

## MALİ DENGE VERGİSİ

Asls. Ahmet G. KUMRULU

A. Ü. Hukuk Fakültesi

### I — VERGİ SİSTEMİMİZDE MALİ DENGE VERGİSİNİN YERİ

30.VI.1972 tarihinde yürürlüğe giren 1598 sayılı kanun, bu incelemede ele alınacak olan Mali Denge Vergisini kendine özgü bir vergi olarak vergi sistemimize eklemiştir. Hemen belirtelim; sisteme «eklenen» bu vergi, nitelikleri bakımından herhangi bir yeni vergi türü oluşturmamakta, yapay bir vergi niteliği göstermektedir. Öylesine yapay ki, kanunun başlığı bile kamu maliyesi tekniği açısından bir anlam taşımıyor... Bu niteliği ile Mali Denge Vergisi birkısım temel vergilerden 'türetilmiş', ya da onlara 'zam' olarak konmuş yeni, ek bir yüküm, ana hatlarıyla bir çifte vergi örneği getirmektedir. Bu nitelikleme üzerinde ileride ayrıntılı duracağız.

Mali Denge Vergisinin niteliğinin anlaşılmasında, yakın maliye tarihimize bakmak yararlı olacaktır. Şöyle ki; Cumhuriyet dönemi kamu maliyesinde ilk kez tam anlamıyla bir zorunlu borçlanma uygulaması olarak 1961 yılında çıkartılan tasarruf bonoları, bu verginin temelini oluşturmaktadır<sup>1</sup>. Bu zorunlu borçlanmanın vergiye dönüştürülmesiyle ortaya çıkan MDV nin yukarıda değindiğimiz nitelikleri, böyle bir zorlamanın sonucu olmaktadır. Tasarruf Bonosu uygulamasına kısa bir bakış, verginin temelinde yatan zorlamayı görmemizde yardımcı olacaktır.

1961 yılında, planlı döneme geçiş hazırlıkları arasında, 223 sayılı Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhra-

<sup>1</sup> Cumhuriyet döneminde, tasarruf bonoları adıyla veya zorunlu borçlanmaya benzer nitelikte başvuru olan bir kısım borçlanmalar, teknik olarak bu tür borçlanma sayılmamaktadır. Bu konuda bkz.: Üren Arsan, Türkiye'de Cumhuriyet Devrinde İç Devlet Borçları, Ankara 1961; Memduh Yaşa, Devlet Borçları, İstanbul, 1965.

<sup>2</sup> Mali Denge Vergisi, bundan böyle kısaca MDV olarak belirtilecektir.

cı hakkında kanun çıkartılmıştır. Bu kanunla, bütçede gelirlerin tahsis edilmemesi ilkesine aykırı olarak bir «Yatırımlar Finansman Fonu» kurulmakta, bu fonun öz kaynağını da belli işlemlerden kesinti ve ödeme yoluyla % 3 oranında alınacak, on yıl vadeli, faizli bir zorunlu borçlanmanın hasılatı oluşturmaktaydı. 1961 yılından itibaren tasarruf bonoları bütçe gelirleri arasında yer aldı. Ne var ki, öngörülen Finansman Fonu kurulmadı. 1967 yılında çıkartılan 930 sayılı kanunla bu fondan vazgeçilip tasarruf bonolarının bir kısım uygulama aksaklıkları giderilmeye, bu arada spekülatif amaçlı el değiştirmelerin önlenmesine çalışıldı; istisna hadleri yükseltildi.

Yeni bir spekülatif kazanç kaynağı olarak ortaya çıkan tasarruf bonolarının bu sakıncalarının yanı sıra, daha ilk borçlanmaya gidildiği sırada bile hesaplandığı gibi, yıllar içinde devlet bütçesine gerek anapara gerekse faiz ödemeleri olarak getireceği yük gözönüne alınarak, bir vergiye dönüştürme yoluna gidilmiştir. Vergiye geçişin, anapara ödemelerinin başlangıcına rastlaması da bütçe yükünün hafifletilmesindeki telaşı göstermektedir.

Değişikliğin hazineye sağlayacağı yarar açıktır. Ne var ki bu, borçtan vergiye geçiş işlemiyle, hazinenin kısa dönemde çıkarı uğruna uzun dönemli çıkarı feda edilmiştir. Gerçekten, tasarruf bonosu piyasasında elindeki bonoları kaybetmiş, birtakım formaliteler nedeniyle 930 sayılı kanuna göre değiştirme işlemi yaptıramamış ve paranın sürekli değer kaybı karşısında devlete verdiği borcun gerçek miktarlarındaki azalmayı algılayan geniş yükümlü kitlesi gözünde zaten fiilen vergi haline gelen bu yükümlünün niteliğini değiştirirken önemli bir tepkiyle karşılaşılacağı düşünülerek başvuru yolu, hazineye güveni sarsmıştır. Öylesine sarsmıştır ki, değil zorunlu işlemler, gönüllü borçlanmalarda bile, ileride hazinece ödeme yapılmaması bir olasılık olarak zihinlere yerleşmiştir. Tasarruf bonolarına ilişkin kanun ile MDV kanunu karşılaştırıldığında, bir kısım ayrıntılar dışında, biri zorunlu borçlanmaya, diğeri bir vergiye ilişkin iki metin arasındaki **özdeşlik** bu kanıyı destekleyici niteliktedir. Tekrarlamak gerekirse, özet olarak, MDV ne geçiş borç politikası, borç idaresi açısından sakıncalar yaratmıştır.

## II — VERGİLENDİRME TEKNİĞİ AÇISINDAN MALİ DENGELERİN VERGİSİNİN NİTELİĞİ VE ELEŞTİRİSİ :

Vergilendirme tekniği açısından bakıldığında MDV, bir kısım vergilere getirilen, belli oranda bir «zam» olarak görülebilir. Bu

vergiyi nitelerken yazarlar 'zam', 'ek vergi', 'eklenme vergi' deyimlerini kullanmaktadırlar<sup>3</sup>. Bunun nedeni, MDV nin belli vergilerle bağ kurularak, onların doğumuna bağlı olarak ve bu vergilerle aynı (ya da gerçek ücretlerde olduğu gibi yükümlü aleyhine genişletilmiş) matrahlardan alınmasıdır. 1598 sayılı kanunun 1 inci maddesine göre :

«a) Gelir, Kurumlar ve Veraset ve İntikal vergisine tâbi gerçek veya tüzel kişiler ile gayrimenkullerini ivaz mukabilinde satanlar;

b) Spor-Toto, Millî Piyango ve bankaların nakit ikramiyelerini kazananlar;

Mali denge vergisine tâbidirler.»

Örneğin ücretlerden gelir vergisi kesintisinin yanı sıra MDV alınmakta, Kurumlar vergisi beyannamesinde matrah üzerinden ayrıca MDV hesaplanmaktadır. Bu anlamda MDV ni, 'bağlı' vergi, 'türev' ya da 'türetilmiş' vergi olarak niteleyebiliriz. Maliye Bakanlığı da, «ortak matraha dayanan ek bir vergi niteliği taşımaktadır» görüşündedir<sup>4</sup>.

Daha yakından incelenince, teknik bakımdan bu verginin bir «çifte vergi» oluşturduğu görülür. Gerçekten, özel bir kanunla 3670 sayılı Millî Piyango Teşkiline Dair Kanunun 9. maddesi gereğince, her türlü vergi ve resimden (dolayısıyla İntikal vergisinden de) muaf tutulan Millî Piyango ikramiyeleri dışında, 1598 sayılı kanunun 1. maddesine göre alınacak MDV, aynı konudan, aynı vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan bir vergi borcu olmaktadır<sup>5</sup>.

1598 sayılı kanunun 1. maddesi çerçevesinde MDV nin, maddede açıkça belirtilmeyen ve yükümlüden hareketle tanımlanan konusunu saptamaya çalışırsak, gelir, kurumlar, veraset ve intikal vergileri yükümlülüğü; gayrimenkullerin ivaz karşılığı satılması; Spor-Toto, Millî Piyango ve banka nakit ikramiyelerinin kazanılması bu vergiyi doğuran olay olmakta, dolayısıyla zaten başka vergilerin konusunu oluşturan olaylar veya hukuki durumlar MDV nin de konusunu oluşturmaktadır<sup>6</sup>. Asıl vergilerden farklı bir vergi konusu bulmanın güçlüğü MDV nin çifte vergi olma niteliğinden doğuyor.

<sup>3</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, 6. bası, Ankara 1977, s. 227-228.

<sup>4</sup> Bkz.: 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

<sup>5</sup> Çifte vergi tanımı ve açıklaması için bkz.: Akif Erginay, Kamu Maliyesi, 5. bası, Ankara 1976, s. 152-153.

<sup>6</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, s. 229.

Bu sav esas alındıkta, MDV nin konusunun bağı olduğu asıl vergilerinkiyile özdeşliğini belirtmekle yetinebiliriz.

Millî Piyango ikramiyelerinin her türlü vergiden muaf tutulduğunu yukarıda belirtmiştik. Bu nedenle bu ikramiyelerden alınan MDV çifte vergiye yol açmayacaktır. Spor-Toto ikramiyelerini düzenleyen Futbol Müsabakalarında Müşterek Bahisler Tatbiki Hakkında 7258 sayılı kanun herhangi bir özel muafiyet getirmemektedir. Böylece, Spor-Toto ve bankaların nakit ikramiyeleri, yalnız Veraset ve İntikal Vergisi kanunundaki 5 000 liralık genel istisnadan yararlanmakta, dolayısıyla bu ikramiyelerden alınan MDV çifte vergilendirmeye örnek olmaktadır.

Gayrimenkullerin ivaz karşılığı devrinde alınan MDV nin çifte vergi niteliği üzerinde ayrıca durmak gerekiyor. 1598 sayılı kanun Emlâk Alım Vergisinin matrahını, MDV için de esas tutmaktadır. Ancak MDV yükümlüsü, gayrimenkulü iktisap eden değil, satandır. Aynı matrah üzerinde ortaya çıkan yükümlü farklılığının çifte vergiye yol açıp açmadığı tartışılabilir. Ne var ki kanımızca, aynı konudan birden fazla vergi alma ölçütüne göre, çifte vergileme sözkonusudur. Öte yandan çifte vergi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi açısından da ortaya çıkabilir. Kaldı ki, burada, yukarıdakinin aksine, yükümlüler de aynı kişilerdir. Buna karşılık, Emlâk Alım Vergisiyle MDV nin matrahlarının tamamen özdeşliğinden farklı olarak, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi matrahının bir kısmı MDV nin matrahı ile çakışmaktadır.

Doktrinde kabul edilen başka bir ölçüte göre bir vergi **miktarı** üzerinden belli oranda alınan zamlar çifte vergi sayılmamaktadır<sup>7</sup>. MDV ilke olarak, asıl vergi **matrahı** üzerinden hesaplandığından, bu ölçüte göre de çifte vergi oluşturmaktadır.

Maliye tarihimizde, MDV ne benzeyen başka vergiler uygulama alanı bulmuştur. Örnek olarak şu kanunlar sayılabilir :

1000 sayılı «Bilâvasıta Vergiler Üzerine İdare-i Hususiyeler Namına Küsuratı Munzama Tarhı Hakkında» kanun, musakkafatta ve arazi vergisinde % 5 oranında; beyannameye tabi kazanç vergisinde % 5, beyannameye tabi olmayan kazanç vergisinde % 2,5 zam getirmekte ve hasılatı özel idarelere bırakmaktadır. Kanun 1927 de kabul edilmiştir. 1931 yılında çıkartılan 1890 sayılı İktisadî Buhran Vergisi kanunu ile vergi konusu yapılan, hizmet erbabının ücret

<sup>7</sup> Akif Erginay, Kamu Maliyesi, s. 154.

ve benzeri istihkaklarına % 10-24 oranında vergi getirilmiştir. 1934 tarih ve 2416 sayılı kanun, hizmet erbabı dışındaki kazanç vergisi mükelleflerinin vergilerine 1/5 oranında **Buhran Vergisi** eklemiştir. 1932 yılında Muvazene Vergisi adıyla kabul edilen 1980 sayılı kanun ile her türlü ücret ve benzeri ödemelere, **Kazanç ve İktisadi Buhran Vergileri** çıkartıldıktan sonra % 10 oranında bir ek yüküm getirilmiştir. 1938 yılında çıkartılan 3404 sayılı kanun ile bu vergide bazı istisnalar tanınmış ve zam oranı % 10 dan % 8 e indirilmiştir. 3588 sayılı kanun da, matrahtan indirim sistemini koruyarak, bazı ufak değişiklikler yapmıştır. 1940 tarih ve 3828 sayılı Fevkalâde Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına ve Bazı Maddelerin Mükellefiyet Mevzuuna Alınmasına Dair kanun ile, kazanç vergisi yükümlüsü ticaret, sanayi ve serbest meslek erbabının vergilerine % 10, 25, 50 oranlarında zam getirilmiştir. Kanun, bu zamların buhran vergisi matrahına ithal edilmeyeceğini öngörmüştür. 1941 tarihinde çıkartılan 4040 sayılı kanun ise, 3828 sayılı kanunun kazanç vergisine getirdiği zamları bir misli arttırmıştır. 4226 ve 4415 sayılı kanunlar da esas itibariyle gider vergilerinde birtakım zamlar kabul etmiştir. 4437 sayılı kanun ise 1943 yılında ticaret ve sanayi erbabının kazanç vergilerine % 46-80 oranında artan oranlı zam yapmıştır. 1935 yılında çıkartılan 2882 sayılı Hava Kuvvetleri Yardım Vergisi Kanunu, tarım işçilerinin ücretleri dışında her türlü ücret ve benzeri ödemelere, menkul kıymet kazançlarına % 2 oranında ek bir yüküm öngörmüş; bu oran 3828 sayılı kanunla bir misli yükseltilmiştir. 4040 sayılı kanunun 31 inci maddesiyle de, bina vergisine 'Müdafaa Vergisi' adıyla yeni bir yüküm eklenerek sahibinin oturduğu meskenlerde 1/6, diğerlerinde 1/3 oranında olmak üzere bina vergisine zam yapılmıştır.

Bütün bu örnekler incelendiğinde, zam, ek vergi şeklinde vergi alınması yoluna, ekonomik buhran (1929-1930) ve savaş gibi olağanüstü durumlarda gidildiği anlaşılır. Nitekim olağanüstü durum kalkınca bu vergiler kaldırılmakta ya da temel vergiler içine yedirilmektedir. Bu anlamda MDV olağanüstü bir durum yok iken eski zam uygulamalarına dönüş ve vergicilik açısından geriye atılmış bir adımdır<sup>8</sup>.

Çifte vergi niteliği kesinleşince eleştirilerin uzatılması gereksiz oluyor. Vergi politikası açısından da sakıncalar kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Gerçekten, doğru bir vergi politikası, çifte vergi-

<sup>8</sup> Bu eski zam kanunlarında çifte vergi yükünü azaltmak üzere, bir kısım vergi indirimleri kabul edilmiştir. İleride görüleceği gibi, MDV bu konuda eski kanunlardan daha geri bir düzeyde kalmaktadır.

lendirmeye değil, asıl vergi türlerinde matrah ve oran ayarlamalarına yönelmelidir. Örneğin, bugün Gelir vergisi dilim ve oranlarında düzeltme gereksinimi açıktır. MDV ile tek oran üzerinden sağlanan vergi hasılatı, yapılacak düzeltmelerle, adalete daha uygun olarak, gelir dilimleri arasında pay edilebilir. Toplam vergi yükü içinde önemi ne olursa olsun, temel vergicilik ilkeleri karşısında MDV nin kabul edilebilir bir yanı bulunmamaktadır.

### III — MALİ DENGE VERGİSİ KANUNUNUN SİSTEMATİK İNCELENMESİ :

Geçmişteki temeli, borç idaresi, vergilendirme tekniği ve politikası açısından bu eleştiriye açık özelliklerini belirttikten sonra MDV nin teknik incelenmesine geçebiliriz. Kanun hükümleri ele alınırken, MDV ne asıl olan vergiler açısından doğabilecek uygulama farklılıklarına da ana hatlarıyla değinilecektir.

#### 1 — Konu ve Yükümlü :

1598 sayılı kanunun 1. maddesinin başlığına göre, bu madde verginin konusunun ve yükümlülerinin belirtilmesi gerekirken, metinde yalnız yükümlüler sayılmış ve yükümlüden hareketle konu da dolaylı olarak tanımlanmış bulunmaktadır<sup>9</sup>. Vergi mevzuatımız incelendiğinde, İşletme ve Taşıt Alım vergilerinin de aynı teknikte hükme bağlandığını görürüz. Oysa Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal, Emlâk, Emlâk Alım, Gayrimenkul Kıymet Artışı vergilerine ilişkin kanun metinlerinde, konu ve yükümlü doğru tekniğe, ayrı ayrı tanımlanmışlardır.

Birinci madde metni kanun yapma tekniği açısından dikkatle incelendiğinde başka bir aksaklık daha göstermektedir. Şöyle ki; özel kanunu ile her türlü vergiden muaf tutulan Millî Piyango ikramiyeleri dışında kalıp ikramiye türleri olarak MDV ne tâbi tutulan Spor-Toto ve bankaların nakit ikramiyeleri Veraset ve İntikal Vergisi kanunu kapsamındadırlar. Bu nedenle, maddenin 'a' bendinde veraset ve intikal vergisine tâbi kişilerin MDV yükümlüsü olacakları açıklandıktan sonra, sözü edilen ikramiyelerin 'b' bendinde tekrar belirtilmesi gereksizdir. Bu aksaklık da MDV kanununun hemen tümünün Tasarruf Bonoları hakkındaki kanundan aynen aktarılmasından ileri gelmektedir.

<sup>9</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, s. 229.

Kanunlaştırma tekniğine aykırı başka bir nokta da şudur : 1. madde, konu ve yükümlülüğü tanımladıktan sonra, bu yükümlülüğün nasıl yerine getirileceğini, başka bir deyişle MDV nin ödenme şekillerini göstermektedir. Nitekim bunu izleyen 2 ve 3. maddeler de bu şekillerden biri olan 'kesinti'ye ilişkindir. Oysa bir vergi kanununun mantıkî sistematığı, verginin matrahı ve tarhı belirtildikten sonra ödenmesine geçilmesini gerektirir.

MDV kanununun 1. maddesine göre yükümlülük türleri şöyle gruplandırılabilir :

- a) Gelir, Kurumlar ve İntikal vergileri yükümlüleri;
- b) Gayrimenkulleri ivaz karşılığında devredenler;
- c) Spor-Toto, Millî Piyango ve bankaların nakit ikramiyelerini kazananlar

bu verginin yükümlüsüdürler. Bu yükümlülük türlerinin, özellikle gayrimenkullerin ivazlı devrinden doğan yükümlülüğün, uygulamada karşılaşılabilecek tereddüt yaratıcı bazı yönleri üzerinde durulmuştur.

Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi yükümlüleri ayrı ayrı vergilendirildiğine göre, kurum kazançları üzerinden ödenen MDV nin gelir vergisi matrahından alınacak MDV nden indirilmemesi gerekir<sup>10</sup>.

Anılan madde «gayrimenkullerini ivaz mukabilinde satanlar» deyimini ile hukuk açısından kavram yanlışlığı yapmakta ve tereddütlere yol açmaktadır. Örneğin rızaen satış olmayan fakat ivaz karşılığı devir nedeniyle Veraset ve İntikal vergisine girmeyen kamulaştırma işleminden MDV doğacak mıdır? Kanunun yanlış ifadesine bağlı kalmayıp, tümünün yorumu yükümlülüğün doğması sonucuna bizi götürür. Nitekim, gerek Tasarruf Bonolarıyla gerek MDV ile ilgili Danıştay kararlarında bu yükümler kamulaştırma bedellerini de kapsayacağı belirtilmiştir<sup>11</sup>. Maliye Bakanlığı da MDV nin kamulaştırma ve trampa hallerinde uygulanacağı görüşündedir<sup>12</sup>. Gayrimenkullerin trampa edilmesinde, nasıl Emlâk Alım

<sup>10</sup> Danıştay tasarruf bonoları ile ilgili bir kararında, «ayrı mükelleflerin ayrı mükellefiyetleri»ni buna gerekçe olarak göstermektedir. Bkz.: G. Dinçer - E. Çırakman - N. Necipoğlu : Danıştay Kararları, II. Kitap, Ankara 1969, s. 369. DŞ. 12.D. E. 1968/1250, K. 1968/2167 sayılı karar.

<sup>11</sup> DŞ. 12. Dairenin E. 1967/1762, K. 1968/1206 sayılı kararı için bkz.: Dinçer, Çırakman, Necipoğlu, a.g.e., s. 368. Ayrıca bkz.. 9. Daire E. 1976/595, K. 1976/3155 sayılı karar.

<sup>12</sup> Bkz.. 113 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 1 seri no. lu MDV Genel tebliği.

vergi uygulanırsa, aynı şekilde, bir satış işlemi varmışcasına MDV nin de geçerli olması kanaatine uygundur.

## 2 — Matrah :

MDV kanununun 6. maddesi, bu verginin ödenme şekillerine göre matrahın nasıl saptanacağını iki bölümde gösterirken, çifte vergi niteliğini açıkça ortaya koymaktadır. Sözelimi, verginin yükümlüce ödenmesi şeklinin geçerli olduğu Gelir vergisinde yıllık beyanamedeki matrah, Kurumlar vergisi beyannamelerindeki matrahlar, Veraset ve İntikal vergisi için beyan edilen matrahlar, MDV nin de matrahlarını oluşturmaktadır. MDV nden muaf tutulan götürü ücretler dışındaki götürü gelir vergisi yükümlüleri de bu götürü matrahlar üzerinden MDV öderler.

Gayrimenkullerin intikalinde ise, Emlâk Alım vergisine esas olan değer, başka bir deyişle rayiç bedelden aşağı olmamak üzere satış bedeli MDV matrahı olarak saptanmıştır. Emlâk Alım vergisi ile birlikte düşünülünce MDV bir bakıma madalyonun öbür yüzünü, bir nevi «Emlâk Satım Vergisi» ni oluşturmaktadır. Böylece, matrahta birlik sağlanması için Emlâk Alım vergisinin matrahının MDV için de esas tutulması yerinde görülebilir. Nitekim bir alım satım işleminin iki yönü olarak Emlâk Alım vergisiyle MDV arasında ilişki kurarken kanun koyucunun vergi kaçakçılığını önleyici karşılıklı denetim mekanizması getirmeyi amaçladığını söyleyebiliriz.

Gayrimenkuller ticarî işletmeye dahil olduğu takdirde, bunların devri nedeniyle ödenen MDV nin, Gelir Vergisi Kanununun 40/6 ve buna atıfta bulunan Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddeleri gereğince, sâfi ticarî kazanç veya kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak indirilebileceğini Maliye Bakanlığı kabul etmektedir. Ticarî işletme dışında kalan gayrimenkuller için ödenen MDV nin indirilmesi ise söz konusu olmayacaktır<sup>13</sup>.

Beyan esasına göre ödenen vergilere ilişkin MDV matrahı, asıl vergilerin ikmalen, re'sen veya sair suretlerle idarece takdir olunan matrah farklarına göre değişebilecektir (Mad. 6/1, e).

MDV nde ikinci ödeme şekli olan kesintiye tâbi yükümlülük çeşitlerinde matrah şöyle saptanır :

İstisna dışında kalan, Gelir vergisine tâbi gerçek ücretler ve ücret sayılan ödemeler indirim ve kesintiler uygulanmaksızın gayrisâfi tutarları üzerinden vergilendirilir. Burada açık bir haksızlık

<sup>13</sup> 113 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği.



la karşılaşmaktayız. Ücret dışındaki gelir unsurlarını, kurum kazançlarını sâfi tutarları üzerinden vergilendiren 1598 sayılı kanunun gerçek ücretlerde kabul ettiği esasa göre matrah genişletmesini açıklamaya olanak yoktur. Buna göre gerçek ücretler vergilendirilirken emekli sandığı kesenekleri ve sosyal sigorta primleri de matrah içinde bulunacaktır. Nitekim uygulamada, emekli sandığı keseneklerinden olan % 25 giriş ödentisi ve % 100 artış farklarının MDV matrahına alınıp alınmayacağı tereddüt yaratmış, Sayıştay Genel Kurulu 9.VII.1973 tarih ve 606/1 sayılı kararında kanunun doğru yorumuyla bunların da matrah içinde düşünülmesi gerektiğini belirtmiştir. Maliye Bakanlığı 5 sayılı MDV Genel Tebliğinde de aynı yönde görüş yer almıştır.

Kanunun gerçek ücretler için getirdiği bu ilke sonucu, gelir vergisinde temel istisnalar olarak yer alan ve dekot sistemiyle uygulanan en az geçim indirimi ve özel indirim, MDV ile bertaraf edilmiş olmaktadır. Yukarıda eski zam kanunları üzerinde dururken bir kısmının matrah dışı tutulacak vergileri belirttiğine değinmiştik. Ele aldığımız hükümleriyle MDV bu eski kanunlardan daha geri bir düzeyde kalmaktadır. Nitekim kanunun kesinti yoluyla ödeme şekillerine ilişkin 6. maddesinin 'd' fıkrasında ikramiyelerin vergilendirilmesi sırasında gayrisâfi tutarların matrah olarak alınacağı öngörülmüştür. Buna göre, örneğin bankalarca ve Spor-Toto idaresince verilen ikramiyelerden alınan İntikal vergisi de MDV matrahından düşülemeyecektir. Aynı madde, dar yükümlülerin gelirlerinde ve kurum kazançlarından yapılacak MDV kesintisinde sâfi matrah ilkesini benimsemiştir.

### 3 — İstisna ve Muafiyetler :

1598 sayılı kanunun tanıdığı istisna ve muafiyetlerin (Mad. 4, 5) esas olarak Tasarruf Bonoları kanunundan aynen aktarıldığını söyleyebiliriz. Tek fark, tasarruf bonusu yükümüne tâbi olmayan götürü ticarî ve meslekî kazançların da MDV kapsamına alınarak muafiyetin daraltılmış olmasıdır<sup>14</sup>. Böylece, yalnız götürü ücretler MDV'nden muaf tutulmuştur. Ancak, başka gelirlerle birlikte yıllık beyannameye girdiklerinde, bunlar için de muafiyet söz konusu olmamaktadır.

İstisna ile ilgili hükümde (Mad. 5/e) 1 000 lirayı aşmayan matrahlar vergi dışı bırakılmaktadır. 1 000 lira aşıldığında, tamamı matrah olarak alınır. Gerçek ücretler için tanınan günlük 40, haf-

<sup>14</sup> Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, 5. bası, İstanbul 1976, s. 428.

talık 280, aylık 1 200 ve yıllık 14 400 liralık istisnada ise, bu miktarlar aşılrsa bile matrahtan indirim yapılmaktadır.

Ücret istisnası aynı işverenin aynı veya ayrı hizmetler için yaptığı çeşitli ücret ödemeleri toplamına bir defa uygulanır; aynı işverenlerce yapılan ödemelerin ise her biri istisnadan yararlanır (Mad. 5). Matrahın saptanmasında olduğu gibi, istisna uygulamasında da ücretlerin gayrisâfi tutarı esas alınmaktadır. Yıllık beyannameye girecek ücretler toplamı 14 400 lira istisnadan değil, ilgili buldukları süreye karşılık bir istisna miktarından yararlanacaklardır. Örneğin üç aylık süreye ait ücrete  $3 \times 1 200 = 3 600$  lira istisna uygulanacaktır<sup>15</sup>.

Kanunda ayrıca kamu idareleri ve kooperatiflerin gayrimenkul satışları ile icraen satılan gayrimenkullerin satış bedelleri için de MDV istisnası tanınmıştır.

#### 4 — Oran :

1598 sayılı kanun, 8. maddesinde tek bir oran öngörmektedir. Buna göre, MDV kesinti ve ödemeleri % 3 oranı üzerinden yapılmaktadır. Oysa bir kısım eski zam kanunlarının artan oranlar da kabul ettiklerine yukarıda değinmiştik. Esas itibariyle MDV eleştirilere açık olduğuna göre, vergi politikası açısından oranı hakkında söylenecek bir husus bulunmamakta, başka bir deyişle, bu çifte verginin oranının yüksekliği hakkında fikir yürütmek gereksiz olmaktadır.

#### 5 — Verginin Tarhı :

MDV bağlı vergi, ek vergi niteliğiyle, başka vergilere ilişkin olarak alındığından tarh işlemi de asıl vergilerininkiyle birlikte yapılır. Bu nedenle, MDV kanununda tarh ile ilgili özel hükümlerin bulunmaması doğaldır.

Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal vergileriyle ilgili olarak doğan ve yükümlüce ödenen MDV nin tarh ve tahakkuk işlemleri, asıl vergiler bakımından bağlı bulunulan vergi dairesince yükümlülerin beyanı üzerine tahakkuk fişi kesilerek yapılır. Gayrimenkul intikalleri dolayısıyla MDV tarhiyatı, intikal işlemi yapan tapu dairesinin bulunduğu yer vergi dairesince, yükümlünün beyanı üzerine yapılır. Bunun için, tapu dairesince tahsil müzekkeresi ve vergi dairesince de tahakkuk pusulası kesilmesi gerekmektedir<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> MDV Genel Tebliği, Seri No. 3.

<sup>16</sup> MDV Genel Tebliği, Seri No. 1

Kesinti yoluyla alınan MDV, kesintiye tâbi Gelir ve Kurumlar vergilerine ilişkin ödemelerin ilgili kanunlarına göre beyan edilecekleri vergi dairesince tarh edilir. Kesintiyi yapanlar, beyanda bulunmakla yükümlüdür. 2. maddenin 'd' bendine göre, Milli Piyango ve banka nakit ikramiyelerinden yapılan kesintiler üzerinden, bu ikramiyeleri ödeyen kurum ve bankaların (merkez veya şube) bulunduğu yer vergi dairesince MDV tarh edilir. Spor-Toto Genel Müdürlüğünce ikramiyelerden yapılacak kesinti üzerinden MDV tarhiyatında, Spor-Toto vergisi bakımından bağlı bulunan vergi dairesi yetkilidir<sup>17</sup>.

### 6 — Verginin Ödenmesi :

1, 6 ve 9. maddeler incelenince, MDV nin ödenmesi konusunda ikili bir ayırım yapılabilir : a) Yükümlüce ödeme, b) Kesinti yoluyla ödeme. Bu ayırım Tasarruf Bonoları kanununda da bulunmaktaydı.

a) Yükümlüce Ödeme : Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal vergileri yükümlülükleri ve gayrimenkullerini ivaz karşılığı devredenler, MDV yükümlülüklerini, ilgili vergi dairesine asıl vergilerin ilk taksidiyle birlikte **defaten** ödeyerek yerine getirirler (Mad. 9/a). Bilindiği gibi, anılan üç vergi kanununda borcun taksitle ödenmesi ilkesi kabul edilmiştir. Oysa, yükümlülere tanınan bu ödeme kolaylığını, 1598 sayılı kanun MDV için öngörmediğini açıkça belirtmiştir. Çifte vergi olarak ek yük getiren bu vergide, bağlı bulunduğu vergiler için tanınan ödeme olanaklarının kabul edilmemesi kolay açıklanamaz. Tek neden olarak, belki, asıl vergilere göre tutarı az olan MDV nin tahsilinin vergi daireleri bakımından kolaylaştırılması akla gelebilir.

Gayrimenkullerin ivaz karşılığı devrinde Emlâk Alım vergisinin neden MDV için esas tutulduğunu tartışırken, bir karşılıklı denetim mekanizmasının kurulmasının amaçlanmış olabileceğine yukarıda değinmiştik. Vergilerin ödenme şekli ve zamanlarına göre bu denetimin uygulamada gerçekleşip gerçekleşmeyeceği düşünülmelidir. Örneğin, satış işlemi sırasında alıcı Emlâk Alım vergisini, satıcı da MDV ni, aynı zamanda, aynı vergi dairesine ödeyeceklerdir. Madde 9/a, MDV nin «... Emlâk Alım vergisinin tediyesi sırasında defaten...» ödeneceğini öngörmektedir. Bu durumda, alıcı ve satıcının aynı matrah bildiriminde bulunmaları doğal olmakta, dolayısıyla denetim mekanizmasının işlerliği büyük ölçüde

<sup>17</sup> MDV Genel Tebliği, Seri No. 4.

azalmaktadır. Denetimden çok kanunun, verginin ödenmesini güvence altına almayı amaçladığı söylenebilir. Nitekim 11. madde, tapuda herhangi bir işlem yapmadan önce tapu memurlarını, MDV nin ödendiğini gösteren belgeyi (ya da, Genel Tebliğe göre, istisna belgesini) incelemekle yükümlü kılmaktadır. 12. maddeye göre, Emlâk, Emlâk Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı vergilerinde olduğu gibi MDV nin ödenmesinde de tapu memurları asıl yükümlüler ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Bu hükümler ile kanunlarımızdaki müteselsil sorumluluk hallerine bir venisi eklenmiş olmaktadır.

b) Kesinti Yoluyla Ödeme : Gelir vergisine tâbi gerçek ücretler, dar mükelleflere telif ve patent haklarının satışı veya kiralanması dolayısıyla yapılan ödemeler, dar mükellef kurumların Kurumlar vergisi tevkifatına tâbi kazanç ve iratları ile Spor-Toto, Millî Piyango ve bankaların nakit ikramiyeleri üzerinden MDV kesinti yoluyla ödenir. 3. maddede kesinti yapmaya mecbur kurumlar ve kişiler sayılmıştır. Bunlar, Tasarruf Bonoları kanununda ve Gelir Vergisi kanunundaki stopaj sorumluları ile aynıdır.

İkramiyeler dışında kalan, yukarıda belirttiğimiz Gelir ve Kurumlar vergileri tevkifatına tâbi kazançlardan yapılacak MDV kesintisi, ilgili gelir veya kurumlar vergisi tevkifatının süresi içinde yapılıp onlarla birlikte, ödenmeleri gereken süre içinde vergi dairesine yatırılır (Mad. 9/b). İkramiyelerde MDV kesintisi ise bunların ödenmesi sırasında yapılır; müteakip ayın yirminci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine yatırılır (Mad. 9/c). İkramiyeler için bu kesinti dışında yükümlülerce ayrı MDV ödenmez.

Kazanç ve iratlardan kesinti yoluyla alınan MDV, bu kazanç ve iratlar beyannameye girdiği takdirde beyanname üzerinden ödenecek MDV toplamından mahsup edilir. Aynı mahsup işlemi Veraset ve İntikal vergisinde ilk tarhiyat ve nihai tarhiyat için ödenecek MDV tutarları için de geçerlidir (Mad. 7).

#### **IV — MALÎ DENGE VERGİSİ KANUNUNUN UYGULANMASINA İLİŞKİN BAZI ÖZELLİKLER :**

##### **1 — Geçiş Hükümleri :**

Tasarruf bonusu sisteminin bir kanunla vergiye dönüştürülmesinin bazı aksamalar yaratması doğaldır. Bunu öngören kanun koyucu, bazı geçici maddelerle aksamaları gidermeye çalışmış, ancak bunları tümüyle önleyememiştir. Maliye Bakanlığı da çıkardığı Ge-

nel Tebliğler ile bir anlamda kanunu da aşarak, pürtüzleri yok etmeye yönelmiştir.

Aslında 1598 sayılı kanun geçmişe yürütür hükümler getirmekle birlikte, özel bir durumda, kanun açıkca yasaklamadığından, geriye yürüme sonucuyla karşılaşılmaktadır. Şöyle ki : MDV kanunu, yayımı tarihinde, 30.VI.1972 de yürürlüğe girmiştir. 1973 yılında, 1972 takvim yılı için verilecek beyannamelerde matrahın tamamı üzerinden MDV tarh edilmesi kanun gereğidir. Bu durumda, 1972 yılının ilk altı ayında, yani MDV nin kanunlaştığı 30.VI.1972 tarihine kadar elde edilen gelirler için de bu yeni vergi ödenmiş olmaktadır. Kanunların geçmişe yürütülmemesi ilkesi karşısında, geçici bir hükümle bu sonucun önlenmesi uygun düşerdi.

Geçici 1. maddeye göre, 1971 yılına ait yıllık beyana tâbi kazançlar hariç olmak üzere, önceki dönemlere ilişkin tasarruf bonusu yükümlülüğü kanunun yürürlüğe girişiyle kalkmaktadır. Örneğin, 1598 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, geçmiş yıllara ait ücret, maaş farkı, ikramiye gibi ödeme yapılırsa tasarruf bonusu yükümlüne tâbi olmayacaktır. Bu ödemelerde MDV kesintisi yapılmaması kanun gereğidir. Maliye Bakanlığı, MDV ne ilişkin 1 no. lu Genel Tebliğinde, önceki dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya sair suretlerle takdir olunan matrah farklarının tasarruf bonusu yükümlüne tâbi olmayacağını; kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren tasarruf bonusu tarh ve tahakkuk ettirilemeyeceğini, tahakkuk edip de tahsil edilmeyenler ile bunlara ilişkin cezalar ve gecikme zamlarının terkin olunacağını geçici 1. maddeye dayanarak kabul etmektedir. Geçici 1, maddenin re'sen ve ikmalen yapılan tarhiyatı kapsayıp kapsamadığı tartışılabilir. Kesin olan nokta, uygulama güçlüklerini önlemek amacıyla kanunun terkin yoluna gittiğidir. Nitekim, yine geçici 1. maddeye dayanarak Maliye Bakanlığı 2 no. lu MDV Genel Tebliğinde, İtiraz, Temyiz Komisyonlarında ve Danıştayda incelenmekte olan tasarruf bonusu uyuşmazlıklarının «muameleden kaldırılması»nı öngörmektedir.

## 2 — Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Geçerliliği :

MDV Kanunu 13. maddesinde, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun, aykırı olmayan hükümlerinin MDV ne uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Buna göre örneğin, Vergi Usul Kanununun vergi cezaları, pişmanlık, cezalarda indirim, vergi uyuşmazlıkları, uzlaşma vb. ilişkin hükümlerle-

ri MDV bakımından da geçerli olacaktır. Nitekim Vergi Usul Kanunu 131 no. lu Genel Tebliği ile MDV ve buna ilişkin cezalar uzlaşma kapsamına alınmıştır. Aynı şekilde verginin tahsili, terkinin gecikme zammı gibi konularda 6183 sayılı kanun hükümleri MDV ne de uygulanacaktır.

### 3 — Vergi Uyuşmazlıklarında Mali Denge Vergisi :

MDV ne ilişkin uyuşmazlıklar, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde halledilecektir. Vergi yargısında MDV açısından özel bir durum, Danıştay'ın görevli dairesi konusunda ortaya çıkmaktadır. Danıştay Kanunu, dairelerin görevlerini belirtmiştir. 1740 sayılı kanunla değiştirilmiş 40. maddenin F bendine göre, kanunda belirtilen dairelerin görevleri dışında kalan vergi dâvalarında 11 inci daire görevli kılınmaktadır.

MDV nin niteliği gereği ortaya çıkan tereddütler şöyle sıralanabilir : Bağlı bir vergi olduğundan, asıl vergiye ilişkin bir dâvada MDV hangi dairece ele alınacaktır? Asıl vergi dâva konusu yapılmayıp yalnız MDV ne ilişkin bir uyuşmazlık varsa buna hangi daire bakacaktır? MDV nin özel olarak, tek bir durumda, bağımsız vergi şeklinde tarh edildiği, Millî Piyango ikramiyelerinden alınması halinde çıkabilecek bir uyuşmazlık hangi dairenin görev kapsamına girecektir? Başka bir deyişle, MDV nin bağlı ya da bağlı olmadan tarh edilmesi halinde görevli dairenin değişip değişmeyeceği incelenmeye değer.

521 sayılı Danıştay Kanununda belli bir dairenin görevleri arasında sayılmadığı için, yukarıda anılan 40. madde gereğince MDV ne 11 inci Dairede bakılması gerekmektedir. Nitekim önceleri uygulama bu yolda olmuştur. Ancak Danıştay Başkanlar Kurulu, 43. maddenin verdiği yetki ile görevli daireyi yeniden saptamıştır. 23.XII. 1975 tarihli karara göre, bir asıl vergiye bağlı olarak tarh edilen MDV ne ilişkin uyuşmazlıklar, gerek sırf MDV ne ilişkin olsun gerekse her iki vergi dâva konusu yapılsın, asıl vergiye bakmakla görevli dairede görülecektir. Millî Piyango ikramiyelerinde olduğu gibi, MDV asıl vergiye bağlı olmaksızın tarh edilirse, bu durumda 40. madde gereğince uyuşmazlığın 11 inci Dairede ele alınması gerekir