

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN No. : 1982
İKTİSAT FAKÜLTESİ No. : 344
MALİYE ENSTİTÜSÜ No. : 51

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Yirmiikinci Seri - Sene 1972



FAKÜLTELER MATBAASI
İSTANBUL — 1974

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

Enstitümüzün diğer yayınları yanında, 1955'ten beri sürdürülen "Maliye Enstitüsü Konferansları" serisinin, 1973'de düzenlenen konferansları kapsayan 22. cildini yayınlamakla mutluyuz.

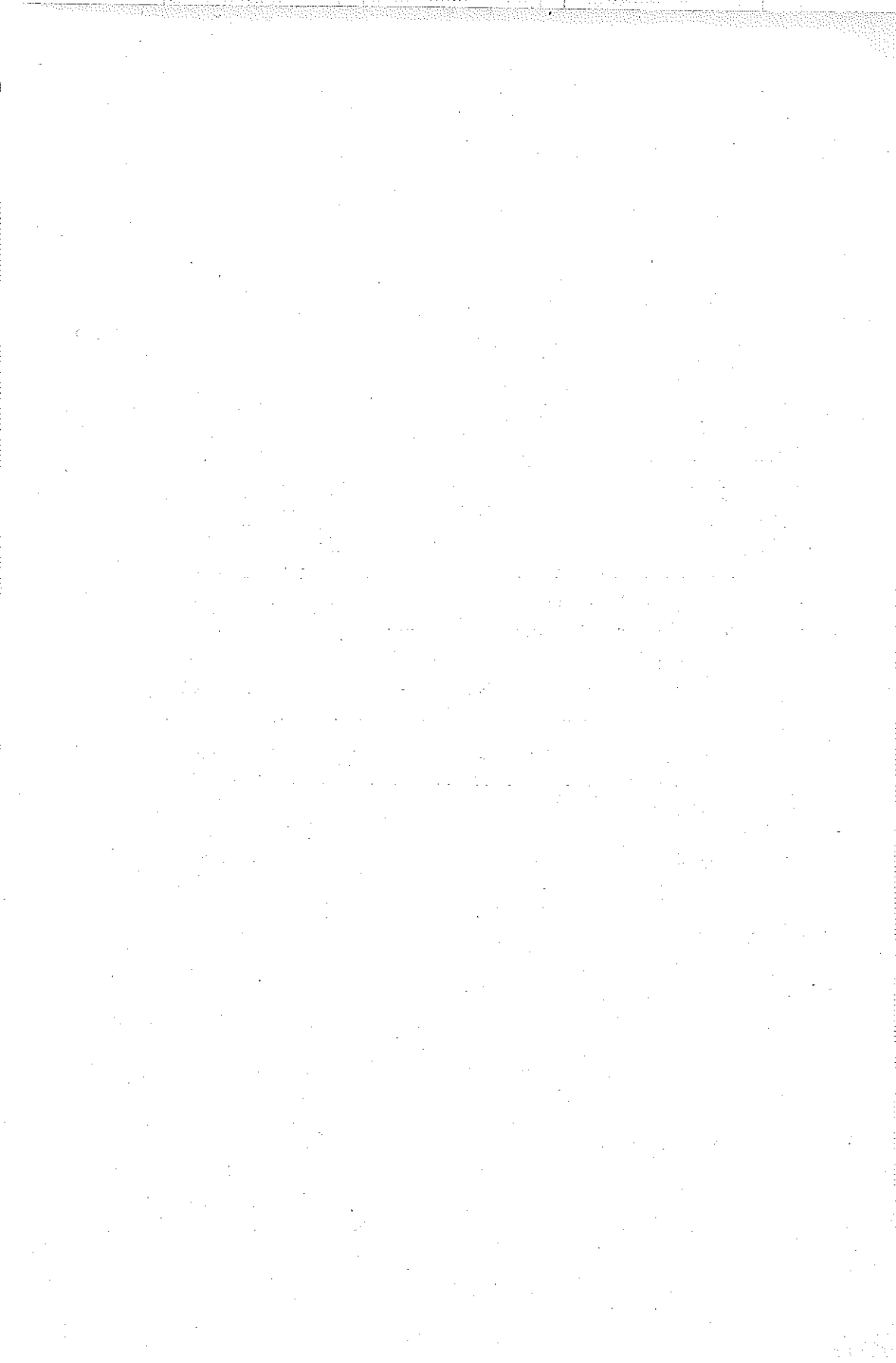
Bu ciltte katma değer vergisi ve emlak vergisi ile ilgili ikişer makale olmak üzere, özellikle vergi teorisine ve uygulamasına ilişkin sorunlara ağırlık verilmiştir. Ayrıca, modern bütçe anlayışını yansıtan program bütçe sistemi ve bu sistemin Fransa ve Türkiye'deki uygulamasına ilişkin konular da ele alınmıştır.

Bu seriye dahil olduğu halde, sahiplerince yazılı olarak verilmeyen konferansların bulunduğunu ve bunları yayınlamamanın üzüntüsünü duyduğumuzu belirtmekte yarar görmekteyiz.

22. seri konferanslara katılan yerli ve yabancı meslektaşlarınıza ve serinin basımına yardımcı olan Metin Tarm'a teşekkürlerimizi tekrarlarız.

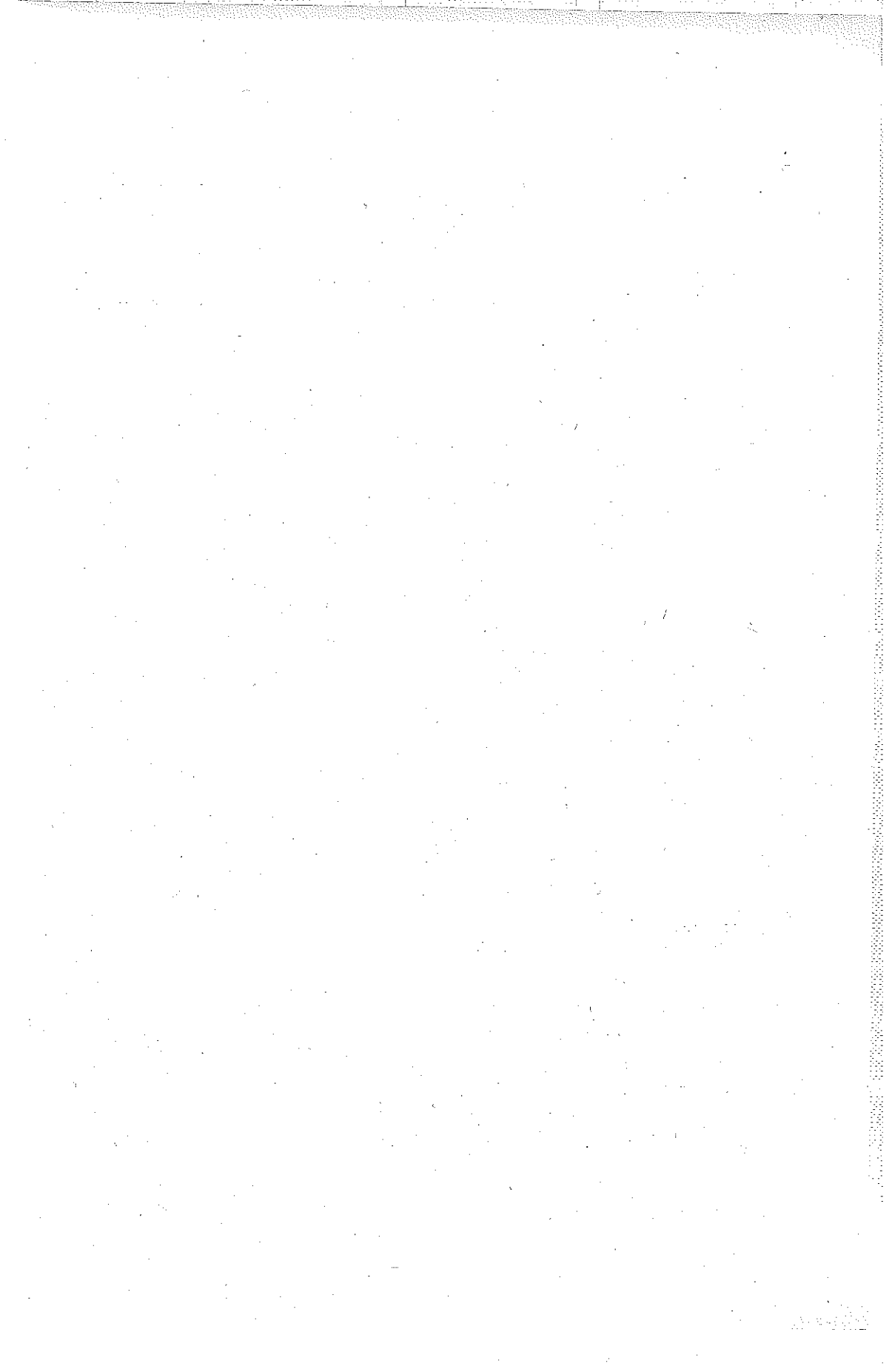
Beyazıt, Eylül 1974

Enstitü Müdür Yardımcısı
Prof. Dr. Sevim GÖRGÜN



İÇİNDEKİLER

	<u>Sahife</u>
Bahri KANDAŞ : Uzun Devrede Türkiye'nin İktisadi Büyümesi	1- 43
İlhan ÖZER : Vergi İdaresi	45- 83
Bülent ÇAYCIK : Nakit Bütçeleri ve İşletme Sermayesi Değerlendirilmelerinin Önemi ve Kuruluşlara Sağladığı Faydalar	85-106
Turhan TÜKENMEZ : Türk Deniz Ticaret Politikasının Ekonomik ve Mali Yönden Değerlendirilmesi	107-126
Fehamettin ERVARDAR : Niçin ve Nasıl Bir Vergi Reformu Gereklidir	127-142
Galip DOLUN : Emlâk İle İlgili Vergilendirmelerde, Rayiç Değer ve Beyan Esasları İle Ceza Uygulaması	143-153
İ. Sadi TINAZTEPE : Vergi İhtilâfları	155-184
Vural ARIKAN : Türk Vergi Hukukunda Karşılıklar	185-199
Karl HÄUSER : The Role Of A Capital Market In A Market Economy	201-212
Karl HÄUSER : Piyasa Ekonomisinde Sermaye Piyasasının Rolü	213-223
Burhan ŞENATALAR : Fayda - Maliyet Analizinin Kapsamı - Fayda ve Maliyet Kavramları	225-255
Pietro NASINI : Harmonisation Fiscale Au Sein Des Communautés Europeennes	257-297
Pietro NASINI : Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi	299-333
Douglas DOSSER : The Theoretical Aspects Of Tax Harmonization	335-361
Douglas DOSSER : Vergi Ahenkleştirilmesinin Teorik Yönleri	363-384



UZUN DEVREDE TÜRKİYE'NİN İKTİSADİ BÜYÜMESİ

Dr. Bahri KANDAŞ

— I —

G İ R İ Ş

Bu incelemede; Türkiye'nin 1923 den sonraki İktisadî Büyümesi, milli gelir ve bunu meydana getiren başlıca sektörler itibarıyla, izlenen ekonomi politikasına uygun olarak devre devre izah edilmiştir.

A — İktisadî Büyüme :

“İktisadî hayatın temel verilerinde (işgücü, tabii kaynaklar, teçhizat), fert başına bir yıldan öbürüne daha yüksek bir reel gelir sağlayacak şekilde devamlı artışlara büyüme adını veriyoruz.”¹

“Bir ülkede iktisadî gelişmenin mevcudiyetinden bahsedebilmek için orada; adam başına düşen gelir seviyesinde devamlı ve önemli artışların kaydedilmiş olması şarttır.”²

“Büyüme, uzun zaman devreleri boyunca ulusal servetteki artış olarak tanımlayabiliriz.”³

Yukarıda belirtilen tariflerde müşterek olan; “Devamlı reel gelir artışı” hususudur. Her canlı gibi millet ekonomisi de büyüyen bir varlık olduğundan; nüfus, işgücü, kaynaklar, teçhizat zamanla

1 Ülgener, F. S., Milli gelir, istihdam ve iktisadî büyüme, sh. 405.

2 Üstünel, B., Kalkınmanın neresindeyiz? sh. 7.

3 Bicanic, R., İktisadî Çevirileri, sh. 241.

büyür, genişler. İstiksal unsurlarının büyümesi sonunda meydana gelen fert başına reel gelir artışı, iktisadi büyüme hakkında bir fikir verebilir. Büyümenin tam bir izahını yapabilmek için, politik düzen, aile şekli, dini inançlar, eğitim sistemi, şehirleşme hareketi, halkın yenilik ve değişikliği benimseme derecesi, tabii kaynakların bolluğu veya kıtlığı gibi faktörlerin de ayrı ayrı ele alınıp incelenmesi; bunlarda meydana gelen değişikliklerin bir ölçüye vurularak izahı gerekir. Fakat sözü edilen bu unsurların ölçüye sığmaması, rakamla ifade olunamaması; millî geliri, büyümenin bir ölçüsü olarak almak zorunluluğunu doğuruyor. İktisadî büyüme ile ilgili elemanların, etkilerini nihayetle istihsal olunan mal ve hizmet miktarında gösterecekleri gözönünde bulundurulursa, millî gelirin, büyümenin bir ölçüsü olarak kullanılmasında hata edilmiş olmaz sanırız.

Millî gelir her ne kadar büyümenin bir ölçüsü olarak ele alınsa da, bundan geniş anlamda fertlerin refahı hakkında sonuçlar çıkarmamak lâzımdır. Zaman içinde toplum ve fert başına düşen gelir arttığı halde, bu bütün fertlerin daha müreffeh olduklarını göstermez. Gelirin miktarı kadar paylaşılma şeklinin de toplumun refahı bakımından önemli olduğu unutulmamalıdır.

Nüfus, iktisadî büyümede birinci plânda rol oynayan istihsal faktörlerinden farklı bir durum gösterir. Nüfus, tüketici olarak istihsalin miktar ve cinsini tayin eder. Dolayısıyla nüfusun miktar ve bileşimindeki değişimler büyümenin yönünü ve hızını etkiler.

Nüfusun bir de müstahsil yönü vardır ki bunun da iktisadi büyüme ile ilişkisi kuvvetlidir. İş gücünün büyümedeki rolü inkâr olunamaz. Bir toplumda çalışabilir yaştaki fertlerin sayısı büyürse, fert başına istihsalı arttırmak kolaylaşır, bağı nüfus oranı azalır. Çalışabilir yaştakilerin çoğalması, iş bulma sorununu da beraberinde getirir. Bu da yatırımların arttırılmasını gerektirir. Aksi halde fert başına verim azalır.

Yatırımların gerekli kıldığı sermaye, istihsal unsurları arasında emekle beraber önemli yer tutar. Sermayenin hacim ve bileşiminde meydana gelen değişimlerle büyüme arasındaki ilişkinin incelenmesi şüphesiz faydalı olur.

B — İzlenilecek Yol :

İktisadî büyüme hakkında yukarıda yapılan kısa açıklamadan sonra, şimdi de konunun izahında izlenilecek yolu görelim.

Cumhuriyetten bu yana geçen süre incelemeye esas alındığından, önce Osmanlı Türkiyesinin son zamanlarındaki genel durumun ne olduğuna kısaca değinilecektir. Bu, ele alınan dönem başındaki genel manzaranın ne olduğunu, nereden hareketle bugün nereye ulaşıldığını göstermek bakımından faydalı ve zaruridir. Bundan sonra, Cumhuriyetin kuruluşundan sonraki nüfus büyümesi toplu olarak ele alınacak, incelemenin gerektirdiği ölçüde üzerinde durulacaktır. Daha sonra; iktisadî büyümeyi meydana getiren faktörler devreler bakımından mümkün olduğu kadar tek tek ele alınarak millî gelirin, fert başına reel gelir artışının ne olduğu ve nedenleri sırasile açıklanmaya çalışılacaktır. Ele alınacak devreler, izlenmiş olan iktisat politikasına uygun olarak aşağıdaki sırayı takip edecektir:

- a) 1923 — 1932
- b) 1933 — 1938
- c) 1939 — 1945
- d) 1946 — 1949
- e) 1950 — 1960
- f) 1960 dan sonrası.

İncelemenin son kısmında, gelişmekte olan ülkeler bakımından yararlı tavsiyelerin neler olabileceği söz konusu edilecektir.

— II —**A — Cumhuriyet Öncesi Genel Durum :**

Modern anlamda bir devlet olarak yönetilmeyen, ülkenin mutlak hakiminin padişah olduğu Osmanlı Türkiyesinin malî ve iktisadî durumu hakkında bilinenler pek azdır.

1908 yılına kadar, bugünkü anlamda bir bütçe hazırlanmamıştır. İmparatorluk devrinde, yabancı devletlerden borç alınacağı zamanlarda, gerçek gelir ve gider rakamları ile ilgili olmayan, bir takım uydurma rakamları ihtiva eden bir bütçe taslağı hazırlanırdı. Malî sıkıntı içinde bulunan imparatorluğun son zamanlarında memur maaşları bile tam ve zamanında ödenemezdi. Meşrutiyet

idaresi 1909 yılından itibaren bütçe hazırlamaya başlamıştır. Ancak, bu devirde yapılan bütçeler hiç bir zaman denk bağlanamamış, daima açık vermiştir. Bütçe açıklarının her yıl dış borçlanmalarla kapatılması yoluna başvurulmuş, devlet gelirlerinin en sağlamları bu borçlar karşılığında yabancı ülkelerin buradaki temsilcilerinden kurulu bir idareye terhin olunmuştur. Dolayısıyla gelirlerin tahsili de bu idareye bırakılmıştır⁴. 1854 yılından imparatorluğun yıkıldığı tarihe kadar geçen süre içinde yapılan dış istikrazlardan, Lozan antlaşmasının imzalanışında 161 milyon liranın üzerinde bakiye kalışı, dış borçlanmaların önemini izaha yeter⁵.

Mali durum hakkında toplu bir fikir edinebilme maksadile meşrutiyet devri bütçeleri aşağıya alınmıştır⁶.

Mali Yıl	Gelir	Gider	Bütçe açığı	Alınan tedbirler
1909	25.078.962	30.539.545	5.460.583	İstikraz akdi suretile
1910	26.015.101	35.693.783	9.678.682	" " "
1911	28.445.795	36.233.184	7.787.389	Kısa ve uzun vadeli istikraz akdi suretile
1912	30.514.158	34.590.561	4.076.403	" " "
1913	30.514.158	34.590.561	4.076.403	" " "
1914	32.607.490	34.012.003	1.404.513	5 ve 14/8/1330 tarihli kanunlarla bazı nevi vergi ve resimlere yapılacak zamlar ile
1915	26.836.438	35.657.545	8.821.107	Osmanlı Bankası ile olan hazine hesabı carisinden maada hazine tahvilâtı ihracı, hesabı cariler küşadı veya istikraz akdi ve vergilere yapılacak zamlar ile
1916	25.012.572	39.724.720	14.712.148	" " "
1917	23.854.165	53.304.511	29.720.346	" " "
1918	34.016.698	51.969.711	17.953.013	(Ayrıca teminatlı evraki nakdiye ihracı suretile)
1919	34.016.698	92.731.578	58.714.880	(Ayrıca ağnam resminin iki misil olarak ci-bayeti ile)

4 Maliye Mecmuası 1937, Sayı 1, sh. 5-6.

5 Maliye Mecmuası 1937, Sayı 6, sh. 14.

6 Maliye Mecmuası 1937, Sayı 5, sh. 6.

Kapitulasyonlar Türk müteşebbislerini yabancılar lehine faaliyetten uzak bırakmış, gümrük resminde Türkiyenin hakimiyet hakkı tahdit olunmuş, herhangi bir tedbire başvurmak imkânı yok edilmiştir. Memleketin imarına, iktisadî gelişmesine, millî eğitim, sağlık hizmetlerine bütçe gelirlerinin ancak % 2 si ayrılabilmiştir⁷.

Sanayi; birkaç mensucat, çimento, zeptinyağı, çırçır ve sigara fabrikasından ibaretti. İthalâtın % 70 i tüketim mallarına gidiyordu. Mamül madde için harcanılan 3 liranın 1 lirası döviz olarak yurt dışına çıkıyordu⁸.

Maden; Taşkömürü, krom, bakır, kurşun, zımpara, cıva, borasit, manganez, lületaş, demir, çinko, kükürt ve antimon gibi madenler işletiliyordu. Fakat yeraltı servetlerimiz kapitülasyonlardan da faydalanılarak adeta sömürülmüştür⁹.

Ulaşım karayolları yok denecek kadar az, olanlar da bakımsızdı. Iskenderun-Halep, Beyrut-Şam, Trabzon-Erzurum Doğu Beyazıt ve Bursa ili yolları nisbeten iyi ve bakımlıdır. İmparatorluktan devredilen 18.335 kilometrelik yolun 13.885 kilometrelik kısmı tamamen harap ve tamire muhtaç, 4.450 kilometrelik kısmı toprak şose halinde idi¹⁰. Limanlar tamamıyla yetersizdi. Suni olarak yapılanlar çok azdır. Memlekette tek hatlı takriben 4 bin kilometre demiryolu vardı¹¹.

1868 yılında bir fransızın Fuat Paşa ile yapmış olduğu aşağıdaki konuşma; 19 uncu yüzyıl Osmanlı Türkiyesi hakkında fikir vermesi bakımından ilginçtir.

“... İflâsa doğru sürüklenmekte olduğunuzu inkâr edebilir misiniz? Ve eski borçlarınızı ödemek için bu gün tek çarenin, borçlarınızın mütemadiyen artması dolayısıyla her defasında daha ağırlaşan bir faiz nisbeti mukabilinde, yeni istikrazlar aktetmek olduğu bütün avrupaca malûm değil midir— ... İnsan, ancak lâıyk olduğu bankerleri bulur bir memleketin malî itibarı keyif ve arzuya tabi

7 Maliye Mecmuası 1937, Sayı 1, sh. 6.

8 Cillov, H., “Türkiye Ekonomisi 1965”, sh. 259.

9 Cillov, H., “Türkiye Ekonomisi 1965”, sh. 335.

10 Cillov, H., Adı geçen eser, sh. 361.

11 Cillov, H., Adı geçen eser, sh. 356.

değildir. Para istikraz edenler bu itibarı ne yaratırlar, ne de bunu ortadan kaldıracırlar, sadece bu itibarı olduğu gibi müşahade ederler.”¹²

B — Cumhuriyetten Sonraki Nüfus Büyümesi :

Bir ülkede nüfusun çoğalması, bileşimi ve niteliğinin, iktisadî gelişme hızını azaltıcı ve arttırıcı etkileri olur. Ülkenin teknolojik seviyesi, üretimin özelliği ve mevcut kurumların yapısını tayin eden insan gücü kaynağının, hem üretici hem de tüketici olarak, iktisadî büyüme ile iki yönlü bir ilişkisi vardır.

a) Türkiye'nin Nüfus Politikası

Genç Türkiye Cumhuriyetinin nüfusu; Mussolini'nin 1926 yılında vermiş olduğu bir nutukta 6 milyon, İngiliz dışişlerince 9 milyon, Fransızlarca 8 milyon ve bir Yunanlı tarafından 10 milyona yakın olarak hesaplanıyordu¹³. Cumhuriyetin kuruluşunda 12,5 milyon kadar olduğu çok sonra tahmin olunan Türkiye nüfusu, zamanın idarecileri tarafından yeterli bulunmuyor, hızla artması arzu ediliyordu. Nüfusun sürekli savaşlarla azalmış ve yorgun düşmüş olması, siyasî ve askerî sebepler bu isteğin sebeplerini teşkil ediyordu. Halk Fırkası Gurubu Nüfus Komisyonu'nun 1934 yılında yayınlanan raporunda : “.. Bugün Türkiye’de nüfusa iktisadî bütün ehemmiyetini vermekle beraber onun üstünde olarak geniş topraklarımızın müdafaa kudretinin arttırılması gayesi vardır”¹⁴ deyiminin yer alması, bunu açıkça göstermektedir.

b) Türkiye’de Nüfus Artışı

Nüfus artışına büyük önem veren Cumhuriyet idaresi, kuruluşundan 4 yıl sonra ilk nüfus sayımını yaptırmış, ondan sonra da belli aralıklarla tekrarlatmıştır.

12 Maliye Mecmuası 1940, Sayı 17, sh. 685.

13 Türkay, Orhan, Türkiye’de Nüfus Artışı ve İktisadî Gelişme, sh. 4.

14 Türkay, Orhan, adı geçen eser, sh. 4.

TABLO 1

Yıllar	Genel Nüfus	Fark	Yıllık ortalama	
			% Artış	Artış (Binde)
1927	13.648.270	—	—	—
1935	16.158.018	2.509.748	18.4	21.3
1940	17.820.950	1.662.932	10.3	19.8
1945	18.790.174	969.922	5.4	10.7
1950	20.947.188	2.157.014	11.5	22.0
1955	24.064.763	3.117.575	14.9	28.1
1960	27.809.831	3.745.068	15.5	29.3
1965 (*)	31.391.207	3.581.376	12.9	25.7

Kaynak : İGM. 1960 Gn. Nüfus Sayımı, Yayın No. 408, sh. 1, 20.

(*) İGM. Yayın No. 508, 24 Ekim 1965 Genel Nüfus Sayımı
% 1 örnekleme sonuçları, sh. 3.

Yukarıdaki tablo, nüfusun 38 yılda 17.742.937 kişi çoğaldığını, kaba bir hesapla yüzde % 130 un üzerinde bir artış gösterdiğini ifade eder. Bu çoğalma, o zamanki idarecilerin tasavvur dahi edemeyecekleri oranda yüksektir. 1927-1935 sayımları arasındaki farkın büyük oluşu ilk sayımın doğru yapılamaması, pekçok kişinin şu veya bu endişelerle kendilerini sayım memurlarına yazdırması ve iki sayım arasındaki sürenin uzunluğundan ileri gelmektedir.

c) Nüfus Artışının Sebepleri

Memleketlerin nüfusu, doğumlara, ölümlere ve göçlere bağlı olarak değişir. Cumhuriyetin kuruluşundan sonra yurdumuza dışardan gelen göçmenlerin sayısını gösterir doğru bilgiler mevcut değildir. İlk yıllardaki nüfus mübadelesi ile Hatayın ilhaki bir yana bırakılırsa, göçmenlerin sayısı önemli bir yer tutmaz. Bizdeki nüfus artışının gerçek sebebi; doğum oranlarının 1935 yılından beri devamlı artış göstererek 1955 de % 40,8, 1960 da 41,8 e yükselmesi; ölümlerin ise 1940 dan itibaren devamlı düşmek suretiyle 1960 da % 13,9 a inmesidir¹⁵.

2 numaralı tablo durumu topluca göstermektedir¹⁶.

15 Serin, Necdet, Adı geçen eser, sh. 23, 25.

16 Yenal, Aysel, Türkiye'nin İk. Gelişmesi, sh. 44.

TABLO 2

Devre	Ortalama Yıllık Artış (%)	Doğum Artış Oranı (%)	Ölüm Azalış Oranı (%)
1927 - 1935	1.9	3.51	1.66
1935 - 1940	1.6	3.03	1.50
1940 - 1945	1.07	2.63	1.63
1945 - 1950	2.2	3.09	0.98
1950 - 1955	2.82	3.42	0.69

d) *Nüfusun Cinsiyet ve Yaş Bileşimi*

Türkiyede her bin kadına düşen erkek sayısı tablo 3 de gösterilmiştir¹⁷:

TABLO 3

Yıllar	Bin Kadına düşen Erkek sayısı
1935	96.5 %
1940	99.7
1945	101.1
1950	101.0
1955	103.1

İlk iki sayımda kadınların erkeklerden çok oluşu, I inci Dünya Harbi, Balkan Halbi ve Kurtuluş Savaşlarında erkeklerin kadınlardan fazla kırılmasından ileri gelmiştir.

Bir memlekette çalışan nüfusla (15-64 yaş arası), bunların bakmak zorunda oldukları bağlı nüfusun (0-14 yaşları arası ve 65 den yukarı) genel toplam içindeki oranları, iktisadî yönden büyük önem taşır. Yapılan incelemeler, 1927 ile 1955 arasında çalışan başına düşen müstehlik sayısının 1.2 de 1.3 e çıktığını, 1960 da tekrar 1.2 ye düştüğünü göstermiştir. Bağlı nüfusun yüksek oluşu aşağıdaki tablodan ve başka ülkelerle karşılaştırmadan açıkça anlaşıl-maktadır¹⁸.

17 Türkay, Orhan, a.g.e., sh. 63.

18 Yenal, Aysel, a.g.e., sh. 52.

TABLO 4

Nüfusun Yaş Bileşimi

Yıl	0-14	15-64	65 den yukarı
1935	41.5	54.7	3.9
1940	42.1	54.3	3.5
1945	39.6	57.1	3.3
1950	38.4	58.4	3.3
1955	39.7	56.7	3.3
1960	41.9	55.1	3.0

Halbuki çalışabilir nüfus oranı 1950 yılında; İngilterede % 67.2, Fransada 66.7, Batı Almanyada 66.6, A.B.D. 64.7 dir.

Tüketici durumunda olan bağlı nüfusun, üretim ve iktisadî büyüme üzerinde ters yönde etki yapacağı izaha muhtaç değildir.

e) İş Gücü ve Arzı ve Faal Nüfusun Sektörler İtibarile Dağılımı

Çalışma yaşlarında olanların sayısının, Türkiye nüfusuna paralel olarak ve fakat ondan daha hızlı bir oranda artış gösterdiği, yapılan araştırmalardan öğrenilmiştir. İş gücünün cinsiyet itibarile dağılımını gösteren 5 numaralı tablo da bu hususu teyideder mahiyettedir¹⁹.

TABLO 5

Cinsiyet itibarile İş Gücü

Yıl	Erkek (Milyon)	Kadın (Milyon)	Toplam (Milyon)
1927	3.336	1.353	4.689
1935	4.088	1.592	5.680
1940	4.735	1.820	6.555
1945	4.933	1.776	6.709
1950	5.956	2.149	8.105
1955	6.624	2.343	8.967

Millî gelirin hesaplanmasında ele alınan istihsal sektörleri itibarile faal nüfusun dağılımını gösterir rakamları aşağıya almakla, bu

19 Yenal, Aysel, a.g.e., sh. 55.

kısma son verelim. 6 numaralı tablo²⁰, Türk ekonomisinin özellikleri ve genel gidişi yönünde iyi bir fikir verebilir.

TABLO 6
Faal Nüfusun Sektörler İtibariyle Dağılımı
(% olarak)

Yıl ve Cinsiyet	Ziraat	Sanayi	Hizmetler
Erkek :			
1927	77.9	7.8	14.3
1935	70.0	12.4	17.6
1940	70.9	9.1	20.0
1945	66.9	11.4	21.7
1950	66.6	11.7	21.7
1955	64.4	13.9	21.7
Kadın :			
1927	95.1	2.4	2.5
1935	88.9	7.7	3.4
1940	91.8	5.4	2.8
1945	92.6	4.2	3.2
1950	91.3	5.5	3.1
1955	90.4	5.8	3.8
Toplam :			
1927	82.9	6.2	10.9
1935	75.3	11.1	13.6
1940	76.7	8.1	15.2
1945	73.7	9.5	16.8
1950	73.1	10.1	16.8
1955	71.2	11.8	17.0

C — Türkiye Millî Geliri :

Yazının baş kısmında millî gelirin, büyümenin ölçüsü olarak ele alınma zorunluluğundan söz edilmiştir. Bu kısımda Türkiye millî geliri, üzerinden hesaplandığı iktisadî sektörler, Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana izlenmiş olan iktisadî politikaya paralel olarak safha safha ele alınarak izah olunacaktır. Ancak, Türkiye ekonomisinin 1923 den bu güne kadar büyümesini (gelişmesini) inceleyebilmek için gerekli olan mukayese edilebilir bir millî gelir

20 Yenal, Aysel, a.g.e., sh. 82.

dizisi mevcut değildir. Böyle bir dizi, ne resmi organlar ve ne de başkaları tarafından hazırlanmamıştır. 1948 den itibaren millî gelir tahminleri İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanmaya başlanılmış, daha önceki devre için mevcut bilgiler ayrı ayrı bir kaç yıla ait bazı tahminlerden öteye gidememiştir²¹. 1948 öncesine ait bu tahminler de, hem birbirlerinden ve hem de İstatistik Genel Müdürlüğü serisinden farklı usullerle yapılmış olduğundan mukayeseye elverişli sayılmazlar.

- 21 Ekonomi Bakanlığı Konjonktür Servisi, Milli Gelir, Seri 1, No : 2, Ankara 1935
 Eko. Bak. Konj. Ser. Türkiye Millî Geliri, Seri 1, No : 7, Ank. 1937.
 İstatistik Gn. Md. Türkiye Millî Geliri, 1943 ve 1944, Yayın 275.
 Şefik Bilkur, Türkiye Millî Geliri, İ. Gn. Md. Yayın 189.
 Vedat Eldem, Türkiye Millî Geliri, 1929/1945. İktisat Fak. Mec. Ekim - Ocak 1948, sh. 72 - 118.
 Celâ Aybar, Millî Gelir.
 Değişik kurum ve şahıslarca yapılan millî gelir tahminlerine ait örnekler :

a) T. C. Ekon. Bak. Konj. Servisi, Seri 1, No : 7, 1937.

Yıllar	Millî Gelir
1933/34	1.150 milyon lira
1934/35	1.250 " "
1935/36	1.330 " "

b) Vedat Eldem'in 1938 fiyatları üzerinden yapmış olduğu tahminler. (H. Cillov'un kitabından alınmıştır).

Yıllar	Millî Hasıla
1929	1.147 milyon lira
1935	1.313 " "
1938	1.598 " "
1944	1.440 " "

c) İst. Gn. Md. 1938 fiyatları üzerinden. (H. Cillov'un kitabından alınmıştır).

Yıllar	Millî Gelir
1942	1.875 milyon lira
1943	1.404 " "
1947	2.552 " "
1949	2.174 " "

Bu sebeple, bundan sonra verilecek millî gelir rakamları bir kaç yıl önce bir araştırmacı tarafından hazırlanan tabloya dayandırılacak, dolayısıyla yıllar arasındaki boşlukların da doldurulması mümkün olacaktır²².

Ancak, bu rakamların da tam manasile gerçeği aksettirmekten ziyade millî gelirin artışı yönünde bir temayülü göstereceği hususu unutulmamalıdır.

Ele alınan millî gelir rakamları: Çiftçilik, ormancılık, kara ve deniz avcılığını kapsayan ziraat; madencilik, imalât sanayii, enerji ve inşaat sanayilerinin dahil bulunduğu sanayi; ticaret, ulaştırma, devlet hizmetleri gibi geri kalan bütün hizmetleri içine alan hizmet; sektörleri için 1948 yılı fiyatları esas alınarak tahmin olunmuştur²³.

a) 1923 - 1932 Devresi :

Birinci Dünya Harbi ile Kurtuluş Savaşını müteakip ortaya çıkan genç Türkiye Cumhuriyetinin, Osmanlı İmparatorluğunun yıkıntıları üzerine kurulduğu malûmdur. Her yönüyle yeniden teşkilatlanmak zorunda olan bir devletin ilk yıllarının, geçmiş devrin, harbin yaralarını sarmakla geçeceği şüphesizdir. Türkiye Cumhuriyetinde de bu böyle olmuştur. Genç Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı idaresinden harabe halinde bir ülke, çok ilkel sınaî kuruluşlar, geri bir tarım devralmıştı. Siyasî bağımsızlık kazanıldığına göre, Türk halkının hayat seviyesini yükseltmek, tarım üretimini arttırmak, sanayi ve ticareti geliştirmek lâzımdı. Askerî ve siyasî zaferlerle bir ulusa tekrar hayatıyet verilebilirdi. Fakat bunun devam etmesi, iktisadî bağımsızlık ve gelişme ile sağlanabilirdi. Bu önemli noktaya işaret eden *Atatürk* şöyle diyordu:

"..... Bundan sonra pek önemli zaferlere kavuşacağız. Fakat bu zaferler süngü zaferleri değil, iktisat ve ilim zaferleri olacaktır. Ordumuzun şimdiye kadar elde ettiği zaferler memleketimizi hakiki kurtuluşa sevkemiş sayılmaz. Bu zaferler ancak ilerideki zaferimiz için kıymetli bir temel hazırlamıştır. Askeri zaferlerimizle

22 Yenal, Aysel, Türkiye'nin İktisadî Gelişmesi (Basılmamıştır).

23 Yenal, Aysel, Türkiye'nin İktisadî Gelişmesi, sh. 12.

gururlu olmayalım, yeni ilim ve iktisat zaferlerine hazırlanalım". "Siyasî, askerî zaferler ne kadar büyük olursa olsunlar, iktisadî zaferlerle taçlandırılmazlarsa meydana gelen zaferler kalımlı olmaz, az zamanda söner. Bu itibarla en kuvvetli ve parlak zaferimizin temin edebileceği faydalı sonuçları tesbit için iktisadiyatımızın iktisadî egemenliğimizin sağlanması, kuvvetlendirilmesi ve genişletilmesi lâzımdır". "Yeni Türkiye Devleti bir iktisat devleti olacaktır"²⁴.

İşte bu hava içinde Türkiye'nin nasıl kalkındırılacağı meselesi ele alındı ve 17 Şubat - 4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir'de İktisat Kongresi toplandı. Tarım, sanayi, ticaret ve işçi sınıfları arasından seçilmiş 1553 temsilcinin katıldığı bu kongrede "*İktisadî Antlaşma Esasları*" kabul edildi. Kongrede varılan kararlara göre, özel sermayenin faaliyetinin sona erdiği yerde, devletin görevi başlayacaktı. Özel sektörü özendirici bir takım tedbirlerin alınması kararlaştırıldı. Millî sanayii geliştirmek için bir kanun hazırlanacak ve gümrük kanunu değiştirilecektir. Smaî kuruluşlar için deniz ve kara ulaştırmasında kolaylıklar sağlanacak, müteşebbislere ucuz işletme ve kuruluş sermayeleri verilecek, sanayi için gerekli mühendis ve teknik elemanların hızla yetiştirilmesi için gayret sarfedilecektir. Mesleki bir yetişme devresi geçirmiş olanlar sanayi dalında çalışmak üzere ordudan terhis olunacaktı. Bu gayelerle, iş adamlarını örgütlemek, özel sermayeyi canlandırmak ve finanse etmek için 1924 yılında İş Bankası, 1925 yılında da devlet sanayiini kurmak, finanse ve idare etmek için Sanayi ve Maden Bankası kurulmuştur. 1927 yılında Sanayii Teşvik Kanunu çıkarılmış, bu kanuna göre:

a. Hükümet smaî kuruluşlar için gerekli toprağı, belli şartlar altında parasız olarak verecek,

b. Kuruluşlar için gerekli bütün donatım, araç ve gereçler gümrük resminden muaf olacak ve demiryollarında ucuz tarife ile taşınacak,

c. Bakanlar Kurulu kararı ile, smaî kuruluşlara ilk yıl yapım değerinin % 10 u oranında prim ve belli bölgelerin ihtiyacını sağ-

24 Serin, Necdet, Türkiye'nin Sanayileşmesi, 1963, sh. 102.

lıyan kuruluşlara (8 ili aşmamak üzere), o bölgeler için 25 senelik ayrıcalık verilecek,

d. Hükûmet ve diğer kamu kuruluşları, bazı şartlar altında yerli malları yabancı ülkelerden gelenlerden % 10 pahalı da olsa tercihan alacaklardı.

1927-1933 arasında endüstri işletmelerinin sayısı 342 den 1473 e yükselmiş, pamuk istihali 1000 tondan 7000 tona; yün tekstil 500 tondan 3000 tona; şeker 5000 tondan 65000 tona; deri 3000 tondan 4400 tona; çimento ise 40 bin tondan 118 bin tona; ulaşmıştır.²⁵

Devlet maliyesinin de ıslahı yoluna gidildi. 1924 ve 1925 yılları bütçesi ufak açıklarla bağlandıktan sonra 1926 yılından itibaren bütçe denkliliği prensibinden ayrılmadı. Verimli olmayan yatırımlara para sarfedilmemesi, cari harcamaların mümkün olduğu kadar kısılması yoluna gidildi. Eğitim, bayındırlık, sağlık, iktisadî kalkınma, tarım ve emniyet hizmetleri için bütçenin % 50 den fazlası sarfedildi²⁶.

Köylünün ıstırabına sebep olan Aşar vergisi 1925 de kaldırıldı. Millî paranın istikrarının devamına çalışıldı, tasarruf teşvik edildi. Köylüyü finanse eden Ziraat Bankası yeniden teşkilâtlandırıldı, köylü borçları, senelik % 3 faize tabi tutularak 15 sene tecil edildi.

Hazineye gelir temini maksadile, tütün, şeker, tuz, içki (bazı istisnalarla) ve kibrit imalât ve ithalâtı devlet tekeline alındı. 1929 yılında yüksek gümrük tarifesinin yürürlüğe girmesiyle memleket sanayii dış rekabetten korundu. 1930 yılında 15milyon sermaye ile kurulan T.C. Merkez Bankası 3 Ekim 1931 de işe başladı.

Bu kısa toplu açıklamadan sonra şimdi de, 1927 yılından itibaren ziraat, sanayi ve hizmet sektörleri gelirleriyle, Millî Geliri sene sene inceleyelim. (Rakamlar 1927 dene itibaren mevcuttur).

25 Thornburg, M. W. TURKEY, An Economic Appraisal, sh. 25.

26 Maliye Mecmuası 1937, Sayı 1, sh. 6.

TABLO 7

Ziraat, Sanayi ve Hizmet Sektörleri itibariyle
Türkiye Millî Geliri²⁷

(1948 fiyatları ile milyon TL.)

Yıl	Ziraat Geliri	Sanayi Geliri	Hizmet Geliri	Millî Geliri
1927	2.561,5	248,1	1.639 0	4.448,6
1928	2.556,8	265,9	1.650,0	4.472,7
1929	2.218,3	301,4	1.663,0	5.182,7
1930	3.091,6	327,5	1.710,0	5.129,0
1931	3.387,2	370,4	1.756,0	5.513,6
1932	2.861,8	427,1	1.803,0	5.091,9

Yukarıdaki rakamlar; sanayi ve hizmet sektörleri gelirlerinde devamlı artış, ziraat sektörü gelirinde ise dalgalanmalar olduğunu, millî gelirin de ziraat sektörü gelirlerine bağlı olarak değiştiğini göstermektedir. Havalarmın müsait olduğu yıllarda zirai sektör gelirin de yüksek olacağı tabiidir. Millî gelire uygun olarak bütçe gelir ve giderlerinin de yıldan yıla arttığı görülüyor²⁸.

Türkiye'de Genel Bütçe Gelir ve Giderleri
(Milyon TL.)

Yıllar	Gelir Kesin tahsilât	Gider Kesin Ödeme
1927	202	199
1928	202	201
1929	224	213
1930	217	210
1931	165	182
1932	187	212

1929 Dünya İktisadî Buhranının tesiriyle 1930 dan itibaren 2-3 sene gelir ve giderler azalma göstermiştir.

27 Yenil, Aysel, adı geçen eser, sh. 25.

28 Cillov, Halûk, adı geçen eser, sh. 530.

1927-1932 devresinde fert başına millî gelir ortalaması (1948 sabit fiyatlarla, 316 liradan 349 liraya yükselmekle sadece 33 liralık bir artış göstermiştir. Bu yıllarda fert başına düşen millî gelir sırasıyla; 1928 de 321, 1929 da 364, 1930 da 353, 1931 de 371, 1932 de 335 liradır²⁹.

Bu, fert başına millî gelirin çok yavaş arttığını, dolayısıyla bu dönemde İktisadî Büyümenin de ağır olduğunu gösterir.

Hızlı nüfus artışı, geri kalmış bir sanayi, tamamen iklim şartlarına bağlı zirai sektör, iş adamı ve yatırımların yetersiz hatta hiç denecek kadar az olması, eski dönemin tesiri altında dış borçlanmalardan sakınılması ve 1929 İktisadî Buhranı, bu düşüklüğün nedenlerini kolayca izah eder.

b) 1933 - 1938 Devresi

1923-1932 tarihleri arasındaki devrede özel teşebbüsün himaye edildiği, bu devrenin iktisadî bakımdan karakterinin özel teşebbüscülük olduğu önceki kısımda belirtilmişti. Ancak özel teşebbüsten beklenen elde olunamamıştır. Bunun çeşitli nedenleri vardır. Türkler öteden beri asker ve çiftçi bir millet olarak yaşamış, ticaret ve sanayi ile ilgilenmemiştir. Cumhuriyetin kuruluşu ile birlikte geniş ölçüde nüfus mübadelesi olmuş, yetişmiş, becerikli iş adamlarının büyük çoğunluğu yurt dışına çıkmıştı. Azınlıklara karşı eski hoşgörülük kalmadığından, yurdu terketmeyenlerde de çalışma arzu ve emniyeti önemli derecede azalmıştı. Sermaye birikimi hemen hiç yoktur. Kalkınmanın gerektirdiği yatırımlar yapılamamıştır. Eski devrin kötü mirası henüz unutulamadığından dış ve iç borçlanmalardan şiddetle kaçınılmıştır. 1929 Dünya İktisadî Buhranının patlamış olması da ekonomi üzerinde kötü tesirlerini göstermekte gecikmemiştir. Tediye bilançosu devamlı açık vermeye başlamış, buhran sebebiyle ziraî mahsullerin fiyatları şiddetle düşmüştür. 1930 yılında Kambiyo Kontrolü uygulanmaya başlanmıştır. İşte, bu devrede izlenen iktisadî politikadan beklenenin elde olunamaması; iktisadî kalkınmayı hızlandırmak ve millî ekonomi

²⁹ Hesaplama, tablo 7 nin millî geliri ile I. Gn. Md. nün nüfus tahminleri alınmıştır.

bakımından çok önemli olan sınaî projeleri yüklenerek barajları, elektrik santrallerini, çimento, demir-çelik fabrikalarını kurması, toprağı sulama ve iyileştirme projesini, yürütmesi, bunlarla birlikte özel sermayeyi özendirici ortamı yaratması devletten beklenir oldu. 1933 yılında C. H. Partisi programına devletçiliğı almış, keza 1935 yılında devletçilik partinin tüzüğüne girmiş, 1937 yılında da Anayasanın bir ilkesi olmuştur.

Devletçiliğın zaruri olarak kabul edilmesi ve ülkenin o sırada içinde bulunduğu iktisadî durum, yetkili devlet adamlarının bu konudaki fikirlerinin belirtilmesiyle özetlenebilir.

“Devletçiliğın bizce anlamı şudur : Fertlerin özel girişkenliklerini ve faaliyetlerini esas tutmak, fakat büyük bir ulusun bütün ihtiyaçlarını bir çok şeylerin yapılmadığını gözönünde tutarak, ülke ekonomisini devletin eline almak.” “Türkiye Cumhuriyeti Devleti, Türk ülkesinde yüzyıllardan beri ferdi ve özel kuruluşlarla yapılamamış olan şeyleri biran evvel yapmak istedi ve görüldüğü gibi kısa zamanda yapmayı başardı”³⁰ (*Atatürk*).

“İktisatta devletçilik siyaseti bana herşeyden evvel bir savunma vasıtası olarak kendi lüzumunu gösterdi. Yüzyılların ilgisizliğini ortadan kaldıracak, haksız yıkımları onaracak, yeni zamanın çetin şartlarına dayanacak, sağlam bir devlet bünyesi kurabilmek için herşeyden evvel, devleti iktisatta yıpratılacak unsurlardan kurtarmak gerekiyordu. Demek ki iktisatta Devletçiliğı, biz gelişme yolunu izleyebilmek için bir savunma vasıtası ve bu sebeple bir gidiş noktası, bir temel saymaya mecbur bulunuyorduk.”³¹ (*İ. İnönü*).

“Eğer sadece ülkenin sanayileşmesini ve ulusun muhtaç olduğu genliğı bazı özel kuruluşların dayandığı sermayeye bırakmak gerekirse, en az 250 sene daha bekleme devresi geçirmeliğimiz gerekir.”³² (*Celâl Bayar*, İktisat Bakanı).

Devletçilik sistemi kabul edildikten sonra millileştirme ve kamulaştırma işlerine girişildi. Su, elektrik, telefon işletmeleri, Zon-

30 Serin, Necdet, a.g.e., sh. 109.

31 Serin, Necdet, a.g.e., sh. 110.

32 Serin, Necdet, a.g.e., sh. 110.

guldak kömür işletmesi, demiryolları millileştirilmiş ve kamulaştırılmıştır. Özel sermayenin kurmaya gücünün yetmediği büyük ve kilit sanayii yaratmak için çalışmalara başlandı. 1932 yılında Devlet Sanayi Ofisi ve Türkiye Sanayi ve Kredi Bankası kuruldu. Bunların yetersizliğinin anlaşılması üzerine 1933 de bunların yerini Sümerbank aldı. Sümerbankın görevi, her türlü banka hizmetlerini görmek, teknik elemanların yetiştirilmesine yardım etmek, kurulmasına karar verilen devletin sanai kuruluşlarının plânlarını hazırlayıp kurmak, işletmekti. Birinci 5 yıllık sanayi plânı hazırlanıp 1934 den itibaren uygulanmaya başlanmış, maden kaynaklarını işletmek ve elektrik enerjisini sağlayacak kuruluşları meydana getirmek amacıyla 1935 de Etibank tesis edilmiştir.

Devlet masraflarının % 8-9 u demiryollarının inşası için harcanılmıştır. Demiryollarının yapılmasına para temini için 12/1/1933 tarihinde 12 milyon liralık İkramiyeli Ergani İstikrazı; 28/5/1934 de 30 milyon liralık Sivas-Erzurum İstikrazı olmak üzere 2 dahili istikraz yapılmıştır.

1934 yılında Rusyadan 8 milyon dolar yardım alınmış, dokuma fabrikalarının inşasında; 1938 yılında İngiltereden alınan 18 milyon sterlinlik borç, Karabük Demir ve Çelik fabrikasının tesisinde kullanılmıştır. Devlet bütçesinin % 10 u her yıl sanai tesislere sarfedilmiş, bu devrede devlet işletmelerine 135 milyon, özel sektöre ait işletmelere ise 55 milyon liralık yatırım yapılmış, buna mukabil tarım alanına çok az yatırımda bulunulmuş, sadece fiyat destekleme siyaseti güdülmüştür.

Birinci 5 yıllık Sanayi Plânında kurulması öngörülen 20 kadar fabrikadan; Kayserideki pamuklu dokuma, Gemlik'teki sun'i ipek, Isparta'daki gülyağı, Zonguldak'taki Sömikok, Paşabahçe'deki şişe ve cam, İzmit'deki kağıt, Keçiözümlü'deki kükürt, Bodrum'daki süngerçilik kuruluşları 1936 da bitirilmiş, diğerleri ise II inci Dünya Savaşı başladığında bitirmek üzere bulunuyorlardı.

Aşağıdaki tablo, sadece yapım sanayiine ait gerek bina, gerekse makine-donatım kıymetleri hakkında bir fikir verebilir³³.

33 Serin, Necdet, a.g.e., sh. 143.

TABLO 8

Bina, Makine - Donatım Kıymeti
(Milyon TL.)

Yıllar	Makine Don. Kıymeti	Bina Kıymeti	Toplam	Toplam Kıymet Artışı veya Yatırımlar
1933	63.3	46.9	110.2	—
1934	67.7	50.8	118.5	8.3
1935	70.1	56.7	126.8	8.3
1936	75.7	48.8	124.5	2.3
1937	82.1	52.1	134.2	9.7
1938	89.7	59.1	148.8	14.6

Altı yıllık devre içinde sadece yapım sanayiine 26 milyon üzerinde yatırım yapılmış olması, sanayie verilen önemi belirtmekte faydalıdır. Bu devrede orta ve büyük sınıfların kuruluş başına düşen ortalama işçi miktarı da 1927 ye göre 2 misli artmış, 72 ye yükselmiştir. Gündülen devletçilik siyaseti sonucu olarak, sınıfların kuruluşların 1932 de % 2.1 i devlete ait iken bu, 1939 da % 9.7 ye çıkmıştır. 1927 de çalışan 4.689 milyon kişinin % 82.9 u ziraat, % 10.9 u hizmet, % 6.2 si sanayi sektöründe bulunurken; bu devrede ziraattekilerin oranı % 75.3 e inmiş, sanayidekilerin oranı % 11.1 e yükselmiş, hizmet sektöründekiler ise % 13.6 olmuştur³⁴. Bu rakamlar, iktisadî yaşamda yavaş bir bünye değişikliğine girdiğine işaret eder. Sanayi sektörü gelirin 1932 de 427.1 milyon iken, 1938 de 723.5 milyona yükselmesi de, bunun milli gelir içindeki yerinin diğer sektör gelirlerine oranla hızla büyüdüğünü gösterir.

Bu dönemde sanayie öncelik tanınması, yeni yeni yatırımlarda bulunulması, 1927-32 devresi ile mukayese sonunda daha iyi anlaşılır. Bu sektör geliri 1927-1932 arasında 1948 fiyatları ile 179 milyonluk bir artış gösterdiği halde; 1933-1938 arasında 296.4 milyon liralık yükselme kaydetmiştir.

1948 fiyatlarıyla milli gelir tablo 9 da gösterilmiştir³⁵.

³⁴ Yenal, Aysel, a.g.e., sh. 82.

³⁵ Yenal, Aysel, a.g.e., sh. 25.

TABLO 9

Türkiye Millî geliri 1933 - 1938
(Milyon lira, 1948 fiyatlarıyla)

Yıllar	Geliri Ziraat	Geliri Sanayi	Geliri Hizmet	Gelir Millî
1933	3.326.2	552,8	1.849.0	5.728.0
1934	3.504.5	587.6	1.896.0	5.988.1
1935	3.523.2	611.7	1.976.0	6.110.9
1936	3.884.5	664.2	1.934.0	6.482.7
1937	3.823.5	677.2	1.996.0	6.496.7
1938	4.086.1	713.5	2.228.5	7.038.1

Bu devrede fert başına düşen millî gelir; (1948 fiyatlarıyla) 1933 de 369, 1934 de 378, 1935 de 378, 1936 da 394, 1937 de 388, 1938 de 413 liradır. Fert başına millî gelir artış ortalaması 1927 ye nazaran, 1928-1932 arasında sadece 83 lira iken, 1933-1938 devresinde 71 lira olmuştur³⁶.

Bu devrede gerek millî gelir, gerekse fert başına düşen gelir önceki döneme nazaran oldukça büyük artış göstermekle beraber, gene nüfusun % 75 inden fazlası tarım alanında çalışmakta, ziraat sektörü geliri, hava şartlarına göre artıp azalmakla, millî gelir içinde % 60 m üzerinde yer kaplamaktadır.

Bu devrede millî gelirin artışı göstermesi bakımından, T.C. Ekonomi Bakanlığı Konjonktür Servisinin tamamiyle ayrı usullerle hesaplamış olduğu millî gelirdeki ve fert başına millî gelirdeki artışları gösteren rakamlar aşağıya alınmıştır. Yükseliş temayülünü göstermesi yönünden rakamlar faydalıdır.

Millî Gelir :

	Cari fiy. ile	Sabit fiy. ile
1933/34 e nazaran 1934/35 de	% 8.7	% 4.6
1934/35 e nazaran 1935/36 da	% 6.4	% 1.8
1933/34 e nazaran 1935/36 da	% 15.7	% 6.5

36 Hesaplama, tablo 9 daki millî gelir rakamları ile İ. G. Md. nüfus tahminleri alınmıştır.

Fert Başına Millî Gelir :

1933/34 den 1934/35 e kadar	% 6.77
1934/35 den 1935/36 ya kadar	% 4.53
1933/34 den 1935/36 ya kadar	% 11.61

Kaynak : Türkiye Millî geliri, T.C. Eko. Bak. Konjonktür Servisi, Seri 1, No : 7, 1937.

c) 1939 - 1945 Devresi

Bu döneme, katı Devletçilik ve Harp Ekonomisi devri denilebilir. 1939 yılında II nci Dünya Harbi başlamış, harbe girmemiş olmakla beraber Türkiye'de harbin etkilerinden uzak kalamamıştır. 1939 da uygulanmaya başlanmak üzere hazırlanan ikinci 5 yıllık sanayi plânı uygulanamamış, kurulması öngörülen 100 kadar sınaî işletme kurulamamıştır. Özel teşebbüsün sanayi ve ticaret alanlarındaki faaliyetleri üzerine eskisine nazaran daha sıkı bir denetim uygulanmış, Sanayii Teşvik Kanunu 1941 de kaldırılmıştır. Ağır Muamele ve Varlık Vergilerinin konulması, iş adamlarını korkutmuş, adeta piyasadan çekilmeye zorlamıştır.

Uygulanmakta olan Devletçilik, 1948 de İstanbul'da toplanan İktisat Kongresine katılan delegeler tarafından acı acı tenkit edilmiş, devri karakterize etmesi bakımından bunların bir kısmı aşağıya alınmıştır.

“... Şimdiye kadar tatbik edilen Devletçilik siyasetinin vasıfları :

1 — Devlet çok çeşitli sahalarda müteşebbis olarak faaliyete geçmiştir. Ziraatçılık, Ormançılık, Madencilik, Ticaret, Nakliyecilik, Fabrikacılık yapmakta, bu sahalarda en kudretli müteşebbis durumundadır.

2 — Devlet, muhtelif sahaları inhisarı altına alarak fertlere kapatmıştır. Fertler, malî inhisarların mevzuuna giren işlerden başka, gemilerle yolcu nakletmek, kömür madenleri işletmek, şeker fabrikaları kurmak, diğer sanayile meşgul olmak imkânından kanunen ve bilfiil mahrumdur.

3 — Ferdi mülkiyetin mevzuları tahdit edilmiştir.

4 — Devlet, fertlere açık kalan mahdut sahalarda, hususî faaliyetleri ağır takyitlere ve formalitelere tabi tutmuştur.”³⁷

“1938 de maaşlı, ücretli ve memur sayısı 134.800 iken 1944 de 222.160 olmuştur.

Türkiye B.M. Meclisinde çiftçi, sanayici, madenci, tüccar, gazeteci, serbest meslek erbabı temsilcilerinin sayısı 98, memur temsilcilerin sayısı ise 384 tür.”³⁸

“İktisadî hayat, idarî devletin emrine geçmiştir.”³⁹

İthalât tamamıyla durduğundan, herhangi bir sımai ham maddede veya teçhizatın yurda sokulması mümkün olamamıştır.

İhracat da birönceki döneme nazaran çok azalmıştır. 1938 de ihracat (bin ton hesabı) 1460 iken; 1939 da 1140, 1940 da 660, 1941 de 430, 1942 de 460, 1943 de 330, 1944 de 350, 1945 de 310 a düşmüştür⁴⁰. 1938 yılı sonunda İktisadî Devlet Teşekküllerinin kurulmasına dair 3460 sayılı kanun kabul edilerek, işletmelere hükmi şahsiyet verilmesine rağmen randımanlı ve beklenen ölçüde iyi çalışmaların temin olunamamıştır. Demiryollarının yapımı tamamıyla durmuştur. İçinde bulunulan şartlar sebebiyle harp ekonomisine geçilmiş olması, sınıileşmeyi hemen hemen büsbütün durdurmuştur. 1930-1939 arasında sımai istihsal hacmi % 21 arttığı halde, bu devrede sadece % 6 artmıştır⁴¹. 1 milyon çalışabilir gencin silâh altına alınması, çeşitli istihsal alanlarında verimin düşmesine sebep olmuştur. Sanayi işçilerinin sayısı 1940 da 533 bine düşerek 1935 e nazaran 100 bine yakın azalma göstermiştir. Keza ziraat sektöründe çalışanların oranında da % 4 lük bir azalma olmuştur. Sımai istihsal endeksi 1940 da 136 iken, 1945 de ancak 138 e çıkabilmiştir (1938 fiyatlarıyla).

Diğer yandan, 1945 de çiftçiyi topraklandırma kanunu kabul edilerek, topraksız çiftçilerin toprak sahibi olmalarına çalışılmış,

37 Sarc, Ö. C., Türk. İk. Kong. 1948, III. Kitap.

38 Demiray, Tahsin, Türk. İk. Kong. 1948, V. Kitap.

39 Başar, A. Hamdi, Türk. İk. Kong. 1948, I. Kitap.

40 Suvla, R. Şükrü, Türk. İk. Kong. 1948, IV. Kitap.

41 Sarc, Ö. C., Yeni Türkiye, sh. 219.

örnek çiftlikler kurulmuş, bunların yağın üretimde bulunmaları için gerekli teknik teçhizat temin olunmuştur.

Önceki bölümlerde olduğu gibi bu devreye ait millî gelir rakamlarını aşağıya almakla, hem önceki ile ve hem de daha sonra gelen devre ile mukayese imkânı hasıl olacak, harp devresi daha iyi anlaşılacaktır.

TABLO 10⁴²

Millî Gelir 1939 - 1945
(Milyon lira, 1948 fiyatlarıyla)

Yıllar	Ziraat Geliri	Sanayi Geliri	Hizmet Geliri	Millî Gelir
1939	4.259.8	876.5	2.283.6	7.419.9
1940	4.418.7	923.0	2.338.6	7.690.3
1941	4.189.4	944.7	2.394.0	7.528.1
1942	4.555.3	883.3	2.449.4	7.888.0
1943	4.034.6	1.014.6	2.201.3	7.250.5
1944	3.907.9	1.070.9	2.186.8	7.165.6
1945	3.185.5	1.026.1	1.730.0	5.941.7

Fert başına millî gelirin seyri ise şöyledir :(1948 fiyatlarıyla)⁴³

1939 da 424, 1940 da 432, 1941 de 418, 1942 de 433, 1943 de 394, 1944 de 385 ve 1945 de 316 liradır. 7 yıllık artışın ortalaması 400 liradır. 1933-38 ortalaması 387 lira olduğuna göre, 1939-45 arasında fert başına artış sadece 13 liradan ibarettir.

d) 1946 - 1949 Devresi

II. Dünya Savaşının bitmesi ile birlikte, iktisadî ve malî güçlüklerle dolu yeni bir döneme girilmiştir. Fikri sahada Devletçiliğe ve devlet kapitalizmine karşı kuvvetli bir reaksiyon başlamıştır. Yerli ve yabancı iktisatçılar tarafından devletçiliğe karşı yöneltilen itirazlar artmıştır. 1946 da kurulan Demokrat Parti de liberalizme taraftar olmuş, devletçiliğin aleyhinde bulunmuştur. Bu

42 Yenil, a.g.e., sh. 25.

43 Tablo 10 un rakamları ile D. İ. Ens. nüfus rakamları alınmıştır.

meyanda, hem dış ticaret hem de ecnebi sermaye konularındaki telâkkiler de değişmeye başlamıştır. Harp esnasında ithalâtın düşük seviyede kalması dolayısıyla biriken mal talebi çok fazlaşmıştır. Hüküm süren enflasyon sebeble paranın satın alma gücü de eskisine nazaran çok düşmüştür. Toptan eşya fiyatları 1938-1945 arasında takriben 4 misli yükselmiştir. İç fiyatların yüksekliği sebebiyle maliyetin dış piyasalara nazaran fazla oluşu, ihracat imkânlarını sınırlamış, buna mukabil ithalât mallarına talep çok yükselmiştir. Doların fiili ve resmi kurları arasında büyük fark doğmuş, resmi rayiç 1.32 TL. iken, fiili rayiç 1.80 TL. olmuştur. Bu güç şartlar içinde Eylül 1946 da şiddetli bir devalüasyona başvurulmuştur. 1938 esas alınınca, ithalât hacmi 1946 da 56 iken, 1947 de 103 e çıkmıştır. İthalât eşyası fiyat endeksi 1946 da 312 iken, 1947 de 473 e yükselmiştir. 1946-1947 ihraç malları fiyatları % 20 nisbetinde yükselmiştir. 1946 da 223 mil. TL. lık ithalât, 413 mil. TL. lık ihracat; 1947 de 685 mil. TL. ithalât, 626 mil. TL. lık ihracat yapılmıştır. 1946 yılında 20.3 mil. TL. lık inşaat malzemesi, 55.5 mil. TL. makine ve teçhizat, 55.1 mil. TL. lık nihai istihlâk malı, 92.8 mil. TL. lık ham madde ithal edilmiş; 1947 de ise sırasıyla 50.8, 169.2, 199.0, 265 milyon liralık ithalât yapılmıştır.

Rakamlardan anlaşılacağı üzere; yatırım malları ithalâtı diğer mallara nazaran çok azdır. İthal edilen makine ve teçhizatın büyük kısmı, harp yıllarında yıpranan eskiyen fabrika malzemelerinden ibarettir⁴⁴. Bu yıllarda yabancı sermaye girişi ve özel yatırımlar da henüz yoktur. Harp dolayısıyla uygulanamayan ikinci 5 yıllık Sanayi Plânının yerine 1945 de ufak çapta üçüncü bir 5 yıllık plân hazırlanarak, mevcut işletmelerin verimliliğini arttırmak, yapılan eşyanın kalitesini düzeltmek, kâğıt, dokuma ve çimento fabrikalarının kurulmasını temin gayesi güdülmüştür. Ancak 1947 sonlarında Amerikadan 28 milyon lira yardım alınmasından ve 1948 den itibaren Marşal Plânına dahil olunmasından sonra Türkiye iktisadî hayatında önemli değişiklikler başlamıştır. 1948 yılında yapılan ithalâtın % 39.2 si, yatırım maddelerine aittir⁴⁵.

44 Okyar, Osman, Yeni Türkiye, 1959, sh. 269.

45 Okyar, Osman, Yeni Türkiye, 1959, sh. 274.

1948 deki yatırım tutarı 1.370 milyon lira olup, millî gelire oranı % 17 dir⁴⁶.

Harp sonrası bu dönemde; zirai sahada, bitkilerin hastalıklara karşı korunması, tohum ıslahı yolunda gayretler sarfedilmiş, fazla emek isteyen ve iktisadî verimi yüksek olan pamuk, pancar, tütün gibi mahsullerin ekimi mutlak ve nisbi olarak genişlemiş, zamanla çoğunun hektar randımanları arttırılabilmektedir. Aşağıdaki rakamlar bunu belirtmektedir⁴⁷.

	Ekilen saha (1000 hektar)		Hektar başına randıman (ton)	
	1934-1938	1946-1950	1938-1938	1946-1950
Pamuk	249	301	0.22	0.26
Pancar	34	46	11.60	15.5
Tütün	56	123	1.29	0.77

1948 de memlekette halâ 1.6 milyon kara sapan bulunmasına mukabil, ancak 640 bin pulluk, 1756 traktör vardır. Sanayi, ancak % 6 gibi çok küçük bir yıllık artış kaydedebilmiştir.

1948 fiyatlarıyla millî gelir rakamları tablo 11 de gösterilmiştir:

TABLO 11

Yıllar	Ziraat Geliri	Sanayi Geliri	Hizmet Geliri	Millî Gelir
1946	4.630.4	1.110.5	2.014.0	7.754.9
1947	4.236.3	1.178.9	2.332.3	7.747.5
1948	4.691.4	1.206.6	2.936.7	8.814.7
1949	3.671.8	1.299.4	2.874.6	7.828.0

Fert başına millî gelir : 1946 da 404, 1947 de 394, 1948 de 440, 1949 da 381 liradır. Devre ortalaması, 1939 - 1945 ortalamasına nazaran yalnız 5 liralık bir artış göstererek 405 liraya çıkabilmiştir.

46 Uhrenbacher Werner, Türkei - Ein wirtschaftliches Handbuch, sh. 16.

47 Sarc, Ö. C., Yeni Türkiye, 1959, sh. 217.

e) 1950-1960 Devresi

Parti programının 43 üncü maddesinde "İktisadî hayatta özel kuruluş ve sermayenin faaliyeti esastır. Onun için özel kuruluş ve sermayeye serbestlik ve güvenle çalışmak şartları ve yeni yeni iş alanları sağlanmalıdır" ilkesi yer alan Demokrat Parti; 22 Mayıs 1950 yılında siyasî iktidarı devralmış, T.B.M. Meclisinde okunan Hükûmet programında iktisadî ve malî siyasetinin ana hatları şöyle açıklanmıştır.

1 — Ülkenin iktisaden donatılması süratlendirilecektir. Bunu sağlamak için yatırımlar arttırılacak, bütçenin yatırımlar dışındaki kısmı da mümkün olduğu kadar yalnız üretime yönelmiş harcamalara ayrılacaktır. Özel sermaye sistemi desteklenecek ve yabancı sermayenin Türkiye'ye akması, iç sermayenin de üretim faaliyetine yöneltilmesine çalışılacaktır.

2 — Yatırımlar bir plâna bağlanacaktır.

3 — Üretim faaliyetleri bürokratik engellerden ve devletin zararlı karışmalarından kurtulacaktır.

4 — Devlet bütçesinin gerçek anlamıyla denk olmasını sağlamak için devlet harcamalarında en fazla tutum ile hareket edilecektir.

İktisadî siyasetinin ana hatları bu olan hükûmet liberal bir görüşle işe başlamış, devletçilik reddedilmiş, dış ticaretin büyük kısmı serbest bırakılmıştır. 1950-1952 yılları iç ve dış ekonomik denge ve kararlılığın, bolluk ve büyümenin devam ettiği yıllardır.

Fakat ilk 2-3 yıl süren bu müsait ortam sona erip bir takım sıkıntılar başlayınca devlet, iktisadî hayata müdahalesini arttırmış, gerek iç, gerek dış ticaret üzerine kontroller yapmağa başlamıştır. 1954 den itibaren liberal sistemden tamamen uzaklaşmış, ithalâta liberasyon durdurulmuştur. Girişilen büyük yatırımlar ve gittikçe artan devlet giderleri büyük ölçüde enflasyonla karşılanmaya başlanmış, 1950 de 1 milyar civarında bulunan emisyon hacmi, 1953 de 1.903 milyon liraya ulaşmış, emisyondaki bu artışa kredilerdeki gelişme de katılınca talep hacmi çok büyümüş, fiyatlar hızla yükselmeye başlamıştır. Ortaya çıkan aşırı enflasyon politikasına 1958 de alınan "İktisadî istikrar tedbirleri" ile son verilmek

istenmiştir. D. Parti hükûmetinin iş başına geçtikten 8 yıl sonra almış olduğu çok önemli istikrar tedbirleri kısaca şunlardır:⁴⁸

a) Paramızın dış kıymeti ayarlanmış ve ihraç ettiğimiz muhtelif mal guruplarına göre Amerikan doları başına, 210, 280 ve 620 kuruş kambiyo alış primi tediyesi kararlaştırılmıştır. Ayrıca ithalâta dolar başına 620 kuruş prim tahsil olunmsama ve böylece doların satış fiyatının % 220 artışla 900 kuruşa yükselmesine karar verilmiştir.

b) Para arzının kontrolü kararlaştırılmış, kredi hacmi tahdit edilerek, bankaların plâsmanlarının toplamı 30/6/1958 tarihindeki seviyede dondurulmuştur.

c) Paranın reel değerini arttırmak için, ikraz ve mevduat faizlerinin ayarlanması derpiş edilmiştir.

d) Piyasadaki mevcut aşırı iştira gücünün massedilmesi için, devlet sektöründe fiyat zamlarına tevessül edilmiş ve Haziran 1956 dan beri uygulanmaya başlanan Millî Korunma Kanununun kaldırılacağı ilân olunmuştur.

e) İthalâtın tanzimi için yeni bir Dış Ticaret Rejimi mer'iyete konulmuş ve cari ihtiyaçların 3er aylık kotalar halinde ithali programa bağlanmıştır.

f) İhracatın teşviki için, ihracatın genel olarak serbest olduğu ilân edilmiş ve 15 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma hakkında yeni bir kararla, muayyen mallarımız için yukarıdaki kambiyo primleri ihdas edilmiştir.

g) İstikrarın devamı için devlet bütçesinde muvazene ihdas edileceği ve bütçe denkliliğini bozan mülhak bütçeli iktisadî devlet işletmelerinde maliyetin düşürülmesi, fiyatların ayarlanması, yatırım ve cari harcamalarda iktisadî kıstasların hakim olması yolunda reorganizasyon işinin ciddiyetle ele alınması derpiş edilmiştir.

1950-60 devresinin genel görünüşünü bu şekilde kısaca belirttikten sonra, sektörlerin durumlarına değinelim.

Ziraat :

48 Cillov, H., a.g.e., sh. 144-145.

Tarım sektörü gelirin, millî gelir içindeki yüzdeleri 1950-1960 yılları arasında cari fiyatlarla % 49,9 ilâ 42,6, sabit fiyatlar ile % 50 ilâ 43,9 arasında değişmiştir.

Türkiye'nin en önemli döviz kaynağını tarım maddeleri ihracatı meydana getirir. İhracatın aşağı yukarı % 70 i ziraî maddelerden tereküp eder. Faal nüfusun büyük çoğunluğunun esas mesleği ziraattır. Esas mesleği ziraat olan 15 ve yukarı yaştakilerin genel nüfusa oranı 1950 de % 42, 1955 de % 41, 1960 da % 36 dır. 1950 de yapılan toptan ticaret işyerleri sayımı; 12.586 işyerinden 5107 sinin gıda maddeleri, 1019 işyerinin ziraî ham madde satışı ile meşgul olduğunu meydana çıkarmıştır. B ukısa açıklama, ziraatın Türkiye için önemini anlatmaya kâfi gelir. İktisadî gelişmenin hızlı ve tatminkâr olabilmesi için bu sektöre gereken önemin verilmesiyle ileri tarım koşullarının uygulanması lüzumu kendiliğinden ortaya çıkar. 1950-54 arasında ziraat sahasına önem verilmiş, 1955 den itibaren ziraat ihmal olunarak sanayi ön plânda tutulmuştur. 1950 yılında 14.049.000 hektar olan toplam kültür toprağı 1955 de 22.808.000 hektara yükselmiştir. Bu devrede traktör sayısı 50 binin üzerine çıkmış, sulanan sahanın genişletilmesine çalışılmıştır. Tarım kredileri arttırılmış, köylüye ileri tarım usullerinin öğretilmesi için çaba harcanmıştır. Bu sahaya verilen kredi miktarı aşağıdadır⁴⁹:

Ziraî Krediler		
Yıllar	Ziraî kredi (Milyon TL.)	Genel kredilere Yüzdesi
1951	646	36
1952	1067	41
1953	1213	35
1954	1497	35
1955	1558	31
1956	1888	31
1957	2108	47
1958	2161	25
1959	2313	24
1960	2392	25

49' Cillov, H., a.g.e., sh. 207.

Millî gelirin yarısına yakın kısmını teşkil eden ziraî sektöre verilen kredilerin yeterli olduğu iddia olunamaz. Tasarruf sermayesine sahip bulunmayan, yaşama standardı çok düşük Türk köylüsünün, kredi ihtiyacı büyüktür. Oysa yetersiz ziraî kredilere bakıldığında, durumun daha da elverişsiz olduğu görülür. Bu kredilerin % 19 u çevirme, % 6 gibi çok ufak kısmı ise tesis ve donatım kredisi olarak verilmiştir. Çevirme kredileri çok kısa vadeli olduğundan bunlarla herhangi bir yatırımda bulunmak imkânı yoktur.

Ziraata çok önem verildiği 1950-55 arasında bu sahaya yapılan yatırımların 5 yıllık ortalaması, diğer sahalara yapılan yatırımların % 12,5 i oranında kalmıştır. Cari fiyatlarla 1950-55 arasında bu sahaya sırasıyla 135,8, 195,1, 312,1, 221,4, 211,3; 247,6 milyon; toplam olarak 1.510 milyon liralık yatırım yapılmıştır⁵⁰.

On yıllık devrede, ekilen kültür topraklarının oranı 1945 de % 18,1 iken, 1955 de % 29,4, 1960 da % 32,5 e yükselmiş, 1950 de 50.000 hektar kadar olan sulanan saha, 1959 da 1 milyonun üzerine çıkarak, ekilebilir toprakların % 9 una ulaşmıştır.

Zirai istihsal endeksi, 1953 de 155 iken, 1960 da 171 olmuş (1948=100), elde olunan mahsul miktarları artmıştır.

Ancak, bu sahada yapılan işler ve sarfedilen gayretler, Türkiye'nin hızla az gelişmişlikten kurtulmasını mümkün kılacak ölçüde tesirler yapamamıştır. Aşağıda yazılı rakamlar tarımla hektar başına verimin çok düşük olduğunu ortaya koyar⁵¹.

50 Gürtan K., Türkiye'de Yatırımlar, sh. 142.

51 Sevin, N., a.g.e., sh. 57.

Türkiye'de Tahıl Ekilişi Üretim ve Verim Endeksi

(1939 - 100)

Yıllar	Üretim	Ekiliş	Verim
1939	100	100	100
1950	95	108	88
1951	131	115	114
1952	149	129	117
1953	176	144	111
1954	118	147	80
1955	151	158	97
1956	145	161	90
1957	179	159	112
1958	185	164	119
1959	172	166	104
1960	185	168	110

Türkiye için fevkalâde bolluk yılı olan 1953 de hektar başına 1248 Kgr. buğday alınmıştır. Halbuki B. Almanya'da 1959 da 3380, Belçika'da 3900, Danimarka'da 4100 Kgr. buğday elde olunmuştur. Türkiye'de hektar başına kullanılan gübre miktarı da tarım sahasında leri ülkelerle mukayese olunmayacak kadar azdır. 1959-1960 arasında Türkiye'de hektar başına 1,1 Kgr. suni gübre kullanıldığı halde, yeni Zelânda'da 519 Kgr. B. Almanya'da 275 Kgr. İtalya'da 54 Kgr., İngiltere'de 586 Kgr. ve Yunanistan'da 36 Kgr. sarfedilmiştir. İşçi başına verim 1950 de 0,66, 1955 de 0,61 dir. 1955 yılı Temmuz ayında bu sektördeki gizli işsiz sayısı 400 bin, Ocak ayında 7.400.000, 1960 yılının aynı aylarında ise 800 bin, 8.800.000dir⁵².

Türk köylüsü yılda ancak 80 gün kadar çalışmaktadır. Bu rakamlar, tarım sahasındaki nüfus baskısının şiddetini, hızla artan kendilerine çalışma sahası yaratılamıyan nüfusa bu sektörün barınak ödevini gördüğünü açık seçik ortaya koyar. Aşağıya alınan yıllık ziraat gelirlerine dair rakamlar da gelişmenin yavaş olduğunu doğrular mahiyettedir⁵³.

52 Kalkınma Plânı, c. 5, s. 616.

53 İ. G. Md. Türkiye Millî Geliri, 1948 - 57 ve 1948 - 1953 - 60.

Ziraat Geliri
(1948 fiyatlarıyla)

Yıllar	Ziraat geliri
1950	4.551,2
1951	5.493,5
1952	5.848,3
1953	6.403,4
1954	5.141,0
1955	5.607,5
1956	6.034,7
1957	6.248,3
1958	7.342,7
1959	7.317,4
1960	7.374,7

... Hesaplamalar, her yıl 1 milyar 800 milyon lira değerindeki mahsulün haşerele tarafından ziyaa uğratıldığını göstermiştir⁵⁴.

Sanayi :

1950-1960 devresinde sanayileşme yolunda büyük çaba sarfedildiği aşikârdır. İlk yıllarda havalanın elverişli gitmesiyle zirai mahsul artmış, dünya piyasasında harp sonu meydana gelen müsait durum dolayısıyla zirai ürünler yüksek fiyatlarla ihraç olunabilmiş, Kore buhranı bilhassa pamuk fiyatlarının çok yükselmesi neticesini doğurmuştur. Memlekete hibe şeklinde 891 milyon dolarlık yardım yapılmış, alınan dış yardımlar 1959 sonunda 1 milyara ulaşmış, yabancı sermayeyi teşvik konusundan yararlanarak 83 milyon liralık yabancı sermaye girmiştir. 1950 de kurulmuş olan Türkiye Sınai Kalkınma Bankasının sağlamış olduğu orta ve uzun vadeli kredilerde özel sınai kuruluşlara yeni imkânlar sağlamıştır. Sağlanan bu geniş imkânlar incelenen devrede sanayi (imalâtmaden - enerji) alanına her yıl daha fazla yatırım yapılmasına imkân vermiştir. Yıllar itibariyle yıllık yapılan yatırımlar aşağıdadır^{54a}.

54 Saylan, N. Dünder, Türkiye'nin Kalkınması, 1962.

54a Gürtan, K., Türkiye'de Yatırımlar, sh. 152.

**İmalât ve Maden - Enerji Sahalarına Yapılan Yatırımlar
(1948 fiyatlarıyla)**

	1950	1951	1952	1953	1954	1955
İmalât	131.8	163.9	204.4	236.9	241.5	300.9
Maden-Enerji	95.2	78.0	104.8	143.6	138.1	156.0

Bütün yatırımlara yüzdesi :

	1950	1951	1952	1953	1954	1955
İmalât	10.0	11.0	11.5	10.7	13.0	14.9
Maden-Enerji	7.2	5.2	5.9	6.5	7.4	7.7
Toplam :	17.2	16.2	17.4	17.2	20.4	22.6

İnşaat hariç, bu sahaya yapılan yatırımların, toplam gayri safi yatırımlara oranının % 20 civarında olduğu görülür. Bunun neticesi olarak, şeker sanayii, dokuma sanayii, çimento sanayii, azot sanayii, yem sanayii, gıda maddeleri sanayii tütün ve içki sanayii, kimya sanayii, madeni eşya sanayii, makina ve malzeme sanayii, nakil vasıtaları sanayii gibi pek çok dalda büyük ilerlemeler kaydedilmiştir. Hatta şeker, dokuma sanayilerinde ihracat yapabilecek hale gelinmiş, diğer bazı sanayi kolları ise Türkiye ihtiyacını karşılar olmuştur. Sanayide çalışanların % si 1945 de % 9,5 iken 1950 de % 10,1 1955 de % 11,8 e yükselmiştir. Smaî kuruluşların sayıları artmıştır⁵⁵ (Tablo 12).

⁵⁵ Serin, N., a.g.e., sh. 160 b.

TABLO 12

GRUPLAR İTİBARIYLA ORTA VE BÜYÜK SİNAİ KURULUŞLAR SAYISI

10 ve daha yukarı (B. G.) çalıştırıcı kuvvet kullanan veya 10 ve daha yukarı işçi çalıştıran iş yerleri

	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Çıda	939	1010	1057	1185	1205	1295	1326	1281	1365	1453	1638
İçki	24	29	32	39	64	46	49	54	57	57	96
Tütün	57	98	122	171	199	206	225	198	194	149	134
Dokuma	457	514	566	639	734	879	892	906	993	1028	1035
Giyim	27	9	11	12	17	22	26	29	36	39	51
Tahta - Mobilya	234	244	239	256	261	274	426	445	469	436	424
Kâğıt K. Yapınları	11	7	9	10	9	14	16	18	26	32	39
Basın - Yayın	81	63	71	89	103	112	123	132	138	138	157
Deri D. Yapınları	42	41	39	43	45	53	53	56	73	107	137
Kauçuk	48	49	56	65	65	72	92	99	144	177	149
Kiyama	314	323	361	433	466	484	512	536	549	612	602
Petrol-Maden Kömürü (a)	2	3	2	3	3	5	7	8	8	7	7
Taş - Toprak	101	117	195	249	361	393	421	386	453	473	404
Maden Eritme	50	38	40	51	57	67	72	83	99	119	115
Madenî Eşya	76	74	76	83	88	99	114	113	156	194	174
Makine (Elektrik	64	61	70	79	79	113	143	181	182	192	147
Makinesi dahil)	46	31	39	54	56	66	81	80	93	105	90
Ulaştırma Araçları	42	36	39	43	56	60	65	67	87	106	106
Çeşitleri	2618	2747	3028	3504	3850	4262	4612	4632	5121	5205	5603
Toplam	128.8	4.9	10.2	15.7	9.9	10.7	8.2	0.4	10.6	1.6	7.6
Sayıcı artış %											

(TABLO 12 A)
FİZİKİ ÜRETİM ENDEKSİ 1950 - 100

	1950	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Şeker	100.0	130.1	186.1	201.3	233.2	255.0	332.0	413.5
Zeytinyağ	100.0	160.0	79.0	173.0	83.1	173.1	126.9	---
Şarap	100.0	109.0	218.0	196.0	114.0	218.0	281.0	111.0
Bira	100.0	159.0	153.0	144.0	161.0	173.0	156.0	155.0
Rakı	100.0	150.0	175.5	175.6	233.0	241.0	264.0	185.2
İspirto - diğer içkiler	100.0	126.4	160.0	172.2	209.7	225.0	215.3	234.7
Tütün	100.0	133.3	104.2	137.5	100.0	108.3	125.0	142.0
Sigara	100.0	152.0	141.6	151.3	169.8	197.0	168.0	168.6
Pamuk ipliği	100.0	132.2	145.0	150.0	150.0	152.0	154.0	302.3
Pamuklu dokuma	100.0	234.0	253.3	272.2	110.6	119.9	120.7	404.2
Yün ipliği	100.0	132.0	120.0	90.7	103.0	107.0	120.0	164.0
Yünlü dokuma	100.0	133.3	143.3	131.7	168.3	203.3	81.7	160.0
Sun'î ipek	100.0	166.6	166.6	166.6	166.6	166.6	200.0	---
Kağıt Hamuru	100.0	225.0	266.6	250.0	300.0	300.0	300.0	---
Kâğıt	100.0	210.5	260.0	249.0	300.0	317.0	316.0	316.5
Kereste	100.0	123.9	142.1	137.9	127.6	123.7	126.8	---
Çimento	100.0	179.0	206.0	245.5	318.0	382.0	439.5	515.5
Cam şişe	100.0	152.0	206.0	184.3	201.2	280.7	342.1	173.5
Kauçuk	-00.-	---	---	---	---	---	---	---
Alkol	100.0	113.6	206.0	260.8	288.2	386.2	366.2	315.7
Sülfirik asid	100.0	167.5	159.0	147.0	176.3	151.8	176.3	179.9
Sülfestik	100.0	108.4	91.7	75.0	58.4	75.0	91.7	108.4
Ham petrol	100.0	331.5	1.021.0	1.746.0	1.704.0	1.900.0	2.130.0	2.071.5
Ham demir	100.0	176.0	180.6	195.0	196.0	208.0	213.0	222.7
Çelik	100.0	186.0	207.0	211.0	193.3	175.5	235.3	293.0
Saç ve boru	100.0	130.0	191.6	246.0	251.0	246.6	265.7	171.0
Kök	100.0	147.2	141.7	160.0	166.6	166.6	166.6	172.2
Ağır yağ	100.0	100.0	1.300.0	4.150.0	---	---	---	---

Orta ve büyük sanayi kuruluşlarında çalışan işçi sayısı 1950 de 1.657.000 iken, 1960 da 3.012.000 olmuştur. Fiziki üretim büyük artış göstermiştir⁵⁶.

(TABLO 12 A)

Sınai istihsal endeksi 1953 de 157 iken 1960 da 242 ye yükselmiş (1948=100) milli gelir içindeki payı devamlı olarak artmıştır.

Buraya kadar izaha çalışılan hususlar, bu devrede meydana gelen sanayileşmenin doyurucu olduğunu göstermemektedir.

a) 1954 yılından itibaren başlayan enflasyon gelişmeyi önleyici rol oynamıştır.

b) Ödemeler bilançosunun 1950 den itibaren devamlı ve çoğalan yönde açıklar vermesi gelişmeyi engellemiştir.

c) Yatırımlar ço kdefa bir plân program dahilinde değil, oy düşüncesi, keyfilik ve sübjektif esaslara göre verimli ve iktisadi olmayan sahalara yapılmıştır. Yapılan yatırımların çoğu büyük temel alt yapı yatırımlarıdır. Uzun vadede faydalarını gösterecektir.

d) Sermaye piyasasının mevcut olmayışı, kredi sisteminin sınai saha dışında büyük çoğunluğu itibarile mesken ve ticarî sahalara akmış olması, da sanayileşmeye ters yönde etkide bulunmuştur.

e) Yetişkin, bilgili tecrübe sahibi müteşebbislerin yokluğu veya pek az oluşu da sanayileşmeyi kösteklemiştir.

f) Enerjinin, nakliyatın pahalı, iş randımanının düşük oluşu da keza menfi rol oynamıştır.

g) Güdülen para ve maliye politikası da yurt kalkınması için uygun ve yerinde olmamıştır.

Hizmet Sektörü :

Bu devrede, hizmet sektöründe de gelişme olmuş, milli gelir içindeki yüzde oranı artmıştır. Tablo 13 den bu durumu görmek mümkündür⁵⁷.

56 Serin, N., a.g.e., sh. 192 a.

57 Yenal, A., a.g.e., sh. 76.

TABLO 13
Hizmet Sektörünün Dağılımındaki Değişmeler
(Millî gelirin yüzdesi olarak)

Yıl	Ulaştırma	Serbest Meslekler	Ticaret	Devlet Hizmet	Mali Müesseseler
1950	5.3	3.9	10.6	10.2	1.7
1951	5.2	4.1	10.1	8.9	1.0
1952	6.4	4.1	10.6	8.7	2.0
1953	5.9	3.7	11.2	8.5	2.0
1954	7.0	4.3	12.2	8.5	3.7
1955	6.8	4.6	13.1	8.2	2.9
1956	6.9	4.7	10.1	8.1	3.0
1957	6.7	4.4	8.4	7.7	3.0
1958	5.9	4.2	7.4	6.9	2.8
1959	6.7	4.5	7.9	8.4	2.8
1960	7.5	4.6	8.1	7.9	3.1

Tablodan, ulaştırma ve haberleşme ile malî müesseseler sektörlerinin millî gelir içindeki oranlarının arttığı neticesi çıkmaktadır. Bu, kapalı ziraat ekonomisinden yavaş yavaş piyasa ekonomisine geçişi ifade eder.

Ziraat, Sanayi ve Hizmet sektörleri hakkındaki izahlardan sonra, 10 yıllık döneme ait millî gelir rakamlarını görelim.

TABLO 14
Türkiye Millî Geliri
(1948 fiyatlarıyla)

Yıllar	Ziraat Geliri	Sanayi Geliri	Hizmet Geliri	Millî Gelir
1950	4.551,2	1.468,8	3.098,9	9.098,3
1951	5.493,5	1.571,9	3.454,0	10.495,6
1952	5.843,3	1.760,9	3.809,6	11.393,0
1953	6.403,4	2.102,1	4.187,7	12.664,5
1954	5.141,0	2.018,5	4.317,2	11.360,7
1955	5.607,5	2.116,3	4.638,1	12.333,9
1956	6.094,7	2.219,4	4.884,7	13.168,9
1957	6.248,3	2.495,7	5.276,2	13.988,5
1958	7.342,7	2.629,4	5.656,3	15.663,9
1959	7.317,4	2.736,6	6.220,6	16.311,6
1960	7.374,7	2.816,5	6.670,5	16.799,8

Halbuki, cari fiyatlarla 1950-1960 arasındaki milli gelir 1948 e nazaran 5 misli artış göstermiştir. Fert başına düşen gelir: 1950 de 434, 1951 de 485, 1952 de 513, 1953 de 555, 1954 de 489, 1955 de 513, 1956 da 132, 1957 de 549, 1958 de 596, 1959 da 604, 1960 da 605 liradır.

Devre ortalaması 534 liradır. Bu, ortalaması 405 olan 1946-49 dönemine nazaran 129 liralık bir artışı ifade eder. Cari fiyatlarla fert başına milli gelir 1950 de 428 iken, 1960 da 1.613 liraya çıkmıştır.

f) 1960 dan sonrası :

27 Mayıs 1960 inkılabı, Demokrat Parti devrine ve onun izlediği iktisadi politikaya son vermiş, 30/9/1960 tarihli ve 31 sayılı kanunla Başbakanlığa bağlı olmak üzere "Devlet Plânlama Teşkilâtı" kurulmuş plânlı iktisadi ve toplumsal gelişmenin temelleri atılmıştır. Bu yıldan itibaren ekonominin bütün dallarında gerek özel, gerek devlet iktisadi faaliyetlerinde sağlam bir iktisadi gelişmeye imkân verecek karma ve gerçekten plânlı bir kalkınma programının hazırlanmasına başlanmış ve 1963 yılında Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının uygulanmasına geçilmiştir.

1961 yılı genellikle ekonomik durgunluk içinde geçmiştir. Sınai üretimde, demir çelik üretimi azalmış çimento 1960 a nazaran hiç artma göstermemiş yün iplik ve dokuma üretimi % 20 oranında azalmış pamukluda herhangi bir artış olmamıştır⁵⁸. Yatırımlar kaynaklarımızın % 14,5 i oranında kalmış⁵⁹, özel tüketim rakamlarında 1960 a nazaran bir miktar düşme görülmüştür. Sanayi dalında 0,3 gibi çok düşük bir gelişme olması⁶¹, ekonomideki durgunluğu bariz şekilde belirtir. 1962 yılının ikinci yarısında, gerek özel gerekse kamu yatırımlarındaki artışlar ve tarımda iyi mahsul alınması durgunluğun sona ermesinde, ekonomik hayatın yeniden canlanmasında başlıca rolü oynamıştır. Sınai üretim artmaya başlamış, petrol ürünleri, kâğıt, çimento, kimyevi güvrelere üretiminde

58 Yenil, A., a.g.e., sh. 25.

59 D.P. Teşkilâtı, 1963 yılı Programı, Ankara 1963, S. 15.

60 Cillov, A., a.g.e., sh. 147.

61 Serin, N., Sanayileşme Siyaseti ile Sınai Gelişme, Ankara 1967, sh. 77.

önemli artışlar olmuştur. D. Plânlama Teşkilâtınca hazırlanan 1962 yılı Program Tasarısının uygulanması da, diğer faktörlerle birlikte o yıl % 6 lık bir gelişme hızına ulaşılmasını mümkün kılmıştır⁶².

1963 den itibaren, Türkiyenin onbeş yıllık bir devrevî plânın ilk safhası olan Brinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı'nın uygulanmasına geçilmiştir. Plânın hazırlanmasında Türk toplumunun ulaşmak istediği toplumsal ve iktisadî hedefler ile, harekete geçirilmesi gereken kaynaklar onbeş yıllık bir devreye göre ele alınmıştır. Plâna onbeş yıl sonunda ulaşılması istenen hedefler kısaca şunlardır.

1) Yüzde 7 bir gelişme hızının sağlanması, çalışma seviyesi ile ilgili sorunların çözümlenmesi,

2) Dış ödeme dengesine ulaşılması, ve

3) Bu hedeflerin toplumsal adalet ilkelerine uygun olarak, gerçekleştirilmesidir.

1963 den itibaren uygulanmaya başlanan B.B.Y.K. Plânının gerçekleşmesi için G.S.M. Hasılların ortalama % 18,3 ünü yatırımlara ayırmak gerekecektir. Bunun % 14,8 inin iç tasarruflarla, % 3,5 inin dış kaynaklardan finanse edileceği hesaplanmıştır. % 7 lik kalkınma hızının gerçekleştirilmesi, büyük ölçüde sanayi dalında meydana gelecek gelişmeye bağlıdır. Sanayi dalında yıllık ortalama hız % 12,9, tarım alanında % 4,2 olarak öngörülmüştür.

Bu dönemde yapılacak toplam yatırımlarını ana sektörler göre dağılımı şöyledir⁶³.

Yatırımlar (1963 - 1967)

Sektörler	Milyon TL.	Yatırım toplamına Yüzdesi
Tarım	10.548,4	17,7
Madencilik	3.233,0	5,4
İmatlâ Sanayii	10.089,2	16,9
Enerji	5.134,0	8,6
Ulaştırma	8.159,4	13,7
Hizmetler	3.965,9	6,6
Konut	12.116,0	20,3
Eğitim	4.227,0	7,1
Sağlık	1.346,9	2,3
Turizm	327,0	1,4

63 Kalkınma Plânı, sh. 136.

62 D. P. Teşkilâtı, 1964 yılı Programı, S. 18, 19.

Plânın ilk uygulama yılı başarılı olmuş, program genel olarak % 91 oranında gerçekleştirilmiş, sanayi dalındaki gerçekleşme oranı % 87 ye varmıştır. Yapılan hesaplar, plân hedefi olan % 7 nin üzerinde, % 7,5 oranında bir kalkınma hızına ulaşıldığını göstermiştir.

1964 yılında iktisadî faaliyetlerin seyrinde yavaşlama ve durgunluğa doğru bir temayül görülmüştür. 1965 yılı programında bu temayülün başlıca sebepleri; Toprak reformunun geçikmesi, Kıbrıs anlaşmazlığı, dış ticaret dalında görülen gerileme, devlet ve özel sektör arasında iyi bir işbirliğinin kurulamaması olarak gösterilmiştir. Tarımsal üretimin düşük olması, Konsorsiyum kanalı ile yapılan yardımın düşük olmasının da etkilerini buna eklemek lâzımdır⁶⁴.

Durgunluğu gidermek için para ve maliye siyaseti alanlarında alınan tedbirler tesirlerini kısa zamanda göstermiş, yılın ikinci yarısında iktisadî hayatta canlılık tekrar başlamıştır. 1964 de sağlanan kalkınma hızı % 4,3 olmuştur. Sanayi dalında sağlanan gelişme hızı % 8,6 dır.

1964 yılının ikinci yarısında başlayan canlılık 1965 de de devam etmiş, bilhassa yapım sanayii kolunda hızlı bir gelişme görülmüştür. Hesaplar, bu yıl kaydedilen kalkınma hızının % 4,9 olduğunu ortaya koymuştur⁶⁵.

1961 ve 1962 yıllarına ait sabit fiyatlarla millî gelir şöyledir (1948 fiyatları)⁶⁶.

Yıl	Millî gelir
1961	16.740.0
1962	17.712.0

Fert başına düşen gelir.

1961 de 585, 1962 de 602 liradır.

64 Serin, N., a.g.e., sh. 79 (Siyasal Bil. Fak. Mec. Cilt XXI, Sayı : 3).

65 B.B.Y. Kalkınma Plânı 1967 yılı programı ile Uygulama Esaslarına ait karar, sh. 3 (Resmî Gazete, Sayı 12477).

66 Cillov, H., a.g.e., sh. 115.

Bu yıllarda fert başına düşen gelirin 1960 yılına nazaran düşük oluşu, 1960 yılı millî gelirinin 16.799,8 milyon olarak ele alınmış olmasından doğuyor. Diğer bir tahminde aynı yıla ait millî gelir, 16.677,0 milyon olarak gösterilmiştir. Bu iki rakam arasındaki fark, tahminlerin birbirini tutmadığını ortaya koymaktadır. Son yıllara ait istatistiki bilgi olmadığından mukayeseye yarınacak rakamlar buraya alınmamıştır.

D — II nci Bölümün Özeti :

Buraya kadar yapılan açıklamalar Cumhuriyetin kuruluşundan 1965 yılına kadar geçen süre içinde Türkiye'de izlenen ekonomi politikası, nüfus ve iktisadî büyüme ve Millî Gelir hakkında genel anlamda bilgi vermiş bulunuyor. İktisadî büyümeyi rakamlarla ifade etmek yönünden kullanılan millî gelir 1927 de 4.448,6 milyon lira iken 1960 yılı sonunda 16.799,8 milyon liraya yükselmiş, fert başına gelir ise 316 liradan 605 liraya çıkmıştır (1948 sabit fiyatlarıyla). Bundan, millî gelirin % 300 e yakın, fert başına gelirin ise % 191 artmış olduğu anlaşılır.

Fert başına düşen gelirin, millî gelirden yavaş artmasının sebebi, nüfusun büyük bir hızla artarak 1927 de 13.648,270 iken, 1960 yılında 27.809.831 e yükselmiş olmasıdır.

Dönem boyunca doğurganlıkta dikkati çekecek kadar bir artış olmadığı halde nüfusun hızla artmasının nedeni, ölüm haddinin düşmesinden ileri gelmiştir.

Millî gelir, 1939 a kadarki sürede başlangıca nazaran günün şartları muvacehesinde oldukça hızlı artmış. 1939-1945 arasında artış hemen hemen tamamen durmuş, 1946-1949 arasında yeniden yavaş bir artma başlamış 1950-1960 arasında bütün geçen dönemlerden daha hızlı artış göstermiştir.

Ziraat sektörünün millî gelir içindeki önemi başlangıca oranla yavaş yavaş azalmış sanayiın önemi artmıştır. Ziraat sahasında çalışan nüfusta da başlangıca nazaran önemli düşüş olmuştur. Ele alınan 3 sektörde de işçi başına verim zamanla artmıştır.

Bütün bu gelişmelere rağmen, millî gelirin % 40 ından fazlasının halâ ziraat sektörü tarafından yaratıldığı, ülkenin tarım ülkesi olmaktan henüz kurtulamadığı bir gerçektir.

— III —

İKTİSADEN GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER BAKIMINDAN
GELİŞME İLE İLGİLİ TEDBİR VE TAVSİYELER

Yeter derecede gelişmemiş ülkelerin iktisaden gelişebilmeleri ni sağlamak için uygulanması gerekli tedbir ve tavsiyeler şöyle sıralanabilir :

1 — Ülke halkı kalkınmayı arzu etmeli, kalkınma uğrunda fedakârlığa katlanmaya hazır olmalıdır.

2 — Üreticilerin yenilikler ortaya koymasını önleyen örf, adet ve kanunlar, varsa, bunlar ortadan kaldırılmalıdır.

3 — Jeolojik araştırmalarda, tarım dahilinde yeni ürünlerin yetiştirilmesinde, bunların iç ve dış pazardaki sürüm imkânları üzerinde yapılacak deneme ve araştırma işlerinde, yeni sanayi dalları ile ilgili olarak geleceğe ait beklentilerin tayininde ve gerekli bilgilerin toplanmasında devlet öncü durumunda bulunmalıdır.

4 — Gerek bilgi yetersizliği, gerekse iş hayatının tehlikelerini göze almadıkları için özel sermayenin ilgisiz kaldığı alanlarda yeni sanayilerin bizzat devlet tarafından kurulması ve işletilmesi; ulaştırma, haberleşme, eğitim, sağlık ve diğer toplumla ilgili görevlerin yerine getirilmesi için hükümetlerce millî gelirden önemli bir payın ayrılması lâzımdır.

5 — Yatırım yapmaya istekli olan girişken insanların yararlanacağı malî kurumların kurulması, sınaî kredilerin artırılması sağlanmalıdır.

6 — Sanayileşme bir plân dahilinde olmalı, birbirini tamamlayıcı sanayi dallarının hemen hemen aynı yerde ve aynı zamanda kurulmasına çalışılmalıdır.

7 — Daha fazla sermaye ve en son tekniklerin kullanılması temin olunmalı, yatırımlar artırılmalıdır.

8 — Kendi iç pazarları büyük sanayii besleyemeyecek kadar küçük olan ülkeler, yakın komşuları ile sıkı işbirliği yapmalıdırlar.

9 — Tarımsal mülk çok sayıda ise ve her çiftçi birbirinden çok uzak küçük toprak parçası üzerinde çalışmak durumundaysa, dağınık ve küçük mülklerin birleştirilmesi sağlanmalıdır.

10 — Çiftçi nüfus sayısı çok fazlaysa, bunların toprak üzerindeki baskısını azaltmak, zararlı şekilde yeni yeni toprakların işletmeye açılmasını önlemek için, nüfus artışından daha hızlı şekilde yeni sanayiler yaratılmalıdır.

11 — Kıt olan kaynakların dağıtılması, sadece fiyat sisteminin işleyişine bırakılmamalı, bunların uygun sahalara akıtılmasını sağlayıcı tedbirler alınmalıdır.

12 — İktisadî gelişmenin gerektirdiği yüksek nitelikteki teknik elemanlarla idarecilerin yeterince yetiştirilmesi unutulmamalıdır.

13 — Kıt olan sermaye birikimini arttırmak için, tutum bankaları kooperatifler, karşılıklı yardım birlikleri, sosyal güvenlik kurumları, sigortalar ve benzeri kuruluşlar kanalıyla halkı tasarrufa alıştırmalı, sermaye piyasası yaratılmalı, halkın altın veya yabancı para şeklinde ellerinde kıymet bulundurmaları önlenmelidir.

14 — Bina yapımına aşırı yatırım yapılmasına engel olunmalıdır.

15 — Ülke gerçeklerine uygun, iktisadî gelişmeyi hızlandıracak iyi bir para ve maliye politikası izlenmelidir.

16 — Toplumun boş zamanını sermaye yığılını çalışmalarına ayırması, örneğin köy halkının kendi yollarını, okullarını, su kuyularını, toprak koruma çalışmalarını kendilerinin yapması sağlanmalı; gizli ve mevsimlik işsizlerin bayındırlık işlerinde çalıştırılmaları temin olunmalıdır.

17 — Nüfus artışı, ülkenin mevcut tabii kaynaklarına oranla daha fazla ise, hızlı artış önlenmelidir.

18 — Yatırım makina ve teçhizatının ithali, dış ödeme imkânları yönünden güçlükler çıkarabileceğinden, döviz kazandırıcı (ihracat sanayileri) veya döviz tutumu (ithalât malları sanayii) sağlayan sanayilerin kurulması ön plânda tutulmalıdır.

19 — Tarımın gelişmesi ve sanayiın kalkınması aynı zamanda beraberce, ahenk içinde yürütülmelidir.

20 — Uygun şartlarla dış yardım ve yabancı sermayeden istifade sağlanmalıdır.

21 — Az gelişmiş ülkelerin istihsal şartlarının, kendi kısır imkânları tayin ettiği halde, istihlak temayüllerini, kısmen ileri ülkelerin refah ölçülerinin ortaya koyduğu gözönünde bulundurularak tüketim seviyesinin yükselmesi önlenmelidir.

22 — Yeni kurulan sanayiın dıştan gelecek rekabete, karşı korunması, aynı zamanda bunların rakipsiz kalışı fırsat bilmesini önleyici tedbirlerin tesbit ve uygulanması gerekir.



VERGİ İDARESİ

Dr. İlhan ÖZER
Maliye Baş Müfettişi

Az gelişmiş ülkelerde idarenin reorganizasyonu en başta gelen sorunlardandır. Vergileme hizmetlerini yürüten idarenin, ekonomik ve sosyal gelişmeleri yakından takip ederek, sık sık yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu düzenlemeler sonucu; hizmetlerin daha iyi yapılması, işgücünün israf edilmemesi, insan unsurundan daha iyi faydalanılması sağlanır.

Vergi idaresi, mükellef gurubunun vergi hizmetlerini yürütür. Bir anlamda, hemen hemen bütün gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefi veya sorumlusu durumundadırlar; bunların bir kısmı devamlı, bir kısmı ise arızî olarak vergi vermektedirler. Bu sebeple, vergi idaresi ile vergi ödeyicisi veya yüklenicisi arasında sıkı bir ilginin kurulması icabetmektedir.

Vergi koyma, devletin temel haklarından birincisidir. Bu haktan vazgeçmesi bahis konusu olamaz; zira kamu giderlerinin yapılabilmesi vergi tahsiline bağlıdır. Devlet bazı hizmetleri yapmaktan bir süre vazgeçebilir; meselâ turizm, ticaret, sanayi, ulaştırma, bayındırlık hizmetleri ertelenebilir; eğitim ve sağlık hizmetleri özel teşebbüslere bırakılabilir. Ancak, maliye, adliye, savunma, iç ve dış işleri hizmetleri, kanımızca, devletin temel faaliyetlerini teşkil eder. Bu hizmetlerin yapılması zorunluğu, vergi hakkını ve hizmetlerini ortaya çıkarır.

Özetlemek gerekirse; vergi hizmetleri devletin ana fonksiyonlarından biridir; vergi idaresi de, bu hizmeti yürütmek üzere kurulması gereken bir idaredir. Bu idare, mükelleflerle olan ilgilerini, dürüstlük, âdâlet, tarafsızlık ve çalışkanlık örnekleri vererek yürütecektir. Bu idare, mükellefleri tesbit, beyannameleri kabul,

vergi incelemelerini yürütmek, vergi ihtilâflarını çözümlmek, vergi hesaplarını tutmak ve vergiyi tahsil etmek hizmetleri ile yükümlüdür. Bu suretle, memleketimizdeki "vergi daireleri" nin bir hizmet özetini de vermiş olmaktadır. "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği"ne göre, büyük - orta - küçük tip vergi daireleri, (yoklama, tahakkuk, itirazlı işler, hesap, tahsilât ve evrak) servislerinden kurulmuşlardır.

Halen yeniden düzenlenmekte olan Vergi Usul Kanununa "İdare" birinci kitap olarak girmekte ve vergi idaresinin tanımı şöyle yapılmaktadır:

"Vergi idaresi, vergi kanunları ile kendisine, mükelleflerin tesbiti, vergilerin tarhi, gerçekleştirilmesi ve tahsili ve genel olarak vergi kanunlarının ve usul hükümlerinin uygulanması görevi ve yetkisi verilen idaredir."¹

Bu idarenin, merkezde bir beyni, taşrada hizmetleri yürüten daireleri vardır. (Bölge ve vergi dairesi müdürlükleri)

Vergi idaresi, hizmetlerini yürütürken, adliyeden, İçişlerinden, tapu-nüfus-noterden, dış teşkilâtta faydalanır; bilhassa harçlar ve ücretlerin tarh ve tahsili ile, aracı daireler meşguldür. Gümrük ve Tekel İdareleri, vergileme ile meşgul diğer ana kuruluşlardır; az gelişmiş ülkelerde bu idarelerin rolleri inkâr edilemez. Özellikle Gümrük vergileri ile meşgul idare (dış gelirler idaresi) devlete, en az vergi daireleri (iç gelirler idaresi) kadar gelir sağlamak ve sağladığı gelir ölçüsünde ehemmiyeti artmaktadır.

1 — Vergi İdaresi ve Vergi Politikasının Ayrılması :

Vergi idaresi, Maliye veya Hazine Bakanlığının çok önemli bir parçasıdır; Vergi politikası da aynı Bakanlığın görev sahasına dahildir.

Bu bölümde "Vergi Politikası" ile ilgili kısa bilgiler verilecektir. Vergi Politikası, vergilerin ekonomik ve sosyal kalkınma aracı olarak kullanılmalariyla; âdil ve verimli olmalarıyla ilgilenebilir. Vergi Kanunlarının konulması veya değiştirilmesinin;

¹ Vergi Reform Komisyonu. **Vergi Usul Hukuku Reformu** "İdare" 1971.

sermaye birikimine, fiat istikrarına, işsizliğe, tasarrufların yatırıma kaymalarına, ödemeler dengesine, gelir dağılımına yaptığı etkiler, vergi politikası ile meşgul olanların çalışma sahası içine girmektedir.

“Vergi politikası”, vergi kanunu hazırlamak anlamına da gelir. Vergi kanunlarının hazırlanmasında, başlıca rolü Maliye Bakanlığı oynadığı halde, bu kanunların görüşülmesi ve kabulünde söz hakkı Parlamentolarındır. Şüphesiz, devletin politik hayatında söz sahibi olan iktidar partisinin, çeşitli vergiler konusunda değer yargılarının bulunması bunları, kendi ekonomik-sosyal-tarihi anlayış ve değerlendirmeye çerçevesi içinde (yeni vergi kanunu koymak veya kaldırmak, muafiyet-istisna-indirim uygulamalarını genişletmek-daraltmak, vergi mevzuunu ve tarifelerini ayarlamak suretiyle) düzenlerler.

Ancak, müşahedeler onu göstermiştir ki, vergi kanunlarını, belli direktif ve prensiplere göre hazırlamak görevi, genellikle yasama organları yerine, yürütme organları (Maliye veya Hazine Bakanlıkları) tarafından yerine getirilmektedir.

Bu şekilde icra organı, istese de, istemese de vergi kanunu hazırlama işini üstlenmektedir.

Birleşik Amerika’da, Başkanın vergileme ile ilgili tavsiyelerine uyularak, vergi kanunu hazırlama görevi Hazine Bakanlığının-
dır. Genellikle Bakan Yardımcısı veya Müsteşar kademesinde bir yüksek memur “vergi politikası”nı yürütmekle yükümlüdür. Bu hizmetler; iktisatçı ve istatistikçilerden kurulu (Vergi Analizleri Dairesi) ile; avukatlar ve muhasebecilerden kurulu (Vergi Hukuku Dairesi) tarafından müştereken yürütülür. Bu suretle, hazırlanan vergi tasarısının ortaya çıkaracağı vergi sorunları, ekonomik sorunlar, gelir sağlama etkisi, hukukî sorunlar, muhasebe ile ilgili sorunlar, meclislerde yapılacak savunmalar, kanuna uygun çıkarılacak yönetmelik ve tebliğler öncelikle hesaplanmakta, tartışılmakta ve hazırlanmaktadır².

Bir vergi tasarısının hazırlanmasında, vergi politikasını yürüten kimseler, vergi idaresinin teknik, hukukî ve istatistikî bilgile-

2 Pechman, Joseph, A. **Federal Tax Policy**, (The Tax Legislative Process) “Executive Preparation of a Tax Bill”, p. 33.

rinden faydalanırlar. Ayrıca, ilmi çevrelerin, iş muhitlerinin, ihtisas guruplarının tavsiye ve temennilerini de dikkate alırlar.

Vergi tasarısının hazırlanmasında, icra organının bu faaliyetlerinden sonra, yasama organının görevleri başlar. Bu organ, milli çıkarılara en uygun düşecek vergi değişikliklerini kanunlaştırır.

Bu sebeplerle, vergi politikasının düzenlenmesinden ve vergi kanunlarının yürürlüğe konmasından, vergi idaresi dışında, —apayrı bir organ— sorumludur. Bu sorumluluk, önce Maliye Bakanlığı içindeki (vergi politikası) yürüten guruba, daha sonra çok daha büyük ölçüde Parlamente'ya düşmektedir.

“Vergi idaresi”ne gelince, bu idare, vergi kanunlarını uygular. Geniş bir mükellef gurubu ile ilgilenir; bunlarla ilgili vergileme hizmetlerini yürütür. Gerektiği takdirde, vergi politikasını yürütenlere yardım eder; vergi idaresinin yetenekleri bilinmeden kendisine birçok yeni hizmetin yükletilmesi doğru olamayacağından, vergi kanunlarının getireceği ekstra yükler (loading) önceden hesap edilmek mecburiyetindedir. Ayrıca, vergi idaresi içinde görevli elemanların bilgi seviyeleri; teçhizatın yeter olup olmaması da vergi politikasını yürütenleri ilgilendirmektedir.

Vergi idaresinin genel anlamda hizmetlerine gelince; bunlar arasında; mükellefin tesbiti, beyannamelerin kabulü, vergi tetkikleri, tetkikler sonucu ortaya çıkan ihtilâfların idare içinde çözümü, vergilerin rızaen veya cebren tahsili, tebliğ hazırlama işlemleri, vergi personelinin teşkilatlanması ve yetiştirilmesi, mükellefler ile işbirliğinin sağlanması, istihbarat işleri, vergi kaçakçılığının önlenmesi, vergi cezaları salınması, idareye yardımcı (hukuk, muhasebe, plânlama, araştırma) hizmetlerden faydalanılması ve özellikle hizmetlerin süratle görülmesini sağlayacak teknik ve idarî teçhizatlanmanın yapılması, sayılabilir.

Bizde, Maliye Bakanlığı içinde “vergi politikası”nı yürütecek ayrı bir organın bulunmaması önemli bir eksiklik sayılmaktadır. Şüphesiz, devlet masraf politikası, borçlanma ve hazine işlemleri politikaları da ayrı kuruluşlar tarafından değil, idarenin kendi bünyesi içinde yürütülmeğe çalışılmaktadır.

Halen, Gelirler Genel Müdürlüğü, vergi idaresinin başı olmasına rağmen, vergi politikasını da yürütmektedir. Tabiidir ki, bu

çalışma, gelişmiş bir ülkenin vergi politikası çabalarına uygunluk göstermemekte, aynı zamanda birçok eksigi de ihtiva etmektedir. Vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin ekonomik ve sosyal etkileri ölçülememekte, hatta verimlilikleri dahi tam anlamı ile hesaplanamamaktadır. Bunun başlıca nedenini, vergi idaresinin elinde iktisat ve istatistik uzmanı olmaması (research) ve bu idarenin kendi asli görevlerinin ağırlığı (Jobloading) teşkil etmektedir. Ayrıca bu idare; kendisine yararlı olabilecek birçok yan teşekkül- den, Bakanlık içinde tetkik ve teftiş elemanları ile Üniversiteler- den, ticaret-sanayi temsilcileri ile müşavirlerinden, vergi reformla- rı yapmakla görevli kuruluştan, son yıllarda istifade etmemiştir. Bu suretle, bir nisbet dahilinde sürat kazanılmakta ise de, vergi kanun- larının Parlemantoda müzakeresi sırasında ve daha sonra çok bü- yük ihtilâf konuları ortaya çıkmakta ve yeni vergi kanunları daha yürürlüğe girmeden değiştirilme zarureti ile karşı karşıya kalın- maktadır.

2 — Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi :

Az gelişmiş ülkeler, vergi idarelerinin gelişmesine fazla ehem- miyet vermemişlerdir; daha ziyade vergi politikası üzerindeki tar- tışmaları yürütmüşlerdir. Bu ülkelerde, Gelir vergisi tatbikati, tü- ketimden, emlaktan, ihracat-ithalâttan ve verasetten alınan vergi- ler, hatta Masraf Vergisi (Expenditure Tax) uygulaması daha ilgi çekici bulunmuştur.

Bütün bu vergi politikası çalışmaları, devletin ihtiyacı olan ge- liri sağlamak gayesiyle yapılmaktadır. Ek kaynaklar için, yeni ver- gi konuları zorlanmıştır. Halbuki, birçok ülke, vergi idaresini dü- zenlemek, ona çalışma olanakları sağlamak suretiyle ek gelire de kavuşmuştur; bu suretle kaynaklardan mükerrer vergi alınması, hatta vergi nisbetlerinin anormal şekilde yükseltilmesi de önlen- miştir.

Yeni vergi kanunlarının getirilmesi, eski vergilerde yıpranma- yı ve adâletsizlikleri artırmaktadır; eski vergilerin kontrolü güç- leşmekte, etkin bir idare imkânsızlaşmaktadır³.

3 Surrey, Stanley S. **Tax Administration in Underdeveloped Countries**. "Readings", p. 497-527.

Netice itibariyle, vergi idaresini güçlendirerek, mevcut vergilerden en iyi şekilde istifade fikri geniş kabul görmüştür. Mütetrakki gelir vergisinin verimi, devamlı artış temayülü göstermekte, ödeme gücü (ability to pay) prensibi benimsenmektedir. 20 ci asrın vergisi sayılan Gelir Vergisi, bu asrın gereği olan bir vergi idaresinin kurulmasını istemektedir.

Genellikle, zayıf bir vergi idaresinin, bütün bir vergi sistemini bozduğu müşahade edilegelmiştir. Bu sebeple, birçok az gelişmiş ülke, önce idari mekanizmayı kuvvetlendirmek, daha sonra esas vergi reformlarını yapmak cihetine gitmektedirler. Bazı ülkelerde ise, vergi idarecisi, kendi omuzlarına birçok yükün yüklendiğini, memur kalitesinin gitgide düştüğünü, mükelleften istenen birçok vergi mecburiyetinin yerine getirilmediğini izlemek durumunda kalmaktadır. Vergi sistemi gitgide karışık=muğlak bir hâl almakta vergi hukukçusu, müşaviri, muhasebecisi idareye yardımcı olamamakta, vergi memuru az ücret sebebiyle işini savsaklayan, hatta kötüye kullanan kişi olmaktadır. Bütün bunlar, az gelişmiş ülkelerde sık sık rastlanan ve vergi idarecisini devamlı meşgul eden olaylardır.

Vergi sisteminin çok gayriadil oluşu, sistemde yer alan vergilerin karışık=insicamsız bulunuşu, vergi idarecisinin faaliyetlerini güçleştirir. Bu sebeple, vergi kanunu hazırlanmasında, vergi idaresinin karşılaşacağı bütün güçlüklerin önceden hesaplanması şarttır, bunu sağlamak üzere, hazırlık safhasında vergi hukukçularının yanı sıra, muhasebecilerin, müşavirlerin ve öncelikle vergi idaresinden sorumlu şahısların görüşleri de alınmalıdır.

Bütün ülkeler için geçerli olmakla beraber, az gelişmiş ülkelerin özellikle karşılaşacakları vergi idaresi sorunlarının başlıcaları şunlardır.

a) Mükellefin tesbiti : Vergi idaresinin ilk hizmeti budur; bir vergi idaresi, mükellefini tesbitten aciz ise, diğer hizmetler bir lüks sayılabilir. Mükellefin tescili, bölgeye, şehre göre yapılabilir; iş nevelerine, yatırımlara, emläke göre de olabilir; alfabetik esas da uygulanabilir.

b) Mükellefin kendiliğinden beyanda bulunmasını sağlama : Birçok vergi, mükellefin doğru beyanına dayanmaktadır. Vergi idare-

resi, doğru beyanların artmasını sağlamalıdır. Beyanname, parasız verilmeli, basit olmalı, karışık bilgiler istenmemeli, beyanname verilme zamanları yayın organları ile duyurulmalıdır.

c) Mükellef beyanının tetkik ve kontrolü : Mükellefin faaliyetlerinin doğruluğu vergi idaresince incelenecektir. Bazı mükellefler kasden hatalar yaparlar, namuslu mükelleflerin bunlardan ayrılması icabeder. Vergi idaresi, mükellefin devamlı ve zamanında beyanda bulunup bulunmadığını kontrol eder. Ayrıca, vergi incelemelerine konu olacak beyannameleri ayırır; bu beyanların doğruluğunu inceleme elemanları tahkik ederler.

Vergi incelemeleri, daire içinde ve dışıda yapılabilir; inceleme gerektiğinde genişletilebilir. Kayıtlar, vesikalar yetersiz olduğu takdirde, tahmin=takdir yollarına gidilir. Mükellefin net varlığındaki artışlar bir delil olarak ele alınır. Bütün bu vergi tetkiklerinin başarılı olması için, vergi idaresinin bazı yetkilerle (örneğin; bankalardan, sigortalardan, diğer mükelleflerden ve resmi kuruluşlardan bilgi talebi gibi) donatılması gerekmektedir.

d) Mükellefle idare arasındaki vergi ihtilâflarının çözümlenmesi : Vergi tetkikleri sonucu çıkan ek vergilere mükelleflerin birçoğu itiraz ederler. Vergi idaresi, bu ihtilâfları çözümlenmek zorundadır; genellikle mükellefle uzlaşma=anlaşma yoluna gidilir; bu olmadığı takdirde vergi yargısı yoluyla ihtilâf halledilir.

Idarenin vergi anlaşmazlıklarını çözümlenmesinde uyguladığı metot, hiyerarşik uzlaşma toplantılarıdır. Mükellef, kendisinden istenilecek verginin sebeplerini, gerek tetkik elemanı karşısında, gerekse uzlaşma mercilerinde en geniş ölçüde tartışır. Neticede bu tartışmalar, mükellefle idareyi bir noktada anlaşmaya sevkeder.

Vergi ihtilâflarının çözümlenmesinde, az gelişmiş ülkeler adli yargıya görev vermişlerdir. Vergi kanunlarının karışıklığı gözönünde tutulduğu takdirde, bu ihtilâfların özel vergi mahkemelerince karara bağlanması faydalıdır.

e) Vergilerin tahsili : Vergi işlemlerinin son safhası ve nihai hedefi vergilerin tahsilidir. Vergi idaresini, en fazla zamanında ödenmemiş vergiler meşgul eder. Bu halde, mükellefe, ayrıca bir ceza uygulamak gerekecektir.

Odenmemiş vergi borcunun öncelikle teşhisi gerekir; bu borç ne kadar erken tesbit edilirse, o derece süratle hareket sağlanır. Mükellefin sıkı takibi, ödeme emirleri; hacizler birbirini takip eder. Gecikilen ödemelere uygulanacak ceza, piyasa faiz hadlerine uygun olmalıdır.

f) Vergi cezaları : Vergi kanunlarını ihlâl hareketleri cezalandırılır; ancak bu cezaların çeşitleri, zamanla gözden geçirilmeli ve aktüalitesini muhafaza etmelidir. Beyanname vermemek, zamanda vergi borcunu ödememek, vergi tevkifatı yapmamak, beyannameye istiyerek yanlış bilgi ve rakamlar yazmak, hileli kayıt ve vesikalardan faydalanmak gibi hallerde ağır vergi cezaları uygulanmalıdır.

Vergi cezalarının nakdi veya cismanî oluşu, vergilemeyi etkiler. Az gelişmiş ülkelerde, vergi kaçakçılığı; vergi ve hapis cezaları birlikte uygulandığı takdirde önlenir.

g) Vergi daireleri : Bu dairelerin mükellefe yardımcı olması, uygun mahallerde kurulmaları, eleman ve teçhizat yönünden yeterli bulunmaları faydalı sonuçlar verecektir.

h) Vergi personeli : Gelişmekte olan ülkelerin en önemli vergileme sorunlarından birisi, hiç şüphe yoktur ki vergi personeli ile ilgilidir. Vergi hizmetlerinde, insan unsuru ihmâl edilemez. Vergi personeli ile ilgili konular; az ücretle çalıştırma, öğrenim ve öğretim yetersizliği, işi benimsememe ve sevmeme, organizasyonun iyi kurulmamış olması, iş hacminin ağırlığı altında ezilme ve nihayet politik etkilerle yapılan tayinler, gibi hususlara taallük eder. Bu konuların herbiri kendine has ağırlık taşırlarsa da; kanımızca en önemlisi vergi personelinin ücreti ile ilgili olanıdır. Vergi personeline az ücret verilmesi, işin ihmâlini, rüşveti ve dürüstlük dışı hareketleri yaratır. Vergi memurunun ücreti, diğer devlet memurunun ücretinden fazla tutulmalıdır; bu takdirde, bu memur devlete ek gelirler sağhıyarak, ücret farkını telâfi edecektir.

3 — Vergi Tahsil Eden İdareler :

Vergilerin büyük çoğunluğunun vergi daireleri vasıtasıyla tahsil edildiği görülmektedir. Ancak, bu dairelere verilen beyanname, çok defa, bir çok mükelleften tahsil edilmiş çeşitli vergi-

lerin toplandığı birer cetvel mahiyetindedir. Birçok tüketim vergisi ve hizmetlerden alınan vergiler, geniş bir ödeyici gurubu adma, belli bazı mükellefler tarafından vergi dairesine tevdi edilir.

Bu sebeple vergi dairelerinin görevleri oldukça kolaylaşmış bulunmaktadır. Tekel Genel Müdürlüğü'nün, çeşitli sigara, içki ve saire satışından sağladığı Gider Vergilerini her ay bir beyanname ile vergi dairesine ödemesi, veya P.T.T. Hizmetleri, Banka ve Sigorta Hizmetleri ve Nakliyat Vergilerinin, hizmetten faydalanan büyük bir kitle yerine, belli bazı mükellefler tarafından beyan edilmesi ve ödenmesi, vergi idaresinin faaliyetlerini süratlendirmekte ve kolaylaştırmaktadır.

Diğer taraftan, çeşitli ticarî ve sınaî faaliyetlerde hizmet erbama ödenen ücretlerden yapılan vergi kesintileri de yine vergi idaresinin faydasıdır. Bugün, ücretlilerin ayrıca beyanname vermeleri imkân, bazı ülkeler tarafından tanınmıştır; az gelişmiş ülkeler ise, ücret vergilerinde işveren tarafından kesinti yapılması (witholding) usulünü benimsemişlerdir.

Şu halde, vergi dairelerini meşgul eden önemli vergi sorunları, gelir ve servet vergileri ile ilgilidir. Tüketimden ve hizmetlerden alınan vergiler, bir dereceye kadar, vergi dairesinin işlerini kolaylaştırmaktadır.

Memleketimizde merkezi idare adına vergi tahsil eden daireler, (5) gurup içinde toplanmaktadır : (1) Vergi Daireleri, (2) Gümrük İdareleri, (3) Tekel İdaresi, (4) Hazine Saymanlıkları, (5) Askerî ve Mülkî Saymanlıklar.

Hemen belirtelim ki, bugün ülkemizde vergi gelirleriyle ilgili 2 ayrı Bakanlık mevcuttur:

1 — Maliye Bakanlığı,

2 — Gümrük ve Tekel Bakanlığı.

Gelecek yıllarda yapılacak idarî reformlar sırasında, Gümrük ve Tekel Bakanlığının kaldırılması, Gümrüklerin Gelirler İdaresine bağlanması, Tekel'in de iktisadî devlet teşekküllerine bölünmesi düşünülebilir. Bugün, Tekel Genel Müdürlüğü'nün, Gider Vergilerine tabi mükelleflerden herhangi bir farkı yoktur; Tekel'de

yapılacak idarî reformlar sonunda bu Katma Bütçeli İdarenin, Tütün, Alkollü İçkiler ve Çay” konularıyla uğraşan İktisadî Devlet Teşekküllerine ayrılması halinde de, vergi mükellefi olarak durumu değişmeyecektir.

Gelirler Genel Müdürlüğünün gelecekte yapılacak reformunda “İç Gelirler” ve “Dış Gelirler” diye iki ana bölüme ayrılması öngörülmektedir. “Dış Gelirler” terimi ile, kanımızca, dış ticaretten ve dış ekonomik ilgilere doğan gelirler, özellikle Gümrük Gelirleri anlaşılmaktadır.

Aşağıdaki cetvel, Genel Bütçe Gelirlerini tahsil eden (5) idarenin, tahsilât rakamlarını kapsamaktadır⁴.

Sene	Vergi Daireleri	Gümrük İdareleri	Tekel İdaresi	Hazine Saymanlıkları	Askeri ve Mülki Saymanlıklar	Genel Toplam
1960	3495	1511	634	92	206	5938
1965	6975	2920	1013	1708	282	12898
1969	13330	4485	2148	2250	379	22592
1970	16724	5183	2352	6289	802	31356

Bu tabloyu, aşağıdaki bilgilerin ışığı altında daha geliştirmek mümkündür:

	1968	1969
1—Yıllık Beyanname veren mükellef adedi :	467.888	507.050
Muhtasar Beyannameye giren mükelleflerin adedi :	2.460.066	3.007.374
2—Yıllık Beyannamelerde yazılı tahakkuk eden vergi miktarı :	1.765 milyon,	2.012 milyon,
Muhtasar Beyannamelerde yazılı tahakkuk eden vergi miktarı :	2.282 milyon,	2.655 milyon,

4 Devlet Gelirleri Bülteni : Bütçe yılı : 1970. Sayı : 26, Sayfa : 197.

3 — Gider Vergileri mükellef adedi: 8.305

Gider Vergileri toplamı (1969) : 5.406 milyon,

4 — Gider Vergileri içinde olan :

a) Banka ve Sigorta Şirketle-
ri adedi (1969) : 3.980

Banka ve Sigorta Muame-
leleri Vergisi : 806 milyon,

b) P. T. T. Hizmetleri vergisi
mükellefi : 1 adet

P.T.T. Hizmetleri vergisi : 77 milyon

4 — Vergi İdaresinin Sorunları :

Bu kısımda az gelişmiş ülkelerin vergi idarelerini meşgul eden başlıca sorunlara yer verilecektir. Bu sorunların büyük bir kısmı gelişmiş ülkeler yönünden çözüme bağlanmış ve bu ülkelerde idare ile mükellef ilgileri son derece iyimser bir havaya bürünmüştür.

1961 yılında Lâtin Amerika ülkelerinde (Buenos Aires-Arjantin) yapılan bir "Vergi İdaresi" seminerinde bu sorunların çoğuna temas edilmiştir⁵. Keza, 1965 yılında Tahran'da Cento aracılığı ile yapılan bir sempozyum'da da "Vergi İdaresi" konuları tartışılmıştır⁶.

Bu bölümde, her iki seminerde söz konusu edilen konulara temas edileceği gibi, 1969-1970 ders yılında Harvard Law School-International Tax Program'da yer alan "Tax Administration = Vergi İdaresi" ders notları⁷ ile, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Dairesi tarafından hazırlanan "Manual of Income Tax Administration = Gelir Vergi İdaresi El Kitabı"ndan da faydalanılacaktır⁸.

5. Joint Tax Program. (OAS). **Tax Administration in Latin America.** 1965.

6. Cento. **Symposium on Tax Administration.** 1965.

7. Harvard Law Scholl. (ITP). **Tax Administration Materials.** 1969 - 1970.

8. United Nations. **Manual of Income Tax Administration.** 1967.

A — Organizasyon ve Personel Sorunu :

Vergi idaresi merkezde ve taşrada çok iyi şekilde organize olduğu taktirde, hizmetlerini mükemmel yürütebilir. Organizasyon konuları, halen ilmî şekilde tetkik edilmekte ve değişen ekonomik gelişmelere uygun organizasyon şemaları teklif edilmektedir.

Vergi idaresi organizasyonu sırasında dikkate alınması gereken hususlar şunlar olabilir:

1) Bu idarenin, Maliyenin bir bölümü olduğu düşünülerek bu Bakanlık içindeki idareler ve diğer devlet kuruluşları ile olan ilgisi sağlanacaktır: Vergi idaresinin faaliyetleri, Maliye Bakanlığınca düzenlenecek ve politikası tesbit edilecektir. Vergileme hizmetlerinde, mahalli idarelerle işbirliği kurulacaktır. Yurt dışına çıkışlarda, gümrük ve emniyet teşkilâtından faydalanılacaktır. Vergi idaresinin Ticaret, Sanayi Bakanlıkları, Plânlama Teşkilâtı, Merkez Bankası, Ticaret-Sanayi Odaları ile, özellikle vergi konularında olan ilgileri yürütülecek, sağlanacaktır.

2) Organizasyonda işlerin ve mesuliyetlerin dağılımı : Bugün vergileme hizmetleri, çok kompleks faaliyetlerden sayılmaktadır. Kanunların ve mükelleflerin çeşitliliği, teşkilâtın da yeniden düzenlenmesine sebep olmaktadır.

3) Vergi idaresinde selâhiyetlerin alt mercilere dağılımı : Vergi idaresinde mükemmel bir yetki ve hizmet dağılımı olacaktır. Günlük faaliyetlerde sorumluluklar mutlaka belli şahıslara verilmelidir. Karar verilmesi gereken işlerde ise, üst mercilere danışılacaktır. Vergi incelemelerinde, inceleme elemanlarına verilen yetkiler yeter olduğu taktirde, başarı sağlanabilecektir.

4) Hizmetler arasında ilgiler : Merkez ile taşra arasında esaslı bir işbölümü yapılmış olacaktır. Kontrol, plânlama, bütçe, araştırma, istatistik, yetiştirme, hukuk servisleri merkezleşmeğe müsaittir. Bu şekildeki hizmet bölüşümü, devletin (merkeziyetçi veya ademi merkeziyetçi) oluşuna göre, değişiklik gösterir. Hizmetlerin büyük bir kısmının merkez tarafından yüklenilişi, zaman kayıplarına yol açar, merkezin ana görevlerini aksatır.

5) Vergi ihtilâflarının çözümlenmesi : Bir vergi dairesi, mükellefleri ile ihtilâfa düşebilir; bu ihtilâfların üst mercilerle uzlaş-

arak çözümlenmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarının tefsiri, vergi idaresini yöneten üst merciler tarafından yapılacaktır.

6) Idarenin başı : Vergi idaresini bir âmir yönetmelidir; dış gelirlerin idaresinde hizmet dağılımı yapılabilir. Gümrük gelirleri ayrı idare tarafından tahsil edilebilir.

Vergi idaresinin başı (Director veya Commissioner), hukukçulardan, muhasebecilerden ve vergi mütehassıslarından faydalanaarak hizmeti yürütür.

Taşrada vergi idaresi; tahakkuk, tahsilat ve icrai takibat hizmetlerini görür.

7) Merkezin görevleri : El kitapları, yazılı belgeler hazırlamak, vergi kanunlarını tefsir etmek, faaliyet raporunu tanzim etmek; muhasebe, teftiş, plânlama hizmetlerini organize etmek; teknik ve hukukî hizmetleri yürütmek, (tebliğ yayınlamak, bülten çıkarmak, beyanname şekillerini düzenlemek); personel politikasını hazırlamak, personeli yetiştirmek; mükelleflerle işbirliğini sağlamak gibi hizmetler merkez tarafından yürütülür⁹.

Vergi idaresinin organizasyon şeması, hizmet anlayışına göre değişir; bazı hizmetler için yeni teşkilât kurulmuş, bazılarında yeni şubeler açılmıştır. Örneğin Kanada'da Vergi idaresinde, (Tahakkuk Teftiş, İstihbarat, İdarî İşler, Plânlama - Geliştirme, Hukuk Servisleri) bulunmaktadır; taşrada ise 29 vergi dairesi faaliyettedir. Kanada, yeni vergi reform hareketleri sırasında, merkezî vergi idaresini de düzenleme çabası göstermektedir¹⁰.

B — Mükellefin Tesbiti :

Vergi idaresinin ilk görevi, mükellefi tesbit etmektir. Birçok vergi kanunu mükellefe görevler vermekte, daireye belli zamanlarda bildirimde bulunma, beyanname tevdi etme mükellefiyetleri yüklemektedir. Vergi idaresi, çok defa bu bildirim ve beyanlar sonucu mükellefi tesbit etmektedir.

9 United Nations. **Manual of Income Tax Administration.** p. 62-193.

10 Benson, E. J. **Proposals for Tax Reform.** 1969.

Mükellefin vereceği beyannamelerin, en geniş bilgileri kapsaması, ancak basit ve anlaşılır olması, kolaylıkla doldurulabilmesi, indirim-istisna-muafiyetleri gösterir kısa izahları da ihtiva etmesi gerekmektedir.

Bazı ülkeler çok sayıda beyanname almakta ve bunları değerlendirmektedirler. Bazıları ücret gelirleri için tevkifat usulünü geniş şekilde uygulamaktadırlar. Birçok ülkede beyannamelere, vergi nisbet cetveli ekidir; beyanda bulunulmaması halinde uygulanacak cezalar gösterilmiştir; taksit süreleri belirtilmiştir.

Vergi mükelleflerine ait bilgiler çeşitli kaynaklardan sağlanır ve toplanan bu bilgiler değerlendirilir. Mükellefin merkezi ve mahalli idarelere yaptığı beyanlar mukayese edilir. Faiz, ücret, kira, temettü gelirleri, bunları ödeyenlerin giderleri ile karşılaştırılır. Geniş bir bilgi hazinesinden vergi idaresi istifade eder; çok defa çeşitli kaynaklardan alınan bilgiler makina kullanılmak suretiyle değerlendirilir.

Birçok büyük müessese, vergi idaresine bilgi vermekle yükümlüdür, bu bilgiler şüphesiz kendileri ile ilgisi olan mükellefler hakkındadır. İsveç'te, işverenler, sigorta şirketleri, gayrimaddi hakların ödeyicileri, tarım ürünleri alıcıları, bazı hizmetlerin aracuları, bankalar bilgi vermek (Information return) zorundadırlar¹¹.

Mahallî idareler, merkezi idareye yardım gayesiyle, bölgelerinde faaliyette bulunan banka, sigorta, nakliyeciler, inşaatçı, mandıra vs. ile, emlak komisyoncularını bildirirler. Vergi mükelleflerini tesbitte, ticaret gazeteleri, telefon rehberleri, sendikalar, işverenlerin kurdukları odaların kayıtlarından faydalanılır¹².

Bunlar dışında, vergi incelemeleri sırasında mukabil tetkikler sonucu bazı mükellefiyet tesbitleri yapılabilir. Veraset Vergisi tahsili sırasında da, alınan bilgiler değerlendirilir.

Tesbit ve tescil edilen mükellefe bazı görevler yüklenmektedir; bunlar defter tutma, beyanname verme ve bu bilgilerin doğrulu-

11 World Tax Series : Sweden. (Information Returns), p. 592-593.

12 Penniman and Heller. State Income Tax Administration, p. 137-142.

ğunu tevsik gibi hususlardır. Mükellef, defterlerini muhasebecilere tutturmaktadır; bazı ülkelerde muhasebe tekniği, standartları ve prensipleri de vergi idaresince tesbit edilir. Bir kısım ülkeler, yeminli hesap mütehassıslarına (Certified public accountants), vergi beyannamelerinin doğruluğunun tasdik yetkisi vermişlerdir. Japonya gibi ülkelerde beyanname renkleri, mükellefin hesaplarının öncelikle gözden geçirildiğini gösterir. (Blue Return System). Hindistan; gelir vergisinde başarılı olamadığını görerek, Prof. Nicholas Kaldor'ın teklifine uyarak Masraf Vergisi uygulaması (Expenditure Tax) yapmış ise de, bu vergiden de ümit ettiği sonucu alamamıştır.

C — Vergi İncelemeleri :

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede en etkin unsur vergi incelemeleridir. İnceleme elemanı geniş yetkilerle mücehhez olmalıdır; Örneğin arama ve zaptetme yetkileri gibi.

Gelişmiş ülkeler vergi inceleme tekniklerinde oldukça ileri gitmişlerdir. Önce, vergi beyannamelerinin seçiminde, sonra daire içi ve dışı incelemelerde etkili yollar bulmuşlardır. Az gelişmiş ülkelerde de, beyanname seçimi usulleri (mükellefin iş nevelerine, beyan edilen miktarlara, toplanan bilgilere göre) geliştirilmiştir.

Herşeyden önce vergi idaresinin merkez dairesi, salim bir beyanname inceleme programı yapmak zorundadır. İncelemelerde dürüstlük ölçüsü yanında, ucuz maliyet unsuru da yer almalıdır. Vergi tetkiklerini kolaylaştırıcı normların tesbiti gerekmektedir. Çeşitli senelerde, çeşitli normlar (g. menkul iratları, gelir vergisi istisnaları vs.), uygulanır; normların tesbitini merkez yapar ve vergi inceleme elemanlarına duyurur. Gaye; mümkün olduğu nisbette çok beyannamenin tetkik edilebilmesidir; şüphesiz büyük bir işletmede kesif bir vergi incelemesi çok zaman alır; fakat bu nevi tetkikler en iyi sonuçları verir. Bugün, beyanname seçiminde, gelişmiş ülkeler elektronik aletler (computer) kullanmaktadırlar.

Vergi incelemelerinde, inceleme elemanının rolü inkâr edilemez; bu eleman iyi muhasebe ve vergi hukuku bilmelidir; dürüstlüğü önemlidir; bunu sağlayacak yüksek ücret kendisine ödenmeli-

dir. Buna mukabil kendisinden incelemelerde sürat ve doğruluk talep edilmektedir¹³.

Gelişmiş ülkelerde kullanılan makinalar, ilerde kısaca değinileceği üzere, sadece beyanname seçiminde kullanılmamakta, beyannamelerdeki hataları tesbit etmekte, tahakkuk ve ödeme ile ilgili işlemleri tamamlamakta, zamanında ödenmeyen vergiler için ödeme emri dahi göndermektedir. Bu makinaların tek yönlü kullanılması, vergi inceleme maliyetlerini yükseltmektedir.

İleri ülkeler, beyanname adedinin fazlalığı sebebiyle, insan emeği yerine makina ile beyanname seçimini benimsemişlerdir.

Beyanname seçiminde, bu makinalara veya seçimi yapacak memurlara, bazı prensipler verilmekte ve bu suretle beyannameler tetkik için ayrılmaktadır. Bu arada birçok (rasyo) dan faydalanılmaktadır; gayrisafi gelire göre; ev kiralari, otomobil giderleri, seyahat giderleri rasyoları gibi.

Vergi incelemeleri sonucu elde edilen tecrübelerle çeşitli mükelleflerin vergi kaçırma usulleri bilindiğinden, iş nevelerine göre, beyanname seçimi de kolaylaşır; beyannamelerince anormal, şüpheli rakamlar yazan mükellefler mutlaka tetkike alınır. Yeni vergi değişikliklerini takip eden yıllarda, bu değişikliklerin uygulama şekilleri de vergi incelemelerine konu olacaktır.

Vergi tetkiklerinin başlıca 2 ana gayesi vardır:

- 1) Mükellefleri doğru beyanda bulunmağa sevk etmek,
- 2) Ek bir gelir sağlamak.

Bu ikinci gaye dikkate alındığında, devlete sağlanacak (ek gelir) ile, vergi incelemeleri için (sarfedilecek para) nın devamlı mukayese edilmesi gerekmektedir¹⁴.

Vergi inceleme gelirlerinin artmasında rol oynayacak başlıca kriter de, beyannamelerin iyi bir şekilde seçilmesidir.

13 Murphy. **Selecting Income Tax Returns for Audit.** (National Tax Journal. 1959), p. 232-238.

14 Özer, İlhan. **Vergi İncelemelerinde Beyanname Seçim Usulleri,** Vergicinin Dergisi : 60, 1971.

Beyannamelerin seçiminde uygulanan metotlar ve bunların (gider ve gelir) şeklindeki nihai tezahürlerinde (5) ölçme yolu denenmektedir.

1) Sadece "vergi kaçakçıları" veya vergi kaçırma âdetinde olanları incelemek.

2) Yüksek gelir beyan eden mükellefleri tetkik etmek: En iyi inceleme usullerinden biri olarak tavsiye edilmektedir.

3) Ornekleme yolunu uygulamak,

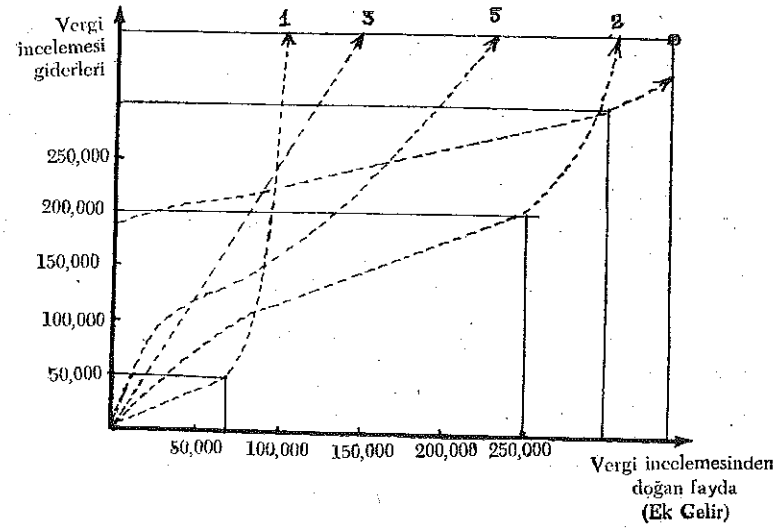
4) Makina vasıtasıyla seçim usulü : Başlangıçta pahalı bir yatırım ister; ancak yatırımdan sonra, çok az giderle, büyük ek gelirler sağlanabilir. Makina giderlerine, vergi inceleme elemanlarının giderlerini eklemek gerekmektedir.

5) Bütün vergi beyannamelerini eşit ölçüler içinde tetkik etmek: Fazla adette vergi tetkik elemanına lüzum vardır; çok masraflı bir inceleme usulüdür.

Bütün bu usullerde, vergi incelemesinin maliyetinin (costs) ve bundan doğan ek gelirin (benefit) rakamlarla ölçülmesi mümkündür. Ancak, hakiki menfaatin tesbiti oldukça güçtür; vergi incelemelerinin görünmeyen tesirleri; mükelleflerin incelemelerden çekinerek doğru beyanda bulunmaları, beyanname tetkiklerinin psikolojik etkileri ölçülemez. Bu arada; sadece vergi inceleme elemanlarının ücret giderlerinin değil, kullanılan makinelerin, delikli kartların, evrakın, işyerlerinin ve bunların giderlerinin de masraf unsurları arasında dahil edilmesi gerekmektedir¹⁵.

¹⁵ Kelley, Patrick. **Tax Administration Materials**. (Mimeos) 1969 - 1970 (Harvard Law School - International Tax Program).

Beyanname seçiminde uygulanabilecek (5) usule göre; aşağıdaki (gelir-gider) grafiğinin çizilmesi mümkündür.



Birleşik Amerika'da, makinalarla vergi beyanamesi seçimi (4 No.lu) usulü kullanılmaktadır. Bu usul, başlangıçta büyük bir yatırımı (makina alınması veya kiralanması şeklinde) gerektirir.

Memleketimizde ise, beyanname seçim usulü geliştirilmemiştir. Daha çok, bütün beyannamelerden, bazı ölçüler dahilinde seçim yapmak yolu tercih edilmekte; büyük mükelleflerin vergi beyanların seçilmesi çok defa ihmâl edilmektedir. Ashnda, büyük firmalarda vergi incelemesi, çok zaman almakta ve bunlar, çok defa, ciddi firmalar olduklarından vergi incelemesi sonuçlarında ek gelir de sağlanamamaktadır. Buna rağmen, gayri ciddi büyük firmaların vergi kaçakçılığı hâdiseleri de genellikle müşahade edilen hususlardandır.

Vergi tetkikinin şümulü ve dolayısıyla giderlerin hangi noktaya kadar genişletilebileceği, ekonomik bir sorundur. Ek gelirler

ile, ilâve masraflar mukayese edilip, belli bir noktada (marjinal masraf ve marjinal ek gelirin denge noktasında) durmak gerekmektedir.

Vergi tetkik giderlerini azaltmak, bu suretle ek gelirin nisbetini artırmak önemli bir tedbirdir. Bazı ülkelerde, insan emeğinin ucuzluğu, daima, memuru makinaya tercih etmek sebebi olmuştur. Vergi beyanname adedindeki artışlar, (meselâ, bütün ücretli=maaşlı şahısların gelir vergisi beyannameyi vermesi halinde husule gelecek artışlar) vergi beyanname seçimi tekniğinin de geliştirilmesi zaruretini doğurur. Bu geliştirme sırasında pahalı bir yol olmakla beraber, bir kısım makinalardan da faydalanılması gerekecektir.

Netice itibarıyla, bugünkü vergi beyanname seçimi usulleri yerine; normları, rasyoları ve maliyet-gelir analizleri yapılabilen vergi inceleme usullerinin benimsenmesinde çeşitli faydalar bulunmaktadır.

D — Vergi İhtilâflarının Çözümlemesi :

Vergi idaresi ile mükellefler arasında, gerek vergi incelemeleri sonucu, gerekse elde edilen bilgilerin değerlendirilmesinden dolayı "vergi ihtilâfları" her zaman çıkabilir. Bu ihtilâfların her çeşidi, vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı anlayış havası içinde halledilebilir. Vergi kanunlarındaki karışıklıklar arttığı ölçüde, ihtilâfların çözümü de güçleşmektedir. Bu çözümlemede, basit, süratli ve doğru usullere ihtiyaç vardır.

Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan "Vergi İdaresi El Kitabı"nın Altıncı Bölümü, (Vergi İhtilâflarının Çözümlemesi) ne ayrılmıştır; bu bölümde yer alan tavsiye ve temenniler az gelişmiş ülkeler için de fazlasıyla geçerlidir¹⁶.

Vergi tetkikleri, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu saptamak, gerektiğinde hileli işlemleri ortaya çıkarmak gayesiyle yapılır. Vergi daireleri, bütün mükellef beyanlarını daire içinde tetkik ederler, gerektiğinde mükelleften izahat talep edilir. Vergi

16 United Nations. (Adı geçen eser) Chapter Six. p. 360-422 "Tax Appeals".

daresi dışında yapılan tetkiklerde ise, mükellefin tuttuğu bütün defter ve vesikalar incelenir, mükellefin iş yaptığı bütün diğer mükelleflerin hesapları mukabil incelemeye tabi tutulur.

Vergi mükellefi, vergi incelemesi devam ederken verdiği izahatla, ihtilâf konularının birçoğunu halleder. Vergi incelemeleri bittikten sonra, çıkan ihtilâf konuları çeşitli mercilerde uzlaşarak çözüme bağlanır, buralarda mükellefe geniş savunma hakkı tanınır; kararlar tarafsız ve vazih şekilde verilir. Savunma hakkı geniş tutulduğu taktirde, mükellefin müracaat edebileceği mercilerin adedi de artacaktır¹⁷.

Ancak, çok kademeli itirazların veya uzlaşma işlemlerinin zaman ve hizmet israfına yol açmaması istenilmektedir.

Birleşmiş Milletlerin tavsiyelerine göre, vergi incelemelerini takiben idarî kademelerde (Konferanslar veya itiraz uzlaşma toplantıları) tertip edilmeli; daha sonra Vergi Mahkemelerine gidilmesine imkân verilmelidir.

Kanada'da son yayınlanan "Carter Report" a göre, vergi ihtilâflarıyla ilgili idarî uzlaşmalar : (1) Tahakkuk öncesi konferansları, (2) Vergi dairesi konferansları, (3) Bölge konferansları, şeklinde üç kademeli olmalıdır¹⁸. Bu raporda, vergi ihtilâflarının idarî kademelerde halledilmesi için her türlü gayretin gösterilmesi; vergi ihbarnamesi gitmeden mükellefle görüşülmesi, tavsiye edilmektedir. Bu tekliflerin sebebini, son yıllarda vergi ihtilâflarının gittikçe artması ve vergi mahkemelerine düşen hizmetlerin çoğalması teşkil etmektedir.

Vergi mahkemeleri, müstakil kuruluşlardır. Birleşik Amerika'da mahalli mahkemeler de vergi ihtilâflarını halledebilmekte, hatta juri kullanabilmektedirler. Bu mahkemelerde Hazine, Adalet Bakanlığı tarafından temsil edilmektedir.

Vergi işleriyle Yüksek Mahkeme de (Supreme Court) meşgul olmakta, kararlarına idarî ve adli kademelerin tamamı uymaktadır.

17 Patrick Kelley. **Tax Administration Materials**. Chapter 4. "Resolving Disputes".

18 Carter Commission. **Report of the Royal Commission on Taxation**. (Canada), Volume : 5, p. 161-164.

Bütün adli mahkemeler, vergi kanunlarını tefsir etmekte, vergi kanunlarında yazılı ifadeleri mantıklı ve hukukî şekilde kararlarına geçirmektedirler. Yüksek Mahkemenin kararları yayınlanmaktadır.

E — Mükelleflerle İşbirliği Sağlanması :

Mükellefle işbirliği sağlanamaması vergi kaçırılmalarında en önemli faktörlerden biridir. Mükellefin psikolojik durumu da bunu etkiler; vergi memurlarının özel ve resmi hayatı, dürüstlük anlayışları, vergi dairesinin sert ve anlayışsız hareketleri; memurların hizmet öncesi ve içi eğitime tabi tutulmuş olup olmadıkları, vergi işlemlerini etkileyen önemli sorunlardandır. Vergi memurları mükellefle olan ilgilerinde, hem hazine menfaatlerini korumak, hem de mükellefe yardım etmek, ona gereken tavsiyelerde bulunmak, yol göstermek durumundadırlar.

Mükellefin işlerinin uzaması, kendisine vergi kaçırıcı şüpheli bir insan muamelesi yapılması, vergi iadesi taleplerinin yerine getirilmemesi, vergi tahsillerinde aşırı zor kullanılması, vergi idaresine olan inancını sarsar. Bunların yapacakları şikâyetlerin sürat ve ciddiyetle halledilmesi emniyeti artırır.

Vergi dairelerinin mükellefe yakın yerlerde kurulmuş olması iki yönlü menfaat sağlar; bazı ülkelerde ise vergi idaresine yapılan bütün müracaatlar posta aracılığı ile olmakta; vergi dairelerinin her türlü işlemlerinde de posta vasıta kılınmaktadır.

Mükellef, vergi ile ilgili işlerini kendisi görebilmelidir; bunun için de beyannamelerin çok sade düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, mükellefin vergi idaresinden sorduğu hususlarda kendisi aydınlatılmalı, tam bir işbirliği havası yaratılmalıdır. Bütün vergileme hizmetleri tasarruf anlayışı içinde yürütülmeli, vergi dairelerinde lüksten-israftan kaçınılmalıdır. Bu tutumun mükellef üzerinde olumlu psikolojik etkileri vardır¹⁹.

19 Canadian Tax Foundation. **The Cost of Tax Compliance**. Ch. 4, p. 29-31.

F — Tebliğ Yayınlama :

Gelişmiş ülkeler, mükellefleri aydınlatmak, vergileme faaliyetlerinde yeknesaklık sağlamak gayesiyle yayın işlemine gereken önemi vermektedirler. Okullarda, öğrencilere vergiler ve vergileme ile ilgili usuller öğretilmekte; mükellefler herçeşit öğretici kitabı vergi dairelerinden temin edebilmektedirler. Bu şekilde, vergi dairesi — mükellef irtibatı (communication) sağlanmaktadır.

Bunlara ilâveten mükellefin sorduğu sorular da resmen cevaplandırılmaktadır. Çok defa yeni bir vergi değişikliğinde, öncelikle genel tebliğ yayınlanmakta, ayrıca özel müracaatlar hemen sonuçlandırılmaktadır.

Genel tebliğler, Birleşik Amerika'da Internal Revenue Bulletin'de yayınlanmaktadır; bu tebliğler kanunu tefsir etmekte, mükellefe bilgi vermekte, rehberlik etmektedir. Tebliğlerin derhal yayınlanmasında çeşitli faydalar mevcuttur; mükelleflerin özel sorularını cevaplandıran mektupların yayınlanıp yayınlanmaması ise, tartışma konusudur²⁰.

G — Vergi Hizmetleri ve İsgücü :

Vergi hizmetlerini yürüten personelin yüksek bir moral içinde çalışmasını teminen, ücretlerinin de yeter şekilde tesbiti gerekmektedir. Bu personele tahsil ettiği gelirlerden hisse verme usulü gittikçe terkedilmekle beraber, kaçakçılık ikramiyeleri verilmesi hâlâ teşvik unsuru olarak kabul edilmektedir.

Bazı ülkelerde ikmâlen ve resen tarhedilen vergilerin tahsilinde çalışanlara, başarıları ile uygun ek ödemeler yapılmaktadır.

Vergi hizmetlerinin standart olanları kolaylıkla ölçülebilmekte ve memurlara yüklenilen işler, bu ölçülere göre ayarlanabilmektedir. Orneğin ödeme mektubu tanzimi, zarflanması ve postalanması için sarfedilen zaman hesaplanabilmektedir. Diğer yünden, vergi incelemelerinde, ihtilâflarında ölçülme imkânları daha azdır; bu

²⁰ Studies on International Fiscal Law. **The United States Rulings System**, p. 257-260-266.

sebeple bir kısım hizmetler, sadece fayda analizleri yapılarak genişletilebilmektedir.

Son yıllarda, birçok vergi hizmetinin makinalar tarafından görülmesi, tahsil giderlerinde azalma husule getirmiştir; makina kullanımını az gelişmiş ülkeler için tavsiye edilmemekle beraber; hizmetlerin süratle görülmesi arzu edildiğinde bu yola gidilmesi düşünülebilir.

H — Tahsilât İşlemleri :

Vergi idaresini meşgul eden en önemli konulardan biri (vadesinde ödenmemiş borçların takibi), diğer bir deyimle zorla vergi alacağının tahsili işlemleridir. Mükelleflerinde vade tarihi alışkanlığı doğuramamış vergi idareleri, bu hususta son derece müşkilâtla karşılaşmaktadırlar.

Borçların zorla tahsili konusunda Birleşmiş Milletlerin az gelişmiş ülkelere tavsiyeleri şunlardır²¹:

1) Taksit ayları değişmemelidir. Mükellef hangi tarihlerde, ne çeşit vergi ödiyeceğini bilmelidir.

2) Hastalık, işsizlik ve ekonomik krizler dikkate alınarak borçluya bazı haklar tanınabilir.

3) Ödenmemiş borçlara uygulanacak cezalarda, enflasyonun etkisi ile cari faiz hadleri dikkate alınmalıdır.

4) Kasden vergi borcunun ödenmemesi, şiddetle cezalandırılmalıdır.

5) Ödenmemiş borçların hesabı, her ay muntazaman çıkartılmalıdır. Borçlulara, süratle ödeme mektupları gönderilmelidir.

6) Ödenmemiş borçların sebepleri (İhtilâflar, vergi tetkikleri, iflâs, mükellefin bulunamaması vs.) araştırılmalı ve sonuca göre personel kullanılmalıdır.

21 United Nations. (Adı geçen eser), p. 308-312. "Collection of Delinquent Accounts".

7) Borçluların haczedilen mallarının paraya çevrilmesinde süratli metotlar uygulanmalıdır.

8) İdarenin yapacağı teciller ve taksitlendirmeler sıkıca takip edilmelidir.

9) Menkûl hacizleri ile, gayrimenkul hacizlerinde çeşitli uygulama metotları denenmeli, borçludan alacağın tahsili için psikolojik unsurlara da dikkat edilmelidir.

İ — Vergi Cezaları :

Cezalar, suçları önlemek gayesiyle konurlar. Vergi mükellefleri sosyal, kültürel, dini etkiler altında, doğru veya yanlış beyanda bulunurlar; ailenin, tahsilin, devlete bağlılığın tesirleri de inkâr edilemez.

Vergi cezalarında bazı prensiplerden hareket edilmekte ve Birleşmiş Milletler tarafından az gelişmiş ülkelere bazı tavsiyelerde bulunulmaktadır²².

1) Mükellefin beyannamesini zamanında tanzim etmemiş olması halinde, dairece bir süre verilirse, bu halde, ceza uygulanmamalıdır.

2) Beyanname verme süresinde gecikmeler uzadıkça, cezanın şiddeti artırılmalıdır.

3) Beyanname yazılı olan hususların hileli olduğu bir vergi kaza organınca tasdik edildiğinde, hem nakdi, hem de hapis cezası uygulanmalıdır.

4) Vergi ödemelerinde gecikme süresi uzadıkça, cezanın şiddeti artırılmalıdır; sadece normal faiz almakla yetinmeyip, belli bir yüzde gecikme cezası da tahsil edilmelidir.

5) Vergi ödemesini geciktirmek gayesiyle yapılan her türlü muamele hem hükümsüz sayılmalı, hem de hapis cezası ile cezalandırılmalıdır.

²² United Nations. *Manual of Income Tax Administration*, p. 319 - 359 (Chapter V) "Penalties".

Vergi cezaları ülkeler arasında geniş bir farklılık göstermektedir. Bu cezaların yerine, mükellefi doğru beyana sevkedecek tedbirlerin alınması tavsiye edilmektedir. Ayrıca, vergi idaresinin mükemmel çalışmasının hem beyanların doğruluğuna, hem de ödemelerin zamanında yapılmasına etkisi olduğu kabul olunmaktadır. Ceza miktarlarını artırmak yerine; mükellefe yaklaşmak, ona ait bütün bilgileri toplamak ve değerlendirmek, çeşitli mercilerden faydalanarak aktif bir vergi idaresinin mevcudiyetini hissettirmek, vergilemede modern, süratli, usuller kullanmak tavsiye edilmektedir.

K — Vergi Kaçakçılığı :

Vergi idarelerini meşgul eden en önemli sorunlardan biri de, vergi kaçaklıkları ile mücadele etmektir. Mükellefin vergi kaçırma kasdının isbatı çok güçtür; bu sebeple vergi kaçırma niyetinin tesbiti geniş bir idarî tetkik ve tahkiki gerektirmektedir. Vergi mükellefi bazan vergi kanunlarının yüklediği bütün mükellefiyetleri bilmiyebilir; bazan bu bilgileri yanlış değerlendirir; bazan vergi hukukunu, maddelerini yanlış anlar, tefsirde hata yapar; bazan da kayıtları muhafazada ihmâl gösterir; bütün bunlar ile vergi kaçakçılığının kasden yapılması arasında farklar mevcuttur.

Modern vergilemede, mükellefin beyanname vermesi ve vergisini ödemesi prensipleri kabul edilmiştir. Bunların yapılabilmesi için, idarenin, beyanname doldurma şekillerini belirtmesi, mükellefe yardım etmesi gerekmektedir.

Kaynaktan vergi tevkifi usulleri vergi kaçaklıklarını çok azaltmaktadır, bu vergilerin tahsil nisbetleri de çok yüksektir. Vergi kaçaklıklarını önlemede, İsveç'te mükelleflere ait vergi listeleri ve kitapları negredilmektedir. Japonya'da sadece yüksek vergi ödeyenler, Brezilya'da, Fransa'da vergisini zamanında ödemiyeleler gazetelerle halka duyurulmaktadır²³.

Birçok Latin Amerika ülkesinde, mükellefe vergi ödediğine dair bir vesika (tax clearance certificate) verilmektedir²⁴.

23 Oldman, Oliver. **Controlling Income Tax Evasion.** (Tax Administration), p. 296-412.

24 Shoup, Carl. **The Fiscal System of Venezuela.** p. 2/6.

Vergi kaçakçılığını önlemede, (ceza) sistemi tartışılmaktadır. Vergi cezalarının nakdi olanları yanında hapis cezaları da vardır. Az gelişmiş ülkeler için "hapis cezasının müessir olacağı" ifade edilemiştir. Şüphesiz, mükellefin vergi kaçırma niyeti ve kasdı vergi idaresince isbat edilecektir.

Vergi borçlarının zamanında ödenmemesi de, birçok ülkede vergi kaçakçılığı sayılmaktadır; bu gibi hallerde gecikme faizleri veya cezaları alınmak cihetine gidilmektedir.

Vergi vermek, herşeyden önce, devlete itimat ile mümkündür; devlet hizmetlerinin ifasında, bu itimat unsuru ön plânda tutulmalıdır²⁵.

L — A.D.P. Sistemi :

Gelişmiş ülkelerde vergileme faaliyetlerinde büyük ölçüde makinalardan faydalanılmaktadır. Beyannameli mükellef adedi arttıkça, hizmetlerin bir kısmını makinalara gördürmek tercih edilmiştir. Birleşik Amerika'da kullanılan A.D.P. (Automatic Data Processing), vergi idaresine çeşitli faydalar sağlamaktadır.

A.D.P. Sistemi, birçok evrak ve beyannamedeki bilgilerin önce delikli kartlara geçmesi, sonra da bunların değerlendirilmesini ifade eder. Bu arada bütün evrakın mikrofilm de alınmaktadır.

Bu sistem ile, mükellef hesaplarının yeknesaklaşması, hizmetlerin bir kısmının merkezileşmesi, mükelleflerin süratle tesbit ve teşhisi imkânları sağlanmıştır.

A.D.P. sistemi, beyanname vermeyen mükellefleri tesbitte, beyannamelerde yapılan hataların bulunmasında, vergi ödemelerinin miktar ve zaman itibarıyla kontrolunda büyük faydalar sağlar; sadece vergisini ödemeyenlerin değil, vergi iadesi isteyenlerin de hizmetlerini süratlendirir.

Bu sistem, vergi beyannamelerinin incelenmesi için seçiminde büyük rol oynar. "Computer"lara verilen her çeşit bilgi kolayca değerlendirilir; geniş ölçüde istatistiki bilgi sağlanır, dolayısıyla ge-

25 Rapoport, Manuel. (Comment) *Taxpayer's Image of The Government. (Tax Administration in Latin America)*, p. 362.

lecek için plânlar yapılır; hatta vergi kanunlarında değişikliklerde ADP sisteminin rolü olmaktadır²⁶.

A.D.P. sistemi uygulaması, gelişmiş bir ekonomide başarılı sonuçlar vermiştir. Ancak bu usulün çok pahalı olduğu inkâr edilmemektedir. Mükellef sayısı az olan az gelişmiş ülkeler için kullanılması tavsiye edilemez. Makinaların sadece vergi hizmetlerine hasredilmesi, ekonomik olmamaktadır; işsiz sayısı fazla olan memleketlerde, makina yerine insan gücünden faydalanılması şayanı tavsiyedir²⁷.

N — Plânlama ve Araştırma :

Vergi idaresi içinde plânlama ve araştırma hizmetlerine geniş ölçüde lüzum hissedilmektedir. Ekonomik gelişmelerin takibi ve buna uygun gelir tahminlerinin yapılabilmesi için, istatistik bilgileri değerlendirecek bir merkezi araştırma bürosuna lüzum vardır.

Gerek istatistikler, gerekse raporlar bu büro tarafından değerlendirilir; ayrıca vergi konularında özel araştırmalar yapılır. Gerektiğinde üniversitelerden faydalanılır; örneğin Birleşik Amerika'da "University of Delaware" mahalli idarelerin vergi sorunlarını, "Universities of California, Iowa, Minnesota, Wisconsin" de kendi eyaletlerinin vergi sorunlarını araştırma konusu yapmaktadırlar. Birçok üniversite de özel vergi komisyonlarına yardımcı üye vermektedir²⁸.

Vergi idaresi, gelir vergisi ile ilgili bilgileri değerlendirmede fazla ileri gidememektedir. Vergi politikasının tesbiti, başka organlara bırakılmıştır. Ancak, birçok bilginin ışığı altında, hangi bölgelerin ve vergi dairelerinin başarılı olduğu, hangilerinin yetersiz bulunduğu tesbit edilebilmektedir.

Araştırma ve plânlama faaliyeti, idarenin elinde bulundurduğu işgücünden daha iyi faydalanma imkânını verir. Yeni kanun-

26 Surrey, Stanley. **Automatic Data Processing and Tax Administration** Tax Administration in Latin America. p. 178-223.

27 United Nations. **Data Processing and Tax Administration**, p. 404-437.

28 Penniman and Heller. **State Income Tax Administration**. Chapter III. p. 74-82.

ların yüklediği ek görevler, vergi değişikliklerinin sonuçları (idareye maliyetleri), vergi tetkiklerinin sonuçları (maliyet ve gelir analizleri), icrai takibattan sağlanan faydalar, araştırma konuları sayılırlar. Yıllık raporlara, vergi idaresinin bütün faaliyetleri, istatistik bilgiler ve grafiklerle girmektedir.

Bu arada, vergi idaresinin masrafları ile toplanan genel gelir rasyoları (cost-revenue ratio), yıllar itibariyle idarenin etkinliği ve verimliliği (vergi tahsil giderlerinin, gelirlere nisbeti) konularında araştırmalara ve üst idarecilere bilgiler verecektir.

M — Vergi İdaresine Yardımcı Hizmetler :

Vergilemede muhasebenin rolü çok ehemmiyetlidir. Muhasebe ile vergi hukuku yakından ilgilidir : Muhasebe, belli bir vergilendirme döneminin sonuçlarını verir; kayıp veya kazançları gösterir.

Muhasebe işini yürütenler, vergileme ile ilgili kanun hükümlerini mükellefin hareketlerine (alım-satım-hizmet ifası — gelir elde edilmesi — masraf yapılması vs.) uydurmak zorundadırlar.

Mükellef hesaplarının vergi idaresinden önce kontrolü yapılabilir; yeminli hesap mütehassısları yaptıkları tetkikler ile vergi beyanlarının doğruluğunu sağlarlar.

Vergi usul kanunları, birçok ülkede standart muhasebe ve defter tutulması mecburiyetini vazetmiştir. Bunun sonucu, sanayi, ticaret ve hizmet hayatında yeknesak işlemler gelişmektedir; bunun mükelleflere de faydası dokunmakta; mukayese imkânları doğmaktadır²⁹.

Genellikle kabul edilmektedir ki, vergi idaresine en büyük yardımcı mükelleftir; Mükellef her çeşit faaliyetini en iyi kendisi bilmektedir. Muhasebecisine, müşavirine, avukatına kendi arzu ettiği belgeleri vermekte, bir kısmını gizliye bilmektedir. Bu bakımdan, vergi kaçaklıklarının çok olduğu az gelişmiş ülkelerde; mükellefe yardımcı hizmetlerin artırılması, onunla işbirliği sağlanması, mükellefin iş hayatının sıkı kontrolü faydalı sonuçlar vermektedir.

29 Taylor, Charles. **Accounting, Auditing and Tax Administration.** (Problems of Tax Administration in Latin America), p. 248-295.

Vergi idaresi, üniversitelerin ve vergi konularında kurulmuş cemiyetlerin işbirliğini sağlamalıdır. Okullarda vergi kursları düzenlenmeli; mükellefe vergilerle ilgili seminerler tertip edilmelidir. Buralarda yapılacak tartışmalar, bir çok teknik vergi konusunun halledilmesi sonucunu doğurur³⁰.

Vergi idaresinin, avukat, muhasebeci ve mali müşavirlerle devamlı işbirliği halinde çalışması gerekmektedir. Bu şahıslar mükellefe beyanname tanziminde, vergi tetkiklerinde ve ihtilâfların çözümlenmesinde yardım ederler.

O — Özellik Arzeden Vergilerin İdaresi :

Vergi sistemleri Gelir Vergisine dayanan ülkeler, tüketim ve servet vergilerine gereken ilgiyi göstermemişlerdir. Gelişen ülkeler ise, en önemli gelir kaynağını tüketim vergilerinde aramaktadırlar. Aşağıda, her iki gelir kaynağının idaresine ait özellikler belirtilmektedir.

1) *Muamele ve Satış Vergileri* : Bu vergiler eşya ve hizmetleri hedef alan ve muamele-satış-satınalım-istihsal-katma değer vs. diye bilinen vergilerdir. Bazıları faturalarla, bazıları pul yapıştırılarak tahsil edilir.

Tüketim vergilerinde, mükellef adedi, imalatçıdan perakendeciye gittikçe artar. Sadece imalatçıdan vergi alındığı takdirde ise, bu verginin nisbetinin yüksek olması gerekmektedir; bunun sonucu vergi kaçırmanın cazibesi artmaktadır³¹.

Daha önceki bölümlerde Tüketim Vergilerinin seçilecek şekillerine göre avantajlı yönleri belirtilmiştir. Vergi idaresi yönünden, çok kademeli yayılı bir muamele vergisi gelişmiş ülkeler için tavsiye edilmektedir. Verginin basitliğini, nisbetinin tek olması (uniform rate) sağlar; ancak birçok vergi istisnasının mevcudiyeti vergi idaresinin faaliyetlerini zorlaştırır.

30 United Nations. (Manuel), "Cooperation with Lawyers and Accountants", p. 193.

31 Due, John F. *Administration Criteria of Sales and Excise Tax Structure*, p. 413 - 464.

Hizmet vergilerine gelince, bunlar nihai safhada vergi konusu olduklarından yakalanmaları oldukça güçtür; tüketicide fatura isteme alışkanlığı olmalıdır.

Yiyecek, ilâç, okul malzemesi istisnaları verginin hem verimini azaltır, hem de idaresini güçleştirir. Aşırı kâr yaratan özel tüketim vergilerine konu bazı mallar (sigara ve içk) bandral usulüyle vergilendirilirler; bunların kaçakçılığını önlemede vergi idaresi çok defa yetersiz kalır.

Aynı malın bir kısmının vergiye tabi tutulması, bir kısmında vergi alınmaması halinde, derhal vergisiz sahaya kaymalar olacaktır. Örneğin; kara ulaşımında benzinden alınan verginin, tarım ve sanayi benzininden alınmaması halinde, benzin kullanımının kontrolü imkânsız hâle gelecektir. Özetlemek gerekirse, tüketim vergilerinin hukukî çerçevesi, vergi idaresinin hizmetlerini artırıp, güçleştirebilir; az gelişmiş ülkelerde perakendeci seviyeye kadar inen bir yayılı muamele vergisi, ancak çok etkili bir vergi idaresi sayesinde başarılı olabilir.

2) *Emlâk Vergileri* : Mahalli idarelere bırakılmış olan bu vergilerin idaresinde büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır. Vergi idaresinde çalışan personel, vergi kanunlarını tefsirde, mahalli etkiler altındadır. Bu idareye yardımcı olacak, haritalar, makineler ve kayıt sistemleri dinamik olmaktan ziyade statiktir.

Büyük bir mükellef gurubuna karşı vergi idaresi çok defa aciz halindedir. Vergiler, sahibinin kullanımına veya kiracıların kullanımına göre farklı ise, idare bu hususu tesbitte zorluk çekecektir. Verginin oturduğu taban çok oynaktır; emlak değerleri çeşitli etkenlerle süratle değişmektedir. Eyaletlerin, belediyelerin değer tesbitinde objektif ve süratli davranmaları gerekmektedir³².

Potansiyel verime dayanan bir arazi vergisinin tesbiti daha fazla güçlükler arzeder. Bu arada spekülasyon, şehirleşme, hem arazi değerlerinin artmasına, hem de sermaye kazançlarının doğmasına yol açar. İnşaat ruhsatlarının, ikâmet belgelerinin verilmesinde vergi idaresinin çok dikkatli davranması gerekmektedir. Ka-

³² Fitch, Lyle. *Concepts and Administration of Taxes on Property* (Readings), p. 465.

yıtlar, vergi yıllarına uydurulmalıdır; zaman zaman mahallinde kontroller yapılmalıdır.

Rayiç değer (market value) tesbitinde büyük zorluklar bulunmasına rağmen, bu usul değerlendirilmiştir. Bu değer tesbitinde, ileri ülkeler bazı teknikler kullanmaktadırlar; kira geliri bir kıstas olabilir. İnşaat maliyeti, civardaki satışlar, işgal edilen mahallin büyüklüğü değerlendirilerek esas alınabilir.

5 — *Türk Vergi İdaresi* :

Bizde, Vergi idaresi, genellikle, "Maliye Vergi İdareleri" şeklinde anlaşılmıştır. Bu idareden ayrı olarak, vergileme hizmetlerini yürüten Gümrük ve Tekel İdareleri ile, vergilemede aracı olan birçok kuruluş ve idarenin, bu terim dışında kaldığı görülmektedir. Ayrıca, mahalli idarelere ait (Özel İdare ve Belediye) vergi daireleri de, bu terime dahil edilmemektedir. Aşağıda, sadece Maliye Vergi İdaresinin sorunları üzerinde durulacaktır; Gümrük ve Tekel Bakanlığı var olduğu sürece, Maliyenin, Gümrük İdareleri ve Tekel Genel Müdürlüğüyle olan ilgisi geri plânda kalacaktır; bu idarelerin idarî ve malî sorunları hiçbir zaman ön plâna geçmeyecektir.

Vergi idaresinin sorunları ile 20 yıldan beri ehemmiyetli nisbette meşgul olunmaktadır. Bu idarenin geliştirilmesi ve reformu üzerinde yerli ve yabancı müttehassıslar çalışmalar yapmışlar ve yapmaktadırlar. 1952 yılında Martin ve Cush bir rapor düzenleyerek (Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları) konusunu aktüel hale koymuşlardır³³. 1963 yılında White (Türkiye'de Vergi İdaresi Hakkında Rapor)³⁴ düzenlenmiştir. 1965 yılından beri de, Ankara'da AID'den Carter başkanlığında bir heyet, Türk vergi idaresinin çeşitli konuları üzerinde çalışmalar yapmaktadır. Carter Komisyonu, organizasyon, eğitim, vergi dairesi muhasebesi, plânlama-araştırma hizmetleri, yönetmelikler tanzimi, istihbarat, vergi incelemeleri ve malî kaza konularında çalışmış ve çalışmaktadır.

33 Martin, James - Cush, Frank. **Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor**. 1952.

34 White, Frank - Longley, Howard. **Türkiye'de Vergi İdaresi Hakkında Rapor**. 1963.

1965 yılında Tahran'da yapılan (Symposium on Tax Administration)'a iştirakimi müteakip hazırladığım "Vergi İdaresi" kitabı, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü tarafından basılmıştır³⁵.

Bu kitapta Türk Vergi İdaresinin mevcut durumu ve geliştirilmeğe muhtaç yönleri geniş ölçüde işlenmiştir.

Belirtmek gerekir ki; vergi işlemlerinin malî, ekonomik ve hukukî yönleri daha fazla işlenmiştir. Vergi dairesi ile ilgili, reorganizasyon ve geliştirme faaliyetleri hep ikinci plâna atılmıştır. Bu sebeple, bu kısımda vergi idaresinin temel meselelerinin Türk Vergi İdaresince ne şekilde ele alınması gerektiği konusuna ağırlık tanınmaktadır. Bu bölüm; 1966 yılında yayınlanan "Vergi İdaresi" kitabında yazılı olan hususların tekrarı olmaktan ziyade; 1969-1970 ders yılında Harvard'da okuduğumuz "Tax Administration" dersinden memleketimiz için çıkardığımız sonuçları kapsamaktadır.

A — Vergi İdaresimizin Bugünkü Durumu :

Vergi idaresinin düzenlenmesi ile ilgili ilk adımlar 1936 yılında 2996 sayılı kanunla atılmıştır. Varidat ve Tahsilat işleri ayrı genel müdürlüklere verilmiş, İstanbul için yeni kuruluşlara gidilmiştir. 1941 yılında da 4238 sayılı kanunla Varidat Umum Müdürlüğü "Vasıtalı ve vasıtasız vergiler" Umum Müdürlüklerine ayrılmıştır. 1946 tarihinde 4910 sayılı kanunla Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuş ve hizmetleri birleştirme işlemleri yapılmıştır.

Bugünkü vergi idaresi, 5655 sayılı kanunla 1950 yılında kurulmuştur; merkez ve taşra teşkilât düzenlemeleri yapılmış, vergi daireleri ihdas edilmiş ve yetki-sorumluluk üstten alta dağıtılmıştır.

En son istatistik bilgilere göre; vergi daireleri, 1970 malî yılında 16.729 milyon lira tahsil etmişlerdir; bu o yıl tahsil edilen 31.356 milyon lira devlet gelirinin % 53,4 üne tekabül etmektedir.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İller teşkilâtında 12599 kadrosu vardır: 102 Gelir Müdürü, 139 Vergi Dairesi Müdürü, 409 Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı, 628 Vergi Kontrol Memuru, 937 Servis

35 Özer, İlhan. *Vergi İdaresi*. 1966. (53 sayfa).

Şefi, 5819 Memur, 626 İcra Memuru, 281 Veznedar, 1818 Tahsil-
dar³⁶.

Ancak, bu memurların sadece 187 adedi (% 2,6 sı) yüksek tahsilli, 3538 adedi (% 50,6 sı) ilkokul mezunudur. Bu durumda; vergi işleriyle uğraşan memur kalitesinin zamanla düştüğü anlaşılmakta; buna mukabil vergi kanunları daha kompleks hale geldiğine göre, hizmetin evsafının da gittikçe zayıfladığı dikkati çekmektedir. Bu noktadan hareketle, yeni tasarıyla vergi personeli için tatminkâr ücret ve eğitim teklifleri getirilmektedir.

B — Vergi İdaresinin Başlıca Sorunları :

Vergi idaremizin 20 yıldan beri müşahade edilen aksaklıkları, belli başlı sorunları ortaya koymaktadır; sorunların teşhis ve tesbiti, düzenleme faaliyetlerinin de başlama noktasını teşkil etmektedir.

1) Vergi idaremizde organizasyon yetersizliği vardır: Merkez, birçok lüzumsuz hizmeti üstlenmiştir. Taşrada, verimsiz yerlerde vergi dairesi kurulmuştur; idari teşkilata uygun vergi teşkilâtı kurulması hatalıdır; hizmetlerde bölgesel merkezleşme gereklidir.

2) Vergi memurlarının geliştirilmesi, hizmet içi eğitim görmesi, dairelerin donatımının sağlanması son yıllarda ele alınan sorunlardandır.

3) Mükellef ve idare arasında karşılıklı anlayış havası ve işbirliği yaratılamamıştır; memur, mükellefe vergi kaçakçısı gözü ile bakmakta, mükellef de bu fikri destekler şekilde vergi ziyama sebep olmaktadır.

4) Vergi idaresi-vergi politikası hizmetleri birbirine karışmıştır; idarenin yönetici kadrosu, devamlı şekilde vergi kanunları ile oynamaktadır.

5) Vergi idaresi içinde araştırma-plânlama-bütçe hizmetleri dalları bulunmamaktadır.

6) Vergi istihbaratı yetersizdir. Vergi incelemelerinde bir plân mevcut değildir; beyanname seçim tekniği geliştirilmemiştir.

36 Devlet Gelirleri Bülteni. Bütçe Yılı. 1970, Sayı : 26, Sayfa : 196.

7) Vergi incelemelerinin nisbeti düşüktür, inceleme sonuçları başarılı değildir.

8) Mali kaza iyi çalışmamaktadır; uzlaşma işlemlerinde gelişme sağlanamamıştır. Vergi mahkemeleri kurulmamış olduğundan; vergi, idari yargıya tabi tutulmaktadır.

9) Vergilerle ilgili tebliğ, yönetmelik, izahname ve kitap yayınlanmasında sürat ve öncelik sağlanamamaktadır.

10) Vergi tahsil usullerinde modern şekiller denenmemiştir; ikmâlen ve resen tarhedilen vergilerin tahsilât nisbetleri son derece düşüktür.

11) Vergi muhasebesi, vergi iadeleri, vergi tefsirleri, vergi idaresine yardımcı organlar geliştirilmeğe muhtaç durumdadır.

C — Vergi İdaresini Yeniden Düzenleme :

Türk Vergi İdaresini, yeniden ve köklü bir organizasyona tabi tutmak konusunda oldukça geç kalmıştır. Son 5-6 yıllık çalışmalar sonunda, Gelirler İdaresini düzenleyen bir tasarı hazırlanmıştır. Bu tasarıdan anlaşıldığı üzere, yeni vergi idaresi, modern vergi anlayışını halka maaletek, vergi ihtilâflarını süratle çözümlenmek, vergi politikasında ekonomik ve sosyal şartlara uygun bir hareket tarzı yürütmek, vergilerde verimlilik, etkinlik ve âdâlet sağlamak, mükelleflerle karşılıklı anlayış havası içinde hizmetleri yürütmek gayelerini güdecektir.

Bugünkü vergi idaresinin, sert bir merkeziyetçilik esasına dayandığı tesbit edildiğine göre, lüzumsuz zaman kayıplarını önlemek gayesiyle bazı görev ve yetkilerin taşraya dağıtılması gerekmektedir. Bu suretle mükellef ve idare münasebetlerinin de geliştirilmesi mümkündür.

Yeni bir vergi idaresinin kuruluş nedenleri şunlar olacaktır:

1) Vergi reform hareketlerine uyabilecek bir teşkilât, hem vergi reformlarını, hem de ekonomik ve sosyal gelişmeleri takip edebilecektir.

2) Vergi hizmetlerinde teknik gelişmeler olmaktadır. Vergilemede; maliye, ekonomi, işletme, muhasebe ilimlerinden faydalanılmaktadır.

3) Organizasyon düzenlenmesi, personel rejiminin ıslahı şarttır. Personel vasıflarının geliştirilmesi gerekmektedir. Eğitime önem verilecektir.

Hazırlanan tasarı ile getirilmesi düşünülen yenilikler aşağıya sıralanmıştır³⁷:

- 1) Rasyonel bir hizmet anlayışı içinde teşkilatlanma yapılması,
- 2) Yetki ve sorumluluğun en alt kademelere kadar dağıtılması,
- 3) Bölge esasına gidilmesi : Bunun faydaları arasında; yönetim ve kontrol müessiriyeti, sürat ve kolaylık sağlanması, bazı hizmetlerin toplanması ve merkezileşmesi, mekanizasyon kolaylıkları kaydedilmektedir.
- 4) Vergicilikte, bürokratik formalitelerin azaltılması,
- 5) Vergi denetiminin, müessir ve uygun şekilde yapılması,
- 6) Personel sevk ve idaresinde modern esasların uygulanması,
- 7) Gelir muhasebesinin, idari kuruluş içinde yürütülmesi,

Tasarı incelendiğinde, vergi idaresine yüklenen görevlerin çeşitleri ve kuruluşun (4)lü bölünme şekli ve bunlara yüklenen görevler ve personelle ilgili özel hükümler dikkati çekmektedir.

Vergi idaresinin görevleri arasında; genel vergi politikasını tesbit etmek, gelir bütçesini hazırlamak, gelir kanunlarına ait tasarıları düzenlemek, vergi-resim-harç tasarılarının vergi sistem ve tekniğine uygunluğunu sağlamak, özel idare-belediye ve köy gelirlerini sisteme uydurmak, iç gelirlere ilişkin vergi kanunlarını uygulamak, muhasebe işlemlerini yürütmek, vergi anlaşmaları yapmak ve vergi idaresini ilgilendiren hizmetleri görmek, sayılmışlardır.

Bu hizmetlerden bir çoğu "vergi idaresinin değil, vergi politikasını yürüten gurupların" (Tax policy designer) görevlerindedir.

Tasarıya göre, vergi idaresi; (genel sekretere bağlı bir merkez kuruluşu ile, taşrada; bölge müdürlükleri, vergi daireleri ve vergi

37 .Gelirler Genel Müdürlüğü. 2996 Sayılı Kanuna Ek Kanun Tasarısı ve Gerekçesi. 1970.

irtibat memurlukları)ndan teşekkül etmektedir. Her kuruluşun görevleri ilgili kısımda kayıtlıdır.

Yeni bir kuruluş olan Bölge Müdürlüklerine pek çok hizmet düştüğü; personel alınması, yetiştirilmesi, inceleme, uzlaşma, muhasebe hizmetlerinde rolü olacağı anlaşılmaktadır. Vergileme ile ilgili hizmetleri çok az olan yerlerde de vergi irtibat memurları çalışacaklardır; bu suretle vergi hizmetleri ağır olan büyük merkezlerde daha etkili hizmet imkânı ortaya çıkacaktır.

D — Vergi İdaresinin Yıllık Hizmet Raporu :

Bugün ülkemizde kamu yönetiminde (yıllık rapor verme) usulü fazla uygulanma imkânı bulamamıştır. Batı ülkelerinde gerek kamu idareleri, gerekse şirketler yıllık rapor tanzim ederek üst mercilere ve ortaklara bilgi vermekte; yapılan hizmetleri ve işleri izah etmektedirler.

Yıllık rapor, bir dönemin hizmet ve iş özetidir; önceki yıllarla mukayeseleri kapsamaktadır. bu raporlarda, daha önceki yıllara ait rakamlara yer verildiği, endekslerle takviye edildiği taktirde, hem yöneticiye, hem de üst mercilere faydalı olmaktadır.

Ülkemizde Gelirler İdaresi, "Yıllık Rapor" düzenlememektedir. Birçok gelişmiş ülkede (B. Amerika ve Kanada'da) her yıl, Gelirler İdaresi Başkanları, Maliye veya Hazine Bakanlıklarına yıllık rapor takdim ederler.

Aşağıda B. Amerika Gelirler İdaresi tarafından düzenlenen bir raporda yer alan başlıca bölümler işaret edilmiştir³⁸.

- 1) Mükelleflere bilgi verme ve yardım faaliyetleri,
- 2) Vergileme hizmetleri ile ilgili özet bilgiler,
- 3) Zorla tahsil faaliyetlerinin sonuçları,
- 4) İçki ve sigara sanayilerinin vergilendirilmesi,
- 5) Hukuk servisi ile işbirliği sağlanması,
- 6) Milletlerarası vergi faaliyetleri, vergi anlaşmaları,
- 7) Plân-program bütçe faaliyetleri,
- 8) Personelle ilgili idarî faaliyetler,

³⁸ Department of Treasury. **Annual Report 1969**. Washington 1970.

- 9) Merkez-taşra teşkilât şemaları, o yıl yapılan yayınlar, yönetmelik ve talimatnameler, Yüksek Mahkeme kararları, 1940-1969 dönemine ait vergi tahsil rakamları.

Aynı mahiyette, Kanada Vergi İdaresi de yıllık rapor düzenlemekte ve Maliye Bakanına tevdi etmektedir. Bu rapor 12 bölüm ve 18 istatistik tablosunu havidir³⁹.

- 1) Toplum ile vergi memuru ilişkileri,
- 2) Beyanname alma sistemi,
- 3) Beyannamelerini alıldığı son gün (30 Nisan),
- 4) Beyanda bulunmayanların ve ödeme yapmayanların araştırılması,
- 5) Beyanname incelemeleri,
- 6) Vergi kaçakçılığı ile mücadele,
- 7) Vergilemede makinalardan faydalanma,
- 8) Vergi ihtilâflarının çözümlenmesi,
- 9) Vergi idaresinin faaliyetleri (beyanname kabulü, plânlama ve araştırma hizmetleri, vergi personeline ait idarî işler, beyanname seçim, istihbarat faaliyetleri). v.s.

Memleketimizde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce (Devlet Gelirleri Bülteni) yayımlanmaktadır. Bugün, adı geçen bülten, vergi konularında yapılacak tahlil ve incelemelerde başvurulacak çok kıymetli bir dökümandır. Gelirler İdaresi, bu bülteni çok az bir gayretle yıllık rapor haline sokabilme imkânına sahip bulunmaktadır. Bu bültendeki rakamlar ve grafikler, kısa izahlarla takviye edildiği ve personelin eğitimi, mükelleflerle-idarenin ilişkileri, vergi incelemeleri sonuçları, uzlaşma ve diğer vergi ihtilâfları, idarenin kendine has faaliyetleri de bu rapora ilâve edildiği taktirde ileri ülkelerdeki misallerine benzer (yıllık rapor) lar ortaya çıkacaktır.

6 — Özet ve sonuç :

Vergi idaremizin, Batı anlamı ile geliştirilmeğe muhtaç olduğu bir vakiydir. Bu idarenin aksayan yönleri teşhis edilmiş, bazı düzenleme tedbirleri de alınmıştır.

³⁹ Department of National Revenue. Canada 1970. **Thirty - Two Million Dollars a Day.**

a) Vergi idaresinin merkez ve taşra kuruluşunun yeni bir organizasyona kavuşması; taşrada hizmetlerin toplanacağı merkezlerin adedinin azaltılması, merkezin ayrı bir bütçe ile idare olunması, araştırma-plânlama-personel işlerinde rahathğa kavuşması temenni edilen hususlardandır.

b) Bu idarenin personelinin ciddi eğitime tabi tutulması, mükelleflerle olan ilgilerinde dürüstlük içinde çalışmaları, idare-mükellef işbirliğinin sağlanması, mükellefe yardımcı servislerin kurulması gerekmektedir.

c) Vergi idaresi, mükellefi tesbit edecek her türlü bilgiden faydalanmalı, vergi inceleme tekniklerini —beyanname seçim usullerini— geliştirmeli, ikmâlen ve resen tarhedilecek vergilerde idari uzlaşma yollarını artırmalıdır.

d) Vergileme hizmetlerinin ucuza görülebilmesi için, bütün hizmetlerin ölçülmesi, iş ayarlamaları yapılması şarttır.

e) Vergi tahakkuklarında, herkesin beyanname vermesi usulü uygulanabilir; bu usulle beyanname adedi çok fazla artacak, ancak vergi âdâleti ve kontrol imkânları sağlanacaktır. Vergi tahsilatında müessir ve süratli tahsil teknikleri kullanılmalıdır. Mükelleflerin, (gelirin elde edildiği yılda vergi ödemeleri) sistemini benimsemeleri, vergi daresine kolaylık sağlar; ancak bu usul, vergi idaresinin işlerini çoğaltır.

f) Vergi incelemelerinin sonucu ortaya çıkan cezalar mutedil olduğu nisbette müessir olur; ağır vergi cezalarının tesiri fazla değildir. Hileli vergi suçlarından doğan hapis cezaları, en etkili sonuçlar verir; bu cezaların vergi mahkemelerince (adli mercilerce) verilmesi faydalıdır. Vergi kaçakçılığı, az gelişmiş ülkelerin önemli sorunlarından. Kaçakçılığı azaltmak gayesiyle tedbirler alınmalıdır. Özellikle ülkemizde bu soruna süratle çareler aranmalıdır. Vergi afları, vergi ziyarı olaylarını artırmaktadır.

g) Gerek vergi incelemelerinde, gerekse inceleme raporlarının (uzlaşma=itiraz) malî kaza mercilerinde savunulmasında vergi hukukçularına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi idaresinin geliştirilmesinde; muhasebecilerin, mali müşavirlerin, yeminli hesap mütehasıslarının ve akademik çevrelerin faydalı ve olumlu etkileri olmaktadır.

k) Vergi idaresi hizmetlerini bütünlük içinde yürütür; vergi iadelerinde (=reddiyatta), bu hizmetin de aynı idare tarafından yapılması faydalıdır.

i) Vergi idaresi, az gelişmiş ülkelerin gelir sistemlerinde ehemmiyet arzeden vasıtalı vergilere gereken itinayı göstermelidir. Tüketim ve servetten alınacak vergilerin idaresi, en az gelir vergisi kadar ehemmiyetlidir.



NAKİT BÜTÇELERİ VE İŞLETME SERMAYESİ
DEĞERLENDİRİLMELERİNİN ÖNEMİ VE
KURULUŞLARA SAĞLADIĞI FAYDALAR

Bülent ÇAYCIK

NAKİT BÜTÇELERİNİN MAHİYETİ VE
FONKSİYONLARI

İşletmelerde malî yönetimin temel sorumluluklarından birini düzenli bir nakit durumunun sağlanması teşkil etmektedir. Gelişmekte olan bir kuruluşta, — (gelir veya kâr - zarar) cetvellerinin ifade eylediği şekilde — kârlılıkla işleyiş görünümüne rağmen, nakit yönünden sıkıntılar ve teknik olarak ödeyememezlik tehlikeleri söz konusu olabilir. Bu nedenle, geleceğe dikkatle bakmak, sadece kârlılığı incelemek açısından değil, fakat aynı zamanda, öngörülen bir büyümenin nakit ve finansman durumu üzerindeki etkilerini tahmin etmek yönünden de önem kazanmaktadır.

Nakit bütçesi, “gelecek bir zaman dönemi için nakit giriş ve çıkışlarının tahminini ihtiva eden ve buna göre, periyotlar (aylık veya üç aylık) itibarıyla atıl fonları veya finansman açıklarını belirleyen bir cetvel” şeklinde tanımlanabilir. Büyük bir şirketin nakit bütçesi, mahiyetleri ne olursa olsun, departman veya divizyon bütçelerindeki tüm nakit giriş ve çıkışlarını kombine etmek durumundadır. Bu bütçe, çeşitli departman veya divizyonların faaliyetlerinin koordine edilmesine yarayan bir araç mahiyetindedir. Ödeyebilirlik durumunu sağlamak için, faaliyetin finansal yönünü koordine ve kontrol eden bir araç yapısındadır ve bu karakteristiği ile, işleyişten doğan nakit akışında herhangi bir açık meydana gelip gelmediğini gözlemlemek gereği içinde, plânlama ve finansman yönünden gerekli temel verileri sağlamaya imkân verir.

Nakit bütçesinin fonksiyonları şu şekilde sıralanabilir :

- 1 — Çeşitli departmanların harcamalarına sınırlamak suretiyle, faaliyetin araçlarını gereksiz şekilde artırmamak yolu ile, nakit harcamalarını kontrol etmek.**

Böyle bir kontrol işletmenin ödeyebilirliği kadar kârlılığını da etkiler. Tek sahipli küçük bir teşebbüs, bütçesinin bu koordine edici fonksiyonuna ihtiyaç duymamış olsa dahi, bu şekilde önceden yapılacak bir plânlama o kimseyi muhtemelen müşkül durumları daha az ölçüde göğüsleme durumunda kalmak imkânına sahip kılacak karakterdedir.

- 2 — Öngörülen programların nakit durumu üzerindeki etkilerini önceden ölçmek.**

Nakit akışları sadece olağan masrafları değil; aynı zamanda evvelce teşekkül etmiş kısa vadeli borçların, diğer borçların, senetlerin ve anlaşmaların gerektirdiği ödemeleri de ihtiva etmek durumundadır.

- 3 — Öngörülen ihtiyaçlar için uygun bir nakit dengesi idame ettirmek ve öngörülmeyenler içinse makul bir marj sağlamak.**

- 4 — Finansmanın, ihtiyaçların belirışinden önce plânlanmasına imkân vermek.**

Bütçe, ne zaman nakit ihtiyacı doğacağını belirtmek suretiyle, malî yönetime banka kredileri veya diğer kısa vadeli krediler hususunda önceden aranjmanlar yapmak; hisse senedi - tahvil satışı için hazırlıklara girişmek; veya yeni finansman ihtiyaçları hususunda diğer hazırlıkları yerine getirmek gibi konularda yardımcı olur. İhtiyaç ağırlığını hissettirdiği zaman kredi ve finansman imkânı arama yoluna giden bir işletme, taleplerinin reddedilmesi durumu ile karşılaşabileceği gibi; herhalde pazarlık yönünden de dezavantajlı bir pozisyonda bulunacaktır. İhtiyaçların zorlaması veya istical gösterilmesi gibi sebeplerle, finansman gayretlerini, gelecek finansman ve büyüme imkânlarını engelleyecek şekilde de kullanmış olabilir. Özellikle bankalar ve bankerler borç alan kişinin ihtiyaçlarını tespit ettiğini ve ödemeleri hususunda bir plâni da mevcut bu-

bulduğunu belirten, önceden hazırlanmış plânlamaların mevcudiyeti halinde, bunların ortaya konduğu verilere olumlu ve tercih edici şekilde ilgi duyar ve etkisi altında kalırlar.

5 Belirli bir nakit ihtiyacının karşılanması için gereken finansman şeklini önceden tespit etmek.

Geçici veya mevsimlik nakit açıkları mantıken kısa vadeli kaynaklardan karşılanmak icap eder. Uzun vadeli açıklar, özellikle sabit aktif değerlerle ilgili alımlardan ileri gelen nakit açıkları ise uzun vadeli finansmana ihtiyaç göstereceklerdir.

6 — Düzenli bir temettü politikası uygulanmasına yardımcı olmak.

Kuruluşun hisse senetleri yaygın bir toplumun elinde bulunduğu takdirde, ödemelerde belirli bir düzenlilik arzu edilir. Bu gibi hallerde; temettülerin, kuruluşun prestijini devam ettirecek, iyi bir ortaklık ilişkisi temin edecek, herhangi bir müstakbel sermaye finansman ihtiyacını kolaylaştıracak şekilde plânlaması icap eder.

En çok kullanılan ve yararlı nakit bütçesi, şekli, mevsimlik nakit ihtiyaçlarının plânlanmasına imkân veren, aylık bölümler halinde düzenlenmiş ve faaliyet yılını kapsayan bir projeksiyon şeklinde ele alınmış olanıdır. Bazı büyük şirketler, beş ve hatta on yıllık dönemler için, çok daha genel mahiyette tahmin ve değerlendirmeler yapmak cihetine gitmektedirler. Bu tür çalışmalar herşeyden önce muhtemel ihtiyaç miktarları, ihtiyaç ve imkânların zamanlanması, teminat şekilleri ve ödeme metodları açısından uzun vadeli finansman çalışmaları yönünden fayda sağlayıcı bulunmaktadır.

II — NAKİT İHTİYAÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Nakit durumunun ve ihtiyaçlarının tahmininde kullanılan iki metod şu şekilde belirtilebilir :

— *Nakit Akış Metodu* : Bu metod genellikle aylık bölümler esası içinde nakit giriş ve çıkışlarının tahminlerini ortaya koyar.

— *Ayarlanmış Gelirler Metodu*: Bu metod esas itibariyle bilanço projeksiyonlarında kullanılır. Ayarlanmış gelirler metodu, işletme faaliyetinden hasil olacak fonları tahmin eder ve aktiflere yapılacak ilâveler, pasiflerden yapılacak ödemeler için ihtiyaç hissedilen miktarlarla bunları mukayese eder. Ortaya çıkacak herhangi bir açık finansman ihtiyacını belirtir. Faaliyetten hasil olan fonlar işletmenin net kâr'ından ve amortismanlar ve karşılıklar gibi nakit şeklinde belirmeyen giderlerden müteşekkildir. Plânlanmış temettü ödemeleri ve teşebbüsün sahipleri tarafından çekilen paralar düşülmek lâzımdır. Net meblâğ, arttırılmış ve azaltılmış unsurların hesaba alınması suretiyle düzenlenebilir.

Burada belirli unsurların kâr - zarar hesabına ve bilançoya etkilerini belirten şu tabloyu vermekte, konuyu netleştirmeye yardımcı olması açısından, fayda vardır :

Unsur	Kâr - Zarar Cetveline Etkisi	Bilanço Etkisi
1 — Arttırılmış Gelir	Kâr'ı arttırır.	a) Aktif olarak görülür. b) Müspet farkı artırır.
2 — Arttırılmış Gider	Kâr'ı azaltır.	a) Pasif olarak görülür. b) Müspet farkı azaltır.
3 — Azaltılmış Gelir	Kâr'ı azaltır.	a) Pasif olarak görülür. b) Müspet farkı azaltır.
4 — Azaltılmış Gider	Kâr'ı arttırır.	a) Aktif olarak görülür. b) Müspet farkı artırır.

Nakit akış metodu esasına göre, nakit bütçesine dört sınıf nakit giriş ve çıkışları dahil edilmek lâzımdır.

- 1° İşletme faaliyeti ile ilgili olanlar,
- 2° İşletme faaliyetinden doğmayan unsurlar,
- 3° Sabit aktiflerde öngörülen alış ve satışlardan meydana gelen unsurlar,
- 4° İşletme sahiplerinin ve kredi verenlerin yatırımlarındaki artış ve azalışları yansıtan unsurlar.

III — NAKİT GİRİŞLERİ

1. İşletme Faaliyetinden Meydana Gelen Nakit Girişleri.

İşletme faaliyetinden doğan nakit girişleri; peşin satışlar ile kredili satışlardan yapılan tahsilattan terekküp eder. Bütçe dönemi boyunca satışlardan doğan nakit girişimi dağılımı, toplam satışların düzenliliğine, peşin ve kredili satış oranına, satış vadelerine ve kredili satışlardan yapılan tahsilâtın miktarına bağlıdır. Bazı kuruluşlarda müstakar bir gelir söz konusu olduğu halde, bazılarında mevsimlik tesirler kendisini belirtir. Kredili satışlarda olduğu gibi, peşin satış tahminleri de satış departmanınca hazırlanan Satış Bütçesi'nden çıkarılır. Satış tahminleri bütçede diğer işletme unsurlarının çoğu için temel teşkil eder. Tümüünün, realize edilen satışların ön görülenden vâki sapmalarına göre düzeltilmesi lâzımdır.

Şayet tüm satışlar peşin yapılıyorsa, satış bütçesindeki tahmini satışlar bu kaynaktan hasıl olacak nakit girişleri halinde nakit bütçesinde kendini belli eder. Satışlar ve tahsilât arasında zaman yönünden bir geri kalma halinin mevcudiyeti, çözümü güç bir problem yaratır. Mamafih, bir defa satış bütçesi kesin şeklini aldıktan sonra, alacakların tahsili — büyük zorlukla karşılaşılmadan — tahmin olunabilir. Geçmiş döneme ait tahsilât nispetleri cari bütçe dönemi için tahmin edilen kredili satışlara uygulanır. Ortaya çıkacak rakamlara, o dönem için tahmin olunan toplam tahsilâtı bulabilmek üzere, dönem başlangıcında mevcut alacaklardan vâki tahsilât da ilâve edilir. Şüpheli alacaklar, nakit iskontoları ve iadeler için indirimler yapılır.

Küçük çapta teşebbüsler, bütçelenen dönem zarfında herbir müşteri hesabı üzerinde yapılacak satış ve tahsilât tahminleri yolu ile tahsilât tahminlerinde değerlendirmeler yapabilme olanağına sahip olabilirler. Çok sayıda müşteri ile çalışan, daha büyük çapta işletmelerde ise grup rakamlarına ve ortalama performans kullanımlarına ihtiyaç vardır.

Satışlarda ve bu nedenle tahsilâta mevsimlik dalgalanmalar söz konusu olan hallerde, problem daha da zor bir görünüm arz etmektedir. Bu gibi durumlarda, tahsilâtın satışlara olan oranında daha önce kararlaştırılmış bir rasyonun uygulanması suretiyle, her

ay için tahmin olunan satışları ve tahmin olunan tahsilâtı gösteren bir cetvel hesaplanması icap eder.

2. İşletme Faaliyetinden Doğmayan Nakit Girişleri.

Nakit bütçesinde işletme faaliyetinden doğmayan gelir unsurları kiralar, royaltiler, temettüleri, banka mevduatları, hisse senedi ve tahvilleri ile diğer yatırımlar ile ilgili faizlerdir. Büyük teşebbüslerde bu unsurlar önem arzedebilir ve ayrı bir bütçe veya tahmin tablosu hazırlanarak toplamı ana bütçeye aktarılır.

Kiralar, royaltiler ve faiz gibi unsurlar, hiç olmazsa, kısa dönemler için, oldukça isabetli şekilde tahmin edilebilir. Temettüleri, fiyali ve iştirak halinde bulunulan kuruluşlardan vaki olması hali müstesna, daha az tutarlı ölçüde önceden isabetle tahmin olunabilir karakterdedir.

3. Aktif Sermayeden Doğan Nakit Girişleri.

Bağlı aktif değerlerin ve yatırımların satışından hasıl olan nakit girişleri, her ne kadar herhangi bir kâr veya zarar meydana gelmedikçe dönem gelirini etkilememekle beraber, nakit bütçesi içinde yer alırlar. Örneğin, kullanılmayan makinelerin satılması bir misal olarak verilebilir. Bu tip nakit girişleri, gayri muntazam mahiyetleri icabı, önceden ancak kısa dönemler için tahmin olunabilir.

4. Yatırımcılardan Gelen Nakit Girişleri.

Şayet önceden kararlaştırılmış ve düzenlenmiş ise; şirket hisse senetleri veya tahvillerinin veyahut banka kredileri gibi diğer finansmanlarının seyri bu başlık altında gösterilebilir. Ekseriyetle bunlar, bütçe ile ihtiyaç tespit edildikten sonra kararlaştırılır ve ek bir finansman bütçesinde veya kredi cetvelinde nihai başlık olarak "Finansman İhtiyacı" şeklinde gösterilir.

IV — NAKİT ÇIKIŞLARI

1. İşletme Faaliyeti ile İlgili Nakit Çıkışları.

İşletme faaliyetinden ileri gelen en önemli nakit çıkış grubu satış tahminlerinden elde edilir. Küçük işletmelerde, karışık bir büt-

çe sistemi olmaksızın işletme faaliyeti ile ilgili nakit çıkışlarını tespit etmek mümkündür. Büyük teşebbüslerde ise, herbir büyük çapta nakit çıkış unsuru bir departmantal bütçe veya ek bir faaliyet bütçesinin neticesini teşkil eder. Bazı hallerde, işletme faaliyeti ile ilgili tahminî nakit çıkışlarını, nakit girişlerinde olduğundan çok daha kolay şekilde belirli bütçe dönemlerine yerleştirmek mümkün bulunmaktadır. Ücret ve benzeri ödemelerin belirli tarihlerde, karşılanması lâzımdır ve — satın almalar gibi — bazı diğer nakit çıkışlarının da, işletmenin nakit iskontosu ve zaman avantajlarından faydalanmasını temin edecek şekilde, tarihlendirilmesi lâzımdır.

A — Satılan Malların Maliyetine Giren Unsurlar.

1) *Peşin Alışlar ve Ödenmesi Gereken Hesaplar.*

Bütçelenen bir döneme ait tahminî satın almalar — imalâtçının malzeme mübayaası bütçesinde ve ticarî yönle ilgili kısmın diğer ticarî mal ve hizmetler satın alma bütçesinde olmak üzere — departmantal bütçelerde yer alır. Kredi ile malzeme ve diğer ticarî emtia temin olunduğu takdirde; o dönem için satınalma ile nakit ödemeleri arasında bir zaman farkı teşekkül etmiş olur. Satın almalar için nakit çıkışlarının zamanlanması, satınalma şartlarının ve ilgili faaliyet kolunun ödemeler ile alakalı politikasının etkisi altındadır. Bir işletmenin nakit durumu, — ideal olarak — daima teklif olunan her türlü nakit iskontosundan faydalanabilme olanağını sağlayacak durum ve görünümde bulunmalıdır. Çok dikkatli bir satın alma plânlaması, işletmenin faturaları iskontoya tâbi tutturabilecek yeterlikte nakde sahip olması ihtimal ve imkânını arttırır. Bir iskonto temin edildiği zaman ise, nakit ödemesi bu iskonto ölçüsünde, faturada kayıtlı meblâğdan daha az olacaktır.

2) *İşçilik.*

Sımaî işletmelerde, daha önce imalât departmanı tarafından düzenlenen işçilik bütçesi, üretimdeki direkt işçilik masraf tahminlerini göstermektedir. Bu tahminler, mamûl birimi başına düşen işçilik masraflarını temsil eden oranların imâl edilmesi öngörülen mamûl adedi ile çarpımı sonucu bulunan rakamlardır. Gerekli ilâ-

veler düzenlendikten sonra, bu gibi unsurların gerektirdiği nakit çıkışları da nakit bütçesine dahil edilir. (Ticari faaliyet yönünden ücret ödemeleri satış veya genel idare masrafları arasında düşünül-
mek gerekir.) Şayet ücretler 15 günlük veya aylık periyotlarda öde-
niyorsa, herhangi bir ilâve söz konusu olmayacak ve direkt işçilik
için işletme masrafı, bu unsurlar için gerekli nakit çıkışları ile te-
tabuk edecektir.

3) İmalât Masrafları.

Sınâî kuruluşlarda, satılan malın maliyetinde yer alan bir diğer
unsur da imalât masraflarıdır. Bu masraflar direkt işçilik ve malze-
me, ısıtma, aydınlatma ve diğer enerji kullanımı, tamir ve bakım,
kıymet azalışı, emlak vergileri, sigorta, fabrika bina ve ofisleri ile
ilgili diğer masrafları ihtiva eder. Tahmini imalât masrafları ayrı bir
bütçede hesaplanır ve imâl olunacak mamûllere ait üretim bütçesi-
ne istinat eder. Bu giderlerin bir kısmı vâki olduğu zaman ödene-
cek mahiyettedir. Ancak kıymet azalışı gibi, bazıları nakit çıkışı
mahiyetinde değildirler. Sigorta gibi diğer bir kısmı ise masraf
olarak görünmeden önce vaki nakit çıkışlarıdır. Vergi gibi diğer
bir kısmı ise, masraf gayeleri itibariyle bir süre sonra ilâve bir nakit
çıkışı şeklinde tecelli ederler. Bu nedenle, söz konusu döneme ait
toplam imalât masrafları nakit bütçesinde gösterilen fiilli nakit çı-
kışları ile tetabuk etmeyebilir. Bu gibi farklılıklar yıllık bütçelere
nazaran aylık bütçelerde daha büyük ölçüde belirir.

B — Dağıtım Masrafları.

Detaylı bütçe sistemlerine sahip büyük kuruluşlarda satış ve
reklam masrafları ile ilgili departmantal bütçeler satış ve reklam
departmanları tarafından hazırlanır ve bunların gerektirdiği nakit
çıkışları ise bilâhare nakit bütçesine dahil edilir. Bütçenin aylık
olarak hazırlanması halinde dahi, bütün bu giderler (Satış Müdürü
ve satış elemanlarının ücretleri, seyahat giderleri, satışla ilgili bü-
ro ve kira giderleri, depo sevk giderleri, reklam giderleri vb. gibi)
muhtemelen vaki oldukları ay içinde ödenirler; ancak, reklam gi-
derleri, giderin yapılışından bir ay sonra ödenebilmesi açısından is-
tısna teşkil eder.

C — Genel ve İdari Masraflar.

Bu tür masraflar işletmenin bir bütün olarak işleyişi ile ilgili harcamaları teşkil etmekte olup; yönetici ve müdürlerin ve diğer personelin ücretlerini; büro masraflarını, kredi ve tahsilât masraflarını, şayet şirket söz konusu ise şirket ile ilgili masrafları ve benzerlerini ihtiva eder. Ticarî teşebbüslerde mağaza kirası ve ofis kirası da bu grupta sınıflandırılabilir. Nakit dışı masraflar (büro demirbaşlarının amortismanları ve şüpheli alacaklar) burada görülmez. Kâr - zarar cetvellerinde idarî masraflar bütün yıla dağıtılabilir ise de, nakit çıkışlarında gayrimuntazam fasılalar söz konusu olabilir. Bu nedenle; yıl için hemen hemen her ikisi de eşit olmakla beraber, herhangi bir ayda veya üç aylık dönemde masraflar ile fiilî nakit çıkışları arasında büyük farklar söz konusu olabilir.

İdarî masraflar her departmanın yöneticisi tarafından tahmin olunur ve bütçe yöneticisi tarafından diğerleri ile tüm olarak kombine edilip bütçe komitesine sunulur. Satın almayı ilgilendiren herhangi bir tahmin satın alma departmanı veya şefliği ile görüşülüp fikri alınır. Genel ve idarî masraflar satışlar ile direkt olarak değişmez, kâr - zarar cetvelinde nispeten sabit masraflar olarak yer alır ve yıllık esas içinde nakit bütçesinde nispeten sabit nakit çıkışlarını gerektirir.

1 — İşletme Faaliyeti İle İlgili Bulunmayan Nakit Çıkışları.

Bu kategorideki başlıca nakit çıkışları finansman giderleri ve vergiler (gelir - kurumlar vergisi gibi) dir. Birincilere, örneğin — bir maden veya petrol işletmesi söz konusu ise — bu kaynakların sahiplerine ödenen royaltiler ve kısa ve uzun vadeli borç faizleri dahil edilebilir. Tam ve detaylı bir bütçe sisteminde, bu gibi masraflar, yeni bir finansman kararı verildikten sonra, bu yeni finansmanın bütçe döneminde finansman giderlerini etkilediği ve değiştirdiği ölçüde rakamlandırılır.

Tahmin olunan işletme faaliyeti ile ilgili bulunmayan masraflar ve bu gibi masraf unsurları ile ilgili tahmini nakit çıkışları — hiç olmazsa kısa dönemlerde — ve meselâ faiz ve vergiler gibi bu kabil giderler cari periyoda maledilebileceği ve fakat fiilen daha sonraki periyotlarda ödenmiş olacağı cihetle; bir, zaman itibarıyla, çatışma

söz konusu olmayacaktır. Bu kabil tahminler esas itibariyle muhasebe faaliyetlerini yöneten kişi tarafından hazırlanmak icap eder.

2 — Sermaye İlâveleri Dolayısıyla Nakit Çıkışları.

İşletmeye ve diğer sabit aktif değerlere yapılan ilâvelerle ilgili nakit çıkışları nakit bütçesine dahil edilir. Şayet sadece bir tek unsur söz konusu ise ayrı bir sermaye bütçesi gerekli değildir. Sabit aktif değerlere ilâveler ile ilgili çok daha karışık bir programın söz konusu olması halinde, tahminlerin Sermaye Harcamaları Bütçesi içinde yapılması ve toplamının nakit çıkış tahminlerine aktarılması icap eder. Bu gibi ilâveler yeni finansmana ihtiyaç gösterebilir.

3 — Yatırımcılara Yapılan Nakit Ödemeleri.

Bu kategoride, banka kredileri ve diğer borçlarla ilgili olarak finansman kuruluşlarına yapılan ödemeler, hisse senedi ve tahvil itfaları, temettü ödemeleri söz konusu bulunmaktadır. Diğerleri değilse dahi, temettü ödemeleri isabetli şekilde tahmin olunabilir; rüçhanlı veya normal hisse senetlerine ait temettüleri, gelirlerde geniş dalgalanmalar olmadıkça, önceden oldukça isabetli şekilde tahmine tâbi tutulabilir. Kompleks bütçe sistemlerinde, temettüleri kadar hisse senedi ve tahvillerin opsiyonlu itfaları da, ancak bu gibi opsiyonlu ödemeler için elde mevcut fon tutarları kararlaştırılmak suretiyle nakit bütçesi tam şekilde meydana getirildikten sonra tespit olunur.

V — FINANSMAN PLÂNLAMASI AÇISINDAN NAKİT BÜTÇESİ VE BU BÜTÇENİN DİĞER FONKSİYONLARI

Nakit giriş ve çıkış tahminleri tamamlandıktan ve gerekli revizyonlar yapıldıktan sonra işletme nakit ihtiyaçlarını finanse etmek üzere bir program çizebilir. Fevkalâde bir likidite imkânına sahip bulunmakta ise, fazla nakdi yatırmak veya pas'leri tasfiye etmek hususunda plânlar yapılabilir.

Finansman ihtiyacı harcamalardan önce aranje edilmek gerektiğinden, daha önce gerekli plânlama ve görüşmelerinin yapılması icap eder.

Nakit bütçesi, finansman için bir temel olarak hizmet etmesi yanında, — gözden geçirilip onaylandıktan sonra — yapacakları hizmetler nakit çıkışı gerektiren tüm kişiler tarafından dikkatle gözlenmesi icap edecek şekilde, nakit harcamalarında sınırlamalar tesisine imkân verir. Uygulamada tahmin olunan fiilen gerçekleşen tahsilât ve ödemeleri karşılaştıran periyodik ve tercihan aylık raporların bütçe yetkilisine veya bütçe komitesine verilmesi icap eder. Bu tür raporlarla, bütçe komitesi her departmanın nakit faaliyetlerini kontrol edebilir. Aynı zamanda gerektiğinde revizyonlar yapılabilir ve bu müteakip dönem için bütçede görünür.

Düzenli ve uygulanabilir bir nakit bütçesi, işletmenin tüm departmanlarının yakın işbirliğine ihtiyaç gösterir. Uygulama, yani masrafların kontrolü, kendilerine gerektiğinden fazla bağlayıcı geldiği mülâhazasıyla bu uygulamayı aksatıp saptırabilme eğiliminde olacak kişilerin dahi belirli sorumluluklarını müdrük şekilde ve işbirliği halinde faaliyette bulunmalarını teşvik edici yönde yürütülmek icap eder.

Bunun yanında, bütçe idaresinin bütçenin hazırlanışında öngörülen hususların ışığında kabul edilen esaslardan farklı yönde gelişen şartlara uyabilecek yeterli esnekliğe de sahip bulunması lâzımdır.

FINANSMAN DURUMUNUN PROJESİYONU

Ana hatları ile belirlenmiş bir bilanço finansman ihtiyacı hakkında yaklaşık bir fikir verebilir ve çok daha ayrıntılı bir nakit bütçesi hazırlanmasına yardımcı olabilir. Nakit bütçesinde toplanmak suretiyle, çok daha kesin hatlı bir bilanço projeksiyonu için temel veriler ve rakamlar kullanılmaya hazır hale getirilebilir. Böyle bir projeksiyon, fonları sağlayan kişileri tatmin etme ihtimali bulunup bulunmadığı hususunda karar verebilme açısından malî yönetim tarafından analiz edilebilir. Tatmin edici bulunmayan rasyolar konusunda çare arayıcı adımlar atılabilir.

Bazı gelişimlerin rizik taşıyan finansman zorlukları nedeni ile engellenmiş olması söz konusu olabileceği gibi; düşük bir carî rasyo (carî aktiflerin carî pasiflere oranı) durumundan kaçınmak ga-

yesiyle bir yılı aşkın bir banka kredisi ayarlanmış olabilir. Bu projeksiyonlarla herhangi bir likidite noksanlığı veya aşırılık gösteren bir borç keşfedilebilir ve ödeyebilirlik durumunu tehdit edebilecek — arzulanmayan — bir sapmanın tespiti yolunda gerekli adımların atılabilmesi de mümkün olabilir.

Nakit bütçesinin hazırlanmasında, satışların ve bilâhare müşteri alacaklarından gelecek nakit girişlerinin tahmin edilmesi icap eder. Bu rakamlar projekte edilen yıl sonu bilânçosunda tahsilât hesaplarının tahmininde kullanılır. (Yılbaşı alacaklı hesaplar mevcudu + Yıl içindeki kredili satışlar — yıl içindeki tahsilât = Tahmin olunan nihai alacaklı hesaplar).

Dönem zarfında satın alınacak ve kullanılacak malların ihtiyaç tahminleri, projekte edilmiş envanter rakamlarının esasını temin eder. Diğer projekte edilmiş işlemler; ödenmesi gereken hesaplar ve tahakkuk etmiş çeşitli alacak ve ödemeler gibi diğer işletme sermayesi hesapları ile ilgili bilgilerin teminine yarar. Projekte edilen nakit dengesi, gerek nakit transferi noktasına erişen işlemlerin etkisini ve gerekse plânlanan herhangi bir finansmanı yansıtır.

Bilçno projeksiyonunun işletme sermayesi bölümü özellikle ödeyebilirliğin kararlaştırılmasında önem arz etmektedir. Yalnız nakitlerin değil, tüm carî aktiflerin ve carî pasiflerin nazara alınması gereklidir. Çünkü, — kredili alış ve satışlar gibi — çok sayıda işlem nakit durumu üzerinde geciktirici etki yaratmaktadır. Örneğin, her ne kadar nakit dengesini hemen değiştirmemekle beraber, tahakkuk etmiş alacak ve ödemeler işletme sermayesi durumunu etkileyecek niteliktedir. Tahakkuk etmiş faiz geliri carî aktiflere veya tahakkuk etmiş ücretler carî pasiflere eklendiğinde, işletme sermayesi durumu — hernekadar her biri içinde göründükleri bilânçonun tarihinden sonra oluşacak nakit hareketleri görünümünde bulunmakta olsalar dahi — değişiklik gösterecektir.

Bunun sonucu olarak, satışların nakitten ziyade bir fon (işletmede kullanılan herhangi bir değer girişi) olarak vasıflandırılması; kredili bir satışın anı etkisinin, mal mevcudunun nakitten ziyade bir alacak haline dönüşmesi anlamını taşıdığı ortaya koyacaktır.

I — İŞLETME SERMAYESİ DEĞİŞİKLİKLERİ TABLOSU

Gerek kuruluş dışı kredi verenler, gerekse kuruluş içinde genel politikaları şekillendirenler için, geçmiş dönemlerle ilgili olarak daha büyük bir likiditeye yönelik veya likiditeden uzaklaşış şeklinde beliren mali durum değişikliklerini gösteren karşılaştırmalı tablolar ayrıca değer taşımaktadır. Böyle bir tabloya "Kaynaklar ve Fonların Kullanılışı Tablosu" ismi de verilebilir.

Arttırılmış işletme sermayesinin (yani, cari aktif değerlerin cari pasif değerlere nazaran ifade ettiği fazlalığın) başlıca kaynakları şunlardır :

- (1) Net gelir;
- (2) Amortisman, kıymet düşüşleri ve diğer — nakitle ifade edilmeyen — masraflar;
- (3) Nakit elde etmek üzere, hisse senedi çıkarılması ve uzun vadeli borçlanmalar;
- (4) Sabit aktif değerlerin satılması.

Başlıca uygulama şekilleri de şöylece sıralanabilir :

- (1) Faaliyetten ileri gelen zararlar,
- (2) Nakit temettü ödemeleri,
- (3) Hisse senetlerinin bedellerinin veya uzun vadeli borçların (nakit olarak) ödenmesi,
- (4) Sabit aktif değerler satın alınması.

Bu kaynakların ve işletilen "Fon'lar" ile ilgili uygulamaların karşılaştırılması; cari fonların devamlı kullanışlara yöneltilmiş bulunduğunu veya işletme sermayesinin faaliyet zararları veya temettü ödemelerine aktıldığını veyahut tablonun, uygun olmayan finansman yollarının kullanılmakta olabileceği keyfiyetini gösterdiğini ortaya koyabilir. Bu şekilde bir belirtmenin diğer bir maksadı da, işletme kâr'ı aksi yönde seyir göstermekte iken fonların (işletme sermayesinin) niçin arttırılmış veya azaltılmış olabileceğini belirtmektir. Bununla beraber, böyle bir tablo cari aktif ve pasif değerler arasındaki değişimleri belirtmeyeceği gibi, işletme sermayesindeki kayıpların finansman durumunu gereksiz şekilde zayıf-

latıp zayıflatmadığı hususunu da göstermez. Ancak dönem sonunda bilançonun tahlili bu değişikliklerin nihai etkilerini ortaya koyabilir ve ödeyebilirliği kontrol edebilmek açısından rasyo analizlerine imkân verebilir.

II — İŞLETME SERMAYESİNİN RASYOLARLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Kısa vadeli kredi veren Ticaret Bankaları ve Ticarî Kredi Müesseseleri, ödemelerin vadelerinde yapılacağı veya beklenmeyen durumlar ortaya çıktığı ve şartların zorlaması nedeni ile ödemeler tehir edildiği takdirde, kendilerini nihai ödemede tam bir şekilde garanti edecek yeterli emniyet marjının mevcut bulunduğu hususlarından emin olmak isterler. İşinin ehli bir kredi veren çeşitli kaynaklardan bilgi edinebilir. Önemli bir bilgi kaynağı, muhtemel bir borç alıcının, diğer kredi veren müesseselerle olan ilişkisini "Sicil Tecrübesi" ile ortaya koymaktır. Bu husus kredi müesseselerinden veya kredi veren kişilerle haberleşmelerden temin edilebilir ve kredi talep edenin nakit şeklinde ödeme yapıp yapmadığı veya kararlaştırılan kredi devrelerinin sonunda düzenli bir şekilde ödemede bulunup bulunmadığı gibi — borç ödeme vaziyeti ile ilgili — doneleleri, ortaya koyar. Bu gibi bilgilere "Sicil Tecrübesi" adı verilmektedir. Çünkü, ancak borçlunun sicil hesaplarının gözden geçirilmesi ile elde olunabilir. Kredi talep edenin durumu hakkında çok daha ayrıntılı bir fikir de finansman durumunu belirten beyannamelerinden ve hesap vaziyetlerinden temin edilebilir. Bunların kullanılışı yıllar boyu büyük gelişim göstermiştir. Bu konuda dikkati çeken önemli noktaları şöyle sıralayabiliriz :

1° *Carî Rasyo.*

Herşeyden önce — genellikle — carî aktif değerlerin carî borçlara oranının kontrolü söz konusudur. Bu oran ne kadar yüksek ise, carî borçların süratli bir tempoda ve tam olarak ödenebilmesi ihtimali de o nispette büyük olacaktır. Banka ve bankerlerin bu konuda gözönünde tuttıkları temel kaide minimum carî rasyo standardının 2 olmasıdır.

Bu minimum carî rasyo standardı fikrinden hareketle, kredi verenlerin emniyetini garanti altına almak için carî durumun incelenmesine dayandırılmış düzenli bir kredi hattı fikri geliştirilebilir. Carî aktif değerler ya carî kredi verenlerden veya uzun vadeli yatırımcılardan temin edilir ve uzun vadeli yatırımcıların katkıları "İşletme Sermayesi" olarak isimlendirilir. Şayet kredi verenler minimum carî rasyonun 2 olması üzerinde ısrar ederlerse, fiilen kendileri carî aktif değerlerin en az yarısının işletme sermayesi tarafından temsil edilmesi gerektiğini ve bir grup olarak kendileri tarafından ise yarısından fazlasının sağlanmaması icap ettiğini kastetmiş olurlar. Bu standart carî krediler için işletme sermayesinden fazla olmayacak bir toplam hat tesis eder ve carî aktif değerlerin işletme sermayesi ile belli bir oranda kredi kullanılarak genişletilmesini de sınırlamış olur. Carî rasyo 2 olduğu zaman, işletme sermayesinin carî borçlara olan bağımlı maksimum rasyosu 1 olmaktadır. Belli bir ticaret hattı minimum carî rasyonun 3 olması gerektiğini düşünmekte ise, bu takdirde carî kredi verenlerin katkısını carî aktif değerlerin üçte biri ile sınırlıyor demektir. Bilinen bir unsur olarak, devamlı işletme sermayesi ile, kredi hattı 3'e karşı 1 carî rasyo ile — yani, işletme sermayesinin carî borçlara 2 ye karşı 1 oranı ile — hesaplanmış olmaktadır. İşletme sermayesi carî rasyoya karşı, daima carî rasyodan bir ünit daha az olacaktır. İşletme sermayesinin carî borçlarla karşılaştırılmalı rasyosu, "Kredi Hattı"nın veya maksimum carî borçların işletme sermayesine nazaran taşınması gereken azamî yüzdesini elde etmekte kullanılabilir.

Minimum carî rasyo	İlgili Rasyo	
	İşletme sermayesinin carî borçlara rasyosu	Carî borçların işletme sermayesine rasyosu
2	1	% 100
$2\frac{1}{2}$	$1\frac{1}{2}$	% 66 $\frac{2}{3}$
3	2	% 50

Uygulamada borç alan tek bir bayi müesseseden mal satın almakta veya tek bir bankadan borç para tedarik etmekte ve diğer kişilere nakdî ödemede bulunmakta ise, münferit kredi veren tarafından kredi alanın kredi kullanma olanağının sınırlanması hemen hemen imkânsız bulunmaktadır. Ancak, borç alanının bilanço-

su, kendisinin kredi piyasasının sınırlarını aşmış bulunduğunu göstermekte ise, bu takdirde muhtemelen daha fazla kredi temin etmesi güçleşecektir. Çünkü, cari rasyo borç ödeme araçları olarak cari aktif değerlerin vasıfları hakkında herhangi bir bilgi vermemekte; diğer — aşağıda açıklanacak — üç rasyonun ve nakit durumun da genel olarak incelenmesi icap etmektedir.

2° *Hızlı veya "Asit Deneyi" Rasyo.*

Nakit ve nakit yerine geçen değerler, — meselâ kısa vadeli devlet tahvilleri gibi — ve alacaklar toplamının cari pasif değerlere oranı işletmenin cari borçları karşılayacak yeterli ölçüde sabit değerli cari aktife sahip bulunup bulunmadığını gösterir. Mal stoku sabit bir kıymet ifade etmemekte olup, "Hızlı" kategoriye dahil olmadan önce satılmak durumundadır. Satış noktası fiat dalgalanmalarındaki ve satılamaz mallar ihtimalindeki rizkin ortadan kaldırılmasını belirtir. Hızlı rasyoya dayanarak kredi veren için stokların alacak haline dönüştürülmesinden sonra ortada iki rizk konusu kalmış olur :

- (1) Hızlı aktiflerden işletme içine nakit akışı bilanço tarihinden sonra, borçların ödenmesinden ziyade likiditesi daha az aktiflere dönüştürülmüş olabilir;
- (2) Zararlar, bilançoda şüpheli alacaklar karşılığı olarak ayrılmış meblâğların karşılayabileceği hacmin fevkinde olarak, alacakları azaltabilir.

Bu ihtimallerden hiçbiri vuku bulmasa dahi, alacaklardan sağ-nacak naktin, vadesi gelen cari mükellefiyetleri ödemeye yetecek süratte elde olunup olunamayacağı suali yine de söz konusu olabilecektir. Alacakların tahsiline ait rakamlar belki bu sualin cevaplandırılmasına imkân verebilir.

3° *Alacaklar Testi.*

Alacakların devri, alacakların yıllık kredili satışlara bölünmesi suretiyle bulunur. Böylece, bilanço tarihinde, örneğin alacaklar 45.000.— TL. ve yıllık kredili satışlar ise 360.000.— TL. ise, devir 8 olacaktır. Böyle bir devir bir yılın kredili satışlarının 1/8 ini veya — diğer bir deyimle — 1 ½ aylık kredili çalışma alacak bakiye-

sini belirtmiş olacaktır. Aynı düşünce, yıllık kredili satışları — ortalama günlük kredili satışları bulmak için — 360'a bölmek ve bilâhare bulunan bu rakkamı da toplam alacaklara — "tahsilatsız" satış günlerini bulmak maksadiyle bölmek suretiyle de, daha basit bir şekilde, ortaya konabilir. Bu suretle, yukarıda verilen örnek rakamlara göre, ortalama günlük kredili satışlar 1.000 TL. (360.000/360) olacak ve bu nedenle alacaklar 45 gün tahsilatsız satışı belirtecektir (45.000/1000).

Şayet belirli bir faaliyet kolunda kredi vadesi 30 gün ise ve satış vadeleri de sıkı bir şekilde gözlenmekte bulunuyorsa, herhangi bir dönemin sonundaki alacaklar hemen önde gelen 30 günlük kredili satışlara eşit olmak durumunda bulunacaktır. Rasyo yıllık kredili satış ortalamasına dayandırıldığı cihetle, herhangi bir önemli mevsimlik değişim rasyonun anlamını bozabilecektir. Şayet satışlar bilançonun düzenlendiği tarihten önceki son ay içinde ağırlık taşıyorsa, alacakların miktarı gereksiz şekilde yüksek görünecektir. Belli bir iş kolunda kredi verenler genellikle bu gibi anomalilerini olabileceğini, tecrübeleri ile, bilirler. Kredi analisti borçlunun beyannamesinde olağan kredi imkânlarından çok daha fazlasını müşahade ettiği takdirde, — kuvvetle muhtemel dir ki — bunu yaşlı ve tahsil olanağı kalmamış durumdaki hesapların fazlalığına atfedecek ve — herhangi bir izah şeklinin mevcut bulunmayışı halinde — mantıken bunları, borçları karşılayan mevcut cari aktif değerlerden elimine edecektir.

Alacak devir testi sadece yaklaşık bir yaş ölçme aracı olduğu cihetle; bilgi edinme durumunda bulunan kısa vadeli kredi veren bir kısım kuruluş ve kişiler — özellikle bankalar — alacakların yaşlılık analizini develope ederler. Bu nedenle, borçlunun işletmesinden; henüz vadesi gelmemiş, vadesine en çok 1 ay kalmış, vadelerine 1 ilâ 2 ay kalmış ve 2 ay'dan daha uzun vadeli hesaplar hakkında ayrıntılı bir rapor istenebilir. Yavaş hareketli hesaplarda sadece fonlar bağlı kalmış olmakla kalmaz; aynı zamanda bu hesapların tahsil ve tasfiye edilebilirliği ve böylece değeri, vade dönemleri uzadıkça, gitgide şüpheli bir hal alır.

4° *Envanter Devri.*

Envanter devri (satılan malların maliyetinin, bu maliyetteki envanter vasatısına bölümü) malların satın alma noktasından satış

noktasına hareketindeki ortalama hızı ölçmeğe yardım eder. Bu devir ne derece yavaş ise, çok muhtemeldir ki, satın almalar borç (ödenecek hesaplar) yaratacaktır ve bu hesapların süratle ödenmesi, malların nakde dönüştürülmesi uzun zaman alacağı cihetle, güç olacaktır.

5° *Nakit Durumu.*

Nakit hesabının yeterliliğini ölçme hususunda herhangi bir standart rasyo elde mevcut değil ise veya mevcut olmakla beraber fiilen pratik bir değer taşıyorsa; bir bilançoyu etüd eden kimse nakit oranını değişmez şekilde görecektir. Bu durumdaki kişi, nakit oranını toplam carî aktiflerle ve toplam carî pasiflerle mukayese edecektir. Rahat bir düzende finanse edilmiş bir işletmede, muktemelen bu devir carî aktiflerin % 5 ilâ % 10'undan daha az olmayacaktır. Carî borçların carî aktiflerin yarısından fazla bir seyir göstermeyeceği beklendiği takdirde nakit yüzdesinin de bunun % 10'u ile % 20 sinden daha düşük bir seyir göstermemesi icap eder. Bir yanda cüzi — yetersiz — nakitle yaşayan kuruluşlar mevcut olduğu gibi, diğer taraftan çok güçlü şirketler bütün carî borçluluk durumlarını karşılayabilecek nakit yeterliliği durumu da gösterebilirler. Faaliyetini sürdüren bir işletmede naktin fonksiyonları şu üç ana hususta sınıflandırılabilir :

- (1) Beklenen tahsilâta ve nakit girişlerinde gecikmeler olacak ise, veya ödemeleri günlük veya haftalık esaslar içinde karşılamak üzere aylık nakit bütçesinde projekte edilen nakit girişlerinde aksamalar muhtemel bulunmuyorsa, bu halde vadesi gelmiş ödemeleri ve masrafları süratli bir şekilde karşılamayı temin etmek;
- (2) Çek kullanma ve tahsilât kolaylıklarının bir karşılığı olarak, bankerleri — bankaları tatmin etmek veya bir kredi hattını garantili kılmak;
- (3) Faaliyetten doğan zor ve âcil durumları, tehlike hallerini karşılamak.

Her işletme bu ihtiyaçları finansman ve gelir imkânı yaratan zarurî haller olarak nazara alır. Birinci ihtiyacı karşılamak için bir

işletme bir aylık nakit harcamalarına eşit bir nakit dengesi sağlamak gayesini gözönünde tutabilir.

Böyle bir nakit rezervinin mevcut bulunmayışı bazı işletmelerin "ücret ödemeleri" hususunda niçin sık sık tekerrür eden krizlerle karşılaştıklarını izah etmektedir. Çoğu teşebbüsler; yukarıda (3) numara ile belirtilen maksat için nakit biriktirme yoluna gitmemek, buna mukabil daha çok carî borçları ödemek suretiyle kuvvetli bir durum tesis etmeğe temayül etmek ve bu suretle zor durumlar için kullanılmamış kredi imkânları temin etmek eğiliminde olacaktır. Fazla fonlar bu noktanın ötesinde akümüle olduğu takdirde, bunlar genellikle kolaylıkla ve kayba uğramaksızın nakde dönüştürülebilen kısa vadeli Devlet tahvilleri gibi likiditesi yüksek değerlere yatırılırlar.

Görünüş de önem arzettiği cihetle, bir işletmenin malî tablolarında elde mevcut makul bir nakit miktarını gösterme gayret ve olanağı içinde olması icap eder. Bazı ahvalde bir teşebbüs, bilançosunu düzenlediği anda bu maksatla borç para dahi alabilir. Böyle bir borçlanma, carî borçları artıracak ve carî rasyoyu düşürecektir. Ancak, yine de uygun olmayan bir nakit dengesinden kaçınmak suretiyle genel görünümü de düzeltmiş olacaktır.

Bu husus tabii olarak şöyle bir mülâhazaya götürür ki; yönetim, işletme faaliyetinin mevsimlik olarak en düşük noktada bulunduğu ve carî aktif değerlerin en düşük noktaya indirilmiş olduğu bir zamanda sonuçlanan bir malî yıl seçmek suretiyle bilançonun görünümünü maddeten ıslah edebilir. Böyle bir durumda, nakit envanterden çekilmiş ve alacaklar carî borçları minimum seviyeye indirecek derecede kullanılabilir bir durumda olacaktır. Bu halde carî rasyo en yüksek noktada bulunacak ve diğer rasyolar da en iyi avantajı sağlar bir görünüm arzedeceklerdir.

Kredi verenler tarafından uygulanan malî değerlendirmelerin bilinmesi ve anlaşılması önem taşımaktadır. Bu sadece bir görünüş meselesinden ibaret değildir. Güçlü bir carî rasyo malî bünyenin sağlamlığına delâlet etmektedir. Satış mallarının yüksek bir devir hızına sahip bulunması sağlam bir satış politikasının varlığına ve ölü stokların birikmesine meydan verilmemiş bulunulmasına bir işaretir. Alacakların satışlara rasyosunun düşük bulunuşu, güçlü bir

tahsilât hacmi ve bilânçoda tahsil edilemeyen kalemleri sağlam aktifler şeklinde muhafaza etmek suretiyle kendi kendini aldatma tarzında belirecek bir tutuma yönelinmemiş bulunduğu anlamı taşır. Uygun bir nakit dengesi, rezervlerin muhtemel durumları karşılamak yönünden güçlü durumunu ve banka ve bankerlerle olumlu ilişkilerinin varlığını ifade eder.

III — İŞLETME SERMAYESİ YETERLİLİĞİNİN ÖNEMİ

Yeterli işletme sermayesi, iyi bir ticarî ve banka kredisine sahip olabilmek, tüm masrafları ve taahhütleri hızla karşılayabilmek, zor durumları ve özel ihtiyaçları nazarı dikkate alabilmek için ilk ihtiyacı teşkil etmektedir. Diğer taraftan fuzulî carî fonlar yatırımlar ile ilgili hasılatı azaltır ve kullanım ve israfı teşvik eder. Her bir liranın mümkün olan en yüksek hizmeti ifa etmesi gereklidir. Kullanılmayan ve lüzumlu bulunmayan paralar şirketin ortaklarına dağıtılabilir veya borçları azaltma ve faiz masraflarında tasarruf temin etme hususlarında kullanılabilir.

İşletmelerin çoğu işletme sermayesi fazlalığından ziyade kıtlığından dolayı sıkıntı çekerler. Bunlar için problem likit kaynaklarını muhafaza edebilme meselesidir. Bu ise :

- (1) İşletme carî aktiflerinde herhangi bir gereksiz yatırımdan kaçınmak,
- (2) Zor zamanlarda, nakit üzerinde vahim azaltıcı durumlar yaratacak menfi ilişkilerden sakınmak,
- (3) Zararları asgariye indirecek ve kârları azamiye çıkaracak şekilde etkenlikle faaliyet göstermek;

anlamı taşır.

(2) inci nokta sabit sorumlulukların, tahvilât faizleri, uzun vadeli ödemeler esasında kiralamalar, ödeyebilirlik durumu için bir tehdit teşkil edebilecek kıymet kaybı gösteren fonlara müteallik zorunluluklar şeklinde düşünülmesini icap ettirir. Taksit plânı çerçevesinde teçhizat satın alınması da bu kategoriye girer.

(3) üçüncü nokta, kârdan hasıl olan ilâvelerle sağlanan işletme sermayesi güçlendirilmesi meselesi ile ilgilidir. Satışlar, envanter

azalışından ileri gelen dışı akışların ve müşterek işletme giderlerinin değerinden daha büyük nakit girişleri ve alacak teşekkülüne imkân verdiği takdirde, carî aktif değerler ve işletme sermayesi net kâr ve — kıymet azalışı gibi — nakit şeklinde belirmeyen herhangi bir masraf tutarı toplamı kadar artmış olacaktır. Hemen her faaliyet kolunda sahip bulunulan fonların en önemli kaynağını teşkil eden, bünyede saklanmış kazançlar işletme sermayesi üzerinde ilk plânda tesire sahip bulunmaktadır.

IV — KÂRLILIK VE ÖDEYEBİLİRLİK

İşletme bünyesinde muhafaza edilen kazançlar ve kıymet kaybı fonlarının mevcut carî aktif değerlere, carî borç ödemelerinin bir aracı olarak, her ne zaman önemli ölçüde eklenmeleri mümkün bulunuyorsa, bu durumlarda nazarı itibare alınmaları iktiza eder. Carî aktif değerlerin sirkülasyonundan veya dönüşümünden meydana gelen nakit akışı ile genellikle ödenmesi gereken hesaplar ve artan pasifler likiditeye sahip kılınmış olurlar. Bunlar aynı zamanda geriye dönüşür ve yeni benzer borçlarla yer değiştirmiş olur. Ancak, —bankalara ödenmesi gereken senetler veya bir yıl içinde vadesi gelen borçlar gibi — bazı diğer carî pasif değerler belki gerektirdikleri ödemeleri gelecek bir iki aydan ziyade gelecek yıla yaymış olabilirler. Bunlar, mevcut carî aktiflerden ziyade bünye içinde, muhafaza edilen kazançlardan veya aktif değerlerle yer değiştirmeye ihtiyaç hissettirmeyen kıymet azalışı fonlarından elde olunan işletme sermayesi ile elimine edilebilirler. Binnetice, bu kabul borçların ithal edilmesi nedeni ile standardın altında görünüm arzeden bir carî rasyo, projekte olunan gelirlerin ışığında, tamamen uygun ve yeterli olabilir.

İşletme sermayesi pozisyonu ile ödeyebilirliğin uygun bir düzende yorumlanabilmesini sağlamak için, kârlılığın ödeyebilirlikle ilgisinin kurulması lâzımdır. Bilânço, projekte edilen gelirlerin dinamik unsurlarının ilâve edilmesi gereken statik bir görünüş arzeder. Sahiplerinin yatırımları için yüksek kazançlar sağlayan bir işletme, —bu kârları bünyede muhafaza etme hususunda istekli olduğu sürece — borçlarını tasfiye etmek, işletme sermayesini yaratmak ve geliştirerek gelişmek bakımlarından büyük bir avantaja

sahiptir. Bu nedenle, nakit bütçesi de kârlılığı geliştiren bir kontrol sağlayabildiği takdirde bu şekilde eklenen kazançlar aracılığı ile ödeyebilirliğe katkıda bulunur. Bu suretle, aynı zamanda genel işletme sermayesi durumunda değişiklikler yaratan faktörlerin dikkatli şekilde plânlanmasını ve değerlendirilmesini de temin eder.

SONUÇ

Bu etütte nakit bütçelerinin işletmeler için fonksiyon ve önemi belirtilmeğe çalışılmıştır. Prodüktivite ve rantabilite yönünden başarılı ve gelişme yolunda olma arzusu taşıyan bir kuruluşun; belli plân ve programlar, ileriye yönelmiş projeksiyonlar ışığında, faaliyeti ile olanaklarını dengeli bir düzende bulundurması icap etmektedir. Bu, mevcut ve potansiyel imkânların gelişme yolunda en verimli ve yüksek düzeyde kombine edilmesi ve kullanılması ile mümkündür. Modern iktisadın verilerinden bu yolda yararlanmanın kuruluşlar açısından fayda ve önemi aşikârdır.

TÜRK DENİZ TİCARET POLİTİKASININ
EKONOMİK VE MALİ YÖNDEN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Turhan TÜKENMEZ

I — DENİZ TAŞIMACILIĞI VE TİCARET
FİLOLARININ ÖNEMİ

Her ülke için deniz taşımacılığı ve ticaret filoları, iç taşımalarda ürünlerin büyük merkezlere ve tüketim sahalarına nakline imkân vermesi, dış taşımalarda ise yabancı bayraklı gemilerle rekabeti temin ve döviz gelirlerinin çoğalması ve ayrıca fiilen ödenen döviz cinsinden navlun giderleri ile mahrum kalan döviz cinsinden navlunları azaltması yönünden büyük önemi haiz bulunmaktadır. Ticaret Filoları ayrıca ülkede gemi inşa endüstrisinin geliştirilmesi, istihdam imkânları yaratılması, ekonomik bağımlılığın azaltılması, ihracatın çoğaltılması ve garanti altına alınması, uluslararası navlun konferanslarında daha etkili olunabilmesi, harp zamanlarında milli savunma ihtiyaçlarına yardımcı olabilmesi gibi nedenlerle de ekonomik, askerî ve sosyal alanda büyük bir role sahiptirler.

Gelişen kara ve hava trafiğine rağmen Dünyada halen toplam taşımaların % 80'i deniz yolu ile yapılmakta ve taşınan yük miktarı da yıldan yıla artmaktadır. Zira deniz taşımacılığı öteki taşıma türlerine nazaran ton/mil maliyeti bakımından çok daha ucuzdur. Nitekim bir kargo uçağında 30 cent olan ton mil maliyeti, bir şilepte 1 centten ibarettir. Tankerde ise bu 1/15 cent'e düşmektedir.

"O.E.C.D. Maritime Transport" rakkamlarına göre 1960 yılında 1080 milyon ton olan toplam dünya deniz taşımaları 1970 yılında % 100 oranından daha fazla artışla 2240 milyon tona, ulaş-

muştur. Buna paralel olarak Dünya deniz ticaret filosu da 100 gros tondan büyük gemiler için 1960 - 1970 devresinde 1298 milyon gros tondan 247.2 milyon gros tona yükselmiş bulunmaktadır*.

II — TÜRKİYE'DE DENİZ TAŞIMACILIĞI VE ÖDENEN NAVLUNLAR

Toplam ticaretinin % 95'inin, özellikle dış taşımalarının % 98 min deniz yolu ile yapıldığı ülkemizde 1960 - 1969 devresi içinde gerek kabotaj hattı ve gerekse ihracat ve ithalâtımızla ilgili taşımalarda önemli artış olduğu aşağıdaki tablolarda görülmektedir :

İç taşımalar (Kobotaj hattı)

Yıl	Eşya (ton)	Kereste (m ³)
1960	3.211.292	250.342
1965	5.711.649	407.813
1969	7.982.721	446.866

İthalât - İhracat hacmimiz

Yıllar	İthalât - İhracat Hacmimiz (ton)	Yabancı Bayraklı Gemilerin taşıdıkları yük (ton)	%	Türk Bayraklı Gemilerin taşıdıkları yük (ton)	%
1960	5.556.729	3.502.334	63,0	2.054.395	37
1965	8.661.625	5.642.463	65,1	3.019.162	34,9
1969	10.548.477	7.435.069	70,0	3.113.408	30,0

Not : a) Kereste 1 M³ = 0,650 ton olarak hesaplanmıştır.

Kaynak : Devlet İstatistik Enstitüsü 1961 - 1970 aylık İstatistik Bültenleri.

İkinci tablonun incelenmesinde görüleceği üzere 1960 - 1969 devresi içinde Türk bayraklı gemilerin taşıdıkları yükteki artış tem-

* Lleyd's Registres of Shipping İstatistik Bültenleri.

posu, ithalât ihracat hacmimizdeki artış temposunun altında kalmış, yabancı bayraklı gemilerde ise bunun aksi olmuştur. Yukarıda belirtilen oranlar halen de geçerliliklerini devam ettirmekte, yani Türk bayraklı gemiler dış ticarete konu olan malların % 30 unu, yabancı bayraklı gemiler ise % 70 ini taşımaktadırlar. Yerli ve yabancı bayraklı gemi taşımaları ayırımının bir başka deyimle Türk bayraklı gemilerdeki taşıma yüzdesi düşüklüğünün önemi özellikle navlunlar dolayısıyla döviz gideri önlenmesi, fiilî döviz ödemeleri, döviz gelirleri ve mahrum kalman dövizler konusunda kendini göstermektedir. Bilindiği üzere Cif, Cf ve FOB ithalâta Türk Bayraklı gemi taşımalarında navlun dolayısıyla döviz gideri önlenmesi, yabancı bayraklı gemi taşımalarında fiilî döviz gideri, ihracatta ise Türk bayraklı gemi taşımalarında döviz geliri temin edilmesi, yabancı bayraklı gemi taşımalarında ise döviz geliri mahrumiyeti durumları söz konusu olmaktadır. İthalâtaki Türk bayraklı gemi taşımaları ile döviz gideri önlenmesi ve ihracatta yabancı bayraklı gemi taşımaları nedeniyle döviz gelirinden mahrum kalınması bir bakıma nötr bir durum sayılırlar. Türk bayraklı gemilerin gerek ihracata ve gerekse yabancı limanlar arası taşımalarda elde ettiği mütevazî miktarlardaki dövizleri bir kenara bırakırsak üzerinde asıl önemle durulacak olan konunun yabancı bayraklı gemilerle yapılan ithalât sonucu fiilen ödenen dövizler olduğu görülür.

Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğünde mevcut kayıtlara göre 1960 - 1969 devresi zarfında ithalât dolayısıyla yabancılara döviz ve TL. olarak ödenen navlun miktarı 595 milyon dolar olup bu durumun yıllık ödemeler dengesi üzerinde olumsuz etkisi bulunmaktadır. Mevcut durum aynen devam ettiği ve deniz ticaret filosu ile ilgili büyük çapta ıslah tedbiri alınmadığı takdirde önümüzdeki beş yıl zarfında dış ticaret hacmimizdeki yıllık normal artış trendine göre yabancı bayraklı gemilerin taşıyacakları yükün ve carî rayiçlere göre ödenecek navlun cinsinden döviz tutarlarının aşağıdaki miktarlara ulaşacağı tahmin edilmektedir :

Yıllar	İthalat-İhracat Haemimiz (ton)	Yabancı bayraklı Gemilerle taşınan yük (ton)	İthalât dolayısıyla Yabancılara ödenen Navlunlar (dolar)
1972	13.200.000	8.900.000	95 milyon
1973	14.000.000	9.500.000	105 "
1974	14.850.000	10.100.000	116 "
1975	15.750.000	10.700.000	128 "
1976	16.800.000	11.000.000	140 "

Döviz gider ve gelirleri konusunda şu hususun da bilinmesinde fayda vardır : Bir an için ithalât ve ihracatın tamamının meselâ Türk gemileri ile yapıldığını farzetsek dahi, yine bir miktar döviz gideri söz konusu olacaktır. Gerçekten tamamen Türk gemileri ile yapılan ithalâta navlun dolayısıyla döviz gideri önlenmekte, ihracatta ise döviz geliri elde edilmekte ise de, Türk gemilerinin yurt dışındaki seferleri sırasında akaryakıt, yağ, tamir, liman v.s. masrafları dolayısıyla kaçınılmaz şekilde % 25 - 30 oranında döviz ödeme durumu ile karşılaşılır. Binaenaleyh, döviz hesaplarında bu durum nazara alınması gerekir. Öte yandan deniz ticaret ve nakliye kurallarına ve yük ayarlanması v.s. gibi sorunların bir gereği olarak normal şartlarda hiç bir ülke ithalât ve ihracatının % 100 ünü kendi gemileri ile yapma olanağına sahip bulunmamaktadır.

Türk gemileri ile yapılan ihracat dolayısıyla navlunlardan elde edilen döviz gelirlerinin tutarı yabancı bayraklı gemilerle yapılan ithalâttan dolayı ödenen dövizlere kıyasen % 5 oranını aşmayacak derecede düşüktür. Bunun da sebebi Türk ihracatçıların mallarını genellikle ancak FOB fiyat ile satabilmesi ve FOB ihracat taşımalarında da Türk bayraklı gemilerin hissesinin 1964 - 1969 yılları arasındaki devrede % 20 oranı civarında bulunmasıdır.

III — TÜRK DENİZ TİCARET FİLOSUNUN DURUMU VE GELİŞEMEMESİNİN EKONOMİK VE MALİ NEDENLERİ

Türk bayraklı gemilerin ithalât ve ihracatımızla ilgili taşımalara düşük oranda iştirak etmesi ve bunun bir sonucu olarak aşırı döviz kayıplarının en önemli nedeni kanımızca Türk deniz ticaret filosunun şimdiye kadar gerek tonaj ve gerekse yaş itibarıyla arzu

edilen seviyeye ulaşamamasıdır. Ulaştırma Bakanlığı Marmara Bölge Müdürlüğündeki kayıtlara göre 150 groston dan yukarı yolcu gemileri, şilep ve tankerlerin, 1960, 1965 ve 1969 yılı itibariyle Devlet sektörü ve armatörler arasındaki dağılımı şöyledir :

	1960		1965		1969	
	Adet	Tonaj	Adet	Tonaj	Adet	Tonaj
Resmî sektör	182	337.203	192	353.816	156	341.312
Armatörler	125	331.790	119	318.192	147	250.823
TOPLAM	307	668.993	311	672.007	303	592.135

Yukarıdaki rakkamlardan görüldüğü gibi, 1960 - 1969 devresinde Türk deniz ticaret filosu % 9 oranında bir azalışla 669 bin groston dan 592 bin gros tona düşmüş ve bunda başlıca rolü armatörler oynamıştır. Mamafih 1970 yılından itibaren resmî sektör içinde şilep ve tanker işletmeciliğini temsil eden D. B. Deniz Nakliyatı A. Ş. filosu gemilerinde Yugoslav ve Polonya firmalarına sipariş edilen şilepler nedeni ile hem tonaj itibariyle büyüme, hem de yaş itibariyle bir gençleşme göze çarpmaktadır. Gerçekten bu teşekkülün elindeki şilep ve tanker adedi toplamı 1960 yılında 30, 1969 yılında 33 olduğu halde bu yekûn 1971 yılında 42 adede yükselmiş ve 1960 yılında 151.262 gros ton, 1969 yılında 205.383 groston olan toplam tonaj da 1971 yılında 296.669 gros ton'a çıkartılmıştır. Resmî sektördeki bu gelişmenin dahi kifayetsiz olduğu, ülkemizin 1971 yılında Dünya klâsmanında 33 üncü sırayı işgal etmesi ile de açıkça görülmektedir. Lloyd's Register of Shipping 1971 istatistik cetvellerine göre, 1 Temmuz 1971 tarihi itibariyle 100 gros tonun üzerindeki gemilerden meydana gelen Dünya deniz ticaret filosu 247 milyon gros ton olup, Liberya 38,5 milyon gros tonla 1. sırayı, Yunanistan 13 milyon gros tonla 7 inçî sırayı, Türkiye 713.676 gros tonla 33 üncü sırayı işgal etmektedir.

Deniz nakliyeciliği sektöründeki gelişememenin ekonomik, malî nedenlerini genel olarak şöyle özetleyebiliriz :

A — Deniz Ticaret Endüstrisinin Kendi Bütünyesine Has Menfi Faktörler :

a) *Uzun vadeli ve büyük sermayeli yatırımlar :*

Büyük yatırım gereği deniz işletmeciliğinin en önemli karakteristiği olup, halen dünya piyasalarında orta büyüklükte yeni bir şilep'in maliyeti 80 - 100 milyon lira civarındadır. Eğer bu gemi örneğinin modern "lash" türü bir gemi ise o takdirde fiyat 250 milyon lirayı bulur.

Asgari iki adet gemiye sahip olmak isteyen bir armatörün 150 - 200 milyon lira tutarında bir miktarı kendi öz kaynaklarından bulması imkânsız olduğu gibi, bunu düşük faizli kredi ile de temin etmesi çok zordur. Meselâ, Türkiye'de bir şilebin teknik ömrü 20 yıl, bir tankerinki ise 14 yıl kabul edilmekte, gemiler bu müddetlerin sonunda rekabet imkânını kaybettiklerinden hurda fiyatına satılma durumuna düşmektedirler. % 5 ve % 7 oranında ayrılan amortismanlar toplamı ile 14 - 20 yıl sonra yeniden gemi alınması ise yükselen fiyatlar nedeni ile imkânsız olmakta ve dolayısıyla kârlı yıllarda dahi ihtiyat olarak sabit kıymet yenileme fonları ayırma gereği doğmaktadır. Bu yapılamadığı takdirde yabancı kaynaklara başvurulmakta ve faiz giderleri çığ gibi büyümektedir. Deniz nakliyeciliği dışındaki işletmelerde (bazı ticari firmalarla finansman müesseseleri hariç tutulursa) öz kaynakların ağır bastığı veya hiç olmazsa öz kaynaklarla yabancı kaynaklar arasında bir eşitlik sağlanmasına dikkat edildiği görülür. Halbuki deniz işletmelerinin hemen hemen hepsinde öz kaynakların yabancı kaynaklara oranından doğan borçlanma faktörünün 1 rakkamından çok küçük olduğu görülür.

b) *Kâr düşüklüğü ve risklilik :*

Deniz işletmelerinde kâr marjları yüksek bir seviye göstermediği gibi devamlı ve garantili bir karaktere de sahip değildirelr. En önemli gelir kaynağı olan navlunlarda devamlı dalgalanmalara şahit olunmakta v enavlun konferanslarında büyük firmalar arasında ya kırıcı rekabet cereyan etmekte, ya da büyük firmaların küçük firmaları istismar etmesi söz konusu olmaktadır. Öteyandan deniz işletmelerinde navlun gelirlerinden ibaret yıllık cironun serma-

yeye olan oranı diğer endüstri ve ticaret kollarına nazaran daha düşük bir manzara gösterir. Navlun geliri elde etmedeki güçlük ve istikrarsızlığın yanısıra deniz işletmelerinin maruz bulunduğu yıllık masraflar da hem kaçınılmaz mahiyette ve hem de bir yıldan diğerine büyük hacimde artma eğilimindedirler. Personel ücretleri, çeşitli sigorta ve faiz giderleri, tamir ve malzeme giderleri, akaryakıt ve yağ giderleri, amortismanlar bunlardan sadece bir kısmını teşkil etmektedir.

c) *Halkın denizcilik yatırımlara iştirak etmemesi :*

Daha önce izah ettiğimiz faktörlerin bir sonucu olarak diğer dünya ülkelerinin çoğunda ve Türkiye’de halkın direkt olarak, ya da hisse senedi ve tahvil alımı şeklinde denizcilik yatırımlarına iştirak etme arzusu son derece az olmaktadır. İngiltere gibi denizcilikte ileri memleketlerde dahi deniz işletmelerinin hisse senetlerine ilişkin dividantlar % 3’ü geçmezken aynı ülkenin diğer endüstri ve hizmet ünitelerinde % 8-10 oranında bir kârlılık yüzdesi olağan sayılmaktadır. Türkiye’ye gelince, İkinci Dünya Savaşının bitiminden sonra, özellikle ithalâtımızın birden geliştiği 1948-1960 devresindeki müsait navlun imkânları ve himayeler altında her ne kadar bazı armatörlerimiz modern deniz işletmeciliği esaslarına uymadan dahi kâr elde etme imkânlarını bulmuşlarsa da, şartlar değiştiğçe İsviçre gibi denizi olmayan ülkeler bile gemi işletmeye başlayınca deniz işletmeciliği sahasındaki rekabet daha kırıcı olmaya başlamış ve kolay navlun imkânları ve himayeye alışmış bazı büyük armatörlerimiz ortadan silinmişlerdir. Halen ülkemizde bir sanayi ve ticaret firmasının arazi ve tesislerinin değeri 20 yıllık devre sonundan yüksek sayılan bir miktara ulaşmasına ve ayrıca kendisine monopol ve rahat pazar imkânı veren gümrük ve kota himayelerine karşılık bir deniz işletmesinin gemilerinin değeri 20 yıl sonunda hurda fiyatına düşmekte ve bu firma ayrıca modern gemilere sahip yabancı nakliye kumpanyalarının yıkıcı rekabetine maruz bulunmakta, elle tutulur hiç bir himaye tedbirinden faydalanmamaktadır. Bu durum karşısında yurdumuzda halkın doğrudan doğruya veya hisse senedi ve tahvil alımı şeklinde deniz işletmeciliği yatırımlarına rağbet göstermesini beklemek abes olur.

**B — Ekonomik ve Mali Teşvik ve Hima -
ye Tedbirlerindeki Yetersizlik :**

Türkiye'de deniz ticaret filusunun yıllar boyu gelişmemesi konusunda yukarıda sıraladığımız olumsuz faktörler deniz işletmeciliğinin kendi bünye ve karakterinden doğmaktadır. Bunların yanısıra mevzuatımızla ilgili olarak yeterli himaye ve teşvik tedbirlerinin olmamasından doğan faktörlerin de olumsuz etkilerini belirtmek gerekir.

a) Kambiyo mevzuatımızın yarattığı durum :

6 Haziran 1961 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 14 sayılı karara ait 70 sayılı tebliğ ile deniz nakliyeciliğinin libere edilmesi meyanında ithalâtçılarının FOB, CİF veya CF akreditif talebinde bulunmalarının serbest bırakılması, FOB ithalâta ise malların yabancı bayraklı gemilerle nakline, Türk parası ile navlun tahsilâtına veya tahsil edilen navlunun transferabl olmasına imkân sağlanarak Türk gemilerine evvelce sağlanan kısmî himayenin kaldırılmasının da deniz ticaret filomuz üzerinde menfî yönde etkisi olmuştur. Zira bu tebliğin yayınlanmasından önceki devrede ithalâtçılar CİF veya CF esasına göre talepte bulunmakta serbest olmayıp kendilerine Merkez Bankasınca yalnız FOB tahsis verilmekte idi. FOB ithalâta da navlunun Türkiye'de Türk parası ile ödenmesi ve tahsil edilen navlunun transferabl olmaması nedeniyle yabancı bayraklı gemiler bu gibi nakliyata iştirak edemiyordu. Böyle bir durumda bir taraftan Türk deniz ticaret filosu yabancı bayraklı gemilere karşı korunuyor, diğer taraftan da FOB, CİF farkından doğan navlun Türk Armatörlerine Türk parası ile ödenerek döviz tasarrufu sağlanıyordu.

70 sayılı tebliğin aleyhte yarattığı tesirleri kısmen hafifletme bakımından 8 yıl sonra 25/4/1969 ve 5/5/1969 tarihli Resmî Gazete'lerde yayınlanan Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki 17 sayılı karara ek 6/11513 sayılı ve buna ek 6/11965 sayılı kararlarla "Genel, Katma ve Özel Bütçeli idareler ve bunlara bağlı daire, müessese ve teşekküllerle, kamu iktisadî teşekkülleri ve sermayesinin yarısından fazlası bunlara ait ortaklıklar, taşıma işlerinde bu işlerle iştigal eden Türkiye'de mukim gerçek kişilerle veya Türk Kanunlarına göre kurulmuş, merkezleri Türkiye'de bulunan tüzel ki-

şilerle genel taşıma sözleşmeleri yapmakla mükellef" tutulmuşlardır. Üç yıldanberi yürürlükte olan bu kararname Türk deniz ticaret filosunun kısmen genişlemesinde olumlu etki yapmış, özellikle, D. B. Deniz Nakliyatı T.A.Ş., filosunu yenileme yoluna girerek dış ülkelerden yapılan ithalâta daha büyük ölçüde rol oynamıştır. Bu kararname ayrıca Japonlarla olan Pendik tersanesi görüşmelerinde Japon firması tarafından istenen gemi siparişleri garantisinin Türk Hükûmeti tarafından verilmesi dahi D. B. Deniz Nakliyatı T.A.Ş. tarafından verilmesi olanağını yaratması suretiyle tersane yatırım projesini daha da olumlu şekle dönüştürmüştür.

b) *Uygulanan diğer himaye ve teşvik tedbirlerinin yetersizliği :*

Gemi inşa ve işletmeciliğinin Devlet ve ekonomiye çeşitli nedenlerle sayısız faydalar sağlaması, fakat buna karşılık büyük kapital isteyen, riskli ve az kârlı bir sektör oluşu nedeniyle Dünyada bir çok ülke konuya gereken önemi vermişler ve çeşitli yollarla bu endüstri ve ulaşım branşını teşvik yoluna gitmişlerdir. Diğer ülkelerde belli başlı şu teşvik ve himaye tedbirlerinin uygulandığı görülmektedir :

aa) *Direkt devlet yardım ve bağışları :*

Bir sübvansiyon karakterinde olan bu yardımlar gemi inşa sanayi ile ticaret filolarının geliştirilmesi ve korunması amacı ile Devletin tersane ve armatörlere yaptığı yardımlar şeklinde tezahür eder. Meselâ A.B.D., İngiltere, Franse ve İtalya'da hem mukavele bedelinin belli bir yüzdesi olarak veya diğer şekillerde tersanelere, hem de yatırım bağışi, hurdaya çıkanlar gemiler için yardım ya da yüksek işletme masrafları için tazminat adı altında armatörlere yardım yapılmaktadır. Keza İsveç, Kanada, İspanya ve Pakistan'da gemi inşaatçılarına, Japonya, Federal Almanya ve Norveç'te gemi sahiplerine çeşitli adlar altında sübvansiyon verilmektedir. Bunun dışında zaman zaman A.B.D. ve İtalya'da uygulanan şekilde gemilerin tersane maliyet fiyatı ile armatöre satış fiyatı arasındaki farkın Devletçe üstlenilmesi şeklinde tecelli eden gemi yardımları, ya da Fransa'da görüldüğü gibi muayyen hizmet şekilleri ve hat seferlerinin taahhüt edilmesi karşılığı Devletçe armatöre garanti edilen sabit kâr marjları şeklinde işletme sübvansiyonları da mevcut

olabilmektedir. A.B.D. ise ayrıca rakip yabancı firmalara nazaran işletme giderleri fazla olan millî firmalara bu farkın bazı şartlarla Devletçe ödenmesi şeklinde özel bir yardım da uygulanmaktadır.

bb) *Kredi kolaylıkları :*

Kredi yardımları uygulamada, gemi inşası ya da ihracı amacı ile armatörlere Devlet veya diğer kalkınma bankaları tarafından temin edilen uzun vadeli ve düşük faizli kredi imkânları ile kredi garantileri şeklinde görülür. Verilen kredilerde bazı ülkeler (Japonya) faiz, vade ve kredi plâfonu konularında yerli armatöre daha fazla avantaj sağlamakta, bazıları ise (Batı Almanya) yerli yabancı armatör tefriki yapmamaktadır. A.B.D. gibi ülkeler ise borcu yalnız dış sefer gemilerine inhisar ettirmektedir. Çeşitli ülkelerdeki uygulamalara göre kredi tavanının gemi bedelinin % 50 - 80'i arasında değiştiği, yıllık faizlerin ortalama % 4,5 - 8 oranları dahilinde bulunduğu, vadenin ise 8 - 20 yıllık olduğu görülmektedir.

Faiz haddlerinin yüksek bulunduğu hallerde bazı ülkelerde Devletin faiz haddinin belli bir kısmını üzerine alması şeklinde dahi yardım yapıldığı vakidir. Nitekim Fransa, İtalya ve Batı Almanya'da Devlet bazı durumlarda denizcilik sektörüne faiz konusunda tercihli muamele göstermiştir.

cc) *Vergi teşvik ve himayeleri :*

Vergi yardımlarının uygulamada en çok görülenlerini şöyle özetleyebiliriz :

1) **Gümrük resmi muafiyeti :**

Yabancı ülkelerden ithal edilen gemi ve gemi inşa malzemesinin gümrük vergisinden muaf tutulması İngiltere, B. Almanya, Hollanda, İsveç gibi ülkelerde kayıtsız ve şartsız olup, Japonya ve İspanya'da sadece ihraç edilen gemilerde kullanılan malzemeye, Fransa'da bir kısım mallara taallük etmektedir. Norveç ve Danimarka'da ise gümrük resmi iadesi söz konusudur.

2) **Yatırım indirimi ve özel amortisman rejimi :**

Evvelce de açıklandığı üzere, deniz nakliyatında büyük çapta yatırım gerektiğinden bu sahaya yatırım yapılması teşvik edilme-

lidir. Bu cümleden olmak üzere meselâ, İngiltere, Fransa, B. Almanya ve İsveç'te yatırım indirimi ötedenberi uygulanmaktadır.

Öteyandan denizcilik sektörü ayrı bir amortisman rejimi uygulanmasına da ihtiyaç göstermektedir. Zira bu sektörde şayet amortisman nisbetleri diğer sanayi kollarında olduğu gibi teknik ömüre, yeni yaşama süresine göre tespit edilirse bu şekilde hesaplanan amortisman nisbetleri gemilerin teknolojik değişiklikler nedeniyle devamlı kısalma istidadı gösteren ekonomik ömürleri teknik ömürlerinden daha kısa bir zamana düştüğünden kifayetsiz kalmaktadırlar. Bu nedenle pek çok ülke özel amortisman rejimleri benimsemiştir. Nitekim Japonya'da navlun piyasasındaki değişimler de nazara alınarak her yıl değişen miktarda amortisman uygulanmaktadır. İngiltere bu konuda daha da ileri gitmiş ve normal amortisman dışında denizcilik sektörü için kıymet tenzili amortismanı ve enf.âşyon telâfisi amortismanı ihdas ettiği gibi amortisman süre ve oranlarının hesabında işletmeciye çok müsamaha tanıyarak adeta serbest bırakmıştır. Bu konuda pek çok ülkede kabul edilen usul diğer sanayi kollarına nazaran çok daha fazla müsamahalı regresiv amortisman usulüdür. Meselâ, B. Almanya'da böyle bir sistemle üçüncü yıl sonunda gemi bedelinin % 55'i amorti edilmektedir. Aynı usulü benimseyen Danimarka ve Hollanda da yıllık % 15 amortisman oranı ilk yılda % 30 olarak tespit edilmiş ve amortisman süresinin gemi inşaatı ile birlikte başlamasına cevaz verilmiştir. Fransa'da ilk üç yılda azamî % 20, diğer yıllar için azamî 15 oran uygulanması suretiyle gemi bedelinin 8 yılda amortisi öngörülmüş olup, bu usulde ilk üç yılda bedelin % 50 si amorti edilmektedir. Diğer ülkeler arasında İtalya, İsveç, Norveç, A.B.D. ve İspanya'da da özel amortisman rejimleri uygulanmaktadır.

3) İhracat muafiyet ve indirimleri :

İhracat dolayısıyla Almanya'da tam, Japonya'da kısmi vergi muafiyeti, İngiltere'de ise vergi indirimi sistemi mevcuttur.

4) Ciro üzerinden vergi muafiyeti :

İtalya, Hollanda, İsveç ve Danimarka'da gemi inşa bedeli veya navlun, kira v.s. hasılatından ibaret ciro üzerine muayyen oranlarda vergi muafiyeti uygulanmaktadır.

5) Gemi yenileme, yatırım ve sermaye ihtiyat fonlarında muafiyet :

A.B.D. de yardım gören armatörlerin gemi yenilemeleri amacı ile ayırdıkları ihtiyat adı altındaki özel gemi ve sermaye yenileme fonları Federal gelir vergisine tâbi tutulmamaktadır. Danimarka'da, Finlandiya'da ve Norveç'te yatırımlarda kullanılmak kaydı ile kârların belli bir yüzdesi dahilinde vergiden muaf fon ayrılması mümkündür. Norveç'te eski gemi satışından elde edilen kârlar dahi aynı amaçla kullanılıyorsa vergi dışı bırakılmaktadır.

6) Gelir ve Kurumlar Vergilerinden muafiyet ve düşük tarife :

Yunanistan, İngiltere, Batı Almanya ve A.B.D. gibi ülkelerin vergi mevzuatlarında deniz taşımacılığında sağlanan kazançlar için Kurumlar Vergisi muafiyeti, hisse senetlerine ait temettülerin gelir vergisine tâbi olmaması, normal vergi nisbetlerinden daha düşük vergi nisbeti uygulanması v.s. şeklinde teşvik ve koruma unsurları görülmektedir.

dd) Deniz taşımacılığına yapılan tercihli muameleler :

1) Bayrak tekeli :

Millî Limanlarda, ana ülke ile dominyonlar ve bağlı ülkeler arasında yapılan taşımaların millî bayraklı gemiler tarafından taşınmasıdır. Millî limanlar arası nakliyecilik (kobotaj hakkı) pek çok ülkede millî bayraklı gemilerle yapılır. Diğer şekillerdeki tekel ise bazı müstemlekeçi ülkelerde görülmüştür.

2) Bayrak ayırması :

Yabancı bayrak taşıyan gemilere bunlarla taşınan yüklere ve ödenen navlun bedellerine farklı fiyat liman ücreti, tarife ve navlun ödeme usulleri uygulanmasıdır. 1961 yılına kadar Türkiye'de, Arjantin ve Brezilya'da görülen himaye bu şekil bir himayedir.

3) Bayrak tercihi :

Bazı Devletler, Devlete, kamu idare ve müesseselerine, kamu iktisadî teşekküllerine ait yüklerin millî bayraklı gemilerle taşı-

masına öncelik vermektedir. Meselâ Türkiye 25.4.1969 tarih ve 6/11513 sayılı kararname ile böyle bir himayeyi benimsemiştir.

4) % 50 şartı :

Bazı iki taraflı ticaret anlaşmalarında veya A.B.D. yardım programlarında taşınan malın kıymet ve navlun da nazara alınmak suretiyle % 50 sinin anlaşmada kararlaştırılan ya da yardım yapan ülkenin gemileri ile taşınmasına dair hükümler mevcut bulunmaktadır.

Çeşitli himaye ve teşvik tedbirleri konusunda Türkiye'deki uygulamaya gelince, bunlardan hangilerinin ne derecede mevcut olduğunu yukarıda sayılan sıralama dahilinde şöylece özetleyebiliriz :

aa) *Direkt devlet yardım ve bağışları :*

Gemi inşa ve işletmeciliğinde sübvansiyon usulü ülkemizde görülmemektedir.

bb) *Kredi kolaylıkları :*

933 sayılı yetki Kanununa dayanarak düzenlenen 1968 yılı programında tersane inşası için 3 yıl ödemesiz devre ve 10 yıl da ödemesiz devre olmak üzere 13 yıl vadeli % 4,5 faizli, gemi inşası için 2-3 yıl ödemesiz devre ve 5-7 yıl da ödemeli devre olmak üzere 7-10 yıl vadeli % 4 faizli ve ticaret gemileri ile yapılacak ulaşım için de 1-2 + 3-5 yıl vadeli ve % 5 faizli sınaî gelişme fonları ihdas edilmişse de Anayasa Mahkemesinin 25.10.1969 tarihinde Yetki Kanununun bir çok maddesini iptali ile birlikte bu fonlar yürürlükten kaldırılmış, fakat yerine aynı mahiyette yenisi ikame edilememiştir. 1968 yılı programından önce özel sektör inşaatını teşvik amacı ile Denizcilik Bankasında tesis edilen 6 yıl vadeli ve % 6 faizli gemi inşa kredisi fonunun tutarı 35 milyon liradan ibaret bulunuyordu. Halen Denizcilik Bankası ile T.C. Merkez Bankası arasındaki reeskont işlemlerinden hasıl olan kaynak Denizcilik Bankasıca orta vadeli kredi olarak verilmektedir. Resmî sektörün Devlet Yatırım Bankasından aldığı kredilerde ödenen faiz oran devalüasyondan sonra % 10,5'a çıkmış bulunmaktadır.

cc) Vergi teşvik ve himayetleri :

1) Gümrük resmî muafiyeti :

21.3.1938 tarih ve 3339 sayılı Kanun yurt dışından satın alınan buharlı ve motorlu gemilerle, memlekette yapılacak benzerleri için getirilecek eşyayı gümrük vergisinden, bunların yurt içinde yapılması halinde dahilde alınan istihsal vergisinden muaf tutmuştur. Bu Kanunun süresi 1.3.1971 tarihinde bitmiş olup, halen uzatılmadığından bunun yerine Bakanlar Kurulunun aynı maksadı temin eden 23.12.1971 - 22.5.1972 tarih ve 7/3635 sayılı kararnameyi yayımlanmış, aradaki zaman zarfında doğan boşluk ise kısmen 474 sayılı kanunla telâfi edilmiştir.

2) Yatırım indirimi ve amortisman rejimi :

Yatırım indirimi halen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun II. kısmına 1963 yılında 202 sayılı kanunla eklenen 8. Bölümde yazılı esaslar dahilinde uygulanmaktadır. 933 sayılı Kanunla indirim nispeti indirimden istifade edecek öz sermayeden sağlanan yatırım miktarının % 80 ine kadar yükseltilmiş ve bu meyanda 1968 yılı program döneminde gemi inşaatı sektörü için % 70 nisbeti öngörülmüşse de bu Kanun Anayasa Mahkemesi tarafından iptali üzerine şimdiki durumda Gelir Vergisi Kanunundaki % 30 nispeti uygulanmaktadır.

Amortisman rejimine gelince, Vergi Usul Kanunumuz bu konuda denizcilik sektörü için teşvik edici herhangi bir hüküm ihtiva etmemektedir. 55 seri No. lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde tespit edilen tankerler için % 7 ve 300 tondan yukarı yük ve yolcu gemileri için % 5 amortisman nisbetleri hem gemilerin ekonomik ömürleri yönünden ve hem de diğer ülkelerdeki uygulamalara nazaran kifayetsiz kalmakta ve armatörler için hiç bir teşvik ve himaye unsuru taşımamaktadır. Normal amortisman usulünde % 5 nispeti üzerinden bir şilebin maliyet bedelinin % 50 si 10 yılda, tamamı 20 yılda amorti edilebilmektedir. Vergi Usul Kanununa 205 sayılı kanunla eklenen mükerrer 315 inci madde ile kabul edilen azalan bakiyeler usulü ile amortisman da bu konuda fazla bir ferahlık getirmemektedir. Nitekim bu usul kabul edildiği takdirde bir şilebin maliyet bedelinin % 50 si 8. yılda, tamamı ise

8 inci yıldan itibaren normal amortisman nisbetinin iki katı uygulamasına rağmen bakiye miktarlar azaldığı için yıllık normal amortisman miktarlarının da git gide daha da altına düşmesi suretiyle önemini kaybederek yine 20 yılda amorti edilmiş olacaktır.

3) İhracatta vergi iadesi :

Bakanlar Kurulunun ihracatta vergi iadesi uygulamasına dair 7.8.1970 tarih ve 7/1115 sayılı karara ilişkin III. No.lu listede "her nevi gemi" için % 35 oranında bir vergi iadesi öngörülmüşken 15.8.1970 tarih ve 7/1182 sayılı kararlar bu oran % 15'e indirilmiştir bulunmaktadır. Öte yandan 28.2.1971 tarih ve 13764 sayılı Resmî Gazete'de Fason gemi imalatı için geçici olarak % 5 vergi iadesi yapılacağı ilân edilmiştir.

4) Gider vergilerinde muafiyet :

— Yurt dışında ve yurt dışına gemi ile yolcu ve yük taşımaları nakliyat vergisinden muaf olmakla beraber bu faaliyetlerden doğan kazançlar gelir ve kurumlar vergisine tâbidir.

— Halen gemiler bizzatî istihsal vergisine tâbi olmamakla beraber bunların inşasında kullanılan madenler ve cam ve ağaç gibi yardımcı maddelerden istihsal vergisi alınmaktadır.

— İthal gümrük vergisinden muaf olan ST 42 evsafındaki gemi saçlarının memleket dahilinde imal olunan eşit ve benzerleri münhasıran gemi inşasında kullanılmak üzere istihsal vergisinden müstesnadır. Maliye Bakanlığı Tebliği (Resmî Gazete : 1.2.1966/12215).

— İthal gümrük vergisinden muaf olan profil, köşebent ve elektrotların memleket dahilinde imâl olunan eşit ve benzerleri münhasıran gemi inşa ve temininde kullanılmak üzere istihsal vergisinden müstesnadır. (Maliye Bakanlığı Tebliği, Resmî Gazete : 19.1.1971/13728).

— 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29. maddesinin 9. fıkrası, 5842 sayılı Denizcilik Bankası Kanununun 6, 7, 8, 9, 10 ve 11. maddeleriyle 12. maddesinin b ve c fıkralarında bahsedilen işler dolayısıyla Denizcilik Bankası lehine, tahakkuk edecek paralar

banka ve sigorta vergisi şumulü dışında bırakılmış olup aynı durum, Kanunun 3 üncü maddesi gereğince D. B. Deniz Nakliyatı T.A.Ş. için de söz konusudur.

5) Kurumlar Vergisinde muafiyet :

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı kanunla değişik 8/5. maddesi gereğince Denizcilik Bankası T.A.O. nun tekel şeklinde yaptığı ulaştırma işlerinden elde ettiği kazançlar vergiye tâbi bulunmamaktadır.

6) Gemi yenileme fonlarında durum :

Gemi yenileme amacı ile sermaye şirketlerince yapılan ihtiyat v.s. adı altındaki özel gemi ve sermaye yenileme fonları safi kârdan ayrılmaları dolayısıyla % 25 oranında kurumlar vergisine tâbi bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanununun 467 ve 469 uncu maddeleri gereğince ihtiyarî ve fevkalâde yedek akçe namı altında ayrılan bu fonlar aynı kanunun 466 ncı maddesinde belirtilen kanunî yedek akçe şumulüne girmedikleri için stopaj matrahından tenziline de cevaz verilmemekte ve gelir vergisi kanununun 96 ncı maddesi gereğince ayrıca % 20 oranında vergi tevkifatına tâbi bulunmaktadır.

dd) Deniz taşımacılığına yapılan tercihli muameleler :

1) Bayrak tekeli :

Türkiye'de 29.4.1926 tarih ve 815 sayılı kanunu takiben millî limanlar arasında ve içinde nakliyecilik (kobotaj hakkı) Türk bayraklı gemiler tekeline bırakılmıştır.

2) Bayrak ayırması :

Daha önce de açıklandığı üzere 1961 yılında 70 sayılı tebliğin yayınlanmasına kadar ithalâtçılara sadece FOB tahsis verilmek ve Türk parası ile ödenen navlun bedelleri yurt dışına transfer edilmemek suretiyle yabancı bayraklı gemiler aleyhine bir ayırım yapılmakta idi.

3) Bayrak tercihi :

25.4.1969 tarihinden itibaren 6/11513 sayılı kararname ile, Devlete, kamu idare ve müesseselerine, kamu iktisadî teşekküllerine ait yüklerin Türk bayraklı gemilerle taşınması öngörülmüştür.

Yukarıda diğer ülkelerde ve Türkiye'de denizcilik sektörüne uygulanan teşvik ve himaye tedbirleri açıklanmış bulunmaktadır. Görüleceği üzere Türkiye'de bu konudaki tedbirler oldukça yetersiz durumdadır.

Sübvansiyon ve kredi kolaylıkları yanında özellikle malî teşvik ve himayelerle ilgili olarak bazı hükümlerin getirilmesinin denizciliğimizin gelişmesinde büyük faydalar sağlayacağına inanıyoruz. Bu cümleden olarak :

- Yatırım indirimi şumulü genişletilmelidir,
- Vergi Usul Kanununda denizcilik sektörü için özel amortisman rejimi getirilmelidir.
- İhracat vergi yolu ile daha kuvvetle teşvik edilmelidir,
- Gelir ve Kurumlar Vergilerinde ciro üzerinden vergi muafiyeti, düşük nisbetli özel tarife uygulanması, kazancın muayyen bir nisbeti üzerinden vergi istisnası, gemi yenileme fonu olarak ayrılan ihtiyatların vergilendirilmemesi, yurt dışı yolcu ve yük taşımalarında elde edilen kazançların daha hafif vergilendirilmesi,
- ST 42 evsafındaki gemi saçlarına tanınan gümrük ve istihsal vergisi muafliğinin bu evsaftan yüksek evsafta olup, münhasıran yurt içinde gemi inşasında kullanılan diğer çelik saçlara da teşmili,
- Gemi imalinde kullanılıp da halen istihsal vergisine tâbi bulunan maden, cam ve ağaç gibi malzemelerde muafiyet temini,
- Yurt içi (Kabotaj hattı) yük taşımalarında navlunun % 10'u oranında alınan nakliyat vergisinin kaldırılması,
- Gerek yurda döviz girişini teşvik ve gerekse yabancı gemilerle rekabet sağlayabilmek için deniz nakliyeciliğinden sağlanan dövizlere daha müsait bir kur uygulanması veya belli oranda prim verilmesinin temini konusunda çalışmalar yapılmalı ve mevzuat değiştirilmelidir.

C — Diğer Çeşitli Aksaklık ve Kifayetsizlikler :

Bunlar arasında en önemli olarak şunları sıralayabiliriz :

a) Türkiye'de yıllar boyu millî bir deniz ticaret politikası izlenmemiş, deniz ulaştırmasının özel sektör tarafından mı, kamu sektörü tarafından mı, yoksa birlikte mi yürütüleceği hususu açık seçik tespit edilmemiştir. İşe gerek Bakanlıklar seviyesinde ve gerekse Devlet Plânlama Teşkilâtı seviyesinde lâyük olduğu önemin çok uzun bir zaman evvel verilmesi gerektiği halde bu gerçekleştirilmemiş, uzun vadeli yatırım ihtiyaçları etüdleri yapılmamıştır.

b) Denizcilik sektörü ile ilgili olarak, Bakanlıklar, Denizcilik kuruluşları, Devlet Plânlama Teşkilâtı, Devlet İstatistik Enstitüsü gibi kuruluşlarda mevcut her türlü teknik, ekonomik ve mali istatistikler yetersiz ve insicamsız bulunmaktadır.

c) Kamu işletmeleri ve armatörlerin ,hat analiz ve araştırması, pazarlama, piyasa ve navlun v.s. konulardaki etüdüleri yoktur veya kifayetsizdir.

d) Kamu sektöründe gerekli reorganizasyon yapılmadığı gibi, personel şişkinliğine ve isabetsiz tayin politikasına da bugüne kadar mâni olunamamıştır.

e) Türk tersanelerinin halen düşük tonajlı gemiler için % 15-20 gibi düşük kapasite ile çalıştığı ilgililer tarafından ifade olunmuştur. Buna rağmen çok daha az miktarda döviz tahsisi suretiyle kendi tersanelerimizde yapılabilecek gemilerin bedellerinin tamamı için döviz tahsisi suretiyle yurt dışından ithal edilmesi, yurt içi gemi endüstrisinin gelişmesini önlemektedir. Öteyandan işçilik payı yüksek olan gemi inşaatının gerektiğinde yeni tersane yapımı ve mevcutlarda da bazı ufak tadiller yapılması suretiyle ihracata dönük hale getirilmesi büyük faydalar sağlayacaktır. Yapılan hesaplara göre normal bir şilepte gemi bedelinin yüzdesi olarak malzeme ve cihazlar % 55, işçilik % 23, genel masraflar v.s. % 22 oranında yer işgal etmekte olup, işçilik ve genel masrafların tamamının, malzeme ve cihazların ise % 40 ının yurt içinden temini mümkündür. Malzeme ve cihaz dolayısıyla toplam gemi bedelinde yurt dışı yüzdesi takriben % 30 dan ibaret olup, bu oranda bir döviz tahsisi

suretiyle yurt içinde gemi yapımı halinde % 70 oranında döviz tasarrufu sağlanmış olacaktır.

f) Uluslararası navlun konferanslarında alınan kararlar ve hat tahsisleri çeşitli nedenlerle Türk armatörleri aleyhinde işlemekte ve daha çok navlun geliri elde etmelerini önlemektedir. Buna yol açan faktörler arasında Türk armatörlerinin seslerini duyuracak kuvvetli filolara sahip olmadan konferans masasına oturmaları, armatörlerin ve yükleyicilerin, dış acentaların gerekli koordinasyon ve işbirliğini göstermemelerini zikretmek mümkündür.

g) Gerek gemi malzemesi ve gerekse gemi ithal prosedürü, hem 7.8.1970 tarih ve 7/1119 sayılı yemi koordinasyon yönetmeliği ve hem de ithalât ve kambiyo rejimlerinde belirtilen esaslar muvacehesinde oldukça bürokratik ve zaman alıcı bir karakter göstermektedir.

IV — SONUÇ

Uluslararası ticaret ilişkileri geliştiği müddetçe Dünya deniz taşımacılığı da devamlı artış gösterecektir. Zira deniz taşımacılığının diğer taşıma türlerine nazaran çok ucuz bir maliyeti mevcuttur. Üç tarafı denizlerle çevrili Türkiye büyük bir deniz potansiyeline sahip olduğu halde gerek gemi işletmeciliğinde ve gerekse gemi inşasında bu potansiyelden yeterince yararlanamamaktadır. Nitekim halen dış ticaret hacmimizde Türk bayraklı gemilerin işgal ettiği oran sadece % 30 dan ibaret olduğu gibi, tersanelerimiz de düşük tonajlı gemilerde % 15-20 gibi bir kapasite ile çalışmaktadır.

Devlet Plânlama Teşkilâtından E. Sökmen Dereli tarafından 1971 yılında yapılan Türk Deniz Ticaret Filosu Dış Hatlar Yük Taşınması Yeterlilik Etüdünde emtea cinslerine göre ithalât - ihracat miktarları da araştırıldıktan sonra Türk deniz ticaret filusunun 1975 yılında 1.320.000 DW ton, 1980 yılında ise 1.806.000 DW ton'a iblâğ edilmesi gerekeceği belirtilmektedir. Şayet bu filo ile akaryakıt ve dökme yükün % 8'i, kuru yükün % 50 si taşınabilse toplam döviz geliri sür'atle artacak ve toplam döviz giderini karşılayacak du-

ruma gelecektir. Bu bakımdan yapılacak iş hem gemi inşa endüstrisini Türk sanayi ile birlikte geliştirmek ve bu arada yurt içi gemi malzemesi kalitesini yükselterek maliyetini düşürmek, hem de Türk deniz ticaret filosunun dış ticaret hacmimizin asgarî % 50 sini, akaryakıtlarda % 75 - 80 ini taşıyacak şekilde geliştirmektir.

NIÇIN VE NASIL BİR VERGİ REFORMU GEREKLİDİR

Fehamettin ERVARDAR
Serbest Hesap Uzmanı

Memleketimizde son yıllarda en çok bahsedilen ve sözü geçen tâbirlerden birisi de Reformdur. Yasama organından siyasi partilere, idarî ve ilmî çevrelerden günlük gazete, haber ve yayınlara kadar her safha ve kademede reformlardan söz edilmektedir.

Bu arada yapılması istenilen reformlardan en önemlilerinden birisi de vergi reformudur. Bu maksatla 1961 yılından sonra yarı Resmî mahiyette reform komisyonları teşkil edilmiş ve komisyonun çalışmaları zaman zaman idarî makamlara, meslek kuruluşlarına, yasama organına intikâl etmiştir.

Bu sebeple biz de vergi reformu konusunu ele almak ve incelemek istiyoruz. Ancak çok değişik anlamlarda kullanıldığı ve çeşitli çevrelerce kendi görüş, düşünüş ve anlayışına göre reform tâbiri kullanılmak istenildiği cihetle, evvelâ terimde anlaşmak veya bizim bu terimden ne anladığımıza belirtmek, ondan sonra niçin böyle bir reformu gerekli gördüğümüze ve kendi görüş ve düşünüşümüze göre nasıl bir vergi reformunun gerektiğine işaret etmek istiyoruz.

I — REFORM ANLAYIŞI

Bilindiği gibi reform tâbiri, kelime anlamıyla, şekil değiştirme, yeni bir şekil alma anlamında kullanılmaktadır.

Ancak tarihi gelişme içerisinde reform tâbir ve hareketlerinin anlamı, alışılmış, yerleşmiş bir görüş ve anlayışın radikal bir şekilde geliştirilmesi, daha iyiye, doğruya ve güzele doğru atılış ve yeni ufuklara dönüş şeklinde kullanılmıştır. Örneğin, orta çağ

takiben güzel sanatlarda, dinî anlayışta ortaya çıkan reform hareketleri gibi.

Bu kısa açıklamadan da anlaşılacağı gibi, bizce herhangi bir hareketin veya değişikliğin reform tâbirine uygun düşebilmesi, bu hareketin reform sayılabilmesi için, zamanın icaplarına, gelişmesine, teknik ilerleyişe uyması, içinde bulunduğu topluluğun ihtiyaçlarına en iyi şekilde cevap vermesi, mevcut düzenin daha iyiye, daha doğruya ve daha güzele doğru değiştirilmesi ve bunun radikal bir şekilde ele alınması gerekir.

Halbuki genellikle müşahade ettiğimiz husus, en basit rötüs-ların idarî değişikliklerin ve hatta eskiden denenmiş, başarıya ulaşmamış ve terkedilmiş usûl ve şekillerin reform olarak takdim edilmek istenilmesi ve bu harekette memleket şartlarının çevre alışkanlıklarının, uygulama imkânlarının, maddî ve fikrî hazırlıkların hiç kaale alınmadan, sadece şu veya bu memleketteki şekil ve usûl-lerin tercüme veya nakil suretiyle millî bünyeye intikâl ettirilmesi isteği tarzında olabilmektedir.

Bu yüzden kamu oyu, reform tâbirini kanıksamakta, bunu artık ciddiye almamakta, ayrıca bu nevi reformlardan doğacak yeni uygulama sonuçlarını ve yaratacağı olumsuz neticeleri ile eskiyi aratacağı endişesine kapılmaktadır.

Bu itibarla vergi reformundan söz edebilmek için, memleket şartlarının gerçekçi bir görüşle ortaya konulmasına, mevcut şekil ve usûllerin, aksayan, ihtiyacı karşılamayan, ilmin, mantığın ve modern gelişmelerin icaplarına uymayan aksak yönlerinin isabetle teşhisine, bu aksaklıkların giderilebilmesi için uygulanabilir yeniliklerin realist olarak tesbitine çalışan tedbirler manzumesine ihtiyaç vardır.

II — VERGİ DÜZENİMİZİN GENEL DURUMU

Bir memleketin vergi düzeni denildiği zaman, malûm olduğu üzere akla şu unsurlar gelmektedir.

I — Yasama Organının ortaya koyduğu vergi kanunları manzumesi,

- 2 — Bu kanunları tarh, tahakkuk, tahsil ve kontrolla görevlendirilmiş malî teşkilât ve bunun işleyiş tarzı,
 3 — Vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan mükellef İdare uyumsuzluklarının giderilmesi için ihdas olunan malî kaza sistemi ve işleyiş şekli,

1 — Vergi Kanunları Manzumesi :

Türkiyenin vergi manzumesine toplu bir göz atılınca, bunun Devlete ait vergi, resim, harçlarla, mahalli idarelerce alınan gelirler ve köy salmalarından teşekkül eden, çok sayıda ve her birisi özellikler arz eden mükellefiyetler olduğu görülür.

Burada mahdut imkânlar içinde biz sadece Devlete ait gelirler ve gelir kanunlarının özelliklerine kısaca işaret ediyoruz.

1973 yılı bütçe kanununa göre Devletin 60 küsur Milyar Liralık gelirlerinin, 45 küsur Milyar Lirasının vergi gelirlerinden tahassül ettiği görülür. Bunun;

- 18 Milyara yakın kısmı gelir üzerinden,
- 2 Milyar Lirası servet ve servet transferleri üzerinden,
- 8 Küsur Milyar Lirası üretim üzerinden,
- 1,5 Milyar Lirası harcama üzerinden,
- 4,5 küsur milyar Lirası hizmet üzerinden,
- 10 küsur milyar Lirası da ithalât üzerinden alınacak vergilere aittir. Bu gelirleri sağlayan 35 gurup ayrı vergi manzumesidir.

Devlete ait bu büyük gelir unsurunda sistem olarak en yaygın bulunan ve gittikçe geliştirilen usûl, vergi matrahını mükellefin kendi beyan ve bildirmelerine istinad ettiren beyan esasıdır.

Bu yazının imkânlarıyla detayına gidilemeyeceği cihetle burada sadece bazı müşahedelere temas olunmuştur.

a) Vergi mevzuatımız genellikle bir kot disiplini içersinde, tasnifli ve her ilgilinin aradığı zaman kolaylıkla bulabileceği bir tertipte değildir. Herhangi bir mükellef veya ilgilinin bir vergi kanunu hakkında araştırma yapabilmesi için, verginin adını, kanun numarasını, yayınlandığı tarihi hatasız bilmesi gerektiği gibi, bu kanunlarda sık sık yapılan değişikliklerin de ne zaman, hangi ka-

nunla yapıldığını bilmesi ve bu metinleri, sayıları onbinleri aşan kanunlar içerisinde bulabilmesi icap etmektedir.

b) Mali mevzuatımız genellikle, ifade itibarıyla bir terminoloji birliğinden yoksundur. Lisan ve ifade itibarıyla de çok büyük değişiklikler arz eder. O kadar ki, aynı kanun içinde, aynı teknik terimin muhtelif anlamları olabilmekte, meselâ bir kanunun değişik komisyonlarda incelenmiş metinlerinde tamamen değişik terim ve ifadelerle rastlanabilmektedir.

c) Yine aynı kanunlarımız, kendi beyanına müracaat ettiği vatandaşın genel kültür, okuma yazma ve hukuk bilgisi seviyesini asla nazara almamaktadır. O kadar ki 35 Milyon nüfustan çok geniş zümreyi teşkil eden kısmını bir yana bıraksak, ortalama Lise tahsili görmüş kimselerin dahî herhangi bir mükellefiyet kanununu kendi kendilerine okuyup anlayabilmeleri veya anlatabilmeleri hemen hemen imkânsızdır.

Bu yönleriyle de kanunlarımız, adeta ancak ihtisas erbabının zorlukla içinde çıkabileceği bir manzume arz ediyor.

d) Genellikle malî kanunlarımız, Memleketin genel, ekonomik ve politik stratejisinden doğan özellikleri bir vahdet içinde asla mütalâa edememektedir.

Nitekim bir özel kanunun koyduğu muafiyet ve istisna hükmü, başka bir kanunla açıkça yürürlükten kaldırılmadığı halde, fiiliyatta uygulanamaz hale gelebilmektedir. (Örnek olarak, Turizm Endüstrisini Teşvik Kanununun muayyen müesseselere tanıdığı vergi, resim, harç istisnası, Damga Vergisi ve Harçlar Kanununda yapılan tâdillerde açıkça iptâl edilmemiş, fakat fiiliyatta da işlemez hale düşmüştür. Keza Kooperatifler Kanununun tanıdığı bina vergisi muafiyeti, Emlâk Vergisi Kanunu ile aynı haldedir.)

2 — Mali Teşkilâtımız ve işleyiş tarzı :

1950 yılında yapılan vergi reformu ile beyan esasına geçilirken, malî teşkilâtda değişiklikler yapılmış ve değişik büyüklükteki vergi daireleri ihdas olunmuştur. Esas itibarıyla vergileri tarh, tahakkak, tahsil sorumluluğunu taşıyan bu vergi daireleridir. Bu daireler idarî yönden kazalar itibarıyla mal müdürlüklerine, vilâyet-

ler itibariyle defterdarlıklara ve bunlar tümü ile merkezde Maliye Bakanlığının çeşitli genel müdürlüklerine bağlı bulunmaktadır.

Diğer taraftan bu teşkilâtın idarî yönden teftiş ve kontrolü, illerde defterdarlıklara bağlı kontrol memurları, merkezde Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Kontrolörler ve nihayet Bakan adına faaliyet gösteren ve hepsinin üzerinde olan Teftiş Kurulunca yürütülmektedir.

Vergi mükelleflerinin beyanlarını kontrollerle vazifeli olarak 1946 yılında kurulan ihtisas kadrosu, Hesap Uzmanları Kurulu olup, tıpkı teftiş kurulunda olduğu gibi doğrudan Bakanlığa bağlı olarak değişik tertipler altında muayyen merkezlerde devamlı, diğer bölgelerde geçici olarak çalışan Hesap Uzmanları mevcuttur.

Bunlar dışında yukarıda zikrolunan idarî yönden teftiş ve kontrollerle vazifeli elemanlarda da vergi incelemesinde çalıştırılmaktadır.

Kısaca ve genel hatları ile tanıttığımız bu teşkilâtın işleyiş tarzı ve genel durumu hakkında aşağıdaki müşahadelerimizi belirtmek istiyoruz.

A) Vergi Daireleri yönünden :

Vergi Kanunlarımızın büyük kısmını teşkil eden, vergi hasılatının en önemlilerini sağlayan vergiler, beyan esasına dayananlardır.

Bilhassa 1961 Anayasası ile plânlı bir döneme gidilmesi, iktisadî kalkınma plânlarının hazırlanması, bir taraftan Devleti alt yapı yatırımlarına, diğer taraftan özel sektörü sanai, ticarî, ziraî ve teknik alanlarda verimli yatırımlara yönelmiş, bununla ilgili olarak vergilerde, büyük gelişmeler sağlayacak tedbirlere gidilmiştir.

Nitekim 1963 yılından itibaren hemen her yıl bütçesi ile birlikte yeni yeni vergiler, Finansman Kanunları getirilmiş ve 10 milyarın altında bulunan bütçeler, 1973 yılı için 60 Milyar Liraya çıkmıştır.

Yukarıda özetini verdiğimiz Teşkilât, tümü ile bu hızlı gelişmenin icaplarına asla ayak uyduramamaktadır. Bu kanaatimizi doğrulayan müşahadeler şunlardır.

a) Vergi daireleri bilhassa büyük merkezlerde kendi mükelleflerini gereği gibi tanıyamamakta, hatta asgâri teması dahi

kuramamaktadır. Oysa ki beyan esası, mükellefle idarenin çok yakın temasını gerektiren bir sistemdir.

b) Mezkûr daireler vergilerin tarh ve tahakkukunda çok ağır hareket etmektedir. Bu konuda yegâne endişe, vergiyi zaman aşımına uğratıp sorumlu duruma düşmemektir.

c) Dairelerin en önemli fonksiyonunu teşkil eden mükellefle hesaplaşmada, dairelerin kayıt ve hesapları, gereken dikkat ve itinadan yoksun, çok kerre yanlış olup, ilgiliye güven vermemektedir.

Servislerin birbirleriyle zamanında ve doğru irtibat sağlanması yüzünden tarh-tahakkuk, tahakkuk-tahsil, tecil-itiraz, Tehiricra, Terkin, Uzlaşma, ödeme işlemleri tahsil servislerine ve hesaplara zamanında ve doğru intikâl etmediğinden, çok kerre yanlış hesaplarla, mükellefi takip durumları doğmaktadır.

d) Vergi tarhında esas olan mükellefiyeti doğurucu olayların araştırılıp tesbiti yerine, şekilde kalınarak teferruat problemleriyle daire ve mükellefler fuzulen işgâl edilmektedir.

e) Mükellef sicilleri, dosyaları, yazışmaları muntazam işlemektedir.

f) Daireler, beyan esasında çok önem taşıyan yoklama ve tesbitlerle olaylara önceden yön verme fonksiyonunu ifa edememekte, bu servisler genellikle yapılmış yazılı beyanların takibi içinde kalmaktadır.

Bu yüzden vergi ziyamı peşinen önleme fonksiyonu işlemektedir.

g) Genellikle mezkûr daireler, vergi ödevini hüsnüniyetle ifa eden mükellefleri, vergiden kaçmanlardan ayırd edememekte ve tersine bir tutumla ağırlıklarını vergi ödevine sadık kimselerin teferruat kusur ve ihmâllerinde toplamaktadır.

h) Vergileme ve tahsilâta tasarruf fikri ile çalışılmamaktadır. (Beş liralık vergi borcu için, 50 Liralık ilân yoluyla tebliğat veya üç liralık hesap bâkiyesi için On Liralık posta ve tebliğat masrafı yapılması gibi) tatbikata sık sık rastlanmaktadır.

i) Mükelleflerin fazla ödenmiş vergilerinin iade ve reddinde, borcun takibinde gösterilen hassasyetin bindebiri gösterilmemekte-

dir. 100.000,— Liralık yanlış mahsubu göremeyen idare, 2.000,— Liralık haklı reddiyat isteği üzerine bütün kademelerini alârme etmektedir.

j) Dairelerde kaliteli, istikrarlı eleman görmek mümkün olamamakta, çok defa acemi, talebe, kayırılmış veya başka yerden cezalı gönderilmiş yetersiz elemanlarla işler, gereği gibi yürütülemede ve pek mahdut sayıda vasıflı eleman işlerin altında ezilmekte, bunlar da ilk fırsatta buralardan kurtulmağa çabalamaktadır.

B) Diğer idarî kademelerle münasebet yönünden :

Yukarıda açıklandığı gibi, vergilemede esas görev ve sorumluluk Vergi Dairelerininindir. Durum böyle iken, gelir müdürlükleri, defterdarlıklar ve merkez genel müdürlükleri gibi hiyerarşik kademeler, yeterli sorumluluğu olmadan muamelâtda yer almaktadır. Bu yüzden sayılan kademeler arasında çok uzun zaman kaybıyla, aşağıdan yukarıya ve yukarıdan aşağıya işleyen bir yazışma içine düşülmektedir. Bunda da bütün hüner ve marifet, mes'uliyetten kurtulma ve işi başkasına yıkma çabasıdır.

Bu itibarla zamanın sür'at, dikkat ve kesinlik isteyen muamelâtda bu kademeler fuzuli bir yer işgâl etmektedir.

C) İdarî Teftiş ve Kontrol Yönünden :

Yukarıda işaret ettiğimiz kuruluş ve işleyiş tarzı herkesçe bilinmesine rağmen, bunu tesbit, sorumlulukları bulma, suçluları tecziye, dürüst çalışanları taltif bakımından idarî teftiş ve kontrol teşkilâtı işe hakim olamamakta ve nazım bir rol oynayamamaktadır.

Nitekim en büyük merkezlerde tahakkuk, tahsil yolsuzlukları, hizmette kusur halleri, vazifenin ihmâli, haklı şikâyetlerin takibi yönünden ibret verici örnekler bulmak güçtür. Genellikle idarî teftiş ve kontroller;

a) En önemli kalemi olan merkez teşkilâtını sahası dışında tutmakta,

b) Yapılması gereken işlerin üzerinde durulmamakta, sadece ihbar, şikâyetler araştırılmakta veya ayyuka çıkan konular ele alınmaktadır.

Oysa ki kanaatimizce idarî servislerin kendilerine verilen vazifeleri gereği gibi yapıp, yapmadığını, yapılmayanların nedenlerinin araştırılmasını, mümkünse sebeplerin izalesini, ihmâl ve kusurlar varsa tesbitini üzerine alan bu teşkilâtta, yapılmaması gereken hareketler kadar, yapılması zarurî işleri yapmayanlar da suçlu ve sorumlu tutulmalıdır. Meselâ bir vergi dairesi bölgesinde, tesbiti mümkün bir faaliyetle alınabilecek 100.000,— Liralık vergi geliri-nin ihmâli karşısında sessiz kalan idare ve teftiş, alınmış gelirlerden 200,— Lira açık vermiş bir veznedar üzerinde bütün faaliyetini tek-sif ederse, bu normal sayılabilir mi?

c) Esasen teftiş ve kontrol teşkilâtı idarî bünyeyi ikinci sıraya atarak, daha ziyade idare dışı sahalarda, özellikle vergi murakabesinde görev almayı tercih eder durumdadır.

D) Vergi murakabesi yönünden :

Yukarıda bahsettiğimiz gibi, vergi murakabesiyle görevli olarak kurulan ihtisas kadrosu dışında, idarî teftiş ve kontrolla vazifeli kademelerin de iştirakiyle yürütülmek istenilen vergi murakabesi görevinde;

a) Genellikle mükellefi doğru ve zamanında vergi beyanına teşvik edici ve alıştırıcı bir tutum yerine, onu neresinden ve nasıl cezalı duruma düşürebileceğini araştırarak bir tutum hakimdir.

b) Çok değişik formasyondaki kadrolarla, tutum ve davranışları da aynı şekilde farklılıklar arz eden bir murakabe tarzı hâkimdir. Bu hâl vergi tetkiklerinde şuna veya buna rastlamayı bir tesadüf ve talih eseri durumuna getirmektedir.

c) Vergi murakabesi genellikle çok düşük nisbetlerle yapılabilmekte, bu da mükellefler arasında tetkike tâbi olanlar ve olmayanlar gibi neticeleri çok farklı imtiyazlı durumlar yaratmaktadır.

Kanaatimizce inceleme nisbetlerini çok düşük bırakan husus, idarenin, bütün mükelleflerin her nevi hesap ve muamelelerini, ka-

yıt ve belgelerini tümü ile ve sadece kendisinin kontrol edebileceği yanlış görüş ve tatbikatıdır.

Genellikle muhasiplik mesleğinin kanunî statüye alınmamış olması ve vergi beyanlarına kaynak teşkil edecek ve hesap ve muhasebe sistemlerinin bir plân ve yönetiminden uzak kalışı vergi randımanını düşürdüğü gibi, vergi murakabesini de ağırlaştırmaktadır.

d) Genellikle vergi murakabesinde idare, hadiselerin önünde ve ona yön verecek yerde, olayların çok gerisinde kalmakta ve adeta arkeolojik çalışmalarla vergi matrahlarını ihyaya çalışmaktadır. Meselâ; yılı içinde faturasız mal ve hizmet akışına seyirci kalan murakabe teşkilâtı, yapılmış vergi beyanlarında, zaman aşımına uğratmama çabasında veya beyanda yapılmış teferruat hataları üzerinde faaliyetini toplamaktadır.

Bu durum, iyi niyetli ve vergi ödevine bağlı zümreler aleyhine ve fakat vergiden her vesile ile kaçma hünerini gösteren kapkaç zümreler lehine çok fahiş nisbetlerle, gayrikanunî bir rekabet unsuru yaratmaktadır.

Bu kuruluş ve işleyişle yüksek randımanla kitlevi vergileri realize etmek elbette mümkün değildir.

3 — Malî kaza ve işleyiş tarzı :

Yürürlükteki kanunlarımıza göre vergi uygulamasında mükellefle idare arasında çıkan uyuşmazlıklar, İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay gibi üç kademeli bir malî kaza sistemi içinde çözümlenmektedir.

Bu konudaki malî kaza sistemimiz hakkındaki görüşlerimizi de, biri kuruluş, diğeri işleyiş olarak iki yönden açıklamak istiyoruz.

A) Kuruluş olarak :

Büyük ve muâyyen merkezlerde muvazzaf, diğeri merkezlerde gayri muvazzaf olarak kurulan İtiraz Komisyonları ile merkezde Temyiz Komisyonu tertibi ile faaliyette bulunan idarî kaza mercilerinde;

1) Evvelâ Muvazzaf Komisyonların Maliye Bakanlığı memurlarından teşekkül etmesi, adalette tarafsızlık prensibine aykırı düşmektedir.

2) Muvazzaf İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında kadronun ihtisas ve Hâkim sınıfından olmayışı, ayrıca gayrimuvazzaf komisyon üyelerinin çok defa en basit hukukî bilgilerden yoksun bulunuşu, her kadroların kararlarında şekil ve esas yönünden büyük zaafılar doğurmaktadır.

3) Bilirkişi müessesesi hiçbir zaman kanunî disipline tâbi olmadığı cihetle, her türlü tesirlere açık veya arzuya göre bilirkişi tayini inkânları doğurmaktadır.

4) Nihâf ve yüksek mahkeme durumundaki Danıştayın kuruluşunda da vergi olaylarında ihtisas sahibi olma ve hakim sınıftan bulunma vasıfları aranmamaktadır.

Genellikle görüldüğü gibi malî kaza mercilerimiz, zamanımızda tamamen bir ihtisas işi haline gelen özel yetiştirme, tahsil ve tecrübeyi gerektiren formasyondaki elemanlardan teşekkül etmemiştir.

B) İşleyiş bakımından :

Aynı kaza mercilerinin çalışma usûl ve şekilleri, üzerinde durulması gereken bir manzara arz etmektedir. Şöyle ki;

1) Komisyon kararları Anayasa hükmüne rağmen, açık ve ikna edici gerekçeden çok defa yoksun bulunduğu gibi, ilk kademe de kapalı cereyan eden duruşmaların kararları da sistematik şekilde yayınlanmamaktadır.

2) Genellikle çok yüklü durumda bulunan komisyonlar, hadiseleri vukuundan çok sonra ve aktüalitesi kaybolduktan sonra karara bağlayabilmektedir.

Aynı hâl, Danıştaydaki idarî davalar için de varittir. Normal olarak üç kademeli bir malî ihtilâfın 5 yıldan evvel sonuçlanması ender vak'alardandır.

3) Müesses içtihatlar bir disiplin altında yayınlanmadığı ve emsâl hâdiselere sür'atle teşmil edilemediği cihetle, aynı mahiyet-

teki hadiseler için gerek idare, gerekse mükellef, malî kazanın her üç kademesindeki şansını denemekte, bu hâl ise zaten yetersiz olan çalışma gücünü büsbütün aksatmaktadır.

4 — Durumu ıslâh çalışmaları :

Yukarıda özet olarak ve sivri noktalarıyla açıkladığımız genel vergi düzenimizin ıslâhı hususunda zaman, zaman teşebbüsler yapılmaktadır.

Ancak kanaatimizce bu nevi teşebbüslere rasyonel bir yol tutulmamaktadır. Şöyle ki;

Her bakanlık gibi Maliye Bakanlığında da bir tetkik kurulu bulunmaktadır. Bu kuruluş malî hâdiselere, vergi olaylarına, ilmi, tatbikî çözüm yolları arayıcı fonksiyonu ifa etmemekte, sadece tercüme ve dağıtık yayınlarla iktifa etmektedir. Bu tarz çalışmaya da, kuruluşa yapılan atamaların rolü büyüktür. İdarî kademelerden çeşitli sebeplerle aktif hizmetten alınan kızgın, yorgun veya başarısız kimselerin seçilmesi, servisin şeklen hizmet eden duruma düşmesini intaç etmektedir.

Halbuki zamanımızda vergicilik bir taraftan maliye ilminde husule gelen gelişmelerin, diğer taraftan büyük bir gelişme gösteren olayların, memleketin ekonomik şartlarının, mükellef kitlelerinin durum ve eğilimlerinin yakinen takibini gerektirmekte, yani çok canlı ve önemli bir fonksiyon ifa etmektedir.

Tetkik Kurulu gibi pahalı çalışan, herbiri yüksek ücret seviyesindeki elemanlardan kurulu organların yeteri kadar faydalanmak ve servisi bu istikamette kullanmak gerektiği görüşündeyiz.

III — YAPILMASI GEREKEN REFORMUN NİTELİKLERİ

Buraya kadarki izahatımızla, vergi reformundan neyi anladığımızı ve niçin vergi reformuna ihtiyaç duyulduğunu çeşitli yönleriyle ve oldukça geniş bir perspektif içinde açıklamaya çalıştık.

Bu genişliği ile konumuz vergi reformunu da aşan, malî reform olarak tavsif edilebilir. Ancak memleketimizde vergi ve maliye terimleri çok defa birbirine yaklaştığı cihetle, konuyu sadece vergi

kanunlarında yapılacak rötüşlerle çözümlemeyi mümkün görmediğimiz için bu yolu tutmuş bulunuyoruz.

Genellikle yukarıda ilgili bölümlerde yapılan açıklama ve tenkitler hangi sahalarda, ne biçim bir değişikliğin zaruri olduğunu göstermiştir. Bu görüşlerimizi toplamak ve bir sonuca bağlamak için aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

1 — Memleketimizin muhtaç olduğu vergi reformu, sadece vergi kanunlarının metinlerinde yapılacak rötüş, tâdil veya ilâvelerle beklenen sonucu veremez.

Ancak mevzuatından uygulamasına, teşkilâtından çalışma usûl ve şekillerinin ıslâhına kadar genişletilecek bir seri tedbire zaruret vardır.

2 — Evvelâ malî kanunlarımızın bir kot disiplini içinde toplanması ve tümünün aynı terimlerden, dilden ve kolay anlaşılır şekilde ifadelendirilmiş bir tertibe sokulması, yapılacak her nevi tâdil ve ilâvenin bu kolda uygulanması gerektiği görüşündeyiz.

3 — Maliye Bakanlığı Teşkilâtı, Memleketin ekonomik gelişmesine mükellef ve mükellefiyetlerin dağılıma göre tertiplenen, zamanımızın ekonomik ve malî hadiselerde titizlikle aradığı emniyet sür'at ve ciddiyet prensipleriyle çalışan, teknik imkân ve yenilikleri kullanan bir organizasyon olarak yeniden teşkilâtlandırılmasını, çalışma usûl ve şekillerinin açıkladığımız zihniyetle yeniden düzenlenmesini zaruri görüyoruz.

4 — Vergilerin tarh, tahakkuk, tahsiliyle vazifeli vergi dairelerinin vergi ödevini iyi niyetle ifa etmek isteyen mükellefle, vergiden çeşitli şekil ve yollarla kaçınan kimseleri zamanında teşhis edebilecek duruma gelmelerini, bu iki gurup mükellef arasında muamele farklılığının doğmasını, birinci guruba her vesile ile teknik idarî müzaharetin, gösterilmesini, ikinci guruba ise ıslâh edici, ciddiyetle takip edici, müsbet sonuç almamazsa; zamanında, müessir olucu takip ve cezalandırmanın tatbikini kaçınılmaz vecibe sayarız.

5 — İdarî teftiş ve kontrolün, İdarenin açıkladığımız yeni zihniyete göre çalışmasını sağlayıcı, müsbet ve verimli elemanlara destek sağlayan, menfi ve verimsiz elemanları zamanında teşhis et-

mesini ve diğerlerinden ayırmasını, Bakanlık kuruluşu içinde, muayyen klik ve zümre inhisarlarının teessüsüne meydan vermeden, müsbet ve verimli her elemana, ierarşik kademelerin sonuna kadar açık tutulmasını gerekli buluruz.

6 — Vergi murakabesinde ekonomik ve malî olayların oluş şekline göre önceden istikamet veren, vergi ziya ihtimallerini preventif tedbirlerle kapatan, ağırlığını vergiden kaçınma olaylarına teksif eden, sadece müesses ve dürüst mükellefler üzerinde, hâdiseleri geriden kovalayan zihniyetle çalışmayan, vergi adaletinin tetkik adaleti ile ayırlamıyacağını nazara alan, uyanık ve toleranslı görüşlerin hakim kılınmasını, işin icabına uygun buluruz.

7 — Tetkik kurullarının, malî ve vergi olaylarının gelişmelerini ilmi ve tatbiki metotlarla takip eden gerçek bir araştırma organı olarak çalışmalarını ve vergi reformlarının bu organlarca hazırlanması gereğine inanırız.

8 — Mal canın yongası olduğuna göre, varlığından hergün daha artan bir miktarını (vergi, resim, harç, vb. adlarıyla) devlete verme zorunda kalan mükellefin vergi karşısındaki psikolojik menfi tutumunu bir vakıa olarak göz önünde tutmak, dünyanın her yerinde olduğu gibi, memleketimizde de ödenmesi en güç gelen faturanın vergi makbuzu olduğunu bilmek gerektiğini göz önünde tutmak zorundayız.

Bilhassa Memleketimizde olduğu gibi, vergi dışında her nevi amme hizmetinde munzam ödemeler gereken bir bünyede vergilerin kendini daha ağırlıkla hissettireceğini görmeliyiz.

9 — Açıklanan sebeplerle vergi ödeyen mükellefe, İdarenin bütün imkânlarıyla yardımcı olması, onu onore etmesi gerektiğine, buna mukabil vergi ödevinde; bilgisizliği, tecrübesizliği sebebiyle, ağır olmayan hatalı durumlara düşen mükelleflere, durumu islâh edici yolların gösterilmesini, ceza yollarına gitmeden, islâh edici tedbirler aranmasını, fakat vergiden kasıtlı yollarla kaçınanların her vesile ve tedbir ile, titizlikle ve zamanında takip ve tecziye edilmelerini kaçınılmaz görürüz.

10 — Bu meyanda İdarenin, vergi ödevinin ifasında uyarıcı, yol gösterici, hataları peşinen önleyici bir takım yan ve ön tedbirlere baş vurmasına ihtiyaç vardır. Şöyle ki;

a) Bütün mükelleflerin her nevi kayıtlarına ve belgelerine kadar istisnasız hepsini bizzat Devletin (yani tetkik elemanının) kontrol edebileceğini sanmanın hayal olduğunu, buna lüzum da bulunmadığını,

b) En büyük kitlevi vergilerimiz mükellef beyanına dayandığına ve bu beyanlar bizzat mükelleflerin tutacakları kayıt ve belgelere dayandırıldığına göre, mükelleflere bu hizmeti ifa edecek yardımcı sınıf olarak muhasipliğin her kademesiyle disiplin altına alınması ve mesleğin kanunî statüye bağlanması,

c) Her nevi vergi beyanlarına mesnet olacak muhasebe belgelerinin, muhasiplik mesleğinde bulunanlarca onaylanmış olmasını,

d) Mükelleflere vergi konularında yol gösterici ve yardımcı olacak kimselerin de ayrı bir statü altında disipline edilmesini, (Ancak muhasiplik mesleği ile vergi müşavirliği hizmetinin mutlak aynı statüde birleşmesine zaruret görmüyoruz.)

e) Memleketin genel kültür ve muhasebe bilgilerini nazara alarak, muhasebe sistemlerinin kolay anlaşılır ve uygulanır tarzda düzenlenmesini, tip hesap plânlarına ve sistemlerine uygun hareket edilmesini,

f) Vergi beyanına ve vergilerin ödenmesine (beyanname tedariki, verginin mutlaka vergi dairesine ödenmesi gibi) hususlarda teferruat problemleriyle mükelleflere müşkülât çıkarılmamasını tavsiyeye şayan görürüz.

II — Vergi kontrol ve murakabesinde mükellefe (servetini, giderlerini, özel hayatına ait teferruatı beyan ettirici gibi) gittikçe artan külfet ve teferruat yükleyip, genel ahlâka ve sosyal münasibetlere menfî tesirler yapan hususların (vergi ihbarlarını arttırıcı ve teşvik edici gibi), yâni kolay yolların seçilmesi yerine, vergi beyanlarının ilmi yollar, toplu tetkikler, modern cihazlarla mukayesesi gibi rasyonel yollara çevrilmesini, bilhassa vergi murakabesinin esas hedefi olarak, suçlama ve cezalandırma çarelerinin aranmayıp, daha ziyade ödenmesi gereken verginin tahsilini sağlayıcı ve mükellefi vergiye alıştırmacı bir tedbir olduğunu peşinen kabul etmek gerektiğini düşünürüz.

12 — Vergi cezaları konusunun topyekûn yeniden ele alınmasını, 1950 yılında Usûl Kanununda kısmen toplanmağa çalışılan müeyyidelerin, bilhassa son yıllarda yeniden dağılan hükümlerinin toplanmasını, özellikle vergi kaçakçılığı teriminin mutlak yeniden gözden geçirilmesi ve islâhını, günün rayiçlerine göre durumun ayarlanmasını faydalı görürüz.

13 — Vergi alacaklarının tâbi olduğu, Amme Alacakları Tahsili Usûlü hakkındaki kanunun tatbikatında görülen büyük mahzurların islâhını sağlamak üzere gözden geçirilmesini ve bunun da usûl kanunu içinde ve kot halinde toplanmasını işin icabı sayarız.

14 — Vergi ihtilâflarını sür'atle ve vukufu inceleyecek üyeleri meslek ve hukuk adamlarından teşekkül edecek vergi mahkemelerinin kurulmasını, açık oturumlarda verilecek gerekçeli kararların sistemli bir şekilde yayınlanmasını, teessüs etmiş ve edecek içtihatların yeni ihtilâflarda emsâl alınmasını, uyumsuzlukları azaltacak zarurî ve faydalı bir teşebbüs olarak addederiz.

Bütün bu tavsiye, görüş ve temennilerimizi toplu olarak realize edebilmek için, çok yönlü bir ekip çalışmasına ihtiyaç bulunduğu ve bu çalışmanın teksifi bir mesaf yapılmasını gerektirdiğini müdrikiz.

Böyle bir çalışma düzenine girilse dahî, bununla bütün Devlet mekanizması içinde yalnız bir bölümün, yâni Maliye Bakanlığı ve malî kaza servislerinin islâhı mümkün olur. Halbuki Devlet hizmetleri, diğer bütün servisleriyle bir bütün teşkil eder. Onların da paralel çalışmalarına ihtiyaç olacaktır. Bu ise daha büyük bir problemimizi, yâni idarî reformu teşkil edecektir.

Genel esaslarını açıklamaya çalıştığımız Vergi Reformuna ulaşabilmesi için, tatbikatçıların, vergicilerin, ilmi çevrelerin ve mükellef temsilcilerinin sıkı temas halinde kalmalarını zarurî görürüz.

Bu meyanda ilim yapanların tatbikata inmelerini, tatbikatçıların ilimle dirsek teması kurmalarını, nihayet herşeyin ekonomik faaliyetlerden en olumlu usûlle Devlet hissesini alma yollarını aramak olduğunu unutmamak gerekir. Bu hisse bünye zedelenmeden alınabilmelidir. Böyle bir yol, vergi verenle, vergi alan arasında bir zihniyet birliğini gerektirir.

Bu mahiyet ve çapta ele alınmadıkça, şu veya bu vergi kanununun değiştirilmesi, vergi tarifelerinde oynanması, yeni vergileme sahaları keşfedilmesi, finansman kanunları ihdas edilmesi, bizce problemi asla halletmeyip, sadece vergiyi ödeyen mükellef üzerinde baskının arttırılmasından, gayrikanunî rekabet unsurunun ağırlaştırılmasından ileri geçmeyen paliyatif tedbirlerden ibaret kahr, görüşünderiz.

EMLAK İLE İLGİLİ VERGİLENDİRMELERDE, RAYIÇ
DEĞER VE BEYAN ESASLARI İLE CEZA UYGULAMASI

Galip DOLUN
Avukat

Konu :

Emlâk alım vergisinde oldukça eski bir tarihten beri benimsenmiş olan rayiç değer esasının, 10.8.1970 tarihinde meriyete giren ve finansman kanunu diye adlandırılan 1318 sayılı kanunla, veraset vergisi, bina ve arazi vergisi yerine getirilen Emlâk vergisi ve Gelir Vergisi dışında yeni bir vergi olarak ihdas edilen gayrimenkul kıymet artış vergisi isimli vergilerde de aynı rayiç bedel esasının uygulanmasına geçildiği ve tahrir dayanan bina ve arazi vergilerinin yerine gelen Emlâk vergisinde beyan esasına dönüldüğü gibi, gayrimenkul kıymet artış vergisinde de stopajlı beyan esasının kabul edildiği bilinmektedir.

Son olarak veraset vergisi dahil gayrimenkullere ait saydığımız vergilerde, bir kısmında farklı limitler istisna edilmekle beraber, beyanın üstünde idarenin takdir ettiği rayiç değer farklarından hesaplanacak vergilere ceza uygulanması da kabul edilmiştir.

Bu suretle ticarî blâncoların aktifinde yer almayan, şahsi mülk mahiyetinde bulunan gayrimenkullerle ilgili vergilendirmelerde, yukarıda belirttiğimiz rayiç değer, beyan ve ceza esaslarının getirilmiş olmasından doğan çeşitli sorunların incelenmesinde fayda görülmüş olduğundan, bu meseleler konferansımıza konu olarak alınmıştır.

I — RAYIÇ DEĞER ESASI

İlk defa tapu harcı ve bu harcın yerine kaim olan Emlâk Alım vergisinde uygulamaya konulan rayiç değer esasından, bu vergi-

nin nisbeti % 7 den ibaret olduğu ve emlak almak psikolojisindeki şahısları muhatap aldığı için büyük bir reaksiyon doğmamıştır.

1970 yılında alelacele çıkarılan ve 10.8.1970 tarihinde mer'i-yete konan 1318 sayılı Finansman Kanununda, sırf bütçenin finansmanının sağlanmasının tazyikiyle, Emlak Vergisi, veraset vergisi ve Gayrimenkul kıymet artış vergisi gibi vergilere de, rayiç değer esası getirilmiştir. Bu esasa geçilmesinin çeşitli vergilerde hasıl ettiği sonuçların olumlu ve olumsuz yönlerini şöyle belirtebiliriz.

A — Emlak Alım Vergisinde :

Tapu harcı tatbikatı gerçekten çok mahzurlu bir mahiyet almıştı. Gayrimenkul alım satımlarında, harca esas alınacak satış bedelleri pek cüz'i rakamlar halinde bildiriliyordu. İdare gerçek satış bedelini hukuken muteber delil ile ispat edebilmek imkânını sağlamıyordu. Şahit ifadesine dayanarak salman cezalı harçlar kazâ mercilerince, ketmi bedelin (gerçek satış fiyatının noksan gösterilmiş olmasının) muteber delillerle ispatlanamadığı gerekçesi ile terkin olunuyordu. Bu konuda tedbir almak gerçekten zarurî olmuştu. Alınacak tedbirler de yok değildi. Ancak vergi hukukunun ana prensipleri ve vergi adaleti yıkılmadan tedbir alınmalı idi. Böyle yapılmadı. İşin kolayına kaçıldı ve aşağıda mahzurlarını belirteceğimiz tamamen subjektif tahminlere dayanan, ilmî ve objektif bir esası bulunmayan rayiç değer esası vergi hukukumuzda bu suretle girmiş oldu.

Bu gün tapu dairelerinde cereyan eden bütün gayrimenkul intikal muameleleri, rayice uygunluk yönünden tetkike tabi tutulmakta, sorumluluk korkusu ile her muamele için çok yüksek rayiç bedeller takdir olunmakta yapılan takdirlerin hemen hepsi gerçek rayiçlerden pek yüksek olduğundan ihtilâflar doğmaktadır.

Avcılarköyü ilersindeki Haramidere'den Kilyos'a kadar olan bölge için ilmizde Emlak Alım Vergisi dolayısıyla rayiç değer takdiri yapan 2 Nö.'lu takdir komisyonuna son yıllarda intikal eden takdir taleplerinin adedi yıllar itibariyle aşağıya gösterilmiştir.

Yılı	Takdir İşlemi Sayısı
1969	2945
1970	3265
1971	5395
1972	6840

yukarda belirtilen bölge ile birlikte Anadolu yakasındaki intikallerle ait takdirlerin tümü dolayısıyla meydana gelen ihtilâfları inceleyen İstanbul 3 No'lu itiraz komisyonuna intikal eden Emlâk Alım Vergisi ihtilâflarının sayısı da şöyledir.

Yılı	Komisyonu gelen ihtilâf sayısı
1969	2540
1970	2778
1971	2342
1972	1448

Bu rakamları değerlendirirken şu üç noktayı göz önünde tutmak lâzımdır:

1 — Gerçek rayiçten yüksek takdir yapılmış olsa dahi, vergi miktarı çok küçük ise itiraz edilmemektedir.

2 — Son yıllarda (UZLAŞMA) yoluyla ihtilâfların mühim kısmı hal edildiğinden, itiraza intikal eden ihtilâf sayısı azalmaktadır.

3 — Finansman kanunundan sonra, kat yapıp satanların faaliyetleri oldukça kısıtlanmış olduğundan, tapu dairelerinde ceryan eden intikal muameleleri ve dolayısıyla ihtilâflar mühim miktarda azalmıştır.

B — Veraset Vergisinde :

Bilindiği gibi Finansman Kanunundan evvel, Vergi Usul Kanununun bir kaç def'a değişen 297 nci maddesi hükmüne göre, veraset vergisine matrah alınmak üzere intikâl eden gayrimenkullerden BINA vafında olanların değeri, on yılda getirebileceği kira esasından hesaplanması gerekirken, 1318 sayılı Finansman Kanunu ile bu maddenin son değişmesinde, gayrimenkullerin, hiç bir ayrıma tabi

tutulmaksızın rayiç bedelle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu sebeple bu gün mükellef veraset beyannamesi ile intikal eden gayrimenkulün rayiç bedelini beyan eder. Vergi dairesi beyanın kontrolü için behemahal olayı takdir komisyonuna sevk eder. Komisyonun takdir ettiği rayiç bedel ile beyan edilen değer arasındaki fark üzerinden vergi salınır. Farkın % 50 yi geçen kısmı üzerinden salınacak vergi bölümüne % 50 kusur cezası da uygulanır.

Halen İstanbul yakasında veraset vergisi dolayısıyla takdirleri 5 No'lu Takdir Komisyonu yapmaktadır. Bu komisyona kurulduğu tarihten beri intikal eden takdir talebi sayısını, yıllar itibariyle şöyle belirtebiliriz.

Yılı	Takdir Talebi Sayısı
1970	3764
1971	4029
1972	5781

Veraset Vergisi ihtilâflarına bakan 3 No'lu İtiraz Komisyonuna verilen veraset vergisi itirazlarının yıllar itibariyle sayısı da şöyledir.

1970	920
1971	935
1972	1146

Bu kerre binalarda dahi rayiç bedel gibi, çok sübjektif ve tatbikatında sorumluluk endişesi ile çoğu def'a gerçekten çok yüksek vergi matrahları doğmasını mucip olacak bir esasın uygulanacağı veraset vergisinin aslında büyük özellikleri vardır. Şöyleki :

1 — Çoğu def'a konu olan gayrimenkul, ailenin ikâmet ettiği bir evden ibarettir.

2 — Kısa bir sürede üst üste iki devalüasyon geçiren ekonomimiz de kıymetlerin yükselişi, aslında para değerinin düşmesinden mütevellit iken, veraset vergisi nisbetlerinin müterakkiyeti değişmemiştir. Soğuk progresyon dediğimiz, bu kendiliğinden vergi nis-

betlerinin yükselişi ile rayiç bedelde yapılacak hataların birlikte yaratacağı tesir büyük haksızlıklara sebebiyet verebilir.

3 — Halbuki veraset vergisi yeni kazançlardan alınan bir vergi değil, vergisi ödenmiş kazançlarla alınmış malların, çoğu def'a vergi hukukumuzda, aile beyanı müessesesiyle bir küll olarak müte-tâa edildiği, aile içindeki intikallerinden alınmaktadır.

4 — Gayrimenkullere ait veraset vergisi yükü, bu mallara finansman kanunu ile yüklenen diğer vergilerle birlikte nazara alınırsa mahzuru daha iyi anlaşılır.

Bütün bu sebeplerle bilhassa veraset vergisinde gayrimenkullerin rayiç bedelle değerlendirilmesinden büyük mahzurlar doğacağına inanırız.

C — Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi:

Bu vergi tatbikatı henüz pek az gelişmiş bulunmaktadır. Bilindiği gibi innikal işlemleri sırasında tapudaki intikal değeri üzerinden % 3 gayrimenkul kıymet artış vergisi stopajı yapılmaktadır. Bu stopajla beraber:

- % 7 Emlâk Alı Vergisi
(Eski tapu harcı yerine)
- % 3. Malî Denge Vergisi
(Eski tasarruf bonosu yerine)
- % 3 G. M. Kıymet Artış Vergisi

olmak üzere cem'an % 13 vergi ödenmektedir. Bu suretle rayiç değer üzerinden intikal sırasında alınan vergiler yekûnu önemli bir miktara yükselmektedir.

Satıcı intikal işleminden itibaren bir ay içinde vereceği beyanname ile satış bedeli dolayısıyla kıymet artışı kazancı elde etmediğini ispat ederse, nazarı olarak stopaj suretiyle ödediği vergiyi geri alabilecektir.

Gayrimenkulün maliyetinin kanunda oldukça girift bir hesabı vardır. Ayrıca ilerde değineceğimiz (Emlâk Vergisi) matrahına esas alınmak üzere, o gayrimenkul için beyan edilmiş rayiç bedel de, maliyet sayılmaktadır.

Fakat maliyete nazaran, işlem gören intikal bedeli arasında bir fark mevcut olmasa bile, vergi dairesi, satışın rayice uygun olup olmadığını tetkik için takdir komisyonundan karar almadan stopajı geri vermemektedir. Bu konferansın hazırlandığı Şubat 1973 ayında takdir komisyonundan (bu işlerde emlak alım vergisi takdirlerini yapan 2 No'lu takdir komisyonu bakar) bu konuda henüz karar çıkmamıştır. Takdirlerin umumiyetle mükellef beyanlarından çok yüksek çıkacağına inanıldığından, stopajların geri verilmesinden sarfı nazar, cezalı kıymet artış vergileri salınacağı ve bu konuda da pek çok ihtilâf meydana geleceği tahmin olunmaktadır.

Gayrimenkul değer artış vergisi aslında nesebi gayri sahih bir vergi olarak tedvin olunmuştur. Bu verginin yöneldiği kazanç, gelir vergisi kanunumuzun (sair kazanç) saydığı ve gelir vergisi esas ve prensipleri içinde vergiye tabi tuttuğu bir kazanç türüdür.

Soyunun adından ve gelenek ve mirasından mahrum edilerek ortaya çıkarılan bu vergi, işletmelerin aktifinde kayıtlı gayrimenkuller ile, özel mülkiyet konusu gayrimenkuller arasında farklı uygulama, farklı vergi nisbeti doğurmaktadır.

Kanunkoyucu almış 4 seneyi geçen gayrimenkullerin satışından doğacak kazançların da vergilendirilmesini ön görürse, bu sonucun, gelir vergisi prensipleri ihlâl edilmeksizin Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının değiştirilmesi suretiyle sağlanması kabildir.

Her halde gayrimenkul kıymet artış vergisinin kaldırılacağını ümit etmekteyiz.

D — E m l â k V e r g i s i :

Bina ve arazi vergisi yerine tedvin edilen emlak vergisi de, Finansman kanununda yer almıştır. Alıncaya hazırlanan bu kanun ilk yılda uygulanamamış, ek kanunlarla tatbik imkânı kazandırılarak 1972 yılında uygulamaya geçilmiştir.

Rayiç bedel; beyan ve farka ceza prensiplerini benimsemiş olan bu kanunun ne oranda başarı sağlayacağı, ne gibi zorluklar ve ihtilâflar yaratacağı hususlarında hüküm yürütmek için daha beklemek gerekir. Ancak bu bölümde incelediğimiz rayiç değer konu-

sunda bir yenilik olmak üzere, yardımcı baz olarak, tüzükle normlar getirmiş olduğunu zikretmek isteriz. Şöyleki mükellef rayiç değeri tayin ederken tüzükteki normlardan faydalanabilir. Ancak değer tamamen bu normlara göre tayin edilmiş olsa bile, idarenin beyanın rayiçten eksik olduğunu iddiaya hakkı vardır.

İlk yılda oldukça insafli nisbetler üzerinden uygulanan emlak vergisi için halkın genellikle düşüncesi, mükelleflere yüksek değerler beyan ettirdikten sonra nisbetlerin yükseleceği ve dolayısıyla Emlak Vergisinin büyük malî külfet yükleyeceği yolundadır.

Bir de, idare imkân bulup beyan edilen değerleri takdir yoluyla arttırma işine kalkarsa gayrimenkul sahipleri için Emlak Vergisi sebebiyle de zorlu sonuçlar meydana gelecektir.

Rayiç bedel hakkında genel mütalâa :

Yukarda saydığımız dört çeşit verginin benimsediği (Rayiç bedel) esası, objektif ve mükellefçe hatasız uygulanması mümkün bir esas değildir. Keyfiyeti, her çeşit suiistimale müsait ve vergi adaletini tahakkuk ettirmesi mevzuubahis olmayan bir bazdır. Ayrıca hukukî mürakabesi de güçtür. Gerçekten ihtilâf halinde kaza mercilerinin fonksiyonu bir birliği seçmekten ve bilirkişinin tayin ettiği rakamı karara geçirmekten ibaret kalmıştır.

Vergi dairelerinin ve takdir komisyonunun (rayiç bedel) tayini hususundaki uygulamaları incelenirse, bu esasın mahzurları kolay anlaşılır. Şöyleki :

Ekseri emsaline ve gerçek rayiçe nazaran her hangi bir sebeple nasılsa yüksek bedelle yapılmış tek bir satış, artık o semt için rayiç bedel sayılmaktadır. Bunun en tipik misali, Galatasaray'da halen Yapı Kredi Bankası olan köşe binanın küçük bir hissesine ait satıştır. Banka arsanın büyük kısmını ele geçirmiş, sadece pek küçük bir hisseyi alamamıştır. İnşaata başlamak heyecanı ile banka bu küçük hisséyi pek yüksek bir bedelle satın almış, yıllarca İstiklâl Caddesi için rayiç bedel bu satışa göre hesaplanmıştır.

Bâzan da ilgisi olmayan yerler birbirlerine emsal sayılmaktadır. Meselâ bir olayda, Talimhane'deki dar sokaklardan birindeki bina için, İstiklâl Caddesindeki bir binanın emsal alındığı görülmüştür.

Netice şudurki, tesadüfe, keyfiliğe, her türlü suiistimale müsait bir esastır rayiç bedel. Bu sebeplerle bütün bu vergilerdeki (rayiç bedel) uygulamasının, objektif bir esasa dönüştürülmesi zorunluğuna inanıyoruz.

II — BEYAN ESASI

Emlâk alım, veraset, gayrimenkul kıymet artış vergileri aslında mükellefin beyan edeceği matrah üzerinden salınır. Emlâk vergisi kanunu ise, yerini aldığı bina ve arazi vergileri kanununun (tahrir) esasını terk ederek, beyan sistemine geçmiştir. Beyan sistemini, sayılan vergilerde ayrı ayrı kısaca inceleyelim.

A — E m l â k A l ı m V e r g i s i :

Bu verginin matrahı çok def'a emlâkın satış bedelidir. Resmî şekle tabi olarak tapu dairesinde satış akdi icra edilirken satış bedelinin belirtilmesi zorunludur.

Hibe, kuru mülkiyet veya intifa hakkı devri gibi satıştan gayri işlemlerde ortada bir bedel bulunmamakla beraber, âkitler bir matrah beyanına zorlanırlar.

B — Veraset Vergisinde ötedenberi beyan esası caridir. Ancak Finansman Kanunundan evvel beyan kabul edilmediği ahvalde takdir yoluyla matrah tayin edilmeden tarhiyat yapılmaz iken, bu gün beyan üzerine ön tarhiyat icra edilmekte, ayrıca beyanın takdir yoluyla kontrolü yapılmaktadır.

C — Nesebi gayrı sahih, gayrimenkul değer artış vergimiz, stopaj ve beyan ile gerçekleşir. Yukarda belirttiğimiz gibi beyan edilen satış bedelinin rayiçe uygunluğu takdir yoluyla kontrol edilmektedir.

D — Emlâk Vergisi, arz ettiğimiz gibi tahrirden (beyan) a dönüştürülmüştür. Bütün gayrimenkulleri kapsayan bir vergi için beyanda bulunulması ve beyan edilmeyenlerin tesbit edilip değerleri tayin olunarak vergilendirilmesi nasıl sağlanacaktır bilinemez. Teorik olarak (beyan) esasının (Tahrir) esasian göre büyük kolay-

lık getireceği iddia olunmuştur. Sonuç hakkında hüküm vermek için henüz zaman erkendir.

Beyan esası hakkında genel mütelea :

Beyan sistemi aslında:-

1 — Beyanda bulunmayacak mükellefleri kolayca tesbit edecek ve onların da vergilendirilmelerini sağlayacak kesin tedbirler alınmış olmak;

2 — Vergi Hukukunun ana kurallarını ve vergide adalet endişesini bir tarafa itip, mükellefi gayrimalûm ve gayrimuayyeni (rayiç bedeli) beyana zorlayıp, sonrada (noksan beyanda bulundun) diye cezaya muhatap tutmak zihniyeti ile tatbikata gitmemek, şartıyla uygun bir vergileme yoludur.

Ancak saydığımız vergilerden bilhassa Emlâk Vergisinde tahrir nazaran getirdiği kolaylığa mukabil, pek az kısmı kadastro görmüş yurt gayrimenkullerinin büyük kısmının vergi dışı kalması mümkündür.

Elde bina ve arazi vergisi tahrir ve tadilat evrakı ve defteri mevcut ise de, verilen beyannamelerle onları karşılaştırmak ve gerek gayri menkullerde gerek mükelleflerde vukua gelen değişiklikleri tesbit etmek nasıl kabil olacaktır, bilemeyiz.

III — CEZA UYGULAMASI

Bu konudaki bazı düşüncelerimizi, yer yer yukarda açıkladık.

Beyanname vermesi gerekli iken vermeyen ve bu yüzden konumuz olan vergilerin zamanında salınmasına mani olan mükelleflere ceza uygulanabilir. Gayrimenkullerin vergiye matrah olacak değerleri fiilen getirdiği irat gibi, mükellefçe bilinmesi kabil veya belirli normlara göre tesbit mümkün hale gelir de, mükellef noksan beyanda bulunursa, gelir vergisindeki noksan beyan gibi cezaya maruz tutulabilir.

Ancak değer (rayiç bedel) iken mükellefin bu değeri tesbitte kusursuz hataya düşmesi mümkün olduğu gibi, idarenin veya tak-

dir komisyonunun rayiç bedel olarak kabul ettiği kıymetin gerçeği ifade edip etmediği her zaman tartışılabilir bir konu iken, noksan beyan iddiasıyla ceza uygulanması mümkün değildir.

Ceza hukukunun ve vergi hukukunun ana kuralları, henüz yurdumuzda, bazı şekli cezalar hariç, ceza uygulanabilmesi için KUSUR un mevcudiyetini şart görür. Yukarıda belirttiğimiz gibi rayiç bedel beyanı ile mükellefin (kusurlu fiil) inden bahsetmek mümkün değil iken, ceza uygulanamamalıdır. Ayrıca isteyen mükellef (ben rayiç bedeli bilmiyorum. İtiraz hakkım mahfuz olmak şartı ile matrahı siz tâyin edip tarhiyat yapın) diyebilmelidir.

IV — TEKLİFLERİMİZ

1 — Her şeyden evvel (rayiç bedel) esasını terk etmek lâzımdır. Bunun yerine gayri menkul değerini, belirli aralıklarla (5 senede veya 10 senede bir) bölgelerde kurulacak karma heyetlerin her semt cadde veya sokak için tayin edeceği arsa metre kare değerleriyle, çeşitli bina tipleri için tesbit edilecek bina metrekare değerleri nazara alınmak suretiyle tayin olunacak hale getirmek lâzımdır.

Bu iş ilk nazarda zor gibi gelir. Halbuki benzeri bir müessese ortalama kâr hadleri dolayısıyla uygulanmaktadır. Bütün iş nevi-leri için 3 yıl da bir ortalama kâr hadleri tayin edilip uygulanmaktadır. Her ilçede arsa ve arazi normlarını tayin etmek ve bunları il itibarıyla son revizyonunu yapıp uygulamak kabildir. Binalar için bölge farkı bahis konusu olmadığından, gene karma bir hey'etçe merkezden tayin edilmelidir.

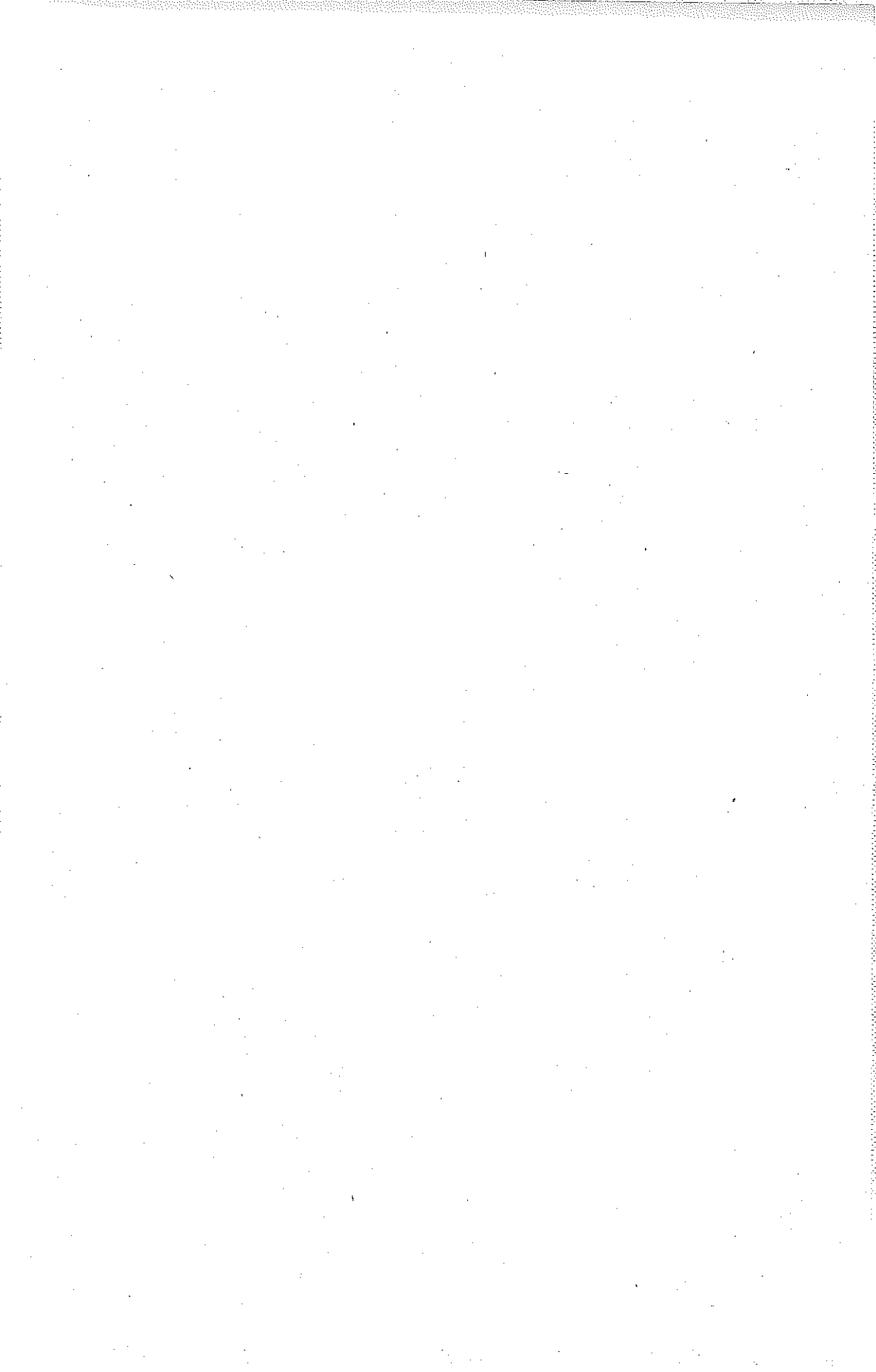
2 — Veraset Vergisinde global nisbet para değerinin azalması dolayısıyla yumuşatılmalı ve 40 bin liralık 1. derece mirasçılara ait istisna da arttırılmalıdır.

3 — Gayrimenkul değer artış vergisi, gelir vergisinin 81 inci maddenin 1 numaralı fıkrası değiştirilerek, kaldırılmalıdır. Bu hükmün değiştirilmesinde ise 4 senelik süre münasip bir miktarda arttırılmakla yetinmeli, ecdattan intikal eden ve spekülâtif mahiyette olmayıp sırf nakde çevrilmek için veya hissedarlar arasında taksim

edilmek üzere yapılan satışlar bu verginin şumûlüne alınmamalıdır.

4 — Rayiç bedel esasında ısrar edilirse, behemahal ceza uygulamasından vaz geçilmelidir.

5 — Beyan esasını kabul edildiğine göre, bilhassa Emlâk Vergisi tatbikatı yönünden, vergi dışı emlâkın tesbiti için tapu idaresiyle iş birliği sağlanarak güçlü ve tesirli bir organizasyon kurulmalı, her halde verilen beyannamelerle yetinilmemelidir.



VERGİ İHTİLAFLARI

İ. Sadi TINAZTEPE
Avukat

Devlet İstatistik Enstitüsü ve resmî makamlar bu konuda bilgi ve rakam yayınlamadıkları için, gerek özel hukuk hükümleri ve gerekse kamu hukuku yönünden fertlerin birbirleri ve Devlet idaresi ile hangi konularda ve hangi kantitatif ölçülerde davalı oldukları kesin olarak bilinmemektedir. Ancak, münferit ve perakende bazı bilgi, müşahade ve yayımlarla Türkiye nüfusunun en az onda birinin mahkemelerde davası bulunduğu belirtilmektedir. Bu önemli ve düşündürücü durumun yanısıra hemen her çeşit davanın 2-3 ve bazan 5 ilâ 10 yıl sürmekte olması konunun toplumsal değerini ortaya koymaktadır.

Bu genel müşahadeyi takiben, Devlet idaresi ile fertler ve özel hukuk tüzel kişileri arasında mevcut vergi ihtilâfları konumuzu teşkil etmekte ve gittikçe önem kazanan bir sorun halini almaktadır. Gerçekten, bir yandan yıllık bütçe gelirleri 1973 de 57 milyar liraya ulaşmış ve bunlar arasında vergi gelirleri % 84,7 oranı ile 48,3 milyar liraya yükselmiştir¹. Diğer yandan, vergi mükellefi adedi 1971 yılında, 534 bini yıllık beyannameli gelir vergisi mükellefi olmak üzere, 893 bine yükselmiştir². Buna Emlâk Alım, Veraset ve Intikal vergileri gibi mükellefiyetler dahil değildir. Hemen ilâve etmek gerekir ki, 1972 malî yılından itibaren uygulanmağa başlanan beyan esasına müstenit Emlâk Vergisi ile yalnız bu vergide mükellef adedinin 5 milyonu aşacağı hesaplanmaktadır. Bu demek-

1 1973 yılı Bütçe Kanunu, B cetveli.

2 Devlet Gelirleri Bülteni, sayı 27, sahife 112.

tir ki hemen her ailede en az bir vergi mükellefi bulunacak ve vergi ihtilâfları kamu maliyesi için olduğu kadar fertler için de daha yaygın bir sorun halini alacaktır. Vergi kanunlarının sık sık değişikliğe tabi tutulması ve halen muhtelif kanunlarla 30 çeşit vergi alınmakta olması³ da konuyu her yönü ile incelenecek hale getirmektedir.

Vergi ihtilâfının ne olduğu ve ne suretle çıktığı belirtildikten sonra ihtilâfların kapsamı, vergi davalarının safhaları, bu safhaların analizi ile mevcut aksaklıkların neler olduğu ve nihayet bu konuda ne türlü bir yeniden düzenlemeye gidilmesi gerektiği konusundaki görüşler ortaya konulacaktır.

I — VERGİ İHTİLAFI NEDİR?

T.C. Anayasasının 61 inci maddesi icabı “herkez, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Şu halde, malî literatürdeki klâsik tarifi ile vergi, kanunla tesbit edilmiş ölçüleri içinde Devlet otoritesi tarafından fertlerden, rızasına bakılmaksızın alınan, tahsil olunan bir nakittir.

Bu tarif çerçevesinde vergi ihtilâfı, verginin tesbitindeki kanunî ölçülerin idare ile mükellefler arasında anlaşmazlık konusu teşkil etmesidir. Diğer bir deyimle, vergilendirmede veya vergiye müteallik hesaplarda yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi, alınması veya verilmesi vergi ihtilâfının çıkmasına müncer olmaktadır.

A — Vergileme ihtilâfları :

1 — Mükellefiyet yönünden : Açık olarak vergiye tabi olmayan veya muaf bulunan kimselerden vergi alınması — vergiye tabi bulunan kimselerin mükellefiyetten kaçınması.

2 — Mükellefin şahsı yönünden : Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması.

³ 1973 yılı Bütçe Kanunu, B ve C cetvelleri.

6 — Vergi mevzuu yönünden : Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi alınmak istenmesi — Vergiye tabi bu değerler ve işlemlerin vergi dışında tutulmağa çalışılması.

4 — Süre ve dönem yönünden : Gerek idare ve gerekse mükellef bakımından vergiyle ilgili dönem veya sürenin eksik veya fazla hesaplanması veya gösterilmesi.

B — Hesaplama ihtilâfları :

1 — Matrah yönünden : Vergileme ile ilgili defter ve kayıtlar ile vesikalarda, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların, hesaplamaların ve indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması.

2 — Vergi miktarı yönünden : Vergi nisbet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yanlış yapılmış olması ve muhtelif vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması.

3 — Mükerrerlik yönünden : Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergileme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması.

4 — Değer yönünden : Vergiye tabi değerlerin gerçek kıymetinden eksik veya fazla gösterilmesi veya taktir edilmesi⁴.

Vergi ihtilâfını bu suretle, maliye idaresi ile fertler arasında verginin alınması ve verilmesinde çıkan anlaşmazlıklar olarak tanımlandıktan sonra hangi vergilerde ihtilâf çıkabileceğini incelemek icabeder. Filhakika, bazı vergilerde ihtilâf çıkması mümkün bulunmamaktadır. Önce vergi sistemimizde yer alan vergileri, 1973 bütçe kanunu esaslarına göre sıralayalım:

I — Gelir üzerinden alınan vergiler :

- 1 — Gelir vergisi
- 2 — Kurumlar vergisi

⁴ Prensipler yönünden Vergi Usul Kanunu, madde 117-118.

- 3 — Gayrimenkul Değer Artış vergisi
- 4 — Malî Denge vergisi

II — *Servet üzerinden alınan vergiler :*

- 5 — Emlâk vergisi
- 6 — Motorlu Kara Taşıtları vergisi
- 7 — Veraset ve İntikal vergisi
- 8 — Emlâk Alım vergisi
- 9 — Taşıt Alım vergisi

III — *Uretim üzerinden alınan vergiler :*

- 10 — Dahilde alınan İstihsal vergisi
- 11 — Akaryakıt İstihsal vergisi
- 12 — Tekel maddelerinden alınan İstihsal vergisi
- 13 — Bina İnşaat vergisi

IV — *Harcamalar üzerinden alınan vergiler :*

- 14 — İşletme vergisi
- 15 — Dış Seyahat Harcamaları vergisi
- 16 — Spor-Toto vergisi
- 17 — Şeker İstihlak vergisi

V — *Hizmetler üzerinden alınan vergiler ve harçlar :*

- 18 — Banka ve Sigorta muameleleri vergisi
- 19 — PTT hizmetleri vergisi
- 20 — Nakliyat vergisi
- 21 — Damga vergisi
- 22-26 — Tapu, Mahkeme, Noter, Pasaport, Trafik harçları ve diğer harçlar

VI — *İthalât üzerinden alınan vergi ve resimler :*

- 27 — Gümrük vergisi ve akaryakıt gümrük vergisi
- 28 — İthalde alınan İstihsal vergisi ve akaryakıt ith. ist.V.
- 29 — İthalât Damga resmi
- 30 — Rıhtım resmi

Vergilerin Bütçe Kanunu B cetvelindeki bu sıralamasından görüleceği gibi, bir kısım vergiler vasıtasız vergi karakterleriyle, bazıları beyan esasına müstenit bulunmaları ile, diğer bir kısım hesaplamayı yapan idare veya mükelleflerin hata yapabilmeleri ile vergi ihtilâfı konusu olma imkânını bünyelerinde taşımaktadırlar. Ancak çok ender bazı vergiler (Tekel maddelerinden alınan istihsal vergisi, Spor-Toto vergisi, Şeker İstihlâk vergisi .vb.) ya tahakkuk tahsiline bağlı vergiler olması nedeniyle ya da muayyen veya maktu bir tarife ile resmî danieler veya vergi sorumluları tarafından alınmaları karakterleriyle vergi ihtilâfı yaratmamaktadırlar.

II — VERGİ İHTİLÂFININ DOĞUŞU

Vergi ihtilâfında taraflardan biri Devlet idaresi (Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Tekel Bakanlığı, belediyeler, özel idareler..) diğeri ise verginin mükellefi veya sorumlusudur. Konumuzun ağırlığını maliye vergi daireleri ile mükellefler arasındaki vergi ihtilâfları teşkil ettiğine göre idare deyimini “vergi dairesi” diğeri de “mükellef” olarak ifade edeceğimizi belirtmek gerekir.

Hukuk prensiplerine göre, her davada olduğu gibi, vergi ihtilâflarında da davacı ve davalı mevcuttur (vergi hukukunda davaya müdahale — müdahil müessesesi yoktur). Şu halde taraflar, alacaklı amme idaresi veya alacaklı olduğu iddiasında bulunan amme idaresi ile borçlu mükellef veya borçlu yahut mükellef olmadığı iddiasındaki gerçek veya tüzel kişidir. Tararlardan her ikisinin hangi hallerde davacı veya davalı olabileceği ayrı ayrı incelenmelidir:

A — Vergi Dairesinin davacı olması :

Vergi dairesi, taktir, tahrir ve tadilat komisyonları tarafından tahmin ve takdir olunan matrahlara itiraz edebilir (V.U.K. madde 377). Ayrıca, götürü matrahlar hakkındaki taktir komisyonu kararı kendilerine verilen belediyeler, ticaret ve sanayi odaları ve meslek teşekkülleri ve vergi daireleri 15 gün içinde itiraz komisyonlarına başvurabilirler (V.U.K. madde 41).

Hemen belirtmemiz gerekir ki, vergi dairesinin vergi ihtilâfında davacı sıfatını taşıyacağı bu haller ihtilâfın başlangıç safhası

itibariyledir. Mükellef tarafından vergi ihtilâfının başlatıldığı ve idarenin davalı sıfatını taşıdığı ihtilâflarda dahi, yargı mercii kararı aleyhine olduğu takdirde, vergi dairesi itiraz komisyonu kararını temyiz ettiği gibi Vergiler Temyiz Komisyonundan çıkan karar aleyhine Danıştayda iptal davası açarak davacı sıfatını kazanabilir (V.U.K. madde 406). Yine bazı hallerde itiraz komisyonları kararları aleyhine Danıştayda dava ikamesi mümkün bulunmaktadır⁵.

Bu suretle görülmektedir ki, vergi dairesinin davacı sıfatını alması ve vergi ihtilâfını başlatması taktir komisyonlarınca taktir olunan matrah'a karşı yargı mercilerine başvurusu suretiyle olmaktadır. Uygulamada bu konu büyük ölçüde Veraset ve İntikal vergisi işlemlerinde görülmektedir.

B — Vergi mükellefinin davacı olması :

Tahmin edileceği gibi, vergi ihtilâfları çok daha büyük nisbette, mükellefin itiraz komisyonlarına başvurusu ile başlamaktadır. Burada, muhtelif hususları birbirinden ayırarak incelemek gerekmektedir; birinci halde mükellef, idare tarafından herhangi bir matrah farkı iddiası veya buna dayandırılan bir tarhiyat öne sürülmediği halde vergi ihtilâfı ihdas etmekte, diğerinde ise idare re'sen mükellef hakkında tarhiyata girişmektedir. Hemen belirtmek icabeder ki, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler tarh dilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebilirler (V.U.K. md. 377). Şu halde biraz sonra muhtelif şekillere ayracağımız vergi ihtilâflarının hangi türü olursa olsun bir vergi tarhedilmiş veya bir ceza kesilmiş olması, diğer bir deyimle ortada bir "vergi veya ceza ihbarnamesi" bulunması gerekmektedir.

Vergi ihtilâfının çıkışı şu hal ve safhaları kapsamaktadır :

I — Mükellefin vergi ihtilâfı ihdas etmesi :

Vergi hukukumuzda açıkca bir kanun maddesine dayanmakla beraber 20 yıllık uygulamanın ve içtihatların yarattığı bir

⁵ Vergi Usul Kanunu, madde 41; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında anun, madde 15 ve 58; 521 sayılı Danıştay Kanunu, madde 63 ve devamı.

yol beyana dayanan vergilerde mükellefin bir matrahı "kayd-ı ihtirâzî ile beyan etmesi" ve bilâhare itiraz yoluna gitmesidir.

Genellikle Gelir, Kurumlar ve Gider vergilerinde bahse konu olan, 1971 den bu yana İşletme vergisinde de uygulama alanı bulan bu usulde, vergi mükellefi, matraha alınmaması görüş ve kanaatinde bulunduğu bir gelir kalemini veya vergi mevzuuna girmediği iddiasında olduğu bir değeri veya bir faaliyet gelirini, bu hususu beyannamesinde belirterek beyan etmekte, vergi dairesince buna rağmen tarhiyat yapılması halinde itiraz komisyonuna başvurmaktadır.

Mükellefiyetin kapsamı mevzuunda vergi hukukumuzun önemli bir karar ve içtihat elde etme yolu olan kayd-ı ihtirâzî ile beyan ve itiraz, vergi ihtilâfı aleyhinde sonuçlandığı ahvalde dahi mükellefi kaçakçılık cezasından korumaktadır (V.U.K. md. 344/1). Tersine bazı uygulamalara rağmen bu ahvalde mükellefe kusur cezası da kesilemeyeceği kanaatindeyiz (V.U.K. md. 341).

Bu suretle, vergi ihtilâfının mükellef tarafından başlatıldığı iki halin ilki, vergi dairesince bir matrah farkı iddiası olmaksızın mükellefin bir beyanla ve tarhiyatı takben dava ikame etmesidir.

2 — *Mükellefin İdarenin tasarrufuna karşı vergi ihtilâfı yoluna gitmesi :*

Vergi davaları genellikle, vergi dairesi tarafından ikmalen veya re'sen tarholunan vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellef tarafından itiraz edilmesi ile başlamaktadır. Konumuzun asıl ağırlığını teşkil eden bu safhada, kendisine ikmalen veya re'sen tarholunan vergi ve kesilen ceza ihbarnamesi tebliğ olunan mükellefin baveceği yollar bakımından şu alternatifleri açıklamak gerekmektedir:

a — *Mükellefin tarhiyatı kısmen veya tamamen kabul etmesi.*

Tarhiyata muhatap olan mükellef, davacı sıfatı ile bir vergi ihtilâfı başlatmayı istemiyorsa veya hiç değilse bu son safhadan evvel diğer yollara başvurmak isteginde ise şu hükümlerden yararlanabilmektedir:

aa) Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarında indirme.

Kendisine cezalı vergi tarholunan mükellef, vergi aslı ile indirimden arta kalan cezayı vadesinde veya teminat göstererek bundan sonraki üç ay içinde öderse kaçakçılık cezası ve kusur cezasının ilk defasında üçte ikisi, sonradan kesilenlerin üçte biri, usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilmektedir (V.U.K. md. 376).

bb) Uzlaşma.

Re'sen ve ikmalen tarholunan vergilerle kesilen cezalarda vergi hatası, yanılma, kanun hükümlerini tam anlamıyla bilememe, bu konuda yargı mercii görüşlerinin değişmiş olması gibi haller mevcutsa mükellef 1 aylık itiraz süresi içinde, Uzlaşma Komisyonlarına başvurabilir (V.U.K. md. ek 1). Uzlaşma vaki olursa mükellef bilâhare hiçbir yargı merciine müracaat edemez. Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, 15 günden az olmamak kaydıyla itiraz süresi işlemeğe başlar. Mükellef daha evvel itiraz etmiş ve Komisyonca karar verilmeden önce uzlaşma talebinde bulunmuşsa, uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde itiraz incelemesi devam eder (madde ek 7).

cc) Düzeltme talebi.

Kendisine vergi ve ceza tarholunan mükellef, tarhiyatta hata bulunduğu mütalâası ile vergi dairesine müracaat ederek düzeltme talebedebilir (V.U.K. md. 119/5). İtiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunan mükellefin bu talebi reddolunursa müracaat itiraz dilekçesi yerine geçer ve mükellef süresinde itiraz etmiş sayılır (V.U.K. md. 123). Bu süreden sonra yapıp reddolunan düzeltme taleplerine karşı şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurmak mümkün olup bunun da reddi halinde Danıştayda dava ikamesi yolu açıktır.

b -- Mükellefin tarhiyatı reddetmekte olması, kabul etmemesi:

Vergi dairesince tarholunan vergi ve salınan cezayı vergi kanunlarına, diğer mevzuata ve uygulamaya aykırı bulan mükelleflerin bu sebeplerle veya kendilerince düşünülüp tayin edilecek diğer bazı sebeplerle itiraz etmesi mümkün ve bu kanun yolu bütün mükelleflere açıktır. Daha ilerde değineceğimiz vergi ihtilâflarının

gereğinden fazla artmakta olması vakıasının bazı sebeplerini bu safhada da görmek mümkündür. Şöyle ki; mükellefin haklı olduğu ahvalde dahi düzeltme talepleri vergi dairelerince müsbet karşılanmamakta, yargı mercilerinin karar vermesi tercih olunarak talep reddedilmektedir. Vergi ihtilâfından evvelki bu alternatif mükellefler için fiilen sonuç verememektedir.

İkinci yol, uzlaşma da hemen hiç işlememekte, uzlaşma komisyonları vergi aslına dokunmaksızın sadece cezayı, indirimden biraz daha aşağı seviyeye, üçte iki indirimin biraz altına indirmektedirler. Uzlaşma talepleri büyük ölçüde itiraz komisyonlarına başvurma ile sonuçlanmaktadır.

Nihayet, diğer yol olan indirim, otomatik işleyen pratik bir yol ise de, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi icabı 10 bin lirası geçen matrah farklarının kasıt aranmaksızın kaçakçılık cezası kesilme sebebi sayılması ve verginin üç katı olan cezanın ağırlığı, mükellefleri, diğer bazı sebeplerin de tesiri ile ve genellikle itiraza sevketmektedir. Vergi ve ceza miktarının düşük olduğu hallerde veya kusur cezası kesilen vergilerde, uzun yıllar sürecektir bir vergi ihtilâfını bertaraf etmek isteyen mükellefler indirimden istifade ile vergi aslını ve cezanın bir kısmını ödemek suretiyle vergi ihtilâfı yoluna gitmemektedirler.

III — VERGİ İHTİLÂFININ MAHİYETİ

Vergi dairesinin taktir komisyonu aleyhine yargı mercilerine müracaatı halleri dışında, vergi ihtilâfının, genel anlamı ile mükellefin itiraz komisyonlarına başvurması ile başladığını görmüş bulunuyoruz. Burada, sırası ile şu farklı durumları birbirinden ayırarak belirtmek gerekmektedir:

1 — *Mükellefin kayd-ı ihtirazî beyan ettiği matrahtan doğan vergiye itirazı.*

İdare tarafından bir matrah farkı yaratılması ve ceza uygulanması mevzuubahs olmadığı cihetle, bu tür itirazlarda, aşağıda bahsolunacak yan tedbir ve bunlara itirazlar mevcut olmaksızın, genel-

likle vergileme ile ilgili hukukî anlayış ihtilâf konusu yapılmaktadır.

2 — *Mükellefin re'sen veya ikmalen vaki tarhiyat ve salınan cezalara itirazı.*

Vergi ihtilâflarının asıl ağırlığını teşkil eden bu itirazlarda, mükellefin yargı mercilerine başvurması bir yandan vergi aslı diğer yandan da aynı dava dilekçesi ile (V.U.K. md. 381) vergi cezasına itirazı kapsamaktadır. Kaçakçılık veya kusur cezası kesilmesini gerektiren haller vergi ziyana dayandırıldığı, vergi ziyai da mükellefin vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlandığı için (V.U.K. md. 341) ikmalen veya re'sen tarhiyatlar vergi cezasını da ihtiva etmektedir.

Ancak, vergi hukukumuzda, mükelleflerin değerlendirme yönünden hataya düşebilecekleri haklı görüşünden hareketle, Veraset ve İntikâl, Emlâk Alım, Emlâk vergilerinde mükelleflerin, beyan ettikleri değerler ile idarenin taktir yoluyla tesbit edeceği değerler arasındaki % 25 ve % 50 nisbete kadar farklarda ceza uygulanmamaktadır.

Re'sen veya ikmalen vergi ve ceza tarholunması, şu hallerde vaki olmaktadır.

a — Beyana dayanan ana vergilerde mükellef defter ve kayıtlarının inceleme elemanları tarafından tetkiki sonucu düzenlenen raporlarda belirtilen matrah farkları dolayısı ile tarhiyat yapılması. Maddî delillere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah üzerinden ikmalen, miktarı bu suretle tesbit edilemeyen hallerde taktir komisyonları tarafından taktir edilecek matrahlar üzerinden re'sen tarhiyat yapılmakta (V.U.K. md. 29-30) ve ceza salınmaktadır.

b — Matrah farkının mükellef tarh dosyası üzerinden tesbiti halinde, vergi dairesince kusur cezalılı ikmalen vergi tarholunmaktadır.

c — Beyan olunan değer üzerinden alınan vergilerde (Emlâk, Veraset ve İntikâl, Emlâk Alım .vb.) mükelleflerce beyan olunan

değerin idare tarafından düşük görülmesi ve taktir komisyonlarına sevk suretiyle re'sen taktir olunan matrahlar üzerinden tarhiyat icrası halinde, mükellefin kasten vergi ziyana sebebiyet verdiği tesbiti hali hariç (198 sayılı Emlâk Alım V.K. md. 13), mükellefler adına, vergi nevine göre % 25 veya % 50 nisbetini aşan fark için ceza uygulanan, ikmalen tarhiyat yapılmaktadır.

Bütün bu hallerde, T.C. Anayasasının açık hükmü ve Vergi Usul Kanunu prensipleri dairesinde mükellefin malî yargı merciine, itiraz komisyonlarına başvurma hakkı doğmaktadır. Vergi ihtilâflarının asıl ağırlığını ve konumuzu da bu tür vergi ihtilâfları teşkil etmektedir.

İtiraz dilekçesinin ilgili Komisyonlara tevdi ile başlayan ve muhtelif safhalarını inceleyeceğimiz asıl vergi ihtilâfının yanısıra yine vergi mercilerine intikal eden diğer itiraz ve dava nevilerini burada belirtmek gerekir:

1 — İhtiyatî hacze itiraz:

Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki kanun hükümleri icabı, başkaca bazı sebepler yanında, mükellef adına kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmakta ise âmme alacağını karşılayacak miktarda ihtiyatî haciz tatbik ve mükellefe tebliğ olunur⁶.

Mükellefler uygulanan bu hacze yetkili itiraz komisyonu nezdinde itiraz edebilir. Komisyonların bu konudaki kararları kesindir. Dolayısıyla bu karar aleyhine Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurulamaz. Ancak Anayasa ve Danıştay Kanunu hükümleri dairesinde, Danıştayda iptal davası ikamesi mümkündür.

2 — Ödeme emrine itiraz :

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi itiraz komisyonuna itirazda bulunabilir⁷. Komisyonların bu konudaki kararları da kesindir ve ancak Danıştayda dava konusu yapılabilir.

6 6183 sayılı Kanun madde 9, 13.

7 6183 sayılı Kanun madde 58.

3 — *Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar.*

Vergi mükelleflerinin davalı olarak vergileme işlemleri sebebiyle muhatap olacakları ihtilâf nev'ini de burada zikretmek mümkündür. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, beyanname verilmiş olsun veya olmasın, çift defter kullanmak, sahte vesikalar kullanmak, defter ve vesikalar üzerinde tahrifat yapmak veya gizlemek hasılatın bir kısmını defterlere intikal ettirmemek suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi "hileli vergi suçu sayılmıştır. Bu fiilleri verginin tarhi için belli süre gelmeden ortaya çıkarılanlar veya talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar da "hileli vergi suçuna teşebbüs" suçu işlemiş addolunmaktadır. İlkinde 3 aydan 3 yıla, teşebbüste 1 aydan 1 yıla kadar hapis ve aynı müddet ile ticarî ve meslekî faaliyetten men cezasını müstelzim bu suçlardan dolayı vergi mükellefi aleyhine C. Savcılığınca kamu davası açılmakta ve Asliye Ceza Mahkemelerinde yargılama yapılmaktadır⁸.

Bu suretle, vergi ihtilâflarında en ziyade görülen halin, mükelleflerin kendi adlarına tarholunan vergiler ve kesilen cezalar karşısında vergi itiraz komisyonlarına başvurmak suretiyle vergi ihtilâfını başlatması olduğu belirtilmiş olmaktadır.

IV — VERGİ İHTİLÂFININ SAFHALARI

Vergi ihtilâfları üç dereceli bir yargılama safhasından geçmektedir⁹. Bunlar sırası ile Vergiler İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dır.

A — Vergi itiraz komisyonları :

1 — Komisyonların kuruluşu :

Vergi itirazlarını inceleyen komisyonlar müvazzaf ve gayri müvazzaf komisyonlar olarak iki çeşittir.

⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 357-360.

⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanunu ve değişiklikleri, 521 sayılı Danıştay Kanunu.

a) Muvazzaf komisyonlar bir başkan ve iki üye ile yeteri kadar raportörden kuruludur¹⁰. Devamlı bir surette çalışan bu tür komisyonlar 3 ü İstanbulda, 2 si İzmirde, 1 er tanesi Ankara, Bursa, Adana, Diyarbakır ve Samsunda olmak üzere 10 tanedir. Ayrıca İstanbul ve Ankarada Bina ve Arazi Vergileri muvazzaf itiraz komisyonları mevcuttur¹¹. Bu kuruluşun, gelişen iş hacmi karşısında yetersizliğine aşağıda değinilecektir.

b) Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları illerde ve ilçelerde vali veya kaymakamın başkanlığı altında en büyük dereceli maliye memuru ile ticaret odası ve belediyelerce seçilen birer üyeden kuruludur. 4 kişiden teşekkül eden bu tür komisyonlar belli zamanlarda toplanarak vergi itirazlarını incelerler¹².

2 — İtirazların yapılması:

Mükellefler tarafından yapılan vergi itirazları kendilerine tarh ve tebliğ olunan vergi ve cezalara karşı, 1 aylık kanunî süresi içinde yetkili itiraz komisyonuna tevdi edilir.

Vergi itirazları yazılı şekle tabidir, sözlü olarak itiraz yapılamaz. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu itiraz dilekçelerinin şeklini tesbit etmiş olup (madde 381) kanundaki bu hükümlere uygun bulunmayan vergi itirazları yargı mercilerince incelenemez.

İki nüsha halinde itiraz dilekçesini tevdi eden mükellef, vergi davasını ikame ettiği bu müracaatında komisyona davet edilerek dinlenilmesini ve defter ve vesikaları üzerinde veya değer konulacak menkul veya gayrimenkul yönünden incelemenin derinleştirilmesini, bilirkişi incelemesinin yapılmasını talebedebilir¹³.

Burada vergi hukuku bakımından bilhassa dikkat edilmesi gereken husus, vergi davası ikame edenin ilk itiraz dilekçesi ve aynı sürede vereceği ek dilekçelerde dermeyan etmediği iddiaların İtiraz Komisyonlarınca re'sen nazara alınmayacağı ve mükelleflerin bilâha-

10 5655 sayılı Kanun madde 15.

11 Gelir Vergisi genel tebliği, serî no. 86.

12 5655 sayılı Kanun madde 15.

13 Vergi Usul Kanunu madde 384 ve 385.

re bu iddiaları diğer yargı mercilerinde dermeyan edemeyecekleridir¹⁴.

3 — *İtirazların incelenmesi :*

İki nüsha halinde tevdi edilen itiraz dilekçelerinden bir nüshasının karşı tarafa tebliğ olunması ile birlikte verga dairesindeki mükellef tarh dosyası itiraz komisyonuna gönderilir. Komisyon, taraflardan birinin istemesi veya kendi göreceği lüzum üzerine incelemeyi derinleştirerek evrak veya değer üzerinde bilirkişi marifetiyle yapacağı tetkik dışında hadiseyi dosya üzerinde ve ibraz edilen delillere bağlı kalarak inceler. (Zamanaşımı ile vergi hataları müstesnadır).

Taraflardan biri istediği veya komisyonca lüzum görüldüğü takdirde taraflar davet olunarak dinlenir. Burada hemen belirtmek gerekir ki, Vergi Usul kanununun bu hükmü sadece vergi mükellefinin dinlenilmeyi talep etmesi halinde işlemektedir. Zira, vergi dairesi hiçbir surette itiraz komisyonlarına giderek davayı savunacak elemanlara sahip bulunmadıkları gibi komisyonların re'sen tarafları davet ettiği de hemen hiç görülmemiştir.

Ancak, mükellefin dinlenme talebinde davet edilerek dinlenilmesi kanunun âmir hükmü olup komisyonca buna riayet edilmemesi kararın Vergiler Temyiz Komisyonunca bozulmasını gerektirir.

4 — *İtiraz komisyonlarının kararları :*

Usulüne uygun bulunmayan itirazların iadesi dışında, incelemenin derinleştirilmesi ve dinlenme talepleri varsa bunlara da uyarak tarh dosyası üzerinden vergi ihtilâfını tetkik eden itiraz komisyonları, raportörün mütalâasını da inceledikten sonra itirazı karara bağlar. İtiraz komisyonlarının kararları üç şekilde tezahür eder:

a) *Tastik kararı :*

Komisyon, inceleme sonunda vergi ve ceza yönünden mükellef itirazını kabule şâyan bulmazsa tarhiyatta hiçbir değişiklik yapıl-

¹⁴ Vergi Usul Kanunu madde 386.

maması sonucunu verecek bir karara bağlar; bu taktirde "tastik kararı" verilmiş olmaktadır.

b) Tadil kararı :

Mükellef veya vergi dairesi iddialarının kısmen kabulü halinde itiraz komisyonu taktir komisyonunça mukadder matrahı artırır veya tarholunan vergi veya cezada değişiklik yaparak tarhiyatı "tadilen tastik" eder. Mükellef tarafından ihdas edilen vergi ihtilâflarında, tadilen tastik kararı, matrah ve vergi miktarlarında indirmeyi, vergi aslının aynen muhafazası ile cezanın kusura tahvilini veya diğer neticeleri ihtiva eder.

c) Terkin kararı :

İtiraz komisyonu, incelediği vergi ihtilâfında mükellef itirazlarını kanun hükümleri, deliller ve karara müessir diğer unsurlar yönünden vârit bulursa vergi ve cezanın terkinine karar verir.

5 — İtirazın tahsilâta tesiri :

İtiraz, tarh edilen verginin ihtilâflı kısmının tahsilini durdurur (V.U.K. md. 389). Bu bakımdan itiraz edilen vergilerde vergi dairesi komisyon kararına kadar, henüz tahakkuk etmemiş bulunan vergi için başkaca bir işlem yapmadan beklemek durumundadır. Ancak, yukarıda zikrolunan ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz tedbirleri mevcuttur.

B — Vergiler Temyiz Komisyonu :

İtiraz komisyonlarının kararları, tastik, tadilen tastik veya terkin kararı olarak davacı veya davalının, yani vergi dairesi veya mükellefin lehinedir. İlk derece mahkemesi vasfındaki itiraz komisyonlarının kararları üzerine tarafların hareket tarzları şöyle olacaktır:

a — Vergi ve ceza tadilen tastik edilmiş veya terkin edilmişse vergi dairesi kararı behemahal temyiz eder. Mükellef ise, karar terkin ise temyiz etmeyecek, fakat tadilen tastik halinde kabul etmek veya temyiz etmek konusunda bir karar verecek, tamamen tastik kararını ise temyiz edecektir. Binnetice, itiraz komisyonları

nın kararları, hangi şekli ile olursa olsun ikinci derece yargı merciine, Vergiler Temyiz Komisyonuna gidecektir.

b — Vergi Usul Kanunu bazı kararların temyiz edilemeyeceğini belirtmişse de (Madde 392), miktarların günümüzde çok küçük rakamlar halinde gelmiş olması ve cezalara şamil olmaması dolayısıyla ile baraj olma vasfını fiilen kaybetmiştir.

c — İtiraz tahsilâtı durdurduğu halde itiraz komisyonu kararı ile vergi ve ceza tahsili kabil hale geldiği için vergi dairesi mükellefe yeni bir ihbarname göndererek tahsil takibatına girişecektir. Rızaen ödeme yapılmadığında varsa ihtiyatî haczi kat'î hacze çevirerek cebren tahsili kapsayan bu takibat ancak Vergiler Temyiz Komisyonundan teminat karşılığı "tehir-i icra" kararı alınmakla (V.U.K. md. 400) durdurulabilir.

1 — Vergiler Temyiz Komisyonunun kuruluşu :

Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanunu hükümleri mucibince Vergiler Temyiz Komisyonu Ankara'da kuruludur. Bir birinci başkanla 7 daireden müteşekkildir. Her daire bir başkan ve iki üye ile çalışır. Aşağıda rakamlarla belirteceğimiz gibi son derece yüklü bir iş hacmi vardır.

Vergiler Temyiz Komisyonu Başkan ve üyeleri, itiraz Komisyonu başkan ve üyelerinin tabi olduğu seçim usulü ile seçilirler. Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığındaki Gelirler Genel Müdürü ve Danıştay, Sayıştay ve Temyiz Komisyonu başkanlığının birer temsilcisinden kurulan "ayırma meclisi" gerekli atamaları yapar. Bütün bu komisyonların mensupları tayin, nakil ve emeklilikleri yönünden de Maliye Bakanlığına bağlıdır. Kanunun eleştirilmesi ve bu durumun Anayasanın 132 ve 152 nci maddelerine uygun bulunmamasına ilgili bölümde değinilecektir.

2 — Vergiler Temyiz Komisyonuna müracaat :

İtiraz komisyonları kararlarına karşı, taraflar 15 günlük süresi içinde temyiz yoluna gidebilirler. Vergi ihtilâflarının ikinci derecede incelenmesini tazammun eden temyiz talepleri de, itirazlarda olduğu gibi yazılı ve muayyen bir şekle tabidir (V.U.K. md. 294).

Vergiler temyiz komisyonunun incelemeleri itiraz komisyonundan celbolunan tarh ve itiraz dosyaları üzerinden yapılmaktadır. Yani incelemenin derinleştirilmesi, bilirkişi tetkikatı icrası mevzuubahs değildir. İtiraz safhasından diğer bir fark da, vergi dairesince intikal ettirilen bilgiler üzerine Vergiler Temyiz Komisyonundaki duruşmada vergi dairesinin Hazine avukatları vasıtasıyla temsil edilmesidir.

Duruşma, taraflar temyiz dilekçeleri ve cevap lâyhalarında talep etmişlerse yapılmaktadır ve itiraz komisyonlarında olduğu gibi tek duruşmadır.

3 — Vergiler Temyiz Komisyonunun kararları :

İtirazda ileri sürülmeyen iddia ve savunmaların temyiz sırasında nazara alınmaması yanında komisyon zaman aşımı, maddî hata ve kanunun açık hükmüne aykırı bulunan hususları dikkate alarak karar verir. Kararlar üç şekilde olur:

a) Tastik kararı.

Vergiler Temyiz Komisyonu yaptığı incelemeler neticesinde itiraz komisyonu kararını kanuna ve usule uygun görürse tastik eder.

b) Bozma kararı.

İtiraz komisyonu kararının hadisenin mahiyeti itibariyle vergi ve usul kanunları hükümlerine aykırı olması halinde bozma kararı verilir. Bu taktirde vergi ihtilâfı itiraz komisyonunda tekrar incelenir. İtiraz komisyonu temyiz bozma kararına karşı kendi kararında ısrar edebilir. İsrar kararları Temyiz Komisyonu genel kurulunda incelenir ve karara bağlanır. Temyiz Komisyonu dairesi ve itiraz komisyonları genel kurulu kararlarına uymağa mecburdurlar (V.U.K. md. 401).

c) Re'sen nihaî karar.

Temyiz Komisyonu kanuna ve usule uygun görmediği hallerde re'sen nihaî olarak karar verir. Vergi ve cezanın tadilen tastiki veya terkini yolundaki re'sen nihaî kararlar ve itiraz komisyonu kararının tastiki kararları kesindir (V.U.K. aynımadde). Bu hüküm,

tabiatıyla, karar aleyhine Danıştayda dava ikame edilebilmesi sonucunu vermektedir.

4 — Temyizden sonraki safhalar :

Vergiler Temyiz Komisyonu kararlarından sonraki durumu şöyle özetlemek ve sıralamak mümkündür:

a) İtiraz komisyonu kararı bozulmuşsa vergi ihtilâfı tekrar görülecektir. Komisyon ilk kararında ısrar ederse temyizde ilgili daire yerine genel kurulda incelenecektir. Komisyon bozma üzerine buna uygun bir yeni karar verirse bu karar yine 15 gün içinde taraflarca temyiz olunabilecektir.

b) İtiraz komisyonu kararı tastik edilmiş veya tadilen tastik yahut terkin yolunda re'sen nihai karar verilmişse kesin bu karar aleyhine taraflar Danıştay'a başvurabileceklerdir. Ancak, mükellefiyet şekli, muaflık, istisna ve vergi cezalarının uygulanması bakımından doğan ihtilâflar hariç 30 bin liraya kadar olan matrahlar hakkında Vergiler Temyiz Komisyonu kararlar kesindir, idari dava konusu yapılamaz.

c) Temyiz komisyonu kararları müphem olur veya birbirine uymaya nfiıklar ihtiva ederse taraflar kararın tavzihini veya belli sebepler mevcutsa, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu çerçevesinde kararın düzeltilmesini isteyebilirler (V.U.K. md. 404-405).

d) Vergi dairesi temyiz komisyonu kararını takiben mükellefe yeniden bir ihbarname düzenleyerek gönderir ve icranın geri bırakılması kararı artık hüküm ifade etmeyeceği cihetle karara uygun tarhiyat hükmü dairesinde verginin tahsiline girişir.

B — Danıştay'daki vergi ihtilâfları :

Vergi davalarında Danıştay'a intikali, evvelce belirtmeğe çalıştığımız gibi, iki guruba toplamak mümkündür. Biri, ihtiyatî hacze ve ödeme emrine itiraz neticesi verilen itiraz komisyonu kararları aleyhine Danıştayda iptal davası ikamesi, diğeri de eVergiler Temyiz Komisyonunun kesin kararları karşısında Danıştaya müracaattır.

1 — *Danıştay'ın kuruluşu :*

Fransa örneğine uygun bir teşekkül olan Danıştay, T. C. Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir¹⁵.

Danıştay, kendi bünyesi içinde diğer gerekli kuruluşu yanısıra 13 daireden müteşekkildir. Bunlardan dördüncü ilâ onüçüncü daireler dava daireleri olup 6 tanesi vergi ihtilâflarına bakmaktadır¹⁶:

Dördüncü ve onüçüncü daire Gelir ve Kurumlar vergilerine,

Yedinci daire gümrük ve gider vergileri ile bir kısım Gelir ve Kurumlar vergilerine,

Dokuzuncu daire Bina ve Arazi vergileri ile Harçlar ve Emlâk Alım vergisine,

Onbirinci daire Veraset ve İntikal vergisi ve Damga vergisine,

Onikinci daire Dış seyahat Harcamaları vergisine, ait vergi ihtilâflarına üçüncü ve son derece yargı merci olarak bakarlar.

2 — *Danıştayda dava açma usulü.*

Vergi dairesi veya mükellef, son yargı merci olarak Danıştaya müracaat edebilirler. Dava açma süresi aleyhinde iptal davası açılacak kararın tebliğinden itibaren 90 gündür¹⁷.

Burada şu hususu hatırlamak gerekir: Mükellef, Vergiler Temyiz Komisyonu kararı aleyhinde ise Danıştaya müracaat edip etmemekte serbest olduğu halde vergi dairesi bu konuda Maliye Bakanlığının müsaade ve muvafakatini almak zorundadır (V.U.K. md. 406). Ne varki uygulamada Maliye Bakanlığı bu muvafakati otomatik denecek bir şekilde daima vermekte ve hemen her vergi ihtilâfında mükellef lehine bütün kararlar Danıştayda dava konusu yapılmaktadır. Ödeme emrine ve ihtiyatî hacze itiraza müteallik itiraz komisyonları kararlarında ise vergi dairesi Bakanlık muvafakati almaksızın Danıştayda dava ikame etmektedir¹⁸.

15 24.12.1964 tarih 521 sayılı Danıştay Kanunu.

16 Danıştay Kanunu madde 33-42.

17 Danıştay Kanunu madde 67.

18 Gelir Vergisi Genel tebliği serf no. 86.

Dava dilekçeleri, daha evvelki derecatta olduğu gibi, ilgili kanunda belirtilen şekle bağlı ve yazılı olarak düzenlenir. Taraflar duruşma istemekte serbesttirler. Danıştay göreceği lüzum üzerine duruşma yapılmasına kendiliğinden de karar verebilirse de uygulamada buna rastlanmamaktadır¹⁹. Zira, aşağıda vergi ihtilâflarının süre yönünden incelenmesinde belirtileceği üzere, tarafların duruşma talepleri, daha doğrusu genellikle vergi mükellefleri tarafından yapılmakta olan duruşma talepleri 1 ilâ 2 yıl sıra beklemekte olduğu cihetle bu derece yüklü Danıştayın kendiliğinden duruşma lüzumu görmesi beklenemez.

Danıştay dava dilekçelerinin bir örneğini karşı tarafa tebliğ eder, 30 gün içinde verilecek cevaplarla tamamlanan dosyayı bilâhare incelemeye alır ve karara bağlar.

Vergiler Temyiz Komisyonunda olduğu gibi, mükellefler Danıştayda dava ikame ettiklerinde de, teminat göstermek suretiyle yürütmenin durdurulmasını talep edebilirler. Bu talep hemen incelenerek karara bağlanır ve tehir-i icra kararı verilirse verginin tahsilatı Danıştay kararına kadar durdurulur. Ancak, uygulamada, Danıştay ender hallerde yürütmeyi geri bırakma kararı vermektedir.

3 — Danıştay kararları.

Vergi ihtilâfı ile ilgili davayı inceleyen Danıştay dairesi, rapor ve kanun sözcüsünün mütalâasını aldıktan sonra bir başkan ve dört üyeden müteşekkil kadrosu ile davayı karara bağlar. Kararlar Vergiler Temyiz Komisyonu kararının tastiki veya bozulması yolunda verilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 406 ncı maddesi hükmü "Danıştay bozma kararı üzerine Temyiz Komisyonu kararında ısrar ederse ihtilâfın Danıştay Dava Daireleri Kurulunda karara bağlanacağını" belirtmekte ise de²⁰ daha sonraki tarihli Danıştay kanunu²¹ 95 inci maddesi ile "Danıştay kararları kesin olup muhkem kaziyenin bütün hukukî sonuçlarını hasıl eder" hükmü ile Temyiz Komisyonunun bozma kararlarına uyması zorunluğunu ihdas etmiştir.

19 Danıştay Kanunu madde 63 ve 78.

20 4.1.1961 tarih 213 sayılı kanun.

21 24.12.1964 tarih 521 sayılı kanun, madde 95.

a) Danıştay Temyiz Komisyonu kararını tastik ettiği takdirde, aşağıda belirtilecek kanun yolları hükmü mahfuz kalmak üzere, vergi ihtilâfı sona ermiştir. Karar mükellef lehine ise vergi dairesi takibatı sona erdirir ve ihtiyatî haciz varsa kaldırarak teminatı serbest bırakır. Karar vergi dairesi lehine ise kesinleşen tarhiyata göre vergi dairesi âmme alacağıın tahsiline girer.

b) Danıştay Temyiz Komisyonu kararını bozmuşsa, Temyiz Komisyonu da bozma kararına aynen uyarak ihtilâfı itiraz komisyonuna intikal ettirir. Bu suretle vergi ihtilâfı aynen başlangıç noktasına avdet etmiş olur. Ne var ki, artık Komisyonlar Danıştayın kararındaki gerekçenin ışığı altında karar verme durumuna girmişlerdir.

Danıştay kararları kesinleşmeden evvel mükellefler veya vergi dairesinin, kanun hükümleri dairesinde "kararın düzeltilmesi" hakları ve yine Hukuk Muhakemeleri Usulü kanunu hükümlerine uyarak "muhakemenin iadesi" talebinde bulunma hakları mevcuttur. Muhakemenin iadesi yanında yine süre yönünden de benzeri hükümlere tabi "tavzih" isteme yolu mevcuttur²². Diğer yandan Vergiler Temyiz ve itiraz komisyonlarının kararlarına karşı müracaat edilecek incelemelerin iadesi yolu da Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir²³.

V — VERGİ İHTİLÂFLARININ DURUMU

Mükellef ile vergi dairesi arasında, kısaca "vergi miktarının tesbitindeki anlaşmazlık" olarak tanımlayabileceğimiz, vergi ihtilâfının nasıl çıktığı ve hangi safhalardan geçtiği konusunu takiben, bu safhaların bilfiil nasıl cereyan ettiği ve aksamalar varsa neler olduğunun belirtilmesi icabeder.

Gerçekten, vergi davaları en az 2-3 yıl, çoğu kere ortalama 4-5 yıl sürmektedir. Bunun yanısıra, ihtilâfların incelenmesi, iddiayı isbat hakkının tam anlamıyla kullanılabilmesi, duruşmaların seyri, yargı mercilerinin kuruluş, kadro ve diğer imkânlar yönünden

22 Danıştay Kanunu madde 96-102.

23 213 sayılı kanun, madde 407-412.

yeterli olup olmadıkları, vergi dairelerinin tutumu, kararların hukukî tatmin edici olmaları ve diğer pek çok husus incelenmek ve genellikle yeniden düzenlenmek durumundadır.

Bu anlamda, vergi ihtilâflarının fiilî durumunu belirtmek ve sonra evvelce takibedilen sıraya mütenazır bir şekilde aksamalarla ilgili müşahedeleri sıralamak gerekir:

A — Vergi davalarının durumu :

İtiraz komisyonuna bir dilekçe ile başvuran mükellef'in yıllarca sürecektir bir vergi ihtilâfı içersine girdiğini ifade ettik. Bu durumu bütün açıklığı ile gösterecek istatistiklerin bir kısmı yapılmakta, bir kısmı da Maliye Bakanlığınca veya Danıştayca açıklanamamaktadır. Yine de, şu resmî rakamlar durumu belirtmeğe imkân vermektedir:

1 — İtiraz Komisyonlarının iş hacmi :

Vergi mükelleflerinin büyük kısmının bulunduğu ve dolayısı ile vergi tahsilâtı ve vergi ihtilâfları yönünden de büyük ağırlığı teşkil eden İstanbuldaki vaziyet bütün Türkiye için fikir verebilecektir. Nitekim, yıllık beyannameli Gelir Vergisi mükellefi sayısı 534 bin iken İstanbulda bunun % 28 i olan 150 bin mükellef vardır. Genel bütçe gelirleri tahsilâtının % 40 ı olan 10,4 milyar İstanbulda tahsil edilmektedir²⁴.

İstanbulda mevcut, 1-2-3 numaralı üç vergi itiraz komisyonunun 1971 malî yılındaki iş hacmi şöyledir:

	Evvelki yıldan devreden	Yıl içinde gelen itiraz	Toplam dosya adedi	Çıkan karar sayısı	Ertesi yıla devreden
1 no.lu Komisyon	2649	4572	7221	5174	2047
2 no.lu "	4062	5427	9489	3664	5825
3 no.lu "	6798	7023	13821	5030	8791
Toplam :	13509	17022	30531	13868	16663

²⁴ Devlet Gelirleri Bülteni 1971, sayı 27, sahife 44 ve 102.

Görüldüğü üzere, İstanbulda 1971 de, 1 yıl içerisinde 17 bin vergi itirazı yapılmıştır. 1970 malî yılındandevren gelen 13 bin 500 itiraz dosyası ile birlikte 30 bini aşan ihtilâflı dosyadan 1971 yılında 13.868 i karara bağlanmıştır. Nisbet % 45 tir. Bu suretle 1972 yılına, bir evvelki yıldan 3.154 dosya fazlası ile 16.663 vergi ihtilâfı devrolunmuştur²⁵. Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştayın durumu da hemen hemen aynıdır.

2 — Vergiler Temyiz Komisyonunun iş hacmi :

7 daire ile çalışan temyiz komisyonuna yılda gelen dosya adedi, 1973 Ocak itibariyle:

Evvelki aylar dosya adedi	:	43.325
1972 Aralık ayı gelen	:	1.856
Toplam ihtilâf dosyası	:	45.181
Bitirilen dosya sayısı	:	33.426
Devreden dosya adedi	:	11.755

Rakamların incelenmesi, vergi ihtilâflarının bazı istisnalar dışında her üç yargı merciinden de geçmeden sonuçlanmadığını, iş hacminin hayli büyük ölçülerde olduğunu göstermektedir²⁶.

B — Vergi ihtilâflarındaki aksaklıklar; müşahadeler :

1 — İtiraz ve temyiz süreleri yönünden :

Vergi itirazı için süre 1 aydır (V.U.K. md. 379). Temyiz süresi ise 15 günden ibarettir (V.U.K. md. 393). Bu sürelerin kısalığı, aynı ihtilâfların karara bağlanması için tesbit olunmuş süreler ile ahenklidir. Filhakika, Vergi Usul Kanununda gösterilen itiraz ve temyiz sürelerinin yanısıra, İtiraz komisyonlarının çalışmalarına ait hükümleri getiren Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanunu, vergi itirazlarının en geç 6 ay içinde nihai karara bağlanması mecburiyetini getirmiştir²⁷. Yine aynı şekilde, ihtiyatî hacze ve ödeme emrine

25 İtiraz Komisyonları istatistik cetveli.

26 Vergiler Temyiz Komisyonu cetveli.

27 5655 sayılı Teşkilât Kanunu, madde 22.

itiraz süresi 7 gün gibi çok kısa bir süre ise de itiraz komisyonlarının bu tip itirazları karara bağlaması için belirtilen süre de 7 gündür²⁸.

Uygulamada ise, mükellefler 7, 15 günlük ve 1 aylık sürelerle riayet etmek zorunda oldukları halde yargı mercileri, muhtelif sebeplerle kanundaki karara bağlama sürelerine uymamaktadırlar. İstanbulda ödeme emirleri ve ihtiyatî tahakkuklara 7 gün içinde itiraz edildiği halde komisyonların kararı 3 ilâ 6 ayda, vergi itirazları 1 ay içinde yapıldığı halde komisyon kararları kanundaki 6 ay yerine ortalama 1 ilâ 2 yılda çıkmaktadır.

2 — Davaların hazırlanması yönünden :

Vergi itirazları için kanunda belirtilen 1 aylık süre davanın hukukî hazırlığı yönünden yetersizdir. Bilindiği ve evvelce zikrolunduğu gibi, itiraz komisyonu 1 aylık süre içinde verilen dilekçelerde ileri sürülmeyen bir iddiayı re'sen nazara alamaz, itiraz süresi geçtikten sonra taraflar herhangi bir suretle yeni iddialar ileri sürmezler (V.U.K. md. 386). İtirazda ileri sürülmeyen iddia ve müdafaalar temyiz sırasında nazara alınmaz (aynı K. md. 399). Duruşmada ancak tarafların dilekçe ve savunmalarında ileri sürdükleri sebep ve deliller tartışılır (Danıştay K. madde 79).

Hal böyle olunca, vergi itirazının yapılması için kanunda belirtilen 1 aylık süre son derece yetersiz kalmaktadır. Çünkü, bu kısa sürenin bir kısmını vergi ihtilâfını tevdi edeceği avukatı tesbit ile de geçiren mükellefin açacağı davanın mahiyeti bir vergi davası olması sebebiyle bütün delillerin tesbitine ve hukukî durumun açıklığa kavuşturulmasına yeterli olacak bir süreye muhtaçtır. Temyiz için belirli 15 günlük kısa süreden sonra Danıştayda dava açılması için, kendi kanunu iktizası 90 günlük süre tesbit edilmiş olması, vergi itirazı için 1 aylık müddetin yetersizliğini daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

3 — Duruşmaların yetersizliği :

İtiraz ve temyiz sürelerindeki kifayetsiz durum yanında, vergi ihtilâflarında komisyonların delillerin tesbiti yönünden kendi insi-

28 6183 sayılı kanun madde 58, 15.

yatıflarıyla araştırma yapmaları ve tetkiki derinleştirilmeleri gerek mevzuat gerekse kuruluş yönünden mümkün bulunmakta ise de fiilen yapılmamaktadır. Bu durumda, komisyonca dinlenilme talebeden mükellef davet edilmekte ve fakat yapılan duruşma pratikte bir fayda sağlamamaktadır. Zira, vergi dairesi duruşmada ne bir hazine avukatı ne de dairenin kendi elemanı vasıtası ile temsil edilmediği için duruşmalar mükellef veya temsilcisinin kendi davasını tekrarlama ve açıklamasından öte bir anlam taşımamaktadır.

Özel hukuk hükümlerine göre fertler arasındaki davaların en önemsizlerinde dahi bir veya birden fazla duruşmada taraflar bütün delillerini serbestçe yargı mercii önüne getirip tartışmasını yaptıkları halde çok daha önemli miktarlardaki vergi davalarının tek taraflı konuşma ve tek duruşma ile sonuçlandırılması, karar organının görevine de hiçbir yapıcı katkıda bulunmama neticesini vermekte ve mükellef hukukunun korunmaması yanında hazine hukukunun da gerçek müdafaasının yapılamadığını göstermektedir.

4 — Vergi dairesinin yetersizliği :

Mükellef tarafından açılan vergi davasına karşı savunmasını komisyona gönderen vergi dairesi çoğu kere V.U.K. 380 inci maddesindeki 15 günlük süreyi geçirmektedir. Kaldı ki, süresinde yapılan savunmalarda dahi inceleme elemanı raporu veya taktir komisyonu kararının bir özetinden öteye savunma yapıldığı görülmektedir. Vergi Dairesi itirazlı işler servisindeki elemanların kapasitesi ve hukuk tahsili yapmış elemanın hemen hiç bulunmayışı bu tabii sonucu vermektedir.

Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştaydaki duruşmalarda vergi dairesi hazine avukatları ile temsil edilmekte ise de, yıllık 50 bine yakın vergi davası dosyasının sayılı adette eleman tarafından savunulması zarureti bu görevi yeterli bir seviyeye getirememektedir.

5 — Yargı mercilerinin durumu :

Konunun asıl ağırlığını vergi yargı mercilerinin durumu teşkil etmektedir. Filhakika :

a) Vergi itiraz komisyonları, gerek komisyon adedi gerekse komisyonların sahip oldukları imkânlar bakımından yetersizdir. Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları, hemen hiçbir yerde gerçek bir vergi mahkemesi vasfında değildirler. Muvazzaf komisyonlar ise, 3 kişilik kadroları ve mahdut adetteki raportörleriyle, çalışma yeri, yardımcı personel adedi ve tahsisat yetersizlikleri de düşünülerek, çok ağır iş hacminin altında ezilmektedirler. Maliye Bakanlığının, milyonlarca liralık vergi ihtilâfının incelendiği komisyonlara karşı bu ölçüde bigâne kalışını izah mümkün değildir.

b) Vergiler Temyiz Komisyonu gerçek anlamı ile bir vergi mahkemesi hüviyetindedir. Ancak, aynı kadro ve eleman yetersizliği Temyiz komisyonunun çalışmalarını da etkilemektedir.

c) Vergi ihtilâflarının Danıştaya intikali Anayasanın hükmü ile konulmuş bir nizam oluşu dolayısı ile. Ne var ki, her yıl gitgide artan adette vergi davasının açıldığı Danıştay, bir yandan ilgili dairelerdeki üyelerinden bir kısmının vergi hukuku alanında yetişmemiş oluşu diğer yandan raportör kadrolarının da adet ve vasıf olarak bu iş hacmiyle hemahenk olmaması nedeniyle vergi ihtilâfını en az 2 yıl daha uzatmaktan öteye gitmemektedir.

6 — Muhtelif sebepler :

Bu sayılanlar yanında diğer bazı sebepler vergi ihtilâfını bir yandan hazine aleyhine neticelere diğer taraftan da dürüst mükellefler için son derece eziyetli sonuçlara götürmektedir.

a) İnceleme raporu neticesi ikmalen veya re'sen vergi tarihinde, matrah 10 bin lirayı geçmekte ise kayıt aranmaksızın kaçakçılık cezası kesilmektedir. Bu halde vergi dairesince konulan ihtiyatî haciz, mükellef itiraz komisyonunda ve bilâhare Vergiler Temyiz Komisyonunda vergi davasını kazansa dahi, Danıştaydan da lehte karar alması ve bunun kesinleşmesinden evvel kaldırılmamaktadır. Bu, mükellef için en az 5 yıl sürecek bir macera demektir.

b) Vergi davasını kazanan mükellef için idareden hiçbir tazminat isteyebilme hakkı mevcut olmadığı için bütün dava masrafları uhdesinde kalmaktadır.

c) Buna karşılık, itiraz tahsilâtı durdurduğu ve itiraz komisyonu ile kabili tahsil hale gelen âmme alacağının ancak o tarihten

itibaren ödenmesi gerektiği için, son derece açık hâdiselerde bile sıf tahsilâtı geri bırakma gayesiyle itiraz yapılması mümkün bulunmaktadır. Yargılama harçlarının itirazda 10, temyizde 25, Danıştayda 50 liradan ibaret oluşu, bu peşin harç, başvurma harcı yanında yargı mercilerinden çıkacak kararlara göre ihtilâflı vergi ve ceza miktarı üzerinden alınan nisbî harçların binde 2 ilâ 4 ölçüsünde oluşu her halükârda mükellef yönünden de itirazları teşvik etmektedir²⁹.

d) Vergi aslına Anayasa hükmü iktizası dokunmayan ve vergi cezalarını muayyen ölçü ve miktarlarda kaldıran Af Kanunları, sistemden uzak ve tesadüflere bağlı karakterleriyle, bir ölçüde fayda getiren karakterleri yanında mahzurlar da doğurmaktadır³⁰.

e) Vergi ihtilâflarının azalmasını sağlayacak hiçbir tedbir ve yeniden düzenleme yoluna gidilmediği, idarenin ne düzeltme ne de uzlaşma yolu ile vergi ihtilâflarının azalmasına yardımcı olmadığı bir yana komisyon kararlarını dahi yayınlamamaktadır. Nitekim, mükellef adı çıkarılarak kararların sistematik bir tarzda yayınlanmasının büyük yararları bulunduğu halde ne vergi itiraz komisyonlarının ne de Vergiler Temyiz Komisyonu dairelerinin kararları yayınlanmamaktadır. Temyiz Genel Kurul kararları basılmakta ise de piyasaya çıkarılmamakta olduğu cihetle bir yayım addedilmesi mümkün değildir. Bu sebeple, malî yargı mercilerinin muhtelif hâdiselerdeki kararlarının uygulamaya ışık tutma fonksiyonu işlenmektedir.

Bütün bu hususlar, vergi yargı mercileri başta olmak üzere, vergi ihtilâfları konusunun bir yeniden düzenlemeye kuvvetle ihtiyacı bulunduğunu ortaya koymaktadır.

VI — VERGİ İHTİLAFLARI KONUSUNDA DÜZENLEME

Türkiyede, vergi davalarının görülmesi konusundaki bir reformu, yeniden düzenlemeyi, şu ana guruplara ayırarak özetle belirtmek mümkündür:

29 492 sayılı Harçlar Kanunu 3 sayılı tarife.

30 Af Kanunları : 28.10.1960 tarih 113 sayılı, 1961 tarih 281 sayılı, 23.2.1963 tarih 218 sayılı, 9.8.1966 tarih 780 sayılı kanunlar.

A — Vergi ihtilâflarını önleyici tedbirler :

1 — Serbest Hesap Mütahassısları kanun tasarısı :

Ekonomik, ticarî ve malî gerçeklere uygun çağdaş seviyede bir mükellef zümresi yaratılabilmesi, modern esaslara sahip bir muhasebe ve kontrol teşkilâtı ile mümkün olabilir. Büyük müesseselerin bir kısmı malî müşavirlere sahip iseler de, mükelleflerin pek çoğu defter ve kayıtları ile vergi beyannamesini bir revizyon ve kontrolden geçirtme imkânına sahip değildir. Muhasebecilerin büyük ölçüde tahsil, malî bilgi ve formasyona sahip bulunmayışı da vergi hatalarını arttırmaktadır. Uzun yıllardan beri kanunlaştırılmayan serbest hesap mütahassısları tasarısı gerçekleştirilerek, mükellef beyanlarının daha vergi dairesine intikal etmeden kontrolü, ıslahı sağlanmalıdır.

2 — İnceleme elemanlarının yetkisi.

Daha fazla adette yüksek formasyonlu inceleme elemanı yetiştirilmesine, mevcutların verimini artırmak için puvantaj ve sair işleri yapacak yardımcıları takviyesine, elektronik cihazlarla çalışma verimlerinin artırılmasına hız verilmeli ve bunun yanısıra mükellefle temas ve matrahı tesbit yönünden yetkileri artırılmalıdır.

3 — Taktir Komisyonları adet ve eleman olarak güçlendirilmeli, matrah taktiri yönünden, hayalî rakamlar taktiri suretiyle daha başlangıcından vergi ihtilâfına yol açılması önlenmelidir.

4 — Ön itiraz mercii ihdası.

Re'sen ve ikmalen tarhiyat safhasında, mükelleflerle idare, tarhiyatı gözden geçirerek sür'atle sonuca varacak bir ön itiraz merciiinde bir araya getirilmelidir³¹. Bu merci, vergi dairesi müdürü ve hesap uzmanları gibi yüksek seviyede 3 kişilik bir komisyon olması ve bugünkü uzlaşma komisyonlarından tamamen farklı bir şekilde vergi mükellefi ile en geniş yetki çerçevesinde ihtilâf halinde getirmeden bir matrah üzerinde anlaşabilmelidir. Mükellefin itiraz hakkı elbette mahfuzdur.

³¹ Vergi Mahkemeleri kanun tasarısı hakkında mütalâa. Vergi Reform Komisyonu, İst. 1967.

5 — Faiz uygulaması ve harçlar.

Vergi itiraz harçları mükellefin itiraz hakkını zedelemeyecek şekilde daha makul bir hadde yükseltilmelidir. Ayrıca, vergi ihtilâfı neticesinde vergi dairesi haklı bulunursa, mükellef itiraz ile ödenmesini geciktirdiği vergi için muayyen bir yıllık kanunî faiz ödemekle yükümlü kılınmalıdır. Buna karşılık, mükellefin kazandığı vergi davalarında, idare bir yandan ihtiyatî haciz uygulamışsa bunun doğurduğu masrafları diğer yandan da yargılama giderlerini mükellefe ödemelidir.

6 — Kararlarda baraj uygulaması.

Halen mer'î hükümler gerek mükellefve gerekse vergi dairesi için daima bir üst yargı merciine gitme imkânı vermektedir. Temyiz edilemeyecek veya Danıştaya gidilemeyecek vergi miktarları artırılmak suretiyle ihtilâfların azaltılması mümkündür.

B — Vergi ihtilâflarının sonuçlandırılması kolaylaştırarak tedbirler :

1 — Vergi mahkemelerinin kurulması.

Halen mevcut sistem, yargılama hak ve görevinin bağımsız mahkemelere ait olduğunu belirten T. C. Anayasası 132. ve 152. maddelerine aykırıdır. Her türlü özlük işleri Maliye Bakanlığı tarafından görülen maliye mensubu memurlardan vergi itiraz ve temyiz komisyonları teşkili ve vergi dairesi ile mükellefinkarşı karşıya olduğu vergi davalarında bu komisyonlara karar verdirilmesi doğru bulunmamaktadır. Vergi mahkemeleri kanun tasarısının bir an evvel kanunlaştırılması, bağımsız vergi mahkemelerinin kurulması, vasıflı elemanlarla, bugünkü ağır yükü taşıyan elemanların takviyesi ve teknik imkânlarla teçhiz edilmesi elzemdir.

Vergi mahkemeleri ve Ankarada çalışacak Vergi Divanında ihtilâfların büyük kısmının halli sağlanmalı ve Danıştaya başvurma miktar ve bazı hallerle sınırlanılarak vergi davalarının en geç 1 yıl içinde sonuçlandırılması temin edilmelidir.

32 Vergi Olaylarımız. F. Ervardar, Maliye Enstitüsü Konferansları Serî 21.

2 — Vergi dairelerinin takviyesi.

Mükellefle temasta olan asıl ana ünite vergi dairesidir. Bu prensibin ışığı altında, vergi daireleri vasıflı elemanlarla takviye edilerek vergi davalarının hakikî veçhesine nüfuz edilmesi, hazine hukukunun iyi savunulması, gereksiz yere ihtilâfın sürüdürülmesi, yargı mercilerinde vergi dairesinin de temsil olunması sağlanmalıdır.

3 — Usul hükümlerinin değiştirilmesi.

Vergi Usul Hukukundaki delil sisteminin tartışması bir yana, vergi davalarında ilk 1 aylık hazırlıkla yetinilmesi ve davanın gerçek sonuca varması için sonradan hiçbir şey yapılamaması sistemi terkedilmeli, gerek vergi dairesi gerekse mükellefe bir ölçü içerisinde delillerini getirerek iddia ve savunmasını isbat hakkı temin edilmelidir.

Ayrıca, vergi mahkemelerinin inceleme, bilirkişi tetkikatı, delillerin araştırılması imkânları genişletilmelidir.

Bu tedbirlerin yanısıra, eski tarihlerden gelme kronik vergi davaları belli prensipler dahilinde tasfiye edilmeli, gerçek yargı mercileri önünde vergi dairesi ile mükellefin kendilerini ve davalarını en iyi şekilde savunabileceği, modern hukuk kaidelerine uygun bir vergi ihtilâfları düzeni kurulmalıdır.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KARŞILIKLAR

Vural ARIKAN
Avukat

GENEL AÇIKLAMA

İşletmeler iktisadî, teknik ve fiziki sebeplerden ileri gelen bir takım risklerle karşılaşır. Bozulma veya çürüme gibi sebeplerle emtiyanın değer kaybına uğraması fiziki; emtiyanın maliyet bedelinin piyasa fiyatlarının altına düşmesi iktisadî nedenli risklerdir.

Bazende işletmeler üçüncü şahıslarla ilgili münasebetlerinden ötürü risk altına girebilirler. Bunlara kefalet borcu, cezaî şart, aleyhte sonuçlanacak davalar örnek olarak gösterilebilir.

İşte bütün bu risklerin işletme içinde tedbirinin alınması karşılıklar yolu ile yapılabilmektedir. Bu sebepledirki karşılıklar deyimli muhasebe ilminde, konusu belli, tutarı belli olmayan risklerin işletme içinde alınmış bulunan tedbirini ifade eder, şeklinde tarif olunmaktadır¹.

Yukarda yapılan kısa tariften karşılıkların nevilerini tespit etmemizde mümkün bulunmaktadır.

Bazı ahvalde karşılıklar işletmenin aktifinde yer alan varlık unsurlarıyla ilgilidirler. Kıymeti düşen mallarda; şüpheli alacaklarda ayrılan karşılıklar gibi. Bu çeşit karşılıklara aktiflerle ilgili karşılıklar adı verilmekte ve bu karşılıklar aktif hesapları düzenleme maksadı ile tesis olunmaktadır².

Bazende karşılıklar muhtemel gider ve zararlarla ilgili olurlar. Aleyhte sonuçlanacak dava sebebiyle veya doğacak kefalet borcu

1 Mazhar Hıçşasız, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, ss. 116.

2 Mazhar Hıçşasız, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, ss. 117.

sebebiyle tesis olunan karşılıklar gibi. Bu nevi karşılıklar ayrıl-
makla ilerki dönemlerde kesinleşecek muhtemel zarar ve gider tu-
tarınca risklerin tedbiri önceden alınmış olmaktadır³.

Tanımı ve nevilerine kısaca deyinmiş olduğumuz karşılıkların
belirgin özelliği işletme için bir gider niteliği taşımasıdır. Ancak
bu gider, karşılığın tesis edildiği yılda nakdi bir ödemeyi gerektir-
memektedir. Bu yönü ile karşılıklar amortismanlara benzerler. Bir
diğer ifade ile amortismanlarda nakdi bir çıkışı gerektirmeyen gi-
der veya maliyet unsurlarıdır. Bununla beraber karşılıklar düzen-
siz olmaları itibariyle de amortismanlardan ayrılırlar.

Karşılıkların gider niteliği, onu, ihtiyaç akçesinden ayırmaya-
da yaramaktadır. Bilindiği gibi ihtiyat akçesi safi kârdan ayrılır.
Genellikle safi kâr olmadıkça ihtiyat akçesi ayrılamazken karşılık
ayrılabilir⁴.

Muhasebe kurallarına göre kısaca açıkladığımız ve işletmeler-
de önemli bir yeri olan karşılıklarla, işletmelerin safi kazançlarını
etkilediği için vergi sistemleride yakından ilgilenmektedir. Gerçek-
ten Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili 3 nçü kitabında kar-
şılıklara yer verilmiştir. Bu kanunun 288, 323, 324 nci maddeleri
karşılıklarla ilgilidir. Bu yazıda amacımız, Vergi Usul Kanunumuz-
daki bu hükümleri tatbikata göre kısaca incelemek olacaktır.

I — MUHTEMEL ZARAR VE GİDER KARŞILIKLARI

(V.U.K. Mad. 288)

Vergi Usul Kanunumuzda karşılıklarla ilgili bir hüküm 288
nci maddedir. Bu madde aynen şöyledir:

“Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı kat’iyetle kes-
tirilemiyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı
zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara kar-
şılık denir.

³ Mazhar Hiçşamaz, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, ss. 118.

⁴ Prof. Dr. Ünal Tekinalp, *Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri*, ss. 231.

Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.”

Bu maddeyi incelediğimizde şu sonuçlara varmaktayız :

A) İlk sonuç, bu maddeye göre ayrılacak karşılığın muhtemel zarar ve gider karşılığı mahiyetinde olduğudur. Başta açıkladığımız şekilde bu maddenin aktif varlıklarla ilgili karşılıkları kavramadığı söylenebilir. Bizi bu neticeye vardiyan husus, maddede aynen “belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.” denilmesidir. Görülüyorki bu maddede karşılıkla telafi edilmek istenilen risk belli bazı zararlardır. Keza bu tarifin dışında karşılığın özelliklerini hükme göre tespit ettiğimizde de aynı sonuca varmaktayız. Hükme göre karşılık ayrılabilmesi için :

- Zarar hasıl olmalı veya husulü beklenilmelidir.
- Zararın miktarı kesinlikle bilinmemelidir.
- Zarar işletme için bir borç mahiyetini arz etmelidir.

İşte bu 3 ncü şart, yani zararın işletme için bir borç mahiyetini arzemesi, bu maddede sözü edilen karşılığın aktif unsurları kapsamadığını doğrular. Çünkü aktif varlıklarla ilgili karşılıkların işletme için bir borç mahiyetini arzedebilmesi mümkün görülmemektedir. Bu ancak 3 ncü şahıslarla ilgili olupta işletme için bir gider veya zarar mahiyetinde olan riskleri ifade eder. Meselâ satıcı genel hukuk kurallarına göre sattığı malın gizli ayıplarından sorumludur. Alıcı gizli ayıp sebebiyle satıcı aleyhine bir dava açtığında satıcının ayrabileceği karşılık veya kefalet sebebiyle kefil aleyhine açılan davalarda kefil tarafından ayrılan karşılık madde tatbikatının örneğini teşkil eder.

Onun içindirki, biz, 288 nci madde gereğince ayrılan karşılıkları muhtemel zarar ve gider karşılığı olarak değerlendiriyoruz.

Kanunkoyucunun 288 nci maddede aktif unsurlarla ilgili karşılıkları düzenlememesi sebepsiz değildir. Türk vergi sisteminde fiziki teknik veya iktisadî sebeplerle hasıl olan zararların karşılıklar yolu ile telafisi düşünülmemiş; bu risklerin doğrudan doğruya gider un-

suru olarak veya maliyet unsuru olarak netice hesaplarına aktarılması benimsenmiştir.

Gerçekten ekonomik sebeplerle kıymeti düşen mallarda maliyet bedelinin değerlemelerde esas alınmaması (V.U.K. Mad. 274); bozulma, çürüme gibi fiziki sebeplerle işletmenin maruz kaldığı riskler içinde maliyet bedelinin esas alınmaması buna örnek olarak gösterilebilir. (V.U.K. Mad. 278).

Vergi Usul Kanununda aktif unsurlarla alakalı yegan ekarşılıklar alacaklarla ilgilidir. Bu müessese 2 nci bölümde incelenecektir.

Türk vergi sisteminin bu sistematüğinden de anlaşılıyor ki 288 nci madde, yalnızca muhtemel zarar ve gider karşılıklarını kapsamaktadır.

B) 288 nci maddenin 2 nci fıkrası "karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmünü muhtevildir. Bu fıkra hükmüne bakılarak, 1 nci fıkrada öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde ayrılan karşılıklar gider olarak vergi hesaplarında kabul edilecek midir? İhtilâflı olan husus budur.

Gizli ayıp dolayısıyla bir dava ile karşılaşan mükellefin ayırdığı karşılıkların gider olarak zarara yazılıp yazılmayacağı ihtilaf konusu olduğunda, vergiler Temyiz Komisyonu 2 nci dairesi 13/10/1967 gün ve 3782 sayılı kararında 288 nci madde gereğince ayrılan karşılığın gider olarak yazılmayacağını hükme bağlamış olmasına rağmen Danıştay 4 ncü dairesi 26/7/1972 gün ve 972/4467 karar sayılı ilamında (Aynı maddede karşılıkların mukayyet değerleri ile pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükme bağlanmakla karşılıkların zarar olarak yazılabileceği açık ve kesin şekilde belirtilmiştir. O halde olayda incelenmesi gereken husus ayrılan karşılıkların 288 nci madde kapsamına girip girmediğinin tetkiki olmalıdır) hükmünü vererek kararı bozmuştur. Görülüyorki Danıştayın bu karara göre 288 nci maddenin 1 nci fıkrasında zikredilen ve yukarda açıkladığımız şartlar mevcut olduğu takdirde karşılıkların vergi hesaplarında nazara alınması mümkündür.

Danıştayın bu hükmü, bir taraftan Türk vergi sistemi içinde yer alan diğer kanunların açık hükümlerine, diğer taraftanda bu madde tatbikatı ile ilgili doktriner görüşlere uygun düşmemektedir.

Bilindiği gibi gerek ferdi teşebbüs mahiyetindeki ticarî işletmelerde; gerek kurum mahiyetindeki işletmelerde nelerin gider olarak yazılabileceği gelir ve kurumlar vergisinde açıklanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunumuzun 40 ncı maddesinde bunlar 7 bent halinde sayılmıştır. Maddede karşılıkların gider olarak yazılacağı söylenmemiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 14 ncü maddesinde ise sigorta şirketlerinde muallak hasarlara mahsus tazminat karşılığının gider olarak yazılacağı zikredilmiştir. Demek oluyor ki, kanunkoyucu hangi ahvalde karşılıkların gider yazılabileceğini tespit etmiştir. Gider yazılacağını söylemediği ahvalde elbetteki ayrılan karşılıklar gider olarak yazılamıyacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin 3 numaralı bendi bu kabil karşılıkların gider yazılmasına manidir. 3 Numaralı bent aynen şöyledir:

“İşle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar ve ziyan ve tazminatlardır.”

Demek oluyor ki bu fıkraya göre zarar ziyan ve tazminatın gider yazılabilmesi için ilâmla tespit ve tevsik edilmiş olması dahi yeterli değildir. İlâm muhteviyatı borcun ödenmiş olması gerekir. Olayda ve dolayısıyla 288 nci maddede öngörülen karşılığın zarar mahiyetinde olduğu aşikâr bulunduğu göre hüküm tesis edilirken 40 ncı maddenin 3 No.lu bendi ile 288 nci maddenin yukarıda açıkladığımız özelliği yani muhtemel zarar ve gider karşılığını içerdiği gözetilmemiş olmaktadır.

Burada Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında karşılıkların gider yazılacağına dair açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, şüpheli alacakların gider yazılmasında bir tereddüdün mevcut olmadığı ileri sürülerek, 288 nci madde gereği ayrılan karşılıkların da gider yazılması düşünülmemek gerekmezmi şeklinde bir sual hatıra gelebilir. Hatta, denilebilir ki, şüpheli alacak karşılığının ayrılması ile ilgili hükümde bu karşılıkların gider yazılabileceği yolunda bir açıklık yoktur. Sadece 323 ncü maddede şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir denilmektedir. Böylece 288 nci maddenin 2 nci fıkrası ile 323 ncü madde aynı niteliği taşımaktadır. Aynı mahiyetteki bu iki hükümden farklı neticelerin neye istinaden çıkarıldığı sorulabilir.

Bize göre, 288 nci maddenin 2 nci fıkrası ile 323 ncü maddenin 5 ci fıkrası aynı hükmü ihtiva etmesine rağmen farklı neticelerin doğmasının sebebi kanunkoyucu tarafından şüpheli alacak karşılığına amortisman niteliği verilmiş olmasından ileri gelmektedir. Gerçekten Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili kitabının 3 ncü kısmı amortismanlarla ilgilidir. Bu kısmın 2 nci bölümü, alacaklarda ve sermayede amortisman adını taşımaktadır. Ve şüpheli alacaklarla ilgili hükümde bu bölümde yer almıştır. Demek oluyor ki, kanunkoyucu şüpheli alacak karşılığını amortisman olarak mütalaa etmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin 7 No.lu bendinde de açıkça Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır. Şu durumda şüpheli alacak karşılığının vergi hesaplamasında gider olabilmesi 323 ncü maddenin 5 nci fıkrasındaki, 288/2 ye uygun düşen hükümden değil bunun amortisman olarak kabul edilmesindedir.

288 nci maddenin 3 ncü fıkrasında olayda gözönünde tutulmamıştır. Maddede görüldüğü üzere bu fıkra, amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümleri mahfuz tutmaktadır. Yukarıda arzettiğimiz şekilde karşılıklar yedek akçelerden ayrıldığı gibi amortismanlardan da ayrılmaktadır. Buna rağmen karşılıklarla ilgili hükümde amortisman hükümlerinin mahfuz tutulmasının nedeni şüpheli alacak karşılığı hükmünü amortisman niteliğinde mütalâa ve amortismanların gider yazılmasının kabul edilmesindedir. Aksi takdirde karşılıklarla ilgili bir hükümde amortismanlara ait hükümlerin saklı tutulmasına bir anlam verilemez.

Konuya hukukun bir genel prensibi açısından daha bakmak gerekecektir. Bilindiği gibi, özel hükümler genel hükümlere tercih olunurlar. Olayda Vergi Usul Kanununun 288 nci maddesi genel hüküm niteliğindedir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 ve 14 ncü maddeleri özel hükümlerdir. Genel hükmün getirdiği karşılıkların gider yazılabilmeye olanağını özel hükümler kaldırmış olmaktadır. Benzer durumları vergi sistemimizde daima bulmak mümkündür. Örnek olarak, Vergi Usul Kanununun 275 nci maddesinde öngörülen genel idare giderlerinin maliyete katılmasının ihtiyariliğinin, Gider Vergileri Kanununun 15 nci maddesi ile gider vergisi tatbikatında uygulanmadığını gösterebiliriz.

Yüksek mahkemenin yukarıda özetlediğimiz görüşü bu konudaki doktriner görüşlerde uygun düşmemektedir⁵.

II — AKTİF UNSURLARLA İLGİLİ KARŞILIKLAR (V.U.K. Mad. 323)

Vergi Usul Kanununda karşılıklarla ilgili bir diğer hükümde 323 ncü maddedir. Alacaklarda ve sermayede amortisman bölümünde şüpheli alacaklar başlığını taşıyan bu madde aynen şöyledir:

“Madde 323 — Şüpheli alacaklar şunlardır :

1. Dava veya icra safhasında bulunan ihtilafli alacaklar;
2. Vadesi 3 defa uzatıldığı halde tahsil edilememiş olan senede bağlı alacaklar;
3. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen senetsiz alacaklar;
4. Veresiye üzerine geniş müşteri kütlesi ile muamelede bulunan tüccarların şüpheli alacak ortalamasının, son hesap döneminde aynı mahiyetteki alacaklara uygulamak suretiyle ayıracakları miktarlar (bu fıkradaki şüpheli alacak ortalaması, geçmiş son iki yıl içinde tahsil edilememiş bulunan, veresiye muamelelere müteallik, alacakların aynı süreye ait ve aynı mahiyetteki muameleler toplamına nispet edilmesi suretiyle bulunur.)

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için, değerlendirme gününün (tasarruf değeri) ne göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu ve 4 ncü fıkraya göre ayrılmış ise hangi yılla ait olduğu karşılık hesabında gösterilir.

Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri zaman, karşılık hesabından indirilir.⁶

Bu maddeyi incelediğimizde şu sonuçlara varmaktayız :

⁵ Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 4. baskı, ss. 346.

A) Bu hüküm gereğince tesis olunan karşılık muhtemel zarar ve gider karşılığı mahiyetinde değildir. Bu, aktif unsurlarla ilgili karşılık niteliğindedir. Gayesi de bilançodaki belirli nitelikteki alacakları düzenlemektir.

B) Muhasebe kurallarına göre ortada tamamiyle bir karşılık mevcuttur. Bununla beraber Türk vergi hukukunda bu madde icabı ayrılan karşılık yazımızın 1 nci kısmında açıkladığımız gibi amortisman niteliğindedir. Nitekim doktrinde bu görüştedir⁶. Onun içindirki bu karşılığa amortisman niteliğinde karşılık adının verilmesi uygun düşecektir.

C) Bu madde gereğince işletmenin aktifinde yazılı her alacak için prensip itibarıyla karşılık ayrılabilmesi mümkün değildir. Aktifte kayıtlı alacakların maddede öngörüldüğü şekilde şüpheli alacak niteliğini kazanmış olması gerekir.

Hükümde şüpheli alacaklar şöyle belirlenmiştir :

1 — Dava veya icra safhasında bulunan ihtilafli alacaklar :

Vergi Usul Kanunumuz dava veya icra safhasında bulunan ihtilafli alacakları tarif etmemektedir. Genel anlamda, bir alacağın dava veya icra safhasında bulunması ihtilafli olması için yeterlidir. Zira, esas olan, borçlunun borcunu rızaen vadesinde ödemesidir. Rızaen ödenmeyen borç için Devletin vasıta kılınmasında ihtilaf var sayılmak gerekir. Aksi görüşte olanlar ise, alacağın dava veya icra safhasında bulunmasını madde tatbikatı için yeterli görmemekte, alacaklı ile borçlu arasında alacağın mevcudiyetinin ihtilafli olmasını önermektedirler⁷.

Danıştay 4 ncü dairesi 24/11/1970 tarih ve 970/6818 karar sayılı ilamında alacağın mevcudiyetinin taraflar arasında ihtilafli olmasını gerekli görmeyerek yalnızca icrada veya mahkemede bulunmasını madde tatbikatı için yeterli bulmaktadır.

Bilindiği gibi bazen borçlu iflas edebilir. Bazende konkordato için mehil alabilir. Bu hallerde alacaklının borçluyu dava etmesi veya icra yoluyla takip edebilmesi mümkün bulunmamaktadır.

6 Rüstü Erimez, **Şirketlerde Kâr Dağıtım ve Yedek Akçeler**, ss. 45.

7 Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu, **aynı eser**, ss. 363.

Çünkü bu takip yollarını genel takip hukuku kapsamış; sadece iflas masasına veya konkordato alacaklılar masasına kayıt olma hakkını vermiştir. İşte bu ahvalde alacaklının alacağı dava veya icra safhasında sayılacak mıdır?

Maddede bu konuda bir açıklık yoktur. Doktrinde de konu işlenmemiştir. Kanaatimizce bu konuda olumlu düşünmek gerekir. Çünkü dava veya icrada bulunmayı vergi hukuku tarif etmemekle bu konuda genel hukuk kurallarının tatbikine imkân bırakmış olmaktadır. Genel takip hukukunda iflas masasına alacağın kaydettilmesiyle, konkordatoda alacaklılar masasına kayıt yapılması özel takip yolu olarak kabul edilmektedir. Genel hukukun özel takip yolu olarak nitelendirdiği bu halleri Vergi Usul Kanununu gereğince dava veya icra yolu olarak kabul etmekte bir sakınca olmamak gerekir. Zira dava veya icra yoluna baş vurulmamasının sebebi alacaklının iradesi değildir. Bu sebeptendir ki bu gibi hallerde alacaklı şüpheli alacak karşılığı ayrabilmelidir.

Bu bölümde incelenmesi gerekli bir hususta müteaddit vadeleri muhtevi bir alacağın mevcudiyeti halinde her bir vade için ayrı ayrı dava veya icra yoluna baş vurulup vurulmayacağıdır. Bilindiği gibi genel takip hukukunda takibin semeresiz kalması aciz vesikası ile tespit olunur. Eğer ilk takipte usulüne uygun olarak borçlunun acizi tespit edilmiş bulunuyorsa, artık, müteakip vadelere alacaklıdan takip istemek kanunkoyucunun maksudını aşar.

2 — Senede bağlı alacaklarda vadenin 3 defa uzatılmasına rağmen borcun ödenmemesi halinde alacak şüpheli hale gelir.

Maddede vadenin uzatılmasına dair asgari süre ile uzatmanın nasıl yapılacağı açıklığa kavuşturulmamıştır. Uzatımda süre tayini bakımından alacaklı dilediği gibi hareket edebilir. Yani sürenin en az olması lâzım gelen miktarı maddede gösterilmemiştir. Bu itibarla alacaklının bilfarz 3'er günlük 3 defa süre uzatımı maddedeki şartın tahakkuku için yeterlidir.

Vade uzatımının idareye karşı tevsik edilebilir nitelikte olması lâzımdır. Bunun en münakaşasız şekli noter kanalı ile borçluya süre uzatımını tebliğ etmektir.

3 — Senetsiz borçlarda yapılan protestoya veya yazı ile birden fazla istenilmesine rağmen ödenmeyen alacaklarda şüpheli alacak mahiyetini kazanır.

4 — Nihayet maddenin düzenlediği ve veresiye satışlarla ilgili ortalama hesap vardır.

D) Maddede karşılık ayrılabilir alacakların vasfı belirtilmiş ve fakat kaynağı açıklanmamıştır. Bilindiği gibi işletmelerin alacaklı hale gelmeleri muhtelif sebeplere dayanır. Bu sebeplere alacakların kaynağı demek mümkündür. Bir işletme yaptığı bir emtia satışı veya gördüğü bir hizmet dolayısıyla 3 ncü şahıslardan alacaklı hale gelebilir. Keza rücu sebebiyle alacaklı hale gelebilir. Keza finans muameleleri özellikle hatır bonoları sebebiyle alacaklı olabilir. Acaba 323 ncü maddede öngörülen alacaklar hangi kaynağa dayanmaktadır? Bir başka ifade ile rücu veya hatır bonoları dolayısıyla doğmuş olan alacaklar 323 ncü maddedeki şartları ihraz ettiklerinde şüpheli alacak sayılırmı?

Bu konuda da maddede bir açıklık olmadığı gibi doktrinde de bir açıklamaya rastlayamıyoruz. Her ne kadar Vergiler Temyiz Komisyonu 2 ncı dairesi 4/2/1970 tarih ve 969/5837 sayılı kararında alacak ve borç münasebetinin mal alım satımından doğmadığı müddetçe alacağın bilançoda kayıtlı olmasının karşılık ayrılmasına yeterli olmadığına karar vermiş isede maddede alacağın kaynağı bakımından bir sınırlama mevcut olmadığına göre, kanaatimiz odur ki, hangi kaynaktan doğarsa doğsun işletmenin aktifinde kayıtlı bir alacak için karşılık ayırmak mümkündür.

E) Tatbikatta şüpheli alacak karşılığının ne zaman ayrılması gerektiği hususunda münakaşalıdır.

Doğan ihtilâflarda genellikle alacağın şüpheli alacak mahiyetini ihraz ettiği yılda karşılığın ayrılması lâzım geldiğine kaza mercileri hükmetmektedirler. Alacağın bu niteliği kazandığı yılda karşılık ayrılmadığı takdirde müteakip yıllarda bundan faydalanabilmekte gene içtihatlar göre mümkün bulunmamaktadır. Nitekim Vergiler Temyiz Komisyonu 2 ncı dairesi 8/2/1973 tarih ve 972/4842 sayılı kararında "213 sayılı kanunun 323 ncü maddesi icra safhasında bulunan alacaklar hakkında karşılık ayrılabilirliğini kabul etmiştir. Ayrıca kaza mercileri kararlariyle alacak icraya verildiği yılda karşılık ayrılmak suretiyle itfa edilmediği takdirde bu işlemin müteakip yıllarda yapılması da mümkün görülmemiştir." demek

suretiyle bu madde tatbikatını çok yakın bir tarihte doğrulamış olmaktadır.

Kaza mercilerinin bu görüşü doktrinde tereddütle karşılanmaktadır⁸.

Kanaatimizce, konunun aydınlanmasında, şüpheli alacak karşılığı müessesesinin vergi hukuku karşısındaki mahiyeti özel bir önem taşımaktadır.

Şüpheli alacak karşılığı vergi hukuku bakımından, yukarıda arz ettiğimiz gibi amortisman olarak nitelendirilecekse bu takdirde amortismanlara ait genel kuralların şüpheli alacak karşılıkları hakkında da tatbik edilmesi gerekir. Bu ahvalde, bir yıl ayrılmayan amortismanların müteakip yıllarda ayrılabilmesinin mümkün olmadığı kuralı, şüpheli alacak karşılığında da tatbik olunacaktır.

Eğer şüpheli alacak karşılığı amortisman olarak nitelendirilmeyecekse, o takdirde de, konuya, amortisman kurallarının değil değerlendirme kurallarının tatbiki gerekecektir. Değerleme Vergi Usul Kanununun 259 ncu maddesinde belirtildiği gibi değerlendirme gününde yapılır ve her hesap yılı sonunda değerlemenin yerine getirilmesi zorunludur. Binaenaleyh bu ahvalde değerlendirme yapılacak her günde, şartlar var ise, karşılık ayırabilmek mümkün olacaktır.

Her halde konuya kanunî bir açıklık getirilmesinde zorunluluk vardır.

F) Şüpheli alacaklar karşılığı incelenirken işletme hesabı esasına göre defter tutanların bundan yararlanıp yararlanamayacakları da araştırılmak gerekir.

Gereğe göstermemekle beraber bazı yazarlar işletme hesabı esasında da şüpheli alacaklar müessesesinin tatbik olunabileceğini söylemektedirler.⁹

Bazıları ise işletme hesabı esasında 323 ncu maddenin tatbik olunamayacağı görüşündedirler. Bunların iddiaları iki noktada toplanmaktadır. İlki, işletme hesabı esasına göre defter tutanların mu-

8 Mehmet Haskırış, **Alacaklarda Amortisman, Verginin Dergisi**, 1966, sayı 5, ss. 7.

9 Doç. Dr. Salih Şanver, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, ss. 72.

hasebe kurallarına uygun şekilde bilanço düzenlemeyip Vergi Usul Kanununda tarif edildiği gibi bir hesap hülasası tanzim etmeleridir. Ve bu hesap hülasalarında karşılık hesaplarının gösterilebilmeside muhasebe kurallarına göre mümkün değildir. Diğeride, Vergi Usul Kanununda tarif edildiği gibi bir hesap hülasası tanzim etmeleridir. Ve bu hesap hülasalarında karşılık hesaplarının gösterilebilmeside muhasebe kurallarına göre mümkün değildir. Diğeride, Vergi Usul Kanununun değersiz alacaklardan bahseden 322 nci madesinde işletme hesabı esasına göre defter tutanların değersiz hale gelen alacaklarını gider olarak kaydedebileceklerinin hükmen tespit edilmiş olmasıdır. Eğer kanun koyucu isteseydi şüpheli alacakları düzenleyen 323 ncü madde de benzer bir hüküm getirirdi.

Nitekim İstanbul 2 numaralı itiraz komisyonu 28/4/1972 gün ve 611 sayılı kararında bu iki gerekçeye istinaden işletme hesabı esasında 323 ncü maddeden faydalanılamayacağına hükme bağlamıştır.

Kanaatimizce işletme hesabı esasına göre defter tutanlar 323 ncü maddenin tatbikatından istifade edebilirler. Bizi bu neticeye vardiyan sebepler şunlardır :

— Başlangıçta arzettiğimiz gibi şüpheli alacaklar karşılığı vergi hukuku bakımından amortisman niteliğindedir. Ve amortismanlar Gelir Vergisi Kanununun 40 ncü maddesinin 7 Nolu bendi gereğince gider olarak kabul edilirler. Ve bu maddede işletme hesabı esasına göre defter tutanların amortismanlarını gider yazamayacaklarına dair bir kayıtlamada yoktur.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 194 ncü maddesi 323 ncü maddedeki şekil şartında yani pasifte karşılık ayırma şartında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar bakımından bir çözüme bağlamaktadır. Gerçekten 194 ncü madde işletme defterine nelerin nasıl kaydedileceğini çözümlenmektedir. Bu maddeyi incelediğimizde defterin sol tarafına fiilen yapılan giderlerin, sağ tarafına da fiilen elde edilen paralar ve tahakkuk eden alacakların yazılacaklarını anlıyoruz. Maddenin daha sonraki fıkrası ise amortismanına tabi kıymetler ile amortismanların nasıl kaydedileceğini göstermektedir. Bu fıkra aynen şöyledir:

“Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanına tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadarki, 189 ncü madde-

den her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.”

Görülüyorki bu fıkraya göre amortismanına tabi kıymetler işletme defterine intikal ettirilmeyecektir. Sadece amortismanlar gider olarak yazılacaktır. Bununla beraber 189 ncu madde uyarınca amortisman kayıtları ayrıca takip olunacaktır.

Şüpheli alacaklar yukarda söylediğimiz gibi vergi hukuku bakımından amortismanına tabi kıymetlerden olduğu için 194 ve 189 ncu maddeler gereğince kayıt tesis edildiği zaman artık 323 ncü maddenin aradığı şartlar yerine gelmiş sayılır.

Keza 194 ncü madde 322 nci maddedeki değersiz alacakların işletme hesabı esasında gider yazılmasına dair açıklığın sebebini izah etmektedir. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 40 ncü maddesinde değersiz alacakların gider yazılabileceğine dair bir hüküm yoktur. Diğer taraftan 194 ncü madde fiilen yapılan giderlerin işletme hesabı esasında masraf yazılmasını önermektedir. Ve değersiz alacaklar fiilen yapılan bir gider niteliğinde olmadığı için eğer 322 nci maddedeki sarahat olmasaydı bunların matrah hesabına intikali mümkün olamazdı.

Görülüyorki 322 nci maddedeki özel hükmün konulmasındaki maksat işletme hesabı esasında şüpheli alacak karşılığına mani olmak için değil değersiz alacağın gider yazılabilmesini temin içindir.

Ve nihayet mükellefler arasındaki eşitlik ilkesi de gözönünde bulundurulduğu takdirde işletme hesabı esasına göre defter tutanlarında 323 ncü maddeden faydalandırılması gerekir.

G) 323 ncü madde teminatlı alacaklarda teminattan arta kalan alacak miktarı için karşılık ayrılabilceğini önermektedir. Maddede hangi alacakların teminatlı sayılacağı açıklanmamaktadır. Bu konuda genel hukukun tatbiki lâzım gelecektir. Gayrimenkul veya menkul rehniyle temin edilmiş bir alacak teminatlı sayılabileceği gibi kanaatımızca kefili bulunan bir alacakta teminatlı olarak kabul edilecektir.

Burada hatıra gelen bir hususta borçlunun hüviyetinin teminatlı sayılmada rol oynayıp oynamadığıdır. Özellikle resmi daire-

lerden vaki alacaklar resmi dairelerin aczi veya iflası söz konusu olmadığı için teminatlı sayılacaktır?

Kanaatımızca borçlunun sıfatı teminatlı sayılmak için yeterli değildir. Resmi daireden vaki bir alacak 323 ncü maddenin öngördüğü şartları kazandığı takdirde şüpheli alacak sayılır ve karşılık ayrılabilir.

Nitekim Vergiler Temyiz Komisyonu 2 nci dairesi 8/2/1973 tarih ve 972/4842 sayılı kararında resmi daireden vaki bir alacağında şüpheli mahiyete girebileceğini kabul etmiş bulunmaktadır.

H) İşletmenin alacağı bazen netice hesapları ile ilgili olmayabilir. Özellikle birden fazla yıllara sari inşaat işlerinde vergilendirme için bitiminde yapılmaktadır. İş bitmeden vaki alacaklar ihtilafli hale gelir ise bu alacaklar için karşılık ayrılması mümkün müdür?

Bu konuda tatbikatta ihtilaflar olmuş, İstanbul 2 numaralı itiraz komisyonu 11/2/1972 tarih ve 3440 sayılı kararında buna cevaz verdiği gibi vergiler Temyiz Komisyonu 2 nci dairesinde 8/2/1973 tarih ve 972/4842 sayılı kararı ile bunu onamıştır.

III — ÖZEL KARŞILIKLAR (V.U.K. Mad. 324)

Vergi Usul Kanununun 324 ncü maddesi özel bir karşılık getirmiş bulunmaktadır. Bu madde aynen şöyledir:

“Konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vaz geçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak 3 yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklolunur.”

Bu maddeyi incelediğimiz takdirde şu neticelere varmaktayız.

— Yazımızın I ve II nci bölümünde incelemiş bulunduğumuz karşılıklar işletme için bir gider veya zarar unsuru olmasına rağmen, bu özel karşılık, işletme için bir gelir niteliği taşımaktadır. Ancak bu gelirin vergi mevzu'una alınabilmesi karşılığın ayrıldığı tarihten itibaren 3 yıl zarfında zararlar itfa edilmemesine bağlıdır.

— Bu karşılık pasifteki borç hesaplarını düzenlemeye matuftur.

— Bu maddede öngörülen karşılık borçlular tarafından ayrılabilir.

— Bu karşılığın ayrılabilmesi için konkordato veya sulh yolu ile vazgeçilen bir alacak olmalıdır.

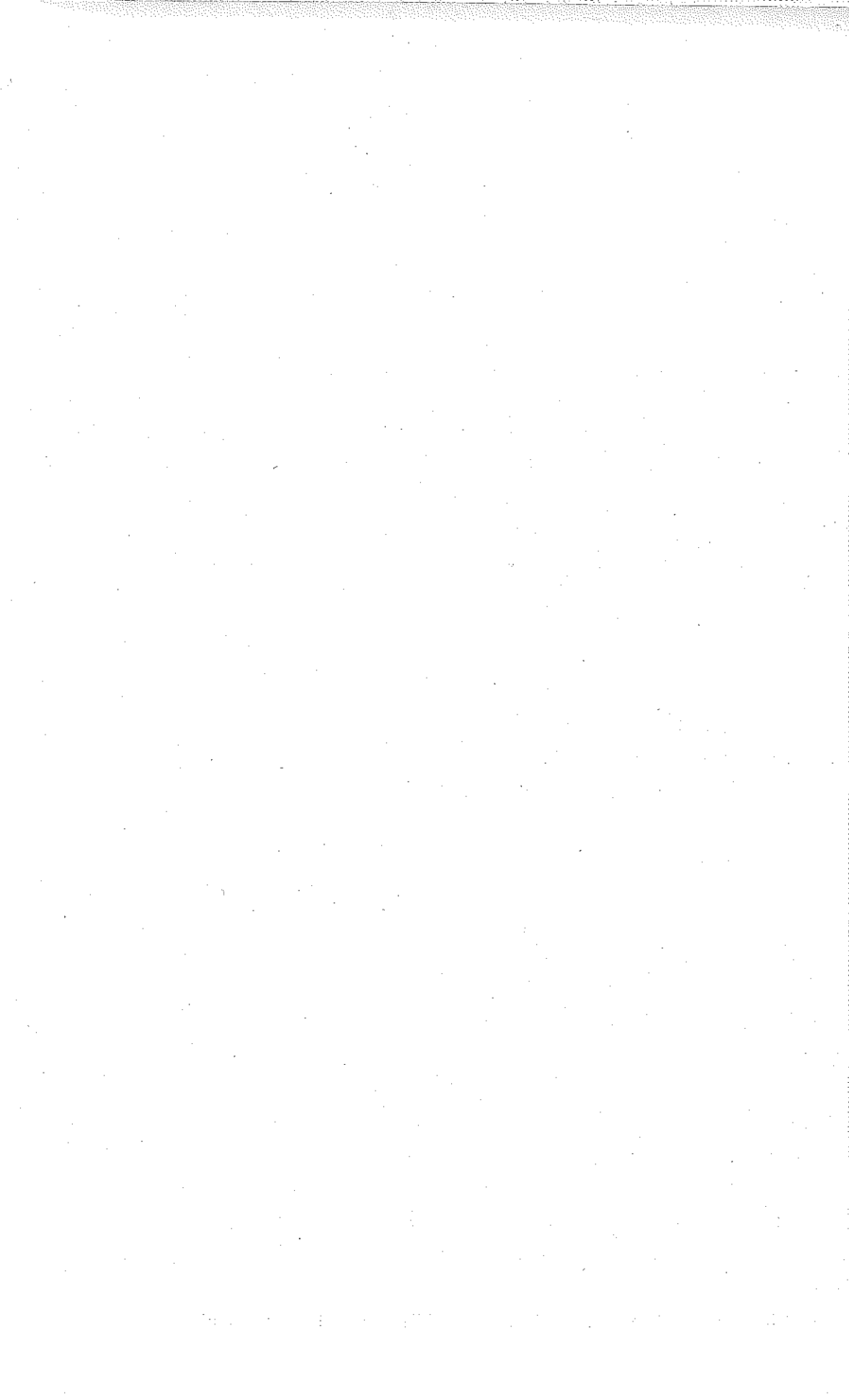
Konkordato genel takip hukukuna göre intaç edilir. Konkordato kabul edildiği takdirde konkordato yapan borçlu konkordato ile kurtulduğu borç miktarı kadar bir karşılığı tesis edecektir.

Sulh de vergi hukukumuzda tarif edilmemiştir. Bu konuda da genel hukuk kaidelerinin tatbiki gerekir. Sulh, mahkeme önünde olabileceği gibi taraflar arasında da özel suretle de yapılabilir. Bunun idareye karşı tevsik ve ispat edilmesi lâzımdır.

SONUÇ

Türk vergi hukukunda muhtemel zarar ve gider karşılıkları, şüpheli alacaklar karşılıkları ve özel karşılıklar tatbikatta bir çok ihtilafları beraberinde getirmektedir. Konunun yenibaştan düzenlenmesinde zorunluluk vardır.

10 Doç. Dr. Salih Şanver, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, ss. 71.
Not : Yazıda zikredilen kararlar özel koleksiyonumuzdadır.



THE ROLE OF A CAPITAL MARKET IN A MARKET ECONOMY*

Karl HAUSER

I. INTRODUCTION: THE NEGLECT OF CAPITAL MARKETS IN ECONOMIC THEORY

In economic theory any kind of production can definitely be based on three factors of production, i.e. labor, natural resources and capital. Consequently, these three definite productive factors have been, and still are, subject to research work and thus have emerged into special fields of economic theory, such as labor economics, agricultural economics, theory of capital, etc. The markets of these areas are also considered to be subjects of special research, with the exception of capital markets.

Though capital is one of the key economic problems, even in highly-developed countries there has been until now almost complete neglect of capital market affairs in economic theory. There exist but a few exceptions, such as the lonely works of Goldsmith, Gurley & Shaw, which, in turn, rather more confirm the lack of work undertaken in this field. Realizing this state of affairs, one might ask about its reasons. However, we should refrain from asking questions which might be considered as a special topic.

II. TASKS OF A CAPITAL MARKET

What do we mean by capital markets? When speaking of capital markets we usually mean supply and demand of money liable

* This is a written version of a lecture held. I am greatly indebted to Mr. and Mrs. Bellmann who helped me to brush up my English. But I insist that any mistakes are purely my responsibility.

to real and monetary investment, including negotiable claims such as bonds and equities. Other possible definitions may rely more on such terms as savings or long-term borrowing.

Though it might not be necessary to go into details at this point and to give sophisticated definitions of terms like capital market, long-term borrowing, etc., it is nevertheless appropriate to draw a line between the capital market on one hand and the money market on the other. This means to distinguish between short-term borrowing and lending of money by financial intermediaries (including big firms), which roughly constitutes a money market, as opposed to financial means borrowed and lent on a long-term scale (including sale and purchase of securities) being the essence of a capital market. On practical grounds we have to include the activity of the stock exchange in the capital market, whereas other types of negotiable paper, such as treasury bills, bank obligations, remittances, etc., may be part of the money market if traded on short-term conditions.

Very often definitions are contradictory. This is particularly so with regard to "capital" and consequently even more so in the case of "capital market". So it may be more suitable to give some explanations about the functions of a capital market, instead of giving a proper definition of this market.

Generally speaking, capital markets serve the formation of capital. However, this does not mean that by the process of this market additional capital shall be created, although even this could be the result of market actions. Nevertheless, how can a market contribute to capital formation if the capital traded in this market is already available? This can be reached by specific of the market being transformed in different ways and different respects. In fact, a capital market can be explained by the following types of transformation activities:

- a. The first of the transformations is the conversion of liquid assets into fixed investments. Usually a saver might be willing to lend his money over a certain period, say half a year or five years, but he would not be inclined to give his money away for fixed and

illiquid investments, for instance as direct investment in a factory. A well-organized capital market allows exactly this sort of hitherto incompatible interchange of investment possibilities.

b. The second sort of transformation service can be called the transformation of terms. A capital market is designed to transform relatively short-term lending into possible long-term borrowing. This is possible, for instance, by selling marketable bonds, or any other type of equities, to the lender who, in turn, can sell daily his claims to another investor. Whenever the original lender decides to liquidate his investment he can do so, whereas the borrower has received long-term means available for long-term investment over a definite period of time and under definite arrangement of return and repayment.

c. The third task of a capital market may be seen in the transformation of magnitudes of capital, i.e. the transformation of small- and medium-sized amounts of capital into huge amounts. Normally capital accrues in the way of a piece meal, which means small amounts appearing one after the other. Like a river which cannot be bridged by single stones, but only by a formation of stones, many big investment projects could not be carried out without the accumulative services of a capital market.

d. A fourth type of service rendered by a capital market is the transformation of risks. Each single investment project differs not only with respect to return but also with respect to risk and uncertainty. The risk of investing money means not only the risk with regard to return and repayment, but also the risk of liquidation in the case of the investor wishing to sell his investment. Both sorts of risk can be, and in fact are, reduced by well-organized capital markets. A capital market allows the transformation of risks on different scales into a reasonable and relatively low average risk which is to be considered as normal. This type of service can be compared with risk-sharing offered by insurance companies. Of course, this does not apply to any sort of security and to any sort of investment; however, it is workable in many ways as a matter of principle.

There are still other services of a capital market to be mentioned. They differ from the before mentioned a., b., c., d., in that

they cannot be classified as tasks of transformation but rather as means for more effectiveness. Let me mention just two more.

e. A properly-working capital market helps to streamline most transfers and activities in the field of saving and investment. This can be achieved by a variety of standardized securities or offers and investment possibilities such as shares, mortgage bonds, state bonds, bank certificates, investment certificates, etc. Normally, the lender does not have to worry about receiving his dividends or interests, nor about repayment, or the exact date of payment. Even cash dividends and interests and the administration of a portfolio can be, and in fact is, mostly managed by banks or similar institutions on behalf of the customer.

f. One of the most remarkable effects of a proper capital market is to be seen in the improved transparency and review in respect of supply and demand. Suppliers, as well as demanders, are better informed and can more easily have access to additional information through the market as compared with a situation of very isolated individual and sporadic capital transactions. More transparency and information does not only help the participants in such a market, but contributes decisively more to the effectiveness of a nation's economic resources.

Apart from the six services mentioned above, some others are left which might be considered as collateral and therefore could to some extent be included later on when speaking of the specific functions of a capital market in a market economy. Some of these functions have already been indicated.

III. PRECONDITIONS

(1) Apart from the suppositions mentioned above, some preconditions for the development of capital markets have to be observed. The first has to be seen in the organization of the society. Clearly socialized economies scarcely need institutions such as stock exchanges and would normally not allow capital markets in a customary way. History of the development of stock exchanges inevitably

shows that capital markets have emerged under conditions of free bargaining and free enterprise and even without any government interference. Since policies for industrialization and development are usually combined with some dirigism, there may arise certain obstacles with respect to the growth of a free capital market.

Objections could be made on pure logical bases. It may be argued that bonds can be issued, and in fact have been offered, from government institutions even in socialist countries, thus establishing the core of a capital market. However, as long as private ownership of means of production is principally not possible and as long as interest rates do not correspond in any way to returns of real investment the capital market cannot work in the same way and cannot exert the same functions as in capitalistic countries. If there is agreement of the consequences of the price mechanism, particularly in the field of factor prices, there is no parallel between capital markets in the two different social systems mentioned. Consequently, there should be a minimum of free market conditions to enable a capital market to play its proper role.

(2) Similar considerations are applicable to some legal conditions. Trade and financial relations depend basically on social order and minimum standards of safe conduct. For instance, it is well known that dealing at the stock exchange means to keep one's word. In case of failing there must be reliance on legal institutions. Swiss banking is not only famous for its domestic currency but also for its trustworthiness and safety even vis-a-vis the state and political pressures from outside. What counts here is the belief that one can rely on it.

To be more analytical and accurate we may determine two main conditions for the development and existence of capital markets. The first is to be seen in a liberal and promotive framework of laws, which leaves sufficient opportunities for financial activities and at the same time protects existing contracts and acts as a safeguard to any possible financial agreement within the limits of the law. The second one is a minimum of good conduct and business moral within the field of finance, without which even good laws and effective jurisdiction cannot succeed. Licenses and

strong rules of permission for such financial activities as banking, dealing at the stock exchange, issuing bonds, etc., may be adequate.

(3) Another form of stability refers to the society as a whole. Monetary history shows that saving and capital formation is also a function of political stability. Though this is true not only for developing countries, it seems to be a prerequisite particularly essential for those countries whose savings are poor and who could lose their scarce resources of capital by a flight of capital or by domestic hoarding instead of having it invested.

(4) Furthermore, stability has to be mentioned as an essential condition with respect to total economic activity and inflation. Whereas inflation induces investment, it discriminates, at the same time, money savings. Permanent losses in purchasing-power of money destroy a currency's function as a store of value. If inflation is accompanied by income taxation or property taxation, it aggravates the situation. Even if the rate of taxation is compensated by correspondingly high interest rates, it might be difficult to convince a saver that it is still worthwhile to continue to save. Assuming the official rate of inflation is 13 per cent p.a. — however computed — and the effective interest rate on bonds reaches 16 per cent, this would scarcely be an attraction for savers to purchase bonds. Risks of further changes, incompetence of price-indices for different income groups and, consequently, misguidance of rates of inflation, may attribute towards an attitude of reluctance, suspicion and high propensity to consume, as well as hoarding goods, instead of saving money. In either case, a capital market cannot develop. Thus, a minimum of monetary stability and a climate of confidence is necessary for domestic saving and the supply of capital.

(5) Another prerequisite of a capital market is to be seen in an adequate institutional framework. Without an infrastructure of a banking system, of security regulations, stock exchanges, specific types of financial intermediaries such as savings banks, mortgage banks, insurance corporations, investment funds, etc. a capital market can neither develop nor survive. For countries like Turkey, I guess this is a matter of development in itself which shall promote and sustain the development of a capital market as a con-

sequence. Confidence in those institutions and permanent information of savers should be considered as necessary conditions.

Summarizing the preconditions we may repeat that amongst the basic needs of a capital market the following ranks first:

- i) A minimum of free market conditions,
- ii) minimum standards of private law and safe conduct,
- iii) a fair degree of political and social stability,
- iv) relative monetary stability,
- v) a basic framework for monetary institutions and intermediaries.

Role of Capital Markets in Industrialized and Developing Countries

In general, capital markets contribute to

- a) promote capital formation,
- b) link saving and investment,
- c) increase effectiveness of available capital.

In the first case a capital market may help to raise savings and to make those savings available. In the second case these savings have to be channeled and transformed into investment by standardized offers and by a streamlined system of contracting. In the third case a capital markets deserve more detailed treatment.

Ad a) : Amongst the basic necessities of most countries is economic growth. Since there is no economic growth without investment, we may say that capital formation — apart from foreign aid — is one of the key problems. Capital formation requires savings. Leaving aside the controversial view of ex ante saving versus forced saving by credit expansion, we may concentrate here on voluntary savings.

No doubt, well-organized capital markets can advance both the creation of savings and the readiness of lending. The choice open to a person as well as to a society is between present consumption on one hand and capital formation or saving on the other. This is equally true for poor persons and nations as well as for rich ones. As it is more attractive to release resources from

consumption in favor of investment, if savings provide fair interest returns and additional safety in the future by means of an increased stock of value, free capital markets can favor these conditions. In other words, free interest rates and competitive demand for savings normally provide more attractive alternatives to the saver than otherwise might prevail. Since more savings allow additional investments, it follows that a capital market can encourage capital formation and economic growth.

Ad b) : Another advantage of capital market is to be seen in linking saving and investment in a better way than otherwise possible. Normally, suppliers of capital tend to produce, individually, small amounts and expect at the same time high returns at low risks and at the most liquid form of investment. The demand side usually requires capital in large portions at fixed long-term conditions and at costs of borrowing as low as possible. The market has to interlock these opposing ends in the best possible way. Operating to these ends, a capital market has to transform — i) small amounts into large ones; ii) liquid assets into fixed investment and at the same time iii) short-term preferences into long-term claims; finally iv) different risks into an intermix of risks on different scales.

A well-developed capital market succeeds in performing these different kinds of transformation by a variety of financial intermediaries as well as by different forms of investment opportunities. Actually, the pattern of monetary investment offers a wide range of forms of securities reaching from near money certificates on one hand to more direct forms of investment, relatively illiquid, on the other. The fact that bonds and equities can be easily sold and are regularly quoted at the stock exchange, indicates that opposing interests between supply and demand — as indicated above — nevertheless allow for useful compromise and reasonable solutions. Thus, a capital market achieves the maintaining of individual preferences to a relatively high degree and, at the same time, succeeds in linking saving and investment, despite contradicting interests on both sides.

Ad c) : A third achievement of capital markets is derived from the allocation effect of a free market. Since all investment

projects compete vis-a-vis the available capital there exists a mechanism of automatic selection amongst these projects which operates in favor of the most profitable ones. Therefore, free interest rates and fair competition tend to use the available capital in the most productive way. Since not only in developing countries but also in the most developed ones, capital is amongst the most short factors of production, it should be understood that any improvements of efficiency of this scarce factor helps to augment economic growth. This is even more so as the transparence of a fairly well-organized capital market avoids privileging single regional investment projects in favor of others elsewhere hitherto omitted.

What has been said in the three preceeding paragraphs has been argued on purely theoretical grounds. It would be unrealistic to neglect the deficiencies of free market conditions and, particularly, to abstain from the special difficulties of developing countries. For instance, if the shortage of capital would lead to extremely high interest rates — even in the absence of inflation — it might be quite understandable to try to bring the level down to a somewhat normal niveau for social and other reasons. However, since this could cause a deviation from an equilibrium position it might produce excess demand. As, under these conditions, black markets can grow out of disequilibrium, it may even worsen the situation and cause the supply side to run dry.

Instead of a laissez-faire policy, the interest rates may be administered, i.e., prevented from being too high, whereas the supply of capital and credits have to be rationed. Governmental controls take the place of selection by the free market mechanism. Though the chances of regaining free interest rates cannot be treated here at length, it still might remain a goal to be aimed at if otherwise the benefits of a capital market are to be considered desirable any longer.

Other deficiencies of a free market can easily be mentioned. There are, for instance, many complaints about the fact that even highly-developed capital markets fail to provide equal conditions for big business on one hand and small business on the other. No doubt, capital markets favor wellknown enterprises and, in parti-

cular, big firms. Lack of information of smaller firms often prevent those enterprises from the possibility of easy-way financing by means of issuing bonds or equities. There cooperative forms of financing can be taken into consideration or otherwise special banks and financial intermediaries help to overcome those deficiencies. These special institutions can supply handicrafts and small business with money ready for investment. This can be financed by way of bonds or other securities issued by those special institutions. In fact, many countries make use of similar organizations and institutions.

Another point can be seen particularly regarding the priority of investments in a developing economy. Priorities, well understood, may not be in complete accordance with profitability. In as much as investments are profitable on private grounds, but less desirable from the point of view of economic development, the government might intervene. Interventions may take the form of excise taxation on those less desirable goods or carried through in another indirect way rather than by any form of direct action or dirigism on the capital market.

In general, it might be more reasonable to make use of regular interest rates which signalize the degree of shortage of capital and thereby reduce investments at a feasible level than to induce investment projects of any sort by a low level of interest. As the problem of development is mainly a problem of increased capital formation on one hand and more productive investment on the other, it should be understood that the good services of a capital market can only be rendered in full if interest rates are in accordance with actual supply and demand.

Let me summarize by asking again : What is the proper place of a capital market in a market economy?

Very briefly, it is the full application of the market principle in the field of saving and investment. This is in a way no less essential and no less effective than the application of the market principle in other fields of the economy. A capital market ensures that incentives given by the notes of the consumer shall be signalized to producers in the most rapid and effective way. Thus, a

capital market is a perfection or rather more a necessary completion of a market economy if otherwise the effectiveness of such an economy shall not be reduced. However, we might consider a market economy not only from the point of view of effectiveness (growth, investment rates, system devoted to consumers, etc.) but also regarding distribution of income and wealth other social implications.

Again, a capital market could and in fact usually would contribute to less concentration of income and wealth. The reasons for this are:

a) Higher interest rates or returns to the savers, particularly to small savers and income earnings.

b) A capital market offers more direct forms of investment than otherwise possible. More ownership instead of monetary claims. The saver becomes more the quality and the reward of an investor.

c) It diminishes social tensions means of more widespread ownership of private capital.

d) It renders the chance of more direct taxation i.e. more equal taxation. In most cases interests, dividends and other capital returns can easily be taxed at the source.

Having enumerated so many positive effects of a capital market, I should at least mention that there is nearly nothing in the world without a reverse side.

I have already touched the question of whether a capital market favors concentration. In fact it can do so although there are also opposing forces. The immanent tendency towards concentration favors in particular financial institutions such as banks, insurance companies and others. Here, state regulations and adequate laws can be used without doing considerable damage to the capital market itself.

Another black spot in the field is speculation. I am not going to say that speculation should generally be prevented or is to be considered as an evil from the very beginning. On the contrary,

it would normally help to smoothen abrupt and sudden movements by anticipations and careful judgements. However, there are quite a few examples where pure speculation has caused considerable damage to special markets if not for an economy as a whole. For that we can only hope that wise governmental actions succeed to prevent Black Fridays or similar events.

Many other points could be made. Besides, this very rough enumeration of aspects as given before is far from being complete. For instance, nothing has been said on the effects of central banking on capital markets, nothing on the interrelations between monetary and fiscal policies; not to mention the influence of taxation and the interdependence between domestic and international markets. We took no recognition of special policy measures such as subsidies, tax allowances or any other protective actions; and regulations regarding interest, saving and investment, etc. Again, this indicates the tremendous lack of knowledge and research in this field, as mentioned initially.

PİYASA EKONOMİSİNDE SERMAYE PİYASASININ ROLÜ*

Çeviren : Asis. Mehmet URAL

I — GİRİŞ

İktisat Teorisinde Sermaye Piyasalarının ihmal edilmesi :

İktisat teorisinde her çeşit üretim, kesinlikle emek, tabii kaynaklar ve sermayeden oluşan üç üretim faktörüne dayanmaktadır. Dolayısıyla bu üç üretim faktörü, araştırma çalışmalarının konusu olmuş ve olmaktadır; ayrıca emek ekonomisi, tarım ekonomisi ve sermaye teorisi olarak iktisat teorisinin ihtisas sahaları halini almışlardır. Ayrıca sermaye piyasası dışında, bu sahaların piyasaları da özel araştırmaların konusu olmuştur.

Sermayenin ekonomik problemlerin en önemlilerinden birisi olmasına rağmen, bugüne kadar sermaye piyasasındaki faaliyetler gelişmiş ülkelerde dahi iktisat teorisinde ihmal edilmiştir. Bir kaç istisna olarak beliren Goldsmith, Gurley ve Shaw'ın araştırmaları, gerçekte bu sahadaki çalışmaların eksikliğini ortaya koymaktadır. Durumun böyle olduğunu gördükten sonra bunun sebepleri sorulabilir. Ancak biz özel sayılabilecek konularda soru sormaktan kaçınacağız.

II — SERMAYE PİYASASININ GÖREVLERİ

Sermaye piyasasıyla neyi kastediyoruz? Sermaye piyasası derken, genellikle tahvil ve hisse senedi gibi devredilir alacakları kap-

* Bu metin verilen konferansın yazılı şeklidir. Yanlışların sorumluluğunun tamamen bana ait olduğunu özellikle belirterek, İngilizce yardım eden Mr. ve Mrs. Belmann'a, minnetlerimi sunarım.

sayan, reel yatırımlara ve plâsmana tahsis edilmiş fonların arz ve talebini ifade etmekteyiz. Yapılabilecek diğer tanımlar daha çok tasarruf ve uzun dönem borçlanma gibi kavramlara dayanacaktır.

Her ne kadar ayrıntılara girerek, sermaye, sermaye piyasası, uzun dönem borçlanma gibi kavramlar için karmaşık tanımlar vermek gerekli değilse de, bir taraftan sermaye piyasası, diğer taraftan da para piyasası arasında bir çizgi çekmek uygun olacaktır. Bu, kabaca para piyasasını meydana getiren, özellikle büyük firmaları da kapsayan aracı malî kuruluşlardan kısa dönemli borç alıp verme ile, buna karşıt olarak, sermaye piyasasının varlığını ortaya çıkaran senetlerin alım satımını içeren uzun dönemli borç alıp verme arasındaki farkı ortaya koymak demektir. Uygulama ile ilgili nedenlerle borsa faaliyetlerini sermaye piyasasına dahil ediyoruz, halbuki hazine bonoları, banka tahvilleri, havaleler ve bunlar gibi devredilebilir kıymetli kâğıtların diğer çeşitleri, kısa dönem şartlarında alınıp satıldıkları zaman para piyasasının bir parçası olmaktadır.

Yapılan tanımlar çok kere çelişkilidir. Bu durum bilhassa sermaye ve dolayısıyla sermaye piyasası kavramları için söz konusudur. Bunun içindir ki, sermaye piyasasının tam bir tanımını vermek yerine, fonksiyonları hakkında bazı açıklamalar yapmak daha uygun olacaktır.

Genel olarak, sermaye piyasası sermaye birikimine hizmet eder. Fakat bu piyasanın işleyişinin tek sermaye yarattığı anlamına gelmez, ki aslında piyasanın işleyişi sonunda bu sonuç dahi meydana gelebilir. Bununla beraber piyasada işlem gören sermaye zaten mevcut olduğuna göre piyasa sermaye birikimine nasıl katkıda bulunmaktadır? Bu da piyasanın farklı yol ve açılardan gerçekleştirilen belirli hizmetleriyle sağlanır. Gerçekten sermaye piyasası aşağıda belirtilen değişim faaliyetleriyle açıklanabilir.

a. Değiştirme faaliyetlerinin birincisi likit değerlerin sabit yatırımlara dönüşmesidir. Genellikle tasarruf yapan bir kişi parasını meselâ yarım veya beş yıl için ödünç vermek isteyebilir, fakat bu tasarrufunu örneğin bir fabrikaya direkt yatırım yapmak şeklinde sabit ve likit olmayan yatırımlarda kullanmak istemez. İyi örgütlenmiş bir sermaye piyasası özellikle bu tür, birbirine karşıt olan yatırım imkânlarının değişimine olanak verir.

b. İkinci bir çeşit değişim hizmetine, dönemlerin değiştirilmesi denebilir. Sermaye piyasası nisbî olarak, kısa dönemli borç vermeyi, uzun dönemli borç alma şekline dönüştürmeyi plânlar. Bu meselâ, günlük olarak alacaklarını yatırım yapan başka bir kişiye satabilecek borç vermeğe hazır kimselerin birine, tahvil ve hisse senedi satmak suretiyle mümkün olur. İlk ödünç veren kimse yatırımını likit hale getirmek isterse bunu istediği zaman yapabilir, buna karşılık borç alan kişi de uzun dönemli yatırımı için belirli bir sürede ve belirli bir program dahilinde ödenecek kaynağı elde etmiş olmaktadır.

c. Sermaye piyasasının üçüncü görevi, küçük ve orta büyüklükteki sermayenin büyük miktarlar haline dönüştürülmesi olarak görülebilir. Normal olarak sermaye, ardarda toplanan küçük miktarların birleşmesiyle çoğalır. Nasıl bir nehirin üzerine tek tek taşlarla köprü yapılamayıp bunların birleştirilmesi gerekirse, bir çok büyük yatırım projesi de sermaye piyasasının sağladığı birikim olmadan gerçekleştirilemez.

d. Sermaye piyasasının yerine getirdiği dördüncü hizmet de risk derecesinin değiştirilmesidir. Her yatırım projesi, yalnız getirisine değil, fakat aynı zamanda taşıdığı risk ile belirsizliğe göre de farklıdır. Yatırılan paranın taşıdığı risk, sadece getirisine ve yapılacak yeni ödemelere değil, fakat aynı zamanda yatırım yapan kişinin yatırımını elden çıkarmak istediği zaman bunun likidasyonunun taşıdığı riske de bağlıdır. Gerçekte her iki çeşit risk de, iyi örgütlenmiş sermaye piyasaları yardımıyla azaltılabilir. Sermaye piyasası değişik seviyelerdeki risk derecesinin normal kabul edilecek, makûl bir seviyeye indirilmesi için değiştirilmesine olanak verir. Bu çeşit bir hizmet, riskin bölüşülmesini sağlayan sigorta şirketlerinin faaliyetleriyle karşılaştırılabilir. Tabii ki, bu her hangi bir senet ve yatırıma uygulanmaz, sadece çeşitli şekillerde kullanılabilir bir prensiptir.

Sermaye piyasasının belirtilmesi gereken diğer hizmetleri de vardır. Ancak, bunlar a, b, c, d şıklarında belirtilen dönüştürme hizmetleri kategorisine sokulamazlar daha çok, etkinliğin artırılmasına yararlar. Sadece iki tanesini belirteyim :

e. İyi işleyen bir sermaye piyasası, tasarruf ve yatırım sahasındaki bir çok faaliyetlerin ve transferlerin düzenlenmesine yardım

eder. Bu hizmet, hisse senetleri, ipotek senetleri, devlet tahvilleri, banka mektubu, yatırım sertifikaları gibi çeşitli standardize olmuş senetler yoluyla başarılır. Normal olarak borç veren kişinin, ne hisse ve faiz almak, ne de yapılacak ödemeler veya ödeme günü konularında her hangi bir problemi olmaktadır. Gerçekte nakden ödenecek temettüleri, faizler ve portföy idaresi, müşterilerin haklarını koruyan banka veya ona benzer kuruluşlar tarafından yürütülmektedir.

f. Düzenli bir sermaye piyasasının en önemli etkilerinden bir tanesi de arz ve talep açısından gözlem imkânını ve şeffaflığı arttırmasıdır. Arz ve talepte bulunan kişiler, tecrit olmuş bir ferde nisbetle daha çok bilgi sahibidirler ve piyasa ve arasına vâki olan sermaye işlemleri hakkında kolaylıkla bilgilerini arttırabilmelidirler. Şeffaflığın ve bilginin artması sadece piyasadaki kişilere yarar sağlamakla kalmaz, ülkenin ekonomik kaynaklarının etkinliğine de katkıda bulunur.

Yukarıda belirtilen altı hizmetin dışında, yan sayılabilecek diğer bazı hizmetlerden de daha sonra, piyasa ekonomisinde sermaye piyasasının özel fonksiyonlarından söz edilirken bahsedilecektir. Bu fonksiyonların bir kısmı zaten belirtilmişti.

III — ÖN ŞARTLAR

1. — Yukarıda belirtilen varsayımların dışında sermaye piyasasının gelişmesi için gerekli ön şartlar da araştırılmalıdır. Bunlardan birincisi toplumun organizasyonu ile ilgilidir. Şüphesiz, sosyalist ekonomiler ender olarak borsa gibi kuruluşlara gerek duyarlar ve geleneksel şekilde sermaye piyasalarının kurulmasına izin vermezler. Borsaların tarihî gelişimi, sermaye piyasalarının hiç bir devlet müdahalesinin olmadığı, serbest pazarlık ve serbest teşebbüs şartlarının bulunduğu durumlarda ortaya çıktığını açıkça göstermektedir. Sanayileşme ve gelişme politikaları genellikle müdahale unsuruna bağlıdır. Serbest bir sermaye piyasasının gelişmesi açısından çeşitli engeller ortaya çıkabilir.

Bu noktaya mantıkî itirazlar yöneltilebilir. Sosyalist ülkelerde de, sermaye piyasasının özünü teşkil eden devlet kuruluşlarınca se-

net çıkartılıp dağıtılabileceği iddia edilebilir. Mamafih, prensip olarak üretim araçlarının sahipliği özel kişilerde olamayacağından ve faiz hadleri de gerçek yatırımın getirisine paralel olmadığından, sermaye piyasası kapitalist ülkelerdeki gibi çalışıp, aynı fonksiyonları yerine getiremez. Özellikle faktör fiyatları konusunda fiyat mekanizmasının etkileri üzerinde görüş birliği varsa, sözü edilen iki değişik sosyal sistemdeki sermaye piyasaları arasında da paralellik olmayacaktır. Sonuç olarak, sermaye piyasasının gerçek rolünü oynayabilmesi için, serbest piyasa şartlarına minimum derecede de olsa gerek vardır.

2 — Benzer varsayımlar bazı yasal şartlar için de uygulanabilir. Ticarî ve malî ilişkiler temelde sosyal düzen ve asgarî güvenlik tedbirlerine dayanmaktadır. Örneğin, borsada iş görebilmek için, sözüne güvenilir olmak gerektiği çok iyi bilinmektedir. Aksaklıklar halinde güvenilecek yasal kuruluşlar olmalıdır. İsviçre bankacılığının meşhur olmasının sebebi yalnız sunduğu hizmetin düzenli olması değildir. Aynı zamanda dışarıdan yapılan politik ve devlet baskılarına karşı bile korunabilen emniyet ve güvendir. Burada önemli olan kişinin duyabileceği itimattır.

Daha anaetik ve kesin olabilmek amacıyla, sermaye piyasasının varlığı ve gelişmesi için gerekli iki temel şartı da ortaya koymalıyız. Bunların birincisi, malî işlemlere yeterince imkân veren ve aynı zamanda carî kontratları koruyup, hukukî sınırlar içinde yapılmış malî sözleşmeleri himaye eden liberal ve teşvik edici yapıya sahip yasalar olarak görünmektedir. İkincisi, malî sahada asgarî güven ve iş ahlâkının sağlanmasıdır ki, bunlar olmadan iyi yasalar ve etkili bir yargılama düzeni bile başarıya ulaşamaz. Bankacılık, borsada işlem yapmak, tahvil çıkarma gibi malî faaliyetlerin sıkı kurallarla izne bağlanması ve lisanslar isabetli tedbirler olabilir.

3 — Diğer bir istikrar biçimi, toplumun bütünü ile ilgilidir. Para tarihi, tasarruf ve sermaye birikiminin aynı zamanda politik istikrarın bir fonksiyonu olduğunu da göstermektedir. Bu yalnız gelişen ülkeler için değil, özellikle tasarrufları az olan ve kıt kaynak durumunda kalan sermayesini, yurt dışına sermaye kaçıışı veya yatırıma gidecek yerde elde âtil tutulmasıyla kaybeden ülkeler için de doğrudur.

4 — Bundan başka, istikrarın bütün ekonomik faaliyetler ve enflasyon hususunda temel bir şart olduğu belirtilmelidir. Enflasyon yatırımları teşvik ederken aynı zamanda parasal tasarruflar aleyhinde bir ayırım yaratır. Paranın satın alma gücünün sürekli azalması, onun değer saklama fonksiyonunu zayıflatır. Şayet enflasyonun yanı sıra, gelir vergisi ve servet vergisi de kullanılıyorsa durum daha da kötüleşir. Vergi oranlarındaki artışı faiz haddini uygun şekilde arttırarak telâfi etmek yoluna gidilse bile, bu durumda tasarruf yapan kişiyi, tasarruf etmeye devam etmesinin rasyonel bir davranış olacağına inandırmak güç olacaktır. Enflasyon hızının % 13 olduğunu varsayarsak, tahviller % 16 ya kadar faiz getirirse bile, bu tasarruf sahiplerini pek ender olarak tahvil almaya teşvik edecektir. Diğer değişmelerin taşıdığı risk, fiyat indekslerindeki değişmelerin çeşitli gelir gruplarını farklı şekilde etkilemesi, enflasyon hadlerinin isabetli karar almayı güçleştirmesinin yarattığı isteksizlik, şüphe ve yüksek tüketim eğilimi, tasarruf yapmak yerine stok hareketlerine yol açacaktır. Her iki durumda da, sermaye piyasası gelişemez. İç tasarrufların arttırılması ve sermaye arzı için asgari bir parasal istikrara ve güvenlik ortamına ihtiyaç vardır.

5 — Sermaye piyasasının varlığı için gerekli diğer bir unsur da elverişli bir kurumsal yapıdır. Banka sistemi, borsalar, tasarruf bankaları, ipotek bankaları, sigorta şirketleri, yatırım fonları gibi özel aracı malî kuruluşların oluşturduğu bir alt yapı olmadan, sermaye piyasası ne yaşayabilir, ne de gelişebilir. Kanımca Türkiye gibi ülkelerde, sermaye piyasasının gelişmesini teşvik edecek ve destekleyecek olan faktör iktisadî gelişme meselesidir. Bu kuruluşlara olan güven ve tasarruf sahiplerinin sürekli bilgi edinmeleri gerekli şartlar olarak kabul edilebilir.

Sermaye piyasası için gerekli unsurlar arasındaki ön şartları özetleyecek olursak :

- I) Asgari serbest piyasa şartlarının bulunması,
- II) Asgari özel hukuk ve himaye standartlarının bulunması,
- III) Yeterli derecede politik ve sosyal istikrarın bulunması,
- IV) Nisbi parasal istikrarın bulunması,
- V) Parasal kurumlar ve aracı malî kuruluşlar için elverişli bir yapının bulunması.

Sanayileşmiş Ülkeler ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Sermaye Piyasasının Rolü :

Genel olarak sermaye piyasası, a) sermaye birikimini teşvik eder, b) tasarruf ve yatırımı bağlar, c) sermayenin etkinliğini artırır.

İlk olarak sermaye piyasası tasarrufların artmasına ve kullanılabilir hale gelmesine yardım eder. İkinci olarak bu tasarruflar, standart teklifler ve yerleşmiş bir sözleşme sistemiyle yatırımlara kanallize edilir ve dönüştürülür. Üçüncü olarak, sermaye piyasası optimal kaynak dağılımını sağlamaya yönelir. Sermaye piyasasının bu üç fonksiyonu ayrıntılı olarak ele alınmayı gerektirir.

Ad a) Bir çok ülkenin temel ihtiyaçları arasında iktisadî gelişme vardır. Yatırım olmadan ekonomik gelişme olmayacağından, dış yardım dışında, sermaye birikiminin en önemli problemlerden bir tanesi olduğunu söyleyebiliriz. Sermaye birikimi tasarrufu gerektirir. Kredi genişlemesi yoluyla cebri tasarruflara karşı ex ante tasarrufların tartışılmalı görünümünü bir kenara bırakarak biz burada gö-nüllü tasarruflar üzerinde duracağız.

Şüphesiz, iyi örgütlenmiş bir sermaye piyasası hem tasarruf yaratılmasını, hem de borç vermeyi geliştirir. Bir fert için olduğu kadar bir toplum için de yapılacak tercih, şimdiki tüketim ile sermaye birikimi (veya tasarruf) arasındadır. Bu durum fakir fert ve toplumlar için olduğu kadar varlıklı fert ve toplumlar için de aynı derecede doğrudur. Şayet tasarruflar iyi bir faiz getiriyorsa ve zaman içinde ana değer artmasıyla ek bir güvenlik temin edilebiliyorsa, kaynakların yatırım lehine tüketimden alıkonması cazip olacağı için serbest sermaye piyasası bu şartları sağlayabilir. Diğer bir deyişle, serbest faiz hadleri ve tasarrufa yönelen talebin rekabete açık oluşu, normal olarak tasarruf sahiplerine diğer şartlarda elde edeceklerinden daha cazip alternatifler sağlar. Tasarruf artışı ek yatırımlara imkân hazırlar. Böylece sermaye piyasası, sermaye birikimini ve iktisadî gelişmeyi teşvik eder.

Ad b) Sermaye piyasasının diğer bir avantajı, tasarruf ve yatırımları mümkün olabilecek en iyi şekilde birleştirmesidir. Normal olarak, sermaye arzında bulunanlar küçük miktarlarda tasarruf yaparak, bunları likiditesi fazla yatırımlara yatırıp, az riske gi-

rerek yüksek getiri elde etmek isterler. Talep edenler ise genellikle, mümkün olan en düşük borçlanma maliyeti ile uzun vadeli yüksek meblâğ temin etmek isterler. Piyasa bu iki zıt ucu en elverişli şekilde birleştirir. Böylece sermaye piyasası, i) küçük meblâğı büyük meblâğ, ii) likit varlıkları sabit yatırımlar, iii) kısa dönem tercihlerini, uzun dönem alacağı ve nihayet iv) değişik riskleri, çeşitli derecelerde bir risk bileşimi haline dönüştürür.

Gelişmiş bir sermaye piyasası bu çeşitli değişimleri, farklı yatırım fırsatları kadar, çeşitli aracı malî kuruluşlarla başarır. Gerçek de, parasal yatırımların biçimi bir tarafta kıymetli kâğıtlara yakın diğer taraftan da daha ziyade likit olmayan direkt yatırım şekillerine imkân tanır. Arz ve talep arasındaki faiz hadlerini gösteren tahvil ve hisse senetlerinin kolayca satılabilmeleri ve düzenli olarak borsaya kote edilmeleri gerçeği, arz ve talep arasındaki zıt menfaatlerin yukarıda da belirtildiği gibi faydalı bir uzlaşmaya ve makul bir çözüme imkân verdiğini gösterir. Böylece sermaye piyasası, ferdi tercihlerin yüksek seviyede gerçekleşmesini sağlarken, aynı zamanda her iki taraftaki zıt menfaatlere rağmen tasarruf ve yatırımları birleştirmeyi başarır.

Ad c) Sermaye piyasalarının üçüncü başarısı, serbest piyasanın kaynak dağıtıcı etkisinden gelmektedir. Tüm yatırım projeleri yatırıma gidecek olan sermaye karşısında birbirleriyle rekabet halinde olduğundan, en kârlı olanlar lehinde işleyen otomatik bir seçim mekanizması ortaya çıkar. Bu şekilde serbest faiz hadleri ve tam rekabet şartları sermayenin en verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar. Yalnız gelişmekte olan ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerin bir çoğunda dahi, sermaye üretim için en kıt faktörlerden birisidir ve bu kaynağın etkin bir şekilde kullanılmasının ekonomik gelişmeyi arttıracacağı bilinmelidir. İyi örgütlenmiş bir sermaye piyasasının şeffaflığının yardımıyla şimdiye kadar ihmal edilmiş projeler lehine bölgesel projelere imtiyaz tanımaktan sakınması bu etkiyi daha da arttırır.

Önceki üç paragrafta söylenen şeyler tamamen teorik temeller üzerinde tartışıldı. Ancak, serbest piyasa şartlarının eksikliklerini ihmal etmek ve özellikle gelişen ülkelerin kendilerine özgü güçlüklerden uzak durmakta gerçekçi olmayan bir davranış biçimi olacaktır. Örneğin, enflasyonun olmamasına rağmen sermaye kıtlığı

faiz hadlerinin çok yükselmesine sebep oluyorsa, sosyal ve diğer sebepler yüzünden bu haddi normal sayılacak bir seviyeye indirmeğe çalışmak makul olacaktır. Mamafih, bu da denge durumundan sapmalara yol açarak aşırı talep yaratabilecektir. Bu şartlar altında dengesizlikten karaborsa doğabilir ve bu da durumu daha da kötüleştirip arz tarafında kısılmalara yol açabilir.

Laissez - faire politikası yerine faiz hadleri kontrol edilip fazla yükselmesi önlenerek sermaye ve kredi arzı tayınlanabilir. Hükümet kontrolleri serbest piyasa mekanizmasının ayırım fonksiyonunun yerini alır. Serbest faiz hadlerinin tekrar elde edilmesi imkanı burada daha fazla ele alınmayacaktır. Ancak sermaye piyasasının sağladığı faydalar önemseniyorsa faiz hadleriyle ilgili değişim yine bir hedef olarak alınmalıdır.

Serbest piyasanın diğer eksiklikleri de kolayca gösterilebilir. Örneğin, çok gelişmiş ülkelerde dahi sermaye piyasalarının büyük ve küçük firmalara eşit şartlar sağlayamaması şikâyet konusu olmaktadır. Şüphesiz sermaye piyasalarının varlığı özellikle isim yapmış büyük firmaların lehine olmaktadır. Küçük firmalar hakkındaki bilgi eksikliği bu firmaların tahvil ve hisse senedi çıkarmak yoluyla kolayca finansman kaynağı bulmalarını engeller. Bu durumda kooperatif finansman yolları gözönüne alınabilir veya özel bankalar ve aracı malî kuruluşlar bu eksikliğin giderilmesine yardımcı olurlar. Sözü edilen bu özel kurumlar ev sanayiine ve küçük firmalara yatırımlarında kullanacakları fonları sağlarlar. Bu da bu kuruluşlarca çıkarılan tahvil ve diğer senetler yoluyla finanse edilir. Gerçekte bir çok ülke benzer organizasyon ve kuruluşları kullanmaktadır.

Diğer bir nokta gelişmekte olan ekonomiler için özellikle yatırımların taşıdığı öncelik olarak görülebilir. Çok iyi bilindiği gibi önceliği olan yatırımlar kârlılık ilkesiyle tam bir uyuşum içinde olmayabilir. Özel kesim için kârlı olduğu halde ekonomik gelişme için pek gerekli olmayan yatırımlara hükümet müdahale etmelidir. Yapılacak müdahale, sermaye piyasasına direkt bir müdahale ve kontrol yerine, üretimi arzu edilmeyen mal ve hizmetler üzerine konacak bir tüketim vergisi veya diğer bir vasıtalı yolla gerçekleştirilmelidir.

Genel olarak, yatırımları düşük faiz hadleriyle teşvik etmek yerine, sermayenin kıtlığını yansıtan bir faiz haddi kabul ederek, yatırımları eldeki imkânlarla gerçekleştirilebilecek bir seviyeye indirmek makul bir davranış olacaktır. Gelişmenin başlıca problemi bir taraftan sermaye birikimi, diğer bir taraftan da verimli yatırımlardır. Ancak bilinmelidir ki sermaye piyasası, faiz hadleri gerçek arz ve talep ile uyum halinde olduğu zaman etkin olabilmektedir..

Tekrar sorarak özetleyelim : Piyasa ekonomisinde sermaye piyasasının gerçek yeri nedir?

Çok kısa olarak, tasarruf ve yatırım sahalarında piyasa prensiplerinin uygulanmasıdır. Bu ekonominin diğer sahalarında piyasa kriterlerinin uygulanmasından daha az önemli ve daha az etkin değildir. Sermaye piyasası tüketiciler tarafından senetler yoluyla verilen teşviklerin üreticilere en kısa ve etkin bir şekilde ulaştırılmasını sağlar.

Böylece sermaye piyasası, ekonominin başka türlü ulaşamayacağı şekilde etkinliğini arttıracak biçimde piyasa ekonomisini tamamlar. Mamafih, piyasa ekonomisini sadece etkinlik açısından (büyüme, faiz hadleri, tüketicilere hizmet eden sistem gibi) değerlendirmeyip, aynı zamanda gelir dağılımı, refah ve diğer sosyal etkileri açısından da nazarı dikkate almalıyız.

Tekrar belirtelim ki, sermaye piyasası gerçekten gelirin ve servetin temerküzünü hafifletici bir etki de yapar. Bunun sebepleri şunlardır :

a) Özellikle küçük tasarruf ve gelir sahipleri başta olmak üzere tasarruf yapanlara verilen yüksek faiz ve geliri,

b) Sermaye piyasası mümkün olabilecek en direkt şekilde yatırımlara iştiraki sağlar. Parasal haklar yerine daha fazla sahiplik temin eder. Tasarruf sahibi bir yatırımcının niteliğini ve mükâfatını elde eder.

c) Özel sermayenin sahipliğini yayarak sosyal gerilimleri azaltır.

d) Vasıtasız vergi alma şansını arttırarak daha âdil vergileme sağlar. Bir çok halde, faizler, hisseler ve diğer sermaye hasılatı kolaylıkla kaynaktan vergilendirilebilir.

Sermaye piyasasının bütün bu olumlu etkilerini saydıktan sonra, dünyada olumsuz yönü olmayan hemen hiç bir şeyin olmadığını belirtmeliyim.

Sermaye piyasasının yoğunlaşmaya (temerküz) yol açıp açmadığı sorusuna zaten değindim. Karşı etkiler olmasına rağmen bu yönde bir etkisi olabileceği hususu doğrudur. Bankalar, sigorta şirketleri ve diğerleri gibi bazı belirli mali kuruluşlar lehine bir yoğunlaşma eğilimi vardır. Bu sakıncaları gidermek için sermaye piyasasının işleyişine zarar vermeden devlet kontrolleri ve gerekli yasalar kullanılabilir.

Bu sahadaki bir diğer karanlık nokta da spekülasyondur. Ancak ben, spekülasyon mutlaka önlenmelidir demiyorum veya onu daha başlangıçta çok kötü bir şey saymıyorum. Aksine spekülasyon, temkinli tahminler ve beklentilerle anî hareketleri ve çıkışları yumuşatmaya yardım eder. Mamafih, ekonominin bütününe değilse bile, belirli piyasalara oldukça zarar veren çok sayıda spekülasyon örneği de vardır. Sadece isabetli hükümet kararlarıyla Black Friday veya buna benzer olayların önlenebileceğini ümit edebiliriz.

Daha bir çok şey söylenebilir. Daha önce kabaca sayılan görüşler, söylenebileceklerin tamamı olmaktan uzaktır. Örneğin, Merkez Bankacılığının sermaye piyasası üzerindeki etkisi hakkında, para ve maliye politikalarının karşılıklı ilişkileri için, vergilerin etkisi, iç ve dış piyasaların birbiriyle bağlantısı üzerinde, hemen hiç bir şey söylenmiş değildir. Sübvansiyonlar, vergi indirimleri veya diğer koruyucu tedbirler, faiz, yatırım, tasarrufları düzenleyen değişkenler gibi bazı özel politika tedbirlerini hiç nazarı dikkate almadık. Bu durum bize daha önce belirtildiği gibi, bu sahadaki büyük bilgi ve araştırma eksikliğini göstermektedir.



FAYDA - MALİYET ANALİZİNİN KAPSAMI - FAYDA VE MALİYET KAVRAMLARI*

Dr. Burhan ŞENATALAR

I. FAYDA - MALİYET ANALİZİNİN YERİ VE ÖNEMİ

A. Maliyede Kamu Harcamalarının Yeri.

Fayda-maliyet analizi kamu harcamalarında etkinliği sağlamak amacıyla başvurulan bir tekniktir. Klâsik iktisat teorisi piyasa ekonomisinin optimum kaynak dağılımını ve optimum gelir dağılımını sağladığını kabul ettiği için — bu görüşün mantıkî bir sonucu olarak — kamu harcamalarının minimum seviyede tutulması gerektiğini ileri sürüyordu. Minimum seviyede tutulacak olan kamu harcamalarını karşılamak üzere alınacak vergilerin de “tarafsız” olmaları, yani kişilerin iktisadî kararlarını, dolayısıyla kaynak dağılımını etkilememesi isteniyordu. Devlet sadece zorunlu olan görevlerini yürütmek üzere —yani iç ve dış güvenlik, adalet vb. alanlarda— harcama yapmalıydı.

Kamu harcamalarına verilen bu önemsiz rol dolayısıyla maliye 1930'lara kadar esas olarak vergiler ve diğer devlet gelirleri ile ilgilendi. Bu dönemde kamu harcamaları konusu esas olarak A. Wagner ve H.C. Adams'ın kamu harcamalarının artışı hakkındaki tezleri ile ilgiyi çekmiştir. Büyük iktisadî kriz ve J. M. Keynes'in getirdiği yeni anlayış kamu harcamalarının önemini geniş ölçüde artırdı. Bu dönemde kamu harcamalarına makro bir görev verilmişti. Toplam talep ile toplam arz arasındaki dengesizlikleri gidermek

* Bu makale ana hatları itibariyle “Kamu Yatırımlarında Fayda - Maliyet Analizi” konulu yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

için kamu harcamalarından yararlanma imkânları araştırıldı ve ortaya kondu. Yalnız bu yaklaşımda da kamu harcamalarının etkinliği konusu henüz ön plânda değildi. Çünkü ana amaç durgunluğu gidermek olduğu için kamu harcamalarının çarpan katsayısı ile toplam talep üzerindeki genişletici etkisine önem veriliyordu. Kamu harcamalarında etkinlik esas olarak 1950'lerde geniş bir şekilde ele alınmaya ve incelenmeye başlamıştır.

Gerçi çeşitli kamu harcamalarının marjinal faydalarının eşitlenmesi ve bütçenin marjinal fayda = marjinal maliyet noktasına kadar genişletilmesi gerektiği hususu Pigou'da da vardı. Fakat Pigou fayda ve maliyetlerin neler olduğu konusunu ele almamış ve ana ilkeyi ortaya koymakla kalmıştır¹.

Kamu harcamalarında etkinlik konusunun önem kazanmasının sebepleri genel olarak kamu harcamalarının artış sebepleri ile ilişkilidir. Az gelişmiş ülkelerde alt yapı yatırımlarının iktisadî gelişme üzerindeki önemli etkisi, belirli alanlarda özel teşebbüsün kârlılığı düşük görerek gayrimenkul spekülasyonunu veya montajcılığı tercih etmesi, belirli faaliyetlerin gerektirdiği büyük sermayenin ancak devlet tarafından karşılanabilmesi, özel kârlılık ile sosyal kârlılık arasında önemli farkların bulunması gibi faktörler devletin iktisadî rolünü arttırmıştır.

Gelişmiş ülkelerde de toplam talep yetersizliğinin yarattığı durgunluk devletin iktisadî görevlerini genişletmiştir. Toplumun sürekli olarak artan talepleri ve gelişen teknoloji de kamu harcamalarının yükselmesinde rol oynamıştır. Nihayet en önemli faktörlerden biri de savaş ve savunma giderlerinin hemen bütün ülkelerde sürekli olarak yükselmesidir.

Çeşitli nedenlerle kamu harcamaları artarken bunların ekonomideki kaynak kullanımı üzerindeki etkisi de büyümekteydi. Dolayısıyla kamu harcamalarının ekonomi içindeki önemi ve yeri bu kadar büyüdüktan sonra maliye teorisinin kamu harcamalarında etkinlik problemine eğilmesi son derece normal bir sonuçtur.

1 Richard A. Musgrave, "Cost - Benefit Analysis and the Theory of Public Finance"; *The Journal of Economic Literature*, C. VII, 1969, s. 797 - 798.

B. Kamu Kesiminde Etkinlik

Etkinlik, belirli bir üretim sürecindeki girdiler ile çıktılar arasındaki bağlantıyla ilgili bir kavramdır. Dar anlamda etkinlik girdilerle çıktılar arasındaki bu bağlantıyı ortak bir birimle (para) ortaya koyar. Etkinliği geniş anlamda alıp ortak birimle ifade edilemeyen girdi ve çıktıları da kavrama dahil etmek düşünülebilir. Fakat bu hareket tarzı nicel (kantitatif) bir çözüme ulaşmamızı engeller². Meselâ özel firmaların da bazan kâr maksimizasyonu dışında ün, prestij vb. gibi yan amaçları olabilir. Fakat bunlar ana amaç yanında önemsiz kalır ve ihmal edilebilir. Kamu kesiminde bazı mal ve hizmetlerde girdi ve çıktıların önemli bir bölümünü ortak bir birimle ifade etmek mümkün olduğu halde, bazı mal ve hizmetlerde bu imkân ortadan kalkar. Meselâ bazı alanlarda millî güvenlik, bölgesel kalkınma, politik rejimin sürdürülmesi gibi amaçlar ön plânda gelebilir. Bu amaçlara ulaşmanın etkileri para birimiyle ifade edilemeyeceğine göre dar anlamda etkinlik kavramı meselenin tümünü kavrayamamakta ve dolayısıyla etkinlik dışı amaçlar söz konusu olmaktadır.

Neo-klâsik analizde kamu kesiminin genel dengesini veren temel teorik yaklaşım şudur : Kamu kesiminin kaynak kullanıcı faaliyetlerinde, yani mal ve hizmet üretiminde denge noktası bu faaliyetlerin marjinal sosyal faydasının marjinal sosyal maliyetine eşit olduğu noktadır. Bu noktada devletin payı optimuma ulaşmış olacaktır Aynı şekilde bütün alanlarda $MSM=MSF$ noktasına gelmesi, devletin kaynakları bu alanlara optimum şekilde dağıttığı anlamını taşıyacaktır. Yalnız birçok devlet faaliyetinde faydanın ölçülmesi imkânsız olduğu için, $MSM=MSF$ ilkesi pratik bir geçerlilik taşımamaktadır. Yani kamu kesimi için bir genel denge modeli kurulamamaktadır. Kamu kesimi için toplum açısından bir genel denge modeli kurulabilseydi bile, bu zaten politik iktidarın mutlaka bu modeli uygulayacağı anlamını taşımazdı.

Kamu kesiminin tümü için bir etkinlik modelinin kurulaması sonucunda sorun alt problemler şeklinde ele alınır ve bu alt

2 Burada etkinlik kavramı dar anlamda ele alınmıştır.

bölümlerde optimizasyona gitmeye çalışılır³. Belirli kamu faaliyet dalları içindeki kaynak dağılımında optimizasyona gitme imkânı vardır. Sektör içi optimizasyonun mümkün olmadığı alanlar için bile yararlanılabilecek bazı araçlar geliştirilmektedir.

Kamu kesiminde etkinlik ile ilgili olarak atılan çok önemli iki adım Program Bütçe ile Fayda-Maliyet Analizidir. Klâsik bütçe tekniği, harcamaları idarî kuruluşlara göre guruplandırmaktadır. Bu durumda harcama ile hizmet arasında yakın bir ilişki kurulamamaktadır. Program bütçe tekniğinde ise harcamalar idarî kuruluşlara göre değil, faaliyet veya hizmet türlerine göre sınıflandırılmaktadır. Belirli bir amacı ve belirli bir ürünü (hasılası) olan faaliyet gruplarına "program" adı verilmekte, programlar da yine "belirli bir amaç ve belirli bir ürün" esasına göre alt programlara ayrılmaktadır.

Program bütçenin önemli bir özelliği de harcamalar ve hizmetler için gelecek yıllara ait tahminî rakamları da vermesidir⁴. Bu teknikte harcamalar yanında bu harcamalarla sağlanacak olan hizmete ait sonuçlar da mümkün olduğu ölçüde kantitatif ifadelerle ortaya konmaktadır. Yani kamu harcama programları değerlendirilirken hem fayda, hem maliyet tahminlerine önem verilmektedir. Fayda ve maliyetlerle ilgili tahminler ortak bir birimle ifade edilemese bile, bunları kantitatif olarak ve geniş şekilde belirtmek yararlıdır. Hizmet ya da faaliyet hakkında verilen bu bilgi yetersiz kaldığı takdirde program bütçenin üstünlüğü önemli ölçüde azalmış olur.

Program bütçe dışında önemli bir gelişme olan "Fayda-Maliyet Analizi" ve onunla ilgili olarak "Maliyet-Etkinlik Analizi" (Cost Effectiveness Analysis) hakkında aşağıdaki bölümlerde daha geniş bilgi verilecektir. Kamu kesiminde belirli alanlarda "Sistem Analizi" (System Analysis) ve "Harekât Araştırması" (veya Yön-Eylem Araştırması) (Operations Research) gibi modern tekniklerden de yararlanılmaktadır. Sistem analizinde, ilişkili faaliyetleri kapsayan geniş bir fonksiyonun görülmesinde yararlanılabilecek olan alternatif metodların etkinliği karşılaştırılmakta, yön-eylem araştırma-

3 Roland N. Mc Kean, **Public Spending**, Mc Graw - Hill Book Company, 1968, s. 41.

4 a.g.e., s. 132.

sında ise daha dar bir faaliyetin en etkin şekilde gerçekleştirilmesi imkânı araştırılmaktadır. Her iki teknik de özellikle savunma harcamalarında önemli rol oynamaktadır.

Kamu kesiminde etkinlik analizlerinin uygulanabilmesi imkânı, devletin ürettiği mal ve hizmetin türüne göre farklı olmaktadır. Daha açık bir deyişle, dış savunma, iç güvenlik, sağlık, eğitim ve ulaştırma gibi alanlarda uygulanabilecek etkinlik analizleri birbirinden farklı olmaktadır. Bu nedenle devletin ürettiği mal ve hizmetleri belirli gruplarda toplamak ve analiz tekniklerini de bunun ışığında incelemek gereklidir.

Kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetleri genel olarak üç ana grupta toplamak mümkündür: Kolektif mallar, yarı kolektif mallar ve devlet tarafından sağlanan özel mallar.

a) Kolektif mallar veya kamu malları : Bu malların en önemli niteliği "bölünemez" oluşlarıdır. Yani bu mallardan kişilerin tek tek yararlanma imkânları yoktur, ancak toplum olarak yararlanabilirler. Millî savunma bunun tipik örneğidir. Dışa karşı yapılan savunma harcamaları bütün ülke içindir ve savunma hizmetinin kişilere bölünüp ayrı ayrı sunulması imkân dışıdır. Dolayısıyla özel mallarda olduğu gibi, malın bedelini ödemeyeni o maldan "yararlandırmama" yoluna gidilemez. Adalet ve iç güvenlik hizmetleri de bu gruba girer. Kamu malının en son örneklerinden biri hava kirlenmesinin önlenmesi veya hafifletilmesi için yapılan çalışmalarıdır.

b) Yarı kolektif mallar veya yarı kamu malları : Bu gruptaki mal ve hizmetlerin sağladığı fayda ancak kısmen bölünebilir. Yani bu gruptaki bir hizmetten doğan faydanın bir bölümü bütün olarak topluma, bir bölümü de ayrı ayrı kişilere gitmektedir. Örnek olarak eğitimi alabiliriz. Okulda yapılan öğretimden doğan fayda önce kişinin kendisini ilgilendirmektedir; Gelecekte sağlayacağı gelirin büyümesi, bilgi ve kültür düzeyinin yükselmesi, prestijinin artması vb. gibi. Bu öğretimden doğan faydanın bir bölümü de sözkonusu kişinin dışındaki bazı kimselere veya bir bütün olarak topluma gitmektedir. Toplumdaki eğitim düzeyinin yükselmesi bir çok diğer alanı da olumlu olarak etkileyecektir. Aynı şekilde sağlık hizmetleri de bu gruba girmektedir. Belirli muayene, tedavi, aşı

hizmetleri öncelikle ilgili kişiyi yararlandırmakta, fakat özellikle bu-
laşıcı hastalıklarda toplumun bütününe de önemli bir fayda sağla-
maktadır.

c) Devlet tarafından sağlanan özel hizmetler : Bu gruptaki
hizmetler hem bölünebilir niteliktedir, hem de bedel ödemeyen
kişileri faydalandırmama imkânını taşımaktadır. Örnek olarak pos-
ta hizmetleri gösterilebilir. Posta hizmetleri bütün ülkelerde devlet
tarafından görülmektedir. Fakat hizmet kişilere ayrı ayrı ve bir
bedel karşılığında sunulmaktadır. Karayolu, demiryolu, liman, ha-
va alanı, kanal, köprü vb. gibi altyapı hizmetleri de bu gruba girer.
Bu hizmetlerden kişiler tek tek yararlanmaktadırlar, dolayısıyla
bunlarda fiyatlandırma ve bedel ödemeyeni yararlandırmama tek-
nik olarak imkân dahilindedir. Fakat çeşitli sebeplerle genellikle
bu yola başvurulmaz.

Kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetlerin tasnifi konusunun
kamu kesiminde etkinlik sorunu ile bağlantısı şudur : Söz konusu
kesimde etkinliğin ölçülebilmesi üç mal ve hizmet grubunda fark-
lı derecelerde mümkün olmaktadır, çünkü etkinlik analizinin de-
recesi ve başarısı üretilen mal veya hizmetin sağladığı "*faydanın
nakdî değerlerle ölçülebilmesi*" imkânına bağlıdır. Bu imkân ise
sözü edilen üç grupta farklı olmaktadır. Diğer taraftan maliyetler
bütün kamu mal ve hizmetlerinde nakdî değerlerle ifade edilebil-
mektedir. Bu tutarların gerçek maliyeti göstermesi için sosyal ma-
liyeti ifade etmesi zorunludur. Piyasada ortaya çıkan bazı faktör
fiyatları gerçek maliyetleri yanıtmıyorsa bunların düzeltilmesi ve
gölge fiyatların kullanılması yararlı olacaktır. Demek ki bütün ka-
mu mal ve hizmetlerinde (bazı düzeltmeler gerekse bile) maliyeti
hesaplamak mümkündür. Fakat faydanın ölçülüp nakdî olarak ifa-
desi her zaman mümkün değildir.

Faydanın nakdî olarak ifade edilebilmesi için söz konusu ma-
lın mutlaka pazarlanıp bir fiyat karşılığı satılması gerekmez. Bazı
göstergelerle o mal veya hizmetin parasal değeri tahmin edilebi-
lir. Yalnız faydanın ölçülebilmesi için malın bölünebilir olması ge-
nellikle gereklidir. Dolayısıyla pür kamu malları diyebileceğimiz
gruptaki mallar kolektif olarak tüketildiklerine ve kişilere bölüne-
mediklerine göre bu mal ve hizmetlerde faydanın parasal olarak
belirtilmesi imkânı azdır. Savunma hizmetini alırsak bu hizmeti

toplum bir bütün olarak kullanmaktadır. Hizmeti kişilere bölüp ayrı ayrı sunma ve karşılığını ödemeyeni yararlandırmama imkânı yoktur. Dolayısıyla savunma hizmetinde ürün, yani hizmet sonucunda ortaya çıkacak olan sonuç kantitatif olarak ifade edilebilse bile, parasal olarak ifade edilemez.

Bu durumda kolektif malın (hizmetin) yarattığı fayda ile sebep olduğu maliyeti bir arada ele alma imkânı kalmamaktadır. Etkinliğin sağlanabilmesi için böyle bir durumda başvurulacak yol şu olmaktadır : Ya hasılayı veri alıp maliyet minimizasyonu, ya da maliyetleri veri alıp hasıla maksimizasyonu. Aslında bu iki işlem aynı tekniğin iki farklı uygulamasıdır ve aynı sonucu verir. Şöyle ki: Veri amaç 10 birim A malının üretilmesi olsun ve yapılan hesapların sonucuna göre minimum maliyetin 20 olduğunu kabul edelim. Eğer maliyetleri veri alıp (yani 20 kabul edip) A malı üretiminde hasıla maksimizasyonuna çalışmış olsaydık, elde edeceğimiz sonuç yine 10 birim olacaktı. Yani maliyet minimizasyonu veya ürün maksimizasyonu aynı sonucu vermektedir.

Maliyetlerin ve ürünün ölçülmesindeki imkânlara göre, bu iki yoldan birini tercih etmek gerekir. Meselâ ürünün teknik olarak sadece belirli bir büyüklükte veya miktarda olması mümkünse, ve farklı değerler alması imkânsızsa, uygulanacak metod maliyet minimizasyonudur.

Bazı durumlarda ise belirli bir hizmet için kullanılabilir fon veridir ve bunu yükseltme imkânı yoktur. O zaman hasıla maksimizasyonuna gitmek gerekecektir. Yalnız bunu yapabilmek için hasılanın ölçülebilmesi ve kantitatif olarak ifade edilebilmesi gereklidir.

Veri bir fonla üretilecek hasılanın üretilmesinde çeşitli alternatifler söz konusu ise, bu alternatiflerin net sonucunun aynı olması gerekir. Net sonucun aynı olması, ürünün toplam miktarının, üretildiği yer ve zamanın ve karşıladığı ihtiyacın aynı olması anlamına gelir⁵. Hasılanın kendisi direkt olarak ölçülemiyorsa bazı yan faktörleri veya yan ürünleri kıstas olarak almak gerekecektir.

5 V. V. Novozhilov, "Cost - Benefit Comparisons in a Socialist Economy", *The Use of Mathematics in Economics*, der. A. Nove, The M.I.T. Press, Cambridge, Massachusetts, 1964, s. 47 - 48.

Her iki metotta da veri olarak alınacak tutarın (ister maliyet, ister ürün olsun), dikkatle seçilmesi gerekir. Yetersiz incelemeler sonunda veri olarak kabul edilen bir hizmet için maliyet minimizeasyonunun sağlanması etkinlik açısından bir başarı sayılamaz. Veri amacın tesbitinde (tür ve büyüklük açısından) alternatif imkânların gözönünde bulundurulması gerekir.

Etkinlik analizlerinin en gelişmiş olduğu kolektif mal savunmadır. II. Dünya Savaşından itibaren savunma alanında etkinlik analizlerinin yapılması gitgide yaygınlaşmıştır. Savunma alanındaki istihbarat, mahallî ve sınırlı savaş gücü, nükleer savunma gücü, nükleer tahrip gücü vb. gibi belirli fonksiyonlar arasındaki kaynak dağılımında etkinlik analizinin uygulanması çok güçtür⁶. Bu fonksiyonların önemi ve payı iç ve dış politik faktörlere, coğrafi şartlar ve askerî ittifaklara vb. bağlıdır. Belirli fonksiyonlar (meselâ nükleer tahrip gücü) içinde ise etkinlik analizi yapılması imkânı artmaktadır.

Savunma alanında etkinliğin sağlanması için en yaygın şekilde uygulanan iki teknik yön-eylem araştırması ile sistem analizi dir. Daha önce de belirtildiği gibi bu iki teknik arasındaki temel fark sistem analizinin kapsamının daha geniş olmasıdır. Karada kurulacak bir füze üssünün yapımı bir yön-eylem araştırmasına konu olur. Böyle bir durumda üssün karada kurulması kararı verilir ve alınması gereken karar üssün inşası ile ilgilidir. Bu karar alt seviyede bir karardır. Daha üst seviyede bir karar ise ,aynı veya benzer sonucu yaratacak alternatiflerin karşılaştırılmasını gerektirir. Meselâ karadaki füze üsleri ile füze taşıyan denizaltılar gibi. Bu tip bir yaklaşım ve karar tekniği sistem analizi demektir⁷. Her iki metotta da ortak olan şey belirli bir işin görülmesinde uygulanabilecek olan alternatif metotların optimizasyon amacıyla sistematik bir karşılaştırmasıdır.

İkinci gruba giren hizmetler ikili bir nitelik göstermektedir. Bunların sağladığı faydanın bir bölümü parasal olarak ifade edile-

6 Roland Mc Kean, "Cost Benefit Analysis and British Defense Expenditure", **Public Expenditure - Appraisal and Control**, der. Peacock ve Robertson, 1963, s. 31.

7 J. M. Buchanan, **The Public Finances - An Introductory Textbook**, 3. B., Richard D. Irwin Inc., Illinois, 1970, s. 182 - 183.

bilir. Bir bölümü ise kolektif faydadır ve aynen birinci grupta olduğu gibi parasal olarak ifade edilemez. Örnek olarak sağlık ve eğitim harcamalarını ele alabiliriz. Sağlık harcamasının sağladığı faydanın bir kısmı ilgili kişiye gitmektedir, bunun yaklaşık olarak nakdî değerlerle ifadesi düşünülebilir ve bu alandaki çalışmalar gitgide ilerlemektedir. Yalnız sağlık harcaması sonucunda doğan faydanın önemli bir bölümü de sosyal faydadır. Aynı durum eğitim harcamalarında da söz konusudur. Burada da kişiye sağlanan faydanın kısmen nakdî değerlerle ifadesi imkânı vardır. Fakat bu bölüm oldukça küçüktür denebilir. Üzerinde durulması gereken nokta şudur: Sağlık ve eğitim gibi hizmetlerde faydanın nakdî olarak ifade edilmesini engelleyen iki ana faktör vardır. Bunlardan birincisi, ilgili kişi dışında bazı kişilerin veya toplumun bir bütün olarak o hizmetten yararlanmasıdır (meselâ öğretim hizmeti sonucunda toplum politik ve sosyal bazı yararlar sağlar). İkincisi, ilgili kişinin bu hizmetten bizzat sağladığı faydanın bir bölümünün de nakdî değerlere çevrilmesi mümkün olmayan gayri maddî türden olmasıdır. Bu sebepler dolayısıyla bu tip hizmetlerde uygulanacak etkinlik analizi ikili bir nitelik taşımaktadır. Bir yandan, ölçülebildiği kadariyle, fayda nakdî olarak ifade edilmeli, diğer yandan, nakdî olarak ifade edilemeyen hususlar mümkünse kantitatif olarak ortaya konmalı ve geriye kalan hususlar da sözle ifade edilmelidir. Gerek eğitim, gerek sağlık alanlarında fayda-maliyet analizi ve maliyet-etkinlik analizi çalışmaları yapılmaktadır.

Üçüncü gruptaki mal ve hizmetlerde faydanın büyük ve önemli bölümünü nakdî değerlerle ifade etmek mümkündür. Bu durumda artık fayda ile maliyet aynı birimle ortaya konmakta ve kamu kesiminde etkinlik analizinin en anlamlı türüne varılmış olmaktadır. Bu tür Fayda-Maliyet Analizidir. Faydanın nakdî olarak ifadesine ve dolayısıyla fayda-maliyet analizinin uygulanmasına en verimli projeler, su kaynaklarının geliştirilmesi projeleri ile karayolu projeleridir. Aynı şekilde hava alanı, liman, kanal, tünel, metro vb. de bu arada sayılabilir.

C. F a y d a - M a l i y e t A n a l i z i .

Yaratılan faydanın büyük bölümünün ölçülüp nakdî değerlerle ifade edilebildiği faaliyetlerde fayda-maliyet analizi uygulanır.

Fayda-maliyet analizi kamu kesiminde etkinlik çalışmalarının en gelişmişidir. Bu teknikte belirli bir faaliyetin yaratacağı yarar ile doğuracağı maliyet karşılaştırılmakta ve net yarar sağlayan faaliyetler uygun kabul edilmektedir. Burada da temel ilke, marjinal faydası marjinal maliyetinden yüksek olan faaliyetlere girişmek ve bu faaliyetleri $MF=MM$ noktasına kadar geliştirmektedir. Fakat uygulamada çeşitli engeller ve sınırlar dolayısıyla bu noktaya kadar gelme imkânı yoktur. Bu sınırların en önemlisi kaynak yetersizliğidir. Kaynakların yetişmemesi dolayısıyla marjinal faydası marjinal maliyetinden büyük olan bazı faaliyetleri de gerçekleştireme durumu doğar. Böyle bir durumda $MF > MM$ şartını sağlayan faaliyetlerden hangilerinin ve nasıl tercih edilmesi gerektiği konusu daha sonra ele alınacaktır.

Yukarıda kamu kesiminin tümü için genel bir etkinlik analizinin imkânsızlığına değinilmişti. Ayrıca kamu kesimine dahil bir çok faaliyet için de faydanın parasal değerlerle ifadesinin mümkün olmadığı belirtilmişti. Demek ki, fayda-maliyet analizi kamu kesiminin sadece belirli faaliyet alanları içinde yararlanılabilecek bir tekniktir. Başka bir deyişle, fayda-maliyet analizi "... sadece bir kısmı denge analizi aracıdır"⁸ ve "... değişik faaliyet kolları arasında kaynak dağılımı kantitatif verilere göre değil, genel iktisat politikasının gereklerine göre götürü olarak yapılmaktadır"⁹.

Fayda-maliyet analizi konusunun en önemli unsuru faydanın ölçülmesidir ve bu alanda atılan ilk adım Jules Dupuit'ye aittir. Dupuit 19. yüzyılın ilk yarısında tüketici rantını açıklamış ve kamu hizmetlerinin faydasının fertlerin bunlar için ödedikleri tutardan ibaret olmadığını, fakat ödemeyi kabul edecekleri maksimum tutara (yani "ödenen tutar + tüketici rantı"na) eşit olduğunu ortaya koymuştur¹⁰. Şunu belirtelim ki, Dupuit'nin öncülüğü sadece fay-

8 Bruno Contini "A Critical Survey of Use of Cost - Benefit Analysis in Public Finances", **Quantitative Analysis in Public Finance**, der Alan T. Peacock ve Dieter Biehl, Praeger Publishers, 1969, s. 66.

9 S. Görgün, "Maliye Teorisinde Son Gelişmeler", **Refii Şükrü Suvla'ya Armağan**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1971, s. 376.

10 J. Dupuit, "Bayındırlık İşlerinde Faydanın Ölçülmesi", **Çev. N. Somel, Maliye Enstitüsü Tercümeleeri**, Cilt 4, 1969, s. 65 - 69.

danım ölçülmesi konusundadır. Fayda-maliyet analizinin kaba hatlarla doğuşu ise Dupuit'den yaklaşık olarak yüzyıl sonradır. ABD'de 1936 yılında kabul edilen Taşkın Önleme Kanunu (Flood Control Act), taşkın önleme projelerinin faydalarının maliyetlerinden daha büyük olduğu takdirde gerçekleştirilmelerini öngörüyordu. Gerçi 1902 tarihli Nehir ve Liman Kanununda da (River and Harbor Act) belirli nehir ve liman projelerinin bütün iktisadî avantaj ve dezavantajlar gözönüne alınarak değerlendirilmeleri kabul edilmişti¹¹. Fakat meselenin sistematik uygulamasına 1930'larda girilmiştir. Bu dönemde analiz esas olarak su projelerinde uygulanmaktadır.

Fayda-maliyet analizi uzun bir süre sadece ABD'de uygulanmıştır. Avrupa ülkelerindeki uygulama 1950'lerin sonunda ve 1960'ların başında başlamıştır. Analizin uygulama alanı da zamanla su projelerinden karayolu projelerine ve diğer bazı alanlara yayılmıştır. Meselâ İngiltere'deki ilk önemli uygulamalar 1960'da Londra-Birmingham karayolu çalışması ile 1963'de Londra Metro-suna Victoria Hattının eklenmesi çalışmasıdır¹².

Analizin öneminin 1950'lerde artması sebepsiz değildir. 1929 krizi, iktisat teorisinde Keynesgil maliye politikasının (dengeye getirici maliye politikasının) geliştirilmesine yol açmıştı. II. Dünya Savaşından sonra, az gelişmiş ülkeler sorununun bütün sosyal bilimlerde çok geniş bir önem kazanmasına paralel olarak iktisat teorisinde de büyüme ve gelişme konuları ön plâna geçmiştir. Büyüme ve gelişme konuları içinde de alt yapı yatırımları özel bir önem kazanmıştır. Kamu kesiminin genişlemesi, kaynak kullanımında etkinlik konusunun ağırlık kazanması ve alt yapı yatırımlarının belirtilen tarzda önem kazanması şeklinde özetleyebileceğimiz gelişmeler sonunda fayda-maliyet analizinin de önemi artmıştır.

11 Günther Elsholz, "Kriterien der Wirtschaftlichkeit Öffentlicher Investitionen", *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts und Gesellschafts - politik*, C. 12, 1967, s. 288.

12 G. H. Peter, *Cost - Benefit Analysis and Public Expenditure*, Eaton Paper 8, Worcester, 1966, s. 10.

Analizin literatürde esaslı bir şekilde ele alınması da 1958'de yayınlanan üç eserle olmuştur¹³. Bu eserlerde analizin temel nitelikleri ortaya konmuş ve analizle ilgili bazı özel sorunlara kısaca temas edilmiştir. 1960'larda Feldstein, Marglin, Weisbröd gibi yazarlar da konunun çeşitli yönlerini ve belirli özel sorunları aydınlatmışlardır. Fayda-maliyet analizi konusu özellikle 1965'ten sonra literatürde hızlı bir yaygınlaşma ve gelişme göstermiştir.

Fayda-maliyet analizinin yöntemi ana hatlarıyla şöyledir : Belirli bir yatırımın ömrü boyunca yıllar itibarile sağlayacağı faydalar parasal ifadeler şeklinde bulunur. Diğer taraftan yatırımın doğurduğu maliyet de yıllar itibariyle ortaya konur. Farklı dönemlerde ortaya çıkan faydalar ve maliyetler ortak bir iskonto oranı ile iskonto edilir ve faydanın bugünkü değeri ile maliyetin bugünkü değeri karşılaştırılır. $F > M$ veya $(F/M) > 1$ durumlarında yatırıma girişmekte yarar vardır. $F < M$ veya $(F/M) < 1$ durumlarında yatırıma girişmek uygun değildir¹⁴.

Fayda-maliyet analizi esas olarak dar anlamda etkinlikle ilgili bir tekniktir. Halbuki kamu yatırımlarında etkinlik dışında bazı amaçlar da güdüldüğüne göre bu amaçları da analize sokmak gerekirdi. Fakat bunu yapma imkânı çok sınırlıdır. Diğer amaçlar, kat-sayılar veya tahditler (constraints) kullanmak suretiyle hesaplara dahil edilebilir, fakat bu yolla bile analize katılamayan bazı amaçlar kalmaktadır.

Ayrıca etkinlikle ilgili olan her şeyin de ölçülmesi ve ifadesi mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla analizin etkinlikle ilgili fonksiyonu dahi bazı engellerle karşılaşmaktadır. Bununla beraber fayda-maliyet analizi, yetersizliklerine ve karşılaştığı engellere rağmen, sınırlı da olsa doğru karar yönünden ışık tutmaktadır.

13 Bunlar Eckstein'in "Water Resource Development", Mc Kean'in "Efficiency in Government Through System Analysis" ve Kru-tilla - Eckstein'in "Multiple Purpose River Development" adlı eserleridir.

14 Proje seçimine esas teşkil edecek kriter başka şekillerde de ifade edilebilir. Kriter konusu için bkz. "Fayda - Maliyet Analizinde Proje Seçiminde Kullanılacak Kriter", "Haydar Furgaç'a Armağan" içinde.

II. FAYDA KAVRAMI

A. Faydanın Ölçülmesinde Kullanılabilecek Yöntemler .

Fayda-maliyet analizi bir projenin bütün ekonomi üzerindeki etkilerini araştırdığına göre sosyal faydayı ve sosyal maliyeti ele almak (yani özel fayda ve özel maliyetin yanında dış tasarruf ve eksi dış tasarrufu da gözönüne almak) zorundadır. Sosyal faydanın tesbit edilmesi için de projenin çeşitli alanlarda ortaya çıkan faydalarının net toplamını almak (yani aynı faydayı sadece bir defa almak) gerekecektir.

Projenin faydasını tam olarak bulabilmek için projenin varolduğu durum ile projenin olmadığı durumu karşılaştırmak gerekir. Yani belirli unsurlar projeden evvel ne idi ve projeden sonra ne olacak? Burada sadece projeye atfedilebilecek değişikliklerin ve gelişmelerin hesaplara girmesi gerekir. Başka faktörlerin yaratacağı gelişmeleri hesaplara katmak yanlış sonuçlara götürür.

Belirli bir projenin etkilerini net olarak tahmin edebildiğimiz bir durumda fayda nasıl ölçülecektir? Dupuit bu sorunun doğru cevabını yüzyıldan fazla bir zaman önce bulmuştur. Bir malın bir kişi için faydası, kişinin o mal için ödemeyi kabul edeceği en yüksek fiyattır. Projenin toplam faydası, projeden yararlanacak olan kişilerin tümünün proje sayesinde elde edecekleri hizmet karşılığında ödemeyi kabul edecekleri en yüksek fiyatların toplamıdır. Başka bir deyişle talep eğrisinin altında kalan alan toplam faydayı verir. Demek ki belirli bir kamu yatırımının faydası hesaplanırken tüketici rantı kapsamaktadır. Tüketici rantının büyüklüğü kamu otoritesince tesbit edilecek fiyata bağlıdır.

Çoğunlukla kamu projesi ürünü bir fiyatla satılmadığından (karayolu, taşkın kontrolü vb.) veya kullanılan fiyat, rekabet şartlarında ortaya çıkmadığından, yukarıdaki yaklaşımı uygulamak mümkün olmaz.

Bunun yerine, temelde aynı mantığa dayanan diğer bir yaklaşım uygulanır. Belirli bir kişi kamu projesinin kendisine sağladığı

Fayda karşısında bir bedel ödemek zorunda olsaydı, bu bedel sözkonusu fayda tutarını aşmayacaktı. Bir bedel ödenmesi sözkonusu değilse, o zaman projenin faydası kişiye sağladığı gelir artışı (veya tasarruf) kadardır. Yani ikinci yaklaşımda faydanın bulunması, yatırımın getirdiği üretim artışının sağlayacağı ek gelirin ölçülmesi suretiyle olur. Meselâ sulama projesi dolayısıyla tarımsal üretim artacaktır. Bu üretim artışının sağlayacağı yeni gelir fayda olarak kabul edilir. Aynı durum taşkın önleme tedbirlerinin önleyeceği kayıplar ve dolayısıyla yaratacağı ek gelir için de sözkonusudur. Karayolu yatırımlarında faydanın hesaplanması da aynı mantığa dayanır.

Faydanın ölçülmesinde daha az uygulanan diğer bir yol da proje ile aynı sonucu yaratacak en ucuz alternatifin maliyetinin hesaplanmasıdır¹⁵. Bu yola da enerji ve su yolu taşınması projelerinde başvurulabilir. Bu yola "alternatif maliyet" (alternative cost) denmesinin fırsat maliyeti (opportunity cost) anlamındaki alternatif maliyet ile ilgisi yoktur. Fırsat maliyeti kaynakların alternatif kullanımında yaratacakları ürün anlamına gelir, buradaki alternatif maliyet ise belirli bir sonucun yaratılması için uygulanabilecek olan alternatif yolun maliyetidir. Meselâ belirli miktarda enerji üretimi farklı yollardan sağlanabilir. Bu yolların maliyetleri bulunur ve herhangi bir metodun faydası alternatif yollardan en ucuzunun maliyetine eşittir. Bu yaklaşımın dayandığı önemli varsayım şudur : Alternatif yollarla üretimi söz konusu olan malın talebi inelâstiktir, yani maliyetler farklı olsa da sözkonusu mal şu veya bu şekilde mutlaka üretilecektir¹⁶. Bu metotta alternatif yolların sağlayacağı sonucun (yani ürünün) pek farklı olmaması gerekir. Bu durum metodun kullanılma imkânını sınırlamaktadır. Ayrıca uygulanma imkânını taşımayan alternatiflere dayanarak hesap yapmakta geçerliliği olmayan sonuçlara götürür.

15 O. Eckstein, **Water Resource Development - The Economics of Proje Evaluation**, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1961, s. 52.

16 Julius Margolis, Shadow Prices for Incorrect or Nonexistent Market Values, **Public Expenditures and Policy Analysis**, Ed. R. H. Haveman - J. Margolis, Markham Publishing Company, Chicago, 1970 içinde, s. 325.

B. Fayda Türleri.

1. Direkt ve Dolaylı Fayda.

Önemli ayırımlardan biri direkt ve dolaylı fayda ayırımıdır. Direkt fayda, proje ürünlerini ilk elde bizzat kullanan kişilere sağlanan faydadır ve bunların ödemeye hazır oldukları fiyat, bu faydayı gösterir. Meselâ sulama projesi sonunda çiftçinin ürününde doğan artış projenin direkt faydasıdır ve çiftçinin bu sudan elde ettiği faydanın suyun sağladığı ürün artışına eşit olduğu kabul edilir. Bu tür faydaya "asli" veya "birincil" (primary) fayda da denmektedir. Dolaylı fayda ise proje ürününü bizzat kullananların dışındakilere sağlanan faydadır. Dolaylı faydaya "tali" veya "ikincil" (secondary) fayda da denmektedir.

Belirli bir kamu yatırımının yarattığı dolaylı fayda, yani projeden direkt olarak yararlananların ödemeyi kabul edecekleri tutarın kapsamadığı fayda, iki şekilde ortaya çıkabilir¹⁷.

a) Birinci grup, projenin üretiminde artış sağladığı ürünün üretim, ulaştırma ve dağıtım sürecindeki aşamalarda doğan gelir artışıdır. Burada proje sayesinde üretiminde artış sağlanan ürünü alıp işleyen ve satan işletmelerin elde ettikleri gelir artışı söz konusudur. Bu işletmeler üretici ile tüketici arasında yer alan imalât ve ulaştırma firmalarıdır. Meselâ bir su projesi sonucunda buğday üretimi artmış olsun. Buğday üretimindeki artış un üretimini ve undan üretilen yiyecek üretimini ve aradaki ulaştırma ve ticaret faaliyetlerini etkileyecek ve bu safhalarda da gelir artışına yol açacaktır.

b) İkinci grup dolaylı fayda ise, projenin direkt faydası dolayısıyla gelir artışını elde edenlerin yarattıkları talep artışı ve bu talep artışını karşılayan mal ve hizmet üreticilerinin elde ettiği net gelir yükselişidir. Burada projeden direkt olarak faydalananların taleplerindeki yükselmenin yol açtığı bir gelir artışı, yani ilk defa

17 W. B. Stolber, *Nutzen - Kosten Analysen in der Staatswirtschaft - Wasserwirtschaftliche Projekte*, Vandenhoeck - Ruprecht, Göttingen, 1968, s. 85 - 86.

geliri artan kişilere mal ve hizmet satan işletmelerin elde ettiği gelir artışı söz konusudur. Projeden direkt olarak yararlananların yeni talebi tüketim mallarına yönelebileceği gibi yatırım mallarına da yönelebilir. Meselâ kuru tarımdan sulu tarıma geçilmesi yeni yatırımları uyarabilir ve makina-teçhizat talebini arttırabilir. Böylece tarım işletmelerine makina-teçhizat satan işletmeler de bir gelir artışı sağlamış olurlar.

Dolaylı faydaların tam olarak bulunabilmesi endüstriler arası input-output ilişkilerinin bilinmesini gerektirir. Input-output katsayıları burada iki açıdan yararlı olur¹⁸: Birincisi dolaylı fayda tutarının toplam tahmini, ikincisi dolaylı faydaların sektörler ve bölgeler arası dağılımının tahmini. Dolaylı fayda toplamının ülke açısından önemli olmadığı durumlarda bile sektörler ve bölgeler arası dağılımın bilinmesi kararı etkileyici rol oynayabilir. Bu bakımdan sağlam input-output verileri analizin yararlılığını arttırır.

2. Para Birimiyle İfade Edilebilen ve Edilemeyen Fayda.

Parasal birimle ifade edilemeyen faydaya çeşitli örnekler gösterebiliriz: Millî güvenliğin geliştirilmesi, tabii güzelliklerin ve kültürel değerlerin ortaya çıkarılması veya bunlardan yararlanma imkânının arttırılması, gelir dağılımının düzeltilmesi, bölgesel farklılıkların hafifletilmesi, sağlık ve eğitim imkânlarının geliştirilmesi, can kaybının önlenmesi vb.. Bu türden faydalarla ilgili olarak fayda-maliyet analizinde ne gibi bir işlem yapılmalıdır? Parasal olarak ifade edilemeyen unsurların hiç gözönüne alınmaması veya bütün unsurlara tahmini de olsa parasal değerler verilmesi gibi uç çözümler yararsızdır. Proje faydalarının, güvenilirlik sınırları içinde kalmak şartıyla, mümkün olan derecede parasal olarak ifadesi yararlıdır. Bundan sonra, parasal olarak ifade edilemese de nicel olarak belirtilebilen hususlar ortaya konmalı, nihayet hiçbir kantitatif ifadeyi mümkün kılmayan hususlar da sözle açıklanmalıdır.

18 Stoevener ve Castle, "Input - Output Models and Benefit - Cost Analysis in Water Resources Research", *Journal of Farm Economics*, C. 47, 1965, s. 1576 - 78.

3. Gerçek ve İtibarî Fayda.

Fayda hesaplarının kesin ve doğru olabilmesinde gerçek ve itibarî fayda ayırımının da önemli rolü vardır. Çünkü aşağıda açıkça görüleceği gibi, gerçek faydaların hesaba katılması gerekirken itibarî faydaların hariç tutulması gereklidir. Bunların hesaba dahil edilmesi fayda toplamını yersiz şekilde şişirir.

Teknolojik fayda adı da verilen gerçek fayda, toplam üretim imkânlarını veya tüketicilerin toplam refahını geliştirmektedir. İtibarî (Pecuniary) fayda ise nisbi fiyatlardaki değişme kanalıyla ortaya çıkar ve toplam üretim imkânlarını ve tüketicilerin toplam refahını etkilemez. Burada sözkonusu olan, belirli kişi ya da grupların elde ettiği faydanın başka kişi ya da gruplar tarafından kaybedilmekte oluşudur.

İtibarî faydalara genel olarak gösterilen örneklerden biri şudur : Bir sulama projesi dolayısıyla belirli bir arazinin değeri artmıştır. Bu artış projenin faydaları arasına katılmalı mıdır? Bu sorunun cevabı olumsuzdur; çünkü arazi değerinin artışı arazinin yıllık ürününün artmış olmasından dolayı doğmuştur. Ürün artışının değeri ise zaten faydalara girmiş durumdadır ve arazi değerindeki artışın, bütün diğer itibarî faydalar gibi, hesaplara katılmaması gerekir.

Demek ki itibarî faydalar aslında gelir dağılımı ile ilgilidir ve ancak bu açıdan yapılacak bir değerlendirmede önem kazanırlar.

Fayda-maliyet analizinde bütün gerçek (teknolojik) faydalar, ister direkt, ister dolaylı olsunlar, parasal birimle ifade edilseler de, edilmeseler de, hesaba katılmalıdır. Diğer yandan, sadece transfer niteliği taşıyan unsurlar hesaplara katılmamalıdır, yani analizde "... mevcut varlıkların değerindeki artış değil, veri bir yatırımdan doğan ürün artışının değeri" ele alınmalıdır¹⁹.

19 A. R. Prest ve R. Turvey, "Cost - Benefit Analysis: A. Survey", The Economic Journal, C. LXXV, 1965, s. 688.

C. Çeşitli Faaliyet Kollarında Fayda Kavramı.

1. Su Projelerinde Fayda Kavramı.

Fayda-maliyet analizinin en çok uygulandığı alan olan su kaynaklarının geliştirilmesi projelerinden sağlanan faydalar şu gruplarda toplanır:

a — Taşkınların önlenmesinden sağlanan faydalar : Bu fayda projenin taşkın zararlarında sağlayacağı azalışa eşittir. Yani, belirli bir bölgede belirli bir projenin yapılmaması halinde doğacak olan zararlar projenin varlığı halinde doğacak olan zarar arasındaki olumlu fark faydayı ifade etmektedir. Taşkın zararlarının ve proje etkilerinin gerçeğe yakın bir tahmininin yapılabilmesi için geçmişe ait güvenilir gözlem ve verilerin bulunması gereklidir.

b — Sulama imkânlarının artmasından sağlanan faydalar : Burada sözkonusu olan projeden önce ve projeden sonra belirli bir bölgede elde edilen ürünün değeri arasındaki olumlu farktır, yani sulama imkânlarının artması sayesinde toplam üretim değerinde meydana gelen yükselmedir.

c — Enerji üretimi faydası : Bu gruptaki faydanın hesaplanmasında uygulamada şu yol izlenmektedir : Ekonominin ihtiyaç duyduğu belirli miktardaki enerjinin üretimi kararlaştırıldıktan sonra, bu üretim için alternatif yollar sözkonusu ise, projenin faydası aynı enerji üretimini sağlayacak en muhtemel alternatif maliyetine eşit kabul edilir. Alternatif yolların maliyetleri arasında bir karşılaştırma yaparken maliyetlerin aynı esaslara göre hesaplanması ve faiz haddi, vergi, amortisman gibi faktörlerin aynı esaslara göre ele alınması gerekeceği şüphesizdir.

d — Suyolu ulaştırması faydaları: Bu gruptaki faydalar aşağıda ulaştırma ile ilgili olarak belirtilen esaslara göre hesaplanır.

e — Su projelerinin diğer faydaları : Bunlar arasında kurutma faydaları (bataklık sahaların kurutulması ile tarımsal üründen doğan artış); su kirlenmesinin önlenmesi faydaları (projenin olmadığı durumda su kirlenmesinin üretim ve tüketim faaliyetleri için yarattığı zararların önlenmesi); içme suyu sağlanması; hem ticari

amaçla, hem de dinlenme amacıyla balık avlanma imkânlarının artması gibi faydalar sayılabilir. Genellikle 4. ve 5. gruptaki faydalar ilk üç gruptaki faydalara oranla oldukça önemsizdir.

2. Ulaştırma Projelerinde Fayda Kavramı.

Genellikle karayolu yapım ve onarım projeleri, tünel, köprü vb. yatırımlar fayda-maliyet analizinin en yaygın şekilde kullanıldığı alanlardan biridir. Bu tür bir projede faydaları şu üç grup elde eder: i) Mevcut yollardan yeni yola kayacak olan trafik akımı, ii) Daha önceden trafik akımına dahil olmadığı halde yeni yol dolayısıyla doğacak olan trafik akımı, iii) Mevcut yollardaki trafik akımı. Bu gruplara projenin sağlayacağı önemli faydalar da şöyle sıralanabilir:

a — Taşıt işletme giderlerinde tasarruf : Yakıt tüketimi, motor yağı tüketimi, lastik yıpranması, amortisman, bakım vb. giderler veri bir taşıt türü için i) yol yüzeyinin niteliği, ii) yolun giriş-çıkış oranı (eğim derecesi), iii) dönemeç (kurp) derecesi, iv) sürat ve v) yolun tıkanıklığı gibi faktörlere bağlı olarak ortaya çıkar²⁰. Dolayısıyla taşıt cinslerine göre trafik projeksiyonları yapıldıktan sonra, yukarıdaki faktörlerin giderlerle ilişkisi gözönüne alınarak, yatırımın belirli ulaştırma faaliyetlerinde sağlayacağı taşıt işletme gideri tasarrufu bulunur.

b — Yol bakım-onarım giderlerinde tasarruf. Karayolu yatırımını belirli ulaştırma faaliyetini sağlayan yollarda doğan bakım-onarım giderlerinde de düşmeye yol açabilir.

c — Zaman tasarrufu.

d — Kazalarda azalma.

Son iki gruptaki faydaları kantitatif birimlerle ifade yolları varsa da, parasal birimleri kullanma imkânı oldukça zayıftır. Bazı fizibilite etüdlerinde zaman tasarruflarının değeri parasal birimlerle ifade edilmekte ve karar üzerinde etkileyici olmaktadır.

20 Yol İşletme Giderlerinde Sağlanan Tasarrufların Hesaplanması, Bayındırlık Bakanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ankara, 1971, s. 3.

3. Sağlık ve Eğitim Alanlarında Fayda Kavramı.

Fayda kavramının bu alanlarda ele alınış tarzının aşırı bir çaba olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin, sağlık yatırımlarının faydası olarak ele alınan etkiler, sağlık yatırımı sayesinde şu üç tür kaybın önlenmesi ya da azaltılması şeklinde ortaya çıkar : i) Ölüm, yani işgücü kaybı, ii) Hastalık dolayısıyla belirli bir süre çalışmama, yani işgünü kaybı, iii) Çalışma yeteneğinin zayıflaması, yani üretim kapasitesinin düşmesi²¹. Görüldüğü gibi sağlık harcaması ile milli üründe doğacak olan bir düşme önleniyor. Üç tür etkinin de hesaplanması güçlükle doludur, örneğin yukardaki ele alış tarzı belirli hastalıklardan ölen veya yatanların işgücü içindeki yerleri itibarıyla dağılımının ve bunların marjinal produktivitesinin bilinmesini gerektirir. Ayrıca bu yaklaşıma göre yapılacak bir değerlendirme gençlerin yaşlılara, erkeklerin kadınlara tercih edilmesi gibi ahlâk yargularıyla çatışan sonuçlar verecektir.

Eğitim alanında ise en önemli direkt fayda kişinin ömrü boyunca elde edeceği gelirden eğitim dolayısıyla doğan artıştır. Bunun dışında parasal birimle ölçülemiyen prestij ve eğitimin sağladığı bazı haklar ile çevreye sağlanan dolaylı faydalar da eğitimin etkilerine dahildir. Fayda-maliyet analizi türünden bir hesaba sadece gelir artışı etkisi dahil edilmekte ve dolayısıyla bu alanda da analizin yetersizliği açık olarak görülmektedir.

Son zamanlarda literatürde popüler bir konu olan hava kirlenmesinin önlenmesi faaliyetlerinde de fayda esas olarak muhtemel zararların önlenmesi şeklinde anlaşılır. Hava kirlenmesinin olumsuz etkileri başta insan sağlığı olmak üzere hayvanlar, bitkiler ve cansız varlıklar üzerinde olmaktadır. Kirlenmeyi önleyici faaliyetlerin faydasını ölçebilmek için bir yandan kirlenme türü ve derecesi ile zararlar arasındaki ilişkinin, diğer yandan da kontrol tedbirleri ile kirlenme derecesi arasındaki ilişkinin bilinmesi gerekir²².

Yukarıdaki kısa açıklamalardan da anlaşılacağı gibi fayda kavramı sadece belirli alanlarda derli toplu toplu bir şekilde ölçüle-

21 S. J. Mushkin, "Health as an Investment", *Journal of Political Economy*, C. LXX, 1962, s. 138.

22 R.G. Ridker, *Economic Costs of Air Pollution - Studies in Measurement*, Praeger Special Studies in U.S. Economic and Social Development, Üçüncü Baskı, 1970, s. 13 - 30.

bilmekte ve ifade edilmektedir. Diğer bazı alanlarda ise fayda kavramının yeterli bir şekilde tanımlanamayışı ve ölçülemeyişi fayda-maliyet analizinin uygulanamaması için yeterli bir sebep olmaktadır.

III. MALİYET KAVRAMI

A. Maliyetlerin Ölçülmesi.

Faydalar, bir projenin ekonomiye katkısını gösterir; maliyetler ise proje dolayısıyla vazgeçilen faaliyetlerin ekonomiye yapabileceği katkıyı gösterir. Başka bir deyişle, bir yatırımın maliyeti alternatif kullanımların faydasına, yani burada kullanılan kaynakların başka alanlarda kullanıldıkları takdirde yaratacakları değere eşittir. Tam rekabetin mevcut olduğu, kaynakların tam olarak kullanıldığı, dış fayda ve dış maliyetlerin bulunmadığı durumlarda faktör fiyatları marjinal alternatif maliyetleri ifade eder. Dış maliyetlerin bulunduğu durumda bunların da hesaplara katılması gerektiği daha önce belirtilmişti.

B. Maliyetlerin Sınıflandırılması.

a) Maliyetler çeşitli açılardan tasnif edilebilir. Bunlardan birincisi yatırım maliyeti ve işletme-bakım maliyeti şeklindeki ayrımıdır. Yatırım maliyeti projenin gerçekleşmesi için gerekli başlangıç maliyetlerini kapsar. Tesislerin inşa maliyetleri dışında inşaat öncesi araştırma, plânlama vb. giderleri de bu gruba girer. İşletme-bakım maliyetleri ise yatırımın gerçekleşmesinden sonra proje ürününün ortaya çıkabilmesi için gerekli yıllık maliyetlerdir.

b) Maliyetlerle ilgili diğer ayrımlar kamu yatırımlarının faydalarının tasnifine paraleldir. Faydalarda olduğu gibi, maliyetlerin de bir bölümünü parasal birimlerle ifade imkânı yoktur. Bu tür maliyetlere, uygulamada rastlanan bir örnek olarak bir baraj inşası için tarihî eserlerin zedelenmesi veya nakledilmesini gösterebiliriz. Böyle bir maliyetin parasal değerle ifadesi çoğu zaman imkânsızdır, dolayısıyla bu tür maliyetleri kantitatif olmayan ifadelerle ortaya koymak yoluna gidilir. Bu tür maliyetler bazan projenin kuruluş yeri ve ölçeği üzerinde tahdit edici bir rol oynayabilir.

c) Maliyetlere projeyi gerçekleştiren kurum katlanıyorsa, bunlara direkt maliyet, projeyi gerçekleştiren kurum dışındaki kişi ve kuruluşlar katlanıyorsa dolaylı maliyet denir. Dolaylı maliyetler karşılığında bir ödeme yapılırsa, bunlar projeyi gerçekleştiren kurumun giderleri arasına katılır. Aksi takdirde ödemeye konu olmadığı için giderlerde gözükmmez, fakat ekonomi için bir maliyet niteliği taşıdığından bunların da diğer maliyetlerle aynı şekilde ele alınması gerekir.

d) Nihayet projenin maliyetleri gerçek (teknolojik) ve itibarî diye ayrılabilir. Birinci türdeki maliyetler kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkar ve net anlamda ekonominin katlandığı bir yüküdür. İtibarî maliyette ise ekonomi net anlamda bir yüke katlanmamaktadır, yalnız bazı gruplara yüklenen bir maliyete paralel olarak bazı gruplar için de avantajlar doğmaktadır. Başka bir deyişle bunlar daha çok transfer niteliği taşırlar.

Parasal birimle ifade edilebilen ve edilemeyen maliyetler, direkt ve dolaylı maliyetler, gerçek ve itibarî maliyetler tesbit edilirken ve ele alınırken aynı tür faydalar için uygulanan esaslar kullanılmalıdır.

Uygulamada kamu yatırım projeleri çoğu zaman plânlıandan daha pahalıya mal olmaktadır. Önceden tahmin edilen maliyetlerin aşılmasının çeşitli sebepleri vardır : Birincisi, veri yetersizliği ve kullanılan yöntemlerin zayıflığıdır. İkincisi kuruluşların çoğunda hakim olan büyüme ve genişleme arzusudur. Bu arzuyla hareket eden kuruluşlar daha çok yatırıma girişebilmek için maliyetleri düşük göstermeyi tercih edebilirler. Üçüncüsü, projelerin plânlı tarihlerde gerçekleştirilememesi ve inşaatın uzamasıdır. Bu son etki iki şekilde ortaya çıkar. Bir yandan genel fiyatlar seviyesindeki artış maliyetleri etkiler, diğer yandan da zaman içinde projenin kapsamının ve ölçeğinin geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkabilir ve bu da maliyetleri yükseltir²³.

23 Maynard M. Fufschmidt - Jacques Gerin, *Systematic Errors in Cost Estimates For Public Investment Projects, The Analysis of Public Output*, der. J. Margolis, National Bureau of Economic Research, s. 267 - 315.

C. Maliyetlerin Hesaplanmasında Gölge Fiyatlar.

Piyasa fiyatlarının gerçek maliyetleri göstermediği durumlarda, piyasa fiyatlarının ayarlanması gereğine yukarıda değinmiştik. İşte belirli girdilerin ekonomi için gerçek maliyetini göstermek üzere piyasa fiyatları yerine kullanılan bu değerlere "gölge fiyat" veya "muhasabe fiyatı" denmektedir. Gölge fiyatlara piyasanın rekabet şartlarına sahip olmadığı veya kaynakların tam kullanımını sağlanamadığı veya bazı mal ve hizmet fiyatlarının, bu arada ücretlerin, faiz oranının ve döviz kurunun serbest olarak değil de devlet müdahalesi altında olduğu durumlarda ihtiyaç duyulur. Çünkü bu gibi durumlarda piyasa fiyatları gerçek maliyeti gösterme fonksiyonunu tam olarak yerine getiremezler.

Gölge fiyat kullanılmasına en çok ihtiyaç duyulan durum emek faktörü için açık veya gizli işsizlik halidir. Açık işsizlik halinde, piyasada carî olan ücret karşılığında çalışmayı kabul ettiği halde iş bulamayanlar mevcuttur. Projenin olmaması halinde bunlar işsiz kalmaya devam edeceklerse, projenin bunlardan yararlanmasının alternatif maliyetinin sıfır olduğu ileri sürülebilir²⁴.

Gizli işsizlik durumunda, yâni projenin yeni iş sağladığı kişinin önceki işindeki marjinal prodüktivitesinin sıfır olduğu durumlarda maliyeti sıfıra eşit kabul etmek doğru olur mu? Bu soruya bazı yazarlar olumlu cevap vermekte ve projenin gerektirdiği kaynakların alternatif kullanımı sözkonusu olmadığına göre bunların maliyetini sıfır kabul etmek gerektiğini belirtmektedirler.

Mishan ise yukardaki soruya olumsuz cevap vererek şu görüşü savunmaktadır²⁵ : Gizli işsiz ürettiği fizikî ürünün değeri gerçekten sıfıra eşittir. Fakat Pareto optimumunda kimsenin durumunu kötüleştirmeden bazı kişilerin durumunu iyileştirmek esas ilke olduğuna göre, böyle bir durumda gizli işsiz birinci işten marjinal

24 R. N. Mc Kean, "The Use of Shadow Prices", **Problems in Public Expenditure Analysis**, der. Samuel B. Chase Jr., Brookings Institution, Wash. D. C., 1969, s. 42.

25 E. J. Mishan, **Cost - Benefit Analysis - an Informal Introduction**, George Allen and Unwin Limited, London, 1971, s. 73.

prodüktivitesi pozitif olan ikinci işe transferinin maliyeti, o kişinin birinci işe verdiği değere bağlıdır. Daha kesin bir deyişle, kişinin birinci işten ikinci işe transfer maliyetini ihmal edersek, onu birinci işten vazgeçirip ikinci işte çalışmaya razı edecek olan tutardır. Durum, işsizken proje dolayısıyla bir işte çalışacak olan kişi için de aynıdır. Burada işçinin maliyeti sıfır olmayıp onu boş durmaktan vazgeçirip bu işte çalışmaya sevkedecek olan tutardır.

Gizli işsizlik durumu için diğer bir yaklaşım I.M.D. Little ile J.A. Mirrless'e aittir²⁶. Bu yazarlara göre, tarımda çalışan bir kişinin az gelişmiş ülkelerde bile marjinal prodüktivitesi sıfırın üstündedir, dolayısıyla gölge ücret de kesinlikle sıfırın üstündedir. Herhangi bir kişinin tarımsal kesimden ayrılması önce bir üretim azalmasına yol açar; fakat yeni alanda çalışmaya başlaması yeni bir ürün artışı yaratır. Little ve Mirrless'in gölge ücret seviyesini tesbit için teklif ettikleri geniş formül emeğin tarımdaki marjinal verimi, yeni alandaki tüketim seviyesi, proje için yeniden yatırım oranı, gelecekteki tüketimle bugünkü tüketimin nisbî önemlerini gösteren faiz haddi ve birim yatırımın yaratacağı istihdam imkânı gibi verileri gerektirmektedir.

Her iki yaklaşım da (Mishan ve Mirrless yaklaşımları) az gelişmiş ülkelerde bile, yani projede çalışacak olan iş gücü daha önceden açık veya gizli işsiz olmuş olsa da, işgücü için kullanılacak gölge fiyatın sıfırın üzerinde olması gerektiği hususunda birleşmektedir.

Gölge fiyatlarla ilgili bir değerlendirmede projenin kullandığı kaynakların özel niteliklerini gözönüne almak gerekir. Meselâ emek faktörü için genel olarak eksik kullanım sözkonusu olduğu halde, projenin ihtiyaç gösterdiği teknik ve vasıflı işgücü için talep fazlalığı sözkonusu olabilir. Bu duruma genellikle az gelişmiş ülkelerde raslanmaktadır. Böyle bir durumda genel olarak emek piyasasında açık veya gizli bir işsizlik mevcut olsa bile, vasıflı ve teknik iş gücünün özel durumunu ayrı olarak incelemek gerekir.

26 I.M.D. Little ile J. A. Mirrless, **Manual of Industrial Project Analysis in Developing Countries, C. II, Social Cost - Benefit Analysis**, Development Centre of the O.E.C.D., Paris, 1969, s. 157 - 177.

Açık ve gizli işsizliği emeğin türü açısından ele almak mümkün olduğu gibi ülke içindeki bölgeler açısından da ele almak mümkündür. Çünkü işsizlik oranı ülkenin her tarafında aynı değildir. İşsizlik oranının yüksek olduğu bölgelerde gerçek maliyetleri bulmak için piyasa maliyetlerinin buna göre ayarlanması gerekir. Bu ayarlama genel olarak maliyetler için piyasa değerinden daha düşük bir değer verecektir.

Gölge fiyatlarının önemli olabileceği ikinci girdi türü de ithal mallardır. Dış ticarete uygulanan kısıtlamalar dolayısıyla, döviz kuru serbest rekabet şartları altında ortaya çıkacak olan değerden farklı bir seviyede ise, ithal malları için gölge fiyat kullanmak yararlı olur. Little ve Mirrlees ithal malları için c.i.f. ithal fiyatının esas alınmasını ve yurtiçi taşıma-ulaştırma maliyetinin ayrıca buna eklenmesini öngörmektedirler; burada vergiler hariç tutulmaktadır²⁷. Bu yaklaşımda ithal malların gölge fiyatları dünya fiyatlarının etkisi altındadır.

Mishan ise dünya fiyatlarından yararlanılarak bulunacak bir gölge fiyatın uygun olmadığı görüşündedir. Belirli bir proje dolayısıyla bir malın ithalâtı artacaksa, burada gerekli dövizin sağlanması için borçlanma dışında ihracatın artırılması veya diğer malların ithalâtının azaltılması yolları vardır. Belirli malların ithalâtından vazgeçme yoluna gidilirse, gerekli döviz serbest kılmak için meselâ X malının ithalâtında a miktarında bir azalma olsun. Burada X malının a miktarının yurtiçi fiyatlarla değeri bulunur ve bu değer proje için gerekli ithalâtın alternatif maliyeti olur. İhracatın artırılması yoluna gidilirse ve meselâ gerekli döviz sağlamak için Y malının b miktarının ihraç edilmesi gerekiyorsa, burada da Y malının b miktarının yurt içi değeri projenin gerekli kıldığı ithalâtın maliyeti kabul edilir²⁸. Mishan'ın yaklaşımı temelde daha sağlam görünmektedir, çünkü burada ekonominin gerçekten katlandığı maliyeti ölçme yönünde bir çaba vardır.

Diğer bir yaklaşım da döviz kurunun serbest piyasa değerinden yararlanmaktır. Meselâ dövizin kontrollü fiyatı m, fakat serbest pi-

27 Little - Mirrlees, a.g.e., s. 145 - 156.

28 Mishan, a.g.e., s. 81 - 89.

yasadaki değeri $m+n$ ise, ithal malı girdilerin maliyetini $m+n$ değeriyle hesaplamak mümkündür. Burada döviz kılığının gözönüne alınmasıyla oldukça pratik bir yola baş vurulmuş olmaktadır.

Gölge fiyatlara hangi durumlarda başvurulmalıdır? Eğer belirli bir faktörün projenin maliyetleri içindeki payı oldukça büyük ise ve bu faktörün piyasa fiyatı ile ekonomi için taşıdığı (tahmin edilen) değeri arasındaki fark önemli ise gölge fiyattan yararlanılmalıdır. Fakat gölge fiyata başvurmanın zahmet ve maliyeti bunun taşıdığı önemden daha büyükse, bu çabaya girişmek gereksizdir.

D. Sosyal Alternatif Maliyet (Social Opportunity Cost).

Yukarıda üzerinde geniş olarak durulan konu bir kamu yatırımı için yapılan giderler, yani nakdî maliyetlerdir. Halbuki kamu yatırımı için kullanılan fonun bir alternatif maliyeti vardır. Kamu yatırımı için sağlanan fon vergi yolu ile elde edilmekte ise, normal şartlar altında bu tutar fertlerin elinde kalmış olsaydı, kısmen tüketime, kısmen de yatırıma gidecekti.

Kamu yatırımının özel ve/veya kamu kesimindeki alternatiflerinin ele alınması maliyetin tahmini açısından önemlidir, çünkü böylece nakdî maliyetten alternatif maliyete geçilmiş olur. Sosyal alternatif maliyet, kamu yatırımında kullanılan fonların en verimli alternatifte kullanılmaları halinde toplum için yaratacakları değeri gösterir.

Tüketime gidecek fonların aktarılmasında herhangi bir hesaplama gerekli olmamakta ve bunlar için alternatif maliyet fon tutarına eşit olmaktadır. Çünkü n yılında tüketilen bir liranın n yılındaki sosyal değeri, tanım gereği bir liradır. Özel kesimde yatırımlara gidecekken kamu kesimine aktarılan fonlar için ise alternatif maliyetin hesaplanması gerekir. Bu fonlar özel kesimde yatırılsa idi, ilerde bir gelir artışı ve bunun sayesinde, bir tüketim artışı yaratacaktı. İşte gelecekteki bu tüketim artışının iskonto edilerek halihazır değerinin bulunmasıyla, kamu yatırımına girişmekle vazgeçilmiş olan değer ortaya çıkarılmış olur.

Sermayenin sosyal alternatif maliyeti konusunu ilk defa Krutilla ve Eckstein ele almışlardır²⁹. Yalnız adı geçen yazarlar, sermayenin sosyal alternatif maliyetini gelecekteki fayda ve maliyetlerin bugünkü değerinin bulunmasında kullanılacak iskonto oranı olarak ele almaktaydılar. Halbuki aslında "sermayenin sosyal alternatif maliyeti" ile "sosyal zaman tercihi oranı" farklı şeylerdir. Birincisi, fonların muhtemel en verimli alternatif kullanımında sağlayacağı değeri ifade eder, ikincisi ise toplumun farklı zamanlardaki tüketime verdiği önemi gösterir. Konunun bu şekilde daha açık ve daha sağlam olarak ele alınışı 1963'ten sonradır ve bu gelişimde Marglin ve Feldstein önemli rol oynamışlardır.

Marglin modelinde, fayda-maliyet analizinde fayda ve maliyetlerin sosyal iskonto haddi ile iskonto edilmesi gerektiği; yalnız kamu yatırımının maliyeti olarak, kullanılan fonların nakdi değerinin değil, kamu yatırımının önlediği özel yatırımların sosyal faydalarının halihazır değerinin alınması gerektiği belirtilmektedir³⁰. Bu durumda kamu yatırımında kullanılan fonların nakdi değeri K ise, bu değer lira başına sosyal alternatif maliyeti gösteren bir katsayı ile (a) çarpılmaktadır. Böyle bir durumda net halihazır fayda şöyle ifade edilebilecektir³¹:

$$\sum_{t=1}^n \frac{B_t}{(1+r)^t} - aK$$

Burada B_t , t yılındaki faydayı, r sosyal iskonto oranını, K yatırım maliyetini, a da kamu yatırımında kullanılan her lira başına alternatif maliyeti ifade etmektedir.

Alternatif maliyetin (yani a'nın) bulunabilmesi için belirli hususları bilmek gerekir. Bunların başında kamu kesimine aktarılan kaynakların ne kadarının özel yatırımlardan geldiği hususu, sonra

29 O. Eckstein ve J. V. Krutilla, **Multiple Purpose River Development**, Johns Hopkins Press, Baltimore, 1958, s. 78 - 135.

30 Stephen Marglin, "The Opportunity Cost of Public Investment", **Quarterly Journal of Economics**, 1963, s. 278.

31 Stephen Marglin, **Public Investment Criteria: Benefit - Cost Analysis for Planned Economic Growth**, London, 1967, s. 54.

da bu özel yatırımların yaratacağı fayda tutarının halihazır değerinin ne olduğu hususu gelir. Marglin'in basit modelinde, önlenen özel yatırımların sürekli olarak % p oranında bir gelir sağladığı kabul edilmektedir. Bu, özel yatırımların marjinal produktivitesidir. % p oranındaki gelirinin tamamı tüketilmektedir. Yani basit modelde yeniden yatırım sözkonusu değildir. Kamu yatırımına gerekli fonun özel yatırımlardan aktarılan bölümüne Q, tüketimden aktarılan bölümüne de (1 - Q) dersek ve r sosyal iskonto haddini gösterdiğine göre, sermayenin sosyal alternatif maliyeti şöyle olacaktır³²:

$$a = Q \frac{P}{r} + (1 - Q)$$

Bu formülde $Q \frac{P}{r}$ özel kesimde yatırım azalışını, (1 - Q) da tüketim azalışını göstermektedir. Örnek olarak $r = 0,02$, $p = 0,05$, $Q = 0,75$ olarak kabul edilirse, $a = 2,125$ elde edilir. Bunun anlamı, kamu yatırımına giden her liranın 2.125 liranın altında bir net halihazır değer sağlaması halinde özel alternatifin kamu yatırımdan daha üstün olduğudur³³. Marglin, basit modelin varsayımlarını değiştirerek, gerek kamu, gerekse özel kesim projesi için yeniden yatırım imkânlarını kabul etmekte; ayrıca kamu yatırımının özel yatırımı sadece başlangıç yılında değil, sonraki yıllarda da engellediği varsayımını modele dahil etmektedir.

Feldstein modeli de aynı esaslara dayanmakta, yalnız alternatif maliyetin tahmininde biraz farklı bir formülden yararlanmaktadır. Bugün uygulamada, sosyal alternatif maliyetin burada açıklanan şekilde hesaplanışına ve kullanılışına rastlanmamaktadır.

32 Marglin, a.g.e., s. 55 ve Marglin "The Opportunity Cost of Public Investments", s. 279.

33 Marglin, a.g.e., s. 280.

IV. FAYDA - MALİYET ANALİZİNİN SINIRLARI VE KARŞILAŞTIĞI ENGELLER

Analize yöneltilebilecek en önemli eleştirilerden biri şudur:

Piyasadaki üretici ve tüketicilerin karar ve tercihleri, kişisel fayda maksimizasyonu amacının bir fonksiyonudur. Bu tercihlerin piyasada açıklanışı sonucunda, mal ve hizmetler için fiyat ve miktarlar belirlenir. Bu süreç tüketici egemenliğine dayanmaktadır. Halbuki kamu yatırımlarında esas olarak gerekli olan, kişilerin kişisel kararlarla ilgili tercihleri değil, toplumsal kararlarla ilgili tercihleridir. Toplumsal kararlarla ilgili tercihler de —eğer mevcutsa— demokratik mekanizma kanalıyla açıklanabilir. Yalnız demokratik bir karar alma mekanizması ancak küçük toplumlarda yaygın bir şekilde uygulanabilir. Geniş toplumlarda mekanizma ister istemez zayıflamaktadır. Daha önemlisi şudur : Karar alma mekanizması ne kadar demokratik olursa olsun, bu mekanizma sonucunda esas olarak ana kararlar belirlenecek, fakat mal ve hizmetlere ait fiyatlar ve miktarlar gibi büyüklükler ortaya çıkmayacaktır.

Özel tercihler sonucu doğan iktisadî büyüklükleri kullanmak, fayda-maliyet analizine has bir eksiklik değildir. Diğer bir çok analiz tekniği de bu sorunla karşı karşıyadır. Yalnız daha önce de belirtildiği gibi, fayda-maliyet analizi özel tercihlerin düzeltilmesi ve değiştirilmesi konusunda bazı yaklaşımları kapsamaktadır. Meselâ özel fayda ve maliyet yerine sosyal fayda ve maliyetin ölçülmeğe çalışılması, gölge fiyatların ve sosyal zaman tercihi oranının kullanılması gibi çalışmalar, analize yöneltlen yukarıdaki eleştiriler dolayısıyla atılmış bazı adımlardır.

Fayda-maliyet analizi uygulamada çeşitli engel ve güçlüklerle karşı karşıyadır. Bu sorunlar aşağıda üç ana grupta ele alınmaktadır: a) Hesaplama ile ilgili sorunlar, b) İdarî sorunlar, c) Politik sorunlar.

a) Hesaplama ile ilgili sorunlar özellikle fayda ve maliyetlerin tam olarak tahmin edilmesini engeller. Bunların başında piyasanın tam rekabet şartlarından uzak oluşu gelir. Daha önce belirtildiği gibi tam rekabet şartlarından uzaklaşıldıkça ve müdahaleler arttıkça, belirli değerlerin (özellikle fiyatların) düzeltilmesi zorunluğu

doğar. Düzeltmeler her zaman mümkün olmayabilir, mümkün olsa bile geniş zahmetlere yol açabilir.

Hesaplarda karşılaşılan diğer bir engel de veri yetersizliğidir. Analiz dönemi uzadıkça veri yetersizliği problemi de daha ciddi bir durum alır. Bu sorun az gelişmiş ülkelerde özellikle önemlidir. Çünkü bu ülkelerin istatistikleri gelişmiş ülkelere oranla daha zayıftır. Diğer yandan iktisadi ve toplumsal yapılarının gösterdiği istikrarsızlık daha fazladır. Başka bir deyişle, belirsizliğin yüksek, verilerin ise zayıf oluşu az gelişmiş ülkelerde ciddi bir sorun teşkil eder.

Fayda-maliyet analizinde hesaplama güçlükleri yaratan durumlardan biri de, yatırım projesinin ülke ekonomisinin tümünü ya da büyük bir bölümünü etkilemesi halidir. Böyle bir etki nisbi fiyatlar seviyesini değiştirir. Nisbi fiyatlardaki bir değişikliğin önceden tam olarak tahmini ise son derece güçtür. Projenin ekonomi içindeki etkisi büyüdükçe, projeler arası ve endüstriler arası ilişki ve bağımlılık (interdependence) büyük bir önem kazanmaktadır. Dolayısıyla çözümlenecek problem tek bir projenin değerlendirilmesi olmaktan çıkmakta ve birbiriyle girdi-çıkı ilişkisi içinde bulunan bir çok endüstrinin bir arada değerlendirilmesi sorunu olmaktadır. Bu sorun az gelişmiş ülkelerde daha önemli olup çözümlenmesi büyük güçlük gösteren bir husustur.

b) Projenin karşılaştığı (malî, hukukî vb.) tahditlerin açık bir şekilde ortaya konması gereklidir. Ancak bu sayede alınmış olan kararın hangi şartlar altında bir optimumu temsil ettiği anlaşılabilir. Ayrıca tahditlerin zorlanması ve değiştirilmesi de bazan projenin amaçlarına dahil edilebilir. Tahditlerin hepsi gerçekçi ve yerinde olmayabilir. Bu gibi tahditlerin değiştirilmesi için çaba gösterilmelidir.

Bunun dışında değerlendirmeye esas alınacak alternatiflerin seçimi de bir tahdit teşkil edebilir. Belirli sınırlar içinde kalan az sayıda alternatif arasında yapılacak bir değerlendirme optimum çözüme götürmeyebilir. Dolayısıyla alternatiflerin geniş bir şekilde ele alınıp ortaya konması gerekir.

Uygulamada karşılaşılan idarî sorunlardan biri de yatırım projelerini gerçekleştiren kuruluşların farklı esaslara tâbi olmasıdır.

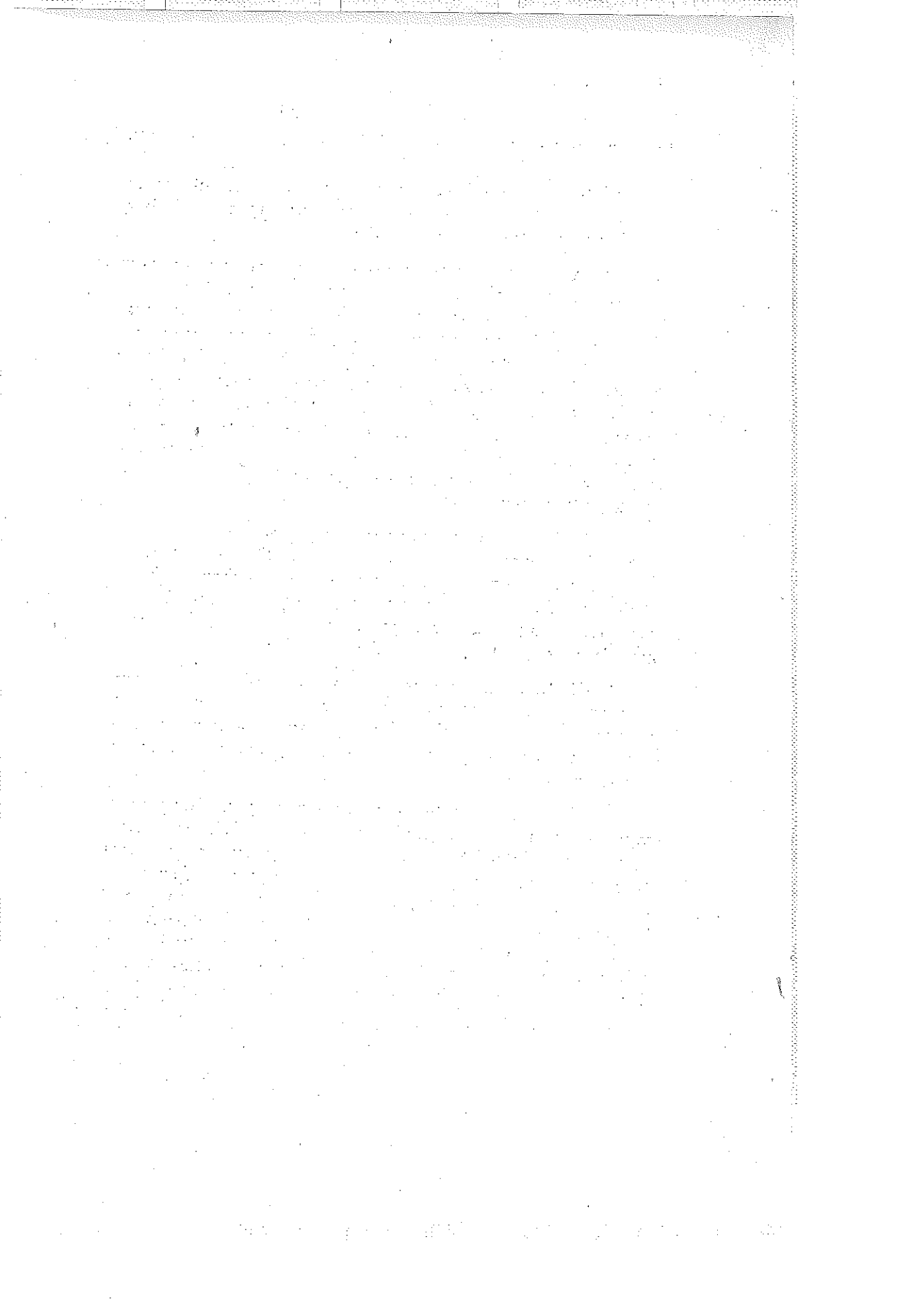
Bu farklılık ekonomi açısından kaynak israfına yol açacak bir durumdur. Dolayısıyla, aynı veya benzer işleri yapan kuruluşların metodlarında standartlaştırma gereklidir.

Bazı durumlarda uygulanan yöntem aynı olsa bile bir takım kuruluşların genişlemek amacıyla faydaları şişirmek suretiyle, projeleri gerçekte olduğundan daha elverişli göstermeleri de sözkonusu olabilmektedir. Projeleri yürüten kuruluşların ve kamu görevlilerinin tek amacının etkinlik olduğunu düşünmek yanlış olur. Belirli projeler dolayısıyla bu kuruluşlar ve görevlileri, de elde edecekleri yararları ve karşılaşacakları kayıpları ve tepkileri gözönüne alırlar. Projenin toplum açısından fayda ve maliyetleriyle, kuruluş ve görevlilerine sağlayacağı yarar ve kayıplar aynı doğrultuda olmayabilir. Bu gibi sorunlara karşı, projelerin merkezî bir kontrol ve onaydan geçirilmesi yararlı olabilir.

c) Yukarıda belirtilen hususlar dışında çok önemli bir sorun da politik faktörlerle ilgilidir. Bütün diğer siyasî kararlar gibi, kamu yatırımları hakkındaki son karar da kamu otoritesi tarafından verilecektir. Bu otorite de ister seçim yoluyla, ister başka bir yoldan başa geçmiş olsun toplumdaki belirli sınıf, zümre ve baskı gruplarının tepkilerini gözönüne almak zorundadır.

Meselâ parlamenterlerin seçim dolayısıyla uzun dönemli projeler yerine kısa zamanda ürün verecek projeleri tercih etmeleri, yatırımların kendi seçim bölgelerine yapılmasına, fakat projenin finansmanını diğer bölgelere yüklemeye gayret etmeleri raslanan durumlardandır.

Politik sonuçları olabilecek bu tepkiler gözönüne alındığında, teknik anlamda etkin olan bir karar politik anlamda etkin olmayabilir. Bu gibi durumlarda, çoğu zaman politik amacın ön plâna geçmesi beklenmelidir. Gerçi teknik analiz ne kadar sağlamsa, politik etkilerin o kadar arka plâna düşeceği ileri sürülebilir. Fakat bunu mübalâğa etmemek gerekir. Çünkü kamuoyu çoğunlukla iktisadî kararların ayrıntılarından habersizdir. Haberdar olsa bile, çeşitli grupların politik örgütlerinin gücü ve siyasî iktidara yakınlık dereceleri farklıdır ve bazı kitleler seslerini duyuramayabilir. Dolayısıyla iktisat politikasının bütün unsurları gibi fayda-maliyet analizi de önemli bir politik tahdide tâbidir.



HARMONISATION FISCALE AU SEIN DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

M. Pietro NASINI

Directeur des Impôts auprès des
Communautés européennes

I — INTRODUCTION

Depuis plus de dix ans, au sein des Communautés Européennes, est en cours un processus d'harmonisation fiscale qui devrait, à la longue, aboutir à instaurer dans les six États membres, à savoir l'Allemagne, la Belgique, la France, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas, une politique fiscale communautaire, qui devrait s'adapter aux nouvelles structures économiques de ces Pays.

D'un examen rapide des systèmes fiscaux en vigueur dans ces pays on peut, de suite, constater leur différence considérable notamment en ce qui concerne la répartition de la charge fiscale d'après la nature des impôts.

Les recettes fiscales dans les six pays des CEE
(en % des recettes fiscales globales)

Impôts	R.F.A.	France	Italie	Pays-Bas	Belgique	Luxem.
Directs	55	42	35	61	47	59
Indirects	45	58	65	39	53	41
	100	100	100	100	100	100

Source : Office Statistique des Communautés européennes, 1967.

Ainsi qu'il ressort du tableau ci-dessus on peut voir que tandis qu'aux Pays-Bas et au Luxembourg le système fiscal est axé sur

les impôts directs, en France et notamment en Italie le pourcentage des impôts indirects est bien plus élevé que celui des impôts directs.

Il est évident que si l'on veut instaurer une politique fiscale communautaire, il serait souhaitable d'aboutir également à une répartition plus équitable dans les six pays membres des impôts directs et de ceux indirects, à savoir à une répartition "fifty-fifty" ainsi qu'il existe presque déjà en Belgique et en R.F.A.

Le rapprochement de cette répartition de la charge fiscale s'avère d'autant plus nécessaire si on tient compte des différents principes qui, d'après le Traité de Rome, sont appliqués pour ces impôts. En effet, pour les impôts indirects, le principe de la taxation dans le pays de destination est en vigueur tandis que pour les impôts directs celui de la taxation dans le pays d'origine est prévu.

Cette situation a une certaine conséquence pour les échanges intracommunautaires, du fait, qu'en principe, les Pays dont le système fiscal est axé sur les impôts indirects seraient avantagés en comparaison des pays où le système est axé sur les impôts directs, ces derniers impôts restant à la charge des entreprises exportatrices, dans le cas, bien entendu, où la situation conjoncturelle n'en permet pas la translation dans les prix des produits exportés.

Il ne faut pas d'ailleurs oublier que la répartition différente de cette charge fiscale est la conséquence de la structure économique différente de ces pays et notamment du revenu pro-capite existant qui, à l'heure actuelle, est différent dans les pays membres.

**Produit national brut par tête d'habitant dans
les six Pays des C.E.E.**

(année 1967)

Pays	en Mio \$
République fédérale d'Allemagne	2.026
France	2.325
Italie	1.279
Pays - Bas	1.804
Belgique	2.040
Luxembourg	2.150

A la suite d'une comparaison de ce tableau avec le précédent on peut constater que dans le pays où le revenu pro-capite est plus faible (à savoir l'Italie) les impôts indirects sont les plus élevés. En effet, ces impôts, dont la perception est plus facile du fait qu'ils sont incorporés dans les prix des produits, permettent aux Etats de percevoir des recettes plus importantes sans que les contribuables puissent avoir la sensation d'être trop grevés.

De ce qui précède, on peut conclure qu'une répartition plus équitable de la charge fiscale entre les Pays membres pourrait être réalisée au fur et à mesure qu'un rapprochement des structures économiques dans les six pays ainsi que dans les revenus des ressortissant ne sera réalisé. Et ceci du fait que la politique fiscale, comme on le sait est étroitement liée à la vie politique et économique d'un pays et il y a des liens très étroits entre son évolution et celle des structures économiques et sociales de l'Etat.

Il faut, à ce propos souligner que la charge fiscale globale constitue la contre-partie des dépenses budgétaires par lesquelles se traduit la politique générale d'un pays. Ces dépenses varient non seulement en fonction de la politique sociale, culturelle, militaire, etc., mais aussi de la politique des infrastructures (travaux publics, transports, énergie) et du degré d'intervention de l'Etat dans les secteurs moins traditionnels.

La répartition de cette charge fiscale implique, en outre, selon les secteurs d'activité, les branches de la production et de la distribution, les entreprises et les personnes, l'utilisation de l'instrument fiscal comme moyen d'intervention économique spécialement pour favoriser l'une ou l'autre production ou pour avantager les exportations.

L'instrument fiscal est employé pour atteindre les objectifs d'une politique de justice sociale au moyen de la péréquation des revenus.

Ces considérations, d'ordre général, à première vue superflues sont essentielles pour mieux comprendre les difficultés rencontrées par la Commission des C.E. dans le domaine de l'harmonisation fiscale ainsi que le choix de la méthode choisie pour procéder à une telle harmonisation.

Avant de passer à l'examen de la méthode utilisée à cet égard ainsi qu'à celui des objectifs que la Commission des C.E. envisage d'atteindre par cette harmonisation et les travaux effectués, il est utile de donner un aperçu des moyens juridiques dont la Commission dispose, d'après le Traité de Rome, pour réaliser cette harmonisation.

II — BASE JURIDIQUE

Les dispositions fiscales contenues dans le Traité de Rome font partie du Chapitre qui contient également les règles de concurrence, et ceci du fait que l'intégration économique prévue par ce Traité de Rome doit être réalisée sur la base d'une saine concurrence à savoir d'une concurrence qui ne doit pas être faussée, soit par des interventions des privés, comme dans le cas des ententes et des monopoles, soit par des interventions étatiques, comme dans le cas des subventions et des mesures fiscales particulières.

Afin de mieux apprécier les moyens juridiques dont la Commission des C.E. dispose pour atteindre ses objectifs dans le domaine fiscal, il est utile de reporter ci-dessous les articles ayant trait à ces dispositions.

Article 95

Aucun Etat membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres Etats membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

En outre, aucun Etat membre, ne frappe les produits des autres Etats membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.

Les Etats membres éliminent ou corrigent, au plus tard au début de la deuxième étape, les dispositions existant à l'entrée en vigueur du présent Traité qui sont contraires aux règles ci-dessus.

Article 96

Les produits exportés vers le territoires d'un des Etats membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures

supérieure aux impositions dans ils on été frappés directement ou indirectement.

Article 97

Les Etats membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade peuvent, pour les impositions intérieures dont ils frappent les produits importés ou pour les ristournes qu'ils accordent aux produits exportés procéder à la fixation de taux moyens par produit ou groupe de produits, sans toutefois porter atteinte aux principes qui sont énoncés aux articles 95 et 96.

Au cas où les moyens fixés par un Etats membre ne sont pas conformes aux principes précités, la Commission adresse à cet Etat les directives ou décisions appropriées.

Article 98

En ce qui concerne les impositions autres que les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accise et les autres impôts indirects, des exonérations et des remboursements, à l'exportation vers les autres Etats membres ne peuvent être opérés, et des taxes de compensation à l'importation en provenance des Etats membres ne peuvent être établies, que pour autant que les mesures envisagées ont été préalablement approuvées pour une période limitée par le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission.

Article 99

La Commission examine de quelle façon les législations des différents Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les Etats membres, peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun.

La Commission soumet des propositions au Conseil qui statue à l'unanimité, sans préjudice des dispositions des articles 100 et 101".

De l'examen de ces articles on peut de suite constater que, exception faite pour le contenu de l'article 98, les autres articles ont trait seulement aux impôts indirects.

Ceci s'explique notamment du fait que les négociateurs du Traité de Rome se sont inspirés largement des articles fiscaux de l'accord du GATT ainsi que de la considération que les impôts indirects sont ceux qui frappent directement les produits et influencent de ce fait davantage les échanges internationaux.

La libre circulation des marchandises entre les Etats membres est une des plus importantes questions à assurer et il est évident par conséquent, que les négociateurs du Traité de Rome se soient intéressés d'une manière particulière à supprimer toutes discriminations fiscales qui pouvaient découler entre produits indigènes et produits importés analogues de l'application de ces impôts indirects.

En considération, en outre, que la coexistence des systèmes actuels pouvaient perturber la neutralité concurrentielle pour ces échanges, les négociateurs du Traité ont confié une tâche particulière à la Commission, à savoir celle contenue dans l'article 99 qui prévoit une harmonisation éventuelle des impôts indirects.

En ce qui concerne les impôts directs, par contre, fait exception de la disposition de l'article 98 relatif aux limitations en matière de ristournes à l'exportation et des taxes compensatoires à l'importation pour ces impôts ainsi que celle contenue dans l'article 220 du Traité qui prévoit, entre autres, que les Etats membres "peuvent entrer en consultation entre eux en vue de l'élaboration d'une convention multilatérale pour éviter les doubles impositions", aucune disposition particulière trait aux impôts directs.

Même en l'absence de dispositions spéciales, on ne peut cependant pas dire que le Traité ne prévoit pas les moyens et ne permet pas à la Commission de prendre des initiatives dans le secteur des impôts directs. On peut, en effet, appliquer à cette catégorie d'impôts les dispositions de l'article 100 concernant le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres ayant une influence directe sur l'établissement.

ou le fonctionnement du marché commun. En vertu de cet article, la Commission est tenue de proposer au Conseil des mesures susceptibles de supprimer les discriminations existantes et d'éviter celles qui pourraient découler de l'adoption de nouvelles dispositions ou de la modification de celles qui sont en vigueur.

Il ne peut y avoir de doute sur l'applicabilité de l'article 100 aux impôts directs. L'article 100 est une norme de caractère général et aucun des champs d'intérêts du Traité de Rome n'échappe à sa sphère d'application, par conséquent encore moins s'il s'agit du domaine fiscal surtout si l'on tient compte du renvoi explicite à l'article 100 tenu dans l'article 99 en matière d'harmonisation des impôts indirects. A la différence de la disposition de l'article 99, contenant une invitation explicite de la Commission exécutive pour qu'elle examine les possibilités qui se présentent en vue d'une éventuelle harmonisation des impôts indirects, l'article 100 pose une limitation de fond en ce sens que les dispositions législatives, réglementaires et administratives à rapprocher doivent avoir une incidence directe sur le fonctionnement du marché commun.

Il est évident que les impôts directs, même s'ils peuvent influencer d'une manière relative les échanges intracommunautaires, ont, d'ailleurs, une influence considérable sur d'autres secteurs de l'économie, à savoir sur la localisation des investissements ainsi que sur les mouvements des capitaux.

De ce fait, la Commission des C.E. ne pouvait pas négliger ces impôts et également dans ce domaine elle a estimé opportun d'entreprendre le processus d'harmonisation en se basant notamment sur l'esprit du Traité et sur les objectifs à atteindre.

III — OBJECTIFS A ATTEINDRE

Quels sont les objectifs qui d'après la lettre et l'esprit du Traité de Rome doivent être atteints? Ces objectifs peuvent être résumés dans une seule phrase, à savoir "*l'intégration des économies des six Etats membres*".

Cette intégration ne peut être réalisée qu'à la suite d'une graduelle adaptation des structures économiques des Six pays, qui

pour des raisons historiques ainsi que pour des raisons de la configuration géographique des pays sont différentes les unes des autres.

A une intégration graduelle de ces structures économiques qui va se réaliser sur la base des diverses dispositions du Traité de Rome, devra correspondre une analogue adaptation des législations qui pèsent sur ces structures et qui sont également différents dans les six pays.

Parmi ces législations, celles d'ordre fiscal revêtent une importance, ce particulière étant donné les liens très étroits entre la politique fiscale et la politique économique des pays ainsi que l'on a pu le constater dans l'introduction de ce rapport.

Ceci étant dit; on peut affirmer que l'harmonisation des fiscalités abordée des six pays au sein de la Commission des C.E. ne doit pas être considérée comme un but à lui-même, mais comme un moyen pour atteindre certains objectifs qui peuvent être résumés comme suit:

1) Assurer, en premier lieu, une neutralité concurrentielle pour les échanges entre les Etats membres et ceci en éliminant les discriminations d'ordre fiscal qui sont contenues dans les législations des pays membres et qui trouvent leur origine dans les caractéristiques historiques, psychologiques très différentes de chaque peuple. Une saine concurrence est, en effet, le pilier sur lequel doit reposer l'intégration économique et, de ce fait, il est indispensable que celle-ci ne doit pas être faussée par des mesures d'ordre fiscal;

2) Permettre ensuite la réalisation graduelle des différentes politiques communautaires prévues par le Traité de Rome à savoir, la politique agricole, des transport, monétaire, commerciale etc. En effet, au cours des études entreprises en vue de réaliser ces politiques, on a pu constater que ces dernières ne pouvaient pas être complètement réalisées si, en même temps, une adaptation des dispositions fiscales qui ont trait à ces politiques n'était pas faite :

3. Permettre enfin la réalisation d'un véritable marché commun qui devrait avoir, à la longue, les mêmes caractéristiques qu'un marché intérieur dans lequel la libre circulation des mar-

chandises, des services, des personnes et des capitaux puisse être assurée. Afin de réaliser ce marché unique, il n'est pas seulement nécessaire de procéder à la suppression des droits de douane pour les échanges entre les États membres, mais aussi de supprimer toutes les autres formalités prévues aux frontières parmi lesquelles celles concernant la fiscalité. En d'autres termes, on ne doit pas seulement procéder à la suppression des frontières douanières mais aussi à la suppression des frontières fiscales.

En tenant compte de ces objectifs, la Commission des Communautés européennes a entrepris aussi bien dans le domaine des impôts directs qu'indirects plusieurs travaux en vue de réaliser une véritable politique fiscale communautaire.

IV — MÉTHODES A UTILISER

Plusieurs méthodes pouvaient être suivies pour réaliser une politique fiscale communautaire.

La première de ces méthodes était celle de mettre sur pied un système fiscal idéal aussi bien dans le domaine des impôts directs qu'indirects et de le soumettre à l'approbation du Conseil des ministres des C.E. qui est l'organe ayant pouvoir de décision.

Une telle méthode est apparue tout de suite irréaliste, du fait qu'il aurait été presque impossible d'envisager un système théorique. Même s'il était du point de vue technique rationnel, il aurait été de très difficile application pratique, les structures des six pays étant encore très différentes. Ce système pouvait s'adapter à un ou deux pays mais non à tous. De ce fait, cette possibilité a été écartée.

On a pensé, alors, d'envisager une harmonisation de la charge fiscale pour les différentes branches de l'économie. Dans ce cas, on devrait tout d'abord procéder au calcul de cette charge aussi bien pour les impôts directs qu'indirects et ensuite procéder à son rapprochement.

Cette charge varie d'un pays à l'autre, et ceci du fait que la structure économique des pays est différente. Difficultés d'ordre pra-

tique se sont présentées notamment pour le calcul des impôts directs. De ce fait, également, cette méthode a été écartée.

On a envisagé alors de procéder d'une manière pragmatique à savoir impôt par impôt d'après l'importance que ceux-ci pouvaient représenter pour le bon fonctionnement du marché commun.

On a commencé, par conséquent, par les impôts indirects qui influencent en particulier la libre circulation des marchandises.

Du fait que le Traité de Rome prévoyait des dispositions précises en ce qui concerne le démantèlement douanier, la Commission a estimé opportun d'aborder en même temps que la réduction graduelle des droits de douane, l'harmonisation des impôts indirects afin d'éviter que ces impôts, le jour où l'union douanière était réalisée, pouvait entraver la libre circulation des marchandises. Parmi ces impôts la priorité a été accordée aux taxes sur le chiffre d'affaires qui en raison de leur large champ d'application pouvait influencer davantage ces échanges; ensuite on a abordé l'examen des impôts indirects autres que ceux sur le chiffre d'affaires en vue de leur harmonisation.

Malgré les efforts faits et le progrès déjà réalisé dans ce domaine de la fiscalité, on doit reconnaître que l'harmonisation totale de ces impôts n'a pas encore été réalisée et en conséquence ils entravent encore, à l'heure actuelle, dans une certaine mesure les échanges intracommunautaires même si à partir du 1/7/1968 l'union douanière a été réalisée.

Le processus d'harmonisation ainsi envisagé pour ces impôts prévoit dans une première phase un rapprochement des structures et dans une deuxième phase celui des taux qui doit permettre la suppression des frontières entre les Etats membres et la réalisation d'un marché commun ayant les caractéristiques d'un marché unique.

Il ne faut pas oublier, d'ailleurs, que la libre circulation des marchandises n'est pas le seul objectif à atteindre, la libre circulation des personnes, des capitaux et des services ont également leur importance et de ce fait l'harmonisation des impôts directs, qui ont une influence particulière en vue de la réalisation de ces libertés, a été ensuite entreprise.

Egalement dans ce domaine on a procédé à un examen comparatif des différents impôts, mais on s'est penché, en particulier, sur les impôts frappant les entreprises qui sont ceux qui peuvent influencer la circulation des capitaux et la localisation des investissements. Dans ce domaine, les travaux se trouvent dans un état moins avancé notamment en raison des liens plus étroits que ces impôts ont avec la politique économique générale des Etats membres.

En ce qui concerne l'impôt personnel sur les personnes physiques on n'a pas estimé opportun de procéder, pour le moment à son rapprochement, l'influence pour assurer la libre circulation des personnes étant très faible. D'autres éléments peuvent influencer cette circulation des personnes.

En suivant cette méthode pragmatique plusieurs travaux ont été entrepris dans le domaine de la fiscalité, aussi bien directe qu'indirecte, en vue d'arriver à l'instauration d'une véritable politique fiscale communautaire.

V — IMPOTS INDIRECTS

Ainsi que l'on a pu déjà le constater, la Commission a donné aux problèmes existants en matière d'impôt indirects un caractère prioritaire conformément à ce que prévoyait le Traité de Rome. En effet, d'après l'article 99 une tâche précise incombait à la Commission à ce sujet.

La raison de cette priorité est évidente : l'influence des impôts indirects sur le prix des produits est immédiate et leur incidence sur les échanges internationaux est par conséquent directe. Ils peuvent, s'ils ne sont pas correctement appliqués, provoquer des graves distorsions de la concurrence et annuler les effets positifs découlant de la suppression des barrières douanières.

En effet, la méthode actuellement employée pour les échanges internationaux de marchandises en vue de réaliser le principe de la taxation dans le pays de destination consiste à exonérer de toute imposition les marchandises dans le pays exportateur au moyen de

remboursements ou d'exonérations au moment de l'exportation. Ces remboursements agissent naturellement comme des subventions à l'exportation quand ils sont trop élevés et ils dépassent l'incidence effective de l'impôt.

De l'autre côté de la frontière, les marchandises sont frappées d'une taxe compensatoire par le pays importateur. Si, à son tour, cette taxe est trop élevée, elle agit comme un droit de douane.

L'application de cette méthode, dite "de la taxation dans les pays de destination" présuppose l'existence de "frontières fiscales" et en constitue même la condition préalable. Techniquement l'application des droits compensateurs est faite selon les modalités prévues par les droits de douane, même si leur nature et la législation qui les régit sont différentes. Cette méthode est consacrée par les pratiques internationales et les règles du GATT. Il faut, en outre ajouter, incidemment, que le principe de l'application des ajustements fiscaux à la frontière pour les impôts directs d'autre part, a été récemment remis en cause précisément dans le cadre du GATT, par certains pays parmi lesquels principalement les Etats-Unis. Même s'il est impossible de se prononcer, à l'heure actuelle, sur l'issue des discussions qui auront lieu à Genève, il ne semble cependant pas faire de doute que la position de la Communauté doit être le maintien des principes appliqués actuellement.

Si, en effet, le régime des compensations à l'importation et à l'exportation en matière d'impôts indirects peut donner lieu à des contestations, l'introduction de ce régime pour les impôts directs donnerait lieu à des équivoques plus nombreuses en ce qui concerne les échanges internationaux, en raison de l'impossibilité technique de déterminer leur incidence sur des produits avec une marge de fidélité suffisante. D'autre part, le bien-fondé de la compensation aux frontières des impôts indirects peut difficilement être contesté, étant donné leur caractère de taxe sur la consommation intérieure dont la charge est censée être répercutée.

Cela dit, il semble opportun de distinguer entre taxes sur le chiffre d'affaires, accises et autres impôts indirects étant donné

que leurs structures et leurs objectifs particuliers ont influencé différemment les travaux communautaires :

- la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt général et global sur la consommation et frappe toutes les opérations économiques se traduisant par la vente d'un bien ou la prestation d'un service;
- les accises sont par contre des impôts spécifiques sur la consommation perçus au moment de la fabrication d'un produit déterminé, ou lors de sa consommation;
- d'autres impôts indirects frappent les mouvements de capitaux, les contrats d'assurance, etc. Ces impôts n'influencent pas directement la concurrence mais peuvent constituer, s'ils ne sont pas harmonisés, un frein au développement équilibré de la politique communautaire dans les secteurs auxquels ils sont applicables.

1) Taxes sur le chiffre d'affaires

Cinq Etats sur six appliquaient le 1^{er} janvier 1958, date d'entrée en vigueur du Traité, l'impôt sur le chiffre d'affaires selon le système cumulatif à cascade; le sixième, la France; appliquait le système de la taxe à la valeur ajoutée.

La caractéristique du système à cascade est son effet cumulatif, étant donné que la taxe est perçue sur la valeur intégrale du bien à chaque transmission ayant lieu dans les différents stades de la production et de la distribution. De cette façon, l'impôt frappe les éléments du prix d'une marchandise déjà imposés antérieurement et cela confère au système l'effet dit cumulatif, ce qui fait que l'incidence finale de l'impôt sur le produit diffère en fonction de la longueur du circuit de production et de distribution et n'est jamais exactement connue.

La caractéristique de l'impôt sur la valeur ajoutée est que chaque vendeur peut déduire du montant de l'impôt dû au fisc sur la base de son chiffre d'affaires, la taxe grevant les achats. De cette façon, chaque agent économique ne supporte que la taxe appliquée à la fraction du prix de la marchandise supérieure au prix d'achat,

c'est-à-dire la valeur ajoutée, grâce à ce système, et quel que soit le nombre des stades par lesquels a passé le produit, l'incidence finale de l'impôt sur le produit fini correspondra au taux fixé par la loi appliquée au prix final et sera toujours le même, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.

Le système présentant les plus grands inconvénients est le système à cascade; le système de la taxe sur la valeur ajoutée peut, au contraire, être considéré comme neutre,

En effet, les taxes sur le chiffre d'affaires perçues par un système à cascade entraînent l'application des mesures compensatoires aux frontières, à savoir l'application des taux moyens aux termes de l'article 97 du Traité qui ne peuvent pas être exactement calculés et qui peuvent constituer, en pratique, des primes à l'exportation notamment lorsqu'il s'agit d'exportations effectuées par des entreprises intégrées, ou bien une protection indirecte à l'importation, lorsque le droit compensatoire est fixé à un taux supérieur à l'incidence effective de la taxe frappant les produits indigènes similaires.

En admettant, même, que les compensations soient calculées exactement, ce qui ne peut d'ailleurs être déterminé avec certitude, la possibilité pour les Etats membres de manipuler ces mesures constitue pour les agents économiques une source d'incertitudes continuelle lors de la fixation des prix des produits faisant l'objet d'échanges internationaux, étant donné l'impossibilité d'évaluer avec précision les conséquences découlant de telles manipulations.

En outre, l'avantage que ces entreprises intégrées trouvent dans l'application de telles mesures est très souvent une incitation à la concentration lorsque celle-ci n'est pas économiquement souhaitable.

Il ne faut pas oublier enfin que le maintien des mesures compensatoires pour les échanges internationaux empêcherait la suppression des frontières fiscales qui est un des objectifs les plus importants qui doit être atteint en vue de réaliser une libre circulation effective des marchandises.

Pour parer aux inconvénients découlant de l'application des mesures compensatoires aux frontières la Commission a essayé d'élaborer une méthode commune de calcul qui a été adoptée par le Conseil des Ministres seulement le 30 avril 1967.

Mais, dès le début la Commission avait compris que seulement les remplacements des taxes sur les chiffres d'affaires perçues par un système à cascade par un système plus neutre pouvait éliminer les inconvénients ci-dessus, et de ce fait elle avait commencé à examiner cette possibilité avec la collaboration des experts gouvernementaux.

Les études en ce sens ont fait apparaître comme indiqué à la Commission, de présenter des propositions concrètes au Conseil des ministres en vue de l'introduction dans les Etats membres d'un système commun de TVA. Seul ce système pouvait, en effet, garantir au cours d'une première phase la neutralité fiscale de la taxe et l'application correcte des articles 95, 96 du Traité en supprimant les inconvénients de l'application des forfaits prévus par l'art. 97 et au cours d'une seconde phase la possibilité d'obtenir la suppression des frontières fiscales.

Un premier projet de directive en matière de taxe sur le chiffre d'affaires a donc été transmis au Conseil en novembre 1962.

Ce projet, ayant le caractère d'un projet "de loi cadre" a été suivi d'un deuxième, présenté en 1965 et concernant les structures et les modalités d'application du système commun de TVA.

Finalement les deux projets de directives ont été approuvés par le Conseil des Ministres de la Communauté le 11 avril 1967. Le délai accordé aux Etats membres pour remplacer leur système de taxe sur le chiffre d'affaires par le système commun a été fixé au 1er janvier 1970. L'Allemagne et les Pays-Bas ont déjà rempli leurs obligations dérivant des deux directives en instituant la taxe sur la valeur ajoutée; la première à partir du 1er janvier 1968, l'autre à partir du 1er janvier 1969. La France qui de son côté, appliquait déjà un système de TVA, a généralisé ce système à partir du 1er janvier 1968 en l'alignant dans une large mesure sur le système commun. Le Luxembourg introduira ce système le 1er janvier 1970 tandis que la Belgique, pour des raisons con-

joncturelles, et l'Italie pour des raisons techniques ont demandé un report de la date d'introduction de cet impôt, respectivement au 1er janvier 1971 et 1er janvier 1972.

Une troisième directive concernant les modalités d'application de la TVA au secteur agricole et qui doit être appliqué aussi, en principe, avant le 1er janvier 1970 a été présentée au Conseil le 11 avril 1968 et doit encore être approuvée. Enfin, d'autres propositions de directives sont à l'étude pour régler certains points dont la réglementation était prévue pour une phase ultérieure par les trois directives.

La première directive précise les caractéristiques essentielles de l'impôt en le définissant comme un impôt sur la consommation. Cela signifie d'une part qu'il ne s'agit pas d'une taxe sur les bénéfices bruts des entreprises et d'autre part que la taxe doit avoir les incidences économiques d'une taxe perçue en une seule fois à n'importe quel stade du circuit de distribution ou de production.

Une autre caractéristique est le fait que la perception de la taxe au moyen de paiements fractionnés n'est qu'une méthode de recouvrement. La taxe sur la valeur ajoutée, reste, en effet, une taxe sur la consommation dont les paiements sont fractionnés en paiements partiels effectués à tous les stades du processus de production, et de distribution, sur la base de la valeur ajoutée au produit à chaque stade. En principe, la TVA communautaire est appliquée jusqu'au stade de commerce de détail inclus : les Etats membres ont toutefois la faculté, en attendant la suppression des frontières fiscales, de limiter l'application de ces taxes au stade du commerce de gros, en appliquant, éventuellement, une taxe complémentaire autonome aux stades ultérieurs sous réserve de consulter préalablement la Commission. Dans la même directive, la Commission s'est engagée à soumettre au Conseil des propositions pour indiquer de quelle façon et dans quel délai l'harmonisation de la taxe sur le chiffre d'affaires pouvait aboutir à la suppression des frontières fiscales.

La seconde directive établit les modalités d'application de la TVA européenne et définit la structure juridique de cet impôt. Comme il a déjà été rappelé ci-dessus, le système de taxe sur la

valeur ajoutée consiste dans le fait que les contribuables peuvent déduire de la taxe due sur leurs ventes les taxes qui ont grevé leurs achats. Les déductions sont intégrales: elles portent (à quelques exceptions près) sur la TVA ayant frappé tous les achats de biens (y compris les biens d'investissements) et les services. En outre, les déductions sont appliquées d'une manière globale et immédiate, c'est-à-dire pour la somme totale des montants de TVA figurant sur les factures d'achat reçues lors de la période de déclaration. Il est indispensable que les contribuables soient en possession d'une comptabilité détaillée pour faire apparaître de manière claire la taxe due sur les ventes et celle qui a grevé les achats de matières premières, accessoires, etc. Sur la base de cette comptabilité, les intéressés doivent présenter une déclaration comprenant toutes les indications nécessaires pour le calcul de la taxe due qui doit être versée au moment du dépôt de la déclaration. La deuxième directive définit en outre la notion de:

- a) personne assujettie à l'impôt
- b) les opérations imposables
- c) le fait générateur de l'impôt
- d) l'importation
- e) l'assiette.

Le niveau de taux de nouvel impôt est laissé à l'appréciation des Etats membres tant que les frontières fiscales ne seront pas supprimées. Le taux appliqué à l'importation doit correspondre à ce-lui appliqué sur le territoire national pour la vente du même bien.

Par la troisième directive on envisage en premier lieu que le secteur de l'agriculture doit rester dans le champ d'application de la TVA. Tout en reconnaissant, d'ailleurs, que dans tous les pays un régime particulier est en vigueur pour ce secteur, on a prévu que les produits agricoles indiqués dans une liste jointe à la directive sont soumis à un taux réduit qui d'ores et déjà devra être le même dans les six pays membres. L'application d'un taux commun a été estimée nécessaire afin d'éviter que les prix déjà fixés pour ce produits dans le cadre de la politique agricole commune, ne subissent pas de modification en raison des différents taux de la TVA appliqués dans les Etats membres.

Enfin, pour les agriculteurs qui ne sont pas en mesure de tenir une comptabilité indispensable pour l'application de la TVA, un régime particulier ainsi dit forfaitaire a été prévu. En effet, pour les ventes des produits agricoles effectuées par ces agriculteurs, les acheteurs sont responsables de l'émission d'un document d'achat sur lequel il devrait indiquer la valeur des produits achetés ainsi qu'un montant forfaitaire de TVA qu'ils devront rembourser à l'agriculteur à savoir engrais, outils, etc. A son tour, l'acheteur lors de la vente de ces produits pourra déduire de l'impôt dû au fisc sur cette vente, l'impôt forfaitaire versé à l'agriculteur. Chaque pays pourra fixer ce taux forfaitaire dans la mesure qu'il estime la plus appropriée, mais il sera souhaitable qu'il puisse être fixé à un pourcentage non élevé afin d'inciter les agriculteurs à améliorer la production et pouvoir ainsi passer au régime normal de la TVA.

Cette directive qui a été soumise au Conseil des ministres à la fin de l'année 1967, n'a pas encore été approuvée en raison de certaines réticences exprimées par les Etats membres.

Il y a lieu de souligner que l'instauration dans les six pays d'une taxe sur la valeur ajoutée n'est pas en soi un élément suffisant pour abolir les frontières fiscales. Or, au terme de l'article 4 de la première directive, la Commission doit présenter au Conseil des propositions en vue de leur suppression. En effet, l'harmonisation des structures, sur la base d'un système d'imposition non cumulatif, élimine l'inconvénient des ristournes et des taxes compensatoires à la frontière calculée de manière forfaitaire et par conséquent pouvant faire l'objet de manipulations non contrôlables, mais ne supprime pas le principe même de la détaxation à l'exportation et de l'imposition de l'importation. Au sens le plus large, l'abolition des frontières fiscales signifie que le passage des marchandises d'un pays à l'autre ne doit pas produire d'effet fiscal: les marchandises sont exportées avec des taxes payées sur le territoire national incorporées dans leur prix, et dans ces conditions, parler d'exonération et de ristournes ou de taxes compensatoires n'aurait plus aucun sens.

Se rendant compte des difficultés du problème posé dans ces termes, la Commission est en train d'élaborer une série de pro-

positions dont la mise en oeuvre est prévue au cours de phases ultérieures échelonnées dans le temps.

Afin de réaliser les suppressions des frontières fiscales, il est indispensable de procéder à une certaine harmonisation des taux de la TVA actuellement en vigueur dans les six pays membres.

En effet, les différences entre les taux nationaux de la taxe sur le chiffre d'affaires constituent un obstacle à établissement de la neutralité concurrentielle sur le plan communautaire et à la suppression des contrôles aux frontières à l'intérieur des six pays. En effet, de telles différences ne manquent pas de se répercuter sur le prix de vente au consommateur. Pour un secteur donné, en vertu de la loi de l'offre et de la demande, les producteurs des Etats membres appliquant les taux les plus modestes se trouvent ainsi bénéficier par priorité de la demande accrue de leurs ressortissants, et de ce fait se présentent dans une meilleure position face à la concurrence internationale. Par ailleurs, on peut craindre, faute d'une harmonisation des taux, le développement, lors de la suppression des contrôles aux frontières, d'un trafic voyageurs sur les produits sensiblement moins taxés dans tel ou tel Etat membre. On prévoit par conséquent un rapprochement sensible des taux qui pourrait être effectué au moyen de la fixation des fourchettes qui progressivement se rapprocheront de plus en plus. La Commission incline à penser qu'une harmonisation complète des taux n'est pas nécessaire, des différences ne dépassant pas une certaine limite pouvant être tolérées.

De ce fait, on envisage d'appliquer le système de la taxe sur la valeur ajoutée au-delà des frontières de la même façon que pour les transactions effectuées sur le territoire national. Cela reviendrait donc à supprimer la restitution à l'exportation et la taxation à l'importation au moment des échanges de marchandises entre Pays membres mais, par analogie avec le système appliqué sur le plan national, le produit exporté serait taxé dans le pays exportateur avec possibilité pour l'importateur de déduire de la taxe qu'il doit acquitter sur ses ventes l'impôt qui lui a été facturé par l'exportateur. Un système de clearing serait institué pour permettre entre les

Etats les compensations financières rendues nécessaires pour attribuer les recettes de la TVA au pays de consommation.

Il est évident que pour supprimer ces contrôles aux frontières entre les Etats membres une harmonisation très poussée des autres impôts de consommation et en particulier des droits d'accise s'avère indispensable.

2) Accises

Afin de réaliser la suppression des frontières fiscales qui, ainsi que nous avons pu le constater, est la condition nécessaire pour assurer la libre circulation des marchandises, il est indispensable de procéder à une harmonisation de tous les impôts perçus aux frontières et, de ce fait, non seulement de la taxe sur le chiffre d'affaires mais également des accises. En effet, à quoi servirait de supprimer toute perception et contrôle des taxes sur le chiffre d'affaires aux frontières et de faire en sorte que les marchandises du point de vue de ces taxes circulent au sein du Marché commun comme à l'intérieur d'un marché interne, si ces perceptions et contrôle aux frontières devaient être maintenus pour les accises? La suppression des frontières fiscales est une opération qui ne peut s'envisager que globalement du point de vue fiscal, même si pour des raisons d'opportunité il convient de l'échelonner dans le temps. A défaut, le but poursuivi ne serait que très partiellement atteint.

Une des raisons de l'harmonisation des accises doit donc être de permettre, comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, la suppression des frontières fiscales. Par ailleurs, comme c'est le cas pour les taxes sur le chiffre d'affaires et pour les mêmes raisons, il faut considérer, d'une part, que la suppression des frontières fiscales dans le domaine des accises ne pourra être réalisée que moyennant un rapprochement très poussé des taux de ces impôts et, d'autre part, que l'harmonisation des structures des accises constitue l'étape préalable et indispensable à celle du rapprochement des taux. Par conséquent, même si la suppression des frontières fiscales ne peut être envisagée dans l'immédiat, il convient, dès à présent, de la préparer en réalisant cette harmonisation des structures.

Abstraction faite, toutefois, de la nécessité d'harmoniser les accises en vue de la réalisation de ce but final, il y a d'autres raisons plus actuelles qui militent en faveur d'une harmonisation dans ce domaine.

Et tout d'abord, il y a le fait que les accises sont le prolongement des taxes sur le chiffre d'affaires — ces impôts font tous deux partie de la catégorie des impôts de consommation — et que leur sort doit donc être étroitement lié. Nous avons dit que l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires s'impose notamment en vue d'établir les plus saines conditions de concurrence dans les échanges. Mais si les Etats membres une fois les taxes sur le chiffre d'affaires harmonisées, restaient libres de pratiquer une politique entièrement autonome dans le secteur des accises, cela risquerait-il pas de compromettre les résultats obtenus par l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne l'établissement de plus saines conditions de concurrence? En effet, à côté de la taxe sur la valeur ajoutée communautaire qui n'est pas très adaptée pour des manipulations économiques, celle-ci se prêtant mal à la multiplication de taux différenciés, les Etats membres ne pourraient-ils pas être amenés pour des motifs d'ordre économique purement nationaux à manipuler et à multiplier leurs accises et à réinstaurer, par conséquent, à côté de la TVA toute une nouvelle fiscalité indirecte?

A défaut d'une politique coordonnée dans le domaine des accises, des perturbations de la concurrence au sein du Marché Commun risqueraient donc de subsister ou pourraient même être nouvellement introduites. Tel pourrait être le cas chaque fois que les accises existantes seraient utilisées à des fins protectionnistes ou que de nouvelles accises seraient créées dans le même but.

De toute façon, si les Etats membres restaient libres de pratiquer une politique entièrement autonome en matière d'accises, cela ne pourrait que rendre plus hardue encore l'harmonisation de ces impôts au moment où celle-ci deviendra nécessaire en vue de la réalisation de la suppression des frontières fiscales.

Dans cette optique, on peut d'ailleurs penser qu'il serait en tout cas, souhaitable que sans même attendre la mise en oeuvre

de l'harmonisation des accises, les Etats membres renoncent, tout au moins, à introduire dans leur législation, de nouvelles accises.

Une autre raison qui milite en faveur de l'harmonisation des accises est le fait qu'une politique commune dans ce domaine est le complément nécessaire des politiques communes adoptées dans d'autres secteurs.

Nous songeons notamment aux politiques communes en matière agricole. Est-il concevable, par exemple, que l'on établisse une organisation des marchés dans le secteur du vin en vue notamment d'assurer et de faciliter l'écoulement de cette production, tout en laissant aux Etats membres une entière autonomie dans le secteur de l'accise sur le vin? Ceci permettrait, en effet, de prendre dans le domaine fiscal des mesures dont les effets iraient en sens contraire de ceux poursuivis en matière agricole.

Mais à côté de la politique agricole commune, il y a d'autres politiques communautaires qui impliquent également une harmonisation des accises. Et en premier lieu viennent la politique énergétique et la politique des transports qui entraîneront sans aucun doute une harmonisation des accises sur les huiles minérales. Dans ce cadre, il convient de signaler encore la politique vis-à-vis des pays en voie de développement pour ce qui concerne les produits tropicaux.

Parmi les raisons qui sont à la base de l'harmonisation des accises, il faut signaler enfin celle qui trouve sa source dans la nécessité de supprimer entre Etats membres les discriminations fiscales.

On le sait, l'article 95 du Traité dispose que les produits importés ne peuvent être frappés directement ou indirectement d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. Tel est le cas de l'accise sur le sucre qui frappe aussi les produits sucrés importés pour lesquels il est difficile de calculer les quantités de sucre qu'ils contiennent.

La situation rencontrée avec le sucre n'est pas unique en matière d'accise. Elle existe ou peut exister chaque fois qu'une

accise est perçue sur des produits qui servent eux-mêmes à la fabrication d'autres produits (par exemple avec l'accise sur les huiles minérales, les alcools et les boissons spiritueuses, le café vert, etc.). Mais des discriminations peuvent se présenter également lorsque les accises sont perçues des produits finis. Tel est le cas, par exemple, avec les accises sur la bière et les tabacs fabriqués.

Ces quelques exemples montrent que l'harmonisation des accises, mises à part toutes les autres raisons évoquées plus haut, trouve déjà sa raison d'être dans la nécessité de supprimer les discriminations à l'encontre des produits importés que contiennent bon nombre de systèmes d'accises et qu'ils continueront à comporter, même après la mise en vigueur des aménagements évoqués ci-dessus.

Et il convient de remarquer, à cet égard, qu'au fur et à mesure de la suppression des autres entraves aux échanges — suppression des droits de douane, des restrictions quantitatives, des entraves techniques — les entraves fiscales acquièrent de plus en plus de poids. Leur suppression devient donc de plus en plus urgente.

En tenant compte de ces objectifs, la Commission a procédé à un relevé des différentes accises en vigueur dans les six pays. On a pu constater que dans ces pays la situation est différente. En Belgique, à titre d'exemple, un nombre très limité d'accises est en vigueur tandis qu'en Italie ce nombre est très élevé. En outre, ainsi qu'il ressort du tableau suivant, pour quelques accises, dans certains pays, un régime de monopole est en vigueur, et de ce fait une harmonisation est encore plus difficile.

Accises applicables dans les 6 Etats membres

A. Accises existant dans plusieurs Etats membres	Allemagne	France	Italie	Pays-Bas	Belgique	Luxemb.
I. Alcools Vins, etc. Bière	monopole accise vins mousseux accise (Länder)	monopole accise —	accise — accise	accise accise accise	accise accise accise	accise accise accise
II. Produits pétroliers Gaz de pétrole liquides	accise accise	accise —	accise accise	accise —	accise accise	accise accise
III. Tabacs Papiers à cigarettes Allumettes	accise accise accise	monopole — monopole	monopole monopole monopole	accise — —	accise — —	accise — —
IV. Sucre Matières édulcorées	accise accise	— —	accise accise	accise —	accise —	accise —
V. Thé Café Cacao	accise accise —	accise accise accise	— accise accise	— — —	— — —	— — —
VI. Sel Appareils d'éclairage Cartes à jouer	accise accise accise	— — —	monopole accise accise	— — —	— — —	— — —

B. Accises isolées : Allemagne : acide acétique

Belgique : eaux minérales

France : bois, cuirs, et peaux, huiles pour l'alimentation humaine, objets en métaux précieux, épices

Italie : Gaz, énergie électrique, huiles d'oléagineux, huiles et graisses végétales et animales, filés, appareils pour la reproduction du son, margarine, méthane, briquets, pierres à briquets.

De toute façon, la Commission a procédé depuis longtemps à un classement des ces accises d'après leur importance économique et budgétaire.

Trois accises, à savoir sur le tabac, sur l'alcool et les produits pétroliers sont en vigueur dans tous les États membres, et leur harmonisation s'avère de ce fait indispensable.

Pour certaines autres accises qui ne sont pas en vigueur dans tous les pays membres, mais dans la plupart d'eux la Commission avec la collaboration des experts gouvernementaux est en train d'examiner l'opportunité d'une telle harmonisation qui conduirait à l'introduction de cette accise également dans les pays où elle n'est pas en vigueur. Dans cette catégorie on peut comprendre notamment l'accise sur le vin, la bière et le sucre.

Pour les accises de moindre importance budgétaire et sociale qui sont en vigueur dans un seul pays, la Commission envisage d'en recommander la suppression et l'incorporation éventuelle dans la TVA.

Pour les accises, enfin, qui sont perçues au stade de la consommation et qui, en conséquence, n'entravent pas les échanges intracommunautaires, peuvent continuer à rester en vigueur sans besoin d'être harmonisées.

En tenant compte de ce classement la Commission a procédé à l'examen des trois accises à harmoniser et a commencé par celle qui frappe les tabacs fabriqués, pour laquelle des propositions d'harmonisation ont été soumises au Conseil des ministres le 6 juillet 1967. Cette priorité trouve sa raison d'être, dans le fait que c'est dans ce secteur sans doute que se situent les entraves les plus graves à la circulation des marchandises, soit qu'une importation minimale extrêmement élevée fasse obstacle à la vente de cigarettes d'un prix de revient bas, soit qu'une dégrissivité insuffisante, compte tenu du taux de l'impôt, rende difficile la vente de cigarettes d'un prix de revient important.

L'harmonisation proposée pour les tabacs fabriqués est basée sur les principes suivants:

— L'impôt sera assis sur le prix de vente au détail, donc y compris les droits de douane pour ce qui concerne les produits

provenant des pays tiers. Les prix de vente peuvent être déterminés librement par les fabricants, d'après les possibilités du marché.

— Le niveau des taux peut être fixé librement par chaque Etat membre, d'un groupe de tabacs manufacturés à l'autre, mais pour tous les produits d'un même groupe un seul taux doit être appliqué.

— A l'intérieur de chaque Etat membre, les taux doivent, en principe, être proportionnels.

L'application de taux proportionnels très élevés entraînerait toutefois des écarts entre les prix des différentes catégories de produits appartenant à un même groupe de tabacs manufacturés au point qu'ils risquent d'exclure toute compétitivité entre ces différentes catégories. C'est pour rendre le système proposé aussi neutre que possible du point de vue concurrentiel que la proposition de la Commission prévoit pour l'impôt sur les cigarettes, jusqu'à un certain niveau de prix de vente de détail, une accise minimum, ensuite l'application du taux proportionnel et enfin, à partir d'un certain niveau de prix, l'application d'un taux dégressif. La détermination des niveaux de prix de vente au détail qui sont décisifs pour l'application de l'accise minimum et de la dégressivité se fera sur base de critères communautaires.

Pour les autres groupes de tabacs fabriqués, l'accise devra être également dégressive, si le taux proportionnel dépasse un certain niveau.

— L'accise sera perçue à l'aide de bandelette; chaque Etat membre doit permettre aux producteurs étrangers, bien entendu, moyennant des garanties contre la fraude, d'acquérir ces bandelettes pour les exportations qu'ils font à destination de cet Etat.

En ce qui concerne l'accise sur l'alcool, les travaux au sein des services de la Commission sont déjà à un stade avancé. L'on peut prévoir que dans le courant de l'année 1970 des propositions précises seront élaborées dans ce domaine, concomitamment vraisemblablement avec des propositions pour l'organisation des monopoles de l'alcool, comme ce fut d'ailleurs fait pour le tabac.

Les travaux relatifs à l'harmonisation des accises sur les huiles minérales, par contre, sont moins avancés, d'une part, car du point de vue technique, les difficultés d'harmonisation sont assez grandes dans ce domaine, et, d'autre part, ces travaux sont intimement liés aux politiques communes des transports et de l'énergie qui ne sont encore qu'imparfaitement précisées.

Mises à part ces trois accises communes pour lesquelles aucune difficulté ne se présente du point de vue du principe de leur harmonisation, il y en a deux autres encore qui, selon le vœu de la plupart des pays membres, devraient être maintenues et, dès lors harmonisées. Il s'agit des accises sur les sucres et la bière.

Si l'on peut considérer qu'en ce qui concerne l'accise sur la bière, il y a un assentiment assez général pour maintenir sur ce produit la perception d'une accise à côté de la TVA — du côté français cependant des réserves ont été formulées, cette accise n'existant pas dans ce pays — les opinions sont cependant plus nuancées en ce qui concerne l'accise sur les sucres.

3) Autres impôts indirects

Les services de la Commission ont en outre étudié l'harmonisation des autres impôts indirects qui peuvent exercer une influence considérable sur l'issue favorable des autres travaux entrepris au niveau communautaire. Dans cette optique, un projet de directive pour l'harmonisation des impôts sur les opérations de bourse pouvant intéresser le bon fonctionnement des marchés financiers est en cours d'élaboration. Le problème de l'harmonisation de la taxe sur les véhicules automobiles intéressant la politique des infrastructures et des transports routiers est à l'étude. On discute de la possibilité d'harmoniser les impôts indirects sur les contrats d'assurance en liaison étroite avec les travaux effectués en matière de libre prestation de services et de droit d'établissement. Enfin, une directive a été adoptée cette année par le Conseil des ministres en matière d'impôts indirects sur les mouvements de capitaux. Par cette directive une harmonisation du droit d'apport est envisagée ainsi que la suppression du droit de timbre dû pour les apports en société.

VI — IMPOTS DIRECTS

Dans le secteur des impôts directs, impôts concernant plus particulièrement la structure, les conditions de financement des entreprises, les investissements et les mouvements de capitaux, les problèmes à résoudre sont encore plus complexes que ceux du secteur des impôts indirects. En effet, si d'un côté, tout le monde est généralement d'accord pour estimer nécessaire un certain rapprochement des systèmes nationaux des impôts directs (à tout le moins comme conséquence de l'harmonisation des impôts indirects), il est cependant beaucoup plus difficile qu'il ne l'a été pour les impôts sur le chiffre d'affaires de préciser l'objectif final de cette évolution convergente. Cela dépend dans une large mesure des résultats qui pourront être atteints dans le secteur de la politique économique et financière par le rapprochement progressif des économies nationales, des structures, de niveaux de vie, des méthodes de travail et des habitudes. D'autre part, s'il est relativement facile de conférer un caractère formel à l'harmonisation des impôts indirects, cela est beaucoup plus difficile et, peut être, même moins nécessaire pour les impôts directs; pour ces derniers ce qui importe véritablement est d'obtenir une harmonisation de leurs effets surtout pour les impôts grevant les bénéfices des entreprises et les dividendes des sociétés, ainsi que de constater dans quelle mesure une harmonisation des structures est à cette fin nécessaire.

Ainsi qu'on l'a constaté dans l'introduction de ce rapport, la Commission n'a pas estimé nécessaire d'aborder le problème de l'harmonisation des impôts frappant le revenu des personnes physiques, ces impôts ne pouvant pas influencer, à l'heure actuelle, le bon fonctionnement du marché commun.

Bien entendu que le jour où l'intégration des économies des six pays sera réalisée, l'examen de ces impôts ainsi que ceux locaux, devra être abordé.

De ce fait, la Commission s'est intéressée notamment aux impôts directs frappant les bénéfices des entreprises, ces impôts pouvant influencer aussi bien des investissements que le mouvement de capitaux.

Après avoir examiné avec la collaboration des experts gouvernements les différents aspects de ces impôts à savoir les règles de l'assiette, les différentes possibilités pour éviter les doubles impositions économiques, et celles d'élaborer une convention multilatérale pour éviter les doubles impositions internationales, la Commission a rédigé un mémorandum qui a été soumis au Conseil des ministres dans lequel les problèmes dans leur ensemble ainsi que certaines solutions qui à son avis seraient souhaitables, étaient soulevés.

Dans ce mémorandum la Commission précisait principalement les inconvénients qu'il y a lieu d'éviter:

- les prix des produits et la rentabilité des capitaux investis ne doivent pas être influencés par la fiscalité de façon trop variable d'un pays à l'autre si l'on veut qu'une concurrence égale puisse s'instaurer entre les États membres.
- les mouvements de capitaux et la localisation des investissements ne doivent pas être déterminés par des considérations purement fiscales, mais bien par des raisons essentiellement économiques et assurer une mise en valeur optimum des ressources financières et des facteurs de production de la Communauté.
- le développement des entreprises, leur réorganisation et, en général les réformes nécessaires de structure de la production et de la distribution doivent être rendus possibles et non pas entravés par les systèmes fiscaux. Les obstacles d'ordre fiscal aux opérations de concentration nécessaires pour rendre les entreprises de la Communauté compétitives sur le plan mondial (fusions et prises de participations nationales et communautaires, constitutions de sociétés européennes, fonctionnement de groupes d'entreprises, etc.) doivent par conséquent être supprimés. En outre, les dispositions fiscales causant des préjudices aux petites et moyennes entreprises doivent être modifiées.

La coordination des politiques fiscales des États membres et des méthodes d'utilisation de l'impôt en tant qu'instrument d'in-

tervention économique doit être assurée dans le cadre de la politique communautaire générale et en liaison avec les politiques communes particulières.

Les priorités des travaux portant sur les objectifs les plus importants à atteindre ont donc été fixées:

- a) aménagement des dispositions fiscales entravant les mouvements des capitaux.
- b) suppression des obstacles fiscaux à la concentration des entreprises
- c) coordination des mesures d'incitation
- d) élaboration d'une convention multilatérale pour éviter les doubles impositions à l'intérieur de la Communauté.

Quant aux perspectives on peut successivement distinguer sans attribuer à cette distinction une trop large valeur sur le plan de la méthode et de la systématique:

- a) rapprochement de l'assiette d'imposition de l'impôt sur les sociétés
- b) rapprochement des structures et des taux des impôts sur les bénéficiaires des entreprises.

Le Conseil des ministres après avoir examiné ce mémorandum a donné certaines directives à la Commission surtout en ce qui concerne les problèmes de mouvements de capitaux et de concentration des entreprises.

P r i o r i t é s

- a) *Aménagements de dispositions fiscales entravant le mouvement des capitaux*

Le "mémorandum" en question constate que l'actuel cloisonnement des marchés financiers est dû aux disparités entre les législations fiscales des Etats membres.

Il s'agit comme le précise textuellement ce document:

- non seulement des conséquences découlant de l'application simultanée et combinée de la législation fiscale de deux

ou plusieurs pays à la même série d'opérations (car l'imposition double ou multiple ou cas d'organisation d'un refuge fiscal intermédiaire)

- mais aussi des conséquences découlant de l'existence même dans différents Etats membres de règles fiscales plus favorables que dans d'autres pour certains types d'investissement ou pour certaines catégories de bénéficiaires.

La Commission tout en affirmant qu'un remède radical a des inconvénients ne peut consister, à long terme, qu'en un rapprochement poussé des législations, a néanmoins souligné la nécessité de mettre au point des solutions pratiques concernant surtout :

- 1) des systèmes de retenues à la source sur les dividendes et les intérêts
- 2) les modalités pour diminuer la double imposition économique des dividendes
- 3) les déséquilibres existant entre les régimes applicables aux holdings
- 4) le régime de fonds d'investissements et d'organismes analogues.

En ce qui concerne la retenue à la source, la situation est la suivante :

Les taux pour les dividendes et les intérêts d'obligation varient dans les pays de 0 à 30% ; la charge supportée par le bénéficiaire varie en outre en fonction de l'origine de ses revenus dans la CEE et selon qu'il peut imputer tout ou partie de la retenue sur l'impôt définitif ou que cette retenue lui est remboursée ou non. Il faut en outre ajouter que les méthodes de contrôle de l'imposition définitive des dividendes diffèrent sensiblement de pays à pays, passant d'un contrôle systématique et automatique en France et en Italie, à un contrôle "par recoupements" dans les autres pays. Les inconvénients sont multiples : malgré les accords communs pour éviter la double imposition internationale, elle subsiste dans de nombreux cas. Ces accords ne sont pas basés sur des principes clairs et par conséquent les méthodes suivies pour éviter cette

double imposition varient d'une convention à l'autre ce qui crée des complications et impose des formalités lourdes pour les contribuables désireux de bénéficier desdites conventions. La retenue à la source, lorsqu'elle dépasse le montant de l'impôt dû par le bénéficiaire n'est pas toujours remboursée sur le plan national et jamais lorsque les revenus sont d'origine étrangère. Le retenue devient dans ce cas un impôt définitif comme en cas de non-déclaration des revenus par le bénéficiaire.

Cette diversité des taux de retenue et des modalités d'application a comme conséquence que les investissements ont tendance à s'orienter vers les pays dans lesquels la retenue est la plus faible.

Le Conseil de ministre n'a pas pris position sur certaines solutions envisagées à cet égard et a prié la Commission de lui justifier ces solutions sur le plan économique et financier.

Les principales difficultés ont surgi pour le taux applicable à la retenue à la source dûe sur les intérêts des obligations pour lequel la Commission avait indiqué au maximum un taux de 10% dans l'intention de concilier les exigences d'ordre fiscal et celles d'ordre économique et financier. La Commission s'est maintenant orientée vers un taux nul.

Un nouveau document a été soumis à ce sujet au Conseil des ministres au début de cette année.

En ce qui concerne, par contre, la retenue à la source sur les dividendes, la Commission n'a pas encore pris position, ce problème étant lié à celui de la double imposition économique des dividendes.

A l'égard de ce dernier problème il faut d'abord préciser que trois pays de la Communauté appliquent des méthodes particulières pour atteindre ce but : la France et la Belgique appliquent respectivement les méthodes de l'"avoir fiscal" et du "crédit d'impôt" qui sont, en substance, analogues et l'Allemagne applique la méthode du "double taux".

Le système français et belge consiste à permettre à l'actionnaire de déduire du montant de l'impôt définitif dû, une fraction de l'impôt sur les sociétés payée par la société dont il a

reçu les dividendes. En France, cette imputation est complétée par un remboursement (seulement pour les personnes physiques), en Belgique elle est forfaitaire et exclut le remboursement.

Ce système implique une double imposition; les dividendes des titres étrangers ne donnent pas droit à déduction d'impôt: en effet, les non-résidents ne peuvent bénéficier d'aucune diminution de l'impôt. En ce sens, il donne lieu à un certain effet discriminatoire incompatible avec le développement du Marché Commun et la libération complète des mouvements de capitaux en contribuant à isoler les marchés financiers.

Le système allemand consiste à fixer un double taux par la diminution de l'impôt sur les bénéfices distribués. En principe, cette méthode ne comporte pas de discriminations.

Dans cette situation, la Commission dans son "mémoire" a souligné l'importance immédiate du phénomène de la discrimination provoqué par le système français et belge en souhaitant une solution immédiate par une modification de leur champ d'application. A long terme, elle a préconisé toutefois l'adoption d'un système unique.

Au stade actuel, la Commission est en train de s'orienter plutôt vers la recherche d'une méthode commune en matière de diminution de la double imposition économique et dans ce sens elle s'est exprimée dans le document transmis au Conseil.

Les problèmes soulevés par l'existence de quelques holdings concernent principalement le Luxembourg qui applique un régime fiscal privilégié à ce type de société. Ces privilèges concernent essentiellement le système de taxation des plus-values sur titres, des intérêts de prêts, des revenus des brevets, etc...

Dans ce domaine, la Commission estime opportun de mettre d'abord au point une politique concernant les pays tiers "refuges" afin de ne pas augmenter la force d'attraction de la législation fiscale de ces pays.

Dans le cadre de la politique fiscale concernant les mouvements de capitaux, le régime fiscal, des investissements effectués par des intermédiaires financiers présente aussi une importance considérable. Lorsque les investissements sont effectués

par de tels intermédiaires, il faut que les revenus de ces investissements puissent être distribués comme s'ils avaient été effectués directement de façon à ne pas pénaliser ceux qui préfèrent investir les épargnes en ayant recours aux services des intermédiaires qualifiés. Cette "transparence fiscale" suppose que puissent être imputées, par le bénéficiaire final du revenu, les retenues à la source qui n'ont pas déjà été restituées à l'intermédiaire ou imputées par ce dernier elle présuppose aussi qu'aucun autre impôt supplémentaires ne soit perçu, au niveau de l'intermédiaire, sur le revenu des investissements considérés.

b) Suppression des obstacles fiscaux à la concentration des entreprises de différents Etats membres :

Les problèmes soulevés par l'existence d'obstacles fiscaux à la concentration des entreprises ont été clairement exposés dans le programme de travail de la Commission. Le Conseil des ministres, en acceptant les termes dans lesquels la Commission avait posé ces problèmes, a chargé la Commission de lui soumettre des propositions précises sur la question.

La Commission a ainsi adopté le 15 janvier 1969 deux propositions de directives qu'elle a ensuite transmises au Conseil.

Une directive concerne le régime fiscal à appliquer aux fusions, scissions et apports d'actif entre divers Etats membres. Sur le plan fiscal, l'obstacle majeur à de telles opérations est constitué par le coût de l'opération même, puisque les mesures nationales de faveur accordées par les Etats membres dans le cadre des opérations entre sociétés nationales ne s'appliquent pas lorsque l'apport est effectué par une société étrangère. Dans ce dernier cas, la société qui a fait l'apport est considérée comme totalement ou partiellement liquidée ce qui entraîne une charge fiscale très lourde. En outre, lors d'une fusion un droit d'apport est dû, mais cette question a été réglée par la directive, récemment approuvée par le Conseil des ministres, dont il est fait mention dans la partie concernant les "impôts indirects".

Le régime commun présente les caractéristiques suivantes :

- ne percevoir aucun impôt au moment de la fusion en garantissant les droits de perception future de l'impôt à l'Etat

de la société faisant l'apport. De cette façon, la taxation des plus values — c'est-à-dire la différence entre la valeur réelle des biens apportés et leur valeur comptable — qui constitue le problème essentiel, est reportée au moment de la réalisation des plus-values pour se réserver les droits futurs à la perception de l'impôt, les pays membres doivent accorder le report uniquement dans le cas où les biens apportés sont repris dans la comptabilité de l'établissement stable de la société bénéficiaire de l'apport située sur leur territoire.

- Améliorer le régime d'imposition des sociétés ayant des établissements stables puisqu'en réalité la fusion est destinée en pratique à se traduire par la transformation de la société faisant l'apport en établissement stable de la société bénéficiaire de l'apport. Pour éviter une double imposition, la Commission propose de maintenir pour le moment le principe de la territorialité, c'est-à-dire la taxation exclusive dans le pays est situé l'établissement stable. Ensuite, et à long terme, l'imposition devrait avoir lieu dans l'Etat du siège de la société. Comme premier pas dans cette direction, la directive donne à la société la possibilité d'opter, sous certaines conditions, pour le régime de la taxation du bénéfice mondial.
- Supprimer la discriminations existant actuellement sur le plan fiscal entre les sociétés nationales et les établissements stables de sociétés étrangères.

La seconde directive concerne le régime fiscal des groupes de sociétés d'Etats membres différents au moyen de prises de participation.

Dans ce cas, ce n'est pas le coût de l'opération qui compte, mais ("le régime de croisière", c'est-à-dire) le régime fiscal appliqué ensuite aux bénéficiaires du groupe.

Il faut éviter la double imposition des bénéfices entre sociétés mères et filiales et obtenir une neutralité fiscale absolue en ce qui concerne la destination finale des bénéfices (distribution ou mise en réserve).

Pour atteindre ce double objectif, la Commission propose d'exclure des bénéfices imposables de la société mère les bénéfices reçus des filiales au moins lorsque la participation dans ces filiales atteint 20%; elle propose en outre d'exonérer, sauf cas particulier de la retenue à la source, les dividendes qu'une filiale distribue à la société mère.

Enfin, en cas de participation très importante (50%) il est proposé de permettre aux sociétés d'opter pour le régime des bénéfices consolidés selon les règles à définir.

c) *Coordination des mesures d'incitation*

Le problème de la coordination des mesures d'incitation a été évoqué à plusieurs reprises au cours des réunions avec les experts gouvernementaux.

Toutes les délégations ont convenu sur l'opportunité que des échanges de vues puissent s'établir au sein du Comité sur les mesures fiscales envisagées dans les Etats membres, dont l'application paraît susceptible d'intéresser le développement du marché commun.

Soulevé dans le "mémoire" et soumis au Conseil des ministres principalement dans le cadre des règles concernant les amortissements, ce problème n'a pas été discuté.

Il s'agit d'ailleurs d'un problème de politique fiscale qui devra être ultérieurement étudié en vue d'institutionnaliser une procédure de consultation préalable. Une procédure de ce genre est rendue nécessaire par les différences existant entre les règles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et par les modifications qui sont apportées continuellement à ces règles.

d) *Convention multilatérale pour éviter la double imposition à l'intérieur de la Communauté*

Une groupe de travail, entretemps, a mis au point un projet préliminaire de convention multilatérale qui sera soumis prochainement au Comité permanent des dirigeants des administrations fiscales nationales. Avec cette convention, la Commission se propose d'éliminer conformément à l'article 220, dans la mesure où cela est impossible

au moyen des mesures de rapprochement des législations prévues, les doubles impositions au sein de la Communauté.

Cette convention précise quelques définitions importantes telles que le domicile fiscal et l'établissement stable. En se basant sur le critère des catégories de revenu, elle définit les principes de base en vertu desquels chaque Etat membre est autorisé à effectuer la taxation, compte tenu du projet de l'OCDE.

La Commission estime cependant souhaitable de ne pas entrer tout de suite en consultation avec les Etats membres en vue de l'élaboration de cette convention multilatérale, car elle estime préférable de régler certains problèmes dans le cadre d'une harmonisation. Les questions, seulement, qui ne peuvent pas être réglées dans ce cadre pourront faire l'objet d'une telle convention.

P e r s p e c t i v e s

a) Rapprochement des règles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés

Les dispositions concernant l'assiette de l'impôt conditionnent dans une large mesure la politique financière des entreprises et ont une influence prépondérante sur les financements. Un groupe de travail a procédé à un examen détaillé et comparatif des dispositions législatives concernant les amortissements, les plus-values, les pertes et les stocks.

En effectuant cet examen, le groupe a essayé de distinguer dans le cadre des règles régissant les quatre éléments indiqués ci-dessus, les mesures neutres, quelquefois très semblables dans les six pays, des mesures d'incitation, les différences entre ces dernières étant à l'origine d'influences parfois importantes dans le secteur des investissements.

En ce qui concerne les amortissements, le groupe est ainsi arrivé à la conclusion que l'objectif final à atteindre est l'application de taux communs, en respectant trois règles essentielles à harmoniser d'abord et qui concerne le point de départ de l'amortissement, les méthodes d'amortissements, le caractère obligatoire de l'amortissement. Il a donc précisé les mesures qui en principe peuvent être considérées

comme des mesures d'incitation: un taux d'amortissement dégressif supérieur de 2,5 fois à celui de l'amortissement linéaire correspondant, des amortissements accélérés spéciaux en faveur de secteurs économiques déterminés ou en faveur des exporteurs, les amortissements supérieurs au coût historique, etc...

En ce qui concerne les plus-values:

Le système de la taxation des plus-values varie de pays à pays également en fonction des différentes notions de revenu imposable encore existantes. En outre, certains pays distinguent entre plus-values à long terme et plus-values à court terme et appliquent différents régimes de faveur en les subordonnant de façon diverse à des conditions précises.

Le groupe a souhaité une harmonisation dans ce secteur et a reconnu que constituaient des incitations les exonérations d'impôt pour les plus-values sans conditions de emploi et les exonérations d'impôt des plus-values de cession sous condition de emploi lorsqu'il n'y a pas obligation d'affecter ces plus-values à l'amortissement des biens acquis en emploi ou lorsque le emploi est effectué en biens non amortissables.

En ce qui concerne les stocks, le Groupe s'est montré très libéral en préconisant la fixation de règles communes permettant aux entreprises de renouveler leurs stocks dans les meilleures conditions possibles, compte tenu du fait que la gestion des stocks est souvent lourde du point de vue financier.

En ce qui concerne les pertes, on a estimé que la solution déjà appliquée dans plusieurs pays consistant à admettre la compensation des pertes d'un exercice au cours des cinq exercices suivants pourrait être généralisée.

En outre, en ce qui concerne les pertes intervenant au début de l'activité des entreprises, le report sans limitation de durée devrait être admis.

b) *Rapprochement des structures et des taux des impôts sur les bénéfices des entreprises*

C'est là un problème à résoudre à long terme, L'Italie doit instaurer un impôt global sur les bénéfices des sociétés en abandonnant

le système cédulaire actuel. En outre, les bénéficiaires des entreprises sont frappés d'autres impôts provinciaux ou locaux comme la "Gewerbesteuer", la patente, etc. Quant à la fixation d'un taux commun il faut observer qu'elle dépend étroitement des résultats qui seront obtenus en matière de rapprochement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et des orientations pour les méthodes d'atténuation de la double imposition. Il apparaît en effet absolument impossible de fixer a priori un taux uniforme, étant donné que la charge fiscale, c'est-à-dire l'incidence de l'impôt dépend de la combinaison des éléments indiqués ci-dessus qui ne sont pas dissociables pour le calcul de cette charge.

VII — CONCLUSIONS

De ce qui précède il ressort que dans tous les domaines fiscaux des études très approfondies ont déjà été effectuées. Dans certains domaines, comme celui de la taxe sur le chiffre d'affaires des résultats concrets ont déjà été réalisées, dans d'autres domaines, par contre, on est en train de formuler des propositions qui pourront permettre les réalisations des objectifs fixés.

Il est évident que plusieurs difficultés d'ordre technique existent en vue de la réalisation des objectifs mentionnés. Certaines de ces difficultés, d'ailleurs, ne pourront pas être surmontées, faute d'une volonté politique réelle de la part des six Etats membres.

Cette volonté, même si parfois, elle semble faible, s'est toutefois toujours manifestée, et par elle les problèmes qui paraissent les plus aigus ont été réglés. Le fait décisif est que dans tous les six Pays les opérateurs économiques ont depuis longtemps essayé d'adapter la structure de leurs entreprises à la nouvelle situation économique qui graduellement se développera en fonction du marché commun, et par conséquent, ils ne peuvent plus reculer d'autant plus que des avantages considérables ont découlés, jusqu'à présent, pour tout le monde. Au contraire, les opérateurs économiques constituent très souvent des groupes de pression auprès de leur Gouvernement en vue d'accélérer le processus d'intégration économique.

Ceci étant dit, on peut affirmer que malgré ces difficultés d'ordre technique, et politique, une politique fiscale communautaire pourra, à la longue, être mise sur pied.

D'après ce que l'on a dit dans les pages précédentes, elle pourra être axée sur les impôts suivants:

- 1) Un impôt sur la valeur ajoutée harmonisée accompagnée par certaines accises, comme celles sur le tabac, sur les produits pétroliers et sur les alcools, celles-ci également harmonisées. En ce qui concerne les accises sur la bière, le vin et le sucre une décision en vue de leur harmonisation n'a pas encore été prise.

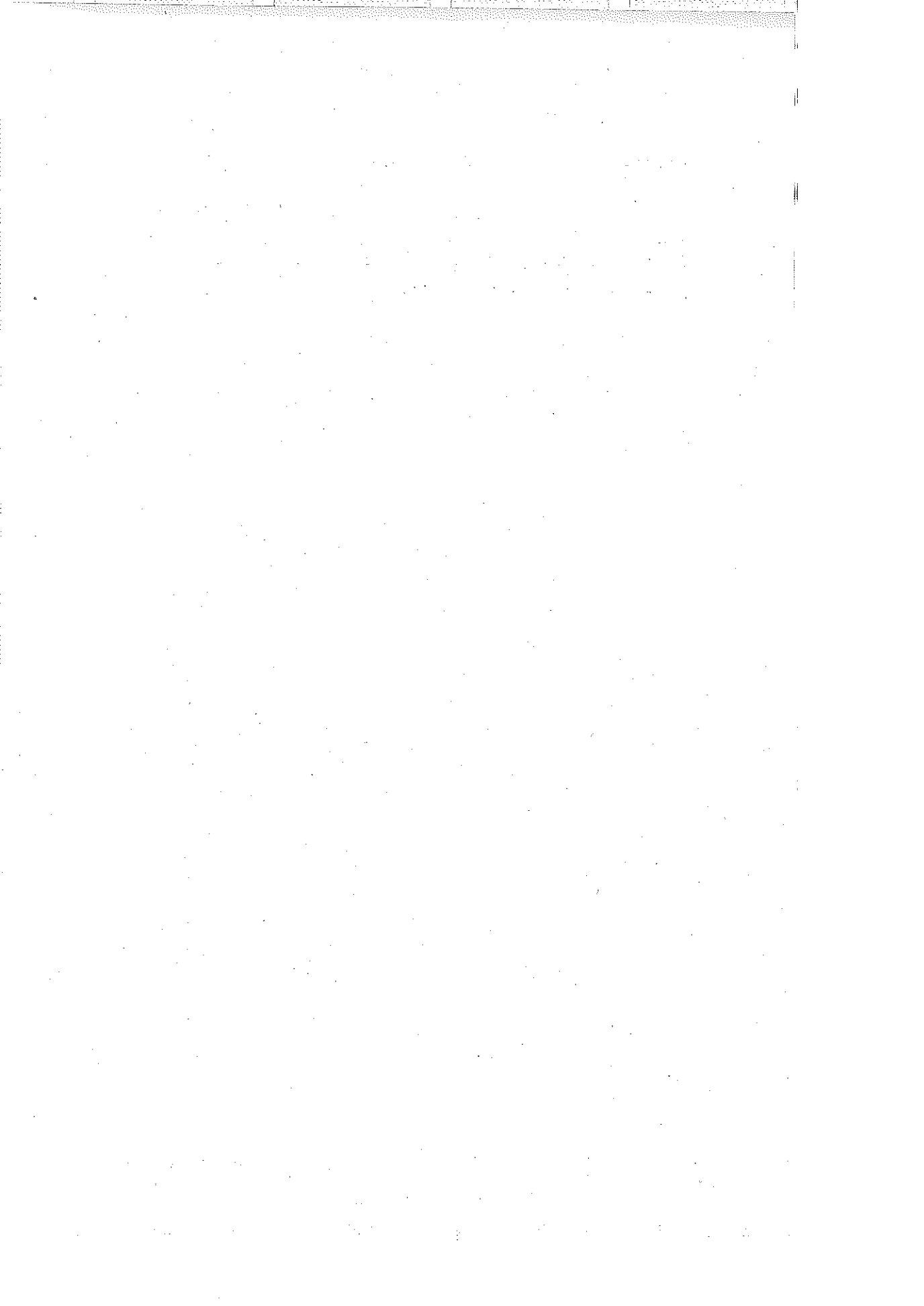
Ces impôts, dans une première phase devront avoir la même structure, mais dans une deuxième phase pas encore fixée, ils devront avoir également presque les mêmes taux et ceci afin de permettre la suppression des frontières fiscales.

- 2) Un impôt sur les entreprises ayant la même structure et une base imposable harmonisée. Il est évident, qu'afin de permettre à cet impôt de mieux s'adapter à la situation conjoncturelle des Etats membres, il sera indispensable de prévoir un simple rapprochement et non une égalisation des taux ainsi qu'une certaine liberté en ce qui concerne les règles d'amortissements qui peuvent être considérées comme normales.

- 3) Enfin un impôt personnel sur les personnes physiques qui, notamment en ce qui concerne les taux, pourra rester longtemps différent d'un pays à l'autre pour les raisons déjà exposées au cours de ce rapport.

Cet impôt, ainsi que certaines accises perçues au stade de la consommation, pourront constituer la marge de manoeuvre indispensable à chaque pays pour faire face à certaines nécessités budgétaires qui, même à la suite de la réalisation complète de l'union économique, pourront se présenter.

Le chemin à parcourir est encore long, mais avec la bonne volonté jusqu'à présent montrée par les Etats membres, on peut espérer que les objectifs fixés pourront être atteints encore plus tôt que ce que l'on peut supposer.



AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA VERGİ AHENKLEŞTİRİLMESİ (*)

M. Pietro NASINI
Avrupa Ekonomik Topluluğunda
Vergiler Bölümü Direktörü

I — GİRİŞ

On seneyi aşkın bir zamandan beri Avrupa Ekonomik Top'uluğunda bir vergi ahenkleştirmesi vetiresi cereyan etmektedir. Bu ahenkleştirme çabası uzun vadede altı üye devlette yâni; Almanya, Belçika, Fransa, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda'da, bu devletlerin yeni iktisadî yapılarına adapte olacak bir ortak vergi politikasına erişecektir.

Bu memleketlerde yürürlükte olan vergi sistemlerinin kısa bir incelenmesi, bilhassa vergilerin mahiyetlerine göre vergi yükünün dağılımı açısından büyük farkların tesbitine yol açar.

Altı AET ülkesinde vergi gelirleri (toplam vergi gelirlerinin % si olarak)

Vergiler	Almanya	Fransa	İtalya	Hollanda	Belçika	Lüksem.
Dolaysız	55	42	35	61	47	59
Dolaylı	45	58	65	39	53	41
	100	100	100	100	100	100

Kaynak : Avrupa Toplulukları İstatistik Dergisi, 1967.

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, Hollanda ve Lüksemburg'da vergi sisteminin ağırlığı dolaysız vergiler üzerinde iken,

(*) Bu konferans Ocak 1970 tarihinde verilmiştir.

Fransa ve bilhassa İtalya'da dolaylı vergilerin yüzdesi, dolaysız vergilerden yüksektir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu için ortak bir vergi politikası tesis edilmek isteniyorsa, altı üye memlekette dolaylı ve dolaysız vergilerde, daha şimdiden Belçika ve Federal Almanya'da mevcut bulunduğu gibi, yüzde elli - yüzde elli şeklinde âdil bir yük dağılımına varmanın arzu edileceği şüphesizdir.

Roma Andlaşması uyarınca, bu vergilere tatbik olunan farklı prensipler nazarı itibare alınınca, vergi yükleri dağılımının yakınlaştırılması meselesi daha da önem kazanır. Gerçekten, dolaylı vergiler için varış ülkesinin vergisinin uygulanması yürürlüktedir, halbuki, dolaysız vergiler için menşe ülkenin vergisinin uygulanması öngörülmüştür.

Bu durum, topluluk içi ticarete belirli bir sonuç meydana getirmektedir. Şöyle ki; konjonktürel durum, dolaysız vergilerin ihracat ürünleri fiyatlarına yansımaya imkân vermediği hallerde, dolaysız vergilerin yükü ihracatçı teşebbüslerin üstünde kalacaktır. Dolayısıyla prensip olarak, vergi sistemleri daha çok dolaylı vergilere dayanan ülkeler, vergi sistemi dolaysız vergilere dayananlarla mukayese edildiğinde, daha avantajlı durumda olacaklardır.

Bahis konusu vergi yükünün farklı bir şekilde dağılımının bu ülkelerdeki değişik iktisadî yapıya ve bilhassa fert başına düşen mevcut gelire bağlı olduğunu unutmamak gerekir. Ferd başına düşen millî gelir halihazırda üye devletlerde farklılık göstermektedir.

**Altı AET ülkesinde fert başına düşen
Gayrisafi Millî Hâsıla
(yıl 1967)**

Ülkeler	Milyon dolar
Federal Almanya Cumhuriyeti	2.026
Fransa	2.325
İtalya	1.279
Hollanda	1.804
Belçika	2.040
Lüksemburg	2.150

Yukarıda verdiğimiz tablo bir önceki ile karşılaştırılırsa, şu sonuç ortaya çıkmaktadır : fert başına millî gelirin en düşük olduğu

ülke (yukarıda İtalya) dolaylı vergilerin payının en yüksek olduğu ülkedir. Gerçekten fiyatların içine dahil edildikleri için tahsili daha dağılımı, ancak bu ülkelerin iktisadî yapıları ve fert başına düşen devlete önemli gelirler temin etme imkânını verirler.

Bu noktaya kadar tartıştığımız hususlardan şöyle bir sonuç çıkarabiliriz : Altı ülke arasında vergi yükünün daha âdil bir şekilde dağılımı, ancak bu ülkelerin iktisadî yapıları ve fert başına düşen millî gelirleri birbirlerine yaklaştırıldığı takdirde temin edilebilir. Bunun sebebi ise, vergi politikasının bir ülkenin siyasî ve iktisadî hayatına sıkı sıkıya bağlı olması ve bu politikanın evrimi ile devletin iktisadî ve sosyal yapılarının evrimi arasında yakın bir ilişki bulunmasıdır.

Bu meyanda toplam vergi yükünün, bir ülkenin genel politikasını aksettiren bütçe harcamalarının bir karşılığını teşkil ettiğini kaydedelim. Bu harcamalar sadece, sosyal, kültürel, askerî, v.b. politikalara değil, aynı zamanda alt - yapı politikasına (kamu yatırımları, ulaşım, enerji) ve devletin daha az önemli sektörlerle müdahale derecesine de bağlı olarak değişme gösterirler.

Diğer taraftan vergi yükünün dağılımı konusu, faaliyet sektörleri, üretim ve dağılım dalları, teşebbüs ve fertler açısından bilhassa malî âletlerin su veya bu üretim çeşidini veya ihracatı teşvik için iktisadî müdahale aracı olarak kullanılması meselesini de içine alır.

Malî âlet, gelirlerin dağılımı vasıtasıyla sosyal adalet politikası gayelerine varmak için kullanılmaktadır.

İlk bakışta gereksiz olarak görünen, genel mahiyetteki bu mülahazalar, vergi ahenkleştirilmesi alanında ve bu ahenkleştirmeyi gerçekleştirmek için uygun metodun seçiminde AET Komisyonu tarafından raslanan güçlükleri daha iyi kavrayabilmek için son derecede önemlidirler.

Bu açıdan kullanılan metodun ve AET Komisyonunun ahenkleştirme ve yapılan çalışmalarla varmak istediği amaçların incelenmesine geçmeden önce Komisyonun, Roma Andlaşmasına dayanarak bu ahenkleştirmeyi gerçekleştirmek için dayandığı hukukî araçlara bir göz atmak faydalı olacaktır kanısındayız.

II — HUKUKİ TEMEL

Roma Andlaşmasındaki malî hükümler aynı zamanda rekabet kaidelerini ihtiva eden bölüm içinde bulunmaktadırlar. Bunun sebebi, Roma Andlaşması ile öngörülen iktisadî bütünleşmenin sağlıklı bir rekabet temeli üzerine inşa edilmesi gereğidir. Sağlıklı bir rekabetten anlaşılması gereken, örneğin; anlaşma ve monopol durumlarında olduğu gibi özel müdahale veya sübvansiyon ve özel malî tedbirler durumunda olduğu gibi, devletin müdahalesi ile bozulmaması gereken bir rekabettir.

A.E.T. Komisyonunun malî alandaki amaçlarına varmak için kullanabildiği hukukî araçları daha iyi değerleyebilmede bu araçlarla ilgili olan maddeleri gözden geçirmekte fayda vardır.

Madde 95

Hiç bir devlet, başka bir devletin malını, bu mallara benzer kendi millî malları üzerinden dolaylı veya dolaysız şekilde aldığı iç vergilerden daha ağır bir vergi ile dolaylı veya dolaysız bir şekilde vergileyemez.

Diğer taraftan, hiç bir üye devlet başka üye devletlerin malını dolaylı olarak iç üretimi korumak amacıyla konulan iç vergilerle vergilendiremez.

Üye devletler, iş bu andlaşmanın yürürlüğe giriş tarihinde mevcut olan ve yukarıdaki kaidelere aykırı olan hükümleri en geç ikinci aşamanın başına kadar bertaraf veya tashih ederler.

Madde 96

Üye devletlerden birinin ülkesine ihraç edilen ürünler, taşıdıkları dolaylı veya dolaysız iç vergilerden daha yüksek hiç bir vergi iadesinden faydalanamazlar.

Madde 97

Birikici karakterli muamele vergisi uygulayan devletler madde 95 ve 96 da öngörülen prensiplere aykırı düşmemek kaydıyla, ithalatta uyguladıkları iç vergilerle ve ihracatta uyguladıkları vergi ia-

delerinde beher ürün veya ürün grupları için ortalama oranlar tesbit edebilirler.

Bir üye devlet tarafından tesbit edilen ortalama oranlar yukarıda belirtilen prensiplere uygun değilse Komisyon bahis konusu devlete uygun direktif ve kararları iletir.

Madde 98

Muamele vergileri dışındaki özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilerle ilişkin istisnalar, ihracatta vergi iadesi ve üye devlet menşeli ithalatta telâfi edici vergiler; komisyonun teklifi üzerine Konsey tarafından yeterli çoğunlukla, sınırlı bir süre için bu tedbirlerle ilgili icazette bulunmadıkça tesis edilemez.

Madde 99

Komisyon muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve üye devletlerarası ticarete uygulanacak telâfi tedbirleri dahil olmak üzere diğer vasıtalı vergilerle ilgili olarak üye devletlerin fark'ı mevzuatlarını ortak pazarın çıkarlarına uygun bir tarzda ahenkleştirmeleri bakımından inceler.

Komisyon, 100 ve 101. maddelerdeki hükümlerin önyargısı altında kalmadan ittifakla kabul edilmek üzere Konsey'e tekliflerde bulunur.

Bu maddelerin incelenmesi sonucunda, 98. maddedeki bölümler haricinde diğer maddelerin sadece dolaylı vergilerle ilişkisi olduğu müşahade edilebilir.

Bu durum Roma Andlaşmasındaki tarafların büyük çapta GATT andlaşmasının malî hükümlerinden esinlenmiş oldukları ve dolaylı vergilerin direkt olarak malları vergilendirdikleri ve böylece uluslararası mübadeleleri etkiledikleri hususları ile açıklanabilir.

Malların üye devletler arasında serbestçe dolaşımı, sağlanması gereken en önemli sorunlardan biri olduğundan, Roma Andlaşmasındaki tarafların, yerli ve aynı mahiyette ithal malları arasında dolaylı vergi uygulanması bakımından malî ayrıcalık yaratacak bütün hükümlerin kaldırılması konusu ile özellikle ilgilenmiş olmaları şüphesizdir.

Öte yandan halihazırda mevcut olan sistemlerin birarada uygulanmakta olması üyelerarası mübadelede rekabet tarafsızlığını bozabilecek bir durum arzettiğinden Roma Andlaşmasındaki taraflar 99. Maddede dolaylı vergilerin ahenkleştirilmesini öngören hükümlerin icrasına matuf özel görevi Komisyona vermişlerdir.

İhracatta vergi iadesi ile ilgili kısıtlama hükümlerini ihtiva eden 98. Maddede ve üye devletlerin "mükerrer vergilemeden kaçınmak için çok taraflı bir konvansiyon hazırlamak amacı ile aralarında bir fikir danışmasına gidebilmelerini" diğer hükümler arasında zikredilen 220. madde hariç tutulursa, dolaysız vergilerle ilgili hiç bir hüküm andlaşmada yer almamıştır.

Özel hükümlerin mevcut bulunmamasına rağmen Andlaşmanın, araçları öngörmediği ve dolaysız vergiler alanında Komisyona girişim yapma olanağını sağlamadığı sonucuna varılamaz. Gerçekten bu vergi kategorisine girişimler, veya ortak pazarın işlemesi üzerinde doğrudan etkiye sahip hukukî, düzenleyici idarî hükümlerin yaklaştırılması ile ilgili 100. maddedeki hükümler uygulanabilirler. Komisyon, bu madde uyarınca mevcut bulunan ayrıcalıkları ortadan kaldıracı karaktere sahip tedbirleri Konseye sunmak ve yeni hükümlerin benimsenmesinden veya yürürlükte olan hükümlerin değiştirilmesinden doğacak olan ayrıcalıklardan sakınmakla görevlendirilmiştir.

100. maddenin dolaysız vergilere uygulanabilirliği üzerinde şüphe etmemek gerekir. 100. madde genel karakterli bir norm olduğundan Roma Andlaşmasındaki bütün ilgi alanları bu maddenin uygulanma alanının dışına çıkamaz, kaldı ki, dolaylı vergiler alanında ahenkleştirme ile ilgili olarak 99. madde, 100. maddeye atıf gözönünde tutulursa vergileme alanında bunun daha da bariz olduğu ortaya çıkar. Dolaylı vergilerin ahenkleştirilmesine matuf imkânları incelemek için icra görevini haiz olan Komisyona açık bir daveti ihtiva eden 99. maddeden farklı olarak 100. madde yaklaştırılması gereken hukukî, idarî hükümlerin ortak pazarın işleyişi üzerinde doğrudan bir etkisi olması gerekliliğini temel bir kısıtlama olarak ortaya koymaktadır.

Topluluk içi mübadeleye nisbî bir tarzda etkide bulunsalar bile dolaysız vergilerin ekonominin diğer sektörleri, örneğin; sermaye ha-

rekette olduğu gibi yatırım'ların yerinin seçilmesinde de önemli bir etkiye bulunurlar.

Bu meseleden dolayı AET Komisyonu bu vergileri bir yana bırakamazdı. Böylece bu alanda, Andlaşmanın ruhuna ve varılması gereken amaçlara dayanarak, bir ahenkleştirme çabasına girişmeyi gerekli saymıştır.

III — VARILACAK HEDEFLER

Roma Andlaşmasının ruhuna ve maksadına göre ulaşılması gereken hedefler nelerdir? Bu hedefler, *Altı üye devletin ekonomilerinin entegrasyonu*" gibi tek bir cümlede özetlenebilir.

Bu entegrasyon coğrafi şartlarında olduğu gibi ,tarihî sebeplerle de biri diğerinden farklı olan, altı ülkenin ekonomik yapılarının tedricen yakınlaştırılmasından sonra gerçekleştirilebilir.

Roma Andlaşmasının birçok hükümleri gereğince, gerçekleştirmek üzere olan ekonomik yapıların tedricen bütünleşmesi, bu yapılar üzerinde ağır basan ve altı ülkede farklı olan mevzuatların benzer bir yakınlaştırılmasıyla bağımlı olmak zorundadır.

Raporun giriş kısmında belirtildiği gibi, bu mevzuatlar arasında malî mahiyette olanlar, ülkenin malî politikası ile iktisat politikası arasında çok sıkı bağlar bulunduğundan özel bir önem taşırlar.

Diyebiliriz ki, AET Komisyonunda ele alınan Altı Ülkenin vergi ahenkleştirmesi bizzat bir amaç olarak değil, aşağıda özetlendiği gibi belirli hedeflere varmada bir araç olarak kabul edilmiştir :

1) İlk olarak ,üye ülkeler arası ticarete tarafsız rekabeti sağlamak ve bununla üye ülkelerin mevzuatlarında yer alan ve mahiyetini her ülkenin çok farklı tarihî, psikolojik özelliklerinde bulan vergi ayrıcalıklarını kaldırmaktır. Gerçekten, sağlıklı, bir rekabet, ekonomik bütünleşmenin dayanmak zorunda olduğu bir destektir ve bundan doaylı vergi tedbirleriyle bozulmaması gerekir.

2) Bunu takiben, Roma Andlaşmasıyla öngörülen, Topluluğun muhtelif politikalarının yâni; tarım politikası, ulaştırma ,para, ti-

caret v.b. derece derece gerçekleşmesini mümkün kılmaktadır. Gerçekten, bu politikaların gerçekleşmesi için girişilen çalışmalarda bunların tüm olarak gerçekleşemediği görülmüş, aynı zamanda bu politikalarla ilgili vergi hükümlerinin uyumu yapılamamıştır.

3) Son olarak, uzun dönemde; malların, hizmetlerin, kişilerin serbest dolaşımı ve sermayenin sağlanabildiği, bir iç pazarın bütün özelliklerine sahip olabilen hakiki bir ortak pazarın gerçekleşmesini mümkün kılmaktır. Bu tek pazarın gerçekleşmesi için, üye ülkeler arasında ticaretteki gümrük vergilerinin kaldırılması yeterli olmayıp aynı zamanda aralarında vergilemenin de bulunduğu, sınırlarda öngörülen diğer bütün formalitelerin kaldırılması gerekir. Diğer bir deyişle, sadece gümrük sınırlarının kaldırılması değil, vergi sınırlarının da kaldırılması yolunu uygulamak gerekmektedir.

Bu hedefleri dikkate alarak, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu, hakiki bir topluluk vergi politikası gerçekleştirmek amacıyla, dolaylı vergiler alanında olduğu kadar dolaysız vergiler için de bir çok çalışmalara girmiştir.

IV — KULLANILACAK METODLAR

Bir topluluk vergi politikasını gerçekleştirmek için birçok metodlar uygulanabilir.

Bunlardan ilki, dolaylı ve dolaysız vergileri kapsamına alan, ideal bir vergi sistemi esasına dayanan ve AET'nin karar organı olan Bakanlar Konseyinin onayından geçen usuldür. Teorik bir sistemi dikkate almak hemen hemen imkânsız olduğundan, böyle bir metodun gerçek dışı olduğu derhal farkedilir. Teknik yönden rasyonel olsa bile, Altı ülkenin yapılarının çok farklı olmasından dolayı pratikte uygulanması çok güç olacaktır. Bu sistem bir veya iki ülkeye uygulanabilirse de tümüne uygulanamaz. Bundan dolayı bu imkân saf dışı bırakılmıştır.

Bunun üzerine, ekonominin muhtelif branşları için vergi yükü ahenleştirilmesi düşünülmüştür. Bu durumda, herşeyden evvel dolaylı ve dolaysız vergiler için bu yükün hesaplanması ve ondan sonra karşılaştırılması yapılmalıdır.

Bu yük, ülkelerin ekonomik yapılarındaki farklılıklardan dolayı bir ülkeden diğerine değişmektedir : Uygulama güçlükleri özellikle kendini dolaysız vergilerin hesabında göstermektedir. Bundan dolayı, bu metod da kabul edilmemiştir.

Bunun üzerine, her verginin, Ortak Pazarın iyi işleminde önemli olduğu ölçüde, tek tek pragmatik bir şekilde tetkik edilmesi uygun görüldü.

Bundan dolayı, özellikle malların serbest dolaşımına etkisi olan dolaylı vergilerle işe başlandı.

Roma Andlaşması, gümrük duvarlarının kaldırılmasıyla ilgili kesin hükümleri kapsadığından, Komisyon, gümrük vergilerinin derreceli indirimini, dolaylı vergilerin ahenkleştirilmesini ele almayı, gümrük birliği gerçekleştirildiği gün malların serbest dolaşımını engelleyecek bu vergilerden, sakınmak için uygun bulmuştur. Bunlar arasında geniş uygulama alanı sebebiyle, ticarete daha fazla etkisi olan muamele vergilerine öncelik tanımada görüş birliğine varılmıştır. Muamele vergilerinden sonra ahenkleştirmek amacıyla diğer dolaylı vergilerin incelenmesine geçildi.

Vergileme alanında yapılan bu gayretlere, halen gerçekleştirilen gelişmelere rağmen kabul etmek gerekir ki, bu vergilerin tümünün ahenkleştirilmesi henüz gerçekleşmemiş ve bunun sonucunda 1.7.1968 den itibaren gümrük birliği gerçekleşmiş olmasına rağmen, bu vergiler halen belli bir ölçüde, Topluluk içi ticareti engellemektedirler.

Böylece bu vergiler için düşünülen ahenkleştirme vetiresi, ilk aşamada, strüktürlerin yakınlaşmasını ve ikinci aşamada da, üye ülkeler arası sınırların kaldırılmasını, dolayısıyla tek bir pazar özelliklerini taşıyan bir pazarın gerçekleşmesini sağlayacak olan vergi oranlarındaki ahenkleştirmeyi öngörmektedir.

Ayrıca unutmamak gerekir ki, malların serbest dolaşımını varılacak tek hedef değildir. Kişilerin, sermayenin, hizmetlerin serbest dolaşımını da aynı şekilde önemlidir ve bundan dolayı bu serbestiyi gerçekleştirmek için özel bir etkiye sahip olan dolaysız vergilerin ahenkleştirilmesine girişilmiştir.

Aynı şekilde, bu alanda muhtelif vergilerin karşılaştırmalı bir incelenmesi yoluna gidildi, fakat, özellikle sermayenin dolaşımını

ve yatırımların yerleşimini etkileyebilen, kurumlar vergisi üzerine eğilindi. Bilhassa, Üye Devletlerin genel ekonomi politikalarıyla bu vergilerin sıkı bağılılığı olması, bu alandaki çalışmalarını fazla ilerletmemiştir.

Kişilerin serbestçe dolaşımını sağlamada etkisi çok zayıf olan şahsî gelir vergisinin yakınlştırılması ile ilgili çalışmalar henüz gerekli görülmemektedir. Kişilerin serbest dolaşımında daha çok başka etkenler rol oynamaktadır.

Bu deneysel metodu takip ederek, gerçek bir topluluk vergi politikası tesis edebilmek için dolaylı ve dolaysız vergileme alanında birçok çalışmalara girişilmiştir.

V — DOLAYLI VERGİLER

Buraya kadar görüldüğü gibi, Komisyon dolaylı vergiler konusunda mevcut meselelere Roma Andlaşmasının öngördüğü şekilde öncelik tanıyan bir karakter vermiştir. Gerçekten 99. maddeye göre, bu konuda Komisyona kesin bir görev verilmektedir.

Bu önceliğin sebebi açıktır : maliyet fiyatları üzerinde dolaylı vergilerin derhal etkisini göstermesinden dolayı uluslararası ticarete de doğrudan doğruya yansımaktadır. Şayet dolaylı vergilerin uygulanması hatalı olursa, bunlar gümrük duvarlarının kaldırılmasından doğacak olumlu sonuçları ortadan kaldırıp rekabette ciddi distorsiyonlara sebep olabilirler.

Böylece, malların uluslararası mübadelesinde halen kullanılmakta olan metod; varış ülkesinde vergilendirme prensibini gerçekleştirmek için ihraç ülkesinde malları, vergi iadesi veya ihraç muafılığı yoluyla bütün vergilerden arındırmaktan ibarettir. Bu iadeler çok yüksek tutulduğu ve verginin fiilî yansımaları aştığı zaman ihracata sübvansiyon verilmiş gibi etki yaparlar.

Diğer taraftan mallar sınırlarda ithalâtçı ülkeler tarafından te-lâfi edici bir vergiyle vergilendirileceklerdir. Şayet bu vergiler çok yüksek olursa bir gümrük vergisi gibi etki yaparlar.

“Varış ülkesinde vergileme” denilen, bu metodun uygulanması “vergi sınırlarının” varlığını farzeder ve bu, ön şartı teşkil eder.

Teknik bakımdan telâfi edici vergilerin uygulanması, mahiyetleri ve onları düzenleyen mevzuat farklı olsa bile, öngörülen şekillere göre gümrük vergileriyle yapılır. Bu metod, uluslararası uygulama ve GATT nizamlarına göre tesis edilmiştir. Bu arada ayrıca ilâve etmek gerekir ki, bir tarafta dolaysız vergiler için sınırlarda vergi düzenlemelerinde uygulanan prensip, kısa bir süre önce aralarında A.B.D. nin de bulunduğu bazı ülkeler tarafından GATT çerçevesinde açık bir şekilde tanınmıştır. Halihazırda Cenevre'de yapılacak tartışmaların sonucunu söylemek imkânsız olsa bile, Topulunun halen uygulanan prensipleri koruması gerektiğinden şüphe etmemelidir.

Gerçekten dolaylı vergilerde, ithalât ve ihracatta telâfi rejimi itirazlara yolaçabilir, onların, ürünlere yansımalarının tam olarak saptanmasının teknik bakımdan imkânsız olması sebebiyle dolaysız vergilerde bu rejime giriş uluslararası ticaretle ilgili pek çok karışıklıklara sebep olabilir. Diğer taraftan, dolaylı vergilerde yükün yansıdığı farzedilen iç tüketim vergisi olma özelliğinden dolayı, sınırlarda telâfinin iyi tesis edilmesi itirazları güçleştirir.

Yapıları ve özel hedefleri, topluluk çalışmalarını farklı bir şekilde etkilediğinden dolayı, genel ve özel tüketim vergileri ile diğer dolaylı vergiler arasında şöyle bir ayırım yapmanın mümkün olduğu söylenebilir :

— Muamele vergileri, tüketimden alınan genel ve global bir vergidir ve bir malın satışı veya bir hizmetin yapılmasıyla ifade edilen tüm ekonomik işlemlere uygulanır;

— Buna karşılık özel tüketim vergileri, belli bir ürünün imâli anında tahsil edilen veya tüketimi esnasında alınan özel vergilerdir.

— Diğer dolaylı vergiler, sermaye hareketlerini, sigorta anlaşmalarını v.b. vergilendirir. Bu vergiler doğrudan doğruya rekabeti etkilemezler; fakat armonize edilmedikleri zaman uygulandıkları kesimlerde Topluluk politikasının dengeli gelişimini frenleyebilirler.

1) Muamele vergileri

Altı ülkeden beşi, Roma Andlaşmasının yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1958 de, birikici karakterli muamele vergisi olan çe'âle sistemini

uyguluyordu. Şelâle vergisi sisteminin özelliği, üretim ve dağıtımın her safhasında vergi, malın toplam kıymeti üstünden alındığından kümülâtif bir etkiye sahip olmasıdır. Bu şekilde vergi, daha önce vergilenmiş bir malın fiyatının unsurlarını vergilendirir ve sistemi kümülâtif etkili yapan husus budur. Ürün üzerinde verginin nihaî yansıması, üretim ve dağıtım sürecinin uzunluğuna göre farklı olur ve hiç bir zaman tam olarak bilinemez.

Katma değer vergisinin özelliği, her satıcının yaptığı muameleler üzerinden, alışlarda ödediği ağır vergiyi, maliyeye ödenen vergi tutarından indirebilmesidir. Bu şekilde her ekonomik ajan ancak, satınalma fiyatıyla malın üst fiyatı arasındaki bir parçaya uygulanan vergiyi ödemektedir. Yâni katma değer, bu sistem sayesinde ürün birçok aşamalardan geçse bile tamamlanmış ürün üstündeki nihaî vergi, kanunla saptanmış; nihaî fiyata uygulanan vergi oranıyla uyum halinde olacak, üretim ve dağıtım süreci uzun olsa bile daima aynı oranda kalacaktır.

Sakıncası daha büyük olan sistem, şelâle sistemidir; buna karşılık katma değer vergisi sistemi tarafsız olarak kabul edilebilir.

Gerçekten, şelâle sistemiyle muamelelerin vergilendirilmesi, sınırlarda telâfi tedbirlerinin uygulanmasını gerektirir. Bu, bilindiği gibi Roma Andlaşmasının 97. maddesine göre, ürün içinde tam olarak hesaplanamayan vergiler için ortalama hadlerin uygulanmasıdır. Ve bu durum uygulamada, bilhassa bütünleşmiş teşebbüslerin gerçekleştirdiği ihracatta, ihracata prim tesis edilebilir veya ithalâtın dolaylı olarak korunması sözkonusu olduğundan telâfi edici vergi, benzer yerli ürünlere konan verginin fiili yansımasından daha yüksek bir oranda saptandığı zaman meydana gelebilir.

Esasen kesinlikle tesbit edilemeyen telâfi miktarının tam olarak hesaplandığı farzedilse bile, üye devletler için bu tedbirleri istismar etme olanağı ortaya çıkar, böyle suistimallerden doğan sonuçları kesinlikle değerlendirme olanaksız olduğundan, ekonomik ajanlar için; uluslararası ticaretin konusu olan üretim fiyatlarının saptanmasında devamlı bir belirsizlik kaynağı meydana getirir.

Ayrıca böyle tedbirlerin uygulanmasından, bu bütünleşmiş teşebbüsler, üstünlük elde etmekte ve çoğu zaman iktisaden arzu edilmediği halde de merkezleşmeye bir teşvik olmaktadır.

Diğer taraftan malların fiilen serbest dolaşımını gerçekleştirmek için ulaşılmaya gereken en önemli hedeflerden biri olan vergi hudutlarının kaldırılmasında, telâfi edici tedbirlerin muhafazasının uluslararası ticareti engelleyeceği unutulmamalıdır.

Sınırlarda telâfi edici tedbirlerin uygulanmasında ortaya çıkan mahzurlara çare bulmak için, Komisyon, Bakanlar Konseyi tarafından 30 Nisan 1967 de kabul edilen basit bir hesaplama metodunu hazırlamaya girişti.

Fakat, Komisyon daha başlangıçta, sadece şelâle sistemiyle alınan bir muamele vergisinin, daha tarafsız bir sistem ile yer değiştirmesi halinde yukarıdaki mahzurları elimine edebileceğini anladı. Ve bundan dolayı, üye devletler uzmanlarıyla işbirliği yaparak bu olanağı incelemeye başladı.

Bu yöndeki çalışmalar, Komisyonda işaret edildiği gibi, üye devletlerde ortak bir katma değer vergisi sistemine başlangıç için Bakanlar Konseyine somut tekliflerde bulunurken gösterilmiştir. Gerçekten sadece bu sistem, birinci aşamada verginin tarafsızlığını ve Roma Andlaşmasının 97. maddesinde öngörülen götürü uygulamanın sakıncalarını ortadan kaldırarak 95. ve 96. maddelerin doğru uygulanmasını ve ikinci aşamada vergi hudutlarının kaldırılması olanağını garanti edebilmektedir.

Muamele vergileri hakkındaki direktifin ilk projesi, Kasım 1962 de konseye aktarılmıştır.

Bir "kanun çerçevesi" (de loi cadre) özelliğinde olan ve ortak bir K.D.V. sisteminin uygulanma şekillerini ve yapılarını içine alan bu projeyi, 1965 yılında sunulan bir ikincisi takip etti.

Sonuncu olarak, direktifin her iki projesi de 11 Nisan 1967 de Topluluk Bakanlar Konseyi tarafından kabul edildi. Devletlerin muamele vergileri sistemlerini topluluğun bu ortak sistemiyle değiştirmeleri için mutabık kalınan süre 1 Ocak 1970 olarak saptanmıştır. Almanya ve Hollanda, katma değer vergisini ihdas ederek iki direktifte belirtilen mükellefiyetlerini, Almanya 1 Ocak 1968, diğeri 1 Ocak 1969 dan beri tamamlamışlardır. Esasen K.D.V. sistemini uygulamakta olan Fransa, muamele vergilerini 1 Ocak 1968 den itibaren, ortak sisteme geniş ölçüde uydurarak genelleştirmiştir.

Luksemburg, bu sisteme 1 Ocak 1970 de girecek, buna karşılık Belçika konjonktürel, İtalya teknik sebeplerden dolayı sırasıyla 1 Ocak 1971 ve 1 Ocak 1972 tarihlerinde girmeyi istemişlerdir.

K.D.V. nin tarım sektöründe uygulanma şekillerini kapsayan üçüncü direktif ki, prensip olarak 1 Ocak 1970 den önce uygulanması gerekir, 11 Nisan 1968 de Konseye sunulmuştur ve şimdiye kadar tasdik edilmiş olması gerekir. Nihayet, direktifin diğer hükümleri daha sonraki bir aşamanın düzenlenmesinde üç direktif tarafından öngörülmüş olan bazı noktaları düzenlemek için incelenme halindedir.

Birinci direktif, verginin bir tüketim vergisi olmasını belirleyerek esas özelliklerini ortaya koyar. Bu, bir taraftan teşebbüslerden alınan brüt bir kazanç vergisi olmadığını ve diğer taraftan verginin üretim veya dağıtım sürecinin herhangi bir safhasında bir defada alınan bir verginin ekonomik inikâsına sahip olduğunu gösterir.

Parça parça ödemek suretiyle verginin tahsil edilmesi, bir tahsil metodu olarak, verginin diğer bir özelliğini teşkil eder. Böylece, K.D.V. üretim ve dağıtım sürecinin, bütün aşamalarında, her aşamada üretime eklenen değer üstünden, ödeme gerçekleştiği parça parça tahsil edilen bir tüketim vergisi olarak kalmaktadır. Prensip olarak topluluğun katma değer vergisi, perakende safhası dahil, bu safhaya kadar uygulanmaktadır : bununla beraber, üye devletler vergi hudutlarının kaldırılmasını beklerken, bu vergilerin toptan ticaret safhasına uygulanmasını sınırlamada, önceden Komisyonun fikrini almak kaydıyla, geçici olarak toptan ticaret safhasından sonraki safhalara, otonom tamamlayıcı bir vergi uygulamak olanağına sahiptirler. Aynı direktifte, vergi sınırlarının kaldırılmasına varacak, K.D.V. nin ne şekli'de ve ne zaman ahenkleştirileceğini belirtmek için Komisyon, Konseye teklifler getirmekle görevlendirildi.

İkinci direktif, Avrupa Katma Değer Vergisinin uygulanma şekillerini ihdas etti ve bu verginin hukukî yapısını tanımladı. Yukarıda hatırlatıldığı gibi, katma değer vergisi sistemi, mükelleflere alışlarda ödenen vergileri, satışlarda ödedikleri vergiden indirebilme olanağını sağlamaktadır. İndirimler tam yapılır : bazı istisnalar dışında, indirimler bütün mal alımlarında (yatırım malları

dahil) ve hizmetlerde uygulanmış olan katma değer vergisini taşır. Ayrıca indirimler global bir şekilde ve derhal yapılır. Yani, bildirim süresi içinde, satın alınan mal faturalarında görünen katma değer vergisi tutarının bütünü için yapılır. Mükelleflerin satışları üzerinden ödedikleri vergiyi ve ilk madde, talı madde v.b. alımlarında yüklenilmiş olan vergiyi açık bir şekilde gösterebilmek için teferuatlı bir muhasebeye sahip olmaları zorunludur. Bu muhasebe, esasına göre, ilgililer, beyannamenin verildiği anda ödenmesi gereken vergi borcunun hesabı için gerekli bütün vergileri ihtiva eden bir beyanname vermekle hükümlüdürler. İkinci direktif ayrıca;

- a) vergi mükellefi,
- b) vergiye tâbi işlemler,
- c) vergiyi doğuran olay,
- d) ithalât,
- e) matrah

mefhumlarını tanımlamıştır.

Yeni verginin oranları, vergi sınırları kaldırılmaya kadar üye devletlerin takdirine bırakılmıştır. İthalâta uygulanan vergi oranı, aynı malın satışında ülke içinde uygulanan oranla uyumlu olmak zorundadır.

Üçüncü direktifle, ilk olarak tarım sektörünün, K.D.V. uygulama alanı içinde kalması gerektiği dikkate alınmıştır. Esasen, bildiği gibi bütün ülkelerde bu sektör için yürürlükte olan özel bir rejim vardır. Direktife eklenen bir listede belirtilen tarım ürünlerinin, bundan böyle altı üye ülkede aynı olacak indirimli bir tarife-ye tâbi olması öngörülmüştür. Ortak bir oranın uygulanması, ortak tarım politikası çerçevesinde bu ürün için daha önce saptanmış fiyatlarından, üye ülkelerde uygulanan farklı K.D.V. oranları sebebiyle değişikliğe uğramasından sakınmak için zorunlu görülmüştür. Gerçekten bu çiftçiler tarafından gerçekleştirilen tarım ürünlerinin satışında, alıcılar bir satınalma belgesi düzenlemekle yükümlüdürler. Bu belge üstünde satın alınan ürünün kıymeti, çiftçiye K.D.V. nin götürü olarak ödenebilmesi için (gübre, âlet, v.b.) belirtilmelidir. Satınalananlar, bu ürünleri başkasına sattıkları zaman, bu satış üzerinden maliyeye ödeyecekleri vergi borcundan, çiftçilere ödenen götürü vergiyi indirebileceklerdir. Her ülke, bu götürü oranı en

uygun ölçüde saptayabilecek ancak, saptanan bu oranın çiftçileri, üretimi mükemmelleştirmeye teşvik edecek şekilde olması ve böylece normal K.D.V. rejimine geçebilmek için çok yüksek tutulması temenni edilir.

1967 yılının sonunda, Bakanlar Konseyine sunulan bu direktif, üye devletlerin sükûtle geçıştirmeleri sebebiyle henüz onaydan geçmemiştir.

İşaret etmek gerekir ki, katma değer vergisinin, altı ülkede ihdası, vergi sınırlarının kaldırılması için yeterli bir unsur değildir. Veya, Birinci Direktifin 4. maddesi uyarınca, vergi sınırlarının kaldırılması için Komisyon tekliflerini Konseye getirmelidir. Gerçekten birikici olmayan bir vergileme esasına dayanan yapılarıdaki uyumlaştırma, götürü olarak sınırlarda hesaplanan vergi iadeleri ve telâfi vergilerinin sakıncalarını elimine eder ve bunun sonucunda ihracatta vergi iadesi ve ithalâtın vergilendirilmesi prensibini ortadan kaldırmaz, fakat kontrol edilemeyen suistimalleri hedef alır. Çok geniş anlamda vergi sınırlarının kaldırılması, malların bir ülkeden diğerine geçişinde fiskal sonuçlar ortaya koymamasıdır: mallar millî topraklardan vergisi fiyatına dahil bir şekilde ihraç olunacak ve bu şartlarda muafiyet ve vergi iadeleri veya telâfi edici vergilerden bahsetmenin pek anlamı olmayacaktır.

Meselenin güçlüklerini bu şekilde dikkate alırken, Komisyon daha sonraki aşamalarda işleme öngörülen, sırayla bir seri teklifleri hazırlama çalışmaları içine girmiştir.

Vergi sınırlarının kaldırılmasını gerçekleştirmek için, halen altı üye ülkede yürürlükte bulunan K.D.V. oranlarında belli bir uyumlaştırmaya gitmek zorunludur.

Gerçekten, muamele vergilerinde millî oranlar arasındaki farklar, topluluk düzeyinde, teşebbüslerde rekabet tarafsızlığında ve altı ülkede sınırlarda kontrollerin kaldırılmasında bir engel meydana getirmektedir. Gerçekten bu farklılıklar, verginin tüketiciye satış fiyatıyla yansımaları ortadan kaldırmaz. Arz ve talep kanununa göre, belli bir sektör için, üye ülkelerdeki üreticilerden en düşük oranları uygulayanlar kendi mallarına olan öncelikle talep artışından yararlanacaklar ve bundan dolayı uluslararası rekabette daha iyi bir durumda bulunacaklardır. Bundan başka, oranlarda

ahenkleştirmenin bulunmaması halinde, sınırlarda kontroller kaldırıldığı zaman, şu veya bu üye devlette hissedilir derecede az vergilendirilmiş ürünler için trafik gelişeceğinden korkulmalıdır. Bundan dolayı, vergi oranlarında etkili bir yakınlaşmanın zaman içinde gittikçe artarak yapılması öngörülmüştür. Komisyon, müsamaha edilebilecek belli bir limiti aşmayan farklılıklar için tam bir ahenkleştirmenin zorunlu olmadığını düşünmektedir.

Bundan dolayı, millî sınırların dışında da millî topraklarda muamelelere uygulandığı şekilde bir katma değer vergisi sisteminin uygulanması düşünülmüştür. Şu halde, bu, ihracatta vergi iadelelerini ve üye ülkeler arasında malların mübadelesinde ithalât vergilerini kaldırmayı getirmektedir. Millî plânda uygulanan sistemle analogi yoluyla ihracat ürünü, ihracatçı ülkede vergilendirilmiş oluyor. İthalâtçıların, ihracatçılar tarafından kendilerine fatura edilen vergiyi, satışlarında ödemek zorunda oldukları vergiden indirme olanına sahip olmalarıyla bu durum gerçekleşir. K.D.V. gelirlerini tüketici ülkeye izafe etmek için, üye devletler arasında alınması zorunlu malî tavizleri mümkün kılacak bir kliring sistemi kurulabilir.

Üye devletler arasında sınırlardaki bu kontrolleri ortadan kaldırmak için, diğer tüketim vergilerinde ve özellikle özel tüketim vergilerinde ileri bir ahenkleştirme zorunluluğu aşikârdır.

2) Özel tüketim vergileri

Böylece tesbit ettiğimiz, malların serbest dolaşımını sağlamada, gerekli şart olan vergi hudutlarını kaldırmak için, sınırlarda tahsil edilen bütün vergilerin, yâni; sadece genel muamele vergileri değil, özel tüketim vergilerinin de kaldırılmasıdır. Gerçekten, sınırlarda özel tüketim vergilerinin bütün tahsilâtının ve kontrollerinin kaldırılması ve malların bu vergiler bakımından bir iç pazarda olduğu gibi, ortak bir pazar bünyesinde dolaşacak şekilde olması, sınırlardaki bu tahsilât ve kontrolün özel tüketim vergileri için muhafaza edilip edilmemesinin ne gibi bir yararı olacaktır? Vergi sınırlarının kaldırılması, vergi bakımından ancak, global olarak düşünülebilen bir işlemdir. Makul sebepler olsa bile, zaman içinde aralıklı olarak yürütülmesi uygun olur.

Şu halde, özel tüketim vergilerinin armonizasyon sebeplerinden biri de muamele vergilerinde olduğu gibi, vergi sınırlarının kaldırılmasını mümkün kılmasıdır. Bundan başka, muamele vergilerinde olduğu gibi ve aynı sebeplerle özel tüketim vergileri alanında vergi sınırlarının kaldırılması bir taraftan bu vergilerin oranlarının yakınlştırılmasıyla gerçekleştirilebileceğini, diğer taraftan özel tüketim vergilerinin yapısal uyumlaştırmasının bir önceki aşamada ve zorunlu olan oranların ahenkleştirilmesiyle tesis edileceğini kabul etmek gerekir. Bundan dolayı, vergi hudutlarının derhal kaldırılması düşünülmüş olmasa dahi, şimdiden yapılardaki bu ahenkleşmeyi gerçekleştirerek onu hazırlamak uygun olur.

Bununla beraber, bu nihai amacın gerçekleşmesi için özel tüketim vergilerinin ahenkleştirilmesi gereği bir tarafa bırakılsa bile bu alanda armonizasyon yapılması için halen daha başka sebepler vardır.

Ve herşeyden evvel özel tüketim vergileri muamele vergilerinin bir uzantısı — bu vergiler tüketim vergilerinin iki ayrı kısmını teşkil ederler — olduğu ve birbirlerine sıkı bir şekilde bağlı oldukları bir gerçektir. Özellikle mal mübadelesinde, en sıhhatli rekabet şartlarının kurulması için muamele vergilerinde armonizasyonun zorunlu olduğunu söylemiştik. Ancak, üye devletler sadece muamele vergilerini armonize etmiş olsalar bile, özel tüketim vergileri kesiminde tamamen otonom bir politika uygulamada serbest kalırlarsa, sıhhatli rekabet şartlarının kurulmasında muamele vergilerinin armonizasyonu ile elde edilen sonuçları tehlikeye sokmaz mı? Gerçekten, bir tarafta henüz ekonomik işlemlere iyi adapte olmayan topluluğun katma değer vergisi yanında, bu farklılaştırılmış oranların artmasına yardım ederek ve üye devletleri tamamen millî ekonomik mahiyette işlemlerde bulunmaya ve özel tüketim vergilerini arttırmaya ve bundan dolayı K.D.V. nin yanında yepyeni bir dolaylı verginin tesis edilmesine sevk etmiş olmayacak mıdır?

Özel tüketimin vergilendirilmesinde, koordine bir politikanın yokluğu, ortak pazarda rekabetin bozulmasını veya devamını tehlikeye sokacaktır. Böylece, her defasında mevcut özel tüketim vergileri koruyucu amaçlarla kullanılmış olur veya aynı amaç için yeni özel tüketim vergileri yaratılmış olur.

Bu şekilde, şayet üye devletler özel tüketim vergileri alanında tamamen otonom bir politika uygulamada serbest kalırlarsa, vergi

sınırlarının kaldırılması, ancak zorunlu olduğu zaman bu vergilerin daha cüretli bir şekilde armonizasyonun yapılmasını gerektirecektir.

Bu açıdan, her halde, özel tüketim vergilerinin ahenkleştirilmesini beklemeksizin, hiç olmazsa üye devletlerin yeni özel tüketim vergilerini mevzuatlarına dahil etmemelerini istemek düşünülebilir.

Özel tüketim vergilerinin armonizasyonunu gerektiren diğer bir sebep, bu alandaki ortak bir politika ve diğer sektörlerde kabul edilen ortak politikanın zorunlu tamamlayıcısı olmasıdır.

Biz, bilhassa, tarım konusunda ortak politikaları düşünüyoruz. Örneğin; şarap sektöründe, şaraptan alınan özel tüketim vergilerinde üye devletlere tam bir otonom bırakarak, bu ürünün kolaylıkla temin edilmesi ve hareketliliğinin kolaylaştırılması için bir piyasa teşkilâtının tesisi uygun değil midir? Böylece bu, tarımda takip edilen yönün, tersine etkileri olacak, vergi alanında tedbirler almayı mümkün kılacaktır.

Fakat, ortak tarım politikasının yanında, aynı şekilde özel tüketim vergilerinin armonizasyonu için diğer ortak topluluk politikaları vardır. Ve ilk olarak, hiç şüphesiz petrolden alınan özel tüketim vergilerinin armonizasyonuna sebep olacak enerji ve taşıma politikası gelir. Bu çerçevede içinde, tropikal ürünlere sahip az gelişmiş ülkelerde karşı karşıya kalınan politikaya da işaret etmek uygundur.

Özel tüketim vergilerinin armonizasyonunun esas olan sebepler arasında, nihayet kaldırılması gereken esas sebebin, üye devletler arasındaki vergi farklılıklarından doğduğuna işaret etmek gerekir.

Bilindiği gibi, Roma Andlaşmasının 95. maddesi, ithal edilen ürünlere dolaylı veya dolaysız bir şekilde uygulanan vergilerin dahilinde aynı tür millî ürünlere dolaylı veya dolaysız uygulanan vergilerden daha yüksek olmayacağını öngörür. Şekerli maddelerin ithalinde, ihtiva ettikleri şeker miktarının hesaplanması güç olduğu için, şekerden alınan özel tüketim vergisinde durum böyledir.

Özel tüketim vergileri sahasında karşılaşılan bu durum, sadece şeker için sözkonusu değildir. Birçok ürünlerin üretimine giren bazı maddelerden, özel tüketim vergilerinin her alınışında bu durum

vardır ve varolmakta devam edebilir (örneğin; petrolden, alkol ve ispirotolu içkilerden, yeşil kahveden v.b. alınan özel tüketim vergilerinde olduğu gibi ...). Fakat özel tüketim vergileri nihai ürünlerden alındığı zaman da bu ayrımlar kendini gösterebilir. Biradan ve işlenmiş tütünden alınan özel tüketim vergilerinin alınmasında olduğu gibi.

Bu birkaç örnek göstermektedir ki, yukarıda akla ge'len diğer bütün sebepler bir kenara bırakılırsa, çok sayıda özel tüketim vergileri sistemini kapsayan ve yukarıda akla gelen düzenlemelerin bizzat yürürlüğe konmasından sonra da ihtiva etmeye devam edecek olan ithalât ürünlerindeki aksine ayrımları, kaldırılmak zorunluluğu, özel tüketim vergilerinin armonizasyonunun varlık sebebini teşkil etmektedir.

Ve bu açıdan diğer mübadele engellerinin — gümrük vergilerinin kaldırılması, miktar tahditleri, teknik engeller — tedricen kaldırılmasında vergi engellerinin gittikçe artan ağırlığa sahip olduğunu belirtmek uygun olur. Şu halde bunların kaldırılması gittikçe âcil olmaktadır.

Bu hedefleri dikkate alarak, Komisyon, altı ülkede yürürlükte olan muhtelif özel tüketim vergilerinin kaldırılması yoluna gitti. Bu ülkelerde durumun farklı olduğu görüldü. Örnek olarak, Belçika'da özel tüketim vergilerinin çok sınırlı olduğu, halbuki İtalya'da ise, bunların sayısının çok olduğu görülür. Ayrıca aşağıdaki tablodan anlaşılacağı gibi, bazı ülkelerde, bazı özel tüketim vergilerinde bir monopol rejimi yürürlükte ve bundan dolayı bir armonizasyon çok daha güç olmaktadır.

Altı üye ülkede uygulanan özel tüketim vergileri

A. Muhtelif üye ülkelerdeki özel tüketim vergileri	Almanya	Fransa	İtalya	Hollanda	Belçika	Lüksem.
I. Alkol	monopol	monopol	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
Şarap v.b.	köptüklü Ş.	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
Bira	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
II. Petrol ürünleri	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
sıvı petrol gazı	özel t.v.	—	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.
III. Tütün	özel t.v.	monopol	monopol	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
sigara kâğıdı	özel t.v.	—	monopol	—	—	—
kibrit	özel t.v.	monopol	monopol	—	—	—
IV. şeker	özel t.v.	—	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.
tatlandırıcı maddeler	özel t.v.	—	özel t.v.	—	—	—
V. çay	özel t.v.	özel t.v.	—	—	—	—
kahve	özel t.v.	özel t.v.	özel t.v.	—	—	—
kakao	—	özel t.v.	özel t.v.	—	—	—
VI. tuz	özel t.v.	—	monopol	—	—	—
aydınlatma cihazları	özel t.v.	—	özel t.v.	—	—	—
iskambil kâğıdı	özel t.v.	—	özel t.v.	—	—	—

B. Münferit özel tüketim vergileri :

Almanya : asit asetik

Belçika : maden suları

Fransa : tahta, kösele ve deri, insan gıdası için yağlar

İtalya : kıymetli madeni eşya, baharat.

: gaz, elektrik enerjisi, yağlı maddelerden çıkarılan yağlar, yağ ve bitkisel ve hayvansal yağlar, dokuma ipliği, ses kayıt cihazları, margarin, metan, çakmak, çakmak taşı.

Bütün bunlara rağmen, Komisyon, uzun zamandan beri bu özel tüketim vergilerinin ekonomik ve bütçesel önemlerine göre bir sınıflamasını yapmıştır.

Üç özel tüketim vergisi, yâni; tütün, alkol ve petrol ürünlerinden alınan vergiler, bütün üye devletlerde yürürlükte ve bundan dolayı ahenkleştirilmeleri zorunludur.

Bütün üye ülkelerde, yürürlükte bulunmayan diğer bazı özel tüketim vergileri için Komisyon, hükümetlerin uzmanlarıyla iş birliği yaparak bu özel tüketim vergilerinin bulunmadığı ülkeleri de içine alan bir ahenkleştirme imkânını incelemektedir. Bu kategoride bilhassa, şarap, bira ve şekerden alınan özel tüketim vergilerini anlamak gerekir.

Tek bir ülkede yürürlükte olan, bütçe ve sosyal bakımdan daha az önemli olan özel tüketim vergileri için Komisyon, bunların kaldırılmasını ve arızî olarak K.D.V. içine alınmalarını tavsiye etmektedir.

Nihayet, tüketim safhasında uygulanan ve bundan dolayı topluluk içi ticareti engellemeyen bazı özel tüketim vergilerinin armonize edilmeksizin yürürlükte kalabilecekleridir.

Bu sınıflamayı dikkate alarak Komisyon, üç özel tüketim vergisinin ahenkleştirilmesini incelemeye başlamıştır ve önce işlenmiş tütünden alınan verginin armonizasyonu başladı. Bununla ilgili armonizasyon teklifleri 6 Temmuz 1967 de Bakanlar Konseyine sunuldu. Bu önceliğin sebebi, gerek asgarî bir ithalât miktarıyla maliyet fiyatına sigora satışının büyük ölçüde engellenmesi, gerekse yetersiz kalan vergi oranları ithalât maliyet fiyatına sigora satışını güçleştirmesiyle, bu sektördeki malların dolaşımında çok ciddi engellerin yerleşmiş olmasıdır.

İşlenmiş tütün için teklif edilen armonizasyon, aşağıdaki esaslar üzerine kurulmuştur :

— Vergi, perakende satış fiyatı üzerine konulacak, buna göre üçüncü ülkelerden gelen ürünlerin içinde gümrük vergileri dahil olacaktır. Satış fiyatları, üreticileri tarafından, piyasa imkânlarına göre serbestçe belirlenebilecektir.

— Vergi oranı, işlenmiş tütünde bir gruptan diğerine her üye devlet tarafından serbestçe tesbit edilebilecektir, fakat aynı grup içinde, bütün üretim için tek bir oran uygulanmalıdır.

— Her üye devlet dahilinde, prensip olarak oranlar proporsiyonel olmalıdır.

İşlenmiş tütünde aynı gruba ait ürünlerin muhtelif kategorilerinde çok yüksek proporsiyonel oranlar uygulama, bu farklı kategoriler arasındaki rekabeti bozacak kadar, fiyatlar arasında sapmalara sebep olacaktır. Rekabet bakımından teklif edilen sistemi mümkün olduğu kadar tarafsız yapmak için, Komisyon teklifinde sigaranın vergilendirilmesi için belli bir seviyeye kadar perakende satış fiyatında minimum bir özel tüketim vergisi, onu takiben mütenasip oranların uygulanması ve nihayet belli bir fiyat seviyesinden hareketle gittikçe azalan (degresif) bir oranın uygulanmasını öngördü. Minimum özel tüketim vergisinin ve degresif oranın uygulanmasında, önemli olan perakende satış fiyatı düzeyinin saptanması, topluluğun sigara fiyat kriterine esas teşkil edecektir.

Diğer işlenmiş tütün grupları için, şayet mütenasip (proporsiyonel) oran belli bir seviyeyi aşıyorsa, özel tüketim vergisi gittikçe azalan oranlı olmalıdır.

— Bandelet yardımıyla tahsil edilecek özel tüketim vergileri; bilindiği gibi, kaçakçılığa karşı garanti aracı olarak, her üye devlet yabancı üreticilere, bu devlete yaptıkları ihracatlarda bandelet kullanmayı mümkün kılmalıdır.

Alkolden alınan özel tüketim vergileriyle ilgili Komisyon servislerindeki çalışmalar ileri bir seviyededir. 1970 yılında, tütünde yapıldığı gibi, alkol monopollerinin organizasyonu için muhtemel tekliflerle beraber, bu alanda kes'in tekliflerin hazırlanacağı düşünülebilir.

Buna karşılık, petrolden alınan özel tüketim vergileriyle ilgili armonizasyon çalışmaları pek ilerlememiştir. Zira bir taraftan teknik bakımdan bu konuda armonizasyon güçlükleri oldukça büyüktür ve ayrıca bu çalışmalar mükemmel bir şekilde tesbit edilememiş olan topluluğun ortak taşıma ve enerji politikasına sıkı bir şekilde bağlıdır.

Bu üç özel tüketim vergisinin armonizasyonu bakımından herhangi bir güçlük ortaya çıkmadığından bunlar bir tarafa bırakılırsa, üye ülkeler çoğunluğunun arzusuna göre armonizasyon dışında muhafaza edilmeleri gereken diğer iki özel tüketim vergisi vardır. Bunlar biradan ve şekerden alınan özel tüketim vergileridir.

Biradan alınan özel tüketim vergisi dikkate alınrsa, bu ürünün KDV. yanında özel bir tüketim vergisiyle vergilendirilmesi için oldukça yaygın bir kanaat vardır (Fransa'da bu vergi mevcut olmadığından bu ülke bakımından ihtiyaten kaleme alınmıştır). Bununla beraber, şekerden alınan özel tüketim vergisi hakkındaki düşünceler daha farklıdır.

3) Diğer dolaylı vergiler

Ayrıca, Komisyon servisleri, Topluluk düzeyindeki diğer çalışmaların başarısında son derece etkili olabilecek, diğer dolaylı vergilerin armonizasyonunu incelemiştir. Bu açıdan, malî piyasanın iyi işlenmesini ilgilendiren borsa muamelelerinden alınan vergilerin armonizasyonu için bir direktif projesi hazırlanmaktadır. Enfrastrüktür ve karayolu nakliyesiyle ilgili araçlardan alınan vergilerin armonizasyonu meselesi incelenmektedir. Sigorta anlaşmalarından alınan dolaylı vergilerin armonizasyonu imkânı tartışılmaktadır. Nihayet sermaye hareketlerinden alınan dolaylı vergiler konusunda, bu yıl Bakanlar Konseyi tarafından bir direktif kabul edilmiştir. Bu direktifle, şirket iştiraklerinde ödenmesi zorunlu damga resminin kaldırılmasında olduğu gibi iştiraklerin vergilendirilmesinin ahenkleştirilmesi düşünülebilir.

VI — DOLAYSIZ VERGİLER

Dolaysız vergiler kesiminde özellikle yapı, teşebbüslerin finansman şartları, yatırımlar ve sermaye hareketlerinde çözümlenecek sorunlar dolaylı vergiler kesimindekinden çok daha karışıktır. Hakikaten, herkes genellikle bir taraftan dolaysız vergilerde millî sistemlerin belirli bir yakınlaştırılmasının zorunlu olduğunda anlaşma halinde olmakla beraber (en az dolaylı vergilerin armonizasyonu kadar önemli), aynı noktaya yönelen bu gelişimin sonucunu belirle-

mek muamele vergilerinde olduğundan daha güçtür. Bu, geniş ölçüde iktisat ve mali politika kesiminde ve millî ekonomilerin yapılarının, hayat seviyelerinin çalışma metodlarının ve alışkanlıklarının gittikçe artarak yakınlaştırılmasıyla, ulaşılacak sonuçlara bağlıdır. Diğer taraftan, dolaylı vergilerin armonizasyonuna kesin bir karakter vermek nisbeten kolay olsa bile, dolaysız vergilerde çok daha zor ve belki de daha az önemlidir. Dolaysız vergilerde aslında önemli olan özellikle teşebbüs kârlarına ve şirket hisselerine ağır mükellefiyetler yükleyen vergilerin etkilerinin armonizasyonunu elde etmektir. Bu zorunlu sonuç için yapılarda, hangi ölçüde bir armonizasyonun saptanması önemlidir.

Bu raporun giriş kısmında belirtildiği gibi, Komisyon, halihazırda ortak pazarın iyi işlenmesini etkilemeyen şahsî gelir vergilerinin armonizasyonu meselesini ele almayı önemli görmemiştir.

Bilindiği gibi, altı ülkenin ekonomik bütünleşmesi gerçekleştiği gün, mahallî vergilerde olduğu gibi, dolaysız vergilerin incelenmesi de ele alınmış olacaktır.

Bundan dolayı, Komisyon özellikle teşebbüs kârlarına uygulanan dolaysız vergilerle ilgilenmektedir. Bu vergiler sermaye hareketlerini olduğu gibi, yatırımları da etkilerler. Üye hükûmetlere ait uzmanların ortak çalışmalarıyla bu vergilerin muhtelif yönlerini inceledikten sonra yâni; matrah düzenlemelerini, iktisaden çift vergilemeden sakınabilmek için muhtelif imkânları ve ayrıca uluslararası çift vergilemeden kaçınmak için çok taraflı bir konvansiyon hazırlanmış ve Komisyon, Bakanlar Konseyine sunulan bir memorandumu kaleme almıştır. Bu memorandumda bütün meselelere temenni mahiyetinde bazı çözümler getirilmektedir.

Komisyon, memorandumda sakınılması gereken başlıca mahzurları şöylece belirtmektedir :

— şayet üye devletler arasında bir rekabet eşitliği isteniyorsa, yatırılan sermayenin rantabilitesi ve üretim fiyatlarının, bir ülkeden diğerine farklı bir şekilde uygulanan vergilerden etkilendirilmemesi,

— sermaye hareketleri ve yatırımların yerleşimi tamamen vergi mülâhazalarıyla değil, ekonomik esaslar ve Topluluğun üretim

faktörlerinin ve malî kaynaklarının optimum kullanımını sağlayacak şekilde saptanmalıdır.

— Teşebbüslerin gelişimi, yeniden düzenlenmesi ve genellikle üretim ve dağıtım yapısında gerekli reformlar vergi sistemleriyle engellenmeden bunları gerçekleştirecek imkânların verilmesi gerekir. Uluslararası plânda topluluğun rekabet halinde bulunan teşebbüslerinin (birleşmeler ve topluluk ve millî iştirakler, Avrupa şirketlerinin tesisi, teşebbüs gruplarının işlemesi v.b.) zorunlu merkezleşme işlemlerinde vergi düzenindeki engellerin kaldırılması gerekir. Ayrıca, küçük ve orta büyüklükteki firmalara zarar veren vergi hükümleri değiştirilmelidir.

Üye devletlerin vergi politikasının koordinasyonu ve ekonomik müdahale aracı olarak verginin kullanılması metodları, Topluluğun genel politikası çerçevesinde ve özel ortak politikalarla bağımlı olarak gerçekleştirilmelidir.

Şu halde, ulaşılması gereken en önemli hedeflerle ilgili çalışma öncelikle şöylece saptanmıştır :

- a) Sermaye hareketlerini engelleyen vergi hükümlerinin düzenlenmesi,
- b) Teşebbüslerin merkezleşmesinde vergi engellerinin kaldırılması,
- c) Teşvik tedbirlerinin koordinasyonu,
- d) Toplulukta içinde çift vergilemeden kaçınmak için çok taraflı bir konvansiyonun hazırlanması.

Metod ve sistematik plân üzerinde aşağıdaki ayırma çok geniş bir değer vermeksizin perspektifler sırasıyla şöyle belirlenebilir :

- a) Kurumlar vergisinde vergilemeye tâbi matrahda yakınlaştırma,
- b) Teşebbüs kârlarına uygulanan vergi oranlarında ve yapıda yakınlaştırma.

Bakanlar Konseyi, Komisyona, bu memorandumunu inceledikten sonra bilhassa sermaye hareketleri ve teşebbüslerin merkezleşmesiyle ilgili bazı direktifler verdi.

1) Öncelikler

a) *Sermaye hareketlerini engelleyen vergi hükümlerinde düzenlemeler :*

Söz konusu memorandum, malî piyasaların halihazır bölünmesini, üye devletlerin malî mevzuatları arasındaki uyumsuzluklardan doğduğunu saptamıştır.

Bu doküman metnini özetlersek :

— Sadece, aynı tip işlemlerde, iki veya daha çok ülkenin malî mevzuatlarının bir arada ve aynı zamanda uygulanmasından ortaya çıkan sonuçlar değil (zira çift veya katlı vergilendirme veya sığınak bir aracılık yapan vergi teşkilâtı halî).

— Fakat, aynı zamanda bazı yatırım tipleri veya bazı kazanç kategorileri için, muhtelif üye devletlerde diğerlerinden daha üstün vergi kaidelerinin varlığından doğan sonuçlar da söz konusudur.

Komisyon, engellerin kaldırılmasında, ancak uzun dönemde mevzuatların yakınlaştırılmasının bir çare olduğunu belirtirken aynı zamanda aşağıdaki pratik çözümlerin ayarlanma zorunluluğu üzerinde özellikle durmuştur :

- 1) temettü ve faizde, kaynakta tevkif sistemlerinde,
- 2) temettülerde iktisaden çift vergilendirmeyi azaltma usulleri,
- 3) holdinglere uygulanan rejimler arasında mevcut olan dengesizlikleri,
- 4) yatırım fonları ve benzer kuruluş rejimleri.

Kaynakta tevkifle ilgili durum şöyledir :

Temettü oranları ve tahvil faizleri ülkelerde 0'dan % 30'a kadar değişmektedir : bundan başka, bunlardan yararlanan kimsenin katlandığı yük, A.E.T. de gelirlerin kaynağına göre ve kat'î vergi borcundan, tevkifatın tamamını veya bir kısmını indirebilmesine veya bu tevkifatın ödenip ödenmediğine göre değişmektedir. Diğer taraftan, temettülerin nihaî vergilendirilmesinde kontrol metodlarının ülkeden ülkeye hissedilir biçimde değiştiğini; Fransa ve İtalya'da sistematik ve otomatik bir kontrol, diğer ülkelerde muhtelif belgeleri karşılaştırarak (recoupement) kontrolden geçtiğini ifade etmek

gerekir. Mahzurlar pek çoktur : Uluslararası çift vergilemeden sakınmak için ortak anlaşmalara rağmen, bir çok olaylarda çift vergileme hâlâ devam etmektedir. Bu anlaşmalar açık prensipler üzerine kurulmamıştır. Bunun sonucu olarak da çift vergilemeden kaçınmak için takip edilen metodlar bir konvansiyondan diğerine değişmektedir. Komplikasyonları yaratan budur. Aynı zamanda bu konvansiyonlardan yararlanmak isteyen mükellefler için ağır formalitelerin empoze edilmesi de güçlüğü arttırmaktadır. Kaynakta tevkif, faiz ve temettüden yararlanan kimsenin vergi borcu miktarını geçtiği zaman, millî plânda her zaman ödenmeyebilir, şayet gelirler yabancı kaynaklı ise hiç bir zaman ödenmez.

Bu durumda tevkif edilen kısım, faiz ve temettüden yararlanan kimsenin gelirleri beyan edilmemiş gibi kesin bir vergi halini alır.

Tevkif oranlarında ve uygulama şekillerindeki bu farklılıklar, yatırımları tevkifatın en zayıf olduğu ülkelere doğru yönelme temayülünde olması sonucunu verir.

Bakanlar Konseyi, bu açıdan ve düşünülen bazı çözümler için belli bir tavır takınmamış ve Komisyondan ekonomik ve malî plânda bu çözümleri eleştirmesini istemiştir.

Başılca güçlükler, kaynakta tevkifte tahvil faizlerine uygulanan oranlarda ortaya çıktı. Bunun için komisyon vergiden, malî ve ekonomik sistemden doğan güçlükleri uyumlaştırmak amacıyla maksimum % 10 luk bir oranı işaret etmiştir. Komisyon, şimdi, tek bir oranın kabulüne doğru yönelmektedir.

Bu yılın başlarında, bu konuda yeni bir döküman Bakanlar Konseyinin incelemesine sunulmuştur.

Buna karşılık temettülerin iktisaden çift vergilendirilmesiyle ilişkili olan, temettülerin kaynakta tevkifi konusunda Komisyon henüz belli bir tutum içine girmemiştir.

Bu sonuncu meselede, amaca varmak için Topluluk üyesi üç devletin özel metodlar uyguladığını belirtmek gerekir : Fransa ve Belçika, esasta aynı olan, sırasıyla "l'avoit fiscal" ve ikinci ülke "vergi kredisi" metodunu, Almanya ise "çift oran" metodunu uygulamaktadır. Fransız ve Belçika sistemi, aksiyonerlere, kesin vergi borcu miktarında indirim yapma, temettüleri alan şirket tarafından

ödenen kurumlar vergisinin bir kısmını indirme olanağını tanır. Fransa'da bu çıkarma işlemi bir ödeme ile (yalnız şahsî gelir vergisinde) tamamlanmıştır. Belçika'da götürü ve bu ödeme işlemi dışında tutulmuştur.

Bu sistem çift vergilemeyi kapsar : yabancı senetlerin temettüleri vergi indiriminden yararlanma hakkına sahip değildir : böylece, yerleşmeyenler hiç bir vergi indiriminden yararlanamazlar. Bu yönden, Ortak Pazarın gelişmesiyle bağdaşmayan bazı ayırıcı etkilere sebep olmakta ve sermaye piyasalarının izole edilmesine yol açarak sermaye hareketlerinin tam serbestisini engellemektedir.

Alman sistemi dağıtılan kârların vergilendirilmesinde indirim yoluyla çift oran saptamaktan ibarettir. Prensipte olarak bu metod ayırımları içermez.

Bu durumda, Komisyon, "memorandum" da Fransız ve Belçika sisteminin sebep olduğu ayırım meselesinin âcil önemine işaret etmiş, bu konunun uygulama alanında bir değişiklikle öncelikle çözümlenmesini önermiştir. Mamafih, Komisyon, uzun dönemde tek bir sistemin uygulanmasının faydalarını önemle belirtmektedir.

Bazı holdinglerin varlığıyla ortaya çıkan problemler ki, başlıca bu tip şirketlere imtiyazlı bir vergi rejimi uygulayan Lüksemburg için söz konusu olmaktadır, bu imtiyazlar esas itibariyle senetlerdeki kıymet artışlarının, ödünç verilen para faizlerinin, bröve gelirleri, v.b. lerinin vergilendirilmesi sistemiyle ilgilidir.

Bu konuda, Komisyon, önce üçüncü ülkeler vergi mevzuatının cazibesini arttırmamak için "sığınak" ülkelerle ilgili bir politikayı ayarlamayı uygun bulmuştur.

Vergi politikası çerçevesinde, sermaye hareketlerini ilgilendiren vergi rejimi, malî araçlarla gerçekleştirilmiş yatırımlarda da fevkalâde bir önem arzederler. Böyle, araçlar tarafından yatırımlar gerçekleştirildiği zaman, tasarruflarını ehil araçlara başvurarak yatırıma gitmeyi tercih edenlerin, doğrudan doğruya kendileri yatırım yapmış olsalardı cezalandırılmayacakları bir şekilde, bu yatırımların gelirlerinin dağıtılmış olması gerekir. Bu "vergi şeffaflığı"; gelirden yararlanan tarafından mahsup edilmediğini, kaynakta yapılan tevkifatın araçlara iade edilmemiş olduğunu veya bunlar tarafından mahsup edilmediğini farzeder ve bu araçlar düzeyinde belir-

tilen yatırımların geliri üstünde herhangi diğer bir ek verginin tahsil edilmediğini de öngörür.

b) *Muhtelif üye devletler teşebbüslerini, merkezleştirmede vergi engellerinin kaldırılması :*

Teşebbüslerin merkezleşmesinde, vergi engellerinin varlığından doğan, sorunlar, Komisyonun çalışma programında açıkça ortaya konmuştur. Bakanlar Konseyi, Komisyonun bu sorunlarla ilgili vardığı sonuçları kabullenerak, Komisyonu sorun hakkında kesin tekliflerde bulunmakla görevlendirdi.

Komisyon, böylece 15 Ocak 1969 da, daha sonra Konseye gönderilmiş olan direktifin iki hükmünü kabul etti.

Bir direktif, muhtelif üye devletler arasında şirketlerin birleşmesi, ayrılması ve iştiraklere uygulanan vergi rejimi ile ilgilidir. Vergi alanında bu tip işlemlerde en büyük engel bizzat işlemin maliyetinden ortaya çıkmaktadır. Üye devletlerde, millî şirketler arasındaki işlemlerde lehe verilmiş millî tedbirler, iştirak yabancı bir şirket tarafından gerçekleştirildiği zaman uygulanamamaktadır. Bu sonuncu durumda iştirakte bulunan şirket, çok ağır vergi yükünü gerektiren kısmen veya tamamen likide olmuş gibi farzedilmektedir. Diğer taraftan, zorunlu bir iştiraki gerektiren şirketlerin birleşmesi esnasındaki durum direktifte düzenlenmiştir. Kısa bir süre önce Bakanlar Konseyi tarafından onaylanmış olan bu husus, "dolaylı vergiler" kısmında zikredilmiştir.

Ortak rejim aşağıdaki özellikleri gösterir :

— İştirakte bulunan şirketin devletine, gelecekte vergiyi tahsil etme haklarını garanti etmek için şirketlerin birleşmesi anında herhangi bir vergi alınmaması. Bu şekilde, meselenin esasını teşkil eden kıymet artışlarının vergilendirilmesi — yâni, iştirakin reel kıymeti ile muhasebe kıymeti arasındaki fark — gelecekteki vergi tahsil etme haklarının muhafazası için kıymet artışının gerçekleştiği ana bırakılmıştır. Üye ülkeler sadece bir durumda bu ileriye nakil üzerinde anlaşmak mecburiyetindedirler. O da, iştirak edilen varlıklar, toprakları üstünde iştirak tesisinden yararlanan şirketin sabit tesisleri muhasebesinde birleştirilmesi halidir.

— Madem ki, uygulamada şirketlerin birleşmesi, iştiraktan yararlanan şirketin sabit tesisinden iştirak eden şirketin şekil değiştirmesiyle ifade edilmektedir, şu halde sabit tesisleri olan şirketlerin vergileme rejimi düzeltilmelidir.

Çift vergilemeden kaçınmak için, Komisyon şimdilik vergide mülklük (territorialité) prensibini muhafaza etmeyi, sabit tesisin bulunduğu ülkede vergilemeye tâbi tutulmasını teklif etmektedir. Müteakiben, uzun dönemde vergileme, şirket merkezinin bulunduğu devlette yapılmalıdır. Bu yönde ilk adım olarak, bazı şartlar altında herkesin kazancının vergilendirilmesi rejimi için, direktif, şirketlere seçim yapma imkânını vermektedir.

— Vergi alanında millî şirketlerle yabancı şirketlerin sabit tesisleri arasında halen mevcut bulunan ayrımları ortadan kaldırmak.

İkinci direktif; iştirakler yoluyla muhtelif üye devletlere ait şirket gruplarının vergi rejimi ile ilgilidir.

Burada hesaba katılan işlemin mahiyeti değil, bu şirket gruplarından kâr payı alanlara uygulanan “vergi kontrol rejimi” dir.

Ana ve filyal şirketler arasında kârların çift vergilendirilmesinden kaçınmak ve kârların (dağıtılan veya dağıtılmamış) nihai tahsisleriyle ilgili mutlak bir vergi tarafsızlığını sağlamak gerekir.

Bu çift hedefe ulaşmak için Komisyon, ana şirketin vergiye tâbi kârından bu filyale iştiraki en az % 20 yi bulduğu zaman filyalden aldığı kârları hariç tutmayı teklif etmektedir; ayrıca, kaynakta tevkifte özel durumlar dışında, bir filyalin ana şirkete verdiği temettüleri muaf tutmayı teklif etmektedir.

Nihayet, % 50 gibi çok önemli iştirak hallerinde, şirketlere konsolide kârlar için belirtilen kaidelere göre, seçim yapma imkânı teklif edilmiştir.

c) Teşvik tedbirlerinin koordinasyonu :

Teşvik tedbirlerinin koordinasyonu meselesi, hükümetlerin uzmanlarıyla yapılan birçok toplantılarda ele alınmıştır.

Bütün delegeler, ortak pazarın gelişmesinde elverişli görünen, üye devletlerdeki vergi tedbirleri üzerinde komite çerçevesinde görüş teatisinde bulunmanın uygunluğu üzerinde birleşmişlerdir.

Memorandumda ortaya çıkan ve Bakanlar Konseyine hâkim olan amortismanlarla ilgili başlıca kaide'ler üzerinde tartışma yapılmaktadır.

Esasen, önceden görüşülen bir prosedürün müesseseseleşmesi için daha sonra incelenmesi gereken bir vergi politikası meselesi söz konusudur. Kurumlar vergisi matrahında farklı kaidelerin varlığı ve bu kaidelere devamlı bir şekilde getirilen değişikliklerle bu tarz bir prosedür zorunlu olmuştur.

d) *Topluluk içinde çift vergilemeden kaçınmak için çok taraflı konvansiyon :*

Bu arada bir çalışma grubu, üye ülkelerin vergi idaresiyle ilgili daimî yöneticilerinden meydana gelen Komiteye sunulacak olan çok taraflı konvansiyonun başlangıç projesini hazırladı. Bu konvansiyonla Komisyon, Roma Andlaşmasının 220. Maddesi gereğince öngörülmuş olan mevzuatların yakınlaştırılmasında alınacak tedbirlerin güçlüğü ölçüsünde, topluluk bünyesinde çift vergilemeyi elimine etmeye çalışmaktadır.

Bu konvansiyon, vergide mülkîlik esasını (domicile fiscal) ve sabit tesisler gibi önemli bazı tanımları belirtmektedir. Gelir kategorileri kriterine dayanarak, her üye devletin vergilemeyi gerçekleştirme yetkisi uyarınca esas prensipleri OCDE projesini dikkate alarak tanımlamıştır.

Bununla beraber, Komisyon, bu çok taraflı konvansiyonun hazırlanması için üye devletlerle derhal bir görüşme yapılmasına taraftar olmamaktadır. Çünkü, bazı meseleleri armonizasyon kapsamı içinde düzenlemeyi tercih etmektedir. Sadece, bu çerçeve içinde düzenlenemeyen meselelerin bir konvansiyon konusu yapılmasını uygun bulmaktadır.

2) **Perspektifler**

a) *Kurumlar vergisi matrahında kuralların yakınlaştırılması :*

Vergi matrahıyla ilgili hükümler geniş ölçüde teşebbüslerin mali politika şartlarına tâbi ve finansmanlarında önemli bir etkiye sahiptir. Bir çalışma grubu; amortismanlar, kıymet fazlası, zararlar

ve stoklarla ilgili mevzuat hükümlerinin teferruatlı ve mukayeseli bir incelemesini yapmıştır.

Bu incelemeyi gerçekleştirirken, yukarıda işaret edilen dört unsura hâkim olan kurallar çerçevesinde bazen altı ülkede birbirine çok benzeyen nötr tedbirleri, teşvik tedbirlerini, yatırımlar üzerinde bazan önemli etkilerin kaynağı olan bu ikisi arasındaki farkları ayırtmaya çalışmıştır.

Amortismanlara gelince, çalışma grubu ahenkleştirme yapılırken üç esas kurala yâni; amortismanın hareket noktası olan ortak oranlar, amortisman metodları, amortismanların mecburî oluş özelliğine sırasıyla riayet ederek, ulaşılabilecek olan nihaî hedeflerin, ortak oranların uygulanması olduğu sonucuna varmıştır. Şu halde önce, prensipte teşvik tedbirleri olarak kabul edilebilecek tedbirler tesbit edildi : belirlenmiş ekonomik sektörler veya ihracatçılar lehine özel hızlandırılmış amortismanla bağıntılı olarak doğrusal amortisman oranının 2,5 katı daha yüksek bir degresif amortisman oranı.

Kıymet artışları :

Aynı şekilde, kıymet artışı vergileme sistemi, ülkeden ülkeye halen mevcut farklı vergilendirilebilir gelir mefhumlarının fonksiyonu olarak değişmektedir. Diğer taraftan, bazı ülkeler, uzun dönemde kıymet artışı ve kısa dönemde kıymet artışı arasında ayırım yapar ve onları farklı bir şekilde belirli şartlara bağlayarak değişik rejimler uygularlar

Stoklara gelince, ekseriya, malî bakımdan stokların idaresinin çok ağır olduğunu dikkate alarak, çalışma grubu, olabilecek en iyi şartlarda teşebbüslere stoklarını yenilemeyi mümkün kılacak ortak kaidelerin saptanmasını önererek çok liberal bir tavır takınmıştır.

Zararlara gelince, halen birçok ülkelerde uygulanan, bir ekzersiz yılının kayıplarını, takip eden beş ekzersiz döneminde telâfiyi kabul eden çözüm şeklinin geliştirilebileceği düşünülmüştür.

Diğer taraftan, teşebbüsün faaliyet başlangıcında ortaya çıkan kayıpları için, zamanla sınırlı olmaksızın naklin yapılacağı kabul edilmiştir.

b) *Kurumlar vergisi nisbetlerinde ve yapılarında yakınlaştırma :*

Bu, uzun dönemde, çözülecek bir meseledir. İtalya halihazır seduler sistemi terkederek kurum kazançları üzerine global bir vergi ihdas etmek zorundadır. Diğer taraftan, Kurum kazançları, "Gewerbesteuer", patant v.b. gibi diğer mahallî idarelere ait vergilerle vergilendirilmektedir. Vergi nisbetlerinin saptanmasında ise, kurumlar vergisi matrah yakınlaştırılması hususunda ve çift vergilemeyi azaltan metodlara yönelmeyle elde edilecek sonuçlara sıkı bir şekilde bağlı olduğunu mütalâa etmek gerekir. Gerçekten, vergi yükü sebebiyle tek bir vergi oranının a priori olarak saptanmasının kesin bir şekilde olanaksız olduğu görülmüştür. Yani verginin yansımaları yukarıda işaret edilen unsurların kombinezonuna bağlıdır ki, bunlar vergi yükü hesaplanması için birbirinden ayıramamaktadır.

VII — SONUÇLAR

Buraya kadar, bütün vergi alanlarında çok derin incelemelerin yapılmış olduğu ortaya çıkmaktadır. Muamele vergilerinde olduğu gibi bazı konularda somut sonuçlara varılmıştır. Buna karşılık diğer bazı konularda, saptanan hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlayacak teklifler bir şekilde girme yolundadır.

Belirtilen hedeflerin gerçekleşmesi için birçok teknik güçlüklerin varlığı aşîkârdır. Esasen bu güçlüklerden bazıları altı üye devletin gerçek bir politik iradesi olmadan ortaya çıkamayacaktır.

Bu irade bazan zayıf olsa bile daima kendini göstermiş ve bundan dolayı en sivri görünen meseleler bir düzene konulmuştur. Kesin olan şudur ki, altı ülkede ekonomik faaliyette bulunan kimse-ler, uzun zamandan beri, ortak pazarın işleminde gittikçe gelişecek olan yeni ekonomik durumlara, teşebbüslerinin yapısını adapte etmeyi denemiş ve bunun sonucunda bugüne kadar herkes için ortaya çıkan birçok avantajlardan pek o kadar yararlanamamışlardır. Buna karşılık ekonomik faaliyette bulunanlar ekseriya, iktisadî bütünleşme vetiresini hızlandırma amacıyla hükümetleri nezdinde bas-ki grupları teşkil etmektedirler.

Buraya kadar söylenenlerden sonra, belirtilen ekonomik ve teknik mahiyetteki güçlükler rağmen, uzun dönemde, topluluğa ait bir vergi politikasının ayakta durabileceğini ifade edebiliriz.

Bundan önceki sahifelerde söylenenlerden çıkan sonuca göre böyle bir topluluk vergi politikası aşağıdaki vergilerin ekseni olabilir :

1) Bazı özel tüketim vergileriyle beraber armonize edilmiş bir katma değer vergisi; örneğin : tütünden, petrol ürünlerinden, alkolden alınan özel tüketim vergilerinin de beraber armonize edilmesi gibi. Bira, şarap ve şeker ile ilgili özel tüketim vergilerinde ise henüz armonizasyonla ilgili bir karar alınmamıştır.

Bu vergiler birinci aşamada, aynı yapıya sahip olmak zorundadırlar, ama henüz saptanmamış ikinci aşamada ise, hemen hemen aynı eşit vergi oranlarına sahip olmalıdırlar ve bu, vergi sınırlarının kaldırılması için zorunludur.

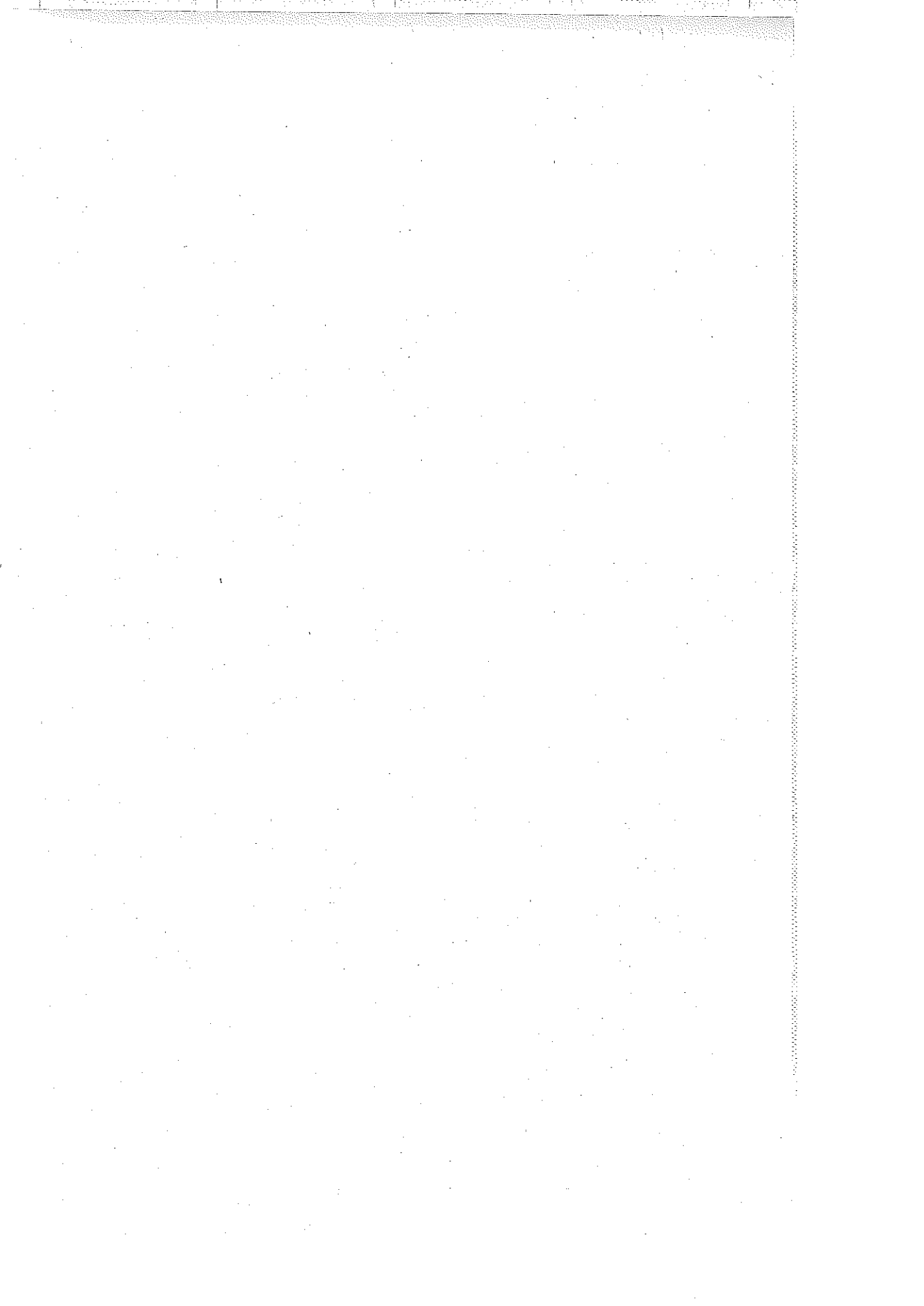
2) Aynı yapıda ve uyumlaştırılmış bir vergi esasları olan teşebbüslerden alınan bir vergi. Üye devletlerin konjonktürel duruma, bu vergiyle, daha iyi uyabilmesi için amortismanlarda normal olarak kabul edilen bazı serbestilerde olduğu gibi oranların eşitlenmesi değil, sadece yakınlaştırılması zorunlu olacaktır.

3) Nihayet bir şahsî gelir vergisi ki, özellikle oranlarla ilgili olarak bu rapor boyunca ortaya koyduğumuz sebeplerden dolayı, uzun süre bir ülkeden diğerine farklı kalacaktır.

Bu vergi, özel tüketim vergisine tâbi muamelelerin tüketim safhasında vergilendirildiği gibi, her ülkede zorunlu olan bütçe ihtiyaçları karşısında bir hareket serbestisi getirebilecek ve ekonomik birlik tam olarak kurulduğu zaman bile bu zaruretler kendisini gösterebilecektir.

Aşılacak olan yol henüz uzundur. Fakat üye devletlerin bugüne kadar gösterdikleri iyi niyetle, saptanan hedeflere ulaşılmasında henüz vaktin erken olduğu düşünülebilir.

Çeviren : *Dr. Türkan ÖNCEL*



THE THEORETICAL ASPECTS OF TAX HARMONIZATION

Prof. Douglas DOSSER
Professor of Economics,
University of York

I. FUNDAMENTAL PRINCIPLES : THE IDEOLOGICAL APPROACH VERSUS THE ANALYTICAL APPROACH

1. It is interesting to look back on the justification for the harmonization of taxes, as stated in the Treaty of Rome itself, in the Neumark Report [9] and in subsequent Directives concerning action on particular taxes.

2. The Neumark Report was an amplification of the articles in the Treaty of Rome on the subject, and looking at either we can see that the main idea was the creation, as far as possible, of a fiscal system for the E.E.C. as similar as possible to that existing for a single state.

3. This meant the removal of obstacles, which could otherwise be called differentials, between the tax treatment of products or factors of production in different parts of the common market. The Neumark Committee recognised that some conflict was likely to arise between this concept and the degree of national sovereignty which member states were willing to surrender and wrote that its recommendations represented a "rational compromise between the necessity of eliminating or strongly reducing in the interest of the optimum functioning of the common market, the fiscal or financial disparities hindering the free play of competition between the member states on the one hand, and the expediency of not interfering in the policy of member states anxious to maintain

national peculiarities arising from natural conditions and/or historical evolution on the other hand.”

4. The way this compromise was effected by the Neumark Report and in later practice was to make the division between integration and national sovereignty on the basis of dividing taxes into two categories. Sales and corporation taxes are to be integrated on the grounds of removing fiscal or financial disparities hindering competition. The necessity of leaving some measure of national sovereignty in taxation is mainly met by refraining from action on the personal income tax.

5. We shall, of course, in this paper be particularly interested in those taxes, sales and corporation tax, which are subjected to harmonization. It is these specifically that the question needs to be asked; what is the purpose of harmonization?

6. The explicit reasons for harmonizing these two taxes found in the Treaty of Rome and in the Neumark Report derive from such sentiments as “fre competition”, “removing obstacles to trade”, etc. This is what I call the *ideological* approach, as opposed to the *analytical* approach.

7. The ideological sentiments do, of course, have a ground-work in economic theory. They follow from making an analogy between the removal of tariffs as hindrances to economic welfare, and the removal of tax differences as similar hindrances. The analogy is partly false.

8. In the tariffs case, the ideological approach and the analytical approach partly converge: unimpeded trade makes the most of different countries' comparative advantages and maximises output available from given resources. The main exception concerns less developed countries where economic welfare may for a time be maximised if the gains from industrialisation achieved through protection are thought to outweigh losses due to disrupting free trade.

9. But in the taxation case, the divergence between the ideological approach and the analytical approach is wider and deeper. It is wider because divergences apply to developed countries as

well as to less developed countries. It is deeper because the functions of an important tax are so much greater than a tariff. The function of a tariff is mainly protective, and even its revenue aspect is not very often important. But in the case of a tax, its functions cover revenue raising (and therefore the provision of government services), income-redistribution, macro-stabilisation, etc.

10. Consequently, when the question of harmonizing or coordinating a major tax in several different countries in a common market is discussed, it surely ought not to be treated in the same ideological way as were tariffs, using the general concepts of free competition and free trade. Rather, each case must be analysed taking account of the whole apparatus of modern public finance—not only allocative aspects, but revenue, income—distribution, stabilisation and growth as well.

II. THE ANALYTICAL APPROACH: GENERAL THEORY

11. In a previous work [5], I have tried to make a start at developing a general theory for the evaluation of tax harmonization covering the different parts of public finance mentioned above. Leaving aside the detail in that work, perhaps the most important theme was the development of what I called the *differentials* approach. The ideological approach so named above leads rather naturally to what I termed the *equalisation* approach.

12. The differentials approach implies a full analysis of the effects of any proposed tax harmonization measure in all of the areas of public finance listed earlier. It is recognised as inevitable that a particular measure will appear as beneficial for some economic objectives, injurious on others. It was suggested that a weighting system was needed to balance these gains and losses and to decide if a particular tax harmonization measure was conducive to economic welfare overall. These weights were political rather than economic. It follows that a particular tax harmonization policy may appear beneficial overall, even if the usual comparative advantage trade effects (those that underlie the assumed benefits

of free competition) are negative. Conversely, a case may appear where there are positive trade or allocative effects, but these are outweighed by adverse stabilisation effects.

13. It also followed from the general theory that a tax harmonization move which did appear desirable might be analogous to the tariff case in that tax differentials were to be eliminated. But equally, the most desirable tax harmonization move might be quite different from the tariff case, and involve the setting of specific differentials between the member states or between regions in the common market. This would tend to occur when the benefits under stabilisation, growth etc. from a particular set of differentials outweighed the assumed losses from comparative advantage from not having free trade or factor movements.

14. The general analytical approach is simply then: judging all feasible tax harmonization policies by this multi-dimensional economic welfare function and proceeding with those which show up the best. Equalisation or the tariff-equivalent case is only one of this possible set.

15. In order to implement this system of analysis, it is necessary to be able to judge the effects of different tax harmonization policies on the major fiscal objectives listed, i.e. allocation, stabilisation and growth. It is also necessary to have analyses of the revenue and income distribution effects.

16. All of these involve separate or specific theories, areas of theory of tax harmonization. When they are all knit together to evaluate a particular tax harmonization policy using the idea of a welfare function or objective function, this is what I have called the general theory of tax harmonization which has been outlined in this section. The separate or specific theories themselves form a list of special theories of tax harmonization. This, of course, is where detailed progress is to be made. But before we turn to them, there are some major problems which relate more to the general theory.

III. THE GENERAL THEORY : SOME MAJOR PROBLEMS

I will deal with five important problems. Only the first was discussed in my earlier expose of the general theory [5].

1. Conflict of Interest

When a tax harmonization policy is discussed there are many interests involved. At the highest level, there is the Common Market regarded as some entity in itself, there are the nation states, and there is the outside world. It has not been made clear above whose welfare function is in use to judge the desirability of any particular policy. It was recognised that weights would be necessary to balance the different economic effects, and that these weights were political. Now the various entities will weight different effects differently; for example, the commission may value overall stabilization of the European economy far more than one particular state which is itself in reasonable balance between inflation and unemployment. Or, a nation with several backward areas might favour fiscal arrangements encouraging growth more than does the Community.

18. There is no answer to this conflict of interest except a political one. The areas of economic analysis and politics can be fairly well marked off. Economics should give information of the effects of particular fiscal arrangements on particular economic objectives. Politics weights them within a political entity, and the political process decides between competing political entities.

2. Total versus Partial Tax Harmonization

It is implied in the earlier part of this paper, and indeed also in my earlier work [5], that each tax harmonization policy, whether it referred to sales taxation or corporate taxation or part of these two systems, could be evaluated independently according to the system outlined. This was to assume the legitimacy of partial as opposed to general equilibrium. But it is now quite clear that two

policies analysed jointly will not add up to the effects of each analysed separately. It is a relevant question as to whether any particular policy is being introduced in isolation, or in association with certain others, or in association with complete tax harmonization in some sense. A policy which might appear desirable on its own might later become undesirable when further tax harmonization measures are undertaken.

20. There is no simple answer to this problem. General equilibrium can be defined: it is the total effects of that part of the fiscal system which will eventually be harmonized — sales taxes and excises and corporate taxation. But the time span of this total harmonization plan is very long. And answers are required for specific and piecemeal tax harmonization policies. The only resort is to assume that partial analyses are proxies to changing a part of the whole system in the *final* general equilibrium frame, whereas the specific policy is actually being initiated in the initial general equilibrium frame. If amendments to the results for the change through time of the general equilibrium frame can be noted, this is some consolation.

3. Product Mobility and Factor Mobility

21. Customs union theory proceeds in a world of factor immobility, though newer work on tariffs and trade gets out of this framework. By having to consider tax unions involving corporate tax and capital movements we have perforce to move into the shifting sands of a factor-mobile world, and incidence in such a world.

22. But it is not satisfactory even to consider sales tax union in only a factor-immobile model, a corporate tax union in a factor-movement model. We shall see later some rate calculations concerning general sales tax shift the burden to factors, whilst incident tables for corporate tax, would on some recent hypotheses on shifting, pass some of the burden on to consumer prices.

23. Hence, strictly speaking, there are trade changes in the factor-immobility model arising from changes in product prices *and relative factor prices* (which may change comparative advantages).

And in the second model, allowing factor movement, these may stem from shifted-back sales taxes as well as the tax on the factor, the corporate income tax.

24. Thus we should work in two settings, the customary customs union one of factor immobility and one where differences in factor endowments are changed by movements of capital. Both sales taxes and corporation tax need consideration in each setting.

25. But again, it has to be admitted, that most work in tax harmonization, including subsequent sections of this paper, are still confined to the factor-immobile world of customs union theory.

4. Neutrality Effects versus Welfare Effects

26. In my earlier work, I lumped together all of the economic effects which should be taken into account in the objective function: revenue and income distribution effects as well as allocation, growth and stabilization effects. I do not think this is quite legitimate. If one thinks of what might be the real economic benefits of tax harmonization, these can not be said to be changes in tax revenue or alterations in income distribution. For these can be effected by the nation alone by changes in its own tax system. What is more to the point is whether new fiscal arrangements can be made in a Common Market which leave the size of the revenue and the state of income distribution in a member state intact, but add to short run real national income or long-term growth or stability compared with the non-harmonized situation. If we may assume that these are desirable prospects for a member state if obtainable without changes in revenue or income distribution, they are in one sense "costless". It does not seem fair to count in as benefits to a tax harmonization policy consequences which may in fact stem from changes in revenues or distribution and which could therefore have been achieved by the nation State acting on its own.

27. Therefore the real economic benefits of tax harmonization should be judged in a situation of *ceteris paribus* as regards revenue and income distribution; this is what I would call the "neutrality" of a tax harmonization policy.

28. In order to judge whether a tax harmonization policy is being analysed in a neutral situation, it is clear that it is just as necessary to consider its revenue and income distribution effects, as its allocative, growth and stabilization effects.

5. Proxies for the Variables in the Welfare Function

In the general theoretical approach, the objectives of improved allocative efficiency, stabilization, and growth are broadly and vaguely stated. As soon as implementation of the theory begins, especially statistical work, a closer specification of something measurable is required. This measurable proxy may not correspond completely with the grand objective in the general welfare function.

30 a. *Allocative Efficiency*

In tariff work, increases in trade arising from tariff reductions are taken to indicate improvements in specialization and hence global allocative efficiency.

Whilst we at present use the same proxy for the harmonization policies, the correspondence is not very satisfactory. For it can be shown that pre-harmonization tax differentials are "forcing" trade to take place which would not do so in a "free-trade" environment — the concept of anti-protection.

31. b. *Stabilization*

We first distinguish external and internal stabilization. But we also have to distinguish whether we mean that a tax harmonization policy *actually* improves a disequilibrium situation, or improves the *mechanism* for dealing with it.

32. For external equilibrium, there is an actual benefit if the deficit is reduced, though care is necessary as to which parts of the account — current visibles, current invisibles, capital — we are referring to. The mechanism may be altered in various ways: a change in propensities to im-

port and import elasticities, or in the range of policy weapons to deal with a deficit.

33. Internal stabilisation may be thought of in a number of ways — inflation or unemployment may itself be altered, or the structural relationship between them (the Phillips curve) can be shifted, or the policy weapons enhanced or limited.

34. *c. Growth*

It may not be so much overall growth that is considered, but its regional deviations. In either case, the Dennison distinctions between growth from increased inputs and from various sources of productivity improvement may be used, though many sub-proxies will be necessary.

In the case of the “neutrality” effects, revenue and income distribution, these can be measured directly.

IV. SPECIAL STUDIES: PROCEDURAL CONSIDERATIONS

35. It is clear from the preceding that the object of particular economic and statistical studies in tax harmonization is to evaluate a policy's effect on trade, balance of payments, etc.

But the “policy” itself needs a little more elaboration. Unlike the tariff case, where a rate change is the obvious policy move, in the tax field, practice has shown that the harmonization of a particular tax proceeds in stages. Three should be distinguished: *structural change*, *change in jurisdictional principle*, and *rate change*. At any one time, a tax harmonization policy may be under discussion involving either one, or more than one conjointly, of these stages.

36. We are now in a position to lay out the nature of a “special study”. Given a particular tax, it involves ascertaining the effects on one of the right-hand economic variables of a policy instrument on the left:

Structural Change	}	Revenues
Jurisdiction Principle Change		Income Distribution
Rate Change		Trade
		Balance of Payments
		Inflation/Unemployment
		Productivity or Regional Growth

37. Thus, if we were dealing with the sales tax, a special study might evaluate the effects of the change-over from "cascade" to "value-added" form (structural change) on revenue or on trade. In the case of corporation tax, the effects of a uniform 15% withholding on earnings internationally — transmitted, on balance of payments may be the subject of a special study.

38. All of these potential special studies, besides being linked by the general welfare function, are knit together by a common procedure.

39. It is, in fact, essentially the same as that used in tariff and customs union work, but with the manifold extensions we have added for the tax case. The step-by-step procedure is:

Statement of initial position before harmonization

The change (structural, jurisdictional, rate) proposed
by the harmonization programme

Effects on the economic variables under study

In the further sections of this paper, the type of special studies envisaged will be illustrated by some case studies.

I shall concentrate on sales taxes and corporate taxes, in line with the action currently taking place in E.E.C.

Thus the statement of initial position will involve the pre-tax-union position of sales taxes and corporate tax for a group of countries who have or might be involved in economic union.

40. In the choice of this group, concentration is put on the E.E.C. whilst researchers in other countries would use a larger group, e.g. including Turkey, or the other current associate members, or including potential members such as Britain.

41. Such are the principles of selection for the initial situation before tax union. It will soon be seen that it leads to a weight of statistical work heavy enough.

A similar problem of selectivity will have to be operated, concerning the assumed change in the tax arrangements when the tax union is formed.

42. We shall try to follow the official documents closely, especially the Neumark report, for this gives applied relevance to any results and it does provide sufficient examples of interesting changes.

43. With a limited area of taxation under consideration, and with a few alternatives as to the fiscal changes implied by tax union, we than hope, in later sections, to indicate some of the effects, qualitative theorems and statistical results, which might ensue from the formation of a tax union between a group of countries.

45. Throughout, we shall try to keep close to customs union theory, both for procedural advantages, and to face the question — are tariff or tax barriers greater obstacles to economic integration? But it must be emphasised again that the whole situation is much more complicated in the tax union analysis than in the customs union case.

V. SPECIAL STUDIES OF SALES AND CORPORATE TAXATION: STATEMENT OF INITIAL POSITION

General Sales Taxes

By far the most important issue in indirect taxation in E.E.C. at present is the changeover in general sales taxes from mixed cascade and value-added (T.V.A.) systems to a common T.V.A. system. But, further, the recommendations of the Neumark Report included a change in jurisdictional principle. Finally, though perhaps simultaneously, rates are to be harmonized throughout E.E.C.

Accordingly, the statement of the initial position on indirect taxation in a group of industrial countries should be laid out as follows:

a. *Tax Structure*

This will show a mixture of single-stage sales taxes (like the British purchase tax) multi-stage gross value sales taxes (such as the German "cascade" system) and multi-stage net value taxes (the T.V.A. of France).

b. *Jurisdictional Principle*

This is the simplest aspect to state. Internationally-traded products may be taxed on the origin or destination principle, or in a group of countries, both principles may exist.

c. *Rates*

The most important and the most difficult part of the pre-tax union statement. We have the difficulty of nominal versus some form of effective versus some form of incident rates.

By nominal rates, we mean those which appear in legislation. Effective rates try to get to the fiscal charge on the economic unit after various *non market* factors are allowed for (e.g. allowances, compliance with the law, special loopholes, etc.). Incident rates aim at the real loss-of-income burden on an economic unit after shifting.

In tariff work, concentration has been put on unweighted and weighted "nominal" tariffs, and more recently on deriving "effective" tariffs or rates of protection. There has been a little attention to incidence.

The relation between the concepts and calculations on the tax side and tariff side is as follows. Nominal tax rates are equivalent to unweighted nominal tariffs. Effective tax rates correspond to weighted (by import values) nominal tariff rates. The only incident rates in tariff work consist of the assumption that part of the price change of European exports due to a tariff change is not passed forward.

The "effective" rates of Grubel and Johnson, [11] derived from input-output data, do not as yet have an equivalent in tax harmonization work. It is true that they themselves included indirect taxes in their calculations. But they consolidated sales and excise taxes and also by obscuring tax structures and jurisdictional principle, make it difficult to use the data to assess changes implied by current E.E.C. tax harmonization, which apply to *sales* taxes and mainly to structure and principle.

Aggregate figures have been calculated in nominal, effective and incident form and are expressed in [6]. Use of these corresponds to work with "average tariff" calculations. Some disaggregated figures are available from Grubel and Johnson. These have the disadvantages as "building blocks" already noted.

We now turn to the other major field of tax which will come under an E.E.C. tax harmonization programme, corporate taxation, and there unfortunately, the situation will be more complicated.

Corporate Taxation

In the case of corporate taxation, there is a similar situation on the aggregate side: possible international differences in structure, jurisdictional principles, and rates.

In the aggregate, the situation is easier as regards structure, for the E.E.C. countries all have a corporation tax similar to U.S.A. and U.K., separate from the personal income tax.

But problems of jurisdiction principle are more complicated in the corporate tax case than in indirect taxation. There is a similar duality of possible principle: taxation in country of source of earnings, taxation in country of residence of the owner of capital.

There is no general agreement as to which principle is to be applied; agreements (tax treaties) to modify the inherent double taxation of an item of capital income crossing an international frontier vary greatly and the initial situation is very haphazard.

This there is no need to express the insignificant initial structural differences, and it is pointless to lay out the tax treaty arrangements, which is more a lawyers job. So the *effect* of the complete, partial or zero modification of the inherent double taxation by tax treaty is built straight into the rate tables.

Tables of aggregate nominal, effective and incident rates all have to be in matrix form to show the different *net* rate payable according to the pair of countries between which the capital income is flowing, and even which way!

There is one further problem to add to the misery. The net tax rate differs in law according to the type of establishment which a company may be operating abroad and the degree to which profits are remitted home.

Tables in [6] show the nominal and effective aggregate rates of corporate tax taking these complications into account. Incident rates have not been attempted in view of the continuing and unresolved controversy as to the degree of forward shifting of the corporate tax.

VI. SPECIAL STUDIES OF SALES AND CORPORATE TAXATION: CHOICE OF TAX HARMONIZATION POLICY

The agenda of actual or possible changes in the initial situation is fairly straightforward in the tariff case. It may be the formation of a customs union like the E.E.C. with a common external tariff, or of a free trade area like E.F.T.A. where sovereignty over third-party tariffs remains. Or a % across-the-board cut in tariffs between trading blocs, as in the case of the Kennedy Round. Each of these may provide the starting point of the analysis. Hypothetical possibilities may be used to estimate comparative trade effects, such as recently performed by Balassa and Associates [2] and Maxwell Stemp Associates [19] for a possible N.A.F.T.A.

Essentially, these studies all involve the effects of *rate* changes. The effects may be expressed as qualitative propositions (e.g. trade creation predominates for customs unions between competitive

economies). Or actual trade changes are calculated by import-elasticity of demand methods, and the comparative increases in trade and changes in national balance-of-payments taken as a kind of welfare appraisal of which alternative is most desirable.

Now in the tax union case, we have to contend with many further difficulties.

The change in the tax situation produced by the formation of the tax union may be one of (a) structural co-ordination, (b) change in jurisdictional principle, (c) rate harmonization. And in the early stages of tax union, the evidence of E.E.C., in respect of both indirect and direct taxation is that (a) and (b) does precede (c) [6] [7].

The agenda of actual and not-unfeasible changes, in the tax union case, requiring a qualitative or statistical analysis is therefore almost limitless. Some strict selectivity principles are required if we are to get very far in later sections of this paper, where attempts are made to assess the effects of tax unions.

We propose two principles. The first is to choose tax harmonization measures in progress in E.E.C. or highly probable therein. This opens the agenda with:

General Sales Taxes

1. *Structural* change to T.V.A. throughout E.E.C.
2. *Jurisdictional* change along Neumark Report lines to the origin principle for intra-E.E.C. trade, the destination principle for E.E.C.-third party trade (in combination, called "the restricted origin principle").
3. *Rate* equalisation.

A similar agenda could be construed for corporate taxation:

Corporate Taxation

1. *Structural* change to a similar corporate tax in each E.E.C. country (uniform definition of the European Company, with its implications for common depreciation allowances, etc.)

2. *Jurisdictional* change along Segre Report [10] lines of "complete" elimination of double taxation, so that a company is not differentiated against by operating at home or in another E.E.C. country.
3. *Rate* equalisation for the corporate income tax.

All of these items for possible analysis are actual or potential happenings within the E.E.C., though, of course, with profound importance for outside trading parties.

But then we must add some analysis of hypothetical tax unions.

This, for two reasons. First, it should be noted that all of the real E.E.C. measures itemised above follow an approach of uniformisation, especially note the equalisation of *rates*. It has been argued very strongly in Section I that is an inappropriate copying of the customs union case.

So hypothetical schemes might be an attempt to analyse a set of "planned" differentials, as against E.E.C. rate equalisation.

From this possible agenda, the present paper must again select. Most later sections will dwell on the general sales tax, consistent with the most important actual tax harmonization in progress. Examples can be given of forecasts of qualitative and statistical change from structural, jurisdictional and rate change. Again this is in line with the historical development in E.E.C. Where structural and jurisdictional change is assumed, and economic effects analysed, there is no counterpart in customs union work. Where rate change is assumed, of course, there is, and we shall try to keep close to the assumptions of tariff theory for comparability of results.

VII. SPECIAL STUDIES 1: TRADE EFFECTS OF A CHANGE OF SALES TAX STRUCTURE

The change considered is that from "cascade" systems to the T.V.A., as recommended for E.E.C. by the Neumark Report [9] and about to be implemented. We are working with a factor-immobile model.

1. Trade Effects of Under- and Over - Compensation¹.

Under the universal destination principle, exports are rebated at the border, and the importing countries tax imposed.

Studies show that, statistically, products leaving countries dominated by single-stage and T.V.A. are under-compensated, i.e. carry a quasi-tariff. Cascade taxes are also under-compensated, probably to a greater degree.

But practice also varies in charging a comparable rate (to home products) in the importing country. In "cascade" countries, there is under-taxing, thus cancelling the quasi-tariff. But not in single-stage or T.V.A. countries.

So a rough picture of quasi-tariffs due to the pre-union structure of sales taxes can be built up:

Country of Origin \ Country of Destination	Single stage or T.V.A.	Cascade Systems
Single stage or T.V.A.	Some quasi - tariff	No quasi - tariff
Cascade Systems	Heavier quasi - tariff	Some quasi - tariff

Thus uniformity of sales tax structure in certain directions in a tax union would remove quasi-tariffs between some members, who, preceding tax union, had differently structured sales tax systems, though not increasing others.

For example, a change to universal T.V.A., *increases trade flowing from cascade countries to single stage/T.V.A. countries*, but *decreases trade flowing from single stage/T.V.A. countries to cascade countries* by erecting a quasi-tariff.

¹ From Dosser [6].

This is an example of a qualitative result on trade change due to structural tax harmonization. It could be quantified if the size of quasi-tariff could be estimated. The magnitude of the trade changes could then be calculated from the change in quasi-tariffs, using methods common for the estimation of the trade effects of tariff reduction [2].

2. Trade and Welfare Effects of Multi-Stage and Few-Stage Sales Taxation².

The following trade effects can be deduced from the change-over in a tax union from "cascade" to T.V.A. sales taxation.

The basic idea is that the cascade system, relative to the T.V.A. penalises many-stage products. Manufactures are many-stage products, whilst services are not. Thus a changeover to T.V.A. reduces the burden on manufactures, and increases the relative change on services. Assuming tax to be reflected in absolute price change, and the price elasticity of import demand for manufactures to be higher than for services, there will be trade expansion.

The analysis can be systematized and quantified as follows under the cascade system, tax at rate r , paid on the final value of a product, X , which has gone through n stages of production is:

$$\sum_{i=1}^n X_i r \quad (\sum X_i > X_n)$$

where X_i is gross value (not value added) at each stage of production i , X_n is final value and also total "value-added".

Product W goes through many stages of "value added" (e.g. manufactures).

Products S goes through few (e.g. services).

Thus

$$\sum_{i=1}^n w_i r > \sum_{i=1}^n s_i r$$

2 An analysis originated by Carl Shoup in an unpublished paper

Replace cascade rate tax with T.V.A. rate, r' ,

$$r' > r$$

to raise equal revenue, since the tax base is much smaller. Hence the tax burden on manufactures decreases relative to that on services.

$$w_n r' - \sum_{i=1}^n w_i r < s_n r' - \sum_{i=1}^n s_i r$$

If we assume this change in after-tax relative prices of W and S is translated into absolute price changes, $\Delta p_w < 0$, $\Delta p_s > 0$, the trade changes are:

$$\Delta T_w = M_w \eta_{mw} \frac{\Delta p_w}{p_w} > 0$$

$$\Delta T_s = M_s \eta_{ms} \frac{\Delta p_s}{p_s} < 0$$

But the import elasticity of demand for manufactures is much higher than for services; in fact, for many services, $\eta_{ms} \rightarrow 0$. So

$$\Delta T_w > \Delta T_s$$

and there is a net expansion of importing into the country changing from the cascade to the T.V.A. system.

An example can be given for Germany. It has been calculated that the same revenue is raised by a 10% T.V.A. as by an existing 4% cascade tax. Thus:

$$r = 0.04$$

$$r' = 0.10$$

But there are very few single-stage products which would feel the full force of this tax increase from 4% to 10%.

Disaggregating German products into several categories by the number of stages of production, the two extreme groups showed that for few-stage products, r increased from 8½% to 10%; for many-stage, r decreased from 11½% to 10%.

Thus:

$$\sum_{i=1}^n w_i r = w_n r^* = w_n (0.115)$$

$$\sum_{i=1}^n s_i r = s_n r^+ = s_n (0.085)$$

where r^* and r^+ are T.V.A. "equivalents" of the existing cascade rate on the two different sectors. So, with $r' = 0.10$,

$$w_n r' - \sum_{i=1}^n w_i r = w_n (0.10 - 0.115)$$

$$s_n r' - \sum_{i=1}^n s_i r = s_n (0.10 - 0.085)$$

To proceed further and calculate the trade changes, we would need in addition to the tax changes for each industrial group, the numerical value of the import elasticities and initial imports for each group. Since these are not available, the finding, of an expansion in German imports on the change-over from a cascade to a T.V.A., remains a qualitative one.

But we can go some way further with the analysis and, in fact, show a simple derivation of external stability effects as well as allocative effects. In a tax union between say, two, countries, both or one may be making the changeover.

The change in the trade account of countries A and B will depend on these factors:

- (i) Whether the tax change takes place in both A and B, or just one of these countries, and on the size of the tax change in each.
- (ii) Whether the origin or destination principle is in force, for we have seen that the effects on A's imports stem from the tax change in A if the destination principle applies, from the tax change in B if the origin principle is operative.

In a tax union, we can assume that both A and B change the structure and by equivalent amounts, and that one or other principle applies to all trade. Then the relative expansion of imports by A from B compared with B from A will obviously depend on the export supply and import demand elasticities in A and B comparatively.

It is extremely unlikely that the expansion of trade will be balanced, whatever the case. Whilst the public finance specialist is conscious of avoiding budget effects by an equal-yield constraint, the international trade specialist might want to neutralise foreign account effects by an equal-trade-expansion or balanced trade constraint. The latter constraint *could* be effected by allowing the *size* of the tax change in A and B to differ. But the public finance constraint and the trade constraint cannot both be realised at the same time.

Thus, the welfare effect of a tax union involving a change from cascade to T.V.A. systems may increase efficiency (trade creation) but at the expense of external stability.

VIII. SPECIAL STUDIES 2: TRADE EFFECTS OF A CHANGE OF SALES TAX RATE

In this case, we come fairly near to the estimates of trade effects from tariff changes, but with some essential differences.

We shall first derive appropriate methodology, and then apply it to calculate the trade effects of a near-to-actual rate harmonization in the E.E.C.

The common formula for the tariff case is:

$$dT = \eta_m (dP/P)M_0$$

i.e. change in trade equals the price elasticity of demand for imports times the relative price (tariff) change times base period imports quantities.

The constituents of the formula can be further examined.

(i) η_m = price elasticity of demand for imports and:

$$\eta_m = \frac{D}{M} \eta - \frac{S}{M} e_s^3$$

where η is the elasticity of total home demand, e_s the elasticity of home supply.

Thus, using the elasticity of demand for imports in the calculation of dT takes account simultaneously of the consumption and production effect which both expand imports.

(ii) dP/P = the relative price change:

$$dP/P = t/(1+t)^4$$

where t = the tariff rate change as % of pre-tariff price P_0 .

3 We have: $M = D - S$, where $D = f_1(P)$, $S = f_2(P)$

$$\begin{aligned} \text{so that: } \eta_m &= E [(f_1(P) - f_2(P))] = \frac{D\eta - S e_s}{D - S} \\ &= \frac{D}{M} \eta - \frac{S}{M} e_s \end{aligned}$$

4 The relative price change is:

$$dP/P = (P_t - P_0)/P_t$$

$$\text{But: } P_t = P_0 (1+t)$$

$$\text{so that: } dP/P = [P_0 (1+t) - P_0]/P_0 (1+t) = t/1+t$$

(iii) M_0 = the initial value of imports of the product in question.

The basic formula for the tariff case can thus be re-written:

$$dT = \left(\frac{D}{M} \eta + \frac{S}{M} e_s \right) \left(\frac{t}{1+t} \right) M_0$$

In the tax case, the formula is essentially changed. The effect of the tax change falls just as much on the home producer as the importer, unlike the tariff case. Thus there is no production effect, only a consumption effect.

This is taken account of when the formula is re-written:

$$dt = \eta \left(\frac{t}{1+t} \right) M_0$$

Since the expansion of imports on a tariff cut consists of a double positive effect, and one arm is missing in the tax case, the expansion of trade for a given % points change in taxation is less than for tariffs⁵:

It will readily be seen that the tax effect with non-specialisation is analytically equivalent to the tariff effect with specialisation (all home consumption imported).

Of course, the effect on a country's balance of trade may be as great or greater in the tax case compared with the tariff. For in a tax union or customs union, a country's exports (other partners imports) changes as well as its imports, and the difference between two small changes (the tax case) may exceed that between two large alterations.

We have arrived at this qualitative result — that the trade effect of an equal change in a tax rate will be less than in the tariff case — by comparing equal relative changes in taxes and tariffs.

5 It can be seen that $\eta < \eta_m$ by considering $M/D < 1$ and $S/D < 1$, $D > M$ and $D > S$, and $e_s > 0$, $\eta < 0$, $\eta_m < 0$.

We have seen from the preceding theoretical discussion that the required elasticity figures differ in the tax and tariff cases (assuming non-specialisation).

Now what is available, if anything, in the way of import demand elasticity estimates are regressions of time series of import values and prices.

It will not be clear whether such an estimate is η_m (correct for the tariff case, too large for the tax case) or η (correct for the tax case, but an under-estimate for the tariff case).

The answer must depend on whether the price and import changes observed arose from:

- (i) tariff changes when non-specialisation existed.
- (ii) tax changes, or tariff changes in a specialised world.

The source of the price change is not usually known, nor the alternative information as to whether the price changes gave rise to a production effect as well as a consumption effect. This is a problem to face in a moment.

Another problem is the compounding of structural change with rate change. At the moment, we are only interested in the latter. But to perform our rate exercise, the pre-harmonized position should be one of uniform structure.

The solution adopted is to convert present non-T.V.A. systems to T.V.A. - equivalent rates of tax by estimating the T.V.A. rates that would have been required to raise existing revenues, as raised by present cascade or single-stage sales tax systems. It is true that this does observe the effects structural change; possibly the following results of rate change need to be taken in conjunction with the preceding discussion on the trade effects of structural change.

The actual statistical estimates given shortly are based on:

- (a) manufactures only
- (b) the import elasticities used for tariff work [2]
- (c) all the work is in terms of nominal tariffs
- (d) the rate change is from present T.V.A. - equivalents to a common European T.V.A. rate of 14.7%.

In view of the discussion leading up to this calculation, the qualifications are clear:

(a) only partial coverage; the contrasting situation of trade in manufactures, agricultural products and services is not dealt with.

(b) the import elasticities used are too high.

(c) nominal rates are inferior to effective or incident rates.

(d) the effects of structural change are per se assumed away.

All these qualifications must be borne in mind when considering the following figures:

**Estimates of Effects on Trade of Manufactures (S.I.T.C. 5 - 8)
created by Sales Tax Harmonization in the E.E.C.**

Million \$

Exports from \ Imports to	France	Belgium & Luxembourg	Netherlands	Germany	Italy	Total Exports
France	x	-86.9	-110.2	-204.4	-135.4	- 536.9
Belgium & Luxembourg	+ 80.1	x	-148.7	- 72.1	- 16.8	- 157.5
Netherlands	+ 20.3	-19.7	x	- 40.1	- 10.1	- 49.6
Germany	+307.8	-107.5	-352.7	x	-205.3	- 357.7
Italy	+143.8	-22.2	- 73.5	-153.8	x	- 105.7
Total Exports	+552.0	-236.3	-685.1	-470.4	-367.6	-1,207.4

Notes :

1. Effects derived by application of the formula
 $dT = \eta t / (1 + t) M_0$.
2. Elasticities are taken from [2].
3. The derivation of price (tax) changes and the base - period trade nature (base year 1966) can be seen in [8].

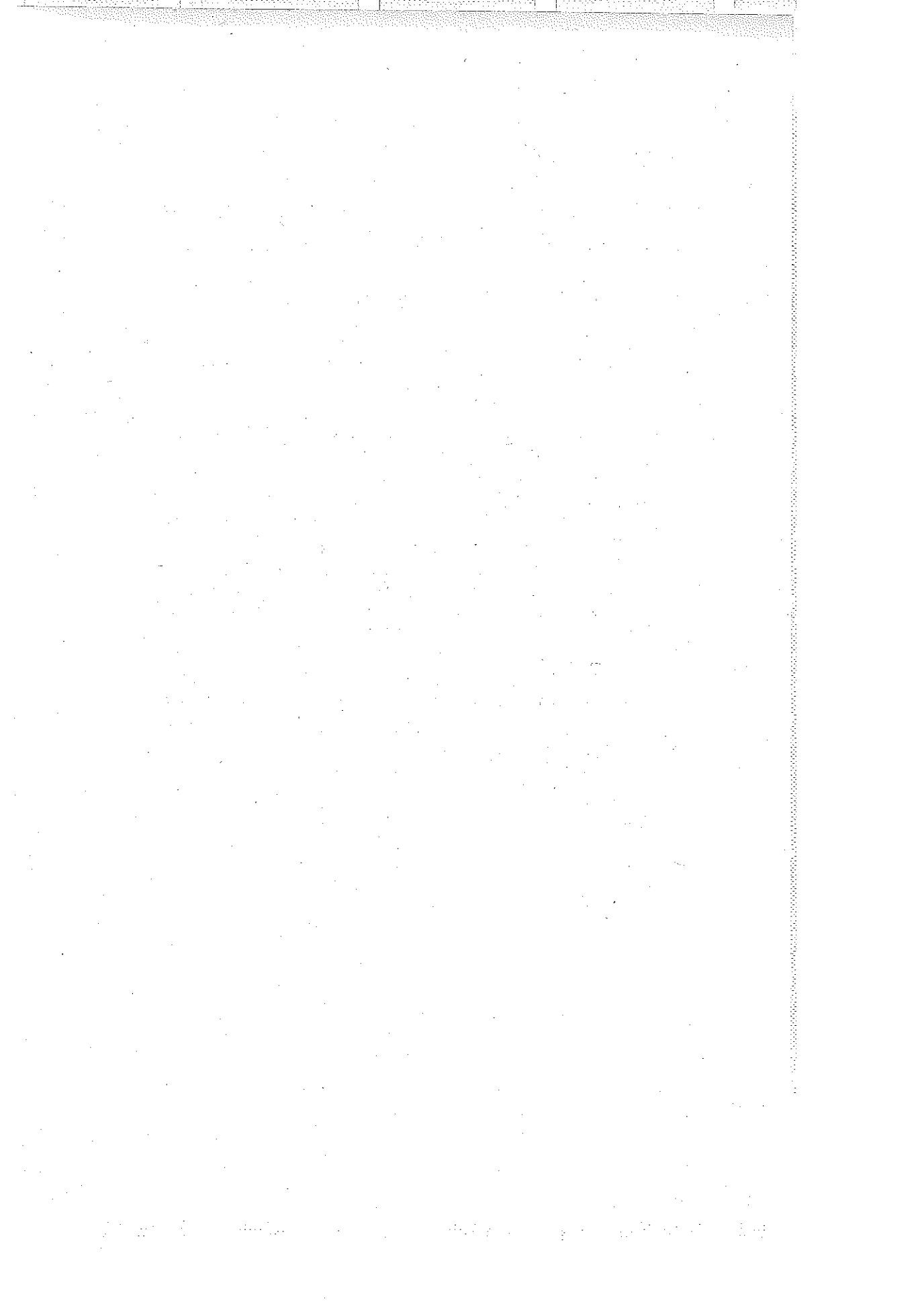
Bearing in mind the qualifications, it can be seen that the trade (and balance of payments) effects are substantial. The change in individual country imports is of the order of 8-15%.

The present exercise, though subject to several qualifications, seems worthwhile in indicating how a study of some effects of a role change might be made, and improved upon.

SELECTED REFERENCES

1. B. BALASSA, **Trade Liberalisation Among Industrial Countries** (McGraw - Hill, New York, 1967).
2. B. BALASSA (AND ASSOCIATES), **Studies in Trade Liberalisation** (The Johns - Hopkins Press, Baltimore, Md., 1967).
3. D. DOSSER, "Theoretical Considerations for Tax Harmonisation" in **Comparison and Harmonisation of Public Revenue Systems** (International Institute of Public Finance, Proceedings of the Luxembourg Conference, 1963).
4. D. DOSSER, "Welfare Effects of Tax Unions", **Review of Economic Studies**, 87, June 1974.
5. D. DOSSER, "Economic Analysis of Tax Harmonisation" in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
6. D. DOSSER, "Fiscal and Social Security Barriers to Economic Integration in the Atlantic Area" in **Studies in Trade Liberalisation** (ed. Balassa) (The Johns Hopkins Press, Baltimore, Md., 1967).
7. D. DOSSER AND S.S. HAN, **Taxes in the E.E.C. and Britain: The Problem of Harmonisation** (Chatham House and P.E.P. European Series) (Royal Institute of International Affairs, London 1968).
8. D. DOSSER, S.S. HAN AND T. HITIRIS, "Estimating the Trade Effects of Tax Harmonisation in the E.E.C.", in preparation.
9. E.E.C., **Report of the Fiscal and Financial Committee** (Neumark Report) (E.E.C., Brussels, 1962).
10. E.E.C., **The Development of a European Capital Market** (Segré Report) (E.E.C., Brussels, 1966).

11. H. G. GRUBEL And H. G. JOHNSON, "Nominal Tariffs, Indirect Taxes and Effective Rates of Protection: The Common Market Countries, 1959", **Economic Journal**, 77, December 1967.
12. M. KRAUSS, "Tax Harmonisation and Allocative Efficiency in Economic Unions", **Public Finance**, forthcoming.
13. PEGGY B. MUSGRAVE, "Harmonisation of Direct Business Taxes: A Case Study", in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
14. G. K. SHAW, "European Economic Integration and Stabilisation Policy" in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
15. H. SHIBATA, "The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions" in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
16. C. SHOUP, "Taxation Aspects of International Economic Integration" in **Financial, Fiscal and Budgetary Aspects of International Economic Integration** (International Institute of Public Finance, Proceedings of the Frankfurt Congress, 1953).
17. C. SHOUP, "The Theory of Harmonisation of Fiscal Systems: General Report" in **Comparison and Harmonisation of Public Revenue Systems** (International Institute of Public Finance, Proceedings of the Luxembourg Conference, 1963).
18. C. SHOUP (ed.), **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (Columbia University Press, New York, 1967).
19. M. STAMP (AND ASSOCIATES), **The Free Trade Area Option** (The Atlantic Trade Study, London, 1967).



VERGİ AHENKLEŞTİRİLMESİNİN TEORİK YÖNLERİ

Prof. Douglas DOSSER
York Üniversitesi İktisat
Profesörü

I. TEMEL PRENSİPLER: ANALİTİK YAKLAŞIMA KARŞI İDEOLOJİK YAKLAŞIM (*)

1. Roma Andlaşmasında, Neumark Raporunda ve özel vergiler hakkında alınacak tedbirlerle ilgili müteakip direktiflerde vaz'edildikleri şekli ile vergi ahenkleştirmesi için ileri sürülen sebeplere yeniden göz atmak ilginçtir.

2. Neumark Raporu Roma Andlaşmasının konu ile ilgili olan maddelerinin büyütülmüş bir şekli idi. Her iki dökümana da göz atacak olursak temel fikrin, AET memleketleri için, bir tek memlekette mevcut olabilecek bir vergi sistemine mümkün mertebe benzer bir vergi sisteminin yaratılması olduğunu görürüz.

3. Bu fikrin, ortak pazarın muhtelif kısımlarında mevcut bulunan ürünlere ve istihsal faktörlerine yapılacak vergi uygulamasında farklılıklar adını verebileceğimiz engellerin kaldırılması anlamına gelir. Neumark komitesi bu kavram ve üye devletlerin kısıtlamaya razı olacakları millî hâkimiyet derecesi arasında bir çatışma çıkabilmesi ihtimalini öngörmüş ve ileri sürdüğü tavsiyelerin "bir taraftan üye devletler arasında rekabetin serbestçe işlemesine engel olan fiskal veya malî farklılıkların ortak pazarın optimum bir şekilde işleyebilmesi için bertaraf edilmesi veya büyük çapta azaltılması ile tabii şartlardan ve/veya tarihi gelişimlerinden doğan millî özelliklerini muhafaza etmek endişesinde olan üye devletlerin politi-

(*) Bu konferans 1969 tarihinde verilmiştir.

kasına karışmamak gayesi arasında rasyonel bir uyuşum"u temsil ettiğini kaydetmişti.

4. Bu uyuşumun Neumark Raporunda ve müteakip tatbikatta ele alınmış tarzı, bütünleşme (integration) ve millî hâkimiyet arasındaki ayırımın vergilerin iki kategoriye ayrılması esasına oturtulmasıdır. Satış ve kurumlar vergileri, rekabete engel olan fiskal veya malî farklılıkların ortadan kaldırılması amacı ile bütünleştirileceklerdir. Vergilemede bir miktar millî hâkimiyet tanıma gereği bilhassa gelir vergisi alınmasına herhangi bir müdahalenin önlenmesi ile yerine getirilmiştir.

5. Biz bu çalışmada, özellikle, ahenkleştirmeye konu olan satış ve kurumlar vergileri ile ilgileneceğiz. Bilhassa bu iki vergi ile ilgili olarak şu sorunun sorulması gerekir; ahenkleştirmenin gayesi nedir?

6. Roma Andlaşmasında ve Naumark Raporunda yer alan açık ahenkleştirme sebepleri "serbest rekabet", "dış ticarete konan engellerin kaldırılması", v.s. gibi hissî sloganlardan türemiştir. *Analitik* yaklaşıma karşıt olarak ideolojik yaklaşım adını verdiğimiz husus budur.

7. İdeolojik hislerin, hiç şüphesiz ki, iktisat teorisinde bir dayanak noktaları vardır. Bunlar, iktisadî refaha engel olan gümrük vergilerinin kaldırılması ile bunlara benzer engeller teşkil eden vergi farklılıklarının kaldırılması arasında bir benzetme yapmaktan doğmaktadır. Yapılan bu benzetme kısmen yanlıştır.

8. Gümrük vergileri meselesinde ideolojik yaklaşım ve analitik yaklaşım kısmen birleşirler. Serbest ticaret değişik ülkelerin çoğunun mukayeseli avantajlarını artırır ve mevcut kaynaklardan elde edilebilecek istihsalı maksimuma ulaştırır. Bu hususta en esash istisna, himayecilik sayesinde başarılan sanayileşmeden elde edilen kazançların, serbest ticaretin engellenmesi ile vukubulan kayıplardan fazla olduğu sabit olduğu takdirde, iktisadî refahın bir zaman için maksimize edileceği az gelişmiş memleketlerdir.

9. Ancak vergileme meselesinde, ideolojik yaklaşımla analitik yaklaşım arasındaki sapma daha genişlemekte ve derinleşmektedir. Sapmanın genişlemesinin sebebi tatbik sahasının hem gelişmiş hem

de az gelişmiş memleketlerde yer bulmasıdır. Sapmadaki derinleşmenin sebebi ise önemli bir verginin fonksiyonlarının bir gümrük vergisinden çok daha büyük olmasıdır. Bir gümrük vergisinin fonksiyonu başlıca himayedir ve hattâ varidat elde etme fonksiyonu ekseriyetle önemli değildir. Ancak bahis konusu olan husus bir vergi ise fonksiyonları varidat elde etme (ve böylece devlet hizmetlerinin temini), gelirin yeniden dağıtımı, makro - istikrar gayelerini kapsar.

10. Netice olarak, ortak pazarın muhtelif memleketleri arasında önemli bir verginin ahenkleştirilmesi veya koordinasyonu tartışıldığı zaman mesele, gümrük vergileri ile ilgili olarak yapıldığı gibi serbest rekabet ve serbest dış ticaret genel kavramlarını kullanarak aynı ideolojik tarzda ele alınmamalıdır. Bilâkis, her özel durum modern maliye ilminin tüm fonksiyonlarının — sadece tahsis değil, varidat, gelir dağılımı, stabilizasyon ve büyüme vechelerinin de — hesaba katılarak incelenmesi gerekir.

II. ANALİTİK YAKLAŞIM: GENEL TEORİ

11. Daha önceki bir çalışmada [5] vergi ahenkleştirmesinin değerlendirilmesi için bir genel teorinin geliştirilmesine doğru ilk adımı, maliye ilminin yukarıda sayılan kısımlarını gözönünde tutarak atmıştım. Ayrıntıları bir yana bırakırsak, bahis konusu çalışmadaki en önemli tema *farklılıklar* yaklaşımı adını verdiğim hususun geliştirilmesi olmuştur. Bu şekilde adlandırılan ideolojik yaklaşım bizleri oldukça tabii bir tarzda *eşitleme adımı* verdiğim yaklaşıma yöneltmektedir.

12. Farklılıklar yaklaşımında, öne sürülen vergi ahenkleştirmesi tedbirlerinin maliye ilminin daha önce sayılan sahalarına etkileri eksiksiz bir şekilde incelenir. Belirli bir tedbirin bazı iktisadî hedefler için faydalı, ancak diğerleri için zararlı olacağı kaçınılmaz bir gerçek olarak kabul edilmiştir. Bu kazanç ve kayıpların mukayesesi ve belirli bir ahenkleştirme tedbirinin genel iktisadî refaha katkısı olup olmadığının anlaşılabilmesi için bir ölçü sistemi gereklidir. Bu ölçüler iktisadî olmaktan ziyade siyasî olmuşlardır. Böylece, belirli bir vergi ahenkleştirmesi politikası, serbest rekabetin

bilinen faydalarını doğuran olağan mukayeseli avantaja dayanan ticaret üzerinde olumsuz etkide bulunsa dahi, genellikle faydalı görünebilir. Diğer taraftan, dış ticaret veya kaynak tahsisi üzerindeki etkilerin olumlu olduğu, ancak bunların karşıt stabilizasyon etkileri ile azaltıldığı bir durum da ortaya çıkabilir.

13. Genel teoride, aynı şekilde, arzu edilir görünen bir vergi ahenkleştirmesi tedbirinin, vergi farklılıklarının izale edildiği gümrük vergileri meselesine benzer bir durum arz edebileceği sonucu elde edilmişti. Ancak diğer taraftan, en çok arzu edilen vergi ahenkleştirmesi teşebbüsü gümrük vergilerinin kaldırıldığı durumdan oldukça farklı olabilir ve ortak pazarın üye devletleri veya bölgeleri arasında özel farklılıklar rejiminin tesisini de içine alır. Bu durum, özel farklılıklar rejiminin doğurduğu stabilizasyon, büyüme v.s. gibi kazançların, serbest ticaretin veya faktör seyyaliyetinin olmaması halinde meydana gelen kayıplardan daha fazla olduğu zaman bahis konusu edilir.

14. Böylece, genel analitik yaklaşım basit olarak şu şekilde ifade edilebilir : uygulanması mümkün olan bütün vergi ahenkleştirmesi tedbirlerini bahis konusu çok boyutlu iktisadî refah fonksiyonuna göre değerlemek ve içlerinden en uygun olanlarını seçmek. Eşitleme veya gümrük vergisi hem ayarı (tariff equivalent) durumu denilen husus mümkün olan takım içinde sadece bir tanesidir.

15. Bahis konusu analiz sistemini uygulayabilmek için, farklı vergi ahenkleştirmesi tedbirlerinin, tahsis, stabilizasyon ve büyüme gibi yukarıda sayılan belli başlı malî gayeler üzerindeki tesirlerini ölçmeye muktedir olmak gerekir. Ayrıca varidat ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerin de incelenmesi lüzumludur.

16. Bütün bunlar vergi ahenkleştirmesi teorisinin kısımları olan ayrı veya spesifik teorileri içine alırlar. Bu spesifik teoriler, bir refah fonksiyonu veya amaç fonksiyon fikrini kullanarak özel bir vergi ahenkleştirmesi tedbirini değerlendirmek üzere muntazam bir şekilde bir araya geldiklerinde, bu bölümde özetlemiş ve genel vergi ahenkleştirmesi teorisi olarak adlandırmış olduğum husus meydana gelir. Ayrıca spesifik teorilerin kendileri de vergi ahenkleştirmesi özel teorileri listesini teşkil ederler. Bu durum, şüphesiz ki, ayrıntılı ilerlemenin mevcudiyeti halinde bahis konusu olabilir. Bun-

larla ilgilenmeye başlamadan evvel, genel teori ile daha fazla ilgili bazı önemli meselelerin varlığına işaret edelim.

III. GENEL TEORİ: BAZI ÖNEMLİ MESELELER

Bu kısımda beş önemli mesele ile ilgilenilecektir. Daha önceki genel teori ekspozesinde bunlardan yalnız birincisi tartışılmıştır.[5].

1. Menfaat Çatışması

17. Bir vergi ahenkleştirmesi tedbiri tartışıldığı zaman bir çok menfaatler bahis konusu olur. Bunların en üstünde, kendi başına bir taraf gözü ile bakılan Ortak Pazar, öte yandan millî devletler ve dış dünya vardır. Her hangi bir özel politikanın arzu edilebilirliğinin ölçülmesinde hangi tarafın refah fonksiyonunun kullanılacağı yukarıda belirtilmemiştir. Buna mukabil, farklı iktisadî etkileri dengelemek için ağırlıklar tesisinin lüzumu kabul edilmiş ve bu ağırlıkların siyasî olduğuna işaret edilmiştir. Bu durumda muhtelif taraflar farklı etkileri farklı tarzlarda yargılayacaklardır; meselâ Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu Avrupa ekonomisinin genel istikrarından üstün tutacaktır. Veya, birçok geri kalmış bölgelere sahip olan bir devlet kalkınmayı teşvik eden mali tedbirlere topluluktan daha fazla önem verir.

18. Bu menfaat çatışmasının halinde siyasî bir çözümden başka bir yol yoktur. İktisadî analizin ve politika ilminin sahaları makûl ölçüde ayırdedilebilir. İktisat ilmi belirli malî tedbirlerin belirli iktisadî gayeler üzerinde yaptıkları etkiler hakkında bilgi verir. Politika ilmi bunları siyasî bir taraf açısından değerler ve siyasî vetire ise rakip siyasî taraflar arasında bir tercihte bulunur.

2. Kısmi Vergi Ahenkleştirmesine Karşı Tamamî Vergi Ahenkleştirmesi

19. Bu çalışmanın başlarında ve daha önceki çalışmalarımda [5] gerek satış vergileri, gerekse kurumlar vergisi veya bu iki sistemin bir kısmı ile ilgili bulunsun her vergi ahenkleştirmesi tedbirinin yukarıda özetlenen sisteme uygun olarak bağımsız bir şe-

kilde değerlendirebileceğini belirtmiştim. Bu fikri benimsemek genel dengeye karşıt olarak kısmî dengenin hukukîliğini kabul etmek gerekir. Fakat şu anda ortaya çıkan gerçek şudur ki : birlikte incelenen iki tedbirin yapacağı etkiler ile ayrı ayrı incelendiklerinde belirecek etkiler aynı şeyler değildir. Herhangi bir özel tedbirin tecrid edilmiş şekli ile mi, diğer bazıları ile birlikte mi veya bir anlamda tüm vergi ahenkleştirmesi ile mi inceleneceği önemli bir sorudur. Kendi başına arzu edilebilir görünen bir politika, daha sonra müteakip vergi ahenkleştirilmesi tedbirleri alındığında, arzu edilirden olmaktan çıkar.

20. Bu meslenin basit bir çözümü yoktur. Genel dengeyi şu şekilde tanımlayabiliriz : bir malî sistemin ahenkleştirmeye tâbi olacak kısmının — satış vergileri, özel istihlâk vergileri ve kurumlar vergisi — etkilerinin tümü. Ancak bu tamamî vergi ahenkleştirmesi plânının vâdesi çok uzundur. Tek çare kısmî analizlerin, nihâî genel denge çerçevesi içinde, tüm sistemin bir kısmında yapılacak değişikliğin yaklaşıkları (proxies) olduğunu kabul etmektir. Halbuki gerçekte, spesifik tedbirler ilk genel denge çerçevesi içinde başlatılmaktadır. Ancak zamanla genel denge çerçevesinde vukubulacak değişikliklerin sonuçları düzeltilebilirse, bu bir teselli kaynağı olacaktır.

3. Ürün Seyyaliyeti ve Faktör Seyyaliyeti

21. Gümrük birliği teorisi faktör seyyaliyetinin olmadığı bir dünya varsayımı altında geliştirilmiştir. Ancak, gümrük vergileri ve dış ticaretle ilgili olarak yapılan daha yeni çalışmalar bir çerçeveden çıkmaktadırlar. Kurumlar vergisinin ve sermaye hareketlerinin bahis konusu olduğu vergi birliklerini (tax unions) nazarı itibare aldığımız zaman faktör seyyaliyetinin mevcut bulunduğu bir dünyanın kayan kumları içine girmeye ve bu çeşit bir dünyada yerleşimi incelemeye mecbur oluruz.

22. Fakat, satış vergisini sadece faktör ataletinin olduğu bir modelde ve kurumlar vergisini de faktör seyyaliyetinin mevcut bulunduğu bir modelde mülâbaza etmek bile tatmin edici değildir. Daha ileride genel satış vergileri yükünün faktörler üzerine inikâs ettirilmesi ile ilgili bazı nispet hesaplarının yanı sıra bazı yeni ini-

kâs hipotezlerine uygun olarak kurumlar vergisi yükünün bir kısmının müstehlikler üzerine aktarılmasını gösteren inikâs tablolarını göreceğiz.

23. Böylece, tam anlamı ile, ürün ve faktörlerin (mukayeseli avantajları değişebilen) nisbî fiyatların vukubulan değişiklikten ötürü faktörlerin âtil olduğu modelde dış ticaret hadlerinde değişiklik olur. Ve, faktör seyyaliyetinin bahis konusu olduğu ikinci modelde bu değişiklikler geriye inikâs eden satış vergilerinden ve aynı şekilde faktörler üzerindeki vergiden, yâni kurumlar vergisinden doğabilir.

24. Böylece, faktör ataletinin varsayıldığı geleneksel gümrük birliği modeli ile faktör hacmindeki farkların sermaye seyyaliyeti ile değiştirilebildiği gümrük birliği modeli olmak üzere iki takım halinde çalışmamız gerekmektedir. Her iki takımda da satış vergilerini ve kurumlar vergisini tetkik etmeye ihtiyaç hâsıl olacaktır.

25. Fakat şunu tekrar edelim ki, bu makalenin müteakip bölümleri dahil olmak üzere vergi ahenkleşirmesi alanındaki bütün çalışmaların halen gümrük birliği teorisinde olduğu gibi faktör ataletinin varsayıldığı bir âleme hasredildiğinin kabulü gereklidir.

4. Refah Etkilerine (Karşı Tarafsızlık Etkileri)

26. Daha önceki çalışmamda amaç (objective) fonksiyonunda (*) dikkate alınması gereken bütün iktisadî etkilerin hepsini birlikte mütalâa etmiştim, şöyle ki : bu etüdle varidat ve gelir dağılımı etkileri ile büyüme ve stabilizasyon etkileri birlikte ele alınmıştı. Bunun mesrû bir hareket tarzı olduğunu zannetmiyorum. Vergi ahenkleştirmesinin gerçek iktisadî faydalarının nelerden ibaret olacağı mülâhaza edilirse, bunların vergi hasılatında veya gelir dağılımında vukubulacak değişiklikler olduğu söylenemez. Çünkü her devlet kendi vergi sisteminde uygulayacağı değişikliklerle bahis konusu sonuçlara erişebilir. Asıl önemli olan nokta, Ortak Pazarda

(*) Amaç fonksiyonu (objective function) belirli veriler veya kısıtlayıcılar varsayımı altında bir değişkenin maksimize veya minimize edilmesi (amaç) için çözümlür. Bilhassa Lineer Programlamada kullanılan bir kavramdır (Çevirenin notu).

bir üye devletin vergi hâsılatı ve gelir dağılımını değiştirmeyen, ancak vergi ahenkleştirmesinin bahis konusu olmadığı bir durumla mukayeseli olarak kısa vâdede millî geliri artıran veya uzun vadede büyüme veya istikrarı temin eden yeni malî andlaşmaların yapılabilme imkânıdır. Bu saydıklarımızı, kendi vergi hasılatı veya gelir dağılımını değiştirmeden temin edebildikleri takdirde bu devlet için arzu edilebilir gayeler olarak telâkki edebilirse, bunlar bir anlamda "maliyetsiz" (costless) demektir. Vergi hasılatı veya gelir dağılımındaki değişikliklerle elde edilebilen ve dolayısıyla bir devletin kendi inisiyatifi ile erişilebilecek gayeleri vergi ahenkleştirmesi tedbirlerinin sağladıkları faydalar olarak mütalâa etmek pek âdil sayılamaz.

27. Bundan dolayı vergi ahenkleştirmesinin gerçek iktisadî faydaları vergi hâsılatı ve gelir dağılımı açısından ceteris paribus bir ortamda değerlendirilmelidir, bu duruma bir vergi ahenkleştirmesi siyasetinin "tarafsızlığı" adı verilebilir.

28. Bir vergi ahenkleştirmesi politikasının tarafsız bir ortamda incelenip incelenmediğinin anlaşılabilmesi için kaynak tahsisi, büyüme ve stabilizasyon üzerindeki etkileri kadar varidat ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerinin de gözönüne alınmasının gerekli olduğu aşikârdır.

5. Refah Fonksiyonundaki Değişkenler İçin Yaklaşıklar

29. Genel teorik yaklaşımda, tahsis etkenliğinin ıslahı, stabilizasyon ve büyüme gayeleri geniş ve muğlak olarak ifade edilmiştir. Teorinin tatbiki, bilhassa istatistikî çalışma başlayınca ölçülebilir bir hususun daha hassas bir şekilde tanımlanması gerekir. Ancak bu ölçülebilir yaklaşık (measurable proxy) genel refah fonksiyonundaki yüce gayeye tam anlamı ile tekâbül etmeyebilir.

3. a. *Kaynak Tahsisi Etkenliği*

Gümrük vergileri ile ilgili çalışmada vergilerdeki indirimlerle sağlanan dış ticaret artışlarının işbölümünde ve böylece global tahsis etkenliğinde meydana gelen olumlu gelişmeyi aksettirdiği farzedilmiştir.

Hali hazırda, ahenkleştirme tedbirlerinin değerlendirilme-

sinde aynı yaklaşığı kullanmamıza rağmen, tekâbül pek tatminkâr değildir. Çünkü, ahenkleştirme öncesi vergi farklılıklarının, bir "serbest ticaret" — himayeciliğin karşıtı olan kavram — ortamında yapılmayacak dış ticareti yapılmaya "zorladığı" ispat edilebilir.

b. *Stabilizasyon*

Önce dış ve iç stabilizasyon arasında bir ayırım yapmaktayız. Fakat aynı şekilde, bir vergi ahenkleştirmesi politikasının gerçekte bir dengesizlik durumunu mu, yoksa bu dengesizliği düzelterek mekanizmayı mı düzelttiğini kastediyoruz, bunu tespit etmemiz gereklidir.

32. Dış dengenin sağlanmasında ödemeler dengesi açığının kapatılmasının gerçek bir faydası vardır, ancak ödemeler bilançosunun hangi kısımlarına — carî görünen kalemler, carî görünmeyen kalemler, sermaye kalemi — atfı yapıldığı dikkati gerektirir. Dengesizliğin giderilmesinde kullanılan mekanizma muhtelif yollardan değiştirilebilir : bu yollar başlıca ithal eğilimlerinde, ithal elâstikiyetlerinde veya bir açığı kapamak için kullanılan tedbirler dizisindeki değişikliklerdir.

33. İç stabilizasyon birçok şekillerde düşünülebilir — şöyle ki, enflasyon veya düşük istihdamla dolaysız olarak mücadele edilebilir, aralarındaki yapısal bağlantı (philips eğrisi) kaydırılabilir, tedbirler dizisi artırılabilir ve kısıtlanabilir.

6. *Büyüme*

34. Burada genel büyümeden ziyade bölgevi farklılıklar nazarı itibare alınacaklardır. Her iki durum içinde de input artışının sağladığı büyüme ile verimliliği ıslâh eden muhtelif kaynaklarla temin edilen büyüme arasında Dennison ayırımları kullanılabilir, ancak bir çok alt - yaklaşıkların (subproxies) da kullanılması gereklidir.

"Tarafsızlık", yani vergi hâsılatı ve gelir dağılımı üzerindeki etkilere gelince bunlar dolaysız bir şekilde ölçülebilirler.

IV. ÖZEL ÇALIŞMALAR : USULE DAİR MÜLÂHAZALAR

35. Vergi ahenkleştirmesi ile ilgili özel iktisadî ve istatistikî etüdlerin güttükleri gayenin, bir ahenkleştirme tedbirinin dış ticaret, ödemeler dengesi v.s. gibi hususlar üzerinde yaptığı etkilerin değerlendirilmesi olduğu şimdiye kadar gördüklerimizden açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Fakat “tedbir” (policy) kelimesinin kendisi dikkati gerektirmektedir. Gümrük vergileri meselesinde bir nispet değişikliği aşikâr bir tedbir olduğu halde vergi alanında durum farklıdır ve belirli bir verginin ahenkleştirilmesinin muayyen safhalardan geçtiği pratikte ispat edilmiştir. Bu safhalar başlıca üç tane olarak ayırte dilebilir : *yapısal değişiklik* (structural change), *hukukî yetki prensiplerindeki değişiklik* (change in the jurisdictional principle) ve *nispetlerdeki değişiklik* (rate change). Herhangi bir anda, bir vergi ahenkleştirmesi tedbiri bu safhalardan sadece bir tanesi tek başına veya diğerleri ile birlikte olmak üzere nazarı itibare alınarak tartışılabilir.

36. Şu anda bir “özel etüdüm” mahiyetini ortaya koyabilecek durumda bulunmaktayız. Elimizde değere lenecek belirli bir vergi olduğunda bütün mesele sol taraftaki politik bir âletin sağ taraftaki iktisadî değışkenler üzerindeki etkilerini araştırmaktır :

Yapısal Değişiklik	Vergi Hasılatı
Hukukî Yetki Prensibi	Gelir Dağılımı
Değişikliği	Dış Ticaret
Nispetlerdeki Değişiklik	Ödemeler Dengesi
	Enflasyon/Düşük İstihdam
	Verimlilik veya Bölgesel
	Büyüme

37. Böylece, meselâ satış vergileri ile ilgili isek yapacağımız özel bir etüdle “yayılı” (cascade) tip satış vergisinden “katma-değer” tipi satış vergisine geçişin (yapısal değişiklik) vergi hasılatı veya dış ticaret üzerindeki etkilerini değere lenebiliriz. Kurumlar vergisine gelince, uluslararası transferi mümkün olan gelirler üzerine konan tek nispetli bir % 15 stopajın ödemeler dengesine etkisi, aynı şekilde, özel bir etüdün konusu olabilir.

38. Yapılması mümkün olan bütün bu özel çalışmalar, genel refah fonksiyonuna bağlı olmakla beraber, ortak bir usul ile birbirine bağlanarak muntazam bir bütünü de teşkil ederler.

39. Takip edilecek usul esas itibariyle gümrük vergileri ve gümrük birlikleri etüdünde olduğunun aynıdır, ancak vergileme bahis konusu olduğundan bir çok uzatmalar (extensions) eklenmiştir. Safha safha şekli ile usul şöyledir :

- Vergi ahenkleştirmeden önceki durumun açıklanması
- Ahenkleştirme programı tarafından teklif edilen (yapı, hukuki yetki ve nispetlere dair) değişiklik
- Tedbirlerin etüd edilen iktisadî değişkenler üzerindeki etkileri.

Makalenin ilerideki kısımlarında bazı vak'a etüdüleri gösterilmek suretiyle yukarıda mülâhaza edilen özel etüd tipine misâller verilecektir.

Şu sıralarda A.E.T.'de bahis konusu olan faaliyete paralel olarak dikkatimizi satış ve kurumlar vergileri üzerinde teksif edeceğiz.

Böylece, ahenkleştirmeden önceki durumun açıklanması iktisadî birliğe girmiş veya girmek ihtimali olan bir grup devletin vergi birliği öncesi mevcut bulunan satış ve kurumlar vergisinin tetkikini kapsamaktadır.

40. Bu grubun seçiminde dikkat A.E.T. memleketleri üzerinde toplanmıştır, ancak diğer memleketlerdeki araştırmacılar, meselâ Türkiye'yi, diğer ortak üyeleri veya İngiltere gibi potansiyel üyeleri içine alacak şekilde araştırmalarını genişletebilirler.

41. Vergi birliğinden önceki durumun açıklanmasında kullanılan seçim prensipleri bunlardır. Çok geçmeden bunların yeteri derecede zor istatistikî çalışmayı icap ettireceği görülecektir.

Vergi birliği teşekkül ettiği zaman vergi andlaşmalarına vukubulacağı farzo'unan değişikliklerle ilgili olarak yukarıdakine benzer bir seçim (selection) problemi bahis konusu olacaktır.

42. Etüdümüzde resmî dökümanları, bilhassa Neumark raporunu yakından takip edeceğiz, çünkü bu rapor sonuçlarla ve ilginç değişikliklerle ilgili yeterli örnekler sağlamaktadır.

43. Araştırmaya tâbi olacak vergileme sahası sınırlı, vergi birliğinin icap ettirdiği fiskal değişikliklerdeki alternatifler az oldukça, daha ilerdeki bölümlerde bu grup devletin vergi birliği kurması sonucu ortaya çıkacak bazı etkileri, keyfî teorimleri göstermeyi ümit edebiliriz.

44. Bütün etüd boyunca hem usulden doğan avantajlardan faydalanmak, hem de — gümrük tarifeleri veya vergi engelleri iktisadî birliklere mâni olurlar mı? — sorusuna cevap verebilmek için gümrük teorisine yakından bağlı kalacağız. Ancak, vergi birliği analizinde meselenin gümrük birliği durumundan çok daha karmaşık olduğu hususu üzerinde tekrar durmak gerekir.

V. SATIŞ VE KURUMLAR VERGİLERİNE DAİR ÖZEL ÇALIŞMALAR : AHENKLEŞTİRME DEN ÖNCEKİ DURUMUN AÇIKLANMASI

Genel Satış Vergileri

A.E.T.'de halihazırda vergi konusundaki en önemli mesele genel satış vergilerinde yayılı (cascade) ve katma değer vergileri birarada karma sistemden ortak bir katma değer vergisi sistemine geçiştir. Ancak, Neumark raporu buna ilâve olarak hukukî yetki prensibinde de bir değişikliği öngörmektedir. Nihayet nispetler A.E.T. memleketlerinde ahenkleştirileceklerdir.

Yukarıda açıkladığımız metoda uygun olarak bir grup sanayileşmiş memleketteki ahenkleştirme öncesi vergi sistemi şu şekilde ortaya konmalıdır :

a. *Vergi Yapısı*

Vergi yapısı (İngiliz istihlak vergisinde — purchase tax — olduğu gibi) toplu veya tek safhalı muamele vergileri, (Alman "yayıllı" muamele vergilerinde olduğu gibi) yayılı muamele vergileri ve (Fransa'nın K.D.V. si gibi) çok safhalı net değer vergileri karışımı bir görünüş arzeder.

b. *Hukukî Yetki Prensipleri*

Açıklanacak en basit veçhe budur. Dış ticarete bahis konusu olan ürünler menşe memleket veya varış memleketi prensiplerine

göre vergilendirilebilirler veya bazı memleketlerde her iki prensip birlikte uygulanır.

c. Nispetler

Vergi birliği öncesi durumun açıklanmasında en önemli ve en güç olan kısım budur. Güçlük nominal nispetler, efektif ve yerleşim nispetlerinin muhtelif şekilleri arasındaki farklardan doğmaktadır.

Nominal nispetlerden kasıt, kanunda yazılı olan nispetlerdir. Etkif nispetler muhtelif piyasa dışı faktörler (istisnalar, kanun elverişliliği, hususî gedikler) çıktıktan sonra iktisadî birime tatbik olunacak gerçek nispettir. Yerleşim nispetleri ise inikâstan sonra gerçek gelir kaybını doğuran nispetlerdir.

Gümrük vergileri ile ilgili çalışmalarda ağırlıklı ve ağırlıksız "nominal" tarifeler üzerinde teksif olunmuş idi. Daha yakınlarda ise "effektif" ve himaye tarifelerinin çıkarılmasına uğraşılmıştır.

Vergilerle ilgili kavram ve hesaplarla tarifelerle ilgili kavram ve hesaplar arasındaki ilişki şöyledir. Nominal vergi nispetleri ağırlıksız nominal tarifelerin mukabilidirler (İthal değerleri ile) efektif vergi nispetleri ağırlıklı nominal tarife nispetlerine tekâbü ederler. Tarifelerle ilgili çalışmalarda bahis konusu olan tek yerleşim nispetleri, tarife değişikliğinden doğan Avrupa'da ihracat fiyatları değişikliğinin bir kısmının ileriye aktarılmadığı faraziyesinden ibarettir.

Grubel ve Johnson'un ([11] input - output verilerinden çıkarılan "effektif" nispetlerin vergi ahenkleştirmesi çalışmaları bir mukabili henüz yoktur. Bahsi geçen araştırmacılar vasıtalı vergileri hesaplarının içine sokmuşlardır. Ancak genel ve özel satış vergilerini konsolide etmişler, vergi yapısını ve hukukî yetki prensibini anlaşılması güç bir hale sokmakta, satış vergilerine ve bilhassa yapı ve prensibe ait olan, halihazırda A.E.T. vergi ahenkleştirmesi çalışmaları bahis konusu değişiklikleri değerleyecek verilerin kullanılmasını güç bir hale getirmişlerdir.

Tümü kapsayan (aggregate) rakamlar nominal, efektif, ve yerleşim şekillerinde hesaplanmışlar ve [6]'da ifade edilmişlerdir. Bunların kullanılması "ortalama tarife" hesapları çalışmalarına te-

kâbül eder. Ayrıntıya tâbi olmuş (disaggregated) rakamlar Grubel ve Johnson'dan temin edilebilir.

Bunlar daha önce de söylendiği gibi "engeller teşkil etmek" (building blocks) dezavantajlarına sahiptirler. Şimdi A.E.T. vergi ahenkleştirmesi programının içine aldığı diğer önemli vergi sahasına, kurumlar vergisine dönüyoruz, fakat burada, maalesef durum büsbütün karmaşıklaşacaktır.

Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi meselesinde tümü kapsayan tarafta benzer bir durum mevcuttur : Bu benzer - durum yapıda, hukukî yetki prensiplerinde ve nispetlerdeki muhtemel milletlerarası farklardan doğmaktadır.

Tüm itibariyle, yapı açısından durum daha basittir, çünkü bütün A.E.T. memleketleri A.B.D. ve İngiltere'ninkine benzer bir şekilde şahsî gelir vergisinden ayrı olarak bir kurumlar vergisine sahiptirler.

Fakat hukukî yetki prensibi meseleleri kurumlar vergisinde vasıtalı vergilerde olduğundan daha karmaşıktır. Kurumlar vergisinde vasıtalı vergilerdeki ikiliğe (duality) benzer bir prensip ikiliği mevcuttu : kazançların kaynağı memleketin vergisi, sermayedarın ikametgâhının bulunduğu memleket vergisi.

Bu prensiplerden hangisinin tatbik edileceğine dair genel bir andlaşma yoktur; uluslararası bir sınırı geçen bir sermaye geliri kaleminin zorunlu olarak çifte vergilendirilmesini düzeltecek andlaşmalar (vergi andlaşmaları) farklılıklar arzietmekte ve andlaşmalardan evvelki durum ise, rastgele bir mahiyet arzietmektedir.

Böylece, önceki yapısal farkları izah etmek gereksiz ve daha ziyade hukukçuların işi olan vergi andlaşmalarını ortaya koymak anlamsızdır. Böylelikle zorunlu mükerrer vergilemenin vergi andlaşmaları ile tamamiyle değiştirilmesinin kısmen veya hiç değiştirilmesinin etkisi doğrudan doğruya nispet tablolarının içine girer.

Sermaye gelirinin aralarında aktığı iki memleket, hattâ akış istikâmetine göre ödenecek farklı, net nispeti göstermek için tümü kapsayan (aggregate) nominal, efektif ve yerleşim nispetleri matris şeklinde olmalıdır.

Bu karışık manzaraya eklenecek, ilâve edilecek bir mesele daha vardır. Yabancı memlekette faaliyette bulunan şirketin kuruluş tipine ve anavatanına getirdiği kâr derecesine göre net vergi nispeti değişmektedir.

{6}'daki tablolar, bu karmaşıklıkları hesaba katarak, nonimal ve efektif olarak tümü kapsayan nispetleri göstermektedir.

Kurumlar vergisinin ileriye doğru inikâs haddine dair devamlı ve çözüme ulaşmayan tartışma gözönüne alındığından yerleşim nispetlerinin hesaplanması işine girilmemiştir.

VI. SATIŞ VE KURUMLAR VERGİLERİNE DAİR ÖZEL ÇALIŞMALAR : VERGİ AHENKLEŞTİRMESİ POLİTİKASININ SEÇİMİ

Önceki durumda vukubulmuş veya vukubulması muhtemel değişikliklerin muhasebesi gümrük vergilerinde daha doğru bir şekilde yapılabilir. Burada bahis konusu olabilecek durumlar : A.E.T. de olduğu gibi dış karşı ortak tarifeli bir gümrük birliği veya EFTA'da olduğu gibi üçüncü taraf memleketlerle karşı tarife uygulama hâkimiyetinin tanındığı bir serbest ticaret bölgesi olabilir. Veya, diğer bir durum ise Kennedy Round'da olduğu gibi, ticaret yapan bloklar arasında deniz aşırı % indiriminin uygulanmasıdır. Yukarıdaki durumlardan herbiri analiz için bir başlangıç noktası teşkil edebilirler. Farazi ihtimaller, "Ralossa and Associates" ([2] ve "Maxvell Stomp Associate" ([18] tarafından muhtemel bir N.A.F.T.A. için kullanıldığı gibi mukayeseli dış ticaret etkilerini tahmin etmek için kullanılabilir.

Bu etüdler esas itibariyle nispet değişimlerinin etkilerinin incelenmesini kapasayacaktır. Bu etkiler keyfi teklifler halinde ifade edilebilirler (meselâ, rakip ekonomiler arasında dış ticaret yaratılması gümrük birliği teşkilinden üstündür. Veya, dış ticarete halihazırdağı değişiklikler talebin ithâl elâstikiyeti metodları ile hesaplanır, iâlveten, dış ticaretteki mukayeseli artışlar ve millî ödemeler dengesindeki değişiklikler çok arzu edilen bu çeşit refah göstergeleri olarak telâkki edilirler.

Vergi birliği konusunda daha birçok güçlüklerle uğraşmak mecburiyetindeyiz.

Vergi birliğinin teşekkülü ile vergi statüsünde vukubulacak değişiklikler başlıca (a) yapısal koordinasyon, (b) hukukî yetki prensibi değişikliği ve (c) nispet ahenkleştirmesi olabilir. Vasıtalı ve vasıtasız vergilerle ilgili vergi birliğinin ilk safhalarında, A.E.T. mi-sâlinin gösterdiği gibi, (a) ve (b) şıkları (c) şıkkından önce gelirler.

Vergi birliği konusunda kalitatif ve istatistikî incelemeyi gerektiren ve vukubulmuş veya vukubulması ihtimali uzak olmayan değişikliklerin muhasebesi çok geniştir. Bu makalede, vergi birlikleri etkilerinin değerlendirilmeye çalışıldığı safha ileri safhalara varma durumunda isek, bazı kesin intihab prensiplerini benimsememiz gereklidir.

İki prensip teklif ediyoruz. Bunlardan birincisi, A.E.T. de ilerlemekte olan veya alınması çok muhtemel vergi ahenkleştirmesi tedbirlerini ayırma tâbi tutmaktadır. Bu şekil de şemayı şöyle göz-önüne serebiliriz :

Genel Satış Vergileri

1. Bütün A.E.T. memleketlerinde K.D.V.'ye (Katma Değer Vergisine) geçmenin doğurduğu *yapısal* değişim.

2. Neumark raporu uyarınca, A.E.T. içi ticaret için menşe memleket prensibi'ne, A.E.T. memleketleri ile üçüncü taraf memleketler arası ticaret için varış memleketi prensibine dönüşün doğurduğu hukukî yetki değişikliği (bu iki prensibin bir arada kullanılması halinde bahis konusu karma prensibe kısıtlı menşe memleket prensibi — restricted origin principle — adı verilir).

3. Nispet eşitlemesi

Yukarıdakine benzer bir şema da kurumlar vergisi için çıkarılabilir.

Kurumlar Vergisi

1. Her biri A.E.T. memleketinde birbirine benzer kurumlar vergilerinin uygulanması demek olan yapısal değişiklik (Prototip Avrupa şirketinin ortak tarifi ve amortisman paylarının aynı me-

totlarla hesaplanması v.s. gibi hususlarla ilgili meselelerin tanımlanması).

2. Segre Raporu uyarınca [10] bir şirketin kendi memleketi dahilinde faaliyette bulunması ile başka bir A.E.T. üyesi memlekette faaliyette bulunması arasında fark yaratan çifte vergilemenin "tamamen kaldırılmasını doğuran *hukukî yetki* prensibindeki değişiklik.

3. Kurumlar vergisinin *nispetine* eşitleme.

Muhtemelen incelenebilecek bütün bu sıralanan kalemler, halihazırda A.E.T.'de uygulanmakta veya uygulanması muhtemel olarak potansiyel bir halde durmaktadırlar. Şüphesiz ki, bütün bu meseleler dış dünya içinde milletlerarası ticaret açısından büyük ehemmiyet arz etmektedirler.

Böylece, farazî vergi birlikleri hakkında bir miktar incelemeyi tartışmamıza katmak gereklidir.

Bunun iki sebebi vardır. Bunlardan birincisi, bilhassa nispetlerin eşitlemesinde not edeceğimiz gibi, A.E.T.'de yukarıda kalemler halinde gösterilen gerçek tedbirlerin hepsinde bir yeknesaklaştırma (uniformization) yaklaşımın takip edilmesidir. Bu çeşit bir hareket tarzının gümrük birliği meselesinin uygun olmayan bir kopyası olduğu Bölüm I'de şiddetle ileri sürülmüştü.

Böylece, A.E.T.'deki nispet eşitlemesine mukabil olmak üzere farazî semaların çizilmesi "plânlanmış" farklılıkların analizi için birer teşebbüs teşkil edebilirler.

Çalışmamız esnasında bütün bu meseleler arasında bir seçim yapacağız. Çalışmanın en son kısımları, halihazırda terakkî halinde en önemli vergi ahenkleştirmesi teşebbüsüne uygun olarak, genel satış vergileri ile ilgilenecektir.

Yapıya, hukukî yetkiye ve nispet değişikliklerine dair keyfî ve istatistikî değişiklik tahminleri ile ilgili misaller verilebilir. Bütün bunlar aynı şekilde A.E.T.'deki tarihi gelişime uygun olarak yapılacaktır. Yapıya ve hukukî yetkiye dair değişikliğin veri olarak alınması, iktisadî tesirlerinin incelendiği durumun gümrük birliğine dair

çalışmalarda bir karşılığı yoktur. Diğer taraftan, nispet değişikliğinin veri olarak alındığı durumda bir karşılık şüphesiz ki mevcuttur ve biz sonuçların mukayesesi bakımından gümrük vergileri teorisindeki faraziyeleri yakından takip edeceğiz.

VII. ÖZEL ÇALIŞMA 1:

SATIŞ VERGİSİ YAPISINDAKİ BİR DEĞİŞİKLİĞİN DIŞ TİCARET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Mülâhaza edilen değişiklik A.E.T. memleketleri için Neumark Raporu [9] tarafından tavsiye edilen ve tatbikata konulmak üzere olan yayılı "cascade" sistemlerden K.D.V. (Katma Değer Vergisi) sistemine geçiştir. Faktör ataletinin varsayıldığı bir modelle çalışmalarımızı yürüteceğiz.

1. Eksik ve Fazla Telâfi (1) (vergi iadesinde)

Evrensel varış memleketi (destination) prensibi uyarınca ihraç edilen mallar üzerindeki vergi, sınırda iade edilmekte ve malların ithal edildiği memleketin vergisi konulmaktadır.

Yapılmış olan etüdler, tek safhadan (toplu) ve Katma Değerden alınan vergileri tatbik eden memlekette ihraç edilen malların eksik vergi iadesine — ie. bir gümrük vergisi benzerini yüklediği — tâbi olduğunu istatistikî olarak göstermişlerdir. Yayılı vergiler de belki de daha eksik olarak telâfi edilmektedirler.

Ancak, ithalât yapan memleketteki (yerli ürünlere) yaklaşık bir nispet uygulamak hususunda tatbikat değişiklidir. "Yayılı" vergi tatbik eden memleketlerde gümrük vergisi benzerini telâfi eden eksik vergileme vardır. Ancak bu durum tek safhalı vergi veya K.D.V. uygulayan memleketlerde yoktur.

Böylece, satış vergilerinin vergi birliği öncesi yapısının sebep olduğu gümrük vergisi benzerlerinin (quasi - tariffs) şeması kabaca şu şekilde çizilebilir.

1 From Dossier [6].

Varış memleketi Menşe memleket	Tek safhalı (Toplu) veya K.D.V.	Yayıllı kümülatif vergi sistemleri
Tek safhalı (Toplu) veya K.D.V.	Bir miktar gümrük vergisi benzeri	Gümrük vergisi benzeri yok
Yayıllı kümülatif vergi sistemleri	Ağır gümrük vergi benzeri	Bir miktar gümrük vergisi benzeri

Böylece, diğerlerine dokunmamakla beraber, satış vergisi sistemlerinin yapısını vergi birliği öncesinde daha farklı bir tarzda değiştiren bazı memleketler arasında, bu memleketlerin dahil olduğu bir vergi birliğinde satış vergisi strüktürünün bazı istikametler bakımından yeknesak oluşu gümrük vergisi benzerlerinin bertaraf edilmesine sebep olmaktadır.

Meselâ, evrensel bir K.D.V.'ye dönüş, yayıllı muamele vergisi tatbik eden memleketlerden tek safhalı satış vergisi ve K.D.V. uygulayan memleketlere akan ticaret hacmini artırır, ancak tek safhalı satış vergisi ve K.D.V. uygulayan memleketlerden yayıllı muamele vergisi uygulayan memleketlere akan ticaret hacmini daraltır, çünkü bu sonuncu durumda bir gümrük vergisi benzeri husule gelmektedir.

Bu yukarıda belirtilmiş olunan durum, yapısal vergi ahenkleştirmesinden dolayı dış ticarete meydana gelen değişikliğe dair kalitatif bir sonuç örneğidir. Gümrük benzerlerinin hacmi tahmin edilebildiği takdirde bahis konusu misâlin kemmi hale sokulabilmesi imkân dahiline girer. Böylece gümrük vergisi indiriminin dış ticaret üzerindeki etkilerini tahmin etmek için kullanılan belirli metodlardan faydalanılarak, gümrük vergisi benzerlerinde (quasi-tariffs) vukubulan değişimden dış ticaret hacmindeki değişikliklerin boyutunu hesap etmek mümkün olur².

2 Yayınlanmamış bir makalede Carl Shoup tarafından ilk defa ortaya atılan bir analiz.

2. Çok Safhalı ve Az Safhalı Satış Vergilerinin Dış Ticaret ve Refah Etkileri¹

Aşağıda belirtilen dış ticaret etkileri satış vergilerinde "yayılı" tipten K.D.V. tipine geçişin doğurduğu etkilerdir.

Temel fikir yayılı sistemin, K.D.V.'ye nispetle çok istihsal safhasından geçen ürünleri cezalandırmasıdır. Mamül mallar çok safhadan geçen ürünlerdir, halbuki hizmetler safhalardan geçmez. Böylece K.D.V.'ye doğru bir dönüş mamül mallar üzerindeki yükü hafifletir, hizmetler üzerindeki yükü ağırlaştırır (*). Verginin mutlak fiyat değişikliğine aksettığı ve mamül mallar için ithal talebinin fiyat elâstikiyeti hizmetlerinkinden fazla olduğu varsayılırsa, dış ticarete bir genişleme olacaktır.

Bu analiz aşağıdaki şekilde sistemleştirilebilir ve kemmi'estirilebilir : bir yayılı sistemde, n istihsal safhasından geçen bir x malının nihaî değeri üzerinden alınan r nispetinde bir vergi tutarı şudur :

$$\sum_{i=1}^n X_i r \quad (\sum X_i > X_n)$$

Yukarıdaki formülde x_i her istihsal safhası i'de meydana gelen gayri safi değeri (katma değer değil), x_n ise nihaî değeri ve aynı zamanda toplam "katma - değer"i göstermektedir.

w ürünü birçok "katma değer" safhasından geçmektedir (meselâ mamül mallarda olduğu gibi).

S ürünü ise az "katma değer" safhasından geçmektedir (meselâ hizmetlerde olduğu gibi).

Böylece;

$$\sum_{i=1}^n w_i r > \sum_{i=1}^n s_i r$$

(*) Burada varsayılan husus K.D.V. nispetinin yayılı tip satış vergisi nispetinden çok daha ağır olmasıdır (Çevirenin notu).

(*) n simgesi safha adedini ifade etmekte ise W ve S'in geçirdiği safhalar veri olarak farklı olduğundan dolayı, eşitsizliğin her iki yanındaki n ayrı ifade edilmeli (meselâ n_1 ve n_2 şeklinde) ve $n_1 > n_2$ varsayımı göstermeli idi (Çevirenin notu).

Yayıllı vergi tipi nispetinin yerine K.D.V. nispetini koyalım, r 'i Katma değer vergisinde vergi matrahı çok daha dar olduğundan dolayı, eşit hasılat sağlanması kaygusu ile

$$r' > r \quad \text{olacaktır.}$$

Böylece mamül mallar üzerindeki vergi yükü hizmetlerin üzerindeki vergi yüküne nispetle azalmaktadır.

$$w_n r' - \sum_{i=1}^n w_i r < s_n r' - \sum_{i=1}^n s_i r$$

W ve S 'in vergi sonrası nispi fiyatlarındaki bu değişikliğin mutlak fiyat değişikliklerine dönüştürdüğünü, $\Delta P_w < 0$, $\Delta P_s > 0$, varsayarsak dış ticaretteki değişiklikler şöyle olacaktır :

$$\Delta T_w = M_w \eta_{mw} \frac{\Delta p_w}{p_w} > 0$$

$$\Delta T_s = M_s \eta_{ms} \frac{\Delta p_s}{p_s} < 0$$

Fakat mamül mallar talebinin ithal elâstikiyeti hizmetlerinkinden çok daha yüksektir; gerçekte, birçok hizmet çeşitleri için $\eta_{ms} \rightarrow 0$.

Böylece;

$$\Delta T_w > \Delta T_s$$

ve vergi sisteminde yayıllı satış vergisinden K.D.V.'ne geçişi yapan bir memleket ithalâtında net bir genişleme görülür.

Almanya ile ilgili bir örnek verebiliriz. Mevcut % 4 nispetinde yayıllı satış vergisinin sağladığı vergi hasılatının % 10 nispetinde K.D.V. ile sağlanabileceği hesaplanmıştır : Böylece;

$$\begin{aligned} r &= 0.04 \\ r' &= 0.10 \quad \text{olmaktadır.} \end{aligned}$$

Fakat, vergi nispetinden % 4'ten % 10'a sıçrayışın tam etkisini hissedebilecek, tek - safhadan geçen pek az ürün vardır.

Geçirdikleri istihsal safhası adedine göre, Alman ürünlerini muhtelif kategorilere ayırınca, en uçta bulunan iki grup, az istihsal safhasından geçen ürünler için r 'in % 8 1/2 den % 10'a yükseldiğini göstermişlerdir; çok safhadan geçen ürünlerde, r % 11 1/2'den % 10'a düşmüştür.

Böylece

$$\sum_{i=1}^n w_{ir} = w_{nr}^* = w_n (0.115)$$

$$\sum_{i=1}^n s_{ir} = s_{nr}^+ = s_n (0.085)$$

yukarıdaki formülde r ve r^+ , iki değişik sektör üzerine tatbik edilen mevcut yayılı nispetin K.D.V. "karşılıklarıdır" (equivalent). Böylece $r = 0.10$ olduğu takdirde,

$$w_{nr}' = \sum_{i=1}^n w_{ir} = w_n (0.10 - 0.115)$$

$$s_{nr}' = \sum_{i=1}^n s_{ir} = s_n (0.10 - 0.085)$$

Daha ileri gitmek ve dış ticaretteki değişiklikleri hesaplayabilmek için, her sanayi grubundaki vergi değişikliklerine ilâveten ithal elâstikiyetlerinin ve her grup için evvelki ithalâtın nümerik değerini bilmemiz gerekecektir. Bu rakamlar elde edilemediğinden dolayı, Alman vergi sisteminde yayılı muamele vergisinden K.D.V'ye geçişin ithalâtı genişlettiği bulgusu kalitatif olarak kalacaktır.

Ancak yaptığımız analizde biraz daha ileriye gidebilir ve dış istikrar üzerindeki tesirlerin ve kaynak dağılımı tesirlerinin basit bir derivasyonunu gösterebiliriz. Meselâ iki memleket arasında bir vergi birliğini ele alalım, bu memleketlerden her ikisi de bahis konusu vergi değişikliğini yapmış olsun veya bu değişiklik sadece bir tanesinde vukubulmuş olsun.

Bu iki, A ve B memleketlerinin dış ticaret hesaplarında vukubulacak değışiklik aşğıdaki faktörlere bağı olacaktır.

- (i) Vergi sistemindeki değışikliğıin A ve B'de birlikte mi, yoksa bu memleketlerden sadece birinde mi olduğına ve bu memleketlerin her birinde bahis konusu vergi değışikliğıinin boyutuna?
- (ii) Menş memleket prensibinin mi, yoksa varış memleketi prensibinin mi uygulandığına? Çünkü daha evvel görmüş olduğıumuz gibi varış memleketi prensibi tatbikatta olduğıu takdirde A memleketinin ithalâtı bu memlekette yapılan vergi reformundan etkilenir. Buna mukabil menş memleket prensibi uygulanmakta ise, A memleketinin ithalâtı B memleketinde yapılan reformdan etkilenir.

Bir vergi birliğıinde, hem A, hem de B memleketlerinin vergi strüktürünü eşit miktarlarda değıştirdiklerini ve her türlü dış ticarete şu veya bu prensibin uygulandığıını farzedebiliriz. Böylece B memleketinin A memleketinden yaptığı ithalâta nispetler A memleketinin B memleketinden yaptığı ithalâtın nispî genişlemesi aşkâr bir şekilde, mukayeseli olarak A ve B memleketlerinde ihraç arzı ve ithâl talebi elâstikiyetlerine bağı olacaktır.

Bahis konusu durum ne olursa olsun dış ticaret genişlemesinin dengelenmesi son derecede olanaksızdır. Bir maliye uzmanı bütçe üzerindeki etkileri eşit - hâsıla kısıtlayıcısı ile bertaraf etmek endişesinde iken dış ticaret uzmanı ödemeler dengesi üzerindeki etkileri eşit - dış ticaret - genişlemesi veya dengeli dış ticaret kısıtlayıcısı ile nötralize etmek isteyecektir. Bu sonuncu kısıtlayıcı, A ve B memleketlerinde vergi reformu *boyutlarının* farklı olmasına rıza gösterildiğıi takdirde sağlanabilir. Ancak hem maliye kısıtlayıcısı hem de dış ticaret kısıtlayıcısı aynı zamanda temin edilemezler.

Böylece, yayılı muamele vergisi sisteminden (cascade) K.D.V. sistemine geçişi kapsayan bir vergi birliğıinin refah tesiri, etkinliğıinin (dış ticaret yaratılması) artması olabilir. Ancak bu sonuç dış istikrarın bozulması pahasına elde edilmiş olacaktır.

VII. ÖZEL ÇALIŞMA 2 :

SATIŞ VERGİSİ NİSPETİNDEKİ BİR DEĞİŞİKLİĞİN
DIŞ TİCARET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Satış vergisi nispetinde yapılan bir değişikliğin dış ticaret üzerindeki etkileri meselesinde, gümrük vergilerindeki değişikliklerin dış ticaret üzerindeki etkilerinin tahminî probleminde oldukça yaklaşmış bulunuyoruz. Ancak bu iki durum arasında esaslı farklar vardır.

İlk yapacağımız iş uygun metodolojiyi tespit etmek ve bunu A.E.T.'de yapılan aktüelle - yakın nispet ahenkleştirmesinin dış ticaret üzerindeki etkilerini hesaplamak için kullanılmaktadır.

Gümrük vergileri meselesinde ortak formül şudur :

$$dT = \eta_m (dP/P) M_0$$

demek oluyor ki, dış ticaret hacmindeki bir değişme, ithal talebinin fiyat elâstikiyeti çarpı nispi fiyat (gümrük vergisi) değişikliği çarpı baz devredeki ithalât miktarına eşittir.

Formülü teşkil eden unsurlar daha ayrıntılı olarak açıklanabilir.

(i) $\eta_m =$ ithal talebinin fiyat elâstikiyeti ve :

$$\eta_m = \frac{D}{M} \eta - \frac{S}{M} e_s \text{ dir}^3.$$

3 $M = D - S$, öte yandan $D = f_1 (P)$, $S = f_2 (P)$

$$\begin{aligned} \text{Böylece : } \eta_m &= E [(f_1) (P) - (f_2) (P)] = \frac{D\eta - S e_s}{D - S} \\ &= \frac{D}{M} \eta - \frac{S}{M} e_s \end{aligned}$$

bu formülde toplam iç talep elâstikiyeti, e_s ise iç arzın elâstikiyeti olmaktadır.

Böylece, dT 'nin hesaplanmasında ithâl talebi elâstikiyetinin kullanılması ile istihlâk ve istihsal etkileri aynı zamanda nazarı itibare alınmaktadır ki, bunların her biri ithalâtı genişletir.

(ii) $dp/p =$ nispi fiyat değişikliği :

$$dp/p = t/(1 + t)^4 \text{ dir.}$$

formülde $t =$ gümrük vergisi değişikliği öncesi fiyatın (P_0) bir % si olarak gümrük vergisi nispetindeki değişme.

(iii) $M_0 =$ bahis konusu ürünün evvelki ithalâtı hacmi gümrük vergileri durumu için temel formül böylece şu şekilde yazılabilir :

$$dT = \left(\frac{D}{M} \eta + \frac{S}{M} e_s \right) \left(\frac{t}{1 + t} \right) M_0$$

Dahilde alınan vergiler durumunda ise, esas itibariyle değişecektir. Dahilde alınan bir verginin etkisi, gümrük vergilerinden farklı olarak, hem dahilde istihsalde bulunanlar, hem de ithalâtçılar üzerinde görülür. Böylece ortada istihsal üzerinde değil, sadece istihlâk üzerinde etki mevcuttur.

Yukarıda belirttiğimiz hususu nazarı itibare alırsak formül yeniden şu şekilde yazılır.

$$dt = \eta \left(\frac{t}{1 + t} \right) M_0$$

4 Nispi fiyat değişikliği şöyledir :

$$dP/ = (P_t - P_0)/P_t$$

Ancak : $P_t = P_0 (1 + t)$

Böylece : $dP/P = [P_0 (1 + t) - P_0]/P_0 (1 + t) = t/1 + t$

Gümrük vergilerinde yapılan bu indirimin doğurduğu ithalât artışı çift pozitif etkiden ibaret olduğu halde, dahilde alınan vergiler durumunda bu etkilerden biri mevcut değildir. Böylece dahilde alınan vergilerde yapılacak bir yüzde değişikliğinin sebep olacağı ithalât genişlemesi, gümrük vergilerinde yapılacak bir değişikliğin sebep olacağı ithalât genişlemesinden daha az olacaktır⁵.

İhtisaslaşmanın olmadığı durumda, dahilde alınan vergi etkilerinin ihtisaslaşmanın mevcudiyetinin olduğu bir durumdaki (dahilde istihlak edilen herşeyin ithal edildiği durum) gümrük vergilerinin etkilerine analitik açıdan eşit olacağı kolayca görülebilir.

Şüphesiz ki, bir vergi reformunun bir memleketin ödemeler dengesine yapacağı etki bir gümrük vergisi değişikliğinininki kadar veya daha da fazla olabilir. Çünkü bir vergi veya gümrük birliğinde bir memleketin ihracatında (diğerlerinin ithalâtı) ve ithalâtında değişiklikler vukubulur, ve iki ufak değişiklik arasındaki fark (vergi reformu durumu) daha büyük çaptaki değişiklikler arasındaki farkı aşar.

Dahilde alınan vergilerde ve gümrük vergilerinde yapılan eşit çaptaki nispi değişiklikleri mukayese ederek şu kalitatif sonuca varmış bulunmaktayız: dahilde alınan vergilerde ve gümrük vergilerinde eşit çapta değişiklik yapıldığı takdirde, dahilde alınan vergilerdeki değişikliğin ödemeler dengesi üzerindeki etkisi gümrük vergilerinde yapılacak bir değişikliğin etkisinden daha az olmaktadır.

Yukarıda gördüğümüz teorik tartışmada, dahilde alınan vergiler ve gümrük vergileri durumunda (ihtisaslaşmanın olmadığı varsayıldığı halde) gerekli elâstikiyet rakamlarının farklı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Şu anda, ithal talebi elâstikiyetlerini tahmin etmek için elimizde ithalât değerleri ve fiyatların zaman serileri regresyonu vardır.

Böyle bir tahminin η_m (gümrük vergileri için doğru, dahilde alınan vergiler için çok fazla) veya η (dahilde alınan vergiler için

5 $M/D < 1$ ve $S/D < 1$, $D > M$ ve $D > S$ ve $e_s > 0$, $\eta < 0$, $\eta_m < 0$ nazarı itibare alınacak olursa $\eta < \eta_m$ olduğu görülür.

doğru, ancak gümrük vergileri için eksik bir tahmin) olacağı pek belli olmayacaktır.

Bu meseleye cevap, fiyat ve ithalât hacmindeki değişikliklerin :

- (i) İhtisaslaşmanın olmadığı bir durumda gümrük vergilerindeki değişikliklerden mi, yoksa
- (ii) dahilde alınan vergi değişikliklerinden veya ihtisaslaşmış bir dünyadaki gümrük vergilerinde mi doğduğuna bağlıdır.

Fiyat değişikliklerinin kaynağına ve fiyat değişikliklerinin istihsal ve aynı şekilde istihlâk üzerinde etkide bulunup bulunmayacaklarına dair bilgi genellikle mevcut değildir. Bu konu birazdan halletme durumunda kalacağımız bir meseledir.

Diğer bir mesele ise, yapı değişikliği ile nispet değişikliğini birleştirmektir. Şimdilik nispet değişikliği üzerinde dikkatimizi toplamış bulunmaktayız. Ancak nispetlerle ilgili çalışmamızı yapabilmek için veri olarak aldığımız ahenkleştirme - öncesi durumun yeknesak yapıya sahip olması gereklidir.

Benimsenen çözüm yolu mevcut K.D.V. tatbik etmeyen sistemleri K.D.V.'ye çevirmektir. K.D.V. nispetleri tahmin edilirken bu nispetlerin, halihazırda yayılı kümülâtif sistemlerin ve tek safhali sistemlerin sağlamakta oldukları vergi hâsılatını sağlamaları şart olacaktır. Bu çözüm yapısal değişikliğin etkilerini nazarı dikkate almaktadır : muhtemelen, nispet değişikliğinin aşağıdaki neticeleri, daha evvel yapısal değişikliğinin dış ticaret üzerindeki etkileri hakkındaki tartışma ile birlikte mütalâa edilmesi gerekecektir.

Aktüel istatistikî tahminler kısaca şu hususlara dayanmaktadır :

- (a) Sadece mamûl mallara
- (b) Gümrük vergileri çalışmasında kullanılan ithalât elâstikiyetlerine
- (c) Bütün çalışma nominal gümrük tarifeleri itibariyledir.
- (d) Nispet değişimi şimdiki K.D.V. eşitlerinden, % 14.7'lik ortak bir Avrupa K.D.V.'ne geçiştir.

Bu hesaplamamın yapılmasını sağlayan tartışma gözönünde tutulursa bazı nitelikler açıkça şu şekilde ifade edilebilir.

- dış ticarete konu mallardan sadece bir kısmı hesap kapsamı içine alınmıştır; meselâ, mamûl mallardaki duruma mukabil ziraf ürünler ve hizmetler meşgul olunmamıştır.
- kullanılan ithalât elâstikiyetleri çok yüksektir.
- nominal nispetler efektif veya yerleşim nispetlerinden düşüktür.
- yapısal değişikliğin etkileri kendiliklerinden (per se) varsayılmıştır.

Aşağıdaki rakamlar nazarı itibare alınırken bütün bu niteliklerin akılda tutulması gereklidir.

A.E.T.'de Satış Vergileri Ahenkleştirmesinin Mamûl Mal (S.I.T.C. 5-8) Ticareti Üzerindeki Etkilerinin Tahminleri

Milyon Dolar

Aşağıdaki devletlerden ihracat	Yandaki devletlere ithalât					
	Fransa	Belçika Lüksemburg	Hollanda	Almanya	İtalya	Toplam ihracat
Fransa	x	-86.9	-110.2	-204.4	-135.4	- 536.9
Belçika Lüks.	+ 80.1	x	-148.7	- 72.1	- 16.8	- 157.5
Hollanda	+ 20.3	-19.7	x	- 40.1	- 10.1	- 49.6
Almanya	+307.8	-107.5	-352.7	x	-205.3	- 357.7
İtalya	+143.8	-22.2	- 73.5	-153.8	x	- 105.7
Toplam ithalât	+552.0	-236.3	-685.1	-470.4	-367.6	-1,207.4

Notlar :

- Hesaplanan etkiler $dT = \eta t (1 + t) M_0$ formülünün tatbiki ile çıkarıldı.
- E Elâstikiyetler (2)'den alınmışlardır.
- Fiyat (vergi) değişikliklerinin hesaplanması ve baz olarak alınan devre (baz sene 1966) (8)'de görülebilir.

Yukarıda arzettiğimiz nitelikler hatırdan çıkarılmadığı takdirde dış ticaret (ve ödemeler dengesi) üzerindeki etkilerin külliyetli miktarda olduğu görülebilir. Münferit bir memleket ithalâtında olan değişiklik % 8 - 15 arasındadır.

Muhtelif kısıtlamalara sahip olmasına rağmen, bu çalışma, bir durum değişikliğinin bazı etkilerinin nasıl inceleneceğini ve bu incelemenin nasıl geliştirilebileceğini göstermek bakımından dikkate değerdir.

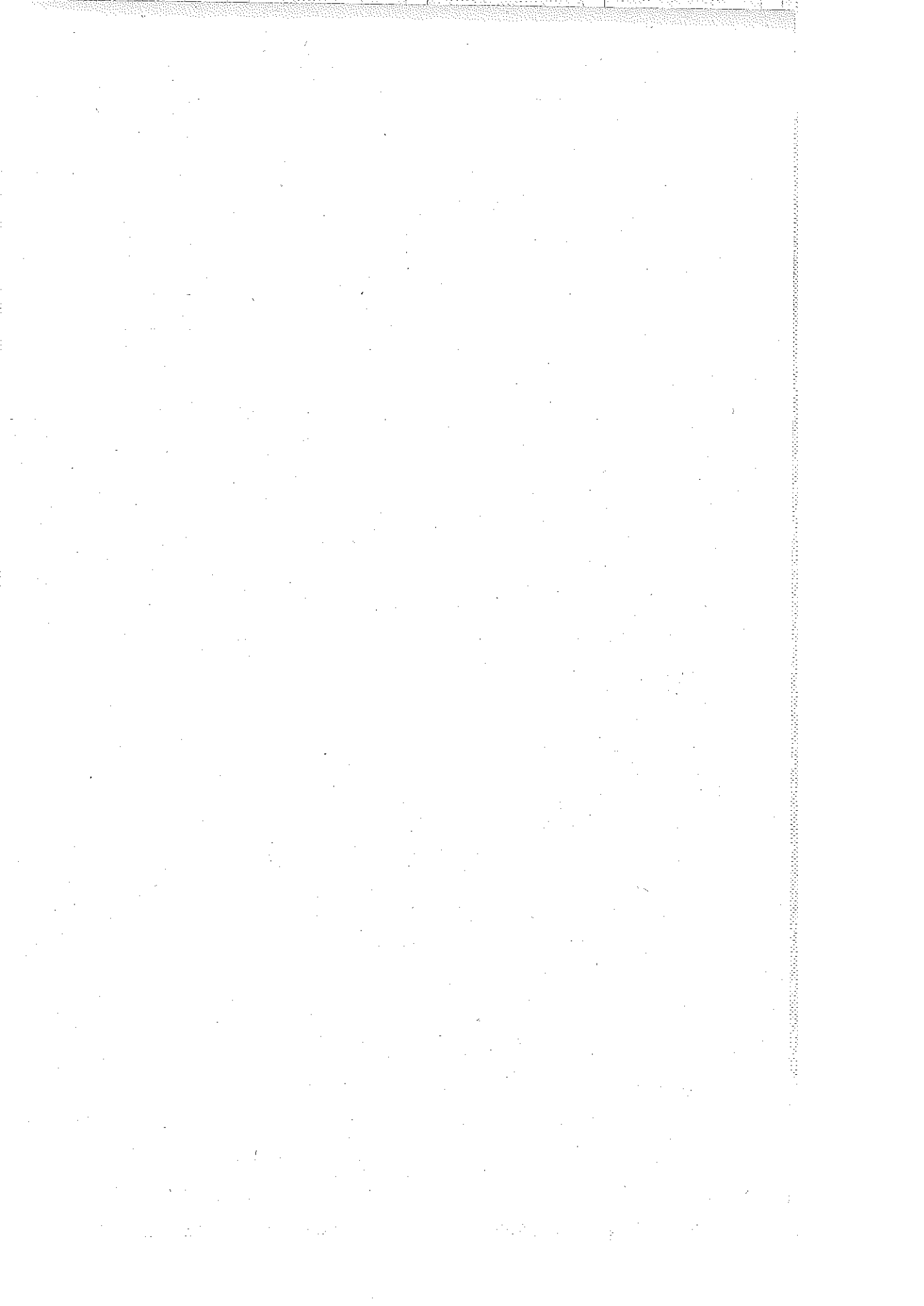
Çeviren : Dr. Bora OCAKÇIOĞLU

S E L E C T E D R E F E R E N C E S

1. B. BALASSA, **Trade Liberalisation Among Industrial Countries** (McGraw - Hill, New York, 1967).
2. B. BALASSA (AND ASSOCIATES), **Studies in Trade Liberalisation** (The Johns - Hopkins Press, Baltimore, Md., 1967).
3. D. DOSSER, "Theoretical Considerations for Tax Harmonisation" in **Comparison and Harmonisation of Public Revenue Systems** (International Institute of Public Finance, Proceedings of the Luxembourg Conference, 1963).
4. D. DOSSER, "Welfare Effects of Tax Unions", **Review of Economic Studies**, 87, June 1964.
5. D. DOSSER, "Economic Analysis of Tax Harmonisation" in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
6. D. DOSSER, "Fiscal and Social Security Barriers to Economic In-

- tegration in the Atlantic Area" in **Studies in Trade Liberalisation** (ed. Balassa) (The Johns Hopkins Press, Baltimore, Md., 1967).
7. D. DOSSER AND S. S. HAN, **Taxes in the E.E.C. and Britain: The Problem of Harmonisation** (Chatham House and P.E.P. European Series) (Royal Institute of International Affairs, London 1968).
 8. D. DOSSER, S. S. HAN AND T. HITIRIS, "Estimating the Trade Effects of Tax Harmonisation in the E.E.C.", in preparation.
 9. E.E.C., **Report of the Fiscal and Financial Committee** (Neumark Report) (E.E.C., Brussels, 1962).
 10. E.E.C., **The Development of a European Capital Market** (Segre Report) (E.E.C., Brussels, 1966).
 11. H. G. GRUBEL AND H. G. JOHNSON, "Nominal Tariffs, Indirect Taxes and Effective Rates of Protection: The Common Market Countries, 1959", **Economic Journal**, 77, December 1967.
 12. M. KRAUSS, "Tax Harmonisation and Allocative Efficiency in Economic Unions", **Public Finance**, forthcoming.
 13. PEGGY B. MUSGRAVE, "Harmonisation of Direct Business Taxes: A Case Study", in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
 14. G. K. SHAW, "European Economic Integration and Stabilisation Policy" in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
 15. H. SHIBATA, "The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions" in **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (ed. Shoup) (Columbia University Press, New York, 1967).
 16. C. SHOUP, "Taxation Aspects of International Economic Integration" in **Financial, Fiscal and Budgetary Aspects of International Economic Integration** (International Institute of Public Finance, Proceedings of the Frankfurt Congress, 1953).
 17. C. SHOUP, "The Theory of Harmonisation of Fiscal Systems: General Report" in **Comparison and Harmonisation of Public Re-**

- venue Systems** (International Institute of Public Finance, Proceedings of the Luxembourg Conference, 1963).
18. C. SHOUP (ed.), **Fiscal Harmonisation in Common Markets** (Columbia University Press, New York, 1967).
 19. M. STAMP (AND ASSOCIATES), **The Free Trade Area Option** (The Atlantic Trade Study, London, 1967).



MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

- 1) UMUMİ FİHRİST**
- 2) MÜELLİFLER İNDEKSİ**
- 3) MEVZU İNDEKSİ**
- 4) ENSTİTÜ YAYINLARI**



UMUMİ FİHRİST

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
2	Memduh Yaşa	Türk Gelir Vergisine Müteallik Bazı Meseleler	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
6	Ekrem Özemas	İktisadi Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	I	73 — 82
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri	I	83 — 91
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Malî İştirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı		
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yılduran	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğinin Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39
15	M. O. Dikmen	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa	Muamele Vergilerinde Teklif Safhası	II	65 — 80
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	II	81 — 100
18	B. N. Feyzioğlu	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 116
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 142
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele	II	129 — 142

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
21	Suat Keskinoğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mef- humu Hakkında	II	143 — 158
22	M. N. Anıl	Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Te- lâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletler- arası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
25	Selâhaddin Tuncer ...	İktisadî Kalkınma ve Masraf Po- litikası	III	1 — 24
26	Sabahaddin Teoman	1957 Malî Yılında Yürürlüğe Gi- ren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensip ve Mahiyetleri Hak- kında Açıklamalar	III	25 — 49
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
28	M. O. Dikmen	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme 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 Mali Meseleler	III	141 — 152
32	Gıyas Akdeniz	Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı	III	153 — 165
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tâ- bi Oldukları Murakebe 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	Mevzu	Cilt	Sahife
39	Ahmet Kılıçbay	İktisat İlminin Gelişmesi Karşı- sında Maliye Politikasının Aldı- ğı İstikamet	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Sto- pajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme ...	IV	87 — 91
41a	Ralph Turvey	The Economist's Approach To Taxation - Some Introductory Notes	IV	93 — 98
42	H. Eichler	İktisat İlmî Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
42a	H. Eichler	Das System Des Privatrechts im Rahmen Des Wirtschaftswis- senschaftlichen Studiums	IV	109 — 119
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Ger- çekleştirmekte Neden Muvaf- fak Olmayabilir?	IV	147 — 156
45	B. Keyder	Zirai Sektörde Vergilendirme ...	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksi- yon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda	Enflasyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 228
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi...	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen	Zirai Kazançların Vergilendiril- mesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
50	Memduh Yaşa	Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 24
51	Tahsin Yıldırım	Gümrük Kanununun Tâdili Me- selesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikâl Vergisi Hak- kında Düşünceler	V	55 — 83
53	Recep Turgay	Türkiye'de Zirai Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Me- selesi	V	115 — 121
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
56	B. N. Feyzioğlu	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
57	Rudolf Stucken	Der Wandel in der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bundesrepublik	V	151 — 162

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
57a	Rudolf Stucken	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik	V	163 — 173
58	S. Tuncer	İktisadî Kalkınma ve Âmme Va- ridatı	V	175 — 204
59	Sahir Erman	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Bina İratlarının Ver- gilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
61	M. Orhan Dikmen ...	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
63	Kenan Bulutoğlu ...	Ağustos Devaluation'u, Dış Tica- ret Açığı ve Bütçe Politikası ...	VI	33 — 66
64	Gülten Kazgan	Geri Kalmış Memleketlerde Ka- pital Birikimi ve Vergi Politi- kası	VI	67 — 82
65	Ahmet Zühtü Işıl ...	Mali Politika İmkânlarının Ger- çekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
66	Kıyas Akdeniz	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadî Po- litika	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 Poli- tikası	VI	169 — 188
72	Mükerrem Hiç	Reevalüasyon Kavramı ve Ree- valüasyonun Vergi Adaleti Üze- rindeki Akisleri	VI	189 — 200
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Se- bep'ler, 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 As- sistance	VII	47 — 56
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
78	Nasuhi Bursal	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
79	P. Dertilis	L'Association De La Grève Au Marché Commun	VII	119 — 123
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
80	Halil Nadaroğlu	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
81	Selâhaddin 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 Kafaoglu ...	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236
85	Ali Şakir Ağanoglu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
86	M. N. Kodamanoglu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
87	Haydar Kazgan	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
88	Tayfur Tarhan	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61
89	İsmail Türk	Türkiye'de Bütçe Reformuna Nisgin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VIII	63 — 90
90	M. Orhan Dikmen ...	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
91	Selâhaddin Tuncer ...	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	109 — 128
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı	VIII	129 — 141
93	Nuri Karacan	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 163
95	Recep Turgay	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 193
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
98	Akif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri ...	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadi 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 Sanayinde Vergi ve Finansman Meselesi	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	Mahallî İdareler Maliyesinin İslahı hakkında Görüş ve Düşünceler	X	25 — 48
111	Nuri Eren	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58
112	Haydar Kazgan	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi	X	59 — 73
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
114	Nuri Karacan	İktisadî Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	75 — 82

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
115	Selâhattin Tuncer ...	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	X	101 — 118
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri	X	143 — 151
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
119	B. N. Feyzioğlu	Muhasebei Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler ...	X	163 — 175
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar	X	177 — 189
121	James Murray	Financing The United Nations	XI	1 — 9
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
122	Beysan Keyder	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 23
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi ...	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
127	Gaston Leduc	Quelques Aperçus Sur la Situation des Finances Publiques dans les Etats Africains D'expression Française	XI	83 — 93
127a	Gaston Leduc	Resmî Dil 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	Me 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 Türkiye'deki Uygulaması	XII	57 — 86
138	İlhan Onur	Gelir Vergisinde Müterakkilğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
139	Selâhattin Tuncer ...	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
140	Galip Dolun	Malî Kaza	XII	117 — 128
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 145
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	145 — 157
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi		
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
154	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155	V. R. La Garrigue ...	L'évolution Generale de l'aide Française Au Developpement Economique Depuis 1964	XIII	185 — 211
155a	V. R. La Garrigue ...	Fransa'nın 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 ...	Örtak 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	Türkiye'de 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 — 186
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
167	M. Orhan Dikmen ...	İktisadî Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	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	Malî 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'de Durum	XV	175 — 212
176	Tacettin Güven	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı	XV	213 — 236
177	André Armengaud ...	Les Difficultés Economiques du Marché Commun	XV	237 — 243
177a	André Armengaud ...	Ortak Pazarın İktisadî Zorlukları	XV	245 — 250
178	M. Ali Canoğlu	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
179	Zeki Karaca	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 İktisadî ve Sosyal Kalkınma ile İlişkin Takip Edilen Maliye Politikası	XVI	23 — 42

Sıra No. su	Konferansçı	Me 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 Italja	XVI	71 — 78
183a	Ugo Sorbi	Anahatlariyle İtalya'da Vergi Reformu	XVI	79 — 86
184	Sevim Görgün	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi	XVI	87 — 94
185	C. Lowoll Harriss ...	The Use of Government Finances to Control Inflation	XVI	95 — 109
185a	C. Lowoll Harriss ...	Enflasyon Kontrolünde Amme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
186	Recep Turgay	İkrazatçıların Gelir ve Gider Vergileri Açısından Durumları ...	XVI	127 — 142
187	Günter Schmölders...	Zehn Jahre Sozialökonomische Verhaltensforschung in Köln ...	XVI	143 — 152
187a	Günter Schmölders...	Köln'deki on yıllık İktisadî ve Sosyal Davranış Araştırması ...	XVI	153 — 161
188	Beysan Keyder	İşletmelerde Sermaye İhtiyacı ve Sermaye Temini	XVI	163 — 173
189	Richard Kerschagl ...	Die Finanzverfassung und Steuersystem der Republik Österreich	XVI	175 — 194
189a	Richard Kerschagl ...	Avusturya Cumhuriyetinin Malî Anayasası ve Vergi Sistemi ...	XVI	195 — 211
190	Ahmet Harmancı ...	Türkiye'de Küçük Ticaret ve San'at Erbabının Vergi Durumu	XVI	213 — 230
191	V. N. Bandera	Motivation of Foreign Investors and Tax Incentives Offered by the host Countries	XVI	231 — 244
191a	V. N. Bandera	Yardım Alan Ülkeler Tarafından Sağlanan Vergi Kolaylıkları ve Dış Yardımcıların Uyarılması	XVI	245 — 260
192	Nuri Karacan	Malî Aracı Müesseseler, Malî Piyasalar ve Büyüme	XVI	261 — 277
193	Alan Peacock	Some Problems in The Measurement of the Redistributory Effects of the Government Budget	XVII	1 — 8
193a	Alan Peacock	Hükümet Bütçesinin Dağılım Üzerindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaşabileceğimiz Muhtelif Meseleler	XVII	9 — 17

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
194	Fuat Andıç	Some Practical Aspects of Income Distribution and Redistribution	XVII	19 — 26
194a	Fuat Andıç	Gelir Dağılımının Pratik Bazı Yönleri ve Yeniden Dağılımı ...	XVII	27 — 34
195	Carl S. Shoup	Need and Prospects for Tax Har- monization 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 Inf- luences of Government Expen- ditures on the National Eco- nomy	XVII	85 — 92
197a	Tadao Yamaguchi ...	Kamu Harcamalarının Ekonomi Üzerindeki Tesirlerinin İktisadî Analizi	XVII	93 — 100
198	İlhan Özer	Gelirlerin İdareler Arası Dağılı- mı ve Türkiye'deki Son Geliş- meler	XVII	101 — 137
199	Barry N. Siegel	Public Expenditure and Economic Growth: Some Theoretical Ref- lections	XVII	139 — 150
199a	Barry N. Siegel	Amme Masrafları ve İktisadî Bü- yüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler	XVII	151 — 161
200	Hayri Öncel	Fransa'da İktisadî ve Malî Plân- lama	XVII	163 — 177
201	Kotaro Ikeda	Die Finanzpolitik Japans am an- fang der 30 er Jahre — Ein Wendepunkt in der Geschichte der Finanzpolitik Japans — ...	XVII	179 — 189
201a	Kotaro Ikeda	1930 Seneleri Başlangıcında Ja- pon 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: Loo- king at Goals	XVII	225 — 244
203a	C. Lowell Harriss ...	Vergi Politikasının Hedefleri: Ga- yelere Bakış	XVII	245 — 265
204	Vedat Davut Özgözen	Türk Malî Yargı Sistemi	XVII	267 — 293

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
205	Carl S. Shoup	Tax Harmonization with Respect to Future New Members of the E.E.C.	XVIII	1 — 14
205a	Carl. S. Shoup	Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi	XVIII	15 — 28
206	Ahmet Bayrak	Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar	XVIII	29 — 47
107	C. Lowell Harriss ...	Government Expenditures: Some Economic Issues	XVIII	49 — 58
207a	C. Lowell Harriss ...	Kamu Harcamaları İle İlgili Bazı İktisadi Meseleler	XVIII	59 — 68
208	Rüştü Erimez	Yedek Akçeler	XVIII	69 — 116
209	Cesare Cosciani	L'imposta Sul Valore Aggiunto	XVIII	117 — 134
209a	Cesare Cosciani	Katma Değer Vergisi	XVIII	135 — 153
210	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi	XVIII	155 — 186
211	Helmut Arndt	Planung und Marktwirtschaft in Entwicklungsändern	XVIII	187 — 203
211a	Helmut Arndt	Gelişmekte Olan Ülkelerde Plânlama ve Piyasa Ekonomisi ...	XVIII	205 — 220
212	Kısmet H. Erkiner ...	Hileli Vergi Suçu	XVIII	267 — 282
212a	Kısmet H. Erkiner ...	Le Delit de Fraude Fiscale	XVIII	267 — 282
213	Kenan Bulutoğlu ...	Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Oluşumu, Ücret Haddi ve İktisadi Gelişme	XVIII	283 — 306
213a	Kenan Bulutoğlu ...	Capital Formation, Wage Rates and Economic Development in Underdeveloped Countries ...	XVIII	307 — 330
214	Necmi Karakullukçu	Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	XVIII	331 — 370
215	Esat Çam	Müsterek Pazar ve Türkiye	XVIII	371 — 388
215a	Esat Çam	Le Marché Commun et la Turquie	XVIII	389 — 498
216	Ahmet Harmancı ...	Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu	XVIII	409 — 410
217	C. Lowell Harriss ...	Business Taxation and Economic Development	XIX	1 — 22
217a	C. Lowell Harris ...	İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadi 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

Sıra No. su	Konferansı	Mevzu	Cilt	Sahife
219a	Fritz Neumark	İktisadî Gelişme, İktisadî İstikrar ve Maliye Politikası	XIX	83 — 101
220	Hayri Öncel	Maliye Politikası		
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	Mirosław Orłowski...	Polish Fiscal System : System of Management of National Economy	XIX	169 — 175
223a	Mirosław Orłowski...	Polonya Malî Sistemi : Millî Ekonominin Sevk ve İdaresi	XIX	177 — 182
224	İlhan Özer	Gider Vergileri Reformu	XIX	183 — 223
225	Rüştü Erimez	Bilâncoların 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 İle İlgili Muhtelif Meseleler	XIX	333 — 363
229	C. Lowell Harriss ...	Land Taxation and Economic Development	XX	1 — 20
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
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	Mirosław Orłowski...	Polish Fiscal System: State Budget and Financial Balance - Sheet in Economic Planning ...	XX	109 — 133
233a	Mirosław Orłowski...	Polonya Malî Sistemi : İktisadî Plânlamada Devlet Bütçe Malî Bilançosu	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

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
237	M. Yahya İslâmcıoğlu	Türkiye'de Gider Vergileri Sistemi ve Geleceği	XX	271 — 309
238	Numan Özsoy	Türkiye'de Yabancı Sermayeye İlişkin Malî Meseleler	XX	311 — 342
239	Ramazan Göçmen ...	Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları	XX	343 — 364
240	Kısmet H. Erkiner ...	Malî 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 — 200
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 — 323

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
253	Bahri Kandaş	Uzun Devrede Türkiye'nin İkti- sadi Büyümesi	XXII	1 — 43
254	İlhan Özer	Vergi İdaresi	XXII	45 — 83
255	Bülent Çayek	Nakit Bütçeleri ve İşletme Ser- mayesi Değerlendirilmelerinin Önemi ve Kuruluşlara Sağla- dığı Faydalar	XXII	85 — 106
256	Turhan Tükenmez ...	Türk Deniz Ticaret Politikasının Ekonomik ve Mali Yönden De- ğerlendirilmesi	XXII	107 — 126
257	Fehamettin Ervardar	Niçin ve Nasıl Bir Vergi Refor- mu Gereklidir?	XXII	127 — 142
258	Galip Dolun	Emlâk ile İlgili Vergilendirme- lerde, Rayiç Değer ve Beyan Esasları ile Ceza Uygulaması	XXII	143 — 153
259	İ. Sadi Tınaztepe ...	Vergi İhtilâfları	XXII	155 — 184
260	Vural Arıkan	Türk Vergi Hukukunda Karşı-... lıklar	XXII	185 — 199
261	Karl Häuser	The Role of a Capital Market in a Market Economy	XXII	201 — 212
261a	Karl Häuser	Piyasa Ekonomisinde Sermaye Piyasasının Rolü	XXII	213 — 223
262	Burhan Şenatalar ...	Fayda - Maliyet Analizinin Kap- samı - Fayda ve Maliyet Kav- ramları	XXII	225 — 255
263	Pietro Nasini	Harmanisation Fiscale au sein Des Communautés Europeen- nes	XXII	257 — 297
263a	Pietro Nasini	Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi	XXII	299 — 333
264	Douglas Dosser	The Theoretical Aspects of Tax Harmanisation	XXII	335 — 361
264a	Douglas Dosser	Vergi Ahenkleştirilmesinin Teo- rik Yönleri	XXII	363 — 384

MÜELLİFLER İNDEKSİ (*)

1 — M. Orhan Dikmen	I, II, III, V, VI, VIII, XIV
2 — Memduh Yaşa	I, II, III, V, IX
3 — Bedi 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, XVII
25 — Selçuk Egemen	III
26 — Ahmet Kılıçbay	IV
27 — M. Cevdet Kutadgu	IV
28 — Ralph Turvey	IV
29 — Hermann Eichler	IV

(*) Müellif isimleri karşısındaki rakamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını göstermektedir.

30 — Osman N. Torun	IV
31 — İdris Küçükömer	IV
32 — Beysan Keyder	IV, XI, XII, 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 Kafaoğlu	VII
52 — Nuri Kodamanoğlu	VIII
53 — İsmail Türk	VIII
54 — Tayfur Tarhan	VIII
55 — Ali Şakir Ağançoğlu	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, XXII
66 — Özhan Eroğuz	XI
67 — Gaston Leduc	XI, XII
68 — Halil Şahin	XI, XIII
69 — İ. Sadi Tınaztepe	XI, XXII
70 — İlhan Özer	XI, XII, XVII, XIX, XX, XXI, XXII
71 — M. Ali Canoğlu	XI, XIII, XV, XIX, XX

72 — P. L. Réynaud	XII
73 — Erdoğan Alkin	XII, XIII, XIV
74 — Vural Ergun	XII
75 — İlban Onur	XII
76 — Galip Dolun	XXI, XXII
77 — Yenal Öncel	XII
78 — Paul Senf	XIII, XIV
79 — Esat Çam	XIII, XVIII
80 — Galip İdil	XIII
81 — Mustafa Yuluğ	XIII, XIV
82 — Hayri Öncel	XIII, XVII, XIX, XX
83 — V. Rouguet La Garrigue	XIII
84 — C. A. Colliard	XIV
85 — Hüsamettin Kılıç	XIV
86 — Özen Özoymak	XIV
87 — John Karsky	XIV
88 — İbrahim Al Shoureiki	XIV
89 — Nail Çelenoğlu	XIV
90 — Mario Bandini	XIV
91 — Günter Schmölders	XV, XVI
92 — Ugo Sorbi	XV, XVI
93 — Ernest S. Griffith	XV
94 — Tacettin Güven	XV
95 — André Armengaud	XV
96 — Salih Turhan	XV
97 — Tadao Yamaguchi	XVI, XVII
98 — C. Lowell Harriss	XVI, XVII, XVIII, 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 Haskırış	XVII
109 — Vedat Davut Özgözen	XVII
110 — Ahmet Bayrak	XVIII
111 — Rüstü Erimez	XVIII, XIX
112 — Cesare Cosciani	XVIII
113 — Helmut Arndt	XVIII

114 — Kısmet H. Erkiner	XVIII, XX
115 — Necmi Karakullukçu	XVIII
116 — Fritz Neumark	XIX
117 — Harley H. Hinrichs	XIX
118 — Mirosław Orłowski	XIX, XX
119 — Yücel Edil	XIX
120 — Turhan Tükenmez	XX, XXI, XXII
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 Kandaş	XXI, XXII
130 — Wolfgang Juretzek	XXI
131 — Hans Ficker	XXI
132 — Bülent Çaycık	XXII
133 — Vural Arıkan	XXII
134 — Karl Häuser	XXII
135 — Burhan Şenatalar	XXII
136 — Pietro Nasini	XXII
137 — Douglas Dosser	XXII

MEVZU İNDEKSİ

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
I — Umumi Maliye Teorisi ve Tatbikatı				
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
39	Ahmet Kılıçbay	İktisat İlminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
65	Ahmet Zühtü Işıl ...	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
80	Halil Nadaroğlu	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
127a	Gaston Leduc	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
134a	P. L. Réynaud	İktisadi Psikoloji ve Maliye	XII	19 — 26
138	İlban Onur	Gelir Vergisinde Müterakkilğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XIII	19 — 32
169a	G. Schmolders	Mali 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 İktisadi Tesirleri	I	83 — 91
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 123

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	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 Safhası	II	65 — 80
22	M. N. Anıl	Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
26	Sabahaddin Teoman	1957 Malî Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensipleri ve Mahiyetleri Hakkında 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 Reaksiyon: Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 226
49	M. O. Dikmen	Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi, 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 Âmme Varidatı	V	175 — 204
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
64	Gülten Kazgan	Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası	VI	67 — 82
66	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 106
69	Haydar Kazgan	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
69	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası	VI	169 — 188

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	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 — 85
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 Asgarî Vergilendirme Usulleri, "Asgarî Mükellefiyet Sistemi"	XI	183 — 196
133	Hakkı Musaballı ...	Çağdaş Gider Vergileri	XII	1 — 8
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraî Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması	XII	57 — 86
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 145
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	157 — 170
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası	XIII	95 — 133
151	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi ...	XIII	145 — 157
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Kârları	XIII	233 — 261

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlamasının Hukukî ve Mali Yönleri	XIV	21 — 37
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 Japonya'da İktisadî ve Sosyal Kalkınma ile İlişkin Takip Edilen Maliye Politikası	XVI	23 — 42
183a	Ugo Sorbi	Anahatlarıyla İtalya'da Vergi Reformu	XVI	79 — 86
185a	C. Lowell Harriss ...	Enflasyon Kontrolünde Amme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
189a	Richard Kerschagl ...	Avusturya Cumhuriyetinin Malî 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
205	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 — 28
219a	Fritz Neumark	İktisadî Gelişme, İktisadî İstikrar ve Maliye Politikası	XIX	83 — 101
220	Hayri Öncel	Maliye Politikası	XIX	103 — 122

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
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
224	İlhan Özer	Gider Vergileri Reformu	XIX	183 — 223
226	Yücel Edil	Vergi Strüktürlerinin Uluslararası Rekabete Etkileri	XIX	265 — 299
229a	C. Lowell Harriss ...	Toprağın Vergilendirilmesi ve İktisadi Gelişme	XX	21 — 37
230	Turhan Tükenmez ...	Sermaye Şirketlerinin Dağıtılmayan Kazançları ve Hissedarların Vergilendirilmesi	XX	39 — 64
232	İlhan Özer	Devlet Gelirlerinde Gelişmeler ...	XX	89 — 107
235a	Hideo Nakamura ...	Japon Vergi Sisteminin Dış 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 Mali 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	XX	219 — 224
250a	Wolfgang Juretzek ...	Federal Almanya'da Katma Değer Vergisi - Sistem ve Tecrübeler	XXI	251 — 275
256	Turhan Tükenmez ...	Türk Deniz Ticaret Politikasının Ekonomik ve Mali Yönden Değerlendirilmesi	XXII	107 — 126
259	Fehamettin Ervardar	Niçin ve Nasıl Bir Vergi Reformu Gereklidir?	XXII	127 — 142
263a	Pietro Nasini	Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi ...	XXII	299 — 333

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
264a	Douglas Dosser	Vergi Ahenkleştirilmesinin Teorik Yönleri	XXII	363 — 384
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 Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
103	N. Tanyolaç	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128
199a	Barry N. Siegel	Âmme Masrafları ve İktisadî Büyüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler	XVII	151 — 161
207a	C. Lowell Harriss ...	Kamu Harcamaları ile İlgili Bazı İktisadî Meseleler	XVIII	59 — 68
252	Zeki Kuruca	Türkiye'de Nüfus Artışı ve Kamu Harcamaları	XXI	307 — 320
IV — Bütçe ve Bütçe Politikası				
1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
18	B. N. Feyzioğlu	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 116
29	B. N. Feyzioğlu	Bütçe ve İktisadî Plân	III	103 — 126
35	Esat Tekeli	Türkiye'de İlk Bütçe	III	207 — 211
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 Nihçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VIII	63 — 90
91	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	109 — 128
105	Bedî N. Feyzioğlu ...	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensibi	IX	145 — 159
115	Selâhattin Tuncer ...	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	X	101 — 118
119	B. N. Feyzioğlu	Muhasebe Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler ...	X	163 — 175

Sıra No. su	Konferansı	Mevzu	Cilt	Sahife
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 Muhtelif Meseleler	XVII	9 — 17
233a	Mirosław Orłowski...	Polonya Mali Sistemi: İktisadi Plânlamada Devlet Bütçe Malî Bilânçosu	XX	135 — 157
241	Orhan Arıkan	Program ve Bütçeden Program Bütçeye	XXI	1 — 14
255	Bülent Çaycık	Nakit Bütçeleri ve İşletme Sermayesi Değerlendirmelerinin Önemi ve Kuruluşlara Sağladığı Faydalar	XXII	85 — 106

V — Devlet Borçları

38	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 58
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
104	Memduh Yaşa	Türkiye'de Dış Borçların Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
139	Selâhattin Tuncer ...	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
184	Sevim Görgün	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi	XVI	87 — 94

VI — Vergi Hukuku

5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
---	------------------	--------------------------------	---	---------

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Mali İstirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğinin Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	II	81 — 100
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele	II	129 — 142
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi	III	127 — 140
32	Gıyas Akdeniz	Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı	III	153 — 165
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
51	Tahsin Yıldırım	Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikâl Vergisi Hakkında 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 Vergilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep, 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 Mali Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 198
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri ...	IX	19 — 28

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
99	O. Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadi Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
109	Mesut Erez	Plânlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslâhı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi ...	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan 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
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve Intikâl 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 — 143
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 — 83
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 — 265
216	Ahmet Harmancı ...	Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu	XVIII	409 — 446

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
227	Ahmet Harmanlı ...	Ortalama Kâr Hadleri ve Tatbi-katı	XIX	301 — 332
228	Fehamettin Ervardar	Vergilendirme ile İlgili Muhtelif Meseleler	XIX	333 — 363
239	Ramazan Göçmen ...	Beyana Dayanan Vergilerde Ba-şarı Şartları	XX	343 — 364
243	Fehamettin Ervardar	Vergi Olaylarımız	XXI	41 — 85
254	İhan Özer	Vergi İdaresi	XXII	45 — 83
258	Galip Dolun	Emlâk ile İlgili Vergilendirme-lerde, Rayiç Değer ve Beyan Esasları ile Ceza Uygulaması	XXII	143 — 153
259	İ. Sadi Tınaztepe ...	Vergi İhtilâfları	XXII	155 — 184
260	Vural Arukan	Türk Vergi Hukukunda Karşılık-lar	XXII	185 — 199

VII — Devlet Muhasebesi

23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Te-lâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
56	B. N. Feyzioğlu	Millî Muhasebesinin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
88	Tayfur Tarhan	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61

VIII — Mahalli İdareler Maliyesi

107	Halil Nadaroğlu	Malî Tevzin, Bazı Kamu Gelirle-rinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ...	Bölge Kalkınması ve Devlet Hiz-metleri Arzı	IX	185 — 194
110	Orhan Güreli	Mahallî İdareler Maliyesinin İs-lâhı Hakkında Görüş ve Düşün-celer	X	25 — 48
129	İ. Sadi Tınaztepe ...	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165
198	İhan Özer	Gelirlerin İdareler Arası Dağılımı ve Türkiyedeki Son Gelişmeler	XVII	101 — 137

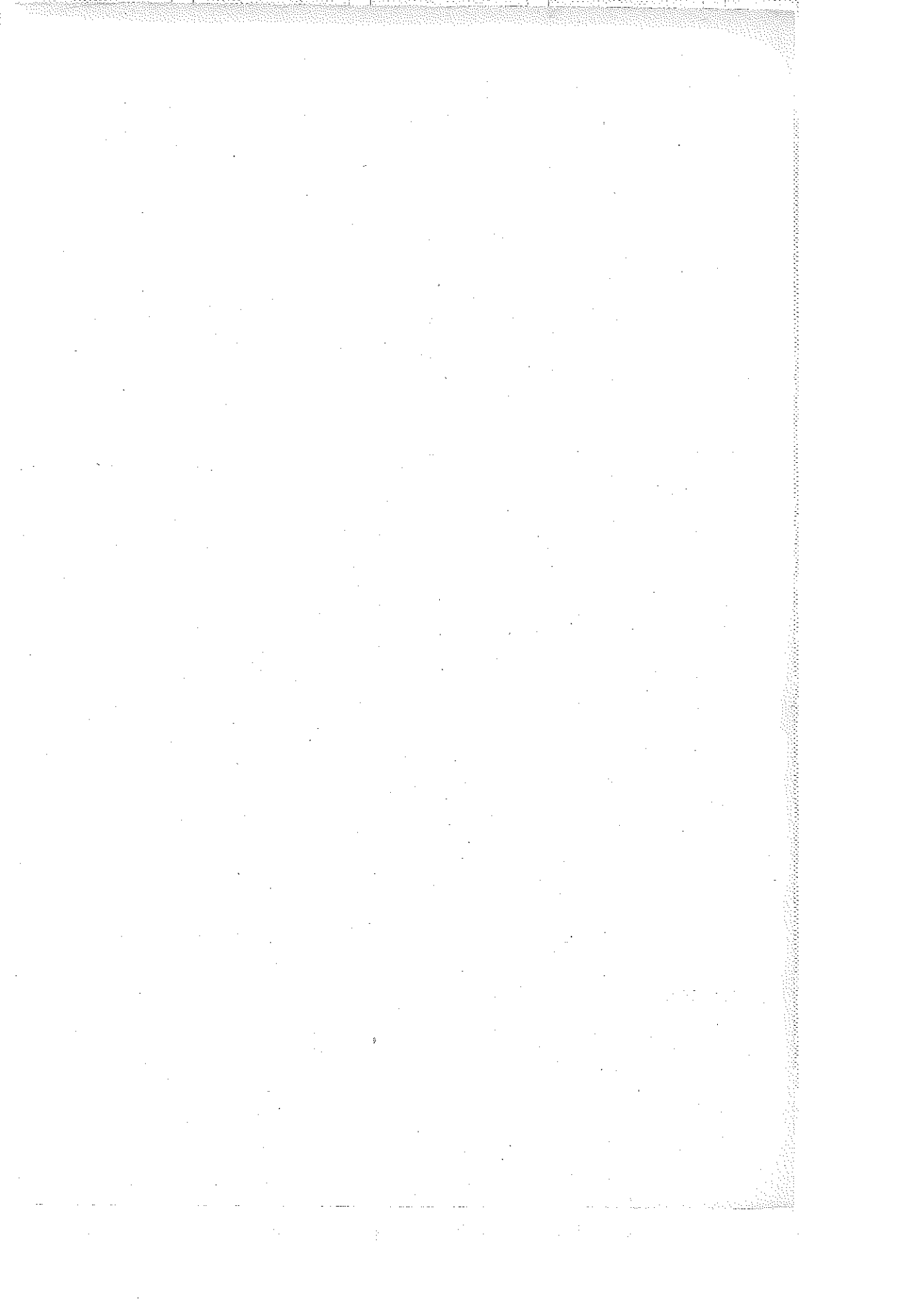
IX — Devlet Teşebbüsleri

6	Ekrem Özelmas	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	I	73 — 82
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışın-da Kalan Devlet İşletmelerinin		

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
		Tâbi Oldukları Murakabe Şekilleri	III	167 — 190
85	Ali Şakir Ağanoglu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
87	Haydar Kazgan	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
112	Haydar Kazgan	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi	X	59 — 73
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar ...	X	177 — 189
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176
X — İktisat Politikası				
34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları	III	191 — 205
36	Selçuk Egemen	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	213 — 218
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvafak Olmayabilir	IV	147 — 156
61	M. Orhan Dikmen ...	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadî Politika	VI	119 — 123
75	Haydar Kazgan	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası	VII	21 — 45
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
90	M. Orhan Dikmen ...	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı	VIII	129 — 141
100	Mübin Başar	"Yatırımlar Finansman Fonu Teskil 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	İktisadî Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
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 — 46
147	Beysan Keyder	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
154	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155a	V. R. La Garrigue	Fransa'nın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkişaf	XIII	213 — 232
158	Hüsamettin Kılıç	Ortak Pazar	XIV	39 — 87
161a	John Karsky	Batı Avrupa Entegrasyonu	XIV	153 — 162
163a	İ. Al Shoureiki	Orta Doğuda Serbest İktisat Politikası	XIV	181 — 186
165a	Mario Bandini	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesi ...	XIV	199 — 203
167a	M. Orhan Dikmen	İktisadî Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282
168	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağılışı	XIV	283 — 307
175a	Süleyman Barda	Modern Ulaştırma Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Durum	XV	175 — 212
177a	André Armengaud	Ortak Pazarın İktisadî Zorlukları	XV	245 — 250
187a	Günter Schmölders	Köln'deki on yıllık İktisadî ve Sosyal Davranış Araştırması ...	XVI	153 — 161
192	Nuri Karacan	Malî Aracı Müesseseler, Malî Piyasalar 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 Malî Plânlama	XVI	261 — 277
211a	Helmüt Arndt	Gelişmekte Olan Ülkelerde Plânlama ve Piyasa Ekonomisi ...	XVIII	205 — 220
213	Kenan Bulutoğlu	Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Oluşumu, Ücret Haddi ve İktisadî Gelişme	XVIII	283 — 306
214	Necmi Karakullukçu	Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	XVIII	331 — 370
215	Esat Çam	Müşterek Pazar ve Türkiye	XVIII	371 — 388
231a	Werner Sichel	Oligopol Piyasa Tipi Üzerine ...	XX	77 — 88
253	Bahri Kandaş	Uzun Devrede Türkiye'nin İktisadî Büyümesi	XXII	1 — 43

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
261a	Karl Häuser	Piyasa Ekonomisinde Sermaye Piyasasının Rolü	XXII	213 — 223
262	Burhan Şenatalar ...	Fayda - Maliyet Analizinin Kapsamı - Fayda ve Maliyet Kavramları	XXII	225 — 255
XI — İşletme				
21	Suat Keskinoglu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında	II	143 — 158
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi ...	IV	227 — 248
78	Nasuhi Bursal	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 223
132	M. Ali Canoglu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223
142	Haydar Kazgan	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadî ve Malî Neticeleri	XII	147 — 155
148	M. Ali Canoglu	Ekonomide Muhasebenin ve Hesap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
178	M. Ali Canoglu	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
188	Beysan Keyder	İşletmelerde Sermaye İhtiyacı ve Sermaye Temini	XVI	163 — 173
196	Salih Şanver	İşletme Vergiciliği	XVII	61 — 84
208	Rüştü Erimez	Yedek Akçeler	XVIII	69 — 116
217a	C. Lowell Harriss ...	İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadî Kalkınma	XIX	23 — 44
222	M. Ali Canoglu	Vergi Mevzuatımızda Maliyet ...	XIX	145 — 157
225	Rüştü Erimez	Bilânçoların Yeniden Değerlenmesi	XIX	225 — 264
234	M. Ali Canoglu	Vergi Mevzuatımızda Amortismanlar	XX	159 — 182
XII — Hukuk				
42	H. Eichler	İktisat İlimi Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 106
240	Kısmet H. Erkiner...	Malî ve İktisadî Buhran Halleri İle İlgili Mevzuat ve Hürriyetler Rejimi	XX	365 — 400
251a	Hans Ficker	Teşebbüslere Ortak Pazar Çerçevesinde 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 : Asgari Geçim İndirimi, 1956.
- 4 — Maliye Enstitüsü Konferansları, II. Seri, 1958.
- 5 — Maliye Enstitüsü Konferansları, III. Seri, 1958.
- 6 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IV. Seri, 1959
- 7 — A. Hansen : Para Teorisi ve Maliye Politikası, 1959 ve 1961.
- 8 — M. Yaşa : Ämme Masrafları, 1959.
- 9 — B. N. Feyzioğlu : Millî Muhasebe — Devlet Muhasebesi, 1960.
- 10 — Maliye Enstitüsü Konferansları, V. Seri, 1961.
- 11 — K. Bulutoğlu : Vergi Politikası, 1962.
- 12 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VI. Seri, 1962.
- 13 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VII. Seri, 1963.
- 14 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VIII. Seri, 1964.
- 15 — İ. H. Yeniay : Yeni Osmanlı Borçları Tarihi, 1964.
- 16 — G. Kazgan - H. Kazgan : Türkiye'de Maliye Politikası, 1964.
- 17 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IX. Seri, 1964.
- 18 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, I. Seri, 1965.
- 19 — Maliye Enstitüsü Konferansları, X. Seri, 1965.
- 20 — M. Orhan Dikmen : Türkiye'de Tasarruf Bonoları, 1965.
- 21 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XI. Seri, 1965.
- 22 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, II. Seri, 1965.
- 23 — J. M. Buchanan : Maliye Teorisi ve Politik İktisat, 1966.
- 24 — Maliye Enstitüsü Haftaları I, Trabzon, 1966.
- 25 — Maliye Enstitüsü Haftaları II, Antalya, 1966.
- 26 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XII. Seri, 1966.
- 27 — J. F. Due : Maliye, 1967.
- 28 — İ. Özer : Vergi İdaresi, 1966.
- 29 — Maliye Enstitüsü Konferansları. XIII. Seri, 1967.
- 30 — Maliye Enstitüsü Konferansları. XIV. Seri, 1967.
- 31 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, III. Seri, 1967.
- 32 — İ. Özer : Tekel, 1967.
- 33 — Ursula K. Hicks : Büyük Şehir İdaresinin Finansmanı, 1968.
- 34 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XV. Seri, 1968.
- 35 — Seymour S. Goodman : Dış Ticaret ve Gelişme Hakkında Denemeler, 1968.
- 36 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVI. Seri, 1968.
- 37 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVII. Seri, 1968.
- 38 — Bülend Çaycık : Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşvik Esasları, 1968.
- 39 — Kıvanç Ertop : Kıyasî Maliyetler Teorisi Üzerine Bir İnceleme. 1968
- 40 — İktisadî Gelişme ve Dış Yardım, 1969.
- 41 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVIII. Seri, 1969.
- 42 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIX. Seri, 1969.
- 43 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, IV. Seri, 1969.
- 44 — Bülend Çaycık : Seker'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 Erdas : Malî İktisat, 1971.
- 49 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XXI. Seri, 1971.
- 50 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XXII. Seri, 1972.

