

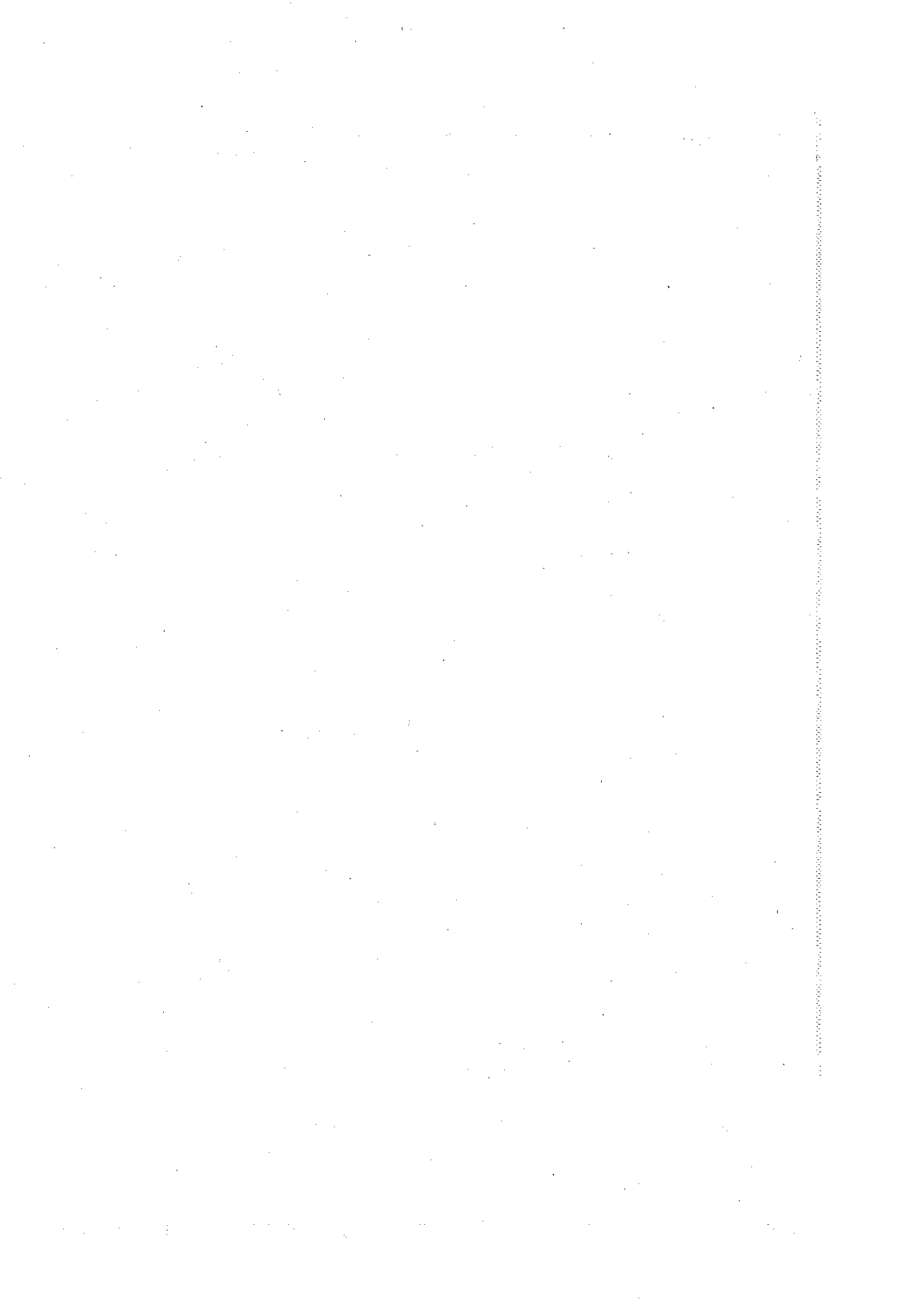
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYIMLARINDAN : No.: 1180  
İKTİSAT FAKÜLTESİ : No.: 183  
MALİYE ENSTİTÜSÜ : No.: 26

# MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Onikinci Seri — Sene 1966



SERMET MATBAASI  
*Sermet Arkadaş*  
İstanbul — 1966



## Ö N S Ö Z

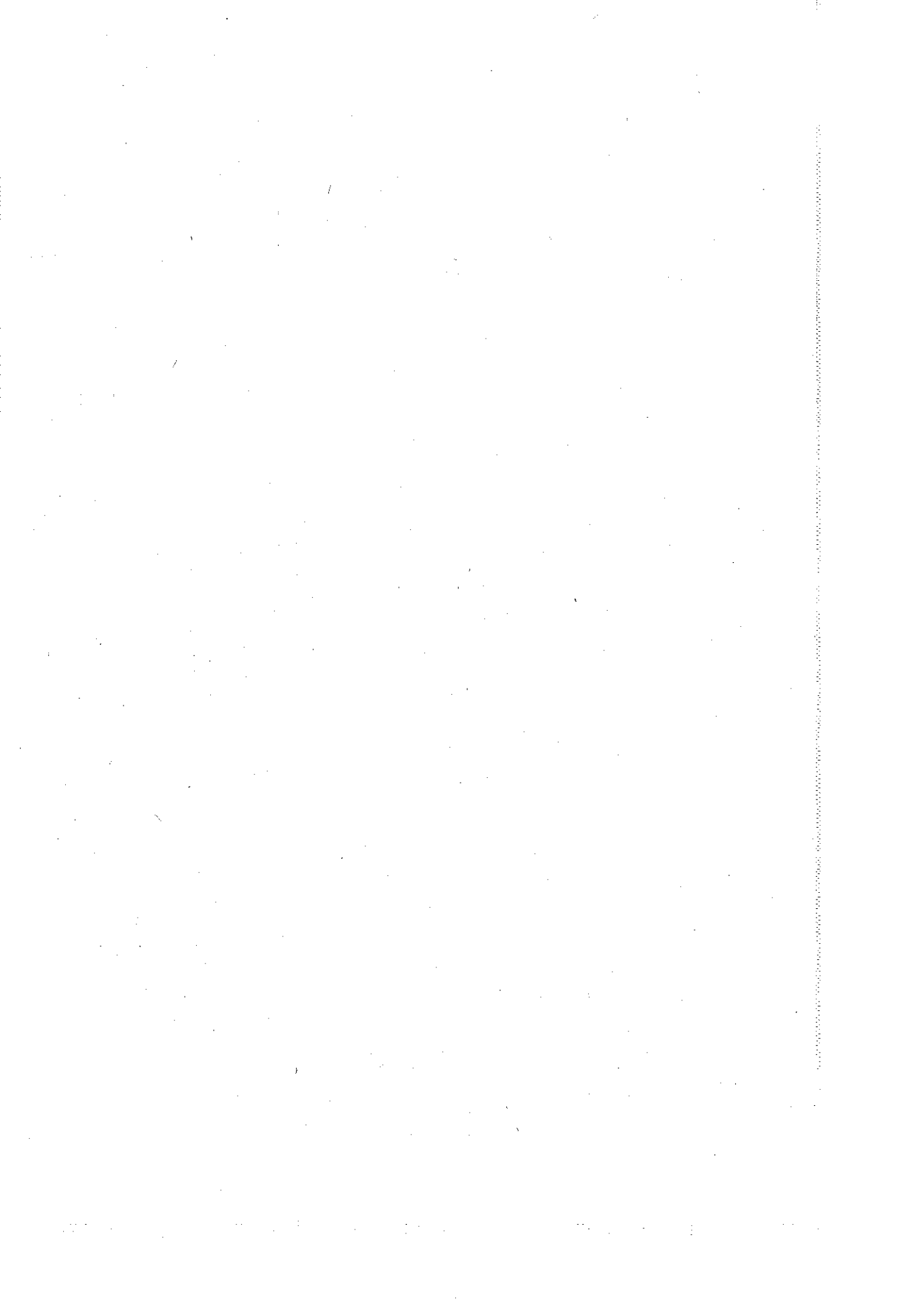
*Maliye Enstitüsü yayımları yıldan yıla artan bir tempo ile çoğalmaktadır. Elinizde bulunan XII. Konferans Serisi kitabı, Enstitünün 26. yayınıdır. 1964 de dört, 1965 de beş olan yayın sayısı, 1966 yılının henüz dördüncü ayında bulunduğumuz halde, bu kitapla, dörde yükselmiş bulunmaktadır. Bu sayının, yıl sonuna kadar, yedi veya sekize çıkması için gerekli tertipler alınmıştır.*

*Şimdiden, Konferanslar Serisinin XIII. cildi ile, Tercüme Serisinin III. cildinin çalışmalarına başlanmıştır. Maliye Enstitüsünün yeni bir hizmeti olan Yurt Haftalarının ilk iki kitabı bu yıl içinde yayımlanmıştır. Üçüncü ve sonraki Haftalar için hazırlıklar devam etmektedir. J. F. Due'nun «Devlet Maliyesi» kitabının tercümesi tamamlanmıştır. Pek yakında basım işine geçilecektir.*

*Maliye Enstitüsünün, şimdiye kadar yapılanlar dışında yeni hizmetlere yer vermesi de düşünülmektedir. Bu arada, «Maliye Enstitüsü Derlemeleri» adı ile yeni bir seri hazırlanmakta, ayrıca bazı telif ve tercüme eserler üzerinde çalışılmaktadır. Bunlar da sıra ile yayın sahasına çıkarılacaktır.*

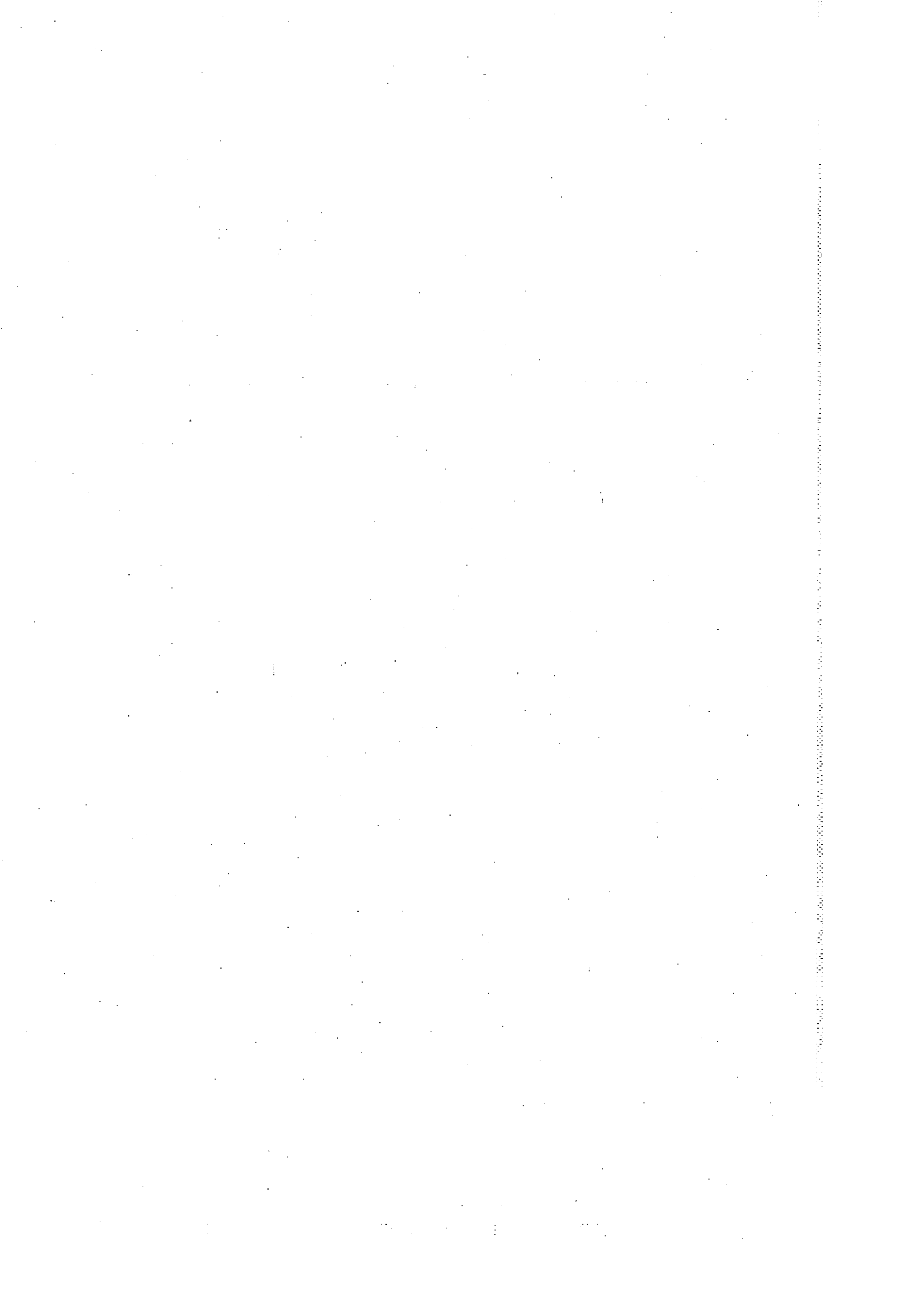
*Bütün bu faaliyetlerde büyük destek ve yardımlarını gördüğüm genç çalışma arkadaşlarıma, burada bir kere daha teşekkür edebilmek benim için cidden zevkli bir vazifedir.*

Maliye Enstitüsü Müdürü  
Prof. M. Orhan DİKMEN



## İÇİNDEKİLER

M. Orhan DİKMEN	: Önsöz .....	III
Hakkı MUSABALLI	: Çağdaş Gider Vergileri .....	1-8
Pierre-Louis RÉYNAUD	: Psychologie Economique et Finances Pub- liques .....	9-17
Pierre-Louis RÉYNAUD	: İktisadi Psikoloji ve Maliye .....	19-26
Erdoğan ALKIN	: Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları .....	27-35
Gaston LEDUC	: La Fiscalité Agricole dans les Pays en Voie de Développement .....	37-48
Gaston LEDUC	: Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraat Vergileme .....	49-56
Vural ERGUN	: Servet Bildirimi ve Türkiyedeki Uygula- ması .....	57-86
İlhan ONUR	: Gelir Vergisinde Müterakkilğin Ölçülmesi	87-100
Selâhattin TUNCER	: Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları .....	101-116
Galip DOLUN	: Mali Kaza .....	117-128
İlhan ÖZER	: Devlet Alacaklarının Tahsili .....	129-145
Haydar KAZGAN	: Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politika- sının İktisadi ve Mali Neticeleri .....	147-155
Fehamettin ERVARDAR	: Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	157-170
Yenal ÖNCEL	: Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz) .....	171-182



## ÇAĞDAŞ GİDER VERGİLERİ

*Hakkı MUSABALLI*

Istanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde Okutman

### I — GİDER VERGİLERİNİN MAHİYETİ ve ÇEŞİTLERİ

Çağdaş vergi sistemleri, genel olarak, gelir vergileri, gider vergileri ile reel vergiler ve servet vergilerinden teşekkül etmektedir. Fakat, gerek massif hasılatı, gerekse extra fiscal yönleri ve etkileri bakımından temel gruplar, şüphesiz, gelir ve gider vergileridir.

Gelir vergisi, gelirin elde edilmesine, gider vergisi onun harcanmasına bağlanmıştır. Bu itibarla, aynı bir gelirin vasıtasız ve vasıtalı olarak iki defa vergilendirilmekte olduğu ifade edilebilir. Bunun sebebini gider vergisinin gelir vergisini tamamlama fonksiyonunda aramalıdır. Gerçekten, gelirin harcanması bir vergi ödeme gücü ifade eder. Bu gücü gelir vergisi kavrayamamıştır.

Gider vergisi, yaygın (genel) karakterde olabileceği gibi, özel (şahsî) karakterdede olabilir. Hayat seviyesinin bir ifadesi olan vergi ödeme gücü, belirli harcamalarla ortaya çıktığından, vergi sistemlerinde bu iki tip gider vergileri yanyana uygulanmaktadır.

Geçen asrın literatüründe ekonomik ve sosyal bakımdan menfi tesirleri belirtilen gider vergilerinin bu tefrikler, (Spécialisation)lar yoluyla ıslahı, çağdaş maliye ilminin belirli başarılarından biri olarak zikredilebilir. Vergi mevzularının isabetle seçilişi, nispetlerde muhtelif maksatlı farklılıklar gözetilmesi, verginin istihlâke en yakın bir merhalede alınması hususlarındaki inkişaf lar bilhassa kayda değer görülmektedir.

Diğer taraftan gider vergilerinin genel ekonomi sistemi bakımından mahzurlu tarafları da giderilmiş ve sistem her memleketin kendi özelliğine uygun zeminlere oturtulmuştur. Meselâ az gelişmiş memleketlerde vergi, ham ve yarı mamul maddeleri kavrarken, gelişmeleri tamamlanmış memleketlerde eklenen kıymetler üzerine oturtulmaktadır.

Bu suretle gider vergileri hiç olmazsa Avrupa memleketlerinin başlıca vergileri haline gelmiştir. Bütün Avrupa memleketlerinde bu verginin hasılatı gelir vergisi hasılatının en az iki katı kadardır.

## II — BATI MEMLEKETLERİNDE GİDER VERGİSİ UYGULAMALARI.

Orta çağdaki tahripkâr vergilerden sonra, 1916 de Almanya, bunu takiben Fransa ve diğer Avrupa memleketleri ve en son olarak... İngiltere, İsveç ve İsviçre 1940, 1941 yıllarında modern gider vergisi nizamını kabul etmişlerdir. Amerika Birleşik Devletlerinde bu vergi mahalî vergi olarak ötedenberi tatbik edilmektedir. Amerika ,ayrıca bu vergiden (telâfi edici) mahiyette bir istifade de sağlamaktadır.

## III — GİDER VERGİSİ TIPLERİ :

### A — Genel olarak

Gider vergileri, istihsalin hangi safhasında alınması gerektiği, bakımından iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Yaygın gider vergisi bütün muamele safhalarını kapsamakta, «chiffre d'affaires», «şelâle vergisi», toplu gider vergisi ise, istihsalin muayyen bir safhası üzerinde teksif edilmektedir. Bu sonuncular, yani tek safhalı muamele vergileri, a) İstihsal vergisi, b) İlk istihsal vergisi, c) Toptan satış vergisi, d) Perakende satış vergisi olmak üzere 4 kategoriye ayrılmaktadır.

a) İstihsal vergisi, genel olarak, sınıfl imalât üzerine teksif edilir. Ancak, muhtelif indirimlerle vergi mamulü son defa teslim eden imalâtçıdan alınmış olur. Fransada «Tax à la production» ve bizde «2430, 3843» tecrübe edilmiştir.

b) İlk istihsal vergisi, batı literatüründe «urproduktionsteuer», «Impôt Sur les matières Premières» deyimleri altında gözden geçirilmekte ise de, şimdiye kadar tatbiki konulmuş değildir. Yalnız 1957 yılındanberi Türkiyede bu esasa oldukça geniş yer veren bir sistem uygulanmaktadır. Vergi belirli mamul, yarı mamul, ham, ip-tidaf veya yardımcı maddeler üzerine konulduğu için gider vergisinin teorik unsurları ile bağdaştırılması güçtür. Bu takdirde ise, vergi, bazı maddelerden alınan bir vergi haline gelmektedir ki, ilk istihsale istinad etmemekle beraber, Belçikada böyle bir sistem mevcuttur.

c) Toptan ve perakende satış vergileri, toptan ya da perakende ticaret üzerine konulmuştur. Oldukça çeşitli tatbikatı vardır.



**B — Devletlerin tatbikatı \*****1 — Batı Almanya**

Bu memlekette cumulatif gider vergisinden eklenen değer vergisine geçilmektedir. Yeni vergi (Mehrwertsteuer), her türlü teslimleri, hizmetleri ve ithalâtı kavramaktadır. Verginin mükellefi müteşebbislerdir. Kamu hizmeti gören kamu iktisadî kuruluşları verginin dışında bırakılmıştır. Buna mukabil radyo ve televizyon verginin şumulüne alınmıştır. Diğer temaşa, sanat ve eğlence vasıtaları ile, bu suretle bir ahenk temin edilmiş olmaktadır. İthalât ve ihracatla ilgili olmak üzere yapılan bazı muamelelerle, İhracat Sigortaları, su yolları üzerinde yapılan nakliyat, emlak alım vergisi ile diğer sermaye tedavül vergilerine tâbi muammeleler, gayrimenkullerin kiralanması, sosyal sigorta, düşkün evleri, hastahaneler, gençliğin eğitimi, bakımı ve yetiştirilmesiyle ilgili hizmetler, belirli şartlar içinde hayır işleri ve körlerin çalışmaları vergiden istisna edilmiştir. Verginin matrahı teslimlerde ve hizmet karşılığında alınan paradır. Bazı nakliyat işlerinde matrah götürü olarak tespit edilir. İthalatta matrah gümrük değeridir, varsa bu değere özel istihlak vergileri eklenir. Matrahlara gider vergisi eklenmez. Bir vergilendirme döneminde diğer teşebbüslere ödenen vergilerle ithalâta ödenen vergiler, vergiden indirilir. Bunu temin için gider vergileri faturalarda ayrı gösterilir «ön vergi indirimi». Ayrıca yatırım malları için ödenmiş olan vergiler de indirilir «yatırım ön indirimi». Verginin nispeti genel olarak % 10, bazı zaruri ihtiyaç maddeleriyle, hayvancılık ve serbest meslek kazançları için % 5 tir. Vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Ancak aylık avanslar halinde alınır.

**2. Fransa**

Fransa, «chiffre d'affaires» ve «Taxe à la production» tecrübelerinden sonra 1954 te «Eklenen Değer Vergisi» ne (T. V. A.) geçmiştir.

T. V. A, istihsal, toptancı ticaret ve ithalât üzerine konulmuştur. Verginin mecburî ve ihtiyarî olmak üzere ki grup mükellefi vardır. Mecburî mükellefler istihsalde bulunanlar, toptancı tüccarlar, inşaat müteahhitleri, ithalâtçılar ve dörtten fazla perakende satış yeri olan müteşebbislerdir. İhtiyarî mükellefler T. V. A. nın vergi

\*) Bak. Batı vergi politikasında yeni eğilim ve akımlar Sayın Ali Alaybek

indirminden faydalanmakta menfaatleri olan diğer müteşebbislerdir. Matrah, satış bedelidir. Bedele her türlü masraflarla verginin kendisi de dahil edilir. Ödenecek vergi miktarını bulmak için, bir ay içinde teslim edilen malların satış bedeli üzerinden verginin tutarı hesap edilir, bundan, bir evvelki ay içinde ham madde, emtea, yardımcı madde, malzeme, enerji, nakliyat, reklam gibi hizmet vergisine tabi işler ile, makine, teçhizat ve tesisat için ödenmiş olan vergiler indirilir. Ekmek, süt, yağ gibi zaruri ihtiyaç maddeleri, ev sanatları, ihracat, bazı ithal malları, gemi ve uçak inşaatı, basın, hayır işleri, genel sağlık hizmetleri, sigorta ve borsa muameleleri, özel istihlâk vergilerine tabi olan malların teslimi verginin dışında bırakılmıştır. Verginin normal nisbeti % 20 olup ayrıca indirimli % 6 ve % 10, kademeli % 23 ve % 25 olmak üzere iki nispeti daha vardır.

### 3. İngiltere

İngilterede gider vergisi «Purchase Tax» adıyla 1940 yılında kabul edilmiştir. Vergi toptancı ticaret üzerine teksif edilmiştir. 35 grupta toplanan emteanın tesliminden alınır. Gıda maddeleri, istihsal vasıtaları, zarurî ihtiyaç maddeleri verginin dışında bırakılmıştır. Nispetler % 33 1/3, % 50, % 66 2/3, % 75, % 100 ve % 125 tir İngilterede bu vergi fiscal değerinden ziyade istihlâki ayarlama zaviyesinden tatbik edilmektedir.

## IV — TÜRKİYEDE GİDER VERGİSİ

### 1. 1926-1956 devresi

Bizde düyunu umumiyeden sonra ilk muamele ve istihlâk vergilerinin uygulanmasına 1926 yılında başlanmıştır. 1926 yılında konulan muamele ve istihlâk vergisi bütün esaslarıyla «chiffre d'affaires»den mülhem olmuştur. Bunun yanında eğlence ve hususi istihlâk vergisi de tamamlayıcı rolünü oynamıştır.

Bu sistemin bizde tatbik kabiliyeti olmadığı anlaşılması üzerine 1927 de 1039 sayılı bir kanunla başka bir sisteme geçilmiştir. Bu vergi istihsal, ithalât ile banka, sigorta muameleleri üzerine teksif edilmiştir. Bu suretle yayılı sistemden cumulatif sisteme geçilmiş oluyordu. Bu sistemde yakın zamanlara kadar devam edilmiş, yalnız 1860, 2430 ve 3843 sayılı kanunlarla sistem geliştirilmiştir. Bilhassa 2430 ve 3843 sayılı kanunlarla toptan ticarete vergi şumulüne alınmış, fakat tahripkâr tesirleri karşısında bilâhare toptancıların teklifinden vazgeçilmiş, özel istihlâk vergileri de kaldırılmış, bu su-

retle 3843 sayılı kanunla ve bazı özel gider vergileriyle 1956 yılına kadar gelinmiştir.

## 2. 1956 Reformu.

İmalât muamele vergisinin imal safhaları üzerine konulmuş olması, küçük sanatlar, ev sanatları muafıklarının işleme tarzı vergiyi memleket sanayii aleyhine işler hale getirmişti. Ayrıca özel istihlâk vergilerinde de bir insicam, ahenk yoktu. Halbuki irat vergileri alanında oldukça büyük bir hamle yaparak gelir vergisi nizamına girilmişti.

Bu şartlar altında muamele ve istihlâk vergisi sistemimizin ıslahına girilmiş ve başlıca şu ana hedefler tespit edilmiştir.

a) Yeni vergi imalât üzerine değil ilk maddeler, ham maddeler, ilk mamul maddeler üzerine konulmalıdır. Böylece imalâtı yapan sınav müesseseler verginin baskısından kurtularak teknik ve ekonomik kanunlar içinde çalışabilmelidir. Mamul maddelere ender ahvalde gidilmelidir.

b) Dahilde vergilendirilen maddelerden yapılmış olup, ithal edilen maddeler de vergiye tabi olmalıdır.

c) Bazı maddelerden alınan istihlâk vergileri bir ahenk içinde aynı bir kanunda toplanmalıdır.

d) Dağınık hizmet vergilerine yenileri eklenerek bu kanuna ithal edilmelidir.

e) Banka muameleleri üzerine konulan vergi aynen ipka edilmelidir.

Bu noktalardan hareket edilerek hazırlanan 1956 Gider Vergisi Kanunu istihsal ve hizmet vergilerini ihtiva üzere tesis edilmiştir.

### — İstihsal Vergisi.

4 tabloyu ihtiva etmektedir. 1 inci tablo ilk istihsal maddeleri ile, akaryakıtlar, elektrik, havagazı ve saireyi ihtiva üzere 12 pozisyondan teşekkül etmiştir. 2 inci tablo mamullerdir. Barut, kibrit, seramik vs. olmak üzere 8 pozisyondur. 3 üncü tablo kahve, kakao, glikoz ve bazı içkileri kapsamaktadır. 4 üncü tablo ithal mallarına aittir. Vergi teslim ve ithal esasına bağlanmıştır. Matrahı satış bedeli ve ithal kıymetidir. Mükerrerliği önlemek üzere ilk mad-

de indirimi esası uygulanır. Vergi beyan esasına göre aylık dönemler itibariyle alınır. İthalât vergisi de ithal sırasında tahsil edilir.

Nispetler tarifelerde gösterilmiştir.

— Hizmet vergileri.

Bu bölüm banka ve sigorta muameleleri, yük ve yolcu nakliyatı ve P.T.T. hizmetleri olmak üzere 3 talî kısımdan teşekkül etmiştir. Nispetler banka ve sigorta muamelelerinde 0.015, kambiyo muamelelerinde 0,00004,5, nakliyatta % 6 - % 25, P.T.T. de % 10 dur.

3. 1963 reformu.

Gider vergisi sistemimiz üzerindeki tenkitleri, 6 yıllık tatbikat sonunda, şu suretle sırayabiliriz.

1) Vergi ilk imalâtı hedef tutmakla beraber bu hedefe tamamen ulaşmaktan çok uzaktır. Kâğıt, cam, seramik mamulleri gibi mühim maddeler mamul olarak teklif edilmekte ve bu durum, imalâta oturtulmuş bir verginin bütün mahzurlarını ihtiva etmektedir. Akaryakıt ve elektriğin durumu ise kabili izah değildir.

2) Belli başlı ilk istihsal maddelerinden kereste ve deri gibi mühim olanları vergi dışı bırakılmıştır.

3) Vergi istihlâke çok uzak bir merhalede alındığından, klasik mahzurları taşımaktadır.

4) Vergi ilk istihsal maddeleri üzerinde teksif edildiğinden, peşin ödenmesi gerekmekte bu da işletmelerin likidite ve yatırım imkânlarını dondurmaktadır.

5) Avrupa memleketlerinin gider vergilerinde genel olarak daha fazla istihlâke yaklaşma temayülü vardır. Yukarıda incelediğimiz memleketlerden başkaları da bu yola gitmektedir. İstihlâke yaklaşma T.V.A. sistemi ile temin edilebildiğine göre Türkiye mevcut sistemde kaldıkça Avrupa memleketleriyle ahenkli bir gider vergisi uygulayamayacak, yani, bu gün Avrupa İntegrationlarının başlıca faaliyet konularından olan vergileri birleştirme çalışmalarına katılamayacaktır.

Vergi Reform Komisyonu bütün bu konular üzerinde yaptığı uzun çalışmalar neticesinde, ekonomimizin bu günki gelişme safhasında T.V.A. sistemine intibakının mümkün olmadığı ve bu imkân-

sızlık karşısında en isabetli tutumun mevcut sistemi geliştirmek olacağı neticesine varmıştır.

Vergi Reform Komisyonunun Hükümete tekliflerini şu suretle toplamak mümkündür.

a) Sistemin tamamlanması bakımından tütün, ispiroto, alkollü içkiler, çay, tuz ve şekerin vergi mevzuuna alınması şarttır.

Türk tütüncülüğü, içki imalatı varidat fazlasını hazineye yatan, oldukça geri bir sistemle idare edilen malî bir monopole bırakılamaz. Diğer taraftan, Tekel idaresinin ve Şeker Şirketinin varidat bakımından Hazine ile olan münasebetlerine vuzuh, güvenlik ve kesinlik verilmesi zaruridir.

Ana ilk maddelerden olan kereste ve derinin de vergi mevzuuna alınması lâzımdır.

b) İstisna ve muafıklarda başlıca şu değişiklikler yapılmalıdır.

aa) İhracat muafığı iki esasa göre düzenlenmelidir.

— İmal edilen maddeler istihsal vergisine tâbi ise, bunların ihracat dolayısıyla teslimi vergiye tabi olmamalıdır.

— İhraç edilen mamullerin imalinde kullanılan ilk ve yardımcı maddeler, ambalaj maddeleri, elektrik, havagazı ve akaryakıtlar dolayısıyla ödenmiş olan istihsal vergileri gerçek miktarları üzerinden veya götürü olmak üzere iki usulde geri verilmelidir. Bu suretle ihracat muafığı daha sağlam ve vazih temellere istinad ettirilmiş olacaktır.

bb) Bazı şartlar tahtında Türk halıcılığına himayevî muafıklar tanınmalıdır.

cc) Dahilde montaj suretiyle vücade getirilen mamulâta tam bir muafık sağlamak maksadiyle, taşıtlar, saatler vs. gibi mamulleri ihtiva eden II numaralı tablo kaldırılıp, içindeki pozisyonlar ithalât tablosuna nakledilmelidir.

dd) İhracat ve yatırımlarla ilgili kredilerin faizleri vergiden istisna edilmelidir.

ee) Gemi ve istihsal araçları imalinde kullanılan maddelerin muafığı daha kolay ve çabuk işler bir hale getirilmelidir.

c) Verginin randımanının artırılması için,

aa) Tekel maddeleri mahiyetlerine göre advalorem veya spesifik esasa göre vergilendirilmelidir.

bb) Bu yeni vergileme yoluna gidilirken alkollü içkilerin fiyatlarına zamlar yapılmalıdır .

Müstakil bir rühyet alması beklenen Tekel İdaresinin kuvvetli bir malî bünyeye sahip olabilmesi için bu şarttır.

cc) Fiskal bakımdan büyük bir değer taşıyan ve istihlâkteki inikâsı cüz'î bulunan akaryakıtların vergi nisbetleri bir miktar artırılmalıdır.

Reform Komisyonunun bu tavsiyelerinden şimdiye kadar ihracat muaflığı, Türk halıcılığı, montaj sanayii, tekel maddelerinin fiyatları, akaryakıt fiyatları ile ilgili olanları kanunlaşmış bulunmaktadır.

## PSYCHOLOGIE ECONOMIQUE ET FINANCES PUBLIQUES

*Prof. Dr. Pierre - Louis RÉYNAUD*  
Université de Strasbourg

Dans un sens général il est admis que la psychologie joue un rôle important dans le domaine de l'économie et des finances publiques. M. Giscard d'Estaing ne vient -il pas lui-même de souligner l'importance du point de vue psychologique pour le succès de son plan de stabilisation et dans la question des investissements en France? C'est bien parce qu'il escompte aussi des effets psychologiques qu'il a abaissé le taux d'escompte à 3 1/2 %, au même niveau que l'Allemagne Fédérale et l'Italie, alors que les Etats-Unis sont à 4 % et la Grande Bretagne à 7 %.

Il convient de souligner cependant très vigoureusement au début de cette étude, que lorsque qu'il est question aujourd'hui de psychologie économique, notamment en France, cette expression doit s'entendre dans un sens précis et scientifique: on nomme ainsi une nouvelle discipline, qui a pris naissance, au même moment, en France et aux Etats - Unis, dans les années 1945 - 1950 et qui n'a cessé de se développer depuis. L'Allemagne, l'Italie, la Belgique, la Suède et plus récemment l'URSS s'intéressent maintenant à ce type de recherches. Le Laboratoire Économique de la Faculté de Droit et de Sciences Économiques de Strasbourg, qui étudie cette année l'économie de la Turquie dans ses rapports avec l'association au Marché Commun, est aussi un centre d'études de la psychologie économique, et applique les principes de cette discipline dans ses travaux<sup>1</sup>.

L'idée qui sert de fondement à la psychologie économique est simple: l'économie politique est une science qui doit étudier les rapports des hommes avec la production, la répartition et la consommation des richesses, mais en fait, elle a beaucoup plus orienté ses recherches vers les richesses que vers les hommes, parce que les as-

---

1) L'état actuel de cette discipline (histoire, méthodes, principes et réalisations) est résumé dans un volume de la collection «Que Sais-Je» intitulé *La Psychologie Économique* No. 1124 - Paris 1964.

pects matériels sont plus faciles à étudier et aussi plus mesurables que les côtés psychologiques de la réalité économique, la psychologie économique intervient donc pour rétablir un équilibre. Les domaines où cette science est susceptible de rendre des services sont très divers :

Pour *l'étude des marchés*, la *prévision des besoins*, la *publicité*, la *stratégie de la vente*, de telles connaissances sont fort utiles au commerçant.

L'entrepreneur, dans ses *rappports avec son personnel*, pour les questions de *stimulation au travail*, *d'organisation*, *d'éducation* et bien d'autres encore, demande maintenant d'introduire la psychologie sociale dans la préparation aux affaires.

Naturellement l'Etat et les dirigeants économiques doivent se servir de ces notions et des possibilités qu'elles apportent, dans le domaine du Plan. Remarquons d'ailleurs que la psychologie économique, étudiant les lois du comportement humain en économie, se situe au delà du problème des régimes. Elle s'oriente vers les formules d'*Économie Généralisée*,<sup>2</sup> qui sont destinées à découvrir le *fonds commun* des lois économiques applicables quel que soit de système (socialiste ou libéral) qui est envisagé. L'Économie Généralisée en montrant que ce fonds commun s'accroît sans cesse, par suite des progrès des connaissances économiques se présente comme l'économie scientifique de l'avenir. Naturellement, la psychologie économique doit jouer un rôle important en matière de finances publiques et nous arrivons ainsi au cœur du sujet que nous voulons exposer ici. La mentalité du contribuable en face de l'impôt a de tous temps été un problème intéressant et difficile. La fraude et l'évasion fiscales sont en rapport étroit avec cette mentalité. Mieux encore, toute la production d'un pays dépend à un degré élevé de sa politique financière. L'impôt est-il un stimulant pour le producteur qui voudrait, dans ce cas, compenser son poids par un nouvel effort? Ou bien est-il décourageant par sa lourdeur en amenant beaucoup de contribuables à ne pas «travailler pour le fisc»? Finalement on doit se rendre compte que les deux grands thèmes des finances publiques, celui de la productivité et celui de la justice sont largement liés à des questions psychologiques.

\*  
\*\*

2) Cf. notre livre: *Économie Généralisée et seuils de croissance*. Paris 1962.



Toute une littérature s'est développée en France, et dans beaucoup d'autres pays pour traiter les importants problèmes de psychologie financière. Les travaux du Professeur Laufenburger sur la *Théorie Economique et Psychologique des Finances Publiques* (Paris 1956), ceux de M. Dubergé et notamment son livre intitulé *Psychologie Sociale de l'impôt*, ceux de M. Lauré et, en Allemagne, de G. Schmolders, pour ne citer que ceux-là, ont montré la grande importance prise par cette matière. Nous avons rappelé nous-même, à diverses reprises, les progrès de cette discipline<sup>3</sup> et les domaines qui l'intéressent. Nous devons ici nous limiter et nous en tiendrons à trois exemples :

- 1) Comment le contribuable réagit-il psychologiquement devant l'impôt ?
- 2) L'impôt stimule-t-il ou décourage-t-il l'entrepreneur dans sa production ?
- 3) Les améliorations suggérées par la psychologie financière.

## I

### LE PROBLÈME DE LA PRESSION FISCALE PSYCHOLOGIQUE

Il convient de distinguer avec soin la pression fiscale mathématique qui est constituée par le poids réel de l'impôt comparé au revenu et la pression fiscale psychologique qui mesure le sacrifice *ressenti* par le contribuable.

La pression psychologique varie beaucoup, dans son mécanisme également, suivant le niveau mental des intéressés. Elle tendra à se rapprocher de la pression fiscale mathématique si les contribuables sont très rationnels et effectuent des calculs précis, elle pourra s'en éloigner beaucoup si les sujets en cause sont plus ou moins irrationnels. Dans ce dernier cas ce sont plutôt les circonstances de présentation de l'impôt qui détermineront la réaction psychologique. Par exemple un impôt *massif*, payé en *une seule fois* et dont le montant ne se confond pas avec un prix, et apparaît *très clairement*, sera

---

3) Cf. *La psychologie du contribuable devant l'impôt* (Revue de Science et de Législation Financières (Octobre - Novembre - Décembre 1957 et Juillet - Août - Septembre 1958) *Psychologie en matière d'impôts* - Institut Belge de Finances Publiques - 1957 - *La Psychologie Économique* op. cit. p. 117 - Paris 1964.

plus difficilement supporté que plusieurs impôts (même si leur total donne le même montant) se confondant (comme c'est le cas pour les contributions indirectes) avec le prix, et payés en plusieurs échéances (même rapprochées).

Les théories de Pierre Janet et la psychologie factorielle de Sperman permettent de comprendre l'importance des divers niveaux de comportement. Les enquêtes d'opinion et les sondages de tous genres ont montré que le plus grand nombre des assujettis aux impôts directs, en France, étaient assez nettement portés vers un comportement irrationnel. Certes on pourrait comprendre que 7% seulement d'entre eux suivent régulièrement les débats parlementaires sur les questions concernant les finances du pays, et que 62% ne les suivent jamais, mais il est déjà plus curieux que 2/3 d'entre eux ignorent absolument le montant du budget national, et que sur le tiers restant la moitié se trompe lourdement sur des chiffres qu'ils prétendent pourtant connaître. Il est surtout très surprenant que la majorité des contribuables soit incapable d'indiquer, à 30% près, ce qu'ils ont payé dans l'année comme contributions directes. Cette ignorance se vérifie d'ailleurs quel que soit le type de recherches par lesquelles on tente d'atteindre les comportements caractéristiques des assujettis.

2) Un aspect de la psychologie comme le Gestaltisme (Koffka, Köhler, Lewin etc...) se retrouve facilement en matière de mentalités fiscales. On sait que le Gestaltisme est une école expérimentale de psychologie qui a constaté que les individus perçoivent la réalité à travers des schémas *préétablis* et *simplifiés* qui se trouvent dans leur esprit. Une figure qui ressemble approximativement à un triangle sera perçue comme un triangle normal. En économie, une situation qui peut être confondue à certains égards avec l'inflation, sera identifiée avec celle-ci. Pour la politique fiscale la simplification aboutit à un jugement très global. On jugera qu'un gouvernement dont on est content d'autre part a *aussi* une bonne politique fiscale même si c'est faux. Un tel jugement est d'ailleurs très important pour la *fraude fiscale*. La psychologie a montré que dans un pareil domaine ce n'est pas seulement le *poids* de l'impôt qui pousse les individus à frauder, mais souvent plus encore le *mécontentement* et l'incompréhension. L'histoire des finances françaises le montre bien. En 1925, alors que la situation de la monnaie française était grave et que les finances publiques étaient fortement déséquilibrées, la

tension publique se traduisait également par une forte fraude. Brusquement, avec le gouvernement Poincaré, qui ramenait la confiance, on vit la fraude diminuer dans des proportions très notables (ce qu'on peut arriver à vérifier par des moyens indirects). On constate aussi que, dans toutes les périodes où l'on poursuit une expérience qui mobilise réellement l'opinion publique, l'opinion se prononce toujours avec des majorités massives (souvent plus de 80 %) soit pour la confiance envers la monnaie, soit pour la défiance. En France les expériences Poincaré, Pinay, Blum (1947), de Gaulle ont entraîné un large consensus sur les problèmes financiers, plus particulièrement. Les nuances ne sont donc pas fréquentes ici.

Les méthodes d'enquêtes sur les opinions, poursuivies par des techniques psychologiques permettent d'ailleurs d'aller plus loin dans les déductions. On trace des graphiques de *distribution des attitudes* en mettant en abscisse les degrés de l'opinion (par exemple: très défavorable à la politique gouvernementale en matière d'impôt et de monnaie, assez défavorables, indifférents etc...) et en ordonnée le nombre de ceux qui se rallient aux diverses attitudes. La forme des courbes ainsi obtenues renseigne nettement sur les caractéristiques de la pression fiscale: la courbe en «J» indique une situation tendue, la courbe de Gauss une tension à peu près normale, une courbe en U, une forte hétérogénéité de l'opinion divisée en deux camps d'importance analogue. Bien d'autres formes encore peuvent être réperées par les spécialités pour apprécier la position de l'opinion.

c) Une autre approche consiste à analyser les tensions qualitativement par analogie avec les procédés employés dans les «relations humaines» de l'entreprise. On remarque dans ce dernier cas trois ordres de «détérioration» de ces relations.

La *non participation* se retrouve pour le salarié comme pour le contribuable, c'est l'indifférence, le sentiment d'être étranger à la communauté de l'entreprise ou de la nation. L'ouvrier, dans ce cas travaillera moins bien; le contribuable de ce type, qui se trouve souvent être un salarié, ne se préoccupe pas des ses contributions, et, autrefois, en France, quand ses salaires n'étaient pas déclarés par son employeur, il échappait souvent à l'impôt par simple inertie.

La *frustration* constitue le degré au-dessus. A ce niveau l'intéressé se croit en butte à une hostilité systématique et il est porté à la fraude ou à l'évasion fiscale car il imagine qu'il est victime, individuellement ou en groupe, d'une injustice manifeste.

Enfin Lauré parle de l'*allergie fiscale* qui constitue le degré le plus élevé de tension. Le projet gouvernemental français de 1953, qui comportait une diminution massive de 30 % de l'impôt sur le revenu, fut mal accueilli par de nombreux milieux de contribuables. Ils ne retinrent pas les avantages, mais seulement quelques inconvénients secondaires qui retardaient un peu l'application des dégrevements. A ce niveau on peut parler d'une véritable « obstruction inconsciente » et les efforts les plus méritoires des autorités pour apaiser le public restent vains. Certains petits producteurs comme les agriculteurs et les artisans ont connu cet état d'esprit, mais l'ensemble du problème des rapports psychologiques des producteurs et du fisc est beaucoup plus complexe et nous allons l'examiner maintenant.

## II

### LES EFFETS PSYCHOLOGIQUES DE L'IMPOT ET LA PRODUCTION

On connaît la vieille controverse qui s'est élevée sur les effets décourageants ou stimulants de l'impôt, sur la production. Borgatta, Cosciani, Pantaleoni et beaucoup de spécialistes de l'École Italienne se sont préoccupé de ces questions. En psychologie économique, c'est à l'observation que l'on a demandé la solution.

Tout dépend, en définitive de deux facteurs :

- 1) Le poids réel de l'impôt.
- 2) Le degré de dynamisme du producteur intéressé.

Les entrepreneurs, d'un dynamisme faible, se découragent plus vite que les autres devant l'impôt. Si nous remarquons, d'autre part, que les entreprises peu concentrées sont aussi, souvent, peu dynamiques, nous ne devons pas nous étonner que 38 % des entreprises de 5 à 25 ouvriers déclarent « ne pas vouloir travailler pour le fisc » et refusent en conséquence de s'aggrandir.

Les entreprises importantes acceptent de supporter des impôts relativement très lourds: elles comptent sur leur dynamisme pour éviter une partie du poids de ces contributions en les *répercutant* sur leurs clients, en *élargissant* le marché, en procédant à une *évasion fiscale*, qui sera rendue possible par l'adresse de leurs experts et par la complexité de la législation et de la jurisprudence. En France, et dans beaucoup de pays, les dispositions légales et les jugements relatifs à l'imposition des stocks constituent une matière

relativement touffue et complexe et s'applique largement à ce type d'industrie. L'impôt de 50 % sur les bénéficiaires des Sociétés, que de récentes dispositions ministérielles viennent d'ailleurs d'alléger, est très typique de l'impôt lourd supporté grâce au dynamisme relatif des entreprises en cause. Il serait nécessaire, de mieux proportionner la lourdeur des contributions au dynamisme des intéressés dans certains cas, car des impôts relativement faibles, mais appliqués à des milieux fort peu progressifs ont provoqué des réactions sans rapport avec les mesures qui les ont provoquées. En France le «Poujadisme» et le mouvement de refus de l'impôt qu'il avait recommandé ont été en rapport avec les réactions de commerçants et d'artisans peu dynamiques.

### III

#### QUELLE POLITIQUE FISCALE MENER POUR TENIR COMPTE DES ENSEIGNEMENTS DE LA PSYCHOLOGIE ÉCONOMIQUE ?

Des remarques que nous venons de faire on peut tirer deux ordres de conséquences : Il faut

1) Eviter certains inconvénients graves tenant aux procédés adoptés actuellement.

2) Élaborer une politique fiscale nouvelle et originale.

a) Pour éviter les inconvénients, il convient naturellement tout d'abord de ne pas provoquer inutilement le mécontentement par des injustices. L'égalité théorique devant l'impôt peut être troublée par certains facteurs pratiques: en France les salariés n'ont pas en principe une charge fiscale plus élevée que les autres titulaires de revenus, ils peuvent même apparaître favorisés au premier abord. En réalité, ils sont souvent plus chargés que les autres dans la pratique, car leurs déclarations peuvent être facilement contrôlées, tandis qu'il n'en est pas ainsi pour certaines professions libérales. L'employeur doit en effet déclarer les salaires versés à ses employés et le fait assez exactement et cette situation n'existe pas pour les professions libérales.

b) Il ne faut pas oublier que le contribuable irrationnel est plus influencé souvent par la *présentation* de l'impôt ou par *certains aspects secondaires des procédés d'imposition*, que par des éléments réels comme la pression fiscale mathématique. On peut donc suggérer diverses mesures:

— *Éviter les formalités irritantes*: d'après les enquêtes rapportées par M. Dubergé le contribuable n'aime guère les formalités matérielles. Le fait d'aller chercher les feuilles de déclaration, de ne pas toujours les obtenir immédiatement, d'être obligé de les affranchir détermine un état d'esprit hostile chez certains d'entre eux. Un groupe non négligeable (4 %) a déclaré à M. Dubergé qu'ils ne sont pas allés chercher les feuilles de déclaration d'impôts sur le revenu, bien qu'ayant un revenu imposable.

La multiplication des feuilles de diverses couleurs pour ces mêmes déclarations n'est pas bien accueillie non plus: 61 % des contribuables pensent que les «nouvelles feuilles bleues sont critiquables» 6 % seulement se prononcent en leur faveur.

La complication des formules est souvent relevée par les intéressés et beaucoup d'entre eux avouent qu'ils se contentent de formuler des réponses approximatives. Il serait nécessaire de simplifier la présentation des documents et l'on pourrait procéder de la manière suivante, comme on l'avait fait en Allemagne: on choisissait des contribuables peu avertis et on leur demandait ce qu'il ne comprenaient pas dans leurs feuilles d'impôt. Tenant compte de leur avis on modifiait les formules jusqu'à ce que les textes soient mis à leur portée.

Dans le même sens on a suggéré d'établir des services de «Relations Publiques Fiscales» et de créer des Centres d'Information où les contribuables sont bien accueillis et reçoivent sous une forme simple toutes les indications nécessaires. Quelques bureaux de ce type ont été créés en France et l'on souligne qu'il apparaît nécessaire de donner aux employés d'un tel service non pas seulement une formation juridique mais aussi des connaissances psychologiques, au moins élémentaires, leur permettant de se mettre à la portée du public.

b) *Il faut aller plus loin, et au delà de ces palliatifs, aborder la politique fiscale dans un tout autre état d'esprit.*

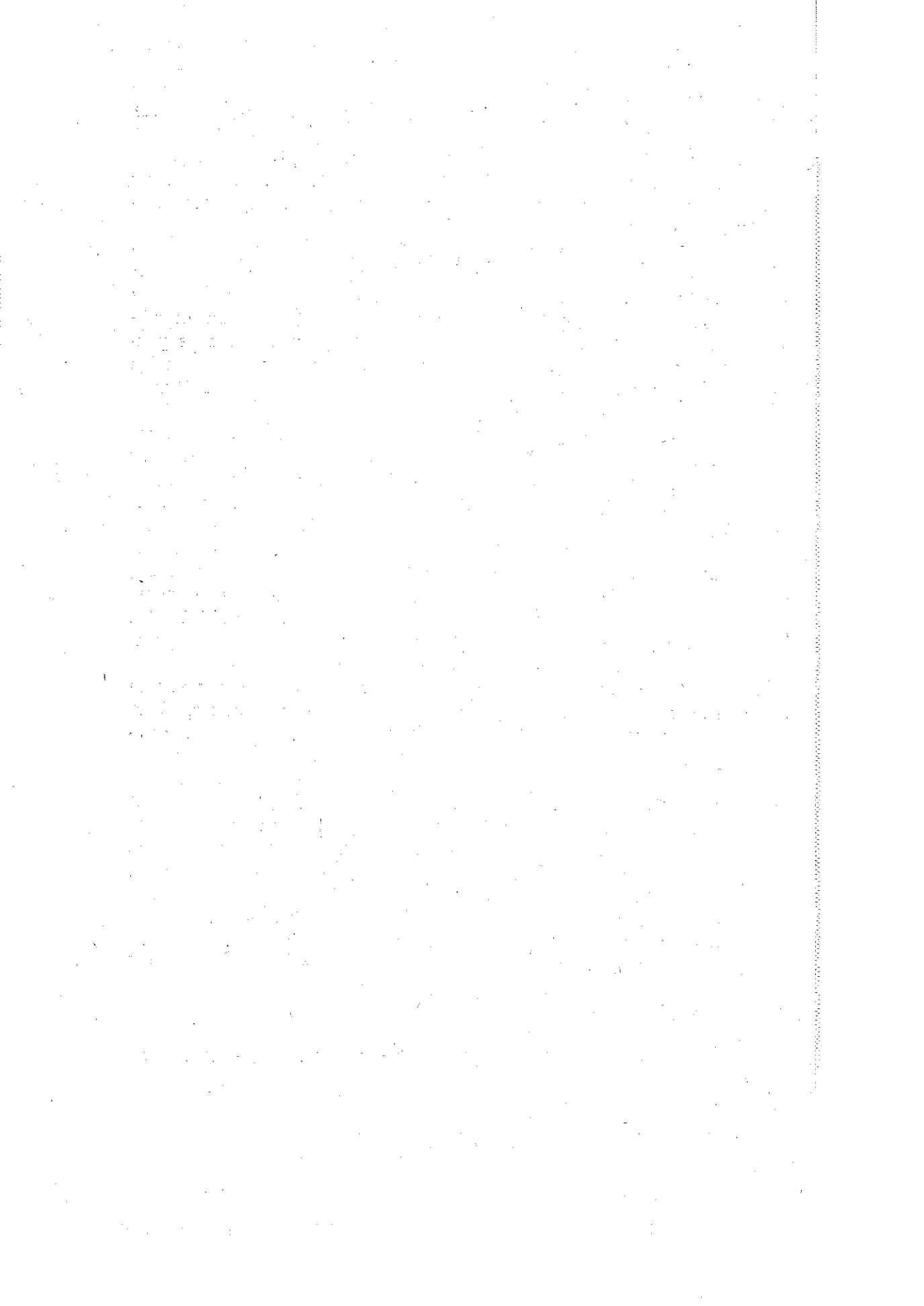
Il convient d'établir une liaison plus nette entre l'impôt et son affectation pratique pour montrer au contribuable que les sommes versées sont affectées à des besoins bien définis auxquels il attache lui-même beaucoup d'importance. Un impôt «pour l'École», «pour la création d'autostrades et l'amélioration des routes» «pour les services sociaux» seront mieux acceptés, si la liaison est bien clairement établie, qu'un «impôt général sur le revenu» Les premiers

apportent un résultat, le dernier enlève des disponibilités. On a pu ainsi, par exemple, en Scandinavie, isoler, par rapport à l'impôt sur le revenu, une contribution destinée à l'aide aux pays sous-développés.

Les effets obtenus par ce genre de méthode sont psychologiquement excellents, si l'on consulte préalablement l'opinion sur ses désirs en ce qui concerne les affectations possibles. A la limite, en fractionnant de cette manière un impôt massif (et en laissant subsister naturellement une part indifférenciée, l'affectation ne pouvant être totale) on diminuerait de manière appréciable la pression fiscale psychologique: la *subdivision* et le *nom* choisis, constituant deux causes efficaces de diminution des tensions.

L'étude de telles solutions s'apparente d'ailleurs avec celle des «images-motrices», *ces représentations méthodiquement étudiées de l'activité et des avantages d'une entreprise* (La plus moderne, la plus rapide, la plus sociale etc....) En effet dans les deux cas l'enquête préalable, les formules de diffusion, les enquêtes de vérification relèvent de techniques analogues de Psychologie Économique. Dans les deux cas, pour l'impôt comme pour l'image d'entreprise, *on doit respecter dans la réalité les promesses implicites contenues dans l'image*. L'affectation de l'impôt au but envisagé doit être aussi effective, que les qualités de l'entreprise telles qu'elles sont présentées au personnel et aux clients.

Ces remarques sur les perspectives ouvertes par la psychologie en matière de finances publiques pourraient être largement étendues, celles que nous avons mentionnées permettront déjà de comprendre l'intérêt des recherches qui se poursuivent dans ce domaine. Ces recherches contribueront à mettre les méthodes au rythme d'un siècle où l'on doit se préoccuper de plus en plus non pas seulement d'efficacité, mais aussi du respect de la personne en tenant compte avec plus de méthode des opinions et des désirs des contribuables. D'ailleurs, et nous l'avons vu pour les rapports entre la production et la pression fiscale psychologique, peut-on vraiment séparer l'efficacité et les données psychologique dans notre cas? Il ne serait pas vrai de le prétendre, pas plus que dans beaucoup d'autres domaines de l'économie où l'utilisation des sciences de l'homme prend de plus en plus d'importance à l'heure actuelle.





## İKTİSADİ PSIKOLOJİ VE MALİYE

*Prof. Dr. Pierre - Louis RÉYNAUD*  
Üniversitesi de Strasbourg FRANCE

Psikolojinin iktisat ve maliye sahalarında önemli rol oynadığı, umumî mânada, kabul edilmektedir. Esasen Giscard d'Estaing de, geçenlerde, istikrar plânının muvaffakiyeti bakımından ve Fransa-da yatırım mevzuunda psikolojinin ehemmiyetini, bilhassa belirtmemiş midir? Aynı zamanda psikolojik tesirler yaratmasını da beklediği içindir ki iskonto haddini, Amerikada % 4, İngilterede % 7 iken, Almanya ve İtalyadaki seviyeye, yani % 3 1/2 a indirmiştir.

Ancak bugün, bilhassa Fransada, iktisadî psikoloji bahis konusu olduğu zaman, terimin çok belirli ve ilmî bir mânada anlaşılması gerektiğine, etüdün başında kuvvetle işaret etmek gerekir. Bu tâbirle 1945-1950 senelerinde Fransa ve Amerika Birleşik Devletlerinde ortaya çıkan ve o tarihten bu yana gelişmekte devam eden yeni bir disiplin adlandırılmaktadır. Almanya İtalya, Belçika, İsveç ve daha yakın zamanlarda Rusya bu nevi araştırmalarla alâkalanmaktadır. Bu sene Türkiye ekonomisini, Müsterek Pazara iştiraki bakımından inceleyen Strasbourg Hukuk ve İktisat Fakültesinin İktisat Laboratuvarı, aynı zamanda bir iktisadî psikoloji etüt merkezi olup, çalışmalarında bu disiplinin prensiplerini tatbik etmektedir <sup>1</sup>.

İktisadî psikolojiye mesnet teşkil eden fikir basittir: iktisat politikası, insanlarla servetlerin istihsal, inkisam ve istihlâki arasındaki münasebetleri incelemesi gereken bir ilimdir. Fiiliyatta ise araştırmalar insanlardan ziyade servetlere yöneltmiştir. zira iktisadî realitenin maddî veçhesini incelemek, ölçüye vurmak psikolojik yöne nazaran daha kolaydır. İktisadî psikoloji ise müvazeneyi sağlamak üzere müdahale etmektedir.

Bu ilmin hizmet görebileceği sahalar çok çeşitlidir:

*Piyasa etütleri, ihtiyaçların tahmini, reklâm, satış stratejisi* gibi mevzularda bu nevi bilgiler tüccara çok faydalıdır.

1) Bu disiplinin bugünkü durumu (tarihçe, metot, prensip ve tatbikatı) «Que Sais-Je» koleksiyonunun *La Psychologie Economique* isimli cildinde hülâsa edilmiştir. No. 1124-Paris 1964.

*Çalışmayı teşvik, organizasyon, eğitim* gibi personelle münasebetlerinden doğan birçok meselede müteşebbis, işe hazırlama safhasında sosyal psikolojiye başvurmak zarureti hissetmektedir.

Tabiatile hükümet ve ekonomiyi yönetenler, bu mefhumlardan ve Plan sahasında sağladıkları imkânlardan faydalanmalıdır. İktisatta insan davranışları kanunlarını inceleyen iktisadî psikolojinin rejim problemleri dışında yer aldığını ayrıca belirtmek gerekir. İktisadî psikoloji, bahis konusu sistem (sosyalist veya liberal) ne olursa olsun, tatbik edilebilecek iktisadî kanunların *müşterek esasını* keşfetmeye matuf *Genelleştirilmiş Ekonomi*<sup>2</sup> formüllerine yönelmiştir. İktisadî bilgilerdeki gelişme neticesinde bu müşterek esasın gittikçe arttığını göstermek suretile, Genelleştirilmiş Ekonomi, istikbalin ilmî iktisadî olarak ortaya çıkmaktadır. Tabiatile iktisadî psikoloji maliye sahasında önemli rol oynamalıdır ve böylece burada belirtmek istediğimiz mevzuun esasına temas etmiş oluyoruz. Vergi karşısında mükellefin zihniyeti, her zaman için ilgi çekici ve hali güç bir mesele olmuştur. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçmalar bu zihniyete çok bağlıdır. Hattâ bir memleketin bütün istihsalı, büyük ölçüde maliye politikasına tâbidir. Vergi, bu yükü yeni bir gayretle telâfi etmek isteyen mükellef için, teşvik edici mahiyette midir? Yoksa ağırlığı, birçok mükellefi «hazine için çalışmamaya» sevkedecek kadar cesaret kırıcı mıdır? Nihayet maliyenin iki büyük prensibinin, yani verimlilik ve adalet prensiplerinin geniş ölçüde psikolojik hususlara bağlı olduğunu idrak etmek gerekir.

\*\*

Fransada ve diğer birçok memlekette malî psikolojinin önemli meselelerini inceleyen literatür çok gelişmiştir. Profesör Laufenburger'nin *Theorie Economique et Psychologique des Finances Publiques* (Paris 1956) adlı kitabı Dubergé'nin eserleri ve bu arada *Psychologie Sociale de l'implôt*, Lauré'nin ve Almanyada G. Schmolders'in eserleri -bunları zikretmekle iktifa ediyoruz- mevzua verilen ehemmiyeti göstermektedir. Biz de, muhtelif vesilelerle bu disiplindeki gelişmeyi ve bununla ilgili sahalara hatırlattık<sup>3</sup>. Etüdü

2) Bak. «Economie Généralisée et seuils de croissance» adlı kitabımız. Paris 1962.

3) *La psychologie du contribuable devant l'impôt* (Revue de Science et de Législation Financières (Ekim-Kasım-Aralık 1957-Temmuz-Ağustos-Eylül 1958) *Psychologie en matière d'impôts*-Institut Belge de Finances Publique-1957-*La Psychologie Économique* zikr. eser sah. 117-Paris 1964.

hudutlandırmak lüzumundan dolayı, sadece üç misalle iktifa edeceğiz.

- 1) Mükellef vergi karşısında, psikolojik bakımdan nasıl bir tepki göstermektedir?
- 2) Vergi, mükellefi daha fazla istihsale mi teşvik etmektedir, yoksa onun cesaretini mi kırmaktadır?
- 3) Malî psikolojinin telkin ettiği islahat.

## I

## PSIKOLOJİK VERGİ YÜKÜ MESELESİ :

Gelirle mukayese edilen *reel* vergi ağırlığının teşkil ettiği matematik vergi yükü ile mükellefin *hissettiği* fedakârlığı ölçen psikolojik vergi yükünü dikkatle ayırdetmek gerekir.

Psikolojik yük, mekanizması bakımından da, alakalıların akıl seviyesine göre değişmektedir. Mükellef rasyonel olduğu ve dakik hesaplar yapabildiği nispette, bu yük matematik vergi yüküne yaklaşır, bahis konusu mükellef az rasyonel olduğu nispette ise bundan uzaklaşır. Sonuncu halde vergiyi tanıtmaya şartları psikolojik tepkiyi tâyin eder. Meselâ *bir defada* ödenen, fiyat olarak addedilemeyen, *bariz bir şekilde göze çarpan* tek bir vergiye tahammül etmek, birkaç taksitte (yakın da olsa) ödenen, fiyat addedilebilen (vasıtalı vergilerde olduğu gibi) birkaç vergiye (bunların yekûnu aynı meblağı tutsa da) nazaran daha güç olacaktır.

Pierre Janet'nin teorileri ve Spearman'ın faktörler psikolojisi davranışlardaki muhtelif seviyelerin anlaşılmasına yardım etmektedir. Halk efkârı anketleri ve her türlü sondaj, Fransada vergi mükelleflerinin büyük kısmının rasyonel olmayan davranışa mütemayil olduğunu, bariz şekilde, göstermiştir. Mükelleflerin % 7 sinin ancak memleketin maliyesile ilgili meselelere müteallik meclis müzakarelerini muntazam takip etmeleri, % 62 sinin ise bunlarla alakalanmaması pek yadırganmıyabilir. Asıl dikkati çeken husus, mükelleflerin 2/3 sinin devlet bütçesinin tutarı hakkında hiç bir bilgisi olmaması, geri kalan 1/3 in yarısının ise bildiklerini iddia ettikleri rakamlarda yanılmalarıdır Fakat mükelleflerin ekseriyetinin sene içinde ödedikleri vasıtasız vergilerin tutarını % 30 farkla dahi göstere-memeleri bilhassa hayret uyandırmaktadır. Mükellefin karakteristik davranışlarını tespit için girişilen araştırmalar, hangi neviden olursa olsun, bu bilgisizliği doğrulamaktadır.

2) Jestaltizm (Koffka, Köhler, Lewin v.s...) gibi psikolojinin bir veçhesi, vergi zihniyeti mevzuunda da karşımıza çıkmaktadır.

Bilindiği gibi Gestaltizm, fertlerin realiteyle temasa geçmelerinin, zihinlerinde evvelce teessüs etmiş, basitleştirilmiş semalar vasıtasıyla olduğunu müşahade eden tecrübi psikoloji ekolüdür.

Takriben üçgene benzeyen bir şekil, normal bir üçgen gibi görülecektir. İktisatta, bazı bakımlardan enflasyon zannedilebilecek bir duruma enflasyon teşhisi konulacaktır. Maliye politikası bahis konusu olunca, basitleştirme, çok global bir hükme varmaktadır. Halk başka bakımlardan hükümetten memnunsa, maliye politikasının da iyi olduğuna, yanlış da olsa, karar verecektir. Bu karar ayrıca *vergi kaçakçılığı* bakımından çok önemlidir. Psikoloji, böyle bir sahada, fertleri kaçakçılığa sevkeden hususun yalnız verginin ağırlığı olmayıp çok zaman, daha fazla *hoşnutsuzluk* ve anlayışsızlık olduğunu göstermiştir. Fransız maliyesinin tarihçesi bunu çok iyi göstermektedir. 1925 de frankın durumu çok ciddi, maliyenin durumu ise çok muvazenesiz bulunduğu sıralarda, halktaki gerginlik aynı zamanda şiddetli vergi kaçakçılığı ile de tezahür ediyordu. Aniden, hükümete itimadı kazandıran Poincaré hükümetile vergi kaçakçılığının da ehemmiyetli ölçüde azaldığı görülmüştür (bunu vasıtalı yollardan da kontrol etmek mümkündür). Halk efkârının paraya karşı itimad veya itimatsızlık beslemekte, kahir ekseriyetle (çok zaman % 80 nin üstünde) hareket ettiği müşahade edilmiştir. Yani burada nüans farklarına pek rastlanmamaktadır.

Psikolojik tekniğin, halk efkârı anketlerinde takip ettiği usuller daha da ileri istidlâllere imkân vermektedir. Davranışların dağılımını gösteren grafikler çizilmekte, apsis eksenine halk efkârının dereceleri (meselâ: hükümetin para ve maliye politikasının çok aleyhinde olanlar, oldukça aleyhinde olanlar, kayıtsız olanlar v.s.), ordonat eksenine ise muhtelif davranışlarda birleşenlerin sayısı işaretlenmektedir. Bu suretle elde edilen eğriler vergi yükünün karakteristikleri hakkında açık bilgi vermektedir: «J» eğrisi gergin bir durumu, Gauss eğrisi hemen hemen normal bir gerginliği, «U» eğrisi eşit önemde iki gruba ayrılan halk efkârındaki bariz ayrılığı göstermektedir. Halk efkârının durumunu değerlendirmek üzere, mütehassıslar daha birçok şekil bulabilirler.

c) Teşebbüslerde «insan münasebetleri» için kullanılan usullere benzer usullerle, gerginliğin kalite tahlilini yapmak mümkündür. Tahliller, bu münasebetlerde, üç grupta toplanabilecek aksaklıklar belirtmektedir:

*İştirak etmeme:* haline ücretlilerde olduğu kadar mükellefte de rastlanmaktadır: Kendini, millet veya teşebbüs camiasına yabancı hissetmek, kayıtsızlık. Bu durumda işçi daha az çalışacaktır; umumiyetle ücretliler arasında rastlanan bu tip bir mükellef ise vergisini ödemeyi bile düşünmemektedir. Evvelce Fransada ücretler işveren tarafından beyanedilmediği zamanlarda, işçi, sırf atalet yüzünden vergiyi ödemiordu.

*Hakkının gaspedildiği hissi:* bir üst dereceyi teşkil etmektedir. Alakalı, sistemli bir husumete maruz kaldığını zannetmekte, fert veya grup olarak bariz haksızlığa kurban gittiğini tahayyül ederek vergi kaçırmalarına veya kaçakçılığına teşebbüs etmektedir.

Nihayet Lauré'nin bahsettiği *vergi allerjisi* gerginliğin en üst derecesini teşkil etmektedir. Fransız hükümetinin, gelir vergisinde % 30 gibi büyük bir indirim yapan 1953 tasarısı, birçok mükellef zümresi tarafından çok fena karşılanmıştır. Mükellef tasarının sağladığı menfaatlerle ilgilenmeyip, sadece indirimlerin tatbikini geciktiren bazı tâli mahzurlar üzerinde durmuştur. Bu seviyede hakikî bir «suursuz obstrüksiyondan» bahsedebilir, selâhiyetli mercilerin halkı yatıştırmak için sarfedecekleri en takdire değer gayretler boşa gidecektir. Bazı ziraatçi, küçük sanat erbabı gibi küçük müstahsilde bu davranışa rastlanmıştır, fakat müstahsille nazine arasındaki psikolojik münasebetler meselesinin tümü çok daha muğlaktır; bunu aşağıda inceleyeceğiz.

## II

### VERGİNİN PSİKOLOJİK TESİRLERİ VE İSTİHSAL

Verginin istihsal üzerindeki teşvik edici veya cessaret kırıcı tesirleri hakkındaki münakaşalar malûmdur. Borgatta, Cosciani, Pantaleoni ve İtalyan ekolünün birçok mütehassısı bu meselelerle bilhassa meşgul olmuşlardır. İktisadî psikolojide hal çaresi müşahadeden beklenmektedir.

Herşey, neticede, iki faktöre bağlanmaktadır:

- 1) Verginin reel ağırlığı
- 2) Alâkalı müstahsilin dinamizm derecesi.

Dinamizmi zayıf olan müteşebbis, vergi karşısında, diğerlerine nazaran daha çabuk cesaretsizliğe düşmektedir. Diğer taraftan, az temerküz etmiş teşebbüslerin çok zaman az dinamik olduklarını göz

önünde tutacak olursak 5 ilâ 25 işçi kullanan teşebbüslerin % 38'inin «hazine için çalışmak istemediklerini» belirtmelerine ve neticede büyüme teşebbüsünde bulunmamalarına şaşmamak gerekir.

Önemli teşebbüsler, nispeten çok ağır vergilere katlanmayı kabul etmektedir; zira dinamizmlerine güvenerek vergi yükünü kısmen şu yollardan bertaraf edebileceklerini düşünmektedirler: vergiyi müşteriye *inikâs ettirmek*, piyasayı *genişletmek* malî müşavirlerin mahareti veya mevzuat ve içtihatların muğlaklığı sayesinde *vergi kaçırmalarına* tevessül etmek. Fransada ve birçok memlekette, stoklara müteallik kanun hükümlerinin ve mahkeme kararlarının çok yüklü ve karışık oluşu bu nevi davranışlara imkân vermektedir. Bakanlığın son kararlarıyla hafifletilen % 50 nisbetindeki Kurum Kazançları Vergisi, alakalı teşebbüslerin nisbî dinamizmi sayesinde tahammül edilebilen ağır vergilerin tipik misalini teşkil etmektedir. Bazı hallerde vergilerin ağırlığını, alakalıların dinamizmine daha uygun bir nisbette ayarlamak gerekir, zira gelişme imkânı zayıf muhitlerde tatbik edilen nispeten hafif vergiler beklenmeyen tepkiler yaratmıştır. Fransada «Poujadisme» ve tavsiye ettiği verginin reddi hareketi az dinamik tüccarın tepkisiyle alakalıdır.

### III

#### İKTİSADİ PSIKOLOJİNİN ÖĞRETTİKLERİNİ DİKKATE ALARAK NASIL BİR VERGİ SİYASETİ TAKİP EDİLEBİLİR?

Şimdiye kadar işaret ettiğimiz hususlardan çıkarılabilecek neticeler iki grupta toplanabilir :

1) Günümüzde benimsenmiş olan bazı usullerin ciddi mahzurlarını önlemek,

2) Yeni ve orijinal bir vergi siyaseti yaratmak.

a) Mahzurları önlemek için evvelâ haksızlıktan dolayı, yok yere, hoşnutsuzluk yaratmamak gerekir. Vergide, nazari olarak sağlanan müsavilik, tatbikatta bazı faktörlerden dolayı ihlâl edilebilir: Fransada ücretliler, prensip olarak, diğer gelir sahiplerine nazaran daha ağır bir vergi yüküne katlanmadıkları halde ve hatta ilk bakışta daha da imtiyazlı durumda gözüktükleri halde, tatbikatta bu yük diğerlerine nazaran daha ağırdır: vergi beyanları diğer serbest meslek erbabından daha kolay kontrol edilebilir zira işveren ödediği ücretleri beyan etmek mecburiyetindedir ve bunu dürüst bir şekilde yerine getirir, serbest meslekler için ise böyle bir durum yoktur.

b) Rasyonel davranmayan mükellefin, matematik vergi yükü gibi reel unsurlardan ziyade, çok zaman, vergiyi tanıma şekli veya vergileme usullerinin tâli görünüşlerinin tesiri altında kaldığı unutulmamalıdır. Bu bakımdan bazı tedbirler tavsiye edilebilir:

— *Sinirlendirici formalitelerden kaçınmak*: Dubergé'nin faydalandığı anketlere göre, mükellef maddî formalitelerden hoşlanmamaktadır. Gidip vergi beyannamelerini almak, bunları hemen temin edememek, pul yapıştırmak mecburiyeti, bazı mükellefte aleyhte bir ruh durumu yaratmaktadır. Pek küçüksenmeyecek bir grup (% 4) vergiye tâbi gelire sahip oldukları halde gelir vergisi beyannamesi almaya gitmediklerini Dubergé'ye bildirmiştir. Vergi beyanı için muhtelif renkte müteaddit formüllerin kullanılması da hoş karşılanmamaktadır. Mükelleflerin % 61 ine göre «yeni mavi formüllerler tenkid edilebilir». Ancak % 6 sı leyhte bulunmaktadır.

Alakalıları, formülleri çok karışık buldukları için ancak takribî cevaplarla yetindiklerini itiraf etmektedir. Beyannamelerin şekli daha basitleştirilebilir ve Almanyada yapıldığı gibi, bilgileri nispeten dar mükellefler davet edilerek beyannamelerde neleri anlamadıkları sorulur ve metinler anlaşılır hale gelinceye kadar formüller talep edilen şekilde değiştirilir.

Aynı gaye ile «Vergi için Halk Münasebetleri» servisleri kurulması tavsiye edilmiştir. Ayrıca mükellefin, hoş karşılanıp, lüzumlu her türlü izahatı, basit bir şekilde temin edebileceği Enformasyon Merkezleri de düşünülmüştür. Bu nevi bürolar Fransada kurulmuştur. Servislerde çalışacak memurlara, hukuk formasyonu yanında, halkın anlayış seviyesine uymalarını sağlayacak, basit te olsa psikolojik bilgi verilmesi lüzumlu görülmektedir.

b) *Bu muvakkat tedbirlerden daha da ileri gidip vergi siyasetini tamamen başka bir zihniyetle ele almak gerekir.*

Vergi ile hâsılatın tahsis sahaları arasında daha açık bağlantı kurulabilirse mükellef, ödediği meblağın, kendisinin de çok ehemmiyet verdiği muayyen ihtiyaçlara sarfolunacağını bilecektir. Aradaki bağlantı bariz ise mükellef «mektap için», «karayolları inşaatı için», «yolların islâhı için» alınacak bir vergiyi, «umumî bir gelir vergisine nazaran daha iyi karşılayacaktır. İlk gruba giren vergiler bir netice sağlamaktadır. İkinci gruptakiler ise disponibilitayı azaltmaktadır. Böylece meselâ İskandinavada az gelişmiş memleketlere yardım gayesile alınan bir vergiyi gelir vergisinden ayırabilmişlerdir.

Halk efkârının vergi hasılatının tahsis edilebileceği sahalardan hangisini tercih ettiği öğrenilebildiği takdirde, bu nevi metotlardan fevkalâde psikolojik neticeler sağlanabilmektedir. Hiç olmazsa tek, ağır bir vergiyi bazı kısımlara ayırmak suretile, (tamamının tahsisi bahis konusu olamayacağına göre bölünmemiş bir kısım kalacaktır) psikolojik vergi tazyiki önemli ölçüde azaltılabilir: *bölimlere ayırmak* ve seçilen *isim* tazyiki azaltan tesirli sebeplerdir.

Bu nevi hal çarelerinin araştırılması, teşebbüslerin faaliyet ve üstünlüğünü, metotlu bir inceleme yolile halkın muhayyelesini tahrik edecek şekilde tanıtmak için kullanılan usullerle bağdaşmaktadır. Nitekim, hazırlayıcı anket, bilgi dağıtımı, kontrol anketi iktisadi psikolojide de kullanılan aynı metotlardır. Teşebbüsün vasıflarının halka ve personele tanıtılmasında olduğu kadar vergi hasılatının tahsisinde de hakikate uygunluk zaruridir ve yapılan vaadler tutulmalıdır.

Psikolojinin, maliye sahasında açtığı ufuk oldukça genişletilebilir, esasen şimdiye kadar zikrettiğimiz hususlar da bu mevzuda yapılan araştırmaların ehemmiyetini belirtebilir.

Asrımızda yalnız verimlilikle iktifa etmeyip, mükellefin düşüncü ve isteklerini daha metotlu şekilde nazarı itibare alarak, insana hürmet endişesile hareket gerekmektedir. Yukarıda bahsettiğimiz araştırmalar ise metotların asrımızın temposuna uymasına yardım edecektir. Esasen, daha evvel istihsal ile psikolojik vergi yükü arasındaki münasebetler mevzuunda gördüğümüz gibi, bu halde verginin verimliliğini, psikolojik verilerden hakikaten ayırmak mümkün müdür? Böyle bir iddia, günümüzde insan ilminden artan ölçüde faydalanan iktisadın diğer sahalari için de olduğu gibi, doğru değildir.

Tercüme eden : *Nafia Somel*



## MAKRO - EKONOMİK BİR BÜYÜME MODELİNDE VERGİ FONKSİYONLARI

*Dr. Erdoğan ALKIN*  
İstanbul Üniversitesi İktisat Asistanı

İktisadî Büyüme gayrisafî millî hasıladaki artışlar olarak tanımlanabilir. Bir memleketin büyüme potansiyelini belirtmek bakımından en elverişli izah şekli açıklığı ve basitliği dolayısıyla Harrod - Domar modelidir.  $k$  = sermaye stoku,  $y$  = millî hasıla,  $i$  = gayrisafî yatırım,  $K$  = sermaye-hasıla oranı,  $s$  = tasarruf meylî,  $t$  = zaman olmak üzere,

i) Sermaye stoklarında zamanla belirecek artış yatırımları verir :

$$dk/dt = i, \quad \dots \dots \dots (1)$$

ii) Millî hasıla ile sermaye stoku arasında değişmez bir ilişki vardır :

$$k = Ky, \quad \dots \dots \dots (2)$$

iii) Tasarruf millî hasılanın oransal bir parçası olup yatırma eşittir :

$$i = sy \quad \dots \dots \dots (3)$$

Modelin çözümü<sup>1</sup>:

$$y_t = y_0 e^{st/K} \quad \dots \dots \dots (4)$$

1.  $sy = i = dk/dt = K dy/dt$

$$\therefore \frac{dy}{dt} \frac{1}{y} = \frac{s}{K}$$

$$\therefore dy/y = sdt/K; \int_0^t dy/y = \int_0^t sdt/K; \quad \left| \begin{matrix} e^{\log y} \\ 0 \end{matrix} \right| = \left| \begin{matrix} \frac{S}{K} t \\ 0 \end{matrix} \right|;$$

$${}^e \log y_t - {}^e \log y_0 = st/K; \quad {}^e \log \frac{y_t}{y_0} = st/K; \quad \frac{y_t}{y_0} = e^{st/K};$$

Bu model göstermektedir ki millî hasılanın büyüme hızı tasarruf meylinin sermaye-hasıla oranına bölümüne eşittir. Çözüm yarımile iki ayrı mesele halledilebilir :

i) Ya tasarruf meyli ve sermaye-hasıla oranı veridir, millî hasılanın varacağı maksimum sınır aranmaktadır,

ii) Yahut sermaye-hasıla oranı ve büyüme hızı veridir, yatırımları karşılayacak gerekli tasarruf oranı istenmektedir.

Tek kit üretim faktörü olarak sermayeyi alan bu küçük ve basit modelin arkasında bir takım varsayımlar yatmaktadır:

- i) Gecikmeler,
- ii) Aşınma ve eskime,
- iii) Dış ticaret,
- iv) Fiyatlarda değişiklik,
- v) Üretim faktörleri arasında ikame.

yoktur. Bu varsayımlardan üçüncüsü atılarak amacı açık bir ekonomide belirli bir devre sonunda millî hasılanın varacağı maksimum sınırı aramak ya da veri büyüme hızını sağlamak için gerekli kaynakları tespit etmek olan daha incelikli bir model kurulabilir<sup>2</sup>. Modeldeki bütün üstü çizilmemiş terimler (n) yıllık sürede meydana gelen artışları göstermektedir :

Yatırımla gelir arasındaki ilişkiyi tespit etmek için yapılacak iki varsayım vardır :

- i) Yatırımlar her yıl aynı miktarda artmaktadır;
- ii) Gecikme yoktur.

Birinci varsayıma göre t devresi için yatırım denklemi,

$$\bar{i}_t = \bar{i}_{t-1} + v$$

$$\therefore y_t = y_0 e^{st/K}$$

J. Tinbergen ve H. C. Bos - Mathematical Models of Economic Growth. 1962.

2) C. A. van den Beld - A Five Year Plan For Utonia; First phase, macro projections - E P/64/5 - ISS, La Haye (Teksir).

şeklinde yazılabilir. Buna göre 1, 2 ve .... n. inci devredeki yatırımlar şöyle gösterilir :

$$\bar{i}_1 = \bar{i}_0 + v$$

$$\bar{i}_2 = \bar{i}_1 + v = \bar{i}_0 + v + v = \bar{i}_0 + 2v$$

$$\vdots$$

$$\bar{i}_n = \bar{i}_0 + nv$$

Bu denklemler n üzerinden toplanırsa,

$$\sum_1^n \bar{i} = n\bar{i}_0 + \frac{n(n+1)}{2} v = \frac{n}{2} [2\bar{i}_0 + (n+1)v]$$

eşitliği elde edilir.

$\sum_1^n \bar{i}$  ifadesi n yılda yapılan yatırımları verir ki bu da n yılı

daki gelir artışı ile sermaye-hasıla oranı çarpımına eşittir :

$$\sum_1^n \bar{i} = Ky = \frac{n}{2} [2i_0 + i];$$

burdan,

$$y = 2\alpha i_0 + \alpha (i_p + i_g) \quad (5)$$

elde edilir ( $n/K=2\alpha$ ,  $(n+1)v=i$ , yatırımlar ( $i$ )= özel yatırımlar ( $i_p$ ) + kamu yatırımları ( $i_g$ ) olmak üzere).

Piyasa fiyatları ile gayrisafi millî hasıla aynı zamanda kârların ( $z$ ), ücretlerin ( $w$ ) ve vasıtalı vergilerin ( $t_1$ ) toplamına eşittir:

$$y = z + w + t_1 \quad (6)$$

Yine GSMH yoğunluğu ( $c$ ), yatırım ( $i_p + i_g$ ) ve devlet harcamaları ( $g$ ) ile dış ticaret denkleği ( $e-m$ ) toplamına eşittir:

$$y = c + g + i_g + i_p + (e-m) \quad (7)$$

Özel yatırımlar özel net kârların ( $z_p - t_z$ ) fonksiyonudur :

$$i_p = \eta (z_p - t_z) \quad (8)$$

Özel kârlar ile devlet kârlarının yekünü toplam kârları verir:

$$z_p + z_g = z \quad (9)$$

Devlet kârları da devlet yatırımlarının fonksiyonudur :

$$z_g = \lambda i_g \quad (10)$$

Ücretlerle GSMH arasında fonksiyonel bir ilişki vardır :

$$w = \beta y \quad (11)$$

Vasıtalı vergiler de GSMH'nin fonksiyonudur :

$$t_i = t_i^* + \tau_i y \quad (12)$$

Yoğaltım iki ayrı gelir tipinin fonksiyonudur: Net kârların ve net kârdan başka gelirlerin :

$$c = \gamma_1 (z_p - t_z) + \gamma_2 (w + t_r - t_l) \quad (13)$$

Transfer ödemeleri ( $t_r$ ) ücretlere bağlı varsayılabilir :

$$t_r = t_r^* + \tau_r (w) \quad (14)$$

Kârdan başka gelirlerden alınan vasıtasız vergiler doğrudan doğruya bu tip gelirlerin fonksiyonudur :

$$t_l = t_l^* + \tau_l (w + t_r) \quad (15)$$

Kârlardan alınan vergiler ise özel kâr gelirleriyle ilişkilidir :

$$t_z = t_z^* + \tau_z z_p \quad (16)$$

İthalât GSMH'nin fonksiyonudur :

$$m = \mu y \quad (17)$$

<i>Eksojen değişkenler</i>				<i>Endojen değişkenler</i>			
$i_o$	$i_g$	$e$		$y$	$i_p$	$z$	$w$
$t_1^*$	$t_r^*$	$t_l^*$	$t_z^*$	$t_l$	$t_r$	$t_l$	$t_z$
				$c$	$g$	$m$	
				$z_g$	$z_p$		
7 adet				13 adet			

13 adet endojen değişkene karşılık 13 denklem olması modelin GSMH için çözümünü mümkün kılmaktadır :

$$y = \frac{\alpha}{1 - \alpha \eta [(1 + \tau_z)(1 - \beta - \tau_i)]}$$

$$\left\{ [1 - \lambda \eta (1 - \tau_z)] i_g - \eta [1 - \tau_z] t_i^* - \eta t_z^* + 2i_0 \right\} \quad (18)$$

Eksojen değişkenlerin GSMH üzerindeki etkilerini görebilmek amacıyla  $i_g$ ,  $t_i^*$ ,  $t_z^*$  ve  $i_0$  için sırasıyla  $y$  nin kısmî türevleri alınır:

$$\frac{\delta y}{\delta i_g} = \frac{\alpha}{1 - \alpha \eta [(1 + \tau_z)(1 - \beta - \tau_i)]} [1 - \lambda \eta (1 - \tau_z)] \quad (19)$$

$$\frac{\delta y}{\delta t_i^*} = \frac{\alpha \eta}{1 - \alpha \eta [(1 + \tau_z)(1 - \beta - \tau_i)]} [1 - \tau_z] \quad (20)$$

$$\frac{\delta y}{\delta t_z^*} = \frac{\alpha \eta}{1 - \alpha \eta [(1 + \tau_z)(1 - \beta - \tau_i)]} \cdot \cdot \cdot \quad (21)$$

$$\frac{\delta y}{\delta i_0} = \frac{2\alpha}{1 - \alpha \eta [(1 + \tau_z)(1 - \beta - \tau_i)]} \cdot \cdot \cdot \quad (22)$$

Amaç vergi politikasındaki değişikliklerin GSMH'yı nasıl etkilediğini belirtmek olduğundan ilgili vergi meyillerinin ve vergi fonksiyonları otonom kısımlarının durumlarını analiz etmek gerekir.

(19), (20), (21) ve (22) nci denklemlerden açıkça gözükmektedir ki kamu yatırımları ile başlangıç yatırımlarının gelir üzerindeki etkileri pozitif, vasıtalı vergiler ve kârlardan alınan vasıtasız vergiler fonksiyonlarının otonom kısımlarının etkileri negatiftir.

Sonuç olarak denilebilir ki vergi politikasını değiştirerek  $t_z^*$  ve  $t_i^*$  otonom kalemlerini etkileyip gelir denge değerini az çok tâyin edebilmek imkânı vardır. Yalnız  $\tau_i$  ve  $\tau_z$  vergi meyillerini etkilemenin de bir sınırı mevcuttur. Ekonominin bünyesine göre bu meyillerin alabileceği maksimum değerleri tahmin etmek gerekir.

Modelin parametrelerine az gelişmiş bir memleketin gerçeklerine uygun değerler verilerek sonuçlar vergi politikası bakımından tartışılabilir :

$K=2.6, n=5, \alpha=0.96, i_0=1000$  (milyon),  $\eta=0.30, \lambda=0.40,$   
 $\beta=0.50, \tau_1=0.11, \gamma_1=0.95, \gamma_2=0.65, \tau_c=0.13, x_1=0.05,$   
 $\tau_z=0.06, \mu=0.08$

Parametreler yerlerine konduktan sonra model beş denklem halinde yazılabilir :

$$y = 0.06 i_p + 0.96 i_g + 1920 \quad (23)$$

$$i_p = 0.11 y - 0.11 i_g - 0.28 t_i^* - 0.30 t_z^* \quad (24)$$

$$c = 0.74 y - 0.25 i_g - 0.61 t_i^* + 0.90 t_r^* - 0.95 t_i^* - 0.65 t_z^* \quad (25)$$

$$e = (e-m) + 0.08 y \quad (26)$$

$$g = y - c - i_p - i_g - (e-m) \quad (27)$$

y	$i_p$	c	e	g	$i_g$	$t_i^*$	$t_r^*$	$t_i^*$	$t_z^*$	(e-m)	Sabit Terim
1.00	0.96	—	—	—	0.96	—	—	—	—	—	1920
0.11	-1.00	—	—	—	-0.11	-0.20	—	—	-0.30	—	—
0.74	—	-1.00	—	—	-0.25	-0.61	0.90	-0.95	-0.65	—	—
0.08	—	—	-1.00	—	—	—	—	—	—	1.00	—
1.00	-1.00	-1.00	—	-1.00	-1.00	—	—	—	—	-1.00	—

Denklemlerin endojen ve eksojen kısımları ayrılarak eksojen kısımlara  $u_i$  ( $i=1 \dots 5$ ) denildiğinde,

$$-y + 0.96 i_p + u_1 = 0 \quad (28)$$

$$0.11 y - i_p + u_2 = 0 \quad (29)$$

$$-0.74 y - c + u_3 = 0 \quad (30)$$

$$e - 0.08 y + u_4 = 0 \quad (31)$$

$$y - c - i_p - g + u_5 = 0 \quad (32)$$

denklem sistemi elde edilir. Sistemin çözümü,  $x$  endojen değişkenlerin sütun vektörü  $u$  eksojen kısmın sütun vektörü,  $A$  da endojen kısımdaki koefisyanların matrisi ise,

$$[A] x = -u \quad (33)$$

veya

$$x = -[A]^{-1} u \quad (34)$$

dur. Aynı şekil de z eksojen değişkenlerin sütun vektörü, B eksojen kısımdaki koefisyanların matrisi ise,

$$u = [B]z \quad (35)$$

dir. Yani:

$$\begin{bmatrix} y \\ i_p \\ c \\ e \\ g \end{bmatrix} = - \begin{bmatrix} -1.00 & 0.96 & - & - & - \\ 0.11 & -1.00 & - & - & - \\ 0.74 & - & -1.00 & - & - \\ 0.08 & - & - & -1.00 & - \\ 1.00 & -1.00 & -1.00 & - & -1.00 \end{bmatrix} \begin{bmatrix} u_1 \\ u_2 \\ u_3 \\ u_4 \\ u_5 \end{bmatrix} \quad (36)$$

veya

$$\begin{bmatrix} y \\ i_p \\ c \\ e \\ g \end{bmatrix} = - \begin{bmatrix} -1.00 & 0.96 & - & - & - \\ 0.11 & -1.00 & - & - & - \\ 0.74 & - & -1.00 & - & - \\ 0.08 & - & - & -1.00 & - \\ 1.00 & -1.00 & -1.00 & - & -1.00 \end{bmatrix}$$

$$\begin{bmatrix} 0.96 & - & - & - & - & - & 1920 \\ -0.11 & -0.28 & - & - & -0.30 & - & - \\ -0.25 & -0.61 & 0.90 & -0.95 & -0.65 & - & - \\ - & - & - & - & - & 1.00 & - \\ -1.00 & - & - & - & - & -1.00 & - \end{bmatrix} \begin{bmatrix} i_g \\ t_i^* \\ t_r^* \\ t_i^* \\ t_z^* \\ (e-m) \\ S. T. \end{bmatrix} \quad (37)$$

Son çözümü verir :

$$y = 0.96 i_g - 0.30 t_1^* - 0.32 t_2^* + 2133 \quad (38)$$

$$i_p = -0.31 t_1^* - 0.33 t_2^* + 234 \quad (39)$$

$$c = 0.46 i_g - 0.83 t_1^* + 0.91 t_r^* - 0.95 t_1^* - 0.89 t_2^* + 1578 \quad (40)$$

$$e = 0.07 i_g - 0.02 t_1^* - 0.02 t_2^* + (e - m) + 321 \quad (41)$$

$$g = -0.50 i_g + 0.84 t_1^* - 0.91 t_r^* + 0.95 t_1^* + 0.90 t_2^* - (e - m) + 321 \quad (42)$$

	$i_g$	$t_1^*$	$t_r^*$	$t_1^*$	$t_2^*$	(e - m)	Sabit Terim
y	0.96	-0.30	—	—	-0.32	—	2133
$i_p$	—	-0.31	—	—	-0.33	—	234
c	0.46	-0.83	0.91	-0.95	-0.89	—	1578
e	0.07	-0.02	—	—	-0.02	1.00	170
g	-0.50	0.84	-0.91	0.95	0.90	-1.00	321

Yukardaki tabloda vergi politikasındaki değişmeler sonucunda vergi fonksiyonlarının kaymasının ekonominin ana endojen 5 değişkeninde ne gibi etkiler yaratacağı görülmektedir.

Vasıtalı vergilerde bir birim yukarı kayma geliri, özel yatırımları, yoğaltımı ve ihracatı azaltırken kamu carî harcamalarını arttırmaktadır. Aslında bu gayet açık bir sonuçtur. Fakat modelin faydası, parametreler az çok gerçeğe yakın olarak tahmin edilebiliyorsa, politikadaki değişikliğin etkinliğini sayısal olarak gösterebilmesidir. Meselâ bu tablodan vasıtalı vergilerdeki otonom bir artışın ihracat üzerindeki etkisinin pekâlâ ihmal edilebileceği, fakat bunun yanında yoğaltımı büyük miktarda kısacağı anlaşılmaktadır.

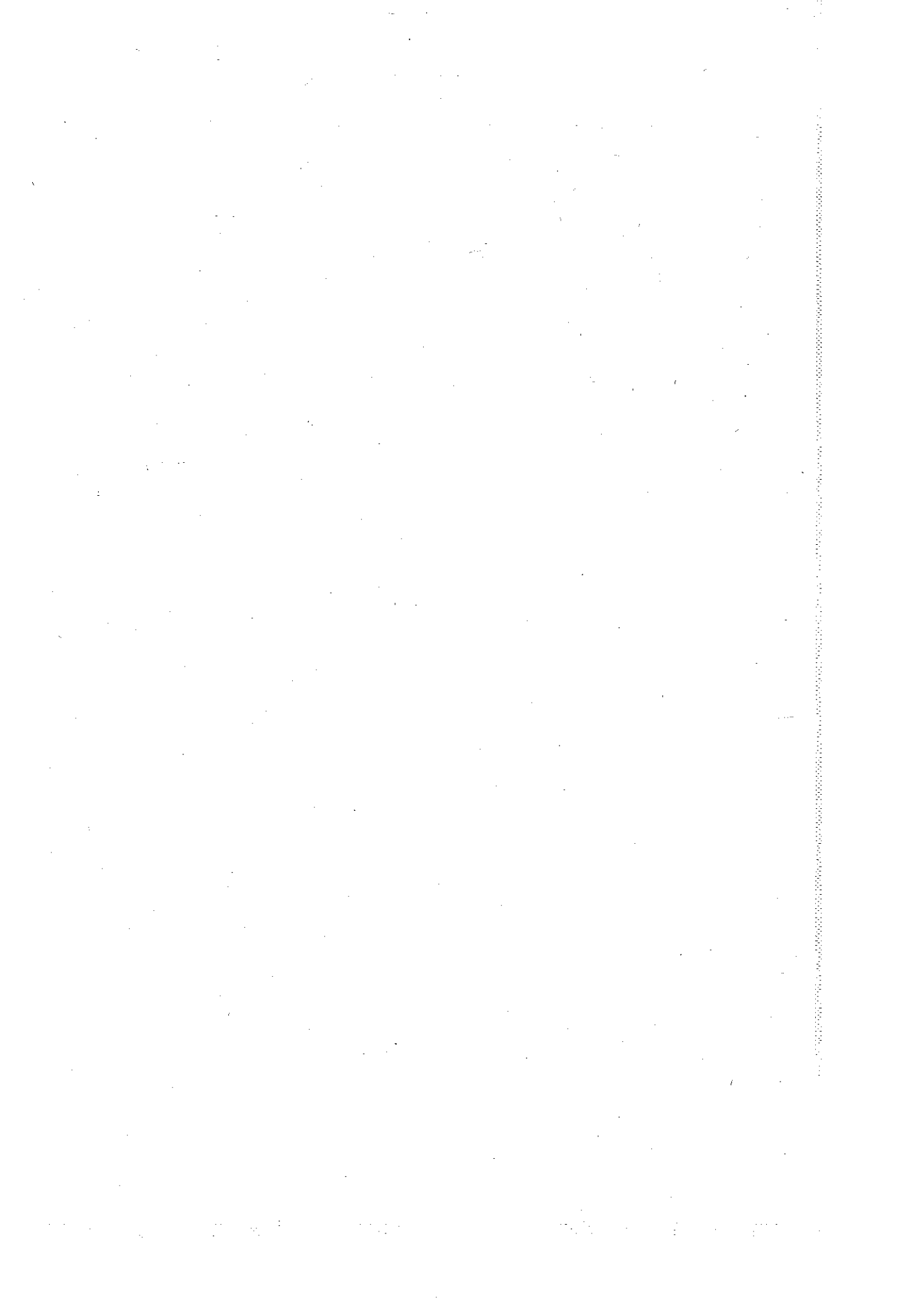
Üretlerden alınan vasıtasız vergilerin gelir artışı üzerinde etkisi yoktur. Yalnız özel yoğaltımı negatif, kamu carî harcamalarını positif yönde etkilemektedir. Burdan çıkan sonuç, gelir bölüşümü politikası dikkate alınmazsa, ücretli sınıf üzerine yüklenen münzam vergilerin gelişmeyi negatif yönde etkilemeyeceği ve kamu carî harcamalarında büyük bir rahatlama yaratacağıdır.

Kârlar üzerinden alınan vasıtasız vergilerde bir birim yukarı kayma kamu carî harcamaları hariç bütün endojen değişkenlerde negatif etkiler yaratmaktadır. Dikkati çeken husus bu kaymanın



özel yatırımlar ve gelir artışını aynı oranda etkilemesidir. Ayrıca tartışma konusu olabilecek diğer bir husus da ücretlerden alınan vasıtasız vergilerin bir birim yukarı kayması sonucunda kamu carî harcamalarındaki artışın kârlardan alınan vergiler yükseldiği zamanki durumda % 5 daha fazla olduğudur. Yani gelişme programları uygulanırken kamu carî harcamalarında rahatlık sağlamak için ücretlerden alınan vasıtasız vergilerde mi, yoksa kârlardan alınanlarda mı bir değişiklik yaratmak gerektiği bir mesele halinde belirebilir. Gelir bölüşümü politikası konu dışı olmak üzere bu mesele- nin cevabı yukarıda esasları açıklanan model veya bir benzeri vasıtasile aranabilir.

Vergi politikasında modele uygun değişiklikler yaparken dikkat edilecek husus eksojen değişkenlerin değerlerini tâyin ederken bu değerlere bir limit olacağını her zaman hatırlamak ve mümkünse bu limitleri hesaplamaktır.



## LA FISCALITE AGRICOLE DANS LES PAYS EN VOIE DE DEVELOPPEMENT

*Prof. Dr. Gaston LEDUC*  
Université de Paris

I. Pourquoi la fiscalité agricole est-elle appelée à jouer un rôle important, souvent même essentiel, dans les pays en retard, en exigence et — du moins peut-on l'espérer — en voie de développement?

La réponse est aisée à donner: c'est que, dans la plupart de ces pays, à la seule exception notable de ceux dont les ressources principales sont constituées par des gisements miniers, c'est l'agriculture qui représente de beaucoup l'activité la plus importante. On sait qu'il n'est point rare qu'elle fournisse, au moins en apparence, une occupation à plus des trois-quarts, sinon même des quatre-cinquièmes de la population considérée comme active et qu'elle contribue à la formation du produit national dans une proportion souvent supérieure à la moitié, sinon même aux deux-tiers. Comment serait-il possible de laisser un secteur aussi important hors de l'emprise fiscale? La contribution aux charges publiques est l'une des formes, parmi beaucoup d'autres, de la participation de l'agriculture au développement économique (les autres étant constituées principalement par des apports à l'économie nationale de main-d'oeuvre, de matières premières industrielles, de denrées alimentaires, de capitaux et de devises étrangères par la voie des exportations). Mais il ne s'agit pas seulement de demander au secteur agricole sa «juste» participation à la couverture des dépenses publiques. La question se pose également de savoir si un aménagement approprié de la fiscalité agricole n'est pas susceptible de servir d'instrument d'une politique rationnelle de développement économique accéléré, dans la mesure où cette politique implique à la fois une action délibérée sur l'évolution conjoncturelle de l'économie et une intervention sur les structures elles-mêmes de cette économie.

II. La fiscalité agricole a été définie (par Rémy Prudhomme dans sa thèse de doctorat sur la fiscalité agricole pour pays sous-

développés) comme «l'ensemble des prélèvements effectués autoritairement par la puissance publique sur le secteur agricole.» Il s'agit là d'une définition extrêmement large, puisqu'elle englobe non seulement les impôts ordinaires, acquittés en monnaie par les agriculteurs, soit sous la forme d'une contribution directe immédiate, soit par le jeu des lois de l'incidence, mais aussi les *prestations en nature*, qu'il s'agisse d'un prélèvement sur le produit des récoltes ou de l'obligation faite aux contribuables de fournir au bénéfice direct des collectivités publiques un certain nombre de journées de travail. Cette forme d'impôt en travail existe encore dans certains pays, notamment au bénéfice des collectivités locales (on se référera à ce sujet, en ce qui concerne les pays africains, à l'ouvrage de Madame U. Hicks: *Development from below*).

Dans les économies où le secteur de subsistance, représenté par des activités d'auto-consommation (dans de cadres familiaux ou sociaux plus ou moins larges) est encore relativement important (des études peu anciennes chiffraient pour certains pays d'Afrique, cette importance à près de 60 % des superficies cultivées et 40 % de la population active du pays), la contribution de l'agriculture de subsistance à l'action des collectivités publiques ne peut évidemment revêtir que l'aspect d'une contribution en nature sur le produit des récoltes ou le temps de travail disponible.

Ces prestations ne sont pas à confondre avec l'organisation d'une activité visant à tirer parti du potentiel disponible de main-d'oeuvre représenté, dans certains pays, par le «chômage dit déguisé» qui sévit de façon principale (mais toutefois non exclusive) dans le secteur agricole. La mise au travail de ces chômeurs «déguisés» ne peut consister dans des prestations obligatoires de journées de travail, à la seule charge de ces chômeurs. Ceux-ci doivent être rémunérés et, de toute façon, nourris et entretenus aux frais de la collectivité au bénéfice de laquelle ils sont invités (même parfois avec l'aide d'une certaine contrainte) à travailler. Il faut alors, comme l'avait parfaitement montré Ragner Nurkse que les exploitants qui représentent la partie restée active de la population rurale effectuent, de gré ou de force, une épargne sur leur propre produit, de manière à pouvoir contribuer à l'alimentation des travailleurs transférés dans d'autres branches d'activité. Cette contribution peut, il est vrai, être complétée par des apports de denrées en provenance de l'extérieur, notamment par l'intermédiaire de l'aide alimentaire, selon des techniques consistant à combiner l'action contre le chô-

mage déguisé et l'accumulation du capital (techniques étudiées en France par M. Gabriel Ardant et mises en application dans certains pays d'Afrique, notamment au Maroc et en Tunisie, avec, semble-t-il, des résultats assez variables selon les temps et les lieux).

III. Une façon assez pratique d'orienter les activités de subsistance vers une certaine monétarisation, du fait de l'obligation de participer aux charges fiscales, peut consister à offrir le choix aux contribuables entre la prestation en nature et l'acquittement de l'impôt en monnaie, par recours à des barèmes officiels d'évaluation.

Au bout d'un certain degré d'évolution vers le stade de la commercialisation, la prestation de l'impôt en monnaie peut alors être rendue obligatoire. L'expérience démontre en effet que la productivité des prestations de journées obligatoires de travail est, en général, extrêmement faible et que la collectivité publique a intérêt à recourir, aussi rapidement qu'elle le peut, au travail salarié et à l'entremise d'entreprises de travaux publics (du moins dans les économies non collectivistes).

Il convient alors de se demander quelles sont les formes d'imposition qui semblent le mieux appropriées à la nature des activités sur lesquelles elles pèsent ainsi qu'à la poursuite des buts assignés à ces activités dans une politique d'ensemble de développement accéléré de l'économie.

Aux stades les plus élémentaires du processus de développement, alors que la monétarisation du secteur agricole n'est encore que très partielle et que les pratiques d'économie de subsistance y demeurent largement prépondérantes, que l'équipement administratif est lui-même fort rudimentaire et que les moyens de contrôle sont des plus limités, il est bien évident que les techniques d'imposition doivent être elles-mêmes d'une grande simplicité. Les exigences bien connues de facilité, de commodité, d'économie doivent avoir le pas sur les préoccupations de stricte équité et d'exact ajustement aux «facultés contributives». Telle est la raison pour laquelle une imposition de capitation (*poll tax*), plus ou moins dosée selon les catégories entre lesquelles il est pratiquement possible de classer les contribuables, est en général mise en pratique, lorsque le degré d'évolution économique est encore peu accentuée, c'est-à-dire que la diversification des activités est elle-même fort réduite.

Mais assez rapidement ce stade élémentaire de fiscalité doit être dépassé. A l'imposition de capitation s'ajoutent (avant de s'y

substituer) des impôts sur la terre (*land tax*), sur les différentes formes de capitaux agricoles: cheptel vif (bétail) — cheptel mort (matériel - outillage) — bâtiments, sur le produit, au moins supposé, des activités agricoles, notamment lorsque celui-ci est exporté (taxes à la sortie), sur le revenu agricole lui-même (avec des procédures plus ou moins forfaitaires d'évaluation), enfin sur la dépense alimentée par ce revenu ou, à tout le moins, certaines catégories de dépenses, notamment lorsqu'elles se traduisent par des importations de marchandises (taxes d'entrée).

Il nous faut maintenant revenir sur certaines de ces impositions, pour bien marquer leur place et leur action dans une fiscalité rationnelle du développement, avant de terminer par quelques sur les fonctions dévolues à la fiscalité agricole en tant qu'instrument d'une politique efficace au niveau de l'économie national considérée dans son ensemble.

IV. Il ne s'agit pas ici de dresser un catalogue complet de l'état actuel de la fiscalité agricole à travers le monde - et même simplement à travers le Tiers-Monde - en raison d'une certaine imprecision des deux concepts associés dans la formule: fiscalité + agricole et d'autre part, en raison des difficultés de l'inventaire. R. Prudomme se contente de faire remarquer à ce sujet que «la part de la fiscalité agricole dans les recettes (publiques) des pays sous-développés semble être inférieure à la part du secteur agricole dans le revenu national, mais que, du fait de l'importance et de l'incidence des impôts indirects, cette part reste assez importante.»

Dans l'ensemble, à l'exception des impôts indirects, qui, bien que n'étant pas des impôts spécifiquement agricoles, n'en constituent pas moins un moyen fort efficace du prélèvement sur le secteur agricole, par le moyen de la dépense, on peut noter :

1°) Un déclin à peu près général des impôts fonciers (*land tax*), en ce qui concerne leur part dans les recettes publiques totales. En Egypte, par exemple, cette part (y compris l'impôt foncier bâti) est tombée de 17% en 1938 - 1939 à 6% en 1961 - 1962. En Inde (Etat fédéral + Etats particuliers), le recul a été de 16,1% en 1938 - 1939 à 8,6% en 1952 - 1954.

2°) Certains progrès, mais fort lents, des impôts directs sur les revenus de l'agriculture.

3°) Une progression beaucoup plus nette des impôts sur la production brute agricole, c'est-à-dire sinon sur le chiffre d'affaires total des exploitations agricoles, du moins sur la valeur (ou le volume) des productions les plus importantes, surtout lorsqu'une fraction notable desdites productions fait l'objet d'un commerce d'exportation.

V. L'impôt foncier (*land tax*) constitue la forme la plus répandue, parce que la plus commode, de la fiscalité agricole, du moins dans les pays où la sédentarisation de l'agriculture est une chose généralement et définitivement acquise. Il peut être assis sur la terre elle-même et fonction directe de sa superficie, tenir ou ne pas tenir compte de la qualité du sol, c'est-à-dire des capacités productives et comporter des taux proportionnels ou progressifs. Cette taxation forfaitaire habilement déterminée peut constituer un stimulant puissant à l'amélioration des rendements, puisque ceux-ci seront finalement d'autant moins imposés qu'ils seront plus élevés.

Mais la matière imposable peut être constituée par la «valeur» de la terre, définie elle-même soit à partir de la rente foncière, c'est-à-dire de la valeur locative (réelle ou estimée), en faisant joner un coefficient de capitalisation, soit en raison de la «valeur vénale» du bien foncier lui-même. L'impôt est à la charge du propriétaire: mais il n'est pas impossible que le jeu des lois de l'incidence n'en provoque la répercussion, totale ou partielle, sur les usagers, sous la forme d'une majoration des taux de fermage ou des conditions de métayage ou ne mette en action le phénomène de la capitalisation. Son rendement est fixe ou du moins assez rigide et général assez faible. Au total, il semble mieux approprié aux exigences des fiscalités locales qu'à celles du budget d'un Etat centralisé, ou, à plus forte raison, d'un budget fédéral ou confédéral.

VI. La taxation des *produits agricoles*, du moins de la fraction commercialisée présente en général des avantages de commodité et de simplicité.

Elle peut être aussi d'un rendement relativement appréciable. Mais elle n'est pas sans offrir certains inconvénients sérieux, surtout lorsqu'elle vient frapper la commercialisation intérieure au pays lui-même. On pourrait évidemment soutenir qu'un tel impôt est finalement supporté par le consommateur et non par le vendeur. Mais tout dépend du jeu des phénomènes d'incidence. Dans la mesure où les prix de vente des produits sont fixés de l'extérieur - ce qui est

vrai, la plupart du temps, pour les produits d'exportation - une taxation à la vente est certainement supportée par le producteur et présente bien le caractère d'un impôt agricole.

En longue période, la chose est peut-être moins simple, si le poids de l'impôt est tel qu'il provoque un certain découragement chez les agriculteurs, donc une réduction de l'offre, ayant elle-même pour résultat de faire monter le prix de vente. Mais il ne faut guère compter sur un semblable résultat lorsque les produits taxés sont offerts sur un marché largement exposé à la concurrence internationale.

Il faut aussi tenir compte du fait que le coût de perception de ces impôts risque d'être assez élevé, surtout lorsque les risques de fraude sont eux-mêmes considérables. Ces inconvénients sont manifestes dans le cas où le pays en cause a des frontières largement ouvertes sur les voisins qui n'adoptent pas le même taux de taxation. Les produits destinés à l'exportation sont alors écoulés en transitant frauduleusement à travers des frontières très difficiles à surveiller. Le cas s'est vu très fréquemment dans divers pays de l'Afrique sub-saharienne. Le remède réside alors dans un ajustement du taux de taxation sur le plan international, ce qui soulève des problèmes de nature essentiellement politique.

Malgré tout, les taxes à l'exportation sur les produits de base, lesquels englobent d'ailleurs aussi bien des matières premières d'origine minérale (le cas est particulièrement paient pour le pétrole) que des produits agricoles (de l'ordre végétal et de l'ordre animal) peuvent jouer un rôle fort important dans la fiscalité de certains Etats. Il n'est pas rare que la part de ces impôts dans les recettes publiques totales ait dépassé 30 % (39 au Ghana en 1956 35 % à Ceylan en 1951 - 40 % au Pakistan pour la même année). Mais l'importance du rendement dépend de la nature de l'impôt (spécifique ou *ad valorem* ou encore vente obligatoire du produit de la vente en devises à des cours plus ou moins fictifs) et, quelle que soit celle-ci, du volume exporté et, finalement, des prix de vente des produits frappés.

De l'imposition à la sortie peut - être rapprochée une technique de perception visant non point à réaliser une ressource publique définitive, de caractère budgétaire, mais à imposer une sorte de retenue obligatoire sur le produit de la vente afin de constituer des réserves financières en période de hauts prix pour faire face à des déficits éventuels lors des retournements de la conjoncture. Tel est



les principe des Caisses de stabilisation et des Offices de commercialisation (*Marketing boards*), si largement utilisés dans la plupart des pays exportateurs primaires d'Afrique et d'Asie, la différence entre les deux systèmes consistant en ce que les *Marketing boards* entraînent étatisation, au moins partielle, des opérations commerciales elles-mêmes alors que l'activité des simples Caisses de stabilisation ou de régularisation des cours peut parfaitement se concilier avec le maintien d'une certaine liberté (mais contrôlée) du commerce lui-même.

Il va de soi que la présence de ces Offices et de ces Caisses facilite considérablement l'exercice de la fonction proprement fiscale et que la retenue de l'impôt proprement dit peut s'effectuer en même temps que le prélèvement de régularisation en période de haute conjoncture ou venir en déduction du versement de la ristourne de bonification dans les phases de baisse des cours. Mais cette technique n'est pas exempte d'inconvénients et elle a suscité des polémiques, notamment dans les revues spécialisées de langue anglaise, sur lesquelles il ne nous est malheureusement pas possible de nous étendre ici.

VII. La taxation des revenus proprement dits des exploitants agricoles représente une troisième catégorie d'impôts, qui peut s'ajouter aux impôts fonciers ou aux impôts sur la vente des produits ou se substituer plus ou moins complètement à eux. A première vue, cette catégorie fiscale paraît être la plus équitable, puisqu'elle s'applique au revenu même de l'exploitation, qui constitue une plus exacte «capacité contributive» que le produit brut ou l'importance d'un seul facteur de production, à savoir la terre elle-même.

Malheureusement, la notion de «revenu agricole» est l'une des plus imprécises qui soient, tant du point de vue théorique qu'en ce qui concerne les possibilités d'application pratiques. Ce revenu est fort hétérogène, puisqu'il résulte de l'application de certaines doses de travail et de capital à des éléments naturels eux-mêmes diversement constitués. Des problèmes particuliers se posent en outre en ce qui touche le sort à réserver aux gains en capital (sans compter la diversité des modes de calcul desdits gains) ainsi que les modes de répartition des revenus dans le temps, en cas de variations importantes des résultats d'exploitation d'une année sur l'autre.

Enfin, d'un point de vue pratique, il convient de ne pas oublier que, dans les pays en retard de développement, la quasi-unanimité

des paysans se trouve dans l'impossibilité de tenir une comptabilité, même réduite à ses éléments les plus rudimentaires. Il est alors nécessaire de recourir à des techniques d'évaluation elles-mêmes fort simples, à base d'estimations forfaitaires, en général très largement inférieures aux résultats réels. On en revient ainsi à des procédés qui tendent à se rapprocher des vieux systèmes de capitation ou de l'impôt foncier lui-même.

VIII. Le dernier moyen d'atteindre le secteur agricole consiste dans la taxation *des dépenses* effectuées par les agriculteurs, soit pour les besoins de leurs exploitations (achats de semences, d'engrais, d'outils, de machines, de matériaux de construction, de véhicules, voire d'animaux, etc..) soit pour la satisfaction de leurs désirs proprement personnels et familiaux (achat des biens de consommation proprement dits, durables et non durables).

En ce qui concerne la première catégorie, l'inconvénient majeur d'une semblable imposition réside dans le fait qu'elle alourdit nécessairement les coûts de production, car il est peu vraisemblable que l'impôt reste à la charge des vendeurs ou des intermédiaires. Elle tend donc à freiner les progrès de la productivité, alors que ceux-ci constituent une condition fondamentale du déclenchement et de la poursuite d'un processus de développement réussi, comme l'a bien vu, par exemple, un auteur comme Paul Bairock dans son récent ouvrage, sur la révolution industrielle.

En réalité, loin d'imposer de telles dépenses, il convient au contraire de les encourager par la mise en oeuvre d'un sorte de fiscalité à rebours, en quelque sorte, par la mise en oeuvre de la technique des subventions.

On ne saurait trop insister sur le fait qu'il n'est pas de développement possible, en longue période, sans une diversification des activités impliquant un transfert progressif des ressources productives du secteur primaire vers les secteurs secondaire et tertiaire de l'économie.

En ce qui concerne l'imposition des dépenses de consommation proprement dites, elle fait partie de tous les systèmes fiscaux, quel que soit le niveau de développement du pays considéré. Le débat sur les avantages et les inconvénients d'un tel impôt, par comparaison avec ceux de la taxation des revenus, est loin d'être clos et a connu un regain de vigueur avec les propositions récentes du Professeur Kaldor visant à généraliser le système de l'impôt sur la dépense, de

préférence en système traditionnel de l'*income-tax* de manière, notamment, à ne point frapper par l'impôt la constitution des épargnes, source essentielle des investissements.

Mais si la chose paraît simple en théorie, elle l'est beaucoup moins dans la pratique. Car, comment faire de l'impôt sur la dépense un impôt personnel, sinon en recourant à des techniques de réduction qui ne peuvent différer beaucoup de celles qui sont en usage en matière d'impôts sur le revenu? En fait, si nous en croyons les résultats de l'expérience indienne, réalisée sur les conseils de Kaldor lui-même, tels qu'ils ont été commentés par l'économiste indien Lokanathan dans sa préface au récent ouvrage de Chelliah, l'impôt direct sur la dépense n'a abouti qu'à ajouter une sorte de surtaxe, au rendement dérisoire, à l'impôt général sur le revenu. De l'avis certainement autorisé de ces auteurs, cette expérience se solde par un échec retentissant et devrait être abandonnée.

Il semble donc bien que les impôts sur la dépense soient appelés à demeurer des impôts indirects frappant la consommation de certains biens particuliers ou le chiffre d'affaires des entreprises (avec les diverses variantes de l'imposition sur valeur ajoutée).

IX. Certes, tout système fiscal, quel qu'il soit, doit être aménagé de manière, non seulement à ne point compromettre les progrès de l'économie, au sens le plus large du terme - ce qui correspond à l'exigence de la neutralité de l'impôt - mais encore à favoriser dans toute la mesure du possible lesdits progrès, c'est-à-dire, pour ce qui concerne le développement, de façon à ne comporter comme un élément, aussi efficace que possible de la croissance recherchée. En d'autres termes, cette fiscalité doit être mise au service de la cause du développement.

Il est donc indispensable qu'elle soit conçue et mise en oeuvre en vue de faire naître et de stimuler le jeu complexe des incitations destinées à accroître les propensions fondamentales au travail, l'innovation, à l'épargne et aux investissements véritablement productifs. Les vieux classiques parlaient à ce sujet de «l'impôt-aiguillon». Il nous semble que, dans un pays *en retard*, donc *en exigence* de développement, toute la fiscalité devrait être sans cesse réaménagée en vue de porter à son maximum cet effet d'aiguillonnement.

Ceci est particulièrement vrai en ce qui concerne le secteur agricole, qui a toujours tendance à jouer le rôle d'un frein dans un processus de développement en longue période (l'agriculture, talon d'Achille de l'économie: vérité éprouvée aussi bien dans les pays

socialistes que dans le monde capitaliste). Il importe en particulier, que la fiscalité agricole favorise la formation du capital, tout comme les réformes de structure qui peuvent s'avérer nécessaires en vue des progrès indispensables de la productivité. Revenons brièvement sur ces deux points en guise de conclusion.

X. Dans des économies à base principalement agricole et qui ont besoin de capitaux pour édifier leur infrastructure et assurer leur diversification, il est indispensable que l'agriculteur fournisse une contribution aussi importante que possible à la formation des capitaux, non seulement dans le secteur agricole lui-même, mais dans toutes les autres branches d'activité. C'est ce qu'illustre de manière tout à fait éloquente l'exemple japonais (pour ne pas parler ici des économies de type communiste). Cette vérité a été particulièrement mise en évidence par Arthur Lewis, qui n'hésite pas à affirmer «qu'il est impossible d'accélérer la formation du capital dans les pays sous-développés sans imposer substantiellement l'agriculteur».

Il ne s'agit donc pas seulement ici, on le voit, d'assurer par l'impôt agricole la couverture des charges publiques dans un pays lui-même essentiellement agricole, ce qui peut sembler assez logique (à la seule exception des pays primaires de type minier).

Mais il s'agit de bien autre chose: de mettre la fiscalité agricole au service de la formation de l'épargne et d'orienter l'investissement de cette épargne agricole en vue de constituer des capitaux, non seulement dans le secteur agricole lui-même, mais dans toute l'économie en général (infrastructure) ainsi que dans les branches d'activité à développer: industrie, transports, commerce, bâtiment, etc. La succès de l'opération repose donc sur la mise en route d'une sorte de mécanisme de transfert inter-sectoriel.

On pourrait considérer comme normal que l'épargne agricole soit utilisée par priorité à des fins elles-mêmes agricoles. Mais s'il en était ainsi, si l'on se trouvait devant une situation de «financement sectoriel clos», selon la juste expression de Maurice Byé, le processus de développement se trouverait freiné, sinon bloqué, sauf intervention de l'épargne extérieure.

XI. Il nous reste à dire quelques mots du recours à la fiscalité agricole en tant que technique de réalisation des transformations de structure reconnues nécessaires au succès d'une politique générale de développement. Ces transformations peuvent être indispensables à la réussite du déclenchement d'un processus de développement en

longue période, qu'elles touchent aux structures de propriété foncière ou à celles des exploitations rurales (ou aux deux à la fois).

C'est tout le problème désigné ordinairement sous l'appellation fort imprécise de «réforme agraire». Une telle «réforme» peut avoir pour but de lutter contre les excès des *latifundia*, mais aussi contre ceux des «*minifundia*»; elle peut aussi ne pas poursuivre des buts essentiellement ou exclusivement économiques, c'est-à-dire attachés aux progrès de la productivité, mais viser à des réalisations d'ordre plus proprement «social», telles que la généralisation du régime de faire-valoir direct, la constitution et l'extension d'un paysannat autonome solidement encadré, la mise en oeuvre de formules du type coopératif, etc.

Il y a donc, on le voit, bien des manières d'entendre cette «réforme agraire» qu'il faut bien se garder de considérer comme le «*deus ex machina*» du problème général de l'insuffisance du développement.

Pour nous en tenir au seul aspect fiscal de cette vaste question, sur laquelle existe aujourd'hui une abondante littérature, nous voudrions indiquer ici que, tout d'abord, il n'est pas impossible qu'un certain agencement de la fiscalité foncière ne permette de faire de celle-ci un instrument plus ou moins direct de la réforme agraire. C'est notamment ce qu'affirment certains spécialistes latino-américains et l'économiste britannique T. Balogh. Cette imposition lourde et progressive sur la propriété foncière, tenant compte notamment des modalités de mise en culture, peut constituer un stimulant au partage volontairement consenti. On pourrait associer à cette action fiscale une politique appropriée en matière de crédit agricole.

La fiscalité peut également intervenir en tant qu'auxiliaire d'une réforme entreprise par les pouvoirs publics, avec recours à des procédés de contrainte plus ou moins poussée: elle ménagera les exploitations dont la dimension se rapprochera de l'optimum officiel; elle visera à favoriser les partages, cessions, regroupement considérés comme souhaitables. Elle favorisera la constitution d'organisations de type coopératif, etc.

Enfin, elle pourra servir d'élément d'orientation des emplois souhaitables, lorsque l'éviction des anciens propriétaires s'accompagnera du paiement d'indemnités, quel que soit le mode de calcul de ces dernières.

D'un mot, il nous semble donc possible de conclure que, dans la gamme abondamment variée des instruments d'intervention, la fis-

calité agricole met à la disposition des gouvernements un moyen d'action dont l'efficacité ne saurait être mise en doute, (bien que son maniement soit souvent difficile pour des raisons tenant aussi bien à la technique économique qu'aux interférences d'ordre purement politique). Il est donc nécessaire, pour en faire bon usage, de maîtriser aussi complètement que possible les unes comme les autres.

---

## GELİŞME YOLUNDAKİ MEMLEKETLERDE ZİRAİ VERGİLEME

*Prof. Dr. Gaston LEDUC*  
*Paris Üniversitesi*

I. Ziraî vergilemenin geri kalmış veya gelişmiş memleketlerde önemli ve çok defa esaslı bir rol oynaması neden istenmektedir.

Verilecek cevap kolaydır: şöyle ki, başlıca kaynakların madenlerden teşekkül ettiği memleketler istisnası ile, bu memleketlerin bir çoğunda en önemli faaliyeti temsil eden ziraattir. Bu memleketlerde ziraatın aktif nüfusunu  $3/4$  üne hatta  $4/5$  ine görünüşte de olsa iş sağladığı ve milli ürünün çok defa yarısına kadar bir ilave yaptığı bilinir. Bu kadar önemli bir kesimin mâli saha dışında bırakılması nasıl mümkün olur? ziraatın kamu masraflarına katılması diğerleri (milli ekonomiye sağlanan işgücü, sınai ham maddeler, gıda maddeleri ve ihracat yolu ile sermaye ve döviz) yanında iktisadî gelişmeye katılmasının bir şeklidir. Fakat söz konusu, ziraatın sadece kamu masraflarını karşılaması değildir. Soru aynı şekilde uygun bir ziraî vergilemenin, iktisadın konjonktürel ilerlemesine ve ekonomisinin kendi yapısına müdahaleleri ölçüsünde rasyonel bir hızlandırma aleti olup olamayacağını bilinmesinde de sorulabilir.

II. Ziraî vergileme («Az gelişmiş ülkelerde ziraî vergileme üzerindeki doktora tezinde Rémy Prudhomme tarafından) «Kamu kudreti ile, cebre dayanarak ziraî kesimden alınanların bütünü» olarak tanımlanmıştır. Burada vasitasız vergiler şeklinde adı vergiler olsun, yansıma konuları ile olsun nakdi şekilde ödemeler olduğu gibi, üründen, alınanlar veya kamu kolektivitelerine işgücü sağlanması gibi aynı ödemeler de bulunduğundan çok geniş bir tanım söz konusudur. Bu şekilde vergiler, özellikle mahalli otoriteler hesabına çalışma vergileri bir çok memlekete vardır (Bu konuda Afrika memleketlerine ait bir misal olarak Bn. U. Hicks'in *Development form below* adlı eseri zikredilebilir).

Kendi kendine yetinen kapalı ekonomilerin nisbî olarak önemli olduğu memleketlerde, ziraatın kamu kolektivitelerine katkısı, sadece üründen aynen verilenler ve işgücü olabilir (Bu tip ekonomiler Afrika memleketleri için arazinin % 60'ı ve aktif nüfusun % 40'ıdır).

Bu ödemeler ziraat kesimindeki «Gizli işsizleri» çalıştırmayı hedef tutan bazı memleketlerdeki teşkilatlarla karıştırılmamalıdır. Bu gizli işsizlerin çalıştırılması cebir ödemeler sayılamaz. Bu kişiler bir ücret verilecek, böyle olmasa bile, çalışmaya çağrıldıkları (bazan da zor ile) kollektivitenin hesabına yedirilip, barındırılacaklardır. Böylece Ragner Nurkse'nin de işaret ettiği gibi zirai nüfustan aktif kalmış olanlar kendi arzuları ile veya cebire, diğer kesimlerde çalışanlara gıda temin edecek şekilde ürünlerinden bir kısmını tasarruf etmeleri gerekir. Bu ödemeler gizli işsizliğe karşı hareket ile, sermaye birikimini birleştiren tedbirlerle dışardan gelecek gıda maddeleri vasıtası ile tamamlanabilir (Fransada B. Gabriel Ardant tarafından incelenilen ve bazı Afrika memleketlerinde, özellikle Fas ve Tunusta uygulanış yer ve zamana göre değişik sonuçlar vermiş tedbirler).

III. Kapalı ekonomileri, para ekonomisine yöneltmenin pratik bir şekli de, kamu masraflarına katılma zmnında mükelleflere resmî tahakkuk tarifleri ile nakdî veya aynı ödeme seçimini arzetmektir.

Ticaretleşmeye doğru ilerlemenin belirli bir kademesinde, nakdî ödemeler mecburi kılınabilir. Tatbikat göstermiştir ki, mecburi çalışma günleri şeklinde ödemelerin verimliliği çok düşüktür ve kamu kollektivitesinin mümkün olduğu kadar çabuklukla ücretli işgücü şekline gitmesinde fayda vardır.

Böylece, bu faaliyetin bünyesine ve tayin edilmiş hızlı gelişme politikasına en uygun ödeme şeklinin neler olabileceği sorulabilir.

Zirai kesimin paralı ekonomiye geçmiş kısmının çok dar, kapalı ekonomilerin yaygın, idari mekanizmanın ilkel ve kontrol imkânlarının da mahdud bulunduğu memleketlerde, yani gelişme vetiresinin başlangıcından ödeme tekniklerinin kendilerinin çok basit olması gerektiği açıktır, kolaylık, açıklık ve tasarruf zorunluğu teklif birimlerinin arasındaki nisbî ve mutlak eşitlikten önce gelecektir. Gelişme derecesinin çok az ve geçitli çalışma şekillerinin bilinmediği ekonomilerde mükellefleri kategorilere ayırmak imkânı mevcut olduğundan bu bir baş vergisinin (poll tax) sebebini teşkil eder.

Fakat bu ilkel vergileme şekli çok çabuk olarak geçilmelidir. Baş vergisine (Onun yerine geçmeden önce) arazi vergileri (land tax), muhtelif zirai sermayeden alınan vergiler: hayvanlar, malzeme, binalar; bilhassa ihraç edildikleri zaman ürünler (çıkış vergisi), hatta (götürü tarh şekilleri ile) zirai gelirin kendini, ve son olarak bu gelir ise beslenen harcamalarını kendisi ile ithal vergileri ilave olunabilir.



Şimdi, milli ekonominin bütünü yönünden göz önüne alınması gereken tesirli bir politikanın temini için zirai vergilemeye düşen görevi belirtmeden önce, rasyonel bir gelişme vergilemesinde yer ve görevlerini tesbit için bu ödemelerin bazılarını tekrar gözden geçirelim.

IV. Vergileme + Ziraat formülündeki birbirine girmiş kavramı, ayırma ve diğer yandan envanter zorlukları ile burada bütün dünyada-hatta az gelişmiş ülkelerde zirai vergilemenin bugünkü durumunun vermek söz konusu değildir.

R. Prudhomme bu konuda, az gelişmiş memleketlerde toplam vergilerin içinde zirai verginin payının milli gelir payından düşük olduğunu fakat bu küçük payın vasıtalı vergilerindeki yansımaları ile önemini büyük olduğunu belirtmekle yetinmektedir.

Spesifik olarak zirai vergi olmadıkları halde, vasıtasız vergilerin istisnası ile zirai kesimden vergi almak tesirsiz bir yol değildir. harcamalar yolu ile sunlar sayılabilir.

1° Bütün vergi hasılatı içinde, arazi vergisinin payında bir azalma vardır meselâ Mısırdaki bu pay (Bina vergisi dahil) 1938-39 da % 17 iken 1961-62 de % 6 ya düşmüştür. Hindistanda (federal ve özel devletler) bu azalma, 1938-39 da 16,1 den 1952-54 de % 8,6 ya olmuştur.

2° Zirai vasıtalı vergilerde yavaş bir ilerleme

3° Brüt zirai ürünler üzerinden alınan vergilerde daha net bir artış, yani zirai işletmelerin toplam iş hacmi üzerinden olmasa bile bilhassa Ticarete konu oldukları zaman hiç olmasa en önemli ürünlerin değerinden (veya miktardan)

V. Arazi vergisi en yaygın şekildedir zira ziraatin toprağa yerleşmesini tamamlamış olan memleketlerde en kolay olanıdır. Arazi vergisi, arazinin büyüklüğüne göre toprağın kalitesine ve üretici gücüne bakılmaksızın toprağın kendisine konur. Maharetle tesbit edilmiş bir götürü vergi randıman artışını gerçekleştirmek için kuvvetli bir itici olabilir, zira randıman arttıkça vergi nisbeti azalacaktır.

Fakat vergilendirilecek unsur arazinin kiraya verilip verilmemesine göre bir kapitalizasyon katsayısı kullanılarak hesaplanmış emlak randımanından bulunacak toprağın değeri de olabilir. Vergi Toprak sahibinin üzerindedir: Fakat yansımaları kanunlarının marabacılık ve yarıcılık şartlarının ağırlaşması ve kapitalizasyon olayına

tesir etmesi ile, bu vergiyi kısmen o toprağı kullananları üzerine tam veya kısmi şekilde dağıtılabilmesi de mümkündür. Bu verginin randımanı sabit, böyle olmasa bile bir hayli katı ve genellikle zayıftır. Son olarak bu verginin federal, konfederal veya merkezi bir devletin bütcesinden çok mahalli idarelerin gereklerine daha uygun olduğu görülmektedir.

VI. Zirai ürünlerin, hiç olmasa bunların ticarete konu olanlarının vergilendirilmesinin kolaylık ve basitlik avantajları vardır.

Bu verginin aynı zamanda önemli bir randımanı vardır. Fakat bilhassa yurtiçi ticareti vergilendirdiği zaman ciddi mahzurları da yok değildir. Böyle bir verginin nihai olarak satıcıda kaldığı değil müstekilikte kaldığı iddia edilebilir. Fakat olay yansıma kanunlarına tabidir. ürünlerin fiyatlarının hariçten tesbit edildiği nisbette - ki bu ilkel maddeler için çok kere doğrudur - bu satış vergisi tabii olarak üreticinin üzerinde kalacak ve vergi bir zirai vergi özelliği gösterecektir.

Uzun dönemde olay daha basit olabilir, eğer vergi ziraatçilerde bir çekingenlik meydana getirirse arzda, fiyatın yükselmesi ile sonuçlanacak bir daralma olur. Fakat geniş şekilde uluslar arası rekabete açık ürünlerin vergilendirilmesinde böyle bir sonuç beklenilmemelidir .

Fakat, bilhassa vergi kaçırılmasının çok olabileceği durumlarda bir verginin toplanması maliyetinin de bir hayli yüksek olacağına hesaba katılmalıdır. Bu mahzurlar aynı vergi nisbetlerini kabul etmemiş komşu memleketlere açık sınırların bulunduğu hallerde bilhassa ortaya çıkar. Böylece ihraç olunacak mallar, korunması zor hudutlardan gizlice kaçır. Bu olay Afrikada güney Sahra memleketlerinde çok sık olarak görülmüştür. Bunun çaresi ise vergi nisbetlerinin beynelmilel çapta ayarlanmasıdır, fakat bu da esas itibariyle politik olan problemler çıkarır.

Bütün bunlara rağmen, temel malların ihracının vergilendirilmesi - ki bu mallar aynı zamanda mâdeni ham maddeler (özellikle petrol) veya zirai (bitkisel veya hayvansal) olabilir-birçok memleketin maliyesinde önemli rol oynayabilir. Bu vergilerin toplam vergi gelirleri içinde % 30 u geçtikleri seyrek değildir (1956 da Kanada % 39, 1951 de Seylanda % 35 aynı sene için Pakitanda % 40). Fakat randımanın önemi verginin şekline (Spesifik veya *ad valorem* veya malın fiktif döviz kuru ile satılmasının mecburi olması) bağ-

lıdır ve bu nasıl olursa olsun ihraç edilen miktara ve vergilendirilen ürünlerin fiyatına bağlıdır.

Verginin konulmasından alınışına kadar belirli bir meblağın alınmasını gerektirecek bir tahsil şekli ileri sürülebilir, fakat aynı zamanda konjonktürün döndüğü noktalarda kullanılmak üzere fiyatlar yükseldiği zaman alınacak bir vergi de konulabilir. Asya ve Afrikanın ihracatçı memleketlerinde geniş şekilde kullanılan pazarlama ofislerinin (*Marketing boards*) prensibi budur. Bu iki sistem arasında fark şudur ki *Marketing boards* ticaretin hiç değilse kısmen kamulaştırılmasını gerektirdiği halde, stabilizasyon sandıklarının basit faaliyeti ticaretin serbest (fakat kontrolü) tutulması ile uyuşabilir.

Bu ofis ve sandıkların varlığı vergi toplama faaliyetini geniş ölçüde kolaylaştırır ve vergi toplama stabilizasyon işlemi ile birlikte yapılabilir. Fakat bu tekniğin de mahzurları yok değildir ve özellikle İngiliz dergilerinde bir çok münakaşalara yol açmıştır.

VII. Zirai müteşebbislerin gelirlerinin doğrudan doğruya vergilendirilmesi de bir üçüncü kategori teşkil eder. Buna emlak veya satış vergileri de ilâve edilebilir. Bu vergi kategorisi, işletmenin gelirine uygulandığından ve bunun ise vergileme kapasitesine daha doğru bir ölçü olduğundan, ilk görüşte daha adil gözükür.

Fakat «zirai gelir» kavramı teorik ve uygulama imkânları bakımından iyi tanımlanamıyan bir kavramdır. Bu gelir kendileri de çeşitli şekillerde teşekkül etmiş tabii kaynaklara işgücü ve sermayenin muhtelif dozlarda tatbik edilmiş olmasından doğduğu için çok heterojendir. Sermaye kazançlarına uygulanacak işlemin (bunun da hesaplama yollarını hesaba katmaksızın) ve gelirin zaman içinde doğruluğu problemleri dışında bir çok özel problem ortaya çıkar.

Nihayet, uygulama yönünden, gelişmede geri kalmış memleketlerde köylülerin büyük bir çoğunluğu en basit şekliyle bile olsa bir muhasebe tutamaz durumdadırlar. Bu şekilde genellikle hakiki neticelerin altında olan götürü vergileme tekniklerine gitmek gerekir. Ve böylece eski randıman ve emlak vergileri demek olan usullere dönmüş olur.

VIII. Ziraat kesiminin vergilendirilmesinin son şekli, çiftçilerin ister işletme içi (Tohumluk, gübre, alet, makine, inşaat malzemesi v.s...) ister kendi özel (dayanıklı ve dayanıksız istihlak malları alımı) harcamalarının vergilendirilmesidir. Birinci önemli mahzuru, üretim masraflarının yükseltilmesidir zira verginin araçlarda

veya müstehlikte kalacağı hakikate pek uygun değildir. Bu şekilde Paul Bairock'un endüstri devrimine dair kitabında görüldüğü gibi vergi başarılı bir gelişmeyi harekete geçirmekten uzak olur ve üretimin gelişmesini önler.

Hakikate bu çeşit masrafların konulmasından çok subvansiyon teknikleri ile çiftçilerin cesaretlendirilmeleri gerekir.

Uzun dönemde birinci kesimin produktif kaynakların ekonominin ikinci ve üçüncü kesimlere kaydırılmadan bir gelişme olmayacağını belirtmek fazla olmayacaktır\*.

İstihlak harcamalarının vergilendirilmesine gelince bunlar, göz-önüne alınan memleketin gelişme derecesi ne olursa olsun vergi sisteminin bir parçasıdır. Böyle bir verginin fayda ve mahzurları hakkındaki münakaşalar kapanmaktan uzaktır ve Kaldor'un harcamalar verginin eski gelir vergisi sistemi gibi genelleştirilmesi ve özellikle yatırımların kaynağı tasarrufları vergilendirmemesi teklifi ile yeniden hız kazanmıştır.

Bu olay teoride kolay gözüke bile uygulamada zordur. zira gelir vergisinin indirim teknikleri kullanılmaksızın bu vergi nasıl bir şahsi vergi haline getirilecektir. Eğer Hintli iktisatçı Lokanaihan'ın chelliah'in eserinin önsözüne yazdığına inanacak olursak, Kaldor'un kendi tavsiyeleri ile gerçekleştirilen hint denemesinde, harcamalar üzerine vasıtalı vergi gelir vergisine güllünç randımında bir ilave vergi eklemekten başka bir şeye yaramamıştır. Bu yetkili yazarın fikri tecrübesinin bırakılmış olmasa bile başarısızlıkla bittiğini göstermektedir.

Yani harcamalar üzerine vergi bazı özel malların veya işletmelerin (katma değere konulması şekilleri ile) satış miktarlarını kavrayan bir vasıtalı vergi olarak kalmaktadır.

IX. Muhakkak olan şudur ki, bütün vergi sistemleri nasıl olurlarsa olsunlar sadece iktisadi ilerlemeyi tehlikeye sokmak değil - ki bu verginin nötr olması gerektiğidir - fakat söz konusu ilerlemeyi olabildiği kadar tesirli bir şekilde kullanmalıdırlar. Bir başka değiş ile vergileme gelişmenin hizmetine verilmelidir.

Yani verginin, yenilikler, tasarruf ve hakikaten verimli yatırımların kamçılanması gayesi ile konulması gerekir. Eski klasikler bu konuda bir «kamçılayıcı vergi» den bahsediyorlardı. Bize öyle

\*) Ç.N. / Birinci, ikinci ve üçüncü kesimler, yani ziraat, sanayi ve hizmetler.

görünüyor ki geri kalmış ve dolayısı ile gelişme zorunda olan memleketlerde bütün vergileme bu kamçılama tesirini azamiye ulaştırarak şekilde düzenlenmelidir.

Bu bilhassa uzun dönemde gelişme vetiresinde fren rolü oynayan ziraat kesimi için doğrudur (Ekonominin «zayıf noktası» aynı zamanda sosyalist ve kapitalist memleketlerde hissedilen bir gerçektir). Ziraî vergilemenin, produktivitenin geliştirilmesi için elzem olan bünyesel reformlar gibi sermaye birikimini hızlandırması önemlidir. Sonuç olarak bu iki noktaya kısaca gelelim.

X. Esas itibariyle ziraî bünyeli enfrasütrüktürlerini kurmak ve iktisadî faaliyet dallarını çeşitlenmesini sağlamak için sermayeye ihtiyacı olan memleketlerde, ziraatin sadece ziraat kesiminde değil fakat bütün diğer faaliyet kollarına mümkün olduğu kadar önemli bir ilave temin etmesi gereklidir. Japon misali bunu göstermiştir (Komünist tipli ekonomilerden burada bahsetmemek için). Bu gerçek «Az gelişmiş memleketlerde ziraatten vergi almadan sermaye teşekkülünün hızlandırılmasının mümkün olmayacağını» söylemekte tereddüt etmeyen Arthur Levis tarafından ortaya konmuştur. Burada söz konusu olan ziraî vergileme ile kastedilen kamu masraflarının karşılanması değildir. (Ekonomisi madenlere bağlı memleketler hariç).

Fakat burada söz konusu olan başkadır: ziraî vergilenmenin tasarrufun hizmetine verilmesi ve bu tasarrufun yatırılmasını sadece ziraat kesimine değil geliştirilecek diğer sanayi, ulaştırma, ticaret inşaat v.s... kesimlere yöneltmesidir.

Ziraî tasarrufun öncelikle ziraî gayelere kullanılması normal karşılanabilir, fakat böyle olup kapalı bir sektör finansmanı ile karşı karşıya bulunulsa idi, gelişme vetiresi dış tasarruf olmaksızın durmasa bile yavaşlamış olurdu.

XI. Şimdi burada genel bir gelişme politikası için elzem görülenstrüktür değişikliklerinin gerçekleşmesi tekniği olarak ziraî vergilemeye başvurulması hakkında bir kaç kelime söylemek kalıyor. Bu değişiklikler uzun dönemde bir gelişme vetiresinin başlaması için luzumludur.

Bu «ziraî reform» olarak adlandırılan problemdir. Böyle bir problemin gayesi büyük çifliklerle mücadele etmek kadar küçük arazilerin fazlalığı ile de mücadele olabilir, aynı zamanda iktisadi olmayan

gayeler de takip edebilir yani daha çok «sosyal» gayeleri takip edebilir.

Görüldüğü gibi «zirai reformu» anlamının bir çok şekilleri vardır ve onu gelişme yetersizliğinin sihirli değneği olarak kabul etmekten çekinilmelidir.

Üzerinde geniş literatürün bulunduğu bu önemli problemin vergileme yönünde kalmamız için sadece belirtmek istiyoruz ki, emlak vergisinin belirli bir şekilde kullanılışı zirai reformun aleti olabilir. Bu özellikle latin Amerikalı uzmanlar ve İngiliz iktisatçısı T. Balogh'ın ifadesidir. Ziraat verimini göz önüne alarak, ağır ve müterakki şekilde vergilendirilecek emlak, toprakların kendiliğinden paylaşılmasını hızlandırabilir. Bu vergi ameliyesine, uygun bir zirai kredi politikası da eklenebilir.

Vergileme aynı zamanda zirai işletme reformuna da yardımcı olarak müdahale edebilir, vergileme yolu ile optimal büyüklüğe yaklaşan işletmeler ve temenni edilen gruplaşmalar korunabilir. Kooperatif v.s. tipli işletmelerin kurulmasına yardım eder.

Nihayet toprakları ellerinden alınan çiftçilere bir para ödenecekse zirai vergileme bunu da sağlayabilir.

Tek kelime ile, bize öyle geliyor ki, çok sayıda müdahale âletleri arasında zirai vergileme kullanılması politik ve ekonomik bakımlardan zor olsa bile hükümetlerin eline tesirliğinden şüphe edilemeyecek bir âlet vermektedir. Öyle ise zirai vergilemeyi iyi kullanmak için bunların her ikisine yani iktisadî tekniklere ve politikaya iyi hakim olmak lâzım gelecektir.

Tercüme Eden: *Asis İban Onur*

## SERVET BİLDİRİMİ VE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMASI

*Vural ERGUN*

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı

### I — GİRİŞ

Jandarma Devlet anlayışının çoktan yıkıldığı yüzyılımızda, ekonomik ve toplumsal birçok görevle yükümlü bulunan Devlet, bir yandan ekonomik hayat içinde bireyler yanında yer alırken, bir yandan da kamu harcamaları için gerekli geliri sağlayacak adil ve verimli yolları aramış; Gelir Vergisi, böyle bir ihtiyacı karşılayan en verimli sistem olarak bütün ileri ülkelerde yerleşmiştir. Bugün vergi, yalnız Devletin malî amaçlarını gerçekleştirmek için kullanılan bir yol olmaktan çıkmış; aynı zamanda kişisel gelirler üzerinde yaptığı budamalar ile en az ve en çok gelir dilimleri arasındaki farkları azaltan, dolayısıyla toplumsal fonksiyonları bulunan bir araç niteliği kazanmıştır. Devletin amacı ister malî isterse hem malî hem toplumsal olsun; vergi bireyleri üzerinde eşit koşullarla eşit yükler yaratmak, diğer bir deyişle vergi adalet ve güvenliğini sağlamak gereklidir.

Modern vergi sistemlerinde uygulanan «beyanname» usulü vergicilik alanında meydana gelen değişme ve gelişmeler sonunda varılan ve benimsenen en demokratik ve rasyonel bir yoldur. Bu usulde, hem alınan vergi, bireylerin vergi ödeme güçlerine göre ayarlanmakta hem de milli gelirden ve dolayısıyla kişisel gelirlerde meydana gelen artışlar, kendiliğinden vergi hasılatına etkili olmaktadır. Fakat hemen eklemek gerekir ki; beyanname usulü vergi bireyine aşırı ölçüde özgürlük tanıyan, bu yüzden kötüye kullanıma tehlikesi çok büyük olan bir yoldur. Sözü edilen tehlike devlet bakımından mali sakıncalar taşıdığı gibi, sistemi, namuslu kimselerin ve gelirini beyanname ile bildirmeksizin vergilendiren ücretlilerin sırtına oturtulmuş bir yük şekline sokabilir. Böyle bir durumun ise, hem devlete olan güveni hem de verginin gerekliliğine olan inancı sarsacağı, zamanla sistemin tüm olarak soysuzlaşıp her bireyin, içinden geldiği kadar bir vergi ödeme yolunu seçeceği açıktır.

İşte yukarıda kısaca belirtilen nedenler, ortaya bir «denetleme sorunu» çıkarmış; vergi kaçırmayı ve vergiden kaçınmayı önleye-

cek tedbirler aranarak, beyanname usulünün taşıdığı sakıncaların giderilmesine çalışılmıştır. Servet bildirimi böyle bir çabanın sonucudur.

## II — SERVET BİLDİRİMİNİN AMAÇ VE ANLAMI

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılmaktadır ki; Gelir Vergisi sistemi vergicilik alanında en ileri bir adım olmakla beraber, yalnızca bu sistemin yerleştirilmesiyle devletin ödevi sona ermez. Vergi güvenliğini ve vergi adaletini sağlamak için gerekli tedbirlerin alınması, vergi kaybını ve kaçakçılığı önleyecek çarelerin bulunarak etkin bir denetleme aracının kurulması, sistemin yaşaması ve toplumca benimsenmesi bakımından ihmal edilemeyecek bir konudur. Belirtmek gerekir ki; hiç bir vergi sistemi vergi bireylerince bir «veri» olarak kabul edilip, kendinden beklenen verimi doğrudan doğruya sağlayamaz. Kişi her şeyden önce kendi yararını düşünür; imkân oranında fazla kazanmayı ve bu kazanca hiç kimsenin ortak çıkmamasını ister. Dolayısıyla her ülkede her zaman vergiye karşı bir direnme, tüm olarak bir kaçakçılığın varlığı söz konusu edilme-se bile, bir vergiden kaçınma eğilimi görülmektedir. Bu nedenle, ülkedeki vergi terbiyesini yükseltmek, vergi sisteminin anlam ve amacını bireylere anlatmak kadar, bir takım yaptırımlarla ya da başka türlü organik tedbirlerle kanun dışı davranışları önlemek ve sistemin kendi yapılışından doğan boşlukları kapatmak zorunludur.

Gelir Vergisi sisteminde «otokontrol» yukarıda sözü edilen amacın gerçekleştirilmesi bakımından en etkili ve rasyonel bir yoldur. Milli ekonominin tümü bakımından kişisel gelir ve giderler alternatif kavramlardır. Şu anlamda ki; bir kimsenin yaptığı harcama diğer bir kimsenin gelirini meydana getirmekte ya da kişisel bir gelir bir başka kişisel harcamadan doğmaktadır. İşte gelir ve giderler arasındaki bu ekonomik bağıntı vergicilik alanında kullanılabilen iyi bir denetleme aracıdır. Gelir Vergisi sisteminin kaçınılmaz bir ilkesi «vergide genellik» olduğuna, yani bazı istisna ve bağışıklıklar dışında her türlü kazanç ve irat ve birey vergilendirileceğine göre, giderleri izleyerek gelirleri denetlemek; böylece vergi bireyini, kazancını kendiliğinden bildirmeye zorlamak mümkündür. Yani otokontrol, harcama yapanlarla bu harcama dolayısıyla bir gelir elde eden mükellefler arasındaki yararların çatışmasından, bir «menfaat gelişmesinden» doğar. Şöyle ki; harcama yapan mükellefler, bu harcamaları kazançlarından muhakkak indirmek isteyecek



ve gerekli belgelerini toplayacaklardır. Böyle bir durum ise, vergiden kaçınmak eğiliminde olan kazanç sahiplerini bağlayacak, bu kazançların saklanması olanağını tıkayacaktır.

Fakat, eklemek gerekir ki; milli ekonomi içindeki her kişisel harcama vergi sisteminin kapsamına girmemekte, «vergi mükellefi» sıfatı taşımaksızın yapılan giderlerin bir belgeye bağlanması zorunlu bulunmadığından, özellikle tüketim şeklindeki kişisel harcamalar denetleme aracı olarak kullanılmamaktadır. Bunun dışında, vergi sistemi içinde yer alan istisna ve bağışıklıkların ve Gelir Vergisi anlamıyla bağdaşmayan fakat yine de çeşitli teknik ve toplumsal sebeplerle sistem içinden tüm olarak atılamayan götürü vergilendirme yollarının varlığını da otokontrolün önleyici ve giderici etkilerini zedeleyen eksiklikler olarak belirtmek gerekir.

Yine «randıman» ve «ortalama kâr oranı» gibi kanunî ölçülerle gerçekleştirilmek istenen zorlayıcı tedbirler de denetleme yönünden hiç bir zaman beklendiği kadar yararlı olmamakta hatta çok kez yetersiz kalmaktadır. En iyimser bir görüşle, oransal bakımdan bu ölçüleri aşan kazançların hiç bir güçlük çekilmeksizin vergi dışı bırakılabileceği rahatça söylenebilir.

Özetle; gelir ve giderler üzerindeki denetleme yolları bir yere kadar etkili olabilmekte, bu etkiden kurtarılabilen kazançların vergilendirilmesi olanağı kalmamaktadır. İşte servet bildirimi, vergi kaçakçılığına karşı koyulan son bir engel, vergi sistemi içinde yer alan çeşitli tedbirlerden sıyrılmış gizli kazançların topluca geçmek zorunda olduğu bir süzgeçtir.

Servet bildirimi yoluyla yapılan denetleme, gelire servet arasındaki nedensellik bağıntısına dayanır. Bu bağıntı bir bakıma ekonomi ilmindeki (gelir = tasarruf + tüketim) eşitliğiyle açıklanabilir. Ekonomik bakımdan servet, gelirin tüketilmeyip biriktirilen kısmıdır. Gelir akıcıdır, dinamiktir. Servet ise durgundur, statiktir ve bu durumuyla gelirin billurlaşmış, donmuş bir şekli ya da kısmi olarak nitelenebilir. Gelir boruda akan su ise, servet borunun boşaldığı bir kap, bir sarnıçtır. Dolayısıyla sarnıçta biriken suyun en üst düzeyi, borudan akıp gelen su miktarını aşmamak gerekir. Hattâ bu akım sırasında bir miktar suyun kullanılacağı da gözönünde bulundurulursa; sarnıçta, borudaki akımdan daha az bir birikim meydana gelmesi gerekecektir. İşte servet bildiriminin kuramsal temeli de, servet birikiminden devinerek gelire varmak, servetin oluşumunu gelir akımı yoluyla tanıtmaktır. Şöyle ki; bu birikim belirli dönemler için elde edilen gelirin harcamalar çıktıktan sonra ka-

lan kısmını aşamaz. Yani servetteki çoğalmanın en üst sınırı, o dönem içinde kazanılan gelirdir. Dolayısıyla, belirli zaman aralıkları içinde, malik olunan servette meydana gelen artış, ya aynı zaman aralıkları içinde bildirilen ve vergilendirilen olağan gelirlerden ya da miras, bağış, ikramiye, kumar kazancı, v.s. gibi olağan üstü edinimlerden doğacaktır. Gelir yönünden koyulan bu sınırlama, harcamalar bakımından tamamlanırsa, (gelir=servet artışı+tüketim) denklemi kurulacak ve belirli döneme ait gelirle o dönemin gider ve servet artışı arasında tam bir eşitlik bulunması gerekecektir. Bu eşitliğe sığmayan servet artışlarının ise, gizlenen ve dolayısıyla vergilendirilmeyen gelir unsurlarından meydana geleceği açıktır.

Yukarıda açıklanan işleyişe göre; servet bildirim yoluyla yapılan denetlemenin temeli, belirli dönemler içindeki gelir, harcama ve servet artışlarının saptanmasından ibarettir. Burada sözü edilen gelir, vergi mükellefince beyanname ile bildirilen tutardır. Bu yüzden, gelir unsurları üzerinde yapılacak araştırma önem taşımaz. Çünkü, zaten gelirler üzerindeki incelemeler sonuçsuz kaldığı için servet bildirimlerine, servetlerin karşılaştırılması yoluna başvurulmaktadır. Dolayısıyla denetlemenin özü, servette meydana gelen artışla yapılan harcamaların bulunmasında toplanır ki; uygulamanın güçlüğü de bu noktalarda belirir. Vergi ödemeyi ulusal bir görev olarak benimseyemeyen, onu insafsız ve bazen haksız bir yük sayarak bu yükten kurtulmak için direnen ve gelirlerini saklamaya çalışan mükellef, servet bildiriminin baskısıyla bu direnci yitirmeyecek; adeta, çaldığı minarenin kılıfını hazırlıyarak bu kez servet unsurlarını ya da harcamalarını gizlemekte devam edecektir. Her şeye rağmen uzun devreler içinde servet üzerinde yapılan denetlemelerin vergi kaçakçılığını önlemek bakımından olumlu etkiler yaratacağını kabul etmek aşırı bir iyimserlik sayılmamalıdır.

### III — SERVET BİLDİRİMİNE YÖNELTİLEN KARŞI FİKİRLER VE BUNLARIN ELEŞTİRİSİ

Her yeni kuruluş gibi, servet bildirim de yerleştiği ülkelerde ve özellikle Türkiye'de çeşitli tepkilerle karşılaşmış; bir kısmı özden bir kısmı ise gizli amaçlarla öne sürülen psikolojik, ekonomik ve toplumsal sebeplere dayanarak bazı kuşaklar tarafından bu denetleme yoluna karşı koyulmuştur.

Bu fikirler, Türkiye'deki gelişme ve tartışmalara göre aşağıda özetlenerek eleştirilmiştir.

1 — Servet bildirimine karşı olanlara göre; bireylere ait servet unsurlarının açıklanması, idarece incelenerek eşelenmesi, psikolojiler üzerinde yıkıcı etkiler yapan ve özel yaşantılar üstündeki devamlı gözetim ile kişi onuruna saygısızlık derecesine varan sıkıcı ve bıktırıcı bir davranıştır. Hiç kimse gizli kalmasını dilediği özelliklerini açıklamaya zorlanamaz. Böyle bir zorlama demokratik düzene ve kişi özgürlüğüne aykırı düşer.

Bu fikir, «para ile imanın kimde olduğu bilinmez» şeklindeki atasözleriyle belirtilen ve toplumumuzda yerleşen geleneklerin, belirli çıkarlara göre değerlendirilerek kötüye kullanılmasından başka bir şey değildir. Bir kez vergi toplumsal bir sorundur. Toplumsal bir sorun ise, kişisel yararların üstünde tutulması, kişi için toplumun değil, toplum için kişinin fedakârlık ederek bazı hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasına katlanması gerekir. Kaldı ki; her kişisel dilek ve eğilim hak ve özgürlük kavramlarının kapsamına sokulamaz. Toplum düzeninin söz konusu olduğu yerde kişi hak ve özgürlüğü sona erer. Eğer öyle olmasaydı, kanunlaşan bir takım yasak ve yaptırımlarla toplum içindeki yaşayış sınırlandırılmaz; «Suç» diye bir şey kalmaz, hırsızlıktan cinayete kadar her türlü istek «özgürlük» olarak isimlendirilirdi. Toplum düzenin kurulması için bu türlü istek ve eğilimler önlediğine göre, doğrudan doğruya toplumu ilgilendiren vergi gibi bir konuda, güvenliğin sağlanması için, kişisel istek ve eğilimlerin sınırlandırılması da demokrasi ve özgürlük anlayışına aykırı değildir. Tam aksine; bir ülkedeki vergi yükünün kişiler arasında eşit olarak bölüşülmesi, yani herkesin orantılı olarak eşit fedakârlık yüklenmesi gerekir. Bu gerçekleştirilemediği takdirde, vergi, daha namuslu olan ya da açığöz olmayan kimselere, doğrulukları ya da kurnaz olmayışları dolayısıyla uygulanan bir ceza, belki de Devlete acıyanların gönlünden kopmuş bir bağış durumuna düşecektir. İlk gayesi adalet ve eşitlik olan bir vergi sisteminde böyle bir adaletsizlik ve eşitsizliğin yeri yoktur. Öyleyse, Devlet; kişi psikolojisi, kişisel gizlilik gibi örtülerin altında yatan kötü niyetleri değil, namuslu kimselerin doğruluk ve açıklığını korumak, «mahremiyet» ve «özgürlük» feryatlarından önce iyiniyet ve iyiniyetlilere saygı göstermek zorundadır. Bunun yolu da iyi niyetli kimselerin kendiliğinden bildirdikleri şeyleri, kötü niyetlilere zorla açıklamaktır. İşte servet bildirimi gelirlerin bildirilmesini sağlamak için düşünülmüş böyle bir yoldur.

Şu noktaya da değinmek yerinde olur ki; eğer «gizlilik» her şeyin üstünde tutulması gereken bir unsur olsaydı, değil Servet bildirimini, doğrudan doğruya Gelir Vergisi sisteminin kişi hak ve psikolojisi ile bağdaşmaması, dolayısıyla toplumca benimsenmemesi gerekirdi. Çünkü, kişiler yalnız servetlerinin değil, gelirlerinin de başkaları tarafından bilinmesini istemezler. Bu sebeple, eğer hak ve hukuk yönünden yapılacak bir saldırı varsa, bunun doğrudan doğruya sistemin kendisine yöneltilmesi, o sistemi tamamlayan bir kuruluş üzerinde toplanmaması gerekirdi.

2 — Sermayenin bir kuş kadar ürkek olduğu, onu piyasadan kaçırmamak için özen gösterilmesi gerektiği, oysa servet bildirimini piyasada kuşku ve panik yaratacağı, bu servet vergisi korkusuyla sermayenin ortaya çıkarılmayacağı ve yatırımların azalarak ekonomik yönden büyük sakıncaların doğacağı, hatta bir kısım servetin de yurt dışına kaçırılacağı şeklindeki savlar servet bildirimine yöneltilen karşı fikirler arasında önemli yer tutar.

Hemen söylemek gerekir ki; piyasa zaten çok duyarlıdır. Bütün mali karar ve olaylar, yalnız mali değil - ekonomik, siyasi, toplumsal ve doğal her türlü değişiklikler piyasada az ya da çok bir etki gösterir. Dolayısıyla piyasa yönünden ileri sürülen ve büyük ölçüde gerçek payı taşıyan sakıncalar yalnız servet bildirimine özgü durumlar değildir. Kaldı ki, bu sakıncaların ancak kısa dönemlerde söz konusu olacağı, uzun dönemler içinde, Devletin bir servet vergisi almak niyetinde olmadığı anlaşıldıktan sonra, saklanan servetlerin yavaş yavaş piyasaya döneceği açıktır. Sırf gizli kazançları ortaya çıkmasın diye sermayelerini piyasaya sürmekten çekinenlerin ise, sermayeyi «atıl» bırakmakla uğrayacakları zararları, diğer bir deyişle yatırım yapmamakla kaybedecekleri muhtemel kârları gözönünde bulunduracakları, çekingenliklerinin maliyetini de hesaba katacakları unutulmamalıdır.

Bir kısım servetlerin yurt dışına kaçırılacağı şeklindeki fikirler doğrudur. Fakat Devlet de bu tehlikeyi çok önceden sezecek, sıkı bir gümrük ve kambiyo denetlemesi ile servetin yabancı ülkelere akmasını önlemeye çalışacaktır. Zaten, vergi sisteminde servet bildirimine yer verilmiş olsun olmasın; Gümrük ve Kambiyo ile ilgili kanunlarda bu gibi tedbirlere büyük ölçüde başvurulmaktadır. Bütün bunları bir yana, dışarıya servet kaçırılmasını körükleyen nedenleri, vergi kanunlarından ve servet bildirimi gibi ürkütücü hükümlerden çok ekonomik yapıda aramak doğru olur. Örneğin, Türkiye'de servet bildirimini Gelir Vergisi sistemine sokulmasından ön-

ceki zamanlarda da bir kısım servetlerin dışarıya çıkarıldığı, döviz kaçakçılığının bulaşıcı bir hastalık gibi piyasaya yayıldığı görülmekteydi.

Üstelik, servetlerin Türkiye'den dışarıya kaçırılışı, ülkemizdeki güvensizlik sebebiyle yatırım imkânlarının dış piyasalarda aranmasından ileri gelmemektedir. Dışarıya yöneltilen bu kaçak akım yatırım değil, tüketim eğilimine dayanmakta, dışarı çıkarılan ya da dışarıda bırakılan sermaye harcama amacıyla kullanılmaktadır. Kaldı ki, yabancı ülkelere kayan sermayelerin Türkiye'den daha uygun mali koşullar ve daha rahat bir ortam bulacakları söylenemez. Çünkü, büyük direnmeyle karşılanan bir sürü tedbire rağmen, Türkiye vergi kaçırma olanağının en elverişli ve vergi kaçakçılığının en yaygın olduğu bir ülkedir.

3 — Servet bildirimine yöneltilen bir diğer saldırı, yabancı sermayeyi köstekliyen bir engel olduğu, bu yüzden ekonomik sakıncalar taşıdığı noktasında toplanır. Az gelişmiş ülkelerin kalkınmasında yabancı sermayenin büyük payı ve etkisi vardır. Yabancı sermaye ise girdiği ülkede kararlılık ve güven arar. Servet bildirimini bu güveni sarsıp kaygı ve korku doğuracak; yabancı sermayenin içeri girmemesine ya da geri kaçmasına yol açacaktır.

Hemen cevaplandırmak gerekir ki; yabancı sermayenin aradığı temel unsurlar, önce siyasi güvenlik, sonra da sermayenin produktivite ve rantabilitesi, diğer bir deyişle verimli ve kârlı çalışma koşullarıdır.

Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ile sağlanan mali imtiyaz ve kolaylıklar da gözönüne alınırsa; vergi sistemi yönünden Türkiye'de yabancı sermayeyi ürkütecek tehlike ve sakıncaların bulunmadığı anlaşılır. Kaldı ki; her şey bir yana dar mükelleflerin servet bildiriminden bağımsız tutulmaları, yabancı sermayeye tanınmış olan en sağlam güvenlik ve özgürlüktür.

4 — Servet bildirimine yöneltilen bazı fikirler de uygulama ve denetleme yönünden karşılaşılabilecek eksiklik ve güçlüklerle dokunmakta; serveti saptamanın çok güç olduğu, üstelik teknik bakımdan Türkiye'deki anlam ve yapıdaki bir servet bildirimine dünyanın hiç bir ülkesinde raslanmadığı, bu yüzden taşıdığı ekonomik ve toplumsal bir sürü sakıncalar dışında böyle denenmemiş bir usulün fayda sağlamasının çok şüpheli bulunduğu şeklinde özetlenmektedir.

Gerçekten devamlı bir akım halinde bulunan ve elden ele dolaşan geliri izlemek bunca güçlük taşırken, durgun olan serveti kova-

lamak ve yakalamak, servet unsurlarını nicelik ve nitelik olarak hesaplamak kolay bir iş değildir. Dolayısıyla, servet üzerindeki denetlemeyle saklı gelirlere ulaşılması ve kesin sonuçlar alınması beklenemez. Ne varki; sistemin kolaylık ya da güçlüğü, kanun hükümlerine, denetleme yol ve şekillerine ve denetleme teşkilâtının niteliğine geniş ölçüde bağlı olan konudur. Etkin hüküm ve korkutucu yaptırımlar koymak, iyi işleyen bir denetleme aracı kurarak denetleme yol ve şekillerini çoğaltmak suretiyle pekalâ servetleri izlemek, hiç değilse kişiler üzerinde servetlerinin sıkıca izlendiği inancını uyandırmak mümkündür. Bunu sağladıktan sonra, uygulamanın güçlük ve eksiklikleri, servet unsurlarının saptanmasındaki zorluklar mükellef yönünden önemli değildir. Çünkü, bütün bu zorluk ve güçlükler vergi mükellefleri lehine çalışacak; denetlemenin kesin sonuçlara varamayışı herhangi bir haksız uygulama yaratmayacaktır. Şu anlamda ki; bir mükellef servet unsurlarından bir kısmını saklamışsa, o döneme ait servet artışı ve dolayısıyla gelir, ancak varlığı bilinen ya da bulunan servet unsurlarına göre hesaplanacak; böylece saptanan nicelik, gerçek servet değerinin aşağısında kalacaktır.

Türkiye'deki şekliyle servet bildiriminin dünyanın hiç bir ülkesinde uygulanmadığı, dolayısıyla faydasının denenmemiş olduğu konusunun ise, bir sakınca olarak ileri sürülmemesi gerekir. Bir sistemi yerleştirmek için ille de daha önce daha başka bir ülkede uygulanmış ve başarı kazanmış olması gerekli değildir. Bir uygulama yer ve zamana göre çeşitli görünüş ve kalıplara sokulabilir. Hem madem ki Türkiye'deki şekil şimdiye dek hiç bir ülkede uygulanmamıştır; o halde faydası gibi zararı da denenmemiş demektir. Öyleyse faydalı ya da zararlı olacağı konusunda bir yargıya varabilmek için belirli bir sürenin geçmesi, uygulamadan olumlu ya da olumsuz bazı sonuçlar, izlenişler alınması zorunludur. Yoksa kuramsal bilgilere dayanarak yapılan önyargular, hiç bir zaman sistemin gerçek niteliğini, yarar ya da yararsızlığını ortaya koyamaz.

5 — Türkiye'de servet bildirimine karşı ileri sürülen ve daha önce özetlenen ana fikirler dışında bazı ikinci derecede itirazlar da görülmüştür:

Bu itirazlar şöylece sıralanabilir :

a) Gelir Vergisi Sistemi Türkiye'ye son zamanlarda girmiş; vergi ödeyenlere bir çok görev - hattâ angaryalar - yükleyen bu yeni

sistem henüz tam anlamıyla oturup yerleşmemiştir. Böyle zor ve sıkıcı bir sistemin mükelleflerce benimsenmesi için, her şeyden önce vergi kanunlarının iyice açıklanıp tanıtılması, mükelleflerin aydınlatılması ve karşılaşacakları yeri düzene hazırlanıp yavaş yavaş sisteme alışmalarının sağlanması gerekirdi. Bu zamanında gerçekleştirilmediği gibi, servet bildirimini vergi kanunlarına alınması da bir oldu - bittiye getirilmiş; hiç bir hazırlığı bulunmayan ve bildirim niteliği hakkında bilgisi olmayan mükellefin sırtına yeni bir yük koyulmuştur. Mükellef hem bu yükü taşıyacak hem de ister istemez yapacağı yanlış uygulama ve hatalar yüzünden günahsız yere fazladan vergi ve ceza ödeyecektir.

Bir kimsenin elinde bulunan servet unsurlarını bildirmesi için vergi kanunlarını tanıyıp bilmesi; servet bildirimini niteliğini öğrenmesi gerekli değildir. Bildirim cetvelleri iyi düzenlenir ve kesin değerlerin bilinmemesi durumunda tahmini rakamları da kabul eden kanun hükümlerine yer verilirse iyi niyetli mükellefler için, ne büyük bir güçlük ne de günahsız ve haksız yere vergi ve ceza ödemek söz konusu olamaz. Dolayısıyla bir hazırlık devresinin varlığı da gerekli değildir. Ama bazı kişiler servet bildiriyle ilgili hüküm ve yaptırımları öğrenmek isteyecek, bir hazırlık dönemine gereksinme duyacaklardır. Çünkü, bu gibi kişiler kendilerine tanınan böyle bir zaman içinde, kanunun boşluklarını arayıp ilk bildiriminden itibaren bir ayarlama yapmak; kaçırma ve gizlemeyle ilgili her türlü olanığı bulmak amacını taşırlar. Vergilendirme ile ilgili yeni kuruluş ve değişiklikler ne kadar kısa süre içinde hazırlanıp kanunlara sokulursa, o ölçüde etkili olurlar. Çünkü herkes tarafından öğrenilmiş ve uzun zaman üzerinde söz edilmiş bir yeniliğin, daha yürürlüğe girmeden önce karşı tedbirleri alınacak ve uygulama değeri azalacaktır. Bu sebeple bazı zamanlarda ansızın ve tepeden inme hükümlerin çok daha büyük fayda ve başarılar sağlayacağını kabul etmek gerekir. Hattâ, mükellefin yeni kuruluşun niteliğinden duyduğu kuşku bile zamanında bu fayda ve başarıya yardım eder. Örneğin servet bildirimini altında yatan servet vergisi korkusunu ele alalım. Servet bildiri uzun bir hazırlık döneminden sonra yürürlüğe girecek olursa; bu dönem içinde bildirim bir servet vergisi amacını taşımadığına kesinlikle inanılacak ve mükellefler rahatça malik olduklarından çok daha fazla servetler bildirerek ileride çalacakları minarenin kılıfını önceden hazırlıyacaklardır. Ne yazık ki; Türkiyede ya-

pılan ilk servet bildirimlerinin geri verilip yeniden düzenlenmesi bu olanağı yaratmıştır.

b — Malî idarelerin görevi çok ağırdır. Memur kadrolarındaki yetersizlik yüzünden bu görev zaten aksak bir şekilde yürütülmektedir. Servet bildirimlerinin de eklenmesiyle işler biraz daha çoğalacaktır. Bunun dışında hazine ile mükellef arasındaki uyumsuzluklar sayıca çok artacak ve mali kazanın işi de adamaklı ağırlaşacaktır. Bir vergi uyumsuzluğunun kesin sonucu yıllar geçtikten sonra alınabilmektedir. Şimdi ise bu daha da uzayacak, sıra bekleyen dosyalar da kabarıp birikecektir.

Türkiyedeki uygulamaya göre, Vergi Daireleri yalnız mükelleften servet bildirimini almak ve dosyasına koymakla görevlidirler. İnceleme Hesap Uzmanı ve Maliye Müfettişi gibi belirli elemanlar tarafından yapılmaktadır. Bu yüzden vergi dairelerinin daha da sıkışacağı söylenemez. Üstelik servet bildirimini incelemesi ayrı bir iş ayrı bir inceleme değil, Gelir Vergisi incelemesinin bir parçası, bir evresidir. Gelir Vergisi beyannameleri incelenirken bu bildirimler de gözden geçirilecek; sonuç olarak incelemeler biraz daha genişletilmiş olacaktır. Yoksa, verilen servet bildirimlerinin tek tek denetlenmesi ve dolayısıyla işlerin büyük ölçüde sıkışması söz konusu değildir.

Vergi uyumsuzluklarının ağır işleyişi ve mali kazadaki dosyaların birikişi konusuna gelince; böyle bir durumun kusuru Vergi Kanunlarında yer alan tedbirlere ve vergi kaçakçılığıyla uğraşmak için gösterilen çabalara yüklenemez. Eğer her mükellef gelirini doğru olarak bildirseydi mali kaza diye bir zaruret ve sorun kalmazdı. Uyumsuzluklar sayıca artıp birikmesin diye kaçakçılığa göz yumulmayacağına göre, buna katlanmaktan başka çare yoktur ve düşünülemez. Hem gerçektir ki; mali kazaya giden dosyaların sayısını azaltmak için kanunlardaki tedbir ve yaptırımları yumuşatmak fayda vermez. Ancak sert hükümlerin ve çok yönlü bir denetlemenin yaratacağı korku ile vergi kaçakçılığı ve dolayısıyla mali kazanın yükü azaltılabilir.

c — Servet bildirimi ile Hesap Uzmanı ve Maliye Müfettişlerine çok geniş bir denetleme yetkisi verilmekte, kişilerin her türlü özellik ve sırları meydana çıkmaktadır. Yapılan bildirimlerin denetlenmesi sırasında, çeşitli yer ve kaynaklardan soruşturma yapılırken, inceleme elemanlarının hangi mükellef ve işletmenin peşinde olduğu piyasada yayılacak, üstelik bu mükellef ve işletmelere



ait özellik ve sırlar inceleme elemanları dışındaki kimseler tarafından da öğrenilecektir. Böylece kişisel itibarlar sarsılacak, incelenen mükellefler kötü zan altında kalacaktır.

V.U.K. nu ile inceleme elemanlarına çok geniş yetki verilmiştir. Servet bildirimini bu yetkinin şeklini değiştirmemekte, yalnız Hesap Uzmanı ve Maliye Müfettişlerinin denetleme alanına yeni bir unsur daha eklemektedir. Dolayısıyla, eğer herhangi bir mükellefin sırf incelenmesi ve bu incelemenin piyasada duyulmasıyla itibarlar zedelenecekse, servet bildirimini kabul edilmeden önce de aynı sakınca vardı. Fakat bir mükellef hakkında soruşturma yapılması Gelir Vergisi sisteminin doğal bir sonucudur. Sırası geldiğinde her mükellef denetlemeye tabi tutulacaktır. Bu yüzden yapılan incelemenin çevrede duyulması itibar kırıcı bir durum yaratmaz. Kaldı ki, V.U.K. nun 4 üncü maddesiyle inceleme elemanlarının vergi incelemeleri sırasında öğrendikleri bilgileri başkalarına yaymaları önlenmiş ve kişi sır ve itibarına saygı gösterilmiştir.

#### IV — SERVET BİLDİRİMİNİN UYGULANMA ŞEKİLLERİ VE SERVET VERGİSİ - SERVET BİLDİRİMİ KARŞILAŞTIRMASI

Servet bildiriminin temeli servet vergilerine dayanır. Bugünkü şekliyle servet bildirimini, vergicilik alanındaki gelişmelere koşut olarak servet vergilerinde yapılan değişikliklerden doğmuştur.

Servet bildirimini başlıca iki şekilde uygulanabilir :

1 — Türkiye'de olduğu gibi, servet bildirimini Gelir Vergisi sistemi içinde yalnızca bir denetleme aracı olarak kullanılır. Bunun için, mükellefler ek bir bildirimle malik oldukları servetleri mali idarelere bildirirler. Mali idareler de bildirilen gelir ve servetleri karşılaştırarak, belirli dönemler içindeki servet artışlarının kaynaklarını araştırıp gizlenmiş gelirler varsa bunları meydana çıkarmaya çalışırlar.

2 — Servet bildirimini bir servet vergisiyle gerçekleştirilir. Bunun için, her türlü servet unsurlarını kapsayan ve bir kimseye ait servet unsurlarının tümünü kavrayan düşük oranlı bir servet vergisi koyularak bir yandan ayrı bir gelir kaynağı sağlanmış olur; bir

yandan da servet vergisine matrah olarak bildirilen servet unsurlarındaki artışların aynı dönemler içinde bildirilen gelirlerle karşılaştırılması yoluna gidilir.

Burada önemli olan, servet vergisi ile gelir vergisinin bağdaştırılması, servet bildirimlerine dayanarak gelir vergisi salmak olanağının yaratılmasıdır. Yani asıl amaç, servetlerden vergi almak değil, böyle ayrı bir verginin matrahını gelir vergisi sistemi içinde bir denetleme aracı olarak kullanmaktır. Bunun için servet vergisinin oranı çok düşük tutulmakta, servet unsurları yine mükellefler tarafından bildirilmektedir.

Gelir Vergisi sisteminin çoktan yerleştiği batı ülkelerinde, eski servet vergilerinin kalıntısı şeklinde uygulanmakta devam eden ve servet üzerinden alınan vergilerin varlığı etkili bir denetleme aracı olarak kullanılabilmelerinden ileri gelmektedir. Ve eklemek gerekir ki; Türkiye'deki şekliyle, gelir vergisi denetimine yardımcı olan ek bildirim niteliğindeki servet bildirimini diğer ülkelerde uygulamamaktadır.

Burada servet vergisi mi, servet bildirimini mi sorunu üzerinde durmak ve iki uygulamayı karşılaştırmak faydalıdır.

Bu karşılaştırmayı çeşitli açılardan yapacağız:

### 1 — Kuramsal olarak genel vergilendirme ilkeleri bakımından:

Vergi her mükellefin vergi ödeme gücüne, diğer bir deyişle iktidarına göre alınmalıdır. Vergi ödeme gücünün en belirli ve sağlam ölçüsü ise gelirdir. Servet durgundur, ancak gelir getirebildiği takdirde bir vergilendirme kaynağı, vergi ödeme gücünün bir belirtisi olabilir. Aksi durumda, servet üzerinden devamlı olarak alınan bir vergi, belirli bir zaman geçtikten sonra servetin sifıra inmesi sonucunu doğurur. Ayrıca servet vergisi, reel ve nesnel kişiliği ile hiç bir zaman adil bir vergilendirme yolu değildir. Vergi ödeyenlerin öznel ve ailevi durumlarını gözönüne almayan, ancak vergi konusu ile ve onun niteliği ile ilgilenen bu vergiler yapıları itibarıyla «en az geçim indirimi» ve discrimination (ayırma) gibi ilkelerin uygulanmasına da elvermediklerinden, vergi adalet ve iktidarı ile bağdaşmazlar.

### 2 — Toplumsal adalet bakımından:

Kuramsal yönden yapılan bir yorum, uygulama koşul ve gerçekleri ile değerlendirilirse çok farklı bir durum ortaya çıkacaktır.

Çünkü; Gelir Vergisinin en adil ve vergi ödeme iktidarına en uygun bir sistem oluşu, her mükellefin geliriyle oranlı şekilde vergilendirilmesi temeline dayanır. Oysa, uygulama bu temeli hiç bir zaman sağlayamamakta, stopaj yoluyla vergi ödeyen ücretliler, beyanname veren yani kendi bildirimini üzerinden vergilendirilen ve dolayısıyla vergi kaçırma olanına malik bulunan tüccar, serbest meslek erbabı, gibi mükellefler yanında daha ağır vergilendirme koşullarına tabi tutulmaktadır. Örneğin, Türkiye'de gelir vergisinin % 60 kadar bir kısmını ücretliler ödemekte, fakat milli gelirden aynı oranda bir pay alamamaktadırlar. Dolayısıyla, toplumsal adalet yönünden bir servet vergisinin varlığı yeterli olmasa bile gereklidir. Çünkü böyle bir vergi hem vergi kaçakçılığının önlenmesi bakımından yararlı olacak, hem de kaçırılmış gelirlerden alınamayan gelir vergisinin yerini doldurarak vergi adaletini sağlamaktan yana değerli ve verimli bir araç niteliği kazanacaktır. Sırf denetleme amacıyla koyulmuş soyut bir servet bildirimini ise vergi kaçakçılığını aynı ölçüde önleyemeyeceği, ücretlilerin düştüğü adaletsiz durumu ek bir servet vergisi oranında gideremeyeceği açıktır .

### 3 — Ekonomik bakımdan:

Az gelişmiş ülkelerde ve bu arada Türkiye'de en önemli bir sorun, sermayenin birikimi konusudur. Çeşitli alanlarda Devletin kendisi de üretime katılmak ve yatırımlar yapmakla beraber, bugün Türk ekonomisinin temeli özel kesime dayanmakta, ekonomik kalkınmanın sağlanması özel sermaye ve yatırımlara bağlı bulunmaktadır. Bu yüzden tasarrufun teşviki ve eldeki birikmiş servetlerin üretime yöneltmesi için çaba gösterilmekte, yatırımları arttırmak için vergi kanunlarında «yatırım indirimi» gibi kuruluşlara yer verilerek sırf ekonomik amaçlarla vergi hasılatından fedakârlık bile edilmektedir. Böyle bir durum ve zamanda koyulacak bir servet vergisinin sermaye birikimini köstekleyeceği ve ekonomik sakıncalar taşıyacağı ortaya çıkar.

Sonuç olarak, Türkiyede bugünkü ekonomik koşulları gözönüne alarak, toplumsal adaleti bir servet vergisi yoluyla sağlamak yerine, ücretlilerin vergilendirilmesinde diskriminasyonu gerçekleştirmek, en az geçim indirimi düzeyini yükselterek vergi oranlarını diğer mükelleflere göre düşük tutmak bir yandan da beyanname mükelleflerine

lefleri sıkı şekilde denetlemek ve servet bildirimini bir servet vergisi şeklinde değil böyle bir denetlemeye yardımcı olabilecek ek bir bildirim şeklinde geliştirmek daha doğru bir yoldur.

#### V — SERVET BİLDİRİMİNİN TÜRKİYE'DE KABULÜ VE GEÇİRDİĞİ SAFHALAR

27 Mayıs devriminden sonra, Türkiye'de toplumsal yönden meydana gelen düşünsel değişme ve gelişmeler vergicilik alanında da kendisini göstermiş; bu arada, onbir yıldan beri yürürlükte bulunan 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu yerini 193 sayılı kanuna bırakarak yeni kanun 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

193 Sayılı Kanunun getirdiği en büyük yeniliklerden biri o zamana kadar Türk vergiciliğinde adı edilmemiş yepyeni bir kuruluşa, servet bildirmine yer verilmiş olması idi. Devrim hükümetinin vergicilik alanında ve diğer alanlarda giriştiği bütün işlerin her şeyden önce iyi niyete dayandığı şüphesizdi. Fakat eklemek gerekir. ki; bu hükümetin her davranışı kuşkuyla karşılanıyor; özellikle eski devirde haklı-haksız, kanunlu-kanunsuz birçok yarar elde eden kimşelerin açık ya da kapalı direnciyle karşılaşılıyordu. Gerçekleştirilmek istenen vergi reformunun ve servet bildiriminin bu bakımdan toplumumuzda daha büyük bir tepki yarattığı söylenebilir. Bu tepki hem bir «hesap sorma, kuşkusuna dayanıyor hem de yeni bir «varlık vergisi» korkusunu taşıyordu. Haklı görünen bu kaygılar dışında, vergi kanunlarına sokulan yeni denetleme yolunun sevimsizliği ve ür-kütücülüğü de bir gerçektir. Kısaca özetlenen bu gibi sebeplerle servet bildirimini, aynı çıkar noktasında yani bildirim kaldırılması fikrinde, birleşen büyük bir kitleyi karşısında buldu. Siyasi alanda sivil idareye ve demokrasiye döndükten sonra, uzun süre ağızlarından düşmeyen «huzursuzluk» sözünün bir nedeni de servet bildirmine bağlanıyor ve çeşitli korku ve etkiler içinde yapılmış olan ve bu yüzden gerçek durumları göstermediği savunulan eski bildirimlerin hiç değilse değiştirilmesi eğilimi yayılıyordu.

15.2.1963 tarihinde kabul edilen 177 sayılı «servet beyannamelerinin iadesi ve yeni servet beyannameleri alınması hakkında kanun» ile sözü edilen eğilim gerçekleşti. 177 Sayılı kanuna göre, daha önce verilmiş olan servet beyannameleri geri alınacak ve 1961 yılı sonu itibariyle düzenlenecek yeni servet beyannameleri 1963 yılı Nisan ayı sonuna kadar, mükellefin işyerinin, iş yeri yoksa ika-

metgâhının bulunduğu yer noterine ya da noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara teslim edilecekti. Kanunun getirdiği önemli bir değişiklik de, 31.12.1960 tarihindeki serveti gösteren bildirimlerin mükelleflerden yeniden istenmemesiydi. Böylece daha önce yapılmış olan bildirimlerin değiştirilmesi imkânı sağlanmış oldu.

177 Sayılı kanunu, Gelir Vergisi Kanununun servet bildirimleri ile ilgili hükümlerinde değişiklikler yapan 28.2.1963 günlü ve 202 sayılı kanun izledi. Bu kanunun 58. maddesiyle G.V.K. nun 115 inci maddesine eklenen fıkra, «eski devrin hesabını sorma» şeklindeki kuşku ve duraksamalara son veriyor ve mükelleflerce yapılmış servet bildirimlerinin ilk kez servet beyannamesi vermek zorunda oldukları yıldan önceki devrelerle ilgili hiç bir işleme dayanak tutulamıyacağı öngörüliyordu.

#### VI — GELİR VERGİSİ KANUNUMUZDA SERVET BİLDİRİMİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLER

##### 1 — Servet Bildiriminde Bulunacaklar:

Gelir Vergisi Kanununun 114 ncü maddesine göre; servet bildirimine tabi olan mükellefler yıllık beyanname vermek zorunda olan gerçek kişilerdir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında bu genel kurala bazı istisnalar koyulmuş ve;

- a) Dar mükellefiyete tabi olanlar,
- b) Bildirilecek gelirleri:
  - aa) Ücretten,
  - bb) Götürü usulde ticari ve mesleki kazançlardan,
  - cc) Götürü gider usulüne göre saptanan tarım kazançlarından,
  - dd) Gayrimenkul sermaye iratlarından,
  - ee) Mevduat faizlerinden ve yıllık gayrisafi tutarı 5.000, lirayı aşmayan mevduat faizleri dışında kalan menkul sermaye iradından,
  - ff) Sair kazançlar ve iratlardan,
  - gg) Bunların bir kaçından ya da hepsinden,

ibaret bulunanlar servet bildirimine tabi tutulmamıştır.

114 nci maddenin karşıt kavramından hareketle, servet bildiriminde bulunacakların,

a) Gerçek usulde vergilendirilen ticaret, tarım ve serbest meslek kazancı,

b) Mevduat faizi dışında kalan ve yıllık gayrisafi tutarı 5.000,— lirayı aşan menkul sermaye iradı,

elde eden *tam mükellefiyete tabi* gerçek kişiler olduğu söylenebilir.

Ücretlerden stopaj yoluyla vergi alındığı ve götürü usulde vergilendirilen ticarî ve meslekî kazançlar da mükellef tarafından bildirilmeyip idarece tesbit edildiğinden, bu kazanç sahipleri için gelir vergisi beyannamesi vermek ve dolayısıyla vergi kaçırmak söz konusu değildir. Mevduat faizleri beyanname ile bildirilmekle beraber, bu faizlerin idarece meydana çıkarılması çok kolay olduğu için mükelleflerce gizlenmesi ihtimali bulunmamaktadır. Bu sebeple sayılan kazanç ve iradlar için servet bildiriminde bulunulması gereksizdir.

Götürü usulde tesbit edilen tarım kazançlarında mükellefler elde ettikleri gerçek hasılatı bildirmekte, bu hasılatı götürü olarak hesaplanan gider oranları uygulandıktan sonra kalan kısımlar «tarım kazancı» olarak vergilendirilmektedir. Bu usulde elde edilen hasılatı gizleyerek vergi kaçırma yoluna gitmek mümkündür. Fakat servet bildirimi, bu kaçakçılık yolunu tıkayacak ya da meydana çıkaracak bir tedbir değildir. Çünkü bildirilen götürü tarım kazancını aşan servet artışları tesbit edilse bile, bunların gizlenen hasılattan doğduğunu tanıtlamak çok güçtür. Mükellefler, götürü gider oranının yüksek olduğunu, gerçek giderlerinin bu oranın çok aşısında kaldığını ve servet artışlarının gerçek-götürü giderler arasındaki farktan ileri geldiğini pekâla savunabilirler. Kısaca, servet bildirimi götürü tarım kazançlarında hasılatın gizlenmesi yoluyla yapılacak kaçakçılığı önlemeye yeterli bir denetleme aracı değildir. Bu sebeple de götürü usulde vergilendirilen tarım kazancı elde edenlerin servet bildirimine tabi tutulması gerekli görülmemiştir.

Gayrimenkul sermaye iratlarına gelince; G.V.K. nun 73. maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedellerinden aşağı olamayacağı hükme bağlanmıştır. Emsal kira bedeli ise, mal ve hakkın normal durumlarda getirebileceği kirayı ifade eden ölçüler olarak belli edildiğinden, g.m.s. iradı sahipleri el-

de ettiği kiralari gizleyecek ya da gerçek tutarından daha düşük gösterecek olsalar, zaten hiç bir soruşturma ve kovuşturmaya ihtiyaç kalmadan emsal kira bedelleri üzerinden vergi salmak mümkündür. Dolayısıyla servet bildirimini gibi dolaylı bir denetleme yoluna gitmenin büyük bir faydası yoktur.

Sair kazanç ve iratlar, sürekli bir nitelik taşımayan uğraşı ve işlemlerde elde edildiğinden, bu kazanç ve iratların devamlı bir vergi kaçakçılığına alet edileceği düşünülemez. Kaldı ki; servet bildirimine göre, gelire servet artışını karşılaştırabilmek için yılbaşı ve yılsonu servet değerlerinin bilinmesi gereklidir. Bir mükellef elde ettiği sair kazanç ya da irad dolayısıyla yıl sonunda servet bildiriminde bulunsa, bu bildirim denetleme yönünden hiç bir pratik fayda sağlamayacaktır. Çünkü aynı mükelleften geçmiş yıl sonu itibarıyla bir servet bildirimini alınmadığından, elde ettiği geliri yılbaşı ve yıl sonu servetlerini karşılaştırmak suretiyle denetlemek imkânı bulunmaktadır. Bu yüzden sair kazanç ve irad elde edenlerin servet bildirimine tabi tutulmadıkları söylenebilir.

## 2 — Servet Bildiriminin Zamanı:

G. V. K. nun 114 ncü maddesine göre; servet bildirimini her yıl ve Gelir Vergisi beyannamesinin verileceği süre içinde yapılacaktır. Madde metninde «yıllık beyanname vermek mecburiyetinde bulunan gerçek kişiler, her yıl verecekleri gelir beyannamelerinde 116 ncı maddede yazılı servet unsurlarını bildirmeye mecburdurlar.» şeklinde bir ifade kullanıldığına göre, servet bildirimini Gelir Vergisi beyannamesinin bir eki, bir füyü sayılmak gerekir. Fakat hele ilk yıllardaki uygulama gözönüne alınırsa, servet bildirimini gelir bildiriminden ayrı olarak yapıldığı ortaya çıkar. Çünkü bu bildirimler Vergi Dairelerine değil, noter ya da noterlik görevi yapanlara verilmiştir. Dolayısıyla her iki bildirim aynı ana rastlaması zorunlu değildir.

Burada, servet bildiriminde bulunmayanlar için V.U.K. na esaslı bir yaptırım koyulmadığını belirtmek gerekir. V.U.K. nun 352. maddesinde vergi beyannamelerinin belli şekil ve eklerine uyulmaması IV ncü derecede usulsüzlük sayılmıştır. Servet bildirimini de gelir vergisi beyannamesinin bir eki olduğundan, bildirimde bulunmayanlara IV ncü derecede usulsüzlük cezası uygulanabilir. Bu ise çok hafif bir ceza olduğundan ve ilk kez yapıldığında affedildiğinden mükellefleri bildirimine zorlayan bir tedbir değildir. Şüphesiz, vergi daireleri gelir vergisi beyannamelerini alırken servet bildirimlerini

de arayacaktır. Fakat V.U.K. na göre vergi beyannamesinin posta ile gönderilmesi de mümkündür. Böyle durumlarda servet bildiriminde bulunmayanlara yeniden «tebliğat» yapmak gerekecek; hem vergi dairelerine fazladan bir iş yüklenecek hem de karışıklıklar doğabilecektir.

Servet bildirimini yıllık bir bildirimdir. Her yıl yapılması gerekir. Böyle olması da bildirim amacına uymaktadır. Çünkü, gelir vergisi yıllıktır; her yıl elde edilen daha doğrusu mükellefler tarafından bildirilen gelir üzerinden alınır. Servet bildiriminin amacı bildirilen bu gelirleri servet üzerinde yapılan karşılaştırma ile denetlemek olduğuna göre, gelir bildirimine koşut şekilde işlemesi yani onun gibi yıllık olarak alınması mantığı uygundur.

Bazı fikirlere göre servet bildirimini her yıl yapılması gereksizdir. Üç ya da beş yıllık dönemler itibariyle yapılacak bildirimler daha pratik ve faydalıdır. Çünkü kısa dönemler içinde servette pek değişiklik olmaz. Servet unsurları uzun dönemler içinde daha kolay izlenip tesbit edilebilir. Dolayısıyla, her yıl yapılacak bildirimler mükelleflere güçlük çıkarmaktan başka hiç bir işe yaramayacaktır. Nitekim 193 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce hazırlanan Maliye Bakanlığı tasarısında da bu görüş benimsenmiştir.

Servet bildirimini her yıl değil üç ya da beş yıllık dönemler sonunda yapılması mükellef yönünden gerçekten bir kolaylık sağlayacaktır. Fakat yıllık bildirim gelir vergisi sisteminin yapısına daha uygundur. Madem ki gelir vergisi yıllıktır; bu geliri denetlemek üzere koyulan servet bildirimini de her yıl yapılması gerekir. Kaldı ki; servet bildirimini üç ya da beş yıl gibi dönemler sonunda yapılması bazı sorunlar ortaya çıkaracaktır.

a — Servet bildirimini ile gelir bildirimini arasında zaman itibariyle bir koşutluk bulunmazsa, herhangi bir yılda kaçırılan gelir dolayısıyla meydana gelen servet artışını izleyen yıllarda bildirilecek gelirlerle maskelenmesi mümkün olacaktır. Üstelik vergi dışı kalmış gelirlerden doğan servetlerin servet bildirimini yapılacağı yıla kadar harcanıp tüketilmesi; böylece servet eski düzeyine ineceğinden servet bildirimini hiç bir fayda sağlayamaması imkân dahilindedir.

b — Servet bildirimini yıllık olmazsa, vergi incelemelerinde kısır bir silâh kimliğine bürünecek, uygulamayı zorlaştıracaktır. Çünkü, servet bildirimini yapılmadığı ara yıllarda gelir vergisi beyannameleri üzerindeki incelemeler servet karşılaştırılması yoluyla sağlanamayacak belirli dönem sonunda servet bildiriminde bu-



lunulunca zamanında yapılmış olan vergi incelemelerine yeniden dönmek, ek bir denetleme yoluna gitmek gerekecektir. Bu ise zaman ve işgücü telefinden başka bir şey değildir.

c — Üç ya da beş yıllık bildirimlerden çıkarılan ve o dönemler içinde bildirilen gelirleri aşan servet artışları dolayısıyla vergi salınırken, gelirle karşılanmayan servet artışını o döneme dahil yıllar arasında paylaşmak zorunludur. Bu ise götürü bir paylaşım olacak, gelir vergisinin - gerçeklik - temeli ile bağdasımıyacaktır. Ayrıca bildirim dönemindeki ilk yıllara ait verginin zamanasına uğraması da mümkündür. Bunun için zamanasını sürelerinin uzatılması, ya da servet bildirimlerine dayanarak salınacak vergiler için özel zamanasını sürelerinin tanınması gerekecektir.

Bütün bu sebeplerle servet bildiriminin her yıl yapılması denetleme amaç ve anlamına daha uygundur.

### 3 — Servet Bildiriminin Temeli ve Uygulama Şekli:

Servet bildirimi yoluyla yapılacak gelir denetlemesi ve denetlemeye göre gelirin vergi dışı bırakılmış sayılacağı durumlar G.V.K. nun 115 nci maddesinde açıklanmıştır.

«Bu bölüm hükümlerine göre bildirilen veya maddi delillere dayanılarak tesbit edilen servetin mecmu değeri, bir evvelki yıl beyannamesinde gösterilen veya maddi delillere dayanılarak tespit edilen servetin değerinden fazla olduğu ve bu fazlalık iki beyanname arasındaki süre içinde beyan olunan (ikmalen veya re'sen matrah tesbitleri yapılmışsa bu tesbitler ayrıca nazara alınır) gelir toplamını aştığı takdirde, aşan miktar, gelir beyannamesinin taallük ettiği devre içinde elde edilmiş ve gelir vergisi ödenmemiş gelir sayılır. ....»

Görüldüğü gibi, Servet bildiriminin temeli, vergilendirme dönemleri yani yıl sonlarında malik olunan servetleri bulmak, servette meydana gelen artışları aynı dönem içinde bildirilen gelirle karşılaştırmak ve vergi dışı bırakılmış gelir unsurlarını bu yoldan denetleyip ortaya çıkarmaktır.

Fakat Kanunumuzdaki şekliyle servet bildiriminin bu amacı gerçekleştirmekten yana pek etkisiz ve aşırı hoşgörü içinde düzenlenmiş bir kuruluş olduğunu itiraf etmek zorunludur. Gelir denetlemesi yapılırken başvurulacak tek dayanak servet artışı olmamak gerekir, ya da ters yönden hareketle; servet artışlarının kaynağı araştırılırken, yalnız bildirilen gelir değil, tasarrufa ayrılacak

gelir tutarı gözönüne alınmalıydı. Daha önce de belirtildiği şekilde, gelir, tasarruf ve tüketim arasında ekonomik bir bağıntı vardır ve bu bağıntı (Gelir = Tüketim + Tasarruf) eşitliğiyle ifade edilir. Servet bildirim uygulamasının temeli de bu eşitliğe dayanır ve (servet artışı yukarıda belirtilen eşitlikteki tasarrufu temsil eder. Demek oluyor ki; servet artışı, elde edilen gelirden tüketim harcamaları çıktıktan sonra kalan kısımdır. Yani servet artışının ölçüsü kazanılan gelir değil, gelirin harcanmayan kısmı, kişinin tasarruf gücüdür. Oysa G.V.K. muzda servet artışlarının denetlenmesinde tasarruf gücünün temel tutulacağı hakkında ne açık bir hüküm ne de herhangi bir belirti bulunmamaktadır. Kanunda doğrudan doğruya servetteki artışın o dönem içinde bildirilen geliri aşması koşullanmış; bu karşılaştırma sırasında harcamaların bildirilen gelirden indirileceği şeklinde herhangi bir ek yapılmamıştır.

Bu konuyla ilgili olarak, kanunda genel bir ifade kullanıldığı, servet artışıyla ilgili kaynakların ve bu arada harcamaların hesaplanmasının uygulamaya bırakılmış olabileceği şeklinde bir düşünce ileri sürülebilir. G.V.K. nun 116 ncı maddesinin son fıkrasındaki ifade de fikre dayanak olarak gösterilebilir:

«Servet beyannamelerinin şekli ve servet unsurları dışında kalan başkaca ne gibi bilgileri ihtiva edeceği Maliye Bakanlığınca tayin ve tesbit olunur.»

Bu fıkradan anlaşıldığına göre, Maliye Bakanlığı servet bildirimlerinde servet unsurlarıyla ilgili olmayan başkaca bilgiler de isteyebilir. Öyleyse bildirimlerde harcamalara ait bilgiler alınması ve bunların kullanılması mümkündür.

Bu düşünce zincirinin fazla iyimser ve geniş bir yoruma dayandığı söylenebilir. Çünkü;

a — Bir kez, şimdiye dek düzenlenen servet bildirim cetvellerinde mükelleflere giderleriyle ilgili herhangi bir soru sorulmamış; giderler için ayrı sütunlar düzenlenmemiştir. Eğer giderlerin uygulamada gözönünde bulundurulması düşünülmüş olsaydı, bu konu ihmal edilmezdi.

b — Kaldı ki; ceza hukukundaki genel ilkeye koşut bir anlayışın vergicilik alanında da benimsendiği ve kanunsuz vergi olamayacağı bir gerçektir. Dolayısıyla, servet bildirim cetvellerinde giderler tesbit edilse ve servet artışı ile gelirin karşılaştırılmasında bu giderler gözönüne alınsa bile, yapılan işlem kanuni bir dayanaktan yoksun kalacaktır. Çünkü kanunda kesin olarak gelir ve servet ar-

tısından söz edilmiş; giderler için özel bir hüküm koyulmamıştır. Uygulamanın kanun maddeleriyle sınırlandırıldığı ve bu sınırı aşan bir uygulamanın mantığa ve gerçeğe ne ölçüde uygun olursa olsun hukukca geçerli sayılmayacağı açıktır.

c — Servet bildirim yoluyla yapılan denetlemede bulunan servet farkları için kabul edilen «tarh» şekli de fikrimizi doğrulamaktadır.

G.V.K. nun 115 inci maddesinin ikinci fıkrasında, servet bildirimine dayanarak saptanan vergisi ödenmemiş gelirler üzerinden ikmalen vergi salınacağı hükme bağlanmıştır.

V.U.K. nun 29 ncu maddesine göre ikmalen vergi salınabilmesi için, matrah farkının *maddî delillere ve kanunî ölçülere* dayanılarak tesbit edilmesi, yani kesin miktarının bulunması gereklidir. Oysa, bir mükellefin yıllık giderleri kesin olarak bilinmeyecek ve kararlar ve ortalama rakkamlar olarak bildirilecektir. Dolayısıyla maddi belgelerle miktarı tesbit edilemeyen bu giderlere dayanarak ikmalen vergi salınması da mümkün olamaz. Eğer Kanunumuza göre uygulamada giderlerin gözönüne alınması düşünülmüş olsaydı, verginin ikmalen salınması öngörülmez; takdiri hesaplamalara dayanan farklar üzerinden re'sen vergi salınması olanağı da sağlanırdı. Bu nedenle; verginin salınış şekli hakkındaki fıkranın, belli bir amaçla kanuna koyulduğu ve adeta yapılacak hesaplamalara giderlerin sokulmasını önlediği savunulabilir.

Şurasını belirtmek gerekir ki; Gelir Vergisi Kanunumuz harcamalar yönünden mükellefleri başıboş bırakmamıştır.

G.V.K. nun 91. maddesiyle, mükelleflere aynı maddede sayılan giderlerini bildirmek ödevi yüklenmiş ve 113 üncü madde ile de servet bildiriminde olduğu gibi gelirle giderin karşılaştırılması ve bildirilen geliri aşan giderlerin vergisi ödenmemiş gelir sayılarak vergilendirilmesi öngörülmüştür. 26.6.1964 günlü ve 484 sayılı kanunla 91 ve 113 üncü maddeler yeniden düzenlenmiş; bildirilecek gider unsurları genişletilerek her türlü geçim giderleri ve çeşitli lüks harcamalar bildirimine kapsamına sokulmuştur. Bu maddelerde de, giderlerle bildirilen gelirin karşılaştırılması sırasında aynı yargı bulunmamaktadır. Oysa, mükelleflere, yapılan giderlerin servetten karşılandığını tanıtlamak hakkı verilmiş yani gider bildirim uygulamasında servetteki eksilmelerin de gözönünde bulundurulması sağlanmıştır.

Demek oluyor ki; servet bildirimini uygulanmasında «tasarruf gücü» değil, bildirilen gelir temel tutulmakla beraber, ayrıca giderler de başıboş bırakılmamış ve gelirin denetlemesinde mükelleflerin yaptığı bazı harcamalar ölçü olarak kullanılmıştır. Fakat bu çift yanlı denetlemenin yeterli olduğu söylenemez. Servet bildiriminde hiç değilse kanunca bildirilmesi zorunlu giderlerin de ölçü olarak kullanılması ve her iki denetleme yolunun birleştirilmesi sağlanmalıydı. Daha önce belirtildiği gibi, kanun hükümlerine göre böyle bir yola gitmek imkânsızdır. Kısaca, kanunda mükellef lehine büyük bir boşluk bırakılmış, servet bildirimini işleyişi aksatılmıştır. O kadar ki; mükellef bakımından net gelir, - kazanç ve iratlar dan ödenen gelir vergisi çıktıktan sonra kalan kısım, bilimsel deyimıyla «tasarruf edilebilir gelir» olduğu halde, servet bildirimini uygulanmasında, gelirden ödenecek gelir vergisinin indirilmesi olanağı bile bırakılmamıştır. Denetlemeden beklenen faydaların sağlanması için bu hatanın onarılması ve kanundaki boşluğun doldurulması zorunludur.

#### 4 — Servet Bildirimine Göre Vergi Salınması ve Koşulları:

Daha önce de belirtildiği gibi, servet bildirimine göre bulunan farklar üzerinden ikmalen vergi salınacaktır. G.V.K. nun 115 inci maddesinde, bu şekilde ikmalen vergi alınabilmesi için bazı koşullar aranmıştır.

a — Servetteki artışın, gelir vergisine tabi gelir unsurlarının dışındaki kaynaklardan doğduğunun mükelleflerce ispat edilememiş olması :

Bazı kazanç ve iratlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Servetteki artışın bu gibi kazançlardan ya da miras, bağış, ikramiye gibi kaynaklardan doğması mümkündür. Dolayısıyla, önce servet artışının kaynağını tesbit etmek zorunludur. Şüphesiz mükellef tarafından bu konuda yanlış - doğru bir sürü sav ileri sürülebilecektir. Bu düşünceyle, servetteki artışın vergi konusuna girmeyen kaynaklardan doğduğu şeklindeki savunmaların mükellefin kendisi tarafından tanıtlanması beklenmiş, yani ispat gücü ona yüklenmiştir. Fakat bunun da yeterli olduğu söylenemez Çünkü, gerçek dışı savların ispatlanması için bir takım danışıklılara ve yalancı tanıklara başvurulması mümkündür. O zaman bu gibi dayanakları çürütmek inceleme elemanına düşen güç bir görev olacaktır.

b — Servet bildirimlerinin Maliye Müfettişleri ya da Hesap Uzmanlarınca incelenmesi:

Bu hükümle mükellefe güvenlik verilmek istendiği, ve bu yüzden servet bildirimi incelemelerinin teknik bilgi ve ihtisas sahibi belirli inceleme elemanlarına bırakıldığı söylenebilir. Fakat Müfettiş ve Uzmanlarca yetiştirilen ve teknik bilgi ve yetenekleri şüphe götürmeyen Müfettiş ve Uzman yardımcılara aynı yetkinin verilmesini bir eksiklik olarak belirtmek gerekir.

#### 5 — Servet Bildiriminin Şekli ve İçeriği:

Servet bildiriminde gösterilecek servet unsurları G.V.K. nun 116 ncı maddesinde sayılmıştır.

*A — Ticarî, smâî, meslekî ve tarımsal işlere ayrılan sermaye ile ortaklık ve iştirak hisseleri :*

a — Kişisel işletmelere dahil kıymetlerin cins ve çeşitleri itibariyle mukayyet değerleri,

b — Ortaklık ve iştirak hisseleri, hisse miktarı ve mukayyet değerleri, nakit dışındaki hisselerin cins ve miktarı,

*B — İşletmelere dahil olmayan ekonomik kıymetler:*

a — Gayrimenkul mallarla gayrimenkul olarak tescil edilen haklar.

b — Hisse senedi ve tahviller,

c — Mevduat kabul eden kurumlardaki para tutarı,

d — Mevduat dışındaki yerli ve yabancı para,

e — Sikke ya da külçe halindeki altın ve diğer kıymetli maddeler (Bunların toplam değeri 5.000,— liradan az ise bildirimleri zorunlu değildir.)

f — Mücevherat (Toplam değerleri 5.000,— liradan az ise bildirimleri zorunlu değildir.)

g — Kara, Deniz ve Hava taşıma araçları,

h — Alacaklar (senetli ve senetsiz oldukları),

Bunların toplam değerleri 5.000,— liradan az ise bildirimleri zorunlu değildir.

i — Borçlar (senetli ve senetsiz oldukları).

Bunların toplam değerleri 5.000,— liradan az ise bildirilmeleri zorunlu değildir.

Altın ve diğer kıymetli madenler, mücevherat, borç ve alacakların değerleri 5.000,— lirayı aşmadığı takdirde, bunların bildirilmesi konusunda bir seçim hakkı tanınmıştır. Bu seçim hakkının amacı mükelleflere kolaylık sağlanmasıdır. Çünkü, böyle küçük tutardaki kıymetlerin tesbiti ve teker teker hatırlanması güçtür. Fakat belirtmek gerekir ki; sonradan incelemelerde bulunan farkların, daha önce de sahip olunduğu halde servet bildirimlerinde gösterilmeyen kıymetlerden doğduğu ileri sürülebilecektir.

116 nci maddenin üçüncü fıkrasına göre servet unsurlarının değer ya da bedelleri yoksa ya da bilinmiyorsa gerçek bedel ve değerler yerine bunların mükelleflerce tahmin olunan değerleri yazılabilir. Ya da mükellefler V.U.K. nun 267 nci maddesine göre bedel takdiri isteyebilirler. Keza aynı maddenin dördüncü fıkrasında, mükelleflerin tahmininin hatalı olduğu tesbit edilirse, tesbit edilen bedelin temel tutulacağı fakat tahmin hatasından dolayı mükellefler adına ceza uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm kötü niyetli mükellefler için açık bir kapıdır. Çünkü tahmin, ancak servet bildiriminin yapılacağı ilk yılda söz konusu olabilir. Ondan sonraki yıllarda edinilen kıymetlerin bedellerinin bilinmesi gerekir, ya da değeri kesinlikle bilinmeyecek kıymetler, «yaptırılan konut» gibi belirli bir kaç servet unsurundan ibaret olabilir. Oysa tahmin hakkı ve tahmin hatasından dolayı ceza kesilmesi kötüye kullanılacak; mükellefler gerçek bedelini bildikleri kıymetleri bile çok düşük şekilde değerlendirerek servetlerinin değerini saklamak imkânını bulacaklardır. Bu yüzden tahmine yer verilmemesi, gerçek bedeli bilinmeyen servet unsurlarının doğrudan doğruya V.U.K. nun 267 nci maddesine göre takdir edilecek emsal bedelleriyle değerlendirilmesi uygun olurdu.

Ayrıca tahmin hatalarının ya da kasti değer gizlemelerinin tesbiti de çok güç bir iştir. İnceleme elemanının bunları tek tek görmesini ve piyasa kıymetleri hakkında fikir sahibi olmasını gerektirir.

Kanunda hatalı tahminlerin yerine tesbit edilen bedellerin temel tutulacağı belirtilmekle beraber, bu bedellerin nasıl saptanacağı hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Burada iki yol akla gelebilir.

a — Karşı incelemelerle servet unsurunun gerçek maliyet bedeli bulunabilir. Bu takdirde, mükellefin tahmininde hata etmesi değil, servetini gizlemesi söz konusudur. Ve ceza uygulanması mantığa uygun düşer.

b — Maliyet bedeli bilinmemekte; fakat değerlemenin düşük yapıldığı açık bulunmaktadır. O zaman inceleme elemanının V.U.K. nun 267 nci maddesine başvurması ve bedel takdiri istemesi gereklidir. Bu takdirde, mükellefin kötü niyeti ortada olsa bile ceza uygulanması mümkün değildir.

116 ncı maddenin dördüncü fıkrasında, aile topluluğuna dahil eş ve çocuklara ait servetlerin servet bildiriminde ayrı ayrı gösterileceği belirtilmiştir.

G.V.K. nun 93 ncü maddesinde «aile reisi bildirim» temel tutulmuş, eş ve çocuklara ait gelirlerin de aile reisi tarafından bildirim arasında bir koşutluk sağlanması, servet bildiriminin de bütün aile çevresini içine alacak şekilde düzenlenmesi kanunun amacına uygun düşmektedir.

#### 6 — Servet Bildirimi İle İlgili Ceza Hükümleri:

G.V.K. ve V.U.K. daki ceza hükümleri, servet bildirimine göre ikmalen vergi salınması ve bildirimde bulunmama durumlarında olmak üzere ikiye ayrılır.

##### A — Servet Bildirimine göre vergi salınması :

##### a — Cezalı vergi:

G.V.K. nun 115 nci maddesinde, servet bildirimine dayanılarak salınacak vergi için mükellefler adına kaçakçılık cezası kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

V.U.K. muza göre, kaçakçılık cezasının uygulanabilmesi için,

i — Bir «vergi ziyanının» bulunması,

ii — Bu «vergi ziyayı»na mükellef tarafından kasten sebep olunması, gereklidir.

i — 115 inci maddenin birinci fıkrasında, servet bildirimlerinin karşılaştırılmasıyla bulunan ve aynı dönemlerde bildirilen gelirleri aşan servet artışlarının, bu dönemlerde elde edilmiş ve vergisi

ödenmemiş gelir sayılacağı açıklandığına göre, «vergi ziyası» koşulu gerçekleşmektedir.

ii — Vergi ziyasında mükellefin kastının bulunup bulunmadığı konusu, gelir üzerinde yapılan vergi incelemeleriyle anlaşılabilir bir konudur. Kastın ispatı her zaman kolay olmadığı için, V.U.K. nda kasıtlı ilgili bazı karineler kabul edilmiş ve böyle durumlarda kastının bulunmadığını ispatlamak yükü mükellefe bırakılmıştır. V.U.K. nun 344 ncü maddesinde belirtilen bu karineler, servet bildirimine uygulanacak cezalar için de kıstas olarak kullanılabilir, örneğin bildirilen vergi matrahının % 10 unu geçen ve 10.000,— liradan az olmayan servet farkları için kaçakçılık cezası kesilebilirdi. Esasen bildirilen gelirlerden daha yüksek servet artışlarının varlığı, mükellef tarafından bazı gelirlerin kasten vergi dışı bırakıldığını ortaya koyacak niteliktedir.

Servet bildirimi uygulamasında V.U.K. nun ceza ilkelerine bir istisna koyulmuş; böylece mükelleflerin korunması yolu seçilmiştir. Özel bir «tarh» şekli olması sebebiyle, servet bildirimi için tanınan bu özel durum ve mükellefi koruma kaygısı bir ölçüye kadar hoş görülebilir. Fakat hiç değilse, servet bildirimlerinin düzenlenmesi sırasındaki iyi ve kötü niyetli davranışlar birbirinden ayrılmalı ve bunlara farklı ceza uygulanmalıydı. Şöyle ki;

aa — Mükellef servet bildiriminde bütün servet unsurlarını gerçek miktar ve değerleriyle göstermiş ve denetlemede meydana gelen servet artışının bildirilen gelirden fazla olduğu anlaşılmıştır. Bu takdirde salınacak vergiye Kanunumuzda olduğu gibi kusur cezası uygulanabilir.

bb — Mükellef, servet bildiriminde sahip olduğu bazı servet unsurlarını göstermemiş, bu unsurlar yapılan incelemelerle meydana çıkarılmış ve servetteki artış da aynı dönemde bildirilen geliri aşmıştır. Bu takdirde, kastın varlığı açıkça belli olmakta ve kaçakçılık cezası uygulanması mantığa uygun düşmektedir. Çünkü, işlenen edim yalnız gelirin değil servetin de gizlenmesini kapsamaktadır. Bu türlü kötü niyetli davranışların daha ağır bir yaptırımla önlenmesi servetlerin gizlenmesini teşvik edecek ve kolaylaştıracak bir eksikliklerdir.

b — Cezasız Vergi :

Eğer servet bildiriminden bulunan fark, servet unsurlarının değerlendirilmesindeki tahmin hatalarından doğuyorsa, bu takdirde mükellef adına ceza uygulanmayacaktır.



Tahmin hataları yüzünden ceza kesilmemesi hakkaniyet ilkelere uygun bir yol olmakla beraber, daha önce de belirtildiği gibi bu hükmün kötüye kullanılması ihtimali de çok kuvvetlidir.

*B — Bildirimde Bulunulmaması :*

Mükelleflerin servet bildirimlerini vermemesi durumunda uygulanacak cezalar iki bölümde incelenebilir.

a — Gelir Vergisi beyannamesi verilirken servet bildiriminde bulunulmaması :

Servet bildirimi, gelir vergisi beyannamesinin bir eki, gelirle ilgili bilgilerin tamamlayıcı bir unsurdur. V.U.K. nun 312 nci maddesinde, vergi beyannamelerinin kanunca belli şekil ve eklerine uyulmaması IV ncü usulsüzlük sayılmıştır. Dolayısıyla servet bildiriminde bulunmayanlara kesilecek ilk ceza IV ncü derece usulsüzlük cezasıdır ki, bunun çok yumuşak bir yaptırım olduğu söylenebilir.

Bu arada, kanunumuzda servet bildiriminin eksik yapılması yani bildirimde servet unsurlarının gösterilmemesi durumunda herhangi bir yaptırım bulunmaması, eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Çünkü, uygulamada mükellefler daha çok böyle bir yola başvuracaklardır. Dolayısıyla bu türlü edimlerin de cezalandırılması doğru olurdu

b — Vergi daireleri ya da vergi incelemesi yapanlarca yazılı istemde bulunduğu halde servet bildiriminde bulunulmaması :

Bu takdirde işlenen fiil V.U.K. nun 358 nci maddesine göre «hileli vergi suçuna teşebbüs» sayılmakta ve 360 ncı madde uyarınca bir aydan bir yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir.

Daha önce yapılan açıklamalarda dokunulduğu gibi, servet bildiriminde bulunulmaması ya da eksik bildirimde bulunulması durumları için Kanunumuza gereken ağırlıkta yaptırımlar koyulmuştur. Vergi daireleri ya da inceleme elemanları tarafından yapılacak yeni bir uyarıyı beklemeksizin servet bildirimi verilmemesi ya da verilen servet bildirimlerinde servet unsurlarının gösterilmemesi doğrudan doğruya «hileli vergi suçuna teşebbüs» sayılıyorsa, daha etkili ve mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya zorlamak bakımından daha elverişli olurdu.

### 7 — Servet Bildiriminin Kullanılacağı Alan :

193 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, servet bildirimini üzerinde yapılan tartışmaların yöneldiği bir nokta da, bildirimlerin vergi hukuku dışındaki amaçlarla kullanılıp kullanılmayacağı sorusu idi. Bu konuda iki görüş belirmiştir :

a — Birinci görüşe göre, servet bildirimleri ancak vergi hukuku alanında kullanılabilir. Bu, vergi hukukunun bağımsızlığı ilkesine en uygun bir yoldur. Ayrıca vergi mükelleflerine güvenlik vermek ve sistemi yürütmek için böyle bir uygulama zorunludur.

b — İkinci görüşe göre; ülkedeki vergi sistemi bir bütündür ve hukuk dalları birbirine bağlıdır. O halde hukuki kuruluşların yalnız bir hukuk dalında hüküm ifade etmesi ve diğer dallarda işlememesi söz konusu olamaz.

Bu tartışma 193 sayılı kanunun geçici 9 ncu maddesinde yer alan bir hükümden doğmaktadır. Bu maddeye göre; noter ya da noter görevlilerine verilen servet bildirimleri 1963 yılı Nisan ayından önce vergi daireleri ve incelemeye yetkili olanlar ya da adli, idari, askeri makamlar tarafından noterden alınamayacaktı. Maddenin karşıt kavramından, 1963 yılı Nisan ayından sonra servet bildirimlerinin yalnız vergi daireleri ve inceleme elemanları tarafından değil; adli, idari, askeri makamlar tarafından da açılabilceği, dolayısıyla vergi hukuku dışındaki alanlarda, özellikle diğer hukuk dallarında kullanılabileceği sonucu çıkarılıyordu.

Vergi hukukunun bağımsızlığı fikrinde olanlar V.U.K. nun 5 nci maddesindeki «vergi mahremiyeti» ile ilgili hükme dayanıyor; mükelleflerin servetlerine ait bilgilerin vergi ile ilgili konular dışında kullanılmayacağını ve açıklanamayacağını savunuyorlardı. Bu fikrin sahiplerine göre; servet bildirimlerinin yalnız vergi hukuku alanında hüküm ifade etmesi, ülkedeki hukuk düzenini zedeleyecek ve hukuk bütünlüğünü bozacak bir sakınca değildir. Çünkü V.U.K. nun 9 ncu maddesinde, «vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması vergi mükellefiyet ve sorumluluğunu kaldırmaz» şeklinde bir yargı yer almaktadır. Demek ki; diğer hukuk dalları bakımından hüküm ifade eden kuruluşların vergi hukuku alanında hükümsüz sayılması mümkündür. Vergi hukukuna tanınan bu özel durumun servet bildirimini bakımından da gözönünde bulundurulması gerekir.

Servet bildirimlerinin her alanda kullanılabilmesi fikrinde olanlara göre ise; «vergi mahremiyeti» ile ilgili hüküm, mükellefleri devlete değil, devlet dışındaki kişilere karşı korumak amacı ile konulmuştur. Bu yüzden devletin belirli bir sebeple elde ettiği bilgileri diğer dallarda kullanması normal bir yoldur. Ayrıca, kişinin devlete yaptığı bildirim dolayısıyla her alanda bağlı olması, bu bildirimden doğacak sorumluluğu her bakımdan yüklenmesi gerekir. Aksi durumda, suç ve suçular cezalandırılmayacak, devletçe kayırılmış olacaktır.

193 sayılı kanun Türkiyede askeri idarenin hakim olduğu bir zamana rasladığı için, mükelleflere güven vermek amacıyla, servet bildirimlerinin belirli bir süre açıklamayacağı hükmü konmuştu. Amaç, sivil idareye dönülünceye kadar, servet bildirimlerinin hiç bir uygulamaya dayanak olmayacağına ve vergi hukuku dışındaki kovuşturma ve soruşturmalara alet edilmeyeceğine mükellefi inandırmaktı. Bu yüzden, Kanun maddesinden, bildirimlerin 1963 Nisanından sonra her alanda kullanılabilmesi şeklinde bir sonuç çıkarmak yersizdir. Esasen servet bildirimi uygulamasının sağlığı ve geleceği bakımından onu yalnız mali amaçlara ve vergicilik dalına adanmak zorunludur. Kaldığı, toplumsal amaçlara dayanan ve «ahlâki bir ayıraç» niteliği taşıyan bir servet bildirimine gidilmiş olsaydı, vergi kanunlarındaki istisnaları kaldırmak ve her bireyi bildirim tabi tutmak doğru ve adil bir yol olurdu.

## VII — SONUÇ

Servet bildirimi, uygulanış şekline göre, yalnız Devlet için bir denetleme silâhı olmakla kalmayan, hem malî ahlâk ve vergi terbiyesini yükselten, hem de toplumsal yönden kanun dışı edinimleri önleyip meydana çıkarabilen etkili bir yoldur.

Bu özellikleriyle servet bildirimi, Gelir Vergisi sistemi içinde faydası şüphe götürmeyen ve başvurulması zorunlu olan bir yoldur. Eklemek gerekir ki; üzerinde uzun boylu tartışılan ve mükelleflerde daha başlangıçta bir «allergie» yaratan servet bildirimi, vergi kaçakçılığının meydana çıkarılması için Devletin eline aldığı büyüklü bir değnek değildir. Vergi sisteminin yapısındaki boşluklar kapatılıp, gelirlerin geniş ve yoğun bir denetleme aracıyla izlenmesi imkânları sağlanamazsa, bildirim az faydalanılan bir silâh şeklinde kalacaktır. Fakat, zaten ondan beklenen asıl şey, yakalayıcı ve gi-

derici bir fonksiyon değildir. Servet bildiriminin değeri, sahip olduğu önleyici rolde ve mükellefi doğru yola zorlayarak verginin kendiliğinden ödenmesini sağlayan korkutucu etkisinde aranmalıdır. Bir vergi sisteminin başarısını, denetleme suretiyle meydana çıkardığı saklı gelirlerle değil, saklanan gelirlerin azlığı ya da azalması ile ölçmek gerekir. Bu bakımdan, kuruluşundaki bazı teknik eksiklikleri de giderildikten sonra, servet bildiriminin Türk vergiciliğinde Devletle mükellefin karşılıklı anlayış ve dayanışma içinde gerçekleştirdiğı büyük bir hamle olacağına inanılmalıdır. Servet bildirimini kabul edildiğı yıl vergi hasılatında görülen önemli artış bu inancın en kuvvetli dayanağı, bildirim beslenen ümitlerin ilk meyvasıdır.

## GELİR VERGİSİNDE MÜTERAKKİLİĞİN ÖLÇÜLMESİ

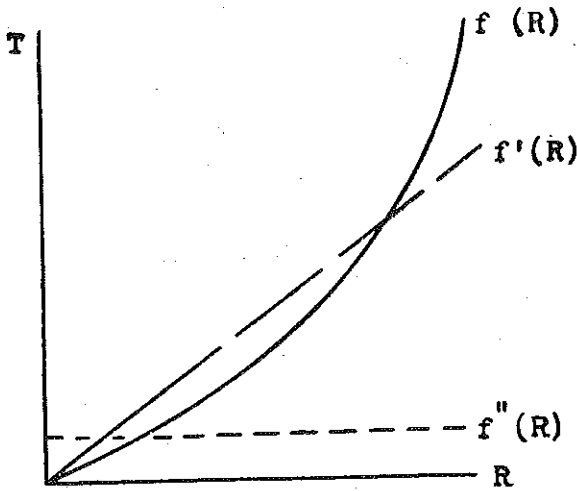
İlhan ONUR

Istanbul Üniversitesi İktisat Asistanı

### Müterakki Verginin Matematik Özellikleri :

Ödenecek vergi miktarının, matrah artışından daha hızlı arttığı vergi tiplerine *Müterakki Vergi* diyoruz. Bunu gerçekleştiren ise, vergi miktarı (T)'nin matrah (R) artışları karşısında gitgide artan miktarlarda çoğalmasını sağlayan bir  $T = f(R)$  vergi fonksiyonudur.

1.1. Şekil 1 de görüldüğü gibi müterakkiliği sağlayan, vergi miktarının matrah artışlarına göre birinci ve ikinci türevlerinin bütün pozitif R değerleri için pozitif olmasıdır.

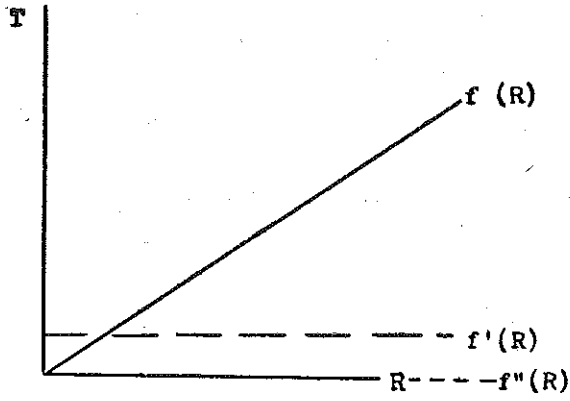


ŞEKİL I.

Yani :

$$f'(R) > 0 \quad \text{ve,}$$
$$f''(R) > 0 \quad \text{dir.}$$

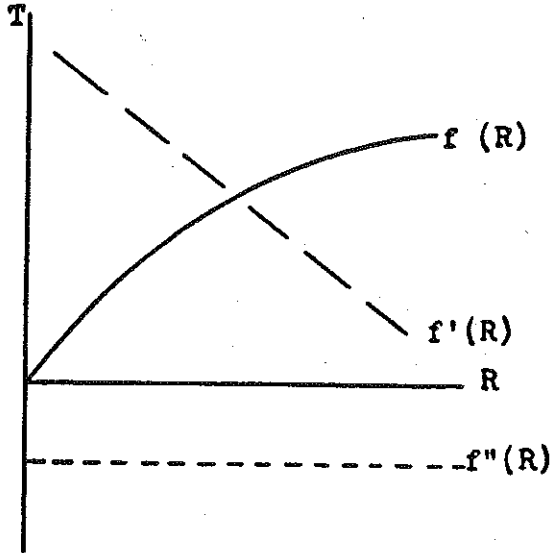
1.2. Vergi miktarının matrah artışları karşısında sabit olarak arttığı bir durumda ise, mütenasip vergi ile karşılaşırız. Şekil 2 de birinci türev pozitif fakat sabit, ikinci türev ise absistedir.



ŞEKİL 2.

Yani :  $f' (R) > 0$  ve,  
 $f'' (R) = 0$  dir.

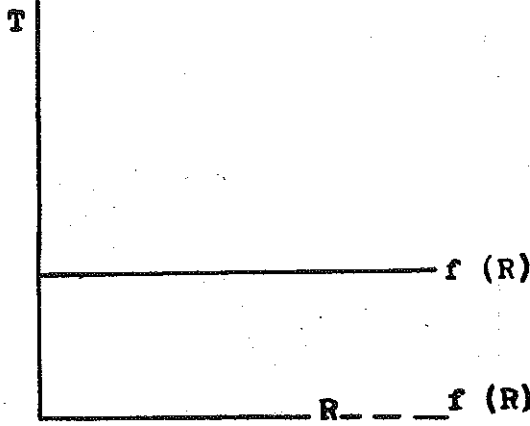
1.3. Matrah artışları karşısında vergi miktarı gitgide azalan miktarlarda artıyor ise, bu durumda ric'i bir vergi ile karşılaşılır.



ŞEKİL 3.

Yani :  $f' (R) > 0$  ve,  
 $f'' (R) < 0$  dir.

1.4. Eğer bir Baş vergisi söz konusu ise, burada vergi miktarı matrah artışlarından bağımsızdır. Yani, şekil 4 de görüldüğü gibi vergi miktarı ile gelir arasında bir ilişki yoktur.



ŞEKİL 4.

1.5. Anlaşıldığı üzere müterakki bir vergiyi diğer vergi türlerinden ayıran özellik, vergi fonksiyonunun birinci ve ikinci türevlerinin bulunması ve bunların pozitif olmalarıdır.

$T = f(R)$  vergi fonksiyonu mütenasip ise  $f$  bir sabittir ve mütenasip vergiler birbirlerinden bu şekilde kesin olarak bu sabitlere göre ayrılırlar. Kurumlar vergisi % 20, Damga Resmi % 1 gibi...

Müterakki vergilerin sınıflandırılmaları ise bu kadar basit olmaz.

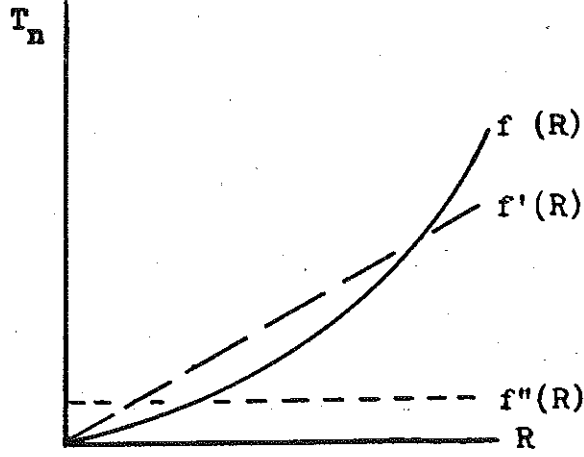
#### Müterakki Vergiler Nasıl Sınıflanabilir :

Müterakki vergileri birbirinden ayıran özellik  $f$  fonksiyonudur. Diğer taraftan müterakki vergileri asıl ayırdeden özellik ortalama vergi oranları yani muhtelif matrah seviyelerindeki vergi oranlarıdır. Bu durumda vergi oranı fonksiyonu, vergi fonksiyonunun her iki tarafının matraha bölünmesi ile,

$$\frac{T}{R} = \frac{f(R)}{R}$$

olacaktır. Şimdi bu fonksiyonun ne gibi değerler alabileceğini yukarıda tanımlanan müterakki şartları altında inceleyelim.  $T_n =$  Vergi Oranı dersek.

2.1. Birinci durum şu olabilir. Şekil 5 de görüldüğü gibi vergi oranı *Artarak Çoğalmaktadır*.



ŞEKİL 5.

Yani :

$$\frac{\delta' \frac{f(R)}{R}}{\delta R} > 0 \text{ ve,}$$

$$\frac{\delta'' \frac{f(R)}{R}}{\delta R} > 0 \text{ dir.}$$

Misal :  $T = 0,01 R^3$  fonksiyonunda,  $T' = 0,03 R^2$ ,  $T'' = 0,06 R$

$T_n = 0,01 R^2$ ,  $T'_n = 0,02 R$  ve

$T''_n = 0,02$  dir.

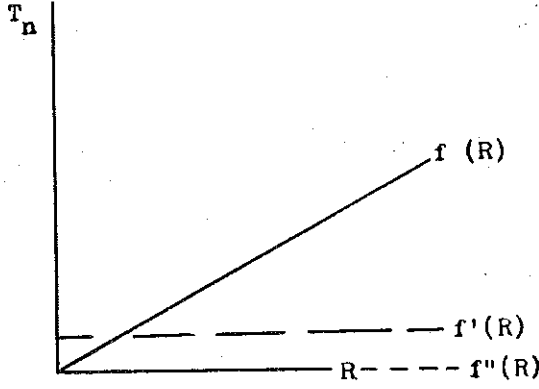
Tabloda görüldüğü gibi,

R	T	T'	T''	$T_n$	$T'_n$	$T''_n$
0	0	0	0	0	0	+
1	0,01	0,03	0,06	0,01	0,02	+
2	0,08	0,12	0,12	0,04	0,04	+
3	0,27	0,27	0,18	0,09	0,06	+
4	0,64	0,48	0,24	0,16	0,08	+
5	1,25	0,75	0,30	0,25	0,10	+



vergi oranı 0'dan 1'e % 1, 1'den 2'ye % 3 ilâ... çoğalarak artmaktadır.  $T''_n$ 'nin ise daima pozitif olduğu görülmektedir.

2.2. İkinci bir durum ise : Şekil 6. Vergi oranındaki *Artışlar Sabittir.*



ŞEKİL 6.

Yani :

$$\frac{\delta' \frac{f(R)}{R}}{\delta R} > 0 \text{ ve}$$

$$\frac{\delta'' \frac{f(R)}{R}}{\delta R} = 0, \text{ du}$$

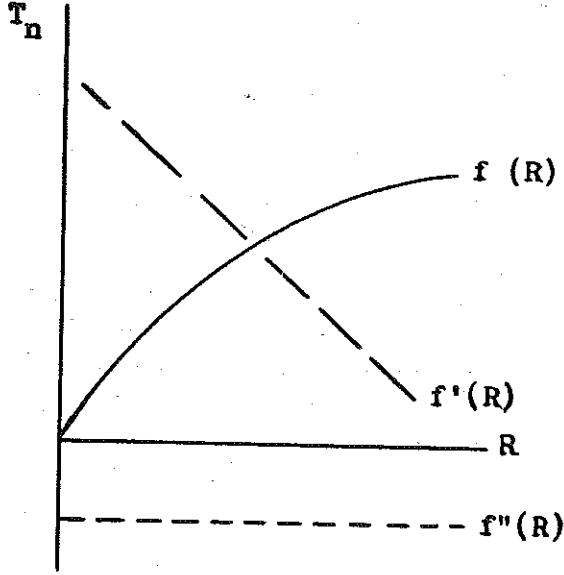
Misal :  $T = 0,01 R^2$  fonksiyonunda,  $T' = 0,02 R$ ,  $T'' = 0,02$   
 $T_n = 0,01 R$ ,  $T'_n = 0,01$  ve  $T''_n = 0$ , ise.

Tabloda görüldüğü gibi,

R	T	T'	T''	$T_n$	$T'_n$	$T''_n$
0	0	0	0,02	0	0,01	0
1	0,01	0,02	0,02	0,01	0,01	0
2	0,04	0,04	0,02	0,02	0,01	0
3	0,09	0,06	0,02	0,03	0,01	0

vergi oranı 0'dan 1'e %1, 1'den 'ye %1 ilâ... sabit miktarlarda artmaktadır.  $T''_n$  ise daima sıfırdır.

2.3. Üçüncü bir durumda, şekil 7. Vergi oranı *Azalarak* *Çoğalmaktadır*.



ŞEKİL 7.

Yani :

$$\delta' \frac{f(R)}{R} > 0 \text{ ve,}$$

$$\frac{\delta'' \frac{f(R)}{R}}{\delta R} = 0, \text{ dir.}$$

$T=0, IR\sqrt{R}$  fonksiyonunda,

$$T_n = 0, I\sqrt{R}, T'_n = \frac{0,1}{2\sqrt{R}} \quad T''_n = -\frac{0,1}{4R\sqrt{R}}$$

olduğuna göre.

Tabloda görüldüğü gibi :

R	T	$T'_n$	$T''_n$	$T'''_n$
0	0	0	$\infty$	—
4	0,8	0,2	0,0250	—
9	2,7	0,3	0,0166	—
16	6,4	0,4	0,0125	—
25	12,5	0,5	0,0100	—

vergi oranının % 1 artması için matrahın 1'den 4'e, tekrar % 1 artması için ise 9'a, 16'ya ilâ... yükselmesi gerekmektedir. Fonksiyonun ikinci türevi ise daima negatiftir.

2.4. Öyle ise bu durumda müterakki vergileri, önce vergi tarifesinin *Artarak* (2.1.), *Sabit kalarak* (2.2.), *Azalarak* (2.3) arttığı müterakki vergiler olarak sınıflandırabiliriz. İkinci olarak bu artış ve azalışların seyrine göre sınıflar içinde bir ayırıma da gidebiliriz.

Bunun için önce vergi tarifelerinin özelliklerini görelim. Pigou Müterakki, Mütenasip veya ric'i bir vergi formülünün şu şartlara sahip olması gerektiğini belirtmektedir<sup>1</sup>. Şöyle ki :

- i. Gelir sıfır iken vergi sıfırdan başka bir şey olamaz.

$$f(0) = 0 \text{ olabilir.}$$

- ii. Küçük gelirden alınan vergi büyük gelirden alınan vergiden büyük olamaz.

$$f'(R) \geq 0 \text{ olabilir.}$$

- iii. Vergi aynı zamanda müterakki ve ric'i olamaz.

$$0 < \delta' \frac{f(R)}{R} < 0$$

$$\frac{\delta R}{\delta R}$$

- iiii. Vergi matrahtan daha büyük olamaz.  
olabilir.

$$f(R) \leq R \text{ olabilir.}$$

1) Pigou, A. C., *A Study in Public Finance*. (London, MacMillan, 1962), s. 46 - 51.

Bu şartlar altında bir gelir vergisi formülünde, bir minimum noktası ve bir tavan bulunacaktır. Ayrıca fonksiyon bu iki nokta arasında inip çıkamayacaktır. Yani bu şartları haiz bir vergi formülünde muhtelif gelir seviyelerindeki vergi oranındaki değişiklikler söz konusu ortalama vergi fonksiyonunun seyri olarak incelenebilecektir. Ve Gelir Vergilerinin özellikleri için müterakkilik ölçüsü olarak alınan,

$$\frac{\delta T}{\delta R} = \frac{\delta'' f(e)}{\delta R} \text{ veya } \frac{\delta T}{\delta R} = \frac{\delta f(R)}{\delta R}$$

kullanılabilecektir. Bunlar mutlak olarak aynı değerleri vermezler fakat aralarında  $T_n$ 'nin  $T$ 'nin bir derece küçültülmüş olması gibi bir ilişki olduğundan nisbi olarak aynı değerleri verirler.

#### Bazı Müterakkilik Ölçüleri :

3.1. Ancak pratikte vergi tarifeleri böyle formüllerle ifade edilmedikleri için müterakkilik daha basit şekilde ölçülmektedir. Fakat metod yine aynıdır yani vergi tarifelerindeki artışlar, gelir artışları bakımından göz önüne alınmaktadır.

Shoup A.B.D. için Gelir Vergisi müterakkiliğini şöyle hesaplamaktadır<sup>2</sup>.

2) Shoup, C. S., *Cours de Sciences Financières*. (Paris, Les Cours de Droit, 1954), s. 36 - 41.

Gelir Dilimi (Bin Dolar)	Marjinal vergi haddi	Dilim ortası	Dilim ortaları arasında mar- jinal vergi haddi değişimi	Dilim ortaları arasında gelir artışı	Dilim ortaları arasında mar- jinal vergi haddi değişimi
0 - 4	22,2	2			
			2,4	4	7/20
4 - 8	24,6	6			
			4,4	4	11/10
8 - 12	29	10			
			5	4	5/4
12 - 16	34	14			
			4	4	1
16 - 20	38	18			
180 - 200	88	190			
			2	60	1/30
200 - 300	90	250			
			1	100	1/100
300 - 400	91	350			

(Tavan % 87)

Görüldüğü gibi A.B.D. Gelir Vergisinde ortalama vergi azalarak artmaktadır.

3.2. Lindholm ise muhtelif gelir dilimleri arasında «Durum Müterakkilğini» şöyle hesaplamaktadır<sup>3</sup>. (Vergi oranı artışlarının ne kadar gelir artışı ile sağlanabileceği olarak.)

En düşük ve en yüksek iki gelir dilimi arasında :

$$\begin{aligned}
 0 & \text{ — } 1\,000 \text{ \% } 3,25 \\
 500\,000 & \text{ — } 1\,000\,000 \text{ \% } 60,59 \\
 \text{Artış} & = 57,34
 \end{aligned}$$

3) Lindholm, R. W., «Degree of Progression», *American Economic Review*, (September, 1954), s. 617 - 626.

Durum Müterakkiliği haddi :  $57,34/3,25 = 17,643$

İki orta gelir delimi arasında :

2 000 —	3 000	% 1,43
10 000 —	25 000	% 6,50
		Artış = 5,07

Durum müterakkiliği haddi :  $5,07/1,43 = 3,455$

İki yüksek gelir dilimi arasında :

10 000 —	25 000	% 6,50
25 000 —	50 000	% 12,37
		Artış = 5,87

Durum Müterakkiliği haddi :  $5,87/6,50 = 0,90$

3.3. Aynı metotla Türk Gelir Vergisinde Müterakkilik aşağıdaki gibidir: (Bekâr, 1 800 TL. geçim indirimi)

Getir dilimi	Marjinal vergi haddi	Dülm ortası	Marjinal vergi haddi değişimi	İki dilim ortası arasında fark	Marjinal vergi (10 milyonda)	İndeks (1640=100)
1 800 - 4 300	10	2 500	5	3 050	1640	100
4 300 - 6 800	15	5 550	5	3 750	1330	79
6 800 - 11 800	20	9 300	5	10 000	500	30
11 800 - 26 800	25	19 300	10	22 500	440	26
26 800 - 56 800	35	41 800	10	45 000	220	13
56 800 - 116 800	45	86 800	10	105 000	95	5,7
116 800 - 266 800	55	191 800	5	187 500	26,2	1,7
266 800 - 491 800	60	379 300	5	225 000	22,0	1,3
491 800 - 716 800	65	604 300	3	255 000	11,5	0,7
716 800 - 1 001 800	68	859 300				

İndeksten anlaşılacağı üzere Türk Gelir Vergisi de azalan oranda artmaktadır. Fakat bu hesaplamada hata vardır zira evvelce açıklanan türev kavramında gelir, limit değerlerde artmakta burada ise artışlar 859 300 TL. kadar çıkmaktadır. Öyle ise bizim bulduklarımız bir hayli yaklaşık olacaktır.

#### 4.1. Şimdi, Türk Gelir Vergisinin görünüşü şöyledir :

İlk	2 500 TL.	% 10
Sonra gelen	2 500 »	» 15
»	5 000 »	» 20
»	15 000 »	» 25
»	30 000 »	» 35
»	60 000 »	» 45
»	150 000 »	» 55
»	225 000 »	» 60
»	225 000 »	» 65
»	285 000 »	» 68
1 000 000 ve +	»	» 60

Bu dilimler sebebi ile fonksiyonumuz düz çizgilerle yükselmektedir. Bu ise söz konusu fonksiyonun bütününe bir denklemle ifadesini mümkün kılamamaktadır. Onun için ya İstatistik metodlarla bu tarifenin gidişine en yakın bir fonksiyon aranabilir, veya her gelir dilimi için diğerleri ile ucuca gelmesi şartı ile on ayrı fonksiyonla durum belirtilebilir.

Birinci usulde bulunan farazi fonksiyon :

$$T = 154,32 (1,00000001)^R$$

$$T' = 336,36 (1,00000001)^R \quad \text{dir.}$$

Ve müterakkilik bu fonksiyonla da hesaplanabilir, biraz evvelki metottan daha sıhhatli olmasına rağmen yine de biraz takribidir.

4.2. İkinci usulle hesaplanan fonksiyonlar şöyledir : (Bekâr ve 1 800 Tl. geçim indirimli)

1 800 —	4.300 den az	T = 0,1 R —	180
4 300 —	6 000 »	T = 0,15 R —	395
6 800 —	11 800 »	T = 0,20 R —	735
11 800 —	26 800 »	T = 0,25 R —	1325
26 800 —	56 800 »	T = 0,35 R —	4005
56 800 —	116 800 »	T = 0,45 R —	9785
116 800 —	266 800 »	T = 0,55 R —	21365
266 800 —	491 800 »	T = 0,60 R —	34705
491 800 —	716 800 »	T = 0,65 R —	59295
716 800 —	1 001 800 »	T = 0,68 R —	80799
1 001 800 ve	+	T = 0,60 R —	555

Müterakkiliği hesaplamak için, (1800 Tl. de)

$$T_{(1800 - 4300)} = 0,1 R = 180$$

$$T'_n_{(1800 - 4300)} = 0,1 - \frac{180}{R}$$

$$T''_n_{(1800 - 4300)} = \frac{180}{R^2}, R = 1800 \text{ de } \frac{180}{1800^2} = 0,0000555$$

$$T'''_n_{(1800 - 4300)} = \frac{-360}{R^3}$$

yani negatiftir. Öyle ise vergi oranı azalarak çoğalmaktadır.

Hesaplanan diğer müterakkilik ölçüleri aşağıdadır :

Gelir	Marjinal Vergi Oranı	
	(10 Milyonda)	(555 = 100)
1 800	555	100
4 300	213	37
6 800	158	27
11 800	95,10	18
26 800	55,70	10
56 800	30,20	5,4
116 800	16,60	2,8
266 800	4,87	0,87
491 800	2,45	0,44
716 800	1,53	0,27
1 001 800	0,0553	0,001



Görüldüğü gibi Türk Gelir Vergisi 1960 tarifesinde vergi oranları gitgide azalarak artmaktadır. Ayrıca bu azalarak artış düşük gelirlerde yüksek gelirlerden daha hızlıdır. Yani yüksek gelirlerin daha yüksek oranda vergilendirilmelerine rağmen gelir arttıkça verginin müterakkilik özelliği kaybolmaya başlamaktadır. 1 001 800 Tl. dan sonra açık müterakkilik tamamen kaybolmakta, ancak «En az geçim indirimi»nin meydana getirdiği bir kapalı müterakkilik söz konusu olabilmektedir. Tabiatıyla 1 800 Tl.lık bir indirim sağlayacağı kapalı müterakkilik ihmal olunabilecek bir husustur.

4.3. Şimdi aynı şekilde hesaplamak sureti ile son tarifeyi ilk tarife (1950) ile karşılaştırabiliriz.

Tarife şöyledir :

İlk	2 500 Tl.	% 15
Sonra Gelen	5 000 »	» 20
»	10 000 »	» 25
»	20 000 »	» 30
»	20 000 »	» 35
»	20 000 »	» 40
»	22 500 »	» 45
100 00 ve +	»	» 35

Ancak bu tarifeyi hiç bir düzeltmeye tâbi tutmadan 1960 yılı ile karşılaştırmak doğru olmaz. Zira bu iki ayrı yılın nakdî ve reel gelirleri arasında fark vardır. Bu farkı Fiyatlar Genel Seviyesi ile bu iki dönemin Fiyat Endeksleri arasında 3 misli kadar bir fark olduğundan 1950 tarifelerini 3 ile çarpmak gerekecektir. Diğer bir deyişle artan fiyatlar Gelir Vergisi tarifelerini de arttırmaktadır, bunu düzeltmek gerekir.

Bu şekilde; hakiki tarifede;

3 040 — 8 040 Tl. dan az gelir dilimi ve bunun vergi fonksiyonu,

$$T = 0,2 R - 233 \text{ ve } T' = \frac{233}{R^2} \text{ olan,}$$

1960 fiyatlarına göre düzeltilmiş tarifede,

9 120 — 24 120 Tl. dan az gelir dilimi ve bunun vergi fonksiyonu,

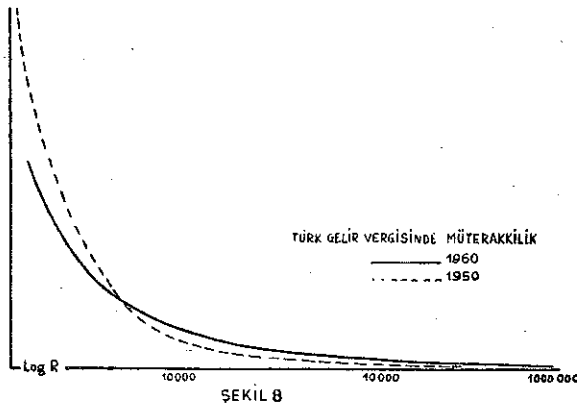
$$T = 0,2 R - 699 \text{ ve } T' = \frac{699}{R^2} \text{ dir.}$$

Bu şekilde hesaplanan müterakkilik ölçüleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir	Marjinal Vergi Oran	
	(10 Milyonda)	(925 = 100)
1 620	925	100
9 120	84	9,08
24 120	32,7	3,53
54 120	15,7	1,70
114 120	7,29	0,78
174 120	6,27	0,67
234 120	5,60	0,60
301 620	0,06	0,006

(Bekâr mükellef, geçim indirimi 540 Tl.  $\times$  3 = 1620 Tl.)

Bu tarife de özellikleri itibariyle diğerinin aynıdır, fakat müterakkilik özelliği çok daha kuvvetlidir. Ancak 300 000 Tl. dan sonra müterakkilik sadece geçim indirimi ile temin edildiğinden 300 000 — 1 000 000 Tl. arasında yeni tarifede müterakkilik daha kuvvetlidir. Esasen bu şekil 8 de açıkça görülmektedir. Şöyle ki 8 000 Tl. dan önce 1950 tarifesi çok daha müterakki bir tarife, bu miktardan sonra ise 1960 tarifesi daha müterakki olmaktadır.



## MERKEZ BANKASININ HAZINEYE KISA VÄDELİ AVANSLARI \*

*Doç. Dr. Selâhattin TUNCER*

Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler  
Akademisi Maliye Kürsüsü

### GİRİŞ :

Türkiye'de gerek kamu kredisi ve gerekse Hazine kaynakları yâni bütçe uygulaması açısından Merkez Bankasının Hazineye kısa vâdeli avansları büyük bir önem taşımaktadır. Hernekadar bu konu Bütçe ders kitapları ile kamu kredisine ait eserlerde ana hatları ile ele alınıp incelenmekte ise de, bunu yeterli bulmaya imkân yoktur. Bu sebeple memleketimiz bakımından özellik taşıyan bu mes'elenin ayrıca ele alınıp müstakil bir etüd konusu yapılmasında ve mes'elenin değişik yönlerden incelenmesinde büyük fayda mevcuttur.

Merkez Bankasınca Hazineye açılan kısa vâdeli avanslar memleketimizde dalgalı borçların doğumuna ve gelişmesine birinci derecede âmil olmaktadır. Diğer bir deyişle Merkez Bankası avansları ile enflasyon arasında yakın bir ilişki olduğunu da belirtmek yerinde olacaktır.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının kuruluşundan bu yana, adı geçen bankanın Hazineye açtığı avansların mekanizması ve seyri değişik safhalar arz etmiştir. Son zamanda kabul edilen 4.5.1965 tarih ve 583 sayılı kanunla da Merkez Bankasının Hazineye açacağı avanslar yeni bir esasa bağlanmıştır. İşte bu etüd çerçevesi içinde

\*) Bu önemli konu hakkında Türkçe'de son zamanlarda oldukça zengin bir yayın mevcuttur. Konunun değişik yönlerden ve daha ziyade gelen olarak incelendiği şu eserler bilhassa zikredilebilir. Prof. Dr. Nihad Sayar: *Âmme Maliyesi. C. II Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı*, Üçüncü Baskı, İstanbul, 1964, 2. 190-191 Prof. Dr. Memduh Yaşa: *Dalgalı Borçlar ve Türkiye'deki Tatbikatı*, İktisat ve Maliye, C. XI, Sayı: 10, Ocak/1965, s. 381-390. Prof. Dr. Memduh Yaşa: *Devlet Borçları*, İstanbul, 1965, s. 48 ve m. Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu: *Nazarî, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul, 1965, s. 334 ve m. Doç. Dr. Selâhattin Tuncer: *Hazinenin Merkez Bankasından Borç Alma Oranı Yükseltilirken* (kronik,) İktisat ve Maliye, c. XI, Sayı: 11, Şubat/1965, s. 414-416.

bir yandan mes'elenin tarihî gelişmesi, diğer yandan da enflasyon mekanizması üzerindeki tesirleri ve muhtemel sonuçları belirtilmeye çalışılacaktır.

#### I — MERKEZ BANKASININ HAZİNEYE AÇTIĞI KISA VÂDELİ AVANSLARIN MAHİYETİ VE FONKSİYONU

Mes'elenin incelenmesine Merkez Bankasınca Hazineye açılan kısa vâdeli avansların mahiyet ve fonksiyonunun incelenmesiyle başlamak yerinde olacaktır.

##### 1. Mahiyeti :

Kamu kredisi bakımından Hazinesinin Merkez Bankasından almış olduğu kısa vâdeli avanslar kısa vâdeli devlet borcu sayılmaktadır ki buna yakın bir terimle *dalgah borç* denilmektedir<sup>1</sup>. Hemen işaret edelim ki dalgah borçlar sadece Hazinesinin Merkez Bankasından almış olduğu kısa vâdeli avanslardan ibaret değildir. Bunun dışında hazine bonoları (plâsman bonoları), hazine kefaletini haiz bonolar, müteahhit bonoları ve kısa vâdeli dış borçlar da vardır. Hazinesinin Merkez Bankasından almış olduğu kısa vâdeli avanslar, dalgah borçların ancak bir nev'idir. Böylece dalgah borçlar, Merkez Bankası avanslarından daha geniş bir mefhum olmaktadır.

Memleketimiz tatbikatı bakımından Hazinesinin Merkez Bankasından almış olduğu kısa vâdeli avanslar önemli bir yer tutmaktadır. Bütçe kanunları, Hazinesinin Merkez Bankasından alabileceği kısa vâdeli avanslar ne nev'i ne de miktar bakımından tahdit etmemiştir. Bütçe kanunları sadece, Maliye Bakanına yapılmış ve yapılacak mukavelelere dayanılarak kısa vâdeli avanslar almaya ve hesaplar açtırmaya yetki vermiştir. Buna ait tipik bir örneği 1964 malî yılı Bütçe Kanunundan alabiliriz. 2.3.1964 tarih ve 438 sayılı *1964 Yılı Büt-*

1) Resmî istatistiklerde ve Bütçe gerekçelerindeki tablolarda devletin iç ve dış borçlarına sadece « Bir yıl ve daha uzun vadeli borçlar » dahil edilmekte; dış borçlarda « Merkez Bankası kredileri » ile iç borçlarda « hazine muameleleri ve reeskont kredileri » hariç tutulmaktadır. Böylece resmî terminolojide « devlet borçları » deyimi ancak « bir yıl ve daha uzun vadeli borçlar » ifade etmekte olup ilmi bakımdan hatalıdır. Bu şekilde « kısa vadeli » ve « vâdesizler » devlet borcu mefhumu dışında kalmaktadır. Bu terminoloji ve tarif yüzünden « dalgah borçlar » halen memleketimizdeki uygulamaya göre, devlet borçları mefhumu dışında bırakılmıştır. Bu bakımdan istatistiklerdeki devlet borçları rakamlarını ihtiyatla karşılamak gerekir.

çe Kanunu'nun 6 ncı maddesine göre «Yapılmış ve yapılacak bağit-lara dayanarak 1964 malî yılı içinde kısa vâdeli avanslar almaya ve hesaplar açtırmaya ve en çok bir yıl süreli Hazine bonoları çıkar-maya ve banka ve kurumların Hazineye yatırmak isteyecekleri pa-raları alarak karşılığında Hazine bonoları vermeye Maliye Bakanı yetkilidir.» denilmiştir.

Maddenin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kimlerle bağit yapılacak, avans miktarının ne olacağı, hattâ vâdelerinin hududu gösterilmiş değildir. Bütçe Kanunlarında bir tahdit olmamakla be-raber, Bankalar Kanunu ile T.C. Merkez Bankası Kanununun bu bakımdan bazı kayıtlayıcı hükümler ihtiva ettiği, 1958 İstikrar Prog-ramını takip eden milletlerarası anlaşmalarla da hazinenin Merkez Bankasından, mevsimlik ihtiyaçları dışında avans almaması prensibi kabul edilmiştir<sup>2</sup>.

Bütçe Kanunlarının verdiği yetkiye göre Maliye Bakanlığı bü-tün bankalardan, malî müesseselerden, hattâ şahıslardan avans adı altında borç para alabilir. Fakat bizdeki tatbikatta Maliyenin avans almak suretiyle borçlanması, pek az istisna ile sadece Türkiye Cum-huriyet Merkez bankasından olmaktadır.

## 2. Fonksiyonu :

Hazinenin Merkez Bankasına müracaatla niye kısa vâdeli avans talep ettiğinin sebebini anlamak zor değildir. Bütçe ders kitapları-nda da uzun uzadıya açıklandığı gibi, bütçe uygulamasında gelirler-le giderler arasında *zaman bakımından* gerekli ahengin kurulabil-mesi için Hazinenin kısa vâdeli fonlara ihtiyacı vardır ve bu da mu-taden Merkez Bankası kaynaklarından sağlanmaktadır. İşte devletin gelir ve giderleri arasında zaman bakımından ahenk sağlanması ile ilgili işlemlere dar anlamda *Hâzine muameleleri* denilmektedir. Mer-kez Bankasıncâ Hazineye açılan kısa vâdeli avanslar Hazineyi bes-leyen önemli kaynaklardan birisi olmaktadır. Bu kaynak ile Hazine elinde her an, ödenmesi gerekli giderleri karşılayacak kadar para bulundurabilmektedir<sup>3</sup>. İlerde bütçe gelirleri tahsil edildikçe, Hazi-nenin Merkez Bankasından almış olduğu kısa vâdeli avanslar senesi içinde kapatılarak borç itfa olunmaktadır.

2) 1) Bu açıklamalar için Bak. Prof. Dr. Memduh Yaşa: *Devlet Borç-ları*, İstanbul, 1965, s. 48 ve m.

3) Bu açıklamalar için Bak. Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu: *Nazari Tat-biki, Mukayeseñ Bütçe*, İstanbul, 1965, s. 330 ve m.

### 3. Çeşitleri :

Hazinenin avans almak suretiyle borçlanması pek az istisna ile sadece T.C. Merkez Bankasından olmakta ve avanslar tatbikatta değişik şekiller almaktadır. Bunları başlıca üç grup etrafında toplamak mümkündür.

#### a) Altın ve döviz üzerine avans :

11.6.1930 tarih ve 1715 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 35 inci maddesi gereğince Banka «altın mukabilinde avans veya altın sertifikası» vermeye yetkilidir. Bu madde hükümü gereğince de Hazine özel kanunla yetkili kılındığı takdirde, Bankaya yatırdığı altın veya döviz mukabilinde avans alabilmektedir.

İkinci Dünya savaşının başlaması üzerine artan giderleri karşılamak maksadiyle 30.5.1940 tarih ve 3850 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığına, 250 milyon lirayı aşmamak ve savaşın sona ermesini takip eden yıl sonunda ödenmek üzere Merkez Bankasından avans almak yetkisi verilmişti. Aynı kanunda bu avansa karşılık Hazine'nin elindeki altının Merkez Bankasına tevdi edileceği belirtilmiştir. Avans karşılığı olarak kabul edilen bu altınlar, o sırada İngilizlerle 8.1.1940 tarihinde imza edilen anlaşma gereğince, istikraz edilen 15 milyon sterlin değerindeki altınlardan doğmuştur.

Altın mukabili olan bu avansın bakiyesi 1941 de 167,5 milyon lirayı bulmuş ve 1942 de 250 milyon lira tamamen kullanılmıştır. Banka ile yapılan anlaşmaya göre, bu avansa % 1/16 oranında bir faiz ödenmesi kararlaştırılmıştır. Merkez Bankası bilançolarında 1946 yılına kadar devam eden avans bakiyesi 7.9.1946 da yapılan devalüasyon dolayısıyla yeniden değerlendirilen altın stokunun Hazine leyhine sağladığı 260 milyon liralık fazlalık ile kapatılmıştır<sup>6</sup>.

4) İmtiyaz süresince Osmanlı Bankası Hazineye hesabı cari kredileri sağlamıştır. T.C. Ziraat Bankası da 3132, 3483, 3491 ve 4100 sayılı kanunlarla hazineye çeşitli krediler açmıştır. Bunların en önemli örnekleri Devlet Su İşleri ile Millî Korunma fonu için açılmış kredilerdir. Hazine'nin Merkez Bankası dışında sağladığı avans ve kredilerin durumu için Bak. Prof. Dr. Nihad Sayar: *Âmme Maliyesi, Bütçe Prensipleri ve Tatbikati*, İstanbul, 1964, s. 190-191. Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu: *Nazarî, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul, 1966 s. 336.

5) Altın üzerine avans için şu iki esere bakılmalıdır. Prof. Dr. Memduh Yaşa: *Devlet Borçları*, İstanbul, 1965, s. 49. Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu: *Nazarî Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul, 1965, s. 335-336.

Bugün de merkez Bankası bilânçolarında «altın ve döviz üzerine avans» hesabı mevcuttur. 10.7.1965 durumuna göre bu hesabın borç bakiyesi 154,7 milyon lirası resmî sektöre ve 214 bin lirası da hususî sektöre ati olmak üzere 104,9 milyon liradan ibarettir. 26.12.1964 tarihli duruma göre de Altın ve döviz üzerine avans hesabının borç bakiyesi 104,3 milyon lira olup yedi aylık devrede büyük bir hareket göstermemiştir.

b) *Tahvil üzerine avans :*

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 30.6.1965 tarih ve 6544 sayılı kanunla değişik 40 inci maddesinin A fıkrası gereğince Merkez Bankası «devlet tahvilleriyle borsada kayıtlı diğer (Vilâyet ve belediyelere ait) sağlam tahvillâta mukabil, borsa değerlerinin en çok %80 i nisbetinde ve 120 gün vâde ile bankalara avans verilebilir. Ancak, işbu muameleler dolayısıyla yapılacak emisyon miktarı, 38 nci maddesinin 1 inci fıkrasında yazılı 120 güne kadar vâdeli senetler yekûnunun üçte birini geçemez.» denilmektedir.

Prof. Dr. Memduh Yaşa tahvil üzerine avansları, Merkez Bankasınınca Hazineye açılan avanslar ve dolayısıyla dalgah borçlar arasında saymamıştır. Sayın profesöre göre tatbikatta maliyenin avans almak suretiyle borçlanması iki şekilde yapılmaktadır. Bunlardan birincisi altın mukabili avans, diğeri de Hazineye kısa vâdeli avans<sup>6</sup>. Halbuki Prof. Bedî N. Feyzioğlu ise Merkez Bankasının Hazineye avanslarını üç grupta toplamakta ve bunları 1) Kısa vâdeli avans, 2) Tahviller üzerine avans, 3) Altın mukabili avans<sup>7</sup> olarak sıralamaktadır.

Kanunî mevzuat müsait olduğu halde, Hazinesin tahvil üzerine avans kaynağından yararlanmadığı, yayımlanan Merkez Bankası bilânçolarından anlaşılmaktadır. 10 temmuz 1965 durumuna göre tahvil üzerine avansların tutarı 113,9 milyon liraya baliğ olmaktadır. Ancak bunun 92, 6 milyon lirası resmî bankalara, 20,7 milyon lirasının da hususî bankalara ait olduğu anlaşılmaktadır. Bu açıklamaya göre halen Hazineye tahvil üzerine açılmış bir avans olmadığı anlaşılmaktadır. 1964 yılı sonunda da bu hesabın borç bakiyesi 113.7 milyon olduğuna göre tahvil üzerine avansın fazlaca hareket göstermediği sonucuna varıyoruz.

6) Prof. Dr. Memduh Yaşa: Adı geçen eser, s. 49

7) Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu: Adı geçen eser, s. 335.

c) *Hazineye kısa vâdeli avans :*

Bunlardan üçüncüsü, Merkez Bankası bilânçolarında «Hazineye kısa vâdeli avans» başlığı altında gösterilen ve her yıl Bütçe Kanunu ile alınan yetkiye dayanılarak yürütülen avans olmaktadır. Halen memleketimizde Hazinesinin finansmanında en önemli avans şekli bu sanuncusu olmaktadır. Merkez Bankasının kurulmasından sonra, Bankanın Hazineye yapmakta olduğu çeşitli malî yardımlar arasında Hazineye kısa vâdeli avanslar, başta önemsiz olmakla beraber, yavaş yavaş en önemli yeri almaya başlamıştır.

## II — HAZİNEYE KISA VADELİ AVANS MEKANİZMASININ DOĞUŞU VE GELİŞMESİ

Etüdümüzün I inci kısmında Merkez Bankasınca Hazineye açılan kısa vâdeli avansların mahiyetini, fonksiyonlarını ve şekillerini ana hatları ile görmüş bulunuyoruz. Yukarıda üç kategori olarak incelenen avanslar içinde en önemlisi şüphe yok ki, Hazineye kısa vâdeli avans olmaktadır.

Bilindiği gibi Dünya merkez bankalarının kuruluşundaki gayelerden birisi de Hazineye para sağlamak diğer bir deyişle Devletin bankerliğini ifa etmek olmuştur. Bu maksatla son zamanlarda Merkez Bankaları ile Hazine arasındaki ilişkiler çok gelişmiş ve genişlemiştir. Öyle ki bazı Batı ülkelerinde Merkez Bankaları adeta Hazinesinin bir parçası haline gelmişlerdir<sup>8</sup>. Merkez Bankalarının banknot ihraç fonksiyonunu bir yana bırakacak olursak, bu müesseselerin çeşitli malî yardımlarla Hazineye finanse etmeleri, çağımızın önemli iktisadî ve malî olaylarında birisi olarak tezahür etmektedir. Bu etüdü kaleme alınmasındaki gayelerden birisi de, memleketimiz gerçekleri bakımından bu mekanizmanın izahı ve sonuçlarının gösterilmesi olacaktır.

Yukarıda da bir ara açıkladığımız gibi, Hazineye kısa vadeli avans için Bütçe kanunlarında her hangi bir tahdit hükmü mevcut değildir. Ancak Merkez Bankası kanunu içinde, emisyon müessesesinin Hazineye bu nev'iden açabileceği avansların işleyiş şekli ve miktarı hakkında bazı kısıtlayıcı hükümler yer almış bulunmaktadır. Şimdi bunları tarih srasna göre kısaca inceleyelim :

8) Bu açıklamalar için Bak. Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu: *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul, 1965, s. 344-335.



**1. 1930 - 1938 devresi :**

11.6.1930 tarih ve 1715 sayılı Kanunla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kurulduğu zaman Bankanın belli başlı görevlerinden birisi de 2nci maddede «Hazine muamelelerini ifa etmek» şeklinde tesbit olunmuş ise de bu mekanizmanın ne şekilde işleyeceği hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Bu tereddütlü devre 1938 yılına kadar devam etmiş Merkez Bankasının ifa edeceği hazine muameleleri askıda kalmıştır.

**2. 13.7.1938 tarih ve 3492 sayılı kanunla kabul edilen esas :**

13.7.1938 tarih ve 3492 sayılı kanun ile Merkez Bankası Kanununun 34 üncü maddesi değiştirilmiş ve 2 numaralı bendde «Banka, miktarı sermayesi ile ihtiyat akçeleri mecmuunun % 50 si nisbetinde olmak üzere Hazineye kısa vâdeli bir avans hesabı açar, bu avans hesabına tatbik olunacak faiz nisbeti, Hazine ile Banka İdare Meclisi arasında kararlaştırılır.» denilmiştir.

Bu sistem, 1938-1955 arası 17 sene süre ile uygulanmıştır. Ancak Bankanın sermayesi ile ihtiyat akçeleri mahdut ve avans da bu meblağın % 50 si tutarında olduğu için, muayyen bir hadde dondurulmuş ve Hazinesin Merkez Bankası kaynaklarına alabildiğine başvurması önlenmiş bulunuyordu.

**3. 6.5.1955 tarih ve 6544 sayılı kanunla kabul edilen sistem :**

Hükümetin Merkez Bankası kaynaklarından daha fazla yararlanmasını temin maksadı güdülerek 6.5.1965 tarih ve 6544 sayılı kanunla yukarıda bahsi geçen 34 üncü maddenin 2 numaralı bendi değiştirilmiş ve emisyon hacmini arttırıcı başka bir sistem kabul edilmiştir. Bu sisteme göre, «Banka, miktarı carî yıl masraf bütçeler yekûnunun % 15 ini geçmemek üzere Hazineye kısa vâdeli avans hesabı açar. Bu avans hesabına tatbik edilecek faiz nisbeti, Hazine ile Banka arasında kararlaştırılır. Bankanın bu avans mukabilinde yapabileceği emisyon miktarı, hesabın borç bakiyesini geçemez.»

Bu sistem 1955-1961 arası 6 sene süre ile uygulanmıştır. Bu sistem değişikliğinden sonra Hazinesin Merkez Bankası nezdindeki kısa vâdeli avans hesabı birdenbire kabarmış ve 1955 den sonraki yıllarda gider bütçeleri toplamına ve bütçe açıklarına paralel olarak hızla yükselmiştir. 3492 sayılı Kanun zamanında Bankanın sermaye ve ihtiyat akçeleri toplamına göre sınırlandırılmış bulunan

Merkez Bankası avansları 30 milyon lirayı aşmamışken, 6544 sayılı kanunla yapılan sistem değişikliğinden sonra sür'atle artmış ve 1960 yılı sonunda 1.092 milyon liraya ulaşmıştır. Ancak bu usulün daha elâstikî olduğunu belirtmek yerinde olacaktır.

#### 4. 24.2.1961 tarih ve 260 sayılı kanunla kabul edilen sistem :

6544 sayılı kanunun kabul ettiği % 15 lik avans sistemi Hazine'nin eline çok geniş ve tehlikeli olabilecek bir silâh vermiş ve memleketimizde 1955-1960 yılları arasında enflâsyonun bir çığ gibi büyümesine şiddetle müessir olmuştur.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 34 üncü maddesinin muaddel 2 nci bendi 24.2.1961 tarih ve 260 sayılı kanunla yeniden değiştirilmiş ve «Banka, miktarı carî yıl genel bütçe masraf yekûnunun % 5 ini geçmemek ve malî yıl sonunda kapatılmak kaydıyla Hazineye kısa vâdeli bir avans hesabı açar. Bu avans hesabına tatbik edilecek faiz nisbeti, Hazine ile Banka arasında kararlaştırılır. Bankanın bu avans mukabilinde yapabileceği emisyon miktarı, hesabın borç bakiyesini geçemez.» hükmü vazolunmuştur.

Böylece 1961 yılında kabul edilen 260 sayılı kanunla enflâsyonun önemli kaynaklarından birisi kurutulmuş oldu. Ayrıca kabul edilen 154 sayılı kanunla da, Hazine'nin - Amortisman ve Kredi Sandığına, Sosyal Sigortalar Kurumuna ve T.C. Emekli Sandığına olan kısa vâdeli borçları gibi - Merkez Bankasına karşı olan bu avans borcu da tahvil verilmek suretiyle uzun vâdeli borç haline getirilmiştir. Bu iki tedbir ile bütçe açıklarının Merkez Bankası avanslarıyla kapatılması imkânı ortadan kaldırılmış ve İstikrar Programının bu konuda koymuş olduğu prensiplere uyulmuştur<sup>9</sup>.

#### 5. 24.2.1965 tarih ve 544 sayılı kanunla kabul edilen sistem :

24.2.1961 tarih ve 260 sayılı Kanunla kabul edilen ve Merkez Bankasının «Genel bütçe gider toplamının % 5 ine kadar Hazineye kısa vâdeli avans verebileceğini» öngören sistem dört yıl süre başarı ile uygulanmış ve Hükûmetin Milletlerarası Para Fonuna karşı giriştiği taahhütler dolayısıyla Hazineyi besleyen kısa vâdeli bu kaynak itidalle kullanılmış ve kanunî limit aşılmamıştır. Anti enflâsyonist politikaya uygun olan bu uygulama tatbikatta başarılı sonuçlar ver-

9) Bu açıklamalar için Bak. Prof. Dr. Memduh Yaşa: Adı geçen eser s. 50.

miştir. Meselâ 1963 malî yılı Genel Bütçesinin giderler toplamı 12.101,6 milyon liraya balığ oluyordu. Bu gider toplamına göre, Hazinesinin Merkez Bankasından alabileceği % 5 oranına göre azamî avans tutarı 605,0 milyon liradan ibarettir. Bundan 1.6.1963 tarihi itibariyle kullanılan miktar 256,4 milyon lira, 12.10.1963 tarihi itibariyle 449,2 milyon lira ve 9.11.1963 tarihi itibariyle 415,9 milyon liradan ibaret kalmıştır. 1964 malî yılı gider bütçesi 13.484,3 milyon lira olduğuna ve % 5 hesabı ile kullanılabilir avans tutarı 674,2 milyon lira sınırlandırıldığına göre, bundan fiilen kullanılan miktarlar 30.9.1964 de 600,1 milyon lira ve 26.12.1964 de 443,5 milyon liradan ibaret kalmıştır.

Bir taraftan dikkatle uygulanan anti-enflasyonist politika ve diğer taraftan Kıbrıs olaylarının yarattığı iktisadî durgunluk Hükümeti ödemeler bakımından müşküller karşısında bırakmış ve % 5 lik avans sisteminin değiştirilmesi yönünde bir akım belirmiştir. 1965 yılı bütçesinin Karma Bütçe Ve Plân Komisyonunda müzakeresi sırasında beliren bu görüşe göre, 260 sayılı Kanun gereğince Merkez Bankasınca Hazineye her yıl gider bütçesinin % 5 i oranında açılan avans tutarının % 10 a çıkartılması prensip itibariyle kabul edilmiş ve bu yolda bazı çalışmalar yapılarak bir tasarı da hazırlanmıştır. Ancak, 1965 yılı Bütçesinin Millet Meclisinde reddi sonunda tasarı kanunlaşmamış ve sonradan kabul edilen 19.2.1965 tarih ve 544 sayılı «1965 Malî Yılı Bütçeleri Kanunlaşınca kadar Devlet Harcamalarına Yetki Veren Kanun»<sup>10</sup>un 8 inci maddesi ile avans tutarını yükseltici yeni bir sisteme gidilmiştir. Bu maddeye göre, «1715 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu'nun 24.2.1961 tarih ve 260 sayılı Kanunla değişik 34 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasına dayanılarak Hazineye açılacak kısa vadeli avans miktarı 1964 malî yılı için uygulanan limitin % 25 fazlası olarak tesbit edilmiştir. Bu avansın açılmasında 1964 malî yılında alınan avansın kapatılması şartı aranmaz.» hükmü vaz edilmiştir. Böylece 1964 mali yılı bütçesine göre azamî avans tutarı 674,2 milyon lira iken, bu madde ile limit % 25 oranında arttırılarak 842,7 milyon liraya yükseltilmiştir.

24.1965 tarih ve «1965 Malî yılı bütçeleri kanunlaşınca kadar Devlet harcamalarına yetki veren 19.2.1965 gün ve 544 sayılı Kanunda değişiklik yapılmasına dair» 558 sayılı kanunun<sup>11</sup> 5 inci maddesi ile geçici sistemde yeni bir değişiklik yapılmıştır. Bu hükme

10) Bak. 24.2.1965 tarih ve 11937 sayılı Resmî Gazete.

11) Bak. 8.4.1965 tarih ve 11974 sayılı Resmî Gazete.

göre «aynı kanunun 8 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından Hazineye açılacak kısa vadeli avans limitini arttıran nisbet % 50 olarak değiştirilmiştir.» Böylece 1964 malî yılı bütçesine göre azamî avans tutarı 674,2 milyon lira iken, yeni kanun ile limit % 50 oranında arttırılarak 1.011,3 milyon liraya çıkarılmıştır.

19.2.1965 tarih ve 544 sayılı kanunun neğrinden önce Hazinesinin Merkez Bankasından almış olduğu kısa vâdeli avansın tutarı 20.2.1965 tarihinde 661,5 milyon lira iken bu miktar 6.3.1965 de 753,0 milyon liraya, 17.4.1965 de 848,5 milyon liraya, ve 12.6.1965 de 1.048,1 milyon liraya yükselerek kanunî limiti aşmış buna paralel olarak emisyon hacmi de artmış bulunmaktadır.

Mamafih şu noktaya da işaret edelim ki, bütçe kanunlarında kabul edilen hükümlerin uygulama süresi bir yılı aşamayacağı için 544 ve 558 sayılı kanunlarla kabul edilen usulün intikal devrine ait geçici bir sistem olduğuna şüphe yoktur.

#### 6. Hazine - Merkez Bankası ilişkilerinde reform ihtiyacı :

24.2.1961 tarih ve 261 sayılı kanun Hazine-Merkez Bankası ilişkilerini sıkı tahditler altına sokmuş ve bu hal yatırımların finansmanını güçleştirmiştir. Bu bakımdan, bu sertliğin yumuşatılması için bir cereyan başlamış ve Hazine-Merkez Bankası münasebetlerinin yeniden düzenlenmesi yolunda çalışmalar yapılmıştır. Bunlar genellikle iki ayrı yönde gelişmiştir :

a) Bir memlekette uygulanacak para - kredi ve maliye politikasında Hazine - Merkez Bankası ilişkilerinin gayet ahenkli şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Memleketimizde Merkez Bankasının kuruluşundan bu yana bu ilişkinin tam ve ahenkli şekilde kurulup işlediği iddia edilemez. Hazine - Merkez Bankası münasebetlerinde Hazine, bizdeki uygulamaya göre, ağır basarak Merkez Bankasının muhtariyetini bozmuş ve Merkez Bankası kaynaklarını kendi emrinde, dilediği şekilde kullanmıştır. 1950-1960 yılları arasındaki tatbikata bakılacak olursa Merkez Bankası ya Hazinesinin Bütçeden doğan ihtiyaçlarını veya başta Toprak Mahsulleri Ofisi olmak üzere diğer akmu iktisadî teşebbüslerinin finansman ihtiyaçlarını karşılamak zorunluğu ve çabası içinde kalmış; fakat Merkez Bankasına düşen, asıl görev yani «para ve kredi piyasasında nazım rol oynamak» fonksiyonu yerine getirilememiştir. Kaldı ki bu devrede Merkez Bankası kredilerinin dağılımında kamu sektörü finansmanı özel sektöre ga-

lebe çalmış ve iki sektör arasında dengeli bir dağılım sağlanamamıştır.

Beş Yıllık Kalkınma Plânı dikkatle gözden geçirilecek olursa, Hazine-Merkez Bankası ilişkileri hakkında herhangi bir atfa rastlamak mümkün değildir. Ancak bu boşluk 1965 Yılı Programında kısmen giderilebilmiş ve bu konuda bazı ilke ve tedbirler ileri sürülmüştür. Bunlardan konumuz bakımından önemli olan ikisine işaret etmeyi faydalı buluyoruz<sup>12</sup>:

1. *Para politikası ile maliye politikasının ahenkleştirilmesi* : Para politikasının uygulanmasında, Bütçe ve diğer kamu harcamaları ve bunların tesirleri devamlı olarak göz önünde tutulacak mali politikayı yürütmekle görevli Maliye Bakanlığı ile Merkez Bankası arasında *sıkı bir işbirliği* gerçekleştirilecektir.

2. *Hazine - Merkez Bankası ilişkileri* : 1961 yılında yapılan konsolidasyondan sonra da, kamu sektörünün hızla gelişen ihtiyaçları ve normal gelirleriyle harcamaları arasındaki dengenin tam kurulamamış olması, Hazinesinin Merkez Bankasından avans ve bono iskontosu yoluyla sağladığı kredilerin donması sonucunu doğurmuştur. Mali politikanın ve para politikasının ekonomideki durgunluk veya aşırı fiat artışı gibi arızalara karşı tesirli şekilde kullanılmasını sınırlayan bu durumun önlenmesi için, Hazine - Merkez Bankası ilişkileri yeniden düzenlenecektir.

b) Bilindiği gibi her yıl IMF - Milletlerarası Para Fonundan bir heyet Türkiye'ye gelerek temas ve tetkikler yapmakta, durumu merkeze bir Raporla bildirmektedir. 1963 yılı Kasım ayında Türkiye'ye gelen Mr.Sturc'un başkanlığındaki Heyet, Hazine - Merkez Bankası ilişkilerine de dokunmuş ve bahis konusu avans işlemleri üzerindeki kayıtlamaların yumuşatılması ile ilgili bazı teklifler ileri sürmüş ve Türkiye'nin gelişme için gösterdiği çaba karşısında mevcut kayıtlamaların bu çabayı baltaladığı tezini savunmuşlardır. Böylece Mr. Sturc Hey'eti Raporunda Merkez Bankasının Hazineye açtığı kısa vâdeli avansın tutarının hiç bir zaman Bütçe giderlerinin % 5 ini aşamayacağı şeklindeki kaydın yükseltilmesi teklif edilmiş ve teklif Maliye Bakanlığınca da uygun görülerek eski hükümlerin değiştirilmesi yoluna gidilmiştir.

12) 1965 Yılı Programı, Ankara, Aralık/1964, s. 349-350

Ancak «enflâsyona» gidilebilecek yol üzerindeki bu merhalede çok temkinli hareket edilmesi lüzumu, daha o zaman bazı iktisatçılar tarafından tavsiye edilmiştir.

#### 7. 4.5.1965 tarih ve 583 sayılı kanunla kabul edilen sistem :

21.4.1965 tarihinde kabul edilen 4.5.1965 tarih ve 583 sayılı kanunla 1715 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 24.2.1961 tarih ve 260 sayılı kanunla değişik 34 üncü maddesinin 2 numaralı bendi yeniden değiştirilmiştir. Yeni şekle göre «Banka, miktarı carî yıl genel bütçe ödenekleri toplamının % 10 unu geçmemek üzere Hazineye kısa vadeli bir avans hesabı açar. Bu avans hesabına uygulanacak faiz haddi ile genel ekonomik durum göz önünde tutularak kullanılacak avans nisbeti Maliye Bakanlığı ile Merkez Bankası arasında kararlaştırılır. - Bankanın bu avans karşılığında yapabileceği emisyon miktarı hesabın borç bakiyesini geçemez.»

Yeni hükmün sistem olarak getirdiği belli başlı özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

a. Merkez Bankasınca açılacak avans hesabının tutarı, carî yıl genel bütçe ödenekleri toplamının % 10 unu geçemeyecektir.

b. Bu oran azamîyi göstermekte olup her yıl uygulanacak nisbet Maliye Bakanlığı ile Merkez Bankası arasında yapılacak anlaşma ile kararlaştırılacaktır.

c. Bu avansın malî yıl sonunda kapatılmak mecburiyeti yoktur. Halbuki 260 sayılı kanunda avansın malî yıl sonunda kapatılması mevcuttu.

d. Bankanın bu avans karşılığında yapabileceği emisyon miktarı hesabın borç bakiyesini geçemeyecektir.

1965 malî yılı için uygulanacak avans oranı hakkında Maliye Bakanlığı ile Merkez Bankası arasında henüz bir anlaşmaya varılmamış ise de, 1965 malî yılı Bütçesinde giderler toplamı 14.421,4 milyon lira olduğuna göre, Hazinesinin Merkez Bankasından alabileceği azamî avans tutarı % 10 esas gereğince azamî 1.442,1 milyon liradan ibaret olacaktır. Kanunun uygulanmasına başladıktan sonra Hazinesinin Merkez Bankasından aldığı kısa vâdeli avansların seyri, tedavüldeki banknot miktarı ile birlikte aşağıdaki 1 numaralı tabloda gösterilmiştir:

TABLO : 1

*T.C. Merkez Bankasının Hazineye açmış olduğu kısa vâdeli avansların seyri*

Tarih	Kısa vâdeli avanslar		Tedavüldeki banknot hacmi	
	(Milyon TL.)	Endeks	(Milyon TL.)	Endeks
28.2.1965	622,5		6.541,6	
6.3.1965	753,0		6.559,1	
17.4.1965	848,5		6.629,9	
1.5.1965	811,8		6.614,6	

4.5.1965 tarih ve 583 sayılı kanun yürürlüğe girmesinden sonra

15.5.1965	875,1	6.605,4
29.5.1965	893,7	6.549,2
12.6.1965	1.048,1	6.713,3
26.6.1965	1.080,0	6.547,2
10.7.1965	1.151,4	6.850,2
14.8.1965	1.131,0	6.918,5
18.9.1965	1.144,9	7.053,2
2.10.1965	1.138,2	7.333,3
13.11.1965	1.119,9	7.390,3
20.11.1965	1.136,9	7.284,2

Kaynak : T.C. Merkez Bankası haftalık vaziyetlerinden alınan bilgilere göre tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablonun incelenmesinden de anlaşılacağı gibi avans oranının % 5 den % 10 na yükseltilmesinden sonra, Hazinesinin Merkez Bankasından aldığı kısa vadeli avansların tutarı sür'atle artmış ve 6.8.1960 da ulaştığı 1.043,7 milyo liralık seviyeyi bile geçmiştir.

#### SONUÇ

Yukarıda Merkez Bankasının Hazineye açtığı kısa vâdeli avansların 1930-1965 arası 35 yıllık seyri ana hatlar ile incelenmiş ve uygulama değişik sistemlerin işleyişi kısaca gösterilmiştir. Acaba bu uygulama iktisadî açıdan ne gibi sonuçlar vermiştir? Şimdi bunları da sıralamak suretiyle etüdümüzü bağlamak istiyoruz.

1) Bütçe uygulaması sırasında gelirlerle giderler arasında zaman bakımından gerekli ahengin sağlanması için Hazinece yapılması zarurî borçlanma işlemlerine *dar anlamda hazine muameleleri* denilmektedir. Bunun örneklerini, bizdeki Bütçe uygulaması açısından dört grup etrafında toplayabiliriz: a) Hazine bonoları (plâsman bonoları) b) Hazine kefaletini haiz bonolar c) Müteahhit bonoları ve d) Avanslardır. Biz bu etüd gerçevesi içinde en önemli olmasından bakımından dördüncü sırada yer alan Hazinenin Merkez Bankasından temin ettiği kısa vâdeli avansları incelemiş olduk.

2) Bizde Hazinenin Merkez Bankasından sağladığı kısa vâdeli avansları düzenleyici genel bir prensip ve buna göre konulmuş bir hüküm mevcut değildir. Her yıl Bütçe kanunları Hazinenin alabileceği avansları ve diğer borçlamaları nevi ve tutar tesbit etmeksizin göstermektedir. Bu bakımdan Merkez Bankası kaynaklarından sağlanacak kısa vâdeli fonların işleyişi de ancak T.C. Merkez Bankası Kanunu'nda bir madde ile sağlanmaktadır. Ancak günün gerçeklerine uygun olarak Hazine - Merkez Bankası ilişkilerinin, avans mekanizmasından daha geniş şekilde ele alınıp düzenlenmesi zarureti mevcuttur.

3) Hazinenin Merkez Bankasından temin ettiği avanslar Banka sermaye ve ihtiyatlarının % 50 si ile sınırlı olduğu devrede önemli hiç bir sonuç meydana getirmemiştir. Ancak 1955-1961 devresinde bunun, carî yıl gider bütçesinin % 15 ine kadar çıkarılması, avans meblağlarının süratle artmasına müncer olmuş ve enflasyonist bir tazyik yaratmıştır. Sonradan 1961 yılında kabul edilen 260 sayılı kanunla bu gidîşe son verilerek bahsi geçen oran % 5 şe indirilmiş ve avans tutarları da tedricen azalmıştır. Ancak Hazine ihtiyaçları şiddetlendiği için bu uygulama uzun ömürlü olamamış 1965 de avans tutarı dörtte bir kadar arttırılmış ve sonra da Mayıs/1965 den itibaren bahsi geçen oran % 10 yükseltmek süretiyle bir misli arttırılmıştır. Şurasını bilhassa belirtmek isteriz ki, memleketimizde enflasyonu besleyen kaynaklardan birisi olma bakımından Merkez Bankasının Hazineye açtığı kısa vâdeli avanslar önemli bir yer tutmaktadır. Öyle ki, bu musluk açıldığı devrelerde banknot hacmi sür'atle artmıştır.

4) Yukarıda açıklanan avans mekanizmasının en kritik problemi alınan avansların malî yıl sonunda kapatılması ve Merkez Bankasının bu avans karşılığında yapabileceği emisyon miktarının He-



sabın borç bakiyesini geçmemesidir. Tatbikatta görüldüğü gibi avanslar malî yıl sonunda çoğu zaman kapatılmamış ve Merkez Bankası avans tutarı kadar emisyon yapabilmektedir. Halen kabul edilen sistem de avansların yıl sonunda kapatılma mecburiyeti konulmadığı için, bir taraftan kısa vâdeli bir borcun devamlılık arzedeceği için konsolide bir borç haline gelmesi diğer taraftan tedavüldeki banknot hacminde zaman zaman görülen azalmaların olamayacağı aşikârdır.

5) Memleketimizde vergi gelirlerinde gerekli esnekliğin sağlanamadığı, yatırım ve diğer harcamaların finansmanında uğrılan güçlüklerin Hazineyi yeni kaynaklar aramaya mecbur ettiği bir gerçektir. Bu güçlüğü kısmen ortadan kaldırmak için Merkez Bankası kaynaklarından daha fazla yararlanmak fikri üzerinde durulmuş ve 4.5.1965 tarih ve 583 sayılı kanun bu maksatla hazırlanmıştır. Filhakika bu kanunla Hazinesinin malî gücü, Merkez Bankasından alınacak avansın oranı % 10 na yükseldiği için artmıştır. Ancak bu durum konunun bir yönüdür. Diğer yönden, Merkez Bankası genel bütçe gider toplamının % 10 una kadar Hazineye kısa vadeli avans açabileceği için, bu mekanizmanın emisyon hacmini yükselteceği ve enflasyonist bir tesir yaratacağı şüphesizdir. Böyle olduğu halde Tasarının gerek Karma Bütçe ve Plân Komisyonunda ve gerekse Meclislerde incelenmesi ve tartışılması sırasında bu nokta üzerinde gereği şekilde durulmamıştır.

6) 4.5.1965 tarih ve 583 sayılı Kanunun ilk üç aylık uygulamasının pek de iyi sonuçlar vermediğini Merkez Bankası haftalık vaziyetlerinin tetkikinden anlamaktayız. 24.2.1965 tarih ve 544 sayılı kanun gereğince, 1964 malî yılı için uygulanan avans limitinin dörtte bir oranında arttırılması ve bu yeni avansın açılmasında 1964 yılında alınan avansın kapatılma şartının aranmaması, 583 sayılı kanun gereğince de avans oranının % 10 na çıkarılması sonunda Mayıs/1965 başlarında 811 milyon lira olan avans tutarının Temmuz/1965 başlarında 1.151 milyon liraya yükselmesine sebep olmuş ve böylece iki aylık devrede 340 milyon liralık bir artma olmuştur. Aynı devredeki banknot hacminde buna yakın bir artış olması ilgililerin dikkatinden kaçmamaktadır.

Hazinesinin mevsimlik ihtiyaçlarını karşılamakta ve kalkınmanın finansmanında uğradığı güçlükleri kabul etmekle beraber, 24.2.1965 tarih ve 544; 4.5.1965 tarih ve 583 sayılı kanunlar gereğince

Merkez Bankası kaynaklarına fazlaca baş vurularak enflâsyonist bir tazyik yaratacağı muhakkak olan tedbirler alınması uygun olmamıştır. Özetle diyebiliriz ki, % 5 lık avans sisteminin terk edilerek % 10 luk yeni sistemin uygulanması, banknot hacmini arttırarak memleketi tehlikeli olabilecek bir enflâsyon sath-î mailine itmesi ve dengeli ve emisyonuz kalkınma ilkesini tehlikeye sokacağı şüpheşizdir.

---

## MALİ KAZÂ

*Galip DOLUN*

Avukat

### I — MALİ KAZÂNIN TARİFİ

Malî Kazânın tarifine geçmeden evvel ele alınması gerekli bazı mefhumlar üzerinde durmalıyız. Malî Kazâ deyince, malî sahada kazaî tasarrufta bulunmayı gerektiren hallerin bulunması, yâni bu sahaya mahsus ihtilâfların mevcudiyeti lâzımdır. Bu ihtilâfın taraflarını tâyin etmek gerekir. Nihayet ihtilâfları kazaî tasarrufları ile ortadan kaldıracak organın mevcudiyeti şarttır. Şimdi malî kazâ tarifimizde yer alacak bu unsurlara kuş bakışı bir göz atalım.

1 — *İhtilâf* : Devletin vergi almağa yetkili organı vergi kanunlarını uygularken meydana gelir, ihtilâf düzeltme veya uzlaşma gibi idarî tasarruflarla çözümlenemezse, kazaî tasarrufa ihtiyaç hasıl olur.

2 — *Taraflar* : İhtilâfın tarafları vergi ödevlisi veya sorumlusu ile vergileme görevlisi İdaredir. Taraflardan her biri hem dâvacı hem dâvalı olabilirler.

3 — *Yetkili Kazâ Organı* : Bağımsız ve tarafsız olarak ihtilâfı kazâî tasarrufta bulunarak çözümlenecek organdır. Kararları aleyhine üst mercie gidilecek dereceleri muhtevi olabilir. Kararı kesin olana nihai merci deriz.

4 — *Kazâî tasarruf* : Prof. İlhan Postacıoğlu üstadımızın benimsediği gibi, Carré de Malberg ve Jéze'in tariflerini telif ederek diyebiliriz ki, bağımsız ve tarafsız bir organ tarafından, muayyen bir usûle uyularak, ittihaz edilen ve Kanun Koyucu tarafından, kendisine kanunî hakikat vasfı verilen tasarruftur. Unsurlarına böylece bir göz attığımız Malî Kazânın tarifi artık bizim için kolaylaşmış olur. Şöyle ki :

*Malî Kazâ* : Vergi Kanunlarının uygulanmasında (vergilemede) ödevli veya sorumlu ile, İdare arasında doğan ve düzeltme ve

uzlaşma yolları ile çözümlenemeyen ihtilâfların, taraflarca kanun yollarına başvurulması halinde, bağımsız ve tarafsız yetkili kazâ mercilerince kazâî tasarrufta bulunulmak suretiyle çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır.

## II — MALİ KAZÂNIN FONKSİYONLARI

Mali Kazânın bir aslı ve iki de tâlî fonksiyonu mevcuttur. Bunları sırasıyla inceleyelim.

1 — Aslı fonksiyonları olan ihtilâfların çözümlenmesi : Kazâî tasarrufta bulunmak suretiyle kanun yollarına götürülen ihtilâfların çözümlenmesi ve sonuçlandırılması malî kazânın aslı fonksiyonudur. Hüküm şeklinde ortaya çıkan kazâî tasarruf yukarıda belirttiğimiz şekilde (Kanunî Hakikat) vasfını haiz olduğundan ve kesin ise tarafları bağlayacağından ihtilâfı kesin olarak ortadan kaldırmış olur. Kesin olmayıp tarafların üst mercilere başvurma hakkı bulursa bile, ihtiva ettiği gerekçe tarafları tatmin edip, süresinde üst mercie başvurmaya lüzum görülmediği ahvalde de, aynı netice tahakkuk eder. Bu suretle ihtilâfların tek tek ihtilâfsız işlemler haline gelmesini sağlayan bu fonksiyonu ile malî kazâ, özel sonuçlar hasıl etmiş olur.

2 — Vergi Kazâsının tâlî fonksiyonlarından biri; vergi uygulamalarının, kazâî denetleme altında yürütmesini sağlayarak, vergilemede hukukî yönden (güvenlik) sağlamasıdır. Hukuk Devleti anlayışının sonucu olarak, verginin Anayasa teminatı ile, Kanunlara uygun bir şekilde istenip istenmediğinin kazâî denetlemeye tâbi tutulması, bir taraftan vergi ödevlisi için güvenlik sağlayacağı gibi, İdarenin Kanun yollarına başvurmaya ihtiyaç duyacağı haller için İdare adına da aynı güvenliği temin etmiş olur.

Vergi Kazâsının bu fonksiyonu tek tek hâdiseler bakımından rol oynamaktan ziyade, vergi uygulamalarında genel bir sonuç hasıl etmiş olur.

3 — Tanzim Fonksiyonu : Hukukî içtihat (Jurisprudence) yoluyla, vergileme sahasını tanzim eden kaideleri geliştirmek fonksiyonudur. Bu fonksiyon bütün kazâî faaliyet için bahis konusu ise de, vergi kazâsında özellikle önem arzeder.

Vergileme sahası ekonomi ve teknikte devam eden başdöndürücü gelişmeye uygun bir gelişme izlemesi zorunluluğundadır. Bu yüz-

den vergilemeyi nizamlayan Hukuk Kaidelerinin, zaman ve mekân içinde pek büyük bir suplesi haiz olması zarurîdir. Böyle olunca bu konudaki Kanun Hükümlerinin Kazuistik metoda en az yer vermesi ve en umumî bir şekilde vaz edilmiş olan hükümlerin, içtihatlarla zaman ve mekân şartlarına uygun hale getirilmesi lâzımdır. Bu hususu belirtebilmek için bir Hususî Hukuktan, bir de Vergi Hukukundan misâl vermek isteriz. Borçlar Kanunumuzdaki Karz Akti, Roma Hukukundan beri bütün esaslarını aynen muhafaza ettiği gibi, bu günde bu hükümlerin değişmesi için bir ihtiyaç belirmiş değildir. Buna mukabil, Gelir ve Kurumlar Vergisinin en esaslı kaynağını teşkil eden ticarî kazancın hesaplanmasında, nazara alınması gerekli masraflardan en önemlisi olan birini Kanun Koyucu, (Ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler) şeklinde, en umumî bir şekilde tanzim etmeğe mecbur olduğunu görürüz. Ekonomik ve teknik gelişmenin icaplarına göre, içtihatla bu sahaya girecek genel giderleri tâyin ederken Kazâ Mercileri tanzim fonksiyonunu ifa edeceklerdir. Misâlde olduğu gibi Vergi Kanunlarının birçok hükümleri bu tarzda umumî olarak tanzim edilmekte, ve içtihatlarla zaman ve mekâna göre uygulanmasının temini yoluna gidilmektedir ki, bu zaruret Vergi Kazâsının önemini son derece artırır.

### III — VERGİ TATBİKATI ve MALİ KAZÂ

Modern vergicilikten vasitasız vergilerde gelir vergisi; Vasıtalı vergilerde muamele vergisi, gelişme kaydetmiş ve vergicilik bu iki ana vergi mihveri etrafında toplanarak ve (beyan - Kontrol) esasını benimseyerek tekâmül seyrine girmiştir.

Beyan, vergi ödevlisinin, vergi ile ilgili muamele ve durumlarına, vergileme kaidelerini kendi kendine uygulaması suretiyle bulunduğu sonuçlara göre ödeyeceği vergi miktarını bizzat kendisinin tâyin etmesidir.

Kontrol ise, ödevlinin, yukarıda belirtildiği şekilde tesbit ettiği vergi miktarının, kaidelere uygun olup olmadığının, İdarenin yetkili elemanları tarafından denetlenmesidir.

Demek oluyor ki, uygulama için, icabında müşavirler yardımı ile, evvelâ ödevli tarafından, her türlü yorum ve hesap işlemleri yapıp, bir sonuca varılacaktır. İkinci def'a, İdarenin elemanı aynı işlemleri yapmak suretiyle kontrol edecektir. Bu sahadaki Kanun hükümlerinin fevkalâde umumî, yoruma ve takdir yetkisine elve-

rişli olduğunu yukarıda belirtmiştik. Boşlukları dolduran içtihatlar ise, ekseriya ve özellikle Kaza Organı iyi organize edilmemiş yerlerde gecikir. Vergileme çok çabuk değişen ve gelişen bir sahayı kapsamak zorunluluğunda olduğundan, yorum ve uygulamalarda gerek ödevlinin, gerek İdare yetkilisinin, değişen şartların etkisi ile pek çok farklı görüşe düşecekleri kolay anlaşılır.

Bu yüzden şayet vergilemede meydana gelecek bu farklı görüşleri, gene idare mekanizması içinde, büyük nisbette azaltmadan, hepsini bir ihtilâf halinde malî kazâya göndermeye müsaade edersek, malî kazâ ne kadar iyi organize edilmiş olursa olsun fonksiyonlarından hiçbirini, lâıyıkıyla ifaya peşinen imkân bırakmamış oluz. Demek isteriz ki, ihtilâfların büyük kısmının, evvelâ idarî safhada (düzeltme) ve (uzlaşma) yoluyla halledilmesi ve kazâ'î safhaya, bu organların fonksiyonlarını bihâkkın ifa edebilecekleri nisbette intikalinin temin olunması zarurîdir.

#### IV — YABANCI MEMLEKETLERDE MALÎ KAZÂ

Yabancı memleketlerde birbirinden farklı esaslarla organize edilmiş olan malî kazâ sistemlerine, topluca bir göz atınca, üç temel prensibe göre farklı kuruluşlar halinde bulduklarını görürüz. Aşağıda bu sistemleri, temel prensipleri içinde ve bu prensiplere uygunluk, aykırılık dereceleri de belirtilmek suretiyle izaha çalışacağız.

##### 1 — Tek Kazâ (Tevhidi Kazâ) prensibine bağlı sistemler :

Başta İngiltere'nin vergi kazâsı sistemi gelir. Geleneksel Hukuk düzeninden kurtulmak ihtiyacı duymayan İngiliz Hukukuna, Malî Kazâ sisteminde de aynı zihniyet hâkimdir. Ancak temel vergi olan, gelir vergisi olarak tarh edilen vergilere karşı evvelâ (General Commissions) denilen idarî bir hey'ete müracaat şeklinde itirazda bulunulmadan kazâ organına başvurulamaz. (General Commissions) ların kararlarına karşı 3 dereceli umumî kazâ mercilerine ihtilâfın intikâli mümkündür. Bidayet ve İstinkâf Mahkemeleri ile Lordlar Kamarası umumî kazânın, üç dereceli mercilerini teşkil eder. Görülüyor ki halen İngiltere'de kazâ'î fonksiyona yetkili vergi kazâ merci'i, tek kazâ prensibine uygun olmakla beraber,

vergi uygulaması, işlemi ile kazâ'î fonksiyon arasına idarî bir ihtisas mercî'i girmiş bulunuyor.

Tek kaza prensibini muhafaza eden diğer memleketlerden biri olan ve fakat gene de malî kazâ sistemine memleketin özelliklerine uygun bir veçhe veren Amerika'daki vergi kazâsı organizasyon ve tatbikatını önemle tetkik etmek gerekir.

Amerika Birleşik Devletlerinde 50 milyondan fazla yalnız gelir vergisi mükellefi mevcuttur. Beyannameler büyük nisbette tetkik edilmektedir. Tetkikler sonunda binlerce beyannamede ihtilâf konusu meydana gelir. Bunların büyük kısmı hataların taraflarca düzeltilmesi ve uzlaşma yolları ile ortadan kaldırılır.

Bu suretlerle halledilemeyen ihtilâflar 16 hâkimden kurulu, Federal plânda merkezî, bağımsız ve tarafsız ve tek Mahkeme halindeki Vergi Mahkemesine gider. Ortalama bir senede bu Mahkemeye intikâl eden ihtilâf sayısı 5000 civarındadır. Bu Mahkemenin hâkimleri, gezici olarak, İdarenin tekemmül ettirmiş olduğu dâva dosyalarını mahallinde inceleyerek Mahkemeye niyabeten karara bağlarlar.

Bu Mahkemenin kararları İdareyi bağlar. Ödevlilerin bu kararlar aleyhine, tek kazâ prensibine uygun olarak, umumî Mahkemeye müracaat hakları mahfuzdur.

A.B.D. nin yukarıda hülâsa ettiğimiz Malî Kazâ sistemi, Federal Devletin sistemi olup, Federe Devletlerin iç vergileri dolayısıyla farklı, karışık malî kazâ sistemleri mevcut ise de, burada teferruatı üzerinde durulmakta fayda görülmemiştir.

Tek Kazâ prensibine bağlı vergi kazâsı sistemini uygulayan Kanada'da, A.B.D. nin sistemine büyük nisbette uygunluk arzeden bir organizasyon mevcuttur. Bir merkezî vergi mahkemesinden sonra umumî mahkemeler derece derece vergi kazâ sistemini meydana getirir.

Esas itibariyle Tek Kazâ sistemini benimsemiş olan ve fakat vergi ihtilâflarının (sonsuz uzunlukta) karışık bir sistem içinde halline çalışın İtalya'da, evvelâ 3 dereceli Vergi Komisyonları, bundan sonra da gene üç dereceli umumî mahkemeler bu vazifeyi görür. Komisyonlar, İlçe Komisyonu, İl Komisyonu ve Roma'daki merkezî Komisyon'dan müteşekkildir. Merkezî Komisyon kararları aleyhine taraflar Bidayet, İstinâf ve Temyiz Mahkemelerine derece derece müracaatta bulunabilirler. İtalya, Malî Kazâ sistemi'nin mahzurlarını bilmekte ve islâhına tevessül etmiş bulunmaktadır.

## 2 — İdarî Kazâ içinde Malî Kazâ Prensibine bağıli sistemler :

Bu sistemin tipik misâlini vasıtasız vergiler sahasında Fransa'da görüyoruz. Evvelce ilk merci olarak Belediye Meclislerine başvurulurken, son yıllarda bu görev İdarî Mahkemelere aktarılmıştır. Nihai merci olarak Danıştay vasıtasız vergiler için Malî Kazâ fonksiyonunu icra etmektedir.

Vasıtalı vergilere ait ihtilâflar bugün de umumî mahkemelerde çözümlenmektedir.

## 3 — Bağımsız Vergi Kazâsı prensibine dayanan sistem :

Bu sistemin en ileri şeklini, 1957 yılındaki değişikliklerle tekemmül eden Federal Almanya Vergi Kazâsı sisteminde görüyoruz. Gerçekten İkinci Dünya Harbinden sonra yeniden Federal bir Devlet olarak taazzuv eden Almanya'da Nasyonal Sosyalizm İdaresi'nin ortadan kaldırdığı vergi mahkemeleri ihya edildiği gibi, Münih şehrindeki eski Rayh Maliye Divanı yerine de Federal Maliye Divanı kurulmuştur. 1957 yılında yapılan tâdillerle gümrük vergileri dahil bütün vergiler için, Malî Kazânın, tarafsızlığı ve bağımsızlığı tekkâmül ettirilerek, Adlî ve İdarî Kazâdan müstakil bir kazâ sistemi olarak organize edilmiştir.

## V — TÜRKİYE'DE MALİ KAZA

Hâlen vergi ihtilâflarını tetkike memur İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanununa 5655 sayılı Kanunla eklenen hükümlere göre kurulmuştur. Temyiz Komisyonu ile, Muvazzaf İtiraz Komisyonu başkan ve üyeleri, diğer maliye memurlarından farklı olarak, özel bir (Ayrırma Komisyonu) tarafından tâyin edilmekte ise de, hâkim teminatına benzer teminatlara sahip olmayan ve İdarenin memuru vasfını muhafaza eden bu şahısların teşkil ettikleri hey'etlerde kazâ merci'i vasfı aranması mümkün değildir. Ayrıca 5655 sayılı Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye müsteniden hâlen dördü İstanbul'da olmak üzere, Ankara, Bursa, İzmir ve Adana gibi merkezlerde mevcut cem'an 12 komisyon dışındaki bölgelerin itiraz işlerini, en büyük İdare Âmirinin veya tevkil edeceği şahsın başkanlığında toplanan, gayrı muvazzaf İtiraz



Komisyonları tetkik eder ki, bu Komisyonlar ödevli için, mahiyetleri yukarıda belirtilen Muvazzaf İtiraz Komisyonlarından da daha az emniyet vericidir.

Diğer taraftan, hâlen tetkik edilebilen beyanname nisbeti % 2 civarında bulunduğu halde, bu komisyonlara intikal eden ihtilâflar her yıl artmaktadır. Misâl olarak 1962 yılında komisyonlara gelen ve çıkan âdetleri tetkik edersek şöyle bir tablo görürüz.

	<i>Gelen</i>	<i>Çıkan</i>	<i>Devir</i>
Muvazzaf	60.448	27.562	32.886
G. Muvazzaf	38.774	24.177	14.597
Yekûn	99.222	49.739	47.483

Demek oluyor ki, 1962 yılında üçte biri gayrı muvazzaf komisyonlara ait olmak üzere bütün komisyonlara ortalama 100.000 itiraz dosyası intikal etmiş, bunun yarısı yıl içinde karara bağlanmış, diğer yarısı müteakip yıla devrolunmuştur. Bu rakamlara bir evvelki yıldan devrolunup o yıl karara bağlanan dosyalar dahil değildir.

Aynı Kanuna göre kurulmuş olan Vergiler Temyiz Komisyonunun bütün dairelerine aynı yılda gelen ve çıkan işleri, aşağıdaki tabloda görmek kabildir.

<i>Evvelki yıldan devir</i>	<i>1962 yılı</i>			<i>Ertesi yıla devir</i>
	<i>Yıl içinde gelen</i>	<i>Toplam</i>	<i>Çıkan</i>	
3354	33.840	37.194	32.638	4.556

Şu izahatımız, önemli bir durum arzeden memleketimizin vergi ihtilâfları konusunun, bugünkü muvazzaf itiraz komisyonları ile yürütülemeyeceğini göstermektedir. Yabancı memleketlerin pek çoğundan ileri bir vergi sistemine sahip olduğumuz halde, Vergi Kanunlarını uygulayacak İdare gibi, Malî Kazâyı yürütecek merciler de her bakımdan yetersizdir.

Alt derecedeki mercilerin bu halde oluşu, ihtilâfların büyük kısmının Danıştay'a intikalini mucip olmaktadır.

Ayrıca nihai merci olan Danıştayda, gelen dava adedine nazaran daha az ihtilaf sonuçlandırılabilirdiğinden, işler teraküm etmiştir. Daire adedi arttırıldığından bugün için yeni terakümler önlenmiş olsa da, evvelden birikenler yüzünden 1966 yılına girdiğimiz halde terakümün en fazla mevcut olduğu, gelir ve kurumlar vergisi ihtilâflarına bakan, 4. dairede hâlen 1961 yılında açılan dâvaların duruşmaları yapılabilmektedir. Düşünelim ki, 1961 yılında açılan dava ortalama iki sene İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında kalmış ise, beyannameler yılı içinde tetkik edilemediğine göre 1957 ve 1958 takvim yıllarına ait ihtilâflardır. Aradan 9 - 10 sene geçtiği halde henüz nihai karara bağlanamamış olması, tehiri icra alınmış ise Hazineyi, alınamamış da, vergisi ödenmiş ise ödevliyi ne derece zarara uğratacağı kolayca anlaşılır. Mükellefin Âmme Alacakları Kanunu gereğince teminat vermiş olduğu ve sonunda da dâvayı kazandığı düşünülse, 10 senelik faiz vesair masrafları (ki büyük ihtilâflarda büyük miktarlara bâliğ olabilir.) sebebiyle dıçar olacağı mağduriyet pek önemli olabilir. Tehiri icra alınmışsa, 10 sene sonra dâvayı hazine kazanırsa, 1942 yılından beri asgarî olarak para değerinde senede % 5 bir düşüş vâki olduğundan, Hazinesinin eline esas verginin yarısı değerinde bir satın alma gücü geçecektir.

Bütün bu mahzurlar memleketimizde malî kazânın, pek kısa bir zamanda ve esaslı bir şekilde islâh edilmesini zarurî kılar.

Pratik icaplar yanında, hukukî icaplar da aynı neticeyi emretmektedir. Evvelâ Anayasa'nın 132 ve müteakip maddeleri, kazâ selâhiyeti haiz mahkemelerin ve hâkimlerin bağımsız ve tarafsızlığını teminat altına alan hükümleri muhtevîdir. Yüksek Mahkemeler başlıklı bölümünde, 142. maddede Danıştay tanzim olunurken Danıştay'ın Kanunların başka İdarî Yargı Mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece İdare Mahkemesi olduğu belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, vergi davalarına Anayasa'nın 132. ve müteakip maddeleri, gereğince, teminatı haiz hâkim ve mahkemeler bakmadığı müddetçe, Danıştay bu dâvaları ilk merci olarak inceleyecektir.

213 sayılı Vergi Usûl Kanununun 406. maddesinin ikinci fıkrasının sonunda, Vergiler Temyiz Komisyonu kararları aleyhine Danıştay'da açılacak dâvaların (temyiz dâvası) olduğu yazılıdır.

521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 31. maddesinde ise, *İdarî Yargı* mercilerinin kesin kararları aleyhine temyiz dâvası açılabileceği

belirtilmektedir. Bütün bu hükümler, pratik ihtiyaçlardan da kuvvetli olarak, bir an evvel Anayasa ve Danıştay Kanununa uygun olarak kazâ organı vasıflarını haiz vergi mahkemelerinin kurulmasını âmiridir.

Gümrük vergileri dolayısıyla tatbik edilen, vergi aslı için Hakem Hey'etlerinde ve ceza için Asliye Ceza Mahkemelerinde rü'yet edilen itiraz muameleleri ise daha da mahzurlu bir durum arz etmektedir.

#### VI — TEKLİFLERİMİZ

Evveleminde şu hususu arz edelim ki, tamamen özel bir ihtisas konusu olan, sağlam bir hukuk bilgisi yanında, ekonomi ve işletme ilimlerine vukuf isteyen, vergi hukuku sahasında, bu bilgilere sahip hâkimlerden kurulu, derece derece mahkemeler halinde bağımsız bir malî kazâ organı taazzuv ettirilmesi ve nihai merci'in Danıştay ve Yargıtay gibi bağımsız bir yüksek mahkeme halinde kurulmuş olması idealdir.

1961 yılında Kurucu Meclis Anayasa'yı düzenlerken, Vergi Reform Komisyonu, Yüksek Vergi Mahkemesi kurulması lüzumunu belirten raporunu, devrin hükûmetine ulaştırmış ise de, Kurucu Meclisçe bu raporda teklif edilen Yüksek Vergi Mahkemesine Anayasa'da yer verilmemiştir.

Anayasa'mızın hükümlerine göre, malî kazâ'da nihai merci Danıştaydır. O halde yapılacak iş, alt derece kazâ mercilerini, hem memleketimizin ihtiyacına ve vergi uygulamalarımızın ilerki gelişmelerine, hem Anayasa ve Danıştay Kanunu icaplarına intibak ettirmekten ibarettir. Bu neticeyi istihsal için kendi düşündüklerimizi belirtmeden evvel, mevcut olan teklif ve düşüncelere bir göz atmak yerinde olur.

A — Bazı ilgililer, netice itibariyle Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları yerine, Muvazzaf İtiraz Komisyonları kurmak ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları başkan ve üyelerine hâkim teminatı bahsedip, bu Komisyonları bağımsız mahkeme haline getirmek suretiyle mevzuu halletmek isterler. Bu görüş muhafazakâr bir görüş olup, alışılmış sistemin mahzurlarını bertaraf etmek suretiyle devamını sağlamak düşüncesine müstenittir. Bugünkü haliyle bile muvaffak olmuş bir teşkilâtın, bağımsız hale getirilmesi ve ihtiyaca uygun olarak geliştirilip organize edilmesi takdirinde, daha iyi ne-

tice vereceği belli olmayan ve memleketimizin şartlarına uyup uymayacağı peşinen tâyin edilemeyecek olan başka sistemlere gitmekten endişe duyduklarını ifade ederler.

B — Başka bir grup ise, tek mahkeme esasını teklif edip, bu mahkemenin Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi, ihtiyaca yeter adette hâkimden kurulmasını ve hâkimlerin gezici olarak bölgelerde vergi dâvalarını mahkeme adına karara bağlamasını faydalı görürler.

Her iki sistemin de, fayda ve mahzurlarını bertaraf etmek suretiyle bir organizasyon kurarken aşağıdaki neticelerin sağlanması esas tutulmalıdır.

1 — Yalnız bugünkü ihtiyaçların karşılanmasıyla yetinilmeli, gerek beyanname adetlerinin, gerek tetkik nisbetlerinin umulan ve istenen seviyeye ulaşması halinde de fonksiyonlarını icra edebilecek bir sistem olarak organize edilmelidir.

2 — Danıştay bugünkü gibi ilk merci olarak çalışmaktan kurtarılmalı, yüksek içtihat organı fonksiyonunu icra etmesine imkân sağlanmalıdır.

3 — Gümrük vergisi dahil bütün vergi resim ve harçlara ait ihtilâfları tetkik edecek nitelikte olmalıdır.

4 — İhtilâfların taraflara zarar vermeyecek bir süre içinde sonuçlandırılması ve içtihatların da zamanında belirmesinin mümkün hâle getirilmesi ihtiyacı ile, iddia, müdafaa ve delillerin lâıyık ile tetkik edilebilmesi zaruretini telif etmek lâzımdır. Sürati temin etmek için güvenliği ihlâl etmek elbette caiz değildir.

Bu neticelerin sağlanması için aşağıdaki tedbirlerin ittihazı gerekir :

1 — İhtilâfa taraf olan Vergi Dairelerinin, görevlerini bihak-kın yapabilecek hâle getirilmesi ilk ele alınması gerekli konudur. İlk nazarda malî kazâ sisteminin mükemmelleştirilmesi ile alâkalı değilmiş gibi görünen bu teklifimiz, aslında mevzu'un ilk şartı olmak niteliğini göstermektedir. Bir taraftan vergi uygulamalarının gereği veçhile yapılabilmesi, içtihatların takip ve tatbiki, vergi dâvalarında lâıyha ve cevapların zamanında ulaştırılabilmesi, kazâî faaliyetin yürümesi için zaruret olduğu gibi, diğer yönden tarafsız bir kazâ merci'inin karşısına, taraf olarak çıkacak İdarenin iddia ve müdafaalarını gereği gibi ortaya koyabilecek nitelikte kuvvetlendirilmesi de şarttır.

2 — Gene mevzu ile ilgili değilmiş gibi görünen ikinci mühim nokta da, vergi cezalarının, suç ile cezanın mütenasip olmasını gerektiren Ceza Hukuku Prensibine uydurulması lâzımdır. Ödevlinin kötü niyetli davranışlarının bu günkünden ağır müeyyidelere tâbi tutulmasına diyeceğimiz yoktur. Ancak şekli suç mahiyetine getirilen ve yoruma elverişli konularda belli miktar ve nisbeti aşan matrih farkları için 3 kat ceza uygulamayı gerektiren bu günkü vergi ceza sistemi ile, aşağıda geliştirilmesine işaret edeceğimiz uzlaşma müessesesinin geniş çapta işlemlerini mümkün kılmağa imkân yoktur.

3 — Kanunumuza sembolik bir şekilde girmiş bulunan Uzlaşma Müessesesinin, doğacak ihtilâfların pek büyük bir kısmını ortadan kaldıracak mahiyette geliştirilmesi ve bu suretle kazâ mercilerine intikal edecek ihtilâf adedinin bu mercilerin, yukarıda belirttiğimiz fonksiyonlarını icra edebilecek şekilde çalışma imkân bulmalarını sağlayacak miktarda düşürülmesi gerekmektedir.

4 — Kazâ organı olarak merkezî tek mahkeme fikri, memleketimizin coğrafi, teknik, ekonomik ve sosyal şartlarına uymadığı kanaatindeyiz. İlk Mercî'in Bölge Mahkemesi şeklinde, vergi ihtilâflarının doğduğu yerin en yakınında bulunmasını, ödevlinin müdafaa hakkına ve delillerin toplanmasına daha uygun buluyoruz. Bu Mahkemelerin büyük merkezlerde sabit, az ihtilâf olan yerlerin birkaç tanesi için gezici olarak kurulmaları kabildir.

İhtisas Mahkemesi mahiyetinde olduğundan, İdeal şekli 3 hâkimli toplu mahkeme olarak çalışmasıdır. Ancak önemi daha az dâvâlar için Tek Hâkimli Mahkemeler de kurulabilir.

5 — Nihai merci Danıştay'ın, bu sahada yüksek içtihat mercî'i fonksiyonunu ifa edebilmesi için, Adli Kazâdaki İstinâf Mahkemelerine mukabil, merkezî bir üst dereceli Mahkeme kurulması, taraflar için ayrı bir teminat teşkil edecektir. Bu mahkeme Ankara'da kurulmalı ve tahditsiz bütün dâvâların bu mercî'e intikâli sağlanmalıdır.

6 — Gerek Bölge Mahkemeleri, gerek merkezî mahkeme, Danıştay'ın organize ettiği bir kazâ manzumesi teşkil edecek tarzda taazzuv ettirilmelidir. Esasen Anayasa ile Danıştay Kanunu hükümleri de bunu gerektirir.

Ancak hâkimlerin tâyininde, Danıştay temsilcileri yanında tarafsız ilim ve ihtisas mercilerinin temsilcilerinin de katılması ile

kurulacak özel bir t y n hey'eti kararı aranması, teminatı arttırıcı rol oynar.

Bölge ve Merkez Mahkemesi h kimlerinin, Anayasa'nın öngördüğü bütün teminatları haiz olması zarureti yanında, staj, kurs, konferans yollarıyla bu hâkimlerin hukuk, maliye, ekonomi, işletme, muhasebe ve yabancı dil bilgilerini genişletme imkânlarının sağlanması için, kuruluş statülerine gerekli hükümlerin konulması zaruretine de işaret etmek isteriz.

---

## DEVLET ALACAKLARININ TAHSİLİ

*İlhan ÖZER*

Maliye Müfettişi

1/1/1954 tarihinde yürürlüğe giren 6183 sayılı (Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun) halen 12 nci tatbik yılını tamamlamış bulunmaktadır. Bu müddet zarfında adı geçen kanunda hiçbir önemli değişiklik olmamış, sadece 1962 yılında 40 ve 85 sayılı kanunlarla iki muvakkat madde ilâve edilmiş ve 19/6/1963 tarihli ve 251 no.lu kanun ile de 10 uncu ve 60 ncı maddelerde küçük değişiklikler yapılmıştır.

6183 sayılı kanun, sadece Devlete ait vergi, resim, harç nevinden alacaklara değil, aynı zamanda Katma Bütçeli İdarelere ve Müesseselere, İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait âmme alacaklarına da tatbik edilen bir usul kanunudur. Bu kanun, yerine kaim olduğu 1325 tarihli Tahsili Emval Kanununa nazaran daha başarılı bir tatbikat sağlamasına rağmen, bazı noktalarda aksamış, alacaklı âmme idarelerine çok geniş yetkiler tanıdığı halde, tahsilât rakamları hiçbir zaman arzu edilen yüksek seviyeye ulaşamamış ve ehemmiyetli miktarlardaki âmme alacakları borçlularından tahsil edilemeyip, birikip artmıştır.

Biz, bu etüdümüzde, 6183 sayılı kanunun önemli saydığımız bazı maddelerinin izahını yapacak, bu arada tatbikatta tesadüf ettiğimiz hatalı hususları işaret edecek ve neticede bazı temenniler ileri süreceğiz. Mevzuu bir miktar tahdid etmek gayesiyle, sadece Devlete ait âmme alacaklarının tahsili üzerinde duracağız.

### 1 — Kanunun Şümulü :

6183 sayılı kanun :

- a) Devlete,
- b) İl Özel İdarelerine,
- c) Belediyelere, ait,

vergi, resim, harç,  
ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı,  
vergi cezası, para cezası, gibi, asli,  
gecikme zammı, faiz, gibi, fer'i âmme alacaklarına tatbik edi-  
lir.

Aynı idarelerin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacaklarına tatbik edilmez.

Bu idarelerin, âmme hizmeti tatbikatından doğan diğer alacakları ile, bunların takip masraflarına da uygulanır.

Katma Bütçeli İdare ve Müesseseler (Devlet) teriminin içine dahil edilmiş, (Köyler) bu kanunun tatbikatı dışında bırakılmışlardır.

Çeşitli kanunlarda 1954 senesine kadar (Tahsili Emval Kanunu) na göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar da, 6183 sayılı kanuna göre tahsil edilecektir.

## 2 — Başlıca Devlet Alacaklarının Tahsil Zamanları :

Devlet alacaklarının tahsil zamanları, bütçe yılının muhtelif aylarına serpiştirilmiş bulunmaktadır. Aşağıda başlıca Devlet gelirlerinin tahsil zamanları gösterilmiştir.

### A — Gelir Vergisi :

5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 100 cü maddesine göre, yıllık gelir vergisi Mart ve Eylül aylarında olmak üzere iki müsavi taksitte tediye edilmekteydi. Daha sonra 193 sayılı kanunun 117 ci maddesi de aynı ayları kabul etmiştir; son defa yürürlüğe giren 27/12/1963 tarihli ve 365 no.lu kanun, yıllık gelir vergisinin ödeneceği ayları Mart, Temmuz ve Kasım olarak tesbit etmiştir.

Götürü usulde tesbit edilen ticarî kazançlarla, serbest meslek kazançlarına ait gelir vergisi ise, Nisan ve Ekim aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyanname verme süresi içinde tediye edilmektedir.

### B — Kurumlar Vergisi :

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 40 cı maddesine göre, bu vergi Mayıs ayı içinde ödenmekte idi. Daha sonra kabul edilen 7/1/1964 tarihli ve 372 no.lu kanuna göre, (Kurumlar Vergisi,



biri Nisan, diğeri Ekim aylarında, hesap dönemleri veya beyanname verme süreleri Maliye Bakanlığınca tâyin olunan mükellefler için biri beyannamenin verildiği ayda, diğeri ise bu ayı takip eden altıncı ayda olmak üzere iki eşit taksitte ödenir).

**C — Gider Vergileri :**

**a) İstihsal vergisi :**

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 48 ci maddesine göre; mükellefler, beyanname üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerini, beyanname verme süresi içinde ödemeğe mecburdurlar.

Peşin satışlarla ilgili istihsal vergisi, en geç ertesi ayın 15 ci gününe kadar, veresiye satışlarla ilgili vergi, bedelin tahsil edildiği ayı takip eden ayın 15 ci gününe kadar ödenir. Kombine imalâтта (dahilî sarflarla ilgili verginin ödenmesi süresi), son olarak 25/6/1964 tarihli ve 482 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiştir.

**b) Nakliyat Vergisi :**

Taşıma müesseseleri 45 gün içinde beyanname vermeğe ve bu sürede tediyede bulunmağa mecburdurlar. Devlet Demiryolları, Devlet Hava Yolları ve Denizcilik Bankası için bu süreler 75 gündür.

**c) P.T.T. Hizmetleri Vergisi :**

P.T.T. hizmetleri vergi beyannamesi, 45 gün içinde verilir ve vergi de bu süre içinde tediyede edilir.

**d) Elektrik İstihlâk Vergisi :**

Elektrik ve havagazı istihlâk müesseseleri, istihlâk vergilerini, tahakkukun yapıldığı ayın sonundan itibaren 45 gün içinde beyan ederler ve öderler.

**e) İthâlden Alınan İstihlâk Vergisi :**

İthâlden alınan istihsal vergisi, Gümrük Vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. Tahakkuk ettirilen vergiye itiraz halinde, vergi farkı teminata bağlanır.

**Ç — Değerli Kâğıtlar :**

28/2/1963 tarihli ve 210 sayılı kanunun 4 cü maddesine göre, (Değerli kâğıtlar, ilgililere, kanuna bağlı tablodaki bedelleri karşı-

lığında satılır.) Bu bedeller; (Noter kâğıdı: 50 kr., Beyanname: 50 kr., Protesto, vekâletname, resen senet: 100 kr., kira sözleşmeleri: 100 kr., 1 ci sınıf pasaport: 50 lira, 2 ci sınıf pasaport: 20 lr., ikâmet tezkeresi: 10 lr., 1 ci sınıf evlenme cüzdanı: 50 lr., ikinci sınıf evlenme cüzdanı: 5 lr., 3 cü sınıf evlenme cüzdanı: 1 lr., 1 ci sınıf nüfus cüzdanı: 5 lr., ikinci sınıf nüfus cüzdanı: 50 kr.dur.)

Bu değerli kâğıtlar, Darphane ve Damga Matbaası Müdürlüğüne basılmakta ve Defterdarlıkların Muhasebe Müdürlüklerine, oradan Malmüdürlüklerine tevzi edilmekte ve bayilere ve ilgili memurlara satıldıkça tahsil edilen bedelleri, bütçenin çeşitli fasıllarına irat kaydedilmektedir.

#### D — *Motörlü Kara Taşıtları Vergisi :*

23/2/1963 tarihli ve 197 sayılı Motörlü Kara Taşıtları Vergisi Kanununun 12 ci maddesine göre, (Vergi, taşıtların kayıt ve tescil edildikleri yerin vergi dairesine Haziran ve Aralık aylarında iki eşit taksitte ödenir. Taksit ayı gelmeden veya taksit ayı içinde mükellefiyetten çıkan taşıtların vergileri, taşıtın mükellefiyetten çıktığı ay içinde ödenir.)

#### E — *Veraset ve İntikal Vergisi :*

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 19 cu maddesine göre :

- a) Menkûl mallara ait vergiler, 1 yıl içinde 2 müsavi taksitte,
- b) Gayrimenkûl mallara ait vergiler, beş senede ve her sene bina ve arazi vergilerinin ödendiği aylarda olmak üzere 2 müsavi taksitte ödenir.

#### F — *Emlâk Alım Vergisi :*

23/2/1963 tarihli ve 198 sayılı Emlâk Alım Vergisi Kanununun 16 cı maddesine göre; vergi, muamelenin yapılmasından önce Tapu Dairesinin ilgili bulunduğu vergi dairesine ödenir. Gerekli vergi ödenmeden muamele yapan Tapu memurları, verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.

#### G — *Harçlar :*

2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre :

- 1 — Yargı harçları, ilgili kâğıt ve belgelere harç pulu yapıştırılmak suretiyle,
- 2 — Noter harçları, işle ilgili kâğıt ve belgelerin noterlikte kalacak nüshalarına pul yapıştırılmak suretiyle,
- 3 — Vergi itiraz harçlarından (başvurma harcı), işle ilgili başvurma dilekçesine pul yapıştırılmak; (nisbî ve maktu harçlar), ihbarname esasına göre, ilgili vergi dairesine bir ay içinde,
- 4 — Tapu ve kadastro harçları makbuz karşılığında,
- 5 — Konsolosluk harçları, işle ilgili kâğıt ve belgelerin konsoloslukta kalacak nüshalarına pul yapıştırmak suretiyle,
- 6 — Pasaport, ikâmet tezkeresi, vize harçları harç pulu yapıştırılmak veya basılı damga konulmak suretiyle,
- 7 — Gemi ve liman harçları, ilgili kâğıt ve belgelere harç pulu yapıştırılmak suretiyle,
- 8 — İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, ilgili belgelere harç pulu yapıştırılmak veya makbuz suretiyle,
- 9 — Trafik harçları, pul veya makbuz karşılığında, ödenir.

#### H — *Damga Vergisi :*

1/7/1964 tarihinde kabul edilen ve 1/11/1964 tarihinde yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi kanununa göre, Damga Vergisi, kâğıtlara pul yapıştırılması, kanunda yazılı hallerde basılı damga konulması veya makbuz kesilmesi veyahut istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden biriyle ödenir.

#### I — *Gümrük Vergisi :*

5383 sayılı Gümrük Vergisi kanununun 75 ci maddesine göre, (Vergiler, gümrük veznesine, alındı karşılığında Türk parası olarak peşin ödenir. Bakanlığın müsaadesi ile millî bankaların çekleri de kabul edilir.) Gümrük vergisinin tahakkuk işleri tamamlanmadan ve vergi teminata bağlanmadan, eşya gümrüğün denetlemesinden serbest bırakılamaz. İhtilâflı hallerde, vergi farkı teminata bağlanır.

#### I — *Tekel Gelirleri :*

İspirtolu içkiler, tütün ve tuzdan alınmakta olan Tekel Savunma Vergileri; bu mallar bayilere satıldıkça tahakkuk ve tahsil edil-

mektedir. Bu vergilerin, Tekel İdaresinden, Maliye Bakanlığına intikalini belirtir, vâde günü, kanunlarında yazılı değildir.

Tekel safî hasılatı da, satış sırasında tahsil edilir. Bu hasılatın da Hazineye intikalinde bir vâde belirtilmediği için, Tekel İdaresi, bazı hallerde (Savunma vergilerini ve safî hasılatı) Maliyeye göndermemekte ve döner sermayesinin ihtiyacında kullanmaktadır.

Devlet bütçesinde görülen, Tekel Savunma Vergileri ve Tekel Safî Hasılatı, Tekel İdaresinin büyük ölçüde tütün ve çay mübayaaya aylarında Hazineye ödenememekte, Tekelin stokları arttıkça ödeme imkânları da azalmaktadır.

#### K — *Dış Seyahat Harcamaları Vergisi :*

18/2/1963 tarihli ve 196 sayılı Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanununun 9 cu maddesine göre, (Dış Seyahat Harcamaları Vergisini kesmekle görevli ve sorumlu olanlar, bir ay içinde kestikleri vergilerin toplamını, ertesi ayın sonuncu günü akşamına kadar bir beyanname ile bağli oldukları vergi dairesine bildirmeğe ve vergilerini de aynı süre içinde ödemeğe mecburdurlar.)

#### L — *Özel Ödeme Zamanları :*

a) İkmalen veya resen tarhedilen vergiler, taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmiş ise, taksit süreleri içinde, taksit süreleri geçtikten sonra tahakkuk etmiş ise, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenirler.

b) Mükellefiyetten çıkma halinde, beyana dayanan vergiler, beyanname verme tarihleri içinde ödenir.

c) 500 den fazla mükellefi olan yerlerde, vergilerin vâdesini 15 gün uzatmağa Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu durumda gecikme zamlarının hesabında uzatılan tarihe göre ay hesabı yapılır. Son senelerde Gelir Vergisi birinci taksitinin ödenmesi süresini 15 Nisan'a kadar uzatmak âdet haline gelmiştir.

#### M — *Vergi İhtilâfları ve Ödeme :*

Mükelleflerin İtiraz ve Temyiz Komisyonuna veya Danıştay'a müracaatları halinde tarhedilen vergilerin ödenmeleri bazı hususiyetler arzeder.

a) İtiraz edilen vergi ve ceza komisyon kararına kadar tahsil edilemez.

b) Mükellefin itirazını kazanması ve Vergi Dairesinin Temyiz Komisyonuna müracaatı halinde esasen vergi ve cezanın tahsili mevzu bahis olamaz.

c) Mükellefin itirazını kaybetmesi, fakat Vergiler Temyiz Komisyonuna müracaatı halinde, verginin tahsili, (Vergiler Temyiz Komisyonundan tehiri icra kararı getirtmek ve teminat göstermek şartıyla) durur; böyle bir karar getirilemediği takdirde vergi tahsil edilir.

d) Mükellefin Vergiler Temyiz Komisyonunda açtığı dâvayı kazanması halinde, ne vergi ve ne de ceza tahsil edilebilir.

e) Mükellefler, Vergiler Temyiz Komisyonunda kaybettiği dâva için Danıştay'a müracaat eder ve (tehiri icra = yürütmenin durdurulması) kararı sağlarsa, yine vergi ve ceza tahsil olunamaz.

f) Danıştayın vereceği karara göre, vergi ve ceza tahsil veya terkin olunur. Bu durumda, teminat mevcut ise, teminatın paraya çevrileceği borçluya bildirilir; borçlu borcunu tediye etmezse teminat paraya çevrilerek âmme alacağı tahsil olunur.

### 3 — Âmme Borçlusu :

6183 sayılı kanunun 3 cü maddesine göre, (Âmme borçlusu terimi, âmme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakikî ve hükmi şahısları ve bunların kanunî temsilcilerini veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefilî ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerini ifade eder.)

Bazı ticaret şirketlerinde, şirketlerin de özel durumlarını dikkate alarak, âmme borçlusunu tâyin ve tesbit etmek faydalı görülmektedir.

a) Kollektif şirkette, ortaklar şahsî gelir vergisi mükellefi olduklarından doğrudan doğruya takip olunurlar. Borç şahıstan tahsil edilmezse, şirketin şirketteki hak ve alacaklarından takip edilir, gerekirse şirketin feshi dahi istenebilir.

b) Komandit şirkette, komandite ortak âmme borcundan, aynen kollektif şirket ortağı gibi, bütün malları ile hudutsuz sorumludur. Komanditer ortak, ancak şirkete koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye nisbetinde şirketin borcundan mes'uldür.

c) Limited şirket ortakları için 6183 sayılı kanunda hususî bir hüküm mevcut olup, kanunun 35 ci maddesine göre, bunlar ödenmeyen veya tahsil imkânı olmayan âmme borçlarından dolayı vazettileri veya vaz'ını taahhüt ettikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya sorumludurlar.

d) Anonim şirketlerde âmme borçlusu, şirket hükmî şahsiyettir. Şirket ortaklarının sorumluluğu, koydukları sermaye ile sınırlıdır ve bu sorumluluk münhasıran şirkete karşıdır. Ortak taahhüt ettiği sermayeyi ödemişse, şirkete karşı sorumluluğu da kalmaz.

e) Kooperatif şirket de hükmî şahsiyeti haiz olduğundan, üçüncü şahıslar şirketteki alacakları için şirket hükmî şahsiyetine ait mallara müracaat edebilirler. Ancak, bazı ahvalde, ortakların şirket borçlarından olan sorumluluğu şirket statüsü ile tâyin edilir; bazan bu sorumluluk gayrimahdut ve müteselsil dahi olabilir.

f) Adî ortaklık veya hususî ortaklıklarda âmme alacağı, önce ortakların şahıslarından talep edilir; bunlardan karşılanmıyan miktar için şirkete gidilebilir.

#### 4 — İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk :

Bu iki müessese âmme alacağının korunmasını ve tahsilinin teminat altına alınmasını sağlamak üzere 6183 sayılı kanunla ihdas edilmiş bulunmaktadır.

##### A — İhtiyatî haciz aşağıdaki hallerde yapılır :

a) Teminat istenmesini gerektirir (kaçakçılık cezasının tatbiki icabettirir) bir durum mevcut ise,

b) Borçlunun belli bir ikametgâhı yoksa veya borçlu kaçmışsa, borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara sapması durumları varsa,

c) Borçlunun gösterdiği teminat veya kefil idarece kabul edilmemişse veya bunlar gösterilmemişse,

d) Malbildirimine davet edilen borçlu, bu bildirimde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

e) Borçlu, ivazsız ve hükümsüz sayılan bazı tasarruflarda bulunmuş veya âmme alacağının tahsiline imkân bırakmıyacak bazı fiiller ika etmişse.

B — *İhtiyatî tahakkuk ise şu durumlarda yapılır :*

a) İhtiyatî haczi gerektiren bazı haller mevcutsa,

b) Borçlunun, âmme alacağının tahsiline engel olmak üzere (mülkünü elden çıkarma, telef etme veya gizleme, muvazaalı yollara sapma) halleri bulunmakta ise,

c) Teşebbüsün muvazaalı olduğu (paravan firma hali) ve hakikatta başkasına ait bulunduğu tesbit edilmişse.

5 — **Ödeme :**

Âmme alacakları hususî kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir; yukarıda 2 ci kısımda başlıca Devlet alacaklarının ödeneceği süreler belirtilmiş bulunmaktadır.

Hususî kanunlarında ödeme zamanı belirtilmemiş bazı Devlet alacakları (para cezaları, mahkeme masrafları, ecrimisiller, tazminatlar, yiyecek bedelleri gibi), Vergi Usul Kanununa göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.

Ödeme müddetinin son gününe (vâde günü) denilmektedir.

Âmme borcunun bir taksitinin zamanında ödenmemesi, alacağın tamamını muaccel hale koyar; bu durumda borcun tamamı üzerinden takibata geçilir.

Mükellef veya sorumlu, âmme borcunu hesap bakımından bağlı olduğu vergi dairesine öder; ancak diğer vergi dairelerine de tediyede bulunması mümkündür. Bu son halde, tahsil edilen para, saymanlıkların tavassutu ile, alacaklı vergi dairesinin hesabına intikal ettirilir.

Ödeme karşılığında borçluya (makbuz) verilir. Halihazırda Devlet alacaklarının tahsilinde (Vergi Dairesi Makbuzu, Tahsildar Makbuzu ve Vezne alındısı) olarak 3 çeşit makbuz kullanılmaktadır. Borçlu, bu makbuzları, tahsil zamanı müddetince saklamaya ve ilgili makamlarla istendiğinde göstermeğe mecburdur.

Maliye Bakanlığı (16-18/2/1960 tarihli ve 282-283 no.lu Tahsilât Genel Tebliği) ile, çizgili çek kullanılmak veya postaneler vasıta kılınmak suretiyle ödeme yapılmasını kabul etmiştir. Bu durumda ödeme tarihi, çekin postaya veya daireye verildiği, veya paranın postaneye tevdi edildiği tarihtir. Çeklerin çizgili olması ve en geç bir gün önceki tarihi taşıması lâzımdır.

### 6 — Ödemenin Mahsup Edileceği Alacaklar :

Bu konuda, mükelleflerden (rızaen yapılan tahsilât) ile, (cebren yapılan tahsilât)ın ayırımını yapmak lâzımdır.

Mükelleflerin rızaen yaptıkları ödemeler aşağıdaki sıraya göre mahsup edilir :

a) Borçlardan hangisi daha önce zamanaşımına uğrayacaksa, önce bu borca,

b) Borçlar aynı zamanda zamanaşımına uğrayacaksa, her borca, borçla mütenasip bir miktar,

c) Teminatsız veya az teminatlî olana.

Cebren yapılan tahsilât ise :

a) Önce parayı tahsil eden dairenin takip mevzuu olan alacağının aslına, sonra ceza, zam, faiz ve takip masrafları gibi fer'ilerine,

b) Âmme alacağı kısmen teminatlî ise, önce teminatı bulunmayan kısımlara,

c) Borçlunun, aynı dairede takibe iştirak etmiş diğer dairelere olan borçlarına, sıra ile, mahsup edilir.

Maliye Bakanlığı, mükelleflere kolaylık sağlamak üzere, kanun hükmüne mugayir olarak, rızaen yapılan ödemelerde; ödenen paranın mükellefin istediği borca mahsup edilmesini, kabul etmiş bulunmaktadır.

### 7 — Tecil :

Halen 6183 sayılı kanunda önemli bir tatbik sahası bulan müessese de (tecil) müessesesidir. Son zamanlarda, tecil muamelelerinin çok fazlaştığı ve bu müessesenin gayesi dışında bir geniş tatbikata mazhar olduğu ifade edilegelmiştir.

Tecil, borçlu mükelleflere Devletin tanımış olduğu bir ödeme kolaylığıdır.

Âmme borcunun vâdesinde ödenmesi, haciz tatbiki veya haczedilen malların paraya çevrilmesi borçluyu (çok zor durumda bırakacaksa, borçlunun yazı ile müracaatı ve teminat göstermesi şartıyla, âmme alacağı 2 yılı geçmemek üzere % 5 faiz alınarak tecil olunabilir.



Tecilde, taksit zamanlarını ve diğer şartları, tecile selâhiyetli makamlar tesbit ederler. Devlet alacakları için bu makam Maliye Bakanlığdır. Bu bakanlık, tecil yetkisinin bir kısmını Defterdarlıklara ve Vergi Dairesi Müdürlüklerine devretmiştir.

1962 yılında, 6183 sayılı kanunun tecille ilgili 48 ci maddesine, 2 geçici madde ile bazı ilâvelerde bulunulmuştur.

a) 6/3/1962 tarihli ve 40 sayılı kanunla (tecil talepleri daha önce reddedilmiş bazı mükelleflerin zor durumda olup olmadıkları incelenerek, bunlara 1962 bütçe yılının sonuna kadar münasip taksitler verilerek kolaylık sağlanması) derpiş edilmiştir.

b) 1/11/1962 tarihli ve 85 sayılı kanunla (bazı mükelleflere bir defaya mahsus olmak üzere, 5 yıla kadar tecil imkânı temin edilmiştir.)

Tecil hükümleri, halen (çok zor durum) halinden, (zor durum) haline inmiş olarak tatbik edilmektedir. Faiz nisbeti % 5 olduğundan, bütün mükellefler tecil kolaylığından faydalanmak imkânını aramaktadırlar. Tecile yetkili merciler, bir vergi incelemesi yaptırmak ve zor durumun mevcut olup olmadığını incelemek suretiyle, 249 seri no.lu Tahsilât Genel Tebliğindeki esaslar dairesinde, bu kararı vermektedirler.

### 8 — Gecikme Zammı :

Devlet alacağı, vâdesinde ödenmediği takdirde, vâde gününü tâkip eden günden itibaren, bir aylık müddet için % 10, müteakip aylar için % 2 şer nisbetinde gecikme zammına tâbidir. Gecikme zammı bir liradan az olamaz; 50 kuruşa kadar olanlar hesaba katılmaz, 50 kuruştan fazla olan zamlar liraya çıkartılır.

Ceza şeklindeki âmme alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz ve gecikme zammı hiçbir zaman asıl alacağın bir mislini geçemez. Zammın, alacağın bir misline ulaşması 3 sene 10 ayda mümkündür.

Gecikme zammı aşağıdaki 4 halde durur :

- a — Tecil yapılması,
- b — Haciz tatbiki,
- c — İflâsın açılması,
- d — Aciz halinin tesbiti.

Son yıllarda, haczin tatbikini takiben belli sürelerde satış yapılmıyarak bekletilmek ve bu sürede gecikme zammını tatbik etmemek suretiyle, bu cezaî müeyyidenin suiistimal edildiğine sık sık tesadüf edilmektedir.

Köylerde gecikme zammı % 10 nisbetindedir; sadece Gelir, Kurumlar ve Gider Vergilerinde % 10 zamdan başka, % 2 şer zamlar da alınır. Gecikme zamları, asıl alacak tahsil edildikten sonra, ayrıca takip konusu yapılmaktadır.

#### 9 — Ödeme Emri :

Vâdesinde ödenmeyen Devlet alacağı cebren takip ve tahsil edilir. Bu halin vukuunda, borçluya, 7 gün içinde borcunu ödemesi veya malbildiriminde bulunması için bir (ödeme emri) tebliğ edilir. Ödeme emri, borçla ve tediye ile ilgili bütün teferruatı havi bir nevi ihtarnamedir.

Devlet alacağının karşılığında (teminat) mevcut ise, borç vâdesinde ödenmediği takdirde, borçluya 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam edileceği yazı ile bildirilir.

Ödeme emrine borçlu itiraz edebilir. İtiraz için süre kısa tutulmuş olup 7 gündür. Ödeme emrine itiraz, komisyonca 7 gün zarfında karara bağlanacaktır. İtiraz reddedildiği takdirde borçludan % 10 zam tahsil edilecektir. Bu konuda İtiraz Komisyonunun kararı kesindir. Ancak Danıştay nezdinde idarî hava ikamesi mümkündür. Ayrıca; İtiraz Komisyonu vergi veya cezanın aslını incelemiş ise, Vergiler Temyiz Komisyonuna müracaat edilmeden Danıştayda dâva açılmaması içtihad edilmiştir.

Borçlu, ödeme emri üzerine borcunu tediye edebileceği gibi (mal bildiriminde de bulunabilir. Bu bildirim ile, borçlu gerek kendisine gerekse üçüncü şahıslarda bulunan mal, alacak ve haklarından borca yetecek miktarını beyan eder; ayrıca geçim kaynaklarını ve borcunu ne suretle ödeyebileceğini bildirir.

Malbildiriminde bulunmayanlar veya borcunu ödemiyenler, malbildiriminde bulununcaya kadar, bir defaya mahsus olmak üzere ve 3 ayı geçmemek kaydıyla (hapsen tazyik) olunurlar. Malı olmadığını bildiren bir borçlu, sonradan mal edindiği takdirde, bu malları ve gelirindeki artmaları da beyan etmek zorundadır.

6183 sayılı kanunun (hapsen tazyik) ile ilgili 60 cı maddesi 19/6/1963 tarihli ve 251 sayılı kanunla tâdil edilmiş ve bu kararı verecek merci değiştirilmiştir. Anayasa Mahkemesinin kararlarına uyularak tâdil edilen bu maddeye göre, (Hapsen tazyik kararı, ödeme emri tebliğini ve 7 günlük müddetin bitmesini müteakip, tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hâkimi tarafından verilir. Bu karar C. Saveliğinca derhal infaz edilir.)

**10 — Haciz :**

Borçlunun malbildiriminde göstermiş olduğu veya vergi daire-since tesbit edilen menkûl ve gayrimenkûl malları ile, alacak ve hak-larından, âmme alacağına yetecek miktarı haczedilir. Haczi yapma-ğa yetkili daire, alacaklı tahsil dairesidir.

Borçlu tarafından başkasına ait olduğu beyan edilen veya üçün-cü şahsın ihtiyatî haczinde bulunan veyahut da istihkak iddiaları mevcut olan malların hacizleri en sonraya bırakılır.

Hacizle ilgili muamelelerde; alacaklı vergi dairesi ile borçlunun menfaatlerinin en iyi şekilde telif edilmesine çalışılır. Bu menfaat-lerin telifi çok defa güçlük arzeder. Kolay paraya çevrilebilecek men-kûl mallar yerine, gayrimenkûllerin haczedilmeleri istenir; bazı mahcuz mallardan hacizler kaldırılır, yerine paraya çevrilmesinde her zaman güçlük çekilen başka mallar konur.

Haciz muameleleri (haciz varakaları) na istinaden yapılır. Bu varakayı alacaklı vergi dairesi düzenler ve o mahallin en büyük mal-memuru tasdik eder.

Borçlu elindeki mallara, üçüncü şahıslar mülkiyet veya rehin hakkı iddia ederlerse veya borçlu haczedilen malın üçüncü şahsın malı olduğunu iddia ederse; haczi yapan memur bunu zapta geçirir. Tahsil dairesi bu istihkak iddialarını reddederse, bu hakları iddia eden şahıs 7 gün içinde mahkemeye müracaatla dâva açmak zorun-dadır; aksi halde istihkak iddialarından vazgeçmiş sayılır.

Çok defa hacizler sırasında, ilgili memura fatura ibraz etmek suretiyle, malın mülkiyetinin tesbiti mümkün olabilmektedir.

6183 sayılı kanunun 70 ci maddesinde (haczedilemeyecek mal-lar), 71 ci maddesinde (kısmen haczedilebilecek gelirler) gösteril-miştir; İcra ve İflâs Kanunundaki hükümlerin benzerleridir.

Hacizli mallar satılarak paraya çevrilir. Satıştan elde edilecek bedelden, takip masrafları ve takip konusu âmme alacağı düşüldük-ten sonra, borçlunun diğer muaccel borçlarına mahsup edilir; artan para hacze iştirak etmiş diğer vergi dairelerine verilir; geri kalan borçluya iade olunur.

**11 — Menkûl Malların Haczi ve Satışı :**

Menkûl malların haczi sırasında, borçlu veya zilyet veya vekil-leri, müsdahdemi, ailesi efradından birisi hazır bulunur. Bunlardan kimse yoksa (gıyapta haciz) yapılır. Bu durumda, zabıta memuru,

muhtar veya ihtiyar heyetinden bir şahıs veya iki komşusu bulunur.

Haczedilen menkûl malların cinsleri, neveleri, vasıfları, sayı ve miktarları ve haczi yapan memur tarafından biçilen değerleri haciz zaptına geçirilir.

## 12 — Gayrimenkûl Malların Haczi ve Satışı :

Haciz tatbiki sırasında, borçludan kapalı ve kilitli yerlerin açılması ve her türlü eşyayı göstermesi istenir; gerekirse bu yerler zorla açtırılır, kilit vesaire kırılabilir. Borçlunun üzerinde haczi kabil mal veya para bulunur da, rızasıyla teslim etmezse, şahsına karşı da zor kullanılabilir.

Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticarî senet, hisse senedi, tahvil gibi menkûller, tahsil dairesinde muhafaza edilir. Diğer menkûl mallar, güvenilir bir şahsa veya böyle bir şahsın kefaleti altında borçluya tevdi edilir. Bunlar mahcuz malları iyi muhafaza etmek ve istenildiğinde derhal ve tam olarak teslim etmek mecburiyetindedirler.

Menkûl mallar, haczi takip eden 3 ay içinde satışa çıkarılır. Satış, açık artırma suretiyle ve peşin para karşılığında yapılır. Gerekliğinde satış şartlarını gösterir ilânlar yapılır. Satılığa çıkarılan mallar, artırma sonunda, 3 defa bağırıldıktan sonra en çok artırana ihale edilir.

Müşteriye, satılan malın bedelinin ödenmesi için 3 günlük bir süre verilebilir. Müşteri malı almaktan vazgeçerse, mal ikinci defa artırmaya çıkarılır; fark zuhur ederse ilk müşteriden tahsil edilir.

Haczedilmiş menkûl mal % 75 değerini bulmazsa veya hiç alıcı çıkmazsa, ikinci ihalede bedel ne olursa olsun satış yapılır. Son zamanlarda, ikinci ihalelerde, borçlunun ailesi efradından biri bu malı ucuz bir bedelle almakta ve kanunun bu boşluğundan istifade etmektedirler.

Gayrimenkûllerin ve gayrimenkûl gibi mütalâa edilen gemilerin hacizleri, Tapuya veya gemi sicilinin tutulduğu daireye tebliğ suretiyle yapılır. Bu konuda yapılan hacizler, hasılat ve menfaatlere de şâmilidir.

Gayrimenkûller, (satış komisyonu)nce açık artırma suretiyle satılır. Satış komisyonu, o vergi dairesi mıntikasındaki en büyük

malmemuru veya vekili ile, belediyeden bir üye, o yerin Tapu Sicil Muhafızı ve alacaklı dairenin bir memurundan (4 kişiden) teşekkül eder.

Satılacak gayrimenkûle, bilirkişinin mütalâasını alarak, satış komisyonu değer takdir eder. Alacaklı vergi dairesi, satış şartlarını en az 15 gün önce ilân eder. İlânda satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkûlün bütün vasıfları ve durumu gösterilir.

Artırmaya girecekler % 7,5 nisbetinde teminat yatırırılar. Takdir edilmiş değer in % 75 i bulunursa, satış yapılır; bulunmazsa, en çok artıranın taahhüdü bâki kalmak şartıyla, artırma 7 gün daha uzatılır.

Gayrimenkûlün ihale edildiği kimse, derhal veya verilen süre içinde parayı ödemezse, ihale feshedilir. Bu gayrimenkûl satış komisyonunca 7 gün müddetle artırmaya çıkarılır ve en çok bedel tekli edene ihale edilir; arada fark varsa ilk şahıstan tahsil edilir.

Hali hazırda, gayrimenkûl satışı suretiyle Devlet alacaklarının cebren tahsili yoluna nadir ahvalde başvurulmaktadır. Bu yol hem külfetli, hem de masraflıdır. Mükellefler de bunu bildiklerinden çok defa malbildirimlerinde gayrimenkûllerini beyan ederek, bunlar üzerine haczin konulmasını temin etmektedirler.

### 13 — Zamaşımı :

6183 sayılı kanununun 102-104 cü maddelerinde (tahsil zamaşımı) ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Devlet alacakları, vâdelerinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak 5 yıl içinde tahsil edilmezlerse zamaşımına uğrarlar. Zamaşımından sonra mükelleflerin rızaen yapacağı ödemeler kabul edilir.

Zamaşımının kesileceği haller aşağıda gösterilmiştir :

- a — Ödeme,
- b — Haciz tatbiki,
- c — Cebren takip sonunda yapılan tahsilât,
- d — Ödeme emri tebliği,
- e — Malbildirimi, mal artma ve edinmelerinin beyanı,
- f — Bu muamelelerin kefile ve yabancı şahıs ve kurumların mümessillerine tatbiki,
- g — Alacağın teminata bağlanması,

h — Malî kaza mercilerinin tehiri icra kararı veya bozma kararı vermeleri,

i — İki âmme idaresi arasında, borçlu olana yazı ile müracaat edilmesi.

Borçlu yabancı bir memlekette ise veya hileli iflâs etmişse ve yahut terekesi tasfiye edilmekte ise; bu durumların devamı süresince zamanasını işlemez.

Zamanasının kesilmesi veya işlememesi, pek çok ahvalde, alacaklı âmme idaresine (zamanasını uzatma) gibi bir hak vermekte; meselâ borçluya vâdenin hitamından 3-4 sene sonra bir ödeme emri gönderilerek, yeniden 5 yıllık bir süre kazanılmaktadır.

#### 14 — Yasaklar ve Cezalar :

Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, bazı yasakları ve ceza hükümlerini ihtiva etmektedir.

Bu kanunun tatbiki ile görevli olanlar, borçlu veya ilgili şahıslar hakkında öğrendikleri sırları ifşa edemezler. Bu sırlar, borçlunun şahsına, mesleğine, işine, muamele ve hesap durumuna ait olabilir. Bu sırları, menfaat temini için ifşa edenler, daha ağır cezalandırılırlar.

Yine bu kanunun tatbiki ile vazifeli olanlar, paraya çevrilecek malların artırmasına şahsen veya bir vasıta ile iştirak edemezler, buradan mal alamazlar. Bu yasak, eşlere ve 3 cü derecede kan ve sıhrî hısımlara da şâmdir.

Satış komisyonu başkan ve âzaları, bilirkişiler ve itiraz işlerine bakan komisyonun başkan ve âzaları, kendilerine, eşlerine, usul ve fûruuna, evlâtlığına ve 3 cü dereceye kadar kan ve sıhrî hısımlarına, ve kanunî temsilcisi veya vekili olduğu kimselere ait işlere bakamazlar ve karar veremezler.

Âmme alacağının tahsiline mani olanlar (mülkü satarak, telef ederek, değerden düşürerek, gizliyerek, kaçıarak, aslı olmayan borç beyan ederek v.s.) da ceza tatbikine maruzdurlar.

Malbildirimini gerçeğe aykırı yapanlar, mal artma ve edinmelerini bildirmiyenler, âmme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları beyan etmeyenler ve istenilen bilgileri vermeyenler belli ceza tehdidi altındadırlar. Bu suçlar için, en büyük malmemuru tarafından C. Savcılığına ihbarda bulunulur.

## 15 — Netice :

6183 sayılı kanun, vergi dairelerinin tahsilât servislerine çok geniş yetkiler verdiği halde, Devlet alacaklarının bir kısmı tahsil edilememekte ve tahsil edilemeyen miktar her sene artmaktadır. Bu durumun muhtelif sebepleri vardır; aşağıda bu sebeplerin başlıcaları hülâsa edilmiştir.

a — Mükelleflerde vergi ödeme suuru teessüs etmemiştir. Borçlu, borcunu ödemek için vâdeden önce hazırlık yapmamakta, âdetâ vâde gününden habersiz görünmektedir.

b — İkmalen ve resen tarhedilen vergiler, her zaman mükellefin şahsî beyanına göre daha güçlkle tahsil edilebilmektedir.

c — Vergi daireleri ağır hareket etmektedirler. Ödeme emirleri sür'atle gitmemekte, malbildirimleri üzerine derhal hacze gidilmekte, haczedilen malların sür'atle satışı sağlanamamaktadır.

d — Hapsen tazyik ile ilgili 60 cı maddenin tatbikine sık sık başvurulmamaktadır.

e — Haczedilen malların naklinin ve satışının temini için gereken tahsisat yeter miktarda ve zamanında temin edilememektedir.

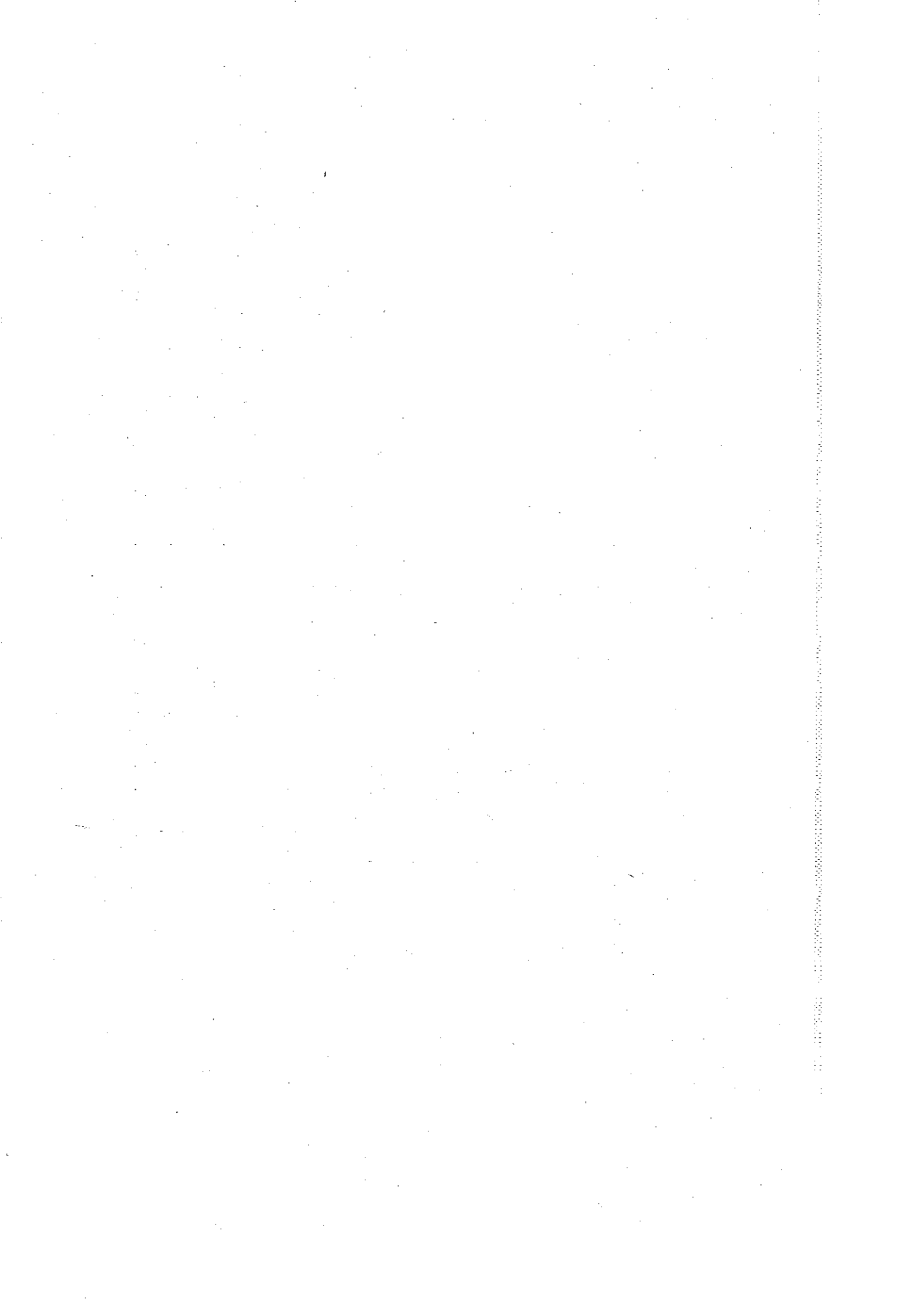
f — Teminat olarak gösterilen gayrimenkûllerin ve bilhassa fabrikaların satışları çok defa imkânsız bulunmaktadır.

g — Gelir ve Kurumlar Vergilerinde, gelirin elde edildiği yıldan bir yıl geçtikten sonra, ödeme yapılması da, tahsilâtı güçleştirmektedir.

h — Tecil kolaylığı, birçok mükellefi rehavete sevketmektedir.

i — Kanunda mevcut ceza hükümleri, hemen hemen hiçbir zaman tatbikat sahası bulmamaktadır.

Bu sebepler ve bunlara ilâvesi mümkün diğer sebepler, vergi dairelerinde tahsilât miktarlarının istenilen seviyeye ulaşmasına mani olmaktadır. Birçoğu idarî tedbirlerle, bir kısmı da kanunda yapılacak ufak değişikliklerle halledilebilecek bu hususlar sağlandığı takdirde, Devlet alacaklarının zamanında ve noksansız olarak tahsilinin temini mümkün olabilecektir.





## TÜRKİYE'DE YAYGIN KÜÇÜK FIRMA POLİTİKASININ İKTİSADİ ve MALİ NETİCELERİ

*Doç. Dr. Haydar KAZGAN*

Türkiye'de ziraat, sanayi ve hizmetler sektörlerinde vasıtasız ve vasıtalı vergilerden kaçan ve vergi sistemimizde otokontrolün işlemlerine engel olan ve nihayet rekabet şartlarının aksamasına sebep olarak firmaların büyümesini önleyen bir küçük firma bolluğu görülmektedir. Nitekim, iktisadî olarak küçük firmalar her üç sektörde de kaynakların kötü kullanılmasına sebep olduğu için, başka bir ifade ile bu firmaların kullandığı sermaye, emek ve diğer istihsal faktörlerinin produktivitesinin düşük kalması, memleketimizde mevcut istihsal faktörlerinin millî gelire katkı payını düşürdüğü gibi, aynı faktörlerin vergi ödeme gücünü de yok etmektedir. Oysa ki, bu firmaların kullandıkları istihsal faktörlerinin millî gelire katkı gücü çok düşük olmasına ve vergi ödememelerine rağmen vergi hasılatının mühim bir kısmı bunlar için harcandığı gibi, millî gelirden önemli bir pay da almaktadırlar. Aslında gerek devlet harcamalarının finansmanı ve gerek bunların millî gelirden aldıkları paylar daha büyük cesametteki firmalarda çalışan işçilerin yarattığı gelirden sağlanmaktadır. Zira memleketimizde kıt olan sermaye ve bir dereceye kadar toprak kâr ve rant olarak yüksek bir pay aldığı için, millî gelire katkı yapma gücü hemen olmayan ve devlet masraflarına katılmayan küçük cesametteki firmalardaki istihsal faktörlerinin geliri produktivitesi yüksek olan işçilerin gelirinden alınmış paylardan meydana gelmektedir.

Biz bu etüdde genel olarak küçük esnaf diye anılan ve ziraatte küçük çiftçiyi de içine alan ekseriya çok küçük sermaye tek bir kişi veya en fazla beş kişinin içinde çalıştığı işletmeleri ve bunların vergi ziyamı yaratan faaliyetlerini ele alacağız.

### 1 — Türkiye'de Küçük Cesametli Firmaların Yaygınlığını Getiren Sebepler :

Türkiye'de küçük firmaların yaygın olması başlıca iki sebepten ileri gelmektedir: 1) Emegün alternatif maliyetinin sıfır olması,

2) küçük sermayenin alternatif maliyetinin çok düşük olması<sup>1</sup>. Küçük çiftçi bakımından küçük çiftçi ailesinin sahip olduğu toprağın alternatif maliyetinin çok düşük olması şeklinde izah edilebilir.

Bilindiği üzere Türkiye'de her üç sektörde de faal nüfusun tümünü emeğin produktivitesinin müsbet olmasını temin eden cesa- metlerde istihdam etmek mümkün olmamaktadır. Bilhassa sanayi- mizin bütün gizli ve açık işsizleri istihdam etmeğe imkân verecek bir kapasiteye ulaşmamış olması küçük esnaf olmaya hazır geniş bir insan kitlesi meydana getirmiştir. İş bulamayan bu insanlar boş gezmektense aslında millî gelire hiçbir katkı yapmayan, fakat bu gelirden pay almalarına imkân veren işleri yapmak zorunda kal- maktadırlar. Fakat bu nevi firmaların yaygınlığını sağlayan önemli faktör küçük sermayenin alternatif maliyetinin düşük olmasıdır.

Şurası bir gerçektir ki, bugün Türkiye'de sermaye piyasasının bulunmayışı dolayısıyla küçük sermaye, tasarruflar bankalara mev- duat olarak akmakta ve küçük esnaflığı, küçük sanayiciliği doğru- dan doğruya finanse etmektedir. Küçük sermaye sahipleri genel ola- rak işçi olarak çalışmak imkânını bulamadıkları için, sermayeleri- nin banka mevduatı olarak getireceği gelir asgarî geçimlerine dahi yetmemektedir. Bu sebeple küçük sermaye için banka mevduatı al- ternatifi çok düşük bir gelir olduğundan<sup>2</sup>, sermaye ve emeğin al- ternatif maliyetinin sifıra yakın olması küçük esnaflığı ve imalât- hane tipi işletmelerin doğmasına ve çoğalmasına vesile teşkil et- mektedir. Nitekim elinde küçük bir sermaye geçirebilen — ki, bu 500 liradan başlayıp en fazla 15, 20 bin liraya varmaktadır — iş bulmakta zorluk çeken, veya çok düşük ücretlerle iş bulabilen in- sanlar, küçük esnaflığa ve küçük işletmeciliğe koyulmaktadır. Bu şekilde, aksi takdirde işsiz kalmaya mahkûm olan işgücü kendine bir iş bulmaktadır. Gerçekte bu işletmecilikte elde edilen gelir ser- mayenin faizi ile emeğin iş bulduğu takdirde alabileceği ücretin toplamını geçmemektedir. Fakat bu yolda sermaye bankaya yatı- rıldığından en fazla % 6 alırken, bu halde ikraz faizine eşit bir ge-

1) Türkiye'de işsizliğin yaygın olması, bu arada gizli işsizlik bu du- rumda olan insanların kendi emeklerini küçük esnaf olarak değerlendirmeyi tek çare haline getirmiştir. Sanayileşme yolile işsizliğin önü alınmadığı tak- dirde bu durum devam edeceğe benzemektedir. Küçük sermayenin alternatif maliyetinin düşük olması konusunda etüdümüz boyunca bilgi verilecektir.

2) Doç. Dr. Haydar Kazgan «Türkiye'de Sermaye Şirketleri ve Sermaye Piyasası konusunda bir deneme» İstanbul Ticaret Odası Mecmuası, Mayıs - Haziran 1963.

lir (asgarî % 15) elde etmekte emek de ücretini almış olmaktadır. Diğer taraftan aslında büyük riziko şartları altında çalışan bu işletmelerde faiz ve ücret yanında bir kârın da bulunması gerekir. Fakat bilhassa sermayenin çok küçük olduğu işletmelerde kârın çok küçüldüğünü ve faizin de mutlak olarak düşük kalması sebebiyle elde edilen gelirin sadece ücretten ibaret kaldığı da bir gerçektir.

Sanayileşmenin bir netice olan, artan faal nüfusun büyük oranda küçük esnaf ve küçük işletmeciliğe müteşebbis olarak başvurmaları, aslında bu insanların eğitim seviyesinin çok düşük olması hasebilen sermayenin, emeğin ve diğer istihsal kaynaklarının çok düşük produktivite ile çalışmasına sebep olmaktadır<sup>3</sup>. Hattâ birçok hallerde, bilhassa ticarî mahiyetteki esnafılıkta kullanılan istihsal faktörlerinin millî gelire hiçbir ilâve sağlamadığı da bir gerçektir.

## 2 — Türkiye'de Küçük Cesametteki Firmaların Yaygınlığı Rekabeti Aksatmakta, Vergi Ödeyen İşletmelerin Vergi Ödeme Gücünü ve Niyetini Azaltmaktadır.

Gezici esnaf, küçük esnaf ve küçük sanayicinin yaygınlığı bunların aynı işleri yapan orta ve büyük işletmelere karşı savaşıma gücünü artırmış bulunmaktadır. Genel olarak kira, vergi, harç, sigorta primleri ödemeyen ve çirak olarak çalıştırdıkları işçileri sosyal güvenlikten yoksun ve iş mevzuatının getirdiği yasaklara riayet etmeksizin çalıştırarak işgücü maliyetini düşüren bu işletmeler, büyük ve orta işletmelerin kârlılıklarını büyük ölçüde tehdit etmektedirler. Fakat asıl önemli olan nokta bunların vergilerden başlayarak yukarıda saydığımız maliyetlerden kurtulmuş olarak, teknik bakımdan daha pahalıya elde ettikleri malları orta ve büyük işletmelere nazaran aynı fiyata ve ekseri hallerde de daha ucuza satmak imkânını bulmalarıdır. Bilhassa imalât sanayiinde küçük işyerleri marka taklitçiliği, düşük kaliteli mal imal edip, küçük esnafı vasıtasile bunları piyasaya sürmeleri, orta ve büyük işletmeleri haksız bir rekabetin zararları ile başbaşa bırakmaktadır.

Oysa ki, orta ve büyük işletmeler gerek ticarete ve gerek sanayide kullandıkları istihsal faktörlerinin gelirinden gelir vergileri ödemek mükellefiyetinde oldukları gibi, gider vergileri ve harçları

3) Maenaskashi Tyagarayan «Lo Sviluppo della Teoria dell'iprenditorialita» SVIMEZ, informazioni, n. 110, 1962.

da kaynağını teşkil etmektedirler<sup>4</sup>. Bilhassa bu işletmelerin kullandıkları işgücünün elde ettiği ücretler de vergilendirilmek imkânı bulunduğu için, vergi hasılatının artan faal nüfusa oranlı olarak artabilmesi, bu nüfusun küçük esnaf, küçük imalâtçı durumuna girmesile değil, işçi haline getirilebilmesi ile mümkün olacaktır. Diğer taraftan adı geçen işletmelerde işgücünün istihdamı, bilhassa toplu sözleşme rejiminden sonra devamlı olmak istidadı gösterdiği için, ücretler üzerinden alınan gelir vergisinin Türkiye'de önemli bir vadedat kaynağı olabileceği unutulmamak gerekir.

Bu işletmelerin orta ve büyük işletmelerle haksız bir rekabete girişmeleri aslında kendilerine ait olmayan bir kazancı orta ve büyük işletmelerle paylaşmalarına sebep olmaktadır. Bu durumda büyük işletmelerin kârları azalarak kâr üzerinden ödedikleri vergileri düşürmekle kalmayıp, bunların ödedikleri ücretlere ait vergilerle gider vergilerini de düşürmektedir. Zira piyasanın hiçbir vergi ödemeyen işletmelerle paylaşılmış olması orta ve büyük işletmeleri ekseriya atıl kapasite ile çalışmağa mecbur etmekte ve çeşitli vergiler ödeyen bu işletmelerin vergi ödeme gücünü azaltmaktadır.

Aynı piyasa içinde vergi ödeyen orta ve büyük ve ödemeyen küçük işletmelerin bulunması, orta ve büyük işletmelerin vergi ödeme niyetini de azaltmaktadır. Nitekim orta ve büyük işletmeler piyasadaki haksız rekabetin kârları düşürmesi neticesi bir kısım kazançlarını veya vergi matrahlarına giren muamelelerini gizlemek zorunda bırakılmaktadır. Hiç vergi ödemeyen küçük işyerlerine maktu vergi ödeyen işyerlerinin bulunduğu bir piyasada bilhassa imalât sektöründe müterakki vergi mükellefiyetine tâbi olan işletmelerin gider vergileriyle birlikte vergi yüklerinin tamamen kârlarına inikâs etmesi karşısında, vergiden kaçınma zorunda kalabilecekleri dar anlamile bir ahlâkî mesele olarak ele alınamaz. Küçük esnaf, küçük imalâtçılığa politik sebeplerle<sup>5</sup> büyük müsamaha gös-

4) Gülten ve Haydar Kazgan «Türkiye'de Maliye Politikası, 1950 - 60» İstanbul 1964.

5) Memleketimizde son seçimlerde özel sektör mensubunu geniş tutmak ve özel sektörü destekleyen partiler olarak daha çok sayıda rey alabilmek için küçük esnafı da özel sektöre dahil etmek gayretleri çok müsbet netice vermiştir. Böylece büyük bir çoğunluğu işçi niteliğinden kurtarmak suretile solda kalan partileri zayıflatmak için Batı'da öteden beri kullanılan bu taktik memleketimizde ilk defa olarak denenmiş ve muvaffak olmuştur. Yalnız iktisat ilmi yönünden bir kundura boyacısı da sermayeci-müteşebbis saymak mümkün değildir. Bu itibarla bu yönde bazı partilerin tutumunu tamamen politik açıdan ele almak zorundayız.

teren bir düzende orta ve büyük işletmelerin vergi sorumluluğunu da aynı müsamaha içinde karşılamak Türkiye'de iktisadî gelişmeyi baltalamamak için tek çare gibi görülmektedir.

### 3 — Küçük İşletmeciliğin Yaygın Hale Gelmesi Vergi Sisteminin Otokontrol İmkânlarını Ortadan Kaldırmaktadır.

Bilindiği üzere vergi sistemimizde bugün halâ küçük esnaf muafiyeti küçük imalâtçı muafiyetine kadar uzanmaktadır. Son yıllarda götürü vergi esasına gidilmek suretile bir hudut çizmek istenmiş de, bu muafiyet büyük ölçüde devam edegelmiştir. Bilhassa işyerlerinin gizlenmesi, mükellefiyetin takibini önleyici devamlı adres değiştirmeleri, mükellefiyet devresini doldurmadan işi terk ve benzer olaylar mükellefiyet dışında bırakılan küçük işletmeler yanında mükellefiyete tâbi kılınan küçük işletmelerin götürü vergi ödemelerini de imkânsız kılmaktadır. Kaldı ki, bugün gelir vergisinin normal mükellefiyeti dahi aynı olaylar sebebiyle yaygın bir hale getirilememektedir. Bu arada sık sık mevzu değiştiren, adreslerini, izlerini kaybettiren gerçek vergi mükellefleri de vardır ve bunlar otokontrolü zayıflatmakta küçük işletmeler kadar müessir olmaktadır.

Türk Gelir Vergisi de Gider vergileri sistemi ancak geniş bir otokontrol imkânı bulunduğu takdirde âdil bir vergi sistemi olabilmektedirler. Vergi matrahları ve vergi nisbetleri ile gerçekleşen matrah ve nisbetler arasında yüksek bir korrelâsyon elde edebilmek için bu otokontrol şarttır. Bu otokontrol aslında sistemin teorik esaslarında mevcuttur, fakat tatbikatta aksamaktadır. Buna da sebep vergi dışı bırakılmış veya götürü usulle vergilendirilen küçük işletmelerle Gelir ve Gider vergileri mükellefi oldukları halde paravana firma vazifesini gören ve mükellefiyet durumlarının takibinden kaçabilen işletmelerdir.

Otokontrolün aksaması ve gerçek vergi mükellefi firmaların mükellef olmayan veya götürü usulle vergilendirilen firmalarla alışveriş yapmasından ileri gelmektedir. Vergi ödemeyen veya götürü vergi ödeyen işletmeler ve esnaf ile fiili veya suni münasebetler kurmak suretile gerçek vergi mükellefi firmalar masraflarını artırmak veya hasılatlarını düşürmek imkânını bulmakta ve böylece vergi matrahlarını düşürebilmektedirler. Bu durum karşısında haksız rekabet, bu defa, bu işi yapan orta ve büyük firmalar ile yapmayan veya yapamayan orta ve büyük firmalar arasında kendini göster-

mektedir. Nitekim otokontrolün aksamasından ötürü direkt vergi kaybı yanında gerçek vergi mükellefi olan ve vergi ödeme niyeti bulunan iş sahiplerinin haksız rekabet sebeble kâr kayıpları da vergi hasılatını düşürmektedir. Kaldı ki, aleyhlerine olan rekabete karşı direnmek isteyenlerin bu yönde kaydettikleri zararları kazançlarının bir kısmını olsun vergiden kaçırmak suretile telâfi etmeğe çalıştıkları da bir gerçektir. Bu durumda vergi mükellefi olmayan veya götürü vergi ödeyen esnaf ve küçük işletmelerle alış veriş yaparak maliyetlerini şişiren veya hasılatlarını azaltan, başka bir deyişle bir mal veya hizmet için gerçek ödemelerinin üstünde fatura alabilen ve sattıkları malları hasılat kaydetmeyen vergi mükellefi firmalar bunları yapamayanlarla piyasada fiyat rekabetine girmek ve bundan galip çıkmaktadırlar. Bu duruma karşı koyabilen sadece iyi organize edilmiş ve teknik olarak maliyetlerini düşürebilen ve mallarının pazarlamasında güçlü olabilen büyük işletmelerdir. Bunlar rekabetin getirdiği zararları ödeyecekleri vergilere inikâs ettirmeden faaliyet gösterebildikleri halde, aynı organizasyon ve teknik seviyeye girememiş olanlar adı geçen zararlarını ödeyecekleri vergilere inikâs ettirmek suretile ancak piyasada tutunabilmektedirler. Bu itibarla otokontrolün vergi ziyanı olarak arzettiği neticeleri üç kısma ayırmak gerekmektedir. Birincisi otokontrolün klâsik mânada aksaması neticesi vergi ziyanı; ikincisi ise, bu aksamanın piyasada doğurduğu haksız rekabetin muhatabı olan işletmelerin kendi haklarını savunma gayretleri neticesi zararlarını daha doğrusu hakkettikleri halde sağlayamadıkları kazançlarını ödeyecekleri vergiye inikâs ettirmek, yani vergilerini daha az ödemek suretile telâfi etmeleridir. Üçüncüsü ise orta ve büyük işletmelerin haksız rekabet ile uğradıkları kâr kayıpları ve dolayısıyla vergi ziyandır. Otokontrolün aksaması bu işletmelerin maliyetlerini diğerlerine oranla yükselttiği gibi, hasılatlarını da düşürmektedir ve neticede vergi matrahına girecek kârların kaybı husule gelmektedir.

**Netice : Firmaların Hacminin Büyütülmesi :**

Küçük firma yaygınlığının dolaylı ve dolaysız olarak getirdiği vergi kaybını önlemek için mevcut firmaların küçüklerin sayısının azalması bahasına büyümelerini teşvik etmek, hazırlamak gerekecektir. Fakat bu genel anlamda bir neticedir. Bu neticeye varabilmek için :

a) Büyük sınıf firmaların mallarının pazarlamasını (müstehlike iletilmesini) bizzat yapmak üzere teşkilatlanması.

b) Pazarlamada küçük firma yaygınlığını önlemek için, büyük sınıf firmaların gerektiği halde bir araya gelerek büyük pazarlama firmaları, büyük mağazalar kurmaları.

c) Şehir plânlarında küçük atölye, küçük dükkân yaygınlığını önleyici tedbirler alınması.

d) Küçük işyeri olabilecek her türlü binaların bina vergisinin arttırılması.

e) Küçük esnaf kredisinin politik dağıtımı yerine, küçük esnaflığın zarurî görüldüğü işlerde kullanılması.

f) İş mevzuatının her işyerinde, (hacmi ne olursa olsun) kayıtsız şartsız uygulanması.

e) Gelir vergisi mükellefiyeti hudutlarına girmeyen işyerlerinin açılmasının katî surette önlenmesi.

Bütün bu tedbirlere daha başkaları da ilâve edilebilir. Bunların başında sermaye piyasasının kurulması ve hisse senedi ile borç senedi olarak değerlendirilen sermayeye her türlü rüçhan hakları verilmesi ve nihayet banka kredilerinin yukardaki tedbirleri destekleyici hale getirilmesi bu ilâveler arasına girecektir.

Gerçekte a ve b şıklarında ileri sürdüklerimiz küçük imalâthanelerin yaygın hale gelmesini de önleyecektir. Nitekim büyük markalar pazarlamada da müessir olabildikleri takdirde, marka taklitleri önlenebileceği gibi, halkın markaya bağlı kalmasını da sağlayacaktır<sup>6</sup>.

c şıkında temas ettiğimiz nokta son zamanlarda şehirlerimizdeki mimarî gelişmenin bir tezahürüdür. En hücre köşelerde dahi en küçük ebatları dükkân şeklinde değerlendirmek yoluna gidilmektedir. Böylece ayda 100 liraya kadar kira ödemek suretile bir küçük ticaret, hattâ imalât yeri elde edilebilmektedir. Kiraların düşüklüğü, baş tarafta açıkladığımız üzere, alternatif maliyeti çok düşük olan küçük sermaye ve emeği küçük esnaflığa ve imalâtçılığa çekmekte kuvvetli bir sebep olmaktadır. Bu itibarla şehir plânlarında bina sahibinin büyük bir ihtimalle de yanlış olarak (kira ge-

6) Doç. Dr. Haydar Kazgan «Sinaî ve Ticarî markaların pazarlamadaki rolü» İstanbul Ticaret Odası Mecmuası Kasım - Aralık 1963.

lirini azamileştirmek bakımından) hesapladığı yatırım/gelir oranı dolayısıyla ortaya çıkan bu dükkân bolluğunu önleyici tedbirlerin alınması ve hattâ her mahallede bulunması gereken dükkân sayısından fazlasına ruhsat verilmemesi yoluna gidilmelidir. Hattâ Batı memleketlerinde olduğu gibi her mahalle ve semtte bir satış sitesi inşası ve buradaki dükkânların ebadının büyük perakendeciliğe müsait hale getirilmesi en uygun yol olacaktır. Bu maksatla apartman ve evlerin alt katlarında inşa edilen dükkânlar için özel ve munzam bir vergi alınması yoluna da gidilebilir.

Memleketimizde *küçük esnaf* tâbiri çok yanlıştır. Türkiye'nin daha hızlı kalkınmasını köstekleyen küçük sermaye ve vasıfsız emeğin birleşerek gösterdikleri faaliyete küçük esnaflık diyoruz. Oysa ki, bunu küçük zanaatkâr ve küçük sanatkârlar olarak ele almak gerekir. Nitekim özellikle insan emeğinin sübjektif vasıflarına hitap eden işler küçük zanaatkârlarla, küçük sanatkârlar tarafından icra edilir. En ileri kapitalist memleketlerde bile bu kimseler korunur. Türkiye'de de bir takım el sanatlarını yaşatmak, bunların millî ekonomiye katgı gücünü artırmak gereklidir. Böylece küçük sermaye ile çok sayıda emeğin iktisadî değer kazanması mümkün olacaktır. Bilhassa son yıllarda turistik eşya talebinin artması bu yönde bir gelişmeyi zarurî kılmıştır. Gerçekte bu küçük zanaatkâr ve sanatkâr vergi muafiyetine tâbi tutulsa bile bilhassa turistlerin talep edecekleri eşyayı imal ettikleri için hem millî gelire ve hem de döviz gelirine bir katgı yapacaklarından vergilendirme ile sağlanacak faydalara paralel faydalar sağlamaları mümkün olacaktır. Bu sebeple esnaf kredisi daha ziyade küçük sanatkâr ve zanaatkârlara verilmelidir.

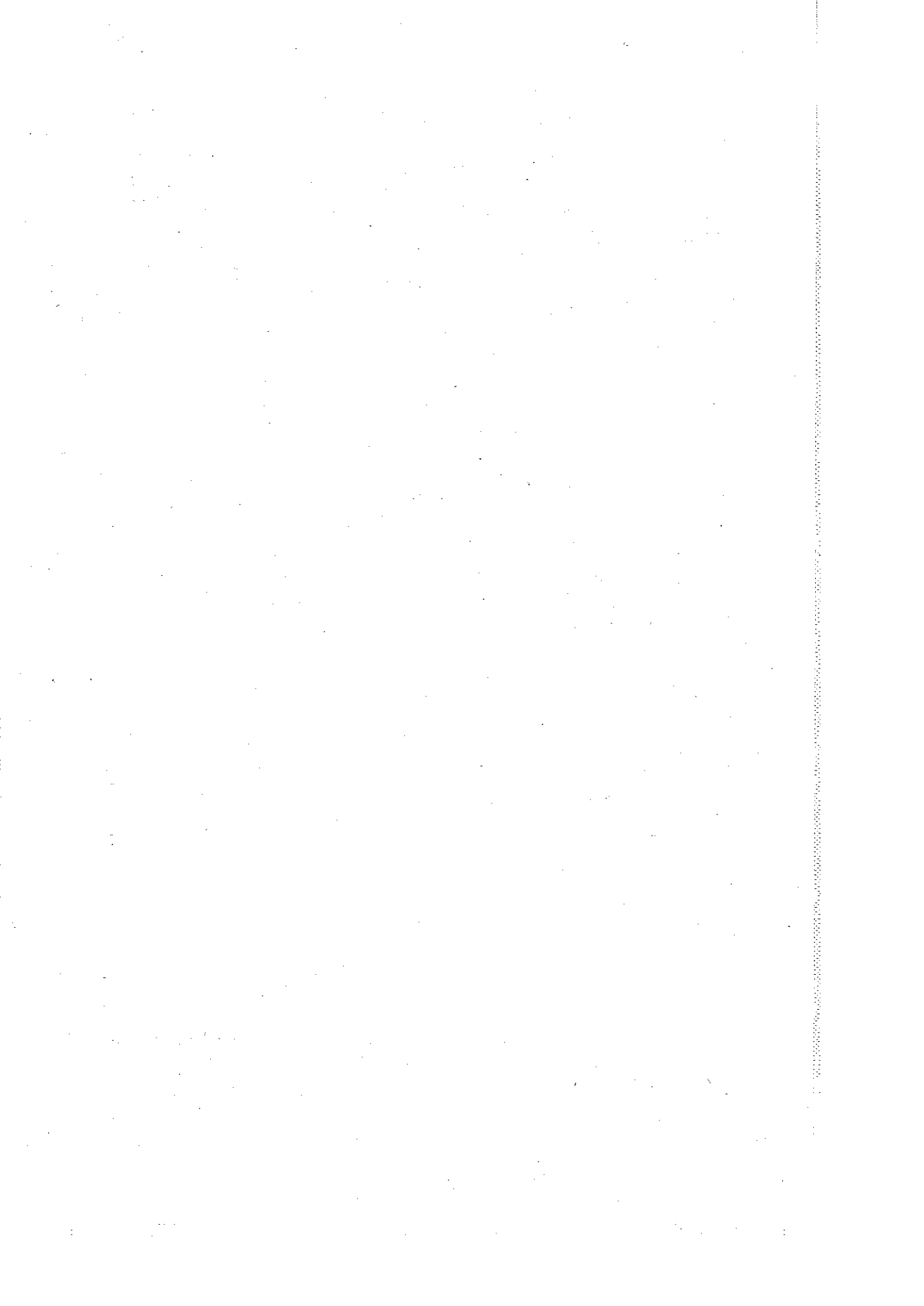
Bilindiği üzere bugün bir işyerinin iş mevzuatına muhatap olması bu işyerinde işgücü maliyetini asgarî % 25 artırmaktadır. Bu demektir ki bu mevzuattan kaçabilenler otomatik olarak işgücü maliyetlerini % 25 düşürmek imkânına sahip olabilmektedirler. Bu durumda vergiden kaçınma ile iş mevzuatından kaçınma imkânını birleştirecek — ki tatbikatta bu böyledir — Türkiye'de küçük işletmeciliğin teknik yönden yüksek olan maliyetlerini telâfi edici imkânlar bulunduğunu ve hattâ teşvik unsurlarının eksik kalmadığı görülmektedir. Oysa ki Türkiye'nin iktisaden kalkınması, sanayileşmesi ve ihracat kalemleri başına artık sınaî malları geçirebilmesine bağlıdır. Bu durumda dışardaki rakiplerimizin maliyet seviyelerine inmek zarureti vardır ki, bu da ancak işletmeleri cesametlerini aynı seviyelerde tutabildiğimiz ve bütün sermaye ve diğer üretim fak-



törlerini, küçük işletme ve küçük esnaflıkta dağıtacak ve ziyan edecek yerde, bu işletmelerde toplamamızla mümkündür. Bu olay diğer taraftan vergi hasılatını artırmak suretile devlete sanayileşme için gerekli olan enfastrüktürleri süratle sağlamak imkânını verecektir. Birçok sanayi mamûllerimizin bugün için maliyetlerinin yüksek olması sebebiyle ihracının mümkün olamadığı bir gerçektir. Maliyetleri düşürebilmek için de enfastrüktür noksanımızı bir an evvel telâfi etmenin gerektiği hepimizce malumdur<sup>7</sup>.

---

7) Doç. Dr. Haydar Kazgan «Türkiye'ye yabancı sermaye arzı hakkında bir deneme» İktisat ve Maliye, Cilt XI, Sayı 4, 15 Temmuz 1964.



## VERGİ TATBİKATIMIZA AIT BAZI PROBLEMLER

*Fehamettin ERVARDAR*

Serbest Hesap Uzmanı

### GİRİŞ

Ekonomik ve malî hâdiselerin memleketimizde gittikçe önem kazandığı bir devrede sık sık malî ıslâhat ve reformlardan bahsedildiği, buna zaruret hissedildiği malûmdur.

Bu yazımızda malî kanunlarımız tatbikatına ait bazı problemlere işaret etmek istiyoruz.

#### I — BEYAN ESASINA TABİ VERGİLERİMİZDE RE'SEN VERGİ TARHI

Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Gider Vergileri mükelleflerinin vergilendirilmeleri prensip olarak mükellefin kendi tuttuğu defterler ve düzenlediği belgelere dayanarak vergi dairelerine verdiği vergi beyannamelerine müsteniden tahakkuk ettirildiği ve ödendiği malûmdur.

Beyan esası olarak adlandırılan bu sistemde mükellefe tanınan bu geniş inisiyatife karşılık idareye de bu beyanları incelemek ve doğruluk derecesini araştırmak hakkı (Vergi incelemeleri yetkileri) kabul edilmektedir.

Yapılan bu incelemelerden mükellefin gerçek vergi matrahının doğru ve kesin olarak hesaplanamaması, mükellefin hiç beyanda bulunmaması veya vergilendirmeye esas olacak defter ve vesikaların ibraz olunmaması gibi hallerde artık mükellefin yapmış olduğu beyanın sıhhati şüpheye düştüğü ve idarece muteber addedilemeyeceği içindir ki bu gibi hallerde mükellefin beyanı muteber addedilmeyerek ödenmesi icap eden verginin matrahı idare ve mükellef temsilcilerinden kurulu Takdir Komisyonlarınca tâyin ve tesbit edilmektedir.

Kısaca mahiyeti açıklanan re'sen vergi tarhi müessesesinin Devlet alacağı doğuran bir organ olması dolayısıyla haiz olduğu önem

şüphesiz çok büyüktür. Zira: Bir taraftan gerçek olmayan veya hâdise ile irtibatı bulunmayan hayalî bir matrah tesisi (Devlet alacağı esasî tâyini) mükellef için tamamen tahrip edici tesirler yapabileceği gibi, aynı matrahın düşük ve noksan olması da hem hazine hukukunu haleldar eder, hem de mükelleflerin bu yola müncer olacak teşebbüs ve cesaretlerini arttırır. Bu sebeptendir ki mezkûr Komisyonlar bir taraftan en geniş yetkilerle (İnceleme, bilgi isteme, bilirkişi kullanma, ilh...) teçhiz edilmiş, diğer taraftan vergi matrahlarının re'sen takdir sebepleri kanunlarla tâyin ve tesbit olunmuş, aynı zamanda bu komisyonların teşekkül tarzında titizlik gösterilmek istenilmiştir.

Ancak tatbikatta bu hususlar bazı aksaklıklar gösterebilmekte olduğu cihetle bu yazımızda konuya temas edilmek istenilmiştir.

Vergi tatbikatımızda re'sen takdir mevzuu ile ilgili aksaklıkları; bir makale imkânları içinde, şu şekilde özetlemek mümkündür.

**A) Kanunî re'sen takdir sebeplerinin zorlanarak takdir mevzuu olmaması gereken konuların Takdir Komisyonlarına sevkî :**

Gerçekten beyanname verilmemesi, defter tutulmaması veya ibraz edilmemesi gibi şekli şartların ihmali dışında çok kere tetkik elemanlarının kendi görev sahasına giren konular ya gereği kadar inceleme külfetinin göze alınmaması veya hâdisenin noksan veya yanlış mütalâası sonucu olayda kanunî takdir sebepleri olmadığı halde esasa müessir olmayacak teferruat kabilinden ihmallerin takdir sebebi olarak işlendiği ekseriya görülen hallerdendir. Bilhassa memleketimizdeki mükellef ve teşebbüslerin işletmecilik seviyeleri ve muhasebe tatbikatı dereceleri nazara alınınca böyle ufak ihmallerin rastlanması ihtimali hemen her hâdisede kolayca bulunabilir.

Diğer taraftan Takdir Komisyonlarının hâdisede takdir sebebi bulunup bulunmadığını incelemeyen (V.U.K. Md. 74 B) takdire yönelmesi, başlayan hatanın devamını sağlamakta ve olayı kazaî ihtilâfa kadar intikal ettirmektedir.

**B) Vergi matrahlarının re'sen takdirine ait isteklerde objektif hareket edilmeyip indî ve şahsî istidlâller yapılmaktadır :**

Bu konuda en büyük aksaklık inceleme görevi ifa eden çeşitli elemanların bu görevi V.U.K.'nin tarifleri dışında anlamasından doğmaktadır, kanaatindeyiz. Filhakika adı geçen kanunun incelemeyi tarif eden 134.cü maddesinde aynen «Vergi incelemesinden

maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin fiilî envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken hususların tetkikatına da teşmil edilebilir. Fiilî envanterlerin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.» şeklinde tarif edilmiştir. Bu tariften de açıkça görüldüğü gibi vergi incelemesi defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak yapılacaktır. Bu ise doğrudan doğruya bir muhasebe tetkikatı işidir. Yani mükellef realiteleri, belgeleri ile, belgeler kayıtları ile revizyondan geçirilerek ve bunlara nazaran doğması gereken doğru vergi matrahı ortaya çıkarılacaktır.

Bu görevi ifa edebilmek için teknik bir eleman olan VERGİ REVİZÖRÜ elbette defterler ve müsbit evrakına muhtaçtır. Ayrıca defter kayıtlarının sıhhatini araştırabilmek için ilgililerden bilgi istemek, mukabil inceleme yapmak, malî istihbarat arşivinden faydalanmak gibi yetkilere sahip olduğu gibi muayyen hallerde mahkeme kararı ile arama yapma imkânlarına da sahiptir. Bütün bu imkân ve vasıtalar kullanılarak kesin vergi matrahı araştırılacaktır. Burada inceleme elemanının sübjektif mütalâa ve istidlâllerine yer yoktur. Yani bahsi geçen kaynaklarla ya kesin bir hesap yapılabilir veya yapılamaz. Yapılabilirse inceleme tamamlanır ve matrah kesin şekli ile ortaya çıkar. Şayet mevcut imkânlarla vergi matrahı kısmen veya tamamen tesbit edilemiyorsa ancak bu kısım için bir takdir mevzuu doğabilir.

Halbuki tatbikatta ekseriya tetkikin bu materyal kısmı ihmal edilerek veya külfetlerinden kaçınılarak mükelleflerin niyet ve maksatlarının tahmini gibi sübjektif unsurlarına veya tetkik elemanının kendi müşahade, tahmin, zihnî kıyaslamaları esas alınarak bir nevi takdir görevi de deruhte edilerek, raporlar düzenlenmekte ve bunlar üzerinden vergi tarhi istenilmektedir. Oysa ki, takdir yetkisi, ne inceleme elemanının, ne de idarenindir. Sadece Takdir Komisyonlarındır.

**C) Takdir Komisyonları idareden gelen isteklerle kendilerini adefâ bağlı hissetmektedirler :**

İnceleme yolu ile tesbit edilemeyen yani defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak miktarı, ölçüsü ve değeri tâyin edilemeyen matrah veya matrah kısmı kanunen yetkili kılınan komisyonlarca re'sen tes-

bit olunacaktır. Yani bu nevi takdirlerde artık inisiyatif idarede veya tetkik elemanında olmayıp doğrudan doğruya Takdir Komisyonundadır. Komisyon haiz olduğu yetki ve imkânları kullanarak bu nevi matrahları tâyin etmek durumunda iken ekseriya görüldüğü gibi vergi dairelerinden veya tetkik elemanlarından gelen sübjektif tek taraflı ve mükellef için en kötü ihtimal olarak derpiş edilebilecek hal ve miktarları, birer mûta gibi, aynen nazara almakta, bu istekleri, yapılacak takdirde asgarî bir taban ölçüsü olarak kabul etmektedirler. Nitekim umumiyetle re'sen takdir kararları idareden gelen istekleri aynen kabul ve tasdik eden birer karar örneği mahiyetinde görülmektedir.

Halbuki kendilerine, inceleme yolu ile tesbit edilemedikleri için gelen hâdiselerde Komisyon, tetkik eleman hüviyetine girerek ve fakat haiz olduğu daha geniş imkânlarla hâdiseyi araştırmak, tesbit ve tâyin etmek durumundadır. İdareden gelen isteklerin gerçeğe ne derece uygun olduğunu araştırmaksızın yapılacak bir takdir mezkûr komisyonların tarafsızlığını bozmakta, dolayısıyla görevlerini yanlış ifaya sebep olmaktadır.

**D) Takdir kararları umumiyetle gerekçesiz, mesnetleri zayıf ve ya müphem kalan umumî ifadeleri havi bulunmaktadır :**

Filhakika kendisine intikal eden bir hâdisede Takdir Komisyonu vereceği kararla yeni bir mükellefiyet tesis etmek ve mükelleften vergi istemeyi gerektiren bir matrah takdiri yani bir âmme alacağı yaratma durumundadır. Anayasamız hükmüne göre kanunsuz bir vergi istenip alınmayacağına göre yapılacak matrah takdirinde hangi kanunî ölçü veya maddî delil, kıyaslamaya müsteniden noksan kalan matrahın ikmal edildiği açık, seçkin, gerekçeli olarak gösterilmesi zaruridir. Nitekim bu konuda çıkan sayısız ihtilâflar dolayısıyla idarî kaza mercilerinin verdikleri müteaddit kararlarla (Vergiler Temyiz Komisyonu Umumî Heyeti 14/1/1959 - 612 sayılı kararı, Danıştay 4.cü Dairesi 959-4656-5417, 960-3413, 964-4641, 962-4538, 964-5485 sayılı Daire kararlarında olduğu gibi) teessüs eden içtihatlarla göre takdir olunmuş matrahların ne gibi bir kıyaslama veya ölçüye dayanılarak yapıldığı gösterilmeyen takdir kararlarına müstenit vergi tarhiyatını muteber addetmemekte ve bu tarzda yapılmış takdirleri mezkûr idarî mahkemeler tamamen terkin etmektedirler.

Keyfiyet böyle iken ekseri takdir kararlarında «Haricen yapılan tetkikata nazaran», «edinilen kanaate göre», «inceleme raporunda

belirtildiğine göre», «varit olmayan iddiara nazaran», ilh... gibi umumî ve yuvarlak terimlerle yazılmış kararlara müsteniden vergi tarhiyatına gidilmektedir. Bu ise yukarıda açıklandığı üzere kanunsuz bir mükellefiyet tesisi hüviyetinde kalmaktadır. Bu suretle belki kısmen tahakkuk ve tahsili mümkün olan vergiler de bu yoldan tamamen terkin olma durumuna girmektedir.

**E) Takdir Komisyonları fazla mahmûl kalmakta, hâdiselere gereken önemi verme imkânına sahip olamamaktadır :**

Gerçekte Takdir Komisyonları yalnız makale konusu Gelir ve Kurumlar, Gider vergilerine ait takdir işleriyle meşgul olmayıp, çok değişik mevzularda kendilerine intikal eden çeşitli mahiyetteki büyük bir iş hacmi altındadırlar. Bilhassa İstanbul, Ankara, İzmir, ilh... gibi büyük merkezlerde bahsi geçen Komisyonlar çok ağır bir yük altında bulunmakta ve kendilerine intikal eden hâdiseleri gereği gibi inceleyerek sonuçlandırmak imkânını bulamamaktadırlar. Bilhassa alışılmış usûllerle vergi dairelerinin zaman aşımı yaklaştığı devrelerde kitle halinde sevk fişi ile takdir kararı istemeleri ve Komisyonların çeşitli makam, organ ve kuruluşlardan intikal eden mevzuları ele almak durumunda kalmaları dolayısıyledir ki yukarıda muhtelif bölümler halinde açıklamaya çalıştığımız aksaklıklar doğmaktadır.

Fakat mazeret ne olursa olsun bu hâl, kanunsuz bir vergi ihdasını mazur gösteremez. Zira bu bir ANAYASA icabıdır.

**Netice :**

Vergilendirmeleri beyan esasına dayanan büyük gelir kaynağı vergilerde, inceleme yolu ile defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak tesbit edilemeyen vergi matrahlarının Takdir Komisyonlarınca tâyin ve tesbiti işi, yeni mükellefiyetler doğuran, âmme alacağı yaratan çok önemli bir hizmettir. Takdir Komisyonlarının yapacakları takdirlerde sadece İdareden gelen tek taraflı görüş ve isteklere göre matrah takdir etmeleri kanunsuz ve hukuken muallel durumlar yaratmaktadır. Tetkik organlarından noksan tetkik mahsulü gelecek raporların Takdir Komisyonuna intikalinde tek taraflı istidlâllere dayanılarak yapılacak takdirler yerine kanunen geniş yetkileri

haiz komisyonların hâdiseyi tarafsız bir şekilde ele alıp incelemelerine, tesis edecekleri matrahları gerekçeli müşahhas olaylara istinad ettirmelerine zaruret vardır.

Ancak, bu tarzda yapılacak takdirler için, mezkûr komisyonların kuruluş, işleyiş, eleman, kadro ve büro imkânlarının işin icabına uygun olarak organize edilmelerine ihtiyaç aşikârdır. Bu sayede yukarıda kısaca işaret olunan aksaklıklar giderilerek vergi tatbikâtına sür'at kazandırılabilir.

Yapılması düşünülen malî islâhat arasında re'sen vergi tarhı muamelelerinin göz önünde tutulması da gerektiği ve bunun vergi adaletinin bir icabı olduğu muhakkaktır.

## II — SERVET BEYANI MÜNAKAŞALARI

Adalet Partisi ilk Hükûmetinin, seçim devresi zarfında sık sık beyan edilen ve seçim beyannamesine de alınan servet beyanının kaldırılacağı tarzındaki teklifleri, Hükûmet Programı müzakerelerinde Senato ve Millet Meclisinde uzun münakaşalara mevzu olmuş ayrıca, basında da çeşitli tefsirlere mevzu teşkil etmiştir.

Günün konusu haline gelen bu mevzuu tatbikat yönünden incelemek ve servet beyanı müessesesinin amelî neticelerini gözden geçirmek istiyoruz.

### A) Teori bakımından servet beyanı :

Gelir Vergisi uygulayan iktisaden gelişmiş, idarî teşkilâtını, devlet müesseselerini organik şekilde işler hale getirmiş, malî sahadâ müessir ve rasyonel murakabe cihazını kurabilmiş memleketlerde, mükelleflerin servet, gelir ve giderlerini kendi beyannamelerinde göstermeleri gerçekten bir oto kontrol tedbiri olarak faydalıdır. Nitekim, Parlâmentomuzda ve basınıımızda tefsir ve mütalâa serdeden politikacı ve yazarlarımızın genellikle kariyere mensup olmaları, mevzuu teorik plânda ele almalarına, kıymetlendirmelerine, dolayısıyla böyle bir oto kontrol vasıtasının mevcut iken kaldırılmasını yermelerine sebep olmaktadır.

Ancak, konuyu bu teorik plândan memleketimiz realitelerine indirerek ve uygulayarak gözden geçirmekte büyük faydalar bulunduğu kanaatindeyiz.



**B) Tatbikatta servet beyanı :**

1961 yılından itibaren bir kısım Gelir Vergisi mükelleflerinin, beyan ettikleri gelirlerin kontrol vasıtası olarak, şahsî ve ailevî servetlerini de beyana davet olunmaları geniş yankı ve tepkilere sebep olmuş, bilâhare ilk iki yıla ait beyanlar bir nevi düzeltmeye tâbi tutularak sahiplerine iade olunmuş ve yenileri ile değiştirilmiştir. Halen yılda takriben 3-4 yüzbin kadar vergi mükellefi her sene vergi beyannamelerine servet beyanlarını da eklemektedirler.

İşte nüfusumuzun takriben % 1 ini şumulüne alan bu kontrol tedbirini, vergicilik yönünden incelerken gerçek bir hükme varabilmek için aşağıdaki hususların nazara alınması isabetli olur.

**C) Kontrol vasıtası olarak servet beyanı :**

Mükelleflerin beyan ettikleri servet unsurlarının gerçek anlamda doğru vergi beyanına sevkedici bir kontrol tedbiri olabilmesi için bazı önemli şartların peşinen mevcut olması veya sağlanabilmesi gereklidir ki bunlar kısaca;

A — Bu beyan, gelir elde eden herkese şâmil, servete sahip her vatandaşa uygulanabilmelidir ki gelir ve servet unsurlarında organik bir münasebet kurulabilsin ve birbirlerini kontrole yarıyabilsin,

B — Beyan olunan servetler idarece kolayca tahkik olunabilmeli, başka bir deyimle gösterilmemiş servet unsurları idarece kolaylıkla teşhis ve tesbit edilebilmelidir ki vergisiz gelirlerin sağladığı bu servetler vergi kaçağının delili olabilsin.

C — Mükellef veya vatandaşlar arasında vergi konusu olabilecek muamele ve münasebetler, kanunî disipline, formel kaidelere ve belgelere bağlı bulunmalı ki, şahıslar arasında servet aktarmaları, muvazaa tertipleri icabında ortaya konulabilsin.

D — Resmî, yarı resmî daire ve müesseselerin kayıt dosya ve evrakı, malî istihbarat arşivleri, muntazam işler olmalı ki, mükelleflerin servet durumlarının, dolayısıyla vergi matrahlarının tahkik, kontrol ve tesbiti imkân dahiline girebilsin.

E — Belli bir başlangıç noktasındaki servet durumu doğru ve kontrol edilmiş olmalı ki müteakip devrelerde husule gelecek servet

farklarına bir izah ve mesnet teşkil edebilsin, ilh... çok daha arttırılabilecek bu unsurları bu makale imkânları dahilinde realitelerimizle karşılaştıralım.

#### D) Beyan olunan servetlerin kontrol imkânları :

Yukarıda zikrolunan şartların memleketimiz gerçekleri karşısındaki durumu aşağıda gösterileceği şekilde son derece elverişsizdir. Şöyle ki;

A — Nüfusun % 1 i Gelir Vergisi mükellefi olarak, bir o kadarı da (memur, politikacı, ilh... gibi) sair şekillerde servet beyanına tâbi olduğuna, geriye kalan % 98 i böyle bir durumda bulunmadığına göre mükellefiyet altındaki şartların bunlarla olan hesabı ve hukukî münasebetlerinde çok geniş bir inisiyatif kullanma imkânı aşikârdır. Nitekim bugüne kadar yıllardır servet beyanına tâbi olan memurlardan suçlandırılan ve mahkûm edilen pek olamamıştır.

B — Kaldı ki servet beyanını ilk defa veren mükellefler çeşitli mülâhaza ve endişelerle başlangıç durumlarını gerçek servetlerine intibak ettirememiş durumdadır. Şöyle ki: Bir kısım mükellefler yakın veya uzak bir gelecekteki servet vergisi alınması ihtimalini, bütün tekziplere rağmen ön plânda tutarak varlıklarını imkân nisbetinde daraltmaya gayret etmiş, buna mukabil ilk iki yıllık tatbikatta böyle bir riziko olmadığını gören bazı mükellefler tamamen tersine bir tutumla ileriye ait vergi matrahlarında gerekli ayarlamalara yardımcı olmak üzere varlıklarını olduğundan fazla göstermek suretiyle bir nevi yedek fon tesis etmişlerdir. İdare ise bu başlangıç durumlarını asla tesbit ve kontrol etmiş değildir.

C — Diğer taraftan Maliye Bakanlığının ve yasama organının bu konuda tezatlarla düştüğü aşikârdır. Zira; Mükelleflerin iş ve teşebbüsleri dışındaki servet unsurlarını öğrenmek ve kontrol etmek isteyen bu makam ve organları 1963 vergi reformu sırasında mükelleflerin defter tutma usullerinde değişiklik yaparak bilanço esasında defter tutma şartlarını 200.000 den 400.000 liralık cirolara göre yani % 100 genişletmiş, bu suretle yaklaşık olarak 500.000 lira ciro yapan müesseselerin işletme defteri tutmasına, diğer bir deyimle mevcut, alacak, borçları gibi ticarî servet unsurlarının hareketlerini defter disiplini dışında bırakmışlardır.

Defter disiplini ve kayıt nizamına bağlı kıymet hareketlerini bu suretle serbest bırakıp sonra özel servet unsurlarını beyan ettirmek anlaşılır bir mantık değildir.

D — Mükelleflerin beyan ettikleri servet unsurlarının sıhhat derecesini idare kontrol edebilecek durumda değildir. Şöyle ki;

a) En mühim ve istikrarlı servet unsuru gayrimenkullerde memleketin çok büyük kısmında kadastro yoktur, kadastrusu olan yerlerde mâliklerin isimlerine göre alfabetik fihrist bulunmamaktadır. Böyle bir çalışmaya girilirse muayyen bölgelerde dahî çok büyük sayıdaki ekiplerin yıllar süren çalışmalarına ihtiyaç vardır.

b) Menkul sermaye sahasında durum da da kaypaktır; Çünkü memleketimizde sermaye piyasası olmadığı gibi çok mahdut sayıdaki gerçek esham ve tahvilât dahî borsalara kote değildir, muameleler her türlü kontrol ve murakabenin dışındadır, pek çoğu aile şirketi olan anonim şirketlerde aksiyonlar hâmiline yazılı olup tam bir seyyaliyete sahiptir.

c) Nakit, yabancı para, döviz, ziynet eşyası gibi servet unsurlarını (Banka mevduatı hariç) tesbit ve kontrol istek ve iddiaları sadece bir hayaldir.

d) Borç ve alacak münasebetlerinde yukarıda açıklandığı üzere nüfusun % 2 si, % 98 i ile dilediği gibi münasebet tesisine sahiptir. Bu sahada memleketimizin muhasebe tatbikatını da nazara almak isabetli olur. Gerçekten kanunen mazbut ve muteber kayıtlar tesis etme mecburiyetindeki ticarî, sınaî ve malî müesseselerde tutulagelen muhasebeler pek mahdut istisna dışında üçüncü şahıslarla olan muamele ve münasebetleri tamamen aksettirebilecek yeterlikte değildir. Bu sahada ana tatbikat kanununun (Türk Ticaret Kanunu) hükümleri dahî kontrolsüz ve sahihsizdir.

e) Vergi murakabe organları bütün gayretlerine rağmen mükellef beyanlarının ancak % 3 ünü kontrol edebilmekte ve her yıl % 97 si en basit bir kontrol görmeksizin zaman aşımına uğramaktadır.

f) Vergi Usûl Kanununun ihdasını ön gördüğü malî istihbarat arşivi en büyük merkezlerde dahi işe yarayacak bir dökümantasyon kaynağı olamamıştır.

g) Resmî, yarı resmî daire ve müesseselerde ve bilhassa vergi dairelerinin ve malî teşkilâtın dosya, kayıt gibi bilgi kaynakları güvenilir bir kontrol kaynağı olamamaktadır.

Şu halde idarenin bu sahada yapabileceği kontrol yukarıda sayılan servet unsurlarından sadece mükelleflerin hüsnüniyetle yapacakları beyanlara veya tesadüflerin ortaya çıkaracağı hâdiselere bağlı olacaktır.

E — Halihazır durumu ile mevzuat ve tatbikat sahasında hemen daima gayrî müesses, kapkaç teşebbüs ve faaliyetler himaye görmekte, dolayısıyla her türlü mükellefiyetten kurtulmak suretiyle kazançlı çıkmakta, üstelik bu gibiler mazbut ve müesses teşebbüslerin de amansız bir rakibi haline gelmektedir. Halbuki devletin büyük menfaati her vesile ile müessesleşmeyi himaye ve teşvik etmek, muamele ve münasebetleri disiplinli bir şekle sokmak olmalıdır. Zira ancak bu suretle gerekli tahkik ve kontroller yapılabileceği gibi, devlet kendi hissesi olan vergiyi de alabilir.

Binaenaleyh bugünkü durum içersinde devletin, vatandaşların servet durumlarını her yıl tesbit ve kontrol etmek gibi çok çetin ve nazik bir konuyu istenildiği şekilde sağlayabilmesi mümkün değildir.

#### Netice :

Servet beyanı müessesesinin ihdası da, yürütülmesi de, kaldırılması da gürültülü ve mücadeleli olmaktadır. Daha ziyade teorik mülahazalarla çeşitli açılardan desteklenen veya tenkit edilen bu müessesenin geçirdiği beş yıllık tatbikatta başarılı sonuç alındığı kanısında değiliz. Ayrıca kısaca izaha çalıştığımız sebep ve delillerle halihazır şartlar devam ettikçe bunun vergi kaçakçılıklarını önleyici müessir bir oto kontrol tedbiri olduğuna ve olabileceğine inanmıyoruz. Tatbikat problemlerini hiç nazara almadan lehde, aleyhde yapılan beyan ve yayınları bu müessesenin teori ve literatürü sahasında yapılan bir manzara hüviyetinde görmekteyiz. Nihayet sadece hüsnüniyetli mükellefi muhatap alan ve çeşitli şekillerde munzam bir külfet altında tutan, buna mukabil geniş zümreyi mevzuu dışında bırakan, bilhassa kötü niyetli kılıfı hazırlanmış fiil ve teşebbüsleri önleyemeyen bir tatbikatı tamamen kaldırma şeklindeki hükümet teşebbüsünü isabetli, cesur ve gerekli bir karar olarak kıymetlendirmekteyiz. Bu düşünüş tarzımız elbetteki servet beyanını, şartları tamam olunca sağlayacağı faydaları inkâr veya istememek anlamına gelmez.

## III — VERGİ UZLAŞMALARI

Vergi Usûl Kanunumuzda 1963 yılı içinde 205 sayılı kanunla yapılan değişiklik meyanında ilk defa olarak malî mevzuatımıza giren UZLAŞMA müessesesiyle idareye, kanunda belli edilen şartlar dahilinde mükellefe uzlaşma yapabilme yetkisi verildiği malûmdur.

Re'sen ve ikmalen tarhedilmiş vergilere karşılık mükellef, vergi ihbarnamesini tebellüğ ettiği tarihten itibaren bir aylık itiraz süresi içinde ilgili uzlaşma komisyonuna başvurduğu takdirde işleme başlaması gereken uzlaşma temaslarının 3 yıla yaklaşan tatbikat süresi zarfında gereği ve kanunda ön görülen şekilde gelişemediği görülmektedir.

Bu kısımda vergi uzlaşmaları tatbikatında rastlanılan aksaklıklara temas etmek istiyoruz.

## A) Vergi uzlaşmalarını gerekli kılan sebepler :

Vergi uzlaşmalarını gerekli ve faydalı kılan sebepler, bizde, biri vergi tarihinden evvel, diğeri tarihyattan sonra olmak üzere iki grupta mütalâa edilebilir.

1 — *Vergi tarihyatından evvelki sebepler* : Şimdilik uzlaşma müzakereleri münhasıran beyana dayanan vergilerin bir kısmında uygulandığı için biz de müşahadelerimizi bu sahaya hasrediyoruz.

Bilindiği gibi, beyan esasına giren vergilerde tarihyat umumiyetle mükellefin vergi ile ilgili mükellefiyetlerini ya hiç yerine getirmemesi (Beyanname vermemesi, defter tutmaması, ilh..) dolayısıyla re'sen idarece harekete geçilmesi suretiyle veya mezkûr mükellefiyetleri ifada kusurlu olduğunu tesbit eden vergi incelemeleri sebebiyle vukua gelmekte ve re'sen veya ikmalen icra edilmektedir. İşte ister idarece, ister bir inceleme sonucu olsun mükellefe bir mütemmim vergi tebliğini tahrik eden idarî muamelelerde bir takım hata ve yanlış tatbikat imkânları daima mevcuttur. Nitekim vergi daireleri kayıt ve dosyalarının noksanlarından dolayı vecibelerini yerine getirdiği halde fuzulî vergi muhatabı olan mükelleflere sık, sık rastlanabildiği gibi, yapılan vergi incelemelerinde gözden kaçabilecek hususlar kalabilmekte, tetkik elemanlarının noksan ve tek taraflı tesbitleriyle harekete geçirilen tarihyatta hata, yanlış ve yanlışlıklar bulunabilmektedir.

Aynı şekilde mükellef bilgisizliği, çok muğlak ve değişik veçhe ve safhalar geçiren malî kanunlar tatbikatında yanlışmalara, kanunu yanlış anlamalara kurban gidebilir.

Kısaca işaret edilen sebeplerle bir vergi tarhiyatı vukua gelince bunu, V.U.K. nın düzeltmeye mütedair hükümleriyle islâh etmek her zaman mümkün olmamakta, mahdut düzeltme hâdiselerinde de mekanizma çok ağır işlemektedir.

2 — *Vergi tarhiyatından sonraki sebepler* : Tarh edilmiş vergilere karşı mükellef tanınan itiraz hakkının istimali, ayrı bir malî derdimiz durumundadır. Zira, mevcut malî kaza sistemimiz, ilgili bütün kimselerce bilindiği ve en yetkili şahıslarca dahî resmen beyan edildiği üzere: İhtiyaçlara asla cevap vermeyen, çok ağır işleyen 3 safhalı mahkeme devamınca taraflara hem pahalıya mal olan, hem de oldukça heyecan geçirten bir manzara arz etmektedir.

Normal olarak 4 ilâ 5 yıl içinde sonuçlanabilen malî ihtilâfların mükelleflere avukat, müşavir ücreti, gösterilecek kanunî teminatın faiz ve külfetleri, harç ve resim, murafaa seyahatleri giderleri olarak küçümsenmeyecek, dâvanın çapıyla mütenasiben artacak giderler yüklediği nazara alınırsa, işi idarî kazaya intikal ettirmektense, idare ile bir uzlaşma zemini aramak, hattâ dâvada % 100 haklı olsa bile bu yoldan ihtilâfı bertaraf edip tarhiyatı ortadan kaldırmak mükellefler için daha hesaph olabilir.

İşte yukarıda iki safhada olarak arzedilen sebeplerle ki vergi uzlaşmaları faydalı ve iyi işletildiği takdirde taraflar için müsbet sonuçlu bir tedbir olabilir, nitekim ileri garp memleketlerinde bu nevi tatbikat da mevcuttur.

#### B) *Vergi uzlaşmaları tatbikatında aksaklıklar* :

Yukarıda ihdas sebeplerine ve faydalarına işaret ettiğimiz Uzlaşma Müessesesinin memleketimizdeki tatbikatının başarılı olduğu iddia edilemez. Bu konuda bir kısım aksaklıklar göze çarpmaktadır. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz :

1 — *Uzlaşma Komisyonları iyi organize edilmemiştir* : Filhalka, bahse konu vergi uzlaşma müzakerelerini yapacak kuruluşun, bu işe gereği kadar önem verebilecek; Bunu iş edinecek, hâdiseleri evvelden tetkik imkânına sahip olabilecek, hâdisede serbestçe fikir ve görüşlerini belirtebilecek istiklâlâ sahip elemanlardan kurulmasına zaruret aşikârdır.

Halbuki, halihazır tatbik şekliyle, kendi muvazzaf oldukları işler başlarından aşkın, o sahada dahî istimdat eden elemanlar, devşirme suretiyle munzam bir iş görmek üzere komisyon haline gelerek, çok defa hâdiseyi seans esnasında öğrenmeye gayret edip, mes'uliyet kâbusu altında, bilhassa hiyerarşik silsilede kendilerine takaddüm eden elemanların rapor ve mütalâalarına aykırı fikir beyanından haklı veya haksız çekinerek, gizli ve açık şekilde müstenkif davranmayı en elverişli tutum sayan Uzlaşma Komisyonlarının işin icabına göre organize edildiği elbette söylenemez.

2 — *Uzlaşma hâdiseleri de yığılmaya başlamıştır* : Organizasyon durumu belirtilen Komisyonlara vâki müracaatlar arttıkça, işler yığılmakta ve müzakereler ağırlaşarak Kaza mercilerindekine müşabih ertelemelerle hâdiseler geçiştirilmeye başlanmaktadır. Bu durumun ise, pratikte mükellefe itiraz süresini uzatmaktan başka ameli bir netice sağlamıyacağı aşikârdır.

3 — *Mes'uliyet korkusu ile Komisyonlar kendi yetkilerini daraltma temayülü göstermişlerdir* : Gerçekte, V.U.K. sarih yetkilerine, Maliye Bakanlığının Uzlaşma Komisyonlarının çalışmalarını düzenleyici emir ve talimatına (Genel Tebliğ 65) rağmen bu nevi komisyonlarda;

- a) Ortada bir inceleme raporu olduğu,
- b) Kendilerinin işin esasını incelemeye imkân ve şartları müsaade etmediği,
- c) İşin hukukî bir mahiyet arzettiği, ilh... şekli mucip sebepleriyle ekseriya, verginin aslı üzerinde âdetâ hiçbir müzakere ve tavizi göze almada mükellef veya temsilcisinden vergi aslını itirazsız kabul etmelerini, ceza kısmında da mükellefe V.U.K. 376.cı maddesiyle kabul edilen limitlere yakın miktarların ödenmesi kaydıyla uzlaşma yapılması istenilmekte, aksi halde bu müzakereler neticesiz kalarak hâdiseye yeniden itiraz mercilerine intikâl etmektedir.

#### Netice :

Gerek vergi tarhına takaddüm eden safhalarda mükellef, idare veya tetkik elemanlarınca yapılması mümkün hata, yanlış ve yanlış tatbikattan, gerekse tarhiyatı takip eden malî ihtilâfın külfetlerinden dolayı ihtilâflı vergi ve cezalarda UZLAŞMA yapılması, mümkün, faydalı olabilir.

Ancak, Uzlaşma Müessesesinin iyi işleyebilmesi ve verimli olabilmesi için 3 yıllık tatbikattan elde edilen sonuçların ciddi tetkikten geçirilerek mevcut aksaklıkların giderilmesine, bu iş için teşkil edilen Uzlaşma Komisyonlarının mevzuu ciddi ve müstakil bir meşgale olarak ele alabilmeleri, müstakilen vergi asıl ve cezalarına şâmil kararlar alabilmelerinin sağlanmasına zaruret bulunduğu kanaatindeyiz.

---



**TÜRKİYE'NİN 1966 ve DAHA ÖNCEKİ YILLARA  
AİT BÜTÇELERİ ve TATBİKATI**  
(Mukayeseli Analiz)

*Yenal ÖNCEL*

Istanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü

**GİRİŞ**

Ele almış olduğumuz konu içerisinde öncelikle 1964 - 1966 mali yılları bütçeleri üzerinde durulacak ve bu arada evvelki yıllar bütçe ve tatbikatı neticeleri muhtelif bakımlardan mukayeseli olarak gözden geçirilecektir. İnceleme ve mukayeselerimizde genel ve katma bütçeler esas olmakla beraber mahallî idareler bütçelerine de yer verilecektir.

Mukayese konusu, kamu gelir ve giderleri, borçları ayrı başlıklar altında ele alınarak genişletilecektir. Konunun ele alınmasındaki esas gaye, konferanslar serisi kitabının sonunda, bundan önceki yıllara ait bütçeler ve onların tatbikatı hakkında istatistikî bilgiler koyabilmek ve bunların incelenmesine yer vermektir. Bu bakımdan yazımızın büyük bir kısmı, içinde bulunduğumuz yıl ve öncesi bütçe kanunu ve tasarılarının toplu bir etüdünü teşkil etmektedir.

**I — DEVLET BÜTÇESİ**

**1. 1964 Yılı Bütçesi :**

1964 Devlet bütçesi, önceki yıllar bütçelerine nazaran gider bölümlerinin tertibi bakımından önemli bir değişiklikle tanzim olmuştur. Bu yıldan itibaren bütçe harcamaları *carî giderler*, *yatırım giderleri* ve *sermaye teşkili ve Transfer harcamaları* şeklinde üç ana grupta toplanmıştır. Bilindiği gibi eski ikili tasnifte, carî harcama mahiyetinde olmayan fakat plânda öngörülen yatırım kapsamına

da girmeyen bir kısım harcamalara, bütçede, yatırımlar arasında yer veriliyordu. Üçlü tasnifle kalkınma plânı ile bütçe arasında mu- tabakat sağlanmış oldu. Bu değişikliğe paralel olarak bölüm adet- lerinde de bir azaltma yapılma yoluna gidilmiştir.

a) *Ödenekler :*

1964 yılı genel bütçesiyle verilen ödenek toplamı 6.639.500 bin lirası carî, 1.811.700 bin lirası yatırım, 5.033.000 bin lirası ser- maye teşkili ve transfer giderlerine olmak üzere toplam olarak 13.484.200 bin liradır. Bu miktara, yıl içinde alınan ek ve olağanüs- tü ödenek, Muhasebei Umumiye Kanununun 48 inci maddesine ve ayrıca 3010 sayılı kanuna göre verilen ödenek ve 5526, 5750 sayılı kanunlar gereğince karşılık paralardan ödenek kaydedilen tutarın eklenmesiyle yılın ödenek toplamı 7.107.500 bin lirası carî gider- lere, 1.997.135 bin lirası yatırım giderlerine, 5.890.547 bin lirası ser- maye teşkili ve transfer giderlerine ait olmak üzere 14.995.182 bin liraya balığ olmuştur (Nâzım varidat mukabili avans kaydolunan meblâğ hariçtir) <sup>1</sup>.

Yıl sonunda büyük kısım carî ve sermaye teşkili ve transfer giderlerine ait olmak üzere toplam olarak 1.260.041 bin liralık öde- nek bakiyesinin iptali cihetine gidilmiştir.

b) *Bütçe tatbikatı neticeleri :*

1964 yılı carî gider tertibinden 6.430.300 bin lira yatırım gider- leri tertibinden 1.700.846 bin lira, sermaye teşkili ve transfer gider- leri tertibinden 5.402.482 bin lira olmak üzere toplam olarak 13.533.628 bin lira harcanmıştır. Bu miktarın 12.763.400 bin lirası normal giderlere ait bulunmakta, bakiye 770.228 bin lirasını da ge- lirleri özel kaynaklardan sağlanan ve harcamaları da aynı miktar- lar üzerinden muhasebeleştiği için bütçe sonuçlarına tesiri olmayan özel giderler teşkil etmektedir.

1964 malî yılında 10.695.405 bin lirası normal kaynaklardan ve 2.458 milyon lirası da özel kaynaklardan olmak üzere toplam olarak 13.153.405 bin lira sağlanacağı tahmin edilmiştir. Bu tah- minde bulunulurken, 1963 yılına nazaran önceki yıllık artış sey- ri göz önünde tutularak % 13.78 nisbetinde bir artışla vergilerden

1) Bu rakamlar bütçe gerekçelerinden alınarak konulmuştur.

11.253.900 bin liralık gelir sağlanacağı hesaplanmış ve bu miktara diğer devlet gelirlerinden 441.505 bin lira, dış yardım ve kredi karşılıklarından 1.800 milyon lira, tasarruf bonolarından 480 milyon lira, özel fonlardan 178 milyon lira ilâve edilmiştir. Bu tahminlere göre elde olunan neticeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

*1964 Yılı Gelir Tahmini ve Fiili Sonuçları*

<i>Gelir nevi</i>	<i>Tahmin (Milyon TL.)</i>	<i>Fiili netice (Milyon TL.)</i>
Vergi gelirleri	11.254.0	9.292.0
Tasarruf bonoları	480.0	542.8
Fonlar	178.0	244.8
Dış yardım ve kredi karşılıklarından	1.800.0	1.303.9
Vergi dışı gelirler	441.0	554.0
	13.149.0	11.937.5

*Kaynak* : Bütçe gerekçeleri.

Tablodan da anlaşılacağı üzere vergi gelirleri ve dış yardım ve kredi karşılıkları kalemleri hariç diğer gelir tahsilâtları tahminin üzerinde olmuştur.

Gelir ve giderler karşılaştırılacak olursa, yukarda tereküp tarzı açıklanan giderler toplamı 13.533 milyon liranın 9.846 milyon lirası normal kaynaklardan, 770 milyonluk kısmı karşılıklı gelir yazılan rakamın tenzili ile ve 2.303 milyon liralık kısmı da muhtelif özel gelirlerle karşılanmış, neticede gelirlerle giderler arasında 613 milyon liralık aleyhte fark hasıl olmuştur<sup>2</sup>.

## 2. 1965 Yılı Bütçesi :

### a) Ödenekler :

1965 yılı bütçesi ödenek toplamı 7.269.500 bin lirası cari harcamalara 1.835.900 bin lirası yatırım harcamalarına, 5.315.993 bin lirası da sermaye teşkili ve transfer harcamalarına ait olmak üzere toplam olarak 14.421.393 bin liradır. Bu miktar özel kanunlar ve ek,

2) Bak. 1966 bütçe gerekçesi sahife 156, Ankara 1965.

olağan üstü ödeneklerle (ekim ayı sonu) 15.591.164 milyon liraya baliğ olmuştur.

b) *Bütçe tatbikatı ve neticeleri :*

1 Mart 1965 den Eylül 1965 sonuna kadar geçen 7 aylık devre zarfında 1965 yılı bütçesiyle kabul edilen ödeneklerden carî giderler için 5.700.240 bin lira, yatırım giderleri için 1.479.111 bin lira, sermaye teşkili ve transfer giderleri için 4.419.984 bin liralık ödeme emri il ve ilçe mal sandıkları ile askerî ve mülkî saymanlıklara gönderilmiştir.

Ekim 1965 sonu itibariyle 3.856.556 bin liralık yatırımlar için 870.272 bin liralık, sermaye teşkili ve transferler için 3.927.008 bin liralık masraf, verile emrine bağlanmış ve bütçeye gider kaydedilmiştir. Bu miktardan carî giderler için 3.803.090 bin lira, yatırımlar için 844.241 bin lira, sermaye teşkili ve transferler için 3.228.567 bin lira fiilî ödeme yapılmıştır. 1964 yılından devren gelen bütçe emanetlerinden 729.182 bin lira ödenmiş ve bu suretle 1.3.1965 - 31.10.1965 devrenin fiilî ödemeler toplamı 8.605.081 bin liraya baliğ olmuştur<sup>3</sup>.

Gelirler bakımından ise 1965 yılının bütçesinin gelirleri, vergilerden 11.032.578 bin lira, vergi dışı normal gelirler 663.840 bin lira ve özel gelirler ve fonlardan 2.325.000 lira olmak üzere toplam olarak 14.021.316 bin lira tahmin edilmiştir. Bu gelir tahminlerine karşılık neticesi alınmış, mart - ekim aylarını kapsayan 8 aylık dönemde, vergi gelirlerinden 6.498.499 bin lira, vergi dışı normal gelirlerden 399.557 bin lira ve tasarruf bonolarıyla karşılık paraları ve çeşitli fonları içine alan özel gelirler ve fonlardan 1.407.103 lira olmak üzere toplam olarak 8.305.159 lirası fiilen tahsil edilmiştir.

Böylece 1965 yılı gelir tahminlerinin % 59.2 si bu 8 aylık devre içinde tahakkuk etmiş bulunmaktadır.

Burada bir fikir vermesi bakımından seneler itibariyle gelir tahminlerinin fiilî neticelere göre isabet derecesini göstermek isteriz. Ancak aşağıdaki tabloda isabet derecesinin tâyininde malî yıl başında tahminde yer almayan fakat yılı içinde tahsilâtı yapılan hususî kanunlarla elde olunan varidat, krediler mahsubatı ve bağışlar v.s. fiilî varidata dahil edilmemiştir.

3) 1966 bütçe tasarısına ait gerekçeden.

**Varidat Tahsilâtının, Tahminine Nazaran İsabet Derecesini Gösteren Tablo**  
(Bin TL.)

Yıl	Bütçede tahmin edilen	Tahsilât	İsabet derecesi
1958	4.475.552	4.560.316	% 101
1959	5.980.630	5.756.260	96.2
1960	7.281.695	6.344.518	87.1
1961	8.678.703	8.168.138	94.1
1962	10.114.861	8.938.419	88.4
1963	12.082.498	10.239.415	84.3
1964	13.153.405	12.720.181	91.0

Kaynak : Bütçe kanunları, gerekçeleri ve kesin hesaplar.

**3. Kalkınma Plânı 1963 - 1965 Programlarının Uygulama Sonuçları :**

Kalkınma plânının 1965 programı yatırımlarının 30 Eylül 1965 tarihi itibariyle gerçekleşme durumu ve aynı dönemler için 1963 - 1964 yılları uygulamalarıyla mukayeseli olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Kamu Sektörü Yatırımlarının Gerçekleşme Durumu**  
(30 Eylül İtibariyle)

	Program			Gerçekleşen miktar			(Milyon TL.) Gerçekleşme oranı %		
	1963	1964	1965	1963	1964	1965	1963	1964	1965
Genel Bütçeli Daireler	1681,6	1690,9	1690,8 a	857,7	771,7	698,1	52	47	43
Katma » »	1342,8	1751,8	2178,7	718,4	860,7	697,7	54	49	44
Döner Sermayeli İdareler	265,8	262,7	268,0	118,3	104,5	105,8	44	42	40
İktisadî Devlet Teşekkülleri	1941,5	2694,3	2943,2	1059,1	1119,9	1295,5	56	42	44
<b>Toplam</b>	<b>5231,7</b>	<b>6399,7</b>	<b>7030,7</b>	<b>2753,5</b>	<b>2856,8</b>	<b>3067,1</b>	<b>54</b>	<b>45</b>	<b>44</b>

Not : a) Millî Savunma Bakanlığının 194,2 milyon liralık enfastrüktür yatırımları değerlendirmeye ithal olunmamıştır.

Kaynak : 1966 malî yılı bütçe tasarısına ait gerekçe s. 173.

Bu tablolar İktisadî Devlet Teşekkülleri için takvim yılı başından itibaren 9 aylık, genel ve katma bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlar için malî yıl başından itibaren yedi aylık uygulama sonuçlarını aksettirmektedir. Tabloların tetkikinden anlaşılacağı üzere kamu sektörü yatırımlarının 30 Eylül 1965 tarihi itibariyle gerçekleşme oranı % 44 tür. Aynı zamanda bir önceki yıla nazaran İktisadî Devlet Teşekkülü yatırımları hariç diğerlerinde küçük bir gerileme mevcuttur.

#### 4. 1966 Yılı Bütçesi :

1966 yılı bütçe kanunu henüz tasarı halinde olduğundan bu yıla ait rakamlar teklif şekilleri itibariyle verilecektir. Bu duruma göre 1966 yılı bütçe tasarısı ile,

Cari harcamalar için	8.271.411.928 lira
Yatırım harcamaları için	2.300.591.696 »
Sermaye teşkili ve transfer harcamaları için	6.146.438.642 »
ve toplam olarak	<u>16.718.442.266 lira</u>

ödenek teklif edilmiştir.

Genel ve katmalar için bir arada konsolide Devlet bütçesi de,

Cari harcama ödenekleri	9.074.923.231 lira
Yatırım ödenekleri	4.832.635.728 »
Sermaye teşkili ve transfer ödenekleri	3.679.157.987 »
ve toplam	<u>17.586.716.946 lira</u>

olarak tesbit edilmiştir.

1965 bütçe tasarısına nazaran cari harcamalarda % 13,02 oranında, yatırım harcamalarında % 20,37 oranında sermaye teşkili ve transfer harcamalarında % 16,73 oranında bir artış mevcuttur.

Gelir bütçesi tahmininde ise, 1966 Malî Yılı Genel Bütçe Gelirleri 12.677.000.000 lirası vergi gelirlerinden 730.275.000 lirası vergi dışı normal gelirlerden ve 2.661.167.266 lirası da özel gelirler ve fonlardan olmak üzere toplam olarak 16.068.442.266 liraya baliğ olmaktadır.

Bu duruma göre 1966 bütçe kanunu tasarısında genel bütçeye ait olmak üzere 650 milyon liralık görünür bir açık mevcuttur. Meclise henüz arz edilecek genel bütçe tasarısının 3 ncü maddesinde bu açığın 650 milyon liralık bir iç istikrazla karşılanacağı öngörülmektedir.

Kanaatımızca 1966 bütçe tasarısında belirtilen 650 milyon liralık açık daha da fazladır. Gerçekten konsolide Devlet bütçesi ile bir karşılaştırma yapılırsa bu açığın daha fazla olarak tecelli edeceği açık olarak görülebilir. Keza gelir bütçesi tahminlerinde de zannımızca bir aşırılık vardır. Vergi gelirleri 12.677 milyon lira olarak tahmin edilmektedir. Elde bulunan neticelere göre 1964 vergi gelirleri tahsilâtı 9.292 milyon lira olarak tahsil edilmiştir. Normal artış hızına göre bu miktarın 12.677 milyonun çok altında kalması mukadderdir. Kaldı ki yeni vergiler ihdas edilmediği gibi muafiyet ve istisnalarda genişletmeler düşünüldüğüne göre de evvelki yıllardan daha süratli bir vergi geliri artışı düşünülmemesi icap eder.

## II — ÂMME GELİRLERİ

### 1. Devlet Gelirleri :

1964 ve öncesi iki malî yılın bütçelerini ana hatları itibariyle tetkik ettikten sonra daha ziyade istatistikî malûmatı ihtiva eden âmme gelirlerinin yıllar itibariyle seyrini inceleyeceğiz.

Devlet gelirleri içinde en büyük kalemi vergi gelirleri teşkil etmektedir. 1960 yılı hariç tutulacak olursa bir önceki sene tahsilâtına nazaran bütün yıllarda % 10 un üstünde bir artış meydana gelmiştir. Aşağıdaki tabloda 1950 senesinden 1964 senesine kadar olan devrede 1950 senesi 100 kabul edilmek suretiyle toplu olarak Devlet gelirleri artış endeksleri gösterilmiştir.

<i>Seneler</i>	<i>Devlet gelirleri (Milyon TL.)</i>	<i>Artış endeksleri</i>
1950	1299	100
1951	1352	104
1952	1651	127
1953	1936	149
1954	2184	168
1955	2583	198
1956	2949	227
1957	3759	290
1958	4347	334
1959	5754	442
1960	5938	457
1961	8051	619
1962	8926	687
1963	11493	884
1964	11938	919

*Not :* Tahsilât rakamları Hazine Genel Hesabından alınmıştır.

Devlet gelirleri içinde yer alan muhtelif kaynakların da ayrıntılı olarak seneler itibariyle durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

*Seneler İtibariyle Gelir Tahsilâtında Artışlar*  
(Milyon TL.)

<i>Seneler</i>	<i>Vergiler</i>	<i>Diğer Kamu gelirleri</i>	<i>Tasarruf Bonusu, karşılık paralar ve fonlar</i>
1956	2816	133	—
1957	3592	167	—
1958	4142	205	—
1959	5535	219	—
1960	5671	267	—
1961	6699	421	931
1962	7114	330	1481
1963	8424	564	2505
1964	9292	554	2091

*Kaynak :* Bütçe Gerekçelerinden.

Tablonun tetkikinden anlaşılacağı gibi vergiler haricindeki gelirler düşük kalmaktadır. Keza vergi tahsilâtı nisbet olarak da seneden seneye artan oranda bir artış göstermiştir. 1950 senesinden 1964 senesine kadar olan devrede cari fiyatlarla millî gelir rakamları ve genel bütçe vergileri tahsilât ve bunlara ait artış endeksleri arasındaki mukayese aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



Seneler	Gayri safi millî hasıla		Genel Bütçe vergileri	
	Miktar	Endeks	Miktar	Endeks
1950	10.384	100	1.241	100
1951	12.270	118	1.236	99
1952	14.320	137	1.580	127
1953	16.821	161	1.853	149
1954	17.114	164	2.094	168
1955	21.059	202	2.481	199
1956	24.334	234	2.816	226
1957	30.528	293	3.592	289
1958	38.506	370	4.142	333
1959	47.726	459	5.535	446
1960	50.969	490	5.671	456
1961	53.719	517	6.699	539
1962	60.300	580	7.114	573
1963	68.490	659	8.424	678
1964	72.888	701	9.292	748

(Milyon TL.)

Kaynak : 1966 mali yılı Bütçe Kanunu Tasarısı Gerekçesi s. 192.

**2. Mahallî İdarelerin Gelirleri :**

Özel idarelerin muhtelif gelir gruplarına göre seneler itibarile elde ettikleri gelirler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO  
Özel İdarelerin Gelirleri

1000 TL. Gelir nev'ileri	1958	1959	1960	1961	1962
Bina vergisi	28.235	34.697	42.314	60.792	72.868
Buhran vergisi	15.359	19.710	22.782	28.279	30.932
Arazi vergisi	21.650	23.760	24.861	44.978	66.009
Akaryakıttan alınacak yol vergisi	28.960	35.535	32.944	45.684	39.772
Cezalar	1.897	5.317	5.642	4.341	16.135
Resim ve harçlar	5.721	7.470	10.471	16.473	6.596
Mülkler ve kurumlar geliri	14.757	13.259	15.587	11.627	11.415
Türlü gelirler	7.414	7.887	10.281	10.960	11.052
Yardım ve bağışlar	113.316	117.668	165.944	203.067	260.327
Geçen yıldan devir	10.612	6.938	2.086	2.095	11.244
<b>Toplam</b>	<b>247.921</b>	<b>272.241</b>	<b>332.912</b>	<b>433.296</b>	<b>526.350</b>

Kaynak : 1960 - 62 istatistik yıllığı.

İl özel idarelerinin malî gelirlerinin başında 1962 yılı itibariyle 260 milyon TL. sı ile yardım ve bağışlar yer almaktadır. Ancak bu gelir nev'i il özel idarelerinin kendine has varidatları arasında mü-talâa edilemez. Ancak il özel idarelerinin aşağıda incelenecek gelir nevelerinin kifayetsizliği, yıldan yıla artan bir şekilde devlet yardımlarını gerektirmiştir. Nitekim yukardaki tablonun tetkikinden de anlaşılacağı gibi il özel idareleri yarı yarıya Yardımlar ile beslendiği görülmektedir.

İl özel idarelerinin kendilerine has gelirlerinin başında bina, buhran ve arazi vergileri gelmekte ve toplamı 1962 yılı için 170 milyon lirayı bulmaktadır. Bunu takiben 40 milyon lira ile Akaryakıt istihsal vergisinden almış olduğu % 22 pay gelmektedir. Bu, ev-velce özel idarelerce alınan yol vergisinin kaldırılması üzerine bu idarelere tahsis olunmuş bir gelir nevidir.

İl özel idarelerinin kendilerine has diğer gelirleri, Resim ve harçlar, mülkler ve kurumlar geliri, türlü gelirlerdir. Ancak yukarda belirtildiği gibi bu gelirler çok kifayetsiz ve ıslaha muhtaç durumdadırlar.

Belediyelere gelince bunlar vazifelerini yapmak için lüzumlu bulunan gelirleri Belediye Gelirleri Kanunu ile sağlarlar. Fakat, şehirleşmelerdeki sürat, para kıymetindeki değişmeler, mahallî hizmetlerin görülmesi için yapılan vaadler ve yapılan hamleler sözü geçen kanunun kifayetsiz kalmasına sebep olmuştur. Belediye gelirleri şu üç kategoride incelenebilir :

a) Devlet ve Özel İdareler kanaliyle tahsil edilenler : İller Bankasında devlet ve özel idareler kanaliyle belediyelere tanınan paylar birikir. Toplanan paranın % 80 i belediyelerin nüfuslarına göre dağıtılır. Geri kalan % 20 ise nüfusu 50.000 den az olan belediyelere tahsis edilir.

b) Emlâkle ilgili gelirler : Belediyeye ait bulunan emlakların satışı, kira bedelleri bu grup içinde yer alır. Ayrıca belediyeler Özel idareler kanaliyle ayrılan bina vergisi, şerefiyeler, harcamalara iştirak payı (bilhassa yapı kooperatiflerinden aldıkları), temizleme ve aydınlatma resmi, bu gruba girmektedir.

c) Diğer gelirler : Belediyelerin gelir durumunu incelerken Belediyeler ve mahallî idareler için yapılan bir anketin vardıği sonuçlar şöyle özetlenebilir :

1. Belediyeler kendilerine verilen vazifeleri görmeğe yeterli gelir kaynaklarına sahip değildirler.
2. Devletin yaptığı yardımlar belediyelerin en önemli kaynaklarını teşkil etmektedir.
3. Belediyelerin gayri menkullerle ilgili gelirleri hiç bir önem taşımamaktadır.
4. Belediyelerin resim, harç ve vergi şeklindeki gelir kaynakları tatmin edici olmaktan çok uzaktır.

Belediyelerin gelirlerini gösterir tablo yıllar itibarile aşağıda gösterilmiştir.

### *Belediyelerin Gelirleri*

1000 TL.

<i>Gelir nevi</i>	<i>1958</i>	<i>1959</i>	<i>1960</i>	<i>1961</i>	<i>1962</i>
Belediye vasıtasıyla tahsil edilme- yen gelirlerden belediye payları	155.855	219.967	263.057	287.230	321.898
Harcamalara iştirak payları	15.708	21.590	24.565	25.021	38.374
Belediye aracı ile tahsil olunan vergiler	85.046	105.563	110.680	129.646	137.294
Tahsili isteğe bağlı gelirler	561	666	805	815	1.087
Türlü resim ve harçlar	41.922	17.128	19.994	20.186	33.231
Cezalar	4.429	4.189	5.510	5.716	6.773
Çeşitli gelirler	87.241	205.487	76.030	69.657	110.787
Katma bütçeli idareye bağlı olma- yan idareler geliri	26.914	45.755	57.891	74.228	69.007
Bağışlamalar, yardımlar	171.306	165.938	130.906	66.023	57.724
İstikrazlar	44.848	74.981	42.531	22.543	118.252
Özel Bölüm	26.659	30.639	31.164	40.582	2.787
<b>Toplam</b>	<b>660.489</b>	<b>891.903</b>	<b>763.133</b>	<b>741.647</b>	<b>897.214</b>

*Not :* 1962 rakamı bütçe ödeneğidir.

*Kaynak :* 1960 - 62 istatistik yılı.

## III — DEVLET BORÇLARI

1963 ve 1964 seneleri sonunda Devlet borçlarının durumunu gösterir tablo aşağıda düzenlenmiştir.

<i>Devlet Borçları</i>							
(Milyon TL.)							
<i>Devlet Bütçesi</i>		<i>Hazine</i>		<i>Hazine</i>	<i>Amortisman ve</i>		
<i>Borçları</i>		<i>Kefaletleri</i>		<i>İşlemleri</i>	<i>Kredi Sandığı</i>		
<i>İç Borç.</i>	<i>Dış Borç.</i>	<i>İç Borç.</i>	<i>Dış Borç.</i>	<i>İç Borç.</i>	<i>tahvilleri</i>	<i>Toplam</i>	
1963	9.277	5.933	1.308	458	847	669	18.494
1964	9.924	7.704	1.505	468	1.322	858	21.782

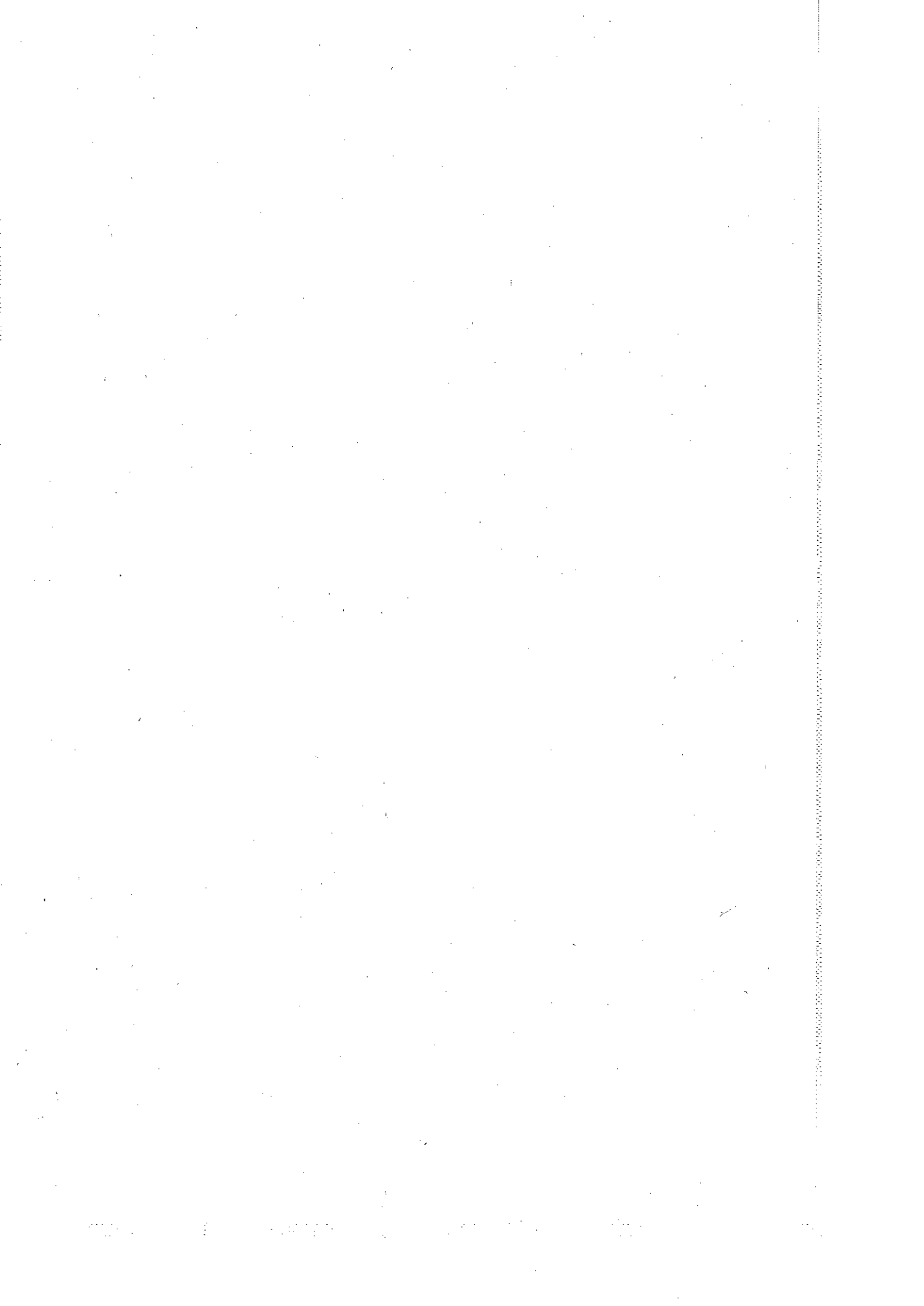
Kaynak : 1965 istatistik aylık bültenleri.

Devlet borçları içinde yukardaki tabloda göstermiş olduğumuz iç borçların % 0.4 ü kısa ve orta vâdeli ve % 99.6 sı uzun vâdelidir. 30 Eylül 1963 tarihinden 30 Eylül 1964 tarihine kadar olan bir senelik devrede 223 sayılı kanunla ihraç olunan tasarruf bonolarından 570 milyon liralık bir hasılat temin olunmuştur. Böylece 30/9/1964 itibariyle toplam tutarı 1.660 milyon liraya yaklaşmıştır.

Tekel Genel Müdürlüğünün iç alımları dolayısıyla doğan borçları, sermayesinin büyük bir kısmını tesislerine yatırmış olan bu müessesenin 196 sayılı kanunla tütün piyasasının tanzimi ve çay müstahsillerini himaye için hazine kefaleti ile borçlanma zorunluluğundan ileri gelmektedir. Bu sebeble adı geçen genel müdürlüğün 30/9/1964 tarihinde 475 milyon liralık iç borçlanmasına sebep olmuştur.

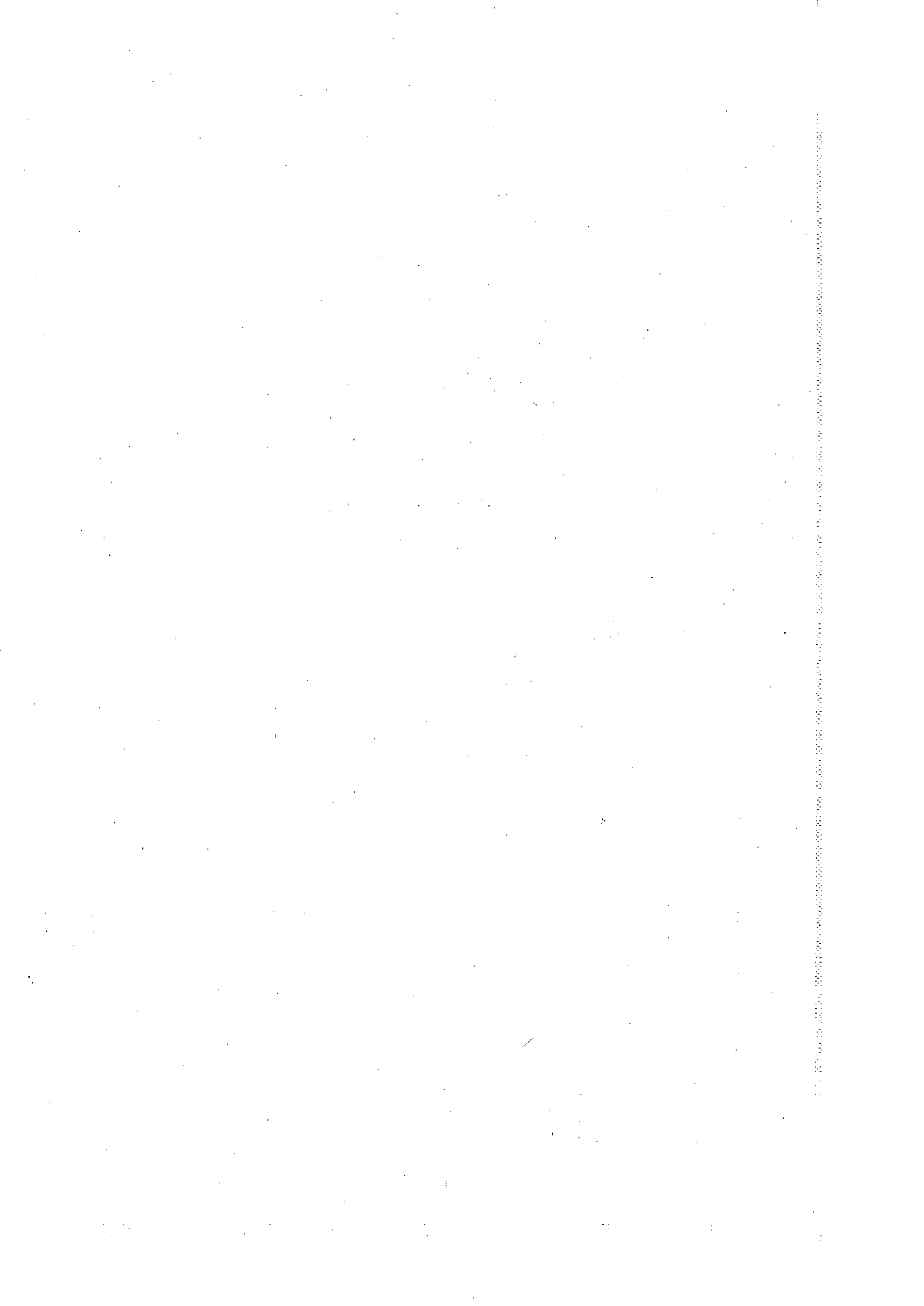
Diğer taraftan dış borçlar resülmal bakiyesi 30 Eylül 1964 tarihinde 7.513 milyon TL.sına balığ olmuştur. 1963 senesine nazaran arada meydana gelen 2 milyar TL.lık artışın büyük kısmı konsorsiyum çerçevesi içinde 1963 yılı ikinci yarısından 30 Eylül 1964 e kadar alınan program kredileriyle EMA kredisi ve sürplüs anlaşmalarından yapılan kullanmalardan meydana gelmiştir.





## *Maliye Enstitüsü Konferansları*

- 1) **UMUMİ FİHRİST**
- 2) **MÜELLİFLER İNDEKSİ**
- 3) **MEVZU İNDEKSİ**
- 4) **ENSTİTÜ YAYINLARI**





## UMUMİ FİHRİST

Sıra No. su	Konferansçı	Me v z u	Cilt	Sahife
1	Aydın Yalçın .....	Bütçe ve İktisat Politikamız .....	I	1 — 8
2	Memduh Yaşa .....	Türk Gelir Vergisine Mütعاallik Bazı Meseleler .....	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen .....	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları .....	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu ...	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi? .....	I	41 — 57
5	Suat Başar .....	Vergi Kazasının Mahiyeti .....	I	59 — 72
6	Ekrem Özelmas ...	İktisadi Devlet Teşekküllerinin Mü-rakabesi .....	I	73 — 82
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri .....	I	83 — 91
8	Rasim Saydar .....	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar .....	Vergi Hukukunda Tefsir .....	I	103 — 112
10	Basri Bora .....	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz .....	I	113 — 125
11	Recep Turgay .....	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı ...	I	127 — 153
12	Esat Tekeli .....	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım ...	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı .....	II	1 — 12
14	Recep Turgay .....	Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğının Genel ve Özel Şartları .....	II	13 — 39
15	M. O. Dikmen .....	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşün-celer .....	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 He-sapları .....	II	101 — 116
19	Mübin Başar .....	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti .....	II	117 — 128
20	Esat Tekeli .....	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele ...	II	129 — 142
21	Suat Keskinoğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında .....	II	143 — 158
22	M. N. Anıl .....	Mütékâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız .....	II	159 — 186
23	Hikmet. Sağıcı .....	Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkki-leri Muvacehesinde Türk Devlet mu-hasebesinin Durumu .....	II	187 — 202
24	Mehmet Akmansu .	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağla-ma Konusunda Milletlerarası Çalış-malar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
25	Selâhaddin Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Masraf Politikası	III	1 — 24
26	Sabahaddin Teoman	1957 Mali Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensi-p ve Mahiyetleri Hakkında Açıklama-lar .....	III	25 — 49
27	Sahir Erman .....	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler .....	III	51 — 71

Sıra No. su	Konferansçı	Me v z u	Cilt	Sahife
28	M. O. Dikmen .....	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi .....	III	73 — 102
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadî Plân .....	III	103 — 126
30	Talip Güran .....	5815 Sayılı Kanununun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi .....	III	127 — 140
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler .....	III	141 — 152
32	Gıyas Akdeniz ...	Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı .....	III	153 — 165
33	Muhlis Ete .....	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tabî Oldukları Murakabe Şekilleri .....	III	167 — 190
34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları .....	III	191 — 205
35	Esat Tekeli .....	Türkiye'de İlk Bütçe .....	III	207 — 211
36	Selçuk Egemen ..	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması .....	III	212 — 218
37	Esat Tekeli .....	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası .....	IV	1 — 11
38	Selâhattin Tuncer	İktisadî Kalkınmada Amme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti .....	IV	13 — 58
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İliminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet .....	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu ...	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İrafları Stopajı ve Tabikası .....	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 İlimi Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi .....	IV	99 — 108
42a	H. Eichler .....	Das System Des Privatrechts im Rahmen Des Wirtschaftswissenschaftlichen Studiums .....	IV	109 — 119
43	O. N. Torun .....	Devletlerarası Borçlar .....	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer .....	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmuyabilir? .....	IV	147 — 156
45	B. Keyder .....	Zirai Sektörde Vergilendirme .....	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu .....	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi .....	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası .....	IV	199 — 226
48	Kemal Tosun .....	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi .....	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen .....	Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, Sabit Ortalama ve Zarar Nakli .....	V	1 — 21
50	Memduh Yaşa ...	Devlet Faaliyetinin ve Amme Masraflarının Optimal Seviyesi .....	V	23 — 34
51	Tahsin Yıldırım ...	Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi ...	V	35 — 53
52	Mübîn Başar .....	Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler .....	V	55 — 86
53	Recep Turgay .....	Türkiye'de Zirai Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir? .....	V	87 — 114
54	Sadun Aren .....	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
55	Âkif Ergınay .....	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti .....	V	123 — 131

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
56	B. N. Feyzioğlu ...	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları .....	V	133 — 150
57	Rudolf Strucken ...	Der Wandel in der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bundesrepublik .....	V	151 — 162
57a	Rudolf Strucken ...	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik .....	V	163 — 173
58	S. Tuncer .....	İktisadî Kalkınma ve Âmme Varidatı .....	V	175 — 204
59	Sahir Erman .....	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri .....	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Bina İraflarının Vergilendirilme Şekilleri .....	V	227 — 232
61	M. Orhan Dikmen	Müşterek Pazar ve Türkiye .....	VI	1 — 22
62	Mesut Erez .....	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi .....	VI	23 — 32
63	Kenan Bulutoğlu ...	Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası .....	VI	33 — 66
64	Gülten Kazgan ...	Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası .....	VI	67 — 82
65	Ahmet Zühtü Işıl .	Mali Politika İmkanlarının Gerçekleşilme Hudutları .....	VI	83 — 98
66	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası .....	VI	99 — 108
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı .....	VI	109 — 118
68	Sadun Aren .....	Yatırım İndirimi ve İktisadî Politika .....	VI	119 — 123
69	Haydar Kazgan ...	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi .....	VI	125 — 138
70	Selâhaddin Tuncer	Türkiye'de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri .....	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca ...	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası .....	VI	169 — 188
72	Mükerrem Hiç ...	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri .....	VI	189 — 200
73	Mesut Erez .....	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Hali .....	VII	1 — 7
74	Mübin Başar .....	Gelir Vergisi .....	VII	9 — 20
75	Haydar Kazgan ...	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası ...	VII	21 — 45
76	H. Van Dyke .....	A New Dimension In Foreign Assistance .....	VII	47 — 56
76a	H. Van Dyke .....	Dış Yardımda Yeni Ölçü .....	VII	57 — 66
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi .....	VII	67 — 101
78	Nasuhi Bursalı ...	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler .....	VII	103 — 118
79	P. Dertilis .....	L'Association De La Grèce Au Marché Commun .....	VII	119 — 123
79a	P. Dertilis .....	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması .....	VII	124 — 128
80	Halil Nadaroğlu ...	Teoride ve Pratikte Parafiskalite .....	VII	129 — 156
81	Selâhaddin Tuncer	Servet Vergileri .....	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ .....	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı .....	VII	179 — 196
83	Nuri Karacan ...	Monopol Halinde Verginin İn'ikası ...	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu .....	VII	221 — 236

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
85	Ali Şakir Ağanoğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri .....	VIII	15 — 32
87	Haydar Kazgan ...	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri .....	VIII	33 — 49
88	Tayfur Tarhan ...	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul .....	VIII	51 — 61
89	İsmail Türk .....	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır? .....	VIII	63 — 90
90	M. Orhan Dikmen	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı .....	VIII	91 — 107
91	Selâhattin Tuncer	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler .....	VIII	109 — 128
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı ...	VIII	129 — 141
93	Nuri Karacan .....	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi .....	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün .....	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri .....	VIII	161 — 168
95	Recep Turgay .....	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu .....	VIII	169 — 198
96	Kemal Tosun .....	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi .....	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz .....	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
98	Âkif Erginay .....	Anayasamızın Mali Hükümleri .....	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun ...	Vergi Kanunlarına Göre 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 Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri .....	IX	85 — 110
103	N. Tanyolaç .....	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı .....	IX	111 — 128
104	Memduh Yaşa .....	Türkiye Dış Borçlarının Takip Ettiği Gelişme .....	IX	129 — 144
105	Bedi N. Fezyioğlu	Bütçedeki Genelîk (Umumiyet) Prensipleri .....	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

Sıra No. su	Konferansçı	Me v z u	Cilt	Sahife
112	Haydar Kazgan .....	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi .....	X	59 — 73
113	Gıyas Akdeniz .....	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
114	Nuri Karacan .....	İktisadî Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri .....	X	83 — 100
115	Selâhattin Tuncer ..	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi .....	X	101 — 118
116	Arif Nemli .....	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi .....	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün ....	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri ...	X	143 — 151
118	Sevim Görgün .....	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
119	B. N. Feyzioğlu ....	Muhasebei Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler .....	X	163 — 175
120	Kemal Tosun .....	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar .....	X	177 — 189
121	James Murray .....	Financing The United Nations .....	XI	1 — 9
121a	James Murray .....	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı .....	XI	11 — 19
122	Beysan Keyder .....	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu .....	XI	21 — 33
123	F. Ervardar .....	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi .....	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz .....	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi .....	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli .....	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu ...	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi .....	XI	73 — 81
127	Gaston Leduc .....	Quelques Aperçus Sur la Situation des Finances Publiques dans les États Africains D'expression Française ...	XI	83 — 93
127a	Gaston Leduc .....	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar .....	XI	95 — 104
128	Halil Şahin .....	İhracatta Vergi İadesi .....	XI	105 — 143
129	İ. Sadi Tınaztepe ..	Özel İdarelerin Fiskalitesi .....	XI	145 — 165
130	İlhan Özer .....	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı .....	XI	167 — 181
131	Zeki Kuruca .....	Türk Vergi Sisteminde Asgarî Vergilendirme Usulleri, «Asgarî Mükellefiyet Sistemi» .....	XI	183 — 196
132	M. Ali Canoğlu ....	Muhasebede Normalizasyon .....	XI	197 — 223
133	Hakkı Musaballı ..	Çağdaş Gider Vergileri .....	XII	1 — 8
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 .....	La Fiscalité Agricole dans les Pays en Voie de Développement .....	XII	37 — 48
136a	Gaston Leduc .....	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraat Vergileme .....	XII	49 — 56
137	Vural Ergun .....	Servet Bildirimi ve Türkiyedeki Uygulaması .....	XII	57 — 86

## Umumi Fihrist

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
138	İlhan Onur .....	Gelir Vergisinde Mütterakiliğin Ölçülmesi .....	XII	87 — 100
139	Selâhattin Tuncer	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları .....	XII	101 — 116
140	Galip Dolun .....	Mali Kaza .....	XII	117 — 128
141	İlhan Özer .....	Devlet Alacaklarının Tahsili .....	XII	129 — 145
142	Haydar Kazgan ....	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadi ve Mali Neticeleri	XII	147 — 155
143	F. Ervardar .....	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler .....	XII	157 — 170
144	Yenal Öncel .....	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz) .....	XII	171 — 182

## MÜELLİFLER İNDEKSİ

M. Orhan Dikmen	I	II	III		V	VI		VIII				
Memduh Yaşa	I	II	III		V			VIII	IX			
Bedi Feyzioğlu	I	II	III		V			VIII	IX	X		
Aydın Yalçın	I											
Suat Başar	I											
Ekrem Özelmas	I											
Besim Üstünel	I											
Rasim Saydar	I											
Mübin Başar	I	II			V	VII			IX			
Basri Bora	I											
Recep Turgay	I	II			V			VIII				
Esat Tekeli	I	II	III	IV								
Tahsin Yıldırım		II			V							
Talip Güran		II	III									
Suat Keskinoglu		II										
Mustafa Nurl Anıl		II										
Hikmet Sağıcı		II										
Mehmet Akmansu		II										
Selâhattin Tuncer			III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X		XII
Sabahaddin Teoman			III		V							
Gıyas Akdeniz			III		V	VI			IX	X		
Muhlis Ete			III									
Kenan Bulutoğlu			III	IV		VI	VII	VIII	IX			
Selçuk Egemen			III									
Ahmet Kılıçbay				IV								
M. Cevdet Kutadgu				IV								
Ralph Turvey				IV								
Hermann Eicher				IV								
Osman N. Torun				IV								
İdris Küçükömer				IV								XI
Beysan Keyder				IV								
Süleyman Barda				IV								
Kemal Tosun				IV				VIII		X		
Sadun Aren					V	VI						
Akif Erginay					V				IX			
Rudolf Stucken					V							
Mesut Erez						VI	VII			X		
Gülten Kazgan						VI						
Ahmet Işıl						VI						
Hakkı Musaballı						VI						XII
Zeki Kuruca						VI					XI	
Mükerrem Hiç						VI						
Haydar Kazgan						VI	VII	VIII	IX	X		XII
H. V. Dyke							VII					
Nasuhi Bursal							VII					
P. Dertilis							VII					
Halil Nadaroğlu							VII		IX		XI	
Salih Tuğ							VII					
Nuri Karacan							VII			X		
Arslan Başer Kafaoğlu							VII	VIII				

Nuri Kodamanoğlu			X	
İsmail Türk	VIII			
Tayfur Tarhan	VIII			
Ali Şakir Ağanoğlu	VIII			
Sevim Görgün	VIII			
O. Fikret Arkun	VIII		X	
Neemi Tanyolaç		IX		
Nezih H. Neyzi		IX		
Nuri Eren		IX		
Orhan Güreli			X	XI
Arif Nemli			X	
Sadullah Aygün			X	
James Murray				XI
Fehamettin Ervardar				XI XII
Özhan Eroğuz				XI XII
Gaston Leduc				XI XII
Halil Şahin				XI
İ. Sadi Tınaztepe				XI
İlhan Özer				XI XII
M. Ali Canoğlu				XI
P. L. Réynaud				XII
Erdoğan Alkin				XII
Vural Ergün				XII
İlhan Onur				XII
Galip Dolun				XII
Yenal Öncel				XII

NOT : Müellif isimleri karşısındaki rakkamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını göstermektedir.



## MEVZU İNDEKSİ

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
<b>I — Umumî Maliye Teorisi ve Tatbikati</b>				
31	A. Memduh Yağar ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler .....	III	141 — 152
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İliminin Gelişmesi Kargısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet .....	IV	59 — 64
65	Ahmet Zühtü İşıl ..	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları .....	VI	83 — 98
80	Haliî Nadaroğlu ...	Teoride ve Pratikte Parafiskalite .....	VII	129 — 156
96	Kemal Tosun .....	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi .....	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz .....	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler .....	IX	1 — 18
127	Gaston Leduc .....	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar .....	XI	95 — 104
134a	P. L. Réyraud .....	İktisadî Psikoloji ve Maliye .....	XII	19 — 26
138	İlhan Onur .....	Gelir Vergisinde Müterakkiğin Ölçülmesi .....	XII	87 — 100

## II — Devlet Gelirleri, Vergi Politikası

2	Memduh Yağar .....	Türk Gelir Vergisine Mütteallik 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 İktisadî Tesirleri .....	I	83 — 91
10	Basri Bora .....	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz .....	I	113 — 125
11	Recep Turgay .....	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikati ...	I	127 — 153
15	M. O. Dikmen .....	Asgari/Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler .....	II	41 — 64
16	A. Memduh Yağar ..	Muamele Vergilerinde Teklif Safhası .....	II	65 — 80
22	M. N. Anıl .....	Müttekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız .....	II	159 — 186
24	Mehmet Akmansu ..	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar .....	II	203 — 213
26	Sabahaddin Tooman	1957 Mali Yılında Yürürlüğe Giren malar ve 1956 Tarife Müzakereleleri Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensipleri ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar .....	III	25 — 49

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
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
41a	Ralph Turvey .....	The Economist's Approach To Taxation Some Introductory Notes .....	IV	93 — 98
45	B. Keyder .....	Zirai Sektörde Vergilendirme .....	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu .....	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi .....	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası .....	IV	199 — 226
49	M. O. Dikmen .....	Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli .....	V	1 — 21
53	Recep Turgay ..	Türkiye'de Zirai 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 — 108
69	Haydar Kazgan ...	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi .....	VI	125 — 138
71	M. Zeki Kuruca ...	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası .....	VI	169 — 188
72	Mükerrerem Hiç ...	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri .....	VI	189 — 200
74	Mübin Başar .....	Gelir Vergisi .....	VII	9 — 20
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi .....	VII	67 — 101
83	Nuri Karacan .....	Monopol Halinde Verginin İn'ikası ...	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu .....	VII	221 — 236
93	Nuri Karacan .....	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi .....	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün .....	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri .....	VIII	161 — 168
101	Selâhattin Tuncer	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler .....	IX	55 — 84
102	Nezih H. Neyzi ..	Petrol Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri .....	IX	85 — 110
106	Haydar Kazgan ...	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü .....	IX	161 — 170
116	Arif Nemli .....	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi .....	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün ...	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri ...	X	143 — 151
122	Beysan Keyder .....	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu .....	XI	21 — 33
128	Halil Şahin .....	İhracatta Vergi İadesi .....	XI	105 — 143
131	Zeki Kuruca .....	Türk Vergi Sisteminde Asgari Vergilendirme Usulleri, «Asgari Mükellefiyet Sistemi» .....	XI	183 — 196
133	Hakkı Musabaili ...	Çağdaş Gider Vergileri .....	XII	1 — 8
136a	Gaston Leduc .....	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Zirai Vergileme .....	XII	49 — 56
137	Vural Ergun .....	Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması .....	XII	57 — 86

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
141	İlhan Özer .....	Devlet Alacaklarının Tahsili .....	XII	129 — 145
143	F. Ervardar .....	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler .....	XII	157 — 170

### III — Devlet Masrafları

25	Selâhattin Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Masraf Politikası	III	1 — 24
50	Memduh Yaşa ...	Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi .....	V	23 — 34
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri .....	VIII	15 — 32
103	N. Tanyolaç .....	İlmi ve Teknik Araştırmaların Finansmanı .....	IX	111 — 128

### IV — Bütçe ve Bütçe Politikası

1	Aydın Yalçın .....	Bütçe ve İktisat Politikamız .....	I	1 — 8
18	B. N. Feyzioğlu ..	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları .....	II	101 — 116
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadi Plân .....	III	103 — 126
35	Esat Tekeli .....	Türkiye'de İlk Bütçe .....	III	207 — 211
43	O. N. Torun .....	Devletlerarası Borçlar .....	IV	121 — 146
57a	Rudolf Strucken ...	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası .....	V	163 — 173
63	Kenan Bulutoğlu .	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır? .....	VI	33 — 66
89	İsmail Türk .....	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri ile Milli Gelir Arasındaki Münasebetler .....	VIII	63 — 90
91	Selâhattin Tuncer	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri ile Milli Gelir Arasındaki Münasebetler .....	VIII	109 — 128
105	Bedi N. Feyzioğlu	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensipleri .....	IX	145 — 159
115	Selâhattin Tuncer	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi .....	X	101 — 118
119	B. N. Feyzioğlu ...	Muhasebeli Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler .....	X	163 — 175
144	Yenal Öncel .....	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz) .....	XII	171 — 182

### V — Devlet Borçları

38	Selâhattin Tuncer	İktisadi Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti .....	IV	13 — 58
54	Sadun Aren ...	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
104	Memduh Yaşa .....	Türkiye Dış Borçların Takip Ettiği Gelişme .....	IX	129 — 144
113	Gıyas Akdeniz ....	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
118	Sevim Görgün ....	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyari İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
139	Selâhattin Tuncer	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vadedeli Avansları .....	XII	101 — 116

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
<b>VI — Vergi Hukuku</b>				
5	Suat Başar .....	Vergi Kazasının Mahiyeti .....	I	59 — 72
8	Rasim Saydar .....	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler .....	I	93 — 102
9	Mübin Başar .....	Vergi Hukukunda Tefsir .....	I	103 — 112
12	Esat Tekeli .....	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası .....	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım .....	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı .....	II	1 — 12
14	Recep Turgay .....	Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğinin Genel ve Özel Şartları .....	II	13 — 39
17	Talıp Güran .....	5815 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi .....	II	81 — 100
15	Mübin Başar .....	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti .....	II	117 — 128
20	Esat Tekeli .....	Vergi Hukuku ile İlgili İki Mesele ...	II	129 — 142
27	Sahir Erman .....	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler .....	III	51 — 71
30	Talıp Güran .....	5815 Sayılı Kanununun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi .....	III	127 — 140
32	Gıyas Akdeniz ...	Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı .....	III	153 — 165
40	M. C. Kutadgu ...	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı .....	IV	65 — 85
51	Tahsin Yıldırım ...	Gümrük Kanununun Fâdili Meselesi ...	V	35 — 53
52	Mübin Başar .....	Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler .....	V	55 — 86
55	Âkif Erginay .....	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti .....	V	123 — 131
59	Sahir Erman .....	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri .....	V	205 — 226
66	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri .....	V	227 — 232
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı .....	VI	109 — 118
73	Mesut Erez .....	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Hali .....	VII	1 — 7
81	Selâhattin Tuncer .....	Servet Vergileri .....	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ .....	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı .....	VII	179 — 196
95	Recep Turgay .....	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu .....	VIII	169 — 198
98	Âkif Erginay .....	Anayasamızın Mali Hükümleri .....	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun ...	Vergi Kanunlarına Göre İktisadi Kıymetlerin Değerlendirilmesi .....	IX	29 — 43
109	Mesut Erez .....	Plânlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler .....	X	1 — 24
123	F. Ervardar .....	Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları ve Vergi Mürakabesi .....	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz .....	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi .....	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli .....	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gelir Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu ...	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi .....	XI	73 — 81

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
130	İhan Özer .....	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı .....	XI	167 — 181
140	Galip Dolun .....	Mali Kaza .....	XII	117 — 128

### VII — Devlet Muhasebesi

23	Hikmet Sağcı .....	Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkikleri Muvacehesinde Türk Devlet muhasebesinin Durumu .....	II	187 — 202
56	B. N. Feyzioğlu ...	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları .....	V	133 — 150
88	Tayfur Tarhan ...	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul .....	VIII	51 — 61

### VIII — Mahallî İdareler Maliyesi

107	Halil Nadaroğlu ..	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması .....	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ..	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı .....	IX	185 — 194
110	Orhan Gürelli .....	Mahallî İdareler Maliyesinin Islahı hakkında Görüş ve Düşünceler .....	X	25 — 48
129	İ. Sadi Tınaztepe ..	Özel İdarelerin Fiskalitesi .....	XI	145 — 165

### IX — Devlet Teşebbüsleri

6	Ekrem Özelmas ...	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi .....	I	73 — 82
33	Muhlis Ete .....	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tabî Oldukları Murakabe Şekilleri .....	III	167 — 190
85	Ali Şakir Ağanoğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
37	Haydar Kazgan ...	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri .....	VIII	33 — 49
112	Haydar Kazgan ...	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi .....	X	59 — 73
120	Kemal Tosun .....	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar .....	X	177 — 189

### X — İktisat Politikası

34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları .....	III	191 — 205
36	Selçuk Egemen ..	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması .....	III	212 — 218
44	İ. Küçükömer .....	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmayabilir ? .....	IV	147 — 156
61	M. Orhan Dikmen	Müşterek Pazar ve Türkiye .....	VI	1 — 22
68	Sadun Aren .....	Yatırım İndirimi ve 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

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
79a	P. Dertilis .....	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması .....	VII	124 — 128
90	M. Orhan Dikmen	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı .....	VIII	91 — 107
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı ...	VIII	129 — 141
100	Mübin Başar .....	«Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun» Üzerinde Düşünceler .....	IX	45 — 54
114	Nuri Karacan .....	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı .....	X	49 — 58
111	Nuri Eren .....	İktisadî Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri .....	X	83 — 100
121a	James Murray .....	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı .....	XI	11 — 19
135	Erdoğan Alkin .....	Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları .....	XII	27 — 35

### XI — İşletme

21	Suat Keskinoğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında .....	II	143 — 158
48	Kemal Tosun .....	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi .....	IV	227 — 248
78	Nasuhi Bursal ...	Amortisman ve Vergi Arasındaki Mü-nasebetler .....	VII	103 — 118
132	M. Ali Canoğlu ....	Muhasebede Normalizasyon .....	XI	197 — 223
142	Haydar Kazgan ....	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadî ve Malî Neticeleri	XII	147 — 155