahkeme kararı verilirse aleyhine dava açılır. Yani suçun takibi adli makamlara intikâl eder.

### 2) Kanuni hükümlerin toplu izahı :

Yukarıda metinleri verilen kanuni hükümlerin topluca gözden geçirilmesi halinde; kanunlarımızın, prensip olarak idarenin ve devlet memurlarının sorumluluğunu, kabul etmekte olduğu, âmme hizmetinin ifası sırasında haksız ve kanunsuz fiillerle zarar görenlerin bu kayıplarının tazmini gerektiği, ancak davanın doğrudan doğruya memur aleyhine değil, ilgili kuruma karşı alınması lâzım geldiği, kurumların bu zararları için memura rücu edeceği, belirtilmektedir.

Bir memurun vazife ifası sırasında, hizmetten doğan bir fiili ile zarar gören veya memurun suç işlediğini iddia eden kimsenin ilgili kurum aleyhine açacağı dava üzerine; İdare, husumete karşı savunmasını yapıp davayı göğüsleyecek ve fakat kendi hiyerarşik silsilesi içinde olayın gerçek muhatabı memur hakkında ya lüzumu muhakeme kararı alıp onu kendi dava edecek, yahut buna lüzum görmeden hareket edecektir. Ancak sözü edilen kişisel davanın neticesinde tazminata mahkum olduğu takdirde bundan dolayı ilgili memura rücu hakkı bulunacaktır.

### 3) Tatbikat problemleri :

Hukuk kaidelerinin bu durumuna rağmen uygulamada İdare ve Memur sorumluluğunun işlediği kolayca iddia olunamaz. Nitekim;

A — Evvelâ iyi düzenlenmemiş bir idarî organizasyonda sorumlulukları bulmak ve tesbit etmek hemen, hemen imkânsızdır. Hatta kanunlarla emredilen sarîh vecibeleri dahi vatandaş idareden isteyip alamamaktadır.

Örnekler olarak; herhangi bir devlet dairesine verilen bir dilekçeye cevap almak adeta bir hüner olmuştur. Bu gecikme ile vatandaş hesapsız zararlara uğrasa dahi, bunu geciktiren kimdir? Bunu bulmak bilmece çözmekten zordur. Vergiyle ilgili olarak yapılmış bir düzeltme talebinize V.U.K. hükümlerine göre 1 ay içinde cevap verilmesi zarurîdir. Tatbikatta 5 hatta 10 sene süren ve el sürülmeyen itiraz dosyaları mevcuttur.

Gerçek kanunî bir sebebe dayanmaksızın yapılmış bir tarhiyata müsteniden bütün emvali üzerine ihtiyat tedbiri Haciz kararı konulan, hatta Yurt dışına çıkması önlenen bir kimsenin 5 yıllık dava süresi sonunda suçsuzluğu sâbit olunca, bu haksız takipten doğan maddî manevî zararını kim ve nasıl ödeyebilir?

B — Vazife ifası sırasında açıkça ihmaline şahid olduğumuz kusurunu tesbit ettiğiniz bir eleman için amirinden netice aramak çok defa müracaat sahibinin işinin gecikmesinden ve hatta yokuşa sürülmesinden başka netice vermemektedir.

C — Maiyetini koruma endişesi ve Memur tesanüdü gibi his ve davranışlarla suçlu bir memur aleyhine İnzibat meclislerinden Mahkeme kararı almak zorlaşmaktadır.

D — İdarî davalar Danıştay'da 5 yıldan evvel sonuçlanmamakta dolayısıyla suç ile ceza arasında müessiriyet yönünden rabita çözülmektedir.

#### 4) Netice :

Vatandaşların resmî daire ve müesseselerle olan muamele ve münasebetlerinde, ilgili daire ve memurların işi gereği gibi tutmamaları, hatalı ve noksan muameleleri ile işleri geciktirdikleri, yanlış neticelere götürdükleri haller gittikçe çoğalmakta, bu yüzden büyük bir huzursuzluk doğmaktadır. Halen devlet dairelerinin devamlı hata yapan ve bunu düzeltmek için büyük çaba sarfeden duruma girdiği bir gerçektir. Zikrolunan hata ve noksan muamelelerden büyük ve küçük şahsî zararların doğması olağan hale gelmiştir. Bu nevi zararların idarece tazmini kanunlarca emredilmiş olsa dahi tatbikatta bu neticeyi almak mümkün olamamaktadır.

Memleketimizdeki büyük vatandaş kitlelerinin halihazır huzursuzluk ve şikâyetlerinin ekserisinin, idarenin iyi kurulamamış bulunması ve rasyonel işletilememesinden doğduğu kanaatındayız.

Devlet personelinin terfi ve islahının düşünüldüğü bu günlerde vatandaşları asıl ilgilendiren husus, amme hizmetinin bir an evvel gereği gibi doğru, çabuk ve adil olarak işlenmesinin sağlanmasıdır.

VI — VERGİ USÛL KANUNUN ŞUMULÜ VE YENİ  
MALİ KANUNLAR

Bilindiği gibi 1950 yılında yapılan vergi reformu ile birlikte, o tarihe kadar muhtelif malî kanunların maddeleri arasına serpiştirilen usûl ve şekle ait hükümler ile kanunlara aykırı fiillere uygulanacak suçlar tek bir kanun haline getirilmiş ve Vergi Usûl Kanunu adı altında toplanmıştır.

1960 yılında yeniden redaksionuna gidilen 213 Sayılı Vergi Usûl Kanunumuzun şumulünü tayin eden 1 ve 2. ci maddeleri aynen şöyledir. (Madde 1 — Bu kanun hükümleri, ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tâbidir... Madde 2 — Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tâbi değildir.

Bu tarifler Kanunun şumulünü açıkça gösterdiği halde, son zamanlarda çıkarılan bir seri malî kanunda, bu açıklığı gölgeleyecek ve tereddütler yaratacak bir takım hükümlere rastlanmaktadır.

ÖRNEKLER :

1) 11 Haziran 1970 tarihinde yayımlanan 1267 Sayılı Kanunun (Gider Vergilerine ek Kanun) 2. ci maddesinin son bendi aynen (Cezalar hariç, Vergi Usûl Kanununun diğer hükümleri bu farklar hakkında da uygulanır) demektedir.

2) 11 Ağustos 1970 tarihinde yayımlanan 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 37. ci Maddesi aynen (Bu kanunun hükümleri mahfuz kalmak şartıyla Vergi Usûl Kanununun bu kanuna aykırı olmayan hükümleri bu kanun hakkında da uygulanır) demektedir.

3) 10 Ağustos 1970 tarihinde yayımlanan 1318 Sayılı Finansman Kanununun;

- a) Taahhüt vergisi için usûl Kanununa bir atıf yoktur,
- b) İşletme Vergisi için keza herhangi bir atıf yoktur.
- c) Gayrimenkül Kıymet Artışı Vergisi için 4y. ci madde aynen (Bu kanun hükümleri mahfuz olmak üzere, Vergi Usûl Kanunu ile Emlâk Alım Vergisi Kanununun 12, 13, 14 ve 15 ci maddeleri hükümleri bu vergi hakkında da uygulanır.)

- d) Spor Toto vergisi için herhangi bir atıf yoktur.  
e) Bina inşaat vergisi için keza bir atıfta rastlanmamaktadır.

Yukarıda verilen örneklerin incelenmesi sonunda usûl Kanununun 1. ci maddesi açık hükmüne rağmen zaman zaman malî kanunlarda, neden usûl kanununa atıflar yapılmaya ihtiyaç duyulduğunu anlamak güçtür.

Kanaatimizce 213 Sayılı Kanunun 1. ci maddesi yeteri kadar kavrayıcı bir ifade taşımaktadır. Durum böyle iken genel bütçeye dahil olacak vergilerden bir kısmında bu yeni verginin V.U.K. na tâbi olacağını zikretmeye ihtiyaç olmadığı gibi, bilhassa aynı vergi kanununun içinde yer almış muhtelif mükellefiyetlerden (Finansman K. da olduğu gibi) bir kısmında atıfta bulunup, diğerlerinde bu atıfı yapmamak; Zorla, Usûl Kanunu şumulü hakkında tereddüt ve şüphe yaratmaktan başka bir işe yaramamaktadır. Bu itibarla çıkarılacak vergi kanunlarında, usûl kanunu ile ilişkiler bakımından daha dikkatli davranılması gerektiği kanaatindeyiz.

#### VII — FINANSMAN KANUNU VE EMRE MUHARRER SENETLER ( B O N O L A R )

Finansman Kanunu adıyla ve 1318 sayılı kanun olarak 10. Haziran. 970 tarihli Resmî Gazete ile yayınlanan ve aynı gün yürürlüğe konulan yeni vergi kanunlarından biri de "Değerli Kâğıtlar Kanunu" olarak bilinen kanuna ait değişikliklerdir.

Bu yazımızda 1318 sayılı kanunla değerli kâğıtlar kanunu hükümlerine tâbi kılınan emre muharrer senetlerden piyasa tâbiriyle Bono olarak bilinen ve tanınan kâğıtlara ait hükümlerden bahsetmek istiyoruz.

Bilindiği gibi Emre Muharrer Senetler (Bonolar) T. Ticaret Kanunumuzun Kambiyo Senetleri adlı ayrı bir bölümünde yer alan, aynı kanunun 688-691 inci maddelerinde şekli şartları tâyin olunan kıymetli kâğıtlardandır. Sözü geçen kanun yönünden Bonolar, borçlanacak şahıs tarafından herhangi bir kâğıt üzerineğ kanunda belli edilen terim ve kelimelerin kullanılması şartıyla düzenlenebilen bir borç senedir.

Tatbikatta ticarî ve sınaî müesseseler, bilhassa veresiye üzerinden muamele yapan firmalar, müşterilerine bir kolaylık sağlamak, ayrıca tanzimlerinde yapılması her zaman mümkün hataları bertaraf etmek bu

yoldan da senedin hukukî bünyesini bozmamak için bahsi geçen bonoları, kendi firmalar adına basılı kâğıt halinde hazırlamakta, sadece boş bırakılan kısımlar ilgililer tarafından düzenlenme sırasında doldurulmaktadır.

1970 Bütçesinin finansmanı gayesi ve adıyla yürürlüğe konulan 1318 sayılı kanun bu nevi kâğıtları 28/2/1963 T. ve 210 sayılı kanun şümülüne alacak şekilde tablosuna ithal etmiştir. İlk bakışta basit bir değişiklik gibi görünmesine rağmen bu tadilat, piyasamızın halen paradan ziyade bono kullanır hale gelmiş bulunması, en basit alışverişlerin dahi bonolu hale gelmesi, bilhassa toptan ve kredili satışların çok uzun vâdelere uzanan bazı kollarında 24 ay gibi vâdelere erişen, çok ufak meblağlara bölünmüş senetlerle yapılması gözönüne getirilince, yeni mükellefiyetin önemi ortaya çıkmaktadır.

Finansman kanununun 113. üncü maddesine göre Bonolar beheri 50 krş. mukabilinde tedarik olunabilir hale getirilmiştir. Bunlar Hazinece tıpkı Kontrat kâğıtları, Noterler kâğıtları gibi belli bayilerden satın alınabilecektir.

Ancak, Kanunun yürürlüğe girdiği 10.Haziran.1970 tarihi ile bahsi geçen basılı kâğıtların Hazinece tedavüle çıkarılmasına kadar geçecek süre içinde düzenlenecek bonoların üzerine kendi tâbi olacakları % 5 damga vergisi mükellefiyetinden ayrı ve ilâve olarak 50 krş. luk damga pulu yapıştırılması gerektiği, yine 10 Haziran tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan No. 1 seri No. lu Değerli Kâğıtlar tebliğinden anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan bilindiği gibi 210 sayılı kanun V.U.K. şümülü dışındadır. Dolayısıyla bu vergi uygulamalarında Usul Kanunu hükümleri uygulanamayacak, itiraz ve temyiz yoluna gidilmeden Danıştayda iptal dâvası ikamesi gerekecektir.

Beher kâğıt için ufak bir mükellefiyet gibi görünmesine rağmen bu yeni verginin toplam yükü ve tatbikatı önemli bir konu olacaktır.

#### VIII — İŞLETME VERGİSİYLE "İLTİZAMA USULÜNE" Mİ GİDİLİYOR?

10.Ağustos 1970 tarihinde neşir ve ilân olunarak yürürlüğe konulan Finansman Kanununun ihdas ettiği yeni vergilerden birinin de "İşletme Vergisi" olduğu malumdur.

Mezkûr verginin şümulüne giren mükellefiyetlerden 1 No. lu tabloya dahil bir kısım işletmelerin, kanunî terimiyle, hizmet işletmelerinin, iki ayrı usulde vergilendirilmek istenildiği; bunlardan birinin Götürü Usul olup, kanunda belli edilen kalıp ve tariflere göre mükelleflerin yıllık maktu ve muayyen bir işletme vergisi ödeme zorunda kaldığı, diğer usulde ise, mükelleflerin gerçek satışları üzerinden bir nevi muamele ve harcama vergisi gibi nisbî tarifeye göre vergiyi müşterilerinden toplayıp vergi idarelerine yatırmaları gerektiği daha evvelki yazılarımızda açıklanmıştır.

Bu yazımıza, götürü usulde vergilendirilecek hizmet müesseselerinin toptan ve maktu tarifeye göre ödeyecekleri işletme vergisi uygulamalarından doğacak bazı problemlere işaret etmek istiyoruz.

#### 1) Götürü verginin sistem içindeki yeri :

İşletme vergisi takdim tarzına göre, bir nevi harcama vergisidir. Bu nevi vergilerde prensip olarak mükelleflerin sarfiyatı, matrah olarak ele alınmaktadır. Nitekim gerek verginin gerekçesinde, gerekse parlamentoda müzâkereler sırasında, kalkınmamızı teşvik etmek, yatırımlara önem vermek gayesiyle, zarurî olmayan bir kısım lüks maddeler istihlâkinin vergilendirildiği açıkça beyan edilmiştir.

Bu mahiyetteki bir harcama vergisinin, verginin hakikî mükellefi olmayan mütavassıt işletmeden, götürü şekil ve miktarda alınması, prensip ve sistemlere aykırı düştüğü gibi, verginin mükellefi de değişmekte ve istihlaklar değil, bazı nevi işletmeler âdeta cezalandırılmış olmaktadır. Bilhasa bu verginin Gelir ve Kurumlar matrahından tenzil edilemeyişi bu görüşümüzü teyid eder.

#### 2) Götürü şekilde ödenen verginin gerçek nisbetlerle tahsili :

İşletme vergisinin 24 üncü maddesinde mevcut bir hükümlerle, götürü usulde vergi ödeyen bir kısım hizmet işletmelerinin bu vergiyi muayyen nisbetlerle müşterilerine in'ikâs ettire bilmelerine cevaz verilmesi, izahı ve anlaşılması güç bir durum yaratmaktadır. Şöyle ki, bilfarz 40.000,— TL miktarında maktu ve götürü işletme vergisi ödeyen bir içkili, çalgılı gazinonun %10 nisbetinde müşterilerine vergi in'ikâsı yaptığını ve bu yoldan toplanan vergi hasılâtının 50.000,— TL yı bulduğunu düşünelim.

Bu durumda işletme vergisi, malî literatürdeki terimiyle âdeta iltizama verilmiş olmakta ve Devlete 40.000 veren bir mükellefin vatandaştan 50.000 TL. vergi toplamasına resmen müsaade edilmiş olacaktır.

Böyle bir vergi iltizamına ne vergi sistemimiz, ne de Anayasamız müsamaha edemez, görüşünderiz.

Diğer taraftan aynı mükellefin gerçek nisbetlerle topladığı verginin götürü miktarı aşan kısmı, Gelir vergisi yönünden ne olacaktır. Bir gelir mi addedilecek, bu nevi alınan vergi şayet gelir olursa o takdirde\* gerçek usulde ise mükelleflerin tahsilâtı niye gelir olmasın? Aynı zorluk, olayda götürü vergiden az tahsilât yapan mükelleflerde meydana gelecek menfi farklar için söz konusudur.

Netice olarak işletme vergisinde götürü usul ihdası ve bu usulü seçen mükelleflerde verginin muayyen nisbetlerle müşteriye in'ikâsına cevaz verilmesi, sistemi bozan, bir nevi vergi iltizamına yol açan, tümüyle çetin problemler ortaya çıkaran bir durum yarattığı görüşünderiz.

#### IX — GAYRİMENKUL SAHİPLERİNİN VERGİ MÜKELLEFİYETLERİ

Her yerde olduğu gibi memleketimizde de gayrimenkuller olarak adlandırılan (Bina, arazi, arsa vb.) servet unsurları, çeşitli vergi ve resimlere mevzu teşkil etmektedir.

Son zamanlarda vergi mevzuatımızda mezkûr gayrimenkullerle ilgili olarak önemli değişiklikler ve mükellefiyetler tesis olduğu cihetle konuya temas etmek istiyoruz.

Yürürlükteki vergi kanunlarımız bakımından gayrimenkul sahiplerinin ifa etmek mecburiyetinde buldukları çeşitli malî mükellefiyetler kısaca şöyle özetlenebilir.

##### 1) Emlâk vergisi yönünden :

11 Ağustos 1970 tarihli Resmî Gazete ile ilân olunan 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, gayrimenkûl sahipleri için iki bölümde toplanan vergi mükellefiyeti ihdas etmektedir.

##### A) Bina Vergileri :

Türkiye sınırları içinde bulunan bilimum binalar (Karada ve suda üzerindeki sabit inşaatın tümü) Bina Vergisi mükellefiyetine tâbidir. Ka-

\* ) Götürü usulde alınan verginin tümü gelir olacak, ödenen vergi gider yazılamayacaktır.



nuna göre bu nevi binaların tapu ile sahibi bulunan, varsa intifa hakkını kullanan, her ikisi de yoksa, malik gibi bunlara tasarruf edenler sözü edilen vergiyi ödeyeceklerdir. Kanunda sayılan geçici ve devamlı muafıklar dışında ödenecek bina vergisinin matrahı, vergi değeridir. Yani o gayrimenkûlün belli bir tarihteki normal rayice uygun satış bedelidir. Mükellefler bu bedeli kendileri tayin ve tespit edecekler ve beyannâme ile o binanın bulunduğu yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildireceklerdir.

Beyannâmeler ilk defa bu kanunun yürürlüğe gireceği Mart 1972 tarihinde verilecek, bilâhare bu beyanlar beş yılda bir tekrarlanıp tazelenektir. Yeniden inşa edilen ve kullanma şekli değiştirilen, genişletilen gayrimenkullerin vergi beyanı, bitimi tarihinden itibaren üç ay içinde yapılacak ve mükellefiyet, beyanı takip eden malî yıl başında başlayacaktır.

Verginin nisbeti 50.000,— liradan %07 ile başlamakta, 100.000,— liraya kadar %08, 150.000,— liraya kadar %09 olmakta ve 150.000,— liradan yukarı matrahlarda nisbet % 010 şeklinde sabit kalmaktadır\*.

#### B) Arazi Vergileri :

Yeni Kanuna göre gerek arazi, gerekse arsalar, bu vergiyeye mevzu teşkil etmektedir. Bu kanunun uygulanmasında, belediye sınırları içinde parsellenmiş arazi arsa sayılmaktadır. Ayrıca parsellenmemiş olsa dahi bazı hallerde arazinin arsa sayılabilmesi imkânları ortaya konmuştur.

Verginin mükellefi, aynı bina vergisinde olduğu gibidir. Arazi vergisinde, kanunda gösterilen geçici ve devamlı muafıklar ve istisnalar mevcuttur. Bunlardan en umumî olanı, (bir bina vergi dairesi bölgesindeki arazinin arsa olmamak kaydıyla), değeri 50.000,— Liraya kadar bulunanlar için tanınan küçük çiftlik istisnasıdır.

Arazi vergisinde de matrah, vergi değeri esasına göre tayin olunmakta, mükellefin tanzim edeceği beyanname ile arazinin bulunduğu yer vergi dairesine bildirilmektedir. İlk defa kanunun yürürlüğe girdiği Mart 1971 de verilecek, Arazi vergisi beyannameleri on yılda bir yenilenecek ve tazelenektir.

Arazi vergisinin nisbeti, arsalar için sabit ve tek nisbet olarak % 015 olup, arazi için 50.000,— Lirada %02 ile başlayan, 425.000,— Liradan yukarı matrahlarda %010 a ulaşmış, sabitleşen miktarı bulmaktadır.

\*) Emlâk Vergisi Kanunu hükümleri uygulamaya konulmadan Hükümetçe tadil ve islâha muhtaç görülmüştür. TASARI T.B.M.M. dedir.

Arazide vergilendirmeye müessir olacak değişiklikler (parselleme, ağaçlama, taksim ve ifraz, tevhid gibi) keza üç ay içerisinde vergi dairelerine bildirilecektir.

Gerek Bina vergisinde, gerekse arazi vergisinde matrahın tesbitinde, mükelleflerin aynı ilçe hudutları içindeki gayrimenkulleri, aile birliği içinde toplanmakta, yani eş ve velâyet altındaki çocukların malları aile reisi beyanında toplu olarak ele alınıp, vergi tarifesi buna göre uygulanmaktadır.

### C) Diğer Hususlar :

Yukarıda ana hatlarını kısa ve topluca izaha çalıştığımız Emlâk Vergisi, normal olarak iki taksitte (biri Mart'tan Mayıs'a kadar, diğeri Kasım ayında) ödenecek, köylere ait bina ve arazi vergisi ise tek taksit ve Kasım ayında tahsil olunacaktır. Mamafih kanun, bölgelerin özelliklerine göre ödeme aylarını değiştirebilme hususunda Maliye Bakanlığına yetki tanımıştır.

Emlâk Vergisi Kanununun yürürlüğe gireceği 1.Mart.1972 tarihinden itibaren Bina ve Arazi vergileri ile bizzat Maliye Teşkilâtı (Vergi Daireleri ve Mal Müdürlükleri) ilgilenecek, Özel İdarelerin ve Saymanlıkların ilistiği kesilecektir.

Ancak bu konuda Belediye Gelirleri Kanununa göre alınmakta olan Çöp Fener (Temizlik, Aydınlatma) resminin, yine mahalli idarelere ait kalacağı, ve halen T.B.M.M. Meclisinde bulunan bir tasarıyla yeni esaslara bağlanacağını hatırlatmak isteriz.

Diğer taraftan şimdiye kadar yürürlükte bulunan Bina ve Arazi Vergileri Kanunlarına göre alınmakta olan çeşitli namlardaki (Bina, Buhran, Savunma, misil zam, arazi vergisi vb.) mükellefiyetler yeni kanunla tek bir vergi haline getirilmekte, hesabı basitleşmektedir.

Yeni kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahakkuk ettirilen veya ettirilecek olan vergilerle, bunlara ait ihtilâfların yine eskisi gibi Özel İdarelerce tahsil ve takibine devam olunacaktır. Şu kadar ki 1319 Sayılı Kanun, geçici maddeleriyle, eski vergilere ait bir nevi tasfiyeyi ön gören cezalara ve gecikme zamlarına münhasır olmak üzere, af hükümleri de ihtiva etmektedir. Nitekim Kanunun yürürlüğe girdiği Mart 1971 ayında, eski vergi asıllarının tamamını ödeyen mükelleflerin, ceza ve gecikme zamlarının %90 ı otomatikman af edilecektir. Bahsi geçen ödede Nisan 1971 de olursa affın nisbeti %70 e indirilmektedir. Müteakip dönemler için afdan faydalanmak mümkün değildir.

## 2) Gayrimenkul kıymet artış vergisi :

10 Ağustos 1970 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren Finansman Kanunu, gayrimenkullerle ilgili olarak Değer Artış Vergisi adını taşıyan yeni bir mükellefiyeti ihdas etmiştir\*.

Vergi mevzuatımızda daha evvel sadece Gelir Vergi Kanunu bünyesinde arızî kazançlar olarak nazara alınan, gayrimenkul iktisap ve satışları arasında husule gelen farkları vergilemeyi ön gören mahdut bazı hükümler yine bâki kalmak şartıyla, yeni kanun bu konuyu çok geniş ve şumullü olarak ele almaktadır.

Nitekim Finansman Kanununun 33. üncü maddesine göre Türkiye'deki arazi, arsa veya bunların üzerindeki binaların ivazlı veya ivazsız devir ve temlikinden veya trampasından doğan değer farkları vergi mevzuuna alınmıştır. Sadece veraset yoluyla intikaller, kanunî mirasçılara yapılan şartlı şartsız hibeler, veya bunlar arasında taksim ve ifrazlar konunun dışında tutulmuş, ayrıca belediye hudutları içinde (mücavit saha dahil) doğan değer farklarının 5.000,— Lirası ile, Belediye hudutları dışındaki gayrimenkullerin değer farklarının 40.000,— Lirası veya iktisap olunan değer %10 u nisbetinde genel bir istisna konulmuştur.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin teşebbüslerinin aktifine kayıtlı gayrimenkullerde bu vergiye tâbi olmayacaktır.

Umumî hükümlere göre, iktisap maliyeti ile rayice uygun olması gereken satış bedeli arasındaki fark, verginin matrahı olarak kabul edilmiştir.

Genellikle bu kanun, 1 Mart 1971 tarihinde yürürlüğe girecek Emlâk Vergisi Kanunu ile irtibatlı bir manzara arz etmektedir. Şöyle ki mükelleflerin Mart 1971 de beyan edecekleri Emlâk Vergisi matrahı, yani gayrimenkulün o tarihteki rayiç bedeli, bunların maliyetini, kanunî terimi ile, iktisap bedeli arasındaki fark, verginin matrahı olacak, bundan bazı indirimler (gayrimenkulün iktisabı için ödenmiş bulunan vergi, resim, harçlarla; faiz, komisyon, vb. masraflar — iktisaptan satışa kadar geçmiş, her yıl için iktisap maliyetinin % 5 i oranında götürü gider — Bina arazi için ödenmiş bulunan bina arazi vergileri) düşülerek verginin kesin matrahı ortaya çıkacaktır.

\*) Finansman kanununun tadil tasarısı halen T.B.M.M. de görüşülmektedir.

Ancak 10 Ağustos 1970 tarihinden 1 Mart 1971 tarihine kadar geçecek dönem içinde ayrı ve özel bir matrah hesaplanmış tarzı ortaya atılmıştır. Finansman Kanununun 46. cı maddesine ilâve olunan geçici birinci maddede bu özel hesaplayış şu şekilde ele alınmıştır.

1) İktisap bedeli olarak gayrimenküllerin Bina ve Arazi vergilerine göre takdir edilmiş gayrisafi iratları esas alınarak, takdirin yapıldığı yıla göre bunlara (1.1.1968 den evvel yapılan takdirler için 12 kattan başlamak üzere, 1.1.1968 den sonra 1,5 katına kadar inmek üzere) kademeli bir katsayı uygulanacaktır. Bununla beraber mükelleflere iki hareket tarzı daha kabul edilmiştir.

2) Mükellefler yukarıda açıklanan kat sayı uygulamasından doğacak miktardan daha yüksek bir bedel mevcut olduğunu ispat edebilirler.

Bu ispatın şekli de kanunda gösterilmiştir. (ya aynı gayrimenkül için ivazlı iktisap yapılmıştır ve Emlâk Alım Vergisi ödenen matrah mevcuttur. Veya aynı gayrimenkul miras veya ivazsız intikal olarak iktisap olunmuştur. Bu takdirde de ortada Veraset Vergisi beyanı, vergi matrahı ve ödenmiş Veraset ve İntikal Vergisi vardır). Kanun bu iki halde de zikrolunan vergilerle irtibath bir ispat şeklini şart koşturmuştur.

3) Kanunun yine mükelleflere geçici olarak kabul ettiği bir ihtiyarlık ile 1.Mart.1971 e kadar yapılacak satışlarda, arzu edilirse Değer artış vergisi tahakkukunun, Emlâk Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesine kadar geciktirilmesini ve aynı gayrimenkül için 1319 sayılı kanuna göre yapılacak rayiç bedel beyanının satılan mülkün iktisap bedeli olarak kabulünü talep edebilirler.

Bu konuda aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

a) Finansman Kanununun 10 Ağustos 1970 tarihinden itibaren yürürlükte olduğuna göre, bu tarihten sonra yapılacak ivazlı, ivazsız arsa ve bina devir ve temliklerinde, satıcıların bir ay içinde beyanname vermeleri gerekmektedir.

b) Yukarıda zikrolunan üç ihtimalden tercih ettikleri şekli mutlaka bu beyannameye belirtmeleri lâzım gelir.

c) Böyle bir beyanın yapılmaması evvelâ mükellefleri usul yönünden suçlu ve cezalı duruma düşürür, ayrıca ikinci ve üçüncü ihtimalleri bertaraf ederek verginin kat sayılar yolu ile bulunacak iktisap bedelleri üzerinden vergi ödeme durumuna sokar.

d) Yapılacak vergi beyanlarının noksan olması veya hiç beyanda bulunulmaması hallerinde V.U. Kanunu ile Emlâk Alım Vergisinin ilgili hükümleri uygulanır.

Matraha ait açıklamalarda bulunduğumuz Değer Artış Vergisinin mükellefi, bunu satanlar ve temlik edenler olup vergi tarifesi ilk 50.000,— için %15, ikinci 50.000,— için %20, müteakip 200.000,— için %30, sonra gelen 300.000,— için %40 ve 600.000,— den yukarı için %50 dir.

Finansman Kanununa göre bahsettiğimiz değer artış vergisine bir nevi avans olmak üzere %3 nisbetinde bir vergi teminatı peşinen yatırılacaktır. Bilâhare yapılacak beyan ile ortaya çıkacak kesin vergi hesabında bu teminat karşılaştırılmak ve mahsup olunmak suretiyle doğacak fark tamamlanacak veya mükellefe iade olunacaktır.

Açıklamaalrı bir misalle izah edersek, iktisap bedeli 250.000,— Lira, alış sırasında ödenen Emlâk Alım Vergisi 25.000,— Lira olan, beş yıldır sahip bulunulan ve bu müddet içinde toplam olarak 20.000,— Lira Bina vergisi ödenmiş bulunan bir binayı 800.000,— Liraya sattığımız farz olursa :

1) Satış Bedeli	800.000,—
2) İktisap Bedeli	250.000,—
	<hr/>
3) Matrah	550.000,—
4) <b>Matrahtan indirimler</b>	107.500,—
a) Emlâk Alım Vergisi 25.000,—	
b) Bina Vergileri 20.000,—	
c) Beş sene için %5 ler 62.500,—	
	<hr/>
	107.500,—
	<hr/>
5) Kesin matrah	442.500,—
6) <b>Verginin Hesabı</b>	134.500,—
a) 50.000,— için 7.500,—	
b) 50.000,— ile 100.000,— 10.000,—	
c) 100.000,— ile 300.000,— 60.000,—	
d) 300.000,— ile 442.500,— 57.000,—	
	<hr/>
	134.500,—
7) Peşin ödenen teminat	24.000,—
	<hr/>
8) Beyanname ile birlikte ödenecek ve tamamlanacak vergi miktarı	110.500,—

Sözü edilen teminat, aynı kanunda vergi istisnaları arasında zikrolunan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin teşebbüsleri aktifinde kayıtlı gayrimenkuller için dahi uygulanacaktır.

Mükelleflerin teşebbüsleri ve bilânçoları dışında olup, Gelir Vergisi Kanununun arızî kazançlar yönünden Gelir Vergisi ödemeleri gereken hallerde, peşinen ödenen Değer Artış Vergisi, Gelir Vergisinden mahsup olunabilecektir.

Yukarıda özetlenmeğe çalışılan hükümleriyle Değer Artış Vergisi, spekülâtif gayrimenkul satışlarını vergileme gerekçesine rağmen daha ziyade Emlâk Vergisi matrahını ve varidatını artırmada itici bir tesir yapacak, ayrıca peşin teminat ödeme yönüyle de, Devlete malî kaynak sağlayacak mahiyettedir. Asıl hedef olarak gösterilen gayesi, Emlâk vergisine matrah olacak rayiç beyan yoluyla geniş ölçüde ödenmiş bulunmaktadır.

### 3) Emlâk alım vergisi :

Bilindiği gibi 18.2.1963 tarih ve 198 sayılı Emlâk Alım Vergisi Kanunu, o tarihe kadar yürürlükte bulunan tapu harçları yerine kaim olmuş ve gayrimenkul iktisaplarında alıcının tescil ve ferağdan evvel ödemek zorunda bulunduğu bir vergi haline getirilmiştir.

Medenî Kanunun gayrimenkuller ve tapu siciliyle ilgili hükümlerine sadık ve ona bağlı olarak yürütüle gelen bu vergide mükellefler, rayiç bedel üzerinden %7 nisbetinde Emlâk Alım Vergisini ödemekte idiler. Ancak memleketimizde son yıllarda gelişen inşaat faaliyetleri, genellikle binaların yapımından evvel satıcılara arsa üzerinden intikaller yapılmak suretiyle yürütülmekte, bu suretle hem inşaat maliyeti düşürülmekte, hem de satıcılar daha inşaat safhasında satma ve finansman sağlama yoluna gitmekteydiler. Bu tarz vergilemede inşaatın satıştan sonraki safhası, alım vergisinin matrahının dışında kalmakta idi.

10 Ağustos 1970 tarihinde yürürlüğe konulan 1318 sayılı Finansman Kanununun Emlâk Alım Vergisi ile ilgili 81 ilâ 89 uncu maddeleri, yukarıda açıklanan tatbikatı değiştirmiştir.

Yapılan bu değişikliklerle arsa üzerinden yapılan satışlarda evvelâ bu bedel üzerinden ödenecek Alım Vergisi, bilâhare iskân ve oturma belgesi alma sırasında vergi dairesine yapılacak beyanla ilâve ve ek vergilemeyi, mümkün kılacak yani, arsa hariç inşaatın alım vergisi kısmını ikmal edecektir. Aynı mükellefiyet ivaz karşılığında Türkiyedeki gayrimenkullerin iktisabı, bunlar üzerindeki irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin tesisi, bu hakların ve kuru mülkiyetin devri; arsa üzerine inşaat veya binaya ilâve suretiyle binalar, bağımsız bölümler ve

katlar, eklentiler, ortak yerler meydana getirilmesi hallerinde de uygulanacaktır.

Görüldüğü gibi yeni şekliyle Emlâk Alım Vergisi şümul ve mahiyeti çok genişletilmiştir. Bu vergiden ancak bir tek gerçek kişi tarafından münferiden veya usul ve fîruu veya üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî hisımlar tarafından müştereken arsa üzerine inşa veya binaya ilâve suretiyle bağımsız bölümler ve katlar meydana getirilmesinde toplam bedeli 50.000,— Lîraya kadar olan matrahlar için istisna tanınmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu yeni tarzı ile Emlâk Alım Vergisi, bir kısım Medenî Kanun hükümlerine göre tapu dairesinde yapılan devir ve ferağ sırasında, diğer kısım inşaatın hitamında gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesine yapılacak yazılı beyan üzerinden (ve nihayet iskân belgesi alınan hallerde bu belgenin verilmesinden önce ve cins tashihi muamelelerinden evvel) ikmal ve ödenme durumuna getirilmiştir.

Bu konuda tekemmül eden inşaatların, muayyen sürede Emlâk Vergisi yönünden aynı vergi dairesine beyanname verme mecburiyetleri de hatırlanırsa, her iki verginin yekdiğerinin uygulanmasında, karşılıklı kontrol vazifesi göreceği açıkça ortaya çıkacaktır.

#### 4) Eina inşaat vergisi :

Finansman Kanunu ile getirilen yeni malî külfetlerden birisi de inşaat vergisidir. 1318 sayılı Kanunun 67 ilde 68 inci maddeleri ve Gider Vergileri manzumesi içine ithal olunan ve bu kanuna 5 inci tablo olarak ilâve edilen bir tarife ile Belediye sınırları içinde yapılan her türlü bina inşaatı, ilâve tâdilleri, sözünü ettiğimiz vergiye tâbi olacaktır.

Genel olarak 100 metre kareyi aşmayan konut birimleri ile nüfusu 20.000 den az olan Belediyeler sınırları içindeki her türlü inşaat, kanunda sayılan bazı sosyal ve ekonomik gayeli istisnalar bu vergiye tâbi olmayacaktır.

Belediyeden inşaat ve iskân ruhsatının verilmesinden önce, yine mükellefin yazılı bir beyanıyla ilgili vergi dairesine ödenecek olan bu vergi, mezkûr tabloya göre; bir taraftan inşaatın metre karesine ve cinsine, diğer taraftan konut veya işyeri oluşuna göre ayrı tarifeye tâbi tutulmuştur.

Binalarda yapılacak tâdil ve ilâvelerde, kanuna göre inşaat durumu ve son durum nazara alınarak mükellefiyeti hesap edilecek, evvelden ödenmiş inşaat vergisi mahsup edilecektir.

Bu verginin mükellefi, inşaat, ilâve veya tâdil için ruhsat alan kimselerdir.

5) **Devam eden mükellefiyetler :**

Gayrimenkul sahiplerinin vergi mükellefiyetlerini kısaca gözden geçirmek gayesiyle hazırlanan bu yazı serisinde, şimdiye kadar 4 ayrı bölüm halinde yeni vergi kanunlarından bahsedilmiştir. Ancak bilindiği gibi, gayrimenkulleri şumulüne alan diğer vergi, resim ve harçlar da mevcuttur. Konuyu bitirmeden evvel, bunları da hatırlatmakta fayda görüyoruz.

A) *Gelir Vergisi Mükellefiyetleri :*

Yürürlükteki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, gayrimenkul sahiplerinin bir takvim yılı içinde sahibi buldukları gayrimenkullerden elde ettikleri kira hasılatı (yılda 5.000,— Liraya kadar gayrisafi miktarlar için beyan istisnası ile), "gayrimenkul sermaye iradı" olarak gelir vergisine tâbi olup, bu nevi gelirleri diğer kazanç ve iratlarla birlikte yıllık gelir beyannamelerinde gösterilmektedir.

Diğer taraftan yine aynı kanun hükümlerine göre gayrimenkulleri iktisap, inşa, trampa tarihinden itibaren 4 yıl içinde satanların elde edecekleri yılda 10.000,— Lirayı aşan kazançları "arızî kazançlar" olarak vergi konusuna girmekte ve yıllık beyannameye dahil edilmektedir.

Gayrimenkul inşaaıyla mutad meslek halinde uğraşanların veya aldıkları araziye parselliyerek satanların durumları ise "Ticrî kazanç" olarak yine aynı vergi konusuna girdiği malumdur.

B) *Belediye Gelirleri Kanununa göre :*

Gayrimenkuller ve bilhassa binalar Belediye Gelirleri Kanununa göre de çeşitli mükellefiyetlere tâbidir. Bunlardan başlıcaları : Şimdiye kadar bina vergileri ile birlikte tarh ve tahsil olunan, bundan böyle Em-lâk Vergisinin Maliye Teşkilâtına alınmasıyla müstakil kalan "Çöp Fener" veya "Temizlik Aydınlatma Resmî" ile şerefiyeler, kaldırım iştirak hisseleri olarak zikrolunabilir.

C) *Harçlar Kanununa göre :*

Gayrimenkullerin ifrazı, cins tashîhi, bunlar üzerinde ipotek vaz'ı veya kaldırılması, Harçlar Kanununa göre muayyen nisbetteki bir har-cın ödenmesini gerektirir.



**6) Netice :**

Yukarıda muhtelif bölümler halinde izaha çalışılan vergi ve resimlere göre, gayrimenkuller iktisaplarından (Emlâk Alım vergisi ile) başlayan, muhafaza olduğu sürece (Gayrimenkul Sermaye İradı, Çöp Fener, Şerefiye, iştirak payı) devam eden, herhangi bir inşaata konu olduğu zaman (İnşaat Vergisi, ruhsat harcı, cins tashihi harcı) ve nihayet satıldığı anda (Gayrimenkul Değer Artış Vergisi, Arızî Kazanç, Ticarî Kazanç gibi adlarla) Gelir vergisi gibi her safhada malî külfetler yaratan bir duruma gelmiş bulunmaktadır .

Bunlardan bir kısmı gelir, bir kısmı servet vergisi karakterinde olduğu gibi, resim ve harç mahiyetinde külfetler de mevcuttur.

İzaha çalışılan mükellefiyetlerden bir çoğu belli zamanlarda, usulüne uygun beyanname düzenlenmesini ve tevdiini gerektirdiği gibi, açıklanan mükellefiyetlerin, kanunen tayin edilen zamanlarda yerine getirilemeyiş, mülk sahipleri için değişik ölçü ve miktarlarda vergi suç ve cezalarını da doğurmaktadır.

Bu itibarla gayrimenkul sahiplerinin bu mükellefiyetlerde dikkatli ve hassas bulunmaları, sözü edilen mükellefiyetlerinse ilgili resmî daire ve müesseselerce bu maliklere zamanında duyurulması ve hatırlatılması faydalı ve gerekli olduğu kanaatindeyiz.

**X — EMLÂK VERGİSİ UYGULAMALARINDA DOĞABİLECEK BAZI PROBLEMLER**

Daha evvelki yazılarımızda, 1971 Martında yürürlüğe girecek yeni Emlâk Vergisi Kanununun genel hükümleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. Bu yazımızda mezkûr kanunun uygulanmasına geçişte karşılaşılmaması muhtemel bazı problemlere işaret etmek istiyoruz.

**1) Beyan esasının sübjektifliği :**

Bilindiği gibi 1319 sayılı Emlâk Vergisi kanununu Bina ve arazide eskidenberi uygulanmakta olan, yetkili komisyonlarca yapılan Takdir ve Tahrire müstenit "gayrisafi irad" karinesi yerine bizzat mükellefin beyanına müstenit "rayiç bedel" esasını getirmiş bulunmaktadır.

Şüphesiz bu değişiklik ilk bakışta bir gelişme, daha medenî ve akla yakın bir usul gibi görünmektedir. Ancak tatbikatta bu gelişme, beraberinde çetin ve çetrefil problemleri de getirecektir. Zira :

A — Evvelâ herhangi bir gayrimenkulün herhangi bir tarihteki rayiç bedelini tayin ve tesbit etme, cidden zordur ve bu konuda çok faktörler rol oynayacaktır. Kanunî tarifine göre rayiç bedel, aynı gayrimenkulün satılması halinde elde edilebilecek normal satış bedelidir. Bu bedel ise satıcının ve alıcının içinde bulunduğu şartlara, imkânlarla, o mala verdikleri sübjektif değerlere göre önemli miktarda değişiklikler arz edebilir. Meselâ aciz ve müzayaka durumunda, vâdeli borcunu karşılama ihtiyacında olan bir satıcının malı elden çıkarma durumu ile, bu gibi sıkıntıları olmayan satıcının isteyeceği bedel elbette aynı olmayacaktır. Yahut o gayrimenkulü çok beğendiği, ihtiyaçlarına cevap verdiği ilh. sebeplerle gerçek değerinin üzerinde bir bedelle satın alan bir kimsenin bu mübayaatı, emsali için bir kıyaslama vasıtası olacaktır.

B — Bu konuda daha önemli bir faktör, bilhassa değer artış vergisi matrahını düşürmek gayesiyle yapılacak kasdî yüksek rayiç beyanları olacaktır. İddiamızı müşahhas bir örnekle açıklayalım:

10 dairesel bir binanın sahiplerinden 2 si bu dairelerini yakın bir gelecekte satmak niyetinde olduğunu, alış bedelleri 50.000 TL olan bu dairelerin normal satış bedeli 200.000 TL olabileceğini, ancak her ihtimale karşı daha yüksek bir bedelle satılırsa değer artış vergisi ödememek için, bir veya iki dönem %1 fazla Eml k vergisi ödemeyi ehven görerek, Mart 1972 de yapılacak rayiç bedel beyanında mezkûr bedeli meselâ 250.000 TL gibi gerçeğin üzerinde bildirilmesi beklenebilir. Bu tarzda yapılacak beyanların, aynı bina içindeki diğer 8 daire için emsal teşkil edeceği aşîkârdır.

1319 sayılı kanunda rayicinin üzerinde değer beyan olunmasını önleyici hükümler olamayacağı kolayca düşünülebilir.

Aynı şekilde, bir binada oturanların veya aynı sokak veya mahalle sâkinlerinin rayiç bedel takdirinde görüş, düşünceleri çok farklılıklar arzedeceği gibi, menfaat durumlarında elbette ki değişiklik olacaktır.

Açıklanan bu gibi farklılıklar dolayısıyla rayiç ve emsal bedel tayin ve tesbitinden idare ile mükellefler arasında, verginin yürürlüğe girmesiyle birlikte çok sayıda ihtilâf doğması beklenmelidir.

**2) Bilâncolara dahil gayrimenkullerin vergilendirilmesi :**

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu hükümleri icabı olarak; ticarî ve sınaî teşebbüslerin bilâncolarına dahil gayrimenkuller Maliyet Bedeli ölçüsüyle değerlendirilir ve kayda tâbi tutulurlar.

Halbuki, 1319 sayılı kanunun, aynı gayrimenkullerin bina ve arazi vergilerinin matrahlarının tesbitinde, yeni ve farklı bir ölçü getirmiş, rayiç bedellerin beyanını emretmiştir. Diğer bir ifade ile, teşebbüslerin aktiflerine kayıtlı bina ve arazi (arsalar dahil) bilâncolara maliyet bedelleriyle kayıtlı olduğu halde Emlâk vergilerini rayiç değer üzerinden ödemeye mecbur olmuşlardır.

Bu tenakuzun tabii neticesi olarak :

A — Amortisman matrahı, maliyet bedeli olan bina ve diğer gayrimenkuller, rayiç değerleriyle emlâk vergisi öder hale gelecektir .

B — Satışları halinde mukayyet (maliyet) değerleriyle fiilî (rayiç) bedel arasındaki farklar (amortisman nazara alınarak) Gelir ve Kurumlar vergilerine tabi olacak,, bu konuda rayiç bedel üzerinden emlâk vergisi ödenmiş olmasının hiçbir rolü olamayacaktır.

**3) Müterakkiyet uygulanmasında tenakuzlar :**

Emlâk vergisi kanunu, gerekçesine göre vergide sosyal adaleti sağlamak üzere, verginin nisbeti müterakki tutulmuş, aynı zamanda aile birliği içinde vergi ödeme gücünün aranmasına çalışılmıştır. Ancak, kanun metni bu iki gayeyi tam sağlayabilecek hükümleri getirememiştir.

A — Kanunun vergi matrahını tayin eden 7 inci ve 17 nci maddelerinde “Aynı ilçe hudutları içindeki bir mükellefe ait bina ve arazinin vergi değerleri aynı matrahta birleştirilir. Aile reisi kendisiyle birlikte yaşayan eş ve velâyet altındaki çocuklara ait bina ve arazinin vergi değerlerini aynı matrah içinde beyan etmeye mecburdur” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler karşısında; meselâ : Fatih, Şişli, Kadıköy ilçelerinde 3 binası olan bir mükellef ile aynı değerde 3 binaya Yalovada sahip bulunan mükelleften daha az vergi ödeyecektir. Aynı şekilde Ankarada, İstanbulda ve Bursada binaları bulunan bir mükellefle, emlâkını tesadüfen aynı ilçe içinde bulunduran diğer mükellef farklı vergilendirilecekti.

B — Aile reisiyle birlikte yaşama hali, tatbikatta kontrolü güç bir kıstas teşkil edecektir.

**4) Vergi dairelerindeki farklılıklar kontrolünü güçleştirecektir :**

Emlâk vergisi kanununa göre bina ve arazi vergileri, bu gayrimenkullerin bağlı bulunduğu vergi dairelerine beyan olunacak ve bu dairelerce vergilendirilecektir. Halbuki, muayyen bir şahsın, yani mükellefin, bina ve arazileri muhtelif bölgelerde olabileceği gibi, Gelir ve Kurumlar vergileri yönünden iradla ilgili gayrimenkul sermaye gelirleri, mükelleflerin mezkûr vergiler bakımından bağlı oldukları başka vergi dairelerinde toplanmaktadır.

Bu durumun tabii neticesi olarak, müterakki tarifeyi uygulamak, aile içinde müşterek matrah hesabı yapıp yapılmadığını kontrol etmek güç, hatta memleketimizin %80 inde kadaströ olmadığı, alfabetik tapu kütük ve sicilleri bulunmadığı nazara alınırsa mezkûr kontrolün imkânsız kalacağı kestirilebilir.

**5) Rayiç bedel uygulaması gayrimenkullerin kullanım şekline tesirler yapabilecektir :**

Gerçekten halen düşük matrahlar üzerinden vergilendirilen bir kısım arazinin, şehirler içinde veya yakın hinterlandında bulunan (Bostan, kır bahçesi, tarla gibi) küçük ziraat işletmelerinin imkânını mümkün kılmaktadır halbuki aynı yerlerin yeni vergi kanunu karşısında (mücavir arsaların çok yükselen) emsâl bedelleriyle vergilendirilmesi, bunlarda el değiştirmeyi, kullanım şekli tebedilini zarurî kılacaktır? Meselâ yıllık 5.000 TL. na kiralanın şehir civar bir bostanın yeni vergisi bu rakamı bulur veya geçerse onun sahibi elbette bunu ödeyemeyecek veya satacak veya ziraat işletmeden vazgeçilerek arsaya, binaya çevrilecektir.

Diğer taraftan her şehirde o şehir süsleyen, güzelleştiren bakımlı yerler, bağ bahçe içinde genişçe araziye yerleşmiş ufak binalar vardır. Meselâ İstanbulda Anadolu sahilinde, Fenerbahçeden ,Maltepeye, Boğaziçinde sağlı sollu sahillerde ve sırtlardaki villâ ve koruluklar, Adalardaki köşkler gibi şehri süsleyen gayrimenkullerin yeni kanun karşısındaki emsâl bedelleri Milyonlarla ifade edilen değerde olacak, dolayısıyla buraların sahipleri ister istemez bunları ya elden çıkaracak veya parselleme, bölme suretiyle kuru arsa ve inşaat bloklarına çevireceklerdir.

Bu değişikliğin Hazineye sağlayacağı menfaat yanı başında Turizm yönünden, şehir halk sağlığı, estetik zevkleri bakımından doğuracağı menfi tesirleri hesaba katmak gerekecektir.

Netice olarak; Yeni emlak vergisi kanununun, Bina ve arazi vergilerinin eskimiş hükümlerini bazı yönlerden islah etmesi, ezcümle vergi hesaplarını basitleştirmesi, Özel İdarelerin Perişan tatbikatından kurtarması, hakikaten adaletsiz ve nisbetsiz kalan cüz'î matrah vergi ve matrahları günün icablarına uydurması itibariyle müsbet yönleri bulunduğu ancak, bunun yanıbaşında bir takım problemler de getirdiği kanaatindeyiz

#### XI — 1971 MALİ YILINDA BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ

11. Ağustos. 1970 Tarihli Resmî Gazete ile yayımlanan yeni Emlak Vergisi Kanunu ile binalardan, arazi ve arsalardan (Bina, Buhran, Muvaazne, M. Savunma adlarıyla) çeşitli namlarla alınmakta olan bir seri verginin ilga edildiği, bunların yerine yeni bir takım esaslara bağlanmış Emlak Vergisi adıyla (Binalar için Bina Vergisi, arsa ve tarlalar için Arazi Vergisi) tek bir vergi alınması öngörülmüştür.

Ancak 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu bünyesinde yapılan teknik ve hukukî bir hata 1971 mali yılında (1. Mart 1971 ilâ 29. Şubat. 1972 döneminde) hem eski vergilerin ve hem de yeni verginin alınmasını imkânsız kılan bir durum yaratmıştır. Bu itibarla 1971 mali yılı için ortaya çıkan bu durumu açıklamak istiyoruz\*.

##### 1) Kanunî hükümler :

###### A — Eski vergilerin yürürlükten kaldırılması :

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 42. ci maddesine göre bu kanun 1.3.1971 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Aynı kanunun 41. ci maddesine göre ise, aşağıdaki kanunlarla, diğer kanunlardaki bu kanuna uymayan hükümler kaldırılmıştır.

(1) 4.7.1931 tarihli ve 1837 Sayılı Bina Vergileri Kanunu ile 1996, 2413, 2870, 2898, 4873, 5648, 5649, 6256, 206, 309; 177; 491; 496 Sayılı Kanunlar ile ek ve tâdilleri ve 1454 Sayılı Kanunun 13. cü maddesi ile 3202 Sayılı Kanunun 5453 Sayılı Kanunla değişik 5. ci maddesinin (b) fıkrası, 2871 Sayılı Kanunun 2, 3 ve 4. cü ve 4040 Sayılı Kanunun 489 Sayılı ka-

\*) Bu durum bilâhare 1446 sayılı kanunla islahâ çalıştırılmıştır. Eski hükümler 1.1.1972 ye kadar yürürlükte dir.

nunla değişik 31. ci maddeleri ile 5237 Sayılı Kanunun 4. cü ve 5419 Sayılı Kanunun 3. cü maddeleri,

(2) 27.6.1931 tarihli ve 1833 Sayılı Arazî Vergisi Kanunu ile 2567, 3585, 3726, 4699, 5650, 6255, 483 Sayılı Kanunlar ile ek ve tâdilleri ve 3116 Sayılı Kanunun 5653 Sayılı Kanunla değişik 86. ci maddesinin arazi vergisi muafiyeti ile ilgili hükmü ve 3653 Sayılı Kanunun 7. ci maddesi,

(3) 213 Sayılı Vergi Usûl Kanununun 50, 51, 53 ilâ 62, 77 ve 78. ci maddeleri,

Yukarıda açıklanan üç madde hükmünün birlikte mütalâasıyla; Halen bina ve araziden alınmakta olan ve özel idarelerce tarh, tahakkuk ve tahsil olunan vergilerin son tatbik yılı 1970 malî yılıdır. Dolayısıyla 28. Şubat 1971 tarihinden sonra (Eski dönemlere ait tarhiyat hariç) mezkûr vergiler tahakkuk ettirilmeyecektir.

#### B — Yeni Verginin uygulama başlangıcı :

Daha evvelki yazılarımızda (22.10.1970 - 905, 19.11.1970 - 909 Tarih sayılı Türkiye İktisat Gazeteleri) izaha çalıştığımız ve kanun metninde de açıkça belirtildiği gibi yeni Emlâk Vergisi Kanununa göre bu vergi;

a) Özel idareler tarafından değil, Maliye vergi daireleri tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil olunacaktır.

b) Verginin tarhında tahrir ve takdir usûlleri terkedilmiş, bunun yerine mükellefin beyan esası konulmuştur.

c) Vergide gayrisafi irat karinesi yerine gayrimenkûlün rayiç bedeli esası konulmuştur.

Bütün bu yenilikleriyle birlikte mükellefler muayyen zamanlarda beyanname verecekler ve idare bu beyannamedeki beyan olunmuş matrahlara göre vergi tarh edecektir.

Kanunun 9 ve 19. cu maddelerine göre Bina ve Arazi Vergileri "Bu kanun hükümlerine göre mükelleflerin beyana davet edildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren yeni vergi mükellefiyetleri başlayacaktır.

Bu duruma göre 1. Mart. 1971 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni vergi kanunu hükümlerine uyularak, mükellefler yeni malî yıl başında rayiç, bedel beyanına davet olunacaklar ve fakat bu yeni vergiler ancak 1971 malî yılını takip eden yılda, yani 1. Mart. 1972 yılında mükellefiyet için esas olacaktır.

## 2) Ortaya çıkan durum :

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız kanunî hükümlerin zarurî neticesi olarak 1971 malî yılında gerek genel, gerekse katma bütçe gelirleri meyanında bina ve arazî vergileri ithâl olunamayacaktır.

Her nedense kanunun hazırlayıcısı teknik kadrosu ile bu tasarıları (Millet Meclisi ve Senato olmak üzere) iki kademeli olarak inceleyen, ihtisas komisyonlarında ve genel kurullarında her yönü ile tenkit konusu yapan siyasî kadro, yani yasama organı bu boşluğu fark edememiştir.

Basında ise (Emlâk Vergisi bir yıl ertelendi) şeklinde genellikle yanlış ve idarî bir tasarruf gibi yer alan bu durum, malî çevreleri haklı bir telâşa düşürmüştür. Bu boşluğu gidermek ve zaten zor durumda bulunan bütçe tatbikatını bir de bu yönden aksatmamak için yeni bir tasarı hazırlama mecburiyeti doğmuştur.

Bu tasarruğun, halen yürürlükteki eski bina ve arazî vergileri tatbikatını bir yıl daha uzatmayı ön gören, dolayısıyla yeni Emlâk Vergisi Kanunu uygulamasını 1972 Malî yılına aktaran birkaç maddelik bir kanun tasarısı olması muhtemeldir. Bunun 1971 malî yılı başına kadar kanunlaştırılmasına gayret gösterileceği anlaşılmaktadır\*.

Başka memleketlerde bir malî skandal tesiri ve akisleri yapabilecek, mes'ullerini çok zor durumlara sokabilecek böyle bir malî ve teknik hatanın gerek mümkün olabilmesi, gerekse Parlamentoca farkedilmeyişi çok düşündürücü bir olaydır.

## XII — DEVALÜASYON VE BİLANÇOLAR

Memleketimizde son çeyrek asır zarfında üç defa (6. Eylül, 1946, 4 Ağustos 1958, ve 10 Ağustos 1970 tarihlerinde) Türk parasının değerinin değiştirilmesi ve yabancı paralara olan paritesi düşürülmesi, gerek resmî, gerekse özel sektöre ait teşebbüs ve kuruluşların bilançolarına; görünen ve görünmeyen bir takım önemli tesirler icra etmiştir.

Bu yazımızda, bu nevi tesirlerin başlıcalarına ve neticelerine işaret etmek istiyoruz.

## 1) Bilançoların mahiyeti :

Bilindiği gibi bilanço bir muhasebe terimi olduğu gibi, çeşitli Kanunlarımızda yer almış bir mefhumdur.

\*) İşbu kanun 1.3.1971 ve 29.7.1971 tarihlerinde Resmî Gazetede yayımlanan Maliye Bakanlığı bildirimleri ile ertelenmiştir.

Muhasebe yönünden bilânço, "bir teşebbüs veya şahsın, muayyen bir tarihteki hesabî durumunu gösteren, mevcutları alacakları ile, borçları ve öz varlığını karşılıklı ve muvazeneli olarak gösteren, üsûlüne göre tutulmuş bir takım defter, kayıt ve vesikalardan çıkarılan hesaplar tablosudur."

Hukuk yönünden ise çeşitli ve çok dağınık mevzuat içinde yer alan bilânço tâbirinden bilhassa Ticaret Kanunu ile Vergi Usûl Kanununun tariflerine işaret etmek gerekir.

Ticaret Kanunu Md. 74 ve V.U.K. nu 192. ci maddeleri bilânçoyu aynen şu şekilde tarif etmektedir. (Ticaret Kanunu Md. 74) 'Bilânço envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülâsasıdır. Bilânçonun Aktif Tablosunda, Mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif yekûnu ile borçlar arasındaki fark, tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının yekûnları denkleşir. Yedek akçeler ve kâr, ayrı gösterilseler dahî, ana sermayenin cüzüleri sayılırlar." (Vergi Usûl Kanunu Md. 192).

## 2) Bilânçoların tanziminde ihmâl olunamıyacak bazı hususlar :

Yukarıda tarifini verdiğimiz bilânçolar, gittikçe genişleyen çeşitli menfaat guruplarının ilgilendiği bir belge hüviyetini almaktadır. Bu sebeptendir ki, bir taraftan Ticaret Kanunu, düzenlenecek bilânçonun *açıklık* ve *doğruluk* esaslarına göre düzenlenmesini (Md. 75) şart koşarken, vergi ödevinin ifasında matrahların doğru ve noksansız hesaplanabilmesi için çeşitli vergi Kanunlarında ve bilhassa V. U. Kanununda bilânçoların en ufak teferruatına kadar, tanzim ve değerlendirme esasları tayin ve tesbit olunmuştur.

Ticaret hayatında çok önemli bulunan itimat ve sür'atle muamelelerde bulunabilmek ihtiyacı ile Ticaret Kanununun ileri sürdüğü açıklık ve doğruluk tâbirlerinin yanbaşında, ayrıca kredi müesseseleri açacakları kredinin emniyetini sağlamak gayesiyle müesseselerin bilânçolarıyla yakinen ilgilenmektedir. Aynı şekilde teşebbüslerde çalışan hizmetlilerin iş ve sosyal sigorta kanunları yönünden, âmme idaresi ve sendikalar gibi işçi teşekkülleri, bilânçolarla gittikçe artan bir ilgi içindedirler.

İcra İflâs Kanunu, alacaklının hukukunu koruma yönünden aynı şekilde müessese kayıt ve hesaplarıyla yakinen ilgilenmektedir.



Kısaca özetlediğimiz bu çeşitli kanunî ve özel ilgi ve önemler sebebiyle bilânçoların tanziminde mümkün olduğu kadar gerçek durumu göstermeye gayret olunması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe sahasında yapılan çalışmalar, geliştirilen kayıt, tesbit, usûl ve şekilleri, kullanılan vasıtalar geliştirildikçe, ilgili kuruluş ve müessesenin gerçek hesabî durumunu sür'atle ve doğru olarak tesbit ve gösterme imkânları genişlemektedir.

### 3) Para kıymetindeki değişikliklerin, bilânçolara tesirleri :

Ekonominin tarihi gelişmesi içinde ve para kredi konularında yapılan incelemeler, muhtelif memleketlerde para değerinin (değişik ölçü ve nisbetlerde ve fakat devamlı olarak) iştirâ gücünü kaybettiğini misalleriyle göstermektedir.

Bu durumun neticesi olarak, bir taraftan kuruluşların kayıt ve vesikalarına intikâl eden iktisadî değerler mazi içinde statik durumda donmuş kalırken, diğer taraftan uzun zaman fasılası içinde bu kayıtların ilgili buldukları değerlerde rayiç değişiklikleri doğmaktadır.

Mezkûr kayıtların zaman zaman gözden geçirilmesini ve yeni değerlendirme esaslarıyla günün rayicine uydurulmasını zarurî kılmaktadır. Nitekim bu konuda çeşitli memleketlerde, kanunlarda bilânçoların reevalüe (yeniden değerlemeleri) mecburiyetleri konulmuştur. Yeniden değerlemeyi gerektiren, para değerlerinde husule gelen normal ve tedricî değerleşmelerin, bazı önemli tesirleri şöyle özetlenebilir.

#### A — Kıymet muhafaza eden malların değer artışları :

a) Gerçekte, gayrimenkûller (binalar, arazi, ilh. gibi) uzun zaman fasılası içinde kaydî değerlerinin çok üzerinde bir değer kazanmaktadır.

b) Altın ve benzeri kıymetli madenler ile, kolay tedavül gören (ekonomisi kuvvetli memleketlere ait yabancı paralar yani) dövizler, zamanla kaydî değerlerinin üzerinde, fiilî bir değer iktisap etmektedir.

c) Makina, tesis, nakil vasıtaları gibi üretim vasıtaları, zamanla aşınmalarına rağmen, sür'atli para değeri düşüşlerinde keza kaydî değerlerinden yüksek bir değerle satılabilme durumuna girmektedir.

d) Hisse senetleri gibi bir patrimonuana katılmayı temsil eden mütedavil kıymetlerin fiilî değerleri de zamanla, nominal kıymetlerinin üzerine çıkmaktadır.

*B — Değeri muhafaza edemeyen alacak ve borçların durumu :*

Genellikle nominal değer üzerinden muameleye tâbi tutulan yâni ödenen ve tahsil olunan her nevi borç ve alacaklar para kıymeti düşüşlerinde ilk kayıt tesis tarihindeki gerçek değerlerin altına düşmektedir. İfademizi bir misâl ile açıklamak istersek; 1950 yılında 21 sene vade ile 10.000,— Liraya satın alınmış bir arsayı muhasebe kayıtlarına *arsalar* 10.000,—, *Borçlar* 10.000,— eşitliğimiz içinde kaydettiğimizi düşünürsek, 1970 yılında aynı arsanın fiili rayici belki 200.000,— Lirayken, mezkûr borç yine 10.000,— Lira olarak kayıta sabit duracaktır ve ödeme 1970 in 10.000,— Lira ölçüsü ile ödenecektir.

Bu misâlden de görüleceği gibi borçlardaki bu hafifleme bilanço dengesini bozacaktır.

Diğer bir misâl ile 100.000,— Liralık sermayesini 1950 de % 5 faizle yirmi sene vadeyle borç vermiş bir kredi müessesesinin 1970 de tahsil edeceği 200.000,— Lira fiili rayicilerle aynı müessesenin büyük değer kaybını ortaya koyacaktır.

*C — Amortisman ve karşılıkların durumu :*

Muayyen bir sabit kıymetin kullanma süresi içinde tedricen masraflara intikal ettirilmesi gayesiyle nominal değer üzerinden ayrılan amortismanlar, itfa süresi içinde husule gelen para kıymet düşüşlerinden bu fonksiyonlarını ifa edemez duruma düşmektedir. Meselâ 1960 da 1.000,— Liraya alınıp % 10 nisbetiyle itfa gören bir demirbaşın, aynı süre içinde fiilen kullanılmaz hale düşmesi halinde, teşebbüste toplanacak 1.000,— Lira ile aynı sabit kıymeti yenilemek mümkün olmayacak, belki beş veya onbin liraya aynı kıymeti almak için ilgili müteşebbis öz kaynağından bir tahsis yapma durumuna düşecektir. Bu konuda sözü edilen sabit kıymetin alış bedelinden daha yüksek bir bedelle satılması hallerinde dahî durum daha da ağırlaşmaktadır. Zira bir taraftan kayden husule gelen 1.500,— Liralık kârdan Devlet vergi alırken, gerçekte aynı kıymetin ikamesi için öz kaynaktan tahsis yapma durumu doğmaktadır.

Provizyonlarda da durum, şayet bu provizyon ile diğer muhafaza edici bir kıymet ihraz olunmamışsa, provizyonunun hedef güttüğü risk veya zarar karşılanamaz duruma gelecektir.

*D — Sermayenin Durumu :*

Sermaye veyahut öz kaynak yukarıda açıklanan değerlerden mevcutlar ile alacakların toplamı (kısaca aktif ile), borçların (kısaca pasifin) ara-

sındaki fark olduğuna göre, durum öz varlığın yatırıldığı değerlerin, mahiyet ve miktarına göre farklılık gösterecek, fakat her hâl ve kârda kaydı durumdan farklı bir netice verecektir.

#### 4) Devalüasyonlardaki durum :

Devalüasyon da teknik anlamıyla para kıymetinin düşürülmesi olduğuna göre, yukarıda sayılan hesabî neticeler, bu gibi kararlarda ayrıca ve üstelik daha şedit ve âni olarak ortaya çıkmaktadır.

#### 5) Netice :

Türk parasında yapılan müteaddit operasyonlar, müesseselerin bilançolarında aranan doğruluk ve açıklık şartlarını geniş ölçüde ihlâl etmektedir.

Bilhassa uzun mazisi olan, köklü ve büyük müesseselere ait bilançolarda, bir taraftan uzun zaman fasılası içinde paranın tedrici ve normal değer kaybedişi, diğer taraftan Devlet kararları ile müteaddit değer değiştirmeleri, bir mahzuru bir kat daha arttırmaktadır.

Kanunlarımızın emrettiği açık, samimi ve doğru bilançolara ulaşabilmek için, gerekli tashih operasyonlarının yapılması zaruri zaruri olmuştur.

Bu konuda 205 Sayılı Kanunla Maliye Bakanlığımıza verilmiş ödevin (V.U.K. Geçici 11. ci Maddesi) yedi sene geçmesine rağmen yapılmamış olması, üzüntü ile karşılanmağa değer bir misâl olmuştur görüşünderiz.



## EKONOMİK GELİŞME DÖNEMLERİ İÇİNDE VERGİ BÜNYESİNDE DEĞİŞMELER

Dr. İhan ÖZER  
Maliye Başmüfettişi

Bugün, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri mukayese edildiğinde, hemen hepsinde benzer vergiler bulunmakla beraber, bu vergilerden elde edilen hasılâtın aynı oranlarda olmadığı dikkati çeker. Gelişmiş ülkelerin vergiciliğinde gelire dayanıldığı halde, gelişmekte olan memleketler tüketimi hedef alan vergilere yönelmişlerdir. Şüphesiz bu durumun çeşitli nedenleri vardır. Hemen hemen her memleket, gelir vergilerinin, masraf vergilerine üstün olduğunu bildiği halde, az gelişmiş ülkeler gelir vergiciliğinde başarılı olamamışlar, uzun bir süre vasıtalı vergileri kullanmak zorunda kalmışlardır.

Bizde de genellikle vergi sistemimizin vasıtalı vergilere dayanması tenkit konusu yapılmaktadır. Her yıl bütçe görüşmelerinde bu konu ortaya getirilmekte ve vasıtalı vergiler aleyhine bütün klâsik maliye görüşleri ileri sürülmektedir. Bu vergilerin, az gelirliliğe menfi etkisi (adalet prensibine aykırılığı), fiatları yükseltici etkisi, (talep elâstikliği) konuları tartışılmakta ve gelirin vergilendirilmesi lehine fikirler beyan edilmekte; bu vergiye özlem duyguları ifade edilmektedir.

Aslında, sadece "müterakkiyet" usulünün tatbikine imkân vermesi dahi gelir vergisinin lehine mütalâalar yazılmasını mümkün kılmaktadır. Az gelişmiş ülkelerin, hemen hepsinde, gelir vergisi mevcut olduğu halde, bu vergi ekonomik, malî, sosyal, tarihî nedenlerle "âdil ve verimli" bir şekilde kullanılmamaktadır. Bu milletler, çok çaba sarfetmelerine rağmen gelir vergisinde, meselâ bir kaçakçılığı dahi önleyememişlerdir. Gelirin başarılı bir şekilde vergilendirilmesi, diğer bir çok sosyal ve idarî yapının ve müessesenin yüksek bir seviyeye ulaşması ile mümkündür. Halkta âmme hizmetlerine iştirak şuuru gelişmeden, vergiciliğin temel felsefesi anlaşılmadan, okur, yazarlık nisbeti artmadan, şirketleşme, ban-

kacılık ve muhasebecilik meslekleri gelişmeden, âdil bir vergi sistemi bütün unsurları ile faaliyet göstermeden, gelir vergiciliğinde başarılı olmak imkânları hemen hemen yok gibidir.

Memleketimiz de, bir süre, âdeta mecburen vasıtalı vergilere bağlı kalacaktır. Bu durum ekonomik gelişmenin bir sonucudur. Kalkınmanın belli bir safhasında, istihsal, gümrük ve hizmet vergilerinden aşırı derecede istifade zorunludur. Adı geçen vergilerin tahsilindeki kolaylık, bunların tercihinde başlıca sebebi teşkil etmektedir. Bizim gibi, gelişmekte olan ülkelerin hemen hepsinde, vasıtalı vergiler, kamu gelirleri içinde daima yüksek nisbetlerle yer almışlardır.

#### I — Ekonomik gelişme safhaları :

Bütün cemiyetler, ekonomik kalkınmaları sırasında, bugün sayıları (6) ya varan safhalar geçirmektedirler; gelişmekte olan memleketler de, bu safhalardan herhangi biri içinde bulunmaktadırlar. Gelişme safhalarını inceleyen W. W. Rostow, bu safhaların özelliklerini, her safhanın meselelerini ve nihayetle ulaşılan merhaleden sonra ortaya çıkacak sorunları ortaya koymaktadır. Biz de bu klâsik görüşün genel çerçevesi içinde izahlarımızı geliştireceğiz.

##### a) Geleneksel Cemiyet :

Gelişmemiş ülkelerde müşahede edilen unsurlar, fazlasiyle böyle bir cemiyette mevcuttur. İlmî şüphecilik ve teknolojik gelişme bahis konusu değildir. Buna rağmen, ekonomide bir istihsal artışı görülmektedir; bu artış, siyasi ve sosyal duruma, merkezi idarenin yeteneklerine, ulaştırma imkânlarına ve dış ticarete bağlıdır. Nüfus ve gelir, ziraat sektörüne, tabiat şartlarına ve harp ve hastalıklara bağlıdır. İstihsal mahduttur, yatırımlar ziraate yönelmiştir.

##### b) Harekete geçme hazırlıkları :

Bu safhada, gelişmenin başlaması için gereken şartlar hazırlanmaktadır. Bu devrede, ekonomik gelişmenin faydaları anlaşılmalıdır. Yeni nesillere daha iyi bir hayat hazırlamak, genel refahı sağlamak, özel menfaatlerle bunları bağdaştırmak fikirleri gelişmektedir. Öğrenim imkânları artmaktadır. Tasarruflar harekete geçmiş, bankalar ve nakliyat gelişmiş; diğer ülkelere yatırımlar hızlanmıştır. İç ve dış ticaretin ufukları genişlemiştir. Yeni metodlarla fabrikasyon fikri doğmuştur. Tesiri fazla

merkeziyetçi bir millî devlet kurulmuş, iktisadî bünyede ve sosyal kıymetlerde büyük değişmeler görülmektedir.

c) *Harekete geçme merhalesi :*

Memleketimizin halen içinde bulunduğu bu safhada, gelişmeye mâni olan bütün engeller ve mukavemetler yıkılmıştır. Ekonomik gelişmeyi sağlayacak bütün güçler faaliyet halindedir. İşletmelerin kârlarının yatırıma hasredilmesi (otofinansman) halinde, ilerdeki yıllarda büyük menfaatler sağlanacağı anlaşılmıştır.

Bu dönemle, yeni sanayi kolları süratle gelişmektedir; her sanayinin başlaması, sadece sermaye birikimi, ziraat ve sanayide teknolojik inkişaf değil, aynı zamanda ekonomik modernizasyonun benimsenmesi ve bunları yürütecek siyasî iktidarların başa geçmesi ile mümkün olmuştur.

Harekete geçme safhasında, tasarruf ve bunun sonucu yatırımlar, millî gelirin yüzde onuna veya daha fazlasına çıkabilmiştir. Sermaye yatırımları için, dış sermayenin ithali zarureti ortaya çıkmaktadır.

Bu dönemle, yeni sanayi kolaları süratle gelişmektedir; her sanayi yeni yeni iş kollarını faaliyete geçirmekte ve her yatırımın bir büyük kısım hasılâsı yine yatırıma gitmektedir. Fabrika işçileri için yeni yeni ihtiyaçlar doğmakta ve hizmet talebi artmaktadır. Şehirleşme görülmekte, sanayi bölgeleri kurulmakta, genişlemektedir.

Müteşebbis sınıfı büyümekte, geliri artmakta, özel sektör sermayesi birikmekte ve yatırılmaktadır. İktisadî faaliyette, daha önce kullanılmayan tabii kaynaklardan ve üretim metodlarından istifade ediliyor. Ziraat mahsuller, çok büyük ölçüde pazarlanıyor; ziraat üretiminde de, sanayideki gibi yeni metodlar deneniyor; yeni tarım üretim tekniklerini kullanan ziraatçı sayısı artıyor. Tarımla uğraşan halk, modern fikre, yaşamağa alıyor; cemiyet modernleşiyor; cemiyetin sosyal-ekonomik yapısı değişiyor. 30-40 yıllık bir dönemde, hızlı bir gelişmenin yarattığı sonuçlar ortaya çıkıyor.

d) *Olgunluğa gidiş :*

Muntazam bir şekilde gelişmeye başlayan ekonomik hayat, modern teknolojinin yaygınlaşması ile, kuvvetli ve uzun bir gelişme devresine girmektedir. Her yıl, millî gelirin %10-20 kadarı devamlı şekilde yatırıma ayrılır; gayri safi millî hasılâdaki yıllık artışlar, nüfus artışının oldukça

ça üstünde seyrederek. Yeni yatırımların hızlı gelişmesine mukabil, eski yatırımlar duraklar, hattâ istihalleri düşebilir.

Ekonominin, milletlerarası ekonomide yeri ve sözü vardır. Uzun yıllar ithal edilen bir çok mââmül mal, artık memlekette yapılmaktadır; buna rağmen dış ticaret hadleri artmıştır. Yeni ithâl ihtiyaçları doğmuştur; bunları karşılamak için yeni ihraç malları ortaya çıkmıştır.

Yeni ve eski muvazenesi sağlanmış; kıymet hükümleri sür'atle değişmiştir. Demiryolu, demir, kömür, ağır makine sanayiinden; makineli âletlere, kimyevi maddelere, elektrik teçhizatına dönüşüm olmuştur.

Bu safhada bir ekonomi, kendi harekete geçmesine kuvvet veren ilk sanayi faaliyetlerinden daha öteye gitmekte ve modern teknolojinin en ileri nimetlerini benimsiyerek, bu teknolojiyi kendi kaynaklarına uygulamaktadır. Sanayide teknik maharet ve müteşebbisin olumlu faaliyetleri yer alır; memlekette üretilmeyen ham madde ve madenler ithal edilip, mââmül halé sokulur.

e) *Kitle istihlâki çağı :*

Bu safhada bir çok sektör, tüketim malları ve mââmülleri istihsaline dönmüştür. Hizmetler de hep tüketici düşünülerek geliştirilmiştir.

Bu devrede, fert başına düşen gelir o şekilde artmıştır ki, bir çok kimse gıda, giyecek ve mesken gibi temel ihtiyaçlarını tam bir şekilde karşılamış ve artan geliri ile de daha ileri bir tüketim düzeyine ulaşmıştır. Şehir nüfusu artmış; ikinci otomobil ve mesken ihtiyacı görülmüştür.

Artan kaynakların, sosyal refah ve emniyet için kullanılması cihetine gidilmiştir. Refah devleti doğmuştur.

Kaynaklar, kitle istihlâkine yönelmiştir; Cemiyette sonsuz bir tüketim hevesi doğmuştur; birçok lüzumlu-lüzumsuz mal üretilmekte ve tüketilmektedir. Seri halinde ucuz imalât devri başlamıştır; hemen herkeste ucuz otomobil vardır; birçok eşya (radyo, bisiklet, dikiş makinası, buzdolabı, çeşitli elektrikli eşya) harcalem mallar listesine girmiş ve bütün aileler tarafından satın alınacak derecede fiatları ucuzlamıştır.

f) *İstihlâkin ötesi :*

Son yıllarda Birleşik Amerika, kitle istihlâki dönemini de aşmıştır. Ekonomik emniyet ve kitle tüketim dönemlerinden sonra, bu ülkede "sosyal değer" anlayışı gelişmiştir. Toplumun bütün üyeleri, bir aile imiş



gibi, sosyal kıymetlerine ve avantajlarına daha fazla ehemmiyet vermektendirler. Yeni müzeler, senfoni orkestraları, resme ehemmiyet veriş, mimaride yeni gelişmeler, topluma birşeyler bırakabilme çabaları yeni bir ekonomik aşamadır. Şehir halkları için sağlanan imkânlar, kasaba ve köylere de dağıtılmak istenmektedir. Tabiat güzelliğinin muhafazası, nehir-göl kirlenmeleri ile mücadele, fakirliğin önlenmesinin bir numaralı mesele olarak ele alınması bu yeni dönemin belirtileridir.

Bu dönemlerden her cemiyetin mutlaka geçmesi gerekiyor; dönemler kısa veya uzun olabilir. Gelişmenin sonuçları millî gelir artışı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dinamik bir istihlâk teorisinde, (tüketim, tasarruf ve yatırım ilişkileri) ile (gelir dağılımı) ve (istihsal ile tüketim ve yatırım) ilgilerinin sağlam kurulması icab ediyor. Bu ilgilerin sağlamlığı ölçüsünde, ekonomik gelişme süratlenmekte, bu gelişmenin faydalarından bütün toplum yararlanmaktadır.

g) 2000 yılında ekonomik gelişme :

30 yıl sonra dünya nüfusunun 6-8 milyara ulaşacağı tahmin ediliyor. Yine tahmin ediliyor ki bu nüfus bugüne göre daha müreffeh bir şekilde yaşayacaktır. 2000 yılına ait bazı tahminlere göre;

Çalışmada; iş günü 7,5 saat; iş haftası 4 gün; resmi tatil 10 hafta, hafta sonu tatil süresi 3 gün,

Teknikte; otomatik çeviri makinaları, güvenilir meteoroloji tahminleri, bilgilerin toplu olarak çalışması, plâstik ve elektronik insan organları, bakteri ve virüslerin yok edilmesi vs.

Fert başına GSMH; ABD, 10160, Japonya 8590, Batı Almanya 7790, Kanada 7070, Fransa 6830, B. Britanya 6630, SSCB 4650, İtalya 4450, Çin 321, Hindistan 270 dolar.

Sanayileşme ötesi toplumlar : ABD, Japonya, Kanada, İskandinavya, İsviçre, Fransa, Batı Almanya, Hollanda, Belçika, Lüksemburg.

Bu safhaya yeni erişenler : B. Britanya, Sovyetler Birliği, İtalya, Avusturya, D. Almanya, Çekoslovakya, İsrail, Avustralya, Yeni Zelanda.

Tüketim toplumları : İspanya, Portekiz, Polonya, Yugoslavya, Yunanistan, Bulgaristan, Macaristan, İrlanda, Arjantin, Venezuela, Kore, Formoza.

Sanayileşmeleri onaylanmış toplumlar : Güney Afrika, Meksika, Şili, Küba, Kolombiya, Peru, Panama, Jamaika, Vietnam, Tayland, Filipin, Türkiye, Lübnan, Irak, İran.

Belli ölçüde sanayileşmişler : Brezilya, Pakistan, Çin, Hindistan, Endonezya, B. Arap Cumhuriyeti, Nijerya.

Sanayileşme öncesi toplumları : Bütün Afrika ülkeleri, Arap ülkeleri, yukarıdaki liste dışında kalan Asya ve Lâtin Amerika ülkeleri.

## 2 — Ekonomik Gelişme ve Türkiye :

“Ekonomik Gelişmenin Merhaleleri” adlı eseriyle konuya açıklık getiren W. W. Rostow’a göre, Türkiye 1937 yılından beri (harekete geçme) safhasındadır. Yazar, harekete geçme safhasının belirtileri olarak aşağıdaki (3) noktaya ehemmiyet vermektedir.

- a) Millî gelirin % 10 undan fazlasının istihsal yatırımlarına tahsisi,
- b) Yüksek hızla gelişen bir veya birkaç sanayi sektörünün kurulması,
- c) Gelişmede devamlılığı sağlayacak siyasî, sosyal ve idarî bünyenin sağlamlığı,

Memleketimiz yönünden ekonomik gelişmede (harekete geçme) safhasının başlangıcı 1937 olarak alınabilir; zira bu yıllarda ilk defa plâna uygun temel yatırımlar yapılmaya başlanmış (demiryolları ve bazı limanlar), bir iki sanayi sektörüne, (tekstil, şeker) sürükleyici rol oynama imkânı verilmiştir. Ancak, 2 ci Dünya Savaşı ve onu takip eden yıllarda, ekonomik gelişme duraklamış; hatta gerilemiştir. İstihallerden çekilmiş ve tamamen tüketici duruma geçmiş bir askeri gücün mevcudiyeti, gelişmede (üretim ve tüketim uygunluğunun sağlanması) nı önlemiş; sermaye birikimini ve yatırımları sağlayacak tasarruflar yok olmuştur. Kamu sektörünün yapabileceği yatırımlar ise, mevcut dış tehlikeler sebebiyle ertelenmiş ve bütün fonlar yurt savunması hizmetine hasredilmiştir.

1955 yılından sonra, ithalât ikâmesine yönelik bir yatırım politikası güdülmüştür. Bize göre, memleketimiz için hakiki (harekete geçiş), bu tarihte başlamaktadır.

Belirtmek gerekir ki, 1955-1970 döneminde Türkiye’nin ekonomik ve buna bağlı sosyal görüşünde büyük değişiklikler olmuştur. Önce hiçbir ekonomik ve sosyal tercihe dayanmayan, daha ziyade mahalli politik zorlamalarla yapılan yatırımlar; 1962 den sonra, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak

gayesiyle yapılan plân ve programlara uyulmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

1955-1970 döneminde, memleketimizde, önemli şekilde alt yatırımlar yapılmıştır. Karayollarının gelişmesi, ulaştırma aracı adedinde artışlar, limanlar yapılması, liman-karayolu-demiryolu ilgilerinin kurulması, hep önemli adımlardır.

Bu dönemde, önceleri politik dahi olsa, şeker, çimento yatırımları gerçekleştirilmiş; birçok ana yatırımın programı yapılmıştır.

Hele plânlı döneme geçişi takiben, % 7'lik kalkınma hızını sağlamak üzere, kamu ve özel teşebbüs yatırımlarında, plân hedeflerine uygun gelişmeler görülmüştür. İç ve dış tasarruflar toplamı % 20'nin üzerine çıkmış ve sermaye birikimini sağlayan teşvik tedbirleri alınmıştır. Yabancı sermayeye birçok kolaylıklar sağlanmıştır.

Önceleri tarımsal üretimdeki artışa dayanan plân, ikinci dönemde sermaye, ödemeler dengesi açıklarının kapatılmasına, ihracatın teşvikine yönelmiştir. Tabanı ziraate dayanan sanayiye öncelik verilmiş, tekstil ve maden sanayileri gelişmeler göstermiştir.

(Harekete geçme) safhasının tam içinde bulunan memleketimizde bütün kaynakların en iyi şekilde kullanıldığı söylenemez. Son 10 yıl için, ehemmiyetli şekilde yatırımlar yapılmış insan unsurundan tam anlamı ile faydalanılmamaktadır; teknik ve sağlık elemanları yurt dışına kaçmaktadırlar. Yapılan masrafların karşılığı olan sosyal fayda sağlanamamaktadır.

Yatırımların önceliği, verimliliği de her zaman tartışılabilir konulardandır. % 7'lik kalkınma hızının % 3'ü (son yıllarda % 2,5'ü) nüfus artışı tarafından yok edilmektedir; son yıllarda % 7'lik bir hıza da ulaşamamıştır.

Gelişmenin finansmanı da az çok enflasyonla olmuştur. 1955-1958 arasında hissedilir bir enflasyon bütün sosyal kıymet hükümlerinin değiştirmiştir. Enflasyonist gelişmenin sağlayacağı gelir artışları, bütçe gelirlerine aksetmektedir. 1971 yılı gelir bütçesi de enflasyonun tesiri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Harekete geçiş safhasının ne kadar süre devam edeceği bilinmemektedir. Bu devre 40-60 yıl sürebilecektir. Bu devrede, ziraat nüfus şehirlere ve sanayiye kayacaktır; fert başına düşen gelirin de, hiç olmazsa, 750-1000 dolara yükselmesi arzu edilmektedir. Şüphesiz % 7'lik kalkınma hızının da % 10'a yükselmesi ve bu hızın gerçekleşmesi icabetmektedir. Bu suretle

ancak 2000 yılında Türkiye, sanayileşmiş ve (olgunluk çağına girmiş) bir ekonomiye sahip olabilir.

Karma ekonomi nizamının uygulandığı ülkemizde, müteşebbis gurubuna ehemmiyetli hizmetler düşmektedir. Plân yapıcılarının ve icracılarının da, zaman zaman ele geçen çok önemli fonları (örneğin işçi dövizleri gibi) en iyi şekilde kıymetlendirmeleri temenni edilir. Maden ve tarımsal ürünler sanayii, petrol ve turizm memleketimizin gelişme ümitleridir; ithal kalemleri içinde yurttaki istihalleri mümkün olanlar bulunduğuna göre, dış ödemeler dengesi sağlanabilir. Geniş sulama, elektrik yatırımları sanayileşmeyi ve bunun sonucunda, işsizliğin önlenmesini sağlayabilir. Kamu gider ve gelir politikaları ile, bu ekonomik gayeler arasında müsbet ilgilerin kurulması bütün ekonomik ve sosyal gayelerin gerçekleşmesinde en önemli rolü oynayacaktır.

### 3 — Kalkınma Plânlarımızın Finansmanı :

Memleketimiz İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı döneminin sonuna yaklaşmış bulunuyor. Birinci Plân = 1963-1967; İkinci Plân = 1968-1972 yılları arasında uygulanmış ve uygulanmaktadır.

Plân bir zaruretin sonucudur. Mahdut kaynaklardan en verimli şekilde faydalanma zorunluğundan doğmuştur. 1958 yılına kadar yürütülen ekonomik politikanın zararlı sonuçları üzerine plân fikri geliştirilmiştir. Bütçelerin açık finansmanı, enflasyon, dış ticaretin olumsuz fiat etkileri; ülkenin ancak plânlı bir kalkınma ile düzelebileceği fikrini yaymıştır.

Birinci Beş Yıllık Plân, iktisadî ve sosyal meselelerimize 15 yıllık bir dönem içinde bakmaktadır. % 7 lik bir kalkınma hızı için GSMH'nın % 16-21 inin yatırımlara tahsisi, tüketimin azalması gerektiği, âdil bir gelir dağılımı çabası sarfedileceği fikirlerini benimsemiştir. Ülkemiz az gelişmişliğin bütün ekonomik sosyal ölçülerine (işsizlik, millî gelir azlığı, ufak bir sanayi, ticaretin ağırlığı ve kârlılığı, dış ülkelere bağımlılık, hızlı bir nüfus artışı ve beslenme, öğrenim yetersizliği, tarım nüfusunun fazlalığı gibi) sığmaktadır. Plânlama bu çemberi kırmak arzusundan ortaya çıkmıştır. Plânların finansmanları konusuna ayrılan bölümlerin kısalığı her zaman dikkati çekmiştir. Yıllık programlar ve bütçe yılları başlarında çıkartılan bazı vergi kanunları, bu eksikliği önlemektedir.

#### a) Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının Finansman İlkeleri :

i) *Enflasyonsuz finansman* : Yatırımların gerçek tasarruflarla yapılması, açık finansmana baş vurulmaması, tasarruf-yatırım eşitliğinin sağlanması.

ii) *Finansman politikasında fizik denge*: Dar boğazların önlenmesi, dış yatırım mallarına olan ihtiyacın titizlikle hesaplanması,

iii) *Toplam tasarruf hacmi ile finansman ihtiyacı arasında nakdi denge*: Genel bütçe vergilerinin GSMH' ya oranının % 14 den, 1967 de 17,3 e çıkartılması.

Kamu gelirlerinde beklenen artışın sağlanması için, kamu gelirleri sisteminde yapılacak reformlar da, (Kamu gelirlerinin esnekliğe kavuşturulması; bu gelirlerin genel tasarrufu ve çalışma şevkini artırıcı şekillerde olması; enflasyona gidilmiyerek mükellefte güvenin yaratılması; lüks malların vergilendirilmesi vs.) plânda belirtilmiştir. Bunu teminen, vergi yükünün % 14 den, % 17,3'e çıkması gerekmektedir. 1963-1967 plâni "vergi tedbiri" olarak şu hususları ihtiva etmektedir.

- i) Gelir vergisinde azalan amortisman usulünün kabulü,
- ii) Yatırım indiriminin uygulanması,
- iii) Lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi,
- iv) Tarım gelirlerinin vergilenmesi,
- v) İhracatta vergi iadesinin tatbiki,
- vi) Bina-arsa-mahalli idare vergilerinin düzenlenmesi,
- vii) Katma bütçeli idarelerin gelirlerinin artırılması.

b) *İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının Finansman İlkeleri* :

Bu dönemde, ekonomik ve sosyal hedeflere uygun olarak, ekonomik istikrarsızlığa yol açmadan, âdil bir şekilde plânın finansmanı sağlamak ve tasarrufları verimli yatırımlara yöneltmek esas alınmıştır.

Mevcut vergi sisteminin, sosyal açıdan olduğu gibi, ekonomik ve malî yönlerden de yetersizliklerinin giderilmesi ve ihtiyacı karşılayacak niteliğe kavuşturulması prensipleri benimsenmiştir.

Bu arada, dikey ve yatay vergi adâletinin sağlanması, fedakârlıkta eşitlik fikrinin benimsetilmesi, gerçek vergi ödeme gücüne yaklaşılması ve vergi kayıplarının önlenmesine çaba sarfedileceği plâna kaydedilmiştir.

Mevcut vergiler tenkit konusu yapılmakta ve gelir sisteminin beğenilmeyen yönleri de belirtilmektedir.

i) Vergi sistemi içinde vasıtah vergilerin payı % 70 civarındadır. Vergi yükü dağılımında adâletsizlik vardır.

ii) Tahsil edilen vasıtalı vergilerin 1967 de % 42 si, 1972 de % 36 sı ithalâta dayanan vergilerden alınmaktadır. Vergi sisteminin dış ticarete bu derece bağlı oluşu sakıncalıdır.

iii) Vergi sistemi sanayii teşvik etmemektedir. Özel teşvik tedbirleri gerekmektedir.

iv) Vergi İdaresi, vergi kontrolü, vergi kazası geliştirilmek zorundadır. Mükellef ile vergi idaresi ilgileri müsbet şekilde artmalıdır.

v) Vergilerde esneklik sağlanmalıdır.

Bu arada düşünülen vergi değişiklikleri de plâna aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

i) Arazi ve bina vergilerinde yeni bir sayım yapılması ve bu vergilerin ıslahı.

ii) Lüks tüketimin vergilendirilmesi.

ii) Katma Değer Vergisine geçinceye kadar, istihsal vergisinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi,

iv) Karayolları finansmanına, vergilerle katkıda bulunulması,

v) Tarım vergilerinin gözden geçirilmesi,

vi) Vergi yükü ağırlaşması veya hafiflemesi gereken sektörlerin iyi bir şekilde seçimi,

vii) Vasıtasız vergilere ağırlık verilmesi.

Yıllık programlar ile birlikte dikkate alındığında, bu plân ilke ve hedeflerinin, tam anlamı ile bir vergi strüktürü değişimini sağlayacağı ileri sürülemez. Nitekim 10 yıla yakın tatbikat, gelir, servet ve tüketim (masraf) vergilerinin, gelir bütçelerimiz içindeki nisbetlerinin değişmediğini, vasıtalı-vasıtasız vergi oranının 2/3 ve 1/3 nisbetlerini aynen muhafaza ettiğini göstermektedir.

Bir kısmı kanunlaşmamakla beraber, öngörülen vergi ve finansman tedbirleri, ekonomik kalkınmada en önemli malî kaynağı teşkil etmiştir. Bununla beraber, 1970 yılı devalüasyonundan sonra plânın açık finansmanına gidildiği ve bunun sonucu fiatlarda görülen artışların bir enflasyonist gidişe yol açtığı ifade edilebilir.

1971 bütçesinin gelir kalemlerinin bu düşünce ile hazırlandığı anlaşılmaktadır. Aksi halde, 1970 de 28,260 milyon olarak hesaplanan kamu gelirlerinin, 1971 de % 30'a yakın bir artış göstererek 36.150 milyon liraya yükselmesi, % 7 kalkınma hızı gerçekleşse dahi, normal bir ekonomik

düzende mümkün değildir. Gelir sistemine dahil çeşitli esneklikteki vergiler, 1970 ve 1971 yıllarında, kalkınma hızı artışına, enflasyonist gidişe, ithalât imkânlarındaki büyümeğe bağlı olarak fazla hasılat getireceklerdir.

Aşağıda, 1969 yılı gelir tahsilâtı ile, 1970 ve 1971 yılları tahminleri bir arada gösterilmiş, hangi gelirlerden, ne nisbette bir artış beklendiği belirtilmiştir.

Gelirin Nevi	1969 yılı Fiili Tahsilatı	1970 yılı Bütçe Tahmini	1971 yılı Bütçe Tahmini
Gelir Vergisi	5.168	6.750	8.650
Kurumlar Vergisi	1.267	1.800	1.950
Gayrimenkul Değer A. V.	—	—	100
Emlâk Vergisi	220	280	300
Motorlu Kara T. V.	89	150	115
Veraset ve İntikal V.	53	120	100
Emlâk Alım V.	377	575	550
Taşıt Alım V.	—	—	100
Dahilde Alınan İstihsal V.	1.688	2.890	2.500
Dahilde A. Akaryakıt İ. V.	678	1.250	1.700
Tekel Maddelerinden A. İ. V.	2.148	1.700	2.000
Bina İnşaat V.	—	—	125
Kaldırılan Vergiler	4	10	5
İşletme Vergisi	—	—	400
Dış Seyahat H. V.	270	300	—
Spor-Toto Vergisi	—	—	50
Şeker İstihlak V.	730	550	570
Banka ve Sigorta M. V.	838	1.080	1.280
P.T.T. Hizmetleri V.	75	175	90
Nakliyat Vergisi	90	200	225
Damga Vergisi	723	865	1.100
Harçlar	270	315	425
Gümrük vergisi	1.001	1.100	2.000
Akaryakıt gümrük V.	136	175	175
İthalde Alınan İst. V.	1.058	1.150	2.050
İthalde A. Akaryakıt V.	889	1.450	1.200
Ruhtım, Resmi	27	35	40
Vergi Gelirleri Toplamı	19.141	24.060	29.550
Vergi Dışı Gelirler	1.560	1.939	2.050
Özel gelirler	1.890	2.261	4.550
Genel Toplam	22.592	28.260	36.150

1971 yılı Bütçe gerekçesinde yer alan bu cetvel ve son Finansman Kanunu gerekçesi dikkate alındığında memleketimiz için ortaya çıkan (vergi strüktürü değişmesi hedefine uygunluğu tartışılabilir) bazı müşahedeleri belirtmek faydalı görülmektedir.

- 1) Gelir ve Kurumlar Vergisi, memleketimizde oturmuştur; bunların gelirleri son yıllarda hep aynı nisbeti muhafaza etmektedir.
- 2) Tüketim vergileri ve lüks vergilemede sosyal adâlet ilkesi ağır basmaktadır. Ancak, vasıtalı ve vasıtasız vergiler orantısı değiştirilememiştir. Daha uzun yıllar (15-20 sene) bu orantı aynı kalacağı benzemektedir.
- 3) Dış ticarete bağlı vergiler, Müşterek Pazara giriş taahhütlerine rağmen azalacağı yerde artış göstermektedirler.
- 4) Yeni vergiler vergi strüktüründe yer almaktadır; bazı vergiler kaldırılmıştır.
- 5) Sistemde temelde değişiklikler yoktur; servet vergilemesi fikri benimsenmemiştir.
- 6) Açık finansman mutlaka olacaktır. Veya kamu yatırımlarından vazgeçilecektir. Kamu yatırımlarının füzuli ve verimsiz olanları mevcuttur. Kamu gelirlerinin israfından sakınılmalıdır.
- 7) Sistemimizin tarihi gelişimi içinde, birçok verginin kaldırıldığı, birçok yeni verginin konulduğu görülür. Vergilerimizin, 50 yıllık tarihimiz içinde geçirdiği evrim inceleme konusu yapıldığı takdirde, hem ekonomik gelişme ile paralelliğinin tesbiti yapılmış olacak, hem de maliye tarihimizin önemli bir eksikliği giderilecektir.

#### 4 — Devletin gelir hissesinin değişme seviyesi :

Devletin, gayrisafi millî hasıladan alacağı hissenin değişip değişmeyeceği devamlı tartışma konusudur. Bu hissenin (diğer bir deyimle vergi yükünün) bir artış eğilimi gösterdiği şüphesizdir. Hele sosyal anlayış içinde çizilen bir devlet hizmetleri çerçevesi, önce kamu masraflarının, daha sonra devlet gelirlerinin artışlarını zaruri kılmıştır.

Profesör A. Martin ve W. A. Lewis, gelişmekte olan ülkeler için bir vergi modeli çizmişlerdir. Bu modele göre, gayrisafi millî hasılanın % 20 si kamu sektörüne vergi adıyla aktarılacaktır. % 20 nisbetin, çeşitli vergiler arasındaki dağılımı şöyle düzenlenmiştir.



Gelir Vergisi	% 8,0
Arazi Vergisi	% 1,5
Veraset Vergisi	% 0,5
İhracat Vergisi	% 1,0
Gümrük ve İstihsal V.	% 7,0
Diğerleri, ücretler	% 2,0
	<hr/>
	% 20,0

Bu teklif, devlet gelirlerinin gayrisafi millî hasıla içindeki nisbetleri nin de değişmemesi esasına dayanmaktadır. Hemen belirtmelidir ki, her memleket için geçerli bir vergi sistemi uygulaması imkânı yoktur. Örneğin, bizde "ihracat vergisi" mevcut değildir; tatbiki imkânı da çok azdır. Verginin yükleneceği temeller (tax base), ekonomik ve sosyal gelişme ile değişmektedir. Dış ticaretin, şahsi gelirin, istihsalın, arazi değerlerinin gelişmesi, vergi hasılatına da etkilerde bulunur. Ekonomik gelişme, masraf-gelir açığı (expenditure-revenue gap), vergi nisbetlerindeki artışlar, enflasyon, politik istikrar hep vergi strüktürünün değişmesine yol açar. Devlet idaresinin (özellikle vergi toplayan idarelerin) müessiriyeti, mükellef gurubunun vergiye karşı yumuşak tutumu, gelir sisteminin değişmesine imkân verir.

Gelişmekte olan bazı ülkeleri ele alarak, bunlarda kamu gelirlerinin gelişme seyrini incelediğimizde, aşağıdaki müşahedeler elde edilmektedir:

- 1) Bu ülkelerin ekonomik gelişmeleri ve vergilemeleri ile ilgili miktara dayanan bilgiler eksik ve hatalıdır.
- 2) Kamu sektörünün hizmet anlayışı, sadece sosyal ihtiyaçların gelişmesine bağlı kalmayıp, çok defa ideolojik değişmelerden (devletin ideoloji değiştirmesinden) etkilenmektedir.
- 3) Gelişen ülkelerde halkın tasarruf veya tüketim temayüllerininin değişmesinin de sonuca büyük etkisi olmaktadır.

Bu sebeplerle, az gelişmiş ülkeler için belli bir vergi sistemi gelişme modeli çizilmesi oldukça güçtür. Hele, bu ülkeler değişik ekonomik-sosyal karakter arz ediyorlarsa (meselâ; petrol ihraç eden ülkelerle, Lâtin Amerika ülkeleri, Afrikanın yeni devletleri ve Asya devletleri ancak bölgesel yeknesaklığa sahiptirler; bu ülkelerin birbirleri ile mukayeseleri doğru sonuçlar vermez.) çıkacak sonuçlar bir genelleme yapılmasına imkân vermiyecektir.

Yüksek gelirliler arasında bir (örnek ülke) seçilmesi mümkün ise de, düşük gelirliler veya orta gelirliler arasında bir örneğin (sample) bulunması zorluğu ortaya çıkan önemli sorunlardandır. Bunları da, fert başına düşen gelire göre (meselâ, \$ 250 dan aşağı, \$ 250 — \$ 500 arası, \$ 500 den fazla geliri olanlar şeklinde) ayırmak veya İngiliz, Amerika, Fransız etkisi altındaki ülkeler şeklinde tasnif etmek imkânları mevcuttur.

Az gelişmiş ülkeler üzerinde, bütün hata payları dikkate alınarak yapılan tetkikler, vergi ve millî gelir ilişkileri yönünden aşağıdaki sonuçları ortaya çıkarmıştır.

- 1) Vergi sistemi, sosyal ve kültürel tercihlere göre vasıtalı veya vasitasız vergiler üzerine oturtulur. Ekonomik gelişme ve sosyal âdâlet fikirlerine uygun şekilde, ileriye doğru büyüyen bir temayül gösterir.
- 2) Gelişen ülkelerde, ekonominin dışa açık veya kapalı oluşuna göre, vergi sistemi şekillenir. Dışa açık ekonomilerde, dış ticaret sektöründen doğan vergiler önemli hasılat getirirler; bu vergilerin kolay tahsili ve idari külfetinin azlığı tercih sebeplerindedir.
- 3) Az gelişmiş ülkelerde, şahıs başına düşen gelir o kadar azdır ki; devlet gider bütçesini, bu geliri vergilendirmek suretiyle, karşılamak imkân yoktur.
- 4) Ekonomik gelişmenin orta safhalarında, vasıtalı vergiler hâlâ en büyük yer tutarlar. Dış ticarettten doğan vasıtalı vergilerde bir azalma olduğu takdirde, dahilde alınan vasıtalı vergilerde bu azalmayı telâfi edici yönde bir gelişme olur.
- 5) Gelişme devam ettikçe, dış ticarete bağlı vergiler yerine, dahilde alınabilen vergiler geçerler.
- 6) Gayrisafi millî hasılanın fert başına 500 doları aşmadığı ülkelerin hiçbiri, gelir vergilerinden yüksek hasıla sağlayamamışlardır. Gelir vergileri GNP (GSMH) nın % 8 ini aşmamıştır.
- 7) Gelişme devam ettiği sürede, (vergi dışı gelirler hasılatında) bir azalma olacaktır.
- 8) Az gelişmiş ülkelerde, devlet gelirleri açığı, enflasyonla ve dış yardımlar veya borçlanmalar ile kapatma temayülü vardır. Bu ülkelerin, vergi dışı gelirlere bağlılığı fazladır.

5 — Ekonomik Gelişmenin Finansmanı (Masraf-Gelir Açığı)

Ekonomik gelişme sırasında en önemli bir sorun, kamu harcamalarının fazlalığı, gelirlerin yetmezliği ve bütçe açıklarıdır.

İkinci Dünya Savaşından sonra; (a) az gelişmiş ülkelerin, gelişmişlere nazaran daha büyük bir "gelir açığı"na sahip oldukları, (b) gelişme devam ettiği sürede, bu açığın daha fazla arttığı vakıaları tesbit edilmiştir. Bu ülkelerde, kamu yatırımlarının artış hızı, kamu tasarruflarından daha fazla olmuştur. Temel yatırımların, devlet tarafından yapılması zarureti bu açığı büyük ölçüde artıran bir etken olmuştur.

Celişme sırasında artan (masraf-gelir açığının) sebepleri arasında şunlar zikredilebilir.

- Sosyal gelişmeler oldukça, kamu hizmetlerine olan talepler artmaktadır. Bu taleplerin, normal devlet gelirleri ile karşılanması imkânları azdır.
- Gelişme için lüzumlu olan tasarruf hacmini, enflasyonsuz veya dış yardımsız sağlama imkânı çok hudutludur.
- Devletin rolü, ekonomik gelişme sırasında değişmektedir. Sosyal ve politik ihtiyaçlar o derece artmaktadır ki, mevcut vergilerin matrahlarını ve nisbetlerini değiştirmek, gelir elâstikliği olan konulara yönelmek gerekmektedir.

Masraf-gelir açığının, iç ve dış borçlanma ve yardımlar yoluyla kapatılması bir diğer finansman yoludur. Bunlar yapılamazsa, enflasyon yolu açıktır; para arzındaki mecburi artışlar, bazı hallerde piyasa ihtiyaçlarının karşılanmasında ve ekonomide para dışında kalmış bazı kesimlerin parasal ekonomiye girmelerinde rol oynar.

Masraf-gelir açığının, en iyi kapatılması yolu, şüphe yoktur ki, vergi bünyesinin değiştirilmesi, belli vergilerin matrahının ve nisbetinin artırılması ve bu yolla büyümenin ve gelir artışının sağlanması şeklindedir.

a) *Japonya'da vergi bünyesinde değişmeler :*

Japonya, gelişmiş bir ülke olarak vergi bünyesi değişmelerini yansıtan çok iyi bir mısaldır. Son 100 yıl içinde her çeşit gelişme merhalesini geçirmiş olan bu ülke, halen modernleşmiş ve yüksek bir kalkınma hızına ulaşmıştır.

Bu ülkede kullanılan başlıca "vergiler" in son 100 yıl içinde geçirdiği safhalar şöyledir:

Yıllar	Gümrük vergileri %	Tekel, muamele istihlak vergileri	Vasıtalı vergiler top.	Vasıtasız vergiler toplamı	Arazi vergisi	Şahsi gelir vergisi	Ticari faaliyet vergisi	Diğer gelirler
1875	3.3	5.0	8.3	83.4	83.4	0	0	8.3
1888	7.7	30.7	38.4	57.3	53.8	1.5	0	6.3
1908	10.0	52.1	62.1	34.7	20.9	7.9	5.9	3.2
1921	10.1	50.3	60.4	34.2	7.4	20.0	6.8	5.4
1935	12.6	51.0	63.6	34.3	4.8	21.4	3.1	2.1
1941	1.8	31.9	33.7	64.1	0	29.7	34.4	2.2
1949	0.1	43.5	43.6	54.1	0	44.4	9.7	0.0
1961	5.8	42.4	48.2	51.7	0	20.4	31.3	0.1

Japonya'nın vergi sistemindeki gelişmeler aşağıdaki merhaleleri göstermektedir.

- 1) Dış Ticaret sektörüne bağlı vergiler, ekonomik gelişme sırasında, millî gelir artışından daha hızlı bir artış temposu göstermiştir. Tarife nisbetlerindeki düşmeler dahi bu hızlı tempoyu etkilememiştir.
- 2) Başlangıçta ziraat sektörüne yüklenen vergiler, daha sonra süratle tüketime yönelmişlerdir.
- 3) İkinci Dünya Savaşına kadar, ticari faaliyetlerden ve şahsi gelirlerden alınan Gelir Vergileri fazla önemiyetli değildi. Bu vergilerde 1941 den sonra çok önemli artışlar olmuştur. Buna karşılık Arazi Vergisi önemiyetini tamamen kaybetmiştir.
- 4) Gelişme süratlendikçe, vasıtasız vergilerde artış olmuştur. Halbuki, iki dünya savaşı arasında Japonya'nın vergi sistemi büyük nisbette vasıtalı vergilere dayanmakta idi.

Netice olarak anlaşılmaktadır ki; vasıtalı vergilere ilk merhalede çok az önemiyet verildiği halde, gelişmenin ortalarında, vasıtalı vergiler ağırlıklarını hissettirmekte; ülke modernleştikçe vasıtasız vergiler (bu defa arazi vergisi yerine, gelir vergisi geçmek suretiyle) ağırlık göstermektedirler.

## 6 — Ekonomik Gelişmenin Finansmanın İdeal Şekli :

Her memleket için geçerli bir (vergi bünyesi) gelişmesi teorisini belirtmek mümkün değildir. Birçok istisnalar vazetmek suretiyle böyle bir gelişme seyri izah edilebilir. Her ülke için birbirine uygun rakama dayanan bilgiler temini de güçtür. Bölgesel hususiyetler de ayrıca ehemmiyet arzederler.

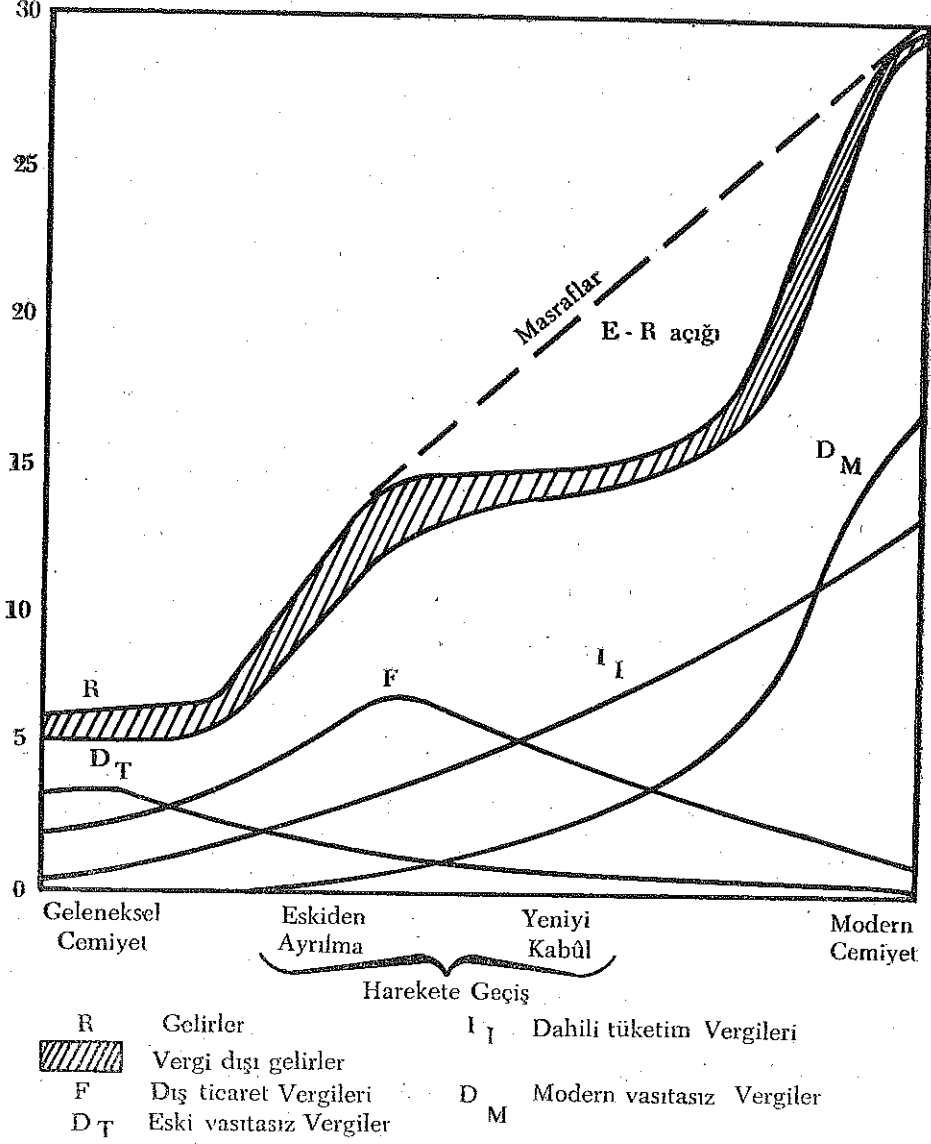
Gelişme sırasında kullanılacak vergi sisteminin ideal şekli; değişmez bir klâsik şekilden ziyade, her değişen hadiseden faydalanan bir değişir trend'i ifade eder. Diğer bir ifade ile; arzu edilen, istenilen bir sistemin belirtilmesidir.

Aşağıdaki (2) tablo, gelişme sırasında vergilerin ve devlet giderlerinin gelişme temayüllerini belirtmektedir.

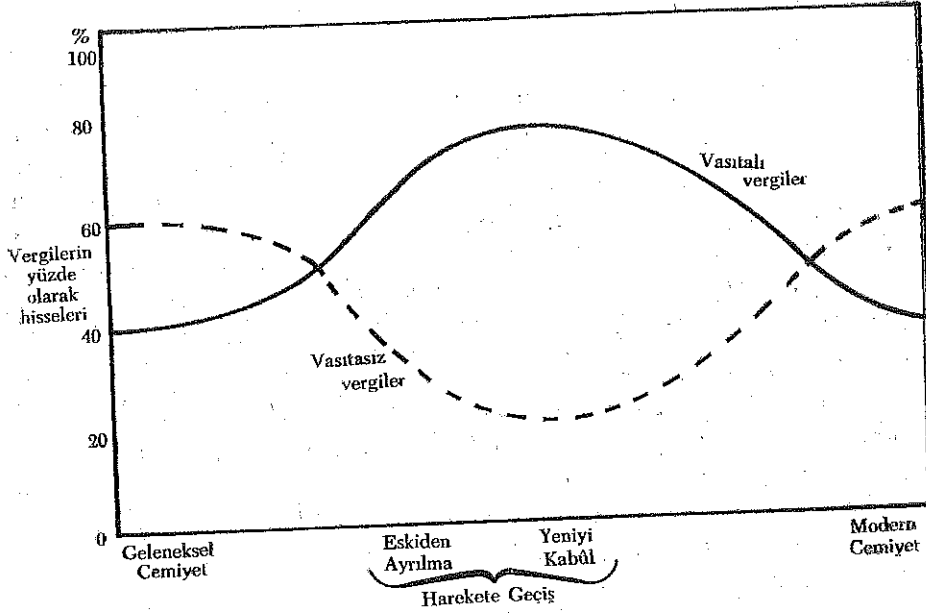
Bu iki tablo, yapılan birçok araştırmanın sonunda çizilebilmiştir; tablolara temel olan fikirler ve müşahedeler şöyle özetlenebilir.

- 1) Geleneksel cemiyetin gelirleri, vergi dışı gelirlere ve arazi-bina, hayvanlar, zirai ürünler üzerine konulan vasitasız vergilere dayanır. Zaman zaman şahıstan alınan (bizde yol vergisi gibi) direkt vergiler görülür.
- 2) Modern cemiyete doğru gelişme sırasında, bu çeşit vergilerin hasılatı azalır; bu vergilerin dayandığı millî gelir kalemlerinde de azalmalar olur.
- 3) Eskiden ayrılma (yeniyi kabul) devrelerinde, vasıtalı vergiler önemli rol oynarlar; vasıtalı / vasitasız vergilerin oranı büyür. Memleketin dış ticaret sektörünün (bilhassa ithalâtın) ehemmiyeti arttığı ölçüde, vasıtalı vergilerin hissesi de artar; yükselir.
- 4) Dış ticarete bağlı vasıtalı vergiler, modern cemiyete doğru gelişme sırasında bir azalma gösterir. Bu vergilerin (take—off==) "harekete geçiş" safhasında çok önemli rolleri vardır.
- 5) Eskiden kalma vasitasız vergilerin rolleri azalır. Servet vergilerinin (insan, hayvan ve gayrimenkullerden alınan vasitasız vergiler) modern cemiyette rolleri çok azdır.
- 6) Gelişmenin orta safhalarında, dış ticaret sektörü çok süratle bir artış gösterir; istihlâk ve muamele vergileri de artar; ancak modern cemiyete doğru gelişme devam ettikçe, "modern vasitasız vergiler"deki artış hızı, vasıtalı vergilerin artış hızından daha süratlidir.

*Vergi bünyesinin, gelişme sırasında değişmesi*



*Vasıtalı ve vasıtasız vergilerin, gelişme dönemleri içinde değişmesi*



- 7) Vergi sistemi, gelire dayanan bir esneklik kazanmıştır. Modern cemiyetler, gelir ve kurumlar vergilerinin üstünlüklerinden faydalanırlar; bu vergilerin müterakkiye tahammülü, bazı istisna ve muafıklarla donatılarak sosyal adâlet ilkesine uydurulabilmesi (verimlilik ve vergi adâleti) gibi iki önemli vergileme prensibinin tatbikine imkân vermektedir.
- 8) Modern cemiyet, artık kendi iş kaynaklarına dayanan vasıtasız ve vasıtalı vergilerden faydalanır. Dış ticaretin vergilendirilmesi sonunda hasıl olan gelirlerde çok büyük azalma olmaktadır.
- 9) Özetlemek gerekirse; vergi sisteminin dayandığı sektörler şöyle sıralanabilir. (a) Tarım, (b) Dış ticaret, (c) tüketim harcamaları, (d) gelir vergileri.

Genel hatları ile, ekonomik ve sosyal gelişmelere paralel olarak, vergi sistemi de değişmektedir; bu sistem gelişmesi yeknesaklık arzmemekle beraber, birçok memlekette kısa veya uzun devrelerde benzerlikler de görülebilmektedir.

#### 7 — Gelişme Sırasında Vergi Bünyesi Değişiklikleri :

a) Millî gelirleri az olan memleketlerde, vergi sisteminin geliştirilmesi imkânları da mahduttur. Zirai sektöre dayanan bir ekonomide, gelir vergisi tatbiki güçlük göstereceğinden, arazi vergisinin önemli katkı görülür. Vergi tahsilatında, (nakdi) usuller yerine (aynî) usuller görülür. Arazinin verimi ve buna dayandırılan vergilerde takdir metotları uygulanır. Bununla beraber, mükellefin beyanı ve değerlendirmesi yollarına da gidilebilir.

Zirai sektör dışında kalan, küçük imalâtın ve fabrikasyonun, vergilendirilmesinde, şuurlu bir uygulama görülür; daha ziyade büyük sanai üretimin ve belli başlı sanayi tüketim mallarının imalatçı seviyesinde vergilendirilmesi bahis konusudur. Perakendecilerin vergilendirilmesi, katma değer veya yayılı muamele vergileri tatbiki imkânı yoktur. Devlet teşebbüslerinin fiat politikası yoluyla, vergi yaratmaları; bilhassa sigara ve içki monopolleri vasıtasıyla gelir sağlanması yoluna gidilir.

Şahsi gelir vergisi, sedüler sistemi benimsemiştir. Bütün gelir kaynaklarının vergilendirilmesi yerine, belli kaynakların vergilendirilmesi bahis konusudur; neticede müterakki tarife tatbikatı tesirsiz kalacaktır. Ücretten alınan gelir vergisi, ticarî faaliyetten alınana göre daha doğrudur; büyük firmaların memur ve müstahdem vergileri çok halde gizlenebilmektedir. Yeter muhasebe usulleri olmadığından, gelir tahmini usullere (ortalama kâr veya satış usullerine) göre takdir edilir. Bu durumda; gelir vergisi satışa dayandırıldığı için, satış vergisi tesirleri gösterir.

Belirtmek gerekir ki; geliri, masrafı ve net serveti vergilendiren bir sistemi yaratmak kabildir; bu sistem mükellef beyanı esasına dayanacaktır. Gelir tarifi tam olarak yapılacak, masraf vergileri ve net servet vergisi ile ilgisi kurulacaktır. Net servet vergisinin mevcudiyeti, gelir vergisi idaresini kuvvetlendirmekte ve ve sermaye gelirin rahatlıkla beyanını temin etmektedir. Gelir vergisinde başarısız olan ülkeler dahi, net servet vergisi tatbikatında başarı sağlayabilirler. Vergi beyanına ilâveten, vergi ödemeleri de zayıflık gösterebilir.



Bu hallerde, vergi cezası sisteminin geliştirmesi düşünülebilir; vergi idaresinin müessiriyeti bu cezalara bağlıdır. Gelişmiş batı ülkelerinde vergi mahkemeleri, beyan ve ödeme doğruluğunun sağlanmasında çok önemli rol oynamışlardır. Şüphesiz kültürel ve ahlâkî gelişmenin de ih-mâl edilmez tesirleri olmuştur.

Bu güçlükler dikkate alınarak, vergi bünyesi geliştirilebilir. Muha-sebe sisteminin, vergi idaresinin ve malî kazanın büyük rolleri olacaktır. Ayrıca; mükellefe doğru beyanda bulunmak veya takdir işlerinde açıklık-dürüstlük yolunu seçmek, şartlarını hazırlamak ve vergi kaçırma imkânla-rını azaltmak, suretiyle de gelişme sağlanabilecektir.

Bu dönemde, mal ve hizmet vergilerine ağırlık verilir; vergi idaresi-nin geliştirilmesi için, gelişmiş ülkelerden kopya etme usulleri denenir. Ge-lişmiş ülkelerden alınan vergi tekniklerinin iyi şekilde kullanılması müm-kin olmamakla beraber, bazı vergiler (adâlet ve verimlilik) ilkelerine uy-gun şekilde uygulanır. Geçinme endekslerini ve hayat standartlarını dik-kate alarak konulmuş olan (lüks vergiler), müterakki bir vergilemeye im-kân verir; bu vergiler ile ekonomik gelişme ilgileri kurulur; müterakki gelir vergisinin yetersizliği bu suretle önlenir.

Dış ticaret sektörünün vergilendirilmesi ise, ihraç ve ithal mevzuu malların kolay belirlenmesi sebebiyle gayet verimlidir; ithâl limanlarının ve depoların belli oluşu ve kaçakçılık yollarının bilinmesi sebepleriyle vergi rahat tahsil edilir. Gelişen ülkelerde ithâl malları çok defa lüks veya yarı lüks mallardır; bu sebeple bunlardan yüksek tarife dahilinde vergi tahsili kabildir. Bu memleketlerde yiyecek, giyecek ve mesken sa-nayii mevcuttur; bunların sadece lüks sayılacak çeşitleri ithâl konusudur. İhraç vergileri ise, bazı, zirai ve madensel ürünlerden alınır; faydalı yön-leri vardır.

b) Daha sonraki dönemlerde; ekonomik teşkilâtlanma tamamlan-mış, istihsal ve satış işletmeleri büyümüştür. Sanayi sektörü geliştikçe tam-çalışma sağlanmakta ve şahsi gelir vergisi daha kolay uygulanabilir şekle-dönmektedir. Özel teşebbüslerin gelişmesi, muhasebe tekniklerinin iler-lemesi sonunda iş+teşebbüs gelirlerini vergileme kolaylaşmaktadır. Glo-bal gelir vergisi tatbikatı gelişmektedir. Eu suretle, ekonomik gelişme sonucu, vasitasız vergilerin hissesinde bir artış olmaktadır. Verginin mat-rahı genişlemektedir. Para birimi ile ölçülen gelir ve istihsal faaliyetleri ve bunların sonucu gelir ve gider akımları, hep hazineye vergi şeklindeki hasılatın girmesine yol açmaktadır. Vergi, bir tarattan gelire, diğer taraf-tan masrafa (firmalara ve ev sarfiyatına), masraflarla beraber hasılatı; nihaî tüketim malları ile beraber ham maddelere dayandırılabilir.

Bu suretle çeşitli vergilerden kurulu sistemler ortaya çıkmaktadır. Az gelişmiş ülkeler için hayal olan bazı vergi nevilerinden faydalanmak kabildir. Çok defa (idari güçlük) endişesi ile bazı kaynaklar ihmâl dahi edilebilir; meselâ "sermaye kazançları" vergi dışı bırakılabilir.

Gelişmiş ülkelerde vergi reformu ve idaresi bir arada düşünülür. Modern ekonomik gelişmeler, gelirin vergilendirilmesi için pek çok karışık hükmün getirilmesine yol açar. Vergi mükelleflerinin eşit şekilde vergilendirilmesi fikri; eşit geliri olan fakat bu geliri değişik kaynaklardan sağlayan kişiler için değişik hukuki formüller ortaya konulmasına sebep olmuştur. Vergi bünyesinde, büyük anonim şirketlerin önemli yerleri vardır. Amortismanlar, sermaye kazançları, veraset ve intikal vergisi tabikatında gelişmeler olmuştur. Bugünkü vergi idaresinin başlıca problemleri de; sermaye kazançlarını en iyi şekilde vergileme veya vergi kaçakçılığını kontrol etmede müessiriyetin nasıl sağlanabileceği hususlarıyla ilgilidir.

Gelişmiş ekonomilerde, vergi plân'lamasını yapanlar, değişen ekonomik bünyeye en iyi uyacak vergi sistemi üzerinde devamlı çalışırlar. Vergi idarecileri de, mükelleflerin vergi kaçırmada buldukları yeni usulleri karşılamaya gayret ederler.

Bu dönemde, tüketimden alınan (regressive) vergiler yerine, gelirden alınan (progressive) vergileme geçmiştir. Bunun sonucu, müessir bir vergi idaresi teskilatlanması ortaya çıkmıştır. Vasıtalı vergilemede bir azalma görülmektedir. Vasıtalı ve vasıtasız vergiler orantısı değişmiştir. Bütün vergilerin, gayrisafi millî hasılaya (GNP) oranı artmıştır. Gelir vergisi, ekonominin yapısına da uydurulmuştur. Bu vergi, (vergilerin mahallileşmesi) ne de imkân vermektedir; buna rağmen merkezi idare, bu vergiyi mahalli idarelerle paylaşmaktan sakınmaktadır.

Gelir vergisi, muafiyetleriğ istisnaları, geçim indirmii, müterakki tarifesi, global-sedüler ayırımı, yatırım indirimi, aile gelirinın toplanması veya bölünmesi esaslarını benimsiyerek ve bilhassa vergi nisbetlerinin değiştirilmesi imkânlarını vererek, ekonomik ve sosyal etkileri görülen ideal bir vergi şekline dönüşmüştür. Gelişmiş ülkeler, bu verginin bütün imkânlarını en iyi şekilde kullanmaktadırlar.

#### Özet :

1 — Ekonomik gelişme sırasında vergi bünyesi de değişmektedir; vergi sistemi ekonomik gelişme ile geliştirilmek ve arada paralellik sağlanmak zorundadır. Gelişmenin ilk safhasında vasıtasız vergilere (emlak

ve mülk vergilerine) dayanan vergi sistemi; daha sonra ithalâta ve tüketime, diğer bir ifade ile vasıtalı vergilere dayanmaktadır. Modern ekonomilerde ise vasıtalı vergilerin rolü azalmış ve gelir vergileri önem kazanmışlardır.

2 — Vergi sistemi, ekonominin plânlı veya plânsız kalkınma tercihlerine göre değişiklik gösterir. Yatırım fonlarının, kamu veya özel teşebbüslerce daha verimli kullanılmasına göre tercihler değişir. Plânlı ekonomik kalkınmada, finansman kaynakları (iç ve dış tasarruflar ve özellikle vergi sistemi) de merkezi idarece plânlanır ve programlarla yıllık vergi değişiklikleri yapılır.

3 — Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için “yeknesak bir vergi sistemi” çizmek mümkün değildir; ekonomik gelişme sırasında genel eğilimler tesbit edilebilir. Gelişmelerini tamamlamış ülkeler arasında dahi, gelirin veya tüketimin vergilendirilmesi konusunda değişik tercihler yapılmaktadır; Birleşik Amerika geliri vergilendirdiği halde, Fransa ve Almanya’da tüketim vergileri önemli gelir sağlamaktadırlar.

4 — Gelişmekte olan ülkelere (harekete geçme safhasından) itibaren görülen (masraf ve gelir açığı) normal karşılamak gerekmektedir. Yatırımlar için lüzumlu fonları vergi gelirleriyle ve normal vasıtalarla karşılamayan devletler, açık finansman yollarına, (enflâsyona) veya dış borçlanmaya gitmek suretiyle, gider-gelir denkleğini sağlayabilirler.

5 — Ekonomik bünye değişikliği ile vergi sistemi değişikliğinin hangisinin öncelik alacağı sorunu halledilememiştir. Ancak, vergileme yolu ile ekonomik fonları kamu sektörüne aktarırken, bu fonların fuzuli şekilde istimalinin önlenmesi ve vergi sisteminin ekonomik kalkınmayı teşvik edici unsurları ihtiva etmesi faydalı görülmektedir.

6 — Şüphesiz, politik sistem tercihleri de hem ekonomik, hem de mali bünyeye tesir eder. Kapitalist ve sosyalist ülkelerin vergi sistemleri değişiktir; ekonomik gelişme sırasında kullandıkları vergi tercihleri de farklı olmaktadır.

#### Sonuç :

1 — Gelişen ülkeler, vasıtalı vergiler yerine gelir vergilerini tercih etmektedirler. Vergi sistemlerindeki gelişme de bu yöndedir. Bunun başlıca sebebi, gelir vergilerinin ödeme gücüne tam uyması ve verimlilik yönünden de ağır basmasıdır. Vasıtalı vergilerin (regressive) tesiri; yiye-

cek, giyecek, ilaç ve mesken istisnasına, lüks tüketimin aşırı vergilendirilmesine rağmen önlenememiştir.

2 — Ekonomik gelişme devam ettikçe, fertlerin vergi yükleri ağırlaşmaktadır. Önce vasıtasız, daha sonra vasıtalı vergiler, nihayet servet vergileri bu yükün ağırlığını hissettirmektedir.

3 — Gelişmiş ekonomilerin dışa dönüklüğü (openness) arttığı halde, dış ticaret vergilerinin nisbeti fazlalaşmamaktadır. İthalâta dayanan vergilerin nisbetleri düşmekte ve ithal imkânları artmaktadır. Gelişmiş ülkeler ihracat vergileri almak yerine, ihracatı teşvik edici vergi tedbirleri (vasıtalı vergilerin ihracat sırasında iadesi gibi) geliştirmişlerdir.

4 — Az gelişmiş ülkelerde hasılatları düşük olan vergi benzerleri (sosyal sigorta ve emekli kesenekleri), gelişme sırasında artış eğilimi gösterirler. Gelişmiş ülkelerde, sosyal sigortalar yaygınlaşmış, nisbetleri artmış ve bu gelirler vergi yükü hesaplarında önemli rol oynamaktadırlar.

5 — Başlangıçta çok ehemmiyetli vergilerden sayılan eski servet vergilerinin hasılatları, gelişme süresinde azalmaktadır. Hernekadar ülkede birçok kişide servet birikimi görülmekte ise de, (bina-arazi-servet vergilerinin hasılatı) hiçbir zaman gelir ve tüketim vergilerinin esnekliğini gösterememektedir.

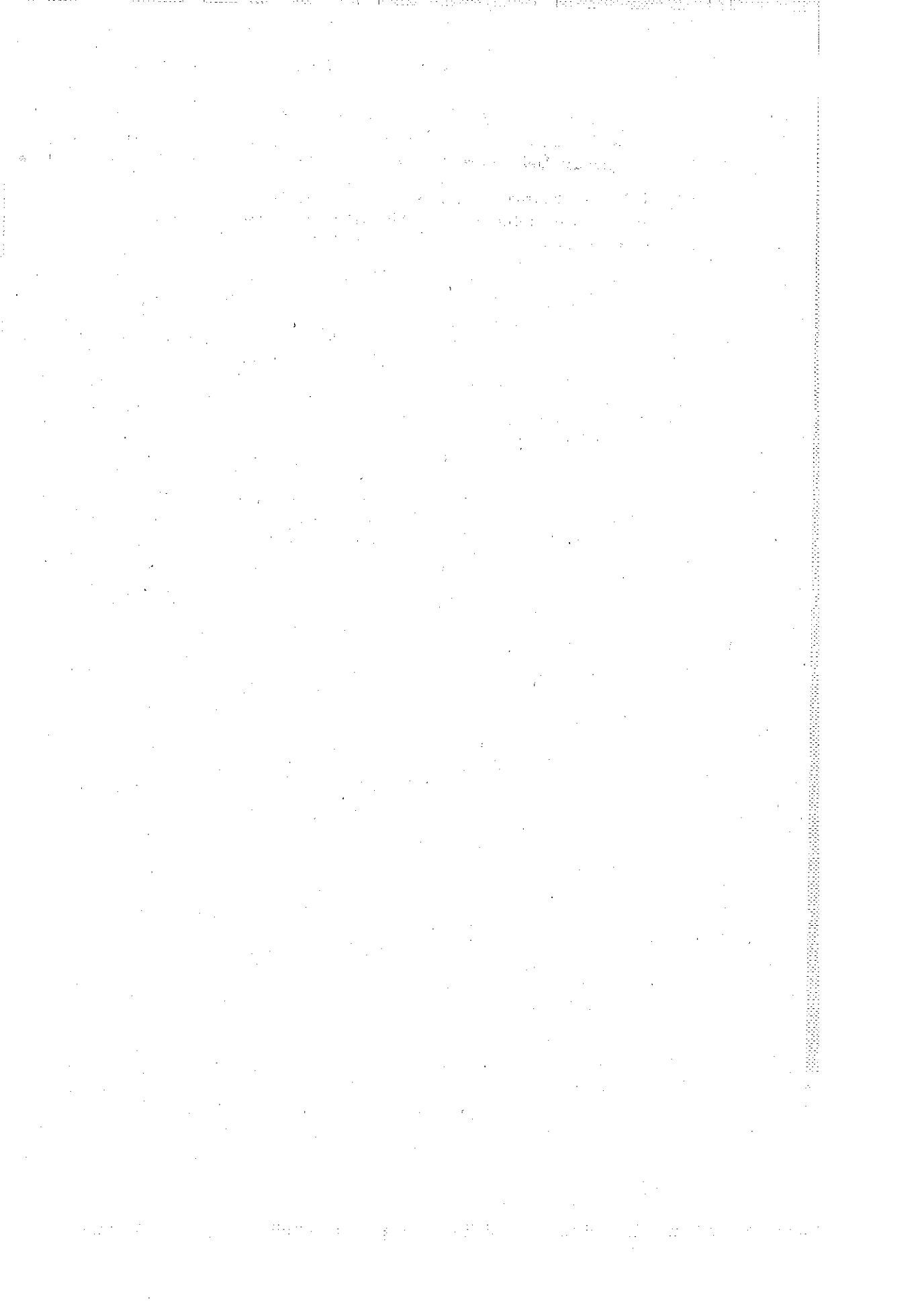
6 — Gelişmekte olan ülkeler, tüketim vergilerinde genellikle, idari kolaylıktan istifade etmek düşüncesiyle tek kademeli-toplu muamele vergilerini tercih etmişlerdir. Gelişen ülkeler ise yayılı muamele vergilerine ve bilhassa Katma Değer Vergisine yer vermişlerdir.

7 — Gelişmiş ülkeler, vergi gelirlerini (merkezi ve mahalli idareler arasında) iyi bir şekilde tevzi etmişlerdir. Mahalli idarelere bırakılan pek çok hizmet konusunun finansman imkânı da bu suretle sağlanmaktadır. Az gelişmiş ülkeler ise, özellikle, vergi gelirlerini merkezileştirmişler ve vergi politikasını ve idaresini tek elden (merkezden) idareye yöneltmişlerdir.

8 — Gelişen ülkelerde vergi idaresinin kifayetsizliği en önemli sorunlardan biridir. Vergi idaresini, vergi incelemelerini ve vergi kazasını geliştirme çabaları yetersizdir.

9 — Ekonomik gelişme sırasında vergi sisteminde değişmeler olması zaruridir. Memleketimiz için ortaya çıkan birkaç neticeyi de işaret faydalı görülmüştür:

- a) Vergi sistemimiz, ekonomik gelişmeği yakından izliyememektedir. Buna rağmen son yıllarda, ekonomik gelişme ile vergileme bağları kuvvetlendirilmektedir.
- b) Plânların finansmanlarında kullanılacak vergi tedbirleri bir sistemden yoksundur. Plânlı vergi tedbirleri, ekonomik gelişmeği hızlandırabilir.
- c) Bütçelerin açık finansmanı (enflasyon) bir vergi aracı gibi etki yapmaktadır. Fiatlar genel seviyesindeki mutedil artışlar (% 5-10 arası) gelişmekte olan bir ülke için normal sayılabilir.
- d) İthalata bağlı vergilerden çekinmemelidir. Bu vergiler verimlidir, tüketimi sınırlandırır; yerli sanayi korurlar.
- e) Avrupa Müşterek Pazarına girişimiz sonucu, ithalat vergilerinde azalma olacaktır; bu azalmaları telâfi edecek tedbirlerin alınması zamanı gelmiştir.
- f) Vasıtalı ve vasıtasız vergiler oranısı daha bir süre düzelemezdir. Ekonomik gelişme sonucu, şirketleşmeler görüldükçe, gelir vergileri hasılatı artacaktır.



# İŞLETME VERGİSİ ve TATBİKATI

Mehmet BAYRAM

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali  
Kontrol Genel Müdür Yardımcısı

## I — GİRİŞ

Geride bıraktığımız 1970'in Türk Kamu Oyunu en çok etkileyen ve ileride etkilemekte de devam edeceğe benzeyen malî olaylarından birisi ve belki de en önemlisi İşletme Vergisinin yürürlüğe konuluşu olmuştur.

Kamu oyunda İşletme Vergisine karşı gösterilen bu tepkilerin neticeleri, 1318 sayılı Finansman Kanunu bütünü ile ele alındığında, kamu oyunu meydana getiren grupların bir anlamda siyasal karar organları karşısındaki müesseriyet derecelerini ortaya koymuştur.

İşletme Vergisi belli bir nüfus sayısı üstünde kalan belediye kuruluşları dahilinde faaliyet gösteren işletmelere ilişkin herhangi bir muafiyet ve istisna bile tanımayan bir vergi olmasına rağmen, başka bir deyişle, nüfusu 30 bini aşan belediyeler dahilinde yaşayan bütün gerçek ve tüzel kişilerin harcama güçlerinin vergilendirilmesini amaç edinmesine rağmen, söz konusu vergiye karşı en büyük direnç ticaret ve sanayi kesiminden gelmiştir. Bu nedenledir ki, bahis konusu vergi Kanunu 10.8.1970 tarihli resmî gazete ile yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girdiği halde, bilindiği üzere, müteaddit ertelemelerden sonra 15 Aralık 1970 tarihinde uygulanmasına geçilmiş bulunmaktadır.

Hattı zatında İşletme Vergisini ödeyenler, vergi mevzuuna giren emteayı satın alanlarla yine kanunda vergilendirilmesi öngörülen hizmet işletmelerinden faydalananlar olmasına karşılık, İşletme Vergisini kesip vergi idaresine ödemek yükümlülüğünde bulunan ticaret ve sanayii erbabının tepkileri büyük olmuştur ve olmağa da devam etmektedir. Bunun açık anlamı, vergi konusuna giren emtea ve hizmetlere olan toplam tale-

bin düşmesi ve bu suretle işletme cirolarının menfi yönde etkilenmesi suretiyle, carî kâr hadleri muvacehesinde, ticaret ve sanayii kesimi kârlarının azalması endişesi olduğu kadar, söz konusu kanun uygulamasının vergiye tâbi işletmeleri büyük bir formalite güçlüğüne itmiş olmasıdır.

Finansman Kanunu, işletme vergisine ilâveten dört ayrı mükellefiyet nev'i ihdas etmiş ve evvelce mevcut altı vergi nev'inde de önemli değişiklikler yapmıştır. Ne var ki, yeniden getirilen ya da değiştirilen bu vergiler bir tarafa bırakılarak, akademik ve ticaret çevrelerindeki eleştiriler İşletme Vergisi üzerinde konsantre olmuştur.

Diğer taraftan İşletme Vergisinin gerçek mükellefleri, nihâî olarak bu vergiyi ödemek durumunda bulunan kamu oyu kesimi, vergiye karşı fazla bir tepki göstermemiştir. İşletme Vergisi gerçek mükelleflerinin böyle bir davranış içinde bulunmaları, bu ve buna benzer mükellefiyetleri benimsedikleri ve tasvip ettikleri anlamına gelmez. Bu durum, olsa olsa ülkemizdeki kamu oyunun, malî hâdiseler ve piyasa olayları karşısında yeteri kadar duyarlı olmaması ve piyasa fiatlarına yansıyan vergileri de mücerret bir "hayat pahalılığı" şeklinde karşılamasıyla izah olunabilir. Bu şekilde, konuluş gerekçesi ve amacı ne olursa olsun, ülkemizde İşletme Vergisi ödemeyecek herhangi bir aile ünitesi düşünebilmek olanağı mevcut değildir.

Buraya kadar olan giriş mahiyetindeki kısa izahatımızda, İşletme Vergisine karşı olan kamu oyu duyarlığına değindik. Bu şekildeki açıklamalarımızı, İşletme Vergisinin ve bu vergiye yöneltlen eleştirilerin faydalı veya faydasız, ya da haklı ve haksız olduğu tartışmasının dışında anlamak lâzımdır.

İşletme Vergisinin ne olduğu ve ne olması gerektiği; bu verginin olumlu ve olumsuz tarafları ile halihazır uygulamaların ışığı altında ak-sayan yanları; teoride ve uygulamada rastlanan satış vergileri yelpzesi içindeki yeri; ülkemizde harcamalar üzerine konulan vergilerin kısa tarihçesi ve bu vergiden beklenen amaçların realize edilip edilemeyeceği gibi konulara müteakip kısımlarda değinilecektir.

## II — SATIŞ VERGİLERİ

Ülkemizde 1318 sayılı Finansman Kanunu ile bir kısım malların perakende ticareti ve bazı hizmet işletmeleri üzerine konulan İşletme Vergisinin mahiyetinin iyice belirlenmesi ve açıklığa kavuşturulması ama-



ciyle, tecride ve bir kısım ülkelerin uygulamasında rastlanan satış vergilerine kısaca değinmek istiyoruz.

Bilindiği üzere, kamu ekonomisinin finansman kaynaklarından başlıcası vergidir. Günümüzde rastlanan vergilerin adı ve mahiyeti ne olursa olsun, "hizmetten yararlanma" ve "iktidar" ilkesi olarak ikili bir ayırımı tâbi tutulan vergileme ölçüleri ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle beraber, bütün vergiler fertlerin gelirlerinin bir kısmının kamu ekonomisine aktarılmasını sağlamaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergileri bu gelirlerin elde edilmesini müteakip, mülkiyet vergileri gelir birikiminden başka bir şey olmayan servetlerden veya bu servetlerin intikâlinden ve satış vergileri de gelirlerin harcanması sırasında alınmaktadır. Resim ve harçlarda hizmetten yararlanma ilkesi altında ve yine ferdi gelirlerin bir kısmının Devlet kesimine aktarılmasını temin etmektedir.

Modern vergiciliğin extra - fiskal fonksiyonlarından olan sosyal fonksiyonunu en olumsuz biçimde yansıtan satış vergilerine veriminin yüksek, tahsili kolay, vergi idaresi ile vergi mükellefini karşı karşıya getirmeyen ve bu nedenle mükelleflerce az hissedilen bir vergi türü olmaları hasebiyle, hükümetlerce sık sık başvurulmuş bulunmaktadır.

Satış vergilerinin, bir ülkede yapılan alışverişler sırasında bahis konusu olması nedeniyle, bu vergilerin iyi bir şekilde uygulanabilmeleri ve verimliliklerinin yüksek olmaları için, uygulanacağı ülkedeki üretim ve ticarî faaliyetlerin paralı işlemlere dayanması gerekmektedir<sup>1</sup>.

Teoride satış vergileri, her birisi kendi içerisinde özellikleri itibariyle talî kısımlara ayrılmak üzere, iki ana grupta toplanmaktadırlar :

- A — Belirli malların satışını vergi konusu yapan özel satış vergileri;
- B — Ekonomideki bütün satışları veya ekonomik faaliyetlerin belli bir aşamasına konulan genel satış vergileri.

Özel satış vergileri, tarihî gelişim bakımından genel satış vergilerine göre daha eskidir. Bu vergiler, genellikle, vergilendirilmesi kolay, sürümü yüksek ve talep elâstikiyeti zayıf olan malların satışı üzerine konulmaktadır<sup>2</sup>. Ülkemizde ötedenberi uygulanmakta olan şeker istihlâk vergisi bunun tipik bir misalidir.

Genel satış vergileri, eski zamanlarda da uygulama olanağı bulmuş olmakla beraber, vergi sistemleri içindeki ağırlıklarını Birinci Dünya

1) Prof. Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

2) Kenan Bulutoğlu, adı geçen eser.

Harbi ve müteakip yıllarda hissettirmişlerdir. Bu verginin tatbikatında, vergileme konusu malların birer birer sayılması yerine, genellikle vergilendirilmesi istenilen ekonomik işlemler tanımlanmakta ve üretimin hangi aşamasının vergilendirildiği ortaya konulmaktadır. Vergi mevzuu dışında tutulan ürünler teker teker belirtilmektedir<sup>3</sup>.

Genel satış vergileri, vergilendirilen üretim aşamalarının sayısına göre :

- a) Toplu satış vergileri (tek aşamalı);
  - b) Yayılı satış vergileri (çok aşamalı);
- olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

Keza toplu satış vergilerini toptan satış vergileri ve perakende satış vergileri; yayılı satış vergilerini de ciro vergisi ve katma değer vergisi olarak kendi içlerinde ikiye talt gruba ayırmak, Maliye ilmi ile meşgul olanlar arasında âdet olmuştur.

Toplu satış vergileri, vergi mevzu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar uzanan aşamalardan sadece bir aşaması üzerine konulan bir satış vergisi türüdür. Toplu satış vergilerinin, genel ciro vergisi uygulamasından doğan güçlükleri bertaraf etmek üzere geliştirildiği belirtilmektedir<sup>4</sup>.

Yayılı satış vergileri, bir malın üretiminden tüketimine kadar geçirdiği her aşaması üzerinden alınmaktadır. Vergi her aşamadaki satış tutarı üzerinden alınmakta ise, diğer bir deyişle, verginin matrahı ayrı ayrı her aşamadaki satış tutarı oluyorsa, bu tür satış vergisine ciro vergisi; her aşamada ürüne ilâve olunan değer vergi matrahı olarak alınırsa, bu tür satış vergisine de katma değer vergisi denilmektedir.

Yukarıda kısaca izah edilmiş bulunan satış vergileri, tariht gelişim içinde ve çeşitli ülkelerdeki uygulama olanakları bakımından tetkik edildiğinde, bu tür vergilerin, bir çok ülkede uygulanmış ya da uygulanmakta olduğu görülmektedir. Toplu satış vergileri Fransa'da 1951 yılına ve ülkemizde de 1931 yılından 1957 yılına kadar uygulandığı gibi, bu verginin bir türü olan perakende satış vergisi halen ABD'ndeki eyaletlerde tatbik sahası bulmaktadır. Günümüzde İngiltere'de toptan ticaret üzerine uygulanmakta olan alım vergisi de mahiyeti itibariyle bir toplu satış vergisidir. Yayılı satış vergilerinden ciro vergisi, Birinci Dünya Harbi sırasında ve harbi takip eden yıllarda Fransa, Türkiye, Almanya, Hollan-

3) Kenan Bulutoğlu, adı geçen eser.

4) Prof. Kenan Bulutoğlu. Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

da ve Belçika'da uygulanma olanağı bulmuş; katma değer vergisi de 1951 yılından itibaren Fransa'da uygulanmağa başlanmış ve artık zamanımızda Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerinin müşterek vergisi haline gelmiştir.

Satış vergileri sisteminin teoride ve uygulamada gösterdiği gelişmeler gözönüne alındığında, bu vergilerin en son aşamasının katma değer vergisi olduğu anlaşılmaktadır. Tarihî gelişim içinde, genellikle harcamaların vergilendirilmesine ağırlık vermiş bulunan Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkeleri, halihazırda, katma değer vergisini topluluğun müşterek vergisi olarak kabul etmişler ve İtalya ile Belçika hariç, uygulamaya başlamışlardır.

Ülkemizin Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye olma yolunda verdiği kesin kararlar karşısında, bu vergi, memleketimiz bakımından da önem kazanmakta ve katma değer vergisine geçmek üzere yapılan çalışmalar meyvanında olduğu ileri sürülen işletme vergisi ile katma değer vergisinin ilişkileri araştırılmaktadır.

Bu itibarla, teoride ve uygulamada, katma değer vergisi ile özel satış vergilerinin hususiyetlerine kısaca değinmekte yarar görülmektedir.

Evelce de değinildiği üzere, katma değer vergisinin konusu malların üretimden tüketime kadar geçirdiği her aşamada mallara ilâve olunan ek değerlerin vergilendirilmesidir.

Her aşamada mallara eklenen değerlerin saptanması bakımından, başka bir deyişle, katma değer vergisi matrahının tâyini yönünden, bu verginin dört şekilde ortaya konulduğu belirtilmektedir<sup>5</sup>.

*Gayri safî hâsıla tipi* : Bu tip katma değer vergisinde matrah, firma satışları ile stok artışlarının toplamından firma alışlarının düşülmesi sonucunda kalan değerdir.

*Gelir tipi* : Gayri safî hâsıla tipine göre bulunan değerden amortismanların tenzili suretiyle, gelir tipi katma değer vergisi matrahına ulaşılmaktadır.

*Ücret tipi* : Firmaların satışları ile alışları arasındaki farktan sermaye geliri (teşebbüs kârı) ile işletmede kullanılan sermaye faizinin tenkisinden sonra kalan değer matrah olarak alınırsa, buna ücret tipi katma değer vergisi tâbir olunmaktadır.

5) Prof. Kenan Bulutoğlu. Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

*Tüketim tipi*: Firmaların yarattığı katma değerden satın alınan, ya da firma tarafından yapılan sermaye mallarının değerinin düşülmesi suretiyle hesaplanan vergi nevine tüketim tipi katma değer vergisi denilmektedir. Bu suretle vergi matrahı tüketim değerine eşittir.

Ancak, katma değer vergisinin yukarıda belirtilen şekillerde hesaplanabilmesi ve bu şekilde sınıflandırılabilmesi için, bu verginin bütün ekonomiyi kapsayacak şekilde uygulamaya konulması lâzımdır.

Bahis konusu edilen türlerde katma değer vergisinin hesaplanarak tahsil edilebilmesi için de, her tür verginin bünyesine uyan toplama, çıkarma ve vergi mahsubu (tax credit) usullerinden birisinin seçilmesi gerekmektedir.

Katma değer vergisine ilişkin izahatımıza son vermeden önce şu noktayı belirtmeliyiz ki, bu verginin uygulanabilmesi için firmaların ileri bir muhasebe tekniği ile muhasebelerini teçhiz etmelerini, sermaye mal'arı ile diğer alımlarını tefrik etmelerini ve stok hareketlerini iyi izlemelerini gerektirir<sup>6</sup>. Firmaların belirtildiği şekilde hareket etmeleri halinde ise, detaylı bir kayıt nizamı tesis edilmiş olacağından, vergi idaresi bakımından olumlu sonuçlar alınmakta ve bu verginin uygulanması gelir ve kurumlar vergileri için kontrol mekanizmasını daha etkin hale getirmektedir.

Toplu satış vergilerinden birisi olduğuna daha evvelce temas ettiğimiz perakende satış vergisi, daha evvelki aşamalarda benzer bir vergileme konusu yapılmayan malların perakende ticareti üzerine konulan bir vergidir. Perakende satış vergisinin matrahı, tüketicilere satılan mal ve hizmetlerin satış değeridir. Buradan hemen anlaşılacağı veçhile, perakende satış vergisi matrahı tüketim tipi katma değer vergisi matrahı ile aynı olmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi nisbetleri aynı olduğu takdirde vergi mükellefi yönünden, perakende satış vergisi yükü ile tüketim tipi katma değer vergisi arasında herhangi bir fark yoktur. Bu durumda her iki vergi arasındaki fark, katma değer vergisinin yayılı bir satış vergisi olması, perakende satış vergisinin ise toplu satış vergilerinin bir türü bulunmasıdır.

15 Aralık 1970 tarihinden itibaren uygulanmasına geçilen İşletme Vergisi, genel satış vergilerinin bir türü olan perakende satış vergisine benzemekte ise de, mahiyet itibariyle bir özel satış vergisidir. Zira, ileride görüleceği üzere, vergilendirilmesi öngörülen emtia ve hizmet satış-

6) Prof. Kenan Bulutoğlu. Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

ları, özel satış vergilerinin tedvin tekniğine uygun bir biçimde ismen sayılmış bulunmaktadır.

Buraya kadar olan izahlarımız karşısında ülkemizde uygulanmasına yeni başlanılmış bulunan İşletme Vergisinin, bir özel satış vergisi olduğunu izaha kalkışmak bile yersizdir. Şu haliyle, İşletme Vergisi, teoride ve uygulamadaki özel ve genel satış vergileri yelpazesinin özel - perakende satış vergisi kanadında yer alan nev'i şahsına münhasır bir vergidir.

### III — SATIŞ VERGİLERİNİN ÜLKEMİZDEKİ GELİŞİMİ

Hangi nev'i mal, hizmet ya da iktisadî olayların ne oranda vergilendirilmesi keyfiyeti, başka bir ifade ile, vergileme konusunun ne olacağı hususu ülkeden ülkeye değişen bir gelişme göstermektedir. Örneğin, ABD. gelirin vergilendirilmesine büyük ağırlık vermiş olduğu halde, Fransa'da, daha çok harcamaların vergilendirilmesine önem verilmiştir<sup>7)</sup>.

Konu, bu görüş açısından tetkik edildiğinde, her ülkenin vergi sistemini oluşturan etkenlerin neler olabileceği anlaşılmakta ve tarihi gelişim içinde de, her ülkenin izlediği vergilendirme politikasının ağırlık noktaları belirlenmektedir.

Ülkemizdeki duruma gelince, 1971 bütçesi tahmini rakamlarına göre gümrük ve Damga Vergisi hariç, aşağıdaki tabloda yer alan rakamlardan da görüleceği veçhile, satış vergilerinden 12.745 milyar TL. hâsılat beklenmektedir. Bu miktar, mezkûr yılda alınması öngörülen Gelir ve Kurumlar vergileri toplamından 2.145 milyar lira daha fazla ve 29.550 milyar lira olarak hesaplanan toplam vergi gelirlerimizin % 43 üne eşittir.

Üretim üzerinden alınan vergiler	: 6.330
Harcamalar üzerinden alınan vergiler	: 1.020
Hizmetler üzerinden alınan vergiler	: 1.595
İthalde alınan İstihsal Vergisi	: 2.050
İthalde alınan Akaryakıt İstihsal Vergisi	: 1.750
Toplam	12.745 milyar TL.

7) Dr. İlhan Özer. Türkiye'de Vergi Rezervleri. Sahife: 51.

Bu rakamların ışığı altında, satış vergilerinin ülkemiz vergi sistemi içinde önemli bir yer tuttuğunu ve vergi gelirlerimizin çok ehemmiyetli bir kısmının bu vergilerden temin edildiği anlaşılmaktadır.

Memleketimizde satış vergilerinin uygulanmasına 1926 yılında çıkarılan 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu ile başlanmıştır. On beş aylık bir uygulama olanağı bulan bu kanunla çeşitli mal ve hizmet satışları, ticaretin her aşamasında % 2,5 nisbetinde ve satış değerleri üzerinden bir istihlak vergisine tâbi tutulmuştur. Bu vergi mahiyeti itibariyle yayılı satış vergilerinden ciro vergisinin tanımına girmektedir.

Bu verginin doğurduğu uygulama güçlükleri dolayısıyla, 1927 yılında, mevzuu itibariyle daha dar bir sahayı kapsamına alan toplu muamele vergisi sistemine geçilmiştir<sup>8</sup>.

Böylece, 1039 sayılı kanunla başlayan Muamele Vergisi tatbikatı, daha sonra çıkarılan çeşitli kanunlarla geliştirilerek ve biraz daha genişletilerek 1957 yılına kadar uygulanmıştır. 1039 sayılı kanunla kabul edilen şekilde, evvelce ödenmiş vergilerin mahsubu kabul edilmek suretiyle, Muamele Vergisi, Dünya'da ilk uygulanan ilkel bir katma değer vergisi halini almıştır.

Muamele ve İstihlak vergileri alanında reform faaliyetlerinin hızlandırıldığı 1957 yılında, memleket sanayiini kösteklediği, verimsiz olduğu, çok dağınık ve insicamsız bulunduğu gerekçesiyle Muamele Vergisi yürürlükten kaldırılmış ve yerine, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu tedvin edilmiştir<sup>9</sup>.

Bilindiği üzere, satış vergilerimizin tarihî gelişim çizgisinin son aşamasında, 1970 Ağustosunda yürürlüğe konulan 1318 sayılı Finansman Kanunu ile bazı mal ve hizmet satışlarının vergilendirilmesini hedef alan İşletme Vergisi ihdas edilmiş ve 15 Aralık 1970 tarihinde de uygulamaya konulmuştur.

#### IV — İŞLETME VERGİSİNİN KONULUŞ NEDENLERİ

Maliye politikasının en etkin araçlarından birisinin ve belki de en önemlisinin "vergi" olduğu hususu, izaha lüzum göstermeyecek bir biçimde kesinlik kazanmıştır.

8) Ahmet Karakaya. Gider Vergileri. Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı 5.

9) Gider Vergileri Kanunu Gerekçesi.

Günümüzde sosyal adaletin sağlanması, ekonomiye istenen biçimde yön verilmesi ve devlet gelirlerinin artırılması gibi amaçlarla, Devletlerin sık sık vergileme yoluna başvurdukları bir vakıadır.

Hangi iktisadî hâdiselerin ne oranda bir vergilemeye tâbi tutulacağı hususu ise, vergiden beklenen amaçlar tarafından tâyin olunmaktadır.

Bu görüş açısından hareketle İşletme Vergisinin tedvin edilmesindeki nedenleri, diğer bir deyişle, bu verginin amaçları hakkında kesin bir yargıya varabilmek için, resmî dökümanların tetkik edilmesi ve değerlendirilmesi lâzımdır.

Bu hususta mevcut resmî dökümanlar, 2. Beş Yıllık Kalkınma Plânı, 1971 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi ve en önemlisi de, Finansman Kanunu Gerekçesi olmak üzere üç çeşittir<sup>10</sup>.

Bu dökümanlardaki İşletme Vergisi ile ilgili kısımları bir eleştiriyeye tâbi tuttuğumuz zaman, ileri sürülmüş bulunan argümanların her üçünde de aynı olduğu anlaşılmaktadır. Şöyle ki :

a) *İkinci Beş Yıllık Plân :*

İkinci Beş Yıllık Plânın V. bölümünde, söz konusu plân döneminde alınacak vergi tedbirleri ve girilecek vergi reformunun hedefleri tesbit olunurken, İşletme Vergisi ile ilgili olarak şu hususlar önerilmiş bulunmaktadır :

- 1 — Lüks tüketim maddelerinin vergilendirilmesi,
- 2 — Katma değer vergisine geçinceye kadar İstihsâl Vergisi kapsamının gözden geçirilmesi,
- 3 — İstihsal Vergisi yerini alacak daha ileri bir vergi olan katma değer vergisi uygulanması hazırlıklarına başlanması,
- 4 — Lüks tüketim maddelerini vergilemek suretiyle bu mallara olan talebin düşürülmesi ve dolayısıyla bu sahalara olan yatırımların menfi yönde etkilenmesi,

b) *1971 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi :*

İçerisinde bulunduğumuz Mali Yıl Bütçe gerekçesinde, İşletme Vergisinin amaçları belirtildikten başka, bu ve uygulamaya yeni konulan

10) 2. Beş Yıllık Plân, 1971 Bütçe Gerekçesi, Finansman Kanunu Gerekçesi.

diğer vergilerin tam anlamıyla tatbik edilebilmesi için öngörülen tedbirlerden söz edilmektedir. Buna göre;

1 — 1971 malî yılı, yeni vergilerin uygulanması bakımından, Türk Vergi İdaresi için “güç toplama” yılı olacaktır.

2 — İşletme Vergisi ve diğer vergiler, vergi idaresine büyük ölçüde ilâve yük getirdiğinden, yeni elemana ihtiyaç vardır.

3 — Ötedenberi mevcut vergilerle yeni konulan vergilerin tam olarak uygulanabilmesi için vergi idaresi ve malî kaza sistemi reorganizasyona tâbi tutulacaktır.

4 — İşletme Vergisi, genel satış ve katma değer vergisine geçiş olanaklarını sağlayacak önemli bir aşamadır.

5 — İşletme Vergisinin başka bir önemli yönü de, ülkemiz vergi sisteminin Müşterek Pazar ülkeleri vergi sistemleri ile uygunluğunun sağlanması çalışmalarında kolaylık temin etmesi olacaktır.

c) *Finansman Kanunu Gerekçesi.*

Bin üçyüz onsekiz sayılı Finansman Kanununun genel gerekçesinde, kanunla konulan yeni vergilerin ve bu arada İşletme Vergisinin ekonomik kalkınma icaplarına ve sosyal adalet ilkelerine uygun olarak konulduğu; zarurî olmayan ve ekonomik kalkınmanın hızını azaltan mal ve hizmet tüketimlerinin vergilendirilmesi suretiyle bunlara olan toplam talebin düşürülmesinin amaç edinildiği belirtilmekte ve bu vergi tedbirleri sonucunda;

a) İç talebi azalan mal üreticilerinin ihraç imkânları arayacakları,

b) Azalan talep karşısında, üreticilerin mal ve hizmet satabilmeleri için maliyet problemlerine ciddi bir şekilde eğilmek zorunda kalacakları, ileri sürülmektedir.

Finansman Kanunu Genel Gerekçesinde, ayrıca, ekonomideki arz-talep dengesizliği nedeniyle aşırı kâr marjları ile çalışan bazı sektör üretimlerinin vergilendirilmek istendiği de belirtilmektedir.

Finansman Kanununun İşletme Vergisine ilişkin özel gerekçesinde ise, bu verginin iki nedenle tedvin olunduğu önerilmektedir :

I — Zarurî ihtiyaçlara hitabetmeyen bir kısım emtea ve hizmet işletmelerinin, ülkemizin ekonomik ve sosyal yapısına uygun bir biçimde vergilendirilmesi,



2 — İşletme Vergisinin, Gelir ve Kurumlar Vergileri bakımından bir "otokontrol" görevi ita etmesi ve bu suretle arttırılacak Gelir ve Kurumlar vergileri hasılatı dolayısıyla, dolaysız vergilerimizin vergi sistemimiz içindeki nisbi değerinin yükseltiğe çalışacağı, öngörümüştür.

Yukarıda söz konusu edilen resmî dökümanların İşletme Vergisi ile ilgili kısımlarındaki ortak noktalar üzerinde durulduğunda, İşletme Vergisinden ekonomik ve sosyal görevler beklendiği beirlenmekte, kanunun fiskal fonksiyonuna ilişkin herhangi bir hususa rastlanmamaktadır.

Bilindiği üzere, ekonomi politikasına en iyi hizmet eden vergiler harcama vergileridir. İşletme vergisi bu görüş açısından değerlendirildiği zaman, böyle bir verginin konuluşunu uygun karşılamamak mümkün değildir. Ne var ki, İşletme Vergisi kanununun vergilendirme alanını gösteren I ve II sayılı tabloların muhtevası incelendiğinde, bu verginin konuluşu hususunda aynı otumlu yargıya varılamayacağı kanısındayız.

Satış vergilerinin, vergilerin sosyal fonksiyonunu iyi bir biçimde yansıtamadığını evvelce belirtmiştik. Bu itibarla, bir perakende satış vergisi olan İşletme verginin de sosyal adalet i.keleri ile ters düştüğünü belirtmeliyiz. Çünkü, hiçbir istisna tanımadan her nevi nalburiye emteasının perakende satışının vergilendirilmesini kapsamına alan bu vergi karşısında, gelir durumu ne olursa olsun ülkemizde bu verginin yükünden pay almayacak herhangi bir kimse düşünmek olanağı yoktur. Bunun yanında, bu verginin sosyal adalet i.kelerine hizmet edebilecek yanları da vardır.

Gerekçeden anlaşılacağı üzere, İşletme Vergisinin fishal gayesi, diğer bir ifade ile, Levlete gelir temin etme amacı yoktur. Ancak, vakıalar bunu doğrulamamaktadır. İşletme Vergisi vergi alanı geniş bir vergidir ve 1971 malî yılı bü çesinden an aşılacağı veçhile, bu vergiden 1971 malî yılında 400 milyon lira hâsılat beklenmektedir. Bu ve buna benzer hususlardaki görüşlerimiz ileride belirtilecektir.

## V — İŞLETME VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

İşletme vergisinin özelliklerine ayrılan bu bölümde, sırasıyla verginin konusu ve vergilendirme usulü, mükellefler ve muafiyetler, matrah ve vergi hadleri, vergilendirme dönemi, tarh, tahakkuk ve tahsil, cezalar ve bu vergiye ilişkin diğer hususlar açıklanacaktır.

a) *İşletme Vergisinin Konusu ve Vergilendirme Usulü :*

Bilindiği üzere, İşletme Vergisi ile ilgili hükümler Finansman Kanununun 11 - 32 nci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

İşletme Vergisinin konusu, kanuna bağlı I ve II sayılı tablolarda gösterilen hizmet işletmelerini işletenlerle II sayılı tabloda yer alan emteaya ilişkin perakende satışların vergilendirilmesidir.

Kanunun 25 nci maddesinde, perakende satış, satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışı yapan kişiler dışındaki kişilere satılması şeklinde tanımlanmış bulunmaktadır.

Ancak, İşletme Vergisinin henüz başlangıç sayılabilecek dört aylık uygulanması sırasında, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ ve hadisesine münhasır olmak üzere tayin edilen muktezalara perakende satış tanımının yer yer zorlandığı görülmektedir. Örneğin, 28.12.1970 tarih ve 7 seri numaralı İşletme Vergisi Genel Tebliğinde, taşıt imâl eden montaj fabrikalarının gerek kendi bünyelerinde ve gerekse yan sanayi dallarında imâl ettikleri veya ettirdikleri veya sair suretle temin ettikleri yedek parçalar için İşletme Vergisi ödemeyecekleri belirtilmiştir. Keza Maliye Bakanlığının bir yazısında, oyun kâğıtlarına ait İşletme Vergisinin bu kâğıtların Kızılay tarafından bayilere yapılan satışlar sırasında hesaplanıp alınacağı açıklanmıştır.

Misâllerden görüleceği üzere, tamamen perakende satış mahiyetinde olan bir işlem vergi dışı tutulurken, başka bir emtia satışında da, vergi mükellefiyeti toptan satış aşamasına kaydırılmıştır.

İşletme Vergisinde, vergilendirme usulleri bakımından iki usul yer almıştır :

- 1 — Götürü usul,
- 2 — Gerçek usul,

Götürü olarak vergilendirilme keyfiyeti münhasıran kanuna bağlı I sayılı tabloda belirtilen hizmet işletmeleri için söz konusu bir usuldür. Ancak, bahis konusu tabloda yer alan hizmet işletmeleri götürü usulü kabul edip etmemekte serbest bırakılmışlar ve bunlardan isteyenlerin, gerçek usulü de seçebilecekleri belirtilmiştir. Bu hususta kanunda bir açıklık bulunmamakla beraber, I seri numaralı İşletme Vergisi Genel Tebliğinde, I sayılı tablonun 6 nci ve II nci pozisyonlarında yer alan :

- a) Bilardo, piyango, masa futbolu ve benzeri yerleri,
- b) Sam amca ve benzeri talih ve maharet oyun yerleri,

İşletenlerin münhasıran götürü usulde vergilendirilecekleri açıklanmaktadır.

Götürü usulü seçmiş bulunan mükelleflerin yıllık olarak ödeyecekleri vergi miktarı, kanunda asgarî ve azamî hadleri gösterilmiş bulunan sınırlar içinde kalmak ve her ilçe itibariyle asgarî 3 ve azamî 6 kademe- li olmak üzere, meydana getirilen özel komisyonlar tarafından tâyin olunmaktadır.

Gerçek usulle vergilendirilmesini isteyenlerle II numaralı tabloda yer alan İşletme Vergisi mükellefleri, ilgili tablolardaki meslek grupları hizalarında belirtilmiş bulunan nisbetlerle müşterilerinden İşletme Vergisini almak ve bağlı oldukları vergi dairelerine yatırmak durumunda- dırlar.

b) *Mükellefler ve Muafiyetler :*

Kanunun ifadesine göre İşletme Vergisinin mükellefleri, 1 ve 2 numaralı tablolarda gösterilen hizmet yerlerini işletenlerle 2 numaralı tab- loda yer alan emtiaın perakende satışı yapanlardır.

Kanunun 24 ncü maddesinde ise, mükellef olarak gösterilen hizmet yerleri işleticileri ile perakende emtia ticareti yapanların, tablolarda be- lirtilen nisbetlerdeki İşletme Vergisini müşterilerine yansıtmak durumun- da oldukları öngörülmüştür.

İşletme Vergisi muafılığı kriteri sadece belediye içi nüfus yoğunlu- ğuna dayandırılmış ve genellikle, hizmet işletmeleriyle bir kısım emtia- nın perakende ticaretini yapan gerçek ve tüzel kişileri kapsamına almak- tadır.

Genel kural olarak, belediye içi nüfusu 30 bin ve daha aşağı olan çevrelerde faaliyet gösteren hizmet ve emtia işletmeleri İşletme Vergisi muafılığından yararlanmaktadır. Kanunun 12 nci maddesinde yer alan esaslara göre, II numaralı tabloda yer alanlardan :

- a) Kuyumcular, sarraflar ve mücevheratçılar;
- b) Fos bijütörü mücevherat grubu (taklit ziynet eşyası);
- c) Naburiye inşaat hırdavatı, boya ve sıhî tesisat malzemesi;
- d) Her çeşit kürk ve kürkten mââmûl eşya grubu;
- e) Her çeşit oto lâstiği, yedek parça ve malzemesi grubu;
- f) Her nevi kristal eşya;

satışıyla (perakende) işigal edenler, bir belediye kuruluşu dahilinde bulunmaları kaydıyla, belediye içi nüfusu ne olursa olsun İşletme Ver- gisi mükellefi olacaklardır.

Belediye kuruluşları dışında faaliyet gösteren müstakil mal ve hizmet işletmelerinin İşletme Vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Burada şunu da belirlemek gerekmektedir ki, kanunun genel esprisiyle çelişir bir şekilde, Gelir veya Kurumlar Vergileri mükellefleri tarafından sadece belediye hudutları haricinde işletilen otel, motel ve mokaamların İşletme Vergisine tâbi olmaları öngörülmektedir.

c) *Matrah ve Vergi Hadleri :*

İşletme Vergisinin matrahı, gerçek usulü seçen mükellefler için, satılan maddelerin veya yapılan hizmetlerin satış bedelidir.

Satış bedeli tabirinden, satılan mal ve hizmetler karşılığında her ne şekilde olursa olsun müşteriden alınan veya müşterinin borçlandığı para veya diğer değerlerin toplamı anlaşılmaktadır.

Satış bedeli bulunmayan teslimlerde, V. U. K. nun 267 nci maddesindeki esaslara göre bulunacak emsal bedelinin vergi matrahı sayılacağı açıklanmıştır.

İşletme Vergisi hadleri, I numaralı tabloda yer alıp da götürü usulde vergilendirilmesini isteyen hizmet işletmelerine tatbik olunmaktadır. Bahis konusu tablodaki rakamlar tetkik edildiğinde, bu usulü ihtiyar eden bir hizmet işletmesinin bir vergi döneminde ödeyeceği İşletme Vergisinin asgarî 3 bin, azamî 200 bin lira olacağı anlaşılır.

Her mükellefin bir vergilendirme döneminde ne miktarda İşletme Vergisi ödeyeceği, Maliye Bakanlığınca emtia ve iş nevelerine göre hazırlanan cetveller esas alınarak ve kurulan özel komisyon tarafından ilçeler itibariyle her emtia ve iş nev'i için asgarî 3 ve azamî 6 kademe tesis edildikten sonra ilgili vergi dairesince belirlenmektedir.

d) *Vergilendirme Dönemi :*

İşletme Vergisinde vergilendirme dönemi, genel kural olarak, faaliyet gösterilen bir takvim yılı şeklinde belirlenmiştir. Ancak, gerçek usulde vergilendirilmesini isteyen mükelleflerin faaliyet icra ettikleri her ayın da vergilendirilme dönemi sayılacağı ayrıca hükme bağlanmıştır.

e) *İşletme Vergisinin Tarh, Tahakkuk ve Tahsili :*

İşletme Vergisi, hangi vergilendirme usulü seçilmiş olursa olsun, vergiye tâbi hizmet ve emtia işletmelerinin bu vergi bakımından bağlı ol-

dukları vergi dairesine yapacakları yazılı beyan üzerine tarh olunmaktadır.

Götürü usulde İşletme Vergisine tâbi olan mükellefler ait olduğu takvim yılının Ocak ayında, işe yeni başlamışlarsa işe başladıkları ayı takibeden ay içinde; gerçek usulde vergilendirilenler, bir ay içindeki vergiye tâbi işlemlerini müteakip ayın 15 inci günü, yeniden işe başlayanlar işe başladıkları ayı kovalayan ikinci ayın 15 nci günü akşamına kadar beyannamelerini vermek zorundadırlar.

İşletme Vergisini tarh ve tahsil eden vergi dairesi, emtia ve hizmet işletmelerinin faaliyette buldukları yerdeki vergi dairesidir.

Kanununun 21 nci maddesi, İşletme Vergisinin, beyannamenin verildiği gün; beyanname posta vasıtasıyla gönderilmişse vergi dairesine geldiği tarihi takibeden bir ay içinde tarh edileceğini belirlemektedir.

Götürü usulü terch eden mükelleflerin vergileri Mart, Mayıs, Temmuz, Eylül, Kasım ve Ocak aylarında olmak üzere 6 eşit taksitte; gerçek usuldeki İşletme Vergisi mükelleflerinin vergileri ise beyanname verme süresi içinde ödenmektedir.

İşletme Vergisi hakkında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması nedeniyle, bu kanununun 112 nci maddesindeki özel ödeme zamanlarına ilişkin esasları ile vergi cezalarında ödeme kolaylığı sağlayan 376 ncı maddesi hükümlerinin, İşletme Vergisine de uygulanacağı tabiidir.

Vâdesinde ödenmeyen İşletme Vergisi borçlarının mükelleflerinden tahsili hususunda 6183 sayılı mme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı açıktır.

Götürü usulde vergilendiren mükelleflerin intibak ettirildikleri derecelere ilişkin itiraz istemleri, İşletme Vergisinin asgarî veya mükellefçe kabul edilen dereceye tekabül eden miktarının tahsil edilmesini durdurmamaktadır.

#### f) Cezalar :

İşletme Vergisi uygulamasında üzerinde en fazla durulmağa değer vergi cezaları, herhalde, kanununun 29, 30 ve 21 nci maddelerinde düzenlenmiş bulunan Özel Usulsüzlük Cezaları olacaktır.

Bu cezaların ilginç yönü ve aynı zamanda da ihtilâf yaratabilecek hususiyeti, perakende satış fişi bulundurmayan ya da mal ve hizmet satışlarında bunları düzenlemeyen işletmeleri olduğu kadar, satın aldıkları

rı emtia için satış fişi aramayan müşterileri de cezalandırmasıdır. Ne var ki, satın aldığı emtia için perakende satış vasıkası istemeyen müşterilerin cezalandırılması, tamamen o kimselerin kendi hüviyet ve adreslerine ait bilgileri doğru olarak vermelerine bağlı bulunduğundan, imkânsız gibi görünmektedir.

Bilindiği üzere, İşletme Vergisinde Özel Usulsüzlük Cezaları, hizmet ve emtia işletmelerinin, vergi dairelerince mühürlenmiş makinalı kasa veya Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış perakende satış vesikalarını işletmelerinde bulundurmamaları, bu vesikaları bulundurmakla beraber her bir muamele için kullanmamaları hallerini kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

Halihazır uygulamaya nazaran, makinalı kasa usulüne geçilememiş, gerçek usulde İşletme Vergisine tâbi olan mükelleflerin, kıymetli kâğıt mahiyetinde olan perakende satış fişlerini saymanlıklardan temin ederek işletmelerinde bulundurmaları ve mal ve hizmet satışları sırasında da tanzim etmeleri zorunlu kılınmıştır.

Perakende satış fişlerini işletmelerinde bulundurmayan mükelleflerin muhatap olacakları özel usulsüzlük cezaları, birinci tesbitte 3000 lira, ikinci tesbitte 5000 lira ve üçüncü tesbitte de 3-12 ay arasında ticaretten menedilmesi şeklinde giderek artmaktadır. Söz konusu satış vesikalarını işletmelerinde bulundurmamakla beraber, satışlarda bu vesikaları düzenlemeyen mükelleflerin bu eylemleri de, aynı yıl içinde birinci tesbitte 500, ikinci tesbitte 1000, üçüncü ve müteakip tesbitlerde de 2000'er bin lira olmak üzere ceza uygulamasına konu olacaklardır.

Vergi konusuna giren malları satın alan ya da vergi mevzuuna dahil hizmet işletmelerinden yararlanan müşteriler de perakende satış vesikası istemek ve işletmelerden ayrılmaya kadar bunları saklamak durumundadırlar. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen müşterilerin her bir muamelesi için 50 şer lira Özel Usulsüzlük Cezası tereddüp etmektedir.

İşletme Vergisi, V. U. Kanununun I nci maddesindeki sarahate binnaen V. U. Kanununa tâbi olduğundan, bu kanunda yer alan usulsüzlük cezaları dışında kalan cezaları İşletme Vergisi mükelleflerine de uygulanacağı tabiidir.

#### g) İşletme Vergisine İlişkin Sair Hususlar :

İşletme Vergisi ile ilgili olup, diğer bölümlerde izah olunmayan ve fakat önemli görülen diğer hususları şöylece özetlemek mümkündür :

a) Finansman Kanununun 27 nci maddesinde yer alan hükümlere göre, gerçek usulde vergilendirmeyi kabul eden mükellefler, aynı işe devam ettikleri takdirde, 3 yıl geçmeden bu usulden dönemiyecekler, götürü usulde vergilendirilen mükellefler ise, istedikleri takdirde müteakip yıl bu usulü bırakarak gerçek usule geçebileceklerdir.

b) Götürü usulde vergilendirilen hizmet işletmelerine ilişkin olarak özel komisyonlarca belirtilecek asgarî ve azamî vergi hadleri üç yıl geçerli olmak üzere tesbit olunmaktadır.

c) Toptancı aşamasında İşletme Vergisi alınmamasını sağlamak üzere, vergiye tâbi emtiayı toptancıdan alan perakendeci tüccarın kullanması için mübayaa karneleri ihdas edilmiş bulunmaktadır. Bu karneler, vergi dairelerince, Gelir ve Kurumlar Vergileri mükelleflerine verilmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergilerine tâbi olmakla beraber, ticarî kazançları bulunmayan mükelleflere mübayaa karnesi verilmemektedir.

d) Götürü usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinin perakende satış fişi tanzim etmeleri zorunlu değildir. Bu mükellefler, İşletme Vergisini kendi işleri üzerinde gösterecekler, bir yıl içinde tahsil ettikleri İşletme Vergisi ödedikleri İşletme Vergisini aşarsa, aşan kısmı hâsılatları meyanında kaydedeceklerdir.

e) Mükelleflerce ödenecek İşletme Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahlarının tesbitinde bir masraf unsuru olarak kabul edilmektedir. Ancak, bunun, vergiyi zaten müşterilerinden tahsil etmek durumunda olan emtia ve hizmet işletmeleri için geçerli olması; vergiye tâbi maddeleri kullanarak başka çeşit imalâтта bulunan işletmeler için ödenen İşletme Vergisinin gider olarak kabulünün zarurî olduğu kâmsındayız.

Nitekim, Maliye Bakanlığınca çıkarılan 1 seri nolu İşletme Vergisi Genel Tebliğinde, bu kabil işletmelerin bu vergiyi de gider olarak yazabilecekleri açık bir şekilde belirtilmiştir.

## VI — İŞLETME VERGİSİNİN SORUNLARI

Uygulamaya konulduğundan beri Türk Kamu oyunda her yönüyle tartışma konusu yapılmış bulunan İşletme Vergisi, evvelce de değinildiği veçhile, Türk Vergi sistemi içinde yeni bir satış vergisidir.

Yirmi yıllık bir tatbikattan sonra Gelir ve Kurumlar Vergilerinin bile hâlâ bir kısım noksanlıkları bulunduğu düşünülürse, sistem itibariyle tamamen değişik bir vergi olan İşletme Vergisinin bir kısım noksanlıkları bünyesinde taşıyacağı pek tabiidir. Ancak, İşletme Vergisinin sorunları olarak aşağıda izah edeceğimiz aksaklıklar giderilemezse, bu vergiden beklenen sonuçların elde edilmesi mümkün değildir.

Dört aylık bir uygulamanın ışığı altında, İşletme Vergisinin kanundan ve tatbikattan doğan noksanlıkları ile uygulama olanağı olmayan yanlarını, tesbit edebildiğimiz kadariyle, şu şekilde sıralamak mümkündür :

1 — Bu verginin, Türk vergi sistemi içinde kendisinden beklenen fonksiyonları ifa edebilmesi, diğer bir ifade ile, verginin amacına ulaşabilmesi, *kontrol sisteminin etkinliğine* bağlı bulunmaktadır. Bugüne kadar ki tatbikat şunu belli etmiştir ki, İşletme Vergisinin kontrolü, özellikle bar, gazino ve pavyon gibi hizmet işletmelerinde yapılan kontrolü bir anlamda müessir olamamaktadır. Zira, bu işletmelerde yapılacak kontrollerin, işletmelerin mahiyeti icabı gece yapılması gerekmekte, günün bu saatlerinde yapılacak kontrollerde kontrol elemanları ile birlikte polis bulundurulması zarureti doğmakta, bu ise her zaman mümkün olamamaktadır.

Bu mahzurun bertaraf edilmesi için bütün hizmet işletmelerinin münhasıran götürü usule göre vergilendirilmesinin yerinde olacağı kanısındayız.

2 — Götürü usulü kabul etmiş mükelleflerin bir yıl içinde tahsil ettikleri İşletme Vergisi ile vergi dairesine fiilen ödedikleri vergi arasında mükellef lehine fark bulunması halinde, fazlalığın hâsılat kaydedileceği belirtilmiş; noksanlıklar hakkında herhangi bir hüküm getirilmemiştir. Mükellef aleyhine meydana gelen farkın Gelir ve Kurumlar Vergileri yönünden zarar olarak kabul edilmesi adalet ilkelerine uygun düşecektir.

3 — 1971 Malî Yılı Bütçe Gerekçesinde belirtildiği üzere, İşletme Vergisinin konuluş amaçlarından biri de, genel satış vergisine geçişi kolaylaştırmaktır. Ancak, bu yapılırken, söz konusu malların evvelâ toptancı ticaret safhasına bu verginin konulması, daha sonraki aşamada perakende ticaretin vergilendirilmesi mantık yönünden daha tutarlı olurdu. Bu suretle, bu verginin kontrolü hem daha kolay ve etkin olacak, hem de nihâf olarak vergiyi ödemek durumunda olan tüketicilere daha az hissettirilecektir.



4 — Yukarıdaki 1 nolu paragrafta izah edildiği gibi, İşletme Vergisinin maksada uygun ve âdil bir biçimde uygulanabilmesi, bu vergi üzerine konsantre olacak mutlak bir kontrol sisteminin başarısına bağlıdır. Kontrollerin etkili bir biçimde yapılamaması halinde, verginin uygulanması, bir taraftan işletmeler arası rekabet ilişkilerini zedeleyecek ve belki de bir anlamda vergi kaçakçılığını daha yoğun bir hale getirecektir.

5 — İşletme Vergisi uygulamasında, perakende satış fişlerinin ihdas olunması ve mükellefler tarafından her bir muamele için ayrı ayrı doldurulma zorunluluğu, kayıt nizamı dışında kalan iktisadî olayların hiç olmazsa perakendeci safhasında kayıt nizamı içine sokulması gayretinden doğmuştur. Bu suretle, mal ve hizmet akımının son aşaması olan perakende ticarete bütün satışların belgeli olarak yapılmasını temin etmek suretiyle, malların kaynağına kadar uzanan imalât ve toptan ticaret aşamalarına da tesir edilmek istenmektedir. Ne var ki, perakende ticarete yapılacak her işlem yapıldığı anda bir değer kazandığından ve yapıldıktan sonra bütün izler kaybolduğundan, bu safhanın kontrol altına alınması diğer safhalardan daha zordur.

6 — Özellikle II numaralı tabloya alınan emtia çeşitleri seçilirken, fertlerin iktisadî davranma eğilimleri araştırılmamıştır.

Bilindiği üzere, tüketiciler yönünden lüks ve zarurî malların tanımı, gelir ve yaşama düzeylerine bağlı olarak, fertten ferde değişiklik göstermektedir. Diğer bir deyişle, belli bir gelir düzeyindeki bir fert için zarurî addedilen bir emtia, daha düşük gelir seviyesindeki başka bir kimse için lüks mal olabilmektedir.

Bu görüş açısından hareketle, İşletme Vergisinin, halı grubunu kapsamına alırken ihtiyaç dizisinde daha sonra gelen buzdolabı, çamaşır makinası ve elektrik süpürgesini kapsam dışında bırakması ve her cinsten tel ve çiviye vergilendirirken seramik mamullerini vergilendirmemesindeki mantığı anlamak güçtür.

7 — Bilindiği üzere, İşletme Vergisinin tüketicilere yansımaları satış anında olmakta ve vergiye tâbi malları perakende olarak satanlar, mal bedeli ile birlikte işletme vergisini de müşteriden almaktadırlar.

Bu şekildeki bir uygulamanın veresiye satışlarda, özellikle resmi dairelere yapılan satışlarda tam anlamı ile yürütülmesi halinde, vergi mevzuuna giren malların perakende ticaretini yapanlar, bazı hallerde, müşteriden alamadığı İşletme Vergisini vergi dairesine yatırmak durumunda kalacaklardır.

Kamu harcamalarının realize edilebilmesi bir merasime tâbi olduğundan, Devlete mal satanların istihkâklarını alabilmeleri ister istemez bell bir sürenin geçmesini zarurî kılmaktadır.

8 - 11 numaralı tablonun 15 ve 21 nci pozisyonlarına konulan hükümlerle, bu pozisyonlardaki emtianın ticaretini yapanların İşletme Vergisi kaçakçılığına meyletmeleri kolaylaştırılmıştır.

Her çeşit mobilya, koltuk, korniş ve halı grubu ile nalburiye inşaat hırdavatı, boya ve sıhhi tesisat malzemesi ticaretini kavrayan bu pozisyonların tırnak içindeki hükümlere göre, sırasıyla, satışların 1000 ve 100 liradan aşağı olması halinde uygulanacak İşletme Vergisi nisbeti satış bedelinin % 1'i olacaktır.

Bu hüküm, düşük gelir gruplarında bulunan kimselerin 1000 liraya kadar olan mobilya alışları ile 100 lirayı geçmeyen müteferrik inşaat malzemesi mübayalarını daha düşük oranda vergiye tâbi tutmak gibi sosyal bir anlayışla getirilmiştir amma, yüksek meblâğlı satışların parçalanarak alınıp verilmesini ve parça parça fatura edilmesini önleyecek herhangi bir hüküm de kanunda yoktur.

9 — Finansman Kanunu İşletme Vergisine ilişkin olarak, mükelleflerin bazı eylemlerini kontrol altına almak hususunda bir kısım usulî hükümler getirmiş; fakat bu hükümlere uyulmaması halinde herhangi bir müeyyide koymamıştır. Şöyle ki;

a) Kanunun 20 nci maddesinde, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin beyannamelerini ait olduğu takvim yılının Ocak ayı içinde; gerçek usulde vergi mükellefi olanların da bir ay içindeki vergiye tâbi işlemlerinin beyannamesini müteakip ayın 15 nci günü akşamına kadar vermeleri belirtilmiştir.

V. U. Kanununun 342 nci maddesine göre, beyannamelerin 15 günlük bir gecikme ile verilmesi halinde vergi ziyai söz konusu olmamakta, başka bir ifade ile, bu duruma düşen beyannameli mükelleflere bu fiillerinden dolayı kusur cezası kesilememekte, sadece 352 nci maddede yer alan 2 nci derere usulsüzlük cezası tarhiyatı yapılabilmektedir.

Ancak, 352 nci maddede yer alan usulsüzlük cezalarının hangi vergilere uygulanacağı tadadi bir şekilde belirlenmiş olduğundan, bu cezaların İşletme Vergisi mükelleflerine uygulanması mümkün değildir.

b) Perakende satış fişlerinin iki nüsha halinde mürekkepli veya kopay kurşun kalemiyle doldurulacağı hususu Maliye Bakanlığınca ha-

zırlanarak 20.9.1970 tarihinde yürürlüğe konulan yönetmelikte belirtilmiştir.

Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde tatbik olunacak herhangi bir müeyyide mevcut değildir.

c) Perakende satış vesikası bulundurulmaması, tanzim edilmemesi ve müşteriler tarafından bu vesikaların aranmaması müeyyideye dayanmıştır ama, bu vesikaların noksan bedel yazılarak doldurulmasının, cezası mevcut değildir.

10 — Müşterilere ilişkin özel usulsüzlük cezasının, kontrol elemanlarınca tesbit edildiği sırada adres ve isim bakımından yanlış beyanda bulunulması halinde, uygulama olanağı yoktur.

11 — İlk aylardaki tatbikat şunu göstermiştir ki, ay içinde İşletme Vergisine tâbi işlemleri olmayan mükellefler, kanunun açık hükmüne rağmen beyanname vermemektedirler.

Bu durum re'sen takdire gönderilerek mükellef adedini arttırmaktadır.

12 — İşletme Vergisinin uygulama alanı yönünden de bir takım mahzurlu yanları mevcuttur.

Belediye kuruluşu olmayan yerlerde faaliyet gösteren emtia ve hizmet işletmeleri İşletme Vergisi kapsamına alınmamıştır.

Bu husus, işletmelerin ve satış yerlerinin şehirler dışına kaymasına ve dolayısıyla vergi ziyama sebep olabilecektir<sup>11</sup>. Küçük yerleşme noktalarında işletme masrafları şehirlere oranla düşük bulunduğundan, buna İşletme Vergisi muafiyeti de eklenince, hem bir vergileme adaletsizliği meydana gelecek ve hem de şehirler arası yollarda satış merkezleri gelişerek vergi kaybına yol açacaktır.

Otel, motel ve mokamplar bakımından ise, yukarıda belirtilen esasa tamamen ters düşen bir muafiyet usulü getirilmiştir.

Sayılan bu hizmet işletmeleri, belediye hudutları dışında kurulduğu takdirde vergiye tâbi olacak, bunun dışında muafiyetten yararlanacaklardır.

11) Bülent Çaycık. İşletme Vergisi ve Tatbikatı, İktisat ve Maliye Dergisi. Sayı 12.

Motel ve mokamplar genellikle şehir dışında kurulduğundan, bunlar için herhangi bir sorun doğmayacaktır. Oteller için durum tamamen başkadır. Belediye hudutları dahilinde kurulmuş bulunan çok pahalı oteller vergilendirilmezken, şehirlerarası yollarda, ya da yeni gelişmeye başlamış turistik köylerdeki otellerin vergilendirilmesindeki mantığı anlamak güçtür.

## VII — İŞLETME VERGİSİNDEN BEKLENENLER

İşletme Vergisinin konuluş amaç ve nedenlerine, bu hususta mevcut olan resmî dökümanlara dayanarak, daha evvelce değinmiştik.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı, 1971 Malî Yılı Bütçe Gerekçesi ve Finansman Kanunu Gerekçesine nazaran, İşletme Vergisi;

a) Avrupa Ekonomik Topluluğunun müşterek vergisi olan katma değer vergisine geçişi kolaylaştırmak,

b) Zarurî ihtiyaçlara hitabetmeyen bir kısım emtia ve hizmet işletmelerinin vergilendirilmesi suretiyle bunlara olan iç talebi frenlemek,

c) Gelir ve Kurumlar Vergileri uygulamasında bir "otokontrol" görevi ifa etmek ve bunun sonucu olarak, Gelir ve Kurumlar Vergileri hasılatı artacağından, vergi sistemimiz içinde dolaysız vergilerin nisbî önemini yükseltmek,

gibi üç temel nedenle yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Bunlara ilâve olarak fiskal amaçtan da söz etmek yerinde olacaktır. Zira, bütçesinde bu vergiden 400 milyon lira varidat bekleyen bir ülke için verginin fiskal fonksiyonunun önemli olmadığını iddia etmek güçtür.

Yukarıda söz konusu edilen amaçların realize edilebilme olanakları araştırıldığında, bugün için herhalde şunları söylemek mümkündür :

I — Bilindiği üzere, ülkemiz Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılmak için kesin kararlara varmış ve geçiş dönemine girilmiştir. Öyleyse bu topluluğun müşterek vergisi olan katma değer vergisi sistemine geçmek, bir gün mutlaka zorunlu olacaktır.

Ortak Pazar ülkelerinde katma değer vergisi, vergi mahsubu usulüne göre uygulanmaktadır. Katma değer vergisi daima müşteriden alınmaktadır<sup>12</sup>. Örneğin, 50 dolar katma değer vergisi ödeyerek bir malı alan

12) Katma Değer Vergisi. Tunç Tayanç, DPT. Bülteni Sayı: 3.

bir işletme, işledikten sonra bu malı 100 dolar katma değer vergisi alarak başka bir kimseye sattığında, evvelce kendisinin ödediği 50 dolar vergiyi mahsup ederek geriye kalan 50 doları hazineye devredecektir.

Ülkemizde uygulanan satış vergilerinden Gider Vergilerinde olduğu gibi, şimdi yürürlüğe konulmuş bulunan İşletme Vergisi de böyle bir mahsup sistemi üzerine dayandırılmamış olup, sadece bir safhada, perakendeci ticaret aşamasında alınan bir satış vergisidir. Bu suretle satış vergileri sistemimiz biraz daha genelleştirilmiş ve her iki vergiye de konu olan mallar için yayılı hale getirilmiştir.

Ancak, daha evvelce de belirtildiği üzere, katma değer vergisinin uygulanması işletmeler için ileri bir muahesebe usulünü gerektirmekte olduğundan, bu vergiye geçilinceye kadar satış vergilerimiz tamamen yayılı hale getirilse bile, katma değer vergisine tamamen geçilmesi gene de çok güç olacaktır.

2 — Vergilendirme hâdisesi, ekonomiye istenen doğrultuda yön verilmesi hususunda, yerinde kullanıldığı takdirde, en etkili malî araçlardan biridir.

Bu görüş açısından mülhem olarak, İşletme Vergisinin tedvin amaçlarından biri de, zarurî ihtiyaçlara hitabetmeyen bir kısım mallara olan talebi vergilendirme yoluyla kısmak ve kaynakların optimal dağılımını sağlamaktır. Bu durum gözönüne alındığında, İşletme Vergisinin konuluşu, kendi mantığı içinde tutarlıdır.

Resmî dökümanlara göre<sup>13</sup>, ve işletme vergisi söz konusu edilen extra-fiskal fonksiyonunu istenen anlamda yerine getirdiği takdirde, meydana gelecek ekonomik olaylar şunlar olacaktır :

a) Vergi konusunu teşkil eden mallar zarurî ihtiyaç maddeleri olmadığından ve bu mallara tüketicilerin ödediği fiyat yükselmiş olduğundan talep menfî yönde etkilenecektir.

b) Düşen talep karşısında, bu malları üretenler fiyatları düşürebilmek için maliyet sorunlarına daha ciddi bir şekilde eğileceklerdir, ya da bu sahalara yatırım yapılmayacak ve ekonomik kaynakların optimal dağılımı sağlanacaktır.

13) İkinci Beş Yıllık Plân. 1971 Bütçe Gerekçesi, Finansman Kanunu Gerekçesi.

c. Bunlar yapılamadığı takdirde, üreticiler, arz - talep dengesizliğinden meydana gelen aşırı kârlarının bir kısmından fedakârlık etmek, ya da mallarına dış pazar bulmak zorunluluğunu duyacaklardır.

Bu şekilde önerilen ekonomik hedeflere ulaşılabilmesi için, vergi konusuna alınan mal ve hizmetlerin talep esnekliğinin önemli bir rol oynayacağı şüphesizdir.

İlk aylardaki uygulama neticelerine göre, hizmet işletmelerine olan talepte bir azalmanın söz konusu olduğu görülmektedir. Özellikle eğlence yerlerinde hissedilen talep azalmasının, İşletme Vergisinin getirdiği ilâve ödemelerden değil, fakat daha çok psikolojik nedenlerden ileri geldiği de belirtilmektedir. Bu sahaya olan talep azalışı ise gibi nedenlerden olursa olsun, eğer devamlı olacaksa —ki, buna ihtimal vermiyoruz — İşletme Vergisi bu hususta amaca ulaşmış sayılabilir.

Emtia işletmelerine olan talebin frenlenmesine gelince; bu konuda önerilen amaçlara herhalde ulaşamayacaktır. Zira, II nolu tablo tetkik edildiğinde, tabloda yer alan mallardan çoğunun, bugünkü anlayış çerçevesinde, zarurî ihtiyaç maddeleri olduğu görülmektedir. Pek çok inşaat malzemesine, bu arada sıhhi tesisat malzemesine konulan İşletme Vergisinin, inşaat sektörünü menfi yönde etkilediği düşünülebilirse de, bu sektördeki ekonomik durgunluğun İşletme Vergisinin çıkarılmasından önce başladığı da bir vakiadır.

Bu itibarla, İşletme Vergisinin ekonomik amaçları bakımından önerilen hususların gerçekleşmesinin mümkün olmadığı şeklinde bir yargıya varmakla beraber, yine de, durumun değerlendirilmesi için vaktin henüz erken olduğu görüşündeyiz.

3 — İşletme Vergisinin maksada uygun bir biçimde kontrol edilebilmesi halinde — ki bunun pek mümkün olmadığını daha evvelce belirtmiştik — Gelir ve Kurumlar Vergileri için bir otokontrol görevi yapacağı kesinlikle söylenebilir. Bu kontrollerin etkili bir biçimde yapılması halinde ise, faturasız alım ve satımların artması dolayısıyla, Gelir ve Kurumlar Vergilerine olumsuz etkisi de olabileceği ihtimal dahilindedir. Bunlardan hangisinin olabileceğini ise zaman gösterecektir.

Ülkemiz vergi sisteminde, ötedenberi vasıtalı vergilerimizin payı büyük olmuştur. 1971 malî yılı Bütçe Gerekçesinden alınan rakamlara göre, vasıtasız ve vasıtalı vergi gelirlerimizin son üç yıllık durumu aşağıdaki gibidir.

	1969 (fiili)	1970 (tahmini)	1971 (tahmini)
Vasitasız Vergi toplamı	7.174 milyar TL.	9.475 milyar TL.	11.865 milyar TL.
Vasitalı Vergi toplamı	11.963 milyar TL.	14.585 milyar TL.	17.685 milyar TL.
Toplamı :	14.137 milyar TL.	24.060 milyar TL.	29.550 milyar TL.

Tablodaki yer alan 1969'un fiili ve 1970 ile 1971 yıllarının tahmini rakamlarına göre, vasitalı vergilerimizin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1969'da % 62,5, 1970'de % 60,6 ve 1971'de de % 59,8 olmak üzere azalan bir seyir takip etmektedir.

1970 yılı tahminlerinin, Ekim 1970 sonu itibarıyla % 60,6 oranını sağlayacak şekilde gerçekleştiği belirtilmektedir<sup>14</sup>. 1971 tahmini rakamları da aynı şekilde gerçekleştirilebildiği takdirde, İşletme Vergisinin otokontrolü suretiyle, vasitasız vergi gelirlerimizin toplam vergi gelirleri içindeki nisbi öneminin artırılması yolundaki öneriler doğruluk kazanabilecektir.

4 — 1971 mali yılı Bütçe Kanununa, İşletme Vergisi için 400 milyon lira gelir tahmin rakamı konulmuştur.

İlk iki aylık uygulama neticelerinin İstanbul iline ilişkin mükellef adedi, tahakkuk ve tahsilât rakamları şöyledir :

Aylar	Mükellef Adedi	Tahakkuk	Tahsilât
Ocak 1971	7371	5.230 000 TL.	5 903.000 TL.
Şubat 1971	7364	5.580.000 TL.	5.436.000 TL.

Türkiye'de, şimdiki halde İşletme Vergisi mükellef adedinin 22 bin civarında olduğu da yapılan vergi seminerlerinde yetkililerce belirtilmiş bulunmaktadır.

Şu hale göre, Türkiye'deki İşletme Vergisi mükelleflerinin üçte biri İstanbul'da faaliyet göstermektedirler. İstanbul ili rakamlarından ülkemiz için bir genellemeye giderek netice çıkarmamız olumlu yönü de, İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin vergi potansiyeli yüksek işletmeler oluşudur.

14) Maliye Bülteni : Sayı 663. Genel Bütçe Gelirleri. Tahsilâtı.

Bu noktadan hareketle ve tabloda yer alan rakamların ışığı altında şunu söylemek mümkündür ki, İşletme Vergisinin hasılat durumu bütçe ile konulan tahmin rakamlarına ulaşamayacak ve 200 milyon lira civarında gerçekleşebilecektir.

### VIII — SONUÇ

İşletme Vergisi konusunda buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı veçhile, bu verginin konuluşu, kamu oyununda yansımaları, kendisinden beklenenleri gerçekleştirip gerçekleştirilemeyeceği gibi hususlarda, şimdilik şunları ifade etmek yerinde olacaktır: İşletme Vergisi, kendi mantığı içinde tutarlı nev'i şahsına münhasır bir vergi olmakla beraber, kanunun gerekçesi ile kapsadığı konular çelişki halindedirler; kanun uygulanması ve kontrolü etkili bir biçimde yapılamazsa, işletmeler arası rekabeti zedeleyecektir.

Perakende satış vergilerinin, kontrolünden doğan güçlükler nedeniyle, bu vergilerin geniş ülkelerde uygulanamayacağı belirtilmektedir<sup>18</sup>.

Bu verginin, Finansman Kanunu Gerekçesinde çizilen amaçlara ulaşamayacağı, olsa olsa bütçeye kendi çapında bir katkıda bulunabileceği anlaşılmaktadır. Bu katkının ise, kamu oyununda uyandırdığı tereddütler ve tartışmalar yanında fazla büyütülemeyecek bir malî imkân olduğu ortadadır.

---

15) Dr. İlhan Özer. Tüketim Vergileri ve Türk Gider Vergileri Sistemi (Maliye Teftiş Kurulu Konferansları).



## GAYRİMENKULLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Cengiz ALTUĞ

Turizm ve Tanıtma Bakanlığı  
Turizm Genel Müdürü

### I — B Ö L Ü M

## GAYRİMENKULLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bugünkü vergi sistemimiz içinde önemli bir yer işgal eden gayrimenkullere ilişkin vergiler mahiyet itibariyle servete yönelmiş vergilerdir. Bilindiği üzere vergi ya mükellefin hizmetlerden faydalanma derecesine ya da ödeme iktidarına göre alınır. Bina ve arazilere ilişkin muamelelerden alınmakta olan vergi, resim ve harçlar "yararlanma derecesine" buna mukabil örneğin gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi, Emlâk Vergisi ve Gelir Vergisi "ödemeye iktidarına" dayanmaktadır. Gelirde, tüketim harcamalarında ve servette tezahür eden ödeme iktidarı, gayrimenkullere ilişkin vergilerde çeşitli şekillerde söz konusu edilebilir. Nitekim gayrimenkul gelirlerinden alınan gelir vergisinde (Zirai gelir vergisi) ödeme iktidarı gelirdedir; Bina ve Arazi, Emlâk, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergilerinde ödeme iktidarı servette ve Bina İnşaat Vergisi, Emlâk Alım Vergisi, yapı ruhsat ve denetleme harcı gibi vergi ve resimlerde ödeme iktidarı harcamalarda kendini göstermektedir denilebilir.

Sanayi öncesi toplumlarda dolaysız vergilerden bina ve arazi vergilerinin vasitasız vergilere göre önemi fazla iken, sanayileşme başında bu nisbî önem azalmakta ve sanayileşmiş modern toplum ve ekonomilerde önem nisbeti çok düşmektedir.

Fertlerin iktisadî faaliyetleri gibi iktisadî varlıkları da çeşitli vergilere konu olmaktadır. Gayrimenkullere ilişkin ve mülkiyet konusu olan emlâkten alınan bir kısım gayrimenkul vergileri, iktisadî varlıklara; gayrimenkullerin el değiştirmesi, hakların tesisi, vesair işlemlerden alınan vergiler ise fertlerin iktisadî faaliyetlerine istinat etmiş vergilerdir.

Gayrimenkullerde vergi matrahının bazı özellikleri mevcuttur. Bunları şu şekilde belirtmek kabildir.

1 — Gayrimenkullerin değeri yüksek olduğundan matrah da yüksektir.

2 — Gayrimenkullerde matrah uzun ömürlüdür. (Arazide ömür sonsuzdur)<sup>1</sup>.

Ancak gayrimenkullerin vergilendirilmesinde en önemli zorluk matrahın her gayrimenkulün özellik ve kıymetine göre tayin edilmek zorunludur.

Matrahın tayininde ya mükellefin beyanı ya da idari takdir usulleri kullanılmaktadır. Bazan bu iki usul bir arada kullanılır. Emlâk Alım Vergisi ile Emlâk Vergisinde bilâhare doğruluğu idarece kontrol edilen beyan esası caridir.

Türk vergi sisteminde Bina ve Arazi vergileri dolayısıyla matrahın idare tarafından tayin ve takdir edilmesi usulü önemli bir yer tutar.

Ancak köylüden şehirlere yönelmiş nüfus akımları, hızlı, nüfus artışı, şehirleşme ve sanayileşme hareketleri ve iskân zorunluğu ve nihayet enflasyon, gayrimenkul fiatlarında bölgeden bölgeye büyük farklar gösteren fahiş yükselmeler husule getirmiştir. Matrahın gerçeğe uygun şekilde tayin edilmesi, bölgelerarasında meydana gelen adaletsiz değer yükselmelerinin telâfi ve realize edilmesi için belli fasılalarla gayrimenkul kıymetlerinin yeniden takdir ve tesbit edilmesi gerekmektedir. Fakat memleket ölçüsünde bu şekilde şumullû ve sık sık yapılacak kıymet takdirinin idareye yükleyeceği mali külfet ve konunun uzun zamana ihtiyaç göstermesi sebebiyle değerlerin yeniden tesbitinde ve vergi arttırılmasında daha kolay metodlara başvurulmaktadır. Bu usuller, evvelce tesbit edilmiş matrahlara misil uygulama veya vergi nisbetinin arttırılmasıdır. Emlâk Vergisi konuya bir başka çözüm yolu getirmiş ve bina ve arsaların rayiç bedellerinin her 5 yılda bir, arazinin ise her 10 yılda bir sahibi tarafından beyan edilmesi ve bu beyanların idarece denetlemesini derpiş etmiştir. Ancak, idarece kontrolün sürat ve müessiriyeti hususunda fazla iyimser olmaya imkân yoktur.

Gayrimenkullere ilişkin vergilerde inikâs konusu üzerinde durulmaya değer bir husustur. Genellikle kabul edilen görüş arazi vergileri yükünün arazi sahibinin üzerinde kaldığıdır<sup>2</sup>. Ancak arazi vergisini ödiyen şa-

1) Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu: Teksir Notları (Devlet Gelirleri).

2) Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu: a.g. notlar.

his aynı zamanda ziraf gelir vergisi mükellefiyse bina ve arazi vergisini gider olarak yazabildiğinden (G. V. Kanunu Md. 54 ve 57) verginin yükünün mükellef üzerinde kaldığı söylenemez. Ayrıca bu vergiler masraf unsuru olarak maliyete ve fiatlara inikâs ettirilebilir. Bina ve arazi vergisinin yük teşkil etmemesinin spesifik örneği gayrimenkul kıymet Artış Vergisinde kendini gösterir. Bu vergide matrahtan, gayrimenkulün iktisabından satışına kadar ödenmiş bütün vergiler tenzil edilmektedir.

Bilindiği gibi, ileriye doğru yansımının olabilmesi için fiatların artırılması, bu artış sebebiyle sürümün bir miktar azalması, yani sonuç olarak üretimin azalması gerekir. Üretimin azalması için de toprak sahiplerinin bir kısım arazilerini üretimden geri çekmeleri gerekir. Oysa hiç bir arazi sahibi, vergi sebebiyle arazisini üretimden çekmez; çünkü toprağı tarımsal üretimden çektiği takdirde de arazi vergisini ödemek zorundadır. Arazi vergisinde toprağın vergisiz bir kullanıma aktarılması mümkün değildir. O halde üretime konmuş olan toprak vergi sebebiyle azalmıyacak kadar üretim yapılmaya devam edilirse, ürünler ancak eski fiatlarla satılabilir; fiatlar arttırılarak vergi ileriye yansıtılamaz<sup>3</sup>.

Bina vergisinde ise durum şöyledir. Bina değeri, net iradın piyasa faizinin tersiyle çarpılması suretiyle bulunur. Örneğin piyasa faizi % 5, bir gayrimenkulün net iradı da 4000 TL ise, bina değeri  $4000 \times 1000 / 5 = 80000$  dir. Net iradın içine binanın maliyet faizi dahildir. İşte bu kısmın ileriye yansıtılması mümkündür. Zira vergi sebebiyle bina yapımının sağladığı net irat azalır, bu da bina inşaatına yapılan yatırımın bir kısmının vergi konmamış olan başka alanlara kaydırılmasına sebep olur. Bu da yeni bina yapımını azaltır; sunulan bina alanı azaldığı takdirde kira bedelleri yükselebilir. Buna karşılık konan vergiler, binaların konumları bakımından sahip oldukları nisbi üstünlükleri etkilemez. Bu nisbi konum farklarından doğan kira farklarına tekabül eden bina değerlerinden alınan vergiler mülk sahipleri üzerinde kalır.

Görülüyor ki bina vergisinin mevki rantlarından doğan değer farklarını karşılayan kısmı nihaî olarak mülk sahibinin üzerinde kalmaktadır. Buna karşılık binaların maliyet değeri gelirine tekabül eden vergiler bina yapımı faaliyetinin kârlılığı dolayısıyla inşaatı azaltır. Böylece verginin bu kısmı daha yüksek kiralarla ileriye doğru kiracılara yansılır<sup>4</sup>.

Türk vergi sistemi içinde zirai gelirlerin vergilendirilmesine müteallik Gelir Vergisi Kanunundaki hükümlerin yetersizliği, muafiyet ve is-

3) Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu: a.g. notlar

4) Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu: a.g. notlar.

nisna hudutlarının genişliği ve bu sahada özellikle ekim ve dikim alanlarının murakabe edilememesi ve bu husustaki bilgilerin noksanlığı ve nihayet arazi vergisinin istenen hasılatı teminden uzak kalması zaman zaman arazi ve ziraatin vergilendirilme şekilleri hakkındaki tartışmalara vücut vermiştir. Örneğin, Kaldor, Türk Vergi Sistemi hakkındaki Raporunda, "ziraatte fiili hasıla yerine potansiyel hasılayı esas alan" bir sistem teklif etmiştir. Potansiyel hasılayı toprağın vasat bir müessiriyetle işletilmesinden elde olunacak safi hasıla olarak tarif eden Nicolas Kaldor, potansiyel hasılanın hesabı için ziraat sektörünün birkaç yıllık ortalama hasılatının bulunduktan sonra belirli kriterlerle her ilin potansiyel hasılasının hesaplanacağı ve illerdeki özel komisyonların ildeki ekilebilir araziye bu hasılayı taksim ederek bir "baz" tayin edeceklerini ve arazinin bu baza göre % 5 ilâ % 15 arasında mütarakki şekilde vergilendirileceğini ileri sürmektedir. Vergi 10 hektardan fazla toprağı olanlara tatbik edilecektir. (Tarımla uğraşan ailelerin % 16,5 i). Gerçek değerlerle göre sınıflandırmaya tamamlanıncaya kadar vergi baz kıymet üzerinden alınacaktır<sup>5</sup>.

Arazinin potansiyel gelirini baz alan ve arazi kadastro suna dayanan bir vergi sisteminin tarımsal gelişmeye engel olabileceği de ileri sürülmüştür. Teorik olarak arazi rantı üzerine konulmuş olan bir verginin ne tarımsal yatırımlara, ne de tarım teknolojisinin geliştirilmesine olumsuz bir etkisi olamaz. Arazinin değeri içinde rant unsurunu ayırmanın imkânsızlığı dolayısıyla, arazi vergisini potansiyel geliri aksettiren kadastro kayıtlarına istinat ettirmek işi bir zarurettir. Bu halde ortalama vergi nisbeti oldukça yüksek olmakla beraber, kısa vadede marjinal vergi nisbeti sıfırdır. Bununla beraber, enflasyonun ve ekonomik gelişmenin tarımsal gelir üzerindeki etkilerini nazara alabilmek için arazi tahririni arada revize etmek şarttır. (Aksi halde, fiili gelir üzerinden alınan marjinal vergi nisbeti bir süre sonra negatif olur.) Bu durum ise araziyi ıslah etme ve geliştirmenin cazibesini azaltacaktır. Mamafih bu çıkmaz, safi ranttan daha büyük olan potansiyel gelir üzerine konulmuş her vergi için söz konusudur<sup>6</sup>.

Bu mahzuru izale etmeye üzere potansiyel geliri arazinin durumuna ve normal şartlar altında beklenebilecek gelişmeye göre tayin etmek, normalin üstündeki gelir artışını bir süre için (5 yıl) verginin hesabında

5) Hüsnü Kızılyallı : Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara, 1969.

6) Carl S. Shoup: Taxation in a Low-Income Developing Country (Hüsnü Kızılyallı — a.g.e. Sayfa: 202-203).

nazara alınarak fazla çalışmayı ve modernizasyonu teşvik etmek ve devletçe yapılmış yatırımlar sonucu gelirdeki yükselmeleri mutlaka nazara almak mümkündür. Kaldı ki, vergi potansiyel gelirin cüz'i bir kısmını kavradığına ve yatırımlarda sermayenin verimini etkileyen tek faktör vergi olmadığına göre —örneğin, düşük faizli tarım kredisi, devletin teknik yardımı, tohumluk temini v.s. sermayenin verimi üzerine olumlu etkilerde bulunur— tarımsal yatırımların düşmesi beklenemez. Ayrıca bütün dünyada küçük ve orta çiftçiler için ticari ve malî cephesini pek nazara almazlar. Türkiye'de tarımsal yatırımların hemen tamamının banka kredileri ile finanse edildiği gözönünde tutulursa, tarımsal yatırımların doğrudan kredinin elverişliliğine bağlı olduğu düşünülebilir<sup>7</sup>.

Potansiyel tarımsal gelir üzerine konulacak verginin, arazinin işlenmekte olup olmadığına göre farklılaştırılması ve bilhassa sahibinin arazinin başında bulunmaması halinde verginin iyice ağırlaştırılması tavsiye edilmiştir<sup>8</sup>.

Bent Hansen Kaldor'un teklif ettiği uzun zaman istiyen ve masraflı olan usul yerine, aynı ekonomik etkinin arazi vergisine esas olan değer takdirlerinin belli emsallerle önemli miktarlarda arttırılması suretiyle yaratılmasını teklif etmiştir. Türkiye de çok defa bu usul uygulanmıştır. Kolay ve masrafsız bir usul olmakla beraber misil uygulama bölgeler arası adaletsizlikleri daha da arttıracığı için tercihe şayan sayılamaz.

## II — B Ö L Ü M

### TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDE GAYRİMENKULLERDEN ALINAN VERGİLER

Türk vergi sistemi içersinde bir kısmı merkezi idareye, bir kısmı özel idare, belediye ve köylere ait olan gayrimenkullere ilişkin muhtelif vergi ve resimler alınmaktadır. Konusu gayrimenkul olan bu vergiler aşağıda belirtilmiştir.

- 1 — Bina Vergisi
- 2 — Arazi Vergisi
- 3 — Emlâk Vergisi
- 4 — Bina İnşaat Vergisi

7) Hüsnü Kızılyalı: a.g.e.

8) Shoup a.g.e.: ve Hüsnü Kızılyalı: a.g.e. Sayfa: 203.

- 5 — Emlâk Alım Vergisi
- 6 — Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi
- 7 — Gelir Vergisi
- 8 — Taş ocakları resim ve harçları
- 9 — Yer işgal resmi
- 10 — Tente, Siper ve Saçak Resmi
- 11 — Şerefiyeler
  - a) Değerleme resmi
  - b) Harcamalara iştirak payı
- 12 — Müşterek ve murtabit Emlâkin giderlerine iştirak payı
- 13 — Binaların numaralanma giderlerine iştirak payı
- 14 — Su, elektrik, havagazı ruhsat harcı
- 15 — Yapı Ruhsat ve denetleme harcı
- 16 — Temizletme ve Aydınlatma Resmi
- 17 — Mezar yeri ücreti
- 18 — Petrol ve Maden Kanunlarına göre alınan resimler
- 19 — Damga Vergisi
- 20 — Harçlar (Tapu harçları)
- 21 — Dellaliye Resmi
- 22 — Tasarruf Bonusu.

Yukarıda zikredilen vergi ve resimlerden ilk altısı tetkik konusu yapılacaktır.

10 Ağustos 1970 tarihinde yürürlüğe giren 1318 sayılı Finansman Kanunu ve 1972 Martında yürürlüğe girecek olan 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu ile gayrimenkullerin vergilendirilmesi yeni bir sistem içine alınmış olmaktadır.

Mahalli idareler ve Belediyelerce tahsil edilen vergi ve resimler hariç tutulursa halen gayrimenkullere ilişkin vergiler şu şekilde sıralanabilir:

- 1 — Damga Vergisi
- 2 — Tapu Harçları
- 3 — Bina ve Arazi Vergisi
- 4 — Emlâk Vergisi
- 5 — Emlâk Alım Vergisi
- 6 — Bina İnşaat Vergisi

7 — Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi

8 — Gelir Vergisi

Damga Vergisi, doğrudan doğruya gayrimenkullerle ilgili olmayıp, gayrimenkullere ilişkin bir işlemin, özellikle ipotek işleminin yapılması sırasında alınmaktadır. Ancak tatbikatta genel olarak daire satışları önce arsa payı üzerinden yapılmakta ve müteahhit ile alıcı arasında arsa üzerinde yapılacak daire ile ilgili olarak akdedilen inşaat anlaşması üzerine ayrıca müteahhit lehine bir ipotek tesis edilmektedir. Bu ipotek dolayısıyla ipotek miktarı üzerinden 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre binde beş nisbetinde Damga Vergisi ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre de binde iki nisbetinde Tapu Harcı alınmaktadır.

Bu harçtan başka 492 sayılı Kanunun Tapu Harçları bölümünde yer alan ve genel olarak spesifik bazı tapu işlemlerini kavriyan harçlar alınmaktadır. Konumuz açısından önemli bir tapu harcı işlemini belirtelim: Yapı Kooperatiflerinin ortaklarına dağıtacağı gayrimenkullerin ortaklar adına tescilinde kayıtlı değer üzerinden binde 1 tapu harcı alınmaktadır. Bilindiği üzere sosyalkonut karakterindeki binalardan % 35 nisbetinde alınmakta olan Emlâk Ahm Vergisine ilâveten böyle bir harcın tahsili, kooperatiflerin bina yapımı faaliyetlerini engelleyici bir anlam kazanmaktadır.

## I — K ı s ı m

### BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ

Bina ve Arazi Vergileri 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu ile 1971 Martından itibaren yürürlükten kalkmış bulunmaktadır. Emlâk Vergisi 1972 Martından itibaren yürürlüğe gireceği için Bina ve Arazi Vergilerinin 1971 yılında tahakkuk ve tahsilleri ancak geçici yeni bir kanunla mümkün olabilecektir.

#### A — Bina Vergisi :

Osmanlı İmparatorluğu zamanında Emlâk Vergisi ismiyle arazi vergisiyle birlikte alınan bu vergi 1910 yılında arazi vergisinden ayrılarak Musakkafat Vergisi adını almış, bazı tadiller geçirdikten sonra 1931 yılında Bina Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu vergiye 1932 yılında İktisadî Buhran Vergisi ve 1941 de de Millî Müdafaa Vergileri eklenmiştir.

Cumhuriyet devrinde, takdir edilmiş gayrisafi iratlara çeşitli misiller uygulanarak vergi hasılatının artırılması istenmiş, muafiyet süreleri belirlenmiş, Buhran ve Millî Müdafaa Vergilerine de bazı zamlar yapılmıştır.

Bilindiği üzere Bina Vergisi, Kanunun gerek karada ve gerekse denizdeki sabit inşaat olarak tanımladığı binaların gayrisafi iratları üzerinden alınmaktadır. Kanunda genellikle icar getirmemek kaydıyla Kamu kuruluşlarına ait binalara istisna tanındığı gibi iktisadi, sosyal, kültürel ve turizm gayeleriyle öngörülmüş muaflik ve istisna hükümlerine, rastlanmaktadır. Bu cümleden olarak zirai istihsalde kullanılan alât ve edavat depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler, fırınlar, işçi ve bekleme bina, kulübe ve barakaları, köy misafir odaları, balıkçıların deniz istihşâatında kullandıkları aletlere mahsus depolar ile kayithaneler, deniz ve göllerdeki balıkçı kulübelerine tanınan istisna ile resmi kuruluşlarca veya çiftçilerin kendi aralarında yaptıkları su bentleri, kanallar, destek duvarları için tanınan istisna tamamıyla ekonomik koruma gayesine matuf hükümler olarak zikredilebilir. Yine yangın, hezeyan, zelzele ve hastalıklarla mücadele için geçici olarak yapılan binalara ihtiyacın devamı müddetince tanınmış sosyal gayeli muafiyet, turizm teşvik belgesi almış olan müesseselere 10 yıl için tanınmış turizmi teşvik maksadına matuf muafiyet ile Halk Konutları Standardına uygun olan binalara tanınmış olan 5 ve 10 yıllık geçici muaflik, yön verici ve teşvik edici tedbirler olarak zikredilmeğe değer. Zaman zaman yenilenen Halk Konutları Standartları en son 28.11.1970 tarih ve 13681 sayılı Resmî Gazetede yeniden düzenlenmiş ve sosyal meskenlerle işçi meskenlerine 5 ve 10 yıllık muafiyet tanınmıştır.

Sosyal konutlara 10 yıllık muafiyet ancak şu şartlarda tanınmaktadır:

- a) Meskenin faydalı alanı 69,30 m<sup>2</sup>'yi geçmeyecektir.
- b) Satış bedeli 70000 TL. yı aşmayacaktır.
- c) Bir ailenin ikameti için gerekli vasıfları haiz ve müstakil bir ev veya apartman dairesi olacaktır.

Bina ile ilgili bu şartların yanında muafiyetten faydalanacak şahıs'a ilgili şartlar da şöyledir:

- a) Aynı belediye sınırları içinde başkaca müstakil ev veya apartman dairesi bulunmamak,
- b) Başka başka yerlerde birden fazla ev veya apartman dairesi satın aldığı veya üzerine mesken inşa ettiği takdirde indirimden bir defa istifade etmiş olmak.



İşçi evleri için aranan şartlar ise şöyledir:

1 — Hak sahibi sigortalıların kurdukları işçi yapı kooperatifleri tarafından ipotekli kredilerle inşa ettirilen meskenler ve,

2 — Hak sahibine ipotek karşılığında kredi ile temlik edilmek üzere bizzat Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından yaptırılan meskenler,

Adı geçen kurumca halen tatbik edilen inşaat m<sup>2</sup> sahalarına ilişkin ölçüler içinde kalmak şartıyla işçi evleri addedilmektedir.

Asgari nitelikte olup 10 yıllık muafiyeti olan binalar ancak konut gayesi değiştirilirse muafiyet kalkmakta 5 yıllık muafiyet tanınmış olanlar ise icara verildiği takdirde muafiyeti kaybetmektedir.

On yıllık bina vergisi istisnası tanınmış olan bu binalardan Emlâk Alım Vergisi Kanununa göre de binde 70 yerine binde 35 nisbetinde vergi alınmaktadır.

Sosyal meskenlerden 69,30 m<sup>2</sup> ile 100 m<sup>2</sup> arasındaki binalar için muafiyet süresi 5 yıldır.

Bina vergisi, binanın takdir komisyonlarınca takdir edilen gayri safi iradı üzerinden hesaplanır. Gayrisafi iradın % 20 si tenzil edildikten sonra arta kalan safi iradın % 12 si Bina Vergisidir.

Yürürlüğe ilk kondukları zaman Bina Vergisinin 1/3 ü nisbetinde alınmakta olan Müdafaa Vergisi 489 sayılı Kanunla 1 Mart 1964 tarihinden itibaren şu durumu almış bulunmaktadır:

1 — Sahibinin bizzat oturduğu meskenlerden Bina Vergisinin % 25'i.

2 — Kiraya verilenlerden % 75'i,

3 — Ticarethanelerden % 100 ü.

İktisadi Buhran Vergisi, bina kiraya verildiği takdirde Bina Vergisinin 1/3 ü, sahibi bizzat oturduğu takdirde 1/6 sı nisbetinde alınmaktadır.

Bina Vergisi ile Buhran Vergisinin % 30 u Özel İdarelere % 70 i belediyelere bırakılmış olup Savunma Vergisi Devlete ait bulunmaktadır.

Bina vergisinin hesaplandığı gayrisafi iratlara, takdir edildikleri yıllara göre önce 1961 de 206 sayılı Kanunla, bilâhare yine aynı yıl 309 sayılı Kanunla bazı misiller uygulanmıştır.

Bina vergisinin hasılatı zaman zaman bazı misiller uygulanmak suretiyle arttırılmak ve böylece mahalli idare ve belediyelere ihtiyaçları

olan geliri temin etmek istenmiş ise de kanunda öngörülen her on yılda bir genel tahririn yapılmaması vergi hasılatını azalttığı gibi, aynı evsafı haiz binalar arasında gayrisafi iradın farklı yıllarda takdiri sebebiyle, vergi adaletsizliği de yaratmıştır. Önceleri bütün meskenlere tanınan 10 yıllık muafiyet sonraları 3 yıla indirilmiş, nihayet tekrar 10 yıla çıkarılmakla beraber bu kere alanı çok daraltılmıştır. Ancak bu sürenin oldukça uzun olduğu ifade edilebilir. 10 yıllık muafiyet süresi geçtikten sonra Verginin, 10 yıl evvel yapılmış gayrisafi irat takdiri üzerinden hesaplanması vergi hasılatını azaltan bir uygulama tarzıdır. Bina geliri, gelir vergisine tabi olduğu takdirde Bina Vergisinin Gelir Vergisinden mahsubu, üzerinde tartışılacak bir konudur. Bina Vergisinin, gelir vergisi matrahının tesbitinde gider olarak indirilmesi V.U.K. ile Gelir Vergisi kanunlarının espirisine daha uygundur.

1972 Martından itibaren yürürlüğe girecek Emlâk Vergisi Kanunu ile binalar, alım satım kıymetlerinin beyanı esaslı üzerinden vergilendirilecektir.

Böylece 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, verginin rayiç bedel üzerinden alınmasını ve kıymetinin mükellefçe beyan edilmesini öngörmüştür. Her beş yılda bir tekrar beyanname verilecektir.

10 yıllık muafiyet, vergi değeri 50 bin liraya kadar olup yeniden inşa edilen ve mesken olarak kullanılan binalara tanınmıştır. 100 bin liraya kadar olanların ise 50 bin lirası, 150 bin liralık binalarda 25 bin lirası için muafiyet uygulanacaktır.

Vergi, mükellefçe beyan edilen rayiç bedel (vergi değeri) üzerinden şu nisbetlerde alınacaktır :

50 bin TL.ya kadar	%	07
100 " " "	%	08
150 " " "	%	09
150 " dan yukarı	%	010

Görüldüğü üzere düşük kıymetli binalarda vergi nisbeti oldukça yüksek kabul edilmiş, buna mukabil 150 bin liradan fazla kıymetteki binalar için seyyanen % 10 nisbeti kabul edilerek vergide adalet temini gözden uzak tutulmuştur.

Beyan edilecek bina değerlerinin rayiç bedele uygunluğu Devletçe denetlenecek ise de bu hususta teşkilâtın yetersizliği sebebiyle iyimser olmağa imkân yoktur. "Takdir" de her zaman Sübjektif unsurlar rol oynar.

duğundan bu husus, adaletsizliklere sebebiyet verebilecektir. Eski Harçlar Kanunu ile alınmakta olan Tapu harçları uygulamasında olduğu gibi, bilâhare yürürlüğe konulan Emlâk Alım Vergisinde de henüz beyanların doğruluğu tam anlamıyla kontrol edilmezken bu usulü, yurt ölçüsünde bütün binalar için geçerli kılmak birçok sakıncaları da birlikte getirecektir.

Rayiç bedellerin kontrol ve murakabesi için objektif değerlendirme kıstasları tesbit edilerek bu kıstaslara göre rayiç bedellerin kontrolünün yapılması şikâyet ve adaletsizlikleri azaltabilecektir\*.

Emlâk Vergisi Kanununun Bina Vergisi ile ilgili hükümlerinde muafiyet süresinin 10 yıldan 5 yıla indirilmesi, verginin muafiyet süresinin bitimini takiben belirtilecek değeri üzerinden tarhedilmesi, düşük kıymetteki binalardan % 7 den daha az vergi alınması, 150 bin liradan yukarı kıymetler için de müterakki nisbetlerin uygulanması, beyan esasının kontrolünde objektif esasların uygulanması, prensiplerinin iyi belirtilmesi suretiyle rayiç bedeli düşük gösterilen binaların Devletçe ve başka şahıslarca satın alınması imkânının tanınması gibi değişiklik teklifleri ile sürülebilir.

#### B — Arazi Vergisi :

Osmanlı İmparatorluğu devrinde ancemaatin adıyla alınan ilk arazi vergisi bilâhare 1858 de çıkarılan Arazi Kanunname-i Hümayununa müsteniden yapılan tahrirler üzerine 1863 yılından itibaren gerçek hüviyetini kazanmıştır. 1865 de yapılan Tahrir-i Nüfus ve Emlâke Dair Umumi Nizamname hem arazi ve hem de binaların değerlendirilmesini amir iken bu nizamnameyi 1886 tarihli Emlâk Vergisi Nizamnamesi izlemiştir. 1910 yılında Bina Vergisi Musakkafat Vergisi adıyla ayrılınca Arazi Vergisi 1931 yılına kadar eski hükümlere göre tahsil edilmiş, bu tarihte 1833 sayılı Kanunla bugünkü şeklini almıştır.

Türkiye hudutları dahilindeki bütün araziler ile binaların mütemmimi olmayan arsaların Arazi Vergisine tabi olacağını belirten Kanun fandanlık ve meyvelik gibi zirai, park, spor sahaları gibi sosyal mahiyette kamu tesislerine, mera, harman yeri gibi müşterek menfaati haiz sahalara, fundalık, bataklık gibi verimsiz alanlara, sefaretlerin arsalarına dai-

\*) Vergi Reform Komisyonunca hazırlanmış bulunan Emlâk Değerleme Kanun Tasarısı bina v e arazilerin değerlerinin takdiri için Değerleme Norm rejimini teklif etmektedir. Bk. Emlâk Değerleme Kanun Tasarısı ve gerekçesi, İstanbul Temmuz 1968.

mi muafiyet tanımış, ayrıca bağ, güllük, zeytinlik, fındıklık, ormanlık tesis edenlerle göçmenlere üç sene ile on iki sene arasında geçici muafiyetler derpiş etmiştir. Turizm teşvik belgesi almış olan müesseseler için muafiyet 10 yıldır. Verginin mükellefi araziye tasarruf edendir. Verginin nisbeti iratlı arazi ve arsalar için Takdir Komisyonlarınca takdir edilen kıymetin binde 10 u iratsız arsalar için binde beşidir.

Arazilerin takdir edilmiş kıymetleri 206 ve 309 sayılı kanunlarla bazı misiller uygulanmak suretiyle yükseltilmiştir.

Arazi vergisinin matrahını teşkil eden arazi kıymetlerinin takdiri en geniş anlamda 1936 yılında yapılmıştır. (Tahrir üç yıl sürmüştür) İyi, orta, çorak diye sınıflandırılan arazinin 1936 yılındaki bu genel tahririnde temel yaklaşım arazinin ürününü vergilendirmektir. Potansiyel ürünü tahmin etmek o günkü şartlara göre mümkün olmadığından arazinin vergi değeri, matrah olarak kabul edildi. Vergi değerinin takdirinde arazinin fiili satış değeri esas alındı, bu kıymetin tayin edilemediği ahvalde yıllık kira bedelinin 10 katı vergi değeri kabul edildi.

1936 tahriri kıymetleri, zaman zaman bazı misiller uygulanarak yükseltilmiş ise de nüfus artışı, şehirleşme ve enflasyon sebepleriyle bugün anlamını büyük ölçüde kaybetmiş durumdadır. Nitekim aşağıdaki tablolar bunu açıkça göstermektedir.<sup>9, 10</sup>

Arazi Türü	(TL.)	(TL.)	İl	
	Dönüm kıymeti 1936	Dönüm kıymeti 1960		
Kuru Arazi	3	287	İzmir	
Sulu Arazi	30	1082		
Bahçe	15	2400		
Kuru Arazi	2	136	Diyarbakır	
Sulu Arazi	27	1044	Konya	
Bir dönüm değeri	Her mükellefin Bir dönümün		Bir dönümün ortalama gelir	
	ödediği art. vergi	vergisi		
Manisa	970 kr.	521 kr.	24 kr.	115 TL
Akhisar	1452 "	335 "	34 "	268 "
Turgutlu	2653 "	1208 "	57 "	262 "
Kula	233 "	567 "	8 "	19,8 "
Sarıgöl	150 "	363 "	24 "	102 "

9) Kenan Bulutoğlu: a.g.e.

10) Fehmi Yavuz: Arazi Vergisi ve Mahalli idarelerimiz SBF Dergisi Cilt XXI Haziran 1966 No. 2.

Tablodan anlaşıldığı üzere arazi kıymetleri 1936 ile 1960 arasında 50 misli artmıştır. Buna mukabil vergi geliri bu zaman zarfında sadece 2,7 misli artmıştır. (24,2 milyon) Toplam Devlet gelirleri içindeki yeri 1933 da % 3 iken 1960 da % 0,3 olmuştur<sup>11</sup>. Türkiye nin 1963 bitkisel üretim değeri 33 milyar 243 milyon liradır. (Hayvansal ürünler hariç) Bu miktarı 10 ile kapitalize edersek, bu ürünün 332 milyar lira değerindeki topraklardan elde edilmesi gerektiği sonucuna varırız. % 1 nisbetindeki bir arazi vergisinin 3 milyar 32 milyon lira hasılat temin etmesi gerekir. Çift vergilendirmeyi önlemek, muafıkları geniş tutmak, değer tahminlerini müsamahalı yapmak gibi nedenlerle matrah üçte bire, vergi hasılatı da bir milyara düşse bile alınacak sonuç gerçek bir mali reform teşkil edecektir<sup>12</sup>. Konunun hal çaresi genel tahrir yapılması ve her on yılda bir bunun tekrarlanmasıdır.

1319 sayılı Emlâk Kanunu Arazi Vergisini yeni bir anlayış içinde sistemleştirmiştir.

Eski Arazi Vergisi Kanununda daimi olarak tanınmış, Devlete, Özel idare ve belediyelere ait kiraya verilmeyen numune fidanlıkları, meyvelik, tarla ve çiftliklere matuf muaflığın, devlete ait yol, park, meydan ve caddeler için öngörölmüş muaflığın ve nihayet icara verilmemek kaydı ile devlete ait hara, merinos çiftliği ve sığır damızlıklarına verilen muaflığın bu şekilde ayrı ayrı belirtilmiyerek Yeni Kanunda muaflık hükmünün Devlet, özel idare, belediye, köy tüzel kişiliği ve üniversitelere ait arazi ve arsaların özel idare, belediye ve köylerin işlettikleri su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava depolarına ait arazi ile, belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletmelerine ait arazinin kiraya verilseler dahi vergiden muaf oldukları” tarzında şumüllü bir muafiyet maddesiyle belirlendiği görölmektedir. Ayrıca kamu menfaatlerine yararlı derneklerin (kurumlar vergisine tabi olmayan) araziler ve mezarlıklar daimi olarak arazi vergisinden muaf kılınmıştır.

Geçici muaflıkların (meyvelik, zeytinlik, fıstıklık ve fındıklıklar) süresinin arttırıldığı, ayrıca antep fıstığı, keçiboynuzu, kavaklık, palamut meşeliklerine de yeniden vücuda getirilmelcri kaydıyla 6 ilâ 25 yıllık muafiyetin tanındığı görölmektedir.

Geçici muafiyetlerle ilgili mukayeseli bir tablo aşağıda belirtilmiştir.

11) Kenan Bulutoğlu: a.g.e.

12) Fehmi Yavuz: a.g. makale.

	Eski Arazi Kanununda (yıl)	Emlâk Vergisi Kanununda (yıl)
— Bağlar	6	6
— Güllükler	6	6
— İncir Bahçeleri	8	10
— Fındıklıklar	10	
— Zeytinlikler (Aşılama)	10	15
— Zeytinlikler	12	15
— Ormanlar	20	50
— Dutluklar	10	
— Antep fıstığı (Aşılama)		15
— Antep fıstığı		20
— Kestanelik		20
— Keçiboynuzu		10
— Her nevi meyvelik		10
— Çay		10
— Narenciye		10
— Kavaklıklar		10
— Fıstık Çamlıkları		25
— Palamut Meşelikleri		25

Emlâk Vergisi Kanunu bataklıktan veya çoraklıktan ıslah edilmiş araziler için (bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık) 10 yıllık bir muafiyet tesis ederek bu kabil faaliyetleri desteklemek istemiştir.

Kanun, mükelleflerin bir vergi dairesi bölgesindeki toplam vergi değeri 50 bin TL. olan arazilerinin tamamen, bu kıymetten fazla olanların ise 50 bin TL. lık kısmının vergiden müstesna olmasını derpiş ederek "küçük çiftliklerde" koruyucu bir istisna müessesesi tesis etmiş bulunmaktadır.

Verginin nisbetleri şöyledir :

- İlk 50 bin TL. için binde 2
- Sonra gelen 75bin TL. " 3
- " " 100 " " 4
- " " 100 " " 6
- " " 100 " " 8
- 425 bin TL. den fazla mat-  
rahlr için binde 10
- Arsalar için binde 15

Emlâk Vergisi Kanunu, eski Arazi Vergisinden tamamen farklı bir görüşle, vergi değerinin idarece takdiri yerine mükellefçe beyan edi me-

si esasını getirmiştir. Vergi, beyan edilen vergi değeri üzerinden tarh edilecektir.

Arsalar için her beş yılda, araziler için ise her on yılda bir beyanname verilecektir. Beyannamelerin kanunda öngörülen zaman içerisinde verilmemesi halinde 100, 250 ve 500 TL. lık özel usulsüzlük cezaları konulmuştur.

Beyan edilen vergi kıymetleri vergi dairesince rayiç bedelle mukayese edilir. Fark üzerinden kusur cezalı tarhiyat yapılır. Ancak takdir farkının rayiç bedelin % 50 sine tekabül eden kısmı için ceza uygulanmaz.

Takdir usulünün güçlüğü sebebiyle idarî kontrol altında beyan esasını kabul etmiş olan kanun koyucu, rayiç bedelin % 50 si nisbetinde cezasız bir marj tanıyarak bu sahadaki beyanlara adeta bu nisbette düşük beyanda bulunma olanağı sağlamıştır.

Beyan edilen kıymetlerin rayiç bedele uygunluğunu kontrol görevi Vergi Daireleri için gerçekten büyük bir handikap teşkil etmektedir. Objektif değerlendirme normlarının bulunması ve değerlemelerin bu normlar yardımıyla denetlenmesi şikâyetleri azaltacak ve denetimde sürat temin edecektir.

## II — K ı s ı m

### FİNANSMAN KANUNU İLE KONULAN VERGİLER

#### 1 — Bina İnşaat Vergisi :

Bina İnşaat Vergisi Gider Vergileri Kanunu içinde düşünülmüş olup binaların her bir konut veya işyeri biriminin inşasında m<sup>2</sup> ye göre alınan bir vergidir.

Genel, katma, özel idare ve belediye bütçelerinden karşılanan binalar, hastahane, prevatoryum, sanatoryum gibi sağlık tesisleri, fabrika, değirmen, ve imalâthane gibi sanayi tesisleri, D.P. Teşkilâtı teşvik belgesini haiz otel, moteller ve kooperatifler tarafından yapılan sanayi ve küçük sanat siteleri, devlete veya derneklere devredilmek kaydıyla yapılan okullar ve okul yurtları vergiden istisna edilmiştir. Deprem, su baskını gibi afetlerin vuku bulduğu bölgeler için beş yıllık muafiyet tanınmıştır.

Genel olarak konutların 100 m<sup>2</sup> lik kısmı vergiye tabi değildir.

Vergi nisbetleri inşaatın betonarme, ahşap ve sair cinsten olmasına göre m<sup>2</sup> ye göre değişmekte ve 101 m<sup>2</sup> den itibaren müterakki bir nisbet cari bulunmaktadır.

	M <sup>2</sup>	Betonarme,		
		Kargir M <sup>2</sup> de (TL)	Ahşap M <sup>2</sup> de (TL)	Sair M <sup>2</sup> de (TL)
Konut	101—120	20	10	7
	121—150	50	20	10
	151—201	60	30	15
	200 den fazla	125	50	25
İşyeri	0— 50	25	15	10
	51—100	50	25	15
	100— yukarı	75	35	25

Vergi nisbetleri 100 binden fazla şehirlerde % 5 ilâ % 15 nisbetinde arttırılmakta olup 20 binden az nüfuslu yerlerdeki inşaatlar vergiden tamamen istisna edilmiştir.

Bina inşaat vergisi inşaat ruhsatı alınırken ödendiğinden tahsili kolay bir vergidir. Ancak verginin peşinen tahsili inşaat müteahhitlerinde likit sıkıntısı yaratmaktadır. Verginin müterakki karakteri lüks inşaatların yapımını önleyici bir gayeye hizmet etmektedir. Ancak işyerlerine hiç muafiyet tanınmaması, sabit tesis masraflarını artmasına yol açtığından mahzurludur. Kanaatimizce, bina maliyetlerine ilâve edilen bina inşaat vergisinin emlak alım vergisinde olduğu gibi belirli bir süre için ertelenmesi ve ekonomik ve sosyal gayeler dikkate alınmak suretiyle bazı işyerleri için de muafiyet tanınması düşünülmelidir.

20 binden az nüfuslu yerler için tanınmış olan istisna cömert bir istisnadır. Bu istisnanın beş yıllık plânlarda kalkınma potansiyeli bakımından yatırım yapılmasına elverişli bulunan ve şehirleşmenin teşvik edildiği bölgedeki şehirlere tanınması faydalı olabilecektir.

## 2 — Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi :

Özellikle 1950 yılından sonra gerek şehirleşme faaliyetlerinin gelişimi ve gerekse fiat yükselmeleri ve iskan sorunları gayrimenkullerin kıymetlerini büyük ölçüde yükseltmiş, enflasyonla birlikte bu saha spekülâtif plasmanlar için cazip bir hal almıştır.

Yukarıdaki faktörler sebebiyle hasıl olan kazançların Gelir Vergisi hükümleri tarafından kavranamaması dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerini değiştirmek yerine ayrı bir kanun yürürlüğe konmuştur.



Bu kanun, bütün gayrimenkullerin devir ve temlikinden ve trampa-sından hasil olan değerleri vergiye tabi tutmuş, devirlerin ivazlı veya ivazsız olması arasında (veraset yoluyla intikaller, mirasçılar arasındaki hibeler ile taksim ve ifrazlar hariç) bir fark gözetmemiştir.

Devlete, özel idare, katma bütçeli idareler, belediye ve köylere ait gayrimenkul devirlerini vergiden muaf tutan kanun, belediye hudutları dışında veya şehirlerin müstakbel inkişaf sahaları haricindeki devir ve temliklerden hasil olan değer farklarının 40 bin lirası veya iktisap olunan değerlerin % 10 u; belediye hudutları ve şehrin gelişme alanları içindeki devirlerden hasil olan değer farklarının 5000 TL. sı ve zirai arazilerde 25000 TL. sı veya iktisap olunan kıymetin % 10 u içinde istisna tanı-mış bulunmaktadır. İşletmelerin aktifine dahil bulunan gayrimenkule-rin devri vergiye tabi değildir.

Devir ve temlik edenin ödemekle mükellef olduğu vergi, iktisap edi-len kıymet ile bina ve arazide vergi değeri demek olan iktisap maliyeti arasındaki farktan kanunun öngördüğü giderlerin tenziliyle bulunan mat-rah üzerinden hesaplanmaktadır. Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre vergi değeri arazide takdir edilen kıymet, binalarda tak-dir edilen safi iradın 10 katıdır. Şayet vergi değerinden yüksek bir ikti-sap maliyeti yoksa devir bedelinden vergi değeri tenzil edilecek ayrıca gayrimenkulün iktisabı için ödenmiş bulunan vergi, resim, harç, faiz ve komisyonlar ve iktisaptan itibaren geçen her yıl için iktisap maliyetinin % 5 i nisbetinde götürü gider ile ödenmiş bulunan bina ve arazi vergi-leri düşülecektir.

Devirden itibaren 1 ay içinde beyanname verecek olan mükellefler satış ve devir anında devir bedelinin % 3 ünü teminat olarak Vergi Dai-resine yatacaklardır. Bu devir ve temlik sebebiyle gelir vergisi beyan-namesi verilecekse sadece % 3 teminat alınacak, ayrıca gayrimenkul Kıy-met Artış Vergisi tarhedilmeyecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre aşağıda gösterildiği üzere:

1 — Gelir Vergisi Kanununun 37/4 maddesi mucibince gayrimen-kullerin alım satımıyla devamlı olarak uğraşan ticaret erbabı,

2 — Aynı maddenin 6. fıkrası mucibince satın alınan veya trampa suretiyle iktisap edilen araziye iktisaptan itibaren 5 yıl içinde parselleye-rek satan ticaret erbabı,

3 — Kanunun 81/1. maddesi mucibince satın alma, trampa veya inşa suretiyle iktisap ettikleri gayrimenkulleri, iktisaptan itibaren 4 yıl içinde satarak bir takvim yılı içinde 10 bin TL. dan fazla geliri arızî ola-rak sağlıyanlar;

Beyanname vereceklerinden bunlar sadece % 3 teminat yatırmakla mükellef olup, ayrıca gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ödemiyeceklerdir.

Şu halde, araziyi iktisap tarihinden 5 yıl geçtikten sonra parselleyip satan ticaret erbabı ile gayrimenkullerini iktisap tarihinden itibaren 4 yıl geçtikten sonra satanlar ve 4 yıl içinde satmakla beraber 10000 TL. den az gelir sağlıyanlar Gelir Vergisi Kanununa göre beyanname vermeyeceklerinden Finansman Kanununa göre Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi beyannamesi vermek ve bu vergiyi ödemek zorundadırlar.

Arızî kazanç yönünden bu iki kanun dikkat çekici sonuçlar vermektedir. Bir misalle açıklıyalım : Arızî olarak 10100 TL. elde eden ve Gelir Vergisi Kanununa göre teklif edilen mükellef (2 çocuklu evli ise) 1105 TL. gelir vergisi öder. Buna mukabil 9000 TL. arızî gelir elde eden bir şahıs 193 sayılı Kanunun 81/1 maddesi mucibince Gelir Vergisine tabi olmadığından Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ödemek durumundadır. Ödiyeceği vergi  $9000 \times \% 15 = 1350$  TL. dir. 7300 TL. lık bir arızî kazanç temin eden bir şahıs gelir vergisi ödemediği halde 1105 TL. Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi (10100 TL. gelir elde eden bir Gelir Vergisi mükellefinin Gelir Vergisi kadar) ödemek durumundadır. Kanaatimizce Gelir Vergisinden muaf tutulmuş 10.000 TL. dan az Gayrimenkul kazançlarının, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisinden de istisna edilmesi uygun olcaaktır.

Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisinde vergi değerleri, takdir yılına göre Kanunda tesbit edilmiş bulunan bazı misillerle çarpılmaktadır. Bu misiller şöyledir.

a) 1.1.1947 den önceki takdirler için	12
b) 1.1.1947 — 1.1.1959 için	18
c) 1.1.1959 — 1.1.1965 için	5
d) 1.1.1965 — 1.1.1968 için	2
e) 1.1.1968 —	1,5

Kanunda, mükelleflerin diledikleri takdirde, Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girinceye kadar gayrimenkullerinin devir ve temlikinden doğan değer farklarının tesbitinde; Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girdikten sonra gayrimenkul ahıcları tarafından beyan olunacak vergi değerlerinin (kesinleşmiş değerler) iktisap maliyeti yerine geçmesini ve vergi tahakkukunun bu beyandan sonra yapılmasını talebedebilecekleri belirtilmektedir.

Emlâk Vergisi Kanunu bir yıl ertelendiği ve kanun çok iyimser bir tahminle 1.3.1972 den itibaren yürürlüğe gireceği için Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinin tesis ettiği yukarıda zikredilen imkânın kullanılması vergi hasılatını büyük ölçüde düşürmektedir. Aslında vergi verenler, kanaatimize göre bu maddeyi bilmiyenlerdir.

Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ile ilgili bir gözlemin sonuçları şöyledir: Kanunun yürürlüğe girdiği 10 Ağustostan 1970 yılı son gününe kadar İstanbul'da 9900 gayrimenkul devir ve temlik olmuş bunlardan sadece 1642 tanesi beyanname vermiş, mükelleflerden 650 tanesi yukarıda zikrettiğimiz erteleme hükmünün uygulanmasını talep etmiş ve sadece 1 kişi için verdiği beyanname üzerinde vergi tarhiyatı yapılmıştır. Vergi dairesinin mevcut işlerle bunalmış durumda olması, Finansman Kanununun uygulanması için yetiştirilmiş eleman temin edilmemesi, veya mevcut elemanların yetiştirilmemesi beyannameler üzerine yapılması gereken rayiç bedel kontrollerini imkânsızlaştırmakta ve tahakkuk, hemen hemen hiç mesabesine inmiş bulunmaktadır. Verginin nisbetleri şöyledir:

50.000 TL. için	% 5
sonraki 50 bin TL. için	% 20
sonraki 200 bin TL. için	% 30
sonraki 300 bin TL. için	% 40
600001 TL. dan yukarı	% 50

Bu konuyla ilgili izahlarımızı tamamlarken verginin hesabına ait bir örnek vermek istemekteyiz :

1948 de alınmış bir bina 1971 yılında 300.000 TL. ya satılmıştır. Binanın gayrisafı iradı 1000 TL. dir. Bugüne kadar ödenmiş bina vergisi, ve sair faiz ve komisyonlar 15.000 TL. dir. Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi şöyle hesaplanır :

— Satış bedeli		300.000
— Binanın iktisap maliyeti	64.000	
— vergi değeri $800 \times 10 = 8.000$		
— uygulanacak misil	8	
— İktisap maliyeti		
$8000 \times 8 = 64.000$		
— 1948 - 1971 vergi giderleri	15.000	
— 1948 - 1971 götürü gider yekûnu	73.600	
— Gider emsali $\% 5 \times 23 = \% 115$		
	115	
— Götürü gider $64.000 \times \frac{115}{100} = 73.600$		
	+	
Yekûn maliyet	152.600	— 152.600
Vergi Matrahı		147.400
Uygulanacak Nisbotler		
(% 15, % 20 ve % 30)		
Tarhedilecek vergi		31.720

Bina alım satımı veya inşasıyla uğraşanlar gelir vergisine tâbi olduklarından bunlardan G. M. K. Artış Vergisi alınmamaktadır. Ancak bu şahıslar % 3 teminat ödemektedirler. Teminatların ileride Gelir Vergisinden mahsup edilse dahi, bir yıl müddetle bekletilmesi olanaksızdır. Bu gibi şahıslar için teminat likit imkânını da arttırmak için % 1 yapılabilir.

### 3 — Emlâk Alım Vergisi :

198 sayılı Kanun ve 1318 sayılı Finansman Kanunu ile yapılan değişiklik sonunda gayrimenkullerin ivaz karşılığında iktisabı irtifak hakkı ve gayrimenkul mükellefiyeti tesisi, arsa üzerinde bina yapımı ve gayrimenkullerin sermaye şirketlerine sermaye olarak konulması ve trampa edilmesi Emlâk Alım Vergisi mevzuuna alınmıştır.

Bilindiği üzere Finansman Kanunundan önce mükellefler satışları arsa payı üzerinden yapmakta, vergi bu pay üzerinden ödenmekte, bina inşa edilince cins tashihi ile % 01 nisbetinde harç ödenmekle iktifa olunmaktaydı. Yapılan değişiklikle bina yapımı da vergiye tâbi tutulmuştur.

Gayrimenkullerin satın alan, lehine gayrimenkul irtifak hakkı tesis edilen ve bina inşasında iskân belgesini (kullanma izni) alanların mükellef kabul edildiği Emlâk Alım Vergisinde, Devlet, özel idare, belediye, kamuya yararlı dernekler ve kordiplomatlar tarafından vâki alımlar ile arkeolojik araştırmalar için yapılan alımlar ve Ziraat Bankası kredileriyle yapılan köylü meskenlerinin çiftçiler tarafından iktisabı daimi muafiyete tâbi tutulmuştur.

Âfet bölgelerinde bu vergi âfetten itibaren 5 yıl müddetle yapılan binalar için uygulanmamaktadır. Ayrıca tek bir şahıs veya 3. dereceye kadar kan ve sıhrî hısımlarla usul ve fûruğ ile birlikte yapılan yapılar için de genel olarak 50.000 TL. lık bir istisna kabul edilmiş bulunmaktadır.

Gayrimenkullerin devrinde satış bedelinin, irtifak hakları ve gayrimenkul mükellefiyeti tesisinde ödenen bedelin, sermaye olarak konulma halinde ticaret mahkemesi takdirinin, bina yapımında satış bedelinin ve sair hallerde (trampa, ölünceye kadar bakma akti ile temlik) rayiç bedelin matrah ittihaz edildiği ve nisbetin genel olarak binde 70 olduğu Emlâk Alım Vergisinde en önemli husus söz konusu değerlerin rayiçe uygunluğunun kontrolüdür.

Rayiç bedelden düşüklük arzeden vukuat Takdir Komisyonuna sevk edilir. Yapılan takdir sonunda bulunan rayiç bedel ile beyan edilen

kiymet arasındaki fark, rayiç bedelin % 25 i ile 5000 TL. dan fazla ise söz konusu % 25 ile 5000 TL. nın toplamı üzerinden cezasız ikmal vergi, farktan % 25 ile 5000 TL. nın tenzilinden arta kalan miktar üzerinden de küsur cezası ikmal vergi tarhedilir. Örnek : beyan edilen kiymet 40.000 TL. rayiç bedel 70.000 TL. ise aradaki 30.000 TL. lık fark 70.000 TL. lık rayiç bedelin % 25 i olan 17.500 TL. ve 5000 TL. dan fazladır. Tarhiyat şöyle yapılır.

	İkmal Vergi	Ceza
17500 + 5000 = 22500 X % 070	1575	—
30000 — 22500 = 7500 X % 070	525	262.50 TL.

Genel Vergisi nisbeti % 070 olmakla beraber, tapu sicilinde devamlı ve müstakil hak olarak kaydedilmeyen irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyeti, ölünceye kadar bakma akti karşılığı yapılan devirler, sosyal meskenler ve işçi evleri, sermaye şirketine sermaye olarak konulan irtifak hakları ve gayrimenkul mükellefiyetlerinin tesisinde vergi nisbeti % 035 tir.

Arsa üzerine bina yapımının beyanname ile Vergi Dairesine bildirilmesi hali hariç Emlâk Alım Vergisi tapuya yapılan yazılı beyan üzerine tarh olunmakta ve bu vergi doğuran olaylar Tapu İdaresince "kiymet ve vukuat ilmuhaberleriyle" vergi dairesine bildirilmektedir.

Bu bildirimlere konu teşkil eden cebri icra, istimlâk, şuyunun iza'esi, gayrimenkullerin sermaye olarak konulması ile kamuya yararlı derneklerin ve kamu idarelerinin satışları rayiç bedel mukayesesine tâbi tutulmaz.

Finansman Kanunu ile vergi şumulüne alınan bina yapımları do'ayısiyle aynı kanunun iki defa vergilendirilmesi vakıası ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bina yapılıncaya vergi alınmakta, satılıncaya tekrar alınmaktadır. Bu mükerreriği önlemek için Maliye Bakanlığı, bina yapımında iskân müsaadesi alınan bina ve daireler için 1 yıllık bir süre tanımıştır. Bu süre içinde gayrimenkul satılırsa tecil edilen vergi müşteriden tahsil edilmekte, bir yıl içinde satılmazsa müteahhitler vergiyi ödemektedir. Bu olaydan sonraki satışlar tekrar vergi konusu yapılmaktadır.

Bu sistem müteahhitlerin en fazla şikâyet ettiği bir husustur. Tatbikatta iskân ruhsatının alımı bekletilmekte, bu zaman zarfında bina veya daire satılıncaya ruhsat alınarak verginin alıcı tarafından ödenmesi temin olunmaktadır. Kanaatimizce bina inşaatını meslek edinenlerin bu vergiden müstesna tutulması, sadece lüks inşaat yapanlardan verginin süre ile bağılı olunmaksızın alınması uygun olacaktır.

## III. K İ S İ M

## FİNANSMAN KANUNUNUN EKONOMİK SONUÇLARI

Şehirleşme hareketleri, nüfus artışları ve fiyat yükselmeleriyle gayrimenkul kıymetlerinde hasıl olan kıymet farklarının spekülâtif karakteri sebebiyle vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından tutarlılığı Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisinin ve arsa payları üzerinden yapılan satışlar sebebiyle meydana gelen vergi ziyamı önleme gayesi Emlâk Alım Vergisinde bina yapımını vergilendirmeye matuf değişikliğin kabul ve tedvinine imkân hazırlamıştır. Gerek bu vergilerin ve gerekse Bina İnşaat Vergisiyle birlikte İşletme Vergisinin de nalburiye, inşaat hırdavatı, boya ve sıhhi tesisat malzemesi grubunu kavramak suretiyle yürürlüğe konması, inşaat ve konut endüstrilerinde hissedilir bir durgunluğun ortaya çıkmasına âmil olmuştur. Her ne kadar evvelce de işaret edildiği gibi Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi şumullü ve tesirli bir şekilde uygulanmamakta ise de, diğer vergiler tam bir şok tesiri yapmıştır. Durgunluk ve tereddüdün ilk sebebi halkın ve müteahhitlerin söz konusu vergilerin mahiyet ve miktarını bilmemesi ve hesaplayamamasıdır. Ayrıca, gerek İşletme Vergisi ve gerekse, gayrimenkullere ilişkin vergilerin maliyetlerde meydana getirdikleri artışlar talebi de büyük ölçüde kıstmıştır.

Bu durgunluk inşaat ve konut sektörüne bağlı iki yüz kadar tahmin edilen sanayi dallarında da satış ve imalâtın yavaşlaması ve işsizliğin artması şeklinde tesirler husule getirmektedir. Bu zincirleme olaylar, söz konusu vergilerden beklenen hâsılatı düşüreceği gibi, Gelir Vergisi hâsılatına da menfi yönden tesir icra edecektir.

İstanbul Sanayi Odası Finansman Kanununun inşaat ve konut sektörlerinde hâsıl ettiği menfi tesirleri belirten bir rapor hazırlanmıştır<sup>13</sup>. Bu raporda 1969 ve 1970 yılları Temmuz - Kasım dönemi inşaat ruhsatları ve bu ruhsatlarda yer alan ev, apartman, ticarî, sınaî, sıhhi, kültürel ve sair yapıların m<sup>2</sup> ve kıymetleri mukayese edilmektedir.

	1969			1970		
	Sayı	M <sup>2</sup>	(bin TL.)	Sayı	M <sup>2</sup>	(bin TL.)
Temmuz	8.286	1.897.280	708.242	7.325	2.130.611	857.890
Ağustos	7.018	1.631.748	622.127	5.854	1.247.074	456.078
Eylül	7.079	1.688.231	1.204.092	5.677	1.145.330	458.206
Ekim	6.061	1.425.411	555.770	4.165	994.062	428.423
Kasım	4.865	1.137.372	451.897	3.238	957.567	631.188

13) İstanbul Sanayi Odası (Kale Seramik A.Ş.) Finansman Kanununun İnşaat sektöründe meydana getirdiği olumsuz tesirler.

Tablonun tetkikinden anlaşıldığı üzere, özellikle Ağustos - Kasım 1969 dönemine kıyasen Finansman Kanununun yürürlükte olduğu Ağustos Kasım 1970 döneminde gerek inşaat ruhsatı miktarı ve gerekse ruhsata konu olan yapıların m<sup>2</sup> ve kıymetlerinde önemli azalmalar görülmektedir.

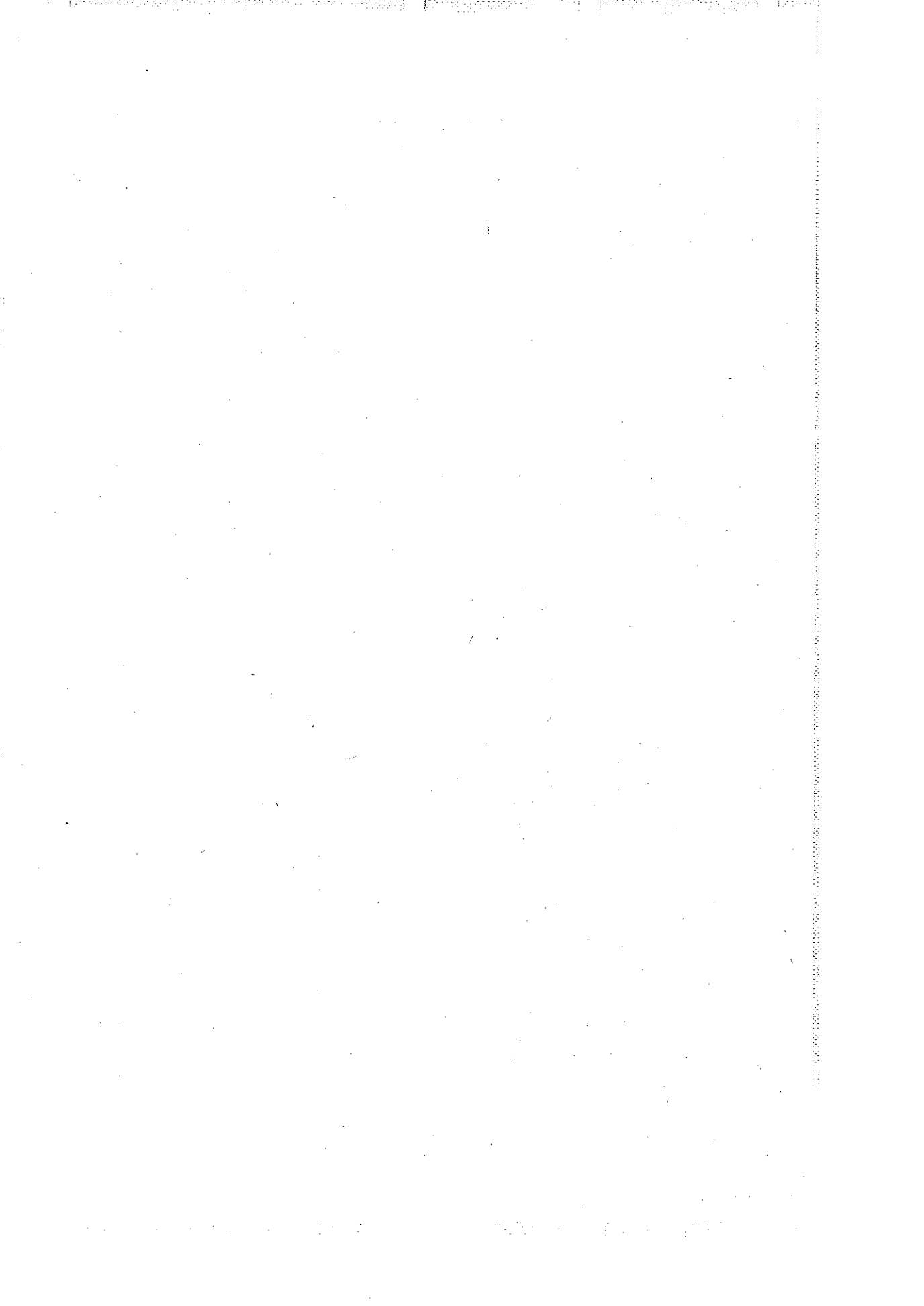
Bu azalmaların 2. Beş Yıllık Plânın şehirleşme ve sanayileşmede öngördüğü inşaat, konut ve sabit sermaye yatırımlarını ve dolayısıyla milli gelirdeki artış hızını (bu yatırımların kısa devrede başka sahalara gitmeyeceği düşüncesiyle) azaltacağı ileri sürülebilmektedir.

Raporda, orman ürünleri, plâstik işleme, pişmiş kil ve çimentodan gereçler, cam, çimento, seramik, seramik, demir, çelik; diğer metaller; makine imalât, elektrik makine ve gereçleri sanayilerinde 1971 yılında 18.732 milyonluk kıymet yaratılacağı bunun 12.731.2 milyonunun inşaat sektörü ile ilgili sanayi dallarında ortaya çıkacağı hesaplanırken, Finansman Kanunu sebebiyle tahminen 3528,2 milyonluk bir azalmanın ortaya çıkacağı ileri sürülmektedir. Bu sanayi dallarının hâsıl edeceği talep 1971 yılında 24.117,5 milyon (15.205,6 milyon inşaatla ilgili) olacakken, 4.333,9 milyonluk bir düşme tahmin edilmektedir.

Hesaplanan diğer azalma rakamları şöyledir :

Gayrisafi milli hasılda	6.598.— Milyon
— Sanayi	1133
— İnşaat	1738
— Konut	1225,5
	<hr/>
	4101,5
— Ücretlerde	2496,5
Konut yatırımlarında	1.225,5 Milyon
(4300 X 0,285 = 1.225,5)	

Finansman Kanununun inşaat ve konut sektöründe ve bu sektöre bağlı yan sanayilerde meydana getirdiği menfî tesirlerin süratle giderilmesini sağlayacak tedbirlerin alınmasında ekonominin gelişmesi ve plânda öngörülen kalkınma hızına erişilmesi yönünden sayısız yararlar mevcuttur.





## FİNANSMAN KANUNU VE UYGULAMA SONUÇLARI

**Dr. Bahri KANDAŞ**

Maliye Müfettişi

İki ek madde ile birlikte 121 maddeden ibaret olan ve İşletme Vergisine ilişkin hükümleri hariç, 10.8.1970 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmakla yürürlüğe girmiş bulunan Finansman Kanunu, son yılların üzerinde en çok konuşulan, tartışılan vergi kanunumuzdur.

Özellikle gerek basın, gerek konferanslar ve gerekse siyasi beyanatlarla yeterince açıklayıcı bilgi verilmiş bulunan söz konusu kanuna çok kısa, özet olarak değinildikten sonra, konuşmamızda daha çok uygulamada görülen ilk tereddütler, nedenleri ve Maliye Bakanlığının hâatalı ve yanlış genelgeleri üzerinde durulacaktır.

Esas itibarıyla 1970 yılı bütçesinin açığını kapatmak amacıyla çok kısa zamanda hazırlanmış bulunan ve üzerinde yeterince çalışılmayan kanunun gerekçesi özet olarak şöyledir: "Gerek istihdam seviyesindeki yükselmeler ve dolayısıyla düşük gelir gruplarının satın alma güçlerindeki artmalar, gerekse kamu harcamalarının son senelerde hızla yükselişi, ekonomi üzerindeki talep baskısını şiddetlendirdiği gibi, harcamalarla gelir arasında dengesizliğe yol açmıştır. Gelir - harcamalar arasındaki dengesizliğin kısa dönemde vasıtasız vergilerle bertaraf edilmesinin güçlüğü, hattâ imkânsızlığı gözönünde tutularak, bu tasarı ile gelirlerin çeşitli harcama sahalarına intikal ederken vergilendirilmesiyle ilgili kısa vadeli tedbirler getirilmiş bulunmakta, 1970 programında öngörülen ilke ve hedeflere varılabilme olanakları da yaratılmış olmaktadır."

Bütçeye önemli miktarda gelir getirme özelliği yanında;

- a) Gelir Vergisindeki kaçakçılığa mâni olma,
- b) Vergi sistemimizde alınacak tedbirlere önderlik etme,
- c) Katma Değer Vergisine geçişi kolaylaştırma, ve
- d) Oto kontrol fonksiyonunu yerleştirme,

gibi çok yönlü tedbirleri de bünyesinde toplamak amacıyla çıkarılmış bulunan 1318 numaralı Finansman Kanunu ile beş yeni vergi, mevzuatımıza ilk defa girmiş, altı vergi kanununda da değişiklikler yapılmıştır.

Vergi sistemimize ilk defa bu kanunla getirilen vergi kanunları ve ortaya çıkarmış oldukları müşküllere ayrı ayrı değinelim.

### TAŞIT ALIM VERGİSİ

Kanuna ekli üç tarifede yer alan taşıtları her ne suretle olursa olsun iktisap edenler — muafık ve istisnalar hariç — karşılarında gösterilen vergileri ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Vergiyi ve mükellefiyeti doğuran olayla mükellefiyetin kapsamı kanunda açık olarak belirtilmediği için uygulamanın ilk günlerinde aşağıda sıralamaya çalışacağımız tereddütler doğmuş, noter ve trafik memurlarına kanunla yükletilen sorumluluklar nedeniyle — adı geçen memurların mükelleflerin işlerini görmekten kaçınmaları, iş sahiplerini her an maliye ile karşı karşıya bırakmaları gibi — başlangıçta hem işler aksatılmış ve hem de taşıt alıcıları zor duruma düşürülmüşlerdir. Şöyle ki :

#### 1 — Kanunun Yürürlüğe Girmesinden Önceki Taşıt Alımlarının Durumu :

Kanunda, yürürlüğe giriş tarihinden önce alınmış olup da 10.8.1970 gününe kadar alicısı adına trafik bürolarına kaydı yaptırılmamış taşıtlar hakkında herhangi bir hükmün bulunmayışı; bu durumda olan ve kayıt işleri 10.8.1970 tarihinden sonra yaptırılan taşıtlar dolayısıyla Taşıtların Alım Vergisi ödenmesi gerektiği yolunda uygulamaya yol açmış, taşıt sahiplerinin itirazlarını mucip olmuştur.

Yapılan müracaat ve şikâyetler üzerine Maliye Bakanlığı yayımladığı bir genelge ile gerekli açıklama ve uyarılarda bulunmuştur. Genelge esaslarına göre;

— Trafikte kayıtlı olup da kanunun yürürlüğe giriş tarihinden önce herhangi bir şart koşulmaksızın satışı yapılmış bulunan taşıtların bu tarihten sonra yeni malikleri adına kayıt ve tescillerinde vergi alınmayacaktır. Zira alım-satım işlemi, kanunun yürürlüğe giriş tarihinden önce vuku bulmuş ve kesinleşmiştir.

— Kanunun yürürlüğe girişinden önce "mülkiyeti muhafaza kaydı ile" satılmış taşıtlar, 10.8.1970 tarihinden sonra yeni malik adına kayıt

ve tescil ettirildiği takdirde, Taşıt Alım Vergisi ödenecektir. Çünkü, yeni malik adına kayıt ve tescil ancak ibradan sonra yapılmakta, satış işlemi tamamlanmış olmaktadır.

Kanunun yürürlüğe girişinden sonra yapılan "mülkiyeti muhafaza kaydı ile" satışlarda vergi, ibra ve yeni malik adına tescil işlemi beklemeden, noter senedi düzenlendiği anda alınacaktır. Görüldüğü üzere "mülkiyeti muhafaza kaydı ile" satış, kanunun yürürlüğe girişinden önce ve sonra yapılmakla verginin ödenmesi bakımından ayrı ayrı uygulamaya tâbi tutulmuştur.

### 2 — *Motorlu Bisikletlerin (Möbiletlerin) Taşıt Alım Vergisine Tâbi Tutulup Tutulamayacağı :*

Vergiye tâbi taşıtların cinslerini belli eden kanun hükümlerinde, motorlu bisikletlere dair herhangi bir ifadenin yer almamış olması, gerek bunların alıcılarını, gerekse noter, trafik ve vergi daireleri ilgililerini tereddüde düşürmüş, çeşitli anlaşmazlıklara yol açmıştır. Maliye Bakanlığı 14.8.1970 tarihli ve 2121 348 -2/35029 sayılı bir genelge ile motorlu bisikletlerin de vergiye tâbi tutulması gerektiğini açıklamış ve tatbikatın buna göre yürütülmesini istemiştir.

Ancak aynı Bakanlık 18.12.1970 tarihli yeni bir genelgesiyle motorlu bisikletlerin vergiye tâbi tutulmaması icabettiğini teşkilatına yaymıştır.

### 3 — *Temyiz Kâğıdı Alınan, Çalıştırılmayan Taşıtlar :*

Temyiz kâğıdı alınmak suretiyle trafikteki kaydı sildirilen ve çalıştırılmayan taşıtların, kanunun uygulanmaya başlanmasından sonra trafik bürolarına kaydı için başvurulması halinde vergi alınıp alınmayacağı ilk günlerde değişik illerde başka başka uygulamalara konu olmuş, gerek taşıt sahipleri, gerekse trafik ve vergi daireleri memurları zor durumda kalmışlardır.

Bakanlığın yapmış olduğu açıklamalardan sonra, kayıt ve tescil işleminde malik değişikliği söz konusu ise verginin alınacağı, eğer malik değişikliği yoksa verginin aranmayacağı esası yerleşmiş bulunmaktadır.

### 4 — *Tecrübe Plâkalı Taşıtların Vergiden İstisnası :*

Kanunun 3 üncü maddesinin (b) fıkrası gereğince 507 numaralı kanunun 2 nci maddesinin kapsamına giren derneklere kayıtlı olan ve eh-

liyeti bulunan götürü gelir vergisi mükelleflerinin bazı taşıt alımları vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu hükümden yararlanmak isteyen pek çok kişi derneğe kaydını yaptırmakta, bir taşıt satın alıp tecrübe plâkası taktırmakta bundan sonra vergi dairesine başvurup götürü gelir vergisi mükellefiyetini tesis ettirdikten sonra da taşıtın kendi adına vergisiz olarak kayıt ve tescilini talep etmektedir.

Hayli yaygın bir hal alan ve büyük vergi kaybına yol açacak bu duruma da, Bakanlıktan alınması zorunlu olan istisna belgesinin verilmesi suretiyle engel olunabilmiştir. Vergi dairelerinin bu konuda gereken hassasiyeti göstermeleri çeşitli genelgelerle tekrar tekrar Bakanlıkça ilgililere ihtar olunmuştur.

#### 5 — Taşıtların Çok Uzun Süreyle Kiralanması :

Kanununun 4, 5 ve 6 ncı maddelerine ilişkin tarifelere bakıldığında, 12 ve daha yukarı yaştaki taşıtların vergiye tâbi tutulmadıkları görülür. Bu durumdan faydalanmak isteyen pek çok taşıt alıcısı, satın aldığı taşıtın sahibiyle anlaşma yoluna gitmekte ve taşıtı 15 - 20 hattâ 30 yıllığına kiralamaktadır. Bu durumda iktisap söz konusu olmadığından taşıt alım vergisi de ödenmemektedir.

Bu tür alım satımların çok artışı karşısında Maliye Bakanlığı, ilgililer hakkında müvazaalı satış dolayısıyla işlem yapılmasını, kiraya veren ve kira ile taşıt alan şahısların Gelir Vergisi Kanununun 70, 73 üncü maddeleri hükümlerine göre takibata tâbi tutulmaları gerektiğini vergi uygulayıcısı durumunda olan vergi dairelerinden ısrarla istemiştir.

Ancak, iş hacimleri takatlarının çok üzerinde bulunan ve yetenekli memur kadrosundan yoksun vergi dairelerinin bu gibi davranışları önlemede, mükellef olması icabeden şahısları arayıp bulmada ne derece başarı gösterecekleri münakaşaya değer bir önemli husustur.

#### İŞLETME VERGİSİ

Bazı tüketim eşyası hariç tutulursa daha ziyade eğlence ve lükse dönük harcamaları hedef tutan ve genel bir satış vergisi olmayan İşletme Vergisi, gerek hazırlanması, gerekse uygulanması bakımından çeşitli zorluklarla karşılaşmıştır. Vergi, kanuna bağlı cetvellerde yer alan işletme

hizmetleri ile perakende emtea satışlarına uygulanacaktır. Cetvellerde yer alan işletme hizmetleri :

Ökantalalar, meyhaneler, birahaneler, gazinolar, kokteyl salonları, güzellik salonları ve enstitüleri, bezik ve bilârdö salonları, oteller olarak sıralanabilir.

Ziyet eşyası, mobilya, költük, korniş, halı, gümüş eşyalar, televizyon, plâk, oyun âletleri, parfümeri eşyası, kürk ve kürkten mamul eşya, kristal eşya, oto lâstiği, oto yedek parça ve malzemesi, nalburiye, inşaat hırdavatı boya ve sıhhî tesisat malzemesi de kanunun kapsamına giren emtea çeşitleri olarak sıralanmıştır.

Verginin mükellefi yukarıda sayılan hizmet işletmelerini işletenlerle emteayı satanlardır. Mükellefler gerçek veya götürü vergilendirilmeye tâbi tutulmalarını isteyebilirler.

Götürü usule göre vergilendirilecek mükellefler, altı bin ilâ yüzelli bin lira arasında vergi ödeyecek şekilde sınıflandırılmaya tâbi tutulacaklardır. Verginin matrahı satış bedelidir.

Vergi, son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 30.000 den yukarı olan yerlerde uygulanacaktır. Ancak II numaralı tabloda yer alan Kuyumcular, Sarraflar, Mücevheratçılar, Fos bijuteri ve mücevherat satıcıları, Nalburiye, inşaat hırdavatı boya ve sıhhî tesisat malzemesi satıcıları, her çeşit kürk ve kürkten mamul eşya satanlar, her çeşit oto lâstiği, yedek parça ve malzemesi satıcıları ile her nevi kristal eşya perakende ticareti ile uğraşanlar belediye içi nüfusu 30.000 den az yerlerde de bulunsalır vergiye tâbi olacaklardır. Bunların vergi dışında kalabilmesi için, buldukları yerde belediyenin olmaması gerekmektedir.

Verilen kısa izahattan; İşletme Vergisinin tatbikatının çok zor olacağı, arkası kesilmeyen sızlanma ve şikâyetlere konu teşkil edeceği, kapsamına giren emtea fiyatlarının artmasına sebebiyet vereceği, oto kontrol yoluyla gelir vergisi matrahlarının gerçeğe uygunluğunu sağlamaktan ziyade vergi kaçırılmasına yol açacağı hususları üzerinde durulabileceği kolaylıkla meydana çıkar. Nitekim, daha tasarrufların meclislerde müzakeresi sırasında büyük tartışmalar olmuş, tenkitler ileri sürülmüş, değişiklikler yapılmış, basında geniş yorumlara yer verilmiştir.

İşletme Vergisi ile ilgili olarak ortaya çıkan meseleler ilk elde şöylece sıralanabilir :

### 1 — Vergi uygulamasının ertelenmesi :

Kanunun geçici 1 inci maddesi gereğince vergilendirmenin 1970 yılı başlangıç ayı, Maliye Bakanlığınca 15 gün önceden Resmî Gazete ile ilân olunmak mecburiyetindedir. Maliye Bakanlığı bu zorunluluğa uyarak verginin 1 Kasım 1970 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacağını ilân etmiş iken, hazırlıkların tamamlanamadığı gerekçesiyle uygulamaya başlangıç tarihini ertelemiştir. Bilindiği üzere, kanunun uygulanmasına 15 Aralık 1970 tarihinden itibaren geçilebilmiştir. Bu, kanunun çok acele hazırlanmasından, üzerinde iyice düşünülmeden ve yurt gerçeklerine uygunluğun sağlanamamasından ileri gelmiştir. Zamanın iyi seçilmemesinin rolü de ertelemeye büyük olmuştur. Maliye Bakanlığına erteleme yetkisi verilmediğine göre yapılan işlem kanunsuzdur, hâtalıdır.

### Muafiyet Uygulaması :

Kanunun muafiyetleri belirten 12 nci maddesi, son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 30 bin ve daha aşağı olan yerlerde faaliyet gösteren mükelleflerin işletme vergisinden muaf olacaklarını hükme bağlamıştır. Diğer taraftan kanuna bağlı (I) numaralı tablonun 10 uncu sırasında belediye hudutları dışında kalıp da gelir veya kurumlar vergileri mükellefleri tarafından işletilen otel, motel ve mokamların vergiye tâbi olacağı, belediye hudutları içinde ise bunların vergiye tâbi olmayacağı yazılıdır. Kanunun bünyesinde mevcut olan ve vergi anlayışına uygun düşmeyen bu çelişkinin düzeltilmesi gerekir.

Kanunda muafiyet ölçüsü olarak sadece belediye sınırları içindeki son nüfus sayımı rakamları temel alındığı, herhangi başka bir ölçü konulmadığı, bir kısım meslek ve iş grupları sayılmadığı halde, 4 sayılı Genel Tebliğ ile gezici esnafın vergiden muaf tutulması kanun hükmüne açık aykırılıktır.

### 2 — Vergi Alanının Genel Tebliğlerle Düzenlenmesi :

Kanun hükümleri ele alındığında; emtea çeşitlerinin Maliye Bakanlığınca tesbit olunacağına dair herhangi bir yetkinin mevcut olmadığı görülür. Hal böyle iken, Maliye Bakanlığı yayımlanmış bulunduğu peş peşe genel tebliğlerle bir çok emteayı vergi kapsamına sokmuş, verginin uygulanma alanını genişletmiştir. 10/12/1970 tarihine kadar yayımlanmış olan 5 genel tebliğ ile bir kısım emtea bazan vergi kapsamına alınmış, bazan da verginin kapsamı dışında bırakılmıştır. Örneğin : 1 numaralı İşletme Vergisi Genel Tebliğinde yer alan Nalburiye emteasının 2

numaralı tebliğle yeniden düzenlenmesi, keza yedek parçalarla ilgili emtea çeşitlerinin 3 numaralı tebliğle değişikliğe uğratılması ve 1, 2, 3 numaralı Genel Tebliğlerin daha sonra 4 numaralı Genel Tebliğ ile uygulamadan kaldırılması, emtea çeşitleri üzerinde Bakanlığın dahi açık ve kesin bir fikri olmadığını göstermektedir. Bu konuda mükelleflerin ve vatandaşların ne gibi güçlüklerle karşı karşıya kalacağını kestirmek zor olmasa gerek.

Genel Tebliğler kanunlara açıklık kazandırmak, uygulamada yeknesaklık ve kolaylığı sağlamak amacıyla çıkarılmak gerekir. Halbuki İşletme Vergisi Genel Tebliğleri kanunun kapsamını genişletici, düzenleyici karakterdedirler. Kanunun hükümlerine rağmen onların dışında bir takım mükellefiyetler ihdas etmektedirler. Örneğin : Kanunda bulunmayan Mübayaa Karnesi mecburiyetinin Genel Tebliğle konulması, üzerinde gerçekten uzun uzun durulması gereken önemli bir husustur.

— Kanuna bağlı (II) numaralı tablonun 24 üncü sırasında her çeşit oto lâstiği ile yedek parça ve malzeme grubunun % 5 oranında vergilendirileceği yazılı olmasına rağmen; 28/12/1970 tarihli 7 seri numaralı Genel Tebliğde “münhasıran taşıt imâl eden montaj fabrikaları, gerek kendi bünyelerinde ve gerekse yan sanayi dallarında imâl ettikleri veya ettirdikleri veya sair surette temin ettikleri yedek parçalar için İşletme Vergisi ödemeyeceklerdir” açıklaması yer almış bulunmaktadır. Kanun hükmünün çıkarılan tebliğ ile işlemez hale sokulması, değiştirilmesi ne hukukî yönden ve ne de uygulama bakımından mümkün bulunmamaktadır. Burada doğrudan doğruya bir hâtanın yapıldığına inanmak gerekir.

— Kanunun 16 ncı maddesiyle verginin, vergiyi doğuran olayların vuku bulduğu yer vergi dairesince tarholunacağı hükme bağlandığı halde, 1 numaralı Genel Tebliğle bu açık ve kesin kanun hükmüne aykırı bir yol tutulmuş, verginin gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bakımından, mükellefi buldukları vergi dairesince tarholunacağı ifade olunmuştur.

Örneğin, iş merkezi Eminönü'nde olup, Eminönü Vergi Dairesinin mükellefi olan bir kurumun Eskişehir ve Bursa'da şubeleri varsa ve buralarda vergiye tâbi emtea prakende olarak satılmışsa, tüketicilerden alınan işletme vergisi kurum mükellefiyetinin bulunduğu Eminönü Vergi Dairesine yatırılacaktır. Vergi tekniği ve idaresi yönünden doğru olan bu durum, kanunun değinilen maddesine aykırıdır.

— Telgrafla sipariş vermek isteyen alıcıların satıcılar tarafından tanınmaması halinde, bu kişilerin bağlı buldukları vergi daireleri tara-

findan mübayaa karnesinin tarih ve numarası ile kimliklerini gösteren bir belgeyi, şerhi, P. T. T. idaresine gösterme zorunluluğu konulmuştur. P. T. T. idaresi bu kaydı görmeden telgrafı çekmeyecektir. Tebliğle konulmuş bulunan bu zorunluluğun gerek alıcılara, gerekse ilgili dairelere ne denli külfet yüklediğini kestirmek kolay olsa gerek. Tebliğ hükmüne uygun olmayan bir telgrafın P. T. T. idaresince çekilmemesinin, haberleşme özgürlüğü yönünden ortaya çıkaracağı sakıncalar da küçümsenemeyecek ölçüde önemlidir.

### GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞI VERGİSİ

Yatırımların konut sektörü dışındaki sanayi ve imalât kesimlerine kaymasını sağlamak, büyük şehirlerdeki arsa spekülasyonuna engel olmak ve gayrimenkul alım - satımlarında teşekkül eden büyük kârların bir kısmını vergi yoluyla hazineye maalemtmek amacıyla çıkartılmış olan bu kanun da, vergi sistemimize yeni girmiştir.

Kanunun hazırlanmasında önemli yer tutan, gerçekleşmesi arzu edilen diğer bir gaye de, gerek gelir vergisi, gerekse Emlâk vergisi yönlerinden lüzumlu kontrolün yapılmasına imkân hazırlamak, vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktır. Oto kontrol yoluyla vergi gelirinin artacağı varsayımı, gayrimenkulün iktisap maliyeti, satış bedeli ve alıcının Emlâk vergisi kanununun 7 nci maddesine uygun olarak beyan edeceği vergi değeri esasına dayanmaktadır. Basit ifadeyle bir gayrimenkulü satan kimse rayiç bedel esasına göre teşekkül edecek miktar üzerinden kanunda belirtilen oranlara göre değer artışı vergisi ödeyecek, alıcı, yeni malik sıfatıyla Emlâk Vergisi yönünden en azından alış bedelini beyan edecek ve bu miktar üzerinden Emlâk Vergisi verecek. Gayrimenkullerin değeri arttıkça, alınacak vergiler de fazlalaşmış olacak. Nazarî olarak doğru ve yerindeymiş gibi görülen bu düşünce sisteminin tutarsızlığına ve nedenlerine biraz sonra değinilecektir.

#### *I — Kanunun Uygulanabilme Olanağından Yoksun Bulunması :*

Kanunun 36 ncı maddesinde "Verginin matrahı arazi, arsa ve bunlar üzerindeki binaların (bağımsız bölümleri dahil) devir ve temlik karşılığında iktisap olunan değerler ile bunların iktisap maliyetleri arasındaki farktır" deyimi yer almıştır. Verginin, mükellefin beyanı üzerine tahrolunacağı ise 41 nci madde ile belirlenmiştir. Bu maddelere göre, bir gayrimenkulün satıcısı satış tarihinden itibaren bir ay içinde gayrimen-



kulün bulunduğu yer vergi dairesine müracaatla iktisap maliyeti ile satış bedeli arasındaki farktan dolayı vergi ödemelidir. Ancak, kanunun geçici maddesinde “mükellefler diledikleri takdirde, Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girinceye kadar gayrimenkullerin devir ve temlikinden doğan değer farklarının tesbitinde; Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girdikten sonra gayrimenkul alıcıları tarafından beyan olunacak vergi değerlerinin (kesinleşmiş değerler) iktisap maliyeti yerine geçmesini ve vergi tahakkukunun bu beyandan sonra yapılmasını talep edebilirler” denilmiştir. Bu geçici madde hükmünden yararlanmak isteyen gayrimenkul satıcısı vergi dairesine müracaatla tahakkukun alıcı tarafından verilecek Emlâk Vergisi beyannamesinden sonra yapılmasını isteyecektir.

Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar (ki kanunun ne zaman yürürlüğe gireceği henüz belli değildir) sırf bu geçici maddeden dolayı değer artış vergisi uygulanabilme imkânı bulamayacak demektir.

aldı ki, Emlâk Vergisi yürürlüğe girse de, bu tarihe kadar yapılan satışlarda iktisap maliyeti ile satış bedeli birbirinin eşiti olacağından — geçici maddeye göre — herhangi bir fark söz konusu olmayacak, vergi matrahı ve vergi hesaplanmayacak, alınmayacaktır.

Geçici madde olmasaydı ve Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş bulunsaydı bile, satıcıların satış bedelini aslından düşük beyan etmeleri nedeniyle bu kanundan beklenen faydaların gerçekleşebilme imkânı, kanaatimizce urulanın çok altında kalacaktı. Zira kanun, devir ve temlik karşılığında iktisap olunan değerler beyan tarihindeki rayiç bedelden aşağı olamaz cümlecigiğinden başka tutarlı ve gerçekçi bir tedbir getirmemiştir. Biraz aşağıda rakamlara ve uygulamaya dayanılarak yapılacak “Rayiç Bedel Esası” açıklaması, bu iddianın doğruluğunu ortaya koyacaktır .

## 2 — *Celir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Durumu :*

Kanunun 35 nci maddesinin (d) bendi gereğince gelir ve kurumlar vergisine tâbi olan mükelleflere ait teşebbüslerin aktiflerine kayıtlı gayrimenkuller vergiden müstesna tutulmuşlardır. Bunun nedeni, vergiye tâbi değer farklarının aynı zamanda gelir ve kurumlar vergisinin mevzuuna girmiş olmasıdır. Tatbikatta vergi mükellefi olan — gelir veya kurumlar — müteahhitler ya hiç veya çok az vergi ödemektedirler.

Gerçek halde arsa spekülasyonu ve bina yapıp satmakla en çok uğraşan kimselerin vergi dışında bırakılması, verginin uygulanma sahasını

da mükellef bakımından son derece daraltmış bulunmaktadır. Bu durumda kanunun kendisinden beklenen fonksiyonları nasıl ve ne şekilde yerine getirebileceği gerçekten üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

### 3 — Vergiden Muafiyet Halleri ve % 3 Teminat :

23.9.1970 tarihli ve 3 seri numaralı Genel Tebliğde "... % 3 teminat usulü dairesinde ve tam olarak yatırılmadıkça devir ve temlik tapuda tescili mümkün o.madığı ve mükellefiyet ve vergi tescilden sonra verilecek beyanname üzerinden tarhiyata geçilmesiyle meydana çıkacağı cihetle muafiyete giren devir ve temliklerde de % 3 teminatın alınması zarurîdir" denilmekte, 31.12.1970 tarihli ve 5 seri numaralı tebliğde ise "... vergiden muaf olan mükellefler önceden bilindiği ve tarh işlemleri sonucunun önceden belli bu durum üzerinde herhangi bir etkisi söz konusu olamayacağı cihetle, muafiyete giren hallerde % 3 teminatın alınması şeklinde cereyan eden tatbikatın terki uygun görülmüştür" açıklaması yapılmaktadır.

Bakanlığın 2-3 ay arayla görüş değiştirmesi ve vergi dairelerini buna göre işlem yapmaya mecbur bırakması, hem mükellefler bakımından külfetli ve sakıncalı ve hem de devlet yönünden masraflı, ciddiyetten uzak bir davranıştır. Vergi dairelerinin sık sık değişik uygulamalara yönelmek zorunluluğunda bırakılması, yapılan yanlış ve hatalı işlemler ibrayana, işlerin durması, mükelleflerin takipsiz bırakılması neticesini doğurmaktadır.

### 4 — Değer Farkının Doğması ve Vergilendirilmesinde Özellik :

3 Ekim 1970 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış bulunan 3 seri numaralı Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Genel Tebliğinin 3 üncü maddesinin "Bu noktayı bir misalle açıklayalım" başlıklı 4 üncü paragrafı aynen şöyledir : "634 sayılı kanun ile bağımsız bölüm (Kat) mülkiyeti kabul edilmiştir. Bir kimse herhangi bir zamanda satın alma, veraset ya da hibe gibi bir sebeple maliki bulunduğu arsasından, mukavele ile veya kat irtifakı tesisi suretile, verdiği belli payların karşılığında kata, katlara sahip olmaktadır. Bu kimse arsasının 3/5 payını vermek suretile karşılığında, inşa edilen dairelerden iki katını kendi adına bağımsız bölüm olarak tapuya tescil ettirse; arsanın iktisap maliyeti 100 bin lira, beher katın rayiç bedeli 150 şer bin lira olsa, ortaya çıkacak 200 bin liralık değer farkının, kanundaki tenziller ve diğer hususlarla ilgili hükümler de nazara alınarak vergilendirilmesi gerekecektir."

*Vefiyi Doğuran Olay v eMükellef :*

Vefiyi doğuran olay, kanunun 33 üncü maddesinde, Türkiye'deki arazi, arsa veya bunların üzerindeki binaların ivazlı veya ivazsız devir ve temlikinden ve bunların karşılıklı olarak trampa edilmesinden doğan değer farkları olarak belirlenmiştir. 34 üncü maddede mükellefin; bina, arazi ve arsaları devir ve temlik eden gerçek ve tüzel kişiler olduğu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu iki maddenin ışığı altında tebliğin yukarıda yazılı bendinin tutarsızlığını, Tapu Dairesindeki işlemleri sırasıyla gözden geçirmek suretiyle ortaya koyalım.

*Tapu İşlemleri :*

Bir arsa sahibi arsası üzerine müteahhit eliyle şu şekillerde bina inşa ettirebilir :

1 — Arsa sahibi inşaatı yapacak müteahhitle anlaşır. Tapu Dairesinde hiçbir muamele yapılmaksızın binanın inşası müteahhit tarafından tamamlanır. Bu örnekte müteahhit arsa sahibi nam ve hesabına inşaat yapmış olmaktadır. Müteahhide buna karşılık olarak kat veya daire verilmesi ve bunun tapuya tescili bir satış niteliğindedir. Bu durumda gerek gayrimenkul değer artış vergisi, gerekse emlak alım vergisi aranması gerekir. Zira satış söz konusudur.

2 — Arsa sahibi müteahhitle anlaşır, noter mukavelesiyle tarafların uymaları gereken şartlar tesbit olunur. Ve arsa sahibi, arsasının bir parçasını (2/5, 3/5 vs.) müteahhide satar.

Bu durumda arsa sahibi ile müteahhit arsanın müşterek maliki olurlar. Tapu kütük defterinin "Mülkiyet" le ilgili işlemlerin yazılmasına mahsus sol sayfasının mülkiyet sütununda arsa sahibinin adının karşısına elinde kalan arsa payı (2/5, 3/5) ve "İpka" kelimesi, ikinci sıraya da (3/5, 2/5) arsa payını satın almış olan müteahhidin adı, arsa hissesi ve "Satış" kelimeleri yazılır. Bu örnek, tatbikatta arsa payı karşılığı daire, kat sahibi olmanın tipik örneğini teşkil eder. Arsa payı satışı olduğu için bu sırada emlak alım ve değer artış vergileri uygulanma olanağı bulurlar.

Proje, plân, ruhsat gibi formaliteler tamamlandıktan sonra müteahhit binayı müşterek arsa üzerine inşa etmeye başlasın. Taraflar inşası devam eden binanın da müşterek malikidirler henüz. Müştereken daire, kat satabilirler. Eğer daire ve katlar üzerinde anlaşıp gerekli belgelerle

birlikte tapuya müracaat ederlerse, "kat irtifakı" tesis ettirebilirler ve bunu defterin aynı sol sayfasının "Hak ve mükellefiyetler" sütununa yazdırabilirler. Bu yola başvurmakla müşterek malikler bağımsız bölümleri (daire, kat) ayrı ayrı satabilmek olanağına kavuşmuş olurlar. Ötedenberi arsa payı üzerinden emlak alım vergisi ödemek suretiyle daire veya kat sahibi bu yolla olunuyordu.

Gerek müteahhit, gerekse arsa sahibi binanın inşası tamamlandıktan sonra tapuya başvurarak "Cins tashihi" yaptırdıktan sonra kat mülkiyeti tesis ettirirler (Kat mülkiyeti defterine her daire ayrı ayrı yazılır) ve bundan sonra dairelerine serbestçe tasarruf edebilirler.

Cins tashihi, gerekli belgelerle tapuya başvurmakla olur ve kütük defterinin sol sayfasının en üst sağ sütununda gayrimenkulün evsafı bölümünde yazılı bulunan "Arsa" kelimesinin üzeri çizilerek altına (..... ..kath, ..... dairesi, ..... dükkânlı kâgir Apartman) diye yazılır.

Görüldüğü üzere bunda sadece gayrimenkulün evsafının değiştiği yazılmakta, malikler hanesinde herhangi bir değişiklik söz konusu olmamaktadır.

#### *Arsa Payı Karşılığında Daire Sahibi Ne Şekilde Olunur?*

Arsa sahibi arsasının belli bir bölümünü binayı yapacak olana satar. Binanın yapımıyla ve her iki tarafın alacağı dairelerle ilgili teferruath şartları ihtiva eden bir mukavele imzalanır. Belediyeden inşaat ruhsatı alındıktan sonra inşaat başlanır. İnşaat tamamlanınca Belediyeden iskân müsaadesi alınır, tapuda cins tashihi yaptırılır.

Müşterek malikler (arsanın ilk sahibi ve müteahhit) lüzumlu belgelerle tapuya başvurarak kat mülkiyeti kütüğüne kayıt düşürürler. Bu, tapu kütüğünde gayrimenkulün yazılı bulunduğu sayfanın mülkiyet hanesine "bu gayrimenkulün mülkiyeti kat mülkiyetine çevrilmiştir" diye yazılmak ve sayfanın kapatılması suretiyle olur (Bkz. KMK. md. 13).

Yapılan açıklamalardan sonra, tebliğin 3 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan "Bu kimse arsasının 3/5 payını vermek suretiyle karşılığında, inşa edilen dairelerden iki katını kendi adına bağımsız bölüm olarak tapuya tescil ettirse; arsanın iktisap maliyeti 100 bin lira, beher katın rayiç bedeli 150 şer bin lira olsa ortaya çıkacak 200 bin liralık değer farkının, kanundaki tenziller ve diğer hususlarla ilgili hükümler de nazara alınarak, vergilendirilmesi gerekir" cümlesinin tutarsızlığı; kanunun yukarıda yazılı vergiyi doğuran olayı ve mükellefi belli eden mad-

delerine uymama şeklinde ortaya çıkmaktadır. Başlangıçta arsa payının satışı sırasında mükellefiyet doğmaktadır.

Tapu kütüğü defterinin gayrimenkule tahsis olunan sayfasının "bu gayrimenkulün mülkiyeti kat mülkiyetine çevrilmiştir" şerhi ile kapatılıp kat mülkiyeti defterinde aynı malikler adına her bir daire için ayrı birer sayfaya kayıt düşürülmesi "tescil", kanunun aradığı anlamda ne devir, ne temlik ve ne de trampa değildir.

Bu, sadece müşterek malikler arasında önce yapmış oldukları anlaşmaya uygun bir TAKSİMDİR. Taksim kat mülkiyeti defterine işlenmesidir.

Kanunun vergiyi doğuran olay başlıklı 33 üncü maddesinde müşterek malikler arasında yapılan taksim, parantez içinde belirtilmekle zaten vergi konusu dışında bırakılmıştır.

Tebliğin hâtalı ifadesi değiştirilmediği takdirde, arsası üzerine apartman inşa ettiren bir şahıs, kat mülkiyeti tesis ettirdiği takdirde, kanunsuz ve yersiz olarak gayrimenkul değer artışı vergisi ödemeye zorlanabilecektir.

#### 5 — Rayiç Bedel Esası Uygulaması :

Rayiç bedel esası, ilk olarak 5887 numaralı kanunun "Tapu ve kadastro muamelelerinden alınacak harçlar" başlığını taşıyan beşinci kısmında 72 nci madde ile belirlenmiş, mevzuatımıza girmiştir.

Kanun koyucunun buradaki amacı, gayrimenkullerin ve gayrimenkul hükmündeki daimî ve müstakil hakların tescil ve tesisi sırasında mükelleflerin noksan harç ödemelerine mâni olmaktır.

Filhakika, "Alâkalılar tarafından tapu dairelerine bildirilecek gayrimenkul satış bedelleri muamele tarihindeki rayiç bedelden aşağı olmaz... Mal daireleri, gerek re'sen ve gerekse bildirim suretiyle aşağı bedelle yapıldığına muttali oldukları satış muamelelerine mevzu olan gayrimenkuller hakkında rayiç bedel takdir yaptırılır. Rayiç bedel takdir Vergi Usul Kanununda yazılı takdir komisyonları tarafından yapılır. Rayiç bedel muamele tarihindeki normal alım - satım bedelidir." şeklindeki madde kanunda yer almıştır. Ancak bu hüküm gayrimenkul satışlarında gerçek satış bedeli üzerinden binde 50 tutarında tapu harcının hazine kasalarına girmesini sağlayamamıştır. Zira taraflar hakikî satış bedelini tapuya daima noksan bildirmişler ve bunun üzerinden harç ödeyegelmişlerdir. Harcın noksan yatırıldığını farkeden Maliye Bakanlığı, arka

arkaya yayımladığı Genel Tebliğler ve yazılarla vergi dairelerine devamlı olarak yol göstermeye çalışmış, ancak bu çaba ve gayretler vergi dairelerinin, takdir ve itiraz komisyonlarının boş yere büyük işgücü ve zaman kaybından başka işe yaramamıştır. Rayiç bedel esasının 1952 yılından bu yana sarfedilen bütün gayretlere rağmen uygulanma olanağı bulamamış olması, son zamanlarda yürürlüğe giren kanunlarda ve 1 Mart 1971 de yürürlüğe girmesi beklenen Emlâk Vergisi Kanununda yer almış olması konuyla ilgilenenleri üzüntüye sevkettiği gibi, hazine gelirlerine ters yönde etki yapmaktadır.

Rayiç bedel esasının uygulanabilmesi için gerçekten büyük gayret sarfedilmiş, arka arkaya tebliğler yayımlanmış fakat olumlu bir sonuca ulaşılamamıştır.

5887 numaralı Harçlar Kanununun yürürlükte kaldığı sürece 18.3.1952 tarihli, 1 sayılı; 8.9.1953 tarihli, 3 sayılı; 13.7.1955 tarihli, 8 sayılı; 20.2.1959 tarihli, 15 sayılı Harçlar kanunu genel tebliğlerinin; ve tapu harçları konusu içinde önemli bir yer tutan gayrimenkul iktisaplarının Emlâk Alım Vergisi mevzuuna alınmasından sonra 27.2.1963 tarihli, 1 sayılı ve 6 sayılı Emlâk Alım Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinin yayımlanmış olması, konunun maliyeyi ne denli uğraştırdığını açıkça ortaya koyar.

#### — Rayiç Bedel Esası Uygulama Sonuçları

Rayiç bedel esasının uygulanma olanağı bulamadığı, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getiremediği, gerek vergi daireleri ilgilileri, gerekse muamelâtı teftiş eden Maliye Müfettişlerince bilinen bir husustur. Bugüne kadar konuyla ilgili pek çok rapor da yazılmış bulunmaktadır.

Biz burada uygulamadan almış olduğumuz örneklerle bu önemli konuyu bir kere daha gözler önüne sermekle hem kanun tasarısı hazırlamak durumunda olanlara yardımcı olmak ve hem de yukarıda yazılanların doğruluğunu göstermeye çalışacağız.

Bilindiği gibi, vergi daireleri tapudan gelen vergi kıymet ve vukuat varakaları üzerinde tebliğlerdeki esaslara uygun şekilde çalışma yapmaktadırlar, düşük bedelle satılan gayrimenkuller için takdir komisyonuna başvurarak rayiç bedel takdiri yaptırmaktadırlar. 198 numaralı Emlâk Alım Vergisi Kanununun 15 inci maddesine göre bu işlem, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takibeden bir yıl içinde tamamlanmak, vergi ve ceza (varsa) mükellefe tebliğ olunmak mecburiyetindedir.

Kanunun bu âmir hükmü uyarınca görevini yerine getirmeye çalışan bir vergi dairesinin, rayiç bedel esası ile ilgili çalışmaları, neticele-

ri ile birlikte ekli listede gösterilmiştir. Listede toplu olarak görülmesi mümkün olan sonuçları kısaca özetleyelim.

1 — 1966 yılında tapudan gelen 1547 bildirim 55 tanesi için takdir komisyonuna başvurulmuş; bunlardan 40 tanesi hakkında komisyon kararı üzerine vergi tarhedilmiştir.

Vergi tarhedilen 40 mükelleften 20 si itiraz etmiş, 7 si uzlaşma yoluna gitmiş, 13 ü hakkındaki vergi ilânen tebligat neticesi itirazsız kesinleşmiştir. İtiraz komisyonu kendisine intikal eden 20 itirazdan 15 ini yerinde görerek bozmuş, 3 tanesini tasdik etmiş, iki ihtilâfı ise henüz karara bağlamamıştır.

2 — 1967 yılında tapudan gelen 1866 bildirim 237 si için takdir komisyonuna başvurulmuş, bunlardan 142 si için vergi tarhedilmiştir. Vergi tarhedilen mükelleflerden 48 i uzlaşma yoluna gitmiş, ilânen tebligat neticesi 42 mükellef hakkındaki vergi itirazsız kesinleşmiş, 52 mükellef ise itirazda bulunmuştur.

İtiraz komisyonu yapılan 52 itirazın tamamını mükellefler lehine karara bağlamış, salman vergilerin kaldırılmasına karar vermiştir.

3 — 1968 yılında tapudan gelen bildirim sayısı 2041, rayiç bedel takdirine sevk edilen 95, takdir komisyonu kararı üzerine vergi salınan mükellef sayısı 95 dir. Vergi salınan mükelleflerden 39 u uzlaşma yoluna gitmiş, 32 si ilânen tebligat neticesi itiraz olanağı bulamamış, 24 ü ise itiraz komisyonuna başvurmuştur.

İtiraz komisyonu bu itirazlardan 2 sini mükellef lehine, 1 tanesini daire lehine karara bağlamış, 21 tanesini henüz sonuçlandıramamıştır.

Şimdi yukarıda yazılı gerçek rakamlardan elde olunan gözlemleri sıralamaya çalışalım :

1966 Yılı :

a) Tapudan gelen bildirimlerden ancak %3,4 ü için emsâl bulunabilmiş, takdir komisyonuna gidilmiştir.

b) Takdir komisyonu kararı üzerine vergi salınma oranı, %2,3 dür (bildirilen matraha nazaran).

c) Vergi salınan mükelleflerin % 50 si itiraz etmiş, komisyonca verginin % 80 inin kaldırılmasına, % 20 sinin tasdikine karar verilmiştir.

d) Tapudan gelmiş olan bildirimlerde gösterilen gayrimenkul satış bedelleri toplamının % 7 si oranında matrah takdir olunmuş, buna

isabet eden verginin % 50 si ihtilâf mercilerinin ilki olan itiraz komisyonunda mükellefler lehine karara bağlanmıştır.

e) 1966 yılı rayiç bedel esası uygulaması sonunda, ancak 14.568 lira tutarında vergi alınabilir hale gelebilmiştir.

1967 Yılı :

a) Gelen bildirimlerin % 12,7 si için takdir komisyonundan rayiç bedel takdiri istenilmiştir.

b) Takdir komisyonu kararı üzerine bildirimlerdeki matrah toplamının % 7,6 sı kadar matrah üzerinden vergi tarholunmuştur.

c) Vergi salınan mükelleflerin % 37 si itiraza başvurmuş, itiraz komisyonu salınan vergilerin tamamının kaldırılmasına karar vermiştir. Bu suretle itiraz eden mükelleflerin tamamı dâvayı kazanmıştır.

d) İtiraz komisyonunca mükellefler lehine karara bağlanan vergi oranı salınan verginin % 63 üdür.

e) Rayiç bedel uygulaması sonunda tarhedilen verginin % 37 si hazine lehine karara bağlanabilmiştir.

Üst kaza mercilerinin (Temyiz, Danıştay) kararları sonunda vergi miktarı biraz daha azalacağı gibi, mükelleflerin bulunamaması nedeniyle ilânen tebligat sonunda kesinleşmiş olan vergilerin büyük bir kısmının da tahsil olunabileceği çok şüphelidir.

Uzlaşma sonunda ödenebilir hale gelmiş vergilerin tahsiline ödenebilir gözüyle bakılabilir. Ancak bunların toplamı da 1966 yılında 2420.—, 1967 yılında 14.456.— liradan ibarettir.

Ekonomik durumu oldukça iyi, gayrimenkul fiyatlarının yüksek olduğu büyükçe bir il merkezinde, ağır zaman ve işgücü kaybı karşılığında malî idarece varılmış olan bu sonuç, "Rayiç Bedel" esasının tatbiki değerinin bir Hiç olduğunu açık olarak göstermektedir.

1968 yılı neticeleri, itiraz mercilerinden henüz kararların çıkmamış olması nedeniyle ayrı ayrı eleştirilememiştir. Ekli listenin incelenmesinden, durumun önceki yıllardan pek farklı olmadığı neticesine varılır.

Rayiç bedel esasının uygulanabilme olanağı bulunamaması, gerek vergi daireleri, gerekse takdir komisyonları ve kaza mercileri için büyük külfet teşkil etmesi, kanaatimizce ihtilâf mercilerinin tam emsal aramalarından ileri gelmektedir. Birbirinin tamamı tamamına aynı olan iki



gayrimenkulün aynı zamanda bulunabilme gücü, hattâ imkânsızlığı ve vergi dairelerinde çalışan personelin yetişme, bilgi, kapasite yetersizliği yanında çeşitli nedenlerle kendilerini tam olarak işe verememe durumu, Rayiç bedel esasının işlemez hale getirilmesinin belli başlı sebepleridir.

Uygulanabilme olanağı bu denli az, zayıf olan bu müessesenin mevzuatımızdan tamamiyle çıkartılması gerekirken, bu yola gidilmeyip tam aksine bir çok vergi kanunundan elde edilmesi beklenen devlet gelirlerinin hemen tümü Rayiç bedel esasına üzerine inşa edilmiş bulunmaktadır. Bu durum, söz konusu kanunların umulan faydayı temin edemeyeceklerinin kanıtıdır.

#### *Rayiç Bedel Esasına Yer Veren Kanunlar :*

Devlet gelirleri içinde önemli yer tutan belli başlı vergi kanunlarımızdan Rayiç bedele yer verenler aşağıya alınmıştır :

Kanun No :	Madde	Kanun Adı
198	12, 13, 14, 15, 19	Emlâk Alım Vergisi
213	297	Vergi Usul Kanununun
1318	36, 91, 92	Finansman Kanunu
1319	29, 31	E. Vergisi Kanunu

Devlet gelirlerinin arttırılması, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve arsa spekülasyonuna mâni olmak için çıkartılmış bulunan 198, 1318 ve 1319 numaralı kanunlar, Rayiç bedel esasına geniş ölçüde yer vermiş olmalarından dolayı iyi bir şekilde tatbik olunabilme, kendilerinden beklenileni verebilme imkân ve şansından mahrumdurlar.

Bu kanunlar sırf bundan dolayı, temeli sağlam olmayan bir bina-  
dan faksızdırlar. İyi ve tutarlı sonuçların alınabilmesi için Rayiç bedel yerine daha gerçekçi, uygulanabilme kabiliyeti yüksek yeni usullerin bulunması zorunluğu aşikârdır.

Bu kanun hakkındaki açıklamaların baş kısmında kısaca değinilmiş bulunan nazarı, tatbiki değerden yoksun otokontrol mekanizmasına bir göz atalım.

Gayrimenkul satıcıları satış bedeli üzerinden % 3 tasarruf bonusu almak, alıcılar ise % 070 emlâk alım vergisi ödemek mecburiyetindedirler. Henüz yürürlüğe girmemiş olan 1319 numaralı emlâk vergisi kanununun 8 inci maddesine göre, mükellefler sahibi buldukları binalar

için her yıl % 07 ilâ % 010 bina; 18 inci maddesine göre ise, araziler için % 02 ilâ % 015 arazi vergisi ödeyeceklerdir.

Tasarruf bonusu ve vergilerin hesaplanmasına esas alınacak matrahlar, vergiye konu bina ve arazilerin "Rayiç Bedeli" dir. Rayiç bedel esasının işleyiş şekli ve 15 yıllık uygulama sonuçları yukarıda rakamlarla ortaya konulmuştur. Kanunların bir kurtarıcı olarak sım sıkı sarıldıkları rayiç bedel müessesesi işlemeyince, buna bağlı olan vergiler de doğrudan doğruya mükelleflerin beyanlarına dayanmak zorunda kalmaktadır.

Bu duruma nazaran gayrimenkulün satış bedelinin olduğundan düşük gösterilmesinde tarafların karşılıklı menfaati bulunmaktadır. Şöyle ki :

Satıcı az miktarda tasarruf bonusu bedeli ödemekte, alıcı alış sırasında ödemesi gerekenden daha az emlak alım vergisi vermektedir. Bundan sonra her yıl ödemek zorunluluğunda bulunduğu emlak vergisini de tabiatıyla alış bedeline paralel beyan edeceği düşük değer üzerinden verecektir.

Görüldüğü üzere, iyi ve tatbik kabiliyeti olan sağlam bir kontrol sistemi bulunamadığı sürece vergi sistemimiz içinde bu kanunla yerleştirilmek istenilen otokontrol mekanizması arzu edilenin aksi yönde işleyecek, vergi gelirlerinin artmasını temin yerine azalmasına sebebiyet verecektir.

### EMLAK ALIM VERGİSİ

23.2.1963 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 198 numaralı Emlak Alım Vergisi Kanunu; gayrimenkullerin başkasından ivaz karşılığında iktisabını verginin mevzuuna alıyor, malikin mevcut arsası üzerine veya mevcut binasına ilâve suretiyle binalar inşa etmesini veya ettirmesini, bu suretle meydana gelen iktisapları verginin dışında bırakıyor.

Finansman Kanunu ile yapılan değişiklikler sonunda; vergi kaydında bina olarak gözüken yerin tapu kaydında arsa olarak yazılı bulunmasından istifade edilerek binaların hâlâ arsa imiş gibi satışları, dolaşısıyla çok az emlak alım vergisi ödenmesi önlenmiş, maliklerin arsaları üzerine veya mevcut binalarına ilâve suretiyle binalar inşa etmeleri veya ettirmeleri vergiye tâbi tutulmuştur. Kuru mülkiyetin devri de keza verginin kapsamına sokulmuştur.

Arsası üzerine bina inşa ettiren maliklerin vergilendirilmeleri yanında, daire veya kat satın alanların Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinden faydalanmak suretiyle arsa payının değeri üzerinden pek az emlak alım vergisi ödemesi bertaraf edilmekle 7 senedir süregelen büyük vergi kaybının önlenmesi sağlanmıştır. Ancak düşük beyan olunan matrahların yerine rayiç bedelin esas alınacağına kanunda geçerli ve önemli bir güvenlik tedbiri olarak ele alınmış olması, vergiden umulan malî katkının hiçbir zaman tam elde olunamayacağına işaretidir.

Yapılan değişikliklerden sonra ortaya çıkan ve mükelleflerle devlet daireleri arasında anlaşmazlık konusu olan noktaları şöylece sıralayabiliriz :

### 1 — *İstisna ve Muafıklar :*

Kanunun 83 üncü maddesinin (g) fıkrasında; bir tek gerçek kişi tarafından münferiden veya usul ve furuğ veya 3 üncü dereceye kadar kan ve sıhrî hısımlar tarafından müştereken arsa üzerine inşa suretiyle binalar, bağımsız bölümler veya katlar meydana getirilmesinde, bunların toplam satış bedellerinin 50 bin lirasının vergiden istisna edildiği yazılıdır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için, inşa olunan bina, bağımsız bölüm veya katların satışı gerekli midir, değil midir?

Vergi dairelerinin bir kısmı satışın şart olduğunu, bir kısmı ise, satış değerinden kastın günün rayiç bedeli olduğunu öne sürmek suretiyle istisnayı uygulamış veya uygulamamışlardır.

Kanundaki ifadenin açık ve herkes tarafından kolay anlaşılabilir olmaması, mükelleflerle daireler arasında devamlı anlaşmazlık konusu olmaktadır.

### *Fabrika, Atelye gibi İşyerlerinin İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı :*

Yukarıda değinilen kanun maddesinde, meydana getirilen binalar, bağımsız bölümler veya katlar deyimlerinin dışında herhangi bir açıklamanın yer almamış bulunması nedeniyle tereddütler hâsıl olmuş, vergi dairelerinin bazıları sadece konutları istisnadan faydalandırmışlar, fabrika ve benzeri işyerlerini istisna dışında bırakmışlardır.

### 2 — *Verginin Tarhı ve Ödenmesi :*

Kanunun 85 inci maddesiyle değişik 11 ve 16 ncı maddelerine göre, verginin tarh ve ödenmesi; arsa üzerine inşa veya binaya ilâve su-

retiyile bina, bağımsız bölüm ve kat meydana getirilmesinde belediyelerce yapı kullanma izninin (İskân belgesi) verilmesinden önce tamamlanmalıdır.

Kanunun bu açık hükmü karşısında yeni bir bina inşa ettiren şahıs yapı kullanma izninin alınmasından önce tapuda cins tashihi yaptırdığı takdirde, tapu idaresince emlak alım vergisini ödemeye mecbur tutulmakta, bu da anlaşmazlığa sebep olmaktadır. Zira vergi ödenmediği takdirde tapucu cins tashihi yapmamaktadır.

### 3 — Fabrika, İmalâthane Gibi Yerler İçin Noksan Vergi Ödenmesi :

Bilindiği üzere, fabrika, değirmen ve imalâthanelerin iratlarının takdirinde içerlerinde bulunan sabit istihsal tesisatı da nazarı itibara alınır.

Bir kimse fabrika binasını inşa ettirdikten sonra, sabit istihsal tesisatını tamamlatmadan önce veya sonra yapı kullanma izni aldığına göre ayrı ayrı matrahlar üzerinden Emlâk Alım Vergisi ödeyecektir. Birinci durumda makinesiz çıplak fabrika binasının vergiye esas iktisap bedeli takdir olduğundan vergi matrahı haliyle çok düşük olmakta bunun üzerinden hesaplanan vergi de düşük ve noksan hesaplanmaktadır. Fabrika değeri makina ve tesisatla birlikte takdir olduğunda, ödenecek emlak alım vergisi, makinelerinin kıymetine bağlı olarak çıplak fabrika için ödenecek vergiden belki de kat kat fazla olacaktır.

Finansman kanunuyla Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde yapılan değişiklik, intikalın vukuundan itibaren aylar ve hattâ yıllar sonra yapılan vergi tarhiyatının öne alınmasını, beyanname verilmesinden itibaren 15 gün içinde tamamlanmasını imkân dahiline sokmuş, gerek mükellefler, gerekse vergi daireleri yönünden işlerin kısa sürede tamamlanmasını sağlamıştır.

Kanunun 67 nci maddesiyle Gider Vergileri Kanununa üçüncü kısım ilâve olunmuş ve Bina İnşaat Vergisi adıyla yeni bir vergi mevzuatımıza ilk defa sokulmuştur.

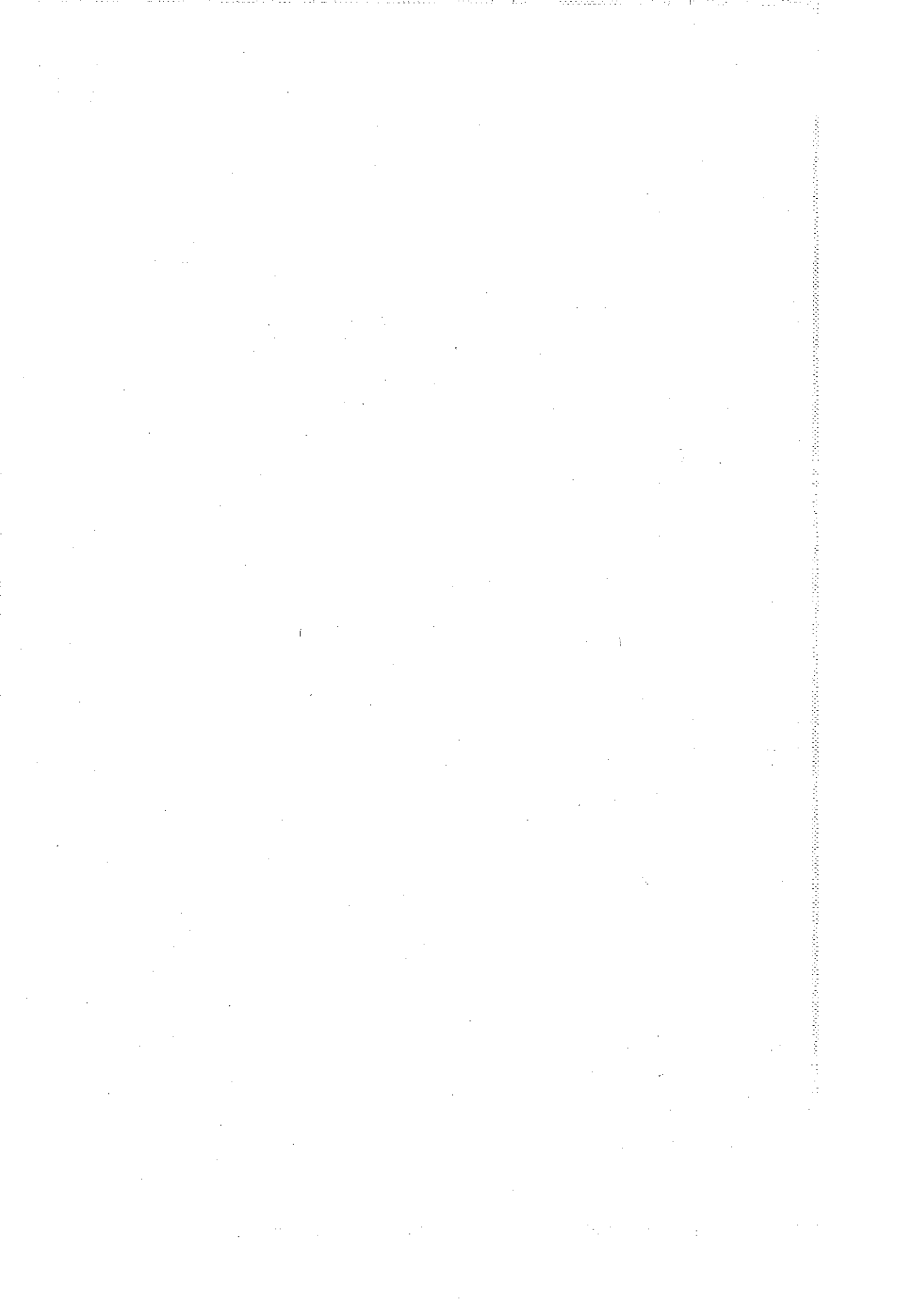
Vergi sistemimize yeni giren bu kanunla belediye sınırları içinde yapılan her türlü bina inşaatı, inşaat ruhsatının alınması sırasında tabloda gösterilen nisbet ve hadlerde bina inşaat vergisine tâbi tutulmuştur.

Keza, Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kâğıtlar Kanunlarında konumuz olan Finansman Kanunuyla yapılan değişiklikler sonunda birçok nisbet ve harç miktarı eskisine nazaran değişik oranlarda yükseltilmiş bulunmaktadır.

Tapudan gelen vergi kıymet ve vukuat varakaları üzerinde yapılan işlemi gösterir cetveldir

Yılı	Gelen Vukuat					
	Adedi	Satış Bedeli	Rayiç Bedel Takdir için Kom. gönderilen dosya Adet	Takdir Edilen Mafrah Par.	Tarih edilen dosya Adedi	Tarih edilen Vergi
1966	1547	6.728.473	55	471.640,—	40	29.236,—
1967	1547	12.743.764	237	1.887.473,—	142	119.027,—
1968	2041	13.160.258	95	923.473,—	95	64.595,—

Yılı	İtirazsız eKsinleşen		Uzlaşmaya Giden Dos.		Fark.	Uzlaşılan		İtiraz edilen Dosya		Kalan D.
	Adet	Vergi Mik.	Adedi	Vergi. Mik.		Adedi	Tasdik	Terkin		
1966	13	7950	7	4750	2420	2330	20 3-	4198	15.11455	2.883
1967	42	29713	48	29450	14450	14994	52	—	29.36260	23.23604
1968	42	9427	39	23176	8834	14342	24 1-	202	2 848	21.30942



## NET SERVET VERGİSİ

**Turhan TÜKENMEZ**  
**Maliye Müfettişi**

### I — Net servet vergisinin tanımı :

Servet üzerindeki vergileri veraset ve intikal vergileri, istisnâî zamanlarda baş vurulan servet vergileri, emlak vergileri ve net servet vergileri olmak üzere dört gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan veraset ve intikal vergisi ölüm ya da bağışlama sonucu karşılıksız bir servet transferi üzerine bu gibi olayların zuhur ettiği zamanlara mahsus olmak üzere konan bir vergidir. Ayrıca servetlerin bir bedel mukabilinde alınıp satılmasından alınan çeşitli tip vergileri de bir intikale dayandıkları için bu grup içinde müतालâa edebiliriz. İstisnâî durumlarda baş vurulan servet vergisi, net servetin tamamı üzerine daha ziyade harp sonrası ve enflasyon devrelerinde olmak üzere bir defada salınan yüksekçe nispetli bir vergi olup, özellikle Devlet borçlarının ödenmesi, harp zararlarının telâfisi v.s. gibi amaçların gerçekleşmesi için kullanılır. Genellikle mahalî idareler tarafından tahsil edilen emlak vergileri sahip olunan bina ve arazi dolayısıyla alınmakta ve vergi konusu itibariyle diğer servet vergilerine nazaran daha dar bir uygulama sahası bulunmaktadır. Net servet vergisine gelince bu, gerçek kişilerin (ve bazı durumlarda kurumların) borçlarının indirilmesinden sonra kalan net servetleri üzerinden her yıl için alınan bir vergidir. Bu vergiyi emlak vergisinden ayıran başlıca farklar netlik kavramı, vergi oranlarının mahiyeti ve uygulama sahası üzerinde toplanır. Gerçekten emlak vergilerinde emlak sahibi olanların şahsî durumları ve bu meyanda emlak ile ilgili veya diğer şekillerdeki borçları nazara alınmaz. Vergi nispeti ise, bina ve arazinin tespit edilen değerinin miktarı ne olursa olsun sabit tutulmuştur. Oysa ki, borçların tenzilinden sonraki servet üzerine konan net servet vergileri sabit nispet uygulayan bir kaç ülke dışında pek çok ülkede servet miktarının artışına göre müterakki nispetleri altında uygulanmaktadır. Emlak vergileri servet miktarı itibariyle istisnalar, yaşlılık - sakatlık v.s. gibi nedenlerle mua-

fiyetler konusunda net servet vergisine kıyasen çok rijittir. Buna mukabil konu olduğu servet türü ancak bina ve araziye inhisar tetiğinden hemen hemen her türlü servete konan net servet vergisinden çok daha dar bir kapsamı bulunmaktadır. Emlâk vergileri konu itibariyle dar olmalarına rağmen Dünyadaki bütün ülkelerde uygulanması dolayısıyla çok yaygın ve yerleşmiş bir vergi grubu teşkil etmekte, net servet vergileri ise halen ancak 13 ülkede uygulanmaktadır.

## II — Net servet vergisinin tarihçesi :

Net servet vergileri her ne kadar çok fazla ülkede uygulanmamakta ise de, yeni bir vergi türü sayılmaz. İsviçre kantonlarında bu çeşitten bir verginin mazisi 13. asra kadar uzanmaktadır. Ancak şimdiki modern anlamı ile net servet vergisinin Orta ve Şimal Avrupa ülkelerinde ancak 20. asrın başlarından sonra benimsendiğini görmekteyiz. Nitekim Avrupa ülkeleri içinde Danimarka 1904, İsveç 1910, Norveç 1911, Hollanda 1914, Batı Almanya 1893 tarihli Prusya vergisinden mülhem olarak 1922 yılında bu vergiyi uygulamaya başlamışlardır.

Verginin Avrupa'daki nispeten uzun bir geçmişine karşılık Asya ve Lâtin Amerika'da uygulanmaya başlanması yeni sayılır. Prof. Kaldor'un tavsiyeleri sonunda Hindistan 1957, Seylân 1959 yılında, Vergi Araştırma ve Reform Komisyonu raporundaki tavsiyeler sonucu Pakistan 1963 yılında net servet vergisini benimseme yoluna gitmiştir. Japonya 1949 yılında dâvet edilen Prof. Carl Shoup başkanlığındaki komisyonun tavsiyesi ile 1950 yılında net servet vergisini yürürlüğe koymuşsa da, bazı mah-hur ve idarî güçlükler nedeniyle 1953 yılında ortadan kaldırmıştır.

Söz konusu vergi Lâtin Amerika ülkeleri içinde ancak iki adedinde uygulanmakta olup bunlar da 1935 yılından bu yana Kolumbiya ve 1964 yılından beri Uruguay'dır. Mamafih, 1962 yılı Aralık ayında Şili'nin başkenti Santiago şehrinde Lâtin Amerika'nın ekonomik kalkınmasında malî politika mevzuunda Lâtin Amerika, A. B. D. ve bazı Avrupa ülkelerinin maliye uzmanlarının iştirakiyle düzenlenen konferansta net servet vergisinin gerekli idarî ön şartları haiz olmak kaydı ile bütün Lâtin Amerika ve diğer Dünya ülkelerinde uygulanması tavsiye olunmuştur<sup>1</sup>. Öte yandan, muhtelif tarihlerde İsrail, Yunan ve Avusturalya hükümetlerine verilen raporlarda da bu verginin ihdası lehine kuvvetli argümanlar ile-

1) CAS/IDB/ECLA Joint Tax Program, "Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America", 1965, Sahife: 421.



ri sürülmüştür<sup>2</sup>. Keza Prof. F. Neumark'ın başkanlığındaki AET Vergi ve Maliye Komitesinin vergi harmonizasyonu konusunda 1962 yılı sonunda hazırladığı raporda aynı tip düşük nispetli bir net servet vergisinin Topluluğun bütün üyelerinde uygulanması yönünden gerekli çalışmaların yapılması öngörülmüştür<sup>3</sup>.

### III — Net servet vergisi lehine öne sürülen deliller :

Daha ziyade gelir vergisinin tamamlayıcı bir parçası şeklinde düşünülen bir net servet vergisinin özellikle şu nedenlerle uygulanması arzu edilmektedir :

1) Vergi ödeme kapasite ve iktidarını sadece gelire dayandırarak gelir vergisi ile iktifa etmek etkili ve âdil bir sonuç yaratmamaktadır. Ekonomik refah gelire birlikte aynı zamanda servete de bağlı olduğundan servet ve kapitalden elde edil' en gelirin daha ağır bir şekilde vergilendirilmesi gerekir. Aynı gelire sahip iki şahıstan birinin serveti diğerinden daha fazla ise servetçe zengin olanın daha avantajlı durumda bulunduğu su götürmez. Gerçekten servetten doğan gelirin daha kolay ve zahmetsiz elde edildiği, zaman itibariyle daha devamlı bir karakter gösterdiği realitesi bir tarafa, servet sahibinin harcama gücünde bir rezerv fonksiyonu gördüğünden kötü günler için tasarruf etme endişe ve zorunluluğunu ortadan kaldırmakta, gerek bu yüzden ve gerekse kredi v. s. bulma yönünden elinde bulundurana çok daha iyi rekabet şartları ve sosyal durum yara'maktadır.

Gelir vergisinin bir para akımını temsil etmeyen faaliyet ve durumları yakalamada dahi kifayetsiz kaldığı genellikle kabul edilen bir husustur. Çok lüks meskenler de dahil olmak üzere sahibi tarafından bizzat oturulan bütün evlerden fiilen bir irad elde edilmemekle beraber bu durumda yine de bir standardın ötesinde atfedilebilir kira geliri mevcut bulunmaktadır. Fiilen elde edilmeyen bu tip kira gelirleri bir çok ülkede vergilendirilemediği gibi, bahçe, otomobil, yat, mücevher, çeşitli koleksiyon, möble v.s. gibi varlıklar dahi tamamen gelir vergisi dışında kalmaktadır.

Gelir vergisi sisteminde çeşitli istisna ve muaflıklarla, ya da sedülersistem altında ayrı vergi nispeti uygulanması gibi metodlarla emek geli-

2) H. S. Bloch, "Revenue Administration and Policy in Israel", 1953  
George F. Break and Ralph Turvey, "Studies in Greek Taxation", 1964  
R. I. Downing, "Taxation in Australia", 1964.

3) AET içinde net servet vergisi Hollanda (% 0,5), Lüksemburg (% 0,5) ve Batı Almanya'da (% 1) uygulanmaktadır.

rine bazı avantajlar tanınsa dahi, bu tedbirler yine de eşitlik yönünden emek dışı gelirlerle mukayesede kifayetsiz kalmaktadır.

2) Net servet vergisi konmasının bir diğer avantajı da bazı ülkelerde servetlerin az sayıda aile, ya da şahısların elinde temerküzünü önlemektir. Bir ülkedeki mevcut gelir vergisi sisteminde yüksek gelir dilimleri için ne kadar müterakki nispet uygulanırsa uygulansın, gerek vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olaylarına mâni olunamaması, gerekse servetlerin gelir vergisi şümülü dışında kalan sahalardan tedariki gibi durumlar nedeniyle sosyal adalet ve eşitlik amacına ulaşmada tam bir başarı sağlanamamaktadır.

Az gelişmiş ülkelerin hemen hemen hepsinde salt müterakki gelir vergisi sisteminin servet temerküzünü önleyemediği bilinen bir gerçektir. Örneğin, Pakistan'da Vergi Araştırma ve Reform Komisyonunca 1959 yılında düzenlenen Raporda özellikle bu konuya değinilmiş ve bir net servet vergisi lüzumu belirtilmiştir. Müterakki vergi sistemlerinin gelişmiş ülkelerde dahi servet temerküzünü önleme yönündeki amacına erişemediğini Prof. Nicholas Kaldor şöyle belirtmektedir: "İngiltere de en az 15 yıldan beri gelir vergisi ve surtax'ın müşterek oranları yüksek gelir dilimlerinde % 90'a eriştiği ve tereke vergilerinde azamî % 80 oranına ulaştığı halde hâlâ büyük çapta yeni servet oluşum ve temerküzü önlenememekte, bu meyanda millî servetin 1/3 üne sahip olan yüksek servet sahiplerinin oranı azaltılamamaktadır. Bu durumun A. B. D. ve diğer Batı Avrupa ülkeleri için de geçerli olduğunda şüphe yoktur"<sup>4</sup>.

Kaldor tarafından ileri sürülen İngiltere'deki temerküz durumunun A. B. D. için dahi varit olduğu iddiası gerçekten doğrudur. Nitekim Robert J. Lampman tarafından yapılan bir araştırmaya göre A. B. D. de büyük servet sahiplerine ait servetin yekûn servet içindeki yüzdesi aşırı müterakki vergilemeye rağmen 1922-1956 devresinde çok az bir gerileme kaydetmiştir<sup>5</sup>:

Müterakki oranlı bir gelir vergisi sisteminin servet temerküzünü önleyemediği aşikâr olmakla beraber, bazı müellifler ve bu meyanda Richard Goode, net servet vergisinin dahi servet vergisini önleme hususunda gelir, tereke ve intikal vergilerinden ibaret entegre bir sisteme kıyasen çok büyük bir avantaj taşımadığını, yapılacak en doğru işin yeni bir net ser-

4) Nicholas Kaldor, "Indian Tax Reform, Report of a Survey", 1959, Sahife: 8.

5) Robert J. Lampman, "The Share of Top Wealth - Holders in National Wealth 1922-56", 1962, Sahife: 24.

vet vergisi ihdas etmek yerine mevcut gelir, servet ve transfer vergilerinin hem teknik, hem de idari yönden ıslahı ve mükemmelleştirilmesi olduğunu ileri sürmektedirler<sup>6</sup>.

A. B. D. de yüksek servet sahip'lerine ait servetin şahsi servet toplamı içinde işgal ettiği yüzde :

Yıl	Reşit olanlarda en zengin % 1	Bütün şahıslara göre en zengin % 0.5	Ailelere göre en zengin % 2
1922	31,6	29,8	33,0
1929	36,3	32,4	—
1933	28,3	25,2	—
1939	30,6	28,0	—
1945	23,3	20,9	—
1949	20,8	19,3	—
1953	24,2	22,7	28,5
1956	26,0	25,0	—

3) Net servet vergisi bir bakıma servetin potansiyel geliri üzerine konmuş sayılabileceğine ve vergi de ön plânda servetin gelirinden ödeneceğine göre bu durumda servetlerin gelir getirmeyen sahalarda kullanılan ya da atıl bir şekilde muhafaza edenlerin cezalandırılmış olacakları aşıkârdır. Vergilerini rahat ödeyebilmek ve söz konusu cezalandırmadan kurtulmak isteyen bir çok vergi müellefi böylelikle servetlerin gelir getiren prodüktif yatırım sahalarna kanalize etmek yolunu tercih edecekler ve aynı zamanda ekonomik gelişme de bir miktar kamçılanmış olacaktır.

4) Profesör N. Kaldor'un 1959 yılında Hindistan ve 1960 yılında Seylân vergi reformları hakkında yazdığı raporlarda net servet vergisinin ayrıca şu iki fonksiyonu üzerinde de durulmuştur :

a — Müterakki vergilemede salt gelir unsurunu ölçü olarak almak hâtabı olup vergi kapasitesinin tâyinde ayrıca yekûn servet ve harcama gibi unsurları da nazara almak gerekeceğinden net servet vergisi ihdasına lüzum vardır.

b — Muayyen devrelerde beyanname ile bildirilecek net servet miktarından diğer vergiler ve özellikle gelir vergisi yönünden de faydalı bilgiler elde edilip değerlendirileceğinden net servet vergisi vergi idaresi

6) Richard Goode, "The Individual Income Tax", 1964, Sahife: 32.

için büyük fayda sağlayacak, örneğin, gelir vergisinin verimini arttıracaktır. Profesör Kaldor'a göre, Hindistan'da gelir vergisi, sermaye değer artış vergisi, yıllık net servet vergisi, harcama vergisi ve genel mahiyette bir hibe vergisi aynı anda yürürlüğe konduğu takdirde bu 5 vergili sistem mahiyeti icabı birbirlerini otomatik şekilde kontrol edecek ve birinden kaçınma diğer birinde mükellefiyeti arttırabilecektir.

#### IV — Net servet vergisinin mahiyeti :

Yıllık bir net servet vergisi uygulayan ülkelerin çoğunda bu vergi gelir vergisinin tamamlayıcı bir parçası mahiyetindedir. Bununla beraber örneğin, İsveç'te olduğu gibi gelir vergisi ile tamamen müşterek şekilde düzenlenip uygulandığı gibi, Uruguay'daki gibi tamamen bağımsız bir vergi halinde dahi uygulanabilir.

##### 1) Verginin mükellefleri :

Verginin hem gerçek kişiler, hem de aynı zamanda tüzel kişiler üzerine konması mümkündür. Nitekim Hollanda, İsviçre, Kolombiya, İsveç, Seylân, Hindistan, Danimarka ve Pakistan'da mükelleflerin sadece gerçek kişiler olmasına mukabil Batı Almanya, Finlândiya, Lüksemburg, Norveç ve Uruguay'da vergi kapsamına kurumlar da alınmıştır. Vergi mükelleflerinin gerçek kişiler olması halinde bu tam mükellefiyete tâbi vatandaşlar ve dar mükellefiyete tâbi yabancılar olabilir. Genellikle muvazaaları ve artan oranlı nispetlerden kaçınmaları önlemek, ya da idarî kolaylıklar yönünden eş ve çocukların serveti de dahil olmak üzere verginin ailenin tüm serveti üzerine konduğu görülmektedir. Verginin kurumlar için de uygulanması gerektiğini öneren görüşler şöylece özetlenebilir :

a — Bir piyasada rekabet eden bütün müteşebbisler hangi hukukî şekil altında faaliyet gösterirse göstere sin aynı vergi yükü altında olacaktır.

b — Kurumlar vergisinde vergi oranları yükseltilmesi yerine, ayrıca bir net servet vergisi konursa bu durum elindeki kapitali verimli bir şekilde kullanmamak suretiyle rasyonel ve rantabl çalışmayan kurumları cezalandırarak piyadan tasfiye edecektir.

c — Kurumlar üzerine konan bir servet vergisi Devlete fazladan önemli miktarda bir gelir sağlayacağı gibi, verginin idaresi ve muayyen devrelerde yapılacak değerlendirme gibi işlemler dahi kurumlar yönünden daha fazla kolaylık arz etmektedir.

Maliyeciler arasında ekseriyeti teşkil eden büyük bir kısma göre ise, kurumlar üzerindeki bir vergi özellikle şu sebeplerle şayanı tavsive değildir :

a — Kurumlar tarafından bu vergi yansıtılsa dahi depresyon devrelerinde yatırımları köstekleyici bir rol oynayarak depresyonu daha da arttıracaktır. Buna mukabil refah devrelerinde verginin fiyatlara aksettirilmesi yüzünden enflasyon, para hacmi ve fiyat yükselişi daha da kamçılanacaktır<sup>7</sup>.

b — Şirket hissedarlarının hisse senetleri üzerinden alınacak bir vergi bu hissedarlara bir mahsup hakkı tanınmadığı müddetçe hem şirket, hem de hissedarlar üzerinde çift vergilemeye yol açarak adaletsiz bir durum yaratacaktır. Böyle bir mahsup imkânı tanındığı takdirde ise, çeşitli idarî güçlükler doğabileceği gibi, eğer düşük seviyede servetler için bir vergi istisnası söz konusu ise, bu istisna limiti içinde kalan hissedarlar mahsup imkânından faydalanamayacağı cihetle hisse senetleri şeklindeki servetleri bu sefer şirket elinde yine vergiye tâbi olmaya devam edecektir. Nitekim Hindistan ve Pakistan'ın önce net servet vergisine tâbi tuttukları halde sonradan kurumları vergi mükellefiyetinden çıkarılmaları özellikle bu nedene dayanmaktadır.

c — Kolombiya'nın ise 1960 yılında vergiyi kurumlar üzerinden kaldırıp sadece gerçek kişiler üzerinde bırakmasının başlıca nedeni böylelikle uluslararası çift vergilemenin bertara fedilerek daha fazla yabancı sermaye celbedilmesi arzusudur. Zira Kolombiya hükümetinin bu vergiyi gelir vergisinin tamamlayıcı bir kısmı telâkki etmesine karşılık A.B.D., kendi ülkesindeki mükelleflere bu verginin kapital üzerine konduğu gerekçesi ile dış yatırımları üzerinden ödedikleri net servet vergisi dolayısı ile bir mahsup imkânı tanınamakta idi.

## 2) Verginin mevzuu, muafiyet ve istisnalar :

Net servet vergisi yukarıda da işaret edildiği üzere, mükellefin borçlarının tenzilinden sonra kalan net serveti üzerine konmaktadır. Bu servet içine bina, arazi, gemi, makine, canlı havyan, otomobil, mücevherat, çeşitli ticarî ve gayri ticarî malzemeler v.s. gibi gayrimenkul ve menkul mallar ile para, banka mevduatı ve her türlü hisse senetleri, tahviller, haklar, patentler, ipotekler gibi maddî ve gayri maddî kıymetler dahildir.

7) Dino Jarach, "Taxes on Net Wealth, Inheritances and Gifts" - Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America, CAS/IDB/ECLA, 1965, Sahife: 209.

Ancak verginin uygulandığı çeşitli ülkelerde vergi idaresinde ve ödemesinde kolaylık temini, adalet ve eşitlik mülâhazaları bazı faaliyet ve yatırımların teşviki, bir kısım hak ve menfaatlerin korunmasının temini v.s. gibi nedenlerle çeşitli istisna ve muafiyet hükümleri vazedilmiş bulunmaktadır. Meselâ, verginin uygulandığı hemen hemen bütün ülkelerde zarurî ev eşyaları, hayat sigorta poliçeleri, zatî eşyalar, emekli ikramiye ve aylıkları vergi dışı bırakıldığı gibi bazı ülkelerde muayyen bir miktara kadar mücevherat, bazılarında ilmâ araştırma malzemeleri, canlı hayvanlar, Devlet tahvilleri, şirket hisse senetleri, teşvik tedbirleri ile ilgili çeşitli yatırım mal ve araçları, ziraatte kullanılan arazi, meyvalıklar ve ormanlar da vergi konusuna alınmamıştır.

Bunun dışında her ülkede şahıs başına aşağıdaki listede belirtildiği gibi bir istisna limitinin de mevcut olduğu görülmektedir :

Ülke	Muafiyet sınırı (MS)		Fert başına millî gelir (FG)		
					(MS) (FG)
Lüksemburg	\$ 2 000	(Lük. Fr. 100 000)	\$ 1,301	(1963)	1,5
Kolombiya	\$ 2,222	(Kol. \$ 20 000)	\$ 261	(1863)	8,5
İsviçre	\$ 2,314	(İsv. Fr. 10,000)	\$ 1,685	(1963)	1,4
Norveç	\$ 2,801	(Nor. Kr. 20,000)	\$ 1,178	(1963)	2,4
Finlandiya	\$ 3,906	(Fin. Mrk. 12,500)	\$ 1,046	(1963)	3,7
B. A'manya	\$ 5 000	(DM 20,000)	\$ 1,250	(1963)	4,0
Uruguay	\$ 10,416	(Ur. \$ 250,000)	\$ 321	(1963)	32,4
Hollanda	\$ 11,049	(Hol. Fl. 40,000)	\$ 1,130	(1964)	9,8
Danimarka	\$ 13,030	(Dan. Kr. 90,000)	\$ 1,339	(1963)	9,7
İsveç	\$ 15,473	(İsv. Kr. 80,000)	\$ 1,893	(1963)	8,2
Hindistan	\$ 41,499	(Hin. Rs. 200,000)	\$ 78	(1963)	538,4
Selyân	\$ 42 105	(Sey. Rs. 200,000)	\$ 124	(1964)	339,5
Pakistan	\$ 83,682	(Pak. Rs. 400,000)	\$ 78	(1963)	1072,8

Kaynak : Noburu Tanabe - George E. Lent, "The Taxation of Net Wealth", IMF, 1966, Sahife : 13.

Yukarıdaki listeden de görüleceği üzere, en ağır vergileme İsviçre ve Lüksemburg'ta, en hafif vergileme ise Pakistan, Hindistan ve Seylân'dadır. Çeşitli ülkeler arasında istisna limitlerinin değişik miktarda olmasına yol açan faktörler arasında verginin amacı, oranı ve uygulama yönünden idarî olanaklar gibi hususlar zikredilebilir.

## 3) Vergi oranları :

Maliyeciler tarafından gerek daha âdil bir vergileme ve gerekse servetlerin muayyen ellerde toplanmasının önlenmesi yönünden genellikle müterakki oranlı net servet vergisi tavsiye olunmakla beraber az sayıda bazı ülkede verginin sabit oranda alındığı görülmektedir ki bunda da aşırı servet parçalanmasının, lüzumsuz tüketime yönelmenin önlenmesi, gelir vergisi oranları, kanun koyucunun maksadı v.s. faktörlerin etkisi olsa gerektir.

Halen net servet vergisi uygulayan ülkelerdeki vergi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir :

Mürerakki oranlar	(%)	Sabit oranlar	(%)
İsviçre	0,2 - 0,6	Hollanda	0,5
Kolombiya	0,1 - 1,5	Lüksemburg	0,5
Norveç	0,6 - 1,7	Uruguay	1
İsveç	0,5 - 1,8	B. Almanya	1
Finlândiya	0,4 - 2,0		
Seylân	0,5 - 2,0		
Hindistan	1,0 - 2,0		
Pakistan	1,0 - 2,0		
Danimarka	1,2 - 2,3		

Kaynak : Noburu Tanabe - George E. Lent, "A.G.E.", Sahife: 16.

Kurumlar için de net servet vergisinin bahis konusu olduğu ülkelerden Lüksemburg, Uruguay ve Batı Almanya'da hem şahıslara, hem de kurumlara sabit nispet, Norveç ve Finlândiya'da ise, şahıslara müterakki nispet kurumlara sabit nispet uygulanmaktadır.

Net servet vergisi mahiyeti icabı bazı gelir getirmeyen ya da son derece az gelir getiren varlıkları da kapsamaktadır. Daha önce de belirttiğimiz gibi verginin bazı ülkelerce benimsenmesinin bir nedeni de servetlerini gelir getirmeyen sahalarda kullananların ya da atıl bir şekilde muhafaza edenlerin cezalandırılmasını temin suretiyle varlıkların daha produktif sahalara akmasını temin arzusudur. Ancak uygulamada gelir getirmeyen servetlerin derhal elden çıkarılmak suretiyle daha produktif bir şekilde kullanılması her zaman mümkün olmayabilir. Verginin servetin gelirinden ödenmesi asıl olduğuna göre bu suretle servetlerini zamanında verimli sahalarda kullanmaya muvaffak olamayanlar için güç du-

rumda kalma ve mağdur olma ihtimali belirecektir. İşte bu gibi durumları hiç olmazsa kısmen önlemek için meselâ Kolombiya kanunî engeller ya da fiziki imkânsızlıklar yüzünden gelir getiremeyen servetlerin vergi hesabında toplam servetten indirilmesine cevaz vermiş, diğer bazı ülkeler ise istisna, az servet kademelerinde düşük oran uygulanması vs., gibi tedbirler yanında net servet vergisini bir tavanla sınırlandırma yoluna gitmişlerdir. Halen, İsveç, Norveç, Danimarka, Hollanda ve Seylânda yukarıda bahsolunan şekilde vergi tavanları mevcuttur. Meselâ İsveçte tavan konusunda % 80 oranı sınırı ve gelirin 30 katı sınırı olmak üzere iki türlü sınır yürürlükte olup birincisinde mükelleflerin bir vergiendirme yılında ödeyecekleri gelir vergisi ve millî servet vergisi toplamının bütün kaynaklardan bildirecekleri net gelirlerinin % 80 ini aşmaması, ikincisinde ise vergiye tabi toplam servet miktarının mükellefin gelirinin 30 mislini aşmaması söz konusudur. Mamafih her iki halde de bu limitlerin servet üzerine konması gereken ilk ve asıl vergi yekûnunu % 50 oranından daha fazla azaltmaması lâzım gelmektedir. Eğer azaltıyorsa limitler bundan sonraki kısım için nazara alınmaz.

#### 4) Değerleme :

Net servet vergisi ve ayrıca emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, sermaye değer artış vergisi gibi vergilerde değerlendirme usul ve kaideleri genellikle gelir ve kurumlar vergileri sahasında cari olanlardan farklıdır. Keza denilebilir ki birinci gruba giren vergilerde değerlemeye konu olan servetler devamlı surette alım satım, ipotek vs., gibi bir piyasa muamesesine tabi olmadıklarından bunlardaki değerlemeler adaletsizliğe yol açmamak için vergi idaresi yönünden hem daha fazla zorluk yaratır, hem de daha fazla dikkat sarfına ihtiyaç gösterir. Halen bir çok ülkede gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili yani iktisadî işletmelere dahil gayri menkul, demirbaş, esham ve tahvilât vs., gibi kıymetler amortismanların da indirilmesini mümkün kılacak şekilde maliyet bedeli ile veya muhasebe kayıtlarında gösterilen değerle değerlendirildiği halde, birinci gruba giren vergilerle ilgili servetler rayiç bedel, emsal bedeli, borsa rayici, vergi değeri gibi ayrı ve spesifik metodlarla değerlendirilmektedirler. Servetlerin söz konusu şekillerden her hangi birine göre değerlendirilmesi kabul edildikten sonra miktarı tayin etmek ekseriya mükelleflerin beyanına müstenit olmakta, gerekli durumlarda ise vergi idaresinin takdir, tespit ve araştırması işe karışmaktadır. Ülkeler arasında değerlendirme kavramlarında büyük farklar olmadığından bunların tariflerini Türk Vergi Usul Kanunundan mülhem olarak yapmak mümkündür. Mezkûr Kanunda ana hatları itibariyle :



Rayiç bedel, bir servetin beyan ya da değerlendirme günündeki normal alım satım bedeli;

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir servetin değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer;

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadî kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değeri;

Vergi değeri, arazide tahrir usulü ile tespit edilen kıymet, binalarda ise Bina Vergisi Kanununa göre tadilat komisyonlarınca tespit edilen safi iradın 10 misli şeklinde tarif edilmiş olup diğer ülkelerde de uygulanan "fair market value-current market value" = cari piyasa değeri, "going concern value" = işletmenin faaliyet sırasındaki varlıklarının alım satım değeri, "capitalized value" = kapitalizasyon değeri, "cadastral value" = genel tahrir (kadastro) değeri vs. gibi değerlendirme usulleri aşağı yukarı Türk mevzuatında diğer çeşit servet ve transfer vergileri için mevcut olan usulleri andırmaktadır.

##### 5) Verginin idaresi :

Çeşitli ülkelerdeki uygulamaya bakıldığında net servet vergisinin genellikle ülke çapında olmak üzere merkezi hükümetler tarafından konduğu ve mükellef beyanına dayandığı görülmektedir. Gerçekten verginin doğurduğu türlü idari güçlükler, değerlendirme sorunları, servetlerin yurt içi ve yurt dışındaki miktarının tamamı üzerinden vergi alınması lüzumu, servet temerküzünün önlenmesi arzusu, milli gelir vergisine yardımcı bir fonksiyon ifa etme durumu net servet vergisinin mahalli idareler tarafından ihdas ve idare edilmesine engel olmaktadır. Mamafih halen Norveç, Batı Almanya ve İsviçrede mahallî idarelerin de kendilerine mahsus servet vergileri mevcut bulunmaktadır.

Net servet vergisi, bu verginin gelir vergisinin bir tamamlayıcısı olarak mütalâa olduğu ülkelerde kaideten gelir vergisi ile birlikte idare edilmektedir. Bu müşterek idareye misal olarak İsveç ve Kolombiyayı gösterebiliriz. Nitekim her iki ülkede de gelir ve net servet vergileri aynı memurlar tarafından idare olunmakta, gelir ve net servet aynı beyannameye gösterilmekte, vergi tahsilâtı için müşterek sistem uygulanmakta ve vergilerin tarh ve tahakkuku, değerlendirme işlemleri, iadeler, mahsuplar, itiraz ve temyiz safhaları gibi prosedür tamamen tek tip usul ve mevzuat dahilinde aynı memurlar elinde cereyan etmektedir. Net servet ve

gelir vergilerindeki bu idarî entegrasyonun belli başlı sebep ve faydası ise şüphesiz her iki vergide kaçakçılığı önlemek amacı ile karşılıklı bir kontrol imkânı yaratma arzusudur. Gerçekten meselâ net servetinde büyük bir fazlalığa mukabil az gelir, ya da çok fazla bir gelire karşılık eskisine oranla az miktarda net servet beyan eden bir mükellefin durumu şüphe yaratacağı için hemen bir vergi incelemesine konu olacaktır. Nitekim Kolombiyada 1960 yılında Gelir Vergisi Kanununa ilâve edilen bir hükümle yukarıda belirtilen şekilde gelir ve servet farkları zuhur ettiği takdirde vergi memurlarına ikmalen vergi tarhetme yetkisi tanınmış bulunmaktadır. Bu şekilde bir uygulamada bazı verimli sonuçlar alınacağı muhakkak olmakla beraber kaçakçılığı önlemede yine de tam bir başarı sağlanacağı iddia edilemez. Zira net servet vergisi ve gelir vergisi mükellefleri arasında gelir ve servetlerini beyanname ile hiç bildirmeyenler mevcut olabileceği gibi servet ve gelirinin her ikisini de (geçmiş yıl servet miktarını da hesaba katarak) ayarlı bir şekilde düşük seviyede gösterenler zuhur edebilir. Bu gibi durumda olanların beyannameler üzerinde de yapılacak bir inceleme ile tespiti ise hemen hemen imkânsızdır.

İdarî yönden değerlendirme sorununa gelince, Batı Almanya ve İsveçte net servet vergisinin değerlendirme ile ilgili olarak yaratacağı idarî yükün kısmen azaltılması için gayri menkuller ve diğer bazı servetlerin her yıl yerine bir kaç yılda bir değerlendirilmesi esasının benimsendiğini görmekteyiz. Meselâ Batı Almanyada gayri menkuller Değerleme Kanunu hükümlerine göre üç yılda bir (uygulamada bazan daha geniş bir zaman fasılası da olmaktadır) değerlendirilmekte ve net servet vergisi bu arada mükellefin yazılı bir beyanı ya da idarenin kendi direkt teşebbüsü olmadıkça müteakip yıllarda başlangıçta tespit edilen değer üzerinden alınmaya devam etmektedir. Söz konusu devre içinde mükellefin beyanname veya idarenin inisiyatifine bağlı özel takdirler ancak mükellefin aile statüsünde ve servet durumundaki maddî değişikliklere bağlı olmakta, Kanunda ise maddî değişiklik ya 100.000 DM'ı veya son takdir edilen değerinin 1/5 oranını aşan miktardan fazla bir değişiklik olarak tanımlanmaktadır.

#### V — Net servet vergisinin iktisadî ve idarî yönden analizi :

##### 1) *İktisadî tesirleri :*

##### a — *Tasarruf ve sermaye teşekkülüne olan etkisi :*

Net servet vergisi doğrudan doğruya servet şekline dönüşmüş ve dönüşecek olan birikmiş tasarruflara hitap ettiği cihetle tasarruf kararla-

rma etki yapan diğer faktörler hesaba katılmadığı takdirde verginin kaideten tasarrufları frenleyeceği, buna mukabil istihlâk arzusunu teşvik edeceği söylenebilir. Mamafih bu hususta yine de kesin bir genelleme yapmaktan kaçınmak gerekir. Zira verginin özellikle cemiyet içindeki az gelirliler üzerinde tasarruf temayülünü kısacağı ve istihlâki arttıracağı belki muhakkaktır. Ancak orta ve bilhassa yüksek gelirlilerde durum aynı şekilde olmayabilir. Bir kere marjinal tasarruf eğilimleri nispeten daha fazla olan bu sınıfa dahil kişiler zaten öteden beri mübrem ihtiyaçlarını tatmi netmekte ve sosyal mükellefiyetlerini yerine getirmekte bulduklarından verginin konmasından sonra dahi tasarruflarını azaltmayabilirler yani yeni istihlâk sahaları bulamayabilirler. Öte yandan bu sınıflara dahil kişilerdeki tasarruf eğilimi söz konusu verginin dışında pek çok iktisadî ve malî faktörün etkisi altında olup bunlar arasında net servet vergisinin önemi son derece azdır. Meselâ şirketleşmenin yüksek gelirliler arasında olduğunu kabul edersek ekonomik olayların akışı içinde haddi zatında tasarruf ve yatırım kararlarının net servet vergisi mükellefi hissedarların tek tek kendi serbest iradelerinden çok şirket yöneticilerinin elinde olduğunu görürüz. Aslında yazarlar arasında net servet vergisinin ekonomi içindeki çok sınırlı vergi yükü nedeniyle tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki etkisinin gözde fazla büyütülmesi gerektiğini dahi öne sürenler çıkmaktadır.

Tasarruf konusunda net servet vergisini harcama ve gelir vergileri ile karşılaştıran Richard Goode her üç verginin tasarrufa etkilerini diğer ekonomik faktörler bir tarafa farklı farklı görmekte ve üç vergi eşit yıllık hasıla şartları içinde bulunduğu takdirde tasarruf eğiliminin harcama vergisinde en yüksek, servet vergisinde en alçak, gelir vergisinde ise ikisinin arasında bir seviyede olacağını belirtmektedir<sup>8</sup>.

Net servet vergisinin sermaye teşekkülü konusundaki rolü özellikle gelir vergisi ile mukayese edildiğinde daha olumsuzdur. Bunun başlıca nedeni ise verginin genel olarak daha önceki birikmiş tasarruflardan ödenmesi realitesidir. Mamafih gelir vergisi tarifelerinde aşırı bir müte-rakkiyet mevcut ise bu durumun sermaye teşekkülü yönünden servet vergisinininkine nazaran daha fazla baltalayıcı etki yapması da çok defa mümkündür.

b — Yatırımlar üzerine olan etkisi :

Net servet vergisinin sermaye teşekkülü konusunda menfi bir rolü olduğu ve bu nedenle neticede yatırımlar üzerinde de aynı şekilde fren-

8) Richard Goode, "AGE", Sahife: 42.

leyici bir etki yapacağı düşünülebilir. Ancak konu özellikle diğer vergilerle birlikte ve aynı zamanda yatırım kârlılığı, zarar mahsubu gibi konular da göz önünde tutularak ele alınırsa ortaya bazı farklı durumlar çıktığı görülür. Net servet vergisi gelir getirmeyen servetler üzerine de konduğundan böyle bir cezadan kurtulmak isteyen atıl servetleri daha prodüktif sahalara çekmek suretiyle yatırımları teşvik edici bir fonksiyonu olabileceği inkâr edilemez. Öte yandan vergi çok az ya da çok fazla gelir getiren yatırımlar arasında da gelir vergisinde olduğu gibi çok gelir getiren yatırımlar aleyhine bir tefrik yapmadığından (gelir vergisinde yüksek miktardaki yatırım gelirleri artan oranlı tarife nedeniyle daha çok vergilenir) yüksek gelir ümidi olan fakat risk unsuru taşıyan yatırımlara karşı daha müsamahakâr durumdadır. Her ne kadar risk unsuru taşıyan yatırımlarla ilgili olarak gelir vergisinde sermayenin eksilmesi demek olan zararların diğer yıllar gelirlerinden mahsubu temin edilmek suretiyle bir dereceye kadar adalet ve teşvik unsuru sağlanmakta ise de pratikte bunun hem sınırlı olduğu ve hem de bütün müteşebbisler tarafından tam anlamı ile bilinmediği görülmektedir. Kaldığı zarar söz konusu olduğunda yani bir servet azalışı halinde servet vergisi mükellefiyetinde de esasen otomatik olarak bir azalma meydana gelecektir.

Servet ve sermaye vergilerinin gelir vergisine kıyasen risk alma yönünden daha avantajlı olduğunu Kaldor şöyle izah etmektedir: Riskli yatırımlara girişen teşebbüslere ait hisse senetlerinin cari piyasa değerleri —risk unsuru dolayısıyla— getirdikleri temettülerin kapitalizasyon yolu ile bulunacak değerleri toplamından daha düşük seviyede seyredeceğinden bu hisse senetleri değeri üzerinden alınacak bir servet vergisi, aynı oranda temettü getiren fakat risk unsuru taşımaması nedeniyle değeri daha yüksek olan hisse senetlerine nazaran daha az miktarda olacaktır<sup>9</sup>. Ancak riskli yatırımlara girişen firmalar bir sermaye şirketi olarak yeni kurulmuşsa ve kapital fonlarını kârlarını hissedarlara dağıtmamak suretiyle, otofinansman yolu ile tedarik ediyorsa şirket hisse senetlerinde hem fiilen dağıtılmayan kârlar, hem de bundan fazla olarak şirketin müstakbel büyüme imkânları ve kâr potansiyelinin artması ihtimalleri nedeniyle aşırı yükselmeler meydana geleceğinden net servet vergisinin bu noktada olumsuz rolü olduğunu kabul etmek icap eder. Halbuki gelir vergisi için durum tamamen tersinedir. Şu veya bu sebeple kriz geçiren firmalarda ise hisse senetlerinin borsa değerleri getirdikleri temettülerin kapitalizasyon değerlerine göre düşük olabileceğinden bunların üzerinde

9) Nicholas Kaldor, "An Expenditure Tax", 1955, Sahife: 117.

net servet vergisinin nispeten daha az ürkütücü tesir yapması mümkündür.

Bazı yazarlara göre net servet vergisinin etkisi alıcıların talep ettikleri malların çeşitliliği üzerinde de görülür. Vergi, mahiyeti icabı dayanıklı ve uzun ömürlü mallar üzerine de konacağından bu mallarda ve özellikle konutlar üzerinde talep zayıflayacaktır<sup>10</sup>. Bu konuda ayrıca mükelleflerin vergi kaçakçılığı yönünden takınacakları tavrı da nazara almak gerekir. Net servet vergisi uygulamasında ev, dayanıklı ev eşyası, otomobil, esham ve tahvilât gibi kıymetlerde gizlemenin zorluğuna karşılık nakit, mücevherat gibi varlıklar kolaylıkla gizlenebileceğinden talep yönünden bunlara doğru bir kayma olması da çok mümkündür.

Verginin insan gücü konusunda eğitim yatırımları yönünden duruma gelince, diğer vergilerle özellikle gelir vergisi ve bir harcama vergisi ile mukayesede net servet vergisi insan gücüne yapılan yatırımlar konusunda çok daha olumlu ve müsamahakâr bir role sahiptir. Gerçekten gelir vergisinde bu sahaya sarfolunan giderlerin vergi matrahından düşülmesine ya da amorti edilmesine imkân olmamasına, harcama vergisinde dahi eğitim masrafları da dahil bu çeşit her türlü masrafların istihlâk harcaması sayılarak vergilendirilmesine karşılık net servet vergisinde ve emlak vergilerinde ne kadar büyük bir yatırım ve eğitim harcamasına konu olursa olsun insan gücünün kendisi (beşerî kapital) maddî bir servet ya da emlak telâkki edilmemekte ve binnetice vergi harici bırakılmaktadır.

Net servet vergisinin yatırımlar üzerindeki etkisi bahsine son vermeden evvel şu hususu belirtmekte fayda vardır: Sadece bir vergi çeşidini ayırıp onun yatırımlarla ilgisini incelemek ve bazı genel yargılara varmak birbirine zincirleme bağlı çeşitli faktörlerden etkilenen ve oluşan ekonomik olaylar manzumesi içinde yanıtıcı sonuçlar doğurabilir. Nitekim bir yatırım olayına yön veren para politikası, maliye politikası, ekonomi politikası, siyasî ilişkiler vs. gibi ana faktörler yanında her hangi bir vergi çeşidinin nisbi önemi fazla sayılmasa gerekir. Bunlardan bir tanesinin olumlu etkisi değerlerinin aksi yöndeki etkileri sonucu kolaylıkla bertaraf edilebileceğinden dinamik bir yatırım faaliyeti içinde bu etkilerin karşılıklı miktar ve derecelerini ölçmek çok zordur.

#### c — Verginin yansması :

Bugün genellikle kabul edilen bir görüşe göre kişisel ve genel karakteri dolayısıyla net servet vergisinde yansımaya pek mümkün olmamakta

10) John F. Due, "Government Finance", 1963, Sahife: 351.

ve vergi salınan şahıs ya da kurumda kalmaktadır. Bu durum özellikle her hangi bir ticarî faaliyet konusuna girmeyen meskenlerle kişisel maddî ve maddî olmayan varlıklarda daha da barizdir. Mamafih verginin bazı hallerde hiç olmazsa kısmen yansiyabileceğini belirten iktisatçılar da mevcuttur. Meselâ John F. Due gayri menkul ipotek piyasasının aşırı derecede kötü işlemesi halinde, kiraya verilen evlerde arzın kıtlığı ve kanunî mevzuatta kiraları dondurucu hükümlerin yokluğu durumunda, nakdi servet konusunda daha yüksek faiz hadlerinin kabul ettirilebileceği şekillerde en azından kısmi bir yansımanın mümkün olabileceğini ileri sürmektedir<sup>11</sup>. Keza şahıs firmaları, adi ortaklıklar ve aile tipi şirketlerin de piyasanın mükemmel işlemediği zamanlarda vergiyi bir miktar yansıtabileceği kabul edlilmekle beraber büyük sermaye şirketlerinin rekabeti yüzünden bunun dahi gerçekleşmemesi ihtimal dahilindedir. Hisse senetlerinin vergilendirilmesinde eğer vergi şahısların ellerindekine konmuşsa bunun yansıtılamayacağı hususunda fikir birliği mevcut ise de aynı hisse senetleri kurum varlıkları meyanında telâkki edilip vergilendirildiğinde yansuma konusundaki fikirler ihtilâflı bulunmaktadır.

d — Verginin verimliliği :

Net servet vergisi uygulayan ülkelerdeki istatistiklere göre verginin yekûn vergi gelirleri içindeki payı fazla bir yer tutmamaktadır. Nitekim aşağıdaki tabloda verilen rakkamlardan vergi hasılatının toplam vergi gelirlerine göre oranının ortalama % 1-2 oranı civarında olduğu anlaşılmaktadır:

Ülkenin adı	Verginin toplam vergi hasılatı	
	içindeki oranı (%)	Yıl
Japonya	0,3	1952/53
Pakistan	0,8	1964/65
Hollanda	1,5	1960
İsveç	1,5	1958/59
Hindistan	1,8	1959/60
Seylân	2,0	1964/65
Norveç	2,4	1962/63
Danimarka	2,5	1958/59
Batı Almanya (Bütün Devlet Gelirlerinin)	1,6	1960
Kolombiya (Bütün Devlet Gelirlerinin)	4,4	1961

Kaynak : Noburu Tanabe - George E. Lent "A.G.E.", Sahife: 17.

11) John F. Due, "A.G.E.", Sahife: 349-350.

Vergi hasılatının bu düşüklüğünde şüphesiz uygulanan istisna ve muafiyetler, vergi oranlarının düşük tutulması, bazı ülkelerde sadece düz oranla iktifa edilmesi, müterakki oranların uygulandığı ülkelerde de fazla aşırıktan kaçınılması ve vergi idaresindeki kifayetsizlikler vs.. gibi faktörler rol oynamaktadır. Ancak net servet vergisini tek başına mütalâa ederek yekûn vergi hasılatı içindeki yerini küçümsemek yanlış bir davranış olur. Zira kesinlikle söylemek mümkündürki bu verginin en önemli fonksiyonlarından biri gelir vergisine yardımcı ve tamatlayıcı bir görev yüklenmesi olduğuna göre, net servet vergisinin gelir vergisindeki hasılatı arttırmak suretiyle toplam vergi hasılatını çoğaltmada da görünmez büyük katkısı bulunmaktadır.

## 2) Verginin idarî yönden ortaya çıkardığı sorunlar :

### a — Servetlerin beyanı ve araştırılması :

Net servet vergisinin istisna ve muafiyet halleri dışında mükelleflerin beyanına göre alınması mutaddır. Ancak vergi hasılat ve ahlâkı yönünden ve ayrıca yeni adaletsizliklere yol açmamak amacı ile bu beyanların doğruluğunun araştırılması da vergi idaresine düşen bir görevdir. İşte bu noktada yani servetin çeşidine göre ülke çapında hem maliklerinin ve hem de gerçek miktarının tespitinde büyük zorlukların ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Vergi mevzuu sadece arazi ve emlak olsa idi bunların tespitinde şüphesizki her hangi bir güçlük beklenmezdi. Nitekim halen mahallî idareler tarafından idare ve tahsil edilen emlak vergileri uygulamasında bu konuda fazla pürüzler mevcut bulunmamaktadır. Ancak net servet vergisi konusuna daha önce de belirttiğimiz gibi arazi ve emlak dışında hisse senedi, tahvil, nakit, mücevherat, otomobil, gemi, büyük çapta ev eşyası vs.. gibi çeşitli menkul mal ve kıymetler de girdiğinden beyanların doğruluğunun araştırılması işi son derece güçleşmekte ve ortaya yeni, çeşitli problemler çıkmaktadır. Tespit kolaylığı itibarıyla servet kategorilerini kolaydan zora doğru kaba taslak şöyle bir derecelendirmeye tabi tutabiliriz: Arazi ve binalar, gemiler, diğer taşıtlar, banka mevduatı, nama yazılı menkul kıymetler, hamile yazılı menkul kıymetler, ev eşyası, mücevherat ve nakit.

Görüleceği üzere servet kategorilerinin tespitindeki güçlük yönünden farklı ve çeşitli bir karakter arzemesi adaletsiz uygulamalara yol açmamak amacını güden bir vergi idaresine çok ağır görevler yüklemektedir. Her ne kadar vergi idaresinin gelir vergisi, veraset ve intikal vergileri, emlak vergileri, sermaye değer artış vergileri dolayısıyla zaten şu veya

bu şekilde servet tespiti ile meşgul olageldiği ve bu bakımdan net servet vergisinin bizatihi çok fazla bir idari tespit yükü getirmeyeceği iddia edilebilirse de böyle bir iddianın fazla iyimser bir görüşe dayandığı söylenebilir. Zira servet tespiti gelir vergisinde önemli bir konu olmadığı gibi, diğer vergiler de ancak ölüm ya da intikal vukuudna yani bu olaylar zuhur ettikçe zaman zaman alınmakta, emlak vergilerinde ise konu sadece emlak gibi çok daha dar bir sahaya inhisar etmektedir. Bu vergilere ilâve olarak yeni bir net servet vergisi benimsendiği takdirde, bu vergi hem muntazaman her yıl alınacağından ve hem de konusunun çok dağınık ve çeşitliliği nedeniyle idare bakımından yeni külfetler yaratacağı muhakkaktır.

Japonyanın 1953 yılında net servet vergisinden vaz geçmesinin bir nedeni de vergi idaresinin emlak, orman, taşıt gibi servetleri kolayca tespitine rağmen özellikle gayri maddî servetleri tespitinde aynı başarıyı gösteremiyerek yeni vergi adaletsizliklerine yol açması olmuştur. Keza iktisatçı Richard Goode A.B.D. de vergi idaresinin diğer muhtelif vergi uygulamaları dolayısıyla gayri maddi servetlerle ev eşyasını tespitinde ötedenberi mevcut bazı başarısızlıklarına değinerek mahalli idarelerden daha mükemmel bir federal teşkilâtın bile gelir vergisinin yanı sıra ihdas edilecek geniş kapsamlı ve düşük istisnalı bir net servet vergisinin yaratacağı problemlerin altından kalkamayacağını, bu verginin belki ancak az sayıda bazı zengin mükelleflere uygulanması halinde daha başarılı olabileceğini belirtmektedir<sup>12</sup>. Gerçekten bir çok vergi uzmanı A.B.D. de net servet vergisi uygulanmasının, verginin federal seviyede konya dahi yine de mahalli idarelerin yardımına ihtiyaç duyulması ve mahalli idarelerdeki vergi teşkilât ve personelinin ise bunun altından kalkamayacakları, ayrıca ülke çapındaki servetlerin, banka mevduatları vs. nin ortaya çıkarılmasında mahalli idarelerin kendi aralarında ve Federal Devletle gerekli koordinasyonu sağlayamayacakları nedenleri ile çeşitli sakıncalar yaratacağını öne sürerek aynı görüşü paylaşmaktadır.

Çeşitli ülkelerdeki uygulamanın ışığı altında idari yönden servet tespiti konusunda net servet vergisinin ancak ülke çapında uygulanması, servet kategorileri itibariyle mümkün olanlarda kayıt sisteminin çok mükemmel ve eksiksiz bir şekilde mevcudiyeti, personelin bilgili ve tecrübeli olması halinde başarı sağlayabileceğini kabul etmek gerekmektedir.

12) Richard Goode, "A.G.E.", Sahife: 32.



## b — Servetlerin değerlendirilmesi :

Genellikle denilebilirki her türlü servet vergilerinde cari değer, piyasa değeri gibi ölçülerin yaratacağı güçlükler aynı ölçü ve metodların gelir vergilerinde ortaya çıkardığı güçlüklerle nazaran çok daha fazladır. Şayet meselâ emlakın de büyük şirketler esham ve tahvilâtı gibi bir borsası ve bu borsada günü gününe muamele gören bir değeri bulunsa idi belki her hangi bir zorluk sözkonusu olmayabilirdi. Keza nakit, banka mevduatı, alacaklar, ipotekler vs.. gibi servet türlerinin değerlendirilmesi de o kadar büyük problemler yaratmayabilir. Ancak her türlü arazi, esham ve tahvilâtı borsada kote olmayan küçük tip aile şirketlerinin varlıkları, adi ortaklıklar ve şahsi firmalara ait servetler vs.. de değerlendirme işlemleri idare için büyük müşkilât arz etmektedir.

Gerçekten bina ve arazilerde, menkul kıymetlerde olduğu gibi organize bir borsa hemen hemen Dünyanın hiç bir ülkesinde yoktur. Gayrimenkuller için organize bir alım satım borsasının olmayışına etki yapan faktörler arasında şunları saymak mümkündür: Gayrimenkullerde esham ve tahvilâtı gibi standardize edilebilecek değer ölçüleri teşekkülü adeta imkânsız olup gayrimenkul parçaları büyüklük, eskilik, kullanım vs.. yönünden çok çeşitlilik ve farklılıklar gösterdiği gibi esham ve tahvilâtı nazaran daha az el değiştirirler. Öte yandan çok kısa bir süre içinde el değiştiren bir gayrimenkulde esham ve tahvilâtının hilâfına büyük çapta bir değer farkı görülmesi de çok defa olağandır. Bunda da şüphesiz her hangi bir alıcı veya satıcının o gayrimenkule kendi özel maksatlarına göre atfettikleri önem rol oynamaktadır. Öte yandan gayrimenkul değerleri nüfus artışı ve sanayileşme dolayısıyla bazı bölgelerde aşırı talep yükselmesi, kira rayıçları, gayrimenkulün kendine ilişkin şekil ve inşaat sene ve maliyetleri, amortisman oran ve miktarları vs.. gibi etkenlere de bağlı bulunmaktadır. Bu koşullar ve zamanla vaki değer değişimleri karşısında her türlü servet vergileri uygulamasında gerek idare ve gerekse mükellefler yönünden hiç olmazsa muayyen devrelerde genel olarak ve ayrıca durum icap ettirdikçe idarî yoldan bazı gayrimenkuller için özel olarak değer takdirini yapılması lüzumunu kendini göstermektedir. Belli zaman devrelerine inhisâr eden genel değerlemelerde eğer ülke hızlı bir kalkınma safhasında, fiyatlar süratle yükselme eğiliminde ise değerler devamlı artma hâlinde bulunacağı cihetle bu değerlendirme devrelerinin 2-3 yıl gibi kısa zaman fasılları içinde tespiti daha makul bir yol teşkil eder.

Çeşitli ülkelerdeki gayrimenkul değerlendirme uygulamasını incelediğimizde bu konuda daha çok kadastro değeri usulünün benimsendiğini gö-

rürüz. Ancak bu şekildeki değerlemelerde de değerlerin hem eksik ve hem de zamanla cari değerlerin çok altında kaldığı müşahade olunmaktadır. Kadastro değerlerinin belli devreler sonunda cari değerlere irca edilmesi ve yeknesak hale getirilmesi ise son derece zaman alıcı, pahalı ve fazla personeli gerektiren bir işlemdir.

Değerleme yönünden zuhur edebilecek en büyük güçlüklerden biri de menkul kıymetler borsası ile ilişkisi olmayan aile tipi şirketler ve şahıs firmalarının servetleri konusunda kendini gösterir. Bunların hepsi için şayet güvenilebilir bilanço ve envanter kayıtları mevcut olabilse gerekli ayarlamaların da yapılması suretiyle bunlardan faydalanılması bir dereceye kadar mümkündür. Böyle bir kayıt sisteminin işe yaramadığı durumlarda ise değer takdiri yapacak merci kendi tahminlerine göre hareket edecektir ki böyle bir uygulamada da adaletsizlikler, menfaat temini vs. gibi durumların ortaya çıkması ihtimalleri belirecektir. Öte yandan envanter değerlemeleri için senenin muayyen bir gününün tespit edildiği farzedilse bu gibi firmaların bazılarının muayyen tespit gününden envanterlerini düşük seviyede göstermek için çeşitli çarelere başvurmaları ihtimati de idare için ayrıca güçlük yaratabilecek hususlardır. İltihakta Japonyada net servet vergisinin 1953 yılında ilga edilmesinin en önemli sebeplerinden birini de o tarihlerde şirketlerin % 90'ının bahsettiğimiz tipte aile şirketi olması ve bu durumun da değerlendirme yönünden vergi idaresine aşırı güçlük yaratması teşkil etmiştir.

Değerleme konusunda özellikle gayrimenkuller için ortaya çıkacak problemlerin hallinde çeşitli teklif ve görüşlerden mülhem çözüm yolları benimsenmiş bulunmaktadır: Meselâ bir yaklaşıma göre emlâkin malikleri tarafından beyan edilecek değerlerde fahiş ya da muayyen bir orana kadar düşüklük görüldüğü takdirde ihdas edilecek bir Devlet Emlâk Bürosu tarafından bu tip emlâk satın alınmalıdır. Böyle bir sistemde hem emlak malikleri düşük beyanda bulunmaya korkacaklar, ayrıca Devlet bu gibi emlâkin yeniden daha yüksek değerle satışı suretiyle kâr elde etmiş olacaktır. Fikir aslında cazip görülmekle beraber uygulanmasında çeşitli sakıncalar yaratma istidadı taşımaktadır. Söz konusu Büronun elinde her mahalledeki çeşitli tip gayrimenkuller için uygulanacak objektif kıstaslar bulunamayacağı cihetle çeşitli indii ve keyfi işlemlere yol açılması çok muhtemeldir. Hele Büroda bilgi, ahlâk ve karakter itibariyle düşük çapta memurlar bulunursa baskı, rüşvet gibi etkilerin de sonunda gerçekten düşük değerli kaliteli emlâk yerine şişirilmiş fiyatla kalitesiz emlâk satın alınması ve sonradan bunların hiç satılmayarak Büronun işlemez durumda bir süs olarak muhafazasına yol açılması tehlikesi belirebilir.

Bir an için Büronun normal işlediği farzedilse dahi böyle mecburi satış hükmünü iyi niyetli olup ta cari piyasa değerini bilmemesi sebebiyle düşük değer beyan eden bir kısım emlak sahipleri için aşırı bir müeyyide olarak kabul etmek te mümkündür. Bununla ilgili olarak 1962 yılında Santiago konferansında Arnold Harberger tarafından maliklerince beyan edilecek emlakın alımına muayyen bir oranda (meselâ % 20) daha da fazla değer vermek suretiyle Devlet Emlak Bürosu yanında aynı şekilde oturan vatandaşların da iştiraki teklif edilmişse de bu fikir konferansın diğer üyeleri tarafından çeşitli yönlerden mahzurlu görülerek reddedilmiştir<sup>13</sup>.

Değerleme konusundaki bir başka yaklaşım da Kaldor tarafından öne sürülmüş olup yazarın Hindistan hükümetine yaptığı tavsiyeye göre varlıklar satış, hibe vs.. surette her hangi bir devir oluncaya kadar amortismanların da indirilmesi suretiyle muhasebe kayıtlarındaki giriş değer ile değerlendirilmelidir<sup>14</sup>. Hindistan hükümeti tarafından benimsenmeyen bu teklif bir çok yönden itirazları davet etmiş bulunmaktadır. Meselâ Richard Goode'a göre<sup>15</sup> böyle bir yaklaşımın kabulü halinde servet vergileri ekonomik kapasitenin tamamlayıcı bir ölçüsü olmak yönündeki avantajını büyük ölçüde kaybedecektir. Yine böyle bir usulde gerçekleşmiş değer artış ya da azalmalarının nazara alınmaması, net servet vergisinde gelir vergisinden de daha ciddi bir problem yaratacaktır. Zira muayyen bir değer artış veya eksilişinin servetteki tesiri devir tarihine kadarki müteakip bütün yıllarda, gelir vergisinde ise sadece bir yılda hissedilecektir. Keza muhasebe değerine istinat eden bir servet vergisi, aynı şekilde sadece realize edilmiş gelire konan vergide olduğu gibi, değeri yükselmiş varlıkların satışı anında ilâve bir mükellefiyet yarattığı cihetle yatırımların ekonomik yönden arzuya şayan istikametini önleyebilir.

#### c — Verginin ödenmesi :

Vergi ödemesinin mükelleflerde yarattığı sıkıntı ve güç durum nazara alındığında genellikle servet üzerinde alınan vergilerin gelir üzerinden alınan vergilere nazaran daha fazla güç durum yaratıcı etkisi olduğu görülür. Bu konuda servet vergilerinin kendi aralarında dahi kademe kademe farklar mevcut bulunmaktadır. Meselâ servetlerin bir bedel

13) John Strasma, "Market-Enforced Self Assessment for Real Estate Taxes", A Research Paper, 1965. Sahife: 11.

14) Nicholas Kaldor, "A.G.E.", Sahife: 25.

15) Richard Goode, "A.G.E.", Sahife: 32.

mukabilinde transferinde bedeli ödeyen kimse aynı anda bir miktar vergi ödemeyi de göze aldığından hesabını buna göre yapmış ve tedbirini de almış bulunabilir. Bir veraset ve intikal vergisinde de verginin varisler ve çeşitli uygulama tiplerine göre meselâ bağışlayan ya da bağışlanan tarafından ödenmesinde mükelleflerin ağır bir ödeme bunalımına girmesi mutad değildir. Veraset ve intikal vergilerinde açıktan bir servete sahip olduğuna göre psikolojik olarak bunun vergisine de kalmılabılır. Kaldıki servet transferi üzerinden alınan vergiler sadece bu tip olayların zuhur ettiği zamana mahsus olmak üzere tahsil edildiğinden servete sahip olunan her yıl için ayrıca bir vergi ödeme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Servet vergileri arasında ödeme yönünden en çok güçlük yaratıcı olanlar şüphesiz ki emlak ve net servet vergilerinde görülür. İki verginin de aynı anda yürürlükte olması halinde ve ayrıca gelir getirmeyen servetlere sahip olma durumunda her yıl için tekerrür eden mükellefiyetin bir çok kişiyi emlak ya da servetini bazı durumlarda belki de ucuz fiyatlarla elden çıkarmaya doğru itmesi çok muhtemeldir. Her ne kadar Kaldor gibi iktisatçılar bu şekilde gelir getirmeyen servetlerin zamanla mecburen daha üretkif sahalara kayacağını ve mükellefler arasında gelir getirmeyecek şekilde atıl servet tutulmasının önleneceğini ileri sürmekte iseler de uygulamada ortaya yine de ekonomik ve sosyal çeşitli sakıncalar ortaya çıkmaktadır. Gerçekten bir çok verimli ve büyük yatırımlarda özellikle ilk yıllarda her hangi bir gelir sağlanmadığı ya da az miktarda bir kazanç olsa dahi bunun otofinansman amacı ile kullanıldığı malumdur. Böyle bir durumdaki şirket hissedarının elindeki hisse senetlerinin cari piyasa değerine göre bir servet vergisi ile teklif edilmesi kendisinin bu kapitali kaybetmesine yol açabilir. Meselâ ormanların en büyük ziraat servet unsuru teşkil ettiği Japonyada ormanların ilk yıllar temin ettiği para geliri hiç mesabesinde olduğundan geniş bir kitle tarafından ödeme zorluğu sebebi ile net servet vergisine şiddetle karşı konulmuştur. Bu noktada öyle tahmin edilirki Prof. Kaldor dahi gelir getirmeyen fakat her yönden çeşitli faydaları olan orman servetinin yok edilmesini her halde tavsiye edemezdi.

Problemin çözülmesinde çeşitli ülkelerde uygulanan formüllerin genellikle belli bir miktara kadar vergi istisnaları, mutedil vergi oranları, makul şekilde tespit edilen vergi tavanları, gelir getirmeyen servete sahip çok yaşlı, hasta ve dul kimseler için kabul edilen vergi muafiyetleri vs. etrafında toplandığı görülür. Bu konuda Kolombiya hükümeti daha da ileri giderek Kanuna "kanunî bir engel ya da fizikî imkânsızlık nede-

niyle her hangi bir yıl için gelir getirmeyen servetin net servet vergisi uygulamasında nazara alınmayacağı" şeklinde hüküm koymuş bulunmaktadır. Servet üzerinden alınan vergilerin mahiyeti icabı verginin ödenmesi sorununun tam olarak halledilmesi şüphesiz mümkün değildir. Bu konuda alınacak çeşitli tedbir ve benimsenecek usulleri biraz da her ülkenin kendi özel koşulları tayin edeceklerdir.

#### VI — Net servet vergisinin Türkiye'de uygulanması olanakları :

Daha önceki izahlarımızın ışığında net servet vergisinin lehinde ve aleyhinde söylenebilecek hususları kısaca özetlersek şu genel yargıya varmamız mümkündür: Ne servet vergileri eğer iyi bir şekilde plânlanır ve idare edilirse gelir vergisinin tamamlayıcısı olarak vergilendirmenin daha da adil şekilde cereyanını sağlayabilir ve ayrıca gelir vergisinde servet kıyaslamaları yolu ile oto kontrole imkân verebilir. Gerçekten sadece gelir üzerinden alınan vergilerin servetlerin lüzumsuz terakümünü önleme ve yeniden dağıtımını temin, emek gelirleri ve emek dışı gelirlerin daha etkili ayrımı, realize edilmemiş bazı kapital kazançlarına erişme, sahiplerince işgal edilen gayrimenkullerin atfedilebilir kira gelirlerinin kavranması vs., gibi konularda yeterince başarılı olamadığı bilinen bir husustur. Öyle yandan net servet vergisi bazı durumlarda kaynakların daha produktif yatırım sahalarına akmasını dahi kolaylaştırabilir.

Ancak bu amaçlara ulaşmak için net servet vergisinin çok iyi yetişmiş kalifiye personele, mükemmel vergi idaresine ve ayrıca kayıt sistemi düzgün çeşitli kamu idareleri arasında ahenkli ve süratli bir iş birliğine ihtiyaç gösterdiğini kabul etmek gerekir. Bu ön şartların yetersiz olması halinde ise vergi uygulaması kuşkusuz daha çok adaletsizlik ve sakınca yaratacaktır. Verginin haddi zatında çok fazla hasıla sağlamayan verimsiz bir vergi olduğunu da hatırdı tutarak ulaşılmak istenen amaçlarla elde mevcut araçların değerlerini karşılıklı olarak iyice tartmak ve bilâhare bir karara varmak gerekir. Nitekim A.B.D., İngiltere ve Fransa da dahil olmak üzere halen gelişmiş bir çok Batı ülkesinde ve gelişmekte olan ülkelerin büyük bir ekseriyetinde söz konusu verginin uygulanmakta olması bunu doğrulamaktadır. Konu gelişmekte olan ülkeler arasında bulunan Türkiye yönünden ele alınırsa şu gözlemleri yapmamız ve bir sonuca varmamız kabildir:

Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerin başlıcası olan gelir vergisi dahi ekonomik ve malî yönden henüz sınırlı bir rol oynamakta, vergi kaçakçılığı, vergi idaresindeki kifayetsizlik, takip ve icrada mevcut nok-

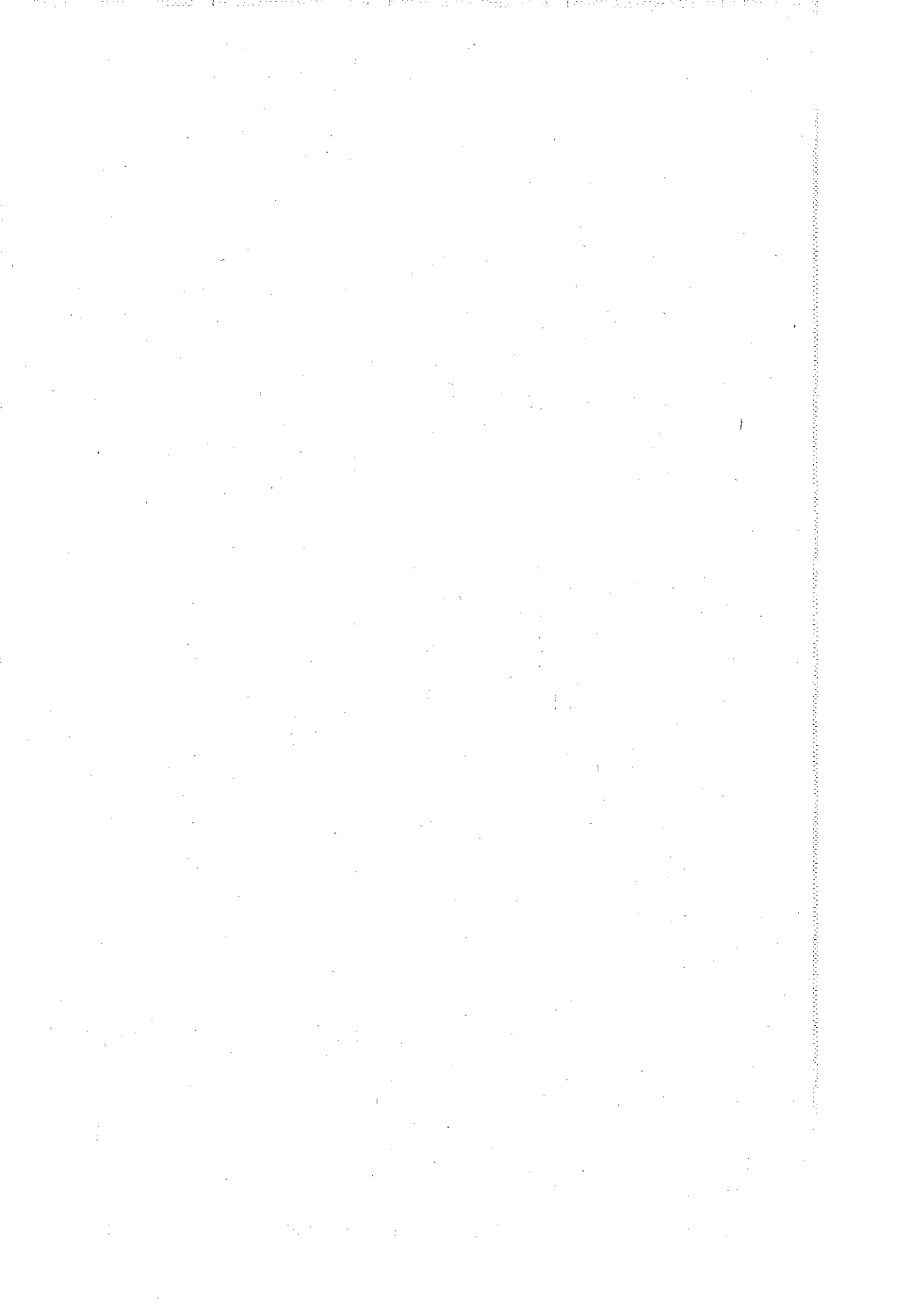
sanlıklar henüz üstesinden gelinemeyen sorunlar olarak durmaktadır. Aynı husus servet vergileri grubuna giren bazı vergiler için de geçerli olup Türkiyede şimdiye kadarki tecrübeler her türlü servet vergileri uygulamalarında fazla başarı kazanılmadığını göstermektedir. Nitekim gerek II. Dünya Savaşı sırasında 1942 yılında bir defaya mahsus olmak üzere salınan Varlık Vergisi, gerekse yıllardır il özel idareleri tarafından yürütülmüş olan bina-arazi vergileri ile ayrıca veraset ve intikal vergileri, emlak alım vergisi gibi vergilerin uygulanmasında idarî yönden başarı sağlandığı söylenemez. Böyle bir durumda hem gelir vergileri idaresindeki sorunlar, hem de mevcut çeşitli servet vergileri yönetimindeki başarısızlık ilk defa ihdas edilecek bir net servet vergisi uygulaması yönünden gerekli ön ve yan tedbir ve tecrübelerin kazanılmasını da önlemiş bulunmaktadır. Konu net servet vergisi bakımından özellikle servetlerin miktarının araştırılması ve değerlerinin tespitinde önem kazanmaktadır ki her ikisi de Türkiye için sayısız güçlükler arz etmektedir. Her ne kadar hiç olmazsa net servet vergisinin gelir vergisinde servet kıyaslamaları yolu ile oto kontrole imkân hazırlaması fonksiyonunu yerine getirmesi için Türkiyede 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Kanunla servet beyanı müessesesi benimsenmişse de esasen o sıralarda oldukça itiraz ve allerji toplamış bu müesseseden çeşitli nedenlerle fazla istifade temin edilememekte ve dolayısıyla net servet vergisini uygulama olanakları hakkında şimdilik müspet bir fikir verecek durumda bulunmamaktadır.

Gerek gelişmekte olan ülkelerde ve gerekse bir kısım gelişmiş ülkelerde bazı durumlarda ekonomik ve sosyal kalkınma amacına vergi adaleti amacına nazaran daha öncelik tanındığı da bir gerçektir. Böyle bir durumda meselâ Türkiyede hisse senedi ve tahvil yatırımları ile bankalara mevduat yatırılmasının teşvik edilmesi gerekeceği realitesi ortaya çıkar. Bir an için net servet vergisinin uygulandığı farzedilse bu şekildedeki yatırımlar köstekleneceği gibi gizlenmesi kolay olduğu cihetle halkta daha da çok nakit ve altın birikimi baş gösterecek bu ise ekonomide saptırıcı çeşitli zararlı etkiler yaratarak bir sermaye piyasası tesisini de tehlikeye düşürecektir.

Bazı durumlarda uzmanlar yeni bir net servet vergisi ihdası yerine mevcut servet vergilerinin gözden geçirilmesini de önermektedirler. Durum Türkiye için bu açıdan incelendiğinde ülkemizde çeşitli tip servet ve servet transferi vergileri ve ayrıca işletme vergisi olduğu görülür. Nitekim ülkemizde halen bina ve arazi vergileri yerine ikame edilen emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak alım vergisi, bina inşaat vergisi, taşıt alım vergisi, motorlu kara taşıtları vergisi, gayri menkul değer artış

vergisi, şerefiyeler, mücevherat, kürt, mobilya, televizyon ve çeşitli ev eşyasının dahil olduğu bazı tip servetler için işletme vergisi gibi geniş bir servet, servet transferi ve işletme vergileri manzumesi mevcuttur ki bu vergiler gelir üzerinden alınan vergilerle birlikte kaçakçılığı da azaltacak şekilde iyi ve verimli bir şekilde idare edildiği takdirde ülkemiz için şimdilik yeni bir net servet vergisi kabulüne ihtiyaç kalmamaktadır.

Sonuç olarak diyebiliriz ki şu anda yurdumuzda gerek iktisadî ve gerekse vergi idaresi ile ilgili idarî, teknik ve büro ve kayıt nizamına ait ön şartlar ve sosyal atmosfer müsait bulunmadığından bir net servet vergisi uygulanması mahzurlu olabilir. Meselâ Devlete para tedariki için buna gerek yoktur. Zira vergi daha önce de işaret ettiğimiz gibi verimsiz bir vergidir. Gelir vergisinde ve diğer vergilerdeki çeşitli mevzuat ev nispet değişiklikleri ve ayrıca kaçakçılık oranının düşürülmesi ile varidatı arttırmak yeni vergi konmasından daha uygun bir yol olarak gözükmektedir. Böylelikle bir dereceye kadar aşırı servet terakümü ve sosyal adaletsizliklerin önlenmesi dahi mümkün olabilir. Bu konuda ayrıca vergi dışı çeşitli tedbirlerden de yararlanılabilir. Net servet vergisinin nispeti Türkiye için çok düşük tutulsa (binde 1-5) vergi hasılatı masraf ve zahmetine değmeyeceği gibi güttüğü sosyal, malî ve ekonomik amacına dahi erişemeyecek, nispet yüksek tutulsa (yüzde 1-1,5-2) bu sefer iyi idare edilmediği takdirde çok büyük adaletsizlikler doğacaktır. Verginin uzun vadeli bir perspektif içinde Türkiyede de uygulanması arzuya şayan olmakla beraber bu ancak gerekli ön şartların iyice tespit ve yerine getirilmesinden sonra tavsiye edilebilir.





## DIE HARMONISIERUNG DER UMSATZSTEUERN IN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT

Wolfgang JURETZEK

### A. DIE STEUERLICHEN BESTIMMUNGEN DES VERTRAGES VON ROM

Am 25.4.1957 haben die sechs Staaten Belgien, Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Italien, Luxemburg und Niederlande in Rom den Vertrag zur Gründung der EWG unterzeichnet. Der Vertrag ist am 1.1.1958 in Kraft getreten. Er enthält in den Artikeln 95 bis 99 steuerliche Bestimmungen, die sich nicht an die einzelnen Steuerpflichtigen, sondern nur an die Mitgliedstaaten und an die Kommission, das Exekutivorgan der EWG, wenden.

Die bezeichneten Artikel stellen allgemeine Regeln auf, schützen die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Waren vor Diskriminierung (Art. 95) und verbieten eine Subventionierung ausgeführter Waren mit steuerlichen Mitteln (Art. 96). Mitgliedstaaten, die die Umsatzsteuer nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer erheben, können nach Art. 97 für inländische Abgaben, die sie von den eingeführten Waren erheben, und für Rückvergütungen, die sie für ausgeführte Waren gewähren, Durchschnittsätze für Waren oder Gruppen von Waren festlegen. Die Bundesrepublik konnte auf Grund dieser Vorschrift, solange sie die Mehrwertsteuer noch nicht eingeführt hatte, ihr System der Umsatzausgleichsteuer und der Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütungen beibehalten. Im Wesen eines Durchschnittsatzes liegt es begründet, daß im Einzelfall die für die Umsatzausgleichsteuer oder die Ausfuhrvergütung gesetzte obere Grenze geringfügig überschritten wird, zumal wenn Durchschnittsätze für Gruppen oder Waren festgelegt werden. Nicht gestattet ist es jedoch, die Durchschnittsätze planmäßig für eine protektionistische Zielsetzung einzuspannen. Denn Art. 97 verlangt, daß

bei der Festlegung der Durchschnittsätze die in den Artikeln 95 und 96 aufgestellten Grundsätze gewahrt bleiben müssen. (Art. 98 läßt für die direkten Steuern einen Ausgleich beim grenzüberschreitenden Warenverkehr nur unter erschwerten Bedingungen und nur für eine begrenzte Zeit zu.) Nach den Artikeln 95 bis 97 bleibt für die Umsatzsteuer (und die Verbrauchsteuern) zunächst das Prinzip der Besteuerung im Bestimmungsland weiterbestehen, für die übrigen Steuern, vor allem die direkten Steuer, d. s. die Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen, gilt weiter das Prinzip der Besteuerung im Ursprungsland. Es wird nur dafür gesorgt, daß dieser Zustand nicht die Ziele des Vertrages gefährdet, vor allem nicht das eine Ziel, Schutz des Wettbewerbs innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen.

Die für die Steuerpolitik innerhalb des Gemeinsamen Marktes wichtigste Bestimmung ist Art. 99, durch den der Kommission die Aufgabe übertragen wird zu prüfen, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, einschließlich der Ausgleichsmaßnahmen für den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können. Die Kommission soll dem Rat, dem Entscheidungs- und Normensetzungsorgan der EWG, entsprechende Vorschläge unterbreiten, über die der Rat nur mit Einstimmigkeit entscheiden kann.

## B. DIE ARBEITEN DER BRUSSELER KOMMISSION

### I. Vorarbeiten

Die Kommission hat sich der wichtigen ihr durch Art. 99 auferlegten Aufgabe alsbald nach ihrer Konstituierung zugewandt und eine Arbeitsgruppe, bestehend aus Beamten der Kommission und Experten der Mitgliedstaaten, damit beauftragt, die Möglichkeiten zur Umsatzsteuerharmonisierung zu untersuchen. Die Arbeitsgruppe sah in der Einführung eines gemeinsamen Systems in allen Mitgliedstaaten die beste Lösung. Die in fünf Mitgliedstaaten bei Inkrafttreten des Vertrages von Rom geltenden kumulativen Mehrphasensteuer- oder Mischsysteme schieden als Gemeinschaftsteuer aus, da sie nicht wettbewerbsneutral waren und keinen exakten Grenzausgleich ermöglichten. Auch die bekannten Einphasensteuern in der Einzelhandels-, Großhandels- oder letzten Produktionsstufe verfielen, obwohl sie als wettbewerbsneutral bezeichnet

werden können, der Ablehnung. Nach Ansicht der Arbeitsgruppe entsprach das System der Mehrwertsteuer, die bereits in Frankreich galt, am besten den Erfordernissen des freien Handels innerhalb des Gemeinsamen Marktes sowie der erstrebten Wettbewerbsneutralität. Diese Besteuerungsform bietet auf nationaler Ebene keinen Anreiz zur Integration (wie die kumulativen Allphasen- und Mehrphasensteuern) und verteilt die Steuerzahllast auf mehrere Stufen. Auf internationaler Ebene kann die steuerliche Gleichbehandlung inländischer und eingeführter Waren sowie die steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr ohne komplizierte Maßnahmen verwirklicht werden. Da bei diesem System die Belastung der Waren immer dem für sie geltenden Steuersatz entspricht, können die eingeführten Waren exakt belastet werden. Bei Ausfuhr werden die Waren durch Befreiung und Gewährung des Vorsteuerabzugs völlig von der Umsatzsteuer entlastet.

## **II. Die von der Kommission erlassenen Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuern**

### **1. Die erste Richtlinie vom 11.4.1967**

Auf Grund dieser Vorarbeiten hat die Kommission in November 1962 und nach Vornahme einiger Änderungen am 12. Juni 1964 dem Rat den Vorschlag für eine erste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die Umsatzsteuern vorgelegt. Der Rat hat in seiner Sitzung vom 9. Februar 1967 den Richtlinienvorschlag, der ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem vorsieht, einstimmig angenommen. Die erste Richtlinie ist unter dem 11.4.1967 im Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 1967 Seite 1301 veröffentlicht worden.

In der Präambel zu dieser ersten Richtlinie wird der Charakter des Gemeinsamen Marktes als "binnenmarktähnlich" unterstrichen. Weiter wird ausgeführt, daß die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems erreicht werde, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben werde und ihr Anwendungsbereich alle Produktions und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen nach Art. 1 Abs. 1 dieser Richtlinie ersetzen die Mitgliedstaaten ihr derzeitiges Umsatzsteuersystem durch das in Art. 2 bezeichnete gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Die nationalen Gesetze, die die Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuergesetzes zum Gegenstand haben, sollen so rasch wie möglich verkündet werden, damit sie zu einem von jedem Mitgliedstaat

unter Berücksichtigung der Konjunkturlage zu bestimmenden Zeitpunkt, spätestens am 1. Januar 1970 in Kraft treten können (Art. Abs 2).

Sehr wichtig ist Art. 1 Abs. 3, der bestimmt, daß mit dem Tage des Inkrafttretens der nationalen Mehrwertsteuergesetze die Anwendung von pauschalen Ausgleichmaßnahmen bei der Einfuhr und Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mehr zulässig ist. Da die Bundesrepublik ihr Mehrwertsteuergesetz mit Steuersätzen von 10 v.H. und 5 v.H. am 1.1.1968 in Kraft gesetzt hat, ist es nach dieser Bestimmung nicht mehr zulässig, eingeführte Waren niedriger zu besteuern als in Höhe von 10 v.H. bzw. 5 v.H. Entsprechendes dürfte für die Ausfuhr gelten.

Art. 2 der ersten Richtlinie charakterisiert die gemeinsame Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, regelt grundsätzlich die Technik des Vorsteuerabzugs und ordnet an, daß die Steuer bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich anzuwenden ist. Jedoch können die Mitgliedstaaten nach durchgeführter Konsultation den Anwendungsbereich für eine Übergangszeit, längstens bis zur Beseitigung der Steuergrenzen, bis auf die Großhandelsstufe einschließlich begrenzen und, falls nötig, auf der Einzelhandelsstufe oder auf der ihr vorangehenden Stufe eine autonome zusätzliche Steuer erheben. Nach Art. 4 unterbreitet die Kommission dem Rat vor Ablauf des Jahres 1968 Vorschläge darüber, in welcher Weise und binnen welcher Frist die Harmonisierung der Umsatzsteuern ihr Ziel erreichen kann, nämlich die Beseitigung der Steuergrenzen, d.h. die Beseitigung der Besteuerung bei der Einfuhr und der steuerlichen Entlastung bei der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten. Der Rat soll vor Ablauf der Übergangszeit darüber beraten und, wenn möglich, beschließen. Bei den Vorschlägen der Kommission sollen das unterschiedliche Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern in den Mitgliedstaaten, die Auswirkungen einer Änderung der Steuersysteme auf die Steuer- und Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten und der Einfluß der Steuersysteme auf die Wettbewerbsverhältnisse und die sozialen Verhältnisse in der Gemeinschaft berücksichtigt werden.

## *2. Die zweite Richtlinie vom 11.4.1967*

Der Rat der EWG hat auch den von der Kommission am 14.4.1965 vorgelegten Vorschlag einer zweiten Richtlinie in der Sitzung vom 9. Februar 1967 einstimmig angenommen. Die zweite Richtlinie ist unter

dem 11.4.1967 im Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 1967 S. 1303 veröffentlicht worden. Sie enthält umfangreiche Anweisungen an die Mitgliedstaaten über die Struktur und Anwendungsmodalitäten der gemeinsamen Mehrwertsteuer. Sie besteht aus einer ausführlichen Präambel, dem in Artikel gegliederten Text und zwei Anhängen. Anhang A bringt Erläuterungen und ausführliche Anwendungsmodalitäten zu den einzelnen Artikeln, mitunter auch Abweichungen von der Regel. Anhang B führt diejenigen Dienstleistungen auf, die, da sie die Warenpreise beeinflussen, der Gemeinschaftsregelung unterliegen sollen. Unter "Dienstleistungen" sind die sonstigen Leistungen im Sinne des deutschen Rechts zu verstehen. Dienstleistungen, die keinen Einfluß auf die Warenpreise ausüben, werden den Mitgliedstaaten zur autonomen Besteuerung überlassen.

Nach der zweiten Richtlinie soll die gemeinsame Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug auf allen Stufen der Produktion und der Verteilung einschließlich des Einzelhandels sowie im Bereich der Dienstleistungen erhoben werden. Die Steuer soll nach den bewirkten Leistungen (Sollversteuerung), und zwar vom Entgelt ohne Steuer berechnet werden. Lieferungen und Dienstleistungen sollen grundsätzlich dem gleichen Steuersatz unterliegen. Beförderungsleistungen sollen bei allen Verkehrsträgern gleich besteuert werden. Werden in bestimmten Bereichen Erleichterungen für notwendig gehalten, dann sollen ermäßigte Steuersätze (nicht Befreiungen) angewendet werden. Ermäßigte Steuersätze sollen so berechnet werden, daß es normalerweise möglich ist, von dem Mehrwertsteuerbetrag, der sich bei Anwendung dieses Satzes, ergibt, die gesamte auf der Vorstufe erhobene Mehrwertsteuer abzusetzen. Auf den Rechnungen sollen der Nettopreis und der Steuerbetrag getrennt ausgewiesen werden. Diese Regelungen stimmen mit dem deutschen Mehrwertsteuergesetz überein.

Die zweite Richtlinie sieht aber auch einige vom deutschen Gesetz abweichende Regelungen vor. Bei Investitionsgütern soll der sofortige Vollabzug vorgenommen werden, während das deutsche Gesetz den Vollabzug erst ab 1.1.1973 gestattet. Bis dahin tritt die Besteuerung des Selbstverbrauchs nach § 30 ein. Jedoch haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug bei Investitionsgütern ganz oder teilweise aus konjunkturellen Gründen zu versagen. Im Gegensatz zum deutschen Gesetz können ferner bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen von der Abzugsregelung ausgeschlossen werden, z.B. Teppiche, Fahrzeuge.

### 3. Die dritte Richtlinie vom 9.12.1969

Italien und Belgien\* hatten der Kommission am 14.7.1969 bzw. 12.9.1969 mitgeteilt, daß sie nicht in der Lage seien, den für die Einführung der Mehrwertsteuer in Art. 1 Abs. 2 der ersten Harmonisierungs - Richtlinie festgelegten Endtermin des 1. Januar 1970 einzuhalten. Sie hatten daher eine Fristverlängerung von zwei bzw. einem Jahr beantragt. Belgien glaubte, vor allem aus Konjunktur- und Haushaltsgründe die Mehrwertsteuer nicht zum vorgesehenen Zeitpunkt einführen zu können. In Italien liegt ein Entwurf für eine allgemeine Steuerreform dem Parlament vor, der nicht mehr rechtzeitig verabschiedet werden konnte.

Der Rat ist der Auffassung, daß die Einführung der Mehrwertsteuer nicht über den 1. Januar 1972 hinaus verschoben werden kann. Er hat daher in der dritten Richtlinie vom 9. Dezember 1969 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 320/34 vom 20.12.1969) den Zeitpunkt des 1. Januar 1970, der in Artikel 1 der ersten Richtlinie vom 11.4.1969 vorgesehen ist, durch den 1. Januar 1972 ersetzt (Artikel 1). Der Rat stellt fest, daß die Beseitigung der Verfälschung des Wettbewerbs im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten bis zum 1.1.1970 nicht erreicht werden kann, da die Mitgliedstaaten Italien und Belgien weiterhin zum Ausgleich der inländischen Belastung durch die Umsatzsteuer Durchschnittsätze anwenden. In Artikel 3 der dritten Richtlinie wird daher bestimmt, daß die am 1. Oktober 1969 geltenden Durchschnittsätze nicht erhöht werden dürfen. Sie können nur etwaigen Änderungen der Umsatzsteuersätze angepaßt werden. Als Durchschnittsätze sind die Sätze der Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr und der Rückvergütungen bei der Ausfuhr zu verstehen, die eingeführt wurden, damit bei den inländischen Erzeugnissen die auf den verschiedenen Stufen ihrer Produktion durch die kumulative Mehrphasensteuer entstehenden Belastungen, mit Ausnahme der Abgabe auf den Verkauf durch den Endhersteller, ausgeglichen werden (Artikel 2).

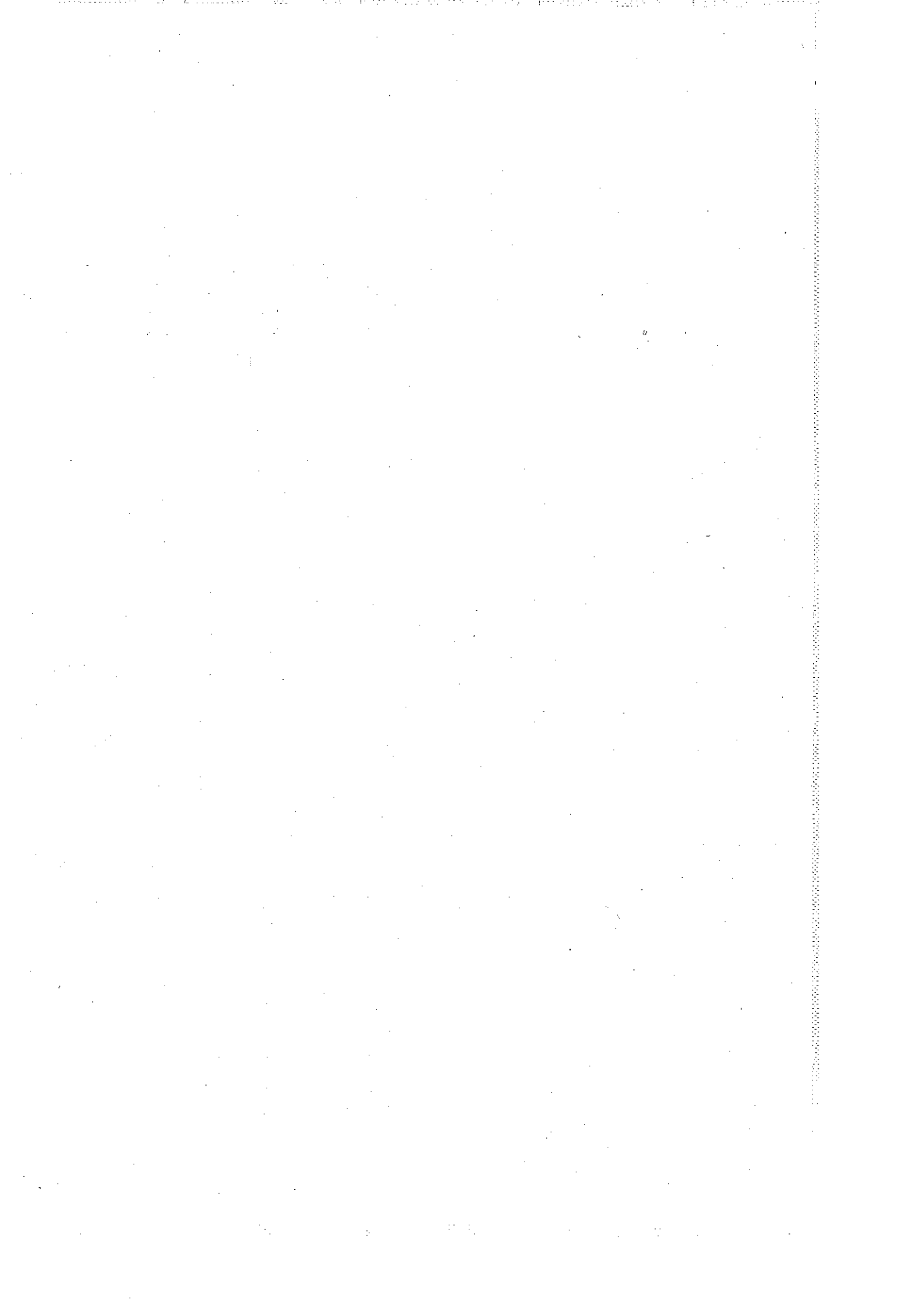
Außerhalb der dritten Richtlinie haben die sechs Mitgliedstaaten vereinbart, daß Italien und Belgien die am 1.10.1969 bestehenden Durchschnittsätze wie folgt senken. Durchschnittsätze, die zwischen 101 % und 150 % des allgemeinen Umsatzsteuersatzes liegen, werden für die Zeit vom 1.1.1970 bis 31.12.1971 um 10 % linear gesenkt. Durchschnittsätze, die über 150 % des allgemeinen Umsatzsteuersatzes betragen, wer-

\*) Die anderen 4 Mitgliedstaaten erheben bereits die Mehrwertsteuer.

den für die Zeit vom 1.4.1970 bis 31.12.1970 um 13 % und für die Zeit vom 1.1.1971 bis 31.12.1971 um 15 % linear gesenkt. Italien und Belgien steht jedoch eine Schutzklausel zu.

Der Rat hat in einer besonderen Etschließung die Kommission gebeten, ihm so bald wie möglich Vorschläge zur Aufhebung der Steuergrenzen bei der Umsatzsteuer vorzulegen. Er apelliert an den Mitgliedstaat Italien, bei Einführung der Mehrwertsteuer in diese sofort den Einzelhandel einzubeziehen, da eine Aufhebung der Steuergrenzen erst möglich erscheint, wenn alle Staaten den Einzelhandel in die Mehrwertsteuer einbeziehen. Die Kommission wird voraussichtlich im Laufe des Jahres 1970 ihre Vorschläge zur Aufhebung der Steuergrenzen dem Rat vorlegen.

---





## AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA MUAMELE VERGİLERİNİN HARMONİZASYONU

Wolfgang JURETZEK — Çev. Asis. Burhan ŞENATALAR

### A. ROMA ANLAŞMASININ VERGİLERLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

25.4.1957 tarihinde Belçika, Federal Almanya, Fransa, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda Roma'da AET'nin kuruluş anlaşmasını imzalamışlardır. Anlaşma 1.1.1958'de yürürlüğe girmiştir. Anlaşmanın 95 ila 99'uncu maddeleri vergilerle ilgili hükümleri ihtiva etmektedir. Bu hükümler tek tek vergi yükümlülerine değil, fakat sadece üye devletlere ve AET'nin yürütme organı olan Komisyona yönelmiştir.

İşaret edilen maddeler genel kurallar koymakta, diğer üye ülkelerden ithal edilen malları diskriminasyona (ayırımı) karşı korumakta (Md. 95) ve ihraç edilen mallara vergi tedbirleriyle sübvansiyon verilmesini yasaklamaktadır (Md. 96). Muamele vergisini çok safhalı kümülatif sistemlere göre uygulayan üye devletler, Md. 97'ye göre, ithal edilen mallardan aldıkları yurtiçi vergiler için ve de ihraç edilen mallara ödenen iadeler için tek tek mallara veya mal gruplarına ait ortalama oranlar tesbit edebilirler. Federal Almanya bu hükme dayanarak, katma değer vergisine geçene kadar, ihracatta vergi iadesi ve telâfi edici muamele vergisi sistemini muhafaza edebilmiştir. Ortalama oranların varlığı, mal türleri veya mal grupları için ortalama oranla uygulandığında bazı hallerde telâfi edici muamele vergisi ve ihracatta vergi iadesi için konmuş üst sınırların önemsiz ölçüde aşılabileceği görüşüne dayanmaktadır. Yalnız koruyucu amaçlarla ve plânlı şekilde ortalama oranların genişletilmesi kabul edilmemektedir. Çünkü Md. 97, ortalama oranların tesbitinde, 95 ve 96'ncı maddelerde konulan prensiplerin saklı kalması gerektiğini belirtmektedir. (Md. 98 ülkeler arası mal hareketlerinde sadece güç şartlar altında ve sınırlı bir süre için vasıtasız vergilerin telâfisine izin vermektedir). 95 ilâ 97'inci maddelere göre muamele vergi (ve tüketim vergileri) için vergi-

lemede varış ülkesi prensibi, geri kalan vergiler, yani herşeyden önce vasıtasız vergiler (gelir, kazanç ve servet vergileri) için de vergilemede orijin ülke prensibi geçerli olmaktadır. Yalnız bu durumun anlaşmanın amaçlarını, özellikle Ortak Pazar içinde rekabetin korunması amacını tehlikeye sokmaması için dikkat gösterilecektir.

Ortak Pazar içindeki vergi politikası ile ilgili en önemli hüküm 99. maddedir. Bu maddeye göre Komisyon, muamele vergisi, istihlak vergileri ve diğer vasıtalı vergilerle, üye ülkeler arasındaki mal hareketleriyle ilgili (telâfi) denkleştirme tedbirleri hakkında bütün üye ülkelerde geçerli olan hukukî kuralların Ortak Pazar lehine nasıl ahenkleştirilebileceği hususunu araştırma görevini yüklenmektedir. Komisyon, AET'nin yasama ve karar organı olan Bakanlar Konseyine bu konuyla ilgili tavsiyelerini sunmakla yükümlüdür. Bu tavsiyeler üzerinde Konsey sadece oybirliğiyle karara varabilir.

## B. BRÜKSEL KOMİSYONUNUN ÇALIŞMALARI

### I. Ön çalışmalar

Komisyon kuruluşundan hemen sonra, 99. madde ile kendisine yüklenmiş olan önemli göreve yönelmiş ve Komisyon görevlileri ile üye devletlerin uzmanlarından oluşan bir çalışma grubunu muamele vergisinin ahenkleştirilmesi imkânlarını araştırmakla görevlendirmiştir. Söz konusu çalışma grubu iyi çözümü bütün üye ülkelerde ortak bir sistemin yürürlüğe konmasında görmüştür. Roma anlaşması yürürlüğe girdiğinde beş üye devlette yürürlükte olan kümülatif çok safhalı (yayılı) vergiler veya karma sistemler, rekabet açısından tarafsız olmadıkları ve sınırda kesin bir denkleştirmeye (telâfiye) imkân vermedikleri için, topluluk vergisi olarak uygun görülmemişlerdir. Perakende satış, toptan satış veya nihai üretim safhalarında alınan ünlü tek safhalı vergiler de, rekabet açısından tarafsız kabul edilebilmelerine rağmen reddedildiler. Çalışma grubunun görüşüne göre, daha o zaman Fransa'da yürürlükte olan katma değer vergisi sistemi Ortak Pazar içinde serbest ticaretin ve rekabet açısından tarafsızlığın icaplarına en çok uyan sistemdi. Bu vergileme biçimi (bütün safhalarda veya birden çok safhada alınan kümülatif vergiler gibi) millî seviyede integrasyon yönünde herhangi bir teşvikte bulunmaz ve vergi ödeme yükünü birçok safhaya dağıtır. Uluslararası düzeyde de, yurt içinde üretilmiş veya ithal edilmiş malların vergi yönünden aynı işleme tabi tutulması ve ihracatta verginin giderilmesi karışık

tedbirlere ihtiyaç duyulmaksızın gerçekleştirilebilir. Bu sistemde mallar üzerindeki vergi yükü daima mallara ait orana paralel olduğundan ithal edilen malların kesin bir vergi yüküne tabi kılınmaları mümkündür. İhracatta muafiyetlerle ve önceki vergilerin geri ödenmesi ile mallar muamele vergisi yükünden tamamen kurtarılır.

## II. Muamele vergilerinin harmonizasyonu hakkında Komisyon tarafından yayınlanmış direktifler

### 1. 11.4.1967 tarihli Birinci Direktif

Komisyon bu ön çalışmalara dayanarak 1962 Kasımında ve bazı değişikliklerin ele alınmasından sonra 12 Haziran 1964'te, üye devletlerin muamele vergileri hakkındaki hukukî kurallarının ahenkleştirilmesine dair ilk direktif için Bakanlar Konseyine bir teklif sunmuştur. Konsey 9 Şubat 1967 tarihli toplantısında, ortak bir katma değer vergisi sistemini öngören bu direktif teklifini oybirliğiyle kabul etmiştir. Birinci Direktif 11.4.1967 tarihiyle, Avrupa Topluluğu 1967 Resmî Gazetesinin 1301'inci sayfasında yayımlanmıştır.

Bu ilk direktifin önsözünde Ortak Pazarın niteliği "iç pazar benzeri" deyiimiyle belirtilmektedir. Ayrıca katma değer vergisi mümkün olduğu kadar genel olarak toplandığı ve uygulama alanı bütün üretim ve satış safhalarını ve hizmet alanlarını kapsadığı takdirde, bu vergi sisteminde en büyük kolaylığa ve rekabet açısından en büyük tarafsızlığa ulaşılabileceği ifade edilmektedir.

Bu direktifin 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, üye devletler o tarihte yürürlükte olan muamele vergisi sistemlerinin yerine madde 2'de açıklanan ortak katma değer vergisi sistemini kabul edeceklerdir. Ortak katma değer vergisinin kabulünü konu alan millî kanunların mümkün olduğu kadar kısa zamanda yayımlanmaları ve her üye devletin konjonktür durumunu gözönüne alarak kararlaştıracığı bir zamanda (en geç 1 Ocak 1970'te olmak üzere) yürürlüğe girmeleri gerekir. (Md. 1, Fıkra 2)

Millî katma değer vergisi kanunlarının yürürlüğe girme tarihinden itibaren, üye devletler arasındaki ticaret hareketlerinde (ithalatta ve ihracatta) götürü denkleştirici (telâfi edici) tedbirlerin uygulanmasının artık mümkün olmadığı hükmünü getiren Md. 1 — fıkra 3 çok önemlidir. Federal Almanya katma değer vergisi kanununu 1.1.1968 tarihinde % 10 ve % 5 oranlarıyla yürürlüğe koyduğu için, bu hükme göre, ithal edilen malları, duruma göre % 10'dan veya % 5'ten daha düşük bir şekilde

vergilendirmek mümkün değildir. Benzer durum ihracat için de söz konusudur.

Birinci Direktifin 2. maddesi ortak katma değer vergisini genel tüketim vergisi olarak nitelendirmektedir. Aynı madde esas olarak öteki vergilerin indirimi tekniğini bir esasa bağlamakta ve verginin perakende ticaret safhasını da kapsıyacak şekilde uygulanmasını öngörmektedir. Bununla beraber üye devletler yapılacak istişareden sonra verginin uygulanma alanını bir geçiş dönemi için ve en çok vergi sınırlarının kaldırılması kadar, toptan satış safhasını kapsıyacak şekilde sınırlandırabilirler, ve gerekli olduğu takdirde, perakende ticaret safhasında veya ondan önceki safhada ilâve olarak otonom bir vergi alabilirler.

Madde 4'e göre 1968 yılı dolmadan önce, Komisyon Bakanlar Konseyine, muamele vergilerinin ahenkleştirilmesinde hangi yoldan ve hangi süre içinde amaca, yani vergi sınırlarının kaldırılması, başka bir deyişle, üye devletler arasındaki ticaret hareketlerinde ithalatta vergilemenin ve ihracatta vergi iadesinin kaldırılması amacına ulaşabileceği hakkında teklifler sunar. Geçiş dönemi dolmadan Konseyin bu konuyu müzakere etmesi ve mümkünse bir karara bağlanması gerekir. Komisyonun yapacağı tekliflerde, üye devletlerdeki vasıtalı ve vasitasız vergiler arasındaki farklı durumlar, vergi sistemlerindeki bir değişikliğin üye devletlerin vergi ve bütçe politikalarına etkileri ve vergi sistemlerinin toplulukta ki rekabet ilişkileri ve sosyal ilişkiler üzerindeki etkileri gözönüne alınmalıdır.

## 2. 11.4.1967 tarihli İkinci Direktif

AET Bakanlar Konseyi, Komisyon tarafından 14.4.1965 tarihinde sunulan ikinci bir direktif teklifini de 9 Şubat 1967 oturumunda oybirliğiyle kabul etmiştir. İkinci Direktif 11.4.1967 tarihiyle Avrupa Topluluğu 1967 Resmî Gazetesinin 1303'üncü sayfasında yayınlanmıştır. Bu direktif katma değer vergisinin yapısı ve uygulama tarzı hakkında üye devletlere verilen geniş tavsiyeleri ihtiva etmektedir. Söz konusu direktif ayrıntılı bir önsöz, maddelere ayrılmış bir metin ve iki ekten meydana gelmektedir. Ek A tek tek maddelere ait açıklamalar ve ayrıntılı uygulama yolları getirmekte ve yer yer kuraldan sapmaları belirtmektedir. Ek B, mal fiyatlarını etkiledikleri için, topluluğun koyacağı kurallara konu olmaları gereken hizmetleri ortaya koymaktadır. Hizmetler deyimiyle Alman hukukundaki hizmetlerin anlaşılması gerekir. Mal fiyatları üzerinde etkide bulunmayan hizmetler üye devletlerin otonom vergilendirmelerine bırakılmıştır.

İkinci Direktife göre, önceden ödenmiş vergilerin indirildiği ortak katma değer vergisinin üretimin ve dağıtımın her safhasında (perakende ticaret dahil) ve hizmetler alanında uygulanması gerekir. Vergi, yapılmış hizmetlere göre (Tahakkuk esasına göre) ve vergisiz satış bedeli üzerinden hesap edilmelidir. Mal teslimleri ve hizmetleri esas olarak aynı verg oranına tabi olmalıdır. Taşıma hizmetleri bütün ulaştırma araçlarından aynı şekilde vergilendirilmelidir. Belirli alanlarda verginin hafifletilmesi gerekli görülürse, indirimli vergi oranları kullanılmalı ve istisnalar uygulanmamalıdır. İndirimli vergi oranları öyle hesaplanmalıdır ki, bu oranın uygulanması ile doğan katma değer vergisi tutarından, daha önceki safhada alınmış olan toplam katma değer vergisini indirmek normal olarak mümkün olabilsin. Hesaplarda net fiyat ve vergi tutarı ayrı olarak gösterilmelidir. Bu hükümler Alman Katma Değer Vergisi Kanununa uymaktadır.

İkinci Direktif Alman KDV Kanunundan farklı bazı hükümler de öngörmektedir. Direktife göre yatırım mallarında tam indirim hemen uygulanmalıdır, Alman KDV Kanunu ise tam indirime ancak 1.1.1973'ten itibaren izin vermektedir. O zamana kadar da Md. 30'a göre öz kullanımın vergilendirilmesi yolu uygulanacaktır. Bununla beraber, üye devletler konjonktürel sebepler dolayısıyla, yatırım mallarında önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi usulünü uygulamayı kısmen veya tamamen reddetme imkânına sahiptirler. Alman KDV Kanununun aksine, direktife göre örneğin halılar, taşıtlar gibi belirlenmiş mallar ve hizmetler indirim hükümlerinin dışında tutulabilirler.

### 3. 9.12.1969 tarihli Üçüncü Direktif

İtalya ve Belçika<sup>1</sup> sırasıyla 14.7.1969 ve 12.9.1969 tarihlerinde Komisyona, Birinci Ahenkleştirme Direktifinin 1. maddesinin 2. fıkrası uyarınca katma değer vergisinin kabulü için tesbit edilmiş geçiş süresinin sonu olan 1 Ocak 1970 tarihine riayet edemeyeceklerini bildirdiler ve bundan dolayı sırasıyla iki ve bir yıllık uzatma talebinde bulundular. Belçika herşeyden önce bütçe ve konjonktür nedenleri ile katma değer vergisine öngörülen zamanda geçemeyeceği kanısındaydı. İtalya'da da zamanda görüşülüp kabul edilmesi mümkün olmayan bir genel vergi reformu tasarısı daha sonra parlamentoya gelmiştir. Bakanlar Konseyi katma değer vergisine geçişin 1 Ocak 1972'den sonraya ertelenemeyeceği

1) Diğer dört üye devlet bu tarihte katma değer vergisini uygulamaya geçmiş durumdadırlar.

kanısındadır ve bundan dolayı 11.4.1967 tarihli Birinci Direktifin 1. maddesinde öngörölmüş olan 1 Ocak 1970 tarihi yerine, 9 Aralık 1969 tarihli Üçüncü Direktifle (Avrupa Topluluğunun 20.12.1969 tarihli ve L 320/34 sayılı resmî gazetesi) 1 Ocak 1972'yi kabul etmiştir. (Madde 1).

Bakanlar Konseyi, üye devletlerden İtalya ve Belçika muamele vergisinin yarattığı yurtiçi vergi yükünü denkleştirmek için ortalama oranlar kullanmaya devam ettiklerinden, üye devletler arasındaki mal hareketlerinde rekabetin zedelenmesinin önüne geçmenin 1.1.1970 tarihine kadar mümkün olmadığını tesbit etmiştir. Bu sebeple Üçüncü Direktifin 3. maddesinde 1 Ekim 1969 tarihinde yürürlükte olan ortalama oranların daha fazla yükseltilemeyeceği ve sadece muamele vergisi oranlarındaki küçük değişimlere göre ayarlanabileceği belirtilmektedir. Ortalama oran denince, ithalattaki denkleştirme (telâfi) vergisi oranları ile ihracattaki iade oranları kastedilmektedir. Bunlar, yurtiçinde üretilmiş olan ürünlerde, üretimlerinin değişik safhalarında yayılı kümülatif vergiler dolayısıyla doğan vergi yüklerinin (nihaî üreticinin yaptığı satıştan alınan vergi hariç) denkleştirilmesi amacıyla konmuştur.

Üçüncü Direktif dışında altı üye devlet, İtalya ile Belçika'nın 1.10.1969'da yürürlükte olan ortalama oranları aşağıda belirttiği şekilde indirmeleri hususunda görüş birliğine varmışlardır. Genel muamele vergisi oranının % 101 ile % 150'si arasında olan ortalama oranlar 1.4.1970'ten 31.12.1971'e kadar olan zaman için doğrusal (lineer) olarak % 10 indirilecektir. Genel muamele vergisi oranının % 150'si üzerinde olan ortalama oranlar da 1.4.1970'ten 31.12.1970'e kadar olan zaman için % 13 ve 1.1.1971'den 31.12.1971'e kadar olan zaman için de % 15 düşürülecektir. Bununla beraber İtalya ve Belçika ile ilgili olarak koruyucu bir hüküm mevcuttur.

Bakanlar Konseyi özel bir kararla, Komisyonun kendisine mümkün olduğu kadar acele bir şekilde muamele vergisinde vergi sınırlarının kaldırılması hakkında teklifler sunmasını talep etmiştir. Konsey, üye devlet İtalya'dan katma değer vergisine geçildiğinde perakende ticaretin de hemen bu vergiye dahil edilmesini talep etmiştir, çünkü vergi sınırlarının kaldırılması ancak bütün devletler perakende ticareti de katma değer vergisine dahil ettikleri takdirde mümkün olmaktadır. Komisyon vergi sınırlarının kaldırılması hakkındaki tekliflerini muhtemelen 1970 yılı içinde Konseye sunacaktır.

# DIE MEHRWERTSTEUER IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND - SYSTEM UND ERFAHRUNGEN

Wolfgang JURETZEK

## A. VORGESCHICHTE UND DURCHFÜHRUNG DER REFORM

I. Vom 1. Oktober 1916 bis Ende 1967, also länger als ein halbes Jahrhundert, wurde eine kumulative Umsatzsteuer mit wechselnden Steuersätzen (niedrigster 0,1 %, höchster 4 %) erhoben.

Ihre Nachteile hängen mit der Kumulation der steuerlichen Belastung zusammen. Die Kumulativwirkung trat ein, weil eine Ware auf ihrem Wege zum Verbraucher nicht nur einmal, sondern grundsätzlich auf allen Herstellungs- und Verteilungsstufen von der Steuer belastet wurde. Die auf den Vorstufen bereits versteuerten Preisbestandteile wurden auf den folgenden Stufen erneut der Steuer unterworfen. Da die effektive Belastung der einzelnen Waren von der jeweiligen Zahl der Umsatzakte abhing, kam es häufig vor, daß gleichartige Erzeugnisse ungleichmäßig belastet wurden. Ferner entstand der Anreiz, selbständige Wirtschaftsstufen auszuschalten oder mehrere Stufen in einem Unternehmen zusammenzufassen, um Steuern einzusparen. Die kumulative Umsatzsteuer hat mithin eine die vertikale Konzentration fördernde Wirkung ausgeübt. Auch hat sie eine volkswirtschaftlich erwünschte Arbeitsteilung gehemmt. Infolge der ungleichmäßigen Kumulierung war es nicht möglich, Ausführwaren genau von der Steuer zu entlasten und Einfuhrwaren in gleicher Höhe wie entsprechende heimische Erzeugnisse zu belasten. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF<sup>1</sup> hat schließlich darauf aufmerksam, daß infolge der Vorbelastung der Investitionsgüter mit Umsatzsteuer die Kumulativwirkung bei kapitalintensiven Unternehmen stärker ist als bei arbeitsintensiven. Das bedeute eine Benachteiligung der kapitalintensiven Produktionsverfahren hemme den technischen Fortschritt.

1) BMF = Bundesminister der Finanzen.

Schon in den Zwanziger Jahren wurden Reformpläne geprüft. Die deutschen Reichsfinanzminister vertraten damals die Auffassung, daß die beste Reform die Herabsetzung der Umsatzsteuersätze sei, und handelten auch entsprechend, solange es die Haushaltslage zuließ.

II. Als nach dem zweiten Kriege der allgemeine Steuersatz die früher nicht für möglich genaltene Höhe von 4 % erreicht hatte (1951), wurde die Forderung, die Steuer zu reformieren, erneut mit großem Nachdruck erhoben. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat schon im Jahre 1953 in seinem Bericht über die "Organische Steuerreform" den Übergang zu einem Mehrwertsteuersystem empfohlen, und eine Reihe von Politikern, Praktikern, Wissenschaftlern und Wirtschaftlern hat sich dieser Empfehlung angeschlossen. Die Bundesregierung hat in zwei Denkschriften vom 6. Dezember 1955 und 20. Dezember 1958 zwar noch keine endgültigen Vorschläge für eine Neuregelung gebracht, in der Denkschrift vom 20. Dezember 1958 jedoch eine eingehende Prüfung in Aussicht gestellt, ob Änderungen im Rahmen der bestehenden Steuer ausreichend seien oder ob zu einem anderen System, und zwar entweder zu einer Einzelhandelsvorumsatzsteuer (schweizerisches System) oder zu einer Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug (französisches System) übergegangen werden müsse.

III. Die Prüfungen sind in den Jahren 1959 bis 1962 in mehreren zu diesem Zweck einberufenen Kommissionen und in Beratungen mit den Verbänden der Wirtschaft vorgenommen worden. Das Ergebnis war: Ablehnung von weiteren Änderungen im Rahmen der bisherigen Umsatzsteuer und Ablehnung des Übergangs zu einer Einzelhandelsvorumsatzsteuer.

Die Einzelhandelsvorumsatzsteuer schweizerischer Prägung wurde in erster Linie wegen der in der Bundesrepublik benötigten hohen Steuersätze nicht für geeignet erachtet. Auch wurden politische Schwierigkeiten und ungerechtfertigte Preisauswirkungen befürchtet, wenn man die bisher besteuerten, dem Großhandel vorgelagerten Produktionsstufen aus der Steuerpflicht entließe.

IV. Die Bundesregierung hat auf Grund des Ergebnisses dieser Prüfungen dem Bundesrat am 1. Oktober 1963 und dem Bundestag am 30. Oktober 1963 den Entwurf eines Mehrwertsteuergesetzes mit Vorsteuerabzug vorgelegt. Das Gesetz wurde erst am 26. April 1967 vom Bundestag in dritter Lesung verabschiedet. Es trägt die Bezeichnung "Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer - (UStG 1967)" und das Datum vom 29. Mai 1967, ist am 2. Juni 1967 im Bundesgesetzblatt Teil I Seite 545 ff. verkündet worden und am 1. Januar 1968 in Kraft getreten.



Noch vor dem Inkrafttreten ist das UStG 1967 durch das Gesetz vom 18. Oktober 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 991) geändert worden. Und zwar wurden ab 1. Juli 1968 die Steuersätze erhöht (von 10 % auf 11 % und von 5 % auf 5,5 %). Die Erhöhung wurde vorgenommen, um eine noch bessere Entlastung der Warenvorräte, die am 31. Dezember 1967 auf Lager waren (Altvoorräte), von der bisherigen Umsatzsteuer (§ 28 UStG 1967) finanzieren zu können. Diese Maßnahme war notwendig geworden, um eine für die Wirtschaftsentwicklung sehr ungünstige Kaufzurückhaltung vor dem Inkrafttreten des UStG 1967 (1. Januar 1968) zu verhindern.

## B. SYSTEM DER MEHRWERTSTEUER

### I. Rechtsquellen

Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer - 1967 (abgekürzt : UStG 1967),  
7 Verordnungen zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes (abgekürzt : 1. UStDV, 2. UStDV usw.),

Erlasse des Bundesministers der Finanzen zur Auslegung des Gesetzes und der Verordnungen,  
Urteile des Bundesfinanzhofs.

### II. Grundzüge der Mehrwertsteuer

Ebenso wie die kumulative Allphasen - Umsatzsteuer wird Mehrwertsteuer auf allen Stufen der Uerzeugung, der Produktion und der Verteilung erhoben und erfaßt grundsätzlich alle Warenlieferungen und sonstigen Leistungen. Die Steuer wird vom Bruttoentgelt berechnet; jedoch gehört die Steuer selbst (anders als z.B. in Frankreich) nicht zum Entgelt. Durch den Abzug der Steuern, die auf den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen oder beanspruchten Diensten lasten (Vorsteuerabzug), wird die Kumulation der Steuer beseitigt. Vertikal konzentrierte Unternehmen haben grundsätzlich keine steuerlichen Vorteile mehr. Jede Ware ist in jeder Produktion - und Handelsstufe genau in Höhe des für sie geltenden Steuersatzes belastet. Ein exakter Grenzausgleich ist daher möglich. Die Überwälzung der Steuer wird durch die offene Inrechnungstellung des Steuerbetrages neben dem Nettopreis erleichtert. Die Steuer ist, könnte man sagen, zum durchlaufenden Posten geworden; das gilt jedoch nicht mehr beim Verkauf an den letzten Ver-

braucher und an Körperschaften des öffentlichen Rechts für deren Hoheitsbereich. Die Mehrwertsteuer hat die Wirkung einer allgemeinen Verbrauchsteuer. Durch die offene Inrechnungstellung der Steuer soll auch die Nettokalkulation erleichtert werden. Der Vorsteuerabzug wird insoweit nicht gewährt, als ein Unternehmer steuerfreie Umsätze ausführt. Hiervon gibt es nur eine Ausnahme für den Bereich der Ausfuhr in weiterem Sinne. Bei der Ausfuhr, die steuerfrei bleibt (wie bisher), wird durch den zugelassenen Vorsteuerabzug eine völlige Entlastung der Waren von der Umsatzsteuer herbeigeführt. Eines komplizierten Vergütungsverfahrens (wie im bisherigen Recht der kumulativen Umsatzsteuer) bedarf es nicht mehr.

### III. Kurze Darstellung des geltenden Mehrwertsteuerrechts

Im folgenden bedeuten Paragraphenbezeichnungen ohne Zusatz die Paragraphen des UStG 1967.

#### 1. Objekt der Besteuerung und Geltungsbereich

Räumlicher Geltungsbereich der Mehrwertsteuer ist das Inland.

Nach § 1 unterliegen der Mehrwertsteuer<sup>1</sup> (sind Objekt der Besteuerung) die folgenden Umsätze :

a) Die *Lieferungen und sonstigen Leistungen*, die ein Unternehmer (§ 2) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Lieferung ist die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand (§ 3). Die Werklieferung (Herstellung eines Werkes aus vom Unternehmer selbst beschafften Stoffen) ist eine Lieferung im Sinne des Gesetzes.

*Beispiel* : Ein Schneider fertigt einen Maßanzug aus von ihm beschafftem Stoff.

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind.

*Beispiel für eine sonstige Leistung* : Ein Schneider verarbeitet den Stoff seines Kunden.

Sonstige Leistungen erbringen z.B. Ärzte, Rechtsanwälte, Berufssportler, Vermieter, Agenten, Spediteure, Banken, Inhaber von Patenten bei

1) Das Gesetz spricht von "Umsatzsteuer". Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer sind synonyme Begriffe.

Lizenzgewährung, Filmverleiher. Die einzelnen Modalitäten der Lieferungen und sonstigen Leistungen (z.B. Ort und Zeit, Reihen- und Versandungs- geschäft, tauschähnliche Umsätze) sind in § 3 geregelt.

*b) Der Eigenverbrauch.*

Darunter versteht das Gesetz die Entnahme von Gegenständen im Inland aus dem Unternehmen für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke, die Verwendung (Nutzung oder Benutzung) von Gegenständen, die dem Unternehmen dienen, im Inland für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke und Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes im Inland (Geschenke im Wert von mehr als 100 DM, ausgenommen Geldgeschenke, Unterhaltung von Gästehäusern, Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliches).

c) Die *Einfuhr* von Gegenständen aus dem Ausland in das Zollgebiet. Diese Steuer wird vom Gesetz als "Einfuhrumsatzsteuer" bezeichnet.

Ein weiteres Objekt der Besteuerung, die Investitionstätigkeit (Selbstverbrauch), ist, da es nur in den Jahren 1968 bis 1972 der Besteuerung unterliegt, in den Übergangs- und Schlußvorschriften (§ 3c) geregelt. Siehe unten zu 14.

## 2. *Steuersubjekt und Steuerschuldner*

Lieferungen und sonstige Leistungen sind nur dann zu versteuern, wenn sie ein *Unternehmer* (im Rahmen seines Unternehmens) ausführt. Auch den Tatbestand des Eigenverbrauchs kann nur ein Unternehmer verwirklichen. Der Unternehmer ist bei Lieferungen, sonstigen Leistungen und dem Eigenverbrauch das Steuersubjekt. Er schuldet die Umsatzsteuer (§ 13 Abs. 2), darf sie aber auf den Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung im Preise überwälzen.

*Unternehmer* ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Gewerbliche Tätigkeiten sind z.B. Land- und Forstwirtschaft, Bergbau, Industrie, Handwerk, Handel, Verkehr, Bankwesen, Vermietung und Verpachtung, berufliche z.B. die freie Berufstätigkeit (Arzt, Rechtsanwalt) sowie die wissenschaftliche, künstlerische und sportliche Betätigung.

Das *Unternehmen* umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers; ein Unternehmer kann *mehrere Betriebe*, aber nur ein *Unternehmen* haben. Der Austausch von Waren und Leistungen zwischen mehreren Betrieben *eines* Unternehmers unterliegt daher nicht der Besteuerung, da niemand an sich selbst liefern oder leisten kann.

Ein wesentliches Merkmal der Unternehmertätigkeit ist die "Selbständigkeit". Das Gesetz gibt in § 2 Abs. 2 nur eine negative Abgrenzung. Die Angestellten und die Arbeiter versteuern nicht ihr Gehalt bzw. ihren Lohn, da sie unselbständig sind. Das gilt auch für Hausangestellte und Staatsbeamte.

Die Ausübung der öffentlichen Gewalt ist nach § 2 Abs. 3 grundsätzlich keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (Ausnahme: die Tätigkeit der Rundfunkanstalten).

### 3. Befreiungen

Sie sind in den §§ 4 bis 9 geregelt.

a) Ein Teil der Befreiungen (§ 4 Nrn. 1 bis 5: Ausfuhrlieferungen; Lohnveredelungen und bestimmte andere Leistungen für ausländische Auftraggeber; Lieferungen, Instandsetzungen, Vercharterungen und Vermietungen von Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt; Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und die Besorgung dieser Leistungen) führt nicht zum Ausschluß des Vorsteuerabzuges. Dadurch wird eine vollständige Entlastung von Waren oder sonstigen Leistungen von der Mehrwertsteuer herbeigeführt. Ein kompliziertes Vergütungsverfahren für die Ausfuhr wie im früheren Recht erübrigt sich.

b) Bei den meisten Befreiungen (§ 4 Nrn. 6 bis 26, § 15 Abs. 2) ist der Grundsatz durchgeführt worden, daß der Unternehmer insoweit, als er steuerfreie Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, keinen Vorsteuerabzug für den Erwerb von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Diensten erhält.

Es handelt sich um folgende steuerfreien Umsätze:

Beförderungen auf Wasserstraßen;

Umsätze des Bundes im Post- und Fernmeldeverkehr;

Kreditgewährungen und bestimmte andere Bankgeschäfte;

Umsätze, die unter bestimmte andere Verkehrsteuergesetze fallen;

Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler;

Verpachtung und Vermietung von Grundstücken (ausgenommen Hotelbetriebe);

Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt (nicht Tierarzt), Zahnarzt, Heilpraktiker und aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit;

Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, bestimmter Krankenanstalten und Altersheime;

Lieferungen von Blutkonserven und Frauenmilch;

Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege;

Umsätze der Blinden;

Umsätze der öffentlichen Theater, Orchester, Museen, botanischen Gärten, zoologischen Gärten, Tierparks, Archive und Büchereien;

Leistungen der privaten Schulen sowie Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art;

bestimmte Leistungen an Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke oder für Zwecke der Säuglingspflege;

bestimmte Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerks und förderungswürdiger Träger und Einrichtungen der freien Jugendhilfe und der Organe der öffentlichen Jugendhilfe;

die ehrenamtliche Tätigkeit.

Diese steuerfreien Umsätze sind überwiegend solche an den letzten Verbraucher. Infolge des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs bleiben sie mit der Umsatzsteuer früherer Stufen belastet. Eine vollständige Entlastung dieser Leistungen von der Umsatzsteuer (wie die Ausfuhr, oben unter a) tritt also nicht ein. Es ist die gleiche Lage, wie sie unter der Herrschaft der früheren kumulativen Mehrphasensteuer bestanden hat.

c) Bei bestimmten befreiten Umsätzen kann, wenn sie an andere Unternehmer für deren Unternehmen ausgeführt werden, auf die Steuerfreiheit verzichtet werden oder, positiv ausgedrückt, *für die Besteuerung optiert* werden (§ 9). Das ist möglich

bei den Beförderungen auf Wasserstraßen (§ 4 Nr. 6),

bei den Kreditgewährungen und den anderen in § 4 Nr. 8 bezeichneten Umsätzen,

bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz, das Versicherungsteuergesetz und Teil I des Kapitalverkehrsteuergesetzes fallen (§ 4 Nr. 9 a),

bei der Verpachtung und Vermietung von Grundstücken, wozu auch Geschäftsräume gehören (§ 4 Nr. 12), und

bei den Umsätzen der Blinden (§ 4 Nr. 19).

Ein Unternehmer wird für die Steuerpflicht optieren, wenn sein Vertragspartner auf die offen in Rechnung gestellte Steuer Wert legt, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können. Der Vertragspartner weiß auch, daß der leistende Unternehmer bei Option den Vorsteuerabzug seinerseits geltend machen kann, so daß der Vertragspartner die Ware oder die Leistung ohne Mehrwertsteuerbelastung erhält.

Nicht möglich ist die Option für die Besteuerung bei Leistungen an Nichtunternehmer, z.B. bei der Vermietung von Wohnungen.

#### 4. Bemessungsgrundlage

Als Bemessungsgrundlage wird der Wert bezeichnet, von dem die Steuer berechnet wird.

a) Trotz der Bezeichnung "Mehrwertsteuer", die aus dem Französischen übernommen worden ist (taxe sur la valeur ajoutée), ist Bemessungsgrundlage nicht der Mehrwert (valeur ajoutée, value added), auch als Wertschöpfung bezeichnet (= Wert des Umsatzes, vermindert um den Wert des Vorumsatzes), sondern das vereinbarte Entgelt (§ 10)<sup>2</sup>.

#### Beispiel :

Verkauf einer Ware am 23. Februar 1970; Kaufpreis soll am 2. April 1970 entrichtet werden.

Preis ohne Steuer	100.— DM
+ Mehrwertsteuer 11 % =	11.— DM
Kaufpreis = Preis mit Steuer =	<hr/> 111.— DM

Die Steuer im Betrage von 11,— DM ist bis zum 15. März 1970 an das Finanzamt in einer Erklärung zu melden.

2) Im Ergebnis findet doch eine Besteuerung der Wertschöpfung (des Mehrwerts) statt, da von der Steuer für den Umsatz die auf den Vorumsätzen ruhende Steuer (die Vorsteuer) abgesetzt werden kann. Siehe unten zu 8.

Hat der Kaufmann im Februar 1970 Ware eingekauft für  $60 + 6,60 = 66,60$  DM, so kann er von der geschuldeten Steuer in Höhe von 11,— DM den Betrag von 6,60 DM absetzen und muß an das Finanzamt bis zum 15. März 1970 4,40 DM entrichten. Den Betrag von 6,60 DM kann er auch dann absetzen, wenn er ihn erst im März oder April 1970 zu bezahlen hat.

Unter *Entgelt* ist alles zu verstehen, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung vereinbarungsgemäß aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. In dem obigen Beispiel ist Entgelt der Preis ohne Steuer von 100,— DM. (Im französischen Mehrwertsteuerrecht wird die Steuer vom Preis einschließlich Steuer, im obigen Beispiel also von 111,— DM, erhoben. Bei dieser Bemessungsgrundlage kann der Steuersatz optisch niedriger sein: 9,999 oder abgerundet 10 %.)

Entgelt ist die *Roheinnahme*; Geschäftskosten, geschuldete Verbrauchsteuern, z.B. auf Bier, Tabak, Kaffee, Tee (Ausnahme: die Mehrwertsteuer, siehe oben) dürfen nicht abgesetzt werden.

Zum Entgelt gehören auch *Beträge*, die der Unternehmer *von dritter Seite*, z.B. von Wirtschaftsverbänden, erhält (§ 10 Abs. 1 Satz 3).

Nicht zum Entgelt gehören *durchlaufende Posten*, die in § 10 Abs. 1 Satz 4 definiert werden:

#### *Beispiel :*

Ein Rechtsanwalt, der für seinen Mandanten eine Forderung eingeklagt hat, erhält die eingeklagte Summe vom Beklagten auf sein Konto überwiesen. Der Betrag ist beim Rechtsanwalt durchlaufender Posten und gehört nicht zum Entgelt. Entgelt des Rechtsanwalts ist das Honorar, das er berechnet.

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten (§ 20), daß ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250 000 DM betragen hat oder der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, befreit ist, die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet. Hat ein Unternehmer diese Genehmigung erhalten, dann entrichtet er in dem obigen Beispiel die Steuer bis zum 15. Mai 1970, wenn er den Kaufpreis am 2. April 1970 erhalten hat.

b) Beim Eigenverbrauch (siehe oben zu 1 b) gibt es kein Entgelt. Bemessungsgrundlage ist daher (§ 10 Abs. 5)

aa) bei der Entnahme von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2a) der Teilwert, wenn dieser nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften bei der Entnahme anzusetzen ist, im übrigen der gemeine Wert;

bb) bei der privaten Verwendung betrieblicher Gegenstände (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 b) die auf die Verwendung entfallenden Kosten;

cc) bei den Repräsentationsaufwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2c) diese Aufwendungen.

Die Mehrwertsteuer selbst gehört auch beim Eigenverbrauch nicht zur Bemessungsgrundlage.

c) Bei der Einfuhr ist Bemessungsgrundlage der Zollwert (§ 11).

### 5. *Steuersätze*

Es gibt nur zwei Steuersätze: 11 % und 5,5 (§ 12). Dem ermäßigten Steuersatz von 5,5 % unterliegen neben bestimmten sonstigen Leistungen (z.B. der Angehörigen eines freien Berufs, der Rundfunkanstalten, der Filmvorführungen, bestimmter Beförderungen von Personen im Nahverkehr) die Lieferungen, der Eigenverbrauch und die Einfuhr von Lebensmitteln (ausgenommen Austern, Hummern, Kaviar, Langusten, Schnecken und Verabreichung von Speisen in Gastwirtschaften), von Milch, Milchmischgetränken und Wasser (nicht Mineralwasser), land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, Büchern, Zeitungen, Zeitschriften, Noten, orthopädischer Vorrichtungen für Menschen, von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken.

Alle übrigen Umsätze unterliegen dem Steuersatz von 11 %, insbesondere Speisen und Getränke, die zum Verzehr an Ort und Stelle geliefert werden, Beherbergung in Hotels und Pensionen, alkoholische Getränke.

### 6. *Entstehung der Steuerschuld*

Sie ist in § 13 geregelt.

Die *Steuerschuld entsteht* nicht für jeden einzelnen Umsatz gesondert, sondern *mit Ablauf des sogenannten Voranmeldungszeitraums*. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat oder, wenn die Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr weniger als 1200 DM betragen hat, das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 2).



a) Bei der Besteuerung nach *vereinbarten Entgelten* — das ist die Regel — entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die *Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt* worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a). Auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts kommt es nicht an. Siehe das Beispiel oben zu 4.

Die *Fälligkeit* der Steuerschuld ist in § 18 Abs. 2 geregelt. Siehe unten zu 9.

b) Bei der Besteuerung nach *vereinnahmten Entgelten* (§ 20) entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die *Entgelte vereinnahmt* worden sind § 13 Abs. 1 Nr. 1b).

c) Für den *Eigenverbrauch* entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Unternehmer Gegenstände für Zwecke außerhalb des Unternehmens entnommen oder verwendet oder Repräsentationsaufwendungen vorgenommen hat (§ 13 Abs. 1 Nr. 2).

d) Bei der *Einfuhrumsatzsteuer* richtet sich die Entstehung der Steuerschuld nach dem Zollrecht (§ 13 Abs. 3, § 21 Abs. 2).

#### 7. Ausstellung von Rechnungen

Ein Unternehmer, der an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen Umsätze ausführt, ist auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen Steuer offen ausgewiesen ist (§ 14). Durch die offene Inrechnungstellung des Steuerbetrages neben dem Nettopreis wird dem anderen Unternehmer der Vorsteuerabzug erst ermöglicht (§ 15) und die Überwälzung der Steuer auf den anderen Unternehmer erleichtert. Das gilt jedoch nicht mehr beim Verkauf an die letzten Verbraucher, zu denen auch der Hoheitsbereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts gehört. Diesen steht kein Vorsteuerabzug mehr zu. Sie sind die Träger der Steuer. Beim Verkauf an den letzten Verbraucher ist es den Unternehmern freigestellt, ob sie die Mehrwertsteuer offen in Rechnung stellen oder nicht. Nach den (nichtsteuerlichen) Vorschriften über die Auszeichnungspflicht im Einzelhandel muß der volle zivilrechtliche Kaufpreis (Nettopreis plus Mehrwertsteuer) in den Schaufenstern angegeben werden.

§ 14 Abs. 1 führt die Angaben auf, die die Rechnungen enthalten müssen.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach dem UStG 1967

für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er auch den Mehrbetrag. Er darf jedoch den Steuerbetrag gegenüber seinem Vertragspartner berichtigen (§ 14 Abs. 2).

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist, schuldet diesen Betrag, auch wenn er nicht Unternehmer ist (§ 14 Abs. 3).

### 8. Vorsteuerabzug

Durch den Vorsteuerabzug, d.h. den Abzug der Mehrwertsteuern, die auf den für das Unternehmen erworbenen oder eingeführten Gegenständen oder auf den beanspruchten Diensten lasten, von der eigenen Steuerschuld des Unternehmers (§ 15), wird die Kumulation der Steuer beseitigt. Vertikal konzentrierte Unternehmen haben grundsätzlich keine steuerlichen Vorteile mehr. Jede Ware ist in jeder Produktions- und Handelsstufe genau in Höhe des für sie geltenden Steuersatzes belastet. Ein genauer Grenzausgleich ist daher möglich.

Eine Ausnahmeregelung gilt bis Ende 1972 für die Anschaffung von Investitionsgütern im Hinblick darauf, daß die sogen. Altinvestitionen (die bereits Ende 1967 bei den Firmen zu Buche standen) nicht von der kumulativen Umsatzsteuer, die auf ihnen ruht, entlastet worden sind (im Gegensatz zu den Altvorräten, für die eine großzügige Entlastung nach § 28 vorgenommen wurde). Siehe unten zu 14.

#### § 15 Abs. 1 bestimmt :

“Der Unternehmer, der im Inland oder in einem Zollfreigebiet Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder in diesen Gebieten seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die ihm von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind;
2. die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind.”

Der Vorsteuerabzug wird grundsätzlich insoweit nicht gewährt, als ein Unternehmer steuerfreie Umsätze ausführt (§ 15 Abs. 2). Hiervon

gibt es nur eine Ausnahme für den Bereich der Ausfuhr im weiteren Sinne (§ 15 Abs. 2 letzter Satz, § 4 Nrn. 1 bis 4). Bei der Ausfuhr, die (wie bisher) steuerfrei bleibt, soll durch den zugelassenen Vorsteuerabzug eine möglichst volle Entlastung der Ausfuhrwaren von der Umsatzsteuer herbeigeführt werden.

Führt ein Unternehmer steuerpflichtige Umsätze und solche steuerfreie Umsätze aus, bei denen der Vorsteuerabzug versagt ist (§ 4 Nrn. 6 bis 26), so müssen die Vorsteuern in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil aufgeteilt werden, wofür mehrere Verfahren vorgesehen sind (§ 15 Abs. 3 bis 6).

1. *Verfahren* : Die Vorsteuerbeträge sind nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den ganzen Umsätzen in nichtabziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 15 Abs. 3).

*Beispiel* :

a) steuerpflichtige Lieferungen	160 000 DM
b) steuerfreie Rusfuhrlieferungen	110 000 DM
c) steuerfreie Vermietungen	30 000 DM
	<hr/>
Summe der Umsätze	300 000 DM

Anteil der Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (c): 30 000 DM  
= 1/10.

Betragen die Vorsteuern insgesamt 20 000 DM,  
so sind  $9/10 = 18 000$  DM abziehbar.

Dieses Verfahren wird als *Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel* bezeichnet. Es kann zu Ergebnissen führen, die einer sachgerechten Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu den Umsätzen, zu denen sie wirtschaftlich ganz oder teilweise gehören, nicht entsprechen.

*Beispiel* :

Lebensmittelhändler

steuerpflichtige Verkäufe von Lebensmitteln	90 000 DM
steuerfreie Vermietung von Wohnungen	10 000 DM
	<hr/>
Gesamtumsatz	100 000 DM

Vorumsätze (nur Einkauf von  
Lebensmitteln) 60 000 DM

Nach dem Umsatzschlüssel wären  $1/10$  von 60 000 DM = 6 000 DM nicht abziehbar. Das ist nicht gerechtfertigt, da sämtliche Vorumsätze (Einkäufe) Lebensmittel betrafen, die in den steuerpflichtigen Umsatz von 90 000 DM eingegangen sind.

Das Finanzamt kann, um diese unrichtigen Ergebnisse zu vermeiden, auf Antrag des Unternehmers eins der beiden im folgenden dargestellten verfeinerten Verfahren zulassen.

2. *Verfahren* : Der Unternehmer teilt nur die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze auf, die den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind (§ 15 Abs. 4 Nr. 1).

Beispiel :

Steuerpflichtige Lieferungen	480 000 DM
steuerfreier Grundstücksverkauf	20 000 DM
	<hr/>
Gesamtumsatz	500 000 DM
Vorsteuern insgesamt	30 000 DM

Den steuerpflichtigen Umsätzen (480 000 DM) ausschließlich zurechenbare Vorsteuern 28 000 DM, den steuerfreien Umsätzen (20 000 DM) ausschließlich zurechenbare Vorsteuern 200 DM, nicht ausschließlich zurechenbare Vorsteuern 200 DM, nicht ausschließlich zurechenbare Vorsteuern somit 1 800 DM. Von diesen Vorsteuern sind entsprechend dem Verhältnis der Umsätze ( $480\,000 : 20\,000$ )  $96 = 1\,728$  DM abziehbar. Die gesamten abziehbaren Vorsteuern betragen infolgedessen  $28\,000 + 1\,728 = 29\,728$  DM.

Es ergibt sich folgende Steuerberechnung :

11 v.H. von 480 000 DM = 52 800 DM

11 v.H. von 29 728 DM = 29 728 DM

---

An das Finanzamt abzuführen 23 072 DM

3. *Verfahren* : Die gesamten Vorsteuern werden nicht nach dem Verhältnis der Umsätze, sondern danach aufgeteilt, wie diese Beträge den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen und den übrigen Umsätzen ganz oder teilweise zuzurechnen sind (§ 15 Abs. 4 Nr. 2).

Als geeigneter Anhaltspunkt können beim 3. Verfahren die betriebliche Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen, Kostenträgerrechnung) oder die Aufwands- und Ertragsrechnung herangezogen werden.

Die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge können auch schätzungsweise aufgeteilt werden.

#### *Beispiel :*

In dem vorhergehenden Beispiel betragen die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge 1 800 DM. Von diesen entfallen auf den steuerfreien Umsatz (geschätzt) 30 DM. Die abziehbaren Vorsteuern machen somit  $28\ 000 + 1\ 770 = 29\ 770$  DM aus.

Führt die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel (1. Verfahren) zu ungerechtfertigten Steuervorteilen, so kann das Finanzamt verlangen, daß der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach dem 2. oder 3. Verfahren aufteilt (§ 15 Abs. 5).

### 9. Technische Vorschriften

#### a) Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung

Bei der Berechnung der Steuer für die Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie den Eigenverbrauch ist von der Summe der Umsätze auszugehen, die der Unternehmer in einem Kalenderjahr ausgeführt hat (§ 16 Abs. 1). Das Kalenderjahr ist der sogenannte Veranlagungszeitraum<sup>3</sup>. Von der berechneten Steuer sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. Die Einfuhrumsatzsteuer ist von der Steuer für den Veranlagungszeitraum abzusetzen, in dem sie entrichtet worden ist (§ 16 Abs. 2).

Außer dieser "Abschnittsbesteuerung" gibt es noch die "Einzelbesteuerung", d.h. die Heranziehung jedes einzelnen Umsatzes zur Steuer bei bestimmten Beförderungen von Personen durch ausländische Beförderer (§ 16 Abs. 5) und bei der Einfuhrumsatzsteuer (§ 16 Abs. 7).

#### b) Änderung der Bemessungsgrundlage

Hat sich die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen (Entgelt, § 10 Abs. 1) oder für den Eigenverbrauch (Wert oder Kosten, § 10 Abs. 5) geändert, so haben

3) Über die vorläufigen monatlichen oder vierteljährlichen Vorauszahlungen siehe unten zu c.

aa) der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und

bb) der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist (§ 17 Abs. 1).

Diese Regelung gilt sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2).

Ist Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (§ 17 Abs. 3).

### c) *Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung*

#### aa) *Voranmeldung und Vorauszahlung*

Soweit nicht die Einzelbesteuerung gilt (oben zu a, letzter Absatz) hat der Unternehmer binnen 15 Tagen nach Ablauf eines jeden Kalendermonats (das ist der Voranmeldungszeitraum) eine Voranmeldung nach einem Muster, das der Bundesminister der Finanzen bestimmt hat, abzugeben, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum, die sogenannte Vorauszahlung, selbst zu berechnen hat. § 16 Abs. 1 (siehe oben zu a) und § 17 (siehe oben zu b) sind entsprechend anzuwenden. Der Unternehmer hat gleichzeitig die Vorauszahlung zu entrichten. Ergibt sich in der Voranmeldung ein Überschuß zugunsten des Unternehmers, wird er in den folgenden Voranmeldungszeitraum vorgetragen. Ein Überschuß von mehr als 1 000 Deutsche Mark ist auf Antrag zurückzuzahlen (§ 18 Abs. 2 Sätze 1 bis 5).

Beträgt die Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr weniger als 1 200 DM, ist das Kalendervierteljahr Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 Satz 6).

#### bb) *Veranlagung*

Nach Ablauf des Kalenderjahrs wird der Unternehmer zur Steuer veranlagt. Er hat nach Ablauf des Kalenderjahres eine Steuererklärung nach einem vom Bundesminister der Finanzen bestimmten Muster abzugeben, in der er die Steuer nach §§ 16, 17 selbst zu berechnen hat. Das

Finanzamt erteilt dem Unternehmer einen Steuerbescheid. Das geschieht nicht, wenn der Unternehmer auf den Steuerbescheid unter der Voraussetzung verzichtet hat, daß die Steuer nicht abweichend von der Steuererklärung festgesetzt wird (§ 18 Abs. 1).

Übersteigt die vom Unternehmer für den Veranlagungszeitraum berechnete Steuer oder die vom Finanzamt durch Steuerbescheid festgesetzte Steuer die Summe der monatlichen oder vierteljährlichen Vorauszahlungen, so ist der Unterschiedsbetrag binnen einem Monat nach Abgabe der Steuererklärung beziehungsweise nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten. Ergibt sich durch die Veranlagung ein Überschuß zugunsten des Unternehmers, wird er an ihn zurückgezahlt (§ 18 Abs. 4).

Die Veranlagung bei der Einzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5) ist in § 18 Abs. 5 geregelt.

#### 10. Aufzeichnungspflichten

Der Unternehmer ist verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen (§ 22) zu machen.

Aus den Aufzeichnungen müssen nach § 22 Abs. 2 zu ersehen sein

(1.) die vereinbarten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen; dabei ist ersichtlich zu machen, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen;

(2.) die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch;

(3.) die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an den Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, und die auf diese Umsätze entfallende Steuer;

(4.) die eingeführten Gegenstände nach ihrer Menge, die Bemessungsgrundlage (§ 11) und die für die Einfuhr entrichtete oder im Falle des Zahlungsaufschubs zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer.

In den Fällen des § 15 Abs. 4 muß aus den Aufzeichnungen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgehen, welche Vorsteuerbeträge den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 führenden Umsätzen zuzurechnen sind (§ 22 Abs. 3).

## II. Sondervorschriften

### a) Kleinunternehmer

Kleinunternehmer, deren Gesamtumsatz zuzüglich Steuer im Vorjahr 60 000,— DM nicht überstiegen hat, bleiben der bisherigen kumulativen Umsatzsteuer (Steuersatz 4 %) unterworfen (§ 19). Sie versteuern nach vereinnahmten Entgelten.

Ein Vorsteuerabzug steht ihnen nicht zu. Sie können einen Umsatzfreibetrag von jährlich 12 000,— DM absetzen. Bei einem Gesamtumsatz zuzüglich Steuer von mehr als 40 000,— DM verringert sich der Freibetrag allmählich, bis er bei 60 000,— DM ganz aufhört. Bei Erteilung von Rechnungen dürfen die Kleinunternehmer einen Steuerbetrag nicht offen ausweisen, und ihr Vertragspartner darf keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Die Kleinunternehmer können für die Mehrwertsteuer optieren. Die Besteuerung nach dem bisherigen Recht wird für Unternehmer mit hoher Wertschöpfung (Friseure, Wäschereien, Schornsteinfeger) günstiger sein als nach Mehrwertsteuerrecht.

### b) Ist - Versteuerung

Das Finanzamt kann aus Antrag gestatten, daß ein Unternehmer,

1. dessen Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250 000 Deutsche Mark betragen hat, oder

2. der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 161 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung befreit ist,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten für die ausgeführten Umsätze (Solleinnahmen), sondern nach den vereinnahmten Entgelten (Isteinnahmen) berechnet (§ 20 Abs. 1).

Was unter "Gesamtumsatz" zu verstehen ist, regelt § 19 Abs 3.

Von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, sind z.B. die Angehörigen der freien Berufe (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure und andere) befreit.

Unternehmer, die die Steuer nach den Isteinnahmen berechnen dürfen, können den Abzug der Vorsteuern gleichwohl nach dem Soll vornehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1).



c) *Einfuhrumsatzsteuer*

Diese Form der Mehrwertsteuer wird von den Zollbehörden gleichzeitig mit dem Zoll nach Zollrecht erhoben (§ 21).

d) *Besteuerung nach Durchschnittssätzen*

Der Bundesfinanzminister hat zur Erleichterung auf Grund der Ermächtigung in § 23 für Gruppen von Unternehmern, die zur Buchführung und zum Jahresabschluß auf der Basis von Bestandsaufnahmen nicht verpflichtet sind (§ 160 Abs. 1, § 161 Abs. 1 Nr. 1 der Reichsabgabenordnung), Durchschnittssätze für alle oder einen Teil der nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge festgesetzt. Die Regelung ist für 85 Gewerbebezweige und Sparten freier Berufe ergangen, z.B. für Bäckereien, Zimmereien, Stukkateuere, Hoch- und Ingenieurhochbau, verschiedene Einzelhandelssparten, Journalisten, Schriftsteller, Hochschullehrer, Rechtsanwälte und Notare, Güterbeförderungen mit Kraftfahrzeugen, Wäscherainen, Schornsteinfeger.

*Beispiele :*1. **Bäckerei**

Umsatz	100 000 DM
	<hr/>
Steuer 5,5 %	5 500 DM
./.. Durchschnittssatz 3,9 % vom Umsatz, der für alle nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge gilt =	— 3 900 DM
an das Finanzamt zu entrichten	<hr/> <u>1 600 DM</u>

2. **Dekorateur**

Umsatz	100 000 DM
	<hr/>
Steuer 11 %	11 000 DM
./.. Einkauf von Möbelstoffen aut Buchführung 50 000 DM = 5 500 DM Steuer	— 5 500 DM
./.. 0,7 v.H. des Umsatzes für sonstige Vorsteuern	— 700 DM
an das Finanzamt zu entrichten	<hr/> <u>4 800 DM</u>

e) *Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe*aa) *Rechtslage vor dem 1.1.1970*

Während im gewerblichen und freiberuflichen Bereich nur die abziehbaren Vorsteuerbeträge ganz oder teilweise pauschaliert werden, die

Umsätze jedoch genau aufgezeichnet werden müssen, sind für die Land- und Forstwirtschaft sowohl die Umsätze als auch die abziehbaren Vorsteuern gesetzlich pauschaliert worden. § 24 setzt die Steuer für Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs wie folgt fest:

— für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse, auf 3 % und

— für die übrigen Umsätze auf 5 %

der Bemessungsgrundlage (Entgelt). Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt. Das bedeutet, daß sich geschuldete Steuern und abziehbare Vorsteuern gegenseitig aufheben und die Land- und Forstwirte keine Zahlungen an das Finanzamt zu entrichten haben. In ihren Rechnungen können Land- und Forstwirte die Steuer in Höhe von 3 % bzw. 5 % offen ausweisen. Die Land- und Forstwirte können für die exakte Anwendung der Vorschriften des UStG 1967 optieren. Das werden sie tun, wenn sie entweder hohe steuerfreie Ausfuhrlieferungen haben, oder wenn ihre Vorsteuern aus anderen Gründen die von ihnen geschuldeten Steuern übersteigen.

Liefern Land- und Forstwirte Wein, Most, Obstsaft, Mineralwasser oder andere Getränke, die dem Steuersatz von 11 % unterliegen, so haben sei eine zusätzliche Steuer von 6 % vom Entgelt für diese Lieferungen an das Finanzamt abzuführen.

#### *bb) Rechtslage ab 1.1.1970*

Die Verluste, die der Landwirtschaft infolge der Aufwertung der Deutschen Mark entstanden sind, werden zum Teil durch direkte Geldzuwendungen und zum Teil durch umsatzsteuerliche Vergünstigungen ausgeglichen. Letztere bestehen darin, daß ab 1.1.1970 alle Land- und Forstwirte für bestimmte Umsätze einen Kürzungsbetrag auf Grund des Gesetzes über einen Ausgleich für die Folgen der Aufwertung der Deutschen Mark auf dem Gebiete der Landwirtschaft (abgekürzt: AufWAG) vom 23.12.1969 (Bundesgesetzblatt I Seite 2381) erhalten. Den Kürzungsbetrag können sie von dem Umsatzsteuerbetrag, den sie an das Finanzamt zu entrichten haben, absetzen, und für sich verwenden.

Während die Vorschriften des UStG 1967 für solche Land- und Forstwirte nicht geändert worden sind, die für die Anwendung der allgemeinen Vorschriften des Gesetzes optiert haben (auf die also § 24 nicht anzuwenden ist, siehe oben zu aa), hat § 24 durch das AufWAG

beträchtliche Änderungen erfahren, die aus der folgenden Übersicht ersichtlich sind :

Umsatz	Steuer-	Vorsteuer-	An Finanz-	
	satz	pauschale	Kürzung	amt zu
	in %	in %	in %	zahlen
				in %
1. Forstwirtschaftliche Erzeugnisse ohne Sägewerkserzeugnisse	3	3	0	0
2. Bestimmte Sägewerkserzeugnisse (Anlage 1 zum UStG) und sonstige Leistungen, z B Fuhrleistungen	5	5	0	0
3. Andere Sägewerkserzeugnisse (nicht in Anlage 1 zum UStG weiter verarbeitet)	11	5	0	6
4. Umsätze zu 3 im Ausland oder Ausfuhrlieferungen	5	5	0	0
5. Alkoholische Flüssigkeiten und Getränke (nicht in Anlage 1 zum UStG)	11	5	3	3
6. Umsätze zu 5 im Ausland oder Ausfuhrlieferungen	8	5	3	0
7. Alle übrigen Umsätze (betrifft die wichtigsten landwirtschaftlichen Produkte)	8	5	3	0

### 12. Entlastung der Altvorräte (Stand : 31.12.1967)

Nach dem Übergang auf das Mehrwertsteuersystem sind Waren, die noch mit der alten Bruttoumsatzsteuer belastet waren, mit solchen Waren in Wettbewerb getreten, die nur der neuen Besteuerung unterliegen haben. Für beide Arten von Waren entsteht beim Verkauf an den Letztverbraucher die Mehrwertsteuer. Um eine größere Wettbewerbsgleichheit herbeizuführen und eine größere Gefahr eines Preisauftriebs aus der doppelten Besteuerung der Altvorräte zu vermeiden, hat der Bundestag eine globale Entlastung der Altvorräte um etwa 85 v.H. von der auf ihnen ruhenden Bruttoumsatzsteuer beschlossen. Die Regelung findet sich in § 28.

### 13. *Umstellung langfristiger Verträge*

In § 29 Abs. I wird bestimmt :

“Beruht die Leistung auf einem Vertrag, der vor dem 1. Oktober 1967 abgeschlossen worden ist, so kann, falls auf Grund der Vorschriften dieses Gesetzes die umsatzsteuerliche Belastung der Leistung sich nicht unwesentlich erhöht oder vermindert, der eine Vertragsteil von dem anderen einen angemessenen Ausgleich verlangen.”

Das gilt nicht, soweit die Parteien etwas anderes vereinbart haben. Bei Streit entscheiden die Zivilgerichte.

### 14. *Besteuerung des Selbstverbrauchs (der Investitionen)*

Im Gegensatz zu den Altvorräten, für die eine großzügige Entlastung nach § 28 vorgenommen worden ist (siehe oben zu 12), sind die beim Übergang zur Mehrwertsteuer vorhandenen Altinvestitionen nicht von der auf ihnen ruhenden kumulativen Umsatzsteuer entlastet worden. Deshalb wird für eine Übergangszeit von fünf Jahren der Vorsteuerabzug für nach dem 31.12.1967 angeschaffte Investitionsgüter teilweise ausgeschlossen. Um dieses Ziel zu erreichen, wird dem Unternehmer auf alle Anschaffungen (seien es fertige Investitionsgüter, sei es Material für die Herstellung solcher) zunächst der sofortige volle Vorsteuerabzug (§ 15) gewährt und sodann die Zuführung des Wirtschaftsgutes zur Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen als Selbstverbrauch besteuert (§ 30). Die in den Jahren 1968 bis 1972 angeschafften Investitionsgüter bleiben nach der Regelung in § 30 wie folgt belastet :

#### Investitionsgüter

angeschafft 1968 bleiben mit 8 % belastet,

”	1969	”	”	7 %	”	,
”	1970	”	”	6 %	”	,
”	1971	”	”	4 %	”	,
”	1972	”	”	4 %	”	.

Erst für Investitionsgüter, die nach dem 31. Dezember 1972 angeschafft werden, wird der volle Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Anschaffung gewährt werden.

## 15. *Steuergläubiger; Verwaltung der Mehrwertsteuer*

### a) *Steuergläubiger*

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein Bundesstaat, der aus dem Bund und den Ländern (z.B. Bayern, Baden - Württemberg usw.) besteht.

Bis zum 31.12.1969 floß das Aufkommen der Mehrwertsteuer in voller Höhe dem Bunde zu. Ab 1.1.1970 gehört die Mehrwertsteuer (ebenso wie die Einkommensteuer) zu den Gemeinschaftssteuern. Vom Aufkommen der Mehrwertsteuer stehen für die Jahre 1970 und 1971 dem Bunde 70 % und den Ländern 30 % zu. Der Länderanteil wird zu 75 % im Verhältnis der Einwohnerzahl und zu 25 % nach einem gesetzlich geregelten Verfahren (§ 2 Abs. 2 bis 4 des Finanzausgleichsgesetzes vom 28.8.1969, BGBl. Seite 1432) verteilt.

### b) *Verwaltung der Mehrwertsteuer*

Nach Artikel 108 des Grundgesetzes (Verfassung) wird die Mehrwertsteuer durch Finanzbehörden der Länder verwaltet.

## C. ERFAHRUNGEN

### I. **Kurze Vorbereitungszeit zwischen Verkündung und Inkrafttreten des UStG 1967**

Die Zeit der Umstellung (7 Monate: Juni bis Dezember 1967) war verhältnismäßig kurz bemessen. Allerdings war das Thema Reform vorher schon eingehend in der Öffentlichkeit erörtert worden. Die verwaltungsmäßigen Probleme der Umstellung auf das neue Recht wurden von Wirtschaft und Verwaltung befriedigend bewältigt. Hier zahlte sich die sehr intensive Aufklärungsarbeit aus, die durch die Verbände der Wirtschaft in Form von Seminaren und Rundschreiben geleistet wurde. Die Verwaltung hatte zudem eine besondere Mehrwertsteuerfibel für die Wirtschaft herausgegeben. Außerdem sind bis heute sieben Durchführungsverordnungen und weit über hundert Erlasse ergangen, die nähere Anweisungen für die Handhabung des Gesetzes geben. Das Thema Mehrwertsteuer beunruhigt heute die deutsche Öffentlichkeit nicht mehr.

Interessante Ergebnisse zeigten sich bei einer repräsentativen Erhebung, die *im Frühjahr 1968* in 173 Betrieben im Bereich einer Ober-

finanzdirektion durchgeführt wurde. Danach waren 96 v.H. der Unternehmer über das neue Steuersystem hinreichend und nur 4 v.H. nicht oder nicht ausreichend informiert. In rund 96 v.H. der Fälle waren die erforderlichen buchtechnischen Vorkehrungen für die neue Steuer getroffen worden. Rund 84 v.H. der befragten Unternehmer hatten ihre Kalkulation dem neuen Recht angepaßt. Nur 7 v. H. hatten Ende März 1968 die Kalkulation noch nicht umgestellt. Vorbereitungen zur Entlastung der Altvorräte wurden bei 97 v. H. der Unternehmer getroffen. In 94 v. H. der Fälle waren die buchtechnischen Voraussetzungen für die zutreffende Ermittlung der Umsatzsteuervorauszahlung für die Zeit vom 1. Januar 1968 an geschaffen worden.

In der Zeitschrift "Industrie- und Handels-Kurier der Deutsch-Niederländischen Handelskammer", 18. Jahrgang, Heft Nr. 12 vom Dezember 1968, Seite 8, schreibt Steuerberater Reinhold Geist: "Die Umsatzsteuerreform hat sich in der Bundesrepublik nahezu reibungslos vollzogen." Diese Feststellung deckt sich mit den Erhebungen der Verwaltung.

Das Bundesministerium der Finanzen hat in der Fragestunde des Deutschen Bundestages am 19. Februar 1970 erklärt:

"Die Anwendung der Mehrwertsteuer seit über zwei Jahren hat gezeigt, daß die Erwartungen, die man mit der Umsatzsteuerreform verbunden hatte, erfüllt worden sind. Auch das Aufkommen hat sich trotz der mit einer solchen Systemumstellung notwendig verbundenen großen Schätzungsrisiken unter Berücksichtigung der konjunkturellen Lage erwartungsgemäß entwickelt. In steuertechnischer Hinsicht waren Wirtschaft und Verwaltung durch die Systemumstellung zwar vor besondere Anforderungen gestellt. Das war wegen der tiefgreifenden Auswirkungen des Reformwerks aber unvermeidbar und wurde auch von Anfang an gesehen. Selbstverständlich läßt sich das Gesetz noch in einigen Punkten verbessern. Das wird nach Auswertung der inzwischen gewonnenen Erfahrungen in einem Änderungsgesetz geschehen, das nach den gegenwärtigen Planungen dem Hohen Hause im Laufe dieses Jahres vorgelegt werden soll."

## II. Auswirkungen auf die Preise

Der Grund für die knappe Umstellungszeit (7 Monate) war die Notwendigkeit, aus preispolitischen Gründen schon zum 1. Januar 1968 zur

neuen Steuer überzugehen. Das preispolitische Risiko des Übergangs war außerordentlich hoch. Der Übergang zu einem grundlegend anderen Steuersystem brachte eine Umverteilung des Aufkommens in einer Größenordnung von rd. 25 Mrd. DM mit sich. Dadurch ergab sich zwangsläufig eine tiefgreifende Verschiebung der Preis- und Kostenstrukturen in der Wirtschaft. Die politische Entscheidung, den 1. Januar 1968 als maßgeblichen Stichtag des Übergangs zu wählen, war richtig, wie jetzt allgemein anerkannt wird. Die Konjunkturlage zur Jahreswende 1967/68 zwang die Unternehmer, die Preise vollständig oder weitgehend von der alten Umsatzsteuer zu entlasten und die neue Steuer kalkulatorisch erst bei den so bereinigten Preisen zu berücksichtigen. Erleichtert wurde dieses Marktverhalten der Unternehmer durch eine sehr großzügige Entlastung der am 31. Dezember 1967 in der Wirtschaft vorhandenen Vorräte, der sogenannten Altvorräte. Es kam hinzu, daß die Verbraucher auf Grund einer breiten Aufklärung der Öffentlichkeit (Verbraucherfibel) durch den Staat sowie durch Presse, Fernsehen und Funk sehr empfindlich auf ungerechtfertigte Preiserhöhungen reagierten, die es am Jahresbeginn 1968 vor allem im Hotel- und Gaststättengewerbe sowie bei einigen handwerklichen Dienstleistungen gab. Diese Umstände führten dazu, daß das Verbraucherpreisniveau über Erwarten stabil geblieben ist. Nach den Feststellungen des Bundesministeriums für Wirtschaft ist das Preisniveau der Lebenshaltungskosten einer mittleren Verbrauchergruppe von Dezember 1967 bis März 1968 nur um rund 1,3 v. H. gestiegen. In dieser Steigerungsrate sind aber etwa 0,6 v.H. mit Sicherheit nicht dem Übergang zur Mehrwertsteuer anzulasten; hier handelt es sich um durch die Mehrwertsteuer nicht veranlaßte Preiserhöhungen bei Mieten und saisonabhängigen Nahrungsmitteln. Einer genauen Feststellung entzieht sich, inwieweit der verbleibende Freisanstieg von 0,7 v.H. auf die Umstellung des Steuersystems zurückzuführen ist.

Am 27. September 1968 schrieb die Stuttgarter Zeitung unter der Überschrift "Fast preisneutral": "Die befürchtete Preisauftrieb blieb aus. Insgesamt sind die Preise in den ersten acht Monaten dieses Jahres nur um ein Prozent gestiegen. Dieser Zuwachs ist im Vergleich zu den entsprechenden Raten früherer Jahre außerordentlich niedrig .... Selbst die Erhöhung des Steuersatzes von 10 auf 11 % zum 1. Juli blieb gerade noch preisneutral."

### III. Entwicklung des Steueraufkommens

Die Tabelle zeigt die Entwicklung des Steueraufkommens für die Jahre 1966 bis 1969.

Steuereinnahmen in Millionen DM	1966 <sup>1</sup>	1967 <sup>1</sup>	1968 <sup>2</sup>	1969 <sup>2,3</sup>
des Bundes	62 253,6	63 117,2	66 180,1	81 414,5
der Länder	34 866,8	36 177,1	39 403,6	46 684,4
des Bundes und der Länder	97 120,4	99 294,3	105 583,7	128 098,9

- 1) kumulative Umsatzsteuer
- 2) Mehrwertsteuer
- 3) Vorläufige Angaben



## FEDERAL ALMANYA'DA KATMA DEĞER VERGİSİ — SİSTEM VE TECRÜBELER

Wolfgang JURETZEK — Çev. Asis. Burhan ŞENATALAR

### A. REFORM ÖNCESİ VE REFORMUN YÜRÜTÜLMESİ

I. 1 Ekim 1916'dan 1967'nin sonuna kadar, yani yarım yüzyıldan daha uzun bir süre, değişen vergi oranlarıyla (en düşük % 0.1 ve en yüksek % 4) bir kümülatif muamele vergisi alınmaktaydı.

Bu verginin sakıncaları vergi yükünün kümülasyonu ile ilgilidir. Kümülatif etki bir malın tüketiciye giderken sadece bir defa değil, fakat esas olarak bütün üretim ve dağıtım safhalarında (yani birçok defalar) vergi yüküne maruz kalmasından doğmaktaydı. Fiyatın önceki safhalarda vergilendirilmiş olan bölümleri daha sonraki safhalarda yeniden vergiye konu olmaktaydı. Tek tek mallar üzerindeki efektif vergi yükü her seferki muamele sayısına bağlı olduğu için, aynı türden ürünlere farklı vergi yükü yüklendiği sık sık görülmekteydi. Ayrıca, vergiden tasarruf etmek için, veya birden fazla safhayı bir tek teşebbüs içinde toplamak yönünde bir teşvik doğmaktaydı. Kümülatif muamele vergisi demek ki dikey konsantrasyonu teşvik eden bir etki yapmıştır. Ayrıca genel ekonomi açısından arzulanan bir iş bölümünü engellemiştir. Farklı derecelerdeki kümülasyon olayı sonunda, ihracat malları üzerindeki vergiyi keskin olarak gidermek ve ithal mallarını aynı veya benzer yurtiçi ürünlerle aynı derecede vergilendirmek mümkün olmamaktaydı. Maliye Bakanlığındaki bilimsel danışma kurulu nihayet şu noktaya dikkati çekmiştir: Yatırım mallarının muamele vergisine tâbi olmaları dolayısıyla doğan vergi yükünün yarattığı kümülatif etki sermaye yoğun teşebbüslerde, emek yoğun teşebbüslere nisbetle daha kuvvetli olmaktadır. Bu, sermaye yoğun üretim metodları aleyhine bir durum anlamını taşımakta ve teknik ilerlemeyi önlemektedir.

Daha 1920'lerde reform plânları incelenmişti. O zamanki Alman maliye bakanları, en iyi reformun muamele vergisi oranlarının indirilmesi

olduğu görüşünü savunmakta ve bütçe durumunun elverdiği ölçüde bu görüşe uygun olarak hareket etmekteydiler.

II. İkinci Dünya Harbinden sonra genel vergi oranı, daha önce imkânsız kabul edilen % 4'lük bir seviyeye ulaştığında (1951), bu vergide reform yapılması talebi yeniden kuvvetle ileri sürüldü. Maliye Bakanlığındaki bilimsel danışma kurulu daha 1953 yılında "Organik Vergi Reformu" konusundaki raporunda bir katma değer vergisi sistemine geçişi tavsiye etmiş ve bir grup politikacı, tatbikatçı, bilim adamı ve iktisatçı da bu tavsiyeye katılmışlardı. Federal hükümet 6 Aralık 1955 ve 20 Aralık 1958 tarihlerinde konu ile ilgili iki muhtıra yayınlamıştır. Bu iki muhtıra yeni bir uygulama için nihai teklifler getirmemiştir, bununla beraber 20 Aralık 1958 tarihli muhtıra, mevcut vergi çerçevesi dahilinde yapılacak değişikliklerin yeterli olup olmayacağı ile değişik bir sisteme geçişin zorunlu olup olmadığı hususunu geniş bir incelemeye tâbi tutmuştur. Yeni bir sistem olarak da ya perakende ticaret öncesi muamele vergisi (İsviçre'deki sistem), ya da önceki vergilerin geri ödendiği bir katma değer vergisi (Fransa'daki sistem) düşünülmüştür.

III. İncelemeler, 1959 ilâ 1962 yılları arasında bu konuyla ilgili olarak toplanmış olan birçok komisyonda ve iktisadî kuruluşlarla yapılan müzakerelerde ele alınmıştır. Sonuçta hem o zamana kadar uygulanmış olan muamele vergisinde yapılacak değişiklikler, hem de bir perakende ticaret öncesi muamele vergisine geçiş reddedilmiştir.

İsviçre'deki şekliyle perakende ticaret öncesi muamele vergisi herseyden önce Federal Almanya'da ihtiyaç duyulan yüksek vergi oranları dolayısıyla uygun görülmemiştir. Ayrıca politik güçlüklerden ve o zamana kadar vergiye tâbi olmuş olan toptan ticaret öncesi üretim safhalarının vergi yükümlülüğünün kaldırılmasıyla doğacak olan adaletsiz fiyat etkilerinden endişe edilmiştir.

IV. Federal Almanya Hükümeti bu incelemelerin sonuçlarına dayanarak, önceden ödenmiş vergilerin indirildiği bir katma değer vergisi kanunu tasarısını 1 Ekim 1963'te Bundesrat'a ve 30 Ekim 1963'te Bundestag'a sunmuştur. Kanun parlamento tarafından ancak 26 Nisan 1967 tarihinde ve üçüncü defa müzakere edildikten sonra kabul edilmiştir. Söz konusu kanun "Muamele Vergisi Kanunu - Katma Değer Vergisi" (UStG 1967) adını taşımakta olup, 29 Mayıs 1967 tarihlidir ve 2 Haziran 1967'de Federal Resmî Gazete'nin I. Bölümünün 545. ve müteakip sayfalarında yayınlanmış ve 1 Ocak 1968'de yürürlüğe girmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu (UStG 1967) daha yürürlüğe girişinden önce 18 Ekim 1967 tarihli bir kanunla (Federal Resmî Gazete, Bölüm I, s. 991) değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikle vergi oranları 1 Temmuz 1968 tarihinden itibaren (% 10'dan % 11'e ve % 5'ten % 5,5'e) yükseltilmiştir. Bu yükseltmeye, 31 Aralık 1967 tarihinde depolarda mevcut eski mal stokları üzerindeki eski muamele vergisinin yükünü nisbî olarak hafifletebilmek için başvurulmuştur. (Madde 28 UStG 1967). Bu tedbir yeni katma değer vergisinin (UStG 1967) yürürlüğe girmesinden (1 Ocak 1968) önce, iktisadî gelişme için zararlı olabilecek olan, satılmadan kaçımına şeklindeki bir davranışı önlemek için gerekli görülmüştür.

## B. KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ

### I. Hukukî Kaynaklar

Muamele Vergisi Kanunu - Katma Değer Vergisi - 1967 (kısaltma : UStG 1967). Muamele Vergisi Kanununun uygulanması hakkındaki yedi kararname (kısaltma : 1. UStDV, 2. UStDV vs.) Kanunun ve kararname-lerin yorumu hakkında Maliye Bakanlığının yayınladığı genelgeler. Federal Malî Mahkeme kararları.

### II. Katma Değer Vergisinin Temel Nitelikleri

Bütün safhalarda alınan kümülâtif muamele vergisi gibi katma değer vergisi de istihracın, üretimin ve dağıtımın bütün safhalarında alınır ve esas olarak bütün mal teslimlerini ve diğer hizmetleri kapsar. Vergi gayrisafî değer üzerinden hesaplanır, bununla beraber vergi aslında (meselâ Fransa'da olduğundan farklı olarak) bu değere dahil değildir. İşletme için sağlanmış olan mal ve hizmetler üzerinde yüklü bulunan vergilerin indirilmesi imkânıyla (önceki vergilerin indirilmesi) verginin kümülâsyonu bertaraf edilmiş olur. Dikey olarak temerküz etmiş işletmeler artık vergi yönünden herhangi bir avantaja sahip değildirler. Her mala her üretim ve ticaret safhasında yüklenen vergi kesin olarak o mal için yürürlükte olan vergi oranı kadardır. Bunun sayesinde sınırlarda kesin bir denkleştirme yapmak da mümkündür. Verginin aktarılması vergi tutarının net fiyatla beraber açıkça hesaplarda gösterilmesi sayesinde kolaylaşır. Denebilir ki, vergi devredilebilen bir meblâğ olmuştur, fakat bu nihaî tüketiciye veya âmme hukuka tâbi kuruluşlara hâkimiyet sahaları için yapılan satışlar için artık geçerli değildir. Katma değer vergisi bir

genel tüketim vergisinin etkisini yapar. Verginin açıkça hesaplarda gösterilmesi ile net hesaplama da kolaylaşmış olmaktadır. Bir müteşebbis vergiye tâbi olmayan muameleler yaptığı takdirde, önceki vergilerin indirilmesi imkânı söz konusu değildir. Bunun tek istisnası, geniş anlamda ihracat alanına aittir. Şimdiye kadar olduğu gibi, yine vergiye tâbi olmayan ihracatta tanınan daha önce ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânı sayesinde bu mallar üzerindeki muamele vergisi yükü tamamen bertaraf edilecektir. Bundan önceki kümülâtif muamele vergisi hukukunda olduğu gibi karışık iade metodlarına artık ihtiyaç yoktur.

### III. Yürürlükte Olan Katma Değer Vergisi Hukukunun Kısaca Açıklanması

Aşağıdaki paragraf işaretleri aynen Katma Değer Vergisi Kanununun (UStG 1967) paragraflarına tekabül etmektedir.

#### 1. Vergilemenin konusu ve geçerlilik sahası

Katma değer vergisinin alan olarak geçerlilik sahası yurtiçidir. Madde 1'e göre aşağıdaki muameleler katma değer vergisine<sup>1</sup> tâbidirler (vergileme konusudurlar) :

a) Bir müteşebbisin kendi işletme konusunda bir bedel karşılığında yurtiçinde yaptığı mal teslimleri ve sunduğu diğer hizmetler (Madde 2). Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf yetkisinin başkasına verilmesidir (Madde 3). Ürün teslimi (bir müteşebbisin bizzat tedarik ettiği maddelerle bir ürün meydana getirmesi) kanundaki anlamıyla bir teslimdir.

#### Örnek :

Bir terzinin ısmarlama bir elbiseyi bizzat temin ettiği bir kumaştan dikerek meydana getirmesi.

Diğer hizmetlerle kastedilen şey mal teslimi şeklinde olmayan hizmetlerdir.

*Diğer hizmetlere örnek :* Bir terzinin müşterisinin getirdiği bir kumaşı dikmesi.

1) Kanunda "Muamele Vergisi" deyimi kullanılmaktadır. Muamele vergisi ve katma değer vergisi (Kanunda) eş anlamlı kavramlardır.

Diğer hizmetlerde şunlar söz konusu olmaktadır : Doktorlar, avukatlar, profesyonel sporcular, bir yeri kiraya veren mal sahipleri, acen-teler, nakliyatçılar, bankalar, lisans kullanımında patent sahipleri, film kiralayanlar. Mal ve hizmet teslimlerinin ve diğer hizmetlerin değişik özellikleri (meselâ yer ve zaman, nakliyat ticarethanesi, trampa benzeri muameleler) Madde 3'te düzenlenmiştir.

#### b. Öz tüketim

Kanun bu deyimle, belirli maddelerin işletmeden, işletme dışı bazı amaçlar için çekilmelerini, yâni işletmeye yarıyan bazı maddelerin işletme dışı bazı amaçlarla yurtiçinde kullanılmasını ve bunlardan yararlanılmasını ve gelir vergisi kanununun Madde 3, Fıkra 5'te ele aldığı anlamdaki yurtiçi teslim masraflarını kastetmektedir. (100 DM.'den fazla değer taşıyan hediyeler, para hediyeleri hariç, otel ve pansiyon işletmek, avcılık, balıkçılık, yelkenli yatlar, motorlu yatlar ve benzeri).

c. Yurtdışından gümrük sahasına mal *ithali*. Kanun bu vergiye "İthalât Muamele Vergisi" demektedir.

Vergilemenin diğer bir konusu olan yatırım faaliyetleri, sadece 1968 ilâ 1972 yılları arasında vergilemeye tâbi olacağından, geçiş ve kapanış hükümleriyle düzenlenmiştir (Madde 30). Aşağıda 14'e bakınız.

#### 2. Vergi süjesi ve vergi borçlusu

Teslimat ve diğer hizmetler ancak bir *müteşebbis* tarafından (teşebbüsü çerçevesi içinde) yapıldıkları takdirde vergilendirilirler. Öz tüketim olayını da sadece bir müteşebbis gerçekleştirebilir. Mal tesliminde, diğer hizmetlerde ve öz tüketimde vergi süjesi ve muamele vergisinin borçlusu müteşebbidir (Madde 13, Fıkra 2), fakat vergiyi teslimatın veya hizmetin fiyatıyla alıcıya aktarabilir.

*Müteşebbis*, ticarî - sınaî bir faaliyeti veya bir serbest meslek faaliyetini bağımsız olarak yürüten kişidir. (Madde 2, Fıkra 1). Kazanç sağlama hedefi eksik olsa bile, gelir sağlama amacını güden her sürekli faaliyet meslekî faaliyettir. Ticarî - sınaî faaliyetler şunlardır : Tarım ve orman işletmeciliği, madencilik, endüstri, zenaat, ticaret, nakliyat, bankacılık; kira-ya verme. Serbest meslek faaliyetleri şunlardır: doktorluk, avukatlık, bilimsel, sanatsal ve sportif faaliyetler.

*Teşebbüs*, bir müteşebbisin ticarî - sınaî veya serbest meslek alanındaki bütün faaliyetlerini kapsar. Bir müteşebbisin *birden fazla işletmesi*

*olabilir*, fakat *sadece bir teşebbüsü* olabilir. Kimse kendi kendine mal tesliminde veya hizmet arzında bulunamayacağı için, *bir* müteşebbisin çeşitli işletmeleri arasında yapılacak olan mal ve hizmet mübadeleleri vergiye tâbi olmaz.

Müteşebbisin faaliyetinin önemli bir özelliği “bağımsızlık” tır. Kanun Madde 2'nin 2. fıkrasında olumsuz bir sınırlama getirmektedir. Memur ve işçiler bağımsız olmadıkları için, maaş ve ücretlerinden vergi kesmezler. Bu hüküm ev müstahdemleri ile devlet memurları için de geçerlidir.

Kamu iktidarının yürütülmesi Madde 2'nin 3. fıkrasına göre esas olarak ticarî - sınaî veya serbest meslek sayılan bir faaliyet değildir (İstisna : Radyo istasyonlarının faaliyetleri).

### 3. İstisnalar

a. İstisnaların bir bölümü önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânlarından yararlanır. (Madde 4'te No. 1'den 5'e kadar). İhracatta mal teslimi, yurt dışındaki sipariş sahiplerine sunulan belirli hizmetler, deniz trafiğinde kullanılan belirli taşıtların kısmen veya charter olarak kiralınması, tamiri ve teslimi, ülke sınırını aşan ulaştırma hareketlerinde eşya nakliyatı ve bununla ilgili hizmetlerin sunulması). Bu sayede söz konusu mal ve hizmetler üzerindeki katma değer vergisi yükünün tamamen giderilmesi mümkün olmaktadır. Daha önceki kanuna göre ihracatta gerekli olan karışık iade metoduna artık ihtiyaç yoktur.

b. Birçok istisnalar için (Madde 4, No : 6 - 26, Madde 15, Fıkra 2) şu temel hüküm uygulanır. Müteşebbis vergiye tâbi olmayan mal teslimatında bulunduğu veya vergiye tâbi olmayan hizmet arzettiği takdirde bu malın iktisabı için veya bu hizmetin sağlanması için katlandığı daha önceki vergilerin yükünün indirilmesi imkânından yararlanamaz.

Söz konusu olan vergiden istisna edilmiş muameleler şunlardır : Su yolları ulaştırması; Federal devletin posta ve şehirlerarası telefon muameleleri; kredi açma muameleleri ve belirli diğer banka işleri; belirli diğer ulaştırma vergilerine tâbi olan muameleler; sigorta simsarı, sigorta mümessili ve yapı tasarruf sandığı mümessilinin faaliyet konularındaki muameleler; gayrimenkullerin kiralınması (otel işletmeleri hariç); doktorların faaliyet konularına giren muameleler (veteriner hariç), diş hekimi, pratisyen hekim ve sıhhi konularla ilgili diğer faaliyet konularına ait muameleler; sosyal sigorta kanunu mümessillerinin muameleleri; be-

İrli sağlık yurtları ile yaşlılar evlerinin faaliyetlerine ait muameleler; ana sütü ve kan teslimatı; resmî olarak tanınmış serbest hayır kurumlarının hizmetleri; âmâların yaptıkları muameleler; kamuya açık tiyatro, orkestra, müze, botanik bahçe, hayvanat bahçesi, hayvan parkı, arşiv ve kütüphanelerin faaliyetleri; özel okulların ve bilimsel veya eğitimle uğraşan kuruluşların sundukları hizmetler; gençler için sunulan eğitim, yetiştirme ve geliştirme hizmetleri ile çocuk bakımı hizmetleri; Alman gençlik konuk evleri örgütünün, serbest gençlik kuruluşlarının ve devlet idaresinin gençlikle ilgili organlarının sundukları hizmetler; fahrî faaliyetler.

Vergiden istisna edilmiş bu muameleler büyük ölçüde nihaî yoğaltıcıya yönelmiş muamelelerdir. Önceki vergilerin indirilmesi imkânının verilmeyişi ile daha önceki safhaların muamele vergisi yükü bu muamelelerin üstünde kalmaktadır. Demek ki, (yukarıda a bölümünde belirtilen şekilde, ihracatta olduğu gibi) bu hizmetler üzerindeki muamele vergisi yükünün tamamen giderilmesi durumu söz konusu olmamaktadır. Bu, daha önceki kümülâtif çok safhalı verginin yürürlüğünde mevcut olan durumun aynıdır.

c. İstisna edilmiş belirli muamelelerde, eğer bu muameleler başka müteşebbislere ve bu müteşebbislerin teşebbüsleri için yapılıyorsa, vergi istisnasından feragat etmek mümkündür, veya başka bir deyimle, *vergileendirme talep edilebilir* (Madde 9). Bu, aşağıdaki hallerde mümkündür :

Su yolları ulaştırması (Madde 4, No. 6), kredi açma işlemleri ve Madde 4, No. 8'de sıralanan diğer muameleler; arazi alım vergisi kanununa, sigorta vergisi kanununa ve sermaye hareketleri vergisi kanununun I. Bölümüne tâbi olan muameleler (Madde 4, No. 9'a); gayrimenkullerin kiraya verilmesi, işyerleri dahil (Madde 4, No. 12); âmâların yaptıkları muameleler (Madde 4, No. 19).

Bir müteşebbis, eğer sözleşme yapmış olduğu karşı taraf önceki vergilerin indirilmesi imkânını kullanmak için, verginin hesaplarda açıkça gösterilmesine önem veriyorsa, vergi yükümlülüğünü tercih edecektir. Sözleşmeli karşı taraf ayrıca bilmektedir ki, teslimatı yapan müteşebbis vergi yükümlülüğü talebinde bulunmakla kendi yönünden daha önceki vergilerin indirilmesi imkânını yaratarak sözleşmeli karşı tarafın malı veya hizmeti katma değer vergisi yükünden kurtarılmış olarak elde etmesini mümkün kılacaktır. Müteşebbis olmayan kişilere sunulan hizmetlerde (meselâ konut kiralınmasında) vergileme için talepte bulunma imkâmı yoktur.

#### 4. Matrah

Matrah, verginin hesaplanmasına esas teşkil edecek olan değerdir.

a. Katma değer vergisi adına rağmen, — ki bu isim Fransızcadan alınmıştır (taxe sur la valeur ajoutée)—, matrah katma değer (valeur ajoutée, value added) (başka bir deyişle yaratılan kıymet veya son işlemin değeri eksi daha önceki işlemlerin değeri) değildir. Matrah toplam fiyattır (Madde 10)<sup>2</sup>.

#### Örnek :

23 Şubat 1970 tarihinde bir mal satılmıştır. Satış bedeli 2 Nisan 1970 gününde ödenecektir.

Vergisiz fiyat	100.— DM
÷ % 11 oranında katma değer vergisi ==	11.— DM
== Satış fiyatı == Vergili fiyat ==	111.— DM

11.— DM tutarındaki verginin 15 Mart 1970'e kadar maliye idaresine bir beyanname ile bildirilmesi gerekir. Eğer tüccar 1970 Şubat ayı içinde  $60 \div 6.60 = 66.60$  DM'lik mal satın almışsa, borçlu olduğu 11.— DM tutarındaki vergiden 6.60 DM tutarını indirebilir ve maliye idaresine 15 Mart 1970'e kadar 4.40 DM ödemesi gerekir : Bunun yerine tüccar 6.60 DM'lik bu tutarı, onu aslında ödemesi gereken tarih olan Mart veya Nisan 1970'te de indirebilir.

Bedel ile kastedilen, bir mal teslimini veya hizmeti elde etmek için, alıcının anlaşmaya göre ödemesi gereken miktardır, yalnız muamele vergisi bunun dışındadır. Yukarıdaki örnekte bedel 100.— DM'lik vergisiz fiyattır. (Fransız katma değer vergisi hukukunda vergi, vergili fiyattan alınır. Yukarıdaki örnekte 111.— DM'tan. Bu matraha göre vergi oranı daha düşük olabilir : 9.9999 veya yuvarlak olarak % 10).

Bedel gayri safi hâsılattır. İş masrafları, bira, tütün, kahve, çay gibi maddeler üzerinden borçlanılmış olan tüketim vergileri indirilemezler (katma değer vergisi hariç, yukarı bak).

2) Aslında sonuçta yine de yaratılan kıymetin (katma değer) vergilenmesi gerçekleşmektedir. Çünkü bir muameleye ait vergiden, daha önceki muamelelere ait vergiler (önceki vergiler) indirilebilmektedir. Bk. aşağıda 8.



Müteşebbisin *üçüncü şahıslardan*, meselâ iktisadî birliklerden elde ettiği *tutarlar* da bedele dahildir (Madde 10, Fıkra 1, Cümle 3).

Madde 10, Fıkra 1, Cümle 4'te tanımlanan devredilen kalemler bedele dahil değildir.

#### Örnek :

Müvekkili için bir alacağın ödenmesini dâva eden bir avukat bu alacak tutarını davalıdan bir hesap belgesi üzerinde gösterilmiş olarak elde eder. Bu tutar avukat için kesin bir gelir değildir, sadece devredilecek bir kalemdir ve avukatın ücretine dahil değildir. Avukatın elde edeceği bedel alacağı avukatlık ücretidir.

Maliye idaresi, geçmiş takvim yılı içindeki toplam muamele tutarı 250.000 DM'ı aşmamış olan veya deiter tutma ve usulüne göre hesapları kapama yükümlülüğünden muaf olan bir müteşebbisin, talebi üzerine, vergiyi tahsil edilmiş bedel üzerinden hesaplamasına izin verebilir (Madde 20). Biz müteşebbis bu izni elde ettiği takdirde, yukarıdaki örneği alırsak, malın satış bedelini 2 Nisan 1970'te almışsa, vergiyi 15 Mayıs 1970'e kadar öder.

b. Öz tüketimde (yukarıda 1 - b'ye bak) bir bedel söz konusu değildir. Dolayısıyla matrah şu olur : (Madde 10, Fıkra 5).

aa) İşletmeden eşya çekme durumunda (Madde 1, Fıkra 1, No. 2 a), bu çeğişte gelir vergisi hukuku hükümlerine göre, kısmî değerın takdir delimesi söz konusu ise, kısmî değer; bunun dışımda normal değer,

bb) İşletmeye dahil malların özel işler için kullanılmasında (Madde 1, Fıkra 1, No. 2 b) bu kullanıma isabet eden masraflar;

cc) Temsil masrafları durumunda (Madde 1, Fıkra 1, No. 2 c) bu masraflar.

Öz tüketimde de katma değer vergisi matraha dahil değildir.

c. İthalâtta matrah gümrük değeridir (Madde 11).

#### 5. Vergi Oranları

Sadece iki vergi oranı vardır : % 11 ve % 5.5 (Madde 12). % 5.5'lük indirimli vergi oranına şunlar tâbidir : Belirli hizmetler (örneğin, serbest meslek sahiplerinin, radyo istasyonlarının hizmetleri, film gösterileri, yâkının mesafeli insan ulaştırması); gıda maddelerinin satışı, öz tüketimi ve

ithalâtı (istiridyeye, istakoz, havyar, sümüklü böcek ve küçük otellerde verilen yemekler hariç), süt, sütlü meşrubat ve su (maden suyu hariç); tarım ve orman ürünleri; kitap, gazete, dergi, nota; insanlar için ortopedik teçhizat; sanat eserlerinin ve kolleksiyon eşyalarının teslimatı, öz tüketimi ve ithalâtı.

Bunun dışındaki bütün muameleler, özellikle mahallinde tüketilmek üzere satılan yemek ve içkiler, otel ve pansiyonlarda kalış ve alkollü içkiler % 11'lik vergi oranına tâbidir.

#### 6. Vergi Borcunun Doğuşu

Bu konu Madde 13'te düzenlenmiştir.

*Vergi borcu* her tek muamele için ayrı olarak doğmaz, bilâkis *bildirim süresinin dolması* ile doğar. Bildirim süresi takvim ayıdır veya bir önceki takvim yılı için vergi borcu 1200 DM'den az olmuşsa, çeyrek takvim yılıdır (Madde 18, Fıkra 2).

a. Tahakkuk etmiş bedele göre yapılan vergilemede — ki kural budur —, vergi borcu, *mal teslimatının ve diğer hizmetlerin gerçekleştirildiği* bildirim süresinin dolmasıyla doğar. Kısmî hizmetler için de durum budur (Madde 13, Fıkra 1, No. 1 a). Vergi borcunun doğuşu bedelin tahsil edildiği zaman noktasına bağlı değildir. Yukarıda 4'teki örneğe bak.

Vergi borcunun süresi Madde 18, Fıkra 2'de düzenlenmiştir .Bk. aşağıda 9.

b. *Tahsil edilmiş bedele* göre yapılan vergilemede (Madde 20), vergi borcu, *bedellerin tahsil edilmiş olduğu* bildirim süresinin dolmasıyla doğar (Madde 13, Fıkra 1, No. 1 b).

c. *Öz tüketimde* vergi borcu, müteşebbisin işletmeden işletme dışı amaçlar için mal çektiği veya kullandığı veya temsil masrafları yaptığı bildirim süresinin dolmasıyla doğar (Madde 13, Fıkra 1, No. 2).

d. *İthalât muamele vergisinde* vergi borcunun doğuşu gümrük hukukuna göredir (Madde 13, Fıkra 3; Madde 21, Fıkra 2).

#### 7. Hesapların Açıklanması

Bir müteşebbis diğer bir müteşebbisin teşebbüsü için iş gördüğünde bu kişinin talebi üzerine, verginin açık olarak gösterilmiş olduğu hesaplar sunmakla yükümlüdür (Madde 14). Vergi tutarının net fiyatla birlikte hesaplarda açıkça gösterilmesiyle diğer müteşebbis için önceki ver-

gilerin indirimi imkânı yaratılmakta (Madde 15) ve verginin diğer müteşebbise aktarılması kolaylaşmaktadır. Fakat bu, nihai tüketicilere (ki bunlara kamu hukuku kuruluşlarının hâkimiyet alanı da dahildir) yapılan satışlar için artık geçerli değildir. Bunlarda önceki vergilerin indirilmesi imkânı artık yoktur. Bunlar vergi taşıyıcısıdır. Nihai tüketicie yapılan satışlarda, katma değer vergisini hesaplarda açıkça gösterip göstermeme müteşebbislerin tercihine bırakılmıştır. Ferakende t.carete kayıt yükümlülüğü hakkındaki (vergi ile ilgili olmayan) hükümlere göre medenî hukuktaki anlamıyla bütün satış fiyatı (net fiyat artı katma değer vergisi) vitrinlerde gösterilmelidir.

Madde 14, Fıkra 1 hesapların ihtiva etmesi gereken beyanları saymaktadır.

Bir mal teslimi veya diğer bir hizmete ait bir beyanda, müteşebbis, UStG 1967'te göre bu muamele için borçlu olduğundan daha büyük bir vergi tutarı göstermişse, o zaman müteşebbis bu fazla vergi miktarını da borçlanmış olur. Bununla beraber, vergi tutarını sözleşmeli karşı tarafa düzelterek bildirilebilir (Madde 14, Fıkra 2).

Bir mal tesliminde veya hizmet arzında bulunmadığı halde veya vergiyi hesaplarda ayrı olarak gösterme hakkına sahip olmadığı halde, bir hesapta ayrı olarak bir vergi tutarı gösteren kişi, müteşebbis olmasa dahi, bu tutarı borçlanmış sayılır (Madde 14, Fıkra 3).

### 8. Önceki Vergilerin İndirilmesi

Önceki vergilerin indirilmesiyle, yâni bir teşebbüs için alınmış veya ithal edilmiş mallar veya sağlanmış hizmetler üzerinde yüklü bulunan katma değer vergisinin müteşebbisin kendi vergi borcundan indirilmesiyle, verginin kümülasyonu önlenmiş olur (Madde 15). Bu durumda dikey olarak temerküz etmiş olan teşebbüsler vergi yönünden esas olarak herhangi bir avantaja sahip değildirler. Her mal her üretim ve ticaret safhasında kesin olarak kendisini için geçerli olan vergi oranı kadar vergi yüklenmektedir. Dolayısıyla sınırlarda tam bir denkleştirme mümkün olmaktadır.

Yatırım mallarının tedariki ile ilgili olarak 1972 yılı sonuna kadar bir istisnaî hüküm geçerli olacaktır. Bunun nedeni (1967 yılı sonunda firmaların hesaplarına geçmiş durumda olan) eski yatırımlar üzerindeki kümülâtif muamele vergisi yükünün giderilmiş olmasıdır. (Madde 28'e göre vergi yükünün büyük ölçüde giderilmesine teşebbüs edilen eski mal stokları ile ilgili durumun aksine). Bk. aşağıda 14.

Madde 15'e göre :

“Yurtiçinde veya gümrüğe tâbi olmayan bir sahada mal tesliminde veya hizmet arzında bulunan veya yeri, ya da işletmesi bu alanlarda bulunan bir müteşebbis aşağıdaki önceden ödenmiş vergi tutarlarını indirebilir :

1. Kendi teşebbüsü için yapılmış olan mal teslimlerine veya hizmet arzlara ait ve diğer müteşebbisler tarafından hesaplarda ayrı olarak gösterilen vergi;

2. Teşebbüsü için ithal edilmiş olan mallar için ödenmiş ithalat muamele vergisi.”

Bir müteşebbis vergiden istisna edilmiş muameleler yürüttüğü takdirde, ona önceki vergilerin indirilmesi hakkı esas olarak tanınmaz (Madde 15, Fıkra 2). Bunun sadece geniş anlamda ihracat ile ilgili bir istisna vardır (Madde 15, Fıkra 2, son cümle; Madde 4, No. 1-4). (Bundan önce de olduğu gibi) vergiden istisna edilmiş olan ihracatta tanınmış olan önceki vergilerin indirilmesi imkanı sayesinde, ihracat malları üzerindeki muamele vergisi yuku mümkünse tamamen giderilmiştir.

Bir müteşebbis hem vergiye tâbi olan muameleler, hem de vergiden istisna edilmiş ve önceki vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muameleler (Madde 4, No. 6-26) yürütmekte ise, o zaman önceki vergiler indirilebilir (indirme elverişli) ve indirilemez (indirime elverişsiz) şeklinde iki bölüme ayrılmalıdır. Bunun için birçok metod öngörümüştür (Madde 15, Fıkra 3-6).

1. *Metod* : Önceden ödenmiş vergi tutarları, önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muamelelerin bütün muamelelere olan oranına göre, indirilemez ve indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarları şeklinde ayrılabilir (Madde 15, Fıkra 3).

**Örnek :**

a) vergiye tâbi teslimat	160 000 DM
b) vergiden istisna edilmiş ihracat	110 000 DM
c) vergiden istisna edilmiş kiralamalar	30 000 DM
	<hr/>
Muameleler toplamı	300 000 DM

Önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi hakkına sahip olmayan muamelelerin payı (c) : 30 000 DM = 1/10.

Önceden ödenmiş vergilerin toplam tutarı 20 000 DM ise, sadece  $9/10 = 18 000$  DM indirilebilir (indirimden yararlanabilir).

Bu metoda "*Muamele Kistasına Göre Ayırım*" (Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel) denmektedir. Bu metod, önceden ödenmiş vergi tutarlarının iktisadi açıdan tamamen veya kısmen ait oldukları muamelelere gerçekten uygun olarak bölünmemeleri sonucunu verebilir.

**Örnek :**

Gıda maddeleri satıcısı	
vergiye tâbi gıda maddeleri satışı	90 000 DM
vergiden istisna edilmiş konut kiralama	10 000 DM
	<hr/>
Toplam muamele	100 000 DM
önceki muameleler (sadece gıda maddeleri alımı)	60 000 DM

Muamele kıstasına göre 60 000'in  $1/10^{\text{u}} = 6 000$  DM indirim elverişli değildir. Önceki muamelelerin (satın almaların) hepsi gıda maddelerine ait olduğundan ve bunlar 90 000 DM tutarındaki vergiye tâbi muamelelerin içine girmiş olduğundan, böyle bir sonuç âdil değildir.

Maliye idaresi bu gibi yanlış sonuçları önlemek için, müteşebbisin talebi üzerine, aşağıda gösterilen geliştirilmiş metodlardan birinin kullanılmasına izin verebilir.

2. Metod : Müteşebbis sadece, önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muameleler ile taşıyan muamelelerden hangisine ait olduklarını kesin olarak kabul edilemeyecek olan önceden ödenmiş vergi tutarlarını muamelelerin oranına göre ayırır (Madde 15, Fıkra 4, No. 1).

**Örnek :**

Vergiye tâbi mal teslimi	480 000 DM
Vergiden istisna edilmiş arazi satışı	20 000 DM
	<hr/>
Toplam muamele	500 000 DM
Önceden ödenmiş vergiler toplamı	30 000 DM

Kesinlikle vergiye tâbi muamelelere (480 000) ait olduğu kabul edilecek olan önceden ödenmiş vergi 28 000, kesinlikle vergiden istisna edilmiş muamelelere (20 000 DM) ait olduğu kabul edilecek olan önceden ödenmiş vergi 200 DM, dolayısıyla hangi tarafa ait olduğu kesinlikle

belli olmayan önceden ödenmiş vergi 1 800 DM. Bu verginin, muamelelerin oranına göre (480 000 : 20 000) % 96 = 1 728 DM'ı indirilebilir. Sonuç olarak indirimle elverişli önceden ödenmiş vergiler toplamı  $28\ 000 \div 1\ 728 = 29\ 728$  DM olmaktadır. Böylece sonuçta şu vergi hesabı ortaya çıkmaktadır :

480 000 DM'nin % 11'i	= 52 830 DM
29 728	= 29 728 DM
Maliye idaresine ödenecek miktar	<u>23 072 DM</u>

3. *Metod* : Bütün önceden ödenmiş vergiler muamelelerin oranına göre değil de, bu tutarların önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânını taşımayan muameleler ile geri kalan muamelelere kısmen veya tamamen ait kabul edilmişlerine göre dağıtılırlar (Madde 15, Fıkra 4, No. 2).

3. Metotta elverişli dayanak noktası olarak işletmenin maliyet hesaplarından, harcama ve gelir hesaplarından yararlanılabilir. Kesinlikle bir tarafa ait oldukları kabul edilemeyen önceden ödenmiş vergi tutarları taksire göre dağıtılabilirler.

#### Örnek :

Bundan önceki örnekte belirli bir tarafa ait oldukları kesin olmayan önceden ödenmiş vergi tutarı 1 800 DM idi. Bunun vergiden istisna edilmiş muameleye isabet eden bölümü tahmini olarak 30 DM'dir. Bu durumda indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarı  $28\ 000 \div 1\ 770 = 29\ 770$  DM olmaktadır.

Muamele kıstasına göre (1. metod) yapılan ayırım haksız vergi avantajlarına yol açarsa, *maliye idaresi* müteşebbisin önceden ödenmiş vergi tutarlarını 2. veya 3. metoda göre bölmesini *talep edebilir* (Madde 15, Fıkra 5).

### 9. Teknik Hükümler

#### a. Tarh süresi ve tek tek vergileme

Mal teslimi, hizmet arzı ve öz tüketime ait verginin hesaplanmasında, müteşebbisin bir takvim yılı içinde yapmış olduğu muamelelerin toplamından hareket etmek gerekir (Madde 16, Fıkra 1). Takvim yılı tarh süresi adı verilen dönemdir<sup>3</sup>. Hesaplanan vergiden, tarh süresi içine isa-

3) Aylık veya çeyrek yıllık geçici peşin ödemeler hakkında BK. aşağıda C.

bet eden ve Madde 15'e göre indirilme imkânına sahip önceden ödenmiş vergi tutarları indirilir. İthalât muamele vergisi, içinde ödenmiş olduğu tarh süresine ait vergiden indirilmelidir (Madde 16, Fıkra).

Yukarıda belirtilen "bölüm bölüm vergileme" (Abschnittbesteuerung) dışında "tek tek vergileme" de (Einzelbesteuerung) uygulanabilir, yani yurt dışındaki nakliyecilerin yürüttüğü belirli insan ulaştırmasında her bir muamelenin tek olarak vergiye tabi kılınması (Madde 16, Fıkra 5) ve ithalât muamele vergisinde (Madde 16, Fıkra 7) olduğu gibi.

### *b. Matrahın değişmesi*

Vergiye tâbi mal tesliminde veya hizmet arzındaki matrah (Bedel - Madde 10, Fıkra 1) veya öz tüketimdeki matrah (değer veya maliyet, Madde 10, Fıkra 5) değiştiği takdirde,

aa) Bu muameleyi yürütmüş olan müteşebbisin bu muamele dolayısıyla borçlanmış olduğu vergi tutarını ve

bb) Muamelenin karşı tarafı olmuş olan müteşebbisin de, bu muamele dolayısıyla talep edilmiş olan önceden ödenmiş vergilerin indirimini bildirmeleri gerekir. Düzeltmelerin, bedeldeki değişikliğin doğduğu tarh dönem için ele alınmaları gerekir (Madde 17, Fıkra 1).

Bu hükümler tabii olarak vergiye tâbi bir mal teslimine veya diğer bir hizmet arzına ait tahakkuk etmiş bedel kazanılmaz hale geldiği takdirde de geçerlidir. Bu bedel daha sonradan tahsil edilirse, vergi tutarının ve önceden ödenmiş vergilerin indiriminin yeniden bildirmeleri gerekir (Madde 17, Fıkra 2). Önceki vergi olarak indirilmiş olan ithalât muamele vergisinin azaltılması, silinmesi veya geri ödenmesi hallerinde de müteşebbisin önceki vergilerin indirimi işlemini bu duruma uygun olarak düzeltmesi gerekir (Madde 17, Fıkra 3).

### *c. Önceden bildirim, peşin ödeme ve tarh*

#### *aa) Önceden bildirim ve peşin ödeme*

Tek tek vergileme (Einzelbesteuerung) (bk. yukarıda a, son paragraf) geçerli olmadığı takdirde, müteşebbisin her takvim ayının dolmasını izleyen 15 gün içinde (bu önceden bildirim süresidir) federal maliye bakanlığınca tesbit edilmiş bulunan örneğe göre bir önceden bildirimde bulunması ve bu bildirimde önceden bildirim süresine ait vergiyi — peşin ödemeyi — bizzat hesaplayarak göstermesi gerekir. Madde 16, Fık-

ra 1 (bk. yukarıda a) ile Madde 17 (bk. yukarıda b) de aynı şekilde uygulanacaktır. Müteşebbisin peşin ödemeyi de aynı zamanda yapması gerekir. Önceden bildirimde müteşebbis lehine bir fazla ortaya çıkarsa, bu fazla bir sonraki önceden bildirim dönemine aktarılır. 1000 DM'ı aşan bir fazlalığın talep üzerine geri ödenmesi gerekir (Madde 18, Fıkra 2, Cümle 1 - 5).

Geçmiş takvim yılına ait vergi borcu 1 200 DM'den daha az olmuşsa, o zaman önceden bildirim dönemi çeyrek takvim yılıdır (Madde 18, Fıkra 2, Cümle 6).

#### *bb) Tarh*

Takvim yılının dolmasından sonra müteşebbise vergi tarh edilir. Müteşebbisin, takvim yılının dolmasından sonra federal maliye bakanlığınca tesbit edilmiş olan örneğe uygun bir vergi beyannamesi vermesi ve bunda vergisini Madde 16 ve 17'ye göre bizzat hesaplayıp göstermesi gerekir. Maliye idaresi de müteşebbise bir vergi tebliği sunar. Müteşebbis, verginin vergi beyannamesinden farklı olarak tesbit edilmeyeceği faraziyesiyle vergi tebliğini almaktan vazgeçebilir ve bu durumda tebliğ verilmez (Madde 18, Fıkra 1).

Müteşebbisin tarh dönemi için hesapladığı vergi veya maliye idaresinin vergi tebliğinde tesbit etmiş olduğu vergi, aylık veya çeyrek yıllık peşin ödemelerin toplamını aşarsa, aradaki farkın vergi beyannamesinin verilmesinden veya vergi tebliğinin yapılmasından sonraki bir ay içinde ödenmesi gerekir. Tarh sonucunda müteşebbis lehine bir fazla ortaya çıkarsa, bu ona geri ödenir (Madde 18, Fıkra 4).

#### *10. Kayıt Yükümlülüğü*

Müteşebbis, verginin ve verginin hesaplanmasındaki esas noktaların tesbiti için gerekli kayıtları (Madde 22) tutmakla yükümlüdür. Madde 22, Fıkra 2'ye göre kayıtlardan şunlar anlaşılabilir :

(1.) Müteşebbis tarafından gerçekleştirilen mal teslimlerinde ve diğer hizmetlerde tahakkuk etmiş bedel; bu bedelin vergiye tâbi muamelelere ve vergiden istisna edilmiş muamelelere nasıl bölündüğü (vergiye tâbi muamelelerde vergi oranına göre ayrılmış olarak),

(2.) Öz tüketime ait matrahlar,

(3.) Müteşebbise teşebbüsü için yapılmış olan vergiye tâbi mal teslimleri ile hizmetlerin bedelleri ve bu muamelelere isabet eden vergi,



(4.) Miktarlarına göre ithal edilmiş mallar, bunlara ait matrah (Madde 11) ve ithalât için ödenmiş veya ödemenin ertelenmesi halinde ödenecek ithalât muamele vergisi.

Madde 15, Fıkra 4'teki durumlarda, müteşebbisin kayıtlarından, önceden ödenmiş vergi tutarlarından hangilerinin Madde 15, Fıkra 2'ye göre önceki vergilerin indirilmesi imkânından yararlanamayacak muamelelere ait kabul edilmeleri gerektiği hususu açıkça ve kolaylıkla kontrol edilecek şekilde çıkarılabilmelidir (Madde 22, Fıkra 3).

## II. Özel hükümler

### a. Küçük müteşebbisler

Geçmiş yıldaki toplam muameleleri vergi ile birlikte 60 000.— DM'ı aşmamış olan küçük müteşebbisler şimdiye kadarki kümülâtif muamele vergisine (vergi oranı % 4) tâbi olmaya devam ederler (Madde 19). Bunlar vergilerini tahsil edilmiş bedele göre öderler.

Önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi imkânı bunlara tanınmamıştır. Bunlar her yıl için vergiden istisna edilmiş 12 000.— DM'lık bir tutarı indirebilirler. Vergi ile birlikte 40 000.— DM'ı aşan toplam muamelelerde indirilecek tutar gittikçe azalır ve 60 000.— DM'da sıfır olur. Küçük müteşebbisler verdikleri hesaplarda açık olarak bir vergi tutarı gösteremezler, ve iş yaptıkları sözleşmeli karşı taraf da önceden ödenmiş vergilerin indirilmesinden yararlanamaz. Küçük müteşebbisler kendilerine katma değer vergisinin uygulanmasını talep edebilirler. Yarattığı kayımet yüksek olan (berberler, çamaşır yıkama yerleri, baka temizleyicileri gibi) meslek sahipleri için şimdiye kadarki hukuka göre vergilendirilmek katma değer vergisi hukukuna göre vergilendirilmekten daha yararlı olacaktır.

### b. Tahsil esasına göre vergileme

1. Geçmiş takvim yılındaki toplam muamelesi 250 000 DM'ı aşmamış olan, veya

2. Alman Vergi Usul Kanunu Madde 161, Fıkra 2'ye göre, defter tutma ve yıllık mevcut sayımlarına dayanarak usulüne göre hesapları kapama yükümlülüğünden muaf tutulmuş olan müteşebbislere, talepleri üzerine,

Maliye idaresi, verginin yapılmış olan muamelelerin tahakkuk etmiş karşılıklarına göre değil de, tahsil edilmiş karşılıklarına (gerçekleşmiş gelirlerle) göre hesap edilmesi için izin verebilir (Madde 20, Fıkra 1).

“Toplam muamele” den anlaşılması gereken şey, Madde 19, Fıkra 3’te düzenlenmiştir.

Defter tutma ve yıllık sayımlara dayanarak hesapları kapama yükümlülüğünden meselâ serbest meslek mensupları (doktorlar, avukatlar, mühendisler v.s.) muaf tutulmuşlardır.

Vergiyi gerçekleştirmiş gelirlere göre hesaplayan müteşebbisler de önceden ödenmiş vergilerin indirimini tahakkuk etmiş gelire göre yapabilirler (Madde 15, Fıkra 1, No. 1).

### c. İthalât muamele vergisi

Katma değer vergisinin bu tipi gümrük hukukuna göre ve gümrük idareleri tarafından gümrükle aynı anda tahsil edilir (Madde 21).

### d. Ortalama oranlara göre vergileme

Federal maliye bakanı kolaylık sağlamak amacıyla, Madde 23’te verilen yetkiye dayanarak, defter tutmak ve yapılacak sayımlara göre yıl sonu kapanış kayıtları yapmakla yükümlü tutulmamış olan (Alman Vergi Usul Kanunu, Madde 160, Fıkra 1; Madde 161, Fıkra 1, No. 1) müteşebbis grupları için, Madde 15’e göre indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarlarının tamamı veya bir bölümü için ortalama oranlar tesbit etmiştir. Bu düzenleme 85 iş dalını ve serbest meslek kolunu kapsamaktadır: meselâ fırınlar, marangozluk işleri, alçıdan kabartma işleri, inşaat işleri, çeşitli perakende ticaret dalları, gazeteciler, yazarlar yüksek okul hocaları avukatlar ve noterler, kamyonla emtia nakli, çamaşırhaneler, baca temizleyicileri.

### Örnek :

#### 1. Fırın

Muamele	<u>100 000 DM</u>
% 5.5 vergi	5 500 DM
Madde 15’e göre indirilebilir bütün önceden ödenmiş vergi miktarları yerine muamele tutarının (ortalama oran olarak) % 3.9’u =	<u>— 3 900 DM</u>
Maliye idaresine ödenecek olan	<u>1 600 DM</u>

## 2. Dekoratör

Muamele	<u>100 000 DM</u>
% 11 vergi	11 000 DM
Defter kayıtlarına göre döşeme kumaşı alımı 50 000 DM + 5 500 DM vergi	-- 5 500 DM
Önceden ödenmiş diğer vergiler yerine muamele tutarının % 0.7'si	<u>— 700 DM</u>
Maliye idaresine ödenecek olan	4 800 DM

## e. Tarım ve orman işletmeleri için ortalama oranlar

## aa) 1.1.1970'ten önceki hukukî durum

Belirli iş kollarında ve serbest meslek dallarında sadece indirilebilir önceden ödenmiş vergi tutarları tamamen veya kısmen götürü olarak tesbit edilirken ve diğer yandan muamele tutarlarının kesin olarak kaydedilmeleri gerekirken tarım ve orman işletmeleri için hem muameleler, hem de indirilebilir önceden ödenmiş vergiler kanunla götürü olarak tesbit edilmiştir. Madde 24, bir tarım ve orman işletmesi çerçevesine dahil muamelelerin vergilerini aşağıdaki şekilde tesbit etmektedir.

— Orman ürünlerinin teslimi ve öz tüketimi için (testere işi ürünleri hariç) matrahın (satış bedelinin) % 3'ü,

— diğer muameleler için matrahın (satış bedelinin) % 5'i.

Bu muamelelere ait oldukları kabul edilecek olan önceden ödenmiş vergi tutarları da aynı seviyede tesbit edilecektir. Başka bir deyişle, borçlanan vergilerle indirilebilir önceden ödenmiş vergiler karşılıklı olarak birbirlerini götürecekler ve tarım ve orman işletmelerinin maliye idaresine ödemede bulunmasına ihtiyaç kalmıyacaktır. Tarım ve orman işletmeleri hesaplarında % 3 veya % 5 seviyesindeki vergiyi açıkça gösterebilirler. Tarım ve orman işletmeleri kendilerine 1967 Muamele Vergisi Kanunu (UStG 1967) hükümlerinin tam olarak uygulanmasını talep edebilirler. Bu yola, herhalde, yüksek tutarda vergiden istisna edilmiş ihracatta bulunuyorlarsa ya da başka sebepler dolayısıyla önceden ödenmiş vergileri bizzat borçlandıkları vergileri aşarsa, başvuracaklardır.

Tarım ve orman işletmeleri eğer, % 11 vergi oranına tâbi olan şarap, şıra, meyva suyu, maden suyu ve benzeri meşrubatı satarlarsa, o zaman bu satışlar için vergi idaresine satış bedelinin % 6'sı kadar bir ilâve vergi ödemek durumundadırlar.

## bb) 1.1.1970'ten sonraki hukukî durum

Tarımın Alman markının değerinin yükseltilmesi dolayısıyla maruz kaldığı kayıplar, kısmen direkt nakdî yardımlarla, kısmen de muamele vergisinde tanınacak kolaylıklarla telâfi edilecektir. Sözü edilen kolaylık şudur : Alman markının değerinin yükseltilmesinin tarım sahasındaki sonuçlarının telâfisi hakkındaki 23.12.1969 tarihli kanuna (kısaltılışı : AufWAG) (Resmî Gazete I, Sayfa 2381) göre, 1.1.1970'ten itibaren bütün tarım ve orman işletmeleri belirli muamelelerde bir indirim tutarından yararlanacaklardır. Bu indirim tutarını da, maliye idaresine ödemeleri gereken muamele vergisi tutarından indirebilirler ve kendi ihtiyaçları için kullanabilirler.

1967 Muamele Vergisi Kanununun (UStG 1967) genel hükümlerinin uygulanmasını tercih ve talep eden (yani Madde 24'e tâbi olmayan — yukarıda aa'ya bakınız), tarım ve orman işletmeleri sahipleri için kanunun hükümleri değişikliğe uğramamıştır; fakat Madde 24, aşağıdaki özet tablodan da görüleceği gibi, AufWAG dolayısıyla önemli değişikliklere uğramıştır.

Muamele	Vergi oranı %	Ödenmiş vergiler için götürü oran %	İndirim %	Maliye idaresine ödenecek olan %
1. Orman ürünleri testere işi ürünler hariç)	3	3	0	0
2. Belirli testere işi ürünler (UStG — Ek 1) ve diğer hizmetler, meselâ taşıma hizmetleri	5	5	0	0
3. Diğer testere işi ürünler (UStG'de Ek 1'de ele alınmamış olanlar)	11	5	0	6
4. 3'teki muamelelerin yurt dışında ya da ihracatta yapılması	5	5	0	0
5. Alkollü sıvı ve içkiler (UStG'de Ek 1'de (UStG'de Ek 1'de olmayanlar)	11	5	3	3
6. 5'teki muamelelerin yurt dışında ya da ihracatta yapılması	8	5	3	0
7. Bütün diğer muameleler (en önemli tarımsal ürünleri kapsamaktadır)	8	5	3	0

12. *Eski stoklar üzerindeki vergi yükünün giderilmesi (31.12. 1967'deki Durum)*

Katma değer vergisi sistemine geçilmesiyle, hâlâ eski brüt muamele vergisinin yükünü taşıyan mallar, sadece yeni vergiye tâbi olan bazı mallarla rekabete girmişlerdir. Her iki mal çeşidi için de nihâî tüketicie yapılan satışta katma değer vergisi doğmaktadır. Daha geniş bir rekabet eşitliği sağlamak ve eski stokların iki defa vergilendirilmesi dolayısıyla doğabilecek bir fiyat artışı tehlikesini önlemek için, parlamento eski stoklar üzerindeki brüt muamele vergisi yükünün yaklaşık olarak % 85 oranında giderilmesini kararlaştırmıştır. Bu düzenleme Madde 28'de mevcuttur.

13. *Uzun dönemli sözleşmelerin değiştirilmesi*

Madde 29, Fıkra 1 şu hükmü getirmektedir :

“Bir hizmet 1 Ekim 1967'den önce imzalanmış olan bir sözleşmeye dayanmaktaysa, o zaman, bu kanunun hükümleri dolayısıyla hizmet üzerindeki muamele vergisi yükünün önemli ölçüde yükselmesi veya azalması halinde, sözleşmenin taraflarından biri diğerinden uygun bir telâfi talep edebilir.”

Sözleşmenin tarafları başka bir şekilde anlaşmaya varmışlarsa, bu hüküm geçerli değildir. Anlaşmazlık halinde karar medenî hukuk mahkemelerine aittir.

14. *Yatırımların vergilendirilmesi*

Madde 28'e göre vergi yükünün geniş ölçüde giderilmesinin kabul edildiği (yukarda 12'ye bakınız) eski stoklarla ilgili durumun aksine, katma değer vergisine geçişte mevcut eski yatırımların üzerindeki kümülatif muamele vergisi yükü giderilmemiştir. Bu sebeple 5 yıllık bir geçiş dönemi için, 31.12.1967'den sonra tedarik edilmiş olan yatırım mallarına ön vergi indirimi kısmen tanınmamıştır. Bu amaca ulaşmak için, müteşebbisin bütün satın alımlarında (ister tamamlanmış yatırım malları olsun, ister yatırım mallarının imali için gerekli maddeler olsun) ilk olarak önceden ödenmiş vergilerin tümünün indirilmesi imkânı tanınacak (Madde 15) ve daha sonra bu yatırım malının tesis mevcutlarına ilâve şeklinde kullanılması öz kullanım olarak vergilendirilecektir (Madde 30). 1968 ilâ 1972 yılları arasında tedarik edilmiş olan yatırım mallarına Madde 30'daki düzenlemeye göre aşağıdaki kadar vergi yüklenmiş olacaktır:

1968'de temin edilmiş yatırım malları üzerindeki vergi yükü	% 8	olacaktır.
1969 da " " " " " " " "	% 7	"
1970 de " " " " " " " "	% 6	"
1971'de " " " " " " " "	% 4	"
1972 de " " " " " " " "	% 2	"

Ancak 31 Aralık 1972'den sonra temin edilecek olan yatırım malları için, bunların temin edildikleri anda, önceden ödenmiş vergilerin tümünün indirilmesi imkânı tanınacaktır.

### 15. Vergi alacaklısı; Katma değer vergisinin idaresi

#### a. Vergi alacaklısı

Federal Almanya, eyaletlerden (Bayern, Baden-Württemberg gibi) ve merkezî devletten oluşan bir federal devlettir.

31.12.1969 tarihine kadar katma değer vergisi geliri tamamen federal devlete gitmekteydi. 1.1.1970 tarihinden itibaren katma değer vergisi (aynen gelir vergisi gibi) topluluk vergileri grubuna dahildir. 1970 ve 1971 yılları katma değer vergisi gelirin % 70'i federal devletin, % 30'u da eyaletlerin payıdır. Eyaletlerin payının % 75'i nüfus oranına göre ve geri kalan % 25'i de kanunun öngörmüş olduğu yönteme göre (28.8.1969 tarihli Malî Tevzin Kanunu, Madde 2, Fıkra 2 ilâ 4; Resmî Gazete I, s: 1432) dağıtılacaktır.

#### b. Katma değer vergisinin idaresi

Anayasanın 108'inci maddesine göre katma değer vergisi eyaletlerin malî idareleri tarafından yürütülecektir.

## C. TECRÜBELER

### I. 1967 Muamele Vergisi Kanununun Açıklanması ve Yürürlüğe Girmesi Arasındaki Kısa Hazırlık Süresi

Geçiş dönemi (1967 Haziran ile Aralık arasındaki 7 ay) oldukça kısa idi. Gerçi reform konusu önceden kamu oyunda ayrıntılı olarak aydınlatılmıştı. Yeni hukukî esaslara geçişin idarî problemleri gerek piyasa gerek idare tarafından memnuluk verici bir şekilde çözülmüştür. Bu başarı, ekonomideki kuruluşlarda seminerler ve genelgeler şeklinde yürü-

tülen yoğun aydınlatma çalışmaları seviyesinde ortaya çıkmıştır. İdare bu amaçla piyasa için özel bir katma değer vergisi alfabeti yayınlamıştır. Ayrıca bugüne kadar yedi uygulama kararnamesi ile yüzün çok üstünde tamim yayınlanmıştır, bunlarda kanunun uygulanışı hakkında ayrıntılı olarak yol gösterilmektedir. Katma değer vergisi konusu bugün artık Alman kamu oyunu hiç tedirgin etmemektedir.

1968 yılı ilkbaharında bir yüksek mali direktörlük (Oberfinanzdirektion) bölgesinde 173 işletmede uygulanan bir sondaj araştırması ilginç sonuçlar vermiştir. Bu sonuçlara göre, yeni vergi sistemi hakkında müteşebbislerin % 96'sı yeter derecede ve sadece % 4'ü yetersiz derecede aydınlatılmışlardı. Karşılaşılan durumların % 96'sında yeni vergi için muhasebe tekniği açısından gerekli hazırlıklar yerine getirilmişti. Araştırmaya giren müteşebbislerin yaklaşık olarak % 84'ü hesap tarzlarını yeni hukukî esaslara göre ayarlamışlardı. 1968 Mart ayı sonunda sadece % 7 henüz eski hesap tarzını değiştirmemişti. Eski stoklar üzerindeki vergi yükünün giderilmesi çalışmaları da müteşebbislerin % 97'si tarafından yerine getirilmişti. Araştırmaya giren örneklerin % 94'ünde, 1 Ocak 1968'den sonraki süreye ait muamele vergisi peşin ödemelerinin isabetli tahmini için muhasebe tekniği açısından gerekli olan şartlar yerine getirilmişti.

"Industrie und Handels-Kurier der Deutsch-Niederländischen Handels-Kammer" dergisinde (Cilt 18, Sayı 12, Sayfa 8, Aralık 1968) vergi danışmanı Reinhold Geist şöyle yazıyordu: "Muamele vergisi reformu Federal Almanya'da hemen hemen hiç sıkıntısız gerçekleşmiştir."

Alman Maliye Bakanlığı, Federal Parlatentonun 19 Şubat 1970 günündeki görüşmesinde şu açıklamayı yapmıştır:

"Katma değer vergisinin iki yılı aşan uygulaması, muamele vergisi reformuna bağlanan ümitlerin gerçekleştiğini göstermiştir. Vergi geliri de, böyle bir sistem değişikliğinin zorunlu olarak yaratacağı tahmin risklerine rağmen, konjonktürel duruma göre tahminlere uygun bir gelişme göstermiştir. Vergi tekniği açısından hem ekonomi, hem de idare sistem değişikliği dolayısıyla özel taleplerle karşı karşıya idiler. Fakat bu durum reform çalışmasının derin etkileri dolayısıyla kaçınılmazdı ve daha en baştan tahmin edilmişti. Şüphesiz kanunun hâlâ bazı noktalarda düzeltilmesi mümkündür. Bu düzeltme, şimdiye kadar edinilen tecrübelerin değerlendirilmesi sonunda, şimdiki tahminlere göre bu yıl içinde parlamentoya sunulması gereken bir kanun değişikliği ile gerçekleşecektir.

## II. Fiyatlar Üzerindeki Etkiler

Geçiş döneminin çok kısa (7 ay) olmasının sebebi, fiyat politikasıyla ilgili nedenlerle 1 Ocak 1968 tarihinde yeni vergiye geçme gerekliliği idi. Geçişin fiyat politikası açısından yarattığı risk olağanüstü derecede yüksekti. Esaslı şekilde farklı bir vergi sistemine geçiş olayı, yaklaşık olarak 25 milyar DM'lik bir vergi gelirin dağılımını değiştiriyordu. Dolayısıyla ekonomide fiyat ve maliyet strüktürlerinde ister istemez derin bir değişim doğuyordu. 1 Ocak 1968'in geçiş tarihi olarak seçilmesi, bugün de genellikle kabul edildiği gibi, doğru bir politik karardır. 1967'den 1968'e geçerken mevcut konjonktür durumu müteşebbisleri, fiyatlar üzerindeki eski muamele vergisi yükünü tamamen veya geniş ölçüde gidermeye ve yeni vergiyi bu şekilde düzeltilmiş olan fiyatlar üzerindeki hesaplamaya itiyordu. Müteşebbislerin bu davranışı, eski stoklar, yani 31 Aralık 1967 tarihinde ekonomide mevcut stoklar üzerindeki vergi yükünün gayet cömert şekilde giderilmesi imkânı ile daha da kolaylaştırılmıştır. Bunlara ek olarak, devlet, basın, radyo ve televizyon tarafından yürütülen kamu oyununun aydınlatılması çabalarının sonucu olarak tüketiciler 1968 yılı başında, özellikle otellerde ve benzeri hizmetlerde karşılaşılan haksız fiyat artışlarına karşı çok kesin şekilde tepki göstermişlerdir. Bu şartlar tüketici fiyatları indeksinin beklenmedik derecede istikrarlı kalması sonucunu yaratmıştır. İktisat Bakanlığının bulgularına göre orta tabakadaki bir tüketici grubunun geçinme indeksi Aralık 1967 ile Mart 1968 tarihleri arasında yaklaşık olarak sadece % 1.3 yükselmiştir. Bu artış oranı içinde de yaklaşık olarak % 0.6 kesinlikle katma değer vergisine geçiş dışındaki nedenlerin sonucudur. Katma değer vergisinin etkilemediği bu fiyat artışları kiralarda ve mevsim dolayısıyla yiyecek maddelerinde ortaya çıkmıştır. Geri kalan % 0.7'lik fiyat artışının ne kadarının vergi sisteminin değiştirilmesi dolayısıyla ortaya çıktığını kesin olarak tesbit etmek mümkün değildir.

27 Eylül 1968 tarihinde Stuttgarter Zeitung "Fiyatlar üzerinde hemen hemen etkisiz" başlığı altında şöyle yazmaktaydı: "Korkulan fiyat artışları gerçekleşmemiştir. Bu yılın ilk sekiz ayında fiyatlar toplam olarak sadece % 1 yükselmiştir. Bu artış geçmiş yılların ilgili oranlarıyla karşılaştırılırsa olağanüstü derecede düşüktür... 1 Temmuz'da vergi oranının % 10'dan 11'e çıkartılması dahi fiyatlar üzerinde etki yapmamıştır."



**III. Vergi Gelirindeki Gelişme**

Tablo 1966 ilâ 1969 yıllarında vergi gelirinin gelişimini göstermektedir:

Vergi Gelirleri (Milyon (DM	(1966 (1)	1967 (1)	1968 (2)	1969 (2) (3)
Federal Devlet	62 253.6	63 117.2	66 180.1	81 414.5
Eyaletler	34 866.8	36 177.1	39 403.6	46 684.4
Federal Devlet ve Eyaletler	97 120.4	99 294.3	105 583.7	128 098.9

- 1) Kümülatif muamele vergisi
- 2) Katma değer vergisi
- 3) Geçici vergiler



## LES ASPECTS JURIDIQUES DE LA COOPERATION TRANSNATIONALE DES ENTREPRISES AU SEIN DE LA COMMUNAUTE

**Hans FICKER**

Administrateur principal au Service  
"Politique d'harmonisation, analyses  
et coordination" à la Commission  
des Communautés Européennes

1. L'institution d'un marché commun requiert pour les entreprises de ce marché des possibilités économiques et juridiques identiques à celles qui existent sur les marchés nationaux ou internes. Dans la perspective de cette exigence générale, j'aimerais aujourd'hui attirer votre attention sur le point le plus important de la coopération des entreprises au sein de la Communauté Européenne. Si ce point ne soulève pas de problèmes particuliers pour un marché national avec une législation nationale, il en soulève par contre beaucoup sur un marché multinational: il s'agit de la fusion des entreprises des différents pays membres au-delà des frontières. Le développement du marché commun pendant les derniers douze ans montre de plus en plus la nécessité d'une nouvelle orientation des entreprises comme conséquence du passage de l'économie nationale à l'économie communautaire. Au lieu des marchés nationaux cloisonnés il faut penser, agir et réagir dans un cadre beaucoup plus large. Ce fait nécessite l'adaptation des entreprises. Cette adaptation ne doit pas suivre les voies traditionnelles, c'est à dire les voies d'une concentration nationale comme ce fut le cas, malheureusement, pendant les dernières années. Ce phénomène de la concentration nationale dans tous nos pays ne devrait être pas considéré comme une réaction nécessaire à la création du marché — au contraire. Un marché commun a besoin des fusions transnationales pour des raisons économiques et politiques.

Parmi les possibilités à donner aux entreprises on doit trouver la liberté de choisir les lieux où l'on veut installer les activités commerciales, la liberté de transférer ces activités d'un endroit dans un autre, et la liberté de fusionner des entreprises, lorsque toutes ces opérations paraissent économiquement désirables. Les instruments pour ces opérations économiques existent bien à l'intérieur de chaque marché national. Ils devraient exister également à l'intérieur d'un marché commun qui enjambe plusieurs frontières nationales.

Le but de ces opérations devrait être l'accroissement de la productivité par l'offre de meilleures chances à l'activité économique. Mais, ces opérations devraient se dérouler sous le contrôle d'une concurrence effective.

2. Sur ce point très important — concentration contrôlée par les règles d'une concurrence effective — le cadre pour la coopération transnationale est donné par le traité de Rome lui-même. D'une part, l'article 220 prévoit la création des règles nécessaires en droit des sociétés pour les fusions transnationales et, avec la prescription de l'article 100, en droit fiscal. D'autre part, les articles 85 et 86 donnent la base pour des règles communes de concurrence. Pour être clair: le but consiste à créer *la possibilité* de restructurer les entreprises par des fusions transnationales. Ces opérations sont, par elles-mêmes, neutres. Pour chaque cas concret on aura à considérer, selon les règles de concurrence, si une fusion transnationale est justifiée ou non. En aucun cas, une fusion transnationale n'est justifiée par le fait seul que la possibilité pour une telle opération est créée par le marché commun lui-même. Pour donner un exemple: au point de vue juridique, la fusion de la FIAT italienne avec la VOLKSWAGEN allemande est la même opération que la fusion d'une société néerlandaise à taille moyenne avec une société belge de la même catégorie. La décision sur la légalité d'une fusion transnationale est prise exclusivement par application des règles de la concurrence.

1. Quelle est la situation juridique en ce que concerne les fusions transnationales? Si je parle de "fusions", je pense à des fusions dans le sens strict de cette notion juridique, c'est à dire fusion de deux ou plusieurs sociétés dans une nouvelle entité juridique, ces sociétés relevant de législation d'Etats différents. Je parlerai plus loin des autres formes de coopérations transnationales entre des entreprises appartenant à différents Etats.

2 Quelle était la situation en 1958 quant le Traité de Rome fut signé?

a) Il n'existait pas de possibilité pour des fusions transnationales, ni en droit de sociétés, ni en droit fiscal des Etats membres. Le problème n'était pas de créer la possibilité d'une fusion entre des sociétés des législations voisines, comme par exemple, aux Etats Unis, la fusion entre une société constituée selon les lois de l'Etat de Pensylvénia et une autre relevant de l'Etat de Ohio. Le problème était celui de la fusion entre une société turque et une société italienne, ou, pour rester dans l'exemple américain, entre une société de l'Etat du Texas et une société mexicaine.

De cette absence d'instruments juridiques adéquats, la première raison est une certaine conception nationaliste du droit des sociétés. On a cru que la création d'une société constituée sous la législation d'un Etat donné n'est justifiée qu'au regard de cette seule législation. En second lieu, on ne considérait pas qu'il y eût nécessité économique pour de semblables opérations.

Examinons les législations des 6 Etats membres des Communautés européennes. En ce qui concerne le droit de sociétés, la possibilité de la fusion par absorption d'une société étrangère par une société nationale existe en France, en Italie, en Belgique et au Luxembourg. La fusion par absorption d'une société française, belge, luxembourgeoise est considérée dans les législations respectives comme un changement de nationalité. Cela n'est possible que si la réciprocité est garantie (ce qui n'est pas le cas) et si — cela est important pour l'Italie où l'absorption d'une société italienne par une société étrangère est admise — tous les actionnaires votent à l'unanimité pour la décision considérée (ce qui est presque impossible à réaliser). Aux Pays-Bas il n'y a pas de réglementation pour la fusion, ni au niveau national, ni au niveau international. En Allemagne, enfin il n'y a pas de législation pour permettre des fusions transnationales. La décision de la Cour Suprême du début de ce siècle qualifiant la décision d'une assemblée générale de transférer le siège d'une société dans un autre pays avec une législation différente (c'était même à l'intérieur de l'Empire) comme une décision de dissolution avec liquidation doit encore être considérée comme valable.

En ce qui concerne le droit fiscal il n'y a pas de disposition dans les lois nationales parce que les règles fiscales suivent les règles en droit de sociétés. Et celles-ci n'existent pas. Il y a seulement des conventions bilatérales entre certains Etats membres pour éviter la double imposition,

ce qui est important pour d'autres formes de coopération, comme la prise d'une participation financière substantielle dont je vais parler plus loin. Il existe deux problèmes importants à résoudre en matière de droit fiscal en relation avec la fusion en sens strict: Comment devrait-on taxer les réserves dites "latentes" non encore taxées par les administrations fiscales nationales? Et: Est-ce que les Etats membres permettent l'exode de leur meilleurs contribuables?

b) Telle était la situation en 1958. Telle est encore la situation aujourd'hui. Qu'en est-il dans la pratique? En réalité, il n'existe pas un seul cas de fusion transnationale au sens strict. Il y a des fusions dites "économiques" au-delà des frontières. Une première possibilité consiste dans l'acquisition de la majorité ou du "contrôle" sur une société dans un autre pays. Le résultat est la "société multinationale", c'est à dire une société mère relevant d'un Etat avec des filiales dans une série d'autres Etats. Il y en a beaucoup d'exemples. Puis, je voudrais bien mentionner trois cas spéciaux qui montre la nécessité de coopération transnationale: le cas AGFA-GEVAERT où deux partenaires d'une activité à peu près égale, la GEVAERT belge et l'AGFA allemande, toutes les deux productrices dans le secteur photographie, ont fusionné "économiquement" par la formation de deux filiales communes, une société anonyme belge et une société anonyme allemande, toutes les deux à 50% dans les mains des sociétés-mères, —le cas FOKKER-VWF, la formation d'une société-holding commune comme centre de décision pour les sociétés productives par la sociétés néerlandaise FOKKER et la société allemande VWF — et le cas DUNLOP-PIRELLI, dans lequel une société anglaise et une société italienne se sont liées par un échange de participation en trois sociétés, travaillant côte, à côte et par la formation d'une société-holding comme centre de décision. Des fusions transnationales comme celles-ci sont des modèles que nous considérons comme des formes de l'interpénétration de l'industrie au sein des Communautés européennes.

3. A. a) En vue de telles situations, le Traité de Rome impose de donner la possibilité de fusions transnationales. L'article 220 dispose que: "Les Etats membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants:

...  
— la possibilité de fusion de sociétés relevant de législations nationales différentes,"  
...

b) Dans le cadre de ce problème, le même article impose également des négociations pour la reconnaissance mutuelle des sociétés, qui est une conditions de la fusion transnationale, et pour le transfert du siège de la société d'un pays à l'autre. Une convention pour assurer la reconnaissance mutuelle des sociétés relevant des différentes législations a été signée par les Etats membres le 29 février 1968. Cette convention a été ratifiée par la France, par la Belgique et par l'Italie. Elle sera ratifiée par l'Allemagne avant l'été et par les Pays-Bas et le Luxembourg avant la fin de cette année.

Pour être complet, je voudrais encore attirer votre attention sur la mission générale des Communautés d'harmoniser les législations nationales ayant des répercussions sur l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun, sur la base de l'article 100, qui est une clause générale, et à la tâche particulière d'harmoniser les législations des Etats membres dans le domaine du droit des sociétés sur la base de l'article 53, 4 g).

En ce qui concerne notre problème d'aujourd'hui, un projet de directive destinée à harmoniser les législations nationales sur les fusions internes, transmis par la Commission au Conseil, est important.

B. a) L'article 220 mentionne les fusions. Cela signifie la fusion dans le sens strict. J'ai des raisons de mettre l'accent sur cette forme de coopération entre les entreprises. Bien entendu, ce sera la décision des sociétés et de leurs actionnaires de décider sur de telles opérations. Créer la possibilité ne veut pas dire que les fusions sont le seul moyen pour des coopérations transnationales. Mais, il y a et il est nécessaire qu'il y ait un très fort intérêt public pour les fusions dans le sens strict. Une fusion est la relation la plus étroite entre les entreprises respectives. Cette relation est irréversible. En aucun cas, il ne sera possible de modifier la situation en revenant au status quo ante. Cela est important en ce qui concerne les règles de la concurrence. Dans l'optique politique, une fusion est une interpénétration très dense de l'industrie des différents Etats membres. L'intérêt des Communautés Européennes est beaucoup moins faible en ce qui concerne la formation des entreprises multinationales qui sont, à vrai dire, une variété spéciale de la concentration nationale. Deuxièmement, il y a dans tous les Etats un intérêt politique pour la structure des grandes entreprises. Cet intérêt se reflète dans le processus continue de réforme du droit des sociétés. Cela m'amène à la protection des intérêts publics par les lois sur les grandes entreprises: pour maintenir la réussite de notre économie, il est nécessaire de proté-

ger la confiance du capital privé dans la recherche de l'investissement dans les sociétés, de protéger l'intérêt pour le maintien des entreprises comme employeurs et de protéger les intérêts des employés à la sécurité de leur emploi. Tout cela peut être garanti, si vous avez une structure bien organisée de l'entreprise. Une telle structure est donnée par les lois sur les sociétés anonymes. La coopération transnationale qui prend tous ces intérêts en considération ne peut s'achever que par la fusion qui mène à une telle forme d'entreprise solidement organisé.

b) Sur la base de l'article 220, un groupe de travail composé des délégations des six gouvernements et des services de la Commission a élaboré l'avant-projet d'une convention. Cet avant-projet règle seulement la fusion des sociétés anonymes. Il prévoit deux manières différentes de fusionner: la fusion par l'absorption d'une société anonyme par une autre et la constitution d'une nouvelle société anonyme par les sociétés fusionnantes. Il est tout à fait évident que dans chaque cas le résultat de ces opérations serait une société anonyme relevant de la législation d'un Etat membre déterminé. L'instrument juridique de la création de cette possibilité pour la coopération transnationale sera une convention. Comme la convention pour la reconnaissance mutuelle des sociétés et des personnes juridiques. J'ai des doutes pour ce qui est d'appeler ces conventions des simples conventions de droit international public. Je préférerais les qualifier des "conventions communautaires" qui créent du droit directement applicable dans les Communautés, et mes raisons sont les suivantes:

La base de ces conventions n'est pas la volonté libre de quelques Etats indépendants d'agir en cette manière, mais un article spécifique d'une convention internationale antérieure liant ces Etats, le Traité de Rome instituant la C.E.E. Ce Traité peut être considéré comme le loi fondamentale des Communautés européennes. C'est pourquoi les conventions sur la base de l'article 220 ne peuvent être conclues par tous les Etats membres, non par quelques uns d'entre eux, et par les seuls. Pour faire partie de ces conventions il est absolument nécessaire d'être d'abord membre des Communautés Européennes. Les représentants des Etats Membres ont signé ces conventions "réunis au sein du Conseil". Le point le plus important pour vérifier l'exactitude de cette qualification est correcte me paraît l'opinion des Etats Membres signant la "déclaration commune n° 3", par laquelle ils se déclarent prêts à examiner la question de savoir si l'interprétation de cette convention appartient à la Cour de Justice des Communautés Européennes. Depuis cet examen a conduit



à l'élaboration d'un protocole qui confie à cette Cour besoin d'interpréter cette convention de la même façon que les traités eux-mêmes.

L'avant-projet comprend 65 articles. Il est terminé en ce qui concerne l'élaboration technique. Deux questions politiques sont encore ouvertes. La première est la question de savoir si les sociétés favorisées par cette convention ne devraient pas seulement être formées selon les lois d'un Etat Membre, mais devraient également être contrôlées exclusivement par des ressortissants des Etats Membres, sociétés incluses. Dans d'autres termes: Est-ce qu'une société qui est la filiale d'une autre société formée en dehors des Communautés Européennes doit être exclue des fusions transnationales? Il y a quelques hésitations de la part de la France à admettre de telles sociétés aux fusions transnationales. L'autre problème est le fait que toutes les sociétés anonymes allemandes sont soumises au système dit de "co-gestion", soit dans sa forme normale un tiers des membres du Conseil de surveillance sont des représentants des travailleurs, soit dans sa forme qualifiée (la moitié de ce Conseil, à l'exception d'une personnalité neutre comme 11, 15 ou 21ème membre, est élue par les travailleurs.) Que doivent devenir ces droits des travailleurs en cas de fusion à laquelle une société allemande est partie? Maintenir la "co-gestion" seulement pour des sociétés allemandes peut provoquer le risque que les sociétés allemandes essaieraient d'échapper à la réglementation plus sévère et qu'aucune société anonyme non-allemande ne pourrait être absorbée par une société anonyme allemande.

Finalement nous pouvons retenir que sur la base de l'article 220, la fusion transnationale des sociétés anonymes peut devenir possible de deux manières différentes par une convention créant du droit communautaire. Le résultat de cette opération sera en tout cas une société soumise au droit d'un Etat Membre. Pour donner des exemples: une société allemande est absorbée par une société française, la société nouvelle est une société française; une société belge et une société néerlandaise créent en fusionnant une nouvelle société anonyme sous le droit néerlandais, la nouvelle société anonyme est une société néerlandaise.

D. a) Comme je l'ai déjà dit, il n'y a pas de réglementation fiscale pour les fusions transnationales dans le sens strict. Les Communautés ont la mission et la compétence nécessaire pour régler aussi cette question. Il y a plusieurs dispositions dans le Traité de Rome sur lesquelles on peut fonder une réglementation fiscale. La base juridique appropriée me paraît être la clause générale de l'article 100.

b) Les trois principaux problèmes à résoudre sont les suivants: tout d'abord, comment doit-on traiter les "réserves latentes", la valeur réelle d'une entreprise non encore prise en considération par les administrations fiscales nationales. Dans le cas d'une fusion purement nationale, les administrations peuvent ne pas s'intéresser aux plus-values non-taxées parce qu'aucune des sociétés ne passe les frontières nationales. Une fusion transnationale est considérée comme dissolution de la société absorbée par une autre. Ce fait demande la liquidation et, pour cette raison, la taxation de toutes les valeurs pas encore taxées. Cela veut dire qu'il n'y a pas de chances égales pour ces sociétés en comparaison avec celles qui veulent fusionner au niveau purement national. Le second problème consiste dans le fait que le pays qui perd une des sociétés fusionnantes, perd un contribuable. Le 3ème problème est la taxation des établissements des sociétés fusionnantes dans les pays tiers.

c) Le 15 janvier 1969, la Commission a proposé une directive en application de l'article 100 pour résoudre ces problèmes. Le but de cette directive est une réglementation commune pour toutes la Communauté. Pour le premier problème mentionné ci-dessus, la Commission voit une solution si chaque taxation de valeur non encore taxée est retardée jusqu'au moment où ces valeurs sont réalisées, par une vente. Au moment de la fusion, il n'y aura pas de taxation. Pour éviter des abus, ces valeurs doivent être enregistrées dans les livres de la société absorbée avant l'opération de la fusion. Pour le second problème, l'Etat qui perd le contribuable devrait garder le droit de taxer les établissements stables de cette société qui restent dans ce pays. Le 3ème problème ne peut pas être résolu selon l'avis de la Commission par une extension des conventions bilatérales déjà existantes pour éviter la double taxation. Le système de ces conventions est incomplet. La solution matérielle de ces conventions consiste généralement dans la renonciation de la part des Etats partenaires à une pareille convention de taxer ces établissements. Il paraît nécessaire à centraliser la taxation de ces établissements situés dans les pays tiers dans l'Etat où la nouvelle société a son siège et de permettre à cette société de prendre en considération les pertes de ces établissements. Mais une telle solution présuppose l'harmonisation des taxes directes sur les sociétés pour éviter des oasis fiscales. Comme solution immédiate, la Commission propose la renonciation de l'Etat du siège à taxer les profits de ces établissements sauf dans les cas dans lesquels une société se décide d'appliquer le système dit du "bénéfice mondial". Cela veut dire que tous les bénéfices sont taxés dans l'Etat où se trouve le

siège sauf la partie déjà taxée par les Etats de ces établissements. Pour éviter des abus ce système doit être appliqué à tous les établissements dans les Communautés européennes et pour une période d'au moins 5 ans. Les sociétés doivent avoir le droit de limiter ce système du "bénéfice mondial" à certains Etats pour diminuer les risques.

4. Avant de parler d'une autre possibilité pour les fusions transnationales, je voudrais maintenant élargir la notion de "fusion", me rendant compte qu'une fusion dans le sens strict est souvent seulement le dernier maillon d'une chaîne de coopération de sociétés de plus en plus serrée. Le moyen le plus important de la coopération de sociétés, mis à part des relations simplement contractuelles, est la participation financière d'une société dans une autre. La gamme d'une telle participation comprend le simple investissement, la participation minoritaire, la participation à 50 %, la participation majoritaire, la participation majoritaire qualifiée de plus que 75% et la participation à 100%, la propriété absolue. Si l'on parle de la fusion de deux sociétés au-delà de la frontière — des fusions dans le sens économique—, deux formes de la participation financières peuvent être utilisées et sont utilisées comme moyen: la formation d'une société-holding, non pour administrer simplement un investissement dans une société productive, mais comme centre de décision. L'autre forme est la formation d'une filiale commune qui mène à une coopération limitée. Ces deux formes peuvent être considérées comme des fusions partielles dans le sens économique.

Les deux formes sont des substituts à la fusion au sens strict qui n'existe pas. Il est certain qu'elles ont l'avantage d'être très flexibles. Elles ne font pas de difficultés en ce qui concerne le droit des sociétés. Dans tous les Etats Membres et dans la plupart des Etats en dehors des Communautés des sociétés peuvent être des associées ou des actionnaires dans d'autres sociétés. Dans quelques Etats, il y a hésitation vis-à-vis des participations trop substantielles du capital étranger dans les sociétés nationales. En ce qui concerne le droit fiscal, le problème se pose: comment doit-on traiter les profits qui passent les frontières? Le 15 janvier 1969 également la Commission a proposé une autre directive sur la base de l'article 100 concernant un système commun de taxation des sociétés mères, et filiales appartenant aux différents Etats Membres. La Commission croit que seule une solution commune puisse être satisfaisante. Elle n'est pas d'avis qu'une extension des différents systèmes pour éviter la double taxation serait une bonne solution. Il y a le risque qu'une taxation différente des dividendes mène à des distorsions pour les mouvements

de capitaux. Aussi dans le cadre de ce problème, une réglementation commune présuppose une harmonisation de réglementations fiscales nationales.

Le projet de directive essaie d'éviter la double taxation pour la libéralisation des bénéfices réalisés par les filiales et transférés à la société-mère pour être taxés. Seules les filiales doivent être soumises à la taxation. Le but est de traiter tout le groupe économique, la société-mère et les filiales comme une seule entité économique. Ici aussi, la possibilité de consolider tous les bilans devrait être garantie: les résultats de toutes les filiales doivent être additionnés pour pouvoir reconstituer les différents profits et pertes.

α) Jusqu'à maintenant, je n'ai parlé que de la coopération transnationale institutionnelle. Pour les raisons données plus haut, je considère cette forme de la coopération comme le point de départ de toute la discussion sur la transnationalité de la coopération. L'Instrument juridique pour d'autres moyens de la coopération à côté de la participation financière est le contrat entre des entreprises appartenant six différents Etats membres. A mon avis, le "groupement d'intérêt économique" du droit français, bien que réglé par un instrument légal et doté de la personnalité juridique doit être compris dans cette catégorie.

L'Instrument légal du contrat est tout à fait simple. Il relève dans tous les pays du Marché Commun du principe de la liberté des parties contractantes de régler leurs affaires selon leur gré. Cela vaut également au delà des frontières nationales. Mais il y a un cadre pour ce moyen de coopération: le droit de la concurrence, étant donné que dans la plupart des cas, le contenu de tel contrat concerne les relations commerciales. C'est pourquoi qu'il faut dire quelques mots sur le droit communautaire de la concurrence.

β) L'article 85. part du principe que tous les accords entre entreprises et toutes les décisions d'association des entreprises qui

- primo : "sont susceptibles d'affecter le commerce entre les Etats Membres" et
- secundo : "ont pour objet ou pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur des Marché Commun,"

sont interdit. Ce principe peut cependant faire l'objet de dérogations sont d'une part le fait qu'un tel accord et une telle décision contribue

à améliorer la production ou la distribution des produits ou à promouvoir le progrès technique ou économique et d'autre part l'effet qu'une partie équitable du profit qui en résulte est réservé aux utilisations.

γ) Sur la base de cet article, la commission a développé les buts de la politique de la concurrence. Il s'agit d'une part de l'ouverture des Marchés Nationaux et de la création d'un marché intérieur commun. On ne peut pas admettre que l'industrie et le commerce erigent des nouvelles barrières aux frontières nationales par des contrats d'exclusivité. Ces contrats assurent en général une protection absolue— une situation qui ne peut être considérée comme conforme aux buts du Traité.—

D'autre part, il faut maintenir une concurrence effective. Les structures commerciales ne répondent pas encore aux nécessités d'un marché économique élargi. La commission est d'avis qu'il ne faut pas maintenir une concurrence dite "atomistique" mais une concurrence effective. Le critère décisif est la capacité des entreprises d'entrer dans la concurrence. Des entreprises trop petites ne correspondent pas aux exigences modernes. C'est pourquoi la commission a admis que deux catégories échappent aux dispositions du Traité:

αα) Dans la première catégorie, il faut classer les tout petites entreprises. Par une décision du mai 1970, réglant les sens importance économique, on a exclu ce group d'entreprise. Les critères sont: le cartel ne couvre pas plus de 5% du secteur économique concerné ou le chiffre d'affaire du cartel ne dépasse pas 15 millions d'unité de compte. La Cour du Justice a suivie cette opinion de la Commission.

ββ) Dans la deuxième catégorie, vous trouvez les petites et moyennes entreprises. Leur coopération doit être favorisée. La décision de la Commission du juillet 1968 sur la coopération défini les formes de la coopération entre les entreprises respectives. En mai 1970, la Commission a transmis le projet d'une réglementation qui doit permettre la coopération s'il s'agit,

- des normes et des types
- de la recherche et du développement
- de la spécialisation
- de l'achat et de la vente Commune

δ) Lorsque ont été constatées des restrictions à la concurrence, la Commission a réalisée sa politique de la concurrence par des décisions

qui ont condamné les entreprises à payer des amendes dans les cas d'infection.

ε Le dernier point nous remène à la coopération transnationale institutionnelle. Il s'agit de l'application de l'article 86 et de ses rapports avec le problème de la concentration des entreprises. Selon l'avis de la Commission l'article 86 interdit des fusions ou des regroupements qui restreignent le jeu d'une concurrence effective étant donné que de telles fusions ou regroupements peuvent constituer par elles-mêmes des abus au sein de cet article. Le cas examiné à l'heure actuelle par la Commission est Europa - Emballage - Continental - Com.

La Commission est d'avis que l'obligation d'informer l'instance Communautaire des mouvements de concentration importants en inclure dans le cadre du Traité. Par contre elle estime que l'obligation de faire port de ces concentrations ne lui confère pas un droit d'interdire une telle opération. La reconnaissance d'un tel droit nécessiterait une modification du Traité.

### III.

I. Il existe un projet qui fournit une autre possibilité pour des fusions transnationales et qui a l'avantage de réunir toutes les formes de concentration mentionnées ci-dessus, les fusions dans le sens strict et les fusions économiques: la "société européenne". Le 24 juin 1970, la Commission a proposé une réglementation d'une nouvelle forme de société pour répondre aux besoins de l'industrie européenne. Cette nouvelle forme juridique doit couvrir les fusions transnationales dans un sens large de cette notion, c'est à dire:

— des fusions dans le sens strict, i.e. la fusion de deux ou plusieurs sociétés anonymes de différents Etats Membres en formant une société européenne;

— la formation d'une société-holding, i.e. la transformation de deux ou de plusieurs sociétés anonymes de différents Etats Membres en sociétés dont la totalité des actions appartient à la "société européenne". Les sociétés fusionnantes gardent leur identité juridique sous leur droit national, mais les actionnaires doivent changer leurs actions en actions de la "société européenne" qui, par cette opération, devient le centre des décisions et la seule société-mère vis-à-vis des anciennes sociétés fusionnantes;

— la formation d'une filiale commune par deux ou plusieurs sociétés des différents Etats Membres. Cette opération peut être considéré comme une fusion partielle.

En tout cas, un capital social minimum relativement élevé, 500.000 U.C. (c'est à dire dollars américains), dans les deux cas principaux est exigé.

2. L'idée de créer une forme juridique pour des "sociétés transnationales" ouverte à l'investissement du capital privé vient de la création de sociétés dites "internationales" dans les cinquantes pour répondre à des besoins particuliers comme, p.e., la construction d'un tunnel sous le Mont Blanc entre la France et l'Italie, la navigabilité de la Moselle entre la France, le Luxembourg et l'Allemagne ou la commercialisation en commun du charbon venant de la Lorraine française et de la Saar allemande. Après des discussions plutôt théoriques de ce problème par des sociétés de droit au début des années soixante, le gouvernement français a proposé dans une note adressée à la C.E.E. de créer un nouveau type de société, "une société du type européen". On a pensé à ouvrir cette forme nouvelle à un très grand nombre d'entreprises. C'est pourquoi il n'était pas prévu des limitations quant à l'accès à cette forme. Seulement un capital social d'un faible montant devrait être nécessaire. La nouvelle forme devrait être une forme nationale. Un an plus tard la Commission a pris position en adressant un mémorandum au Conseil. Elle proposait de donner à cette nouvelle forme juridique en champ d'application spécial qui correspondait spécifiquement aux besoins des Communautés Européennes. La Commission pensait à un capital social élevé et à donner à cette nouvelle forme juridique en caractère communautaire. En même temps la Commission chargeait le Professeur néerlandais SANDERS d'élaborer un premier avant-projet en collaboration avec des professeurs des autres Etats Membres et les services de la Commission. Le Professeur SANDERS a essayé de prendre une position entre la proposition française d'une nouvelle forme nationale ouverte à tout le monde et l'idée de la Commission de créer cette forme à la base du droit communautaire réservée aux besoins communautaires. M. le Professeur SANDERS proposait cinq cas de formation d'une "société européenne", les trois mentionnées ci-dessus, la formation d'une filiale par une société anonyme seule et la transformation d'une société anonyme nationale en "société européenne". En aucun cas, le Professeur SANDERS demandait que les sociétés formant la "société européenne" aient des nationalités différentes. Un capital social élevé — 1 million dollars américains — devrait limiter

l'applicabilité de cette forme. La base légale devait être une convention créant du droit communautaire.

a) La proposition de la Commission, beaucoup plus restreinte en ce qui concerne l'accès, consiste néanmoins dans une loi complète sur une forme de société, de la formation jusqu'à la réglementation fiscale. Elle a quelque 285 articles. La "société européenne" devait être une société anonyme dans la conception traditionnelle des droits continentaux. Elle doit avoir trois organes sociaux; un directoire, un conseil de surveillance et l'assemblée générale des actionnaires. L'intérêt des travailleurs doit être protégé par un "Comité Européen d'Entreprise" avec des compétences très étendues, une représentation d'un tiers dans le conseil de surveillance et le pouvoir de la "société européenne" de négocier des conventions collectives avec les syndicats représentés dans les établissements de la "société européenne" pour réglementer les conditions spéciales du travail. Il n'y a pas de restrictions en ce qui concerne le capital venant des pays tiers. La disposition selon laquelle la majorité des membres du directoire doit avoir la nationalité d'un des Etats Membres ne devait pas être surestimée. Un chapitre spécial traite du droit des groupes des sociétés qui est d'une importance extraordinaire pour cette forme juridique de sociétés avec une organisation transnationale. Les deux intérêts principaux ici sont la protection de l'intérêt public par des règles de publicité et la protection des actionnaires. La "société européenne" est soumise à une réglementation stricte de la publicité. La réglementation fiscale suit les deux projets de directives mentionnés ci-dessus. La formation d'une "société européenne" et ses activités économiques sont dans une très large mesure couvertes par ces directives. Ici, les mêmes problèmes comme celui d'éviter la double taxation, celui de la taxation des établissements dans les pays tiers et celui du système du "bénéfice mondial" se posent.

La Commission propose l'application de l'article 235 comme base légale pour cette réglementation. Elle a choisi cet instrument légal pour être sûre que le droit de la "société européenne" est communautaire. Il y a plusieurs possibilités de créer une forme commune de sociétés relevant du droit communautaire. Le moyen classique serait une convention selon des normes du droit international public, comme le Traité de Rome. Les désavantages consistent dans le fait que dans deux Etats Membres, l'Italie et l'Allemagne, la ratification d'une telle convention est considérée comme une transformation du droit communautaire en droit nati-



onal. L'autre moyen peut consister dans une convention dans le cadre du Traité de Rome par analogie à l'article 220 "en suppléant le Traité", ou par l'application directe de cet article en vue du fait que les fusions sont l'objet principal de cette nouvelle forme juridique. Il y a aussi quelques arguments pour baser le droit de la "société européennes" sur une directe en appliquant l'article 100. Mais ici encore, le problème de la transformation en droit national se pose. L'article 235 permet de suppléer le Traité "par des moyens adéquats". Je crois que la question de forme est d'une importance mineure. Ce qui est nécessaire tient en deux points: en premier lieu il fait une forme qui crée du droit communautaire et deuxièmement l'instrument doit être créé par vote unanime, parce qu'aucun Etat Membre ne peut être forcé d'adopter une nouvelle institution juridique contre sa volonté. Les deux conditions sont remplies en appliquant toutes les formes mentionnées ci-dessus.

4. La dernière question que je voudrais aborder est celle-ci; pourquoi une "société européenne" puisque nous avons des possibilités de fusion données une convention sur la base de l'article 220. Tout d'abord, il n'y a pas exclusion d'une forme par une autre. L'industrie a besoin de beaucoup de formes. Cette forme nouvelle doit aussi être mise à sa disposition. Au surplus, il y a un avantage important, au moins au début, de la "société européenne" vis-à-vis des fusions sur la base de cette convention. C'est l'avantage psychologique. Il y a toujours une sorte de crainte nationaliste qu'une entreprise nationale peut être "avalée" par une société étrangère. Dans le cas AGFA-GEVAERT, les sociétés partenaires ont observé avec beaucoup de soins le respect de l'équilibre des deux côtés pour éviter des articles agressifs dans les presses économiques nationales respectives. La "Société européenne" peut être considérée comme une forme neutre et, dans une certaine mesure, d'un rang plus élevé. Le 2ème argument en faveur d'une "Société européenne" en même temps qu'une convention permettant des fusions transnationales est l'effet puissant d'intégration de la première, politiquement et économiquement. Une fusion dans le sens strict a le même effet que la formation d'un établissement stable dans un autre pays, 100% dans les mains d'une société nationale. Les fusions dans le sens économique, les fusions par investissements financiers ou par la prise d'une participation intégrale, mènent à des "entreprises multinationales". Ce deux formes renforcent une seule société d'un seul Etat Membre. La "société européenne" appartient à la Communauté. Il serait très difficile de diviser une "société européenne" qui est le résultat d'une fusion de sociétés na-

tionales. La même chose est vraie si vous regardez le problème de la part des actionnaires. Il y a quelques hésitations avant d'investir dans une société étrangère. Les investisseurs ont plus de confiance dans une société de leur propre pays. De l'autre côté la coopération de deux sociétés très connues au sein d'une "société européenne" renforcera, sans doute, la confiance dans cette nouvelle forme d'entreprise. Dans les douze dernières années, enfin, il y a eu quelques critiques en ce qui concerne le système du Traité, quant aux fusions sur la base de l'article 220 et à l'harmonisation du droit des sociétés par l'application de l'article 54 3 g). On a dit que cette méthode d'harmonisation, directive par directive, serait inadéquate en raison de l'interdépendance des règles du droit des sociétés. Il serait très difficile d'adopter des dispositions pour la solution d'une certaine question sans savoir comment la réglementation des autres questions sera conçue. La "société européenne" est une réglementation complète du droit des grandes entreprises au-delà des frontières. Par cette proposition on a respecté cette interdépendance des règles du droit des sociétés.

---

## TEŞEBBÜSLERCE ORTAK PAZAR ÇERÇEVESİNDE YAPILAN ULUSLARARASI İŞBİRLİĞİNİN HUKUKİ VEÇHELERİ

**Hans FICKER**

Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu "Ahenkleştirme Politikası Analiz ve Koordinasyon" Baş idarecilerinden

1. Ortak bir pazarın kurulması, millî veya dahilî pazarlarda mevcut olan aynı ekonomik ve hukukî imkânların varlığını gerektirir. Bu genel ihtiyaç görünümü içinde, bugün dikkatinizi, Avrupa Ekonomik Topluluğu bünyesindeki teşebbüslerin işbirliğinin en önemli noktasına çekmek istiyorum. Bu nokta, bir millî pazarda kendi millî mevzuatıyla pek o kadar sorunlar ortaya çıkartmazsa da, birçok millî pazarların olması halinde özel birçok sorunların ortaya çıkmasıdır. Söz konusu olan, farklı üye ülkelerin teşebbüslerinin millî hudutları dışında birleşmeleridir. Son on iki yılda, Ortak Pazarın gelişimi, millî ekonomilerden topluluk ekonomisine geçişin sonucu olarak teşebbüslerin yeniden yöneltmesi zuretinin gittikçe arttığını gösterir. Bölünmüş millî pazarlar yerine, daha çok, geniş bir çerçeve içinde düşünmek, işgörmek ve yeniden harekette bulunmak gerekir. Bu olay teşebbüslerin intibakını gerektirir. Bu intibak, maalesef son yıllarda olduğu gibi millî merkezileşme yollarını yâni geleneksel yolları takip etmemelidir. Bütün ortak pazar ülkelerinde bu millî merkezileşme olayını Ortak Pazarın yaratılmasına karşı zorunlu bir reaksiyon olarak kabul etmemelidir -bilâkis-. Bir Ortak Pazarın, ekonomik ve politik sebeplerden dolayı uluslararası birleşmelere ihtiyacı vardır.

Teşebbüslere verilen imkânlar arasında, istenilen yerde ticarî faaliyetleri kurmak ve bu faaliyetleri bir yerden diğerine serbestçe nakletmek ve teşebbüslerin serbestçe birleşmeleri gibi bütün bu sistemler iktisaden arzu edilebilir olduğu sürece serbest bulunmalıdır. Bu ekonomik işlemler için âletler, her millî piyasada mevcuttur, birçok sınırları aşan Ortak Pazar dahilinde de aynı şekilde bulunması gerekir.

Bu işlemlerin amacı, ekonomik faaliyette daha iyi imkânların arzıyla verim artışı sağlamaktır. Fakat bu işlemler fiilî rekabet kontrolü altında bulunmalıdır.

2. Bu önemli noktada — fiilî rekabet kaideleriyle kontrol edilmiş merkezileşme — uluslararası işbirliğinin çerçevesi bizzat Roma Anlaşmasıyla gösterilmiştir. Bir taraftan 220. madde ile uluslararası birleşmeler için şirketler hukukunda ve 100. madde hükmüyle vergi hukukunda zarurî kaidelerin yaratılmasını öngörmüştür. Diğer taraftan, 85. ve 86. maddeler ortak rekabet kaidelerinin esasını veriyorlar. Açık olması için : Amaç, uluslararası birleşmelerle, teşebbüslere yeniden bünye değiştirme imkânı yaratmaktan ibarettir. Her maddî olayda rekabet kaidelerine göre uluslararası bir geçişin doğru olup olmayacağı nazarı dikkate alınacaktır. Bir örnek vermek için, hukukî yönden, İtalyan FIAT ile Alman WOLKSWAGEN'in birleşmesi, orta büyüklükte bir Hollanda şirketiyle aynı özellikte bir Belçika şirketinin birleşmesinde olduğu gibi aynı işlemdir. Uluslararası bir birleşmenin kanuniliğine dair karar, münhasıran rekabet kaidelerinin uygulanmasıyla alınır.

1. Uluslararası birleşmelerde hukukî durum nedir? "Birleşmeler"den (fusions), bahsederken bu hukukî mefhumu katı (strict) anlamda birleşmeler olarak düşünüyorum. Yâni, muhtelif devletlerin mevzuatlarına tâbî olan bu şirketler, yeni bir hukukî mahiyet içinde iki veya daha çok şirketin birleşmesidir. Daha ileride, muhtelif devletlere tâbî olan teşebbüsler arasında uluslararası işbirliğinin diğer şekillerinden bahsedeceğim.

2. Roma Anlaşması imzalandığı zaman, 1958 de durum ne idi?

a) Uluslararası birleşme imkânı üye ülkelerin, ne şirketler hukukunda, ne de vergi hukukunda mevcut değildi. Örneğin : A. B. D. lerinde, Pensylvania Devletinin kanunlarına göre tesis edilmiş bir şirketle, Ohio devletinininkine tâbî olan bir diğer şirket arasındaki birleşmede olduğu gibi buradaki mesele, birbirine yakın mevzuatlarda şirketler arası birleşme imkânını yaratmak değildi. Mesele, bir Türk ve bir İtalyan şirketi arasında birleşme veya Amerikan örneğinde kalarak, Texas Devletinin bir şirketiyle bir Meksika şirketi arasındaki birleşmedir.

Yeterli hukukî vasıtaların bu eksikliğinin ilk sebebi, şirketler hukukunun belli bir milliyetçi anlama sahip oluşudur. Başlangıçta, belli bir devletin mevzuatı altında bir şirketin yaratıldığı, ancak bu tek mevzuata göre gerçekleşmiş olduğu zannedildi. İkinci olarak, benzer işlemler için ekonomik zaruretlerin bulunduğu farzedilmiyordu.

Avrupa Ekonomik Topluluğunun altı ortak üyesinin mevzuatlarını inceleyelim. Şirketler hukukunda; Fransa, Belçika, İtalya ve Luxembourg da millî bir şirket tarafından yabancı bir şirketin massedilmek (absorber) suretiyle birleşme imkânı mevcuttur. Bir Belçika, Fransız ve Luxembourg şirketinin absorbe edilerek birleşmesi, karşılıklı mevzuatlarda bir milliyet değiştirme olarak kabul edilmiştir. Bu ancak, mütekabiliyet garanti edilirse ve (bu bir yabancı şirketle İtalyan şirketinin absorbe edildiği farzedilen İtalya için önemlidir.) kabul edilen karar için bütün hissedarlar ittifakla rey veriyorlarsa (ki bunun gerçekleşmesi hemen hemen imkânsızdır) mümkündür. Hollanda'da ne millî düzeyde, ne de uluslararası düzeyde kaideler yoktur. Nihayet Almanya'da da uluslararası birleşmeleri mümkün kılan mevzuat yoktur. Bu asrın başlarında Yüksek Mahkeme (La Cour Suprême); bir genel meclis kararını tavsif ederek, bir şirketin merkezini, değişik mevzauth diğer bir ülkeye nakletmesini (bu İmparatorluk içinde de oluyordu), tasviye ile feshedilmiş bir karar gibi geçerli olacağını kabullenmiştir.

Vergi hukukuna gelince, millî kanunlarda hüküm yoktur. Çünkü, vergi kaideleri, şirketler hukukundaki kaideleri takip ederler ve bunlar mevcut değildir. Daha ileride bahsedeceğim, bir malî iştirakte olduğu gibi, işbirliğinin diğer şekilleri için önemli olan, çift vergilemeyi önlemede sadece bazı üye devletler arasında ikili konvansiyonlar vardır. Katı anlamda birleşmeyle ilişkin, vergi hukuku konusunda çözümlenecek iki önemli sorun vardır : Millî vergi idarelerince henüz vergilenmemiş olan "gizli" (latentes) denilen rezervler nasıl vergilenir? Ve üye devletler en iyi vergi mükelleflerinin göç etmesine müsaade ederler mi?

b) 1958 de durum böyle idi. Bugünkü durum da böyledir. Uygulamada durum nasıldır? Gerçekde, katı anlamda, bir tek uluslararası birleşme mevcut değildir. Hudutların ötesinde, "iktisadi" birleşmeler vardır. İlk imkân, başka bir ülkedeki şirket üzerinde kontrol veya çoğunluğa sahip olmaktan ibarettir. Sonuç : "Uluslararası şirketler", yâni fiyalleri diğer devletlerde bulunan ana şirketin, başka bir devlete tâbi olmasıdır. Bunun birçok örnekleri vardır. Uluslararası işbirliği zaruretini gösteren üç özel olayı zikretmek istiyorum : AGFA - GEVAERT örneğinde, hemen hemen faaliyetleri eş olan iki ortak; Belçika'nın GEVAERT ve Alman AGFA, her ikisi de fotoğraf sektöründe üreticidirler. Ana şirketler ellerinde % 50 yi bulundurdıkları bir Belçika anonim şirketi ve bir Alman anonim şirketi, basit iki fiyal şeklinde "iktisaden" birleşmişlerdir. Hollanda'nın FOKKER ve Alman VWF şirketlerinden meydana gelen FOKKER - VWF'nin durumu, üretimde bulunan bu şirketler için bir karar

merkezi olan basit bir holding şirket şeklini almasıdır. Ve, DUNLOP-PIRELLI de bir İngiliz ve bir İtalyan şirket, yanyana çalışan üç şirkette iştirak mübadelesiyle ve karar merkezi olarak bir holding şirket şeklinde birbirlerine bağlanıyorlar. Buradaki gibi uluslararası birleşmeler Avrupa Topluluğu çerçevesinde, endüstriye nüfuz etme şekilleri olarak farzettığımız modellerdir.

4. A. a) Böyle durumlar için Roma Anlaşması, uluslararası birleşme imkânını kabul eder. 220. Madde:

“Üye ülkeler aralarında, gerektiğinde kendine tâbi olanlar lehine, müzakereleri sağlamayı taahhüt edeceklerdir:

— Muhtelif millî mevzuatlara tâbi olan şirketlerin birleşme imkânını...”.

düzenler.

b) Bu konu çerçevesinde, aynı madde uluslararası birleşmenin bir şartı olan anlaşmalarda şirketlerin karşılıklı tanınması ve şirket merkezinin bir ülkeden diğerine nakli için mükellefiyet yükler. 29 Şubat 1968 de, üye ülkeler tarafından, farklı mevzuatlara tâbi olan şirketlerin karşılıklı tanınmasını sağlamak için bir anlaşma imzalamışlardır. Bu anlaşma, Fransa, Belçika ve İtalya tarafından tasdik edilmiştir. Yazdan önce Almanya tarafından ve bu yıl sonundan evvel de Luxembourg tarafından tasdik edilmiş olacaktır.

Konuyu tamamlamak için, birliğin genel görevi içinde bulunan ve genel bir şart olan 100. maddeye göre tesislere yansiyacak olan millî mevzuatların ahenkleştirilmesi ve özel olarak 53/4.g. maddesine göre şirketler hukuku alanında üye devletlerin mevzuatlarını ahenkleştirme hususuna dikkatlerinizi çekmek isterim.

Bugünkü meselemize gelince, komisyon tarafından konseye aktarılan dahilî birleşmeler üzerinde, millî mevzuatları ahenkleştirmede tesbit edilmiş bir talimat (directive) projesi önem taşımaktadır.

B. a) 220. madde birleşmelerden bahseder. Burada katı anlamıyla birleşmeye değinilir. Teşebbüsler arası işbirliğinin bu şekli üzerinde durmakta haklı sebeplerim var. Bilindiği gibi bu işlem, şirketlerin kararıyla olacak ve böyle işlemlere şirket hissedarları karar verecektir. Bu imkânı yaratmakla uluslararası işbirliğinin tek aracının birleşmeler olduğu söylenmek istenmemektedir. Fakat katı anlamda birleşmelerde, çok kuvvetli kamu yararı vardır ve zorunludur. Bir birleşme, karşılıklı işletmeler

arasındaki en sıkı bir ilişkidir. Bu ilişki ilk şekline dönemez. Hiç bir şekilde durumu değiştirip eski status quo ya dönmesi mümkün olmayacaktır. Bu husus rekabet kaideleri konusunda önemlidir. Politik açıdan, bir birleşme farklı üye devletlerin endüstrilerinin birbirine çok sıkı nüfuz etmesidir. Doğrusunu söylemek gerekirse millî merkezleşmenin, değişik özel bir şekli olan milletlerarası teşebbüslerin teşekkülünde Avrupa Ekonomik Topluluğunun şansı daha kuvvetlidir. İkinci olarak, büyük yapıdaki teşebbüslerin bütün devletler bakımından politik bir faydası vardır. Bu menfaat, şirketler hukukunun devamlı reformuyla aydınlığa kavuşur. Bu beni, büyük teşebbüsler hakkındaki kanunlar yoluyla kamu menfaatlerinin korunmasına sevk ediyor: Ekonomimizin başarısını devam ettirebilmesi, için şirket yatırım araştırmalarında özel sermayenin güvenliğine, teşebbüslerin muhafazasında müteşebbisler gibi menfaatlerini, işlerinin güvenliği için istihdam edilenlerin menfaatlerini korumak zorunludur. Şayet teşebbüslerde iyi organize edilmiş bir yapıya sahipseniz bütün bunlar garanti edilebilir. Bütün bu menfaatlara sahip olmasından dolayı uluslararası işbirliği ancak sağlam bir şekilde organize olmuş böyle bir teşebbüs şekline birleşmeyle sevk edildiğinde tamamlanabilir.

b) 220. maddeye istinaden, altı ülkenin delegeleri ve komisyon servislerinden meydana gelen bir çalışma grubu bir anlaşma ön projesi hazırladılar. Bu ön proje, sadece anonim şirketlerin birleşmesini düzenlemektedir. Birleşmenin farklı iki şeklini öngörmektedir: Bir anonim şirketin diğeri tarafından absorbe edilmek suretiyle birleşme şekli ve birleşen şirketlerle yeni bir anonim şirket tesisi. Tamamiyle âşikardır ki, her vak'ada bu işlemlerin sonucu, belirli bir üye devletin mevzuatına tâbi olan bir anonim şirkettir. Uluslararası işbirliği için bu imkânın yaratılmasının hukukî aracı bir konvansiyon olacaktır. Şirketlerin ve hukukî şahısların karşılıklı tanınmasında olduğu gibi bir konvansiyondur. Bu konvansiyonların, basit uluslararası kamu hukuku konvansiyonları olarak adlandırılabilceğinde şüphelerim vardır. Onları doğrudan doğruya, Toplulukta uygulanabilen hukuku yaratan "Topluluğa ait konvansiyonlar" olarak vasıflandırmayı tercih etmiş bulunuyorum. Ve sebeplerim aşağıdadır:

Bu konvansiyonların temeli, bu şekilde hareket eden müstakil bazı devletlerin serbest iradesi ile değil, bu devletleri daha önceden bağlayan uluslararası bir anlaşmanın özel bir maddesi, AET'yi tesis eden Roma Anlaşmasıdır. Bu anlaşma Avrupa Topluluğunun temel kanunu olarak kabul edilebilir. Bunun için 220. maddeye istinat eden konvansiyonlar ancak bütün üye devletler tarafından ortadan kaldırılabilir, yoksa on-

lardan herhangi biri tarafından ve tek başlarına değil. Bu konvansiyonlara dahil edilebilmesi için, herşeyden evvel, mutlaka Avrupa Topluluğunun üyesi olmak gerekir. Üye devletlerin temsilcileri "Konsey bünyesinde toplanmış" bu konvansiyonları imzaladılar. Bu hususun doğruluğunu gerçekleştirmede 3 no.lu ortak bildiriye imzlayan üye devletlerin düşüncesi bana en önemli nokta olarak görünüyor. Bu bildiriyle, üye devletler bu konvansiyonun tefsiri Avrupa Ekonomik Topluluğu Adalet Mahkemesine aitse meseleyi incelemeye taraftardılar. Bu incelemeden itibaren bizzat muahedelerde olduğu şekilde bu konvansiyonu tefsir etmek ihtiyacı güvenilen bu mahkemede bir protokolün hazırlanmasına yol açtı.

Ön proje, 65. maddeyi ihtiva etmektedir. Teknik hazırlık tamamlanmıştır. İki politik sorun henüz açıktadır. İlki bu konvansiyonla korunan şirketlerin yalnız bir üye devletin kanunlarına göre şekillenmiş olması değil, fakat aynı şekilde münhasıran diğer üye devletlere tabiyetiyle kontrol edilmiş olacağının bilinmesi meselesidir. Diğer bir şekilde : Avrupa Topluluğunun dışında teşekkül etmiş bir şirketin fiyali olan bir şirket, uluslararası birleşmelerin dışında mı kalmalıdır? Fransa'nın bu şekildeki şirketleri uluslararası birleşmeler olarak kabul etmede bazı tereddütleri vardır. Diğer mesele, Ortak idare "co-gestion" denilen sisteme tâbi olan bütün Alman anonim şirketleri, gerek normal şekilde olsun (gözlemci Konseyin üyelerinin üçte biri çalışanların temsilcileridir), gerekse kafiyeye şekilde olsun (bu Konseyin yarısı, 11, 15, veya 21. üye gibi nötr bir şahsiyet dışında çalışanlar tarafından seçilmiştir.) bir Alman şirketinin bulunduğu birleşmelerde çalışanların hukuku ne olmalıdır? "Ortak idare"yi devam ettirme Alman şirketlerde riske sebep olabilir. Bu suretle Alman şirketler sert kaidelerden kurtulmayı deneyecek ve Alman olmayan hiçbir anonim şirket, Alman anonim şirketler tarafından absorbe edilemeyeceklerdir.

Sonuç olarak, Topluluk hukukunu yaratan bir konvansiyonla, farklı iki şekilde mümkün olabilen anonim şirketlerin uluslararası birleşmelerini 220. madde esasına istinat ettirebiliriz. Bu işlemin sonucu her halükârda üye bir devlet hukukuna tâbi bir şirket olacaktır. Örnekler vermek için : Bir Alman şirket, bir Fransız şirketi tarafından absorbe ediliyor, yeni şirket bir Fransız şirkettir. Bir Belçika şirketiyle bir Hollanda şirketi birleşerek, Hollanda hukuku altında yeni bir anonim şirket meydana getiriyorlar, yeni anonim şirket bir Hollanda şirkettir.

D. a) Daha önce dediğim gibi, katı anlamda uluslararası birleşmeler için malî nizamname yoktur. Bu meseleyi düzenlemek için, Topluluk



bir misyona ve gerekli yetkilere sahiptir. Bir malî nizamnamenin tesis edilebileceği birçok hükümler Roma Anlaşmasında mevcuttur. 100. maddenin genel hükmü, bana uygun hukukî esas olarak görünüyor.

b) Çözülenecek başlıca üç sorun şunlardır : Herşeyden önce, millî malî idarelerce, henüz dikkate alınmamış bir teşebbüsün gerçek kıymeti; "gizli rezervler" (réserves latentes), nasıl bir işleme tâbi olmalıdır? Tamamen millî bir birleşmede, idareler, şirketlerden hiç biri millî hudutları geçmediği için vergilenmemiş kıymet fazlalarıyla ilgilenmiyebilirler. Uluslararası bir birleşme bir diğeri tarafından absorbe edilen şirketin fesni gibi farzedilmektedir. Bu olay tasfiyeyi ve henüz vergilenmemiş bütün kıymetlerin vergilenmesini gerektirir. Bu demektir ki, bu şirketler tamamen millî düzeyde birleşmeyi isteyen şirketlerle mukayesede eşit şansa sahip değildirlir. İkinci mesele, birleşen şirketlerden birini kaybeden ülke için bir vergi mükellefini kaybetmesidir. Üçüncü mesele, üçüncü ülkelerde birleşen şirketlerin tesislerinin (établissements) vergilendirilmesidir.

c) 15 Ocak 1969 da Komisyon bu meselelerin çözülmesi için 100. maddenin uygulanmasında bir talimatname yapılmasını teklif etti. Bu talimatın amacı, bütün Topluluk için ortak bir nizamnamedir (réglementation). Yukarıda zikredilen birinci mesele için Komisyon, bu kıymetlerin satışla realize edildiği anâ kadar, henüz vergilenmemiş kıymetlerin her vergilendirilişi için bir çözüm bulmuştur. Birleşme anında vergileme olmayacaktır. Suistimallerden kaçınmak için bu kıymetler, birleşme işleminden evvel absorbe edilen şirketin defterlerinde tescil edilmiş olması gerekir. İkinci meselede, mükellefini kaybeden devlet, ülkede kalan bu şirketin sabit tesislerini vergileme hakkını muhafaza ediyor. Üçüncü mesele, çift vergilemeye engel olmak, Komisyonun görüşüne göre henüz mevcut ikili konvansiyonların genişlemesiyle çözümlenememiştir. Bu konvansiyonlar sistemi tamamlanmamıştır. Bu konvansiyonların maddî çözümü, genellikle partöner devletlerin feragatiyle, benzer bir konvansiyonla bu tesisleri vergilemekten ibarettir. Üçüncü ülkelerde kurulmuş bu tesislerin vergilendirilmesini merkezileştirmek zarurî görünmektedir. Yeni şirketin merkezinin bulunduğu devlette, bu şirkete, belirtilen tesislerin kayıplarını dikkate almak imkânı tanınmalıdır. Ancak şirketler üzerindeki dolaysız vergilerin ahenkleştirilmesi gibi bir çözüm öngörülebilir. Doğrudan çözüm olarak Komisyon, "bénéfice mondial" denilen sistemi bir şirket uygulamaya karar verdiği haller dışında, bu tesislerin karlarını vergilemede merkezin bulunduğu devletin feragatini teklif etmektedir. Bu demektir ki, bu tesislerin bulunduğu devletlerde daha önce

vergilenen kısım hariç, bütün kârlar merkezin bulunduğu devlette vergilenmiş oluyor. Bu sistemin suistimalinden kaçınmak için, bu sistem Avrupa Topluluğundaki bütün tesislere ve beş yıldan az bir dönem için uygulanmalıdır. Şirketler riskleri azaltmak için bazı devletlerde bu, "bénéfice mondial" sistemini sınırlama hakkına sahip olmalıydılar.

4. Uluslararası birleşmeler için, diğer ihtimallerden bahsetmeden evvel, şimdi "birleşme" (fusion) mefhumunu genişletmek isterim. Katı anlamdaki bir birleşmeyi ekseriya, sadece, gittikçe artarak sıklaşan şirketler işbirliği zincirinin sonuncu halkası olarak izah ediyorum. Sadece mukaveleye dayanan ilişkiler bir tarafa bırakılırsa, bir şirketin diğer şirketteki iştirakleri, şirketler işbirliğinin en önemli vasıtasıdır. Böyle bir iştirakin gamları, basit yatırım, azımlık iştiraki, % 50 ye kadar iştirak, çoğunluk iştiraki, % 75 den fazla iştirak ve % 100 iştirakle mutlak mülkiyete sahip olmağı ihtiva eder. Hudutların ötesinde iki şirketin birleşmesinden bahsedilince — ekonomik anlamda birleşmeler — malî iştiraklerin iki şekli kullanılmış olabilir ve verimli bir şirkette sadece bir yatırımı idare etmek için değil, fakat karar merkezi olarak birleşmelerden bir holding şirket şekli vasıtası olarak yararlanılır. Diğer şekil, sınırlı bir işbirliğine yönelen basit bir filial şeklidir. Bu iki şekil ekonomik anlamda kısmî birleşme olarak kabul edilebilir.

İki şekil de, mümkün olmayan katı anlamdaki birleşme yerine kaim olmuştur. Bu iki şeklin çok fleksible olma avantajına sahip oldukları şüphesizdir. Bunlar şirketler hukuku konusunda güçlükler ortaya koymazlar. Bütün üye devletlerde ve Topluluk dışı devletlerin büyük bir kısmında şirketler, diğer şirketlerin iştirakçisi veya hissedarı olabilirler. Bazı devletlerde, millî şirketlerde yabancı sermaye iştiraklerinin çok bulunmasına karşı tereddütler vardır. Vergi hukuku konusunda, sorun ortaya çıkar : Kârlar sınırları geçerken nasıl bir işleme tâbi tutulmalıdır? Aynı şekilde 19 Ocak 1969 da Komisyon, 100. maddeye istinat ederek muhtelif üye devletlere ait olan ana şirketler ve fiyallerin vergilendirilmesini ortak bir sistemde toplayan diğer bir talimat teklif etti. Komisyon tek bir müşterek çözümün memnurluk vereceğine inanıyordu. Komisyon çift vergilemeye engel olmak için, muhtelif sistemlerin genişletilmesinin iyi bir çözüm olduğu görüşünde değildir. Sermaye hareketlerinde yön değiştirmeye yol açacak olan dividantların farklı vergilendirilmesi riski vardır. Bu mesele çerçevesinde, bir ortak kaideler; millî vergi kaidelerinin ahenkleştirilmesi öngörülmüştür.

Talimat projesi, vergilendirmek için, ana şirkete transfer edilmiş ve fiyaller tarafından gerçekleştirilmiş kârların serbestleştirilmesi için çift

vergilemeyi engellemeye teşebbüs ediyordu. Sadece filyaller vergilemeye tâbi olmak mecburiyetindedir. Amaç, ana şirket ve filyallere, tek ekonomik mahiyetli imişcesine bir ekonomik grup muamelesi yapmaktır. Burada da, bütün bilançoları konsolide imkânı garanti edilebiliyor : Bütün filyallerin sonuçları, muhtelif kâr ve zararları yeniden tesis edebilmek için toplanmış olmalıdır.

α) Bu ana kadar, ancak institüsyonel uluslararası işbirliğinden söz ettim. Çok yukarıda, ortaya konmuş sebepler için, uluslararası işbirliği üzerindeki bütün tartışmaların hareket noktası olarak bu işbirliği şeklini kabul ediyorum. Malî iştirakler dışında işbirliğinin diğer araçları için hukukî vasıta, altı üye devlete ait olan teşebbüsler arasındaki anlaşmadır. Benim görüşüme göre Fransız hukukunda “ekonomik menfaatin gruplanması”nın, hukukî kişiliğin teçhiz edilmiş ve kanunî bir vasıtayla düzenlenmiş olmasına rağmen bu kategori içine alınmış olması gerekir.

Anlaşmanın hukukî vasıtası çok basittir. Bu bütün ortak pazar ülkelerinde anlaşılan tarafların isteklerine göre işlerini düzenlemede serbestlik prensibini ortaya çıkartır. Bu aynı şekilde millî sınırların ötesinde de geçerlidir. Fakat bu işbirliğinin bir sınırı vardır : ticarî ilişkileri ihtiva eden, böyle bir anlaşmanın muhteviyatı birçok hallerde tanınmış olan rekabet hakkıdır. Bunun içindir ki, Topluluk hukukunda rekabet hakkında birkaç kelime söylemek gerekiyor.

β) 85. madde şu prensipten hareket eder:

— İlk olarak : “üye devletler arasında ticareti etkilemeye müsait olan...” ve

— İkinci olarak : “Ortak Pazar dahilinde amaç veya sonucu engellemeğe, kısıtlamaya veya rekabeti bozmaya sahip olan” teşebbüsler arasındaki bütün anlaşmalar ve teşebbüsler ortaklık kararları yasaklanmıştır. Bununla beraber bu prensip, Komisyon kararına aykırı davranış mümkün kılabilir. Bu aykırı davranmayı mümkün kılan şartlar, bir taraftan üretimi veya tevziini ıslah etmek veya teknik ve ekonomik gelişmeyi inkışaf ettirmek için mükellefiyet altına girilen böyle bir anlaşma ve karar alınması, diğer taraftan elde edilen kârın âdil bir kısmının kullanımlara tahsis edilmesidir.

γ) Bu maddeye istinaden, Komisyon rekabet politikasının amaçlarını geliştirdi. Bir taraftan millî pazarların açılması ve dahilî bir ortak pazarın yaratılması sözkonusudur. İmtiyaz anlaşmalarıyla sanayi ve ticaretin millî hudutlarda yeni manialar inşa ettiği kabul edilemez. Bu

anlaşmalar genel olarak mutlak bir himaye sağlarlar. — Roma Anlaşmasının amaçlarına uygun kabul edilebilen bir durum —.

Diğer taraftan, fiilî rekabet elde bulundurulmalıdır. Ticarî yapıları, henüz genişlemiş ekonomik bir pazarın ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Komisyon, bireycilik "atomistique" denilen bir rekabetin değil, gerçek bir rekabetin elde tutulması görüşündedir. Kat'î kriter, rekabete giren teşebbüslerin kapasitesidir. Çok küçük teşebbüsler modern ihtiyaçlarla bağdaşmıyor. Bunun için Komisyon, Roma Anlaşmasının hükümlerinde iki kategorinin gözden uzak tutulduğunu farzetmiştir.

αx) Birinci kategoride çok küçük teşebbüsleri sınırlamak gerekir. Mayıs 1970 de alınan bir kararla bu teşebbüs grubu ekonomik önemlerine göre düzenlenecek veya hariç tutulacaktır. Kriterler şunlardır: Kartel, bulunduğu ekonomi sektörünün % 5 inden daha fazlasını işgal etmeyecek veya kartelin muamelat hacmi hesap ünitesinde 15 milyonu geçmeyecek. Komisyonun bu fikrini Adalet Mahkemesi benimsemiştir.

ββ) İkinci kategoride; küçük ve orta büyüklükteki teşebbüsleri bulacağız. Bunların işbirliği desteklenmelidir. 1968 Temmuzunda işbirliği hakkında, Komisyon kararı, teşebbüsler arasında karşılıklı işbirliği şekillerini tanımladı. 1970 Mayısında, Komisyon;

- normlar, ve tipler
- araştırma ve kalkınma,
- spesializasyon,
- ortak alım ve satım

konusunda, işbirliğini mümkün kılacak bir nizamname projesini geçirdi.

δ) Rekabette kısıtlamalar tesbit edildiği zaman, Komisyon rekabeti bozma hallerinde, teşebbüsleri tazminat ödemeye mahkûm eden kararlarla rekabet politikasını gerçekleştirdi.

ε) Sonuncu nokta bizi uluslararası institüsyonel işbirliğine sevkeder. 86. maddenin uygulanması ve teşebbüslerin merkezleşme meselesiyle ilişkileri sözkonusudur. Komisyonun görüşüne göre 86. madde, bizzat bu madde çerçevesinde suistimalleri tesis eden, fiilî rekabeti kısıtlayan böyle birleşme ve gruplanmaları yasaklamıştır. Halen komisyon tarafından incelenmekte olan mesele, Europa - Emballage - Continental - Com. dir.

Komisyon, önemli merkezleşme hareketlerinin, topluluk Mahkemesine bildirilmesi mecburiyetinin Roma Anlaşması çerçevesine dahil bulunduğunu görüşündedir. Buna karşılık, Komisyon, kendisine böyle bir iş-

lemi yasaklama hakkının verilmediği kanaatindedir. Böyle bir hakkın tanınması, Roma Anlaşmasında bir değişikliği gerektirir.

### III

Uluslararası birleşmeler ve yukarıda bahsedilen merkezleşmenin her tür'lüsü, birleşmenin avantajına sahip olan katı anlamda birleşmeler ve ekonomik birleşmelerin yararlandığı diğer bir proje mevcuttur: "Avrupa Şirketi". 24 Haziran 1970 de Komisyon, Avrupa endüstrisinin ihtiyaçlarına cevap vermek için yeni bir şirket şekli nizamnamesini ileri sürdü. Yeni hukukî şekilde, bu mefhum, uluslararası birleşmeleri geniş bir anlamda kaplamakta, yâni;

— katı anlamda birleşmelerde, muhtelif üye devletlerin iki veya daha çok anonim şirketlerinin birleşmesiyle bir "Avrupa şirketi" şeklinde;

— bir holding şirket şeklinde, hisselerin toplamı "Avrupa Şirketi" ne ait olan muhtelif üye devletlerin iki veya daha çok anonim şirketlerinin şekil değiştirmesi oluyor. Birleşen şirketler, millî kanunlarına göre hukukî ayniliklerini muhafaza ederler, fakat hissedarlar, karar merkezi ve eski birleşen şirketlere karşı tek ana şirket olan "Avrupa Şirketinin" hisseleriyle eski hisselerini değiştirmek zorundadırlar.

— Muhtelif üye devletlerin, iki veya daha çok anonim şirketleriyle ortak bir filyal şekli. Bu işlem, kısmî birleşme olarak kabul edilebilir.

Her halükârda, başlıca iki halde de nisbeten yüksek, minimum 500.000 U.C. (yâni Amerikan doları), sosyal kapital (capital social) gereklidir.

2) Uluslararası şirketler için hukukî bir şekil yaratma fikri, aşağıdaki gibi, özel ihtiyaçlara cevap vermek için uluslararası denilen şirketlerin yaratılmasında özel sermaye yatırımlarına açıktır. İtalya ve Fransa arasında Mont Blanc'ın altundan bir tünel inşaatı, Moselle'den Fransa, Luxembourg ve Almanya arasında seyrüsefer imkânı veya Fransız Lorraine'inden ve Alman Saar'ından gelen kömürün müşterek ticareti gibi. Bu meselenin şirketler hukuku tarafından teorik tartışmasından sonra, altmış senelerinin başında, Fransız hükûmeti, yeni bir şirket tipi; "Avrupa tipi bir şirket" yaratmak için AET ye teklifde bulundu. Çok sayıdaki teşebbüslere bu yeni imkânı açmak düşünüldü. Bunun için bu şekle geçişde sınırlamalar öngörülmemiş oluyordu. Sadece çok az miktarda bir sosyal sermaye zarurî olmaktaydı. Yeni şekil, millî bir şekilde olmalıydı.

Bir yıl sonra Komisyon, konseye bir muhtırayla müracaat ederek durunu belirtti. Bu yeni hukukî şekle, özellikle Avrupa Topluluğunun ihtiyaçlarına uygun olan özel bir uygulama alanı vermeyi teklif etti. Komisyon yüksek bir sosyal kapitale ve bu yeni hukukî şekle topluluğa ait bir karakter vermeyi düşünüyordu. Aynı zamanda, Komisyon, Hollandalı Profesör SANDERS'i diğer üye devletlerin profesörleri ve komisyon servisleriyle işbirliği yaparak bir ön proje hazırlamakla görevlendirdi.

Profesör SANDERS, Fransız görüşü olan herkeze açık yeni bir millî şekil ile Topluluk ihtiyaçlarına tahsis edilmiş Topluluk hukuku esasına göre şekil alan Komisyon görüşü arasında bir yer almayı denedi. Profesör SANDERS, "Avrupa Şirketi" nin şekillenmesi için beş teklifte bulundu. Üçü yukarıda zikredilmişti, diğer ikisi ise; tek bir anonim şirketle bir filyalin teşekkül etmesi ve millî bir anonim şirketin "Avrupa Şirketi" ne dönüşmesidir. Prof. SANDERS, "Avrupa Şirketi" şekline dönüşen şirketlerin hiç bir şekilde farklı milliyetlere sahip olmayacağını teklif ediyordu. Bu şeklin uygulanabilmesini yüksek bir sosyal kapital — 1 milyon Amerikan doları — sınırlamış oluyordu. Kanunî esas, Topluluk hukukuna yaratılan bir konvansiyon oluyordu.

a) Komisyonun teklifi giriş hakkında çok daha kısıtlayıcıdır, şirketin şekli hakkında, teşekkülünden vergi kaidelerine kadar hemen hemen tamamlanmış bir kanundan ibarettir. 285 kadar maddesi vardır. "Avrupa şirketi" nin, kara Avrupa hukukunun geleneksel mefhumu içinde bir anonim şirket olması gerekiyordu. Şirketin üç organının olması gerekiyor. Bir idare heyeti, bir yönetim konseyi ve hissedarlar genel meclisi. Çalışanların menfaati, çok geniş yetkili "Teşebbüs Avrupa Konseyi", yönetim konseyinde üçte bir temsille korunmalı ve işin özel şartlarını düzenlemek için, "Avrupa Şirketi" nin tesislerinde temsil edilen sendikalarla "Avrupa Şirketi" nin kolektif mukaveleleri müzakere gücü ile korunmuş olmalıdır. Üçüncü ülkelerden gelen sermaye hakkında kısıtlamalar yoktur. Üye devletlerden birinin milliyetine sahip olan yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğuna göre teklif, fazla değerli olmayacaktır. Özel bir konu, uluslararası bir organizasyonla, şirketlerin bu hukukî şekli için fevkalâde bir önemi olan şirket gruplarının hukukuna göre işleme tâbi tutulur. Burada başlıca iki menfaat; alenilik kaideleriyle kamu menfaatlerinin korunması ve azınlıkdaki hissedarların korunmalarıdır. "Avrupa Şirketi" katı bir alenilik kaidesine tâbi tutulmuştur. Mali kaide, yukarıda zikredilen iki yönetim projesini takip eder. Bir "Avrupa Şirketinin" teşekkül etmesi ve onun ekonomik faaliyetleri, bu direktiflerle çok geniş ölçüde kaplanmıştır. Burada, çift vergilemeden kaçınmada, üçün-

cü ülkelerdeki tesislerin vergilendirilmesinde ve "bénéfice mondial" sisteminde olduğu gibi aynı meseleler ortaya konmaktadır.

Komisyon bu nizamnamenin kanunî esası olarak 235. maddenin uygulanmasını teklif ediyor. Komisyon, "Avrupa Şirketi" hukukunun Topluluğa ait olduğundan emin olmak için bu kanunî vasıtayı tercih etti. Topluluk hukukuna tâbi olan şirketlerde ortak bir şekil yaratmada birçok imkânlar vardır. Klâsik vasıta, Roma Anlaşmasında olduğu gibi, uluslararası kamu hukuku normlarına uygun bir konvansiyondur. Almanya ve İtalya gibi iki üye devlet bakımından sakınca, Topluluk hukukundan millî hukuka değişim gibi kabul edilen böyle bir konvansiyonun tasdikinden ibarettir. Diğer vasıta, 220. maddede "anlaşmayı tamamlayarak" ifadesine dayanarak veya bu yeni hukukî şeklin başlıca esasının birleşmeler olması sebebiyle bu maddenin doğrudan uygulanması ile Roma Anlaşması çerçevesinde bir konvansiyondan ibaret olabilir. "Avrupa şirketinin hukukî istinadı için 100. maddeyi doğrudan uygulamada bazı hukukî deliller mevcuttur. Fakat burada dahi millî hukukdaki şekil değiştirme meselesi ortaya çıkar. 235. madde Anlaşmada "bütün vasıtalarla" ibaresiyle eksikleri tamamlamayı mümkün kılmaktadır. Ben şekil meselesinin öneminin az olduğuna inanıyorum. İki noktanın önemi vardır : İlki, Topluluk hukukunun yarattığı bir şekil olmalı ve ikinci olarak bunun vasıtası umumî reyle tesis edilmelidir. Çünkü hiçbir üye devlet iradesinin aksine yeni bir hukukî müesseseye zorla intibak ettirilemez. İki şart, yukarıda zikredilen bütün şekiller uygulanarak tamamlanmıştır.

4. Ele almak istediğim sonuncu mesele şudur : Bir "Avrupa Şirketi" için bize birleşme imkânı verildiği halde, 220. maddeye istinat eden bir konvansiyon niçin? Herşeyden evvel bir şekilden diğerine geçiş yoktur. Endüstrinin birçok şekillere ihtiyacı vardır. Bu yeni şekil de endüstrinin durumuna uyabilmelidir. Bundan başka, bu konvansiyona istinaden birleşmelerde "Avrupa Şirketi"nin hiç değilse başlangıçta önemli bir avantajı vardır. Bu psikolojik avantajdır. Daima millî bir teşebbüsün yabancı bir şirket tarafından yutulabileceğine dair bir millî korku vardır. AGFA - GEVAERT örneğinde, partöner şirketler karşılıklı millî ekonomilerin baskısında müteceviz hükümlerden kaçınmak için iki tarafın dengesini büyük bir itina ile gözettiler. "Avrupa Şirketi" belli ölçüler içinde, daha yüksek bir düzeyde tarafsız bir şekil olarak kabul edilebilir. Bir "Avrupa Şirketi"nin ve aynı zamanda uluslararası birleşmeyi mümkün kılan bir konvansiyonun lehine ikinci delil, politik ve ekonomik entegrasyonun kuvvetli etkisidir. Katı anlamda bir birleşme, diğer bir ülkede sağlam bir tesis şekliyle, % 100 bir millî şirketin elinde olan

şirketle aynı etkiye sahiptir. Malî yatırımlarla birleşme veya tam bir iş-tirak payı almakla ekonomik anlamda birleşmeler “uluslararası birleş-meler”e yönelir. Bu iki şekil, tek bir üye devletin, tek bir şirketini sağ-lamlaştırır. “Avrupa Şirketi” Topluluğā aittir. Millî şirketlerin birleşme-sinin bir sonucu olan bir “Avrupa Şirketi” nin bölünmesi çok güç olur. Hissedarlar yönünden meseleye bakarsanız aynı şey orada da doğrudur. Yabancı bir şirkete yatırım yapmadan önce bazı tereddütler vardır. Ya-tırımlar kendi ülkelerindeki bir şirkette daha fazla bir güvene sahiptir-ler. Diğer taraftan bir “Avrupa Şirketi” bünyesinde çok tanınmış iki şir-ketin işbirliği, şüphesiz bu yeni teşebbüs şekline güveni kuvvetlendire-cektir. Son on iki yıl içinde, böylece 220. madde esasına istinaden bir-leşmelerde ve 54.3.g) maddesinin uygulanmasıyla şirketler hukukunun ahenkleştirilmesinde, anlaşma sistemi hakkında bazı tenkitler olmuştur. Şirketler hukuku kaidelerinin müstakil oluşu sebebiyle direktiflerle bu ahenkleştirme metodunun mükemmel olmadığı söylendi. Belli bir me-selenin çözümü için diğer meselelerin kaidelerinin nasıl anlaşılmalı ola-cağı bilinmeksizin, anlaşma hükümlerinin intibak ettirilmesi çok güç olu-yordu. “Avrupa şirketi”, sınırların ötesinde büyük teşebbüsler hukuku-nun tam bir reglemantasyonudur. Bu muhakemeye şirketler hukuku kai-delerinin bu özerkliğine itibar edilmiştir.

Ceviren : Dr. Türkân ÖNCEL



## TÜRKİYE'DE NÜFUS ARTIŞI VE KAMU HARCAMALARI

Zeki KURUCA

Maliye Baş Hesap Uzmanı

### I. Millî Ekonomi ve Nüfus İlişkileri :

1. Millî ekonominin başlıca maddî unsurları arasında memleket coğrafyası, sermaye miktarı yanında nüfus hacmi de yer alır. Millî gelir miktarı ve millî gelirdeki artış hızı, memleket nüfusu nazara alınmadan bir anlam ifade etmez. Ayrıca millî refah seviyesi de ancak nüfus miktarı gözönünde tutularak hesaplanabilir.

Millî gelir miktarı ve kalkınma hızı, nüfus miktarı ve nüfus artışıyla kıyaslanarak değerlendirilir. Ekonomik kalkınmanın bir ölçüsü de, nüfus başına düşen millî gelir miktarıdır. Bu bakımdan, millî gelirin global miktarı yalnız başına büyük bir anlam taşımaz. Örneğin, 250 milyar tutarındaki millî gelir miktarı olarak küçümsenemezse de 250 milyon nüfuslu bir memlekete ait olduğu farz edilirse kişi başına 1000 ünine millî gelir payı isabet eder ki — TL. olarak düşünülünce — bunun önemli bir değer taşımadığı meydana çıkar.

Kalkınma hızı veya millî gelir artışının da ancak nüfus artışıyla kıyaslanmak suretiyle gerçek değerini ortaya koymak mümkündür. Nitekim nüfus artışı, millî gelir artışından fazla ise millî gelir artışı yanında fakirlik de artmış olur. Örneğin nüfus artışı % 3,1 olduğu halde millî gelir artışı % 3 ise memlekette fakirlik  $\frac{1}{100}$  nisbetinde artmış demektir.

2. Millî gelir miktarı ve artış nisbeti yanında millî gelirin kişiler arasındaki dağılışı da ayrı bir önem taşır. Kalkınma hızı nüfus artışından fazla olsa bile, millî gelir kişiler arasında adaletsiz dağıldığı takdirde millî refahın arttığı iddia edilemez. Kişilerin, artan refahtan millî gelire yaptıkları katkılar oranında pay alması, ayrıca kişilerin toplum hayatında gelişmeleri için gereken güvenlik ortamını yaratmak amacıyla fakir-

lere, yaşlılara ve muhtaçlara sosyal yardım yapılması milli refahın şartlarından sayılmaktadır.

Esasen maliye politikasının hedeflerinden biri de kişiler arasındaki servet dağılımını ve yaşama seviyesini denkleştirmektir. Bir ekonomide gelir ve servetin kişiler arasında dağılımı ne kadar gayriadil ve bozuksa o toplumda sosyal barış ve huzurdan eser bulunamaz.

3. Nüfus hacmi ile millî ekonominin niteliğini ortaya koyan ilişkilerinden başka nüfus miktarının olumsuz bir faktör olarak ekonomiyi ve kalkınmayı etkilediğine de değinmek gerekir. Nitekim, iktisaden az gelişmiş ülkelerde izlenen kalkınma gayretlerinin karşılaştığı engellerden biri de nüfustur. Yani nüfus bir bakıma kalkınmayı frenleyen bir etki yapar. Örneğin, nüfus hacmi içindeki faal nüfus azlığı, tam çalışmaya engel olan amillerden biridir<sup>1</sup>. Gerçekten geri kalmış ülkelerde hızlı nüfus artışı, küçük yaştaki nüfusu daha çok artırdığından tüketim meylini artırmakta, bu da tasarruf seviyesini düşürmektedir<sup>2</sup>.

Görüldüğü üzere faal nüfus miktarı ve yaş terkihi kalkınmayı etkilediği gibi, finansman ihtiyacının tesbitinde de önem taşır. Faal nüfus ne kadar fazla ve ne kadar eğitim görmüşse sermaye hasıla kat sayısı o derece yüksek olabilecektir<sup>3</sup>. Yani, milli geliri 1 ünite artırmak için gerekli yatırım miktarı o kadar az olabilecektir. Bu da, sermaye hasıla kat sayısını hesaplarırken nüfus miktarının yaş piramidinin ve özellikle faal nüfus hacminin gerek nitelik ve gerekse nicelik yönünden gözönünde tutulması gereğini ortaya koymaktadır<sup>4</sup>.

4. Yukarda nüfus konusunda değindiğimiz hususlarda İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının da aynen katıldığını aşağıdaki satırlar yeterli derecede yansıtmaktadır:

“Kalkınmanın bir ölçüsü olarak kabul edilen gelir artışı, artan gelirin kullanış şekli ve kişi başına dağılımı nüfus artışı ile ilişkilidir. Nüfus millî gelirinkine yakın bir hızla arttıkça iktisadî gelişmenin bir ölçüsü olan kişi başına gelir artışında kalkınmadan beklenen gelişme olmamakta, hızlı nüfus artışı küçük yaşlardaki nüfusu artırdığından tüketim ihtiyacının büyümesine yol açmaktadır. Ayrıca, hızlı nüfus artışı, yatırımların niteliğini etkilemekte, artan nüfus sonucunda hayat seviyesini düşür-

1) Dr. İsmail Türk (Maliye Politikası Say. 223).

2) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı Say. 47.

3) Dr. İsmail Türk (a.g.e. 226).

4) Dr. İsmail Türk (a.g.e. 226).

memek için lüzumlu olan demografik yatırımların bunun dışındaki yatırımlara karşıt olarak gelişmesine sebep olmaktadır. Nüfus artış hızı yatırımların niteliğini ve niceliğini tayin ettiğine göre, kalkınmada nüfus faktörü yatırımla eş bir önem kazanmaktadır. İktisadî kalkınmaya katkısı bulunan insan gücünün niceliği ve niteliği iktisadî refah seviyesiyle birbirine bağlıdır. Nüfus, nicelik yönünden yatırımların miktarını ve dağılımını, nitelik yönünden kalkınma için gerekli insan gücünü sağlayan, dolayısıyla iktisadî gelişmeyi iki yönden etkileyen bir unsurdur. Bu anlayış içinde nüfus konusunda amaç, nüfusun yapısını iyileştirmek ve nüfus artış hızını iktisadî gelişmeyi güçleştirmeyecek ölçüde azaltmaktır.”<sup>5</sup>

## II. Kamu Harcamaları ve Nüfus :

5. Kamu harcamaları ile nüfus ve nüfus artışının ilişkileri, milli ekonominin nüfus ile olan ilişkilerinden doğmaktadır. Bilindiği üzere, maliye ilmine uzun süre hakim olan klâsik görüş, toplum içinde yaşayan insanların kolektif ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan kamu harcamalarının kaynağını bulmak olmuştur. Bu bakımdan, Gaston Jeze'in, maliye ilmini, “kamu harcamalarının karşılığını bulma ilmi” olarak tanımladığını görüyoruz.<sup>6</sup>

Klâsik görüşteki “insanların kolektif ihtiyaçları” ile “kamu harcamaları” arasındaki yakın ilişki, modern maliye ilminin de benimsediği bir ilişkidir. Devletin ekonomik hayata müdahalesi sayılan vergilerin az miktarlarda kalması için, kamu harcamalarıyla karşılanacak “kolektif ihtiyaçların çok sınırlı tutulması gerektiğini öne süren, bütçe denkliliğini esas alan, Devletin borçlanmasını doğru bulmayan, dış ticaret açıklarını hoş karşılamayan klâsik görüş, yerini bütün bu yasaklara izin veren modern görüşe bırakmış olmakla beraber nüfus ile kamu harcamaları arasındaki ilişki her iki görüşte de yer almıştır.

6. Klâsik maliye anlayışında da esas alınan ve fakat sınırlı tutulması öngörülen “kolektif ihtiyaçlar” cins ve nevi itibarıyla değişmese bile bunları karşılayan kamu harcamalarının nüfus artışına paralel olarak artacağı muhakkaktır. Örneğin, polis Devlet anlayışının hakim olduğu düşünülürse, memleket içinde ve dışındaki emniyet ve asayişini temin etmek için yapılacak kamu harcamaları, korunması gereken memleket alanı ve vatandaş adedi arttıkça artacaktır. Demek oluyor ki, kamu har-

5) Plân (Say. 47).

6) Dr. İsmail Türk (a.g.e. 2).

camalarının artması prensibi klâsik maliye görüşünde de bulunmaktadır. Bununla beraber, klâsik anlayışta, kamu harcamalarının hacimce küçük olması prensibi<sup>7</sup>, hakim kılınmak istenir.

Modern maliye görüşü, ekonomik sisteme bağlı olarak, ekonomide istikrar sağlamak, iktisadî kalkınmayı gerçekleştirmek ve nihayet servet, gelir dağılımı ve yaşama seviyelerinde denklik sağlamak üzere, kamu harcamalarının maliye politikası emrine verilmesini esas almakta ve bu suretle kamu harcamalarının artması prensibini kabul etmiş olmaktadır. Bu yeni politika, nüfus hacminde bir artış olmasa bile kamu harcamalarında devamlı bir artış olabileceğini öngörmektedir. Bu esastan hareketle, kamu harcamalarının nüfus artışından daha fazla bir nisbette artması da modern maliye anlayışının kabul ettiği bir ilke olmaktadır.

7. "Dünya yüzünde Devlet masraflarının hem hacim hem millî gelire nisbetle artmasını önlemeye muvaffak olmuş hiç bir Devlet yoktur"<sup>8</sup>. Gerçekten "bu artış, millî gelirdeki artışla birlikte hızlanmakta, yani, gelir arttıkça, bu gelire Devletin iştirak payı fazlaşmaktadır."<sup>9</sup> Bu artışın önlenmesi söz konusu olamaz. Hatta kamu harcamalarının verimsizliği ve kaynakların israfı muhtemel bile olsa bu artışın önlenmesi mümkün olmadığı gibi bu, arzu dahi edilemez. Bütün önemli olan husus, artmakta olan kamu harcamalarının etkenliğini artırmak ve kalkınma açısından, kaynakların en faydalı şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

8. Kamu harcamalarında artışlara sebep olan Devletin faaliyetlerini genel olarak üç ana gurup altında tophiyabiliriz<sup>10</sup>:

- a) Özel ekonomik faaliyetleri nizamlamak ve bu suretle özel teşebbüslerin gideceği yolun kaidesini koymak.
- b) Doğrudan mal ve hizmet istihsal etmek.
- c) Vergi ve harcamalar vasıtasıyla nakdi gelirin tekrar tevziini yapmak.

Devletin ekonomik hayata yaptığı doğrudan doğruya müdahale özellikle ikinci ve üçüncü gurup fonksiyonlarıyla olmaktadır. Devletin mal ve hizmet yaratma faaliyeti, mücerret olarak özel teşebbüslerce de yapılabilecek faaliyetlerden olması itibarıyla, hem bir müdahale şeklinde ol-

7) Dr. İsmail Türk (a.g.e. 2).

8) Prof. Dr. Memduh Yaşa (İktisadî Meselelerimiz 119-120).

9) Prof. Dr. Memduh Yaşa (a.g.e. 120).

10) Davit Cecord Wright (a Key to Modern Economic say. 448-9).

makta ve hem de bu sahada yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla ekonomik hayata faaliyetleriyle katılmayı ifade etmektedir.

Nakdi gelirin tekrar dağılımını sağlayan faaliyetler daha ziyade, Devlet bütçelerinde transfer harcamaları olarak tasnif edilmektedir.

Yirminci yüzyılda Devletin bu iki grup harcamalarında büyük bir artış olduğunu görüyoruz.

9. Buraya kadar yaptığımız açıklamaları özetlemek gerekirse kamu harcamalarındaki artışların nedenlerinin sistematüğını yapabiliriz. Bu tasnifi yaparken zahiri sebeplerle hakiki sebepleri ayırmak gerekir. Zahiri sebeplerin başında umumî fiat seviyesindeki farklardan doğan artışlar gelir. "Devlet içinde hem nüfus, hem de fiatlar genel seviyesi arttığı için, mutlak rakamlar, gerçek artışı, olduğundan yüksek göstermektedir."<sup>11</sup> Örneğin, muayyen bir nüfus hacminin terekküüp tarzının yani eğitilmesi gereken çocuk adedinin çok olması eğitim harcamalarının, yaşlıların çok olması da emeklilik veya pansiyon masraflarının artması sonucunu doğurur. Fiat seviyesinin yükselmesi, belirli bir hizmetin daha fazla parayla yapılmasını gerektireceğinden harcamalar zahiren artmış görünür.

Kamu harcamalarının gerçek artış sebeplerine gelince<sup>12</sup>: Fiat ve nüfus terkininin dışında mevcut sebeplerle, Devletin görevlerinin artması ve bunların en iyi şekilde yerine getirilmek istenmesi, harcamaların gerçek miktarının çok yükselmesine sebep olmuştur. Fiat düzeltmeleri yapılarak kamu harcamaları ABD de 1914-1961 arasında 20 misli, 1939-1961 arasında dört misli arttığı hesaplanmıştır. Aynı şekilde yapılan hesaplamalara göre kişi başına olan kamu harcamaları 1914-1959 da 11 misli, 1939-1961 de de üç misli artmıştır<sup>13</sup>.

10. Kamu harcamalarındaki bu genel artış trendi ayrı nisbetlerle, hemen bütün memleketlerde mevcuttur. Genel karakter taşıyan bu artışın sebeplerini altı ana grupta toplamak mümkündür.<sup>14</sup>

- a) Savaş ve askerî masrafların artması
- b) Sosyal refah programların uygulanması
- c) İktisadî kalkınma plânların uygulanması
- ç) Kamu hizmetlerinin kalitelerinin yükselmesi

11) Due (Maliye sayf. 43).

12) Due (Maliye sayf. 46).

13) Due (Maliye sayf. 43).

14) Due (Maliye sayf. 47-49).

- d) Şehirleşmenin hızlanması
- e) Kamu sektöründeki yolsuzluk ve israfların artması
- f) Seçimli demokrasilerde baskı gruplarının talepleri.

Savaşlar, insan ve tesis stokları üzerinde yaptığı tahribat yanında kamu harcamalarının hızla artması sonucunu da doğurmak suretiyle ekonominin israf edilmesine sebep olmaktadır. İkinci Dünya Savaşına bütün imkânlarıyla katılan ABD den bir örnek vermek gerekirse 1939 da savaş başlamadan 16.96 milyar dolar olan toplam harcamaların 1944 de savaşın en kızgın olduğu yıld bu harcamaların 103.12 milyar dolara yükseldiğine işaret edelim. 1926 fiatlarıyla yapılan düzeltmeye göre 1939 da 22.00 milyar olan toplam harcamalar 1944 de 99.16 milyar olmuştur. Bu harcamalar kişi başına hesaplanırsa 1926 fiatlarına göre 1939 da 168 dolar olan miktar 1944 de 718 dolara çıkmış savaş bitince de 210 dolara inmiştir<sup>15</sup>.

Savaştan sonraki yıllarda askerî masraflar tekrar hızlanmış, nükleer silâh yarışmaları, atom araştırmaları, dış yardım ve harp yıllarından kalan borç faizleri vs. sebebiyle, örneğin ABD de 1962 yılında 88 milyar dolar olan Federal Bütçe toplam harcamalarının % 77 sinin askerî masraflara ayrıldığına değinelim<sup>16</sup>.

Kamu harcamalarının gerçek artış sebeplerinden biri olan sosyal refah programları millî gelirin dağılışındaki düzensizlikler sebebiyle yeterli geçim imkânı sağlayamayanlara aynı ve nakdî yardımları gerektirir, kamu harcamalarının artmasına müncer olurlar. Sosyal baskı gruplarının taleplerinin etkilerini de bu arada zikretmek gerekir.

İktisadî kalkınma programlarının uygulandığı geri kalmış ülkelerde kamu yatırımları, harcamalarının hızla artması sonucunu doğurmaktadır.

Kamu hizmetlerinin gerek sahasının genişlemesi ve gerekse kalitesinin yükselmesi harcamaların artmasına sebep olmaktadır. Ayrıca teknik gelişmeler de kamu hizmetlerinin maliyetini ve kalitesini yükseltmektedir. Bundan başka Devlet bir çok hizmetleri kendine vazife saymakta, piyasada teşekkül eden monopolist temayülleri ortadan kaldırmak için düzenleyici faaliyetlere girişmekte ve hatta bizzat istihsale tevessül etmektedir.

Kamu harcamalarının artmasındaki gerçek sebeplerden biri de şehirleşmedir. "Nüfusun gittikçe artan yüzdesinin şehirlerde yerleşmesi"<sup>17</sup>,

15) Due (Maliye sayf. 43).

16) Due (Maliye sayf. 31).

17) Due (maliye sayf. 49).

şehirde mevcut amme hizmetlerinin de o nisbette artması sonucunu doğurur. Bu tür artış sebebi, gelişmekte olan memleketlerde daha çok rol oynar. Bu memleketlerde, tarım sektörünün artan nüfusu besleyememesi, sanayileşmenin şehirlerde toplanması, şehirle köy arasındaki büyük uçurum köylü nüfusunun şehirlere akmasına amil olmaktadır. Şehirlere akın, nüfus artışından fazla olmaktadır. Şehirlerin kendi normal nüfus artışına eklenen bu akın, şehirlerde bir çok sorunlar doğurduktan başka kamu harcamalarında, yol ve ulaştırma, ışıklandırma, su ve kanalizasyon, güvenlik gibi hizmetler sebebiyle artışlara da sebep olur.

Sonucu sebepler grubu olarak değindiğimiz husus, kamu sektöründeki yolsuzluk ve israfın, lüzumsuz ve sebepsiz genişlemenin kamu harcamalarının artması sonucunu doğurduğudur. Bazı yazarlar, böyle bir iddiayı yersiz bulmakta, devlette personel idaresinin ve alım satım usullerinin islâh edildiğini ve mali yolsuzlukların geçmiş yıllara nisbette azaldığını ileri sürmekte ise de<sup>18</sup>, iktisaden geri kalmış ve iktisaden geri memleketlerde, yolsuzluk, israf ve sebepsiz genişlemenin kamu harcamalarını etkilediği, devletin satın aldığı mal ve hizmetlerin maliyetini yükselttiği bir gerçektir.

Devlet mal ve hizmet satın alırken satıcı ve müteahhitlerin kendi aralarında anlaşmaları veya onlarla Devlet memurlarının anlaşmaları yani yolsuzluklar belli bir mal ve hizmetin daha fazla bedelle alınması demektir. Devlet satışlarında da aksi yönde yolsuzluklar olabilmektedir.

Kamu harcamalarının bir artış sebebinin de, bu kesimde lüzumsuz ve sebepsiz gibi görünen fakat gerçekte zarurî bir sonuç olan "genişleme" olduğunu belirtmiştik. Mevcut ve artan nüfus, toplumdaki iş talebini de arttırdığından, iş sahalarındakinden daha fazla olan bu artış sonunda, seçimli demokrasilerde, özel sektörde iş bulamayan nüfus fazlasının kamu sektörünü tazyik ederek bu sektörde lüzumsuz fakat zarurî bir personel artışına, bu da kamu harcamalarında artışa sebep olmaktadır.

11. Kamu harcamalarının trendi, kamu harcamalarının GSMH'ye oranlanması ile tesbit edilirse de<sup>19</sup> kamu harcamaları ile nüfus ilişkileri ve nüfus artışıyla ilişkileri şu usullerle meydana konulabilir:

a) Devlet ve mahallî idarelerin toplam harcamalarının toplam nüfus hacmine oranı.

18) Due (Maliye sayf. 49).

19) Due (Maliye sayf. 44).

b) Toplam kamu harcamalarındaki artış ile nüfus artışının karşılaştırılması.

c) Kamu harcamalarının, bundan yararlanan nüfus hacmine oranı.

d) Belli ve önemli hizmetler dolayısıyla yapılan kamu harcamalarının ondan yararlanan nüfusa veya genel nüfusa oranı.

Birinci usul, en geniş ortalama miktarı veren bir usuldür. Genel bütçe harcamaları ile mahallî idarelerin harcama toplamlarının nüfus miktarına bölünmesi suretiyle bulunur. Yıllar arasındaki farklar kişi başına ortalama miktarın seyrini ortaya koyar. Bu usulde kullanılan harcama rakamlarını, yatırım harcamaları ve kamu cari harcamaları ve hatta transfer harcamaları olarak ayırmak suretiyle ayrıntılara inmek de mümkündür. Bu takdirde, kamu yatırım harcamalarından, yatırım harcamaları, cari harcama ve transfer harcamalarından nüfus başına isabet eden miktarlar meydana çıkmış ve diğer ülkelerdeki miktarlarla kıyaslamak olanakları elde edilmiş olur.

İkinci usulde kamu harcamalarındaki artış hızı ile nüfus artışının karşılaştırılması mümkündür. Bu karşılaştırmada her iki alandaki artışların yeterli olup olmadığı meydana çıkacağı gibi, nüfus artışı karşısında harcamaların özellikle yatırım harcamalarının yeterlilik dereceleri de tesbit edilmiş olur.

Kamu harcamalarından yararlanan nüfus hacminin bu harcama miktarıyla ilişkisi kurulmak istendiği takdirde ise üçüncü metod kullanılabilir. Her kamu harcaması, yapılmış bir kamu hizmeti dolayısıyla vuku bulduğuna göre bu hizmetten yararlananlar nazara alınarak hesap yapılması en doğru yoldur. Çünkü birinci metotta olduğu gibi, toplam kamu harcamalarının, genel nüfus hacmine bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama, gerçek bir ilişki kurmak yönünden yetersizdir. İlgili kamu hizmetinden yararlanmayan nüfus miktarının, hesaba dahil edilmesi, bulunacak miktar ve nisbetlerin, bazı noktalarda gerçeğin altında, bazı hususlarda gerçeği üstünde kalması gibi sapmalara sebep olur.

Bu metodun çok faydalı sonuçlar verebilmesi yanında, mevcut istatistik bilgilerin noksanlığı sebebiyle kullanılma olanağı o kadar azdır. Çünkü, yatırım harcamaları, savunma masrafları gibi genel nitelikte ve fayda bakımından doğrudan herhangi bir guruba ait olmayan harcamalar bulunduğu gibi, hangi gurubun ne kadar yararlandığı kesin olarak bulunamayacak millî eğitim, jandarma hizmeti, şehirlerarası yol şebekeleri harcamaları da mevcuttur. Buna karşılık, Tarım Bakanlığı ve Köy İşleri



Bakanlığı hizmetleri, toprak muhafaza ve Devlet su işleri hizmetlerinin köylü nüfusun yararlandığı hizmetler addedilmesi mümkündür. Belediye hizmetleri, polis hizmetleri, liman inşası gibi hizmetler dolayısıyla yapılan harcamalar ise doğrudan doğruya şehirli nüfusun yararlandığı harcamalardan sayılabilir.

Bu metod, istatistik bilgilerin mevcut olduğu alanlarda kullanıldığı takdirde çok faydalı sonuçlar verir.

12. Kamu harcamaları ve nüfus artışı ilişkileri, bu harcamaların seyrini tesbit etmek amacıyla ortaya konur. Harcamalardaki değişmeler mutlak ve nisbî olarak tesbit edilir. Mutlak miktar üzerinden hesaplanan değişmeler cari harcama miktarlarına göre hesaplanır. Nisbî olarak yapılan hesaplar, kemmi miktarları kendi aralarında mukayese etmek değil, bunları başka kemiyetlerle kıyaslamak suretiyle yapılır. Nisbî mukayese metodlarından biri, kamu harcamalarını millî gelirle mukayese, diğeri de nüfus miktarıyla mukayese metodudur.<sup>20</sup>

Kamu harcamalarını nüfus hacmi ile mukayese etmek suretiyle, belli bir süre içinde harcamaların seyrini anlamak mümkün olur. "Nüfusun umumî olarak artması —bilhassa büyük şehirlerin doğması— dolayısıyla yeni ihtiyaçlar belirdiği, ayrıca eski ihtiyaçlardan bir kısmının daha önemli bir hale geldiği ve bu sebeple âmme masraflarının yükseldiği umumiyetle kabul olunmaktadır. Bununla beraber, nüfus artışı ile masrafların nüfus başına da artıp artmadığı münakaşalı bir meseledir. Diğer bir ifade ile âmme masrafları artışı ile nüfus artışı arasında sabit bir münasebet mevcut olmadığı gibi her nüfus artışı da masraflarda mutlaka bir yükselmeye sebep olmamaktadır."<sup>21</sup>

Aşağıda yapacağımız hesaplarda da görüleceği üzere, nüfus müstakil bir değişken olarak, kamu harcamalarının toplam insan ihtiyaçlarını karşılamak amacı yönünden aynı yönde bir trende sahip oldukları, bir kanunî niteliğinde kesinlik taşımaktadır.

### III. Türkiye'de Nüfus Artışı ve Kamu Harcamaları :

Yukardaki bölümlerde millî ekonomi ile nüfus hacminin yakın ilişkilerine, kamu harcamaları ile nüfus ilişkilerinin özelliklerine değindikten

20) Prof. Dr. Medmuh Yaşa (Amme Masrafları Miktar ve Strüktür Değişmelerinin Tahlili 42).

21) Prof. Dr. Yaşa (a.g.e. 47).

sonra, daha dar plânda Türkiye'deki kamu harcamaları ile nüfus ilişkilerine, her iki daldaki artışların trendine geçebiliriz.

13. Türk Ekonomisinde 1962-1966 döneminde, 5 yıllık süre içinde toplam kaynaklarla bu kaynakların harcanmalarından başlamak uygun olacaktır. Aşağıdaki tabloda buna ait bilgiler yer almıştır<sup>22</sup>.

	1962	1963	1964	1965	1966
<b>Kaynaklar</b>					
1. G.S.M.H.	61.882,8	66.648,8	69.910,3	73.127,1	79.536,7
2. Dış açık	2.178,0	2.709,0	954,0	693,0	1.476,0
Toplam Kaynak	64.060,8	69.357,8	70.864,3	73.720,1	81.012,7
<b>Harcamalar</b>					
1. Toplam yatırım	8.157,6	10.838,7	10.828,1	11.950,3	14.313,3
a — Özel	3.767,4	5.343,4	4.996,1	5.430,0	6.382,9
b — Kamu	4.390,2	5.495,3	5.832,0	6.520,3	7.930,4
2. Kamu cari harca.	8.643,9	9.890,5	11.452,8	11.565,0	12.357,8
3. Diğer harcamalar	47.259,3	48.628,6	48.583,4	50.304,8	54.341,0
Toplam harcamalar	64.060,8	69.387,8	70.864,3	73.820,1	81.012,7
<b>G.S.M.H. nin Yüzdesi</b>					
1. Dış açık	% 3,5	% 4,1	% 1,4	% 0,9	% 1,9
2. Toplam kaynak	103,5	104,1	101,4	100,9	101,9
3. Toplam yatırımlar	13,2	16,3	15,5	16,3	18,0
a — Özel	6,1	8,0	7,2	7,4	8,0
b — Kamu	7,1	8,3	8,3	8,9	10,0
4. Kamu cari harca.	13,9	14,8	16,4	15,8	15,5
5. Diğer harcamalar	76,4	73,0	69,4	68,8	68,3

Bu toplamlar, ekonominin toplam harcamalar tutarını ve bunların sektörler itibariyle dağılımını göstermektedir. Bizim inceleme konumuz kamu harcamaları ve bunların trendlerini tesbit etmek olduğundan, kamu cari harcamaları ile kamu yatırımları toplamının esas alınması gerekmektedir. Buna ait tablo aşağıdadır:

	<b>Kamu Harcamaları</b>				
	1962	1963	1964	1965	1966
Kamu yatırımı	4.390,2	5.495,2	5.832,0	6.520,3	7.930,4
Kamu cari harca.	8.643,9	9.890,5	11.452,8	11.565,0	12.357,8
Toplam kamu harca.	13.034,1	15.385,7	17.284,8	18.085,3	20.288,2

22) Plân (Say. 14).

Aşağıdaki tabloda görülen kamu harcamalarıyla, kamu yatırım ve cari harcamalarının nüfus miktarına bölünerek, kişi başına isabet miktarlarını hesaplamak kamu harcamalarının nüfus miktarına bölünerek, kişi başına isabet eden miktarlarını hesaplamak kamu harcamalarının nüfusla olan ilişkilerini belirtmek bakımından zorunludur.

Yıllar	Nüfus	%	Toplam kamu harcaması	%	Nüfus başına harcama	%
1962	29.418	2,42	13.034,1	50,40	443,06	46,23
1963	30.256	2,84	15.385,7	18,04	508,51	14,54
1964	31.118	2,84	17.284,8	12,27	555,45	9,23
1965	31.891	2,48	18.085,3	4,63	576,12	3,72
1966	32.707	2,24	20.288,2	12,18	629,93	9,33

Kamu harcamaları, yatırım harcamaları ve cari harcamalar olarak ikiye ayrıldığına göre genel nüfus hacmi ile ilişkilerini ayrı ayrı belirtmek lâzımdır:

Yıllar	Nüfus (artış)	Artış %	Kamu yatırımları (artış)	Artış %	Nüfus başına yatırım harc. (artış)	Artış %
1962	29.418	2,42	4.390,2	6,26	140,23	29,51
1963	30.256	2,84	5.495,2	2,51	181,62	29,28
1964	31.118	2,84	5.832,0	6,12	187,41	3,18
1965	31.891	2,48	6.520,3	11,45	204,45	9,09
1966	32.707	2,24	7.930,4	15,49	230,23	12,60

#### Kamu Cari Harcamaları

Yıllar	Nüfus	Artış %	Cari Harc.	Artış %	Nüfus başına	Artış %
1962	29.418	2,42	8.643,9	44,89	293,83	41,10
1963	30.256	2,84	9.890,5	14,42	326,89	11,25
1964	31.118	2,84	11.452,8	15,79	368,04	12,58
1965	31.391	2,48	11.565,0	9,79	368,41	0,1
1966	32.207	2,24	12.357,8	6,85	383,69	4,14

14. Yukardaki tablolarda yer alan hesaplar toplam kamu harcamalarıyla, yatırım ve cari harcamalarının genel nüfus hacmiyle olan ilişkilerini göstermek şeklinde olduğundan, yukarıda 11 numaralı paragrafta deyinmiş metodlardan birinci ve ikinci metodların uygulanması niteliğindedir.

Böyle bir denemeye girerken toplam nüfus hacmini Şehirli-Köylü nüfus olarak ayırarak münhasıran şehirli ve köylü nüfusun yararlandığı kamu hizmetlerini ve bu hizmetler sebebiyle yapılan harcamaları ayırmak zorunluğu vardır. Kamu hizmetleri ayırımı yapılırken kesin olarak şehirli nüfusun veya köylü nüfusun yararlandığı ve diğerinin hiç yararlanmadığı bir hizmetin mevcut olmadığı görülecektir. Fakat hizmetin galip vasfını esas alarak yapılacak bir ayırımın bizi büyük saptamaya sürüklemeyeceğini kabul edebiliriz<sup>23</sup>.

a) Genel bütçeye dahil dairelerden şehirli ve köylü nüfusun müştereken faydalandığı kamu hizmetleri yapanların harcamaları toplamını iki eşit kısma ayırmak suretiyle paylaşım isabetli olacaktır. Çünkü müşterek fayda sağlayan ortak hizmetlerden şehirli nüfusun yararlanma nisbeti köylü nüfusa nisbetle daha fazladır. Bu fazlalık, toplam yararlanmayı eşit miktarda saymak suretiyle nazara alınmış olacaktır. Genel bütçeye dahil ortak nitelikte sayılan daire isimleri şunlardır:

1. Cumhuriyet Senatosu
2. Millet Meclisi
3. Cumhurbaşkanlığı
4. Sayıştay
5. Anayasa Mahkemesi
6. Başbakanlık
7. Devlet Planlama Teşkilatı
8. Danıştay
9. Devlet İstatistik Enstitüsü
10. Diyanet İşleri Bakanlığı
11. Adalet Bakanlığı
12. Millî Savunma Bakanlığı
13. İçişleri Bakanlığı
14. Dışişleri Bakanlığı
15. Maliye Bakanlığı
16. Millî Eğitim Bakanlığı
17. Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı

Katma bütçeli dairelerden ortak nitelikte olanı hemen hemen yoktur.

Ortak nitelikteki daireler vasıtasıyla yapılan harcamalara ait tablo aşağıdadır .

23) Doçent Dr. Selâhattin Tuncer (Maliye Dersleri Say. 81).

	1962	1963	1964	1965	1966
	5.055.363,044	9.884.188,213	9.221.084,721	12.593.590,890	14.005.106,057
yarısı	2.527.	4.942.	4.610.	6.300.	7.002.

b) Galip vasfı itibariyle köylü nüfusun yararlandığı hizmetler dolayısıyla yapılan harcamalar yapan ve genel ve katma bütçeye dahil olan daire adları aşağıda gösterilmiştir:

1. Tapu ve kadastro Genel Müdürlüğü
2. Jandarma Genel Müdürlüğü
3. Tarım Bakanlığı
4. Köy İşleri Bakanlığı
5. Devlet Met. İşleri Genel Müdürlüğü
6. Toprak ve İskân İşleri Genel Müdürlüğü
7. Kara Yolları Genel Müdürlüğü
8. Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
9. Orman Genel Müdürlüğü
10. Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğü

Bu dairelerden 8 numara ve sonrakiler katma bütçeli dairelerdir.

c) Galip vasfı bakımından şehirlî nüfusun yararlandığı kamu hizmetleri daireleri de şunlardır:

1. Emniyet Genel Müdürlüğü
2. Bayındırlık Bakanlığı
3. Ticaret Bakanlığı
4. Gümrük ve Tekel Bakanlığı
5. Ulaştırma Bakanlığı
6. Çalışma Bakanlığı
7. Sanayi Bakanlığı
8. Turizm ve Tanıtma Bakanlığı
9. İmar ve İskân Bakanlığı
10. Vakıflar Genel Müdürlüğü
11. Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü
12. Üniversiteler (Ankara, İstanbul, Teknik, Ege)
13. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
14. Tekel Genel Müdürlüğü
15. Devlet Hava Meydanları İşletmesi Gn. Md.
16. Petrol Dairesi Başkanlığı.

Hizmetlerinden şehirli nüfusun yararlandığı genel ve katma bütçeye dahil dairelerden başka, kamu hizmeti kategorisine giren belediye ve özel idareler harcamaları da şehirli nüfusun faydalandığı hizmetler için yapılmaktadır. Bu nedenle mahallî idarelerin harcamaları da bu guruba dahil edilmelidir.

d) Yukardaki genel gruplamalar yanında belirli ve önemli hizmet niteliğinde olan bazı kamu hizmetlerinin (eğitim, sağlık-sosyal yardım, tarım, orman, su işleri, üniversiteler gibi) miktar ve artış bakımından gösterdiği trendin nüfusla olan ilişkilerini de göstermek faydalı sonuçlar verebilir.

Yukarda verdiğimiz izahata uygun olarak yapılmış hesaplara göre düzenlediğimiz tablolar aşağıdadır:

	1962	1963	1964	1965	1966
Ortah harcamalar	5.055.363.044	9.884.188.213	9.221.084.721	12.593.590.890	14.005.106.057
Yarısı	2.527.	4.942.	4.610.	6.300.	7.002.
Toplam nüfus	29.418	30.256	31.118	31.811	32.707
Harcama artış nisbeti	—	+ % 95	—%06,7	% 36	% 11
Nüfus artış nisbeti	2,42	% 2,84	2,84	2,84	2,24
Nüfus başına	171,8	326,6	296,3	394,8	428,1
Köylü nüfusa	117,-	224	204	276	303
Şehirli nüfusa	321,-	601	537	700	724

**Tablo b — Köylü nüfusa ait kamu harcamaları**

	1962	1963	1964	1965	1966
Harcamalar	720.521.184	2.631.236.524	3.130.142.210	3.719.628.604	4.344.245.621
Köylü nüfus	21.547	22.039	22.544	22.788	23.045
Harcama artış	—	% 26,5	% 18	% 18	% 16
Nüfus artışı	—	% 2,28	% 2,29	% 1,08	% 1,12
Nüfus başına	33,4	119,3	138,8	163,2	188,5



15. Kamu harcamaları ile nüfus artışı ilişkilerini ortaya koymak için şehirleşme ile olan cephesinin de incelenmesi lâzımdır. Yukarıda tesbit ettiğimiz genel eğilim tablolarında da görüldüğü üzere kamu hizmetleri şehirlerde büyük ölçüde toplanmıştır. Bu, şehirli nüfusun kamu hizmetlerinden daha fazla pay aldığı anlamına gelir. Diğer bir deyimle, Devlet şehirli her nüfus için köylü nüfusa nazaran daha fazla hizmet yapmak zorunda kalmaktadır. Bu bakımdan şehirli nüfusun artması ve özellikle şehirleşme hızının fazlaşması, devleti daha fazla harcama yapmaya zorlamaktadır. Bu artışlar nisbetinde kamu harcamaları artmazsa ve hattâ genel fitalar seviyesindeki değişiklikleri de karşılayacak şekilde bir artış olmazsa, şehirlerdeki kamu hizmetleri aksar ve şikâyetler yükselmeye başlar. Politikacılar, şikâyet seslerinden hoşlanmadıklarından şehirlerdeki kamu hizmetlerinin nisbî azalmasını hoş karşılamazlar ve köylü nüfusa nazaran daha fazla kamu harcamaları yapılmasını teşvik ederler.

Şehirleşme hızı, millî gelir artışından fazla ise, kamu harcamalarının daha çok şehir hizmetlerinde kullanılması eğilimi de nazara alınırsa, köylü nüfus aleyhine sonuçlar verir.

Nüfus sayımları sonuçlarına göre, nüfusumuzun yüzde 31'ü şehirlerde yaşamakta olup, şehirli nüfus oranı yıldan yıla artmaktadır. Aşağıdaki tabloda beşer yıllık devrelerle şehirli ve köylü nüfus oranları ile şehirleşme hızı görülmektedir:

Yıllar	Şehirli nüfus	Şehirleşme hızı	Köylü nüfus
1955	% 18,5	—	% 81,5
1955	21,1	% 6,5	77,9
1966	26,3	6,5	73,7
1965	29,9	5,1	70,1

1950 - 1965 döneminde şehirlerdeki nüfus artışı binde 51,5 olup, bu nisbet toplam nüfus artış nisbeti olan binde 16,1 nisbetinin hemen hemen iki mislidir. Şehirlerdeki bu nüfus artışı hızı, beslenme, sıhhat ve bakım şartlarının şehirlerde daha iyi olması yanında "doğumlar ile ölümler arasındaki farktan çok şehirlere olan güçlerden ileri gelmektedir"<sup>21</sup>.

Nüfusun köyden şehire inmesi ilk önce konut ve işbulma gibi önemli iki sorun meydana çıkarır. Bu da şehirler etrafında gecekondu mahallelerinin doğmasına, işportacılığın artmasına ve bununla birlikte bir çok

24) Plân (Say. 50).



meseleler meydana gelmesine sebebiyet vermektedir. "Şehre yeni gelen nüfus, kırsal ilişkilerini devam ettirmekte ve bu ilişki işgücü hareketliliğinden beslenme şekline kadar çeşitli alanlarda kendini göstermektedir. Şehre gelenlerin şehir hayatı ile temasları sonucu tüketim eğilimi ve tercihleri değişmektedir. Ancak şehir hayatına uymada başlıca sorun, bu hayatın imkânlarının gelecek için ne dereceye kadar güvenlik sağlayabileceğidir. Güç şartlara rağmen, şehirleşmenin bu safhasında şehre gelenlerin önceki hayatlarına oranla daha mutlu oldukları anlaşılmaktadır<sup>25</sup>.

#### IV. Kamu Harcamaları ve Nüfus Artışının Getirdiği Sorunlar :

16. Yukarıda 15 numaralı paragrafta tablo a, b, c ve d de köylü nüfusa ve şehirli nüfusa ait olarak hesaplanan harcama miktarları, bu harcamaların köylü ve şehirli nüfusun günlük yaşayışlarına etkileri yönünden zahirî rakamlar sayılmak lâzımdır. Köylü nüfusuna dönük kamu hizmetleri personelinin de şehirli nüfusa dahil bulunması, köylü nüfusa dönük harcama ve yatırımlar, tarım sahasındaki alt yapı yatırımları mahiyetinde olduğundan onların köy içindeki günlük yaşayışlarını etkileyecek safhaya ulaşmamıştır. Bu nedenle, şehirli nüfusa dönük kamu harcamaları, şehir hayatının alt yapı harcamaları kısmen tamamlandığı için, şehirlinin günlük yaşantısında belirli bir gelişme sağlamaktadır. Bu suretle, örneğin 1966 yılında köylü nüfus başına 491,— TL düşmesine karşılık şehirli nüfus başına 954,— lira olan kamu harcamaları şehirli nüfusa iki misline yakın olan zahirî farktan çok daha fazla nisbetle bir "refah" sağlamış olmaktadır.

17. Yukarıdaki tablolarda bulduğumuz miktarlarla orantılar ve bunların nüfus başına (per capita) isabet eden miktarların ve nihayet ilişki oranlarının üzerlerinde doğru yargılara varabilmek için bunlarda bazı değişiklikler yapılması lâzımdır. Bu düzeltmeler, seneler arasında mukayeseler yapmak bakımından olduğu kadar nüfus başına isabet eden harcama miktarlarını ve bulunan nisbetlerin gerçek mânâlarını anlamak bakımından da zorunludur.

Bizim yukarıda mukayeselerde esas aldığımız 1962-1966 devresi içinde yer alan yıllar arasında, para birimi değerindeki değişmeler gözönünde tutularak yıllar arasındaki miktarları homajen hale getirmeye mecburiyet vardır. Paranın satın alma gücündeki değişikliklere göre seri-

25) Plân (Say. 55-56).

lerin tashihleri yapıldıktan sonra rakamların gerçek anlamları meydana çıkar<sup>26</sup>.

18. Kamu harcamaları ile nüfus hacminin ve bunlardaki artışların mukayesesinde üzerinde durulacak diğer bir husus da şudur : Her nüfus artışının daima kamu harcamalarında da bir artışa sebep olup olmadığıdır. Nüfus artışının genellikle kamu harcamalarını etkilediği ve bunların artmasına sebep olduğu kabul edilmekte ise de bazı hallerde her nüfus artışının kamu harcamalarını artırmayacağı veya kamu harcamalarındaki artışın nüfus artışı sebebiyle meydana gelmeyeceği de bir gerçektir. Örneğin, her memlekette mevcut olan nüfus artışına rağmen kamu hizmetlerinde devlet bir artış yapmayabilir ve bu sebeple öteden beri mevcut hizmetten yeni doğanlarla o bölgeye yeni gelenler de faydalanmaya başlarlar. Bu, ya hizmetin fert başına düşen miktarının azalması suretiyle olur "standart düşer", ya da esasen mevcut olan fazla hizmetten yenilerin de faydalanması suretiyle olur ki bu takdirde hizmetin miktar ve kalitesinde zir değişiklik olmaz.

Kamu hizmetlerinin otonom olarak kalitelerinde ve miktarında yükseltme yapılması halinde nüfus artışı olmasa bile kamu harcamalarında bir artış meydana gelmiş olur.

Bu nedenle kamu harcamalarının nüfus miktarı ile ilişkilerindeki trendin meydana konulması, sınırlı bir fayda sağlayabilir ve bu metodu milli gelirle ilgili bilgilerin yetersiz olduğu ahvalde kullanılması tavsiye edilebilir<sup>27</sup>.

19. Memleketimizde mevcut doğurganlık nisbetinin yüksek olması hızlı bir nüfus artışına sebep olmaktadır. Yüzde 2,5 olan bir nüfus artışının doğurduğu ekonomik, malî ve sosyal sorunlar vardır<sup>28</sup>.

Ekonomik bakımdan görülen ilk husus nüfusun ekonomik kalkınmanın menfi bir fonksiyonu olduğudur. Yani, kalkınmanın gerçek hızı, kalkınma nisbeti ile nüfus artış hızı arasındaki müsbet farktır. Bu da, nüfus artışı ne kadar düşük ise, kalkınmanın gerçek nisbeti o kadar yüksek oluyor demektir. Nüfus artışını karşılayan demografik yatırımlar, millî refah ortalamasının yükselmesine etki yapmaz. Ancak ekonomik yatırımlardır ki millî refah seviyesini yükseltir. Buna göre, nüfus artışı se-

26) Dr. M. Yaşa (a.g.e. 43).

27) Dr. M. Yaşa (a.g.e. 48).

28) Prof. Dr. K. Gürtan (Tıptan Yenilikler say. 31).

bebiyle yatırımların en az üçte biri tesirsiz kalmakta ve ancak üçte ikisi refaha ilâve tesiri yaratmaktadır<sup>29</sup>.

Diğer taraftan hızlı nüfus artışı, nüfus pramidi içinde çocuk sayısının artması demek olduğundan tüketici nüfus miktarının, müstahsil nüfus miktarına oranına olan nisbetinin artmasına sebep olur. Bu da, tasarrufları etkileyerek yatırım imkânlarını daraltan bir faktör demektir. Bu bakımdan geri kalmış memleketlerdeki nüfus artış hızının yüksek olması, kalkınmayı kapalı çember içine sokmaktadır.

Hızlı nüfus artışının diğer bir cephesi, de facto şartlar içinde, emek ünitesinin, tabii kaynaklara ve sabit sermaye miktarına olan nisbetinin artmasına sebep olmasıdır. Bu da sermayenin emeğe oranının düşüklüğü demek olduğundan; işçi başına üretimin azalması, yâni produktivitenin düşmesi anlamına gelir. Bu olay sadece endüstri alanında değil, toprak üzerinde de kendini göstermektedir. Hızlı nüfus artışı, köylerde yaşayan vatandaşlar arasında daha yüksek olduğuna göre, şehirlere göç edenler dışında köyde yaşayanların da hızla artmakta olduğu bir gerçektir. Topraktan başka faaliyet sahası ve konuları ço kısımlı olduğundan, nüfus başına ortalama toprak alanı gittikçe daralıyor ve produktivite de devamlı düşüyor, demektir.

20. Şehirleşmenin hızlanması ise özel sorunlar getirmektedir. Şehirde, iş imkânlarının sınırlı olması, açık işsizliğin artmasına, nihayet beslenme, sıhhat ve şehre intibak sorunlarının ön plâna geçmesine sebep olmaktadır.

Gerek artan nüfusun eğitilmesi ve gerekse kalkınmanın ana sektörü olan sanayi için kalifiye işçi ve teknisyenin aynı hızla yetiştirilmesi zorunluluğu, geri kalmış olup kalkınma yoluna girmiş uluslar için eğitim sorumlunu ön plâna çıkarmaktadır.

21. Nüfus artışının ve bu artışın hızlı olmasının kalkınmayı engellenmesi karşısında, az gelişmiş memleketleri, aile plânlaması ve doğurganlığın azaltılması çabalarına yönelmektedir. Bu konudaki tedbirler, cinsî münasebetleri plânlamadan tıbbî müdahalelere kadar çok çeşitlidir. Ayrıca bu konuda birbirinden farklı görüşlerle de karşılaşmaktayız. Ekonomik bakımdan nüfus artışını çok bulanlar karşısında, askerî nedenlerle veya başka görüş açılarından nüfus artışına müdahale edilmemesini ileri sürenler de vardır.

29) Prof. Dr. K. Gürtan (Tıpta Yenilikler say. 42).

Bununla beraber, ikinci kalkınma plânımız ve plân hedef ve stratejisi nüfus plânlamasını "nüfus artış hızını yavaşlatmak"<sup>30</sup> suretiyle uygulamayı öngörmektedir. Ayrıca, bu amaçla, 10 Nisan 1965 tarihli 557 sayılı Nüfus Plânlama Hakkında Kanun kabul edilerek plân hedeflerinin yürürlüğe konulmasına başlanmış bulunmaktadır. Dört yıldır yürürlükte bulunan bu kanunun, nüfus artış hızını yavaşlattığı şüphelidir. Çünkü doğurganlık yüzdesinin yüksekliği, tedbirlerin yetersizliğinden ziyade geri kalmışlığın, sermaye yetersizliğinin nüfus artışı ile giderilmesi şeklindeki doğal eğilimden doğmaktadır.

Bu nedenlerle, nüfus artışına paralel olarak ekonomik tedbirlerin her türlü kullanılmaksızın, nüfus artışını azaltmaya dönük direkt tedbirler etkisiz kalmaya mahkûmdur.

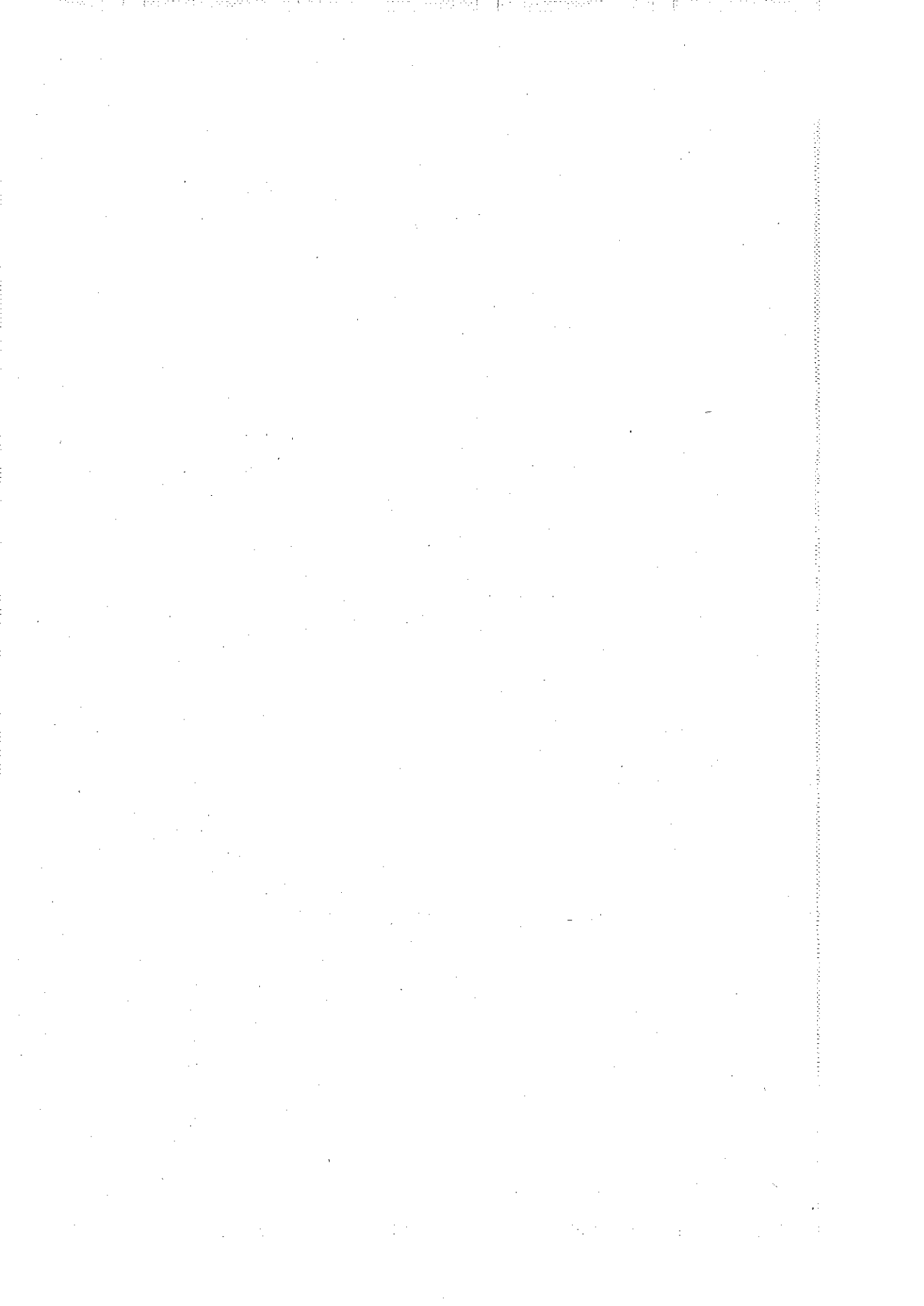
---

30) Plân (Say. 47).

31) Plân (Say. 49).

## Maliye Enstitüsü Konferansları

- 1) UMUMİ FİHRİST
- 2) MÜELLİFLER İNDEKSİ
- 3) MEVZU İNDEKSİ
- 4) ENSTİTÜ YAYINLARI



## UMUMİ FİHRİST

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
1	Aydın Yalçın .....	Bütçe ve İktisat Politikamız .....	I	1 — 8
2	Memduh Yaşa .....	Türk Gelir Vergisine Müteallik Bazı Meseleler .....	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen .....	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları .....	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu ...	Muamele Vergisi, Gelir Vergisi- nin Yerini Tutabilir mi? .....	I	41 — 57
5	Suat Başar .....	Vergi Kazasının Mahiyeti .....	I	59 — 72
6	Ekrem Özelmas .....	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi .....	I	73 — 82
7	Besim Üstünel .....	Gelir ve Servet Vergilerinin İkti- sadi Tesirleri .....	I	83 — 91
8	Rasim Saydar .....	Vergi Hukukumuzda Malî İştirak- ler .....	I	93 — 102
9	Mübin Başar .....	Vergi Hukukunda Tefsir .....	I	103 — 112
10	Basri Bora .....	Kıymet Esasına İstinad Eden Ye- ni Gümrük Tarifemiz .....	I	113 — 125
11	Recep Turgay .....	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikata	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 Muaflığı- nın Genel ve Özel Şartları ...	II	13 — 39
15	M. O. Dikmen .....	Asgarî Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler .....	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Saf- hası .....	II	65 — 80
17	Talip Güran .....	5815 sayılı Kanunun 2 nci mad- desinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi .....	II	81 — 100
18	B. N. Feyzioğlu .....	Bütçe Birliği ve Konsolide Büt- çe Hesapları .....	II	101 — 116
19	Mübin Başar .....	Vergi Hukuku Bakımından Za- rarların Mahiyeti .....	II	117 — 128
20	Esat Tekeli .....	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele	II	129 — 142

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
21	Suat Keskinoğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında .....	II	143 — 158
22	M. N. Anıl .....	Mâtekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız .....	II	159 — 186
23	Hikmet Sağcı .....	Modern Bütçe ve Muhasebe Te-lâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletler-arası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri .....	II	203 — 213
25	Selâhaddin Tuncer ...	İktisadî Kalkınma ve Masraf Po-litikası .....	III	1 — 24
26	Sabahaddin Teoman	1957 Malî Yılında Yürürlüğe Gi-ren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensiplere ve Mahiyetleri Hak-kında Açıklamalar .....	III	25 — 49
27	Sahir Erman .....	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler .....	III	51 — 71
28	M. O. Dikmen .....	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Ver-gileme Devresi .....	III	73 — 102
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadî Plân .....	III	103 — 126
30	Talip Güran .....	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Mad-desi C. Bendinin Tahlil ve Ten-kidi .....	III	127 — 140
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Malî Meseleler .....	III	141 — 152
32	Gıyas Akdeniz .....	Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı .....	III	153 — 165
33	Muhlis Ete .....	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tâ-bi Oldukları Murakabe Şekil-leri .....	III	167 — 190
34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırım-ların Finansman Yolları .....	III	191 — 205
35	Esat Tekeli .....	Türkiye'de İlk Bütçe .....	III	207 — 211
36	Selçuk Egemen .....	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	213 — 218
37	Esat Tekeli .....	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası .....	IV	1 — 11
38	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî Kalkınmada Âmme Kre-disinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 58



Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
39	Ahmet Kılıçbay	İktisat İliminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme	IV	87 — 91
41a	Ralph Turvey	The Economist's Approach To Taxation Some Introductory Notes	IV	93 — 98
42	H. Eichler	İktisat İlmî Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
42a	H. Eichler	Das System Des Privatrechts im Rahmen Des Wirtschaftswissenschaftlichen Studiums	IV	109 — 119
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvafak Olmayabilir?	IV	147 — 156
45	B. Keyder	Ziraî Sektörde Vergilendirme	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda	Enflasyon ve Vergi Politikası	IV	199 — 226
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen	Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
50	Memduh Yaşa	Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
51	Tahsin Yıldırım	Gümrük Kanununun Tâdili Me-selesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikâl Vergisi Hakkında Düşünceler	V	55 — 83
53	Recep Turgay	Türkiye'de Ziraî Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Me-selesi	V	115 — 121
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
56	B. N. Feyzioğlu	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
57	Rudolf Stucken	Der Wandel in der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bundesrepublik	V	151 — 162

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
57a	Rudolf Stucken .....	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik .....	V	163 — 173
58	S. Tuncer .....	İktisadi Kalkınma ve Âmme Varidatı .....	V	175 — 204
59	Sahir Erman .....	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri .....	V	205 — 226
60	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'ı, 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 ...	Malî 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 Sebep, Ağır Hastalık Hali ...	VII	1 — 7
74	Mübin Başar .....	Gelir Vergisi .....	VII	9 — 20
75	Haydar Kazgan .....	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası .....	VII	21 — 45
76	H. Van Dyke .....	A New Dimension in Foreign Assistance .....	VII	47 — 56
76a	H Van Dyke .....	Dış Yardımda Yeni Ölçü .....	VII	57 — 66

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi .....	VII	67 — 101
78	Nasuhi Bursal .....	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler .....	VII	103 — 113
79	P. Dertilis .....	L'Association De La Grèce Au Marché Commun .....	VII	119 — 123
79a	P. Dertilis .....	Yunanistan'ın Müsterek Pazara Katılması .....	VII	124 — 128
80	Halil Nadaroğlu .....	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
81	Selâhattin Tuncer ...	Servet Vergileri .....	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ .....	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı .....	VII	179 — 195
83	Nuri Karacan .....	Monopol Halinde Verginin İn'ikâsı .....	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu ...	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236
85	Ali Şakir Ağan oğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları .....	VIII	1 — 13
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Malî Meseleleri	VIII	15 — 32
87	Haydar Kazgan .....	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri .....	VIII	33 — 49
88	Tayfur Tarhan .....	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul .....	VIII	51 — 61
89	İsmail Türk .....	Türkiye'de Bütçe Reformuna 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 — 122
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 — 153
95	Recep Turgay .....	Türkiye'de Malî Kazanın Bugünkü Durumu .....	VIII	169 — 193
96	Kemal Tosun .....	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi .....	VIII	199 — 219

Sıra No. su	Konferansı	M e v z u	Cilt	Sahife
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) Prensibi	IX	145 — 159
106	Haydar Kazgan	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
107	Halil Nadaroğlu	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı	IX	185 — 194
109	Mesut Erez	Plânlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
110	Orhan Güreli	Mahalli 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	75 — 82

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
115	Selâhaddin Tuncer ...	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	X	101 — 118
116	Arif Nemli .....	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi .....	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün .....	İhracatta Vergi İadesinin Özel-likleri .....	X	143 — 151
118	Sevim Görgün .....	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi .....	X	153 — 162
119	B. N. Feyzioğlu .....	Muhasebei Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler ...	X	163 — 175
120	Kemal Tosun .....	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar ...	X	177 — 189
121	James Murray .....	Financing The United Nations	XI	1 — 9
121a	James Murray .....	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
122	Beysan Keyder .....	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
123	F. Ervardar .....	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi ...	XI	35 — 46
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 Ledue .....	Quelques Aperçus Sur la Situation des Finances Publiques dans les Etats Africains D'expression Française .....	XI	83 — 93
127a	Gaston Ledue .....	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
128	Halil Şahin .....	İhracatta Vergi İadesi .....	XI	105 — 143
129	İ. Sadi Tınaztepe ...	Özel İdarelerin Fiskalitesi .....	XI	145 — 165
130	İlhan Özer .....	Türkiye'de Veraset ve İntikâl Vergisi Tatbikatı .....	XI	167 — 181
131	Zeki Kuruca .....	Türk Vergi Sisteminde Asgarî Vergilendirme Usulleri, "Asgarî Mükellefiyet Sistemi" ...	XI	183 — 196
132	M. Ali Canoğlu .....	Muhasebede Normalizasyon .....	XI	197 — 223
133	Hakkı Musaballı .....	Çağdaş Gider Vergileri .....	XII	1 — 8

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
134	P.-L. Réynaud	Psychologie Economique et Finances Publiques	XII	9 — 17
134a	P.-L. Réynaud	İktisadî Psikoloji ve Maliye	XII	19 — 26
135	Erdoğan Alkin	Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
136	Gaston Leduc	Le Fiscalité Agricole dans les Pays en Voie de Développement	XII	37 — 48
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraî Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiyedeki Uygulaması	XII	57 — 86
138	İlhan Onur	Gelir Vergisinde Müterakkiliğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
139	Selâhattin Tuncer	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
140	Galip Dolun	Mali Kaza	XII	117 — 128
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 135
142	Haydar Kazgan	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadî ve Malî Neticeleri	XII	147 — 155
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	157 — 170
144	Yenal Öncel	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz)	XII	171 — 182
145	Paul Senf	Probleme Einer "Fiscal Policy" In der Bundesrepublik Deutschland	XIII	1 — 17
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XIII	19 — 32
146	Esat Çam	Milletlerarası Malî Meseleler	XIII	33 — 46
147	Beysan Keyder	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
148	M. Ali Canoğlu	Ekonomide Muhasebenin ve Hesap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
149	Galip İdil	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi	XIII	81 — 93
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası	XIII	95 — 133
151	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi	XIII	145 — 157
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
154	Erdoğan Alkin .....	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155	V. R. La Garrigue ...	L'evolution Generale de l'aide Française Au Developpement Economique Depuis 1964 .....	XIII	185 — 211
155a	V. R. La Garrigue ...	Fransanın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkişaf .....	XIII	213 — 232
156	Arif Nemli .....	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Kârları .....	XIII	233 — 261
157	C. A. Colliard .....	Aspects Jurudiques et Financiers de la Planification Française	XIV	1 — 20
157a	C. A. Colliard .....	Fransız Plânlamasının Hukukî ve Malî Yönleri .....	XIV	21 — 37
158	Hüsamettin Kılıç ...	Ortak Pazar .....	XIV	39 — 87
159	Paul Senf .....	Sind Budgetdefizite und Budgetüberschüsse Als Solche Instrumente der Finanzpolitik? .....	XIV	89 — 102
159a	Paul Senf .....	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler? .....	XIV	103 — 114
160	Özen Özoymak .....	Uzlaşma Müessesesi .....	XIV	115 — 142
161	John Karsky .....	Western European Integration ...	XIV	143 — 152
161a	John Karsky .....	Batı Avrupa Entegrasyonu .....	XIV	153 — 162
162	Mustafa Yuluğ .....	Türkiyede Tarım Kesiminde Vergi Yüğü .....	XIV	163 — 174
163	İ. Al Shoureiki .....	La Politique Economique Libre en Moyen - Orient .....	XIV	175 — 180
163a	İ. A. Shoureiki .....	Orta Doğuda Serbest İktisat Politikası .....	XIV	181 — 183
164	Nail Çelenoğlu .....	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 192
165	Mario Bandini .....	Agriculture and Community Development in Southern Italy in Comparison with the other Mediterranean Countries .....	XIV	193 — 197
165a	Mario Bandini .....	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesi ...	XIV	199 — 203
166	F. Ervardar .....	Vergi Uygulamasıyla İlgili Bazı Meseleler .....	XIV	205 — 260
167	M. Orhan Dikmen ...	Wirtschaftliche Entwicklung und Besteuerung .....	XIV	261 — 271
167a	M. Orhan Dikmen ...	İktisadî Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282

No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
168	Erdoğan Alkin .....	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağılışı .....	XIV	283 — 307
169	G. Schmölders .....	Finanzpsychologie .....	XV	1 — 10
169a	G. Schmölders .....	Mali Psikoloji .....	XV	11 — 18
170	Gıyas Akdeniz .....	Vergi Kanunları ve Vergi Anketleri .....	XV	19 — 32
171	Ugo Sorbi .....	Struttura e Imposizione Fiscale Nell'agricoltura in Italia: Qualche Lineamento di Sintesi .....	XV	33 — 52
171a	Ugo Sorbi .....	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
172	Sahir Erman .....	Principi di Diritto Penale Nel Diritto Fiscale Turco .....	XV	71 — 72
172a	Sahir Erman .....	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
173	Ernest S. Griffith ...	The Budgeting Process in the United States .....	XV	89 — 100
173a	Ernest S. Griffith ...	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü .....	XV	101 — 112
174	Orhan Güreli .....	Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Son Gelişmeler ...	XV	113 — 132
175	Süleyman Barda ...	Problemes de Financement dans Les Transports Modernes et Situation en Turquie .....	XV	133 — 174
175a	Süleyman Barda ...	Modern Ulaştırımda Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Durum .....	XV	175 — 212
176	Tacettin Güven .....	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı	XV	213 — 236
177	André Armengaud ...	Les Difficultes Economiques du Marché Commun .....	XV	237 — 243
177a	André Armengaud ...	Ortak Pazarın İktisadi Zorlukları	XV	245 — 250
178	M. Ali Canoğlu .....	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
179	Zeki Kuruca .....	Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine bir Deneme ...	XV	277 — 294
180	Salih Turhan .....	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme ...	XV	295 — 306
181	Tadao Yamaguchi ...	The Fiscal Policy in relation to Economic and Social Development after 1945 in Japan .....	XVI	1 — 22
181a	Tadao Yamaguchi ...	1945 den sonra Japonya'da İktisadi ve Sosyal Kalkınma ile İlişkin Takip Edilen Maliye Politikası .....	XVI	23 — 42



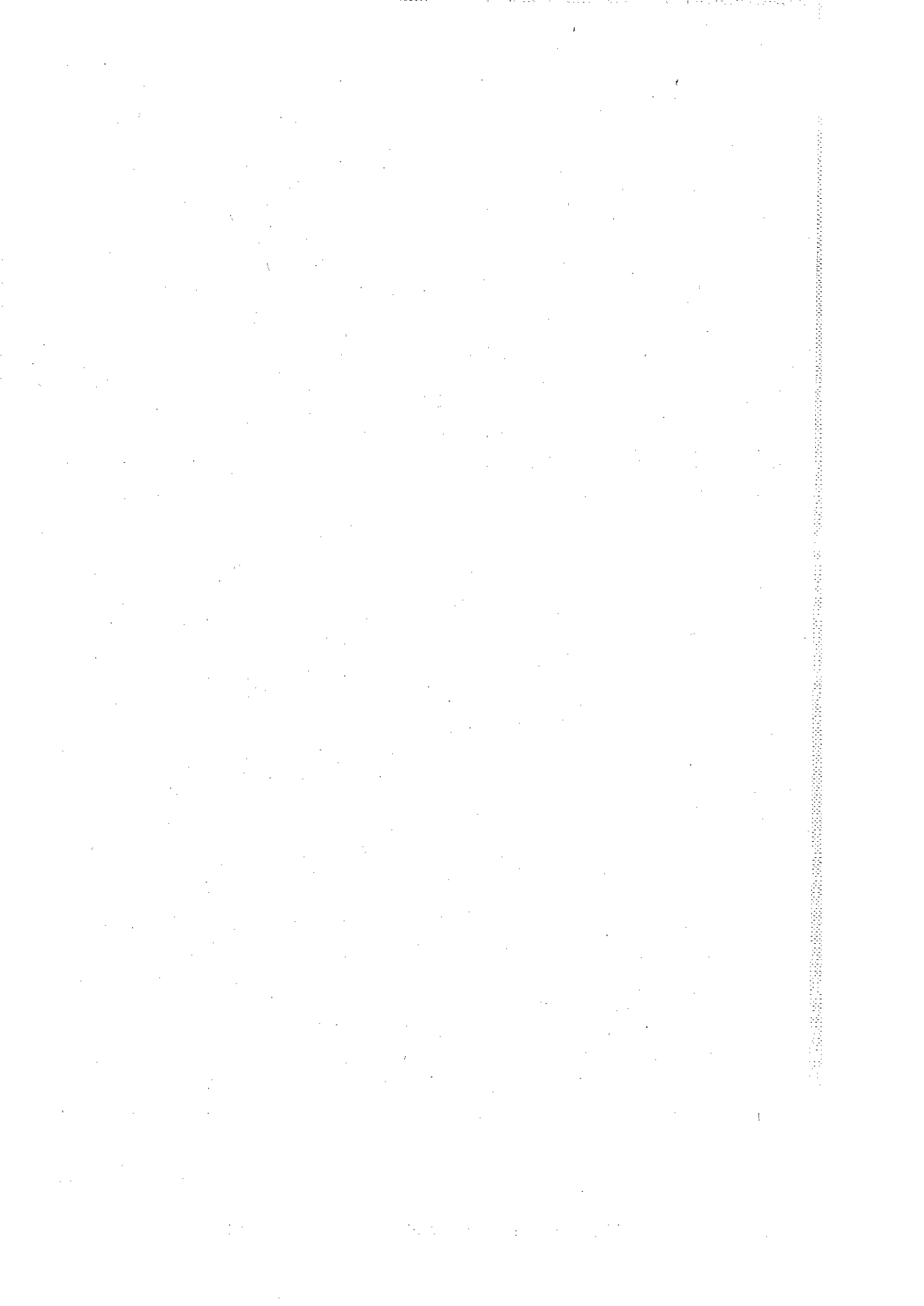
Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
182	Orhan Güreli	Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi	XVI	43 — 70
183	Ugo Sorbi	Aspetti e Tendenze Della Riforma Tributaria in Italia	XVI	71 — 73
183a	Ugo Sorbi	Anahatlarıyla İtalya'da Vergi Reformu	XVI	79 — 86
184	Sevim Görgün	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi	XVI	87 — 94
185	C. Lowell Harriss	The Use of Government Finances to Control Inflation	XVI	95 — 109
185a	C. Lowell Harriss	Enflasyon Kontrolünde Ämme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
186	Recep Turgay	İkrazatçılarının Gelir ve Gider Vergileri Açısından Durumları	XVI	127 — 142
187	Günter Schmölders	Zehn Jahre Sozialökonomische Verhaltensforschung in Köln	XVI	143 — 152
187a	Günter Schmölders	Köln'deki on yıllık İktisadî ve Sosyal Davranış Araştırması	XVI	153 — 161
188	Beysan Keyder	İşletmelerde Sermaye İhtiyacı ve Sermaye Temini	XVI	163 — 173
189	Richard Kerschagl	Die Finanzverfassung und Steuersystem der Republik Österreich	XVI	175 — 194
189a	Richard Kerschagl	Avusturya Cumhuriyetinin Mali Anayasası ve Vergi Sistemi	XVI	195 — 211
190	Ahmet Harmancı	Türkiye'de Küçük Ticaret ve San'at Erbabının Vergi Durumu	XVI	213 — 230
191	V. N. Bandera	Motivation of Foreign Investors and Tax Incentives Offered by the host Countries	XVI	231 — 244
191a	V. N. Bandera	Yardım Alan Ülkeler Tarafından Sağlanan Vergi Kolaylıkları ve Dış Yatırımcıların Uyarılması	XVI	245 — 260
192	Nuri Karacan	Mali Aracı Müesseseler, Mali Piyasalar ve Büyüme	XVI	261 — 277
193	Alan Peacock	Some Problems in The Measurement of the Redistributory Effects of the Government Budget	XVII	1 — 8
193a	Alan Peacock	İükümet Bütçesinin Dağılım Üzerindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaşabileceğimiz Muhtelif Meseleler	XVII	9 — 17

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
194	Fuat Andıç .....	Some Practical Aspects of Income Distribution and Redistribution	XVII	19 — 26
194a	Fuat Andıç .....	Gelir Dağılımının Pratik Bazı Yönleri ve Yeniden Dağılımı ...	XVII	27 — 34
195	Carl S. Shoup .....	Need and Prospects for Tax Harmonization Among the Present Six Members of the E.E.C. ....	XVII	35 — 47
195a	Carl S. Shoup .....	A.E.T.'nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirmesi İhtiyacı ve Geleceği .....	XVII	49 — 60
196	Salih Şanver .....	İşletme Vergiciliği .....	XVII	61 — 84
197	Tadao Yamaguchi ...	Some Economic Analysis of Influences of Government Expenditures on the National Economy .....	XVII	85 — 92
197a	Tadao Yamaguchi ...	Kamu Harcamalarının Ekonomi Üzerindeki Tesirlerinin İktisadi Analizi .....	XVII	93 — 100
198	İlhan Özer .....	Gelirlerin İdareler Arası Dağılımı ve Türkiyedeki Son Gelişmeler .....	XVII	101 — 137
199	Barry N. Siegel .....	Public Expenditure and Economic Growth: Some Theoretical Reflections .....	XVII	139 — 150
199a	Barry N. Siegel .....	Âmme Masrafları ve İktisadi Büyüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler .....	XVII	151 — 161
200	Hayri Öncel .....	Fransa'da İktisadi ve Malî Plânlama .....	XVII	163 — 177
201	Kotaro Ikeda .....	Die Finanzpolitik Japans am anfang der 30 er Jahre — Ein Wendepunkt in der Geschichte der Finanzpolitik Japans — ...	XVII	179 — 189
201a	Kotaro Ikeda .....	1930 Seneleri Başlangıcında Japon Maliye Politikası — Japon Maliye Politikası Tarihinde Bir Dönüm Noktası— .....	XVII	191 — 200
202	Mehmet Haskırış ...	Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Yatırım İndirimi .....	XVII	201 — 224
203	C. Lowell Harriss ...	Objectives of Fiscal Policies: Looking at Goals .....	XVII	225 — 244
203a	C. Lowell Harriss ...	Vergi Politikasının Hedefleri: Gayelere Bakış .....	XVII	245 — 265
204	Vedaî Davut Özgözen	Türk Malî Yargı Sistemi .....	XVII	267 — 293

Sıra No. su	Konferansı	M e v z u	Cilt	Sahife
205	Carl. S. Shoup	Tax Harmonization with Respect to Future New Members of the E.E.C.	XVIII	1 — 14
205a	Carl. S. Shoup	Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirilmesi	XVIII	15 — 23
206	Ahmet Bayrak	Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar	XVIII	29 — 47
207	C. Lowell Harriss	Government Expenditures: Some Economic Issues	XVIII	49 — 58
207a	C. Lowell Harriss	Kamu Harcamaları İle İlgili Bazı İktisadî Meseleler	XVIII	59 — 63
208	Rüştü Erimez	Yedek Akçeler	XVIII	69 — 116
209	Cesare Cosciani	L'imposta Sul Valore Aggiunto	XVIII	117 — 134
209a	Cesare Cosciani	Katma Değer Vergisi	XVIII	135 — 153
210	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi	XVIII	155 — 186
211	Helmut Arndt	Planung und Marktwirtschaft in Entwicklungsändern	XVIII	187 — 203
211a	Helmut Arndt	Gelişmekte Olan Ülkelerde Planlama ve Piyasa Ekonomisi	XVIII	205 — 220
212	Kısmet H. Erkiner	Hileli Vergi Suçu	XVIII	221 — 285
212a	Kısmet H. Erkiner	Le Delit de Fraude Fiscale	XVIII	267 — 282
213	Kenan Bulutoğlu	Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Oluşumu, Ücret Haddi ve İktisadî Gelişme	XVIII	283 — 306
213a	Kenan Bulutoğlu	Capital Formation, Wage Rates and Economic Development in Underdeveloped Countries	XVIII	307 — 330
214	Necmi Karakullukçu	Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	XVIII	331 — 370
215	Esat Çam	Müşterek Pazar ve Türkiye	XVIII	371 — 388
215a	Esat Çam	Le Marché Commun et la Turquie	XVIII	389 — 408
216	Ahmet Harmancı	Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu	XVIII	409 — 440
217	C. Lowell Harriss	Business Taxation and Economic Development	XIX	1 — 22
217a	C. Lowell Harriss	İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadî Kalkınma	XIX	23 — 44
218	Gıyas Akdeniz	Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti	XIX	45 — 59
219	Fritz Neumark	Wirtschaftsentwicklung, Wirtschaftsstabilität und Fiskalpolitik	XIX	61 — 82

No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
Sıra				
219a	Fritz Neumark .....	İktisadî Gelişme, İktisadî İstikrar ve Maliye Politikası .....	XIX	83 — 101
220	Hayri Öncel .....	Maliye Politikası .....	XIX	103 — 132
221	Harley H. Hinrichs	Game Theory and the Rational Tax Evader .....	XIX	123 — 132
221a	Harley H. Hinrichs	Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı .....	XIX	133 — 143
222	M. Ali Canoğlu .....	Vergi Mevzuatımızda Maliyet ...	XIX	145 — 167
223	Miroslaw Orłowski	Polish Fiscal System : System of Management of National Economy .....	XIX	169 — 175
223a	Miroslaw Orłowski	Polonya Mali Sistemi : Millî Ekonominin Sevk ve İdaresi .....	XIX	177 — 182
224	İlhan Özer .....	Gider Vergileri Reformu .....	XIX	183 — 223
225	Rüştü Erimez .....	Blâncoların Yeniden Değerlenmesi .....	XIX	225 — 264
226	Yücel Edil .....	Vergi Strüktürlerinin Uluslararası Rekabete Etkileri .....	XIX	265 — 299
227	Ahmet Harmancı ...	Ortalama Kâr Hadleri ve Tatbikatı .....	XIX	301 — 332
228	Fehamettin Ervardar	Vergilendirme ile İlgili Muhtelif Meseleler .....	XIX	333 — 363
229	C. Lowell Harriss ...	Land Taxation and Economic Development .....	XX	1 — 20
229a	C. Lowell Harris ...	Toprağın Vergilendirilmesi ve İktisadî Gelişme .....	XX	21 — 37
230	Turhan Tükenmez ...	Sermaye Şirketlerinin Dağıtılan Kazançları ve Hissedarların Vergilendirilmesi .....	XX	39 — 64
231	Werner Sichel .....	On the Oligopoly Market Type	XX	65 — 75
231a	Werner Sichel .....	Oligopol Piyasa Tipi Üzerine ...	XX	77 — 88
232	İlhan Özer .....	Devlet Gelirlerinde Gelişmeler ...	XX	89 — 107
233	Miroslaw Orłowski	Polish Fiscal System: State Budget and Financial Balance - Sheet in Economic Planning ...	XX	109 — 133
233a	Miroslaw Orłowski	Polonya Mali Sistemi : İktisadî Plânlamada Devlet Bütçe Mali Blâncosu .....	XX	135 — 157
234	M. Ali Canoğlu .....	Vergi Mevzuatımızda Amortismanlar .....	XX	159 — 182
235	Hideo Nakamura ...	Foreign Aspect of Japanese Taxes	XX	183 — 210
235a	Hideo Nakamura ...	Japon Vergi Sisteminin Dış Veçhesi .....	XX	211 — 244
236	Hayri Öncel .....	Türkiye'de Tekel Rejiminin Reformu .....	XX	245 — 270

No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
Sıra				
237	M. Yahya İslâmcioğlu	Türkiye'de Gider Vergileri Sistemi ve Geleceği .....	XX	271 — 309
238	Numan Özsoy .....	Türkiye'de Yabancı Sermayeye İlişkin Mali Meseleler .....	XX	311 — 342
239	Ramazan Göçmen ...	Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları .....	XX	343 — 364
240	Kısmet H. Erkiner ...	Mali ve İktisadî Buhran Halleri ile İlgili Mevzuat ve Hürriyetler Rejimi .....	XX	365 — 400
241	Orhan Arıkan .....	Program ve Bütçeden Program Bütçeye .....	XXI	1 — 14
242	Gıyas Akdeniz .....	Finansman Kanunu ve Düşündürdükleri .....	XXI	15 — 39
243	Fehamettin Ervardar	Vergi Olaylarımız .....	XXI	41 — 85
244	İlhan Özer .....	Ekonomik Gelişme Dönemleri İçinde Vergi Bünyesinde Değişmeler .....	XXI	87 — 111
245	Mehmet Bayram ...	İşletme Vergisi ve Tatbikatı ...	XXI	113 — 138
246	Cengiz Altuğ .....	Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi .....	XXI	139 — 161
247	Bahri Kandaş .....	Finansman Kanunu ve Uygulama Sonuçları .....	XXI	163 — 183
248	Turhan Tükenmez ...	Net Servet Vergisi .....	XXI	185 — 209
249	Wolfgang Juretzek	Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft .....	XXI	211 — 217
249a	Wolfgang Juretzek	Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muamele Vergilerinin Harmonizasyonu .....	XXI	219 — 224
250	Wolfgang Juretzek	Die Mehrwertsteuer in der Bundesrepublik Deutschland - System und Erfahrungen .....	XXI	225 — 250
250a	Wolfgang Juretzek	Federal Almanya'da Katma Değer Vergisi - Sistem ve Tecrübeler .....	XXI	251 — 275
251	Hans Ficker .....	Les Aspects Juridiques de la Co-operation Transnationale des Entreprises au Sein de la Communauté .....	XXI	277 — 292
251a	Hans Ficker .....	Teşebbüslerce Ortak Pazar Çerçevesinde Yapılan Uluslararası İşbirliğinin Hukukî Veçheleri .....	XXI	293 — 306
252	Zeki Kuruca .....	Türkiye'de Nüfus Artışı ve Kamu Harcamaları .....	XXI	307 — 325



## MÜELLİFLER İNDEKSİ\*

1 — M. Orhan Dikmen	I, II, III, V, VI, VIII, XIV
2 — Memduh Yaşa	I, II, III, V, IX
3 — Bedî Feyzioğlu	I, II, III, V, IX, X
4 — Aydın Yalçın	I
5 — Suat Başar	I
6 — Ekrem Özelmas	I
7 — Besim Üstünel	I
8 — Rasim Saydar	I
9 — Mübin Başar	I, II, V, VII, IX
10 — Basri Bora	I
11 — Recep Turgay	I, II, V, VIII, XVI
12 — Esat Tekeli	I, II, III, IV
13 — Tahsin Yıldırım	II, V
14 — Talip Güran	II, III
15 — Suat Keskinoğlu	II
16 — Mustafa Nuri Anıl	II
17 — Hikmet Sağcı	II
18 — Mehmet Akmansu	II
19 — Selâhattin Tuncer	III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XII
20 — Sabahaddin Teoman	III
21 — Sahir Erman	III, V, XV
22 — Gıyas Akdeniz	III, V, VI, IX, X, XV, XIX, XXI
23 — Muhlis Ete	III
24 — Kenan Bulutoğlu	III, IV, VI, VII, VIII, IX, XVIII
25 — Selçuk Egemen	III
26 — Ahmet Kılıçbay	IV
27 — M. Cevdet Kutadgu	IV
28 — Ralph Turvey	IV
29 — Hermann Eichler	IV

\*) Müellif isimleri karşısındaki rakkamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını göstermektedir.

- 30 — Osman N. Torun IV  
 31 — İdris Küçükömer IV  
 32 — Beysan Keyder IV, XI, XIII, XVI  
 33 — Süleyman Barda IV, XV  
 34 — Kemal Tosun IV, VIII, X  
 35 — Sadun Aren V, VI  
 36 — Akif Erginay V, IX  
 37 — Rudolf Stucken V  
  
 38 — Mesut Erez VI, VII, X  
 39 — Gülten Kazgan VI  
 40 — Ahmet Işıl VI  
 41 — Hakkı Musaballı VI, XII  
 42 — Zeki Kuruca VI, XI, XIII, XV, XVIII, XXI  
 43 — Mükerrerem Hiç VI  
 44 — Haydar Kazgan VI, VII, VIII, IX, X, XII  
 45 — H. V. Dyke VII  
  
 46 — Nasuhi Bursal VII  
 47 — P. Dertilis VII  
 48 — Halil Nadaroğlu VII, IX, XI  
 49 — Salih Tuğ VII  
 50 — Nuri Karacan VII, VIII, X, XVI  
 51 — Arslan Başer Kafaoglu VII  
 52 — Nuri Kodamanoglu VIII  
  
 53 — İsmail Türk VIII  
 54 — Tayfur Tarhan VIII  
 55 — Ali Şakir Ağanoğlu VIII  
 56 — Sevim Görgün VIII, X, XVI  
 57 — O. Fikret Arkun IX  
 58 — Necmi Tanyolaç IX  
 59 — NeziH H. Neyzi IX  
 60 — Nuri Eren X  
  
 61 — Orhan Güreli X, XI, XV, XVI  
 62 — Arif Nemli X, XIII  
 63 — Sadullah Aygün X  
 64 — James Murray XI  
 65 — Fehamettin Ervardar XI, XII, XIV, XIX, XXI  
 66 — Özhan Eroğuz XI  
 67 — Gaston Leduc XI, XII  
 68 — Halil Şahin XI, XIII  
  
 69 — I. Sadi Tmaztepe XI  
 70 — İlhan Özer XI, XII, XVII, XIX, XX, XXI  
 71 — M. Ali Canoglu XI, XIII, XV, XIX, XX



- 72 — P. L. Réynaud XII  
73 — Erdoğan Alkin XII, XIII, XIV  
74 — Vural Ergun XII  
75 — İban Onur XII  
76 — Galip Dolun XII  
77 — Yenel Öncel XII  
78 — Paul Senf XIII, XIV
- 79 — Esat çam XIII, XVIII  
80 — Galip İdil XIII  
81 — Mustafa Yuluğ XIII, XIV  
82 — Hayri Öncel XIII, XVII, XIX, XX  
83 — V. Rouguet La Garrigue XIII  
84 — C. A. Colliard XIV  
85 — Hüsamettin Kılıç XIV  
86 — Özen Özoymak XIV
- 87 — John Karsky XIV  
88 — İbrahim Al Shoureiki XIV  
89 — Nail Çelenoğlu XIV  
90 — Mario Bandini XIV  
91 — Günter Schmöiders XV, XVI  
92 — Ugo Sorbi XV, XVI  
93 — Ernest S. Griffith XV  
94 — Tacettin Güven XV
- 95 — André Armengaud XV  
96 — Salih Turhan XV  
97 — Tadao Yamaguchi XVI, XVII  
98 — C. Lowell Harriss XVI, XVII, XVIII, XIX, XX  
99 — Richard Kerschagl XVI  
100 — Ahmet Harmancı XVI, XVIII, XIX  
101 — Vladimir N. Bandera XVI
- 102 — Alan Peacock XVII  
103 — Fuat Andıç XVII  
104 — Carl S. Shoup XVII, XVIII  
105 — Salih Şanver XVII  
106 — Barry N. Siegel XVII  
107 — Kotaro Ikeda XVII  
108 — Mehmet Haskırıs XVII  
109 — Vedat Davut Özgözen XVII
- 110 — Ahmet Bayrak XVIII  
111 — Rüştü Erimez XVIII, XIX  
112 — Cesare Cosciani XVIII  
113 — Helmut Arndt XVIII

114 — Kismet H. Erkiner	XVIII, XX
115 — Necmi Karakullukçu	XVIII
116 — Fritz Neumark	XIX
117 — Harley H. Hinrichs	XIX
118 — Miroslaw Orłowski	XIX, XX
119 — Yücel Edil	XIX
120 — Turhan Tükenmez	XX, XXI
121 — Werner Sichel	XX
122 — Hideo Nakamura	XX
123 — M. Yahya İslâmcioğlu	XX
124 — Numan Özsoy	XX
125 — Ramazan Göçmen	XX
126 — Orhan Arıkan	XXI
127 — Mehmet Bayram	XXI
128 — Cengiz Altuğ	XXI
129 — Bahri Kandas	XXI
130 — Wolfgang Juretzek	XXI
131 — Hans Ficker	XXI

---

## MEVZU İNDEKSİ

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
<b>I — Umumî Maliye Teorisi ve Tatbikatı</b>				
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Malî Meseleler .....	III	141 — 152
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İlminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet .....	IV	59 — 64
65	Ahmet Zühtü Işıl ...	Malî Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları .....	VI	83 — 98
80	Halil Nadaroğlu .....	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
96	Kemal Tosun .....	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi .....	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz .....	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler .....	IX	1 — 18
127a	Gaston Leduc .....	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
134a	P. L. Réynaud .....	İktisadî Psikoloji ve Maliye .....	XII	19 — 26
138	İlhan Onur .....	Gelir Vergisinde Müterakkiliğin Ölçülmesi .....	XII	87 — 106
145a	Paul Senf .....	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri .....	XIII	19 — 32
169a	G. Schmölders ... ..	Malî Psikoloji .....	XV	11 — 18

## **II — Devlet Gelirleri, Vergi Politikası**

2	Memduh Yaşa .....	Türk Gelir Vergisine Müteallik Bazı Meseleler .....	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen .....	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları .....	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu .....	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi? .....	I	41 — 57
7	Besim Üstünel .....	Gelir ve servet vergilerinin iktisadî Tesirleri .....	I	83 — 91
10	Basri Bora .....	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz .....	I	113 — 125

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
11	Recep Turgay .....	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı	I	127 — 153
15	M. O. Dikmen .....	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler .....	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Saf- hası .....	II	65 — 80
22	M. N. Anıl .....	Mütakâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız .....	II	159 — 186
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletler- arası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri .....	II	203 — 213
26	Sabahaddin Teoman	1957 Mali Yılında Yürürlüğe Gi- ren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensip ve Mahiyetleri Hakkın- da Açıklamalar .....	III	25 — 49
28	M. O. Dikmen .....	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi .....	III	73 — 102
37	Esat Tekeli .....	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası .....	IV	1 — 11
41	Ralph Turvey .....	İktisatçı Görüşü İle Vergileme ...	IV	87 — 91
45	B. Keyder .....	Ziraî Sektörde Vergilendirme ...	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu .....	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksi- yon: Poujade Hareketi .....	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 226
49	M. O. Dikmen .....	Ziraî Kazançların Vergilendiril- mesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli .....	V	1 — 21
53	Recep Turgay .....	Türkiye'de Ziraî Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir? .....	V	87 — 114
58	S. Tuncer .....	İktisadî Kalkınma ve Ämme Va- ridatı .....	V	175 — 204
62	Mesut Erez .....	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
64	Gülten Kazgan .....	Geri Kalmış Memleketlerde Ka- pital Birikimi ve Vergi Politi- kası .....	VI	67 — 82
66	Gıyas Akdeniz .....	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası .....	VI	99 — 108
69	Haydar Kazgan .....	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi .....	VI	125 — 138
70	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Ämme Varidatının Durumu ve Meseleleri .....	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kurucu .....	Yatırım İndirimi ve Maliye Politi- kası .....	VI	169 — 188

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
72	Mükerrem Hiç	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri	VI	189 — 200
74	Mübin Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
77	Kenan Bulutoğlu	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İn'ikâsı	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu	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 Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	85 — 110
106	Haydar Kazgan	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri	X	143 — 151
122	Beysan Keyder	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
128	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
131	Zeki Kuruca	Türk Vergi Sisteminde Asgari Vergilendirme Usulleri, "Asgari Mükellefiyet Sistemi"	XI	183 — 196
133	Hakkı Musaballı	Çağdaş Gider Vergileri	XII	1 — 8
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraî Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması	XII	57 — 86
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 145
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	157 — 170
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası	XIII	95 — 133
151	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi	XIII	145 — 157
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Kârları	XIII	233 — 261
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlamasının Hukukî ve Mali Yönleri	XIV	21 — 37

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
162	Mustafa Yuluğ .....	Türkiyede Tarım Kesiminde Vergi Yüğü .....	XIV	163 — 174
171a	Ugo Sorbi .....	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
174	Orhan Güreli .....	Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Son Gelişmeler ...	XV	113 — 132
176	Tacettin Güven .....	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı ...	XV	213 — 236
181a	Tadao Yamaguchi ...	1945 den Sonra Japonyada İktisadî ve Sosyal Kalkınma ile İlişkin Takip Edilen Maliye Politikası	XVI	23 — 42
183a	Ugo Sorbi .....	Anahatlariyle İtalya'da Vergi Reformu .....	XVI	79 — 86
185a	C. Lowell Harriss ...	Enflasyon Kontrolünde Amme Maliyesinin Kullanılması .....	XVI	111 — 125
189a	Richard Kerschagl ...	Avusturya Cumhuriyetinin Mali Anayasası ve Vergi Sistemi ...	XVI	195 — 211
191a	V. N. Bandera .....	Yardım Alan Ülkeler Tarafından Sağlanan Vergi Kolaylıkları ve Dış Yatırımcıların Uyarılması	XVI	245 — 260
194a	Fuat Andıç .....	Gelir Dağılımının Pratik Bazı Yönleri ve Yeniden Dağılımı	XVII	27 — 34
195a	Carl S. Shoup .....	A.E.T. nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirmesi İhtiyacı ve Geleceği .....	XVII	49 — 60
201	Kotaro Ikeda .....	1930 Seneleri Başlangıcında Japon Maliye Politikası — Japon Maliye Politikası Tarihinde Bir Dönüm Noktası— .....	XVII	191 — 200
202	Mehmet Haskırış ...	Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Yatırım İndirimi .....	XVII	201 — 224
203a	C. Lowell Harriss ...	Vergi Politikasının Hedefleri: Gayelere Bakış .....	XVII	245 — 265
205a	Carl S. Shoup .....	Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi	XIX	45 — 59
209a	Cesare Cosciani .....	Katma Değer Vergisi .....	XVIII	135 — 153
210	Zeki Kuruca .....	Kalkınmaya Uygun Vergi İdaresi	XVIII	155 — 186
218	Gıyas Akdeniz .....	Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti .....	XVIII	15 — 23
219a	Fritz Neumark .....	İktisadî Gelişme, İktisadî İstikrar ve Maliye Politikası .....	XIX	83 — 101
220	Hayri Öncel .....	Maliye Politikası .....	XIX	103 — 122
221a	Harley H. Hinrichs	Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı .....	XIX	133 — 143
223a	Mirosław Orłowski	Polonya Mali Sistemi : Millî Ekonominin Sevk ve İdaresi .....	XIX	177 — 182

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
224	İlhan Özer .....	Gider Vergileri Reformu .....	XIX	183 — 223
226	Yücel Edil .....	Vergi Strüktürlerinin Uluslararası Rekabete Etkileri .....	XIX	265 — 299
229a	C. Lowell Harriss ...	Toprağın Vergilendirilmesi ve İktisadî Gelişme .....	XX	21 — 37
230	Turhan Tükenmez ...	Sermaye Şirketlerinin Dağıtılmayan Kazançları ve Hissedarların Vergilendirilmesi .....	XX	39 — 64
232	İlhan Özer .....	Devlet Gelirlerinde Gelişmeler ...	XX	89 — 107
235a	Hideo Nakamura ...	Japon Vergi Sisteminin Dış Veçhesi .....	XX	211 — 244
236	Hayri Öncel .....	Türkiye'de Tekel Rejiminin Reformu .....	XX	245 — 270
237	M. Yahya İslâmcioğlu	Türkiye'de Gider Vergileri Sistemi ve Geleceği .....	XX	271 — 309
238	Numan Özsoy .....	Türkiye'de Yabancı Sermayeye İlişkin Malî Meseleler	XX	311 — 342
242	Gıyas Akdeniz .....	Finansman Kanunu ve Düşündürdükleri .....	XXI	15 — 39
244	İlhan Özer .....	Ekonomik Gelişme Dönemleri İçinde Vergi Bünyesinde Değişmeler .....	XXI	87 — 111
245	Mehmet Bayram ..	İşletme Vergisi ve Tatbikatı ...	XXI	113 — 133
246	Cengiz Altuğ .....	Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi .....	XXI	139 — 161
247	Bahri Kandaş .....	Finansman Kanunu ve Uygulama Sonuçları .....	XXI	163 — 183
248	Turhan Tükenmez ...	Net Servet Vergisi .....	XXI	185 — 209
249a	Wolfgang Juretzek	Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muamele Vergilerinin Harmonizasyonu .....	XXI	219 — 224
250a	Wolfgang Juretzek	Federal Almanya'da Katma Değer Vergisi - Sistem ve Tecrübeler - .....	XXI	251 — 275

### III — Devlet Masrafları

25	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî 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 Malî Meseleleri	VIII	15 — 32
103	N. Tanyolaç .....	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı .....	IX	111 — 128

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
199a	Barry N. Siegel .....	Âmme Masrafları ve İktisadi Bütüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler .....	XVII	151 — 161
207a	C. Lowell Harris ...	Kamu Harcamaları ile İlgili Bazı İktisadi Meseleler .....	XVIII	59 — 63
252	Zeki Kuruca .....	Türkiye'de Nüfus Artışı ve Kamu Harcamaları .....	XXI	307 — 323
<b>IV — Bütçe ve Bütçe Politikası</b>				
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 İktisadi Plân .....	III	103 — 126
35	Esat Tekeli .....	Türkiye'de İlk Bütçe .....	III	207 — 211
57a	Rudolf Stucken .....	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik .....	V	163 — 173
63	Kenan Bulutoğlu ...	Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası ...	VI	33 — 66
89	İsmail Türk .....	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır? .....	VIII	63 — 90
91	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri ile Millî Gelir Arasındaki Münasebetler .....	VIII	109 — 128
105	Bedî N. Feyzioğlu ...	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensibi .....	IX	145 — 159
115	Selâhattin Tuncer ...	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi Muhasebei Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler ...	X	101 — 118
144	Yenal Öncel .....	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz) .....	XII	171 — 182
159a	Paul Senf .....	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler? .....	XIV	103 — 114
173a	Ernest S. Griffith ...	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü .....	XV	101 — 112
193a	Alan Peacock .....	Hükümet Bütçesinin Dağılım Üzerindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaşabileceğimiz Muhelif Meseleler .....	XVII	9 — 17



Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
233a	Miroslaw Orłowski	Polonya Mali Sistemi : İktisadi Flânlamada Devlet Bütçe Mali Blâncosu .....	XX	135 — 157
241	Orhan Arıkan .....	Program ve Bütçeden Program Bütçeye .....	XXI	1 — 14

## V — Devlet Borçları

38	Selâhattin Tuncer ...	İktisadi Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 58
43	O. N. Torun .....	Devletlerarası Borçlar .....	IV	121 — 146
54	Sadun Aren .....	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi .....	V	115 — 121
104	Memduh Yaşa .....	Türkiyede Dış Borçların Takip Ettiği Gelişme .....	IX	129 — 144
113	Gıyas Akdeniz .....	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası .....	X	75 — 82
118	Sevim Görgün .....	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyari İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi .....	X	153 — 162
139	Selâhattin Tuncer ...	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları .....	XII	101 — 116
184	Sevim Görgün .....	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi .....	XVI	87 — 94

## VI — Vergi Hukuku

5	Suat Başar .....	Vergi Kazasının Mahiyeti .....	I	59 — 72
8	Rasim Saydar .....	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler .....	I	93 — 102
9	Mübin Başar .....	Vergi Hukukunda Tefsir .....	I	103 — 112
12	Esat Tekeli .....	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası .....	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım .....	Türk Gümrük Vergisinin Matrahi	II	1 — 12
14	Recep Turgay .....	Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğinin Genel ve Özel Şartları .....	II	13 — 39
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 İle İlgili İki Mesele .....	II	129 — 142

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
27	Sahir Erman .....	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler .....	III	51 -- 71
30	Talip Güran .....	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi .....	III	127 — 140
32	Gıyas Akdeniz .....	Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı .....	III	153 — 165
40	M. C. Kutadgu .....	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı .....	IV	65 — 85
51	Tahsin Yıldırım .....	Gümrük Kanununun Tâdili Me-selesi .....	V	35 — 53
52	Mübin Başar .....	Veraset ve İntikâl Vergisi Hak-kında Düşünceler .....	V	55 — 86
55	Âkif Erginay .....	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti .....	V	123 — 131
59	Sahir Erman .....	Vergi Usûl Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri .....	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz .....	Türkiye'de Bina İratlarının Ver-gilendirilme Şekilleri .....	V	227 — 232
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
73	Mesut Erez .....	Vergi Hukukumuzda Mücbir Se-bepler, Ağır Hastalık Hali .....	VII	1 — 7
81	Selâhattin Tuncer ...	Servet Vergileri .....	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ .....	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya çıkışı .....	VII	179 — 195
95	Recep Turgay .....	Türkiye'de Malî Kazanın Bugün-kü Durumu .....	VIII	169 — 198
98	Âkif Erginay .....	Anayasamızın Malî Hükümleri ...	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun .....	Vergi Kanunlarına Göre İktisadî Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
109	Mesut Erez .....	Plân'lı Kalkınma ve Vergi Siste-mimizin İslahı Mevzuunda Sar-fedilen Gayretler .....	X	1 — 24
123	F. Ervardar .....	Memleketimizde Vergi Kaçakçı-lıkları ve Vergi Mütakabesi ...	XI	35 — 48
124	Özhan Eroğuz .....	Sermaye Kazançlarının Vergilen-dirilmesi .....	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli .....	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildi-rimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri — .....	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu .....	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi .....	XI	73 — 81

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
130	İlhan Özer .....	Türkiye'de Veraset ve İntikâl Vergisi Tatbikatı .....	XI	167 — 181
140	Galip Dolun .....	Mali Kaza .....	XII	117 — 128
149	Galip İdil .....	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi .....	XIII	81 — 93
160	Özen Özoymak .....	Uzlaşma Müessesesi .....	XIV	115 — 142
164	Nail Çelenoğlu .....	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 192
166	F. Ervardar .....	Vergi Uygulamasıyla İlgili Bazı Meseleler .....	XIV	205 — 260
170	Gıyas Akdeniz .....	Vergi Kanunları ve Vergi Anketleri .....	XV	19 — 32
172a	Sahir Erman .....	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
179	Zeki Kuruca .....	Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine bir Deneme ...	XV	277 — 294
180	Salih Turhan .....	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme ...	XV	295 — 306
182	Orhan Güreli .....	Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi .....	XVI	43 — 70
186	Recep Turgay .....	İkrazatçıların Gelir ve Gider Vergileri Açısından Durumları ...	XVI	127 — 142
190	Ahmet Harmancı ...	Türkiye'de Küçük Ticaret ve San'at Erbabının Vergi Durumu	XVI	213 — 230
204	Vedat Davut Özgözen	Türk Mali Yargı Sistemi .....	XVII	267 — 293
206	Ahmet Bayrak .....	Vergi Hukukunda İspatlama ile İlgili Sorunlar .....	XVIII	29 — 47
212	Kısmet H. Erkiner ...	Hileli Vergi Suçu .....	XVIII	221 — 235
216	Ahmet Harmancı ...	Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu .....	XVIII	409 — 440
227	Ahmet Harmancı ...	Ortalama Kâr Hadleri ve Tatbikatı .....	XIX	301 — 332
228	Fehamettin Ervardar	Vergilendirme ile İlgili Muhtelif Meseleler .....	XIX	333 — 363
239	Ramazan Göçmen ...	Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları .....	XX	343 — 364
243	Fehamettin Ervardar	Vergi Olaylarımız .....	XXI	41 — 85

## VII — Devlet Muhasebesi

23	Hikmet Sağcı .....	Modern Bütçe ve Muhasebe Te-lâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
----	--------------------	--	----	-----------

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
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
<b>VIII — Mahallî İdareler Maliyesi</b>				
107	Halil Nadaroğlu .....	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması .....	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ...	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı .....	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
198	İlhan Özer .....	Gelirlerin İdareler Arası Dağılımı ve Türkiyedeki Son Gelişmeler .....	XVII	101 — 137

#### IX — Devlet Teşebbüsleri

6	Ekrem Özelmas .....	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi .....	I	73 — 82
33	Muhlis Ete .....	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tâbi Oldukları Murakabe Şekilleri .....	III	167 — 190
85	Ali Şakir Ağanoğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları .....	VIII	1 — 13
87	Haydar Kazgan .....	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri .....	VIII	33 — 49
112	Haydar Kazgan .....	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Me-selesi .....	X	59 — 73
120	Kemal Tosun .....	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar ...	X	177 — 189
153	Hayri Öncel .....	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu .....	XIII	159 — 176

#### X — İktisat Politikası

34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları .....	III	191 — 205
----	---------------------	--	-----	-----------

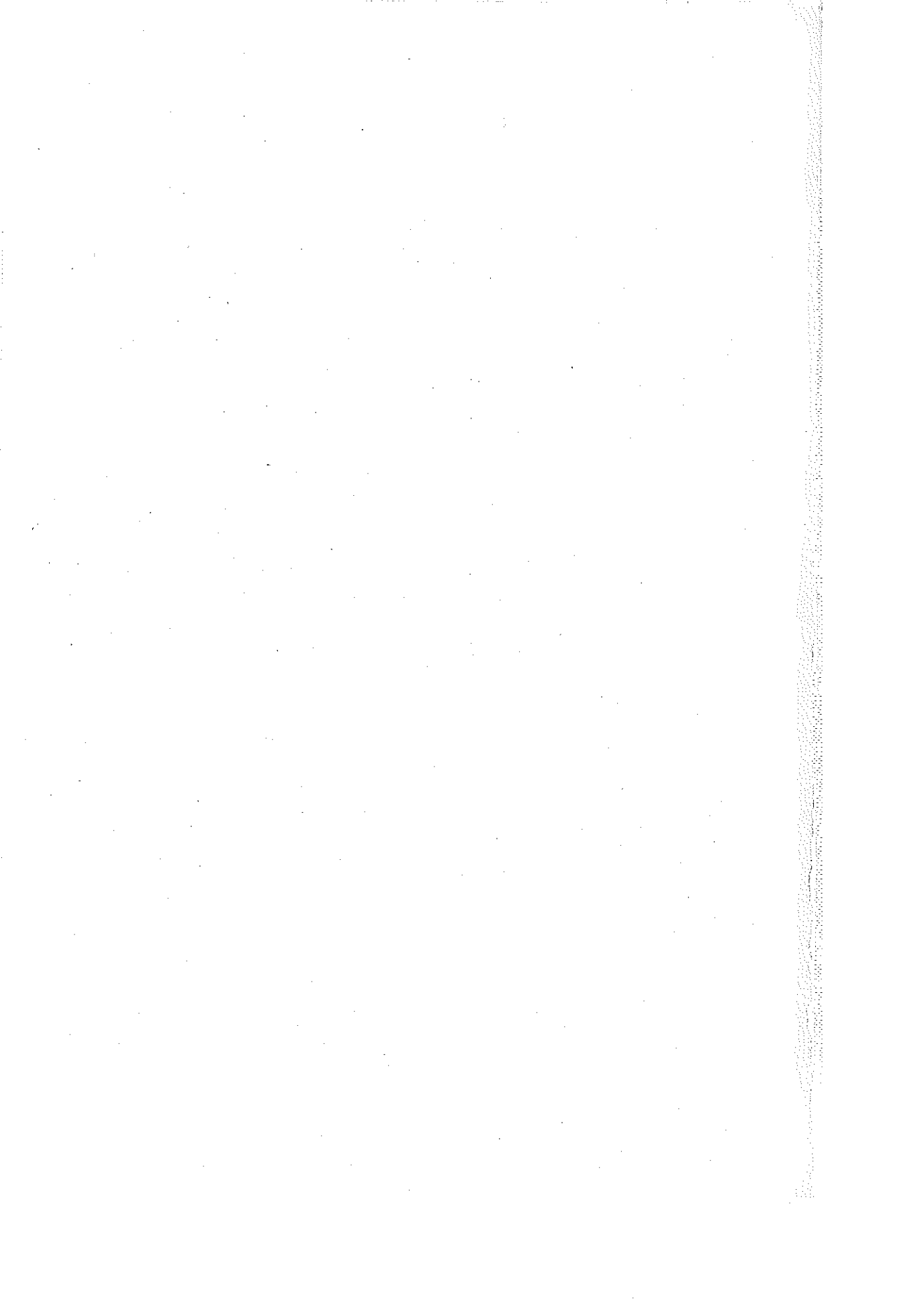
No. su Sıra	Konferansı	M e v z u	Cilt	Sahife
36	Selçuk Egemen .....	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	213 — 218
44	İ. Küçükömer .....	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmayabilir .....	IV	147 — 156
61	M. Orhan Dikmen ...	Müşterek Pazar ve Türkiye .....	VI	1 — 22
68	Sadun Aren .....	Yatırım İndirimi ve 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
111	Nuri Eren .....	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı .....	X	49 — 58
114	Nuri Karacan .....	İktisadi Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri .....	X	83 — 100
121a	James Murray .....	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
135	Erdoğan Alkin .....	Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
146	Esat Çam .....	Milletlerarası Malî Meseleler ...	XIII	33 — 43
147	Beysan Keyder .....	Yatırım Birlikleri .....	XIII	47 — 58
154	Erdoğan Alkin .....	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı .....	XIII	177 — 184
155a	V. R. La Garrigue ...	Fransanın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkışaf .....	XIII	213 — 232
158	Hüsamettin Kılıç ...	Ortak Pazar .....	XIV	39 — 87
161a	John Karsky .....	Batı Avrupa Entegrasyonu .....	XIV	153 — 162
163a	İ. Al Shoureiki .....	Orta Doğuda Serbest İktisat Politikası .....	XIV	181 — 186
165a	Mario Bandini .....	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesi ...	XIV	199 — 203

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
167a	M. Orhan Dikmen ...	İktisadî Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282
168	Erdoğan Alkin .....	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağı- lışı .....	XIV	283 — 307
175a	Süleyman Barda ...	Modern Ulaştırma'da Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Du- rum .....	XV	175 — 212
177a	André Armengaud	Ortak Pazarın İktisadî Zorlukları	XV	245 — 250
187a	Günter Schmölders ...	Köln'deki on yıllık İktisadî ve Sosyal Davranış Araştırması ...	XVI	153 — 161
192	Nuri Karacan .....	Mali Aracı Müesseseler, Mali Pi- yasalar ve Büyüme .....	XVII	93 — 100
197a	Tadao Yamaguchi ...	Kamu Harcamalarının Ekonomi Üzerindeki Tesirlerinin İktisadî Analizi .....	XVII	163 — 177
200	Hayri Öncel .....	Fransa'da İktisadî ve Mali Plân- lama .....	XVI	261 — 277
211a	Helmut Arndt .....	Gelişmekte Olan Ülkelerde Plân- lama ve Piyasa Ekonomisi ...	XVIII	205 — 220
213	Kenan Bulutoğlu ...	Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Oluşumu, Ücret Haddi ve İk- tisadî Gelişme .....	XVIII	283 — 306
214	Necmi Karakullukçu	Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	XVIII	331 — 370
215	Esat Çam .....	Müşterek Pazar ve Türkiye .....	XVIII	371 — 382
231a	Werner Sichel .....	Oligopol Piyasa Tipi Üzerine ...	XX	77 — 88

### XI — İşletme

21	Suat Keskinöğlü ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mef- humu Hakkında .....	II	143 — 153
48	Kemal Tosun .....	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi ...	IV	227 — 248
78	Nasuhi Bursal .....	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler .....	VII	103 — 118
132	M. Ali Canoğlu .....	Muhasebede Normalizasyon .....	XI	197 — 223
142	Haydar Kazgan ...	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadî ve Mali Neticeleri .....	XII	147 — 155
148	M. Ali Canoğlu .....	Ekonomide Muhasebenin ve He- sap Uzmanının Rolü .....	XIII	59 — 80
178	M. Ali Canoğlu .....	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
188	Beysan Keyder .....	İşletmelerde Sermaye İhtiyacı ve Sermaye Temini .....	XVI	163 — 173
196	Salih Şanver .....	İşletme Vergiciliği .....	XVII	61 — 84

No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
208	Rüştü Erimez .....	Yedek Akçeler .....	XVIII	69 — 116
217a	C. Lowell Harriss ...	İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadî Kalkınma .....	XIX	23 — 44
222	M. Ali Canoğlu .....	Vergi Mevzuatımızda Maliyet ...	XIX	145 — 167
225	Rüştü Erimez .....	Blâncoların Yeniden Değerlen- mesi .....	XIX	225 — 264
234	M. Ali Canoğlu .....	Vergi Mevzuatımızda Amortis- manlar .....	XX	159 — 182
<b>XII — Hukuk</b>				
42	H. Eichler .....	İktisat İlmî Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
240	Kısmet H. Erkiner	Mâlî ve İktisadî Buhran Halleri ile İlgili Mevzuat ve Hürriyet- ler Rejimi .....	XX	365 — 400
251a	Hans Ficker .....	Teşebbüslere Ortak Pazar Çer- çevesinde Yapılan Uluslararası İşbirliğinin Hukukî Veçheleri	XXI	293 — 306





## 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 : Milli 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. Yenilay : 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 : Türkiye'de Tasarruf Bonoları, 1965.
- 21 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XI. Seri, 1965.
- 22 — Maliye Enstitüsü Tercümeleleri, II. Seri, 1965.
- 23 — J. M. Buchanan : Maliye Teorisi ve Politik İktisat, 1966.
- 24 — Maliye Enstitüsü Haftaları I, Trabzon, 1966.
- 25 — Maliye Enstitüsü Haftaları II, Antalya, 1966.
- 26 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XII. Seri, 1966.
- 27 — J. F. Due : Maliye, 1967.
- 28 — İ. Özer : Vergi İdaresi, 1966.
- 29 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIII. Seri, 1967.
- 30 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIV. Seri, 1967.
- 31 — Maliye Enstitüsü Tercümeleleri, III. Seri, 1967.
- 32 — İ. Özer : Tekel, 1967.
- 33 — Ursula K. Hicks : Büyük Şehir İdaresinin Finansmanı, 1968.
- 34 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XV. Seri, 1968.
- 35 — Seymour S. Goodman : Dış Ticaret ve Gelişme Hakkında Denemeler, 1968.
- 36 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVI. Seri, 1968.
- 37 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVII. Seri, 1968.
- 38 — Bülend Çaycık : Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşvik Esasları, 1968.
- 39 — Kıvanç Ertop : Kıyasî Maliyetler Teorisi Üzerine Bir İnceleme, 1968.
- 40 — İktisadi Gelişme ve Dış Yardım, 1969.
- 41 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVIII. Seri, 1969.
- 42 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIX. Seri, 1969.
- 43 — Maliye Enstitüsü Tercümeleleri, IV. Seri, 1969.
- 44 — Bülend Çaycık : Şeker'de Fiskal, Ekonomik Rejim ve Getirilebilecek Yenilikler, 1970.
- 45 — Kadı Ebi Yusuf : Kitabül - Haraç, 1970.
- 46 — Cahit Kayra : Dış Finansman Teknikleri, 1970.
- 47 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XX. Seri, 1970.
- 48 — Adnan Erdağ : Malî İktisat, 1971.
- 49 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XXI. Seri, 1972.

