

Türkiye'de Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi

ve

Verginin mevzuu Meselesi

Haydar Kazgan

I — Bu yazının gayesi.

Ziraî gelirlerdeki son inkışaf lar ve bu arada zürranın zürra olmayan kimseler aleyhine arttığı iddia edilen iştirâ kudreti, ziraî kazançları da diğ er nevi kazançlar gibi vergilendirmek lâzım geldiğ i kanaatini gün geçtikçe kuvvetlendiriyor. Birçok kimsenin zürranın artan iştirâ kudretinin hükûmetin enflasyonist siyasetile desteklendiğ ini ve bu arada vergi muafiyetinin de bu hareketi hızlandırıp şiddetlendirdiğ ini iddia etmeleri az çok haklı görüleb ilirse de, ziraî kazançlardan alınacak verginin yükü hakkında henüz herhangi bir fikrin ileri sürülmemesi hayret vericidir. Bizce mesele ziraî kazançlardan vergi alınması veya alınmaması değildir. Bu hususta münakaş a etmek yalnız bir siyaset mevzuu olabilir. İktisadî ve sosyal neticeler bize bugün artık ziraî kazançlardan vergi almak lüzumunu yapılması lâzım gelen işlerin başına almayı emrediyor. Hattâ denebilir ki, ziraî kazançlardan vergi alabilmek için teknik meselelerin münakaş asına dahi girişmeye ve bu suretle vakit kaybetmeye lüzum yoktur. Mevcut Gelir, Kurumlar ve Esnaf vergilerine ziraî kazançlar için bazı tamamlayıcı hükümler koymak suretile, hiç olmazsa memlekette bir vergi kadastro su yapıncaya kadar zürrayı da vergilendirmek kabildir. Belki bu vergi âdil olmayacak, birçok kimse müstefit, diğ erleri mutazarrır olacaklardır. Fakat ziraî kazançları vergilendirmek için en emin yol kadastro usûlünün memleketimizde de tathikine kadar «ziraî kazançları» vergiden istisna etmek, bu kazançları vergiye tâbi tutmakla karşılaşı lacak bazı güçlükler, yapılacak bazı hatâlar, adâletsizlikler yanında medeniyet

seviyemizi tayin etmek bakımından iyi bir not sayılmıyacağını hatırlatmak isteriz.

Ziraî kazançları vergilendirmek istediğimiz anda karşımıza ilk çıkacak mesele bu verginin yükünü tayin etmek olacaktır. Bilindiği gibi birçok garp memleketlerinde ziraî gelirin iktisadî refahtaki nisbî payının azalmaya doğru gittiği ve bu sebeple zürranın hayat seviyesinin diğer sınıflara nazaran düştüğü nazarı itibare alınarak [1] ziraatte vergi yükünün azaltılması yoluna gidilmiştir. Hatâ, vergi yükü gelirin mikdarından müstakil olarak tayin edilmiş, yâni gelirin artmasıyla himayenin, nisbî olarak azaltılması yoluna dahi gidilmemiştir. Meselâ ziraî gelirin himayesi olarak ele alınmış ve bu arada meselâ, halen memleketimizde ziraatten vergi almak bahsinde ileri sürüldüğü gibi, yüksek ziraî kazançları diğerlerinden ayırmak yolu asla prensip edinilmemiştir. Bunun sebebi, yüksek ziraî kazançlardan alınan verginin yükü diğer nevi kazançlarına eşit olduğu takdirde, asrımızda ziraatte de büyük rol oynayan kapital ve vasıflı emeğin, geliri daha müstakar, emniyet ve devamlılık arzeden sınaî veya ticarî faaliyet sahasına kaymasının adetâ teşvik edilmiş olmasıdır. Meselâ, memleketimizde yıllık geliri 100.000 T.L. olan bir çiftçinin mevcut gelir vergisi tarifesine uyarak gelirin % 35'ini vergi olarak tahsil ettiğimiz takdirde, bu kimse ertesi yıl 100.000 T.L. den aşağı bir kazanç temin edebileceğine kanat getirdiği anda (ki bu hal ziraatta edinilen tecrübeye nazaran kaideleşmiştir) işletmesine yatırılmış olduğu sermayeyi daha devamlı ve emniyet vâdeden bir sahaya, meselâ İstanbulda apartman yaptırmaya, fabrika açmaya kullanacaktır. Neticede, yalnız büyük işletmelerin kazançları vergilendirildiği hallerde, büyük kapital ile çalışan ziraî işletme, küçük işletmeler halinde iptidaî istihsal vasıtaları ile çalışacak ve bundan da memleket ekonomisi zarar görecektir. Garp memleketlerinde son iki yüzyılın verdiği tecrübe bu iddiamızı ispata kâfi geldiğinden aksini iddia edenlere iki asırdan beri Avrupa kıtasında ziraat ziraî gelir ve vergi meselesinin seyri tetkik etmelerini tavsiye ederiz. Bunun için, bizce, ziraî kazançlardan vergi almak mevzuunda ilk akla getirilmesi lâzım gelen şey, bu verginin yükünü, diğer nevi kazançların vergi yüküne nisbetle daha düşük tutmak olacaktır. Türkiye bakımından bu nisbetin % 50 kadar olması tavsiye olunabilir. Zira, memleketimizde zi-

[1] E. M. Ojala «Agriculture and Economic Progress» Sayfa : 2 - 12, 177 - 181.

raat henüz bir kalkınma safhasındadır ve kapital ile vasıflı emek yatırımı ziraatimiz için daha henüz bir tecrübe olarak mütalâa edilmek icabeder. Bu itibarla, tavsiye ettiğimiz % 50 nisbetindeki himaye çok fazla görülmelidir. Bize nazaran, ziraatte rasyonalizasyon ve rantabilite meselelerinde çok daha fazla hassas davranan, çiftçisi devlet tarafından desteklenen memleketlerde dahi bu nisbet % 50 den aşağı düşmediğine göre, Türkiye için adı geçen nisbette bir himayeyi kabul etmek lâzımdır. Bu himaye mevzuubahis edildiği takdirde karşımıza çıkacak ilk mesele «ziraî gelir» in hususiyetlerini tayin olacaktır.

Ziraatte vergi yükünü diğer nevi kazançlarınkine nazaran daha hafif tutmak için umumiyetle iki yol mevcuttur denebilir. Birincisi verginin matrahını her yıl tahakkuk eden hakikî gelir olarak ele almayı, 5 ila 10 yılın vasatı şeklinde tesbit etmek [2]; bu usûl, ziraî gelirin her yıl aynı olmayışı ve konjonktürel temevvüçlere hassas bulunuşu sebeble en makûl yol sayılabilir. Tesbit edilen bu ortalama rakam kaide olarak, hakikî rakamlardan daha aşağı tutulacağından, vergi yükünü ziraatte hafifletmek maksadile ayrıca bir ameliyeye girilmiş olmayacaktır. Bu usul sayesinde rasyonel çalışarak vasatî kazancın çok üstünde bir gelir elde eden çiftçi, her yılın hakikî gelirlerinin aşağı yukarı yarısı nisbetinde bir matrah üzerinden vergi ödeyeceğinden mükâfatlandırılmış olacak, buna mukabil işletmesini ihmal eden, tembel çiftçiler takriben hakiki gelirleri üzerinden vergilendireceklerinden, bu sistem kendileri için bir ihtar sayılacaktır. Fakat memleketimizde kadastro bulunmadığı için böyle bir sistemin tatbikine imkân yoktur. Zira vasatî kazancın matrah ittihaz edilebilmesi için vergi fonksiyonuna da ifa edilebilecek bir kadastronun mevcudiyeti şarttır.

Aynı gayeyi tahakkuk ettirmek için akla gelen ikinci bir usûl memleketimizde de tatbik edilmek üzere tavsiye edilebilir: matrah-tan, nisbette veya vergi borcunda nisbet esasî üzerinden verginin yükünü hafifletecek bazı indirmeler yapmak. Meselâ, ziraî vasfını haiz gelirlerin, matrahına dokunmayarak, nisbeti faraza ilk 2.500 lira için % 7,5 indirmek veya vergi borcunda % 50 bir tenzilât yapmak; bunların hepsi şekil itibarile farklı olmakla beraber aynı gayeye hizmet ederler.

Bu şekilde ziraatte vergi yükünü azaltmak lüzumuna ait sebepleri ve bu azaltmayı tahakkuk ettirebilmek için yapılması lâ-

[2] L. Einaudi «La Terra e l'Imposta» Sayfa : 216 - 232.

zimgelen işleri dercettikten sonra asıl mevzuumuza geçelim. «Ziraî» vasfını haiz kazançlara ait vergi yükünü azaltmak gaye edilince, bütün mesele hangi gelirlere, daha doğrusu bu gelirlere meydana getiren hangi faaliyetlere ziraî sıfatının verileceği, hangilerine verilmeyeceğinden ibarettir. Ziraî gelirlerle ziraî olmayan gelir arasında ziraî olanın lehine bir durum hâsıl olunca, kanunun hangi faaliyetlere, hangi ameliyelere ziraî denebileceğini, yâni ziraî gelirin vasıflarını tasrih etmesi lâzım gelecektir. Zira; kanun bu hususta sarîh olmadıkça, vergi yükü ağır olan sahadan vergi yükünün hafif olduğu sahaya aktarılmak istenen bazı gelirlerin vergi yükünü tayin hususunda idare aciz kalacak, fırsatçı mükellefler bundan müstefit olacaklar, idare ile mükellef arasındaki ihtilâfların halli muhakeme dosyalarını kabartmaktan başka netice vermiyecektir.

Bugün elimizdeki mevzuatta, ziraî kazançların vergiden muaf oluşu sebebiyle ziraî kazancın tarifine ait kısımlar mevcuttur. Fakat şunu söyleyelim ki mevzuatın bu kısmı her türlü ilmî esastan mahrum olduğu gibi, tatbiki hiç bir kıymeti de yoktur. Meselâ vaktiyle kanun koyucunun zannettiği gibi pek bir iki madde ile tasrih edilecek kadar basit değildir; bir defa, tamamiyle maddî esaslara dayanmaktadır. Örf ve âdetler, mahallî usûller gibi verginin mevzuunu tayin nazarı itibara alınması lâzımgelen hususlar hiçbir suretle nazarı itibara alınmamıştır. Şöyle ki, bazı ameliyelerin maddî bakımdan sınaî olarak kabul edilmesi lâzımgeldiği faraziyesiyle hareket edilerek muayyen bir sektörde ziraî kalkınmanın esasını teşkil eden ameliyeler ziraat sayılmamış ve dolayısıyla gelir vergisi hükümlerince vergilendirilmiştir. Buna mukabil, maddî bakımdan ziraî oldukları halde sınaî gelirin bütün vasıflarını haiz olan bazı kazançlar vergiden muaf kılınmış ve neticede sosyal adâlet ihlâl edilmiş, spekülasyon teşvik edilerek memleket iktisadiyatına zararlı neticeler meydana gelmiştir [3].

İşte, ziraî kazançları vergilendirmek istediğimiz takdirde, vergi yükünü ziraatte hafiflemek prensibini muhakkak tatbik zorunda bulunduğumuzdan, ziraatten alınacak verginin mevzuunu tayin hususunda çok titiz davranmak lazımgelcektir.

[3] Gelir Vergisi Kanunu, Madde : 19.

2 — Vergi mevzuu olarak zirai kazanç.

Hangi gelirlerin zirai sayılabileceği çok münakaşalı bir mevzuur. Zirai kazançların vergi bakımından himaye maksadiyle farklı muameleye tâbi tutulduğu memleketlerde [4], zirai kazançlarla ilgili vergilerin mevzuunu tayinde henüz sarıh bir hükme varıldığı iddia edilemez. Bu mevzua temas eden müellifler de [5] keza bu hususta objektif kaideler koymuş olmaktan ziyade, bazı münferit hâdiseleri ele alarak, idare ile mükellef arasında vaki olan ihtilâfları ilmî yoldan halletmek üzere, zirai'lik vasfının bulunup bulunmadığını incelemişlerdir. Mahkeme içtihatlarına gelince, bunlar çok sayıda hâdiselere temas etmekle beraber, hâdise nevelerinin çok oluşu yüzünden sübjektif bir mahiyet taşımaktadırlar. Bizce «zirai» lik vasfını tayin için kaide olabilecek bazı esaslar koymak lüzumu vardır; bir çok hallerde tabii bazı istisnalar bulunacaktır; fakat, bu istisnaların, bazı müelliflerin iddia ettikleri gibi kaideyi bozacağını zannetmek doğru olmaz.

«Zirai» lik vasfını, daha doğrusu zirai kazançlar vergisinin mevzuunu tayin etmek üzere şu üç noktadan hareket etmek lâzımdır:

- a — Faaliyet
- b — Mükellefin şahsî ve hukukî durumu
- c — Mahallî örf ve âdetler.

a) Faaliyet.

Hangi faaliyetlerin zirai sayılmak lâzım geldiği oldukça münakaşalı bir meseledir. Toprağın nebat yaratma kuvvetine dayanan her türlü faaliyete zirai dedğimiz takdirde adı geçen faaliyetin mevzuunu az çok tayin etmiş olursak da bunu bir kaide olarak ele alamayız.

Malûm olduğu üzere, toprağın yaratma kabiliyetine istinat eden faaliyetler birbirine benzemez: bunlar çapa çapalamaktan uçakla tohum ekmeye kadar gider. Bundan başka, zirai faaliyetin tamamlanması için ziraatin can damarı olan toprakla hiçbir surette ilgisi olmayan ve ilmî lisanda «manipülasyon» denilen ameliyelere

[4] Başta İtalya ve Fransa olmak üzere, zirai kazançların kadaastro usulü ile vergilendirildikleri memleketlerde.

[5] B. Griziotti, Einaudi, Serpieri, G. Greco. v.s..

ihtiyaç olabilir. Hüdainabit bir nebatı iptidâî bir şekilde toplayıp bir mal haline koymak nasıl ziraî bir faaliyetse, komplike metodlarla turfanda sebze yetiştirmek de ziraî faaliyettir; bu noktada hiç bir şüphe yoktur. Ama, acaba üzümünden şarap, domatesten salça yapmak da ziraî faaliyet midir? İşte ziraî faaliyeti tayin hususunda ilk ihtilâf buradan çıkmaktadır [6]. Bugün verginin mevzuunu tayin bakımından hangi faaliyetlere ziraî faaliyet denilebileceğinin bilinmesi gereken memleketlerde bilhassa bu manipülasyonlar meselesi halledilmiş değildir. Bir çok yazarlar muhtelif manipülasyonları ziraî faaliyet saymakta ve âdetâ bunların bir listesini yapmak istemektedirler. Bu hususta ekserisinin dayandığı nokta, aşağıda göreceğimiz gibi, adı geçen manipülasyonların, örf ve âdetler nazarı itibara alındığı takdirde, ziraî faaliyet dışında diğer her hangi bir iş olarak vasıflandırma imkânsızlığıdır [7]. Bazıları, ziraî kazançlara tatbik edilen ve cibayet tekniği ile hem mükellef hem de idare için çok kolay ve iktisadî olan kadastro usulünün [8] daha geniş bir sahaya tatbikini tavsiye etmekte ve maddî bakımdan ziraî sayılmıyacak bir çok manipülasyonlardan ileri gelen kazançları da ziraî saymak yoluna gitmektedirler. Fakat ziraî faaliyetin hududu bu şekilde genişledikçe, ziraî kazançları yükü daha hafif olan bir vergi ile vergilendirmenin gayesinden de o kadar uzaklaşmaktadır. Zira, maddî bakımdan ziraî veya ziraate atfedilebilir olduğu halde sermaye, emek ve piyasa münasebetleri bakımından daha ağır bir vergi yükü altında bulunan sınaî faaliyetlerden hiç bir farkı olmıyan faaliyetlerden doğan kazançları «ziraî» addetmek doğru olmıyacaktır. Sütten peynir yapmak her zaman ziraî bir faaliyet olamaz: çünkü bunu iptidâî bir şekilde başaran bir çiftçinin sermaye, emek ve piyasa ile olan münasebetleri bakımından durumu, mükemmel tesislerle çalışan bir fabrikatörünki ile aynı olamaz.

Bizce yapılan ameliyeler bakımından ziraî faaliyetin hududunu tayin edebilmek için ilk olarak adı geçen faaliyetleri bunlara ait emek ve kapital münasebetleri; ve ikinci olarak da, manipülasyonlar bakımından bir incelemeye tâbi tutmak lüzumu vardır.

[6] Bu hususta Fransız mevzuatında «ziraî» lik sıfatını haiz faaliyetlerin bir listesi mevcuttur. İtalyan mevzuatında «ziraî» lik sıfatını izah için maddî kıstaslardan kabil olduğu kadar uzaklaşma temayülü prensip olarak kabul edilmiştir.

[7] B. Grizioti «Rivista di diritto Finanziario e Scienza delle Finanze» Marzo 1952, sayfa: 3 - 21.

[8] L. Einaudi «La terra e l'imposta» sayfa : 168.

aa) *Kapital, emek ve piyasa münasebetleri.* Zirâî faaliyet tabiat, sermaye ve emeğin bir araya getirilerek zirâî vasfını haiz malların istihsalini gaye edinmiştir. Fakat, bu iki iktisadî ve bir de tabii unsurun bir araya getirilmesiyle istihsal edilen her mala zirâî vasfını vermek mümkünse de, bizce bu mallar için lüzumlu olan her faaliyete ve bunun neticesi olarak meydana gelen kazanca zirâî sıfatını münasip görmek doğru olmayacaktır. Adı geçen faaliyetlerin zirâî vasfını haiz olabilmeleri için, ilk başta sermaye ve emeğin birbirlerine ve tabiat unsuruna olan nisbî önemine bakmak lâzımdır. Tabiat unsuru yanında kapital ve emeğin rolü çok büyük olduğu hallerde, başka bir deyişle, muayyen bir toprağa yapılan yatırım bu toprağın vüs'at ve müstahsiliyet derecesine nazaran bir fevkalâdelik arzettiği takdirde, ziraatten bahsedilemeyeceği iddia edilmektedir. Adı geçen tertipte bir istihsal neticesi elde edilen mahsul tam mânasiyle zirâî sıfatını taşısa bile, yatırımdaki tabiat unsuru aleyhine olan durum bizi zirâî değil sınaî bir faaliyet karşısında bırakmaktadır, şeklinde bir mütalâa yürütülmektedir. Meselâ, turfanda sebze veya meyva yetiştiren bir zirâî işletmeyi ele alalım. Burada müteşebbis tabiat unsuruna karşı gelmek, diğer bir ifade ile, kendi arzusunu tabiate kabul ettirebilmek için kapital ve vasıflı emek yatırımını arttırmak mecburiyetinde kalmıştır. Vakiâ, elde edilen sebze veya meyva tamamen zirâî mahsuldür; fakat mahsulü elde edilmiş şekli zirâî sayılmamak icap eder. Sanayide müteşebbis nasıl yatırımı arttırmak suretiyle arzusuna erişmek, muayyen zamanda muayyen evsafa mal yetiştirmek kudretine sahip bulunuyorsa, aynı hareket zirâî sahada tekrarlandığı takdirde, nasıl olur da bir ziraatten bahsedebiliriz? Konumuz, mademki zirâî vasfını haiz kazançların vergi yükünü azaltmak için bu imkânı verebilecek bazı esaslar araştırmak idi, o halde sınaî faaliyetin bütün hususiyetlerini taşıyan adı geçen halde görülen faaliyeti de, mahsulün zirâî oluşunu nazarı itibara almaksızın sınaî addetmek doğru olacaktır.

Bu söylediklerimiz zirâî faaliyetin sınaî sayılması lâzım geldiği hallere inhisar etmektedir. Zirâî faaliyetin bir de ticarî bir mahiyet arzettiği haller vardır. Zirâî işletme piyasa hareketlerini takip etmek üzere piyasa ile doğrudan doğruya temas etmek imkânlarına sahip olduğu takdirde, faaliyeti zirâî olmaktan çıkarak ticarî bir mahiyet arzeder. Bunun içindir ki, piyasa merkezlerinde şube veya alım satım merkezleri bulunan zirâî işletmelerin adı geçen faaliyete inhisar eden kazançlarını zirâî saymamak prensibi, vergi ve iktisat politikasının ziraati himayeyi gaye edindiği memleketlerde dahi

kabul edilmiş bulunmaktadır. Zürrain himaye edilmek istendiği bir memlekette iş merkezlerinde şube açmak suretiyle kendi ürünlerini daha müsait fiyatlarla satmak imkânını bulan zürrain adı geçen satışlar neticesi elde ettiği kazançları ziraî saymamak meselesi daimî bir münakaşaya yol açabilecek bir mahiyet arzeder. Fakat, bizce iş yerlerinde, piyasada satış şubeleri bulunan ziraî işletmelerin bu satışa inhisar eden kazançlarını ziraî addetmemek yerinde bir görüşü ifade edecektir [9].

aaa) *Manipülasyonlar*. Ziraî faaliyet her zaman toprağın ve tabiatın hassalarından istifade etmek gayesini gütmüz: bazı hallerde, tabiatın tamamlayamadığı insan eli veya makina tamamlar. Muhtelif ziraî maddeler iptidai madde haline gelmek için dahi tabiat Muhtelif ziraî maddeler iptidai madde haline gelmek için dahi tabiate mal edilemeyecek bazı işlemlere lüzum gösterirler. Teknik li-sanda manipülasyon denilen bu ameliyeler neticesi elde edilen kazançların ziraîlik sıfatını tayin etmek verginin mevzuu bakımından çok mühimdir. Ekseriya bu manipülasyonlar ziraî maddenin şeklini değiştirdikleri ve ziraîlik sıfatını haiz olmıyan komplike ameliyelerin icrasına lüzum gösterdikleri için, bunlardan ileri gelen kazançları ziraî saymamak prensip olarak kabul edilebilir. Fakat, kanaatimizce bu prensip de sakattır. Zira, hangi manipülasyonların ziraî bir mahiyet taşıdığı meselesi hâdisenin maddî cephesi nazarı itibara alınmak suretiyle izah edilemez. Aşağıda göreceğimiz gibi, hangi manipülasyonların ziraî sayılmak lâzım geldiği hususunda doğru bir kanaat edinilebilmek için meselenin yalnız maddî cephesini ele almakla iktifa etmeyip, mükellefin hukukî ve sosyal durumunu ve mahallin örf ve âdetlerini hesaba katmak suretiyle neticeye varmak lâzımdır [10].

[9] Fransız kanunu bu hususta bir ayırma yapmış ve şehirde mağazası olan ziraî işletmelerin yalnız bu mağazadaki faaliyetini ziraî saymamıştır. Malın bu mağazaya girişine kadar olan faaliyetlerin ziraî sıfatını taşıdıkları kabul edildiğinden, «ticarî kazanç» yalnız mağazada yapılan satışlar neticesi elde edilen kazançla inhisar ettirilmiştir. (La loi du 24 octobre 1942).

[10] Prof. Griziotti'ye göre manipülasyonların ziraî olup olmadığını tayin için örf ve âdetlere bakmak en kestirme ve en doğru yoldur. Bir yerde istih-sal edilen süt aynı yerde süt olarak değil, fakat peynir yapılmak suretiyle satışa mevzu oluyorsa; başka bir deyişle, bir mahalde istihsal edilen bütün sütlerden peynir yapmak âdeti yerleşmişse, peynir imalini, imalât sınaî bir şekil arzetsen dahi ziraî addetmek lâzımdır.

b) *Mükellefin şahsî ve hukukî durumu.*

Vergi yükü daha hafif olan ziraî kazançlar vergisi tatbikatında mükellefin hukukî ve sosyal durumunun ehemmiyeti büyüktür. Böyle bir verginin mükellefi ile mevzuu, ileride göreceğimiz gibi, bazı hallerde tamamiyle birbirine tâbi olabilir: başka bir deyişle, mevzuun tayininde mükellefin birinci derecede rol oynadığı haller mevcut olabilir. Meselâ bazı faaliyetler ancak toprak sahipleri [11] tarafından yapıldığı takdirde «ziraî» sayılarak bunlardan ileri gelen kazançlar ziraî kazançlar vergisine tâbi olur; ve toprak sahibi olmıyan kimselerin aynı cinsten faaliyetlerinden ileri gelen kazançları bu verginin mevzuu dışında kalır [12].

Mükellefin durumu bir çok hallerde vergi mevzuunu tayinde bir karine olarak mütalâa edilebilir. Her memlekette zürra denilen bir sınıf mevcuttur; ve bu sınıf bazı hususiyetler taşır. En başta, müşterek bir zihniyet hâkimdir: kanaatkârlık, yeniliğe intıbakta zorluk, toprağa bağlılık v.s... Fakat gene her memlekette kâr zihniyetiyle hareket eden bir müteşebbis, tüccar sınıfı vardır. İşte bu sonuncular, iş sahalarını menfaatleri icabı sık sık ziraî sahaya da kaydırırlar. Bu ikilik yüzündendir ki vergi yükü daha hafif olan bir ziraî kazançlar vergisinin mevzuunu tayinde, icra edilen faaliyetin ziraî olup olmadığından ziyade, bu faaliyeti icra eden kimsenin kimliğine, yani cemiyetin iktisadî düzeni içindeki yerine bakmak daha âdilâne olacaktır [13]. Bizce müteşebbis veya tüccar olarak isimlendirdiğimiz bu sınıflara mensup kimselerin «ziraî» vasfını haiz kazançlarının vergi bakımından da aynı sıfatı taşımaları kabul edilemez. Zira, burada mühim olan ziraî faaliyet değil fakat mükellefin mensup olduğu sınıf ve taşıdığı zihniyettir. Yalnız vergicilik tekniği bakımından burada tefriki güç bir nokta vardır: acaba mükellefin durumu nasıl tayin edilecektir; yani, şehirden gelerek köyde ziraat yapan veya şehirde ziraî sayılan her hangi bir faaliyette bu-

[11] İtalyada 1923 senesine kadar kendi toprağında ziraî faaliyette bulunan çiftçiler her türlü kazanç vergisinden muaftılar. Bugün de keza toprak sahibi olmak ziraî kazançlar vergisine tâbi olmak için kaide sayılabilir.

[12] İtalyada «kiracılar» icra ettikleri faaliyet her bakımdan ziraî olsa dahi elde ettikleri kazançlar «ziraî» sayılmamaktadır.

[13] Toprak sahipleri, yarıcı ve ortakçıları zürradan saymak ve kiracıyı bu tasnifin dışında bırakmak meselesi İtalyan ziraî kazançlar vergisinin tarihi gelişiminde kayda değer bir yer işgal eder. Bu hususta bak: L. Einaudi «La terra e l'Imposta» sayfa: 72 - 92.

lunan kimsenin «zürra» ya mensup olup olmadığı nasıl tayin edilebilir? Bizce bu iki şekilde mümkündür: kiracılık ve birleşmeler.

bb) *Kiracılık*. Zürra'ya mensup olmadıkları halde sırf ziraatte kapital rantabilitesinin arttığını görerek ziraî işletmeciliğe giren müteşebbislerin toprağı ve ona bağılı tesisleri kiralıyarak işlettiklerini kaide olarak kabul etmek gerekir [14]. Zira, adı geçen mükellefler hiç bir zaman toprağı uzun vadeli ve toplu bir sermaye yatırmak yolunu tercih etmezler. Bunların ziraatçiliğı muvakkat bir zaman içindir. Yatırımı oldukları sermayeye daha randımanlı bir plasman buldukları takdirde ziraatçilikten derhal vazgeçerler. Bunlar toprağın müstahsil kuvvetlerini arttıracak, ne tesisler yapar, ne de ameliyeler icra ederler. Maksatları sırf konjonktürün ziraî fiyatlar lehine seyrinden istifade ederek yüksek kârlar elde etmektir. İşte bu kimselerin, toprağını bazı sebepler yüzünden işletmiyen veya işletemiyen zürranın elinden kira ile alarak, üzerinde icra ettikleri ziraî faaliyeti vergi bakımından da ziraî saymak bizce hiç de âdilâne bir iş olamaz [15]. Esasen, bazı devletler bu durumu gözönünde tutarak ve bundan başka da absanteizme mâni olmak, yani toprak sahiplerini topraklarını kiraya vermekten vazgeçirmek ve hem de bu nevi kiracıların elinde toprağın imbat kuvveti ve benzer hassalarının tahribini önlemek maksadıyla, kiracıların kazançlarını mevcut vergi yükü daha hafif olan ziraî kazançlar vergisine tâbi tutmaktan içtinap etmişlerdir. Bu itibarla, kiracılığı vergi mevzuunun tayininde istisnâ bir durum olarak kabul etmek suretiyle kiracıların ziraî vasfını haiz faaliyetlerinden ileri gelen kazançları ziraî olmıyan kazançlar gibi vergilendirmek mümkün olabilecektir.

bbb) *Birleşmeler*. Ziraî işletmecilikte birleşmeleri verginin mevzuunu tayin bakımından iki yönden mütalâa etmek lâzımdır [16].

[14] Bu kaide İtalyan mevzuatında tam ve Fransız mevzuatında ise kısmi olarak kabul edilmiştir. Bak. (3) de zikredilen eserde, sahfa 72 - 92 ve P. de Félice «L'impôt sur les Bénéfices agricoles» sayfa: 3, 4.

[15] İtalyada tutulan istatistikler kiracıların geçen asrın ortasından bu yana normalin çok üstünde kârlar elde ettiklerini göstermiştir.

[16] Ziraî kazançların vergi yükünü diğer nevi kazançların vergi yüküne nisbeten hafif kılmayı prensip edinmiş olan İtalyan ve Fransız vergi sistemlerinde bazı farklar olmakla beraber kooperatiflerin faaliyeti ziraî sayılmıştır; yani bunların ortaklarına temin ettikleri menfaatler ziraî kazançlar vergiye tâbi tutulmaktadır.

Bilindiği gibi bugün aşağı yukarı her memlekette ziraatte iki nevi birleşme göze çarpmaktadır: kooperatifler ve şahıs şirketleri. Ziraatte, henüz kartel ve tröst nev'inden ufki ve şakulî birleşmeler, kanunları en müsait olan devletlerde de pek ender görüldüğünden, üçüncü bir şık olarak bunları dercetmemeyi muvafık buluyoruz.

1 — Kooperatifler.

Ziraatte kooperatifçiliğin, ziraatin ve zürrain kalkınması için elzem olduğu bugün her memlekette kabul edilmiş bulunmaktadır. Bir taraftan teknik tekâmülün seyrine ziraati de katmak, diğer taraftan çiftçinin malını piyasanın fırsatçı spekülâtörlerinin elinden kurtarmak için, zürrain gerek kendi teşebbüsü ve gerek devletin teşvikiyle kurulan kooperatiflerin adedi bütün memleketlerde artmak temayülü göstermektedir. Bu kooperatifler mensuplarına bir çok menfaatler sağlamaktadır ve bu menfaatlerin bir kısmı gelir şeklinde tecelli etmektedir. Şimdi ziraî kazançların sey'i bir vergi ile vergilendirildikleri hallerde kooperatiflerin; veya şahsî bir gelir vergisine tâbi oldukları hallerde şahısların; kooperatif zihniyet taşıyan bu birleşmelerin icra ettikleri ve maddî bakımdan ziraî olan faaliyetlerinden ileri gelen kazançlardan dolayı, vergi karşısında ziraîlik sıfatını muhafaza edip edemeyeceklerini araştıralım [17]. Başka bir deyişle, ziraî mevzuda faaliyette bulunan kooperatiflerin mensuplarına temin ettikleri faaliyetlerin vergi bakımından da ziraîlik vasfını muhafaza etmeleri lâzım gelip gelmediğini inceliyelim. Mevzuumuzla ilgili kooperatifleri, tedarik, istihsal ve satış olmak üzere üç başlık altında ayrı ayrı tetkik etmeyi faydalı buluyoruz.

Tedarik Kooperatifleri.

Teknik tekâmülün seyri, sadece ziraatte kullanılması gereken istihsal vasıtalarının arzına tesir etmekle kalıp, zürrain bu vasıtalara olan talebine tesir edememektedir [18]. Bu talebin artabilmesi

[17] B. Griziotti «Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze» Marzo 1952. N. 1. Sayfa: 3 - 21. Bu yazıda kooperatif faaliyetin ziraî sayılıp sayılmıyacağı hakkında mahkeme içtihatları ve memleketin iktisadî bünyesi hesaba katılmak suretiyle ileri sürülen iddialar mevzuumuz bakımından şayanı dikkattir.

[18] J. A. Venn. «The Foundations of Agricultural Economics» sayfa: 317 - 357.

de, zürrain iştirâ kudretinin zayıf olması dolayısıyla, kooperatiflerin fonksiyonuna bağlı kalmaktadır. Çiftçinin kooperatifler sayesinde elde ettiği her türlü istihsal vasıtasıyla teknik tekâmülün seyirine uyarak giriştiği ziraî faaliyetten ileri gelen kazançları, bizce vergicilik bakımından da ziraî sayılmak icap eder. Aksi halde, çiftçide, makineleştiği takdirde daha fazla vergi ödeyeceğine dair bir zihniyet belirir ki, bu da ziraî kalkınmayı baltalamaya kâfidir. Bilhassa zürra arasında verginin mânası hiç bir zaman müsbet olarak idrak edilmemiştir. Köyde vergi en medenî memleketlerde dahi bir gasb mânasını taşımaktadır [19]. Bunun burada izahı mümkün olmıyan bir çok sebepleri vardır. Küçük toprak sahipleri kurdukları bir kooperatif vasıtasıyla makineleşmeğe imkân bulabilmektedirler. Bunun içindir ki kooperatifçilik küçük işletmeciliğin devamı için bir lüzum ifade etmektedir. Türlü sebeplerden dolayı ziraatte küçük işletmeciliğin devlet tarafından himayesinin bugün kaideleşmiş olduğu kabul edildiği takdirde, mevcudiyeti ve faaliyeti bu kabîl işletmelerle doğrudan doğruya ilgili olan kooperatiflerin durumu mevzuumuz bakımından üzerinde durulmağa değer bir veçhe taşır.

Küçük işletme sahipleri için lüzumlu olduğu halde münferit olarak iştirâ kudretleri dışında bulunan istihsal vasıtalarını temin, veya mahsullerini iyi şartlarla piyasaya sürebilmek için kurdukları kooperatiflerin faaliyetini ziraî sayıp saymamak çok girift bir mesele halini almıştır. Bu kooperatifler gayelerini aynen muhafaza ettikleri halde, tekniğin ziraate de girmesiyle iştigal mevzularının adedi ve nev'i arttığından gitgide daha çeşitli hizmetler ve işler yapmaya başlamışlardır. Bugün, bilhassa istihsal vasıtalarının kıymeti köylünün iştirâ kudretinin çok fevkinde olduğu hallerde kurulan tedarik kooperatiflerinin iştigal mevzuları arasında maddî bakımdan ziraî sayılamıyacak bir çok şeylere rastlamak daima mümkündür. Bu itibarla, bu kooperatiflerin ortaklarına temin ettikleri menfaatlerin menşei her zaman, maddî bakımdan, ziraî olamayacağı için, bunların topyekûn faaliyetleri hakkında ziraî sıfatını kullanmak zorlaşmaktadır. Meselâ, bunlar ortaklarına kira ile traktör verirler. Traktör kiralamak fiili ziraî bir faaliyet sayılamaz. Fakat kooperatifçilikte gaye kâr — misalimizde traktör kiralamak — değil, fakat ortakların ziraate müteallik menfaatlerini korumak, bun-

[19] L. Einaudi «La terra e l'Imposta» sayfa: 211 - 213; A. Serpieri «La terra e l'Imposta» Sayfa: 129.

arttırmaktır. Bu itibarla, gaye ziraf, yani misalimizde ortakların tarlalarını daha iktisadî bir şekilde sürmelerini temin olduğundan, bu gayeye erişmek için girişilen faaliyetler maddî bakımdan ziraf olmasa da, bu nevi kooperatiflerin faaliyetini ziraf saymak bizce doğru olacaktır [20]. Zira esas olan gayedir; gayeye erişmek için yapılan icraatı da ziraf saymak icap eder.

İstihsal kooperatifleri.

Bilindiği gibi, istihsal kooperatiflerinin başlıca gayesi ziraatte rantabiliteyi arttırmak ve bunun neticesi olarak ortaklarına âzamî kazanç temin etmek imkânını vermektir. Küllî istihsalin faydalarını ziraatte de sağlayabilmek için kurulan bu nevi kooperatiflerin faaliyetlerinin ziraf sayılıp sayılmıyacağı münakaşalıdır [21]. Bu kooperatiflerin teknik tekâmülün bütün icaplarını ziraatte mal etmek suretiyle giriştikleri faaliyete maddî ve hukukî bakımdan ziraf sıfatını vermek veya vermemek izaha muhtaç bir meseledir. Evvelce izah etmiş olduğumuz gibi, bu nevi kooperatiflerde sermaye, toprak ve emeğin birbirlerine olan nisbeti daima sermaye lehine tecelli eder. İktisadî bakımdan ortada bir sermaye terakümü mevcuttur ve bunun neticesi maliyeti minimum'a indirmek suretiyle ortakların istifadesini çoğaltmaktır. Bu bakımdan bu nevi kooperatiflerin, aşağıda göreceğimiz sırf kazanç maksadiyle kurulmuş olan şirketlerden farkı yoktur. Bunların icra ettikleri faaliyet ziraatle alâkalı olduğu halde, sırf kullandıkları vasıtaların ve istihsal vetiresinin daha ziyade endüstriyel faaliyeti andırması, bir vergi mevzuunda bunların ortaklarına temin ettikleri menfaatleri ziraf saymak fikrini çürütmektedir. Fakat, her ne kadar bu kooperatiflerin gayesi, birleşme dolayısıyla istihsal kudretinin artması neticesi, ortakların fert olarak girişecekleri ziraf faaliyet neticesinde elde ettikleri kazançlardan daha üstün bir gelir teminiyse de, sosyal noktadan mesele bambaşka bir mahiyet arzeder. Küçük toprak sahiplerinin veya toprağı olmıyan çiftçilerin bir araya gelerek kurdukları kooperatif vasıtasıyla elde ettikleri kazanç, «normal» bir gelirden başka bir şey olamaz. Başka bir deyişle, ziraatte daima sermaye ve

[20] Bk: Vasıtasız vergiler kanununun 51. maddesine ek olarak çıkarılan 31 Ocak 1942 tarihli kanun (Fransız mevzuatı).

[21] L. Nepoletano «L'Imposta sui redditi agrari e le associazioni di produttori agrigoli» Rivista di diritto Finanziario e Scienze delle Finanze» Haziran 1951. N. 2. Sayfa: 153-163.

emek gelirleri, diğer sahalara nazaran düşük bir seviye arzeder; yâni «yormal» in altındadır [22]. İşte bu kooperatiflerin faaliyeti sayesinde bu düşük seviye normale irca edilebilmektedir. Kaldı ki, ziraî fiyatların seyri dolayısıyla ziraî ürünlerin istihsalindeki rasyonelleşmeyi takiben muhakkak kâr, ücret ve faiz gibi iktisadî kategorilerin lehinde bir durum husule gelmemektedir [23]. Bu sebeplerden ötürü, kooperatiflerin, istihsal vetiresinin mükemmel tanzim ve ayarı neticesi maliyette yaptıkları tasarrufları net bir kazanç olarak mütalâa etmek doğru olmayacaktır. Kooperatif faaliyetin gayesi her ne kadar ziraî fiyatların arzedenin aleyhine inkişafını da önlemekse de, ziraî fiyatların konjoktüre karşı çok hassas olmaları ve tabii şartların hâkimiyeti sebebiyle kooperatiflerin bu önleyici tedbir ve faaliyetleri ekseriya kısmen müessir olmaktadır. İşte bütün bunlara bir de âzasının daima iktisaden nisbî bir gerileme içinde bulunan zürrain olduğu ilâve edilirse, vergi mevzuunda ziraîlik kıstasından çıkmamak tavsiye edilebilir. Bizce, ziraî kazançlar, yükü daha az olan bir vergiye tâbi tutuldukları takdirde, bu üç nevi kooperatifin de ortaklarına sağladıkları menfaatlerin menşei ziraî faaliyete irca etmek ve bunları da diğer ziraî gelirler meyanında saymak, bazı istisnalar baki kalmak şartıyla bu usulü prensip addetmiş olan memleketlerde olduğu gibi [24] en uygun yoldur.

Satış kooperatifleri.

Çiftçinin refah seviyesinin yükselmesini bu üçüncü nevi kooperatiflerin birinci derecede âmil oldukları her bakımdan kabul edildiği için, ziraati himaye gayesi güden bir vergi sisteminin faydalarından bunların da istifade etmelerini sağlamak lâzımdır. Köylü bu kooperatifler vasıtasıyla ziraî faaliyetinin verimini âzamî ola-

[22] J. Marchal «Cours D'Economie Politique» Tome 1, sayfa : 595-599.

[23] E. M. Ojala «Agriculture and Economic Progres» Sayfa: 179 - 182.

[24] Gerek Fransa ve gerek İtalyada hükümet ziraî kooperatifleri, iktisadî politika icabı desteklemiştir. Bunun neticesi olarak her iki memlekette de bu kooperatiflerin faaliyeti ziraî addedilmiştir. Yalnız arada bir fark mevcuttur: Fransada kooperatifler hakikî kazançları üzerinden vergi vermekte, İtalyada ise bunlara da kadastro sistemi tatbik edilmektedir, yani matrah «ordinario» vasatî mefruz kazançtır. Yalnız İtalyada mevzuat biraz karışıktır. Prof. Griziotti'ye göre kooperatifler spekülasyon zihniyeti ve yüksek kapital yatırımları ile ziraî faaliyete giriştikleri takdirde, ortaklarına ait olmaları ürünleri de işlemeleri veya mevzularına dahil etmeleri hatıra gelebileceğinden, verginin mevzuunu tayinde hukukî manada kooperatif şekliyle iktifa etmek doğru sayılamaz.

rak elde ettiğinden kooperatifler vasıtasıyla elde ettiği kazancı hi-mayeli verginin dışında bırakmak, bu âzamiyi asgarîye indirmek-ten başka bir şey olmayacaktır. Fakat bu kooperatifler şehirlerde satış şubeleri açmakla ticarî faaliyete de girmekte ve hattâ bir ba-kıma bu faaliyeti icra edenlerden daha rüçhanlı bir duruma sahip olmaktadırlar. Maddî bakımdan ticarî faaliyetin bütün hususiyetle-rini taşıyan bu nevi kooperatiflerin faaliyetini ziraî saymak lüzumu acaba nereden çıkmaktadır? Ziraat ve zürra'ı kalkındırmak, hima-ye etmek lüzumundan. Malûm olduğu üzere, ziraî mahsullerin arzında, ziraatin inhitat derecesine göre şiddeti az veya çok olan bir tersine elâstikiyet durumu vardır. Bu elâstikiyet sebebiyle ziraî fi-yatlar ekseriya çiftçinin maliyetin altında arzda bulunması gibi ziraî ekonomiyi sarsan, altüst eden haller yaratabilirler. İşte satış kooperatiflerinin faaliyeti bu gibi hallerin yaratılmasını kabli ol-duğu kadar önlemeğe çalışmaktır. Şimdi, şayet bu kooperatiflerin ortaklarına temin ettiği menfaatler ziraî addedilmiyerek, vergi yü-kü daha ağır olan ticarî kazançlar meyanında vergilendirilirse, bu durum iki nevi vergi arasındaki yük farkının az veya çok oluşuna göre, derhal kooperatiflerin adedine tesir edecektir. Şimdi bu du-rumu bir misal ile izah edelim : Bir süt satış kooperatifini ele ala-lım. Ortaklarına ait sütlerin şehirde satılmasile ortakların temin ettiği menfaatin iki cephesi olacaktır. Başka bir deyişle, sütün bir köyde bir de şehirde fiyatı olacaktır. Bu iki fiyat arasındaki fark kooperatifin ortaklarına temin edeceği gayri safî menfaati teşkil eder. Şimdi bu süt satış kooperatifinin faaliyeti ticarî sayılırsa, ortaklara temin edilen menfaat daha ağır nisbetli bir vergiye tabi tutulacaktır. Verginin nisbeti faraza, ziraî olmayan kazançlar için % 20 ve ziraî olanlar için % 12 olduğu takdirde, kooperatifin şa-hıslara temin ettiği menfaatin muhakkak aradaki % 8 farkı telâfi etmesi lâzımdır, aksi halde kooperatifin maksat ve gayesi kalmıya-caktır. Bundan başka şunu hatırlatmak lâzımdır ki, köylünün koo-peratif olmadan talep edeceği fiyatla kooperatif vasıtasile elde et-mek istediği fiyat arasındaki fark muayyen bir miktardan fazla olamaz. Müstahsilin, istihsal mahallinde talep edeceği süt fiyatı, bilhassa günlük piyasa fiyatını bilmek imkânsızlığı yüzünden, pa-zar yerine nakil ve sair masrafların hesabı bir tarafa bırakıldığı takdirde muhakkak ki, piyasa fiyatından aşağı olacaktır. Bu düşük fiyat neticesi elde edeceği kazanç tabîi olarak ziraî sayılacağı için, kooperatif vasıtasile talep edeceği daha yüksek fiyat neticesi elde ettiği fazla kazancı ziraî saymamak, sütçülüğü meslek edinmiş bir

kimseyi zürradan saymamak demektir ki, bizce zaten bu mantıken kabul edilemez. Burada menfaat doğrudan doğruya müstahsilin yâni köylünüdür. Şayet araya mütavassıt bir tüccar sütçü girmişse, işte bunun faaliyeti ziraî sayılmıyabilir. Fakat kooperatif halinde köylü, bütün işi kendi yapmış olmaktadır; bu arada ticarî zihniyete de yer verilmiştir denebilir; fakat bunun da gayesi fazla kazanç değil, hakketmiş oldukları halde kooperatif mevcut olmadığı takdirde vazgeçmek mecburiyetinden kalacakları bir geliri elde etmek, hattâ daha doğrusu zarardan kurtulmaktır. Ziraî maddelerin fiyatlarından zürrainın iktisadî durumunu zaman zaman sarsan ve mevzubahis nisbî inhitatın sebebini teşkil eden özelliklerin tesirini azaltmak maksadile kurulan satış kooperatiflerinin faaliyetini[25] bilhassa ziraî kalkınma politikasının bulunduğu bir memlekette ziraî addetmek ve bu surette bunları vergi yolu ile de himaye etmek gerçek bir lûzum ifade eder.

2 — Şirketler.

Şirketlerin ziraî sahadaki faaliyetlerini ziraî sayıp saymamak keyfiyeti şekli bir ayırma yapmamızı icap ettiriyor. Şahıs şirketleri, ezcümle kollektif şirketlerde ziraîlik kıstaslarının muhafaza edildiğini görmek mümkün olduğundan, vergi mevzuunda bunların faaliyetini ziraî saymak, bugün bu ayırma sistemini kabul etmiş olan memleketlerde, haklı olarak kabul edilmiştir [26]. Kollektif şirketlerde şeriklerin mesuliyeti hudutsuz olduğundan, bütün varını yoğunu, istikbalini toprağa bağlamış ve bu suretle gerçekten zürrahlığını isbat etmiş olan bu kimseleri vergi yolu ile de himaye etmek bizce doğru olacaktır.

Kapital şirketlerinde ise durum bambaşkadır : hâkim olan zihniyet yalnız kâr, daha doğrusu mevcut kapitalin rantabilitesi ile ilgilidir. Bu nevi şirketler büyük toprak sahipleri ile kiracıların durumunu izah ederken söylediğimiz gibi kapitalist iş adamı zihniyetle ziraî faaliyette bulunurlar. Ziraî tesisler ve toprağa yaptıkları yatırımlar, mevcut kapitalleri nazarı itibare alındığı takdirde,

[25] B. Griziotti «Rivista di diritto Finanziario e Science delle finanze» Temyiz mahkemesinin bir kararı üzerine, kooperatiflerin faaliyeti hakkında vergi mevzuatı ile ilmi iddialara temas eden müellif bu hususta bilhassa ziraî kalkınma siyasetinin mühim bir rol oynadığını söylemekte ve kooperatif faaliyetin hududunu genişletmek temayülü göstermektedir (Haziran 1951, sayı 2) sayfa : 101 - 107.

[26] P. de Félice «L'impôt sue les Bénéfices Agricoles» sayfa : 2

uzun vâdeli olmadığı gibi ehemmiyetli değildir. Ziraatçılık bunlar için daimî bir meslek olamayacağı için, istedikleri zaman başka sahalara transfere imkân vermiyecek yatırımlarda buldukları haller de pek mahduttur. Zaten kapital şirketleri içinde bütün faaliyeti ziraî olanlarına rastlamak pek güçtür. Bunların ziraatı ya faaliyetlerinin bir dalı veya entegrasyon sebebiyle kendilerine meslek edindikleri kaide olarak kabul edilecek kadar yayılmış bir usûldür. Sosyal bakımdan düşünüldüğü takdirde, bunların memleketteki asıl zürra sınıfının faaliyetini de gayrı meşru rekabet yolu ile baltalayacakları ve bu sınıftaki mütevazî işletmeleri tamamen ortadan kaldırmak suretile küçük toprak sahiplerini reşber ordusuna katacakları akla gelebilir. İşte bu sebeplerden ötürü ziraî kazançları vergi yolu ile himayeyi prensip edinmiş memleketlerde kapital şirketlerinin, iştigal mevzuları ne şekilde ziraî olursa olsun, elde ettikleri kazançlar veya ortaklarına dağıttıkları temettüleri bu himaye dışında bırakılmış ve ziraî olmayan kazançlar meyânında tutulmuştur [27]. Netice olarak, kapital şirketlerinin çok tipik hallerde dahi faaliyetini ziraî saymamak ve vergi yükü daha hafif olan bir vergiden bunları faydalandırmamak kaide sayılabileceği gibi verginin malî gayesinin ihlalini icap ettirecek hiçbir sebep bulunmadığından, hazine'nin de menfaati ile ilgilidir.

C) Örf ve âdetler, mahallî usûller.

Örf ve âdetler, mahallî usûllerin ziraî kazançlar vergisinin mevzuunu tayin etmek bakımından mühim bir rol oynadıklarını kabul etmek lâzımdır [28]. Şimdiye kadar adı geçen verginin mevzuunu

[27] Fransız vasıtasız vergiler kanununun 3 maddesi (13 Ocak 1941 kanunu).

[28] B. Griziotti «Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze» Mart 1951, No. 1, sayfa 14. Profesör mahallî örf ve âdetlerle usûllerin ziraîlik sıfatını tayinde nazarı itibare almacağını bildiren nizamnamelere temas ederek, birçok hallerde ziraî kazançlar vergisinin mevzuu olan «ordinario» sıfatını haiz ziraî gelirin bu vasfı yalnız mahallî usûller, örf ve âdetler nazarı itibare alındığı takdirde alabileceğini ileri sürmektedir. Toscana'da üzümü şarap olarak satmak âdettir (Bunun için Toscana'da bir şarap piyasası vardır); fakat Piemonte'nin bazı bölgelerinde üzümü üzüm olarak satmak âdet olmuştur. Bu itibarla Piemonte'de şarapçılık normal bir ziraî faaliyet sayılamayacağından, buradaki şarap imali neticesi meydana gelen kazançlar, ziraî kazançlar vergisine tabi tutulmamakta, yâni himaye edilmiş olmamaktadır. Fakat Toscana'da durum tam aksinedir: burada üzümü üzüm olarak satmak değil, fakat şarap olarak piyasaya arz etmek bir gelenek halinde bulunduğundan, şarap imali ziraî bir ameliye sayılmakta ve bu yolda elde edilen kazançlar ziraî kazançlar vergisine tabi tutulmaktadır.

tain için koymuş olduğumuz kaideler, memleketin ziraî bölgelerini, daha doğrusu mevzuumuz bakımından ziraî sıfatını haiz faaliyetlerin icra edildiği yerleri, bir bütün, yeknesak bir topluluk olarak farzetmemizi icap ettiriyordu. Fakat, hakikatte, memleketin ziraî bölgelerini, bilhassa ziraî kazançlar vergisinin mevzuu bakımından birbirinin aynı farzetsek, o memlekette örf ve adetlerin, mahallî usullerin bulunmadığını gösterir ki, bu bizce sakat bir muhakemedir. Her memlekette, her mahallin kendisine göre hususiyetleri âdetleri vardır. Acaba bütün bunların verginin mevzuunu tayin bakımından ne gibi alâkası olabilir diye menfi bir suale meydan vermemek için, yaptığımız bu izahtan sonra şimdi asıl mevzumuza gelelim.

Ziraî kazançların daha hafif bir vergi yükü ile himaye gördüğü ekonomilerde bu himayenin aslında zürra sınıfına bütün icaplarını haiz olan fakat maddî bakımdan düşünülmesi takdirde, icra ettiği faaliyetin ziraî olamayacağı ve binaenaleyh adı geçen himayeden istifade edemeyeceği düşünülebilen bazı kimselere de teşmili icap etmektedir. Bunu niçin elimizde tek bir kıstas vardır: Örf ve âdetler, mahallî usuller. Bir memleketin bazı yerlerinde, meselâ üzümü üzüm olarak piyasaya sürmek âdet olmamıştır. O havalinin sakinleri üzümünü tâ asırlardan beri şarap yapmakta kullanmaktadırlar. İşte bu durum karşısında, şarap imali ziraî olmayan bir faaliyet kabul edilmek lâzım geldiği takdirde, nasıl bir işlem yapmak lâzım gelecektir? Mevzuumuz olan ziraî kazançlar vergisini, ziraî sınıfın bütün icaplarını taşıyan bir bölge sakinlerinin şarap imalinden elde ettikleri kazançlara da teşmil edecekmiyiz? Mevzuat, kaide olarak şarap imalini sanayi farzedip, adı geçen verginin mevzuuna dahil etmemiştir. Şimdi bizim araştırmamız lâzım gelen nokta, örf ve âdetler veya mahallî usulleri hesaba katarak mevzuatın komuş olduğu kaideye bazı istisnalar tesbit etmektedir [29].

Bir memlekette başta iktisadî şartlar olmak üzere birçok tesirler neticesi, bazı bölgelerin sakinleri muayyen bazı işlerde ihti-

[29] Örf ve âdetler, mahallî usuller her memlekette mahalden mahale, bölgeden bölgeye ve hattâ köyden köye değişik bulunduğundan, ziraî kazançlar vergisinin mevzuunu tayinde bunların rolü ancak kanuna bazı istisnâ haller konulmasına inhisar eder. Misalimizde, kaide olarak şarap imali ziraî bir ameliye olarak kabul edilmediği takdirde farzolunmuştur. Kanunun şarap imalini sınaî bir faaliyet saydığı bir memlekette, aynı faaliyeti ziraî saymak lüzumu ancak örf ve âdetlerle mahallî usullerin nazarı itibare alınması ile izah edilebilir.

sas kesbetmiştir; ve bu vaziyet asırlarca devam edegelen bir an'ane, bir âdet halini almıştır. İktisadî şartlar ön plâna alındığı takdirde, yâni âdet ve an'anelerin menşei iktisadî sebeplere irca ettiğimiz takdirde, muhtelif bölgelerde bazı işlerin diğerlerine tercih sebeplerini daha mantıkî olarak izah edebileceğimiz gibi bu, mevzuumuz bakımından da faydalı olacaktır. Bir bölge farzedelim ki toprakları hiçbir surette, ziraî faaliyete müsait olmasın. Yahut öyle bir bölge farzedelim ki sürüm piyasasına olan uzaklığı dolayısıyla mebzul miktarda istihsal edilen domatesleri, arzın gayri elâstikî olması yüzünden, domates olarak değil, fakat salça halinde piyasaya sunmak âdet haline gelmiş olsun. Burada an'aneye zaruretler hazırlamıştır ve bölge sakinleri her bakımdan zürra sayılmak icap eder: domatesden salça imali mükemmel bir teknik ile ifa edilse dahi, bu faaliyeti, işte bu iktisadî şartların hazırladığını kabul ederek ve bugün an'ane diye tefsir ettiğimiz sebebe irca etmek suretile «ziraî» saymak icap edecektir. Burada domatesten salça imal etmek fikri, ziraî zihniyetin dışına çıkıp daha fazla bir kazanç elde etmek niyetile değil, fakat iktisadî şartlar neticesinde, bir zarurettten doğmuştur. Toprak domates yetişmeye fevkalâde elverişlidir, fakat domatesi piyasaya sürmek bakımından maddî ve iktisadî engeller, imkânsızlıklar mevcuttur : şu halde salça imali bir zarurettir. Bunun içindir ki, salça imali buranın sakinlerinin toprağa bağlılıkları neticesi yapabilecekleri yegâne müstahsil iş olduğundan, adı geçen imalâtın ziraî sayılmadığı bir ekonomide dahi ziraî sayılması doğru olacaktır.

Şimdi ikinci bir misal dercedelim : hiçbir nebatın yetişemediği, bir dağ köyü farzedelim; burada, meselâ halk geçinmek için, hayvancılık dahi yapamadığı için, çömlekçiliği meslek edinmiş olsun. Acaba mevzuumuzu teşkil eden vergi yükü daha hafif olan ziraî kazançlar vergisini, maddeten hiçbir surette ziraî sayılmıyacak çömlek imaline de teşmil etmek mümkün müdür? Domatesten salça yapmak ve üzümü şarap haline koyduktan sonra piyasaya arz etmek ameliyeleri manipülasyon bakımından ziraî sayılmayabilirler, fakat menşeleri itibarile tamamen ziraîdirler. Buna mukabil çömlekçiliğin ne meslek olarak ne de ham madde ve istihsal vetiresi bakımından ziraî kabul edilmesi imkânsızdır. Fakat şöyle bir muhakeme yürütüldüğü takdirde bu imkânsızlığı maddeten değilse de mantiken ortadan kaldırmak mümkün olacaktır: Mevzubahis köyde çömlek imalî bir an'ane halinde bulunmasaydı bizce belki bu köy mevcut olmayacaktı; yahut bu an'enenin yerini diğer bir zanaat,

meselâ halıcılık almış olacaktı. Şayet günün birinde, faraza çömlükçilik kendisine bir piyasa bulamıyacak olursa bu köyün sakinleri için iki ihtimal mevcut olacaktır: birincisi göç, ikincisi piyasası olan bir el zanaatına başvurmak. Bizce birinci ihtimal daha kuvvetlidir. Zira ikincisi yeni bir mesleğe intibak süresine lüzum gösterir ki, köylünün ne malî vaziyeti ne de zihniyeti buna müsait değildir. O halde bu göç nereye olacaktır? Bizce bu insanlar hayat şartları aşağı yukarı alıştıklarına benzer ve meslekî bilgisizliklerinin en az nazarı itibare alındığı bir hayata atılacaklardır: ziraat. Neticede, görüldüğü gibi, sakinlerinin yegâne iştigal mevzuu çömlükçilik olan bir köyü de toprağın imbat kuvvetlerinden istifade etmek suretile, ziraî dediğimiz faaliyetlere sahne olan köylerle aynı tutmak ve buralarda elde edilen kazançları vergi yükü bakımından himaye etmek muhakkak ki içtimâî müsavatsızlığın zürra denilen sınıfın yâni köy sakinlerinin aleyhine inkişafını telâfi etmek maksadına uygun bir iş olacaktır [30]. Aynı şeyi halıcılık ve benzer meslekler için de kabul edebiliriz.

3 — Ziraî kazançlar vergisinin mevzuuna ait son birkaç söz.

a) *Vergi mevzuununun ayırma prensibi tatbik edildiği takdirde alacağı şekil ve mâni.* Ziraî kazançların vergilendirilmesinde ayırma prensibinin tatbiki, bizce, gerek teoride ve gerek tatbikatta belirecek güçlükler sebebiyle imkânsızdır demek doğru olur. Ziraî kazançların kapital gelirine ait kısmını tesbit mümkünse de emek geliri için vaziyet bambaşka bir veçhe arzeder. Ziraatte emek gelirini, yâni ücretleri mevzu eden bir verginin tatbikatında karşılanacak güçlükleri sıralamak burada mümkün değilse de, hülâsa olarak şunu söyleyebiliriz ki, mevcut cibayet sistemleri ile ziraatteki ücret

[30] L. Trotabas «Précis de Science et Législation Financières» sayfa : 222. Müellif Fransada tuz istihsalinin ziraî kazançlar vergisine tabi olmasına sebep olarak, tuzlalardaki faaliyetin tabii kaynağa dayandığını ve hiçbir hususî ameliye ihtiva etmediğini ve her türlü manipülasyondan ari olduğuna dair tezi ileri sürmektedir. Bizce asıl sebep, bu şekilde maddî olmıyap tuzlalarda çalışanları zürra sınıfından saymak lüzumudur. Bundan başka, tuz istihsalı ve tuzculuk mesleği iktisadî veçhelerile de ziraî faaliyeti andırmaktadır; yani fiyat teşekkülü ve piyasa münasebetleri bakımından tuzculuk ile tipik ziraî faaliyet arasında dahi bir fark yoktur. Bunun içindir ki müellifin verdiği izahı kâfi görmek imkânı azalmakta ve maddî bakımdan zirailik sıfatı her zaman kaide olamamaktadır.

ve kabili gelirleri vergilendirmek umumilik prensibinden başka bütün vergilendirme prensiplerinin ihlâline sebep olacaktır [31]. Biz burada ziraatte ücret derken yalnız bu ücretten başka bir geliri olmayan reçber sınıfına ait bir gelir tasavvur ediyoruz. Toprak sahibi ve yarıcıların ziraî gelirini kapital ve ücret geliri diye ayırmak maddeten imkânsız olduğu gibi, mevzuumuz bakımından da bir lüzum ifade etmemektedir [32]. Bu sonuncu halde ziraî gelir bir bütündür; bu itibarla kapitale ve emeğe ait olan kazanç payını tefrik etmek, diğer sanalarda olduğu gibi bizi ayırma prensibi ile varılmak istenen gayeye ulaştırmaz. Büyük kapital, büyük işletmecilik zaten prensip itibarıyla bir ziraî kazançlar vergisi mevzuuna girmektedir. Ziraî faaliyet saymadığımız fakat maddî bakımdan ziraî olan faaliyetler icra eden büyük hacimde işletmecilik halinde ayırma prensibinin tatbiki, cıbayet tekniği bakımından da mümkün olduğundan bu hususta menfi bir düşünce ileri sürülemez. Şayet ziraî kazançlar vergisinin mevzuunun hududu adı geçen işletmelerin de faaliyetini içine alacak kadar geniş tutulmuşsa, bu takdirde ayırma prensibini tatbik etmek imkânı mevcut olduğundan, tatbik etmek veya etmemek fiili bu prensibe o memleketteki vergi sisteminde yer verilmiş olup olmamasına bağlı kalacaktır. Fakat evvelce de izah ettiğimiz gibi, ziraî faaliyetin hududu bu faaliyete ait sermaye ve müstemilâtı ölçü olmak suretile çizilmiş bulunduğu hallerde, yâni bizim anladığımız mânada tipik sayılabilecek ziraî faaliyet mevzuunda, ayırma prensibinin tatbikatından sarfınazar etmek vergi sisteminin adaletini ihlâl etmiyecektir.

Şimdi, evvelce izah ettiğimiz gibi tipik ziraî faaliyetlerden ileri gelen kazançları mevzu eden bir ziraî kazançlar vergisi sistemi için-

[31] Ziraatte hakiki gelir üzerinden vergilendirme imkânı mevcut olmaması yâni, ekseriya vergiye matrah olarak kadastro ve benzer sistemler vasıtasıyla tesbit edilen «mefruz» kazancın kabul edilmesi, kaynaktan tevkif usulünün tatbikine mani olmaktadır. Ücretlerin bilhassa ziraatte götürü veya karine usulü ile vergilendirilmesi yegâne imkân olarak ele alındığı takdirde de umumilik prensibinden başka diğer prensiplerin ihlâl etmemek fikri akla gelemez.

[32] L. Einaudi «La terra e l'Imposta» Sayfa 108 - 111. Müellif ziraî kazançlar vergisinin, italyan sisteminde olduğu gibi, kadastro veya buna benzer usullerle tanzim edildiğini prensip olarak kabul ettiğinden, verginin matrahını teşkil eden «mefruz», «ordinaria» kazanç içinde kapital ve emeğe ait kısımların tefrik imkânsızlığından bahsetmekte ve ziraî gelirin böyle bir tefriğe imkân vermeyecek bir mahiyet taşıdığını ileri sürmektedir.

[33] J. A. Venn «The Foundations of Agricultural Economics» Sayfa: 229.

de, toprak sahipleri ve yarıcılarının yanında, gelirleri yalnız emekleri mukabili elde ettikleri ücretlerden ibaret olan reçber sınıfının vergi mükellefiyetini ele alalım. Yarıcının ve toprak sahibinin kapitali istihsal faaliyeti sonunda elde ettikleri kazançlar ile reçberlerin ücretleri arasında vergi yükünün ağırlığı bakımından bir fark mevcut olmalı mıdır, olmamalı mıdır? Ayırma prensibi tatbik edilmeli midir yoksa edilmemeli midir? Ayırma prensibine yer verilmiş bir vergi sistemi düşünelim; tabii, bu prensibin diğer sahalarda olduğu gibi ziraî sahada da tatbiki istenecektir. Diyelim ki ayırma, evvelce izah ettiğimiz sebeplerden dolayı yalnız reçberlerin vergi yükünü hafifletmek gayesile tatbik edilsin. Ve yine, gerek idare ve gerek mükellefin ziraî sahada olunmasına rağmen bir ücret vergisinin icaplarını yerine getirecek seviyede bulunduğunu kabul edelim. Şimdi gerek kaynaktan tevkif ve gerek karine veya götürü usullerle alınan bir ücret vergisinin mevzuunu tayin bakımından söylemesi lâzım gelen bazı hususları dercedelim. Bilindiği gibi ziraatte ücretler nakdî ve aynî olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. En ileri memleketlerde dahîî ziraatte aynî ücret, daha doğrusu bir kısmı aynî olarak ödenen ücretlere rastlanmaktadır. Bir ücret vergisi karşısında bu aynî gelirlerin de vergi mevzuuna girip girmemesi hususunda meselenin ehemmiyetsiz sayılması dolayısıyla, ziraî vergi politikasının icabı olarak pek fikir beyan edilmemiştir. Bizce şöyle bir faraziye yürütülmek suretile aynî ücretlerin vergi mevzuuna girip giremeyeceği izah olunabilir : Ücret mukabili emek sahiplerine verilen ziraî ürünler ya o günlük gıda ihtiyacı gibi mübrem ihtiyaçları karşılayacak mallar veya işletmenin işgal mevzuu olan ürünlerdir. Birinci halde, zaten asgarî geçim ile doğrudan doğruya ilgili bir durum bevzubahis olduğundan, aynî'lik vergi karşısında muafiyet demek olacaktır. Fakat ikinci halde vaziyet bambaşkadır. Ücret sahibi aynî olarak aldığı ücretin bir kısmını menfaati mevzubahis olduğu hallerde paraya tahvil edebilecektir. Meselâ, bir pamuk işçisi haftada 25 lira ve 5 kilo pamuk alsa bu pamuğun bir kısmını belki kendisinin ve ailesinin ihtiyaçları için sarfedecektir. Fakat bu pamuğu piyasada satması ve parayı tahvil etmesi de mümkündür. İş veren için aynî ücret olarak ödenen bu pamuklar, bir gider sayılacağı için, ortaya hiçbir vergi yükü altında bulunmayan, fakat piyasaya arzedilen bir mal zümresi çıkacaktır. Şayet aynî olarak ödenen ücretler vergiye tabi tutulmazsa, piyasaya arzedilen bu aynî ücret kısımları bilhassa sahiplerinin arzun tersine elâstik-yetini hazırlayan zihniyetleriyle, ziraî fiyatların hiç olmazsa mahallî

piyasalarda düşük seviyede kalmasına sebep olabilir. Bunun içindir ki, aynı ücret bu sonuncu neviden ve taamülden olduğu takdirde hiçbir surette vergiden istisna edilmemek bir lüzum ifade eder.

Nakdî ücretlere gelince, asgarî geçim haddinin üzerinde bulunan ücretler diğer prensiplerinin ihlâlüne sebep olsa dahi umumîlik prensibinin behemal tatbiki, vergicilik sahasında prensipler üstü birşey adeta bir din olarak kabul edilmek lâzım geldiğinden, vergi mevzuuna dahil edilmelidir. Ziraî sahada bulunduğu halde muafiyet ve istisnaların sayı ve haddini kabil olduğu kadar indirmek ve her gelir sahibi vatandaşa verginin asıl gayesini öğretmek ve bu suretle bunu medeniyetin fertlerinden talep ettiği bir iştirak, kutsal bir vazife haline getirmek lâzımdır. Muvaffak olmuş bir vergi politikası bize fertlere bu zihniyetin aşılması demektir.

b) Hakikî gelir mi yoksa vasatî gelir mi? Ziraî kazançlar vergisinin mevzuunu tayin ettikten sonra, yâni ziraî faaliyetin hududunu çizdikten sonra, belirttiğimiz şeraiti haiz ziraî gelirin vergi mevzuunda ne şekilde ele alınması lâzım geldiğini araştıralım. Aca bu gelir ziraî faaliyet neticesi elde edilen hakikî kazanç mı yoksa vasatî, mefruz, bir kazanç mı olacaktır? Bu suale cevap verebilmek için ziraî vasfını haiz kıldığımız kazancı meydana getiren işletmelerle adı geçen nevideki kazançları vergilendirmek üzere kullanılan sistemlere bir göz atmak lâzımdır.

Bilindiği gibi hakikî gelirin tesbiti için ziraî işletmenin veya müteşebbisin bu tesbit işini gerek muhasebe ve gerek malî mevzuat bakımından halledilmesini temin edecek evsaf ve kudrette olmaları icap eder. Fakat, ziraî olarak kabul ettiğimiz faaliyetleri icra eden işletmeler veya çiftçiler bu evsaf ve kudrete haiz olmak söyle dursun, bunu bir külfet telâkki etmekte haklı bile sayılabilirler [34].

Zira bilindiği gibi, beyan usulü ile tecelli eden hakikî kazanç üzerinden vergilendirme, usulü muhasebe ve mevzuatın alâkalı kısımlarının mükellef tarafından bilinmesini, tatbik edilmesini veya ettirilmesini ister. Fakat bize ziraî sıfatını haiz faaliyette bulu-

[34] L. Einaudi «La terra e l'imposta» sayfa : 138-185. Müellif beyan usulü ile tecelli eden «hakikî kazanç» ı mevzu eden bir ziraî kazançlar vergisinin mahsurlarına ait kısımda İtalyada ziraî kazançların vergilendirilmesine ait kanunun hazırlanması sırasında M. Minghetti'nin iddialarına hak vermekte ve çiftçinin kâr ve zarar hesaplarına bilhassa maliye idaresinin istediği şekilde vakıf olmalarını imkânsız addetmektedir.

nan çiftçiler hiçbir zaman böyle bir mükellef olamazlar. Bu usulün ziraî kazançlara da teşmil edildiği devletlerde görüldüğü üzere, bilhassa çiftçinin kültür seviyesinin pek gelişmediği hallerde, sebepsiz bir idare mükellef düellosu zühur etmekte ve neticede vergi hasılatı azaldığı gibi cibayet masrafları da çoğalmaktadır. Köylü'yü alışmadığı bazı şeylere, menfaati icabı dahi olsa mecbur etmek tavsiye edilmediği için beyan usulünün bütün icaplarını ondan beklemek hatalıdır; bunun içindir ki «hakikî» ziraî kazancı verginin mevzuu kılmak bizce hiçbir zaman doğru olmayacaktır.

Vasatî, mefruz kazanç üzerinden vergilendirme mevzubahis olduğu takdirde «hakikî» kazancı mevzu eden bir verginin bütün mahzurları bertaraf edilmiş olacağından, zürra'yı en iyi bir şekilde vergilendirme imkânının mevcut olduğu akla gelmelidir. Zira kadaastro veya benzer usullerde verginin mevzuu takdir edilmiş veya karinelerle tesbit edilen vasatî mefruz bir kazançtır ve mükellefi cibayet tekniği bakımından ne zihnen ne de maddeten üzücü bir ameliye ile karşı karşıya bırakmamak gayesine uyularak vergi mevzuu olarak kabul edilmiştir. Bundan başka mükellefi, kendisinden her sene miktarı bilinen bir vergi tahsil etmek suretile, fazla çalışmaya, daha fazla kazanmaya teşvik etmek imkânı mevcuttur. Kadaastro sisteminde mükelleften alınacak vergi her sene aşağı yukarı bellidir, mükellef daha evvelden, yâni tahakkuk muamelesinden evvel ne kadar vergi ödeyeceğini bilir. Kazancı o yıl için çok daha fazla olsa dahi ödeyeceği vergi kadaastronun kabul ettiği ve vasatîlik, ordinerlik sıfatlarını haiz bir gelir üzerinden tahsil edileceğinden, fazla çalışması, aynı nisbette vergi vermesi demek olmayacak ve mevcut sistem sayesinde, adeta kendisine o yıl için fazla kazancına isabet edecek vergi miktarı kadar bir mükâfat elde etmiş olacaktır. Bunun içindir ki, ziraî kalkınma politikasına da yer verilen bir vergi sisteminde, ziraatte daima vasatî ve mefruz kazancı mevzu etmek fikri kaide olarak kabul edilmiştir. Bugün ziraî kazançları, vergi yükü bakımından himaye etmek maksadile, bu maksadın tahakkukuna imkân veren bir vergi sistemi kabul edilen memleketlerde, ziraî kazançlar vergisinin mevzuu izah ettiğimiz gibi ziraî sıfatını haiz faaliyetlerden ileri gelen hakikî kazançlar değil, fakat mefruz vasatî ordiner kazançtır [35].

[35] Bu iddiamız bilhassa İtalyan literatüründe fazlasile müdafaa edilmekte ve diğer usulden bilhassa ziraî alanda çok daha iyi neticeler veren bir sisteme ait olmakla bu memleketin ziraî vergi politikasının da esasını teşkil etmektedir.