

ZIRAİ SEKTÖRDE VERGİLENDİRME

BEYSAN KEYDER

I — Tarihi Oluş

İktisadi oluş içerisinde muhtelif mekteplerin vergi hakkındaki nazariyeleri incelendiği takdirde ziraatın hemen daima vergi yükünü bünyesinde topladığı görülür.

Ticareti baz olarak ele alan merkantilistler ve kameralistlerden gayri diğer bütün mekteplerde ziraatın vergicilik bakımından en verimli saha olduğu kabul edilmisti. Ezcümle fizyokratlar tek vergi (impôtunique) nazariyesile verginin sadece ziraî sahadan alınması esasını vazetmişler ve bunun tatbikat sahasına intikaline âzamî gayret sarfetmişlerdir.

Fizyokratlar devletin devamlı masraflarını karşılamak için bir gelir kaynağına ihtiyaçları olduğunu kabul ettikleri anda bu kaynağın neresi olacağını da incelemeğe başlamışlar ve bu kaynağın ziraî faaliyetler olduğuna karar vermişlerdir. Bir ziraî işletmenin getirdiği varidat, bütün masraflar ve ertesi yıl için lüzumlu meblâğlar ayrıldıktan sonra saf hasıla (produit net) denilen bir bakiye bırakır. Bu bakiye hakikî servet artışını ifade eder. Fizyokratların vergi kaynağı olarak kabul etmek istedikleri işte bu saf hasıladır. Saf hasılası vergilendirilecek mükellef doğrudan doğruya toprak sahibidir. Toprak işçisi, ortakçı veya kiracı durumunda olanlar vergi ile mükellef değillerdir. Buna rağmen Quesnay (Tableau Économique) isimli eserinde verginin isbetini ziraî faaliyetlerden elde edilen mecmu gelirin % 30 u olarak hesaplamıştır.

Malûm olduğu üzere fizyokratların bu kanaatlerine pek çok itirazları vaki olmuş ise de Thomas Paine'nin ilk gelir vergisi reformuna kadar ziraî faaliyetlerin ana kaynak olarak vergilendirilmesi devam ede gelmiştir. Netekim yeni gelir vergisi sistemlerinde de Türk gelir vergisi hariç ziraî kazançlara büyük yer verilmiştir.

Fizyokratların tek vergi sistemini savunan Dupont de Nemours, Baudeau, Turgot ve Quesnay gibi müelliflerin eserlerinde bir taraftan vasıtasız vergilerin aksak tarafları gösterilirken, diğer taraftan ziraat faaliyetlerden elde edilen fazla kazançlar üzerine müesses tek verginin hiçbir kötü tarafı bulunmayan mükemmel bir vasıtalı vergi kaynağı olduğu iddia edilmektedir.

Fizyokratların tek vergi sistemi Fransada, Voltaire'in (L'homme a quarante écus) isimli hicviyesini kaleme almasına kadar geniş bir makes buldu. Voltaire bu eserinde senede 40 ekü kazanan ve bunun yarısını vergi olarak ödeyen bir köylüyü baz olarak alır. Bu köylünün senede 400.000 ekü kazanan buna mukabil vergi ödemiyen bir ahabile mukayesesini yapar ve işi bu zengin ahabın köylüyü arabacılarıyla beraber yemek yemek üzere davetine kadar götürür. Bu basit olmakla beraber kat'i tenkit Fransada tek vergi sisteminin yıkılmasını intaç etmiştir.

Fizyokratlardan hemen bir asır sonra Amerikada dünyaya gelen Henry George da kaynağı ziraat faaliyetler olan bir tek vergi (Single tax) nazariyesi ortaya atmıştır. Henry George'un bu fikri arazi kazançlarının hak edilmemiş bir mahiyet arz ettiği esasına dayanıyordu. Onun kanaatine göre bu gibi kazançlar ferdî çalışmalarından ziyade, sosyal vakıaların ve arazide câri hususî mülkiyet rejiminin yaptığı zararlı iktisadî tesirlerin neticesinden başka birsey değildir. Şu halde bir sâ-y eseri olmıyan bu hasılayı teklif mevzuu yapmak, neticede toprağı âmme malı haline getirecektir. Dikkat edilirse fizyokratların yüzde yüz inandıkları hususî mülkiyet prensibi Henry George'da Devlet mülkiyetine doğru hareket etmiş bulunmaktadır.

Henry George'dan sonra aynı konuyu işliyen Ogilvie, Tom paine, J. Stuart Mill ve Herbert Spencer gibi müellifler de araziyi zamanla Devlete intikal ettirecek tek bir ziraat vergi alınması mevzuunu savunmuşlardır.

Fizyokratlardan sonra Adam Smith, merkantilist devrin baskıları içinde yetiştiği için daha ziyade fizyokrat temayülü olarak görülür ve vergi kaideleri (Canons of taxation) ı verirken vergi kaynakları arasında ziraata da büyük bir yer verir. Adam Smith'den sonra Ricardo, J. Stuart Mill gibi iktisatçılarda aynı şekilde vergi kaynakları arasında ziraat kazanca büyük ehemmiyet vermişlerdir. Bu durum sosyalistlere kadar devam etmiş ve Saint Simon'ın muakipleri tarafından ileriye sürülen içtimaî islahat programı ile ser-

vetin fertlerden alınarak devlete intikal ettirilmesi prensibi kabul edilerek vergiye set çekilmiştir.

Karl Marx, Engels ile beraber hazırladığı Communist Manifesto da müdeaddit vergi tiplerini derpiş etmiş, bu meyanda arazide hususî mülkiyetin tamamen lâğvı ile arazi rantının devlete hadim bir hale getirilmesini şart koşturmuştur. Bu şekilde doğmuş bulunan Kollektivizm, devlet adına bir çalışma yaratmakta ve ferdin mülkiyetini temine medar bir pay ayrıldıktan sonra bakiye ziraat gelirinin rant olarak devlete intikalini temin etmektedir.

Müteaddit prensiplere rağmen devletlerin para ihtiyacı karşısında muhtelif mevzulardan vergi alma gayretleri zamanla vergi sistemlerine karşı aksülaneler yaratmış ve bu meyanda İngilterede en büyük hücum 1737-1809 aralarında yaşamış olan Thomas Paine'den gelmiş ve pek ilmî olmamakla beraber bu şahsın yaptığı tenkitler İngilterede gelir vergisinin temellerini atmıştır.

Gelir vergileri ilk beşğini İngilterede bulmuş sonra yavaş yavaş diğer memleketlere yayılmıştır. Gelir yirgilerinin ana prensibinin kaynağı ne olursa olsun hakikî gelirler teşkil ettiğine göre, zıraf kazançlarda bizzatıhi vergi mevzuuna girmiş bulunmaktadır.

II — Malî bakımdan gelir ve zıraf kazançlar

Vasıtasız vergiler sisteminde vergi ya sermayeden veya gelirden alınır. Gelir iktisadî bir mevzu olmakla beraber, gelir vergilerinin tatbikattaki inkişafı buna malî bir mefhum vasfını da vermiştir.

Gelir mevzuunda iktisadî görüşlerden istifade edilmekle beraber vergi hukukunda tamamen kendine has bir gelir anlayışı tezahür etmiştir. Bunun sebebi vergiciliğin ilmî olmaktan ziyade malî bir gayeye matuf bulunmasında aranmalıdır. Filhakika maliye herhangi bir gelir veya sermayeyi vergilendirirken iktisadî bir tarife bağlı kalmak zorunda değildir. Onun için gaye mümkün olan bir adalet çerçevesi içinde en çok hasılat sağlayacak bir vergi mekanizması yaratmaktan ibarettir.

Vergi maddî bir oluşturdur. Bu bakımdan vergi hukuku tamamen kendine has bir gelir anlayışına sahip bulunmakta ve gelir ve sermaye unsurlarının tâyininde kendisine has metodlar kullanmaktadır.

Gelir vergisi sistemi prensip itibariyle hakikî şahısların bütün kazanç ve iratlarını kavrayan bir malî nizamı ifade etmektedir. Kazanç tâbiri emekten veya emekle sermaye birleşiminden doğan hasılayı, irat tâbiri ise münhasıran sermaye hasılasını ifade eder. Binaenaleyh gelir vergilerinin mevzuunu teşkil eden gelir mefhumu, hem kazançları ve hem de iratları ihtiva etmektedir.

Vergi tatbikatında ayırma prensibine muvazi olarak yapılan bu tefrikde gelir; emeğe, sermayeye veya hem emeğe hem de sermayeye bağlı olmak üzere bir şekilde tekevvün eder. İktisatta (kaynak nazariyesi) adı altında anılan görüşten müphem olan bu gelir anlayışında, sermayede vâki kıymet artışları gelir mefhumuna dahil edilmemektedir. Halbuki vergi hukukunda bu gibi artışlar (Plus-Values) olarak vergi mevzuuna alınmaktadır. Haddi zatında mamelekte vukua gelen kıymet artışı yukarıda belirttiğimiz manâda bir gelir değildir. Menkul kıymetlerin, yabancı paralar, esham ve tahvilâtın değerlendirilmesi hususlarında bu manâdaki gelirin tipik misalleri görülür. Bu değerlemeler ticarî kazancın tesbitinde de hususî bir ehemmiyeti haizdir. Ticarî ve sınaî işletmelerde neticenin bilânço teorisine ve öz sermaye mukayesesine göre tesbit edilmesi de gelirin, malî bakımdan tâyininde yer etmiş bir anlayışı göstermektedir. Bu ifadelerle, ziraî kazançların gelir vergisi rejimi içinde mutlak ve mühim bir yer aldığını kabul etmek lâzımdır.

III — Muhtelif memleketlerde ziraî kazançların vergilendirilmesi

İktisadî oluş içinde ziraî kazançların vergilendirilmesi lehindeki temayülleri gördükten sonra muhtelif memleketlerde gelir vergisi içinde ziraî kazançların ne şekilde vergilendirildiği üzerinde durmak faydadan hali olmayacaktır.

A) İngilterede :

İngiliz gelir vergisi sisteminde ziraî kazançlar mevzuuna çiftçilik, bahçıvanlık, ormancılık ve balıkçılık kazançları dahil bulunmaktadır. Son harbe kadar (Income Tax) ın B sedülü olarak vergiye tâbi tutulan ziraî kazançlar 1941 senesinde yapılan büyük bir reform ile aynen ticarî kazançlar gibi D sedülüne dahil edilmiştir. Income Tax'ın A sedülü gayri menkul sermaye iradını ve dolayısıyla icara verilen ziraî arazi gelirlerini, B sedülü asıl ziraî işletme ka-

zançlarını ve D sedülü de doğrudan doğruya ticarî kazancı istihdaf etmektedir. Ziraî işletme kazançları sedülünde matrah arazinin mefruz kirası idi. Bunun 1/8 i idame masrafı karşılığı olarak tenzil edilir bakiyesi sâfi irat kabul edilerek vergiye tâbi tutulurdu. Mükellefin masrafı 1/8 in fevkinde olursa tevsik edilmek şartıyla o miktarın indirilmesi kabul edilirdi. Ancak ziraî kazançlardaki konjonktürel temevvüçlerin nazara alınması için, vergi, zaman zaman kiranın bir kısmı veya muayyen bir misli üzerinden hesaplanırdı. Bununla beraber ziraat erbabı dilediği takdirde defter tutma ve gelirini aynen ticaret erbabı gibi tesbit etme imkânlarına da sahipti. Bu takdirde yıllık geliri, karine esasındaki matrahtan aşağı dahi olsa tevsik edilmek şartıyla vergiye matrah olurdu ve vergi D sedülüne göre alınırdı.

1941 senesinde ziraî kazançlar mevzuunda yapılan reformda bu kazançlar B sedülünden çıkarılarak D sedülüne alındı sadece yıllık kirası 300 sterlinden aşağı olan işletmeler B sedülünde ipka edildi. 1949 da ise tekmiil ziraat kazançları D sedülüne alındı. Bu tarihten itibaren İngilterede ziraî kazançlar aynen ticarî kazançlar gibi defter tutulmak ve yıllık beyanname verilmek suretiyle hakikî gelir vergisi rejimine dahil edilmiş oldu.

B) Amerika Birleşik Devletlerinde :

Amerikada gelir vergisinde matrah, hakikî sâfi gelirdir. Ziraî kazançlarda bir gelir unsuru olarak bu mecmu gelire dahil bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle ziraî kazançlar aynen ticarî kazançlarda olduğu gibi vergilendirilmekte başkaca herhangi bir hususiyet bulunmamaktadır.

C) Batı Almanyada :

Alman gelir vergisinde vergiye tâbi kazanç ve iratlar 7 kategori halinde toplanmıştır. Bunların birincisini ziraî işletme kazançları teşkil etmektedir. Evvelce asgarî geçimin fevkinde olan bütün kazançlar vergiye tâbi iken 1930 dan itibaren köylü ve çiftçilerin büyük bir kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Bu muafiyet 3000 marka kadar ziraî kazançların tamamının, 8000 marka kadar ziraî kazançların 3000 markının vergiden muaf tutulmasıyla temin edilmiştir. Ziraî kazançların hesaplanmasında iki usul tatbik edilmektedir. Bunlardan birincisi, ortalama nisbet ve ikincisi hakikî beyan

usulüdür. Yıllık muamele miktarı 40.000 mark'ı aşmayan işletmelerde maliye vekâletince tesbit edilen ortalama nisbetlerin tatbiki ile bir kazanç bulunur ve vergi bu kazanç miktarı üzerinden hesaplanır. Yıllık muamele yekûnu 40.000 markı tecavüz ettiği takdirde ise mükellef aynen ticarî kazanç sahiplerinde olduğu gibi ticarî esaslara göre gelirini tesbit ve beyan etmek mecburiyetindedir.

D) Fransada :

1949 senesine kadar ziraî kazançlar karineye göre, işlenen arazinin gayri sâfi iradının muayyen emsallerle hasılı zarbı üzerinden vergilenmekte iken bu tarihten sonra 9 Aralık 1948 tarihli kararnameye istinaden büyük miqyasta değiştirilmiş fakat 31 Temmuz 1949 tarihli kanunla eski usule benzer yeni bir sistem kabul edilmiştir. Bu sistemde ziraî kazançların vergilendirilmesinde iki usul vardır. Götürü ve hakikî kazancın tesbiti usulleri. Götürü usulde, ziraî kazançlar işletmelerin bulunduğu mıntaka ve ziraat nevi itibariyle tasnife tâbi tutularak vasitasız vergiler komisyonları tarafından takdir olunur. Bu takdirler yıllık bir cetvel halinde resmî gazetede neşredilir. Poli kültür işletmelerinde kadastro kıymeti esas alınır. Kadastro kıymetlerinin esas alınması 9 Aralık 1948 tarihli kararnameyle kaldırılmış olmasına rağmen 31 Temmuz 1949 tarihli Kanun ile yeniden ihya edilmiştir.

Hakikî kazancın tesbiti usulünde ziraî kazançlar hazinenin veya mükellefin talebi üzerine götürü usule tâbi olmaktan çıkarılır. Talep mükellef tarafından yapılmış ise o seneden sonra gelen iki sene için de aynı usule devam etmek mecburiyeti vardır. Gerçek kazanç senelik hasılatın, yıllık masrafların çıkarılmas ile bulunur. Şu kadarki istihsal edildiği halde satılmamış mahsulün hasılat ve amortismanların sarfiyat tablolarında gösterilmesi lâzımdır.

Görülyüorki misal olarak aldığımız dört memlekette müşterek taraf ziraî kazançların gelir vergisi rejimi içinde vergilendirilmek istenmesidir.

IV — Memleketimizdeki Durum

Osmanlı İmparatorluğunun ilk kuruluş devirlerinden itibaren hakikî bir gelir kaynağı olarak kabul edilmiş olan ziraî saha, memleketimiz için muazzam bir reform teşkil eden gelir vergisinin ka-

bulünde bâzı sebeblerle ihmal edilmiştir. Bu sebebelerinin iktisadi ve malî olmaktan ziyade siyasi olduğunu belirtmek isteriz.

A) Tarihçe :

Osmanlı İmparatorluğunun tanzimattan evvelki malî tarihi çok karanlık olmakla beraber, kuruluş devrine ait olmak üzere ser'î vergi dediğimiz ve usulleri kısmen ana vatandan getirilmiş kısmen de zaptedilen yerlerin örf ve adetlerine göre tesbit edilerek sonradan ser'î esaslara göre düzenlenmiş vergilerin hâkim bulunduğunu söyleyebiliriz. Şer'î vergiler zekât, öşür, haraç ve cizye olarak dörde ayrılır. Bunlardan zekâtı sevaim denilen zekât, koyunlar ve öşür mahsulât üzerine müesses vergiler olup, devlet gelirlerinin muhim bir kısmını teşkil etmektedir.

Daha sonraları tanzimattan evvele tesadüf eden devrelerde imparatorluğun hemen altı asır boyunca yegâne gelir kaynağını ağnam ve âşâr teşkil etmiştir. Ağnam bilâ istisna hayvanlar üzerine müesses bir resimdi. Evvelâ aynen alınan bu resim sonraları âdeti ağnam ismiyle ve nakten alınmıştır. Ağnam üzerinden çift parası, otlak, yaylâk, kıslak resmi gibi isimlerle bir takım mer'a resimleri, kasaphane, salhane, dem, balta resmi gibi adlarla bir takım zephiye resimleri, selâmet akçası, geçit resmi, toprak bastı parası gibi isimlerle bazı müruriye resimleri ve hatta pazarlarda satılan hayvanlardan ağnam harcı, dana, öküz, inek, at resmî gibi isimlerle birtakım alım satım resimleri de alınmasına rağmen ağnam resmi, baz olarak kalmakta devam etmiştir.

Âşâra gelince, Osmanlı imparatorluğunda bütün ziraat toprakları arazii emriyeden ad ve bu sebeble kuru mülkiyetinin devlete ait olduğu kabul edilmiştir. Bu mülkiyet hakkı mukabilinde toprak sahipleri devlete biri muaccel diğeri müeccel olmak üzere iki nevi icar vermeğe mecbur tutulurdu. Âşâr toprağın icarei müeccelidir.

Tanzimatın ilâniyle bu vergilerde bazı islâhat yapılmak istenmiş ise de gerek ağnam ve gerekse âşârın kaldırılması mümkün olmamış ve ziraî saha yegâne vergi kaynağı olmakta devam etmiştir. Bu iki köhnemiş vergiyi kaldırmak şerefi 17 Şubat 1925 tarihli ve 552 sayılı Kanunla Cumhuriyet Hükûmetine nasip olmuştur. Âşârın kaldırıldığı tarihte devlet bütçesine getirmekte olduğu vardiye 27,5 milyon lira yani 1924 bütçesinin 1/4 üdür.

Mezkûr 552 sayılı kanundan sonra aşarın yerini arazi ve bina, ağnamın yerini de hayvanlar vergisi almıştır. Bu vergiler son senelere kadar bazı ıslahat görenek devam edegelmıştır.

Cumhuriyet devrinin ilk vergi kanunu 1926 tarihinde kabul edilmiş olan 755 sayılı Temettü Vergisi Kanunudur. Bu kanunla ziraî sahaya hiç temas edilmemekle beraber ilk defa ticarî kazanç vergilendirilmesine ait esaslar kurulmuştur. 1934 tarihinde çıkarılan 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu oldukça mükemmel bir, vergi kanunu olup; bu kanunda ziraî sahayı istisnalar meyanında görmekteyiz.

Gerek 755 ve gerekse 2395 sayılı kanunlarda ziraî sahayı vergi dışı bırakmanın sebebi bu sahada gelişmenin daha sür'atle olmasını temindir. Ancak büyük bir vergi reformu olarak kabul edilen gelir vergisi rejiminde, ziraî saha üzerine müesses verginin, bu sahada bir gelişme yaratmıyacağı şeklinde bir düşünceye yer verilmediği halde, ziraî kazançların vergi dışı bırakılması bazı teknik ve siyasî sebeblere bağlanabilir.

B) Gelir vergisi Kanunu projelerinde ziraî kazançlara ait hükümler :

1946 senesinde hazırlanan ilk projede ziraî kazançların gelir vergisinin umumî hükümleri içerisinde vergilendirilmesi kabul edilmiş, sadece bazı istisnalar konulmuştur. Şöyleki: Arazi vergisi kıymetleri 20.000 liradan aşağı olanlar ile, arazi vergisi kıymeti bu miktarı aşanlardan tutacakları hesaplara göre bulunacak ziraî kazançları 3000.— lirayı bulmıyanlar tamamen vergi dışı bırakılacak 3000.— lirayı aşanlarda ise, sadece bu aşan kısım vergiye tabi tutulacaktı. Proje ziraat erbabına bir kolaylık olmak üzere aynen gayri menkul sermaye iradlarında olduğu gibi götürü masraf usulünü de kabul ediyordu. Vergiye tâbi tutulacak ziraî kazanç, tahsil edilmiş hasılat ile tediye veya götürü olarak tesbit edilmiş masraflar arasındaki müsbet farktı.

Görülüyorki bu proje ziraî kazançları tamamen vergi şumulüne almakla beraber küçük ziraat erbabını koruma yolunu da derpiş etmiştir.

Bu projeden sonra 24.4.1947 tarihinde B.M.M. ne sunulan ve bugünkü gelir vergisi kanununun esasını teşkil eden ikinci proje ziraî kazançlar mevzuunda tamamen ayrı ve aykırı bir esas kabul

ederek bunu vergiden istisna etmiş ve bu istisnaya sebep olarak şu hususları ileri sürmüştür.

«Gelir vergisi tasarısının ikinci bir hususiyeti ziraat kazançları için kabul ettiği istisnadır. İyi bir verginin umumilik kaidelerini yerine getirmesi şarttır. Gelir vergisinde bu kaide ancak geliri teşkil eden unsurların istisnasız olarak mevzu içine alınması ile gerçekleşmiş olur. Ziraat kazançlarının bir gelir unsuru olduğu muhakkaktır. Şu kadar ki, yalnız bizde değil dünyanın en ileri memleketlerinde bile ziraat kazancının tesbitinde büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bunun sebebi ziraat erbabının kısmi azamı itibarıyla hesap tutmağa muktedir olmamaları ziraatın mahiyeti icabı ziraat kazancının tam ve doğru olarak tesbitinin adeta imkânsız bulunmasıdır. Bundan dolayı İngiltere ve Fransa gibi memleketler dahi ziraat kazancı götürü olarak tâyin etmek cihetine gitmişlerdir.»

«Ziraat kazançlarından götürü usulle alınacak bir verginin düşük hasılatı, memleketimizde ziraat kazançlarının gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesinde de varılacak bir netice gibi görülmektedir. Filhakika bizde ziraat faaliyet küçük köy işletmeleri halinde devam ettiği gibi bu sahada elde edilen gelir de mükellef itibarıyla nazara alınacak olursa çok düşüktür. Netekim mütehasısların yaptıkları hesaplara göre 1943 senesinde ziraat gelirimiz 2,620 milyon liraya balığ olmakta bütün Türkiyede tahminen 2,5 milyon çiftçi ailesi bulunduğu farz edilirse bir çiftçi mükellefin ziraat kazancı 1000.— lira civarında kalmaktadır. Ziraat erbabının kahir ekseriyetini teşkil eden köylü çiftçilerin umumiyetle başka kaynaklardan elde edeceği bir gelir mevcut değildir. Bu itibarla ziraat kazanç vergisinin mevzuuna alınsa bile, mükelleflerin büyük bir ekseriyetinin en az geçim indirimi dolayısıyla esasen vergi dışı kalması mukadderdir.»

«Bir yandan muhtemel vergi hasılatının azalması, diğer yandan ziraat kazanç seviyesinin pek düşük bulunması ve nihayet ziraat erbabına az çok mazbut bir hesap tutturmanın halen imkânsız olması sebepleri ziraat kazançları için gelir vergisinde geniş bir istisna kabul etmek cihetine gidilmesini icap ettirmiş ve bu istisna ziraatle aynı mahiyette bulunan balıkçılık ve avcılık işlerine de teşmil edilmiştir.»

«Ziraat kazançları istisnası hakkında şu noktayı bir kerre daha arz edelim ki hedef istisnayı daimileştirmek değildir; bu vaziyet, ziraat kazançlarının vergilendirilmesi dâvasında ilk merhaledir. Ge-

lir vergisi kabul edilip zamanla yerleştikten sonra «köylü muaflığı, diyebileceğimiz ikinci bir merhaleye geçmek mümkün olacaktır».

Bu ifadelerle projede ziraî kazançlar istisnası intikal devresine ait geçici bir tedbir olarak gösterilmekte, bu husus B.M.M. muhtelif komisyon raporunda da şöylece ifade edilmektedir. «küçük ziraat erbabı — ki memleketimizde kahir bir ekseriyet teşkil ediyor — kazançları zaten pek az olan zümredir. Bunları beyanname verdirerek vergiye tabi tutmak, fakat asgarî maişet haddi altında kalanlara vergi tarh etmemek düşünülebilirdi. Bu takdirde idare ile mükellefler lüzumsuz külfetlere katlandırılmış olurdu.

Ancak bu noktai nazar büyük ziraat kazançları için ileri sürülemez büyük ziraat kazançları vergi mevzuu dışında bulundurulması prensip bakımından tenkid edilebilir ve bu tenkid yerindedir.

Büyük ziraî kazançların da, prensip hilâfına, gelir vergisi dışında bırakılmış olması bugün için bir taraftan idarî bakımdan mevcut teknik güçlüklerin diğer taraftan ziraat sahasında defter ve kayıt tutma itiyadının memleketimizde henüz yerleşmemiş olmasından ileri gelmektedir.»

Görülüyorki gerek 1947 projesi ve gerekse muhtelif komisyon raporu ziraî kazançların vergi istisnası olarak ele alınması sebebinin vazih ve mukni bir şekilde anlatmaktan uzaktır. Zira, gerek komisyon ve gerekse Hükûmet istisnasının sadece küçük ziraî kazançlara inhisarını, büyük kazançların ise vergi ile teklifini kabul etmekte ve fakat defter ve kayıt hususiyetleri bakımından vaki güçlükler göz önünde bulundurulurken istisnanın büyük kazanç sahiplerine teslimini de geçici bir zaman için dahi olsa mâkul bulmaktadır.

Aynı durum gelir vergisi rejimile ilk defa beyan esasında vergiye tâbi tutulmuş diğer mükellefler için de vârit olduğu halde hâdisi sadece ziraî kazanç erbabı için bahis konusu edilmiş ve B.M.M. aynı noktai nazarı kabul ettiğinden Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesiyle bilâistisna bütün ziraî kazançları vergiden istisna etmiştir.

C) Gelir vergisi Kanununda ziraî kazanç istisnası :

Gelir vergisi Kanunumuzun 19 uncu maddesi Tarım kazançları istisnası matlabı altında aynen «Tarım faaliyetinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden müstesnadır».

Tarım faaliyeti arazide ekim, dikim, bakım ve yetiştirme yolları ile nebat, orman, hayvan ve hayvan mahsulleri istihsalini, yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını ve bunların dükkân ve mağaza açılmaksızın satılmasını ifade eder. Tarım mahsullerinin, değerlendirilmesi maksadile sınaî bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmamak şartile ve tarım istihsalini müteferri olarak, işlenmesi ve bunların bu suretle veya başka yerlerde veya başka sınaî müesseselerde işletildikten sonra yetiştiricileri tarafından dükkân ve mağaza açılmaksızın satılması da tarım faaliyetine girer.

(Yetiştiricilerin tarım faaliyeti ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açtıkları yazıhaneler dükkân ve mağaza sayılmaz.)

Tarım mahsullerinin yetiştiricileri tarafından, dükkân, mağaza veya sınaî bir müessese açılmak suretile satılması halinde mahsullerin bu yerlere gelinceye kadar geçirdikleri safhalar tarım faaliyeti sahasında kalır.

Çiftçiye ait her türlü istihsal vasıtalarının başka çiftçilerin tarım istihsal işlerinde ücretle çalıştırılması da tarım faaliyetlerinden sayılır denilmektedir.

Bu madde tetkik edildiği takdirde bizde zıraî kazanç anlamının sadece toprak ve hayvancılık sahalarına inhisar ettiği görülür. İlerde yapılacak herhangi bir tefriğe esas olmak üzere tatbik edilecek vergilendirme hususlarında bu cihete dikkat etmek zaruridir.

Vazı kanun zıraî faaliyetleri istihsal ve istihsalden sonraki devre olmak üzere iki kısımda mütalâa etmiştir. Birinci kısım mahsul elde edilinceye kadar geçen devreyi ve ikinci kısım ise mahsulün idrakinden satışına kadar geçen devreyi ihtiva etmektedir. İkinci kısım tekemmül etmedikçe bir kazanç da zahir olmamaktadır. Ancak kazancın vergiye tâbi olmaması, satışın mağaza açılmaksızın vaki olmasına bağlıdır. Aksi halde vergi sadece mağazada tekevvün eden kazanca racidir. Diğer taraftan zıraî mahsullerin sırf değerlendirilmek maksadile sınaî müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmamak şartile işlenmesi de zıraî faaliyetlerden madut kılınmıştır. Burada madde bir takdire mahal vermektedir. Sınaî müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmamak şartının neye bağlı olduğu meskûttur.

İstisnanın mümkün olduğu kadar etraflı ve muhaddet olarak ifade edilmek istenmesi Kanun vazının hakikî niyeti olan zıraî kazancı vergilendirme temayülünü gizleme gayretinden doğsa gerektir.

Filhakika biraz evvel de izah ettiğimiz gibi 24.4.1947 tarihli projedeki havada bunu isbat etmektedir.

Hemen hemen diğer bütün memleketlerde avcılık, balıkçılık gibi faaliyetler ziraî faaliyetlerden sayıldığı halde bizim kanunumuzda bu gibi faaliyetlerden doğan kazançlar ayrı bir madde ile istisna hükmüne alınmıştır. Mamafih kanaatimizce kanunumuzun sistemi yani avcılık ve balıkçılığın ziraî faaliyetlerden sayılmaması bir vahdeti bozmamak bakımından daha makuldür.

D) Ziraî kazançların vergilendirilmesinde müsbet ve menfi görüşler :

Yukarıda bahsi geçen iki projede memleketimizde ziraî kazanç erbabının daha ziyade köylüler olduğu, bunların temin ettikleri kazançların normal olarak en az geçim indirimlerinin altında bulunduğu ve binaenaleyh bunları vergilendirmeye gitsek dahi mükellefine ve hazineye külfet yükletileceği ayrıca kültür seviyesinin düşük olması sebebiyle defter tutma imkânlarının bulunmadığı gibi sebepler ileri sürülerek kazancın vergiden istisnası muhik gösterilmek istenmiştir.

Bir defa bizim bu fikirlerden iltihak edeceğimiz sadece kültür meselesidir. Ancak ilerde izah edeceğimiz gibi vergilendirilmesini düşündüğümüz zümrenin hatta kültürü olmasa dahi gerekli defter ve kayıtları tutabileceklerine inanıyoruz.

1950 ziraat sayımı neticelerine göre 2.322.391 aile ziraatla iş-tigal etmekte fakat bunlar içinde sadece 39.400 ile 500 dekardan fazla yer işlemektedir. Normal olarak ancak 500 dekardan fazla arazi işleyenlerde vergilendirilebilecek bir kazanç tezahür ettiğine göre umumî çiftçi ailesi yekûnu içinde hâsıl olacak nisbet kültür mevzuunun zannedildiği kadar ehemmiyetli olmadığını gösterecektir. Bu bakımdan kültür mevzuunda serdedilen itiraz da tatminkâr değildir. Diğer taraftan çiftçinin tamamına şâmil olmak üzere ifadelendirilen kazanç azlığı meselesi de pek bahis mevzuu olmamaktadır. Zira biz bütün bir çiftçi zümresini değil bunlar içinde sadece 39.400 ailelik bir zümreyi vergi mevzuuna almak istemekteyiz.

Bütün sınaî gayretlere rağmen memleketimiz bir ziraat memleketi olmakta devam etmektedir. Millî gelirin hemen hemen % 50 sini ziraattan sağlayan bir memlekette ziraî faaliyetlerin halâ vergi dışı bırakılmasındaki hikmet kabili izah değildir. Kaldiki, va-

zıı kanun Kurumlar Vergisi kanununda şirketler elile tedvir edilmekte olan zıraî faaliyetleri mevzuu dahiline almakta tereddüt etmemiştir.

Zıraî kazançların vergilendirilmesi mevzuu müteaddit defalar ele alındığı ve bazı Millet vekilleri tarafından kanun teklifleri yapıldığı halde kat'î bir sonuca varılmamıştır. Bugün için, kat'î bir lüzum halinde beliren gelir kaynakları temini mevzuunda, velev siyasî bir neticesi olsa dahi zıraî kazançların ihmal edilmemesi lâzımdır.

E) Zıraî kazancın vergilendirilmesinde tâkip edilecek usuller:

Şimdiye kadar yapılmış olan tetkiklerde zıraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda birçok usuller teklif edilmiştir. Ezcümle Haydar Kazgan Kadastro usulünde, Mazhar Hiç şaşmaz gelir vergisi sisteminde bir vergilendirmeyi teklif etmişlerdir. Bu iki tekliften kanaatımızca doğrusu Mazhar Hiçşaşmaz'ın teklifidir. Gelir vergisi hakikî kazançlar üzerine müesses bir vergi rejimi olduğuna göre bu usul kaçınılmaz bir netice olmalıdır.

Ancak memleketimizde ilk defa tatbik edilecek bir vergi için daha uygun bir sistem bulmak mümkün değildir?. Biz gelir vergisinin insicamını bozmıyacak müsavat ve âdalet kaidelerini ihlâl etmeyecek miks bir sistem teklif etmek istiyoruz.

Gelir vergisi Kanunumuzun 98 inci maddesi, hakikî kazançlarının tesbitinde veya tahkikinde güçlük bulunan bir kısım ticarî işletmelerde, beyan edilen gelirin, muayyen şartlarla tesbit edilen takdirî kazançlardan aşağı olması halinde, bu takdirî kazancı vergiye matrah ittihaz etmektedir. Böyle bir hükmü biraz daha genişletmek suretile zıraî kazançlarda da tatbik etmek mümkündür. Şöyleki :

Zıraî kazançlar aynen ticarî kazançlar gibi tesbit ve beyan edilir. Ancak ziraat odaları tarafından tesbit edilen kazançlar beyan edilen kazancın fevkinde olursa, eksiklik sebebi izah edilmedikçe bu kazanç esas alınır.

Bu hükümde halen yabancı olduğu Ziraat odaları şeklinde bir tâbirle karşılaşmaktayız. 1957 de kanunlaşan ve halen talimatnamesi ihzar edilmekte olan Ziraat Odaları teşkilâtı zıraî sahalarda ekim, dikim, bakım, yetiştirme, muhafaza, nakil, alım ve satım işle-

rini yakından kontrol etmek ve bunlara veyhe vermek üzere kurulmuştur. Ziraat odaları, elde edilecek her mahsul için ve zürra itibariyle listeler tanzim edecek ve bu listelerin birer suretini Ziraat Vekâletine gönderecektir. Aynı işi görmek üzere bir Veteriner teşkilâtı kurulması veya hayvancılık sahasındaki hareketleri de Ziraat odalarının tâkip etmesi beklenebilir. Bu listelere cüz'î ilâveler yapmak suretile ziraat işletmelerin taktiri veya tahminî kârlarını tesbit etmek mümkündür. Yukarıda bahsettiğimiz sistemde aynen 98 inci maddedeki gibi hareket ederek ve gelir vergisi rejiminde bir değişiklik yapmadan bir vergilendirme usulü bulmak mümkün olmaktadır. Burada ziraat kazanç erbabı için götürü gider usulünü kabul etmek, meselâ; Ziraat odalarının tesbit edeceği taktiri kazançlar üzerinden vergi ödemek veya normal şekilde ticarî defterler tutarak gelirini beyan etmek şıklarından birini kabul etmek serbestisi verilebilir.

F) Ziraat kazancın vergilendirilmesi halinde bütçede temin edilecek artış :

Ziraat kazançların vergilendirilmesi halinde elde edilecek gelir hakkında muhtelif rakamlar ileri sürülmüş senede 100 milyon 120 milyon, 125 milyon 135 milyon civarında gelir sağlanacağı ifade edilmiştir. 135 milyon liralık gelir sağlanacağını belirten Dr. Reşat Aktan'ın tetkiklerini baz alarak bugün için temin edilebilecek gelir miktarını hesaplayacak olursak, bunun bu günkü fiatlarla 165-170 milyon civarında olduğunu görürüz. Bu miktar herhalde bütçemizde içinde büyük bir yekûn ifade edecektir.

V — Netice

Son olarak bütün dünyada en büyük ve hatta bazan yegâne gelir kaynağı olarak kabul edilen ziraat sahanın memleketimiz içinde ihmal edilmemesi lâzım gelen bir gelir kaynağı olarak kabulünün yerinde olacağını belirtmek isterim.

30 Nisan 1958

B İ B L İ Y O G R A F Y A

- 1 — *John W. Mc Connell* : Büyük iktisatçıların temel Doktrinleri — Hürşit Çalika İst. 1949.
- 2 — *Ziraat Sayımı neticeleri* : 1950
- 3 — *Dr. Bedü Feysioğlu* : Ziraî kazançların vergilendirilmesi meselesi — İktisat ve Maliye Mec. 15.XI.954, Cilt. I, Sayı: 8.
- 4 — *Haydar Kazgan* : Türkiyede Ziraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda kadastro usulünün arzettiği imkânlar — İktisat ve Maliye Mec. 15 Şubat 1955, Cilt I, Sayı: 11.
- 5 — *Haydar Kazgan* : Türkiyede Ziraî kazançların vergilendirilmesi ve verginin mevzuu meselesi — İktisat Fakültesi Mec. Cilt XIV. ayrı baskı.
- 6 — *Dr. Reşat Aktan* : Ziraî makinalaşma hâdisesinin ekonomik analizi — Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Mart 1954, Cilt 9, Sayı: I.
- 7 — *Dr. Reşat Aktan* : Ziraî Kazançların vergilendirilmesi — Forum Mec., 1 Ocak 1955, Cilt 2, Sayı: 19.
- 8 — *M. Renksizbulut* : İngiliz Gelir Vergisi sisteminde ziraî kazançların teklif şekli — İktisat ve Maliye Mec., 15 Nisan 1955, Cilt 2, Sayı: 1.
- 9 — *Orhan Güreli* : Muhtelif memleketlerde ziraî kazançların teklif şekilleri — İktisat ve Maliye Mec. 15 Mayıs 1955, Cilt 2, Sayı: 2.
- 10 — *Siyasal Bil. Fak. Maliye Enstitüsü* : Türkiyede ziraî makineleşme Ankara 1954.
- 11 — *Mazhar Hiçşasmaz* : Ziraî kazançların vergilendirilmesi meselesi — Siyasal B. Fakültesi dergisi, Haziran 1957, Cilt 12, Sayı: 2.
- 12 — *Ord. Prof. İbrahim Fazıl Pelin* : Finans ilmi, 1945.