

# Türkiyede Muamele Vergisinin İnkişafı

Y A Z A N :

**M. ORHAN DİKMEN**

Istanbul Üniversitesi Maliye Doçenti

## G İ R İ Ş

Muamele vergilerinin tarihçesi henüz pek kısadır. ilk modern muamele vergisi olan Alman muamele vergisi (Warenumsatzstempelabgabe) 1916 tarihlidir (1). Demek ki, muamele vergileri nihayet 25-30 senelik bir tarihçeye maliktirler. Fakat, herşeyde olduğu gibi, bunun da mazide kökleri bulunacağını düşünen bazı müellifler ve bunlar arasında bilhassa **R. Grabower**, muamele vergilerinin tarihçesini tâ ilk çağlara kadar götürmeğe muvaffak olmuşlardır (2).

Tabiatile, tarihte muamele vergisi diye gösterilen resimlerin, bugünkü muamele vergilerine, ancak cibayetlerindeki esas düşünce bakımından benzemekte olduklarını söylemeğe hacet yoktur. Bilhassa pazar, panayır gibi yerlerde tahsil edilen bu vergilerin, gerek şünulleri, yâni mükellef kıldıkları iktisadî muameleler, gerekse teknikleri, bugünkü muamele vergilerinden farklıdır. Eski Yunanda pazar vergileri, Eski Romada **Augustus**' un vaz ve cibayet ettiği **Centesima rerum venalium**, Bizansta **Siliquaticum** hep bu çeşit muamele vergileridir.

(1) Hakikatte, «Warenumsatzstempelabgabe», tam mânâsile bugünkü şekilde bir muamele vergisi degildi. Almanya da asıl muamele vergisi 26/7/1918 tarihli kanunla vazedileti «Umsatzsteuer» dir; yani muamele vergilerinin tarihçesi, bu bakıma daha da yenidir.

(2) Bak. **R. Grabower** : Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwaertige Gestaltung, Berlin 1925. — Bu kitapta muamele vergilerinin tarihçesine dair mükemmel bir bibliografya vardır.

Daha yeni zamanlarda da, Alman şehirlerinde, fakat bil-hassa Fransa ve İspanyada muamele vergilerine rastlıyoruz. Bunların en meşhuru, hiç şüphesiz, İspanyada 1342 den 1819'a kadar devam etmiş olan Alcabala' dır. Amerikada da, Birleşik Devletlerde, 1870 senesine kadar devam etmiş olan bu çeşit muamele vergileri vardır. Ancak, bunlar bir tarafa bırakılacak olursa, XIX asırda Garp dünyasında, artık muamele vergilerine rastlanmamakta olduğunu söyleyebiliriz.

İslâm âlemine gelince, burada da «baç» şeklinde bir nevi muamele vergilerinin mevcut olduğunu görüyoruz (3). «İhtisap resmi» adını da alan bu vergi «damga ve mizan ve evzan ve ekyal resimleri ve yeymiyei dekâkin ve bacı pazar gibi unvanlarla şehir ve kasabalarda ve panayır ve pazar mahallerinde alınır kadim bir resimdir» (4). İhtisap resmi, İkinci halife Hazreti Ömer zamanında ihdas edilmiştir. Başlarda, nisbeti kırkta bir, yani o/o 2,5 idi. Bu nisbet, sonraları zaman zaman bozulmakla beraber, umumiyetle devam etmiştir. İhtisap resmi, İslâm memleketlerinin hepsinde câri olmuştur.

Osmanlı imparatorluğunda da bu resim, devamlı bir şekilde, Tanzimata kadar gelmiştir. Bu verginin, birinci padişah Sultan Osman zamanında ihdas edildiği anlaşılıyor (5). Fatih Kanunnamesinde de «şehirlere mahsus bir alım satım vergisi» mânasında olarak «bac» a rastlıyoruz. «Arsa, ev, dükkân, değirmen gibi mülklerden bac alınmayıp, bunun pazarlarda ve çarşılarda satılan mallardan alındığını ve köylerde ise, her ne satılırsa satılsın, bac alınmadığını tasrih eden bu Kanunnamede, her cins eşyadan — ve İslâm hukukuna göre menkul mal hükmünde olan — esir satışından alınacak baclar ayrı ayrı tayin edilmiş ve bunun bazan bir taraftan ve bazan da alıcı ve satıcıdan ayrıca alınacağı tasrih olunmuştur» (6). «Bac

(3) Büyük mütefekkir İbni Haldun'un eserinde de bunlara dair malûmat vardır. Bak. «Mukaddeme», Suphi paşa tercümesi, İstanbul (hicri) 1275, s. 139 ve m. - «Bac» teriminin Türk-İslâm âleminde ve Osmanlı İmparatorluğunda ifade ettiği mânalar hakkında geniş malûmat için şu makaleye bak. M. Fuat Köprülü: Bac, «İslâm Ansiklopedisi», cilt II, s. 187-190.

(4) Abdurrahman Vefik: Tekâlif kavaidi, cilt I, İstanbul 1328/1912, s. 43.

(5) Bak. Aşıkpaşazade tarihi, İstanbul 1332/1916, s. 19-20.

(6) M. Fuat Köprülü: Bac, s. 180.

kelimesi Süleyman Kanunnamesinde de tıpkı XV. asırda olduğu gibi, aynı mânada kullanılmış ve hatta bac'a ait bazı maddeler aynen Fatih Kanunnamesinden alınmıştır» (7). ihtisap resimleri, «ekseriyetle gümrük resimleri ve bayiiyeler ile beraber tahsil edilmiştir. Nisbet, umumiyetle, beher kurusta bir para, yâni o/o 2,5 idi (8). Osmanlı imparatorlugunda bu resimler tedricen kaldırılmıştır.

Böylece XX. asrın başında, dünyanın hemen hiçbir tarafında bu çeşit muamele vergilerine - bunlara benzer birtakım belediye resimleri hariç - artık rastlanmamakta idi. Fakat, vaziyet böyle iken 1914-18 harbi patladı. Gerek bu harp içinde, gerekse bu harpten sonraki buhranlı devrede, devlet maliyelerine kolay ve bol varidat temin edecek yeni yeni kaynaklar aranırken, muamele vergileri de, eskisine nazaran çok daha geniş bir şekilde yeniden hayata kavuştu.

Bu «diriltme» ve «yenileme» de ilk adımı 1916 da Almanya attı. 1917 de Fransa da aynı yola girdi. Bundan sonra hemen bütün Avrupa devletleri bu yola döküldü: 1919 da İtalya ve Çekoslovakya, 1920 de Macaristan, 1921 de Belçika ve Romanya, 1922 de Yugoslavya ve Avusturya ifh. gibi memleketler muamele vergileri ihdas ettiler (9).

Türkiye, bir müddet bu cereyana karşı mukavemet gösterebildi. Fakat 1925 te âşarın kaldırılması, nihayet memleketimizi de bu yola sevketti. O vakittenberi muamele vergisi mevzuatımızda birçok değişiklikler olmuştur. Fazla olarak, muamele vergisi mevzuatımız, alâka uyandıracak orijinal bir inkişaf seyri takip etmiştir. Yazımızda, bu ilgi çekici oluşun şemasını çizmeğe çalıştık.

Tetkikimizin plânına gelince :

Muamele vergisinin inkişafı, Türkiyede, iki büyük safhaya ayrılabilir: Bunlardan birincisi, «Umumî istihlâk ve eg-

(7) M. Fuat Köprülü: zikr. eser, s. 190.

(8) Abdurrahman Vefik: zikr. eser, s. 123-138'deki «Emri âli sureti» ne bak.

(9) Bugünkü harpte de devletlerin muamele vergisine epeyi itibar gösterdiklerini müşahade ediyoruz. Esasen böyle bir vergiye malik olan memleketler bunun teklif ettiği sahayı genişletmişler, nisbetlerini arttırmışlardır. Muamele vergisi olmayı bazı memleketler de (meselâ İsviçre) böyle bir vergi ihdas etmişlerdir.

lence ve hususî istihlâk vergileri» devresidir ki, ancak bir sene kadar sürmüştür. Bu devredeki vergiler, «yayılı» adını verdığımız vergilerdendir (10). Bundann sonra «toplu» muamele vergileri devresi gelmektedir. Yazımızda, bu iki devreyi ayrı iki kısımda tetkik ettikten sonra üçüncü bir kısımda da «hususî bir durum arzeden - bugünkü muamele vergimizin esaslarını inceledik. Yazımızın sonunda herhangi bir tenkidî mülâhazada bulunmadık. Bunu bir başka yazının mevzuu addediyoruz. Demek ki, etüdümüz bu giriş kısmından başka ancak tarihî mahiyette diğer üç kısımdan ibarettir.

## 1. — Umumî istihlâk ve Eğlence ve hususî istihlâk vergileri

### 1 — Başlarken bir kaç mülâhaza:

İstiklâl harbinin müteakib âşar ilga edilince (11), bunun yerine kaim olmak üzere bir «mahsulâtı arziye vergisi» ihdas olunmuştu. Bu vergi, kaşaba ve iskelelere sevkolunan mahsulâtın ve nakden alınacaktı. Fakat bu vergi beklenen neticeyi vermedi. Bir çok suiistimallere mevzu olduktan başka hasılatından da pek çok ziyat kaydedildi. Bunun neticesi olarak ertesi sene bu vergi de kaldırıldı. Bütçede husulle gefen boşluğun doldurulması için, bu defa müteaddit yollara sapıldı: Bazı vergilerin, ezcümle arazi vergisinin nisbetleri yükseltildi; bundan başka yeni bir takım münferit istihlâk vergileri ve nihayet umumî istihlâk vergisi ihdas edildi (12).

(10) Muamele vergileri, esas itibarile iki şekilde vazedilebilir : Bunlar, ya istihlâlden istihlâke kadar olan bütün iktisadî muamelelerden - her muamele cereyan ettikçe - alınır, yahut ta ancak muayyen bir safhadaki muamelelere mahsus ettirilir. Biz, bunlardan birinci şekle uygun olarak almanlara «yayılı», ikincilere de «toplu» muamele vergileri adını vermekteyiz. Bu hususta tamamlayıcı izahat için yakında çıkacağını ümit ettiğimiz «Muamele vergileri ve Türk muamele vergisi» adlı eserimize müracaat edilmelidir.

(11) Aşar, 17 şubat 1925 tarihli ve 552 sayılı kanunun birinci maddesile ilga edilmiştir.

(12) Bak. Fazıl Pelin: Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, İstanbul, Ocak 1949, s. 207, 208, 209.

O tarihe kadar memleketimizde, ancak müşkirat, sigara kâğıdı, kibrit gibi münferit ve muayyen maddeler üzerine konulmuş istihlâk resimleri vardı; fakat umumî bir istihlâk vergisi konulmuş değildi.

«Umumî istihlâk vergisi», Almanya'daki «Umsatzsteuer» ve Fransadaki (Taxe sur le chiffre d'affaires) mümasili olarak teklif edilmiş olup, «sermaye hareketini ve bilûmum ticareti ve sanayi muamelâtını istihdaf eylemekte» idi (13). Ancak zarurî ihtiyaçlar ile münasebettar olmayan ve istihlâki umumî bulunmayan maddeler, umumî istihlâk vergisinin dışında bırakılmış ve bunlar «egînce ve hususî istihlâk vergisi» ile daha yüksek bir vergiye tâbi tutulmuştu. Yani burada bir nevi dereceli sistem kabul edilmişti.

## 2 — Umumî istihlâk vergisi (1926) :

735 Sayılı «umumî istihlâk vergisi hakkında kanun» un, birinci maddesine göre, verginin mevzuu «dükkân, mağaza, ticarethane, yazıhane, maden, taş ocağı, fabrika ve imalât-hane gibi ticaret ve sanata mahsus mahallerde vukubulâğı emval satışları ve ihrâc edilen imalât ve tamirat bedelâtı ve bankacılık, sigortacılık, nakliyecilik, komisyonculuk, tellâlık gibi muamelei ticariyeden madud umur ile iştigal edenlerin hizmet mukabili aldıkları mebalig» idi. Yani vergi esas itibarıyla bütün satış ve muamelelere şamil bulunmakta idi.

Mamafih, bu esasın bazı istisnaları da vardı. Küçük esnaf ve sanatkârların satış, imalât, tamir ve hizmet mukabili aldıkları bedeller umumî istihlâk vergisinden muaf tutulmuştu. Keza ekmeç ve inhisar maddelerinin satışları için de mutlak muafiyet kabul edilmişti. Bundan başka, egînce ve hususî istihlâk vergisine tâbi matrahlar vergi mükerrerliğine mâni olmak gayesile muaf tutulmuştu. Bu arada diğer bazı muameleler de muafiyetten istifade ediyordu. Ancak, kanaatimizce bu istisna ve muafiyetler pek noksan idi. Meselâ bütün ihrâcât muameleleri ve aynı zamanda ihracât maddelerinin bilûmum satış ve muameleleri umumî istihlâk vergisine tâbi kalmıştı (14).

(13) Umumî istihlâk vergisi hakkında kanuna dair Muvazeneî maliye encümeni mazbatasından.

Umumî istihlâk vergisinin matrahı, yukarıda mevzu olarak sayılan bedellerin mecmuu idi. Verginin nisbeti, bazı tereddütlerden sonra Meclis Ticaret Encümeninin teklifi veçhile yüzde 2,5 olarak tesbit edilmişti. Umumî istihlâk vergisinin tediyesi, alış veriş veya her hangi bir diğer muamelede bulunan şahıslar (yâni âkidler) arasında, hilâfına bir şart olmadıkça, müşteriye aitti.

Fakat umumî istihlâk vergisinin en ziyade dikkate değer tarafı tahsil tarzı idi. Filhakika bu vergi, pul yapıştırmak suretile tahsil ediliyordu. Verginin ödenmesine mahsus iki parçalı pullar bastırılmıştı. Satıcı bu parçalardan birini müşteriye veriyor, diğerini de defterine yapıştırıyordu. Her satıcının bir umumî satış veya muamele defteri vardı. Satıcı her yaptığı satışı veya muameleyi, peşin veya veresiye olmasına bakmadan, defterine kaydetmek mecburiyetinde idi. Toptan satış ve muamelelerde satıcı, defterinde muamele hizasına vergi pulundan kendisinde kalan kısmı yapıştırmaya mecburdu. Perakende satış ve muamelelerde ise, her bir muamele için pul yapıştırmak mecburiyeti yoktu. Satıcı, akşamları, bir gün zarfında yapmış olduğu satış veya muameleleri toplayarak bunların yekûnu için birden pul yapıştırabilirdi. Bütün satıcılar üç sene müddetle defterlerini saklamak mecburiyetinde idiler.

### 3 — Eğlence ve hususî istihlâk vergisi (1926) :

Yukarıda söylemiş olduğumuz gibi, zarurî ihtiyaçlar ile münasebettar olmayan ve istihlâki umumî bulunmayan maddeler, umumî istihlâk vergisinin dışında bırakılarak eğlence ve hususî istihlâk vergisine tâbi tutulmuştu. Bu vergi, eşaşı itibarile umumî istihlâk vergisinin bir kısmıdır. Mevzuu ikiye ayrılabilir: Evvelâ, mahallinde (yani meselâ lokantalarda, gazinolarda) yapılan istihlâklerin bedellerinden müesseseye ait

kim o sıralarda, bu yeni vergi hakkında mütaleası sorulan İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası da verdiği cevapta, umumî istihlâk vergisinin memleket ekonomisine muzır olacağı cihetle ihdasından vaz geçilmesini tavsiye etmekle beraber, bütçe sebepleri ile bu kabil olamadığı takdirde hiç olmazsa bazı tedbirlerin alınması icabettiğini söylüyordu. Biraz ileride göreceğimiz bu tedbirlerin başında yukarıda sözü geçen muamelelerin vergiden muaf tutulması gelmekte idi.

olan kısmı; saniyen, bilûmum temaşa ve eğlence yerlerinde tahnan duhuliyeler.

Bu vergi Türkiyenin her tarafında tatbik edilmeyip, ancak vilâyet ve kaza merkezleri ile iskele ve şimendüfer mevkii olan mahallerde ve vapurlarla trenlerde tatbik edilmekte idi. Böylece vergi ikinci bir «hususilik» arz ediyordu. Bundan başka bu vergi içinde de birtakım sınıflar ayrılmıştı. Meselâ oteller, içkili ve içkisiz lokantalar, ill. türlü sınıflara ayrılmış ve her sınıfın vergi nisbeti ayrı olarak teşbit edilmişti.

Verginin matrahı, umumiyetle yukarda mevzu olarak saydığımız meblâğlar ve duhuliyeler idi. Verginin nisbeti, fevkalâde müesseseler için müesseseye ait olarak müşteriden alınan meblâğlar üzerinden o/o 30, birinci sınıf müesseselerde % 20, ikinci sınıfta % 15, üçüncü sınıfta % 10 idi.

Eğlence ve hususî istihlâk vergisi de pul yapıtırmak suretile tahsil edilmekte idi. Yalnız matrah ve nisbet bahsinde bir istisna vardı ki, o da umumhanelere dairdi. Filhakika, eğlence ve hususî istihlâk vergisi hakkında kanunun esbabı mucibe lâyhâsında da söylenildiği gibi, «umumhaneler başlı başına bir hususiyet arz etmekte ve servetin burada istihlâk edilmiş mikdarını ne bir fatura ve ne de sair vesaiti teklifiye ile izhar ve tebyin kâbil olamayacağına binaen bu gibi mahallerde vaki olacak sarfiyatın mikdar ve derece ehemmiyetinin tebyini hususunda karine usulüne müracaat edilmiştir». Bu gibi müesseselerin vergisi, işgal ettikleri binanın hakiki senelik kirasının o/o 75 i olarak teşbit edilmişti; ve seneden seneye tahsil edilecekti. Umumhane sahihleri kira mikdarını tasdikli kontratolarla isbat etmek mecburiyetinde idiler.

Bu vergi, vaz'ı sıralarında fazla tenkitleri mucib olmamıştır. Umumiyetle bu verginin doğru olduğu kabul ediliyor; ancak bazı istisnaların daha kabulünün doğru olacağı, bundan başka otel, lokantaların bir nevi zarurî ihtiyaç müesseseleri olmak itibarile bunlara ait vergi nisbetinin azaltılması haşnihayet matrah olarak gayri safi kiranın umumhanelerden başlıca daha diğer bazı müesseselere de teşmili temenni ediliyordu (15).

(15) Eğlence ve hususî istihlâk vergisi hakkında da İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası bir rapor hazırlamıştır. Bak. İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası Mecmuası, 1926.

## 4 — Tatbikat :

Her iki vergi de tatbikatta, hemen bir çok aksaklıklara ve bundan başka bir çok da sui istimallere uğradı. Evvelâ kanun mucibince tutulması lüzumlu olan defterleri bir çok müessese sahihleri maddeten tutacak vaziyette degillerdi. Saniyen, bir çok hallerde, müşterilerden alınan vergi mukabilî pul verilmiyor ve böylece hazineye ait olması lâzım gelen vergi meblâğları satıcı elinde kalıyordu. Bir çok müesseselerde hiç defter tutulmuyor; tutulanların ekserisinde de defterler tam manasile bir «bakkal defteri» oluyordu. Bu vaziyet karşısında her muamele için pul yapıştırılıp yapıştırılmadığını ve her muamelenin deftere yazılıp yazılmadığını, mükelleflerin bir çoğunda, kontrol etmek şöyle dursun, takribi bir şekilde kestirmek dahi mümkün olamıyordu.

Verginin tatbik mevkiine konmasile beraber ortaya çıkan bu karışıklık ve suiistimler, verginin meriyete girmesi tarihinden daha bir ay geçmeden Meclise yeni bir lâyiha verilmesini zaurî kıldı. Bu lâyhada yukarıda sayılan mahzurları ortadan kaldıracak bir vasıta olarak «her muameleye ayrı ayrı pul ılsakma imkân bulunamıyan muamelâtı ticariye hakkında istihlâki hususi ve umumî resminin her ay için maktu bir bedele rabten istihlâki» (16) teklif ediliyordu. Kabul edilen 924 sayılı kanuna göre, Maliye Vekâleti, istihlâk vergilerini ödemekle mükellef bulunan satıcı ve esnaf ve saireden lüzum gördüklerini maktu vergiye bağlayabilecektir. Keza kazanç vergisi kanununa nazaran beyannameye tâbi bulunmayan ticaret ve sanayi erbabı da, maktu vergiye bağlanmalarını reşen talep edebileceklerdi (17).

(16) 9 Haziran 1926 tarihli ve 924 sayılı «Umumî istihlâk ve eğlençe ve hususî istihlâk vergileri hakkındaki kanunlara müzeyyel kanun» un esbabı mucibe lâyihasından (Lâyihanın tarihi 31 Mayıs 1926 dır).

(17) Mecliste cereyan eden müzakerelere göré, bunların müracaatı halinde Maliye Vekâleti izin vermeğe mecburdu. Kazanç vergisinde beyanname sınıfına dahil olann mükellefler de müracaat hakkından mahrum degildi. Bunlar da müracaat edebilirler, fakât bu takdirde Maliye Vekâleti bunları maktu vergiye bağlayıp bağlamamak hususunda serbesttir; isterse bağlar, istemezse bağlamaz. Bu hususta ve diğer beyannameler için bak. Büyük Millet Meclisi zabıt ceridesi, 2. devre, cilt 26. sayfa 246-258.

Maktu vergi, senelik haddi asgarî muamele miktarı ile tayin edilmekte idi. Bu miktar, bu işle vazifeli komisyonlar tarafından tesbit ediyordu. Böylece tesbit edilen âsgârî muamele mikdarına göre, kanunî nisbetle senelik vergi tayin olunmuyor; sonra 12 ye taksim edilip kısım kısım her ay nihayetinde tahsil ediliyordu.

Fakat bütün bu değistirmelere rağmen, bu vergilerden iyi neticeler almak mümkün olamadı. Meclis zabıtlarından da anlaşıldığı üzere, istihlâk vergilerinin tatbikinde birçok yanlışlar oldu. Bu yüzden küçük sermayeli birçok esnafın, ticaretlerini bırakarak dükkânlarını kapadıkları görüldü (18). Bundan başka, Hazine de kâfi derecede varidat temin edemedi; Nihayet bu tadilâtın üstünden daha bir sene geçmeden 21 mayıs 1927 tarihli ve 1039 sayılı muamele vergisi kanununu çıkarmak lâzımgeldi.

## II. — 1039, 1860 ve 2430 sayılı muamele vergileri

### 1 — Başlarken birkaç mülâhaza :

Memleketimizde «yayılı» muamele vergileri, yukarıda tetkik ettiğimiz ve bir kül teşkil eden istihlâk vergilerinden ibarettir. 1927 tarihinden itibaren memleketimizde sırasıile mer'î olan muamele vergileri ise, ancak sınaî istihsal üzerine mevzu «toplu» birer muamele vergisidir (19). Bunlar, sınaî istihsalin ilk olarak tedavüle çıkması sırasında alınır; netekim 1039 sayılı ilk muamele vergisi kanununun «muamelât veya mukavelâtta aksine şerait ve tasrihat bulunmadıkça muamele vergisinin ilk müşteriye ait» bulunduğuuna dair olan ikinci maddesi de bunu göstermektedir.

Muamele vergilerinin, bu şekilde iktisadî hayatını muayyen bir safha ve kademesine «toplanması» ile güdülen başlıca ga-

(18) B. M. M. Zabıt Ceridesi, 2. devre, cilt 32.

(19) Tabiatile «toplu vergi» prensipi sadece sınaî istihsal için bahis mevzuudur. Yoksa, banka ve sigorta muamelelerine taallük eden hükümler bu prensipe sokulamaz. Fakat diğer taraftan, ithalât ve ihracat muamele vergilerinin, yayılı bir muamele vergisinin carî olduğu hallerde dahi, bir defada alınmak itibarile, toplu vergi prensipine uygun bir şekilde tahsil edildikleri söylenebilir.

yeler şunlardı: Verginin iktisadî ve ticarî hayat üzerindeki ağır tazyikini mümkün mertebe hafifletmek, verginin tahsilinde rastlanan zayiât ve suiistimallerin kabil olduğu kadar önüne geçmek. Bunun için de şu vasıta ve yollara başvurulmuştu : Vergi, biraz yukarıda kaydettiğimiz gibi, esas itibarile tedavülün ancak ilk safhasından ve muayyen defterlere istinaden tanzim edilecek beyannamelere göre alınacaktı. Böylece : 1 - Vergi artık tedavülün her kademesinden alınmayacak; tüccar ve esnaf, pul yapıştırmak, sırf bu iş için defter tutmak gibi külfetlerden kurtulacaktı. Ticaret te ağır bir tazyikten kurtulmuş olacaktı. 2 - Verginin tahsili sırasında, bilhassa küçük tacir ve esnafın ve keza müşterilerin ihmal ve lâkaydisi yüzünden puf yapıştırmamak suretiñe vergi varidatında husuñe gelen zaviatın önüne geçilmiş olacaktı. 3 - Yeni vergiye göre defter tutmakla mükellef kılınan müesseseler az çok büyük ve muntazam sınaî müesseseler olmak itibarile, tahakkukat ve tahsilâtın kontrolü de çok daha muntazam ve kolay bir şekilde yapılabilecek ve böylece suiistimallerin de mümkün mertebe önüne geçilecekti.

## 2 — 1039 sayılı kanuna göre muamele vergisi (1927) :

İşte 21 mayıs 1927 tarihli ve 1039 sayılı muamele vergisi kanunu, bu esas fikirlere uygun gelecek bir şekilde tanzim edilmiştir; yâni, bu vergide tedavülün muayyen bir kademesi mükellef kılınmış ve beyanname usulü kabul edilmiştir.

Bu verginin mevzuu dört kısımda mütalea edilebilir: 1 - Türkiye dahilinde kuvvei muharrike ile muteharrik bil'umum sınaî müesseselerde imal edilip te dahilde sarfedilen maddeler; 2 - hariçte imal edilip Türkiyeye idhal edilen maddeler; 3 - harice sevk edilen maddeler; 4 - bankacılık ve sigortacılık muameleleri.

Vergi, mevzuunun yukarıda sayılı dört kısmında da, **Beyanname usulü'** ne göre alınmakta idi: 1 - Bu vergi ile mükellef sınaî müesseseler, maliye daireleri tarafından tasdikli bir ve icabına göre birden fazla ham madde, imalât ve satış defterleri tutmaga mecburdurlar. Bu müesseselerin muamele vergisi, mezkûr defterlerdeki kayıtlara göre, satılan mamul mad-

değerin kıymetleri üzerinden hesap olunup 'bir beyanname ile tahakkuk ettirilmekte idi. 2 - Hariçte imal edilip Türkiye'ye ithal edilen maddelerin muamele vergisi ise, ithalâta bulunan kimseferin verdikleri beyannameler ile tahakkuk ettirilirdi. Bu beyannamelerde, malın menşe taturasındaki kıymetinden başka, memlekete ithal edilinceye kadar yapılan bütün masraflar, verilen bütün vergi ve resimler gösterilmek lâzımdı. Vergi, bütün bu bedel ve masrafların yekûnu üzerinden tarh edilmekteydi. 3 - ihracat maddelerinden alınan vergi ise, ihracat beyannamesine uygun ve Rûsumat idarelerince tasdikli beyannamelerle tahakkuk ettirilmekte idi. Bu beyannamelerde gösterilen eşya fiyatları, mahreç gümrük idaresinin bağlı bulunduğu kaza merkezindeki fiyatlardı (20). 4 - Bankacılık ve sigortacılık muamelelerinden alınan muamele vergisi de, mezkûr muameleler ile iştilal eden kimselerin tutmakla mükellef buundukları defterlere istinaden alınmakta idi. Verginin bu kısmında beyanname mevcut olmayıp bir irsaliye vardı ki, bir nevi beyanname olarak kabul edilebilirdi.

Verginin nisbeti, imalât ve ithalât vergilerinde o/o 6, ihracat ve bankacılık ve sigortacılık muameleleri vergisinde de o/o 2,5 olarak kabul edilmişti.

Verginin nisbeti, imalât ve ithalât vergilerinde o/o 6, ihracat ve vergi mükerrerliğine mâni olmaya matuf hükümlerle, ithalât ve ihracat vergilerinin tediyesine müteallik kolaylıklar bahşeden bazı hükümler vardı. Böylece, meselâ imal dolayısıyla muamele vergisi alınmış olan maddeler, harice sevki bulunduğu surette, yeniden - ihraç itibarile - muamele vergisine tâbi değildir. Keza, ithal olunan maddeler tekrar ihraç edildiği takdirde, yeniden - ihraç dolayısıyla - vergiye tâbi tutulmamakta ve hatta ithal sırasında alınmış olan verginin küçük bir kısmı iade dahi edilmektedir. Bundan başka, hariçten muvakkaten ithal edilmiş olup tekrar ihracında gümrüğü iade

(20) Kaza merkezinde borsa varsa, borsa fiyatları, yoksa veya ihraç edilen emtea borsaya dahil değilse mahallî Ticaret Odasında ve bu da yoksa Belediye idarelerince her ay tanzım ve ilân edilecek aylık ortalama fiyatlar bu beyannamelerde esas alınır.

(21) Bu kanundaki istisna hükümlerinin hemen hepsi müteakip kanunlarda da mevcut olduğundan bunları mufassal surette ileride tetkik edeceğiz.

Alınan maddelerin muamele vergisi de, ithali sırasında alınıp ihracında iade edilir.

Nihayet, sınaî istihalden alınan verginin tarihinde yapılan iptidai madde tenzilâtı da, bu kanunun karakteristik vasıflarından birini teşkil etmektedir. Kanunun 4. maddesine göre: «dâhildeki sınaî müesseselerde imal olunan mevaddın muamele vergisi işbu mamulâtın mevaddı iptidaiyesinden evvelce hini ithalinde veya hini imalinde alınmış olan muamele vergileri için tenzili suretile hesap ve istifa olunur». Bu hükümle vergi mükerrerliğinin önüne geçmek gayesi güdülmekte idi. Filhakkı, evvelce işaret etmiş olduğumuz gibi mamulâtın aynı nisbet üzerinden vergiye tâbi tutulabilmesi, ancak son olarak vergilendirilen mamul maddeye dahil bulunan ham maddeler için evvelce ödenmiş olan vergilerin herhangi bir surette tenzili veya mahsubu suretile mümkün olabilir.

1039 sayılı muamele vergisi de tatbikatta birçok menfi neticeler verdi. Ezcümle, birçok küçük müesseseler, vergiden istisna edilmelerini temin maksadile motörlerini kaldırmak ve böylece iptidailige rücu etmek vaziyetinde kaldılar. Bunun memleket ekonomisi üzerinde yaptığı kötü tesir büyüktü. Bundan başka, verginin meriyette bulunduğu son senelerde 1929 cihan iktisadî buhranının da patlamış bulunması, verginin fena tesirlerinin gittikçe daha bariz bir şekilde ortaya çıkmaları neticesini vermekteydi.

Ancak, muamele vergisinin terkine hazinece imkân yoktu. Binaenaleyh, yeniden, mahzurların bertaraf edilmesine çalışmak yoluna gidildi (22). Fakat, verginin - tatbikattan elde edilen neticelere istinaden - tadil ve islahı yolundaki denemeler, derpiş edilen ıslahatın, yeni bir kanun metniyle daha munasip bir şekilde temin edilebileceğini gösterdiğinden, Meclise yeni bir kanun lâyhası teklif edildi. Neticede 31 Temmuz 1931 tarihli ve 1860 sayılı muamele vergisi kanunu çıkarıldı.

(22) 1860 sayılı kanuna dair Bütçe Encümeni mazbatasında bu keyfiyet gayet güzel ve açık bir surette ifade edilmiştir: «Diğer varidat menbalarımız müsait ve inkişaf halinde bulunsa idi büsbütün kaldırılması en hayırlı ve cezâri hal tarzını teşkil edecek olan bu verginin alınmasında mecburiyet olduğunu ve bütün mahzurları bertaraf edebilecek bir sistemin tatbikinde imkânsızlık bulunduğunu nazara alan encümenimiz »

### 3 — 1860 sayılı kanuna göre muamele

#### vergisî (1931)

Memleketin iktisadî ihtiyaç ve zaruretlerle daha âhenkdar olan bu yeni vergi ile gerçekleştirilmiş bulunan ıslahat oldukça mühimdir. Tabiatile ıslahat, 1039 sayılı kanunda bilhassa şikâyeti mucip olan cihetlere çevrilecekti. Böylece, yeni kanunla takip edilen başlıca gayeler şunlardı: 1 - Vergi nisbetlerini değiştirmeksizin muafiyet hudutlarını daha ziyade genişletmek suretile, verginin iktisadî hayat üzerindeki tazyikinî biraz daha hafifletmek; 2 - hususile ihracatımız ve netice itibarile bütün iktisat sistemimiz üzerinde menfi tesirleri en ziyade bariz bir şekil alan ihracat muamele vergisini kaldırmak, 3 - vergisin tahakkuk ve tahsilinde tekerrürleri mümkün olduğu kadar bertaraf etmek; 4 - tatbik şekil ve usullerini ıslah etmek.

Bu gayelere varmak için de aşağıdaki ıslahat yapıldı:

a) Muafiyet hudutları genişletildi. Evvelâ, vergiye tâbi olan (yâni muharrik kuvvet kullanan) sınaî müesseseler için iki muafiyet kabul edildi. Bunlardan birincisine göre, mezkûr müesseselerin senelik 10.000 liralık ciroları muamele vergisinden muafı. İkinci muafiyete göre de, kanunda tahdidî olarak sayılan (bak. madde 2, fıkra R) bazı sınaî müesseseler dışında, en ziyade 5 beygire kadar (beş dahil) muharrik kuvveti olan küçük sanat ve hırfet müesseseleri de keza muamele vergisi vermiyeceklerdi.

Demek ki, iki ayrı kıstasa göre mükelefiyet sahası haricinde kalmak imkânı vardı: Kanunda - tahdidî bir şekilde sayılmak suretile - istisna edilenler dışında kalan küçük sanat müesseseleri, bir kere, 5 beygire kadar muharrik kuvvet kullanıyorlarsa tamamen vergiden muafıdır. Diğer taraftan, herhangi bir sınaî müessesenin, muharrik kuvveti beş beygirden fazla ise, o zaman da 10.000 liralık senelik cirosu vergiden muaf tutulmaktadır. Binaenaleyh, senelik cirosu 10.000 lira aşağısında kalan müesseseler de, muharrik kuvvetleri 5 beygirden fazla olsa dahi, yine muamele vergisi ödemiyeceklerdir.

Muafiyet hudutlarının genişletilmesi sırasında, yeniden birçok sınaî müesseseler daha vergiden muaf tutuldu ve birçok

mamuller ve muameleler de vergiden istisna edildi (bak. madde 2). Bu arada, «hariçten memlekete gümrük resminden muaf olarak giren eşyanın dahilde imal olunan mümasillerine de muafiyet verilmiştir» (23).

Bu yeni hükümlerle, bilhassa, birçok şubelerinde ağır darbeler yemiş olan küçük sanayin ölümünden kurtarılması ümit edilmekteydi.

b) 1929 da patlayan Cihan iktisadî buhranının tesirleri, her anı, daha ziyade ve bilhassa en şiddetli olarak ihracat sahasında hissedilmekte idi. İktisadî buhrandan hususile müteessir olan ve ihracatımızın hemen tamamını teşkil eden ziraî ve ham maddelerin maruz kaldıkları sarsıntı pek şiddetli idi. Bunları, bir de, vergi yükü altında bırakmak, dış ticaretimizin ve bununla beraber Bütün millî ekonomimizin büsbütün sarsılmasına meydan vermek olurdu. Bunun için o sıralarda - 2 milyon lira kadar senelik varidat temin eden - ihracat muamele vergisinin tamamen ilgası zarurî göründü.

c) Yeni vergi kanununda, tekerrüre - vergi mükerrerliğine - mâni olacak hükümler daha ziyade genişletilmiştir. Bu hususta, yeniden kabul edilen bazı istisnalardan başka, mâmul maddelerin bünyesine giren yarı mâmul maddelerin, mümkün mertebe elâstikî bir nisbet dahilinde, vergi matrahı dışında bırakılabilmesini temin maksadile, evvelki kanunda takip edilen usul de değiştirilmiştir. Yâni, muayyen bir mâmulün bünyesinde bulunan ham vesair maddelerin evvelce tâbî tutulmuş buldukları muamele vergilerinin, hesap ve vesikalara dayanmak suretile indirilmesi usulü bırakılmış ve yerine «iptidâî madde tenzilât cetvelleri» usulü kabul edilmiştir. Bana göre. Kanunun ilk tatbik senesi olan 1931 de, Maliye ve İktisat Vekâletleri, müştereken, her sanat şubesi için, mâmul maddeler içerisinde bulunan ham madde nisbetlerini bir cetvel halinde tanzim edecekler ve bu cetveli Vekiller Heyetinin tasdikine arzedeceklerdi. 1932 ve daha sonraki senelerde ise, bu cetveler her senenin bütçe kanununda bulunacaktı.

23) I. H. Ülkmen: Muamele ve istihlâk vergileri, İstanbul 1930, s. 42. Bu kitapta, memleketimizde muamele vergisinin tarihçesi hakkında muhtasar malûmat vardır. Kitabın muamele vergisi kısmı, 2430 sayılı muamele vergisi kanununa göre yazılmış olduğundan, bugün için tatbikî ehemmiyetini kaybetmiştir, denilebilir. Fakat 2430 sayılı kanunun tekkiki bakımın-

Ancak sırası gelmişken söyleyelim ki, bu usul, 1860 sayılı kanununun tatbikatında da, kâfi derecede tatmin edici bir netice vermemiştir. İptidaî madde tenzilâtının aslî maksadını, vergi mükerrerliğine mâni olmak gayesi teşkil ettiği halde, sonradan, tanzim edilen cetvellerdeki tenzilât nisbetleri bu gayeyi teminden uzak kalmıştır. Meselâ, unun satış kıymetinden o/o 20 iptidaî madde tenzilâtı kabul edilmişti. Halbuki evvelce vergisi verilmiş o/o 20 nisbetinde ham madde yoktur. Buna karşılık, çuval, hazır elbise gibi konfeksion eşyasında, evvelce vergisi ödenmiş ham maddelerin hakikatte nisbeti, o/o 60 dan yukarı iken, bu maddeler için sadece o/o 20 tenzilât tatbik edilmiştir. Keza üzüm kutuları için o/o 75 iptidaî madde nisbeti tesbit edilmişti; bunun o/o 40 ı alınacaktı. Su halde, üzüm kutularında iptidaî madde tenzilâtı o/o 30 oluyor. Halbuki, bunların ham maddesini teşkil eden kereste ve çiviler muamele vergisinden tamamen muaf maddelerdi. Diğer birçok maddelerde de aynı vaziyet vardı. Mevsucatte, pamuk ipliği vergiden muaftı; halbuki kaput bezi o/o 65 iptidaî madde nisbeti üzerinden o/o 28 tenzilâta tâbi idi (24).

d) Yeni ıslahatten beklenen son bir fayda da, yukarıda söylediğimiz gibi, tatbikat şekil ve usullerinin ıslahı idi. Hakikaten, 1860 sayılı kanun birçok yanlış tatbikata mevzu olmuştu. Meselâ, «bankacılık» tâbiri, çok geniş olmak dolayısıyla tatbikatta sarraflara da teşmil edilmek suretile, bunlar da muamele vergisine tâbi tutulmuştu. Halbuki, kanun vâzının maksadı bu değildi. Netekim, yeni kanunda «bankacılık muameleleri» terimi yerine - daha sarîh olarak - «bankalar ve bankerler» denilmek suretile, aynı hataya yeniden düşmemek hedefi takip edilmiştir.

Bu noktalar dışında muamele vergisinde esas değişiklik yoktur. Vergi, yine beyanname usulüne göre alınacaktır; nisbetleri: imalât ve ithalât muamele vergilerinde o/o 6, sigorta şirketleri ve bankalarla bankerler muamele vergisinde ise o/o 2,5 tür; ilh..

(24) «İptidaî madde tenzilât cetveli» usulü hakkında, yakında çıkacak olan «Muamele vergileri ve Türk muamele vergisi» adlı eserimizde etraflı izahat vardır.

Yukarıda yazılı rakkamlar, hâlen Maliye teftiş heyeti reisi bulunan Bay Şeyh Abdalâ tarafından verilmiştir.

Fakat bu vergi de, mükemmel olmaktan uzaktı, 29 Mayıs 1932 tarihli ve 1995 sayılı kanunla, gerek imalât, gerekse ithalât muamele vergilerinin o/o 6 dan ibaret olan nisbetlerinin o/o 10 a çıkarılması da verginin tazyikini arttırdı. Keza, vergi matrahının tayininde gözde tutulan ham madde tenzilatı da bir çok güçlükler yol açıyordu. Bundan başka sınaî müesseselere verilmiş olan 10.000 liralık ciro muafiyeti, bu müesseselerin muafiyet haddine uyacak şekilde teşkilatlanmak suretile, vergi mükellefiyeti dışında kalmalarına imkân veriyordu. Diğer taraftan kabul edilmiş olan muafiyetlerin tesirile ve daha umumî bir şekilde iktisadî vaziyetin yeniden düzelmeğe yüz tutması neticesinde, muafiyet hudutlarından istifade eden bir çok sanayi müesseseleri yavaş yavaş artık himayeye muhtaç olmaktan çıkmakta idi. Buna karşı, bütçenin yeni varidata ihtiyacı pek kuvvetli idi.

Hülâsa, gerek verginin bizatihi kendisinde mevcut eksiklikler ve gerekse iktisadî ve malî vaziyette husute gelen değişiklik neticesi olarak, üç sene gibi kısa bir müddet sonra vergi kanununun yeniden tadili zarureti hasıl oldu. Bu tadilat, bir evvelkisi gibi cezrî bir şekilde, yâni mevcut kanunun ilgasile yeni bir metnin, 10 Mayıs 1934 tarihli ve 2430 sayılı kanununun kabulü ile neticelendi.

#### 4 — 2430 sayılı muamele vergisi (1934) :

Bu kanunla yapılan başlıca değişiklikler, vergi matrahının - gerek muharrik kuvvetle çalışmayan sınaî müesseselere teşmili, gerekse bazı muafiyet ve istisnaların kaldırılması suretile - genişletilmesi, muayyen hususlarda ücretin vergiye matrah teşkil etmesi, bazı güçlükler arzeden ham madde tenzilatının daha basit bir hale getirilmesi ve sair bazı müteferrik hükümler şeklinde hülâsa olunabilir. Bunları teker teker görelim (25) :

a) Evvelki muamele vergilerinin her ikisinde de, ancak muharrik kuvvet kullanan sınaî müesseseler vergiye tâbi tutulmuştu. Vakıa ikinci muamele vergisi kanunu lâyihasında, bütün sınaî müesseselerin mükellefiyet altına alınması teklif edilmişti.

(25) Bu kanununun muvassal bir tetkiki hakkında bak. I. H.

Fakat sonradan encümenlerde bundan vaz geçilerek, yine eskisi gibi «muharrik kuvvetle işleyen» kaydı bırakılmıştı.

2430 sayılı muamele vergisi kanunile muharrik kuvvet kullansın kullanmasın - bütün sınaî müesseseler, muamele vergisi ile mükellef tutulmuştur. Bu suretle hem fazla varidat temin edilecek, hem de sınaî müesseseler arasında bu bakımdan mevcut ve daimî şikâyetleri mucib olan ikilik ortadan kalkmış olacaktı. Bundan dolayı yeni kanunun, sınaî müesseselerin her nevi mamulâtunun muamele vergisine tâbi olacağını vazedən birinci maddesine sınaî müesseseler tabiriyle «Teşviki Sanayi Kanunu» nun birinci maddesine dahil müesseselerin kasdedildiği ilâve edilmişti (26).

b) Evvelki kanunda bulunan ve vergi ile mükellef sınaî müesseselerin 10.000 liraya kadar olan cirolarını muaf tutan hüküm de kaldırıldı. Buna sebep olarak, bu muafiyet neticesinde büyük müesseseler aleyhine olarak verginin mütezayid bir seyir takib ettiği ileri sürülmüştür. Kanun lâyhâsının esbabı mucibesinde, bu hükmün «netice itibarile haksız ve nisbetsiz bir mükellefiyet farkı ihdas ettiği anlaşıldığından, meselâ senelik muamelesi 20.000 liradan ibaret olan müessesenin tatbikatta ve hakikatte vergi nisbeti o/o 5 olduğu halde cirosu 200.000 liraya balığ bir müessesenin vergi nisbeti o/o 9 tu geçtiği cihetle, bu muafiyet haddinin kaldırılması muvafık görülmüş» olduğu kaydedilmektedir. İleri sürülen bu iddia her ne kadar kabili münakaşa ise de, 10.000 liralık ciro muafiyetinin daha ziyade malî mülâhazalar neticesi kaldırılmış bulunduğu kanaatindeyiz.

c) Keza eski kanunda mevcut bulunan bir takım muafiyet ve istisnalar da kaldırılmıştır. Meselâ demir sanayiine uenşup imal ve tamir müesseseleri,, kok kömürü, çeltik, kus tüyü, sun'î yün, pamuk ve iplik imal yerleri hakkındaki muafiyet kaldırılmıştır. Keza metre murabbaı 25 liradan fazla olan kıymetli şark halıları, ithalât muamele vergisinden müstesna

(26) 1055 sayılı mülga teşviki sanayi kanununun birinci maddesindeki tarif şudur: «Daimî veya muayyen zamanlarda içinde makine veya âletler veya tezgâhlar ianesile her hangi madde veya kudretin evsaf veya eşkâli kısmen veya tamamen değiştirilerek kıymetlendirilmek suretile toplu imalât vücude getirilen ve bu maksada tahsis edilen yerler sınaî mües-

iken, bu istisna da kaldırılmıştır. Bundan başka birçok muafiyetler de tahdit edilmiştir. Meselâ, eñeksiz un fabrikalarıyla, bizar ve kiremit fabrikalarına ait mükellefiyet, yel ve su ile işliyen ve valssiz ve eñeksiz değirmenler ile tomruktan ke-reste kesen fabrikalara ve âdi tuğla harmanlarına hasredilmiştir.

d) Eski kanun, satış kıymetini, mutlak surette, matrahi olarak almakta idi. Bu şekil ise, tatbikatta birçok ihtilâflara meydan veriyordu. Meselâ, tamirhane, boyahane gibi müesseselerin muamele vergilerinin tayininde hangi satış fiyatının matrah olarak alınacağı bunlardan biridir. Bilindiği gibi bu müesseseler ücretle çalışırlar; yâni sattıkları maddî bir şey yoktur; teslim ettikleri şeyler esasta kendilerine ait değildir. Yeni kanunda, muayyen hususlarda, ücretin vergiye matrah teşkil etmesi kabul edilmiştir.

e) Evvelki kanuna göre, her sene, her sanat şubesi için, mamul maddeler içinde bulunan ham maddelerin nisbetini gösteren cetveller tanzim edilecekti. Halbuki, bu cetvellerin tanzimi birçok güçlükler arz ediyordu. Bunların kaldırılması lâzımdı; bunun için de iki yol tutuldu: Evvelâ, birçok maddeler için ham maddede tenzillâtı kaldırdı; geriye kalanlar için de, toptan bir tenzillât nisbeti tayin eden basit senelik cetveller yapılması kararlaştırıldı (27).

f) Bundan başka, verginin tazyikini azaltacak, tahakkuk ve tahsilinde kolaylıklar temin edecek hükümler konulmuştur. Meselâ, «agio» nun o/o 1 nisbetinde vergiye tâbi tutulması kararlaştırılmış; itiraz ve temyiz muameleleri hakkında daha açık ve kat'i hükümler konulmuş; evvelki kanunlarda mevcut bulunmayan hususî tahakkuk ve tahsil mürürüzamanları ihdas edilmiştir, ilh..

Fakat bu kanun da, maalesef tatbikatta iyi neticeler veremedi. Gayet kısa fasıllarla muhtelif hükümler ilâve edilmek ve bazı hükümler değiştirilmek zarureti hasıl oldu. Bunlar-

(27) 1934-1937 malî yıllarına ait «iptidâî madde tenzillât cetvelleri » hakkında bak. I. H. Ülkmen: zikr. eser, s. 185-198. - 1936 cetveli : aynı eser, s. 109 ve nr., bu cetvele ait izahat, s. 103 ve 114-121. - 1939 cetveli: Resmî Gazete, No: 4299, 1-9-1939, bunun tatbiki hakkında da 2430 sayılı muamele vergisi kanununun tatbikine dair 84 seri numaralı umumî tebliğ bak.

(dan en mühimleri 3257 ve 3535 saydı kanunlardır. Nihayet bu tadiller de kâr etmedi ve verginin yeni baştan tanzimini zarureti hasıl oldu. Filhakika, Nihad-Ali Üçüncü'nün dediği gibi ((28): «1926 senesinden itibaren 1940 senesine kadar geçen 14 sene zarfında, muhtelif müamele vergisi kanunlarımızın, istinat edilen prensiplerden mütevellit bulunduğu için izale edilemeyen bazı mahzurları» olmuştur. Kıymetli maliyecinin, heñen münhasıran Hazine bakımından tetkik ve 6 kısımda hü-llâsa etmiş olduğu bu mahzurları sırasile görelim;

1 — Vergiye mevzu teşkil eden hâdiselerden biri olan imal Teşviki sanayi kanununun birinci maddesindeki tarife istinat ettirilmiştir. Halbuki imal mefhumunun, muamele vergisinin maksat ve mahiyetine uygun bir şekilde ve vazıh bir tarife istinat ettirilmesinde daima katî bir zaruret hissedilmiştir.

2. — Vergi mevzuu imalin vaki olmasile tekemmül ettiği halde verginin tahakkuku ancak satış fiilinin tekevvün etmesine bağlanmıştır. Halbuki, vergiyi tevhit eden hâdise ile vergi matrahının vücade gelmesini temin edecek hâdise arasında hakikî bir irtibat ve münasebetin temini birçok tatbikat müşkülâtı bertaraf etmek bakımından lüzumludur.

3. — Vergiye matrah olan satış kıymeti tâbiri kanunlarda vüzhlandırılmamıştır. Bu itibarla kıymet kaçakçılığı şeklinde tatbikatta tezahür eden hâdiselerin şümül iktisap etmesinin önüne geçilememiştir. Kıymeti düşürmeğe matuf olan muvazaalar, haddi zatında sınaî müesseselere bağlı gayri tabii bir takını teşekküllerin meydana gelmesine ve sınaî müesseselerden mamûiâtın bu teşekküllere düşük fiyatlarla satılmak suretile kanunun himayesinde bir vergi kaçakçılığı yapılmasına imkân vermiştir.

4 — Sınaî müesseseler tarafından imal edilen maddelerin bir satış akdine istinat etmeden teslimi hallerinde yapdacak müamelede kanunlar sakittir. Bu vaziyet bir kısım mamulâtın şırf matrahın teessüs etmemesi bakımından vergiden kaçırılmasını teşkil etmektedir.

5 — Küçük sanat muafiyetlerinde mevzu olan esaslar, hi-maye prensipile telifi kabil olmayan neticeler vermekte ve

(28) N. A. Üçüncü : Müamele vergisi ve tatbikatı ile şerh ve izahları İstanbul 1942, s. 4.

muafiyetten istifade etmek mülâhazasıle bir kısım müesseseleri muvazaalı surette parçalanmaya sevketmektedir.

6— Mükelleflerin mecburiyetlerini tayin eden hükümler noksandır. Diğer taraftan tahmil edilen mecburiyetler ile yaptırımın olmaması halinde tatbik edilecek ceza müeyyeleri arasında bir muvazenet mevcut değildir. Bu vaziyet mükellefleri kanuna muhalif hallerin yapılmasında teşvik edici bir mahiyet göstermektedir».

## İli — Bugünkü muamele vergisinin esasları

### 1 — Başlarken birkaç mülâhaza :

Yukarıda da görüldüğü gibi, memleketimizde, son kanuna kadar tedvin edilmiş bulunan muamele vergisi kanunlarının hepsi, türlü tadillere rağmen, istenen neticeyi vermemiş, hem iktisadî hayat üzerindeki farklı tesirleri izale edilmemiş ve hem de randımanları arzu edilen seviyeye yükseltilememiştir.

Bu itibarla, muamele vergisinin, gerek malî bünyemize, gerekse memleketimizin iktisadî şartlarına uygun bir şekilde yeniden tedvini zarureti başgösterdi. İşte bu zaruret karşısındadır ki, birçok cihetlerden tamamile yeni esas ve prensiplere dayanmak suretile, vasıtalı vergiler sahasında, memleketimize has bir «ana kanun» (29) tedvin edilmek istenmiştir.

Filhakika yeni kanun, evvelkilere nisbette, gerek kuruluşu, gerekse ihtiva ettiği hükümler itibarile evvelki kanunlardaki birçok ayrılıklar arz etmektedir. Yeni kanunun bu hususiyetlerini, «şekil yenilikleri» ve «muhteva yenilikleri» olmak üzere iki büyük kısımda mütalâa etmek kabildir.

### 2 — Şekil yenilikleri :

Bunlar, haricen sırf şekle taallük eder gibi görünmekle beraber, esas itibarile kanunun muhtevası üzerinde de derin tesirler icra ederler. Bunları oldukça geniş bir şekilde mühteva etmemizin başlıca sebebi de, esasen bundan ibarettir. Şekil yeniliklerini 3 kısımda tetkik edeceğiz.

(29) 3843 sayılı muamele vergisi kanun lâyihasının esbabı mucibesinden.

1 — Yeni kanunda, muamele vergisi, birbirinden tamamen ayrı 3 kısma, âdetâ 3 ayrı ve hususî vergiye ayrılmış bulunmaktadır. Bunlar sırasile: imalât muamele vergisi, banka-sigortalar muamele vergisi ve ithalât muamele vergisidir. «Verginin bu suretle üç gruba ayrılmasının sebebi, muamele vergisinin bu üç iktisadî faaliyet sahasında gerek vergi esasları, gerekse vergi tekniği bakımından birbirinden tamamen ayrılmış bulunmasıdır. Filhakika mâhiyetleri tamamen değişik olan muamelâtın; kanunun bir ve aynı fasıl ve maddeleri içerisine sıkıştırılması, vuzuhu ihlâl etmesi ve tatbikatta birtakım müşkülât tevlidine saik olması bakımından mahzurludur» (30). Yeni kanun bu mahzuru önlemiştir.

2 — Yeni kanunda hemen her mefhum tarif edilmiş bulunmaktadır. Kanunun daha ilk maddelerinde bu tariflerle karşılaşırız. Meselâ, muamele vergilerinin tekniğinde ve tatbikatında fevkalâde ehemmiyetli birer mefhum olan «imal, mamul madde, sınaî müessese», daha sonra «teslim», kanunun 5. maddesinde tarif edilmiştir. Keza «toptancı ticarethane», «filyal şirket» gibi mefhumlar da tarif edilmiştir. Dikkate değer olan nokta, kanunumuzda bu tariflerin esas mefhumlara inhisar ettirilmeyip, «varidat dairesi», «salâhiyetli memurlar» gibi, umumî malî teşkilât mefhumlarına ve hatta «akraba» gibi umumiyetle hususî hukuk sahasına ait bulunan mefhumlara kadar genişletilmesidir. Denilebilir ki, yeni muamele vergisi kanunu, bir «tarifler örgüsü» içinde kalıplandırılmış bir haldedir.

3 — Yeni kanunda, istisna ve muafiyetler ayrı ayrı tanımlanmış bulunmaktadırlar. Bu nokta çok ehemmiyetlidir. Çünkü istisna ve muafiyetler arasında, bu iki nevi hükmün mahiyetleri icabı yapılması gereken tefrik, memleketimizde bugüne kadar, gerek müellifler gerekse kanun vâzî ve tatbikat bakımından pek de göz önünde tutulmuş değildi. Bu hal ise, birçok vergilerimizin tatbikatında karışıklıklar olmasını, birbirinden farklı bir mahiyette olan istisna ve muafiyetlerin birbirine karıştırılması suretile her birine terettüp eden hükümlerin yerinde tatbik edilmemesini ve yanlış içtihatlarda bulunulmasını intaç etmiştir. Halbuki Alman vergi nazariyesinde, «vergi mükellefiyeti» (Steuerpflicht), sübjektif

ve objektif olmak üzere ayrıldığı gibi, istisnalar (Befreiungen) ve muafiyetler de (Privilegien) birbirinden ayrılmıştır. Bizde bu tefrikin ilk esaslı tatbikatını halen mer'î bulunan muamele vergisi kanunumuzda görmekteyiz. Bu kanunda, mamul madde-  
nin bizatihi kendisine muzaf olan ve nerede ve ne şekilde imal edilirse edilsin vergi mükellefiyeti dışında kalmasını tazammun eden «istisnalar» ile, doğrudan doğruya müesseseye matuf bulunan «muafiyetler», sarih bir surette birbirinden ayrılmış bulunmaktadır.

### 3 — Muhteva yenilikleri :

Bunları da 3 kısımda tetkik edebiliriz.

1 — Yeni kanunda verginin tatbik sahası genişletilmiş bulunmaktadır. Bunun sebebi ise, muamele vergisi mükellefiyetinin sınaî müesseselere inhisar ettirilmesi keyfiyetinin, memleketimiz sanayinin bazı hususiyetleri yüzünden türlü şekillerde vergi kaçakçılıklarına meydan vermesi idi.

Hakikaten memleketimizde hususî sanayinin büyük bir kısmı, imal ettiği maddelerin toptan ticaretile pek sıkı bir şekilde bağlıdır. Bu bağlılığın sebebi, memleketimizdeki hususî fabrikalardan birçoğunun, eskiden aynı mamullerin ithalâtine iştigal eden toptancı tacirler tarafından kurulmuş olması ve hâlâ da aynı kimselerin elinde bulunmasıdır. Bu itibarla denilebilir ki, memleketimizdeki hususî müesseselere toptancı tacirler hâkim bulunmaktadır. Sınaî müessese ile toptancı tacir arasındaki ayrılık, zahirî olup bir muvazaadan ibarettir.

Netekim, memleketimizdeki sınaî müesseselerin büyük bir kısmı, «faaliyetlerinin tabîî ve ticarî bir icabı olarak satışlarını hususî bir satış servisi, satış bürosu marifetile tedvir edecek yerde aynı işi görmek üzere ekseriyetle bir yazıhaneden ibaret bulunan ve şeklen müstakil görünen bir ticarethane ile bağlanmakta ve satışlarını kâmilen, yahut ekseriyeti itibarile bu kanalden geçirmektedir» (31).

Toptan ticaretin hemmen bütün hususî sanayie hâkim bulunması ise, muamele vergisi bakımından büyük güçlükler doğuracak mahiyettedir. Filhakika, hususile memleketimizde ticaret, eskidenberi muvazaa, spekülasyon ve kaçakçığa en müsait bir saha olarak gözükmemektedir.

(31) Kanun lâyihasının esbabı mucibesinden.

Bu saydığımız sebepler neticesinde ortaya bir «sınâî müessesese - toptancı tacir» kombinezonu çıkmakta; «sınâî istihsalin birbirine merbut bulunan imal ve satış cepheleri gayri tabîî bir surette yekdigերinden ayrılabilmekte ve bu suretle sınâî müesseselerin muamele ve kazanç vergilerine esas olacak muamelâtın kıymet itibarile gayri hakikî, dahilî ve nâzım birtakım fiyatlar üzerinden cereyan etmesi ve hatta kemiyet itibarile de kolaylıkla gizlenmesi mümkün olabilmektedir.

Bu vaziyeti kolaylaştıran âmillerden başlıcası, vergi bakımından defter tutmak ve vesaik kullanmak mecburiyetinde olan sınâî müesseselerin karşısında bunların toptan ve tek alıcısı vaziyetinde olan şahıslar veya ticarethanelerin bu mecburiyetten vareste bulunmaları ve bu itibarla «sınâî müessesese - toptancı tacir» kombinezonu sayesinde sınâî müessesese faaliyetinin satışa taallük eden ticarî kısmının gizlenebilmesidir» (32).

Yine aynı mülâhazalarla, toptancı tacir vaziyetinde bulunan müteahhitler ile sınâî müesseselerin toptancı sube ve satış mağazaları ve bunlardan başka sınâî müesseselere imalât yaptıran toptancı ticarethane ve müteahhitlerin toptan ve perakende satış yapan filyal, şube ve satış mağazaları ve sınâî müesseselerden veya bunların filyal, şube ve satış mağazalarından doğrudan doğruya veya mütavassıt delâletile mal alan toptancı ticarethane ve müteahhitlerin de münhasıran toptancı filyal, şube ve satış mağazaları da mükellefiyet altına alınmıştır.

«Bazı maddelerde istihlâk vergisi ile beraber yürüyen muamele vergisi gibi nisbeti yüksek toplu bir vergide «sınâî müessesese-toptancı tacir» kombinezonu müesseselere ehemmiyetli nuktarda hususî menfaatler temin edebilecek mahiyettedir. Maliye cephesinden muamele vergisinin kontrolünde, ıslahat yapıldığı nisbette bu yakalanması gayet güç ve hatta tekersiyetle muhal olan satış kombinezonları vüs'at ve ehemmiyet kesbilmektedir. Bunun neticesinde, bittabi Hazinesinin önüne geçilemiyen zararından ayrı olarak, umumiyetle iktisadî hayatımız mütecessir olmakta, teessüs ve inkişaf halinde bulunan millî sanayimizin bünyesi de sarsılmaktadır.

Bilhassa bu kombinezonlu yollardan giden ve gidemiyen müesseseler arasında bu vaziyet, normal ve dürüst çalışan veya

çalışmak mecburiyetinde olan müesseselerin aleyhine ve zararına tecelli etmektedir». (33).

Muamele vergisi mükellefiyetinin toptan ticaret sahasına teşmil edilmesinin, bu iktisadî faaliyet şubesi üzerinde ağır bir tazyik yapacağı da iddia edilemez. Çünkü : evvelâ, toptan ticaret müesseseleri, esasen kendi işlerinin tabîî bir icabı olarak, defter tutmakta ve satışlarını vesikalara istinat ettirmektedir. Binaenaleyh, mükellefiyet icabı olan bu gibi formaliteler, kendilerini pek müteessir etmeyecektir. İkinci olarak ta, bunlar şeklen vergi mükellefiyeti içine alınmış olmakla beraber, hakikatte bunlardan alınan verginin toptan ticarettten alındığı tam olarak iddia edilemez. Hakikaten, toptancı ticarethane ve bu vaziyette olan fiyal, şube ve satış mağazaları, satış bedelin-den o/o 5 indirildikten sonra kalan satış bedeli bakıyesini ile mâmulâtın maliyet bedeli arasındaki farktan ve perakendeci vaziyette olan fiyal, şube ve satış mağazaları da aynı suretle o/o 20 indirildikten sonra kalan farktan muamele vergisiyle tâbidirler. İmdi toptan ticaret sahasında normal kârın o/o 5 ve perakende ticaret sahasında da o/o 20 den ibaret bulunduğu kabul edilebilir. Şu halde, ticaret sahasının ödediği muamele vergisi, ancak normalden fazla olarak elde ettiği gayri safi kıymet farklarına taallük etmektedir. Bu suretle de muvazaalı çalışan veya spekülasyon yapan tacirler, muamelelerinde tahassul eden gayri tabîî farkların büyüklüğü nisbetinde çoğalan bir vergiye tâbi tutulmuş olacaklardır ki, bu da tamamen haklı ve doğrudur.

2 — Yeni kanunda satış esası yerine teslim esası kabul olunmuş ve teslim yerine geçecek haller de teferruatlı bir şekilde sayılmış bulunmaktadır. Burada bu iki usulün karşılıklı mevkiini, fayda ve mahzurlarını tetkik edecek değiliz (34); ancak, kısaca, satış muamelesinin hukukî bir muamele olduğunu, mücerret tarafların rızasıyla tekemmül etmekte olup mad-dî olmadığını, bu muamele ile asıl emteanın teslimi hâdisesi arasında zaman bakımından bir beraberlik bulunmadığını ve bir satışın mal teslim edilmeden feshedebileceğini ve bu itibarla khabulünün mahzurlu olduğunu söylemekle iktifa edelim.

(33) Kanun lâiyhasının esbabı mucibesinden.

(34) Bu hususta evvelce zikretmiş olduğumuz «Muamele vergileri ve Türk muamele vergisi» adlı eserimize bak.

Yeni kanunda maddî ve müsbet teslim esası kabul edilmele, bu mahzurların önlenmesi gayesi güdülmüştür. Hatta bu arada «teslim» esasının da sarîh bir surette tarifi ve keza bu tarif dışında kalabilecek olup ta hakikatte mükellefiyet altına âlmması icap eden diğer bir takım hallerin de ayrıca sayılması unutulmamıştır. Bununla beraber, muamele vergilerinde, «teslim» esasının da - mutlak bir şekilde tatbik edilmesi halinde - tamamen mahzursuz olduğu iddia edilemez. Ancak bu mahzurun, tahsil sistemindeki bazı usullerle bertaraf edilmesi mümkündür (35).

3 — Yeni kanunda, mükelleflerin mecburiyetleri ve müeyyedeler de tam ve sarîh bir surette tanzim edilmiş bulunmaktadır. Kanun lâiyhasının esbabı mucibesinden iktibas ettiğimiz şu satırlar da bu hususu açıkça göstermektedir :

«Muamele vergisi kanunlarında verginin tahakkuk ve kontrolüne esas teşkil eden kaidelere müteallik mecburiyetler nâhanam ve sathî bırakılmış olduğundan bu yüzden tahakkuk ve kontrol işlerinde büyük müşkülât tahaddüs etmekte, hatta birçok ahvalde esaslı ve sıhhatli vergi kontrolleri yapılması mümkün olamamakta ve mükelleflerin de bu yüzden formalite hatalarına düşerek müşkül vaziyetlere girdikleri görülmektedir.

Muamele vergisi gibi şümüllü bir vergide verginin tahakkuk ve kontrolüne esas olacak defter, vesika ve bunların tutulma ve kayıt şekillerinin muayyen prensiplerden gidilerek kanunda tasrih edilmesindeki zaruret âşikârdır. Bu itibarla, lâiyhada mükelleflerin tutacakları defterler ve kullanacakları vesikalar hakkındaki mecburiyetler tesbit edilirken, bu defter ve vesikaların ticarî ve sınaî bakımdan da müesseseler için lüzumlu ve faydalı olmalarına ve kayıt şekillerinin, işletmenin icaplarına ve muhasebe kaidelerine uygun bulunmasına bilhassa dikkat edilmiştir. Böylelikle vergi formaliteleri ile ticarî icaplar arasında bir âhenk temin edilmiş, tahakkuk ve kontrol işlerinin müesseselerin muhasebelerine dahil olacak olan muntazam ve irtibatlı defter ve kayıtlar üzerinden yürütülmesi imkân dahiline girmiş olacaktır».

## 4 — Son birkaç mülâhaza :

3843 sayılı muamele vergisi kanunumuz, neşrinden itibaren 3973 sayılı kanunla ve daha sonra «fevkalâde vaziyet dolayısıyla bazı vergi ve resimlere zam icrasına dair olan 3828 sayılı kanuna ek» 4040 sayılı kanunla bazı tadillere uğramıştır; bununla beraber esas olduğu gibi kalmıştır.

Muamele vergisindeki bu teferruata müteallik tadillerden ziyade, vergi nisbetine yapılan zamlar ehemmiyetlidir. Şöyle ki : 4040 sayılı kanunla, banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin muamele vergisine zam yapılmış, bu zam 4226 sayılı kanunla bir misli artırılmıştır. Keza aynı kanunla imalât ve ithalât muamele vergilerinin nisbetleri o/o 12,5 a çıkarılmıştır. Nihayet, 25-5-1943 tarihinde meriyete giren 4415 sayılı kanun, bu nisbeti o/o 15 e yükselttikten başka, banka, banker ve sigorta şirketlerinin muamele vergisini de o/o 7,5 tan yüzde 10 a çıkarmış bulunmaktadır. Bugün tatbik edilen nisbetler bunlardır.

## B İ B L İ O G R A F Y A :

Muhtelif kanun metinleri ile esbabı mucibeeri, muhtelif encümen mazbataları, Meclis müzakereleri ve Maliye Vekâleti umumî tebliglerinden başka şu eserlere müracaat edilebilir :

i. Fazıl (Pelîn): İstihlâkâtı dahiliye rüsumu, İstanbul 1927.

ii. H. Ülkmen : Muamele ve istihlâk vergileri, İstanbul 1939.

iii. N. Afi Üçüncü: Muamele vergisi ve tatbikatı..., İstanbul 1942.

iv. I. Rüşü Baç : Muamele vergisi rehberi, İstanbul 1942.

Diğer vesika ve eserler sırası geldikçe makale metninde not olarak gösterilmiştir.

# BİBLİOGRAFYA

**Annuaire Statistique de la Société des Nations ,  
1941/1942. Cenevre 1943. — 279 sahife. — Fiyat İsv. Fr. 10.**

Bundan önce neşredilmiş olup yine bu sahilelerde bahis mevzuu etmiş olduğumuz (bak. «İktisat Fakültesi Mecmuası», Cilt 3, s. 206, ve Cilt 4, s. 193) diğer nüshaları gibi Milletler Cemiyetince bu defa yayın sahasına çıkarılmış olan «1941-1942 İstatistik Yılığ» da umumiyetle 1941, bazı mevzular üzerinde 1942 ve hattâ 1943 senesinin ilk yarısına ait rakamları vermek suretiyle, ortaya milletlerarası istatistik dokümantasyonu bakımından çok şümüllü ve değerli bir eser koyunuş olmaktadır. Bundan önce çıkarılmış olan cildin neşri tarihindenberi harp ve fevkâlade şartlar dolayısıyla bu gibi araştırma ve çalışmaların karşılaşmış olduğu güçlükler ve her türlü engeller göz önünde tutulunca, büyük ehemmiyette hoşlukları umumiyetle pek az olan bu eser karşısında Milletler Cemiyeti «İktisadî Tetkikler Servisi» ne karşı duyduğumuz şakdir ve minnetdarlığın bir kat daha artması pek tabiidir. Bununla beraber sözü geçen ciltte ücret istatistiklerinin mevcut bulunmayışına hayretle işaret etmemek te kabil değildir; hususiyile ki, Milletlerarası İş Bürosu hiç olmazsa bir çok ehemmiyetli memleketlere ait ücret istatistiklerini neşretmekte devam etmektedir. (Ezcümle «Revue Internationale du Travail» mecmuasının 1943 kolleksiyonunda sahife 769 dan itibaren bu mevzu üzerinde tanzim edilmiş olan istatistikleri bulmak kabildir.) Buna karşılık, bu defaki «İstatistik Yılığ» ının bazı kısımlarının geçen senekilere nazaran genişletilmiş olduğunu zikr etmek icabeder. Bu, bilhassa aylık istatistik tablolar için varittir.

Harbin muhtelif mevzu ve sahalarda üzerindeki tesir ve neticeilerini şimdiden istatistikler üzerinde tespit ve müşahede etmek kabildir. Gerçi, muhtelif mevzularla ilgili bir çok istatistiklerin tanzimine son senelerde devam edilememiş olması, ve hattâ harp içinde ve dışımda kalan bir çok memleketlerde daha muhasamatın başlangıcından itibaren dış ticaret

İstatistiklerinin tanzim ve neşredilmemekte oluşu ilh., bu mevi araştırmaların sahasını daralmakta ise de, elde mevcut istatistik verileri ile harp dünyasının umumî durumu ve fizyo-nomisi hakkında bir fikir edenilmeye çalışılabilir.

Bu bakımdan - ve ancak bir kaç misal mahiyetinde olmak üzere - bir kaç noktaya işaret edebiliriz :

Nüfus istatistiklerine bakılacak olursa, bu harbin tabii nüfus hareketleri üzerinde 1942 ye kadar gösterdiği tesirlerin, Birinci Cihan Harbinde 1914-1918 devresi esnasında müşahede edilebilmiş olan neticelerden çok daha hafif olduğuna hükmetmek icabeder. Meselâ, asıl harp sebepleriyle vukubulara nüfus kayıpları henüz kat'î şekilde bilinmediğine göre, sivil halk yığınlarındaki vefiyat umumiyetle, geçen harbe nazaran pek fazla artmamış ve doğum nispetleri de yine aynı ölçüyle azalmamıştır. Ezcümle Almanyada doğum nispeti 1939 daki 0/00 20,4 ten 1942 de 0/00 14,9 a düşmüş, İngilterede aynı tarihler arasında 0/00 15,3 ten 0/00 16,2 ye yükselmiştir. Harp dışında kalmış olan memleketlerde ve bilhassa İsviçre ve İsveçte doğum haddi cidden yüksek bir seviyeye erişmiş veya gittikçe iyileşmekte bulunmuştur. Diğer taraftan, zikredilen bütün bu memleketlerde, 1942 deki vefiyat 1939 dakine nazaran daha düşüktü.

Harbin tesirlerini araştırmak için elverişli olan diğer bir saha da, sınaî istihsal istatistikleri üzerinde yapılacak incelemelerdir. Böylece, Birleşik Amerika Devletlerinde harp gayretlerinin içinde bulunduğumuz senede göstermiş olduğu fevkalade gelişmelerden önce bile, sınaî istihsal faaliyetleri endekslerinin harbin başında kaydetmiş olduğu seviyenin iki misline yükselmiş olduğunu müşahede etmek kabildir; fakat bu umumî yükseliş çerçevesi içerisinde bazı sınaî istihsal branşlarına ait endekslerin tek başına gösterdikleri dikkate değer ve manalı terakkiyi ayrıca kaydetmek te pek yerinde olur. Ezcümle, makine istihsal endeksi 340 a ve uçak imalâtı endeksi de - 1941 sonunda - (daha ileri tarihlerdeki uçak imâlîne ait istatistikler gösterilmemiştir) 1340 a çıkmıştır.

Milletler Cemiyeti İstatistik Yıllığında neşredilmiş olan fiyat endeksleri üzerinde mukayeseli bir inceleme de harp senelerinde muhtelif memleketlerde iktisadî gelişmelerin takib ettikleri farklı seyri belirtmeye elverişli ohnak itibariyle de çok enteresan olabilir. Bu arada, harp senelerinde toptan fiyat-

ların ve geçim masraflarının Türkiyede cihan ölçüsünde en yüksek nisbî seviyeye ulaşmış olduğunu kaydedelim.

«Yıllık» ta çıkmış olan para istatistikleri de dikkate değer bazı tahlil ve incelemelere yol açabilecek bir mahiyet ve kıymettedir ; meselâ «Registermak» ların bir nevi olan «bloke Mark» m 1939 da kaydettiği o/o 40 kuru 1943 senesinin ortalarına doğru o/o 16 ya düşmüştür.

Nihayet kamusal finans istatistikleri de pek tabîî olarak harp gayretlerinin ağır yükü altında muharip devletlerin masraf bütçelerindeki muazzam artışları kaydetmektedir; Alman Reich'ının 1942-1943 finansal yılı masrafları yüz milyar markı tescavüz etmekte, İngilterenin (Birleşik Hükümetinin) 1943-1944 bütçesi aşağı yukarı altı milyar sterling balığ olmakta ve nihayet Birleşik Amerika Devletlerinin 1943-1944 bütçesinde, doksan yedi milyarı harp masraflarına tahsis edilmek üzere yüz dört milyar dolar olarak tespit edilmiş bulunmaktadır. Ancak Milletler Cemiyeti İstatistik Yıllığının, evvelce olduğu gibi, bu defa da - hiç olmazsa büyük devletlere ait verileri tedarik edilebilecek olan - vergi istatistiklerini toplamamış olması da tesefle kaydedilecek bir noktadır.

Milletler Cemiyetince neşredilmiş olan son istatistik Yıllığı hakkındaki sözlerimize nihayet verirken, bir defa daha şu noktayı belirtmek isteriz ki, bu eser, demografi, ekonomi ve finans sahaları ile alâkadar istatistiklere başvurmak ihtiyacında olan herkes için kıymetli, geniş ve her itibarla itimada lâyık bir milletlerarası dokümantasyon hazinesi teşkil etmektedir.

**Prof. Dr. F. Neumark**

**Walter Hahn:** Die Ernaehrungswirtschaft Europas in den Jahren 1936 - 1938 (Probleme der Weltwirtschaft, Band 70.) - Jena (G. Fischer) 1942. - pp. 85- Fiyatı : RM. 7,50.

Hahn' m eserinin ağırlık noktasını teşkil eden ikinci kısımda (S. 33-72) Avrupa memleketlerinin ayrı ayrı işe durumunu inceliyor. Bundan evvelki bahiste bütün Avrupanın işe meseleleri umumî ve toplu bir bakışla tetkik edilmiş (s. 1-32),

son kısımda ise (s. 73 ve m.) O. Flössner ve J. Schmidt insan ve hayvan besisine dair fizyolojik bazı meseleleri gayet kısa ve toplu bir şekilde bahis mevzuu etmişlerdir.

Eser, hacmi oldukça küçük görünmekte beraber, dikkate değer birçok malzemeyi (fakat kaynaklarını göstermeden) ihtiva ediyor ve Harpten nöceki son beş sene zarfında Avrupa'nın işse durumuna dair bazı meseleleri aydınlatıyor. Kitapta istihşâl ve bilhassa istihlâk istatistiklerinde karşılaşılan metot zorlukları uzun uzadıya bahis mevzuu edilmemiş, ancak kısa temaslarla ihtifa edilmiştir. Gerçi birçok hallerde bazı faraziye ve tahminlere dayanmadan umumî sonuçlara erşilemeyeceği şüphe götürmez bir hakikattir; bununla beraber, kitapta pek kısa temas edilen meselelerden bazılarını fikrimizce daha yakından izah etmek lâzım gelirdi; bundan başka, bütün ekim sahalalarının temin ettikleri randman «hububat kıymeti» ile ifade edilirken, yem vesair maddelerde milletier arası kalite farklarının gözönünde tutulmadığına da işaret etmeliyiz.

Müellifin takip ettiği asıl gaye, mevcut işse durumunu tahlil etmekten ibaret ise de, kısmen bu tahlillerin neticesi olarak, kısmen de umumî bazı faraziyelere dayanarak, ziraât politikasını ilgilendiren bazı teklif ve tavsiyelerde bulunmayı da ihmâl etmemiştir. Meselâ eserin başlangıcında (s. 3) şöyle bir mütaleâ ile karşılaşıyoruz: Milletlerin mukadderatı tesadüflerin, yahut sun'î plânların sonucu değil, bilakis tabii ve kültürel verilerin (ki nüfus kesafeti bunların en önemlilerinden biridir) neticesidir. Fakat müellif kitabın diğer bir yerinde (s. 21) İngilterenin işse durumunu tetkik ederken, bu durumun ortaya çıkmasına müessir olan amiller arasında serbest ticaret rejiminin de mühim bir rol oynadığını iddia ediyor. Bu iki düşünce arasında azçok bir tenakus bulunduğu meydandadır. Gerçekten, ilerisini görür bir iktisat ve bilhassa ziraât politikasının «tabiat verileri» ni değiştirebileceği inkâr edilemez. Böyle bir politikanın oynayacağı rol, müellifin düşündüğü manada bir «tesadüf» eseri sayılmasa bile, her halde «sun'î bir plân» dan başka bir şey değildir. Müellifin vasıl olduğu umumî neticelere misal olarak şu mütaleasını da zikredebiliriz: Fazla miktarda yağ ve şeker sarfiyatı arasında, tabiat kanunlarının icabı olduğu söylenecek kadar sıkı bir bağlantı mevcuttur. Bu münasebetle, şeker istihlâkının umumiyetle millî refah seviyesini tanıtan çok mükemmel bir indeks olduğunu

da hatırlatalım. Hahn bundan başka toprak randmanı ile sığır vesair baş hayvanlarının mikdarı arasından çok sıkı karşılıklı münasebetlerin mevcut bulunduğunu da haklı olarak belirtmekte (s. 10) ve bu münasebetlerden, Avrupa'nın müstakbel kalkınma faaliyetlerine istikamet çizecek kadar ehemmiyetli olan şu neticeyi çıkarmaktadır: bol hayvan, bol ürün ! Kitapta rastladığımız fazla geniş ve umumî hükümlerden bazıların bir az ifrata kaçtıklarını zannediyoruz. Meselâ s. 4'te rastladığımız bir mütaleâ üzerinde kısaca duralım: Müellife göre, Hektar başına bir kişi isabet eden Avrupa memleketleri kendi kendilerini besleyebilen ülkelerdir, nüfus kesafeti bu miktardan az olan sahalara ise ihtiyaçlarından fazla istihşalde bulunabilen ve ihraç eden memleketlerdir. Fakat misâl olarak İspanya gözönüne alınacak olursa, bu mütaleanın hakikate uymadığı anlaşılr. Diğer taraftan, Almanya misalinde bahis mevzu edilen bol miktarda Et sarfiyatının güya tarihte sayılı muvaffakiyetlerden addedilecek hadiselerin ve büyük icraâtın bir neticesi olarak haklı gösterilebileceğini de biz kendi hesabımıza şüphe ile karşılıyoruz. Müellif «eski» Polonyadan, hatta «eski Rus Ziraâti» inden bahsederken, hep aynı siyasî telekkinin tesirleri altında bulunduğu anlaşılıyor.

Eser hakkındaki mütalealarımızın neticesini şöylece hâlâsa edebiliriz: Hahn' in kitabı Avrupada son senelerin iase durumuna dair çok değerli ve alâka çekici malzemeyi ve bundan başka ziraât politikasının gelecekteki imkânlarına dair dikkate değer mütaleaları ihtiva ediyor. Kitapta dış ticaret politikasını ilgilendiren meselere hemen hiç temas edilmemiştir. Avrupa'nın (Büyük Britanya hariç) gelecek sulh devresinde hemen hemen otarşik bir siyaset takip edebileceği hakkındaki iddia (s. 14) fikrimizce yanlış ve sakat anlayışlara yol açabilecek mahiyettedir.

Müellif, Avrupada toprak randmanı bakımından en ileride gelen memleketin bir kerre Hollanda, başka bir defa Danimarka olduğunu kaydediyor; eser hakkındaki düşüncelerimizi bitirirken, bu noktadaki tenakusa da işaret etmekten kendimizi alamıyoruz.

