

## BELÇİKA'DA VASITASIZ VERGİLERİN GEÇİRDİĞİ TEKÂMÜL SEYRİ

Yazan: Şakir ÖZMEN  
Maliye Tetkik Kurulu Raportörü

Her içtimaî müessese gibi vergi de içinde bulunduğu sosyal ve iktisadî şartlara tâbi olarak doğar, büyür ve nihayet fonksiyonu ifa edemez bir hale geldiği zaman ortadan kaybolur. İçtimaî ve iktisadî şartlar zamana ve mekâna muvazi olarak şekiller alır ve bir tekâmül seyri geçirir. Her mevzuda olduğu gibi bu mevzuda da yapılan etüdlerin muhtelif zamanlara ve mekânlara teşmil edilmesi yapılan etüdün her türlü indî mülâhazalardan arî olarak hasbîliği ve objektivitesi bakımından elzemdir. İlimin gayesi hakikati araştırıp bulmaktır. Hakikat ise objektif bir tetkikin ışığı altında kendisini gösterir. Bilindiği gibi ilim hakikati araştırırken müşahede metodundan ve tarihî tecrübelerden istifade eder. İlim, muhtelif zamanlarda ve mekânlarda müşahede edilen münferit hâdiseleri umumi prensiplere yahut da bu münferit hâdiselerin hepsine şâmil bulunan umumi bir mefhuma irca etmek suretiyle hakikatin kanunu bulur. Binaenaleyh, ideal bir vergi mefhumuna sahip olmak için ve vergiye ait umumi prensiplerin keşfi bakımından bu mevzuda yapılan etüdlerin zaman ve mekân itibariyle tahdid edilmemesinin temin ettiği fayda gayri kaabili inkârdır. İşte "Belçika'da Vasitasız Vergilerin Geçirdiği Tekâmül Seyri" hakkında hazırladığımız bu etüd yukarıda zikredilen mülâhazalardan mülhem olarak yazılmıştır.

Belçika vergileri, doğrudan doğruya veya bilvasıta mükelleften alınmasına yahut az çok muntazam bir şekilde veya mükellefin şahsından müstakil olarak tamamen maddi bir hâdisenin veya hukukî bir muamele- nin mevzuunu teşkil etmesine ve vasitasız vergiler idaresi veya diğer idareler (Tapu İdaresi) tarafından tahsil edilmelerine göre iki guruba ayrılmaktadır: Vasitasız vergiler, vasıtalı vergiler. Bu, idarî bir tasniftir. Bu tasnife göre vasitasız vergiler iki esas guruba ayrılır:

- A) Gelir Vergileri,
- B) Vasitasız vergilere benziyen vergiler.

Belçika'da gelir vergileri üç sedüllü vergiden (gayri menkul vergisi, menkul sermaye gelirleri vergisi, meslekî kazançlar vergisi) ve bir de

sedüllü vergiye tâbi bulunan gelirlerin heyeti umumiyesinden alınan mütemmim şahsî vergiden (limpôt complémentaire) müteşekkildir.

Vasıtasız vergilere benzeyen vergiler (ki vasıtasız vergiler idaresi tarafından tahsil olunmaktadır) şunlardır:

1 — Vesaiti nakliyeden alınan seyrisefer vergisi,

2 — Sinemalardan ve umumi eğlence yerlerinden alınan vergi (bu vergi 23 Aralık 1948 tarihli Kanunla kaldırılmıştır. Sinemalar vergisi vilâyetlere ve komünlere bırakılmıştır),

3 — Kumar ve bahislerden alınan vergi,

4 — İçki satışlarından alınan vergi.

Belçika'da vasıtasız vergilerin tekâmül seyrini üç safhaya ayırmak mümkündür:

Bunlardan birisi 1919 dan 1930 yılına kadar olan devre ki 1930 yılına kadar eski vergiler (tevziî bir vergi olan gayri menkul vergisi, şahsî vergi, patent vergisi) tatbik edilmekte devam etmiş, 13 Temmuz 1930 tarihli Kanunla bu vergiler kaldırılarak bugünkü vergi sisteminin esasını teşkil eden sedüllü vergiler (gayri menkul vergisi, menkul sermaye gelirleri vergisi, meslekî kazançlar vergisi) ve şahsî mütemmim vergi kabul edilmek suretiyle vergi sisteminde bünyevî bir reform yapılmıştır.

1930 dan sonra biraz evvel zikredilen vergilere ait kanunlarda mühim değişiklikler yapılmıştır ki buna kısmî bir reform diyebiliriz.

Nihayet 8 Mart 1951 tarihli Kanunla meslekî kazanç vergilerinde, kurumlar vergisinde, çifte vergi mevzuunda, gayri menkul vergisinde mühim değişiklikler yapılmıştır. Meslekî kazanç vergilerinde vergi muvacehesinde müsavatın tahakkuku cihetine gidilmiş, kurumlar vergisi ise hissedilir derecede arttırılmıştır. 8 Mart 1951 tarihli Kanunla meslekî kazançlardan alınan millî buhran vergisi kaldırılmış, bu vergi sadece gayri menkul gelirlerine ve sermaye gelirlerine münhasır kalmıştır. 1951 tarihli kanunla yapılan tadilât sistemin heyeti umumiyesi gözönünde tutulduğu zaman bir reform olarak tavsif edilmese bile gayri menkul gelirlerinde yapılan tadilât bu vergi tek başına mütalâa edildiği zaman bir reform mahiyetinde telâkki edilebilir.

1 — 1919 tarihine kadar merî olan vergi rejimi:

Belçika'da hali hazırdaki sedüllü vergilerin ihdasından evvel üç vasıtasız vergi vardı: Gayri menkul vergisi, şahsî vergi, patent vergisi.

1 — Gayri menkul vergisi:

Fransız İmparatorluk Kanunu ile ihdas edilen gayri menkul vergisi miktarı ve nisbeti Hazinesinin muhtaç olduğu meblâğlara göre yıllık

olarak tesbit edilen tevzii bir vergi idi. Gayri menkullerin kadastrasına başlandıktan sonra, kanun vazîi gayri menkul vergisini nisbî bir vergi haline ifrağ etti. 1867 yılında % 6.7 olan vergi nisbeti 1871 de % 7 ye çıkarıldı.

## 2 — Şahsî vergi:

Şahsî vergi mükellefin gelirlerinin heyeti umumiyesi üzerinden karinelere göre alınan bir vergi idi. Bu vergi alınırken gayri safî iradı meskenin kıymeti, mobilyaların kıymeti, kapı, pencere adedi, ocak adedi, hizmetçi ve at adedi gözönünde tutuluyordu.

## 3 — Patent vergisi:

Patent vergisi Lechapelier Kanunu denilen 17 Mart 1791 tarihli kanunla ihdas edilmiştir. Bu vergi, mükellefin müstahdem adedi, satışlar ve kullanılmakta olan ham maddelerin miktarı gibi bazı karinelere göre tâyin edilen tahmini meslekî gelirler üzerinden hesaplanıyordu.

Anonim şirketlere gelince, bu şirketler, 21 Mayıs 1819 tarihli Kanun gereğince, sermaye itfası ve sermayedeki artışlar hariç olmak üzere, aksiyonerlere ait dividantların yekûnu üzerinden hesaplanan % 2 nisbetli bir vergiye tâbi idiler.

Bu nisbet 1823 de % 1 1/3 e indirildi, 1849 da % 1 2/3 e çıkarıldı, 1871 de ise vergi nisbeti % 2 olarak tesbit edildi.

Ve nihayet 1 Eylûl 1913 tarihli Kanun patent vergisi yerine, sermayenin kısmen veya tamamen itfası, tasfiye dolayısıyla veya diğer bir sebeple aktifin taksimi sırasında sermayenin itfa edilmemiş bulunan kısmı ve vergisi, ihtiyatlar ve diğer meblâğlar çıkarıldıktan sonra aksiyonerlere dağıtılan meblâğların heyeti umumiyesi de dahil olmak üzere bilhassa dividantlardan, faizlerden, faiz hisselerinden ve aksiyonerlere dağıtılan diğer bütün kârlardan alınan % 4 nisbetli bir vergiyi ikame etti.

Diğer taraftan, verginin hesap yılına veya tediye yılına ait bir masraf olduğu da şart koşulmuştu.

## II — 1919 danberi tatbik edilen vergi rejimi:

Karineler üzerine müstenit olan vergi sistemi gelir vergilerine dair olan 29 Ekim 1919 ve 3 Ağustos 1920 tarihli kanunlarla kaldırılmıştır.

Bu kanunlarla iki nevi vergi ihdas edilmiştir: 1. Sedüllü vergiler, 2. Şahsî mütemmim vergi. Sermaye hariç olmak üzere vergi sadece gelirden alınmaktadır.

Sedüllü vergiler gelirlerden yani, say, sermayenin mahsulü olan yahut say ile sermayenin birleşmesinden hasıl olan kazançlar, ücretler ve kârlardan alınmaktadır.

Sedüllü vergiler üç nevi vergiden müteşekkildir:

1 — Gayrimenkul vergisi:

Gayrimenkul vergisi Belçika'da bulunan bina ve arazilerin tahmini safî gelirlerinden alınmaktadır.

2 — Menkul sermaye gelirleri vergisi:

Menkul sermaye gelirleri vergisi, kanunda tadat edilen menkul sermaye gelirlerinden alınmaktadır.

3 — Meslekî kazanç vergisi:

Meslekî kazanç vergisi sınaî, ticarî ve ziraî kazançlarla bir başkası nezdinde çalışan kimselerin ücretlerinden ve serbest meslek sahiplerinin kazançlarından alınmaktadır.

4 — Şahsî mütemmim vergi:

1919 yılında ihdas edilen şahsî mütemmim vergi, gayri menkul gelirleri, menkul sermaye gelirleri ve hakikî şahısların meslekî faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin heyeti umumiyesinden alınmaktadır.

Şahsî mütemmim vergi, eski şahsî vergi gibi mükellefin gelirlerinin heyeti umumiyesinden alınmaktadır.

III — 13 Temmuz 1930 tarihli Kanunla gelir vergilerinde yapılan tadilât:

13 Temmuz 1930 tarihli Kanunla gelir vergilerinde yapılan tadilâtın başlıcaları şunlardır:

A — Gayri menkul vergisinde yapılan tadilât:

1 — Gayri menkul vergisi matrahında yapılan tadilât:

6 Ocak 1926 tarihi kanun gereğince gayri menkul vergisinin matrahı her yıl kadastro idaresince tesbit edilen yıllık hakiki, safi gelir idi. Kiraya verilen gayri menkullerin gelirlerinin her yıl tesbitinin fiilen imkânsız olduğunu ve bizzat mülkiyet sahipleri tarafından işgal olunan gayri menkullerin gelirlerinin tesbitinin keyfî, indî kararlara ve gecikmelere sebebiyet verdiğini düşünen kanun vazı; sabit kadastro gelir prensibine dönerek aşağıdaki hükmü koydu: "Kadastral gelir bir yılın normal, ortalama safî geliridir."

Kadastral gelir her sene tesbit edilecektir.

2 — Gayri menkul vergisi nisbetinin azaltılması: 1930 tarihli Kanun devlet lehine tarholunan fevkalâde munzam vergiyi kaldırmış, bu verginin yerine diğer bir vergiyi ikame etmiştir. Sözü geçen kanun vilâ-

yetlerin ve komünlerin hisseleri de dahil olduğu halde vergi nisbetini % 7 olarak tesbit etmiştir.

### 3 — Çok nüfuslu aileler için tenzilât:

Eski kanuna göre gayri menkul vergisi mükellefin ailevi durumu gözönünde tutulmaksızın tarhediliyordu. 1930 tarihli kanun gerek mal sahibi, gerek kiracı sıfatı ile asgari üç çocuğa malik bulunan bir aile reisi tarafından işgal edilen bir evin vergisinden çocuk başına ve talep üzerine % 7 tenzilât yapılmasını kabul etmiştir. Harb malûlleri için de keza gayri menkul vergisinden % 20 tenziât yapılacağı kabul edilmiştir.

4 — İdare ve tâmir masraflarında yapılan tenzilât miktarının artırılması: 1920 tarihli Kanun gayri menkulün gayrisâfi gelirinden yapılması lâzımgelen tenzilât miktarını binalarda gayrisâfi gelirin beşte biri, arazide ise onda biri olarak kabul etmiştir.

5 — Bazı küçük mülkiyet sahipleri için yapılan tenzilât: 1930 tarihli Kanun aşağıdaki hallerde ve şartlarda küçük mülkiyet sahiplerine ait gayri menkul vergisinde 1/4 nisbetinde bir tenzilât yapılacağını kabul etmiştir:

1 — Mal sahibi evi tamamiyle işgal ediyorsa,

2 — Eğer mal sahibi diğer bir gayri menkule sahip değilse,

3 — Eğer gayri menkulün kadastral geliri, komün kategorilerine göre 1500, 2000 yahut 3000 frangi geçmiyorsa, bu tenzilâtın yapılması için ilgili tarafından bir talepte bulunulması lâzımdır. 1930 tarihli Kanunla yapılan tadilat arasında kadastral geliri 55.50 frankı geçmiyen gayri menkullerin vergiden istisna edildiğini zikretmek lâzımdır.

B — Menkul sermaye gelirleri vergisinde yapılan tadilat:

1 — Yatırılmış sermaye mefhumu:

Eski kanuna göre yatırılmış sermaye mefhumunu menkul sermaye gelirleri vergisi kitabından, P. Coart - Frésart şöyle tarif etmektedir: "Bir işe yatırılmış olan ve bir teşebbüsün mülkiyet sahibine ait olan ve ancak teşebbüsün kazanç getiren bir faaliyette bulunması halinde bir ücret tediyesini icabettiren kıymetlerin, bu kıymetlere ait borçlar çıktıktan sonra heyeti umumiyesi, diğer bir tâbirle sınaî, ticarî ve ziraî bir teşebbüse yatırılan ve mükâfatlandırılması ancak bir kazancın mevcudiyetine bağlı bulunan safî aktif'tir." 1930 tarihli kanun ise yatırılmış sermayeyi şöyle tarif etmektedir: "Gerek işletme sahibi tarafından bizzat kendi şahsî işlerinde kullanılanlar, gerekse şahıs şirketlerinin aktif gerekleri tarafından yatırılanlar hariç olmak üzere sınaî, ticarî, ziraî işlere (bazı şirketlere ait işletmeler hariç) yatırılan sermayeler". Eski ka-

nuna göre yatırılmış sermaye borçlar çıktıktan sonra kalan aktif olarak tarif edildiği ve bizzat teşebbüse (hakikî veya hükmi şahıs) izafe edildiği halde 1930 tarihli Kanuna göre yatırılmış sermaye bazı borçlara tekabül etmekte ve müstakrize değil fakat mukrize izafeten nazarı itibare alınmaktadır.

1930 tarihli Kanun gereğince yapılan tadilat arasında fevkalâde munzam kesirlerin ilgası, bazı nisbetlerin çoğaltılması veya azaltılması ve harbden evvel çıkarılmış olan âmme fonları gelirlerinin vergiden muaf tutulması da vardır.

Yabancı kıymetlere ait gelirlerin tahsisi:

Eski kanun, Belçika'da ikametgâhı bulunmayan yabancılara ait kıymetler için Belçika'da ödenen gelirleri vergiden muaf tutmuştu. 1930 tarihli Kanun 13 üncü maddeye aşağıdaki fıkrayı ilâve etmek suretiyle bu muafiyeti kaldırmıştır: "Her hangi bir şahıs tarafından ikametgâhı bulunan veya Belçika'da oturan hakikî veya hükmi bir şahıs tarafından Belçika'da elde edilen ve tahsil edilen yabancı rant ve menkul kıymetler gelirleri ile yabancı memleketlerdeki alacaklar gelirleri".. Nihayet 13 üncü maddenin 2 nci paragrafı vergi çıkarılmaksızın ödenen obligasyon ve alacak gelirleri rejimini şu şekilde değiştirmektedir: "Menkul sermaye gelirlerinin müstefitlerine tahmil edilmeksizin bu gelirlerin borçlusu tarafından ödenen vergi, vergi hesap edilirken bu gelirlere ilâve olunur. Halbuki, evvelki kanuna göre menkul sermaye iratları gelirlerinin borçlusu tarafından ödenen vergi bu gelirlerin müstefitleri için munzam bir gelir olarak telâkki edilmiyordu.

Vergi nisbetlerine gelince, aksiyon gelirlerinden ve 15 inci maddede zikrolunan diğer gelirlerden alınan vergi nisbeti bu gelirlerin yabancı memleketlerde elde olunan kısmı hariç olmak üzere % 22 ye çıkarılmıştır. Halbuki evvelce bu gelirlere tatbik olunan nisbet % 20 idi. Bu % 20 nisbete bir de % 2 nisbetinde bir kesri munzam ilâve ediyordu. Kesri munzam ipka edildiğine göre hakikatte vergi nisbeti artırılmış demektir.

16 ve 18 inci maddelerde zikrolunan obligasyon, ikraz, alacak ve mevduat gelirlerinden alınan vergi nisbeti % 15 olarak tesbit edilmiş ve bu nisbete ilâve olunan munzam kesirler (Supertaxe) kaldırılmıştır. Evvelki rejime göre kesri munzamlar dahil olmaksızın bu nisbet % 12 idi. Böylece, munzam vergi ortadan kaldırılmış ve vergi nisbetinde bir çoğalma olmamıştır.

C — Meslekî kazanç vergilerinde yapılan tadilat:

Eski kanuna göre meslekî kazanç vergisi aşağıdaki gelir kategorilerine tatbik ediliyordu:

- 1 — Sinaî, ticarî, ziraî işletmelerin kazançları,
- 2 — Muhtelif ücretler, ücretler ve pansiyonlar,
- 3 — Serbest meslek kazançları ve resmî bir iş ve vazife ifa eden serbest meslek sahiplerinin gelirleriyle yukarıdaki ilk iki kategoriye dahil olmayan diğer bütün kârlı faaliyetlerden elde olunan kazançlar.

1930 tarihli Kanun ikinci kategoriye giren meslekî kazançları aşağıdaki şekilde değiştirmiştir:

#### Muhtelif ücretler:

a) Kaydı hayat şartıyla rantların ve pansiyonların müstefitleri de dahil olmak üzere bir istisna akdiyle bağlı olmaksızın üçüncü şahıslar tarafından kendilerine ücret ödenen bütün şahıslar,

b) Guvernörler, Müdürler, Rejanlar, Sânsörler ve müşabih vazife gören diğer kimseler de dahil olmak üzere sermayesi eshama münkasem şirketlerin idarecileri, komiserleri yahut tasfiyecileri...

#### Meslekî kazanç vergisinden muaf olan gelirler:

Vergiden muaf tutulan asgari muafiyet hadleri eski kanunda da yer almıştı. Bu asgâri muafiyet haddi sinaî gelirden tenzil edilmiyor, fakat bu asgari muafiyet haddine tekabül eden vergi safi gelir üzerinden ödenmesi lâzımgelen meslekî kazanç vergisinden tenzil ediliyordu. Binaenaleyh, burada fuzulî iki hesap yapılmış oluyordu. Asgari muafiyet haddi komün kategorilerine göre tesbit edilmiş bulunuyordu. 1930 tarihli Kanunla bütün sistem değiştirilmiştir.

Aile külfeti karşılığı olarak meslekî kazanç vergisinden muaf olan gelirler artırılmıştır. Asgari muafiyet haddine dahil olan gelirler, 1930 tarihli kanunla külfeti mükellefin uhdesinde bulunan her aile efradı için beşte bir nisbetinde artırılmıştır.

#### Amortismanlar:

1930 tarihli kanun amortismanlarda tadilat yapmış ve amortismanların investisman kıymeti ve maliyet fiyatı üzerine istinat ettirilmesine karar vermiştir. 1914 denberi frangın kıymeti mühim ölçüde düştüğünden yeni kanun eskiden alınmış olan âlât ve edevatın amortismanlarının yeni maliyet fiyatı esası üzerinden yapılmasını kabul etmiştir. Amortisman kraliyet kararnamesince tesbit edilecek olan şartlar altında ve hudutlar dahilinde yeniden takdir olunan maliyet fiyatına göre hesap olunacaktır. Maliyet fiyatının yeniden takdiri 1 Ocak 1926 dan evvel iktisap olunan ve meslekî maksatlar için kullanılan gayri menkullere, sinaî, ticarî, ziraî âlât ve edevata racidir.

Yeni kanun sınaî, ziraî, ticarî işletmelerin işçi evlerinin inşası için hesap yılının kapanışından 12 ay sonra Belçika'da kullanılan kazançlarının yarısından vergi alınmasını kabul etmiştir. Bu hükmün hedefi tандis'lere karşı mücadeledir.

Eski kanuna göre ziraî işletmelerin kazancı muayyen bir karineye göre tâyi nediliyordu (Kadastral gelirin iki misli). Böyle bir karinenin hakikate tekabül etmediği tecrübe ile sabit olduğundan, eski kanunun bu hükmü kaldırılmış ve ziraî kazançların idarece kalifiye teşekküllerle istişare edilmek suretiyle tesbit edilmesi kabul edilmiştir.

#### Şahıs şirketlerinin vergi rejimi:

Evvvelki kanunla şahıs şirketleri için tesbit olunan vergi rejimi birçok münakaşalara sebebiyet veriyordu. Yeni kanun, buna nihayet vermek istemiş ve idarece ötedenberi tatbik edilip gelmekte olan hal şeklini evvelâ kabul etmiş, bu hal şeklini sonradan terketmiş ve en son tekrar kabul etmiştir.

Şahıs şirketlerinin (sermayesi eshama münkasem şirketlerden gayri) kazançlarından aşağıdaki şekilde vergi alınır:

1 — Şeriklerden her birisine dağıtılan kazançlardan (sabit aylıklar, kazanç hisseleri, ilâh), şeriklerden her birisi namına, aktif şerikler mevzuubahis olduğu zaman meslekî kazanç vergisi, aktif olmayan şerikler mevzuubahis olduğu zaman yatırılmış sermaye gelirlerine tatbik olunan nisbet üzerinden menkul sermaye gelirleri vergisi alınır.

2 — İhtiyata ayrılan kazançlardan şirket namına meslekî kazanç vergisi alınır.

Nihayet 1930 tarihli kanunla yapılan tadilât arasında şunları da zikretmek mümkündür: Kategoriler itibariyle (meslekî gelirleri 50.000 franktan aşağı olan mükelleflerle, meslekî gelirleri 50.000 frank ve daha yukarı olan mükellefler için ayrı ayrı vergi nisbetleri tesis edilmiştir. 1930 tarihli Kanun verginin eski hesap usulü yerine vergiye tâbi gelirlerin heyeti umumiyesi üzerinden hesaplanan vergi rejimini ihdas etmiştir.

Nihayet 1930 tarihli Kanunla gelirlerden alınan munzam vergi (Supertaxe) ilga edilerek bunun yerine haricî karineler üzerine yani mükellefin hayat tarzını gözönünde tutan mütemmim şahsî vergi ihdas edilmiştir ki bu verginin mekanizmasına etüdümüzde temas edilecektir.

#### IV — 8 Mart 1951 tarihli Kanunla gelir vergilerinde yapılan tadilât:

Nihayet Belçika'da gelir vergilerinin geçirdiği tekâmül seyri üçüncü safhası olarak 8 Mart 1951 tarihli kanunla yapılan tadilâtı zikredebiliriz. Bu kanunla yapılan tadilât şunlardır:



## 1 — Vergi önünde müsavat:

Hükümeti düşünmeye sevkeden sebeplerden birisi bütün meslekî gelirlerin müsavi muameleye tâbi tutulmaması idi. Filhakika, işletme sahipleri ve serbest meslek erbabı, ücretlilerin kendilerine nazaran daha iyi bir muameleye tâbi tutulmasından ve bilhassa ücretlilerden 15 santimlik munzam bir vergi alındığı halde işletme sahipleri ve serbest meslek erbabının meslekî kazanç vergilerinden 1950 ekzersizinde 100 santimlik fevkalâde munzam bir vergi alınmasından şikâyet ediyorlardı.

Aynı zamanda ücretlilerden gayri mükellefler, ücretlilerin gelirleri üzerinden tekaüt sandıkları için yapılan kesintilerin ücretlilerin gelirlerinden tenziline müsaade edildiği halde ücretli olmayanların tekaüt sandıkları ve hayat sigortası için ödedikleri miktarların aynı muameleye tâbi tutulmasından şikâyet ediyorlardı.

Buna mukabil, ücretliler vergilerini kaynakta tevkif suretiyle ödediklerinden gayri müsait bir durumda bulunuyorlardı. Halbuki ücretli olmayanlar vergilerini ancak kazancın veya kârın elde edildiği yılı takibeden yıl içinde ve bu yılın sonunda ödüyorlardı.

Vergi önünde müsavat aşağıdaki şekilde tahakkuk ettirilmiş bulunmaktadır:

a) Ücretliler dışında kalan bütün meslek erbabına tahmil olunan vergi yükü kaldırılmıştır. Bununla beraber, eshamlı şirketlerin idarecileri, tasfiyecileri, komiserleri hissedar sıfatı ile haiz oldukları hususi durum icabı şirketlerde ifa ettikleri hakiki veya daimî vazife (idareci, delege, idareci - Jeran, idareci - müdür, ilâh) mukabilinde kendilerine ücret verildiği nisbette 20 santimlik munzam bir vergiye tâbidirler.

Hattâ 8 Mart 1951 tarihli Kanun işletmelerin (ferdî teşebbüsler ve şirketler) meslekî gelirlerine tatbik olunan ve meşruiyetini işletme sahibinin kazancının sadece bir çalışma geliri olmayıp sermaye ve say gelirinden müteşekkil mixte bir gelir olmasında bulan 1/10 nisbetindeki munzam vergiyi kaldırmış bulunmaktadır.

b) Meslekî gelirler kaynakta tevkifata tâbi tutulmadıkları takdirde % 20 nisbetinde munzam bir vergiye tâbidirler. Fakat mükellefler peşin tediye bulunmak suretiyle bu zamandan kurtulmak imkânına malik bulunmaktadır.

c) Mükellef tarafından kazanç, ücret ve kârlar üzerinden aile yardımları aidatı yahut hastalık, malûllük sigortası aidatı olarak ödenen kısımlar vergiye tâbi safî gelir üzerinden tenzil olunur. Hayatta bulunan mükellef lehine (erkek için 65 yaş, kadınlar için 60 yaş) yahut ölüm halinde eş veya akrabalar lehine rant ve sermaye tesis maksadiyle yapı-

lan tediyeleer için de keyfiyet böyledir. Bu sonuncu muafiyet ancak gayri safî ücretlere ve safî kazanç ve kârlara ait ilk 50.000 franklık tranşın % 10 unu ve ücretden kazanç ve kârlardan geri kalanının % 6 sını geçmeyen tediyeleer için caridir.

Muvakkat bir tedbir olarak % 10 veya % 6 nisbetindeki tenzilât yüzdesi 1 Ocak 1900 dan evvel doğmuş olan kimseler için yarı yarıya çoğaltılmıştır.

d) Tekaidiyeler ve ücretlilere hayatta buldukları müddetçe verilen tekauidiyeler için yukarıda (c) fıkrasında mevzuuabhis olan ve vergiden muaf bulunan tediyeleer vasıtasıyla teşkil olunan hayat sigortası rant ve sermayeleri ücretlere benzetilmiş ve bu suretle vergiye tâbi tutulmuştur.

## 2 — Verginin basitleştirilmesi:

8 Mart 1951 tarihli Kanunun ikinci hedefi bilhassa karışık olan mevzuatın basitleştirilmesi olmuştur. Bu meyanda meslekî kazançlardan alınan ve hakikatte meslekî kazanç vergisine dahil olan ve neticede bu vergiyi çoğaltan millî buhran vergisinin kaldırılması olmuştur. 1933 de ihdas edilen millî buhran vergisi meslekî kazanç üzerine inzimam eden müterakki nisbetli bir vergi idi. 8 Mart 1951 tarihli Kanunla meslekî kazançlardan alınan millî buhran vergisi ilga edilerek yeni meslekî kazançlar vergisi nisbetlerine ithal edilmiştir. Bu kanunun neşrindenberi millî buhran vergisi sadece sermaye gelirlerine ve sermayesi eshama münkasem şirketlerin aksiyonerlerine dağıtılan gelirlere münhasır kalmaktadır. 1951 tarihli Kanun gayri menkul gelirlerinden alınan millî buhran vergisine dokunmamıştır.

Dividantlardan alınan millî buhran vergisi nisbeti % 15 den % 20 ye çıkartılmıştır.

## 3 — Kurumlar vergisi:

1951 tarihli Kanun ister şahıs şirketi, ister sermaye şirketi olsun hükmî şahsiyeti haiz olan şirketlerin vergi yükünü hissedilir derecede ağırlaştırmıştır. Evvelce hakiki şahıslarla, şirketlerin dağıtılmayan kârlarından aynı nisbette vergi alınıyordu ve şirketler sadece dağıtılmayan kârları üzerinden meslekî kazanç vergisi ödüyorlardı. Bilâhare kâr miktarı ne kadar az olursa olsun kurumların vergi nisbeti asgarî % 25 olarak tesbit olunmuştur (150.000 franklık tranş için). 150.000 franktan yukarı tranşlara ait vergi nisbetleri de artırılmış, sermayesi eshama münkasem yabancı şirketler tek nisbet üzerinden (%40) vergiye tâbi tutulmuştur. Hakiki şahıslara ait 150.000 franktan aşağı gelirler için kademeli bir barem tatbik edilmekte ve 150.000 franklık bir gelir için

kurumlar vergisi nisbetinin % 25 olmasına mukabil, hakikî şahıslara ait 150.000 franklık bir gelirden % 18 den biraz yukarı nisbet üzerinden 27.500 franklık bir vergi alınmaktadır. Bunu müteakip vergi, trans itibariyle müterakki nisbet üzerinden ve 1 milyon lirayı geçen gelirler için % 35 nisbetine vasıl oluncaya kadar artmaktadır (Kurumlarda vergi nisbetinin % 37,5 ve % 40 olmasına mukabil).

Kurumların dağıtılan kârlarına gelince, bu kârlar evvelâ menkul sermaye gelirleri vergisine tâbidir (sermayesi eshama münkasem şirketlerin hissedarları için vergi nisbeti % 30 ve şahıs şirketlerinin gayri faal hissedarları için ise % 23 tür). Şahıs şirketlerinin gayri faal şerikleri, hisselerine düşen kârlar üzerinden sanki bu kârlar sırf şahıs faaliyetlerinin bir mahsulü imiş gibi mesleki kazanç vergisi ödemektedirler.

Dividantlardan ve diğer aksiyon gelirlerinden alınan % 30 nisbetindeki menkul sermaye gelirleri vergisi üzerine % 20 tek nisbetli ve kaynakta tevkif olunan millî buhran vergisi inzimam etmektedir. Fakat bu verginin hissedar adına tevkifat yapılmaksızın ve ayrıca vergiye tâbi bulunan dağıtılmayan kârların tâyini bakımından meslekî masraflar meyanına geçirilmeksizin bizzat şirket tarafından ödenmesi lâzımdır.

Şahıs şirketlerinin de aynı şekilde ve % 25 nisbetli menkul sermaye gelirleri vergisi ile birlikte gayri faal şeriklere dağıtılan gelirler üzerinden ödenmesi lâzımgelen millî buhran vergisini kaynakta tevkif etmeleri lâzımdır. Bu vergi % 2 den % 15 e kadar giden müterakki nisbet üzerinden alınır (vergiye tâbi gelir 200.000 frankı bulduğu veya bu miktarı geçtiği zaman vergi nisbeti % 15 tir).

4 — Aynı gelirden çifte vergi alınmaması kaidesi (La règle non bis in idem) :

Belçika Kanun vazı aynı gelirden yahut aynı gelir unsurundan iki defa sedüllü vergi alınmasını önlemek istemiştir. İki halde çifte verginin önlenmesi kaidesi karşısında bulunuyoruz:

a) Bir teşebbüs (şirket veya fert) tarafından elde olunan kazancın bazı unsurlarından (meselâ gayri menkul gelirleri yahut portföy gelirleri) daha evvelce sedüllü vergi alınmış olması hali (gayri menkul vergisi yahut menkul sermaye gelirleri vergisi).

b) Bir şirket tarafından evvelce teşkil olunan ve dağıtılmayan kârlar vergisi adı altında daha evvelce vergiye tâbi tutulan ihtiyatlar üzerinden kâr tevzii hali.

Birinci halde gelirden gelir, ikinci halde vergiden vergi tenzil olunur.

8 Mart 1951 tarihli Kanun mevcut rejimde iki türlü değişiklik yapmıştır: Gelirden gelirin tenzili;

Daha önce vergisi alınmış olan ve teşebbüsün gelirinden tenzil edilen gelirin aksiyon gelirleri bakımından daima bir gelir teşkil etmesi lâzımdır. Yani sözü geçen geliri doğuran sermayenin muayyen bir zamandanberi teşebbüsün mülkiyeti altında bulunması lâzımdır. Halbuki evvelki kanuna göre daimiyet, ancak, sermayenin (aksiyon), daha evvelce vergisi ödenmiş olan gelirin (dividant) ait olduğunu yılın başlangıcından evvel teşebbüsün mülkiyeti altında olması halinde mevzuubahisti. 8 Mart 1951 tarihli Kanuna göre aksiyonların, vergisi tarh edilecek olan kazancın ait olduğu ekzersizin başlangıcına tekaddüm eden tarihte iktisap edilmesi lâzımdır.

Vergiden verginin indirilmesine gelince yeni kanun sermayesi eshama münkasem şirket tarafından ihtiyatın dağıtılması ve dağıtılan ihtiyatın toplu olarak menkul sermaye gelirleri vergisine (% 30) ve millî buhran vergisine tâbi tutulması halinde ihtiyat teşkili sırasında ödenmiş bulunan vergilere ait tenzilâtın evvelâ millî buhran vergisi üzerinden ve sonra da muhtemel olan menkul sermaye gelirleri vergisi fazlası üzerinden yapılması lâzımgeldiğini tasrih etmiştir. Şurasını da zikretmek lâzımdır ki, ihtiyat teşkili sırasında ödenen vergi sonradan yapılan tevzi dolayısıyla ödenmesi lâzımgelen vergiyi geçtiği takdirde çifte vergiyi önleme kaidelerinin tatbiki hiçbir suretle alınan miktarın iadesini icabettirmez.

#### 5 — Gayri menkul gelirleri:

8 Mart 1951 tarihli Kanunun getirdiği diğer bir yenilik gayri menkul gelirleri ile ilgilidir. Evvelki vergi mevzuatına göre periyodik olarak idare tarafından tesbit olunan ortalama kadastral gelir, kiraya verilen mallarla bizzat mülkiyet sahibi tarafından kullanılan mallar arasında bir tefrik yapılmaksızın gayri menkul vergisi ve millî buhran vergisi tarhiyatına esas teşkil ediyordu. Halbuki şahsî mütemmim vergiye tâbi umumî gelirin hesaplanmasında gayri menkulün bizzat mülkiyet sahibi tarafından kullanılması veya işgal edilmesi hâlinde kadastral gelir gözönünde tutuluyor, gayri menkulün kiraya verilmesi halinde ise hakiki gelir nazarı itibara alınıyordu.

Halbuki gayrimenkul vergisi matrahının tâyini bakımından her iki halde de kadastral gelir nazarı itibara alınıyordu.

Diğer taraftan, kiraya verilen malın hakiki geliri kadastral gelirin % 15 aşağısında olduğu takdirde mülkiyet sahibi aradaki fark nisbetinde verginin azaltılması talebinde bulunabiliyordu.

Bundan başka ve fakat sadece meslekî maksatlar için kiralama halinde hakiki gelir kadastral geliri asgari % 15 tecavüz ettiği takdirde fazla olan kısımdan munzam bir gayri menkul vergisi alınıyordu.

Bu munzam vergi meşruiyetini, gayri menkulünü kiraya veren mal sahibinden sadece kadastral gelir üzerinden gayri menkul vergisi alındığı halde tüccar kiracı tarafından elde olunan kazançtan vergi için hakiki gelirin (kira bedeli) meslekî masraflar meyanına ithal edilmemesinde buluyordu. Bu hüküm bazı suiistimallere sebebiyet veriyordu. Mülkiyet sahibi tüccara ait gayri menkul için mevhum bir şirket teşkil ediyor, bu şirket sözü geçen gayri menkulü yüksek bir bedelle kiraya veriyordu.

Bu mevzuda yapılan reform cezrîdir. Bundan sonra gerek gayri menkul vergisi ve millî buhran vergisi, gerekse mütemmim şahsî vergi için sadece ve daima kadastral gelir nazarı itibara alınacaktır.

Bununla beraber, munzam gayri menkul vergisinin ihdası suretiyle suiistimalleri ortadan kaldırmak için yeni kanun, normal şartlar altında kiraya verilen müşabih gayri menkullerin kirasına nazaran müfrit görünen kira fazlalığının tüccar kiracının vergiye tâbi kazancından meslekî masraf olarak tenzil edilmesini kabul etmiyecektir.

Ve nihayet, bir taraftan gayri menkulün tamamıyla tahrip olması veya kadastral gelirin asgari % 50 nisbetinde azalmasını intaç edecek şekilde kısmen tahrip olması, diğer taraftan mobilyasız binaların asgari 180 gün içinde boş kalması yahut hiç bir gelir getirmemesi halinde gayri menkul vergisinin tahfifi veya iadesi kabul edilmiş bulunmaktadır.

#### 6 — Kıymet fazlaları (Les plus - values) :

Belçika Kanunu sadece işletme sahibinin sınaî, ticarî yahut zirai faaliyetinden elde ettiği neticeleri değil fakat aynı zamanda kazancının tâyin edilmesi mevzu bahis olan yıl veya egzersiz içinde elde ettiği ve işletmeye yatırılan matluklardaki bütün artışları da işletmenin kârı olarak telâkki etmektedir. Fakat bu kıymet fazlaları prensip itibariyle sadece gerek yatırılan matlupların devrinden mütevellit kıymet fazlalarına gerekse teşebbüsün kayıtlarında kâr olarak görünen kıymet fazlalarına yani, bilânçonun pasifine geçirilmeksizin sadece aktife kaydedilen artışa tekabül ettiği takdirde vergiye tâbi tutulmaktadır.

Mevzuatta kıymet fazlalarına tatbik edilecek muamele ile ilgili iki türlü değişiklik yapılmıştır.

Kanun para kıymetinin düşmesini gözönünde tutarak alış fiyatının kıymetlendirilmesini derpiş etmiştir. Öyle ki, satış fiyatı iktisap fiyatının kıymetlendirme emsali ile çoğaltılmasından hasil olan miktarı geçtiği nisbette ancak bir kıymet fazlasının mevcut olduğu kabul edilmekte ve mevzu bahis iktisap fiyatı üzerinden yapılan amortismanlar bu miktardan tenzil edilmektedir.

Fakat, alış fiyatının bu şekilde kıymetlendirilmesine şimdiye kadar gayri menkuller ve meslekî gayelere tahsis olunan âlât ve edevat için müsaade edilmişti. 8 Mart 1951 tarihli kanun bunu beş seneden fazla bir zamandanberi teşebbüsün patrimuvanına girmiş bulunan iştirâklere ve portföy kıymetlerine de teşmil etmiştir.

#### 7 — Aile külfeti:

Yeni kanun mükellefin aile külfeti nisbetinde yapılan meslekî kazanç vergisi, millî buhran vergisi, şahsî mütemmim vergi tenzilatını his edilir derecede artırmaktadır. Bundan sonra külfeti mükellefe ait bulunan ilk iki aile efradından her birisi için % 5, keza külfeti mükellefe ait bulunan üçüncü ve dördüncü aile efradından her birisi için % 10, dörtten yukarı aile efradından her birisi için % 20 nisbetinde tenzilat yapılacaktır.

İşgal ettiği gayri menkulde asgari üç çocuğa bakan aile reisleri (gayri menkulün mülkiyetine sahip olsun olmasın) için yapılan ve gayri menkul gelirlerinden alınan gayri menkul vergisi ve millî buhran vergisi tenzilatı her çocuk için % 7 den % 10 a çıkarılmıştır.

### B İ B L İ O G R A F Y A

1. Gastone Vanden AVYLE, Guide Fiscal Parmanent, iki cilt.
2. Le Droit Fiscal des Sociétés, cilt 1, Centre d'Etudes des sociétés, 4 Rue des Colonies, Bruxelles.
3. Le Droit Fiscal des Sociétés, cilt 2, Centre d'Etudes des Sociétés, 4 Rue des Colonies, Bruxelles.
4. Carlo de Mey, Commentaire de la loi du 13 Juillet 1930 modifiant les lois relatives aux impôts sur le revenus Bruxelles, 1930.
5. E. Schreuder, La Législation Fiscale Belge en 1951, Bulletin de Documentation Fiscale Internationale, 3 Novembre 1952.