

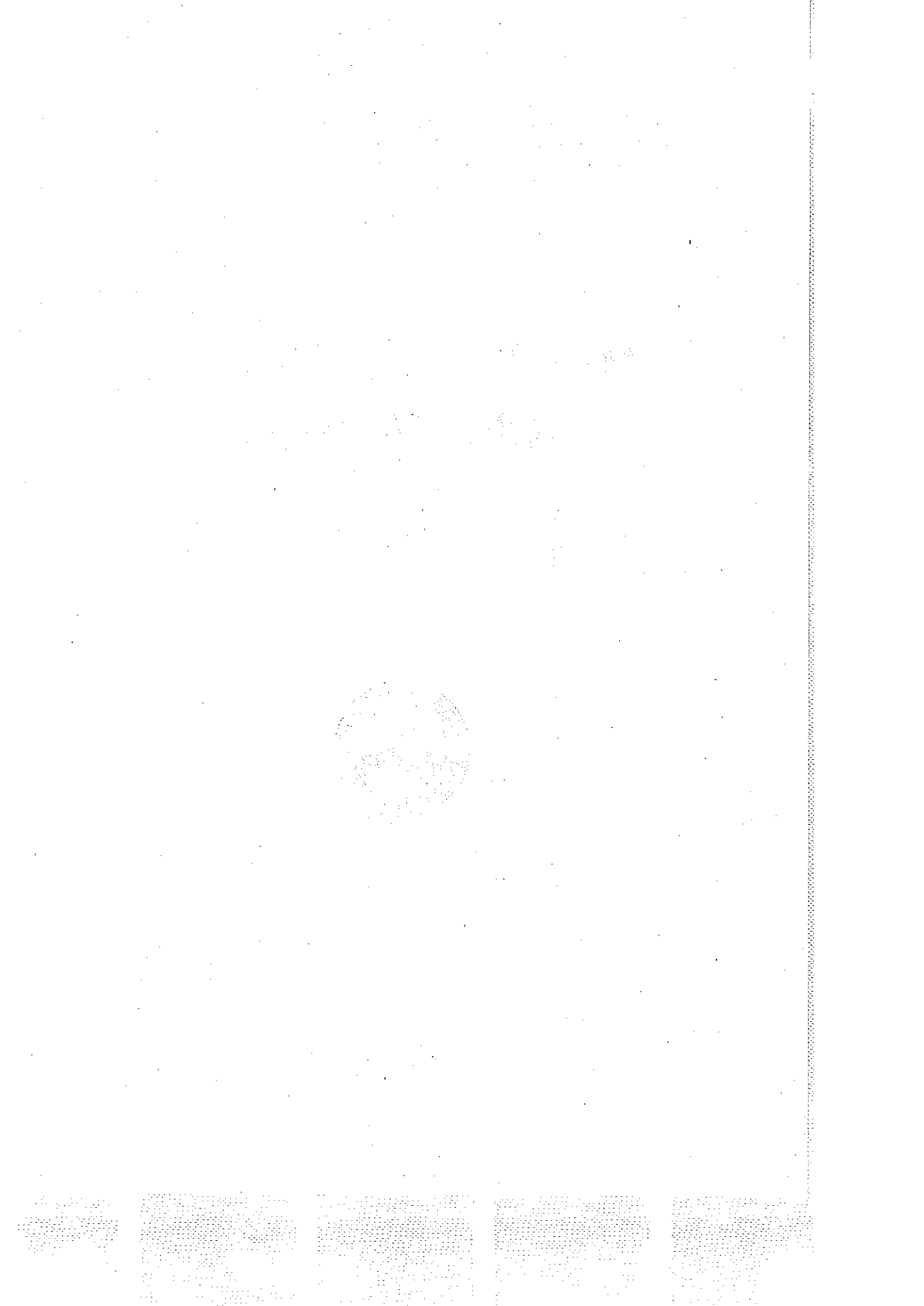
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN: No: 919
İKTİSAT FAKÜLTESİ: No: 124
MALİYE ENSTİTÜSÜ: No: 10

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Beşinci Seri — Sene 1959



SERMET MATBAASI
Şemsi Arkadaş
İstanbul — 1961



Ö N S Ö Z

Elinizdeki kitap, Maliye Enstitüsünün «*Konferanslar*» adını taşıyan ve hakikatte her biri 12 tetkik yazısını ihtiva eden yayın serisinin 5. cildir. Bu cilttekilerle beraber, neşredilmiş bulunan etüd adedi 60'ı bulmaktadır.

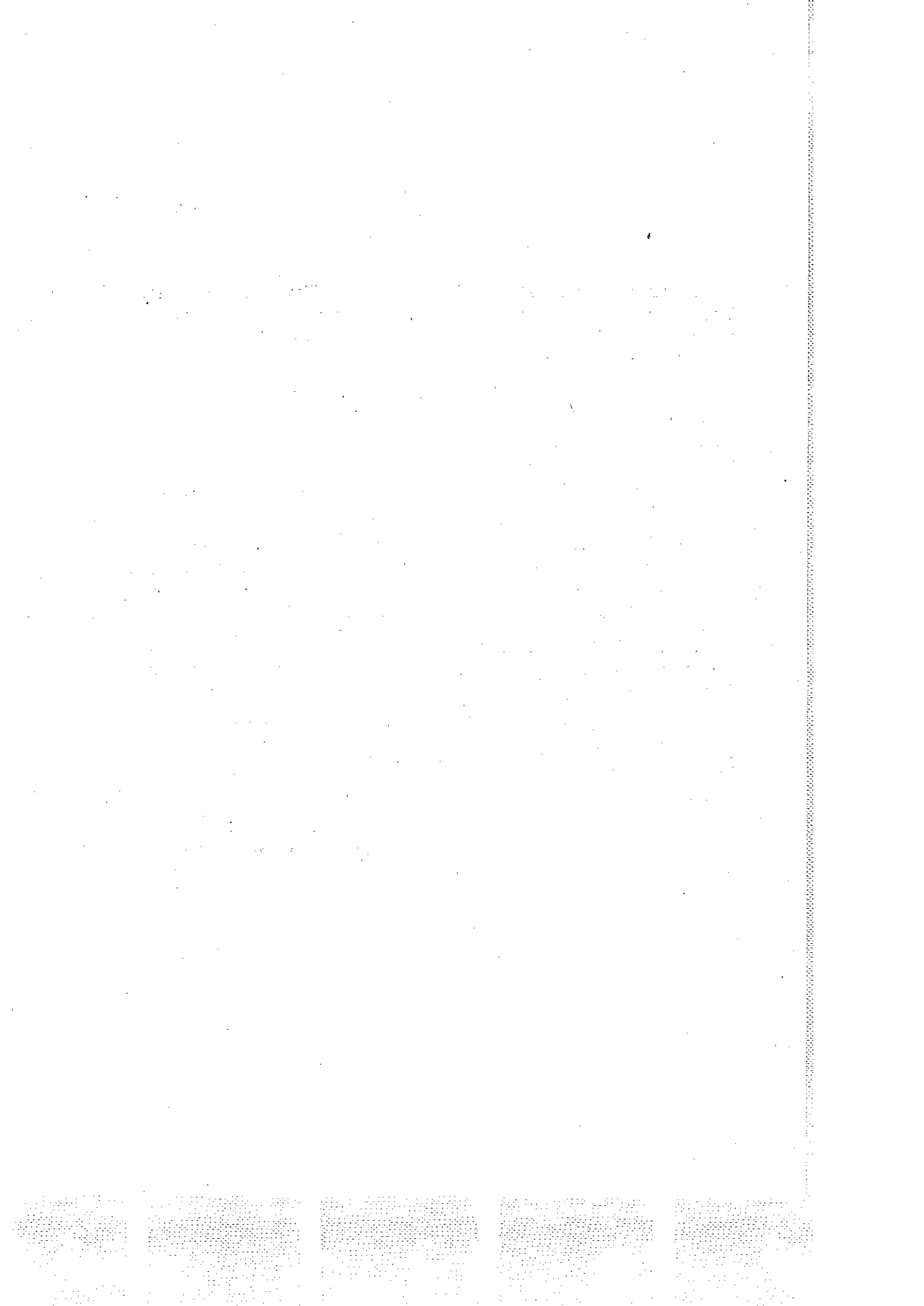
Birinci cilde yazmış olduğumuz önsözde : «bir müddet sonra müteaddit ciltler teşkil edecek olan «Maliye Konferansları»nın muhtelif malî meselelerin tetkikinde zengin bir kaynak haline geleceğini ümit ediyoruz» demiştik. Arada geçen kısa zaman içinde, bu ümidimizin gerçekleşmiş olmasını görmekten büyük bir hâz duymaktayız.

Dördüncü ciltte, birisi Alman, diğeri İngiliz olmak üzere iki yabancı müellifin yazıları da yabancı dilde ve türkçe neşredilmişti. Elinizdeki beşinci ciltte de bir Alman müellifinin yazısını almanca ve türkçe olarak takdim ediyoruz.

Maliye Enstitüsü, mütevazı kadro ve bütçesi içinde, diğerk faaliyetleri gibi, «Konferanslar»ı da büyük bir gayret ve itina ile devam etmeğe çalışmak azminindedir.

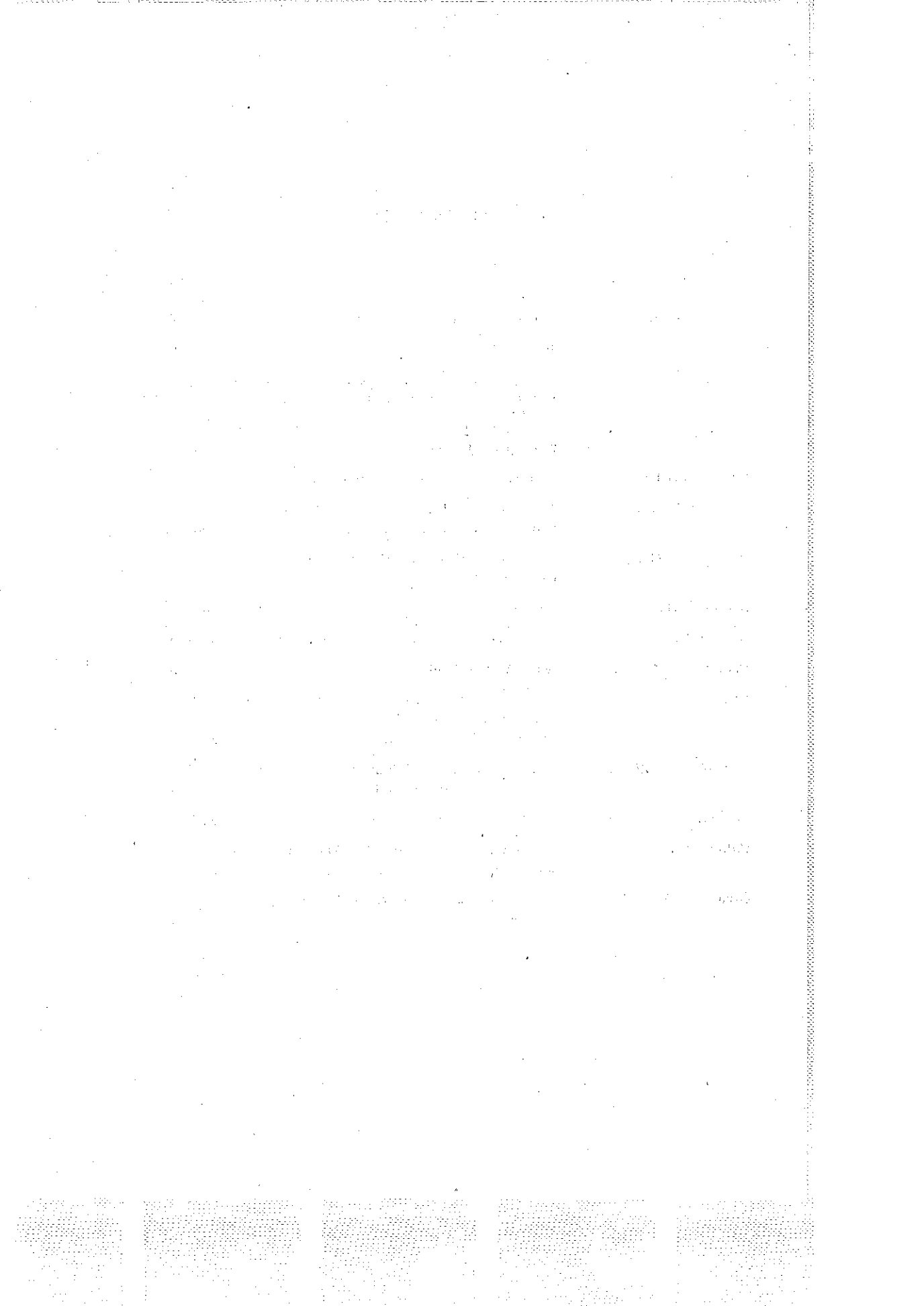
Bu cildin tertip ve tashih işlerinde büyük yardımlarını gördüğümüz As. Ahmet Z. Işıl ve As. Pertev Bilgen ile Enstitü sekreteri Bedriye Togonal'a ve Sermet Matbaası mensuplarına teşekkür ederiz.

Maliye Enstitüsü Müdürü
Prof. M. Orhan DİKMEN



İÇİNDEKİLER

	<i>Sahife</i>
M. Orhan DİKMEN : Önsöz	V
İçindekiler	VII
M. Orhan DİKMEN : Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	1— 21
Memduh YAŞA : Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi	23— 34
Tahsin YILDIRAN : Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi	35— 53
Mübin BAŞAR : Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler	55— 86
Recep TURGAY : Türkiye'de Ziraî Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir ?	87—114
Sadun AREN : Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	115—121
Âkif ERGİNAY : Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti ...	123—131
Bedî N. FEYZİOĞLU : Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	133—150
Rudolf STUCKEN : Der Wandel in Der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bundesrepublik Deutschland	151—162
Rudolf STUCKEN : Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik	163—173
Selâhaddin TUNÇER : İktisadî Kalkınma ve Âmme Varidatı	175—204
Sahir ERMAN : Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	205—226
Gıyas AKDENİZ : Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri	227—232



ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ, SÂBİT ORTALAMA VE ZARAR NAKLİ

Prof. M. Orhan DİKMEN

Maliye Enstitüsü Müdürü

G İ R İ Ő

1 — Türkiye'de hâlen vergiden müstesna bulunan zirai kazançların vergilendirilmesi hususundaki çalışmalar son zamanlarda oldukça ilerlemiştir. Bu mevzuda, muhtelif kimseler tarafından yapılan tetkikler ve ileri sürülen fikirlerden sonra, Maliye Vekâleti de bir öntasarı hazırlamış ve bunu, fikir ve mütalâalarını almayı uygun bulduğu müesseselere göndermiştir.

Zirai kazançların vergilendirilmesi, arzettiği hususiyet dolayısıyla, çok değişik ve alâka çekici fikir ve teklifler ileri sürülmesine müsait bir mevzudur. Böyle olmakla beraber, biz bu yazımızda, doğrudan doğruya bu vergilendirme üzerinde durmayacağız. Bu husustaki kanaatlerimizi arzetmiyeceğiz. Burada, sadece, zirai kazançların vergilendirilmesi halinde, vergi hukukumuzda gerekli yerlerini almaları daha mübrem bir hale gelen *iki müessese* hakkındaki düşüncelerimizi belirtmek istiyoruz.

Bahis mevzuu müesseselerden biri, *ortalama vergilendirme*; diğeri ise *zarar nakli*'dir. Vakiya, bugünkü mevzuatımızda da, bunlara yer verilmiş olduğu söylenebilir. Fakat, hâlen tatbik edilen şekli ile zarar nakli müessesesi, tatmin edici olmaktan uzaktır. Diğer taraftan ortalama vergilendirmenin bir tatbik nev'i olarak gösterilebilecek olan inşaat kârlarının dağıtılmasına mütedair usul ise, hem pek mahdut bir sahaya inhisar ettirilmiş bulunmakta ve hem de nev'i şahsına münhasır, ve içinden çıkılmaz derecede karışık bir şekil arz etmektedir. Bu itibarla, zirai kazançların vergilendirilmesi meselesi müspet bir hal tarzına bağlanırken, bu müesseselerin de, vergi hukukumuzda işgal etmeleri gereken ehemmiyet derecesine getirilmeleri yerinde olur.

2 — Bilindiği gibi, ziraat kazançlar çok mütehavvil mahiyettedir. Ziraat faaliyeti, senelik bir *périodicité* arz etmekle beraber, seneden seneye pek farklı olabilen tabii şartların direkt tesiri altındadır. Tabii âmillerin ehemmiyeti, bilhassa Türkiye gibi modern ziraat için gerekli vasıta ve teçhizatı henüz fevkalâde mahdut olan bir memlekette, pek büyüktür. Dolayısıyla, ziraat kazançlarının, Türkiye — ileri ziraat metodlarını tatbik eden memleketlere nazaran — çok daha mütehavvil bir seyir takip ettikleri söylenebilir.

Bu bakımdan, millî gelir rakkamları iyi bir fikir verebilir. Hakikaten, istihsal sektörleri itibariyle ve cârî fiatlarla Türkiye millî gelir hesaplarında, ziraat gelirin bilhassa 1949 ve 1954 gibi kötü mahsul senelerinde kuvvetle gerilediğini görmek kabildir. Sâbit fiatlarla millî gelirde, aynı senelerin gerileme nisbeti daha da fazladır.

TABLO I.

ZİRAAT SEKTÖRÜNDE SÂBİT FİATLARLA MİLLÎ GELİR

(1948 istihsal âmilleri fiatlarıyla) 1

Seneler	Milyon TL.
1948	4 691
1949	3 672
1950	4 551
1951	5 493
1952	5 848
1953	6 403
1954	5 141
1955	5 607
1956	6 095
1957	6 218

Bu tablodan görüldüğü üzere, 1949 senesinde ziraat sektöründe gelir azalması, 1948'e nazaran % 21,5 dur. Ziraat gelirin 1950 senesindeki artış nisbeti % 23,9 dur. Keza bir evvelki seneye göre, 1954'de azalış nisbeti % 19,7, 1955'de artış nisbeti ise % 9 dur.

Ziraat gelirindeki bu azalma ve çoğalmalar, muhtelif mahsullerin daima aynı seyri takip etmemeleri dolayısıyla, tek mahsuller-

[1] İstatistik Umum Müdürlüğü, Millî Gelir İstatistikleri, Ankara 1958.

deki tahavvül nisbetlerinden düşüktür. Başka bir deyişle, türlü mahsullerin bazan aksi gelişme istikametleri takip etmesi neticesinde, bazı sahalardaki azalmalar, diğer sahalardaki artışlarla telâfi edilmiş bulunmaktadır. Meselâ, Türkiye ziraî gelirinde en mühim mevkii işgal eden hububat mahsulünün 1951 ilâ 1957 senelelerinde şöyle bir seyir takip ettiğini görüyoruz :

TABLO II.

HUBUBAT İSTİHSALI²

<i>Seneler</i>	<i>İstihsal (1000 ton)</i>	<i>Bir evvelki seneye nazaran (+ ve - % olarak)</i>
1951	10 679	
1952	12 242	+ 14,6
1953	14 344	+ 17,1
1954	9 624	- 32,9
1955	12 433	+ 29,1
1956	11 818	- 4,9
1957	14 598	+ 23,5

Bu tabloda, hububat istihsalinin, 1954 senesinde ziraî sektör gelirinde müşahede edilen azalmadan daha kuvvetle azaldığını ve 1956 senesinde de ayrıca bir gerileme kaydettiğini görmekteyiz. Halbuki, 1956 için vermiş olduğumuz umumî ziraî gelir rakkamında, bir evvelki seneye nazaran artış vardır. Hububattaki azalma, aynı yıl bakliyat, pamuk ve sınaî nebatlarda kaydedilen artışla telâfi edilmiş bulunmaktadır.

Ziraat gelirinden, tek bir mahsul nev'ine geçerken müşahede edilen bu seyyaliyet artışı, muayyen bölgeler ve hususiyle münferit teşebbüsler ele alındığı takdirde daha da artmak icap eder. Filhalka, bilfarz Konya'daki kuraklık Sivas'ta nisbeten iyi mahsul idrâk edilmesiyle telâfi edilmiş olabilir. Dolayısıyla, muhtelif bölge-

[2] Hububat istihsalı için, sâbit fiatlar üzerinden tertip edilmiş bir kıymet istatistiği bulamadık. Bununla beraber, miktar itibariyle tertip edilmiş olan yukarıki tablo da, maksadı temin etmektedir. Zira, miktar değişimleri, az çok sâbit fiat değişmelerine tekabül etmektedir.

lerdeki azalma ve çoğalmalar, umumî hububat mahsulündeki tahavvül nisbetinden daha fazla kalacaktır.

Tek teşebbüslerde ise, senelik mahsul farklarının, bölge farklarından da üstün olacağı kabul edilebilir. Maalesef, elimizde, münferit ziraî teşebbüslerin elde ettikleri ziraî mahsullerin seneden seneye arz ettikleri dalgalanmaları gösterecek rakkamlar yoktur. Bununla beraber, yukarıdaki izahlarımız, bunların umumî dalgalanma seyirinden çok daha kuvvetle mütehavvil olduklarını tahmin etmek gerektiğini göstermektedir.

3 — Şunu hemen ilâve edelim ki, mütehavvil kazançlar, ziraate mahsus ve münhasır değildir. Sanayi ve ticaret sahasında da, bu nevi kazançlara rastlanmaktadır. Bu itibarla, Türk gelir vergisi bünyesinde yapılmasını teklif ettiğimiz değişiklikler umumî mahiyettedir. Ortalama vergilendirme ve zararın diğer yıllara nakli müesseselerinden, her nevi mütehavvil gelirler aynı şekilde istifade etmelidir. Bahsi geçen müessese veya usullerin bugünkü tatbik şekli tatmin edici olmaktan uzaktır. Mütehavvil gelirlerin bugün tâbi tutulduğu çok sert rejimin yerinde olmadığı kanaatindeyiz.

Binaenaleyh, bu yazımızda, ortalama vergilendirme ile zarar nakli müesseseleri hakkında ileri sürdüğümüz mütalâalar, sadece ziraî kazançların vergilendirilmesi karşısında ve yalnız bunlar hakkında ileri sürülmüş teklifler mahiyetinde olmayıp, daha şümüllüdür. Ziraî kazançların vergilendirilmesi, bu teklifleri ileri sürmek için bir vesile teşkil etmiştir. Bununla beraber, ziraî işletmelerden çok büyük bir kısmının vergi dışında kalması, mükellef kılınanların vergi rejimine mümkün mertebe bir elâstikiyet verilmesi gerektiği hususunda munzam bir delil olarak kabul edilebilir.

Mükellef tutulacak teşebbüslerin vergi rejimi ne kadar yumuşak ve âdil olursa, aynı sektörde faaliyette bulunan vergili ve vergisiz teşebbüsler arasında yaratılmış olan fark, o derece yumuşatılmış olur. Mülga muamele vergisinde, küçük sanayi muafiyeti ile sınaî faaliyette husule gelmiş olan ikiliğin ne kadar şiddetli mücahedelelere yol açtığı, türlü mahzurlar doğurduğu ve neticede vergileme şeklinin değiştirilmesine zaruret görüldüğü hatırlardadır.

Ziraî kazançlar vergilemesinin sağlam bir bünyeye sahip olması ve tabii bir şekilde gelişmesi için, bu hususların gözönünde bulundurulmasının faydadan hâli olmadığı kanaatindeyiz.

1. Ziraî kazançların vergilendirilmesi :

1 — Türkiye'de, 1950 yılında, kazanç vergisinden gelir vergisi rejimine geçilirken, ziraî kazançların mükellefiyet dışında bırakılması yoluna gidilmişti. Hükûmet, projesinde, sadece küçük ziraî gelirleri vergi dışında tutmak maksadile konulmuş bulunan çiftçi, yahut köylü muafiyeti, Büyük Millet Meclisinde bütün ziraî kazançlara teşmil edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu tasarısının tetkiki maksadile teşkil edilen muvakkat komisyon raporunda, bu teşmil hakkında aynen şöyle denilmektedir: «Bu muaflıkla istihdaf edilen asıl gaye ziraat işlerinde bilfiil çalışmak suretile geçimini temin eden küçük çiftçiyi (köylüyü) vergi dışı bırakmaktır. Bu gayeye vâsıl olmak için, ilk merhale olarak umumî bir muaflıktan gidilmesi, böylece bir taraftan vergi tatbikatı cephesinden ihtiyatlı hareket edilirken, diğer taraftan da memleketimizde ziraî reform hareketinin vereceği neticelerin de beklenmesi muvafık görülmüştür»³.

Ayrıca, bu esas sebep yanında, a) muhtemel vergi hasılatının az olması, b) ziraî kazanç seviyesinin pek düşük olması ve c) ziraat erbabına az çok mazbut bir hesap tutturmanın imkânsız olması⁴ gibi diğer sebepler de ileri sürülmüştü.

2 — Bu sebepler, bilhassa küçük çiftçiler bakımından ve gelir vergisinin ilk tatbik yılları için kabule değer bir mahiyet taşımaktaydı. Fakat, gelir vergisi sistemi azcok bir yerleşme istidadı arzince, mutlak ve gayet geniş bir şekilde konulmuş olan ziraî kazançlar istisnasının türlü mahzurları olduğu müşahede edildi.

Gelir vergisinin tatbikine geçildikten kısa bir müddet sonra, muayyen bir seviye üstünde kalan ziraî kazançların da vergilendirilmesi hususunda gittikçe kuvvetlenen bir temayül başgösterdi. İki milletvekilinin bu maksatla Meclise verdikleri kanun tekliflerini takiben, Maliye Vekâleti de hazırlık çalışmalarına başladı ve muhtelif komisyonları bu mevzuun tetkikile vazifelendirdi.

[3] Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve geçici komisyon raporu (1/171), s. 20.

[4] Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve geçici komisyon raporu (1/171), s. 27.

Son olarak, bütün bu çalışmalar neticesinde bir kanun öntasarısı hazırlanmış bulunmaktadır. Bu tasarının, «*ziraî kazançların gelir vergisinin çerçevesi içerisinde alınmasını icap ettiren sebepler*» başlığını taşıyan birinci bölümünde, 4 esas sebep üzerinde durulmuştu. Bunlar, sırasile, gelir vergisinin bütün irat ve kazançları kavraması zarureti, sosyal adâlet, malî ihtiyaç ve iktisadî mülâhazalar adı verilen sebeplerdir.

Şunu hemen kaydedelim ki, *iktisadî mülâhazalar* başlığı altında tetkik edilen husus, daha ziyade menfî bir delil olarak ele alınmış bulunmaktadır. Başka bir ifade ile, bu kısımda, verginin, iktisadî faaliyeti tazyik eden bir unsur olmadığı ve bunun yanı sıra vergi muafiyetinin de iktisadî hayatı geliştirici bir fonksiyonu bulunmadığı ifade edilmektedir.

Tamamen indî mahiyette olan ve hiç bir nazarı esasa veya istatistikî veriye dayanmayan bu iddianın münakaşasını burada yapacak değiliz. Yalnız, bu sonuncu nokta hariç, *diğer 3 sebebin* yerinde ve kabul edilmesi gereken sebepler olduğunda şüphe yoktur. Bunlardan bilhassa *ilk ikisi* çok mühimdir.

Gelir vergisinin bünyesinde mevcut *auto-contrôle*'ün, ancak bu verginin bütün irat ve kazançları vergilendirmesi halinde tam olarak işleyebileceği bir hakikattir. Bugünkü halde, ziraî kazançlar istisnası, gelir vergisine tâbi sektörden de bir kısım kazanç ve iratların, bu istisnadan gayrimesru bir şekilde istifade ederek kaçmasına yol açmaktadır. Ezcümle, ziraî mahsuller ticareti ile uğraşanların hiç değirse bir kısmı ile, ham maddelerini doğrudan doğruya ziraî sektörden temin eden bazı sanayi kollarında, yüksek fiatla tanzim edilmiş çiftçi makbuzları ve daha başka tedbirlerle, geniş ölçüde matrah daraltmaları yapıldığı kolaylıkla tahmin edilebilir.

Başka bir ifade ile, ziraî kazançlar, bu suretle ziraat sektöründen, ticaret ve sanayi sektörlerinin ziraatle doğrudan doğruya münasebet halinde bulunan kısımlarına yayılmaktadır. Bunun mahzurları âsikârdır. Mükellef zümreleri arasındaki vergi yükü müsavatsızlığı, böylece, yalnız mükellef ve muaf sektörler arasındaki farktan ibaret kalmamakta, fakat vergili sektör içinde de, farklı vergi yükleri husule gelmesi neticesini doğurmaktadır.

Bu vaziyetin, *vergi adâleti* bakımından câiz görülmemesi gerektir. Vergi yükü, gerek münferit mükellefler, gerekse mükellef

zümreleri itibarile, bunların vergi ödeme kabiliyetlerine mümkün mertebe uygun bir şekilde dağılmış olmalıdır. Halbuki, diğer farkları bir tarafa bıraksak bile, sadece, millî gelirin yarısına yakın bir kısmını mükellefiyet dışında bırakan ziraî kazançlar istisnası ile vergi adâleti fikrinin bağdaşabilmesine imkân bulunmadığı açıkça görülmektedir.

Ziraî kazançlar tasarısında ifade edildiği gibi, «âmme masraflarının çok yüksek rakkamlara vardığı ve bu masrafları karşılamak için şahsî gelirlerin icabında yüzde ellisinden fazla bir kısmına el-konduğu bugün, fedakârlık müsavatının tesisi bir zarurettir. Aksi halde, sosyal huzursuzluktan maada, mükellefin reaksiyonu ile karşılaşılır. Vergi mukavemetini doğuran ve bunu âdeta vergi husumetine kadar götüren âmillerin başında vergi yükünün âdilâne bir surette tevzi edilmemesi gelir. Bu durum, şüphesiz, âmme hizmeti için büyük bir tehlikedir»⁵.

Mali ihtiyaç sebebine gelince, bunu maalesef bir mûta olarak kabul etmek icap etmektedir. Bu bakımdan, diğer sektörlerin esasen çok ağır olan vergi yükünü daha da arttıracak tedbirlere mü-racaat yerine, ziraî kazançların vergilendirilmesi yerindedir. Filhakika, tasarıda kaydolunduğu gibi, «millî gelirin nısfına yakın bir kısmını temsil eden ziraî sektör, vergi bakımından, hemen hemen hiç dokunulmamış bir potansiyel olarak» durmaktadır⁶.

II. Vergilendirme tasarısının esasları :

1 — Burada, ziraî kazançları vergilendirme tasarısını tam olarak tetkik edecek değiliz. Böyle bir tetkik maksadımızın dışındadır. Keza, tasarının esasları hakkında kritik görüşlerimizi de arz etmeyeceğiz. Yapacağımız şey, sadece, ortalama vergilendirme ve zarar nakli usullerinin faydalarını belirtmek bakımından, tasarıdaki mükellefiyet esasları üzerinde biraz durmaktan ibaret olacaktır.

Filhakika, böyle bir tetkik çok lüzumludur. Zira, ortalama üzerinden vergilendirme ile zarar naklinin ehemmiyeti, geniş ölçüde mükellefiyet şekli ile alâkalıdır. Faraza, ziraî kazançlar da, bina

[5] *Maliye Vekâleti*: Ziraî kazançlar tasarısı, teksir edilmiş metin, Ankara 1959, s. 6.

[6] *Maliye Vekâleti*: Ziraî kazançlar tasarısı, s. 8.

vergisinde olduğu gibi, takdir edilmiş iratlar üzerinden vergilendirilse, gerek ortalama vergilendirme, gerekse zarar nakli müesseseleri tamamen lüzumsuz hale gelir. Buna mukabil, mükellefiyet hakikî kazançlar itibarile tesis edildiği takdirde, bahis mevzuu usullerin lüzum ve ehemmiyeti münakaşa edilemez.

2 — Tasarıda, ziraî kazancın tesbiti ile ilgili olmak üzere 4 usule yer verilmiş bulunmaktadır. Bunlar, basitten mürekkebe doğru, şöyle sıralanmaktadır: Götürü gider usulü, ziraî işletme hesabı usulü, envanterli işletme hesabı usulü ve bilânço usulü. Bunlardan son ikisi, tamamiyle ihtiyarî mahiyettedir. Ziraî kazanç erbabı, diledikleri takdirde, bu iki usulden birini seçebileceklerdir. Ancak, bu iki usulden birini kabul edenler, iki yıl geçmedikçe, bundan geri dönemeyeceklerdir.

Birinci ve ikinci usuller ise, normal veya mecburî usullerdir. İhtiyarî usullerden herhangi birini kabul etmeyen mükellefler, vaziyete göre, bu mecburî usullerden birine veya diğerine tâbi olacaklardır. Şu hale nazaran, ziraat erbabı da, aynen tacirler gibi *iki sınıfa* ayrılmış bulunmaktadır.

a) Bunlardan, senelik satışlarının tutarı, 100 000 liranın altında kalanlar, *götürü gider usulüne* tâbidir. Yâni bunların kazançları, bildirecekleri yıllık hasılatlarından götürü şekilde tesbit olunan masraflar indirilmek suretile bulunacaktır. Ancak, şunu da ilâve edelim ki, bu sınıfa giren çiftçiler, esas itibarile ihtiyarî olan üçüncü ve dördüncü usullerden başka, ikinci usulü de kabul edebileceklerdir.

Götürü gider esasına göre vergilendirilecek mükellefler, herhangi bir defter tutmağa mecbur değildir. Bunlar, sadece muayyen zamanlarda, yâni kışlık ekimler için Aralık, yazlık ekimler için Haziran sonuna kadar, hayvan mevcudu için de Nisan ayında, işletmelerinin buldukları yer muhtarlıklarına müracaatla beyanda bulunmağa mecburdur. Bu beyan yazılı olabileceği gibi, muhtarlıkta bulundurulacak, ekim ve sayım defterine kaydedilmek üzere sözlü de olabilir. Beyan, esas itibarile bir hasılat beyanıdır. Beyana takaddüm eden hesap devresi zarfındaki satış tutarları, miktar ve nakit olarak bildirilecektir. Masraflar beyan edilmeyecek, ancak, işletme kira ile çalışıyorsa, yıllık kira tutarı beyan edilecektir.

Demek ki, netice itibarile, bu sınıfa giren mükellefler, gayri-saffî hasılatlarını bildirmiş olacaklardır. Masrafları ise, Vergi Usul Kanununa göre tâyin edilecek gider emsali üzerinden götürü olarak hesaplanacaktır. Bu emsal, faraza % 50 olsa, satış tutarı 30 000 lira olan çiftçinin sâfi kazancı 15 000 lira itibar edilecektir. Çiftçi, işletmesi için bir kira ödemekte ise, bunu götürü masraf emsalinden ayrı olarak, hakikî tutarı üzerinden indirebilecektir.

b) Senelik satışlarının tutarı, 100 000 lira veya daha fazla olan mükellefler ise, *ziraî işletme hesabı* tutmakla mükelleftirler. Fakat, istedikleri takdirde, ihtiyarî iki usulden birini kabul edebileceklerdir. Ziraî işletme hesabına göre, ziraî kazanç, bir hesap devresi içinde elde edilen hasılat ile yapılan masraflar arasındaki müsbet farktır. İşletme defterinin bir tarafına hasılat, diğer tarafına masraflar yazılacaktır. Hasılat, mahsullerin satış bedelleri, istihsal vasıtalarının başka çiftçilerin istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller ile, masraf kaydedilmesine cevaz verilen kalemlerin satış bedellerinden ibarettir. Masraflar ise, istihsal masrafları ile umumî masrafları ve amortismanları kavramaktadır. Sene sonunda, hasılat ile masraf toplamları arasındaki fark, müsbet ise kazancı, menfi ise zararı gösterecektir.

Şunu da ilâve edelim ki, ihtiyarî olan iki usulden, envanterli işletme hesabı, basit işletme hesabının envanter kayıtlarını da ihtiva eden şeklidir. Bilânço esası ise, ticarî bilânço usulünün aynıdır.

3 — Görülüyor ki, basitten mürekkebe doğru, derece derece tatbik edilen dört usulde de, esas maksat sâfi kazancı tesbit etmekten ibarettir. Bunlardan ilkinde tesbit edilen ve vergi matrahını teskil edecek olan kazanç, sâfi olmakla beraber, hakikî değildir. Diğer usullerde ise, sâfi ve hakikî kazanç tesbit edilmektedir. Ancak, birinci usulde de, götürü masraf emsallerinin isabetli bir şekilde tesbiti nisbetinde, matrah, hakikî kazançla yaklaşacaktır.

Şu hale nazaran, gelir vergisinin müterakki nisbetlerinin tatbik olunacağı matrah, ziraî işletme usulü veya ihtiyarî usullerden birile tesbit edildiği takdirde, seneden seneye değişecek, artacak, azalacak ve belki de bazı seneler zarar halini alacaktır. Götürü masraf usulünde ise, tatbik edilecek emsaller, beş senelik devreler için muteber kaldıklarına göre, bir dereceye kadar sâbit bir mahiyet almaktadır. Başka bir deyişle, sâfi kazancın tahavvülleri üzerinde müessir olan iki unsurdan birisi, yâni masraf unsuru, hasılatın bir

nisbeti olarak hesaba katılacağına göre, hasılatın veya gayri sâfi kazancın tahavvüllerine paralel hale getirilmiş olmaktadır. Bununla beraber, götürü masraf emsallerinin tesbitine esas teşkil eden unsurlarda ehemmiyetli değişiklikler husule geldiği takdirde, bu emsallerin beş sene geçmeden de değiştirilmesi kabul edilmiştir. Buna nazaran, masraf unsurunda da bir dereceye kadar seyyaliyet temin edilmiş demektir⁷.

Netice olarak diyebiliriz ki, zirai kazançları vergilendirme tasarısında kabul edilen esaslar, zirai kazançların mütehavvil karakterine az çok uygundur. Zirai kazanç, karinelere göre hesaplanmadığı gibi, tamamen götürü olarak da tesbit edilmemektedir. Mükelleflerin matrahlarında seneden seneye oldukça büyük farklar olabilecektir. Dolayısıyla, mütehavvil kazançların vergilendirilmesi bakımından büyük bir ehemmiyet arzeden ortalama vergilendirme ile zarar nakli müesseselerinin, burada da münasip şekilde tatbiki lâzımdır.

III. Ortalama vergilendirme, sâbit ortalama usulü :

1 — Bilindiği gibi, gelir devamlı bir akım halindedir⁸. Bununla beraber, hesaplanabilir bir hale gelmesi için muayyen bir zaman fasılası içindeki kısmının âdetâ müstakil olarak gözönünde tutulması icap etmektedir. «*Mütehavvil gelirler ve yıllık vergileme devresi*» adlı etüdümüzde, bu hususta oldukça geniş izah edilen ve bu sebeple burada tekrarına lüzum görmediğimiz sebepler yüzünden, en münasip zaman fasılası olarak «*Yıl*» ölçüsü kabul edilmiştir.

Yıl ölçüsü ve yıllık vergilendirme, bu bakımdan en münasip usul olmakla beraber, müterakki nisbetli vergilerde, muntazam ve mütehavvil matrahlar arasında bir *discrimination* (ayırma) unsuru halini almaktadır. Başka bir deyişle, yıllık vergilendirme, me-

[7] Şahsi kanaatimize göre, zirai kazanç ölçüleri içinde bilhassa götürü masraf emsallerinin, beş yıllık değil, fakat senelik olarak tesbiti lâzımdır. Vâkıa, ehemmiyetli değişiklik halinde tâdil imkânı da, iyi kullanıldığı takdirde, bir dereceye kadar maksadı temin edebilir. Fakat, bunun tam olarak işleyebileceğini pek sanmıyoruz.

[8] Bu hususta bk. *M. Orhan Dikmen: Mütehavvil gelirler ve yıllık vergilendirme devresi*, Maliye Enstitüsü Konferansları, cilt III, İstanbul 1958, s. 73 - 102; ayrı bası, s. 1 - 30.

selâ gelir vergisinde, muntazam ve mütehavvil gelirlerin farklı nisbetlerde mükellef kılınmaları neticesini vermektedir. Hakikaten, vergi tarifesi müterakki olduğundan, mütehavvil gelirler, muntazam bir seyir takip edenlerden daha fazla vergilendirilmiş olmaktadır.

Bunu basit bir misalle derhal göstermek kabildir. Türk gelir vergisine tâbi iki kimse farzedelim. Bunların ikisi de, evli ve iki çocukludur. İkisinin de, muayyen bir devre, meselâ 3 sene zarfında elde ettikleri gelir 60 000 liradır. Ancak, birincisi, bu geliri muntazam bir şekilde (senede 20 000 TL.) temin ettiği halde, ikincisinin geliri mütehavvildir ve şu seyri takip etmiştir : 5 000, 5 000, 50 000 TL.

Türk gelir vergisinin hâlen mer'î tarifesine göre, birinci mükellefin vergisi, senede 4 139 lira hesabına 3 senelik devre sonunda 12 417 liradır. Buna karşılık, ikinci mükellefin aynı devre zarfında ödediği vergi tutarı, 551, 551 ve 13 785 lira ki, cem'an 14 785 liraya bâliğ olmaktadır. Arada 2 368 lira fark vardır. Başka bir ifade ile, ikinci mükellef, 3 senelik devre sonunda, birincinin vergi tutarından % 19 fazla vergi ödemiş olmaktadır.

2 — Görülüyor ki, müterakki nisbetli vergilerde, mütehavvil gelirler, netice itibarile, daha ağır bir vergi yüküne katlanmaktadır. Eğer, mütehavvil gelirler, münhasıran spekülâtif kazanç mahiyetinde olsaydı, belki bu *discrimination* üzerinde durmağa lüzum görülmezdi. Keza, umumî olarak, mütehavvil gelirler, muntazam gelirlere nazaran daha yüksek bir vergi ödeme kabiliyeti arzetsaydı, mesele kendiliğinden hallolunmuş sayılırdı. Halbuki, bu neticeler, hakikî vaziyete uymamaktadır.

Bir kere, mütehavvil gelirler, spekülâsyon kazançlarından ibaret değildir. Uzunca vâdeli taahhüt işlerinden temin edilen kazançlar, fikrî haklardan, umumiyetle ilim ve sanat eserlerinden elde edilen kazançlar da ekseriya çok mütehavvildir. Üzerinde birkaç sene çalışıldıktan sonra meydana gelen böyle bir eserin satılmasile temin olunan kazancı, münhasıran elde edildiği yılın kazancı addetmek ve bütün olarak müterakki şekilde vergilendirmek doğru değildir.

Diğer taraftan, mütehavvil gelirlerin, muntazam ve muttarit gelirlere nazaran daha yüksek bir vergi ödeme kabiliyeti arzettiği

de iddia edilemez. Aksine olarak, muntazam gelirlerin, bu bakımdan daha üstün vaziyette olduğunu kabul etmek icap eder. Yukarıda verdiğimiz misali tekrar ele alalım: Yarattığı ilim ve san'at eserini satan kimsenin, tekrar ne zaman böyle bir eser daha vücade getirebileceği ve bunu da münasip bir fiata devredip edemeyeceği belli değildir.

Şu halde, mütehavvil ve muntazam gelirler arasında vergi yükü bakımından bir fark tesis etmek icap ederse, yıllık vergileme neticesinde husule gelen *discrimination'un* tam aksine, bunun mütehavvil gelirler lehine olması gerektiği ileri sürülebilir.

3 — Türk gelir vergisinde, ortalama vergilendirme, yalnız tahhüt şeklindeki inşaat ve nakliyat işlerinde tatbik edilmektedir. Bir de, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilmiş kira bedellerinin, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılmaları esası kabul edilmiştir. Bu hükümler kâfi sayılamaz. Ortalama vergilendirmenin, sadece bazı kazanç veya irat nevelerine değil, fakat bütün mütehavvil gelirlere teşmil edilmesi lâzımdır. Bu fikri, adı geçen etüdümüzde, mufassal bir şekilde izah ve müdafaa etmiştik⁹.

Yukarıda, arzettiğimiz şekilde, ziraat kazançlar da, esas itibarile mütehavvil bir seyir takip etmek temayülündedir. Nitekim, bu karakterleri dolayısıyla, ziraat ve hususile avcılık ve balıkçılık kazançlarına Kanada'da ortalama vergilendirme imkânı bahşedilmiş bulunmaktadır. Hemen kaydedelim ki, bu faaliyetler, adı geçen memlekette esas itibarile yetiştiricilik, yâni bir nevi ziraat faaliyet şeklinde icra edilmektedir. Türkiye ziraatinin, bu memleketlerdekine nazaran, çok daha az gelişmiş olduğu, tabii şartlara çok daha bağlı bulunduğu gözönünde tutulacak olursa, ortalama vergilendirmenin, memleketimiz ziraati bakımından ehemmiyeti tam olarak belirmiş olur. Kaldı ki, ziraat kazançlar, Türkiye'de hem yeni olarak, hem de ancak nisbeten mahdut bir kısmı itibarile vergilendirilecektir. Başka bir deyişle, vergiye karşı hassasiyet ve mukavemet başlarda fazla olacaktır. Ayrıca, bu kazançlardan az çok mühim bir kısmının vergilendirilmemiş olarak kalması dolayısıyla vergili ve vergisiz kazançlar arasında oldukça büyük bir fark husule gelecektir. Ortalama vergilendirme ile bu farkın yumuşatılması, vergiye karşı mukavemeti de azaltacaktır.

[9] M. Orhan Dikmen : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 28.

4 — Buraya kadar verdiğimiz izahat, Türk gelir vergisinde de ortalama vergilendirmenin umumî bir şekilde kabul edilmesi gerektiğini göstermektedir. Fakat, acaba, hangi ortalama kabul ve tatbik edilmelidir ?

Yıllık vergilendirme devresinin arzettiği mahzurları gidermek üzere, başlıca üç ortalama şekli ileri sürülmüştür. Bunlar, sırasile, müteharrik ortalama, kümülâtif ortalama ve sâbit ortalama usul-leridir.

a) *Müteharrik ortalama*, son hesap devresi gelirinin, evvelki birkaç (umumiyetle iki) sene geliri ile toplanıp, sene adedine bölünmesi suretile bulunan ortalamadır. Ortalama geliri hesaplanacak sene ile birlikte, geliri toplama giren seneler de ilerilemektedir. Bu seneler, âdeta, ortalama geliri tesbit edilmek istenen senenin gölgesi gibidir. Onunla birlikte, ileriye doğru hareket ederler.

Müteharrik ortalama, uzun müddet Prusya ve İngiltere'de tatbik edilmiştir. Fakat, mahzurları dolayısıyla terkolunmuştur. Bu usulün en mühim mahzuru, mükellefin ortalama gelirinin en yüksek gözüktüğü ve dolayısıyla en yüksek vergiyi ödediği yılın, fiilen en fazla gelir temin ettiği sene olmayıp, ondan sonra gelen senelerden biri olmasıdır. Gelir vergisinin çok müterakki olduğu düşünülecek olursa, mükellefin yıllık gelirinin kuvvetle düşmesi halinde, fevkalâde ağır ve belki de o yıl gelirinden fazla vergi ödemek zorunda kalmasının mümkün olduğu görülür¹⁰.

b) *Kümülâtif ortalama*, her mükellefin, bu sistemin meriyete girmesi veya kendisinin mükellefiyete girdiği tarihten başlayarak, kümülâtif bir şekilde hesaplanan geliri üzerinden vergilendirilmesi demektir¹¹. Bir kimsenin geliri, ilk kuruşu kazandığı andan başlar ve gelir temin edemez bir hale gelmesine, ezcümle ölümüne kadar devam eder. Kümülâtif ortalama, geliri bir bütün olarak ele almak, başka bir deyişle, bütün mükellefiyet devresine şâmil bulunmak itibarile, bu bakımdan en doğru usul olarak kabul edilebilir.

Fakat, bu usul —prensibi sarîh olmakla beraber— tatbikatta birçok karışıklık ve zorluklarla karşılaşmağa mahkûmdur. Hattâ,

[10] İzahat için bk. *M. Orhan Dikmen* : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 8 - 9.

[11] *M. Orhan Dikmen* : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 15 ve m.

bunlar, o derecede olacaktır ki, sistem tatbik edilemeyecektir. Nitekim, bu usul, ileri sürüldüğü Birleşik Amerika'da dahi tatbik mevkiine konulamamıştır ve yakın bir zamanda kabulü de beklenmemektedir¹².

c) *Sâbit ortalama* ise, hâlen tatbik edilmekte bulunan usuldür. Ancak, bunun da, hiç bir yerde umumî olarak tatbik edilmeyip, muayyen bazı mütehavvil gelirlere, şartlı olarak ve talep üzerine tatbik edildiğine hemen işaret edelim.

Sâbit ortalama usulüne göre, mükellef —normal olarak— vergisini mütad şekilde, senelik geliri üzerinden hesaplamak suretile ödeyecektir. Ancak, bazı hallerde veya muayyen fasıllarla, mükellef, muayyen bir devreye ait (meselâ 5 senelik) gelirini toplayıp senelik ortalamasını almak ve o devreye ait vergisini bu ortalama üzerinden yeniden hesaplamak imkânına sahiptir. Mükellef, bu suretle, beş sene içindeki mütehavvil gelirini (ortalamasını almak ve vergisini bunun üzerinden yeniden hesaplamak suretile) âdetâ vergi bakımından muntazam hale getirmiş olmaktadır. Neticede, muayyen devre sonunda, muntazam gelirlere mütehavvil gelirler arasında, vergi yükü bakımından bir fark kalmamış olmaktadır.

Sâbit ortalama usulünün işleyiş tarzını daha müşahhas şekilde belirtecek bir misal verelim. Bunun için de, bu usulün Türkiye'de kabul edilmiş bulunduğunu farzedelim. Beş senelik bir devre zarfında, senelik geliri azçok büyük tahavvüller gösteren evli ve iki çocuklu bir mükellef, sırasile şu yıllık gelirleri temin etmiştir: 5 000, 9 000, 48 000, 6 000, 7 000. Bu mükellefin yıllık vergi tutarları da sırasile, 551, 1 351, 12 983, 751 ve 951 liradır. Demek ki, bu mükellef beş senelik devre içinde cem'an 16 587 lira vergi ödemiştir. Halbuki, aynı mükellef, beş sene zarfında temin ettiği 75 000 liralık geliri tamamen müsavi bir şekilde, yâni senede 15 000 lira olarak temin etmiş olsaydı, yılda 2 845 lira hesabına beş senede cem'an 14 225 lira ödemiş olacaktı. Bahsi geçen mükellef beş sene sonunda, vergisinin ortalama geliri üzerinden yeniden hesaplanması talebinde bulunabilseydi, münhasıran gelirinin mütehavvil olması dolayısıyla fazla ödemiş olduğu 2 362 lira kendisine iade edilebilecekti.

Sâbit ortalama usulü, bu suretle, yıllık vergilemenin mahzurlarından başlıcasını, yâni, muntazam ve mütehavvil gelirler arasın-

[12] M. Orhan Dikmen : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 19.

daki vergi yükü farklarını bir dereceye kadar bertaraf etmektedir. Böyle olmakla beraber, bu ortalamanın da, kendisine mahsus bir-takım mahzurları yok değildir. Ezcümle, verginin geriye doğru yeniden hesaplanması, bilhassa arada geçen zaman zarfında vergi nisbetlerinde veya mükellefiyet üzerinde müessir diğer hükümlerde değişiklikler olduğu takdirde, yukarıki şematik misalde görüldüğü kadar basit ve kolay değildir. Diğer taraftan, bu ortalama usulü, ancak muayyen fasılalarla (meselâ her beş senede bir defa) kullanılabilir. Buna rağmen sâbit ortalama usulü, bugünkü halde teklif edilen en uygun şekildir ve mahzurlarını azaltmak için de bazı tedbirler ileri sürülmüştür.

Bunlar arasında, sâbit ortalama usulünün, ancak muayyen bir asgarî haddin üstünde kalan ortalama gelirlere inhisar ettirilmesi veya yıllık vergiler tutarı ile ortalama gelir üzerinden hesaplanmak suretile bulunacak vergi arasında muayyen bir nisbetin üstünde fark bulunması halinde kabul olunması zikredilebilir. Keza, sâbit ortalama usulünün geriye doğru değil, fakat ileriye doğru tatbik edilmesi fikri de ortaya atılmıştır¹³.

Fikrimizce, sâbit ortalama usulü ihtiyarî olarak tatbik edilmedir. Mükellefin böyle bir talepte bulunabilmesi için de, ortalama gelirinin faraza 10 000 liranın üstünde, veya iki şekil vergilendirme arasında bulunan vergi tutarının farkının ortalama gelir üzerinden hesaplanan vergi tutarının % 10'undan fazla olması şartı koşulmalıdır. Bu suretle, ancak, azçok ehemmiyetli farklar izale edilmiş olacak, Maliye idaresinin küçük farklar için, karışık yeniden hesaplama ameliyelerini yapmak veya kontrol etmek suretile vakti israf edilmiş olmayacaktır.

IV. İleriye ve geriye doğru zarar nakli :

1 — Ortalama gelir üzerinden vergilendirme, gelirin —mütehavvil olmakla beraber— daima sıfırın üstünde kalması halinde netice veren bir usuldür. Halbuki, gelirdeki dalgalanmalar daima sıfırın üstünde cereyan etmez. Gelir, bazan menfi de olabilir; yâni zarar haline de inkılâp edebilir. Bu takdirde, ortalama vergilendirme usulü müessir olamaz. Gelirin devamlı mahiyetine uygun bir

[13] M. Orhan Dikmen : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 15.

vergileme, bu halde, ancak zarar nakli müessesesinin kabulü ile temin edilebilir. Bu bakımdan da, tetkik ettiğimiz iki usul, yâni ortalama vergilendirme ve zarar nakli, birbirini tamamlamaktadır.

Diğer taraftan, zarar nakli müessesesi, yeni teşebbüs ve yatırımları teşvik bakımından çok mühimdir. Yeni teşebbüslerin kurulması veya mevcut olanların yeni yatırımlarla genişletilmesi, çok kere rizikolu bir iştir. Bunların ya tamamen veya hiç değilse ilk senelerde zararlı olması ihtimali kuvvetlidir. Teşebbüslerin kârlarına, vergi almak suretile, âdetâ ortak olan devletin, bunların zararlarına da iştirak etmesi yerindedir.

Zarar nakli usulü ile, gelir, senelik kompartımanlardan çıkarılarak, daha uzun bir devreye yayılmaktadır. Bu suretle de, müsavi vergi iktidarına sahip kimselerin aynı miktarda vergi ödemeleri imkânı sağlanmış olmaktadır. Bu hususu müşahhas bir misalle belirtelim: Herhangi bir senede 100 000 lira kazanan, fakat ertesini 50 000 lira zararla kapatan bir teşebbüsün, bu iki sene zarfındaki net kazancı 50 000 liradan ibarettir. Bunun, senede 25 000 lira kazanan diğer bir teşebbüsten, iki senelik kazancı itibarile bir farkı yoktur. Halbuki, zarar nakli müessesesi kabul edilmediği takdirde, birinci teşebbüs 100 000 lira üzerinden, diğeri ise sadece 50 000 lira itibarile vergiye tâbi olacaktır.

Görülüyor ki, zarar nakli usulü, bazı seneler sıfırın altına inen mütehavvil gelirlerin vergilendirilmesinde çok ehemmiyetli bir yer işgal etmektedir. Ziraâ faaliyetinde de, bazı senelerin kazançlı, diğer bazılarının ise zararlı olması pekâlâ mümkündür. Hususile, ormancılık, meyvacılık, hayvancılık (tavukçuluk dahil) gibi azçok uzun vâdeli ziraâ işlerde, bazı senelerin zararlı kapanması ihtimali kuvvetlidir. Bu vaziyette, tesirsiz kalan ortalama vergilendirme usulünün, zarar nakli usulü ile takviyesi zaruridir.

Bir sene içinde, muayyen kaynaklardan elde edilen kazançlarla, aynı veya diğer kaynaklarda kaydedilen zararların mahsubu, yâni indirilmesi kabul edilmektedir. Bunun gibi, sene sonunda nihâf neticenin zarar şeklinde tecelli etmesi halinde de, bunun diğer senelerde elde edilen kazançlardan mahsubu yapılabilmelidir. Zararın diğer senelere nakli prensibi bugün umumen kabul edilmektedir. Mesele, zarar nakli devresinin tâyininde, başka bir deyişle zararın kaç senelik bir devreye yayılması gerektiğindedir.

2 — Türk gelir vergisinde, yıllık mahsup mekanizması ile kapatılmayan zarar kısmının ertesi yılın gelirinden, bu da yetmediği takdirde daha ertesi yılın gelirinden indirileceği hükmü vardır. İki yıl arka arkaya yapılan mahsuplardan sonra kalan zarar bakiyesi müteakip yıllara nakledilemez. Bunun gibi, Türk kurumlar vergisinde de, iki yıldan fazla nakledilmemek şartile geçmiş yılların malî bilânçolarına göre tahassul etmiş zararların da kazançtan indirilmesi kabul edilmiş bulunmaktadır. Şu halde, Türkiye'de zarar nakli usulü, ileriye doğru iki seneliktir. Zararın husule gelmiş bulunduğu seneyi de hesaba katarsak, zarar, yıllık çerçeveden çıkarılarak, cem'an üç senelik bir devreye yayılabilir demektir.

Bu tatbik tarzı katıyen kâfi ve tatmin edici değildir. Nitekim, diğer memleketlerin tatbikatı da bunu açıkça göstermiş ve neticede —o memleketlerde— daha uzun yayma devrelerinin kabul edilmesine yol açmıştır. Böylece, Almanya ve Fransa'da, senelik zararlar, geriye doğru iki ve ileriye doğru beş senenin kazançlarından mahsup edilebilir. Başka bir ifade ile, zararın yayıldığı devre, cem'an sekiz yıllıktır. Birleşik Amerika ile Kanada'da, geriye doğru bir, ileriye doğru beş senelik nakil devreleri kabul edilmiştir. İngilterede ise, ileriye doğru nakil, belki de, bu usulün tam *conséquent* bir şekilde tatbiki ile hudutsuzdur; yâni zararın tam olarak itfa edilinceye kadar ileriye doğru nakli kabul edilmiştir.

Derhal ilâve edelim ki, bu memleketlerde de, zarar nakli, ilk başlarda —hâlen bizde olduğu gibi— gayet mahdut bir şekilde ele alınmış ve ancak zamanla gelişebilmiştir. Meselâ, Amerika Birleşik Devletleri'nde, zarar nakli müessesesi, ilk olarak 1919'da ihdas edilmiştir. Münhasıran bu sene için, zararların bir yıl geriye ve bir yıl da ileriye nakli imkânı sağlanmıştır. Bu usul, 1921'de sadece ileriye doğru iki yıl şeklinde yeniden ihdas olunmuş ve 1930'a kadar tatbik edilmiştir. Dünya iktisadî buhranı sırasında, devletin varidata ihtiyacı dolayısıyla ilga edilen bu usul ancak 1939'da iade edilmiş ve 1941'de geriye doğru (iki yıl) nakil de kabul edilmiştir. 1950 de, geriye doğru iki yıllık nakil müddeti, bir yıla indirilmiş, fakat ileriye doğru iki yıl yerine beş seneye çıkarılmıştır¹⁴.

Zararın diğer senelere nakli usulü, hemen her memlekette, dalgalı bir seyir takip etmiş olmakla beraber, umumî gelişme bunun

[14] C. S. Shoup : Cours de Sciences financières, Paris 1954, s. 118-119.

genişletilmesi istikametinde olmuştur. Bir taraftan bu gelişme, diğer taraftan da —Türkiye’de henüz kabul edilmemiş bulunan— geriye nakil imkânına verilen ehemmiyet, bizi bu meseleyi biraz daha yakından tetkike sevketmektedir. Filhakika, mesele, *C. S. Shoup*’ın dediği gibi, *vergi politikasının en mühim veçhelerinden birini* teşkil etmek itibarile¹⁵, umumî bakımdan fevkalâde ehemmiyetli olduğu gibi, memleketimiz vergi hukuku ve tatbikatı bakımından da üzerinde uzun boylu durmağa değer bir mahiyet taşımaktadır. Ancak, bu kısa yazı içinde, meseleyi, bütün cepheleri ile tetkike maalesef imkân yoktur. Bu itibarla burada, sadece, ileriye ve geriye doğru zarar naklinin belli başlı faydalarını belirtmekle iktifa edeceğiz¹⁶.

3 — *İleriye doğru nakil usulünün başlıca faydaları* şunlardır :

a) Yeni teşebbüsler, ilk yıllarda çok kere zarar ederler; ancak birkaç sene sonra kâr etmeğe başlarlar. Bilhassa teşebbüs, tamamen yeni bir sahada, veya yeni bir mevzu üzerinde çalışmaya başladığı takdirde, zarar nisbeten fazla miktarda olur ve uzunca bir müddet devam eder. Başka bir deyişle, bu nevi teşebbüslere girişmek, diğerlerine nazaran daha rizikoludur. Halbuki, teknik terakkiyi temin eden yeni buluşları tatbik mevkiine koyan bu çeşit teşebbüsler, ekonomi ve kalkınma politikası bakımından, en ziyade teşvik edilmesi gereken teşebbüslerdir. Bunların, ilk ağızda kaydedecekleri zararları gelecek yılların kârlarından mahsup edebilmeleri, bu bakımdan çok mühim ve faydalıdır.

b) Nihayete ermek veya feshedilmek üzere olan teşebbüsler ise, ekseriya, bir müddettenberi zarar kaydetmekte olanlardır. Başka bir ifade ile, bunlar devamlı şekilde zararlı olmaları dolayısıyla ortadan kaldırılacaktır. Bu vaziyetteki teşebbüsler, sahiplerine bir kazanç temin etmedikten başka, çok kere millî ekonomi için de faydalı olmaktan çıkmış teşebbüslerdir. İleriye doğru zarar nakli müessesesi, bunların zararlarını geriye nakletmek suretile daha bir müddet zararlı varlıklarını devam ettirmelerine imkân vermemek bakımından da faydalıdır.

c) Zararın ileriye doğru nakli usulünde, bir vergi iadesi bahis mevzuu değildir. Sadece, ertesi yıllarda, bir miktar eksik vergi

[15] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 119.

[16] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 120 - 122.

alınır. Halbuki geriye doğru nakil usulünde, maliye idaresi evvelce almış olduğu verginin bir miktarını iade etmek mecburiyetindedir. Bu mahsup ve iade ameliyeleri ise, bazan oldukça karışık olabileceği gibi, meselâ bir buhran halinde, yâni tam maliyenin varidatı azalma temayülü gösterdiği bir sırada, geniş ölçüde iadeleri icap ettirdiği takdirde, ağır bir külfet halini alabilir. İleriye doğru nakilde, bu mahzur yoktur.

4 — Buna mukabil, *geriye doğru zarar nakli usulünün* de, kendisine göre, *faidaları* vardır.

a) Nihayete ermek üzere olan teşebbüslerde husule gelmiş olan zararların, ileriye doğru nakli imkânı yoktur. Vakıa, yukarıda kaydolduğu veçhile, bunlar muhtemelen millî ekonomi için bir yük haline gelmişlerdir ve geriye doğru nakil imkânı verilmeyle, bunların varlıklarını daha bir müddet idame etmelerini temin etmek belki de zararlıdır. Fakat, herhalde, vergi adâleti, bunların zararlarının, evvelki seneler kârlarından mahsup edilmesini âmirdir. Şu halde, geriye doğru nakil, bu bakımdan faydalıdır.

b) Geriye doğru zararların nakli usulü, münferit teşebbüslerin, konjonktürel buhranlara karşı daha dayanıklı hale gelmesini temin eder. Teşebbüsün zarar ettiği bu zamanda, evvelki kazançları için ödediği vergilerden bir kısmının kendisine red ve iadesi, teşebbüsün malî kaynaklara en ziyade muhtaç olduğu bir anda, buhranı yenmek için gerekli vasıtalarından birini teşkil etmektedir. Teşebbüsün, malî bakımdan zor durumda bulunduğu sırada, geri aldığı bu meblâğ, ilerideki kazançlarından daha az vergi ödemesi suretile temin edeceği faydadan çok daha kıymetlidir.

c) Zararların geriye doğru nakli usulü, anti-konjonktürel politika tedbirlerinden birini teşkil edebilir. Bunun için başlıca şart, iade edilecek meblâğların, cârî vergi nisbetlerinin arttırılması suretile değil, fakat başka kaynaklardan temin edilmesidir. Zira, vergi nisbetlerinin yükletilmesi veya yeni vergiler ihdası suretile bu meblâğlar temin edildiği takdirde, zararda bulunan teşebbüslerin vaziyeti düzeltilmek istenirken, bu defa kârlı teşebbüsler de gayri müsait ve zor bir duruma düşürülmüş olur. Geriye doğru nakil, anti-konjonktürel bir politika tedbirleri arasında yer alabildiği halde, ileriye doğru nakil, aksi netice vermektedir. Filhakika, bu nevi nakil, vergi yüklerinin arttırılması ve böylece fazla talebin kısıl-

ması gerektiği bir sırada, bilâkis vergi yükünü hafifletmek suretile, konjonktürü hızlandırıcı bir rol oynamaktadır.

d) Geriye doğru nakil, ileriye nakil halinde mümkün olabilen bazı suiistimallere de müsait değildir. Zararın ileriye nakli halinde, bazan, zarar âdeta ticarî bir meta haline getirilmekte ve «satılmaktadır». Tabiatile, bu «satış», bir «devir» halinde olmaktadır. Başka bir deyişle, zararlı teşebbüs, olduğu gibi, kârlı bir teşebbüse devredilmektedir. Böylece, zararlı teşebbüsün ileriye nakledilebilen zararları ile, kârlı teşebbüsün kazançları, kısmen veya tamamen vergiden kurtarılmış olmaktadır. Vergiden kaçmanın bir şeklini teşkil eden bu usulü, geriye nakil halinde, kullanmak pek de mümkün değildir. Geriye nakilde, zarar, ancak teşebbüsün eski kazançlarından mahsup edilebilir.

5 — Görülüyor ki, her iki nakil nev'inin, kendisine göre, faydaları vardır. Bu itibarla, aynı zamanda kullanılmaları lâzımdır. Mesele, her iki istikamette temin edilecek nakil imkânının oldukça geniş bir şekilde temin edilmesindedir. Hâlen, Türkiye'de, yalnız ileriye doğru iki sene olarak kabul edilmiş bulunan zarar nakli müessesesi, tamamen kifayetsizdir. Eyvelce de kaydettiğimiz gibi, bir çok memlekette ileriye doğru nakil için 5 senelik bir müddet tayin edilmiştir. Hattâ, Büyük Britanya'da, ileriye doğru nakil, müddetsiz olarak, yâni zamanla kayıtlı olmadan, zararın tamamen mahsup edilmesine kadar, devam etmektedir. Yine birçok memlekette, geriye doğru nakil de kabul edilmiştir. Bu müddet hâlen Amerika Birleşik Devletleri ile Kanada'da birer, Almanya ve Fransa'da ise ikişer senedir. Bazı müellifler, meselâ *C. S. Shoup*, bu müddeti kâfi görmemekte ve bunun —bilhassa konjonktür politikasına müteallik sebeplerle— 3 veya 4 seneye çıkarılması fikrini kuvvetle ileri sürmektedirler¹⁷.

Kanaatimizce, geriye doğru nakil usulü, Türkiye'de, hiç değilse, 1 sene olarak kabul edilmelidir. İleriye doğru zarar nakli müessesesinin temin edemediği faydalar, bu usulün tatbıkı ile elde olunacaktır. Fikrimize göre, Türk gelir vergisi, on senelik bir emekleme devresinden sonra, bugün, en basit ve tabiatile bir dereceye kadar kaba olan usullerden, vergi adaletini daha iyi temine yarayacak nisbeten mudil usullere geçebilir.

[17] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 122.

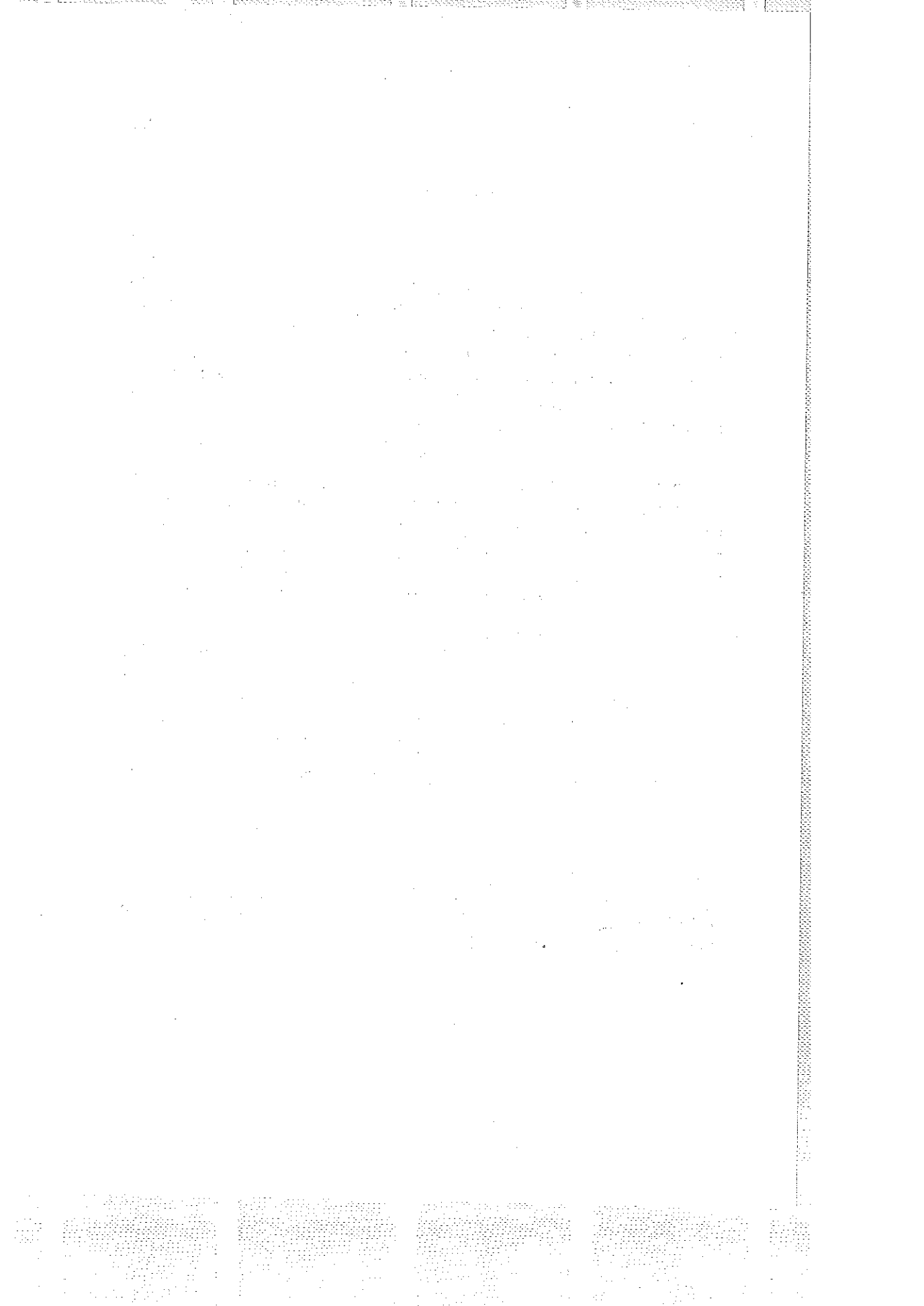
N E T İ C E

Buraya kadarki izahlarımız, ortalama vergilendirme ile zarar nakli usullerinin mahiyet ve ehemmiyeti ile faydaları ve bu usullerin Türkiye'deki fevkalâde kifayetsiz tatbik tarzları hakkında bir fikir vermiş bulunmaktadır. Bu vaziyet dolayısıyla, mütehavvil gelirler, Türk gelir vergisi tarafından, muntazam gelirlere nazaran, daha ağır bir vergi yüküne tâbi tutulmuş olmakta, âdeta cezalandırılmaktadır. Mütehavvil gelirlerin ise, münhasıran spekülasyon kazançlarından ibaret bulunmadığı, bazı kazançların mahiyetleri itibarile seneden seneye çok değişen miktarlarda elde edildiği de, yukarıki izahlarımızdan anlaşılmiş bulunmaktadır.

Ortalama vergilendirme ve ileriye doğru zarar nakli usullerinin, tatmin edici bir şekilde tatbiki bu bakımdan zaruridir. Buna ilâveten, yine bünyeleri itibarile mütehavvil mahiyette olan ziraf kazançların, hem de yeni ve kısmî olarak, vergiye tâbi tutulması, bahsi geçen usullerin derhal gözden geçirilmesi ve çok daha geniş bir şekilde yeniden tedvini zaruretini daha şiddetlendirmektedir.

Hülâsa olarak diyebiliriz ki, ziraf kazançların vergilendirilmesine çalışıldığı şu sıralarda, ortalama vergilendirme ile zarar nakli müesseselerinin de, yukarıda izah olunan esaslar dairesinde düzeltilip genişletilmesi, gerek vergi adâleti ve mükellef psikolojisi (dolayısıyla vergiye karşı mukavemetin azaltılması), gerekse anti-konjunktürel politika bakımından çok faydalı ve hattâ zaruridir.

Teklifimiz, izah ettiğimiz *esaslar dairesinde ihtiyarî* olarak tatbik edilecek sâbit ortalama usulü ile beraber, ileriye doğru 5, geriye doğru da 2 (hiç değilse 1) sene olarak genişletilecek zarar nakli müessesesinin tatbikidir. Ancak, sâbit ortalama ve bilhassa geriye doğru nakil usulleri —hâlen tamamen plâtonik halde bulunan verginin reddi müessesesi gibi— kâğıt üstünde kalmamalıdır. Mükellef ahlâkının, idarenin vergilendirme ahlâkına, geniş ölçüde tâbi bulunduğunu unutmamak lâzımdır.



DEVLET FAALİYETİNİN VE ÂMME MASRAFLARININ OPTİMAL SEVİYESİ¹

Prof. Dr. *Memduh YAŞA*

Devlet faaliyeti ile âmme masrafları arasında zarurî bir paralellik mevcut değildir. Gerçi âmme masraflarının ve bu masraflardaki devamlı artışın belli başlı sebeplerinden birisi devletin belli faaliyetler icrası ve bunların gittikçe yayılmasıdır. Ancak, masraflardaki artışın daha başka sebepleri olduğu gibi, devlet faaliyetlerinde her genişleme âmme masraflarında mutlaka artış doğurmamaktadır. Devlet bir çok hallerde yeni masraflar yapmak ihtiyacını duymadan, yahut nisbeten çok küçük bir masraf mukabilinde faaliyetlerini önemli derecede genişletebileceği gibi, bu faaliyet sahasında herhangi bir değişme olmadığı halde masraflarının seviyesini artırmak mecburiyetinde kalabilir. Birinci hale misal olarak devletin geniş çapta bir kambiyo kontrolü sistemi ihdas etmesi hâdisesi alınabilir. Böyle bir sistem ihdas etmekle devlet şüphesiz faaliyetini genişletmiş, ekonomiyi kontrol hususunda çok müessir bir vasıta elde etmiş olur. Halbuki bu önemli işi, yeni hiç bir masraf yapmadan —meselâ kambiyo kontrolünde kullanacağı personel ve maddî vasıtaları diğer dairelerden alarak— yapabilir. Kaldı ki, bu işin icrası için bütçeye munzam bir tahsisat koyması icap etse bile, bu tahsisatın masraflarda yapılması muhtemel artış, kambiyo kontrolünün ehemmiyetine göre pek düşük olacaktır. İkinci hale misal olarak, eskidenberi mevcut bir hizmetin —Millî müdafaa hizmeti gibi— görülmesi için kullanılan vasıtalarda teknik ilerlemeler olmasının masraflar üzerindeki neticeleri hatırlatılabilir. Gerçekten teknik ilerleme, yeni silâhların icadı, millî müdafaa hizmetinin, devlet faaliyeti olarak mahiyeti aynı kaldığı halde, masrafını çok artırabilir.

Durum böyle olduğu halde, «hudut» veya «optimal seviyenin» araştırılmasında devletin «faaliyetleri» ile «masrafları» umumiyetle aynı mânada kullanılmıştır. Bu konferansta da, tahlil ettiğimiz

[1] Bu konferans, aynı mevzuda hazırlamakta olduğumuz geniş bir etüdüün kısmen hülâsa edilmesinden ibarettir.

teorilerde tutulan yola uyarak, aynı şekilde hareket olunmuştur. Bu hareket tarzı devletin muayyen bir masraf icap ettirmeyen, ekserisi tamamen «tanzim edici» faaliyetlerini ister istemez mevzuun dışında bırakmaktadır.

Bundan başka âmme masraflarının hangi seviyede durması, hududunun ne olması lâzım geldiği meselesi, zarurî olarak âmme masrafları artış problemine bağlı bulunmamaktadır. Her halde, âmme masraflarının zamanımızdaki trendinin bir tehlike işareti sayılarak bu gidişi değiştirmek, yâni masrafların artışına mâni olmak gayesine müteveccih cereyanların, buradaki mes'elemizle direkt bir ilgisi yoktur. Âmme masraflarının artıp artmadığına bakılmaksızın, optimal seviyesinin tesbitine hiç değilse teorik bakımdan zaruret vardır. Mes'ele kısa olarak şu şekilde vaz'edilebilir: yaptığı masraflarla devlet bir taraftan istihsal faktörlerinin âmme ekonomisile hususî ekonomi arasında, diğer taraftan millî gelirin cemiyet içinde çeşitli sınıflar arasında dağılımına tesir icra etmektedir. Bu iki başlı tesirin, gerçekleşmesine çalışılan ekonomik hedefler, umumiyetle ekonomik refah, bakımından en uygun olmasını sağlayacak âmme masrafları seviyesi ne olmalıdır ?

Bu suale muhtelif bakımlardan muhtelif cevaplar verilmiştir. Burada ortaya atılmış teorilerden üç tanesini kısaca izah etmekle iktifa edeceğiz.

1. *Asgarî Masraf Teorisi :*

Zamanımızda bile bir çok kimseler, devletin, masraflarını asgaride tutması lâzımgeldiğini müdafaa etmektedirler. Bu düşünüşün menşei, esas itibarile klâsik iktisat mektebine, başlıca, 19. asır İngiliz muharrirlerine dayanmaktadır. A. Smith ve muakipleri için devletin esas vazifesi, cemiyetin dış tehlikeye karşı savunulması ve dahilde hukuk nizamının korunmasından ibarettir. A. Smith devletin bazı nafia hizmetlerini yapmasını faydalı ve lüzumlu saydığı halde, tilmizleri bunu kabul etmemekte, «içeride nizamın muhafazası ve dışarıya karşı cemiyetin korunması için lâzım olandan fazlasını harcamanın bir kayıp olduğunu, halkın haksız bir şekilde vergilendirilmesine yol açtığını» iddia etmektedirler.

Bu görüşte umumiyetle, müşterek hareket noktası, devlet faaliyetlerinin önceden tayin ve tesbit olunması ve bunların da en zarurî, vazgeçilmez sayılabilecek mahiyette hizmetlere inhisar ettiril-

mesidir². Devlet bu hizmetlerin dışında faaliyet görmeyecek, ayrıca, kendisine bırakılan işleri mümkün mertebe az masrafla yürütecektir.

Bu teori, zamanımızın âmme politikasına rehber olabilmekten çok uzak olduğu gibi, en çok müdafaa edildiği zamanda da, devrinin hâdiselerini izah edememiş, onlara ışık tutamamıştır.

Buna rağmen, âmme masraflarını asgarî seviyede tutmak ve artmalarına mâni olmak lâzım geldiği telâkkisi, halk efkârında ve bazı ortodoks maliyecilerin zihinlerinde bugün de kuvvetle yaşamaktadır. Gerçekten bizde olduğu gibi bir çok ileri garp memleketlerinde, halkın büyük ekseriyeti umumiyetle gazeteler, bazı fikir adamları ve ekseri politikacılar —umumiyetle sadece muhalefette buldukları zaman— devlet masraflarının artışı büyük bir tetkik olarak karşılamakta, bunların düşünülmesi lüzumunu şiddetle savunmaktadırlar.

Burada bir noktaya işaret etmek lâzımdır : Klâsik mektep ve o mektebe sadık kalmış iktisatçılar, âmme masraflarile birlikte devlet fonksiyonlarının da asgarî seviyede tutulmasını ve birincisini, ikincisine koydukları sert hudutlar dolayısıyla artmadan alkoyabileceklerine inandıkları halde, zamanımız halk efkârı ve politika çevrelerinde hücumu uğrayan, devlet fonksiyonlarının inkişafından ziyade, mücerret âmme masraflarının artışıdır. Diğer bir ifade ile, söz konusu kimseler, bu iki temayülü her zaman birbirine bağlamak istememekte, hükûmetten yapılmasını istedikleri munzam işlerin muayyen bir para harcamaya sebebiyet vereceğini bilir görünmemektedirler³.

[2] J. S. Mill, bu bakımdan farklı bir durumda bulunmaktadır. Mill, devlet fonksiyonlarının önceden tesbit ve tahdit edilemeyeceğini, mevcut temayüllere göre bunların zaman ve mekân itibarıyla değişebileceğini kabul etmektedir.

Bk: J. S. Mill, Principles of Political Economy, New York 1892, Book V. (Readings in Economics, Edited By: P. Samuelson, R. Bishop and J. Cokman, New York 1955, s. 85 - 88).

[3] Devletin tanzim edici faaliyetlerinden büyük bir kısmının, yaptıkları tesirle mütenasip bir masraf doğurmadıklarını hatırlatmak yerinde olur. Bu hususta geniş bilgi için bak: Memduh Yaşa, Âmme Masrafları Mikdar ve Strüktür Değişikliklerinin tahlili, İstanbul, 1959, s. 120 ve müteakip.

Halk kitleleri, matbuat ve bir çok politika adamlarının, âmme masraflarını, tıpkı klâsik mektebe mensup iktisatçılar gibi, istih-sale yaramaz (improductif) saymaktadırlar. Halbuki, bir masrafın iktisadî anlamda prodüktif olup olmaması, sarfedenin devlet veya fert olmasına değil, fakat kimin tarafından sarfolunursa olunsun, gözetilen umumî iktisadî gayelere uygun tesirler yaratıp yaratma-masına bağlı bulunmaktadır. Yapanın devlet olduğuna bakarak bir masrafı istihsale yaramaz telâkki etmeye sebep yoktur. Devletin bir bataklık kurutmasını herhangi bir şahsın mesken inşa etmesin-den ekonomik müstahsiliyete daha az yararlı saymak mümkün de-ğildir. Kaldı ki, devletin yaptığı her masraf, hususî şahısların har-cama imkânlarını daraltmamakta, aksine bazan, bu imkânın geniş-lemesine sebep olmaktadır. Gerçekten, bazı âmme masrafları —baş-lıca, maarif, sağlık, nafia işleri v.s. için yapılan harcamalarda ol-duğu gibi— istihsal faktörlerinin hususî şahıslar tarafından lâyıki veçhile kullanılabilmesinin esas şartını teşkil etmekte, bu masraf-lar olmadan hususî istihsal faaliyetini bugünkü seviyesine ulaştır-mak imkânı bulunmamaktadır.

Maamafih, şu ciheti de kaydetmek icap eder ki; âmme masraf-larının artması temayülüne cephe alınması bazan da hükümetlerin «israflarına» karşı doğan bir reaksiyon olarak mütalâa olunmalı-dır. Gerçekten hükümetlerin çok defa, sağladıkları neticelere göre icap edenin çok üstünde meblâğlar harcadıkları görülmektedir. Âmme masraflarının tesirlerine dair telâkki ne olursa olsun hükû-metlerin yapılan masrafın miktarı ile istihsal edilecek gaye ara-sında uygunluk göstermeden, paralarını «akıllıca - wisely» harca-maları icap eder⁴.

2. İhtiyarî Mübadele Teorisi :

İhtiyarî Mübadele Teorisi, ekonominin sübjektif kıymet teorisi-nin, kıymetin nihaî faydaya göre izahının, âmme ekonomisi saha-sına tatbik edilmesinden ibarettir.

Hususî ekonomi ile âmme ekonomisi arasında tam bir ayniye-tin mevcut olduğu, âmme ekonomisinin esas itibarile umumî ekono-minin bir parçasından ibaret bulunduğu, bu itibarla hususî ekono-mide mübadeleyi idare eden marjinal fayda nazariyesinin, devletin

[4] H. Dalton, Principles of Public Finance, London 1954, s. 5-6.

gelir - masraf münasebetlerini de idare ettiği; bu nazariyenin esasını teşkil eden fikridir. Bu fikir geçen asrın sonlarına doğru ortaya atılmış, sonradan muhtelif iktisatçılar tarafından geliştirilmiştir. Teorinin, çeşitli müdafilerine göre az çok farklı izah tarzları mevcuttur⁵. Burada, teorinin başlıca mümessillerinden A. De Viti De Marco'nun izah tarzı esas olarak alınacaktır.

İhtiyarî Mübadele Teorisine göre devletin vazifesi, «kollektif ihtiyaçları» tatmin, bu ihtiyaçların karşılanması için lüzumlu mal ve hizmetleri istihsal etmekten ibarettir. Bu ihtiyaçların karşılanmasına yarayan mal ve hizmetlerin istihsalinde hâkim olan prensipler, ferdî ihtiyaçların karşılanmasına yarayan mal ve hizmetlerin istihsalini idare eden prensiplerin aynidir. Çünkü «kollektif ihtiyaçlar» tâbiri haddi zatında zihnî bir tescilden ibarettir. Hakikatte ihtiyaç olan ve bunun tatminine çare arıyan sadece ferdlerdir. Kollektif ihtiyaçlar, ferdlerin cemiyet halinde yaşamalarından doğmakta, fakat yine ferdlere tarafından duyulmaktadır.

A. De Viti De Marco, üç grup kollektif ihtiyaç tesbit etmektedir⁶. a) Birinci grupta halkın can ve mallarının içerden ve dışardan muhtemel tehlikelere karşı korunması ihtiyacı yer almaktadır. Bu ihtiyacı tatmin, her devirde devletin belli başlı vazifesi, devlet hayatının devamlı faaliyeti telâkki edilmiştir. b) Menseinde tamamen ferdî mahiyette olan bazı ihtiyaçlar, cemiyet halinde yaşamamanın bir icabı olarak kollektif bir karakter kazanmışlardır. Bunların başında ferdlere sağlık ihtiyaçları gelmektedir. Hastalığa karşı korunma aslında ferdî bir ihtiyaç olmakla beraber, cemiyet halinde yaşayan ferdlere birinin hastalığı diğerlerine de zarar verebilmesi dolayısıyla kollektif mahiyet almıştır. Devlet, hastaları sağlamlardan tecrit etmek, ferdlere muayyen koruyucu kaidelere riayete mecbur etmek, bazı sağlık servisleri ihdas etmek v.s. suretile bu ihtiyacı kollektif şekilde karşılamaktadır. c) Bir kısım ihtiyaçlar, ferdî karakterlerini muhafaza etmekle beraber, cemiyet hayatında iş bölümünün artması dolayısıyla kollektif şekil almışlardır. Cemiyette iş bölümünün artması, bazı ihtiyaçlara müteallik mal ve hizmetlerin pek mahdut şahıslar tarafından istihsal ve istimal edilmesi netice-

[5] Teorinin diğer mümessilleri için bak: Classics in the theory of public finance, R. A. Musgrave ve A. T. Peacock (Edit.), London 1958.

[6] Antonio De Viti De Marco, First Principles of Public Finance (E. P. Manget tercümesi), London, 1936, s. 40 - 41.

lerini doğurmuştur. Bu suretle müstahsiller bir inhisar sağlamış olmaktadırlar. Meselâ şehir su ihtiyacının hususî firmalar tarafından karşılanması halinde durum budur. Bu gibi hallerde ihtiyaç kolektif bir sıfat kazanmakta ve devletin müdahalesini tahrik etmektedir. Devletin müdahalesi, De Viti'ye göre mal ve hizmet istihsal ve tanzimin bizzat devlet tarafından yapılması şeklinde değil, fakat inhisar dolayısıyla menfaatleri zedelenebilecek olan sınıfları himaye etmek tarzında tecelli etmektedir.

Kollektif ihtiyaçların bu şekildeki tasnifi, De Viti'ye göre, onların zarurîlik derecesine göre sıralanmasına da imkân vermektedir. Gerçekten kolektif ihtiyaçlar, hayatî mahiyet taşıyan iç ve dış müdafaadan başlayarak, hastalıklara karşı cemiyetin korunması zaruretinden geçmekte ve hususî inhisarlara karşı ferdlerin korunmasında son bulmaktadır⁷.

Devletin vazifesi, işte bu ihtiyaçları sağlayacak mal ve hizmetlerin istihsalidir. Bunu yaparken devletin, hususî ekonomiyi idare eden kanunlara göre hareket etmesi icap eder. Bunun için devlet faaliyetine hâkim olması gereken ilk prensip, istihsalin⁸ en az masrafla (bast cost) yapılması, mümkün olduğu kadar ucuza çıkarılmasıdır. İstihsal maliyeti ne kadar düşük olursa vatandaşların ödeyecekleri vergi de o derece az olacaktır. Vergi yükünün mümkün mertebe düşük olmasını arzu eden ferd, devlet kanalından yapılan hizmetlerin ucuza çıkmasında menfaattardır. Ancak bu temin edildiği takdirde ki, serbest piyasadaki mübadelede olduğu gibi muayyen satın alma gücüyle istihlâkını âzamiye çıkarabilir.

Devlet çeşitli kolektif ihtiyaçlara cevap veren mal ve hizmetler istihsal ettiğine göre, bunların herbirinden yapacağı istihsalin miktarını neye göre tesbit edecektir? Bilfarz maarif hizmetini A miktarında, buna mukabil millî savunma hizmetini 2 A miktarında istihsal etmek hususundaki kararını hangi prensibe dayanarak verecektir? Bu prensip, sübjektif kıymet yahut fayda hesabıdır⁹. Buna göre âmme hizmetlerinin karşılıklı miktarları, fertlere âzamî fayda sağlayacak şekilde ayarlanmak icap eder. Meselâ 4. birim

[7] Ibid., s. 39.

[8] De Viti De Marco, devletin belirtilen kolektif ihtiyaçlarını karşılamak için giriştiği faaliyete «âmme hizmeti istihsalı» adını vermektedir. s. 40.

[9] Ibid., s. 36.

millî savunma hizmeti 5. birim maarif hizmetinden daha çok faydalı ise, bu takdirde 5. ci birim maarif hizmeti yerine 4 üncü birim millî savunma hizmetinin yapılması lâzımdır.

Görülüyor ki, C. Cosciani'nin de belirttiği¹⁰ gibi, bu teorinin mümessillerince tasavvur olunan nizamda âmme ekonomisi ile hususî ekonomi birbirinden farklı değildir. Her iki ekonomiyi de yaratan, fertlerin ihtiyaçlarıdır. Bu ihtiyaçlara tekabül eden mal ve hizmetler kimin tarafından istihsal edilirse edilsin, istihsal faaliyetinin ferde âzamî fayda sağlayacak şekilde yapılması icap etmektedir. Ferde, âzamî fayda sağlanması ise, bütün ihtiyaçların —ferdî ve kollektif olanlar bir arada— tatmininde nihai faydaların eşitleştirilmesi de mümkün bulunmaktadır.

İhtiyarî mübadele teorisi bir takım faaliyetlere dayanmaktadır:

Birinci faraziye, verginin ihtiyarî bir ödeme olduğudur. Vergi devletçe temin edilen hizmetlerin karşılığıdır. Fert, vergi olarak ödediği paranın kendisinde doğurduğu mahrumiyetin, âmme hizmetlerinden elde ettiği fayda ile denkleşmediği yahut aynı para ile hususî ekonomi sahasından daha büyük bir fayda satın alacağına kanaat getirdiği takdirde, vergi ödemekten vaz geçebilir. Fakat bu kararını tek taraflı ve yalnız başına olarak değil, cemiyet halinde ve siyasî seçim yoluyla vermektedir¹¹.

İkinci faraziye, ferdin bu seçme kararını mevcut siyasî rejim yoluyla ifade ve tatbika imkân bulduğudur. Diğer bir ifade ile fert, aldığı ve verdiği hesabını kendi faydası bakımından yapacak, vardığı neticeyi demokratik yollardan hükûmete duyuracaktır. Bu duyurma, devletin icraatını heyeti umumiyesile tasvip edip etmeme şeklinde olmaktadır. Bu itibarla devlet, daima halkın menfaatlerini gözönünde bulundurmak, onun kendisi bakımından âzamî faydayı gerçekleştirmesine imkân verecek şekilde hareket etmek mecburiyetindedir. Esasen bu nazariyenin mümessillerine göre idare eden-

[10] C. Cosciani, La Nature de l'activite Financière, R.S.F. 1953, sayı 3, s. 461.

[11] Bu suretle ihtiyarî mübadele nazariyesi, verginin ihtiyarîliğini daha mutlak mânada olan ve ferdin ödediği her para ile onun karşılığı farzettığı âmme hizmeti arasında aynılık arayan menfaat yahut kâr teorilerinden ayrılmaktadır. Bu son teorilerin mahiyeti hakkında bak: R. Buehler, «the cost and benefit theories» Tax Law Review, Vol. V, No: 1, November 1949.

lerle idare edilenlerin menfaati arasında herhangi bir aykırılık mevcut değildir. Aksine, devlet bir kooperatif gibidir. Müstahsillerle müstehlikler aynı şahıs içinde temsil olunmaktadır ¹².

Gerçi devlet her zaman demokratik prensiplere göre idare olunmamaktadır. Devlet, halkın menfaatleri yerine hükümdarın veya bir zümrenin menfaatlerini gözeten bir şahıs yahut grup tarafından idare olunabilir. Ancak bu hal bir istisna teşkil etmektedir.

Öte taraftan, temsilî hükümetlerde müteaddit partilerin mevcudiyeti teorinin mahiyetini bozmamaktadır. De Viti'ye göre siyasi partilerin rekabeti serbest piyasada müstahsillerin rekabetine benzemektedir. Nasıl piyasa rekabeti alıcıya faydasını âzamileştirmek imkânı veriyorsa, partiler arasındaki rekabet de, halkın istediğini iktidara getirmek imkânına sahip olması dolayısıyla, âmme ekonomisinin aynı prensibe göre işlenmesini sağlamaktadır. Fert veya sınıf diktatörlüğü, âmme ekonomisinde hususî ekonomidekine benzer bir «inhisar halini» ifade eder. Halk burada âmme hizmetleri karşılığında, temsilî hükümetlerde olduğu gibi «maliyet fiatına» değil fakat «inhisar fiatına» eşit bir bedel ödemektedir ¹³.

İhtiyarî mübadele teorisi büyük tenkitlere uğramıştır ¹⁴. Teoriye tevcih edilen en önemli tenkit, dayandığı faraziyelerin realitelere uymamasıdır. Teori ilk olarak vergiyi ihtiyarî bir ödeme olarak kabul etmektedir. Bu düşünce, kollektif ihtiyaçlarla münferit ihtiyaçların aynı mahiyette telâkki edilmesinden birbirlerinin yerine ikame edilebilir farzolunmasından doğmaktadır. Halbuki, devletçe karşılanan ihtiyaçların büyük bir kısmı hususî teşebbüs tarafından karşılanamayacak mahiyettedir. Bu itibarla ferdin âmme hizmetlerinden elde ettiği faydayı, aynı bedelle tedarik edeceği hususî mallardan sağlayacağı fayda ile mukayesesi bahis mevzuu değildir. Çünkü ne ihtiyaçlar ne onları karşılayan mallar homojendirler. Kaldı ki, vergiyi ihtiyarî bir tediye olarak ele almak, zamanımızın realitelerine hiç de uygun düşmemektedir. Vergi ihtiyarî olmadığı

[12] A. De Viti De Marco, Op. cit., s. 43.

[13] İbid., s. 41 - 43.

[14] C. Cosciani, op. cit., s. 260 - 261; G. Colm, The Theory of Public Expenditure, Essays in Public Finance, New York 1955, içinde, s. 27 - 32; R. A. Musgrave, The Voluntary Exchange Theory of Public Economy, Q.J.E. 1939, s. 213 - 237.

gibi tediye edilen vergi ile âmme hizmetlerinden sağlanan fayda arasında bir alâka da mevcut değildir.

Diğer taraftan, idare edenlerle idare edilenlerin menfaat ayniyeti de hakikate uymamaktadır. Sadece demokratik rejimler ele alınsa bile, devletin iktisadî hesaplarında esas olarak sadece ferdî menfaatlerin maksimasyonunu aldığı iddia olunamaz. Devletin, fertlerinkinden ayrı iktisadî menfaatleri olduğu gibi devlet faaliyetlerinin hepsi iktisadî karakter taşımamaktadır.

Her halde ihtiyarî mübadele teorisi, bugünün âmme ekonomisinin masraf - gelir münasebetlerini izah edememekte, realiteye uymayan faraziyelerinin üstüne, G. Colm'un belirttiği gibi, bir malî sistem inşa etmek ve bunun içinde devlet faaliyetlerinin hududunu çizmeğe imkân bulunmamaktadır.

3. *Âzamî Sosyal Fayda (Maximum Social Advantage) Teorisi:*

Bundan önce izah edilen iki nazariyede devlet ekonomisinin esas gayesi, fertlere âzamî fayda sağlamaktan ibarettir. Her ikisinde de devletin fertlerinkinden ayrı gayeleri olabileceği ve devlet faaliyetinin bu gayelere göre ayarlanabileceği düşünülmemektedir. Devlet fertlerin mecmuundan ibaret sayılmakta ve faaliyeti de bu fertlerin kollektif davranışları olarak tasavvur olunmaktadır¹⁵.

Âzamî sosyal fayda nazariyesi, devletle fert menfaatlerinin birbirine uygun olmadığı, hattâ zıt olduğu, bu itibarla gayelerinin de değişik olabileceği fikrinden hareket etmektedir. Böylece, devletin ne gibi faaliyetleri ne miktarda yapması lâzım geldiğine, münhasıran devlet karar verir. Devlete bu kararında rehberlik eden prensip, «âzamî sosyal fayda» prensibidir. Diğer bir ifade ile devlet, âmme masraflarını, sosyal faydayı âzamîye çıkarmak gayesine göre yürütür.

Bu teori zamanımızda birçok iktisatçılar tarafından temsil ve müdafaa edilmekle beraber burada esas itibarile İngiliz iktisatçısı H. Dalton'un görüşünü aksettireceğiz.

Dalton'un fikrine göre, «her sahadaki âmme masraflarının marginal sosyal faydalarının birbirine eşit kılınması ve bu faydalar

[15] J. M. Buchanan, The Pure theory of Government Finance, J.P.E., 1949, sayı 6, s. 496.

mecmuunun devletin gelir toplamısından doğan marjinal sosyal zararlarla denkleştirilmesi» suretile sosyal fayda âzamiye çıkarılmış olur¹⁶. Demek oluyor ki, «âmmе masrafları o şekilde idare olunacak ki, bir taraftan devlet faaliyetinin her sahasında —maarif, sağlık, adalet, savunma v.s.— yapılan harcamaların marjinal sosyal faydaları birbirine eşit olacak; vergi, borçlanma v.s. yollarla ferdi gelirleri azaltmanın sebep olduğu marjinal sosyal zararlar toplamile denkleştirilecektir. Bu husus sağlandığı takdirde sosyal fayda âzamiye çıkarılmış ve âmmе masraflarının hududuna varılmış olmaktadır.

Burada mühim olan şey, sosyal faydanın mevcudiyetinin tayinidir. Hangi işlemin yapılması sosyal bakımdan faydalı sayılacaktır? Dalton'a göre bu hususta bazı kıstaslar vardır. Bir kere cemiyeti dış taarruzlara karşı koruyan, iç nizamı sağlayan masrafların sosyal bakımdan faydalı oldukları herkes tarafından kabul olunabilir. Bütün klâsik devlet hizmetleri, «mevcudiyeti kendiliğinden hissedilen» bir sosyal fayda yaratmaktadırlar.

Devlet için bundan sonra yapılması gereken iş, umumî refahı (welfare) artırmaktır¹⁷. Bu da iki şartın gerçekleşmesine bağlıdır: birincisi istihsalin artırılması, ikincisi istihsal edilen kıymetlerin fertler arasında dağılışında mevcut büyük farkların ortadan kaldırılması ve gelirlere zaman içinde istikrar sağlanmasıdır.

Görülüyor ki, masraflar sosyal bakımdan lüzumluluğu kabul edilen bu gayelere göre ayarlanacak, bu gayelerin âzamî derecede gerçekleşmesi, bir taraftan âmmе masraflarının umumî seviyesini yâni hududunu, diğer taraftan âmmе masraflarının terkiğini tayin edecektir.

Dikkat edilirse görülüyor ki, marjinal fayda teorisi burada da tahlilin mihverini teşkil etmektedir. Şu farkla ki, buradaki fayda fertlerin faydası değil, cemiyetin yahut onun yerine hareket eden devletin sosyal fayda mülâhazasıdır.

Devletçe istihsal edilen her mal ve hizmetin marjinal faydası değişecektir. Bunların istihsalleri arttıkça marjinal faydaları tabiatile azalır. Binaenaleyh her birinin istihsali o şekilde ayarlana-

[16] M. Dalton, Principles of Public Finance, London 1954, s. 142.

[17] İbid., s. 8.

cak ki, neticede hepsinin marjinal faydaları birbirine eşit olacaktır. Bu eşitliğin sağlandığı yerde, tıpkı marjinal fayda teorisinin fert için tasavvur ettiği gibi, sosyal fayda âzamiye çıkarılmış, yâni devletin gerçekleşmesini istediği gayelere en ziyade yaklaşmış olmaktadır.

Kısaca izah ettiğimiz bu teori de çeşitli tenkitlere maruz kalmıştır.

Bir kere, devletçe yapılmasında sosyal fayda mülâhaza edilen işler zaman ve mekân itibarile sabit bulunmamaktadırlar.

Diğer taraftan, bu işler muayyen bir zaman ve mekân için tesbit edilse bile, sosyal fayda derecelerini hesaplamak ve bunu takip etmek fevkalâde güç, hattâ imkânsızdır.

Ayrıca, âmme masraflarının sosyal faydaları mecmuu ile âmme varidatının sosyal zararları mecmuunun birbirini eşit kılması lüzumu, değişik gelir sistemleri için değişik masraf programları tatbikini tazammun etmektedir. Gerçekten, bilfarz gelir vergisile tedarik edilmiş âmme varidatının tesirleri, muamele vergisi yahut para ihracı ile elde edilmiş —ayni miktardaki— varidattan farklı olacağı için, her bir sisteme göre değişik miktar ve terkipte masraf programı hazırlamak icap edecektir. Kaldı ki, gelir sistemi içinde değişik tesirlere sahip müteaddit unsurlar bulunmaktadır. Çünkü hiç bir gelir sistemi farzettığımız gibi tek vasıtaya dayanmamaktadır. Buna göre, gelir sisteminde her değişme, hesap tarzının da değişmesi zarureti doğuracaktır. Fazla olarak, her masraf programına göre ayni varidat sisteminin tesirleri de değişik olmaktadır. Meselâ maarif ve sağlık hizmetlerinin halka parasız dağıtıldığı bir cemiyette vergilerin tesirleri, bu hizmetlerin para ile satıldığı bir memlekette olduğundan farklıdır¹⁸.

Nihayet sosyal faydayı temin eden ve bunu elde etmek için yapılacak masraflara karar vermeye yegâne salâhiyetli teşekkül olan devlet her zaman ekseriyeti değil, çok defa mahdut bir ekalliyeti temsil ettiğine göre, kararlarını da belli bir sınıf veya zümre menfaatine göre, vermesi mümkündür. En demokratik rejimlerle idare edilen devletlerde bile iktidar umumiyetle bir partinin elindedir ve

[18] Teorinin bu bakımdan tenkidi için bak: J. M. Buchanan, op. cit., s. 496.

—maliye politikası dahil— her türlü politikayı tesbit ve icra etmek, mahdut kimselerin elindedir.

Bütün bu tenkitlere rağmen, âzamî sosyal fayda nazariyesi, âmme ekonomisine hiç değilse umumî bir istikamet çizebilmektedir. Bu istikamet, hâkim sosyal ve ekonomik telâkkilere göre millî ekonominin kül halinde teveccüh etmesi lâzım geldiği gayedir. Bu gaye yahut gayeler ne kadar iyi tarif edilmiş, varılması istenilen neticeler belli, sarıh, ölçülebilir hale getirilmişse, nazariyenin tatbik kabiliyeti o derece artar. Gerçi devlet adamının, yahut hâkim sınıfın telâkki ve görüşleri gayelerin tayininde büyük rol oynamaktadır. Fakat bu mahzur, hangi prensibe dayandırılmak istenirse istensin, her maliye politikası için varittir. Dolayısıyla bununla ilgili bir tenkidi münhasıran âzamî sosyal fayda nazariyesine tevcih etmek mümkün değildir. Her türlü ekonomide maliye politikasının çerçevesini, yapılması lâzım gelen işlerin mahiyet ve miktarını daima devletin başındaki insanlar tayin eder. Bu hususta alternatif mevcut değildir. Verilen kararların umumî menfaate, sosyal faydanın âzamîye çıkarılması gayesine uygun olarak tecelli etmesi, bir taraftan siyasî rejimin hakikî halk idaresine yakınlık derecesine, diğer taraftan siyaset adamlarının yüksek ehliyet ve ahlâk sahibi olmalarına bağlıdır.

GÜMRÜK KANUNUNUN TÂDİLİ MES'ELESİ

Tahsin YILDIRAN

Ticaret Odası Umumi Kâtip Muavini

G İ R İ Ş

Gümrük ve İnhisarlar Vekâleti bir senedenberi, Gümrük Kanununun yeniden tâdili mevzuunda çalışmalar yapmaktadır. Biz bugünkü konuşmamızda Kanunun hangi maddelerinin tâdil edilmesi icap ettiği hakkındaki görüşlerimizi belirteceğiz. Aynı zamanda tâdili icap ettiren sebepleri izah etmiye çalışacağız ve tâdilini teklif ettiğimiz maddelere verilmesini düşündüğümüz şekli ana hatları ile arzedeceğiz. Daha ziyade tatbikatla uğraşan bir kimse olmamız itibarile, tenkit ve tekliflerimizi tatbikattan aldığımız misallerle müşahhas bir hale getirmeye çalışacağız. Bu arada gümrükte tahsil edilen istihsal vergisini tanzim eden hükümlere de mevzuumuzu ilgilendirdiği nisbette temas edeceğiz.

Hâlen tatbik edilmekte bulunan 5383 sayılı Gümrük Kanunu, 11/11/1949 tarihinde mer'iyete girmiştir. Bu kanunla 1334 tarihli Gümrük Kanunu ve bu kanunu tâdil eden diğer bütün kanunlar yürürlükten kaldırılmıştır.

6/6/1954 tarihinde yürürlüğe giren 6290 sayılı Kanunla da 5383 sayılı Kanuna kıymet esasına müstenit Gümrük Giriş Tarife cetveli eklenmiş ve bu yeni duruma mütenazır olmak üzere mezkûr Kanun hükümlerinde esasa müteallik değişiklikler yapılmıştır.

Gümrük ve İnhisarlar Vekâletinin hazırladığı proje kanunlaşığı takdirde, 5383 sayılı Kanun büyük çapta ikinci defa tâdil edilmiş olacaktır.

Gümrük Kanununun tâdilini icap ettiren hükümlerini (5) noktada etrafında toplayacağız :

- I — Gümrük vergisinin matrahını tanzim eden hükümler,
- II — Muvakkat ihracatı vergiden muaf tutan hükümler,
- III — İhtilâflar ve bunların halledilmesine müteallik hükümler,

- IV — Eksik vergi alınmasını intağ eden beyanda bulunulması halinde mükellefe verilecek cezaı tanzim eden hükümler,
 V — Müteferrik hükümler.

I. Gümrük vergisinin matrahını tanzim eden hükümler :

Bilindiği üzere, Gümrük Vergisi pek mahdut esya hariç, kıymet esaslı üzerinden alınmaktadır. Bu itibarla kıymeti üzerinden Gümrük Vergisine tâbi eşyanın matrahını tanzim eden hükümler hususî bir ehemmiyet taşımaktadır.

Gümrük kıymetini tanzim eden hükümler Kanunumuza, memleketimizin katılmış bulunduğu *Gümrük Kıymetine Mütedair Anlaşmaya* ekli târif ile tefsiri notlar mezcedilmek suretile alınmıştır. 6449 sayılı Kanunla tasdik edilmiş bulunan işbu Anlaşmanın II nci, III üncü ve IV üncü maddeleri muvacehesinde bu hükümlerin âkit memleketlerce re'sen tâdil edilmesi mümkün değildir. Âkit memleketler kıymet tarifini mevzuatlarına alacaklar, tefsiri hükümlere riayet edecekler ve ancak «târifin şumulünü tâyin edecek mahiyette mütemmim izahî hükümler ilâve» edebileceklerdir. Bu itibarla bu mevzudaki tekliflerimiz, kıymet târifi ve tefsiri notların orijinal metinleri ile Kanunumuzda bunlara tekabül eden hükümler arasındaki farklara inhisar edecektir. Yalnız bu arada, dolayısıyla matrahı ilgilendiren ve Anlaşma ile alâkalı bazı hükümlerin tâdili üzerinde durulacak ve bu mevzudaki tekliflerimiz arz ve izah edilecektir.

1 — Gümrük Kanununun 68 inci Maddesinin I inci Paragrafının 6 No. lu Bendi Hükümü İle Târifin Tatbikatı Arasındaki Farklılık :

«İthal edilecek eşyanın Gümrük Vergisine esas olan kıymeti Gümrük ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiatıdır. Normal fiat, biribirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcı arasında serbest rekabet şartları altında hasıl olan fiattır. (GK. Md. 68, Paragraf I - bend 1, 2).»

Gümrük ödeme mükellefiyetinin başladığı tarih, kat'î ithalde giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihtir. Tarifte bahsi edilen alıcı ile satışı, eşyanın bu tarifteki fiatı üzerinde mutabakata varmaktadır. Tabiatile realitede böyle bir hal vâki olmamaktadır. «En Consignation» satışlar hariç, alıcı ile satıcı giriş beyanname-

sinin tescil edildiği tarihten çok önce fiat üzerinde uyuşmaktadırlar ve çoğu defa bu iki tarih arasında farklılık olmaktadır. Tarifteki mefruz mukavelenin unsurları ile realiteyi bağdaştırmak için, Anlaşmaya ekli 5 No. lu tefsiri notta bazı tavsiyelerde bulunulmuştur. Bu tavsiyeler şu şekilde ifade edilebilir: «İthalât hacminin ziyadesiyle geniş olduğu memleketlerle beyannamenin tescil edildiği günün fiatı üzerinden tatbikat yapmaya imkân tasavvur olunamaz. Bu itibarla samimiyetine inanılan bir Anlaşmada, ödenen ve ödenecek olan bedeli normal fiat olarak kabul etmek mümkündür. Tabiatile uyuşulan fiat tarifin unsurlarına uygun düşmediği takdirde, gerekli tashihat yapılabilir.»

Bu mevzuda «Avrupa Gümrük Birliği Etüd Grubu» tarafından hazırlanan İzahnamede, mukavele tarihi ile ödeme mükellefiyetinin başladığı tarih arasında büyük fiat tahavvülleri olduğu hallerde, Gümrük İdaresinin, ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki fiatı esas itihaz etmesi tavsiye edilmekte ve bu mevzuda çeşitli yollar gösterilmektedir.

Vazı Kanun bu tavsiyeleri ve memleketimizin durumunu itibare alarak, 68 inci maddenin I inci paragrafının 6 ncı bendi hükümünü koymuştur.

Hüküm aynen şöyledir :

«Kat'î satış akdine istinaden yurda getirilen eşyanın Gümrük Vergisi, bu akde uygun olarak beyan olunan ve Gümrükçe ilk nazarda şüpheli görülmiyerek kabul edilen fiat üzerinden tahakkuk ettirilir.

«Şu kadar ki satış akdinin yukarıki fıkralarda yazılı şartlara uygun olarak yapılmamış olması halinde, Gümrük Vergisi mezkûr fıkralara göre tesbit olunacak fiat üzerinden hesaplanır.»

Biz bu bendi şu şekilde tefsire tâbi kılmaktayız: Diyoruz ki, hüküm mutlaktır, eşya kat'î satış akdine müsteniden yurda getirilmişse, beyan edilen kıymet bu akde uygun düşüyorsa ve fiat ta Gümrükçe makbul addediliyorsa, Gümrük Vergisi bu fiat üzerinden tahakkuk ettirilecektir. Ancak, satış akdinin 68 inci maddenin 1 inci, 2 nci, 3 üncü, 4 üncü ve 5 inci bendlerine uygun olarak yapılmamış bulunması halinde, Gümrük Vergisi mezkûr bend hükümlerine göre tahakkuk ettirilecektir. 6 ncı bendin ikinci fıkrası hükümünü şu şekilde anlamak mümkündür: — Bu bend ithalât hacmi

geniş olan memleketlerde her Gümrük muamelesinde Gümrük ödeme mükellefiyeti tarihindeki carî fiatın tesbit edilmesinin imkânsız bulunduğu noktasından hareket edilerek, Gümrük muamelelerinin sür'atle intaç edilmesi gayesi ile vazedildiğine göre, mukavelenin samimiyetine inanıldığı takdirde uyusulan fiat, beyannamesinin tescil edildiği günün fiatından çok düşük olduğu hallerde dahi, yine bu fiat itibare alınacaktır. Tabiatile, tarifin diğer unsurları ile realiteler uyuşmazlarsa o zaman gereken tashihler yapılacaktır.

Fakat Gümrük İdareleri 1954 yılının Haziran ayından bu yana, beyannamenin tescil edildiği günün fiatını daha yüksek buldukları takdirde, vergiyi bu yüksek fiat üzerinden tahakkuk ettirmektedirler.

Bendin tefsirine bu anlayışı hâkim kıldıktan sonra, şu şekilde tâdil edilmesinde faide mülâhaza ettiğimize işaret etmek isteriz.

Kat'î satış akdine müsteniden yurda ithal edilecek eşyanın Gümrük Vergisi, —uyusulan fiat, Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki fiattan farklı olsa dahi— bu akde uygun olarak beyan olunan ve Gümrükçe ilk nazarda şüpheli görülmiyerek kabul edilen fiat üzerinden tahakkuk ettirilir.

Şu kadar ki, satış akdinin yukarıki fıkralarda yazılı şartlara uygun olarak yapılmamış olması halinde Gümrük Vergisi, mezkûr fıkralara göre tesbit olunacak kıymet üzerinden hesaplanır.

Bendin bu yeni şeklinde bir değişiklik daha yapılmıştır. «Yurda getirilen eşya» ifadesi «yurda ithal edilecek eşya» şeklinde değiştirilmiş ve bu suretle maddenin dar tatbik sahası biraz daha genişletilmiştir. Hakikaten bugünkü şekli ile bendin 1 inci fıkrası hükmü sade kat'î satış akdine müsteniden yurda getirilen eşya için kabili tatbiktir. Halbuki «Consignment» suretiyle getirilen ve Türkiye'de kat'î satış yapılan eşyanın bu hükümden istifade etmemesi için herhangi bir sebep mevcut değildir.

2 — *Gayri Maddî Hakların, Gümrük Kıymeti Muvacehesindeki Durumu :*

Gayri maddî haklar doğrudan doğruya Gümrük Vergisine tâbi değildir. Yâni, Gümrük Vergisine mevzu teşkil eden eşyayı gösteren Gümrük Giriş Tarifesi Cetveli'nde gayri maddî hakları muhtevi bir pozisyon mevcut değildir. Gayri maddî haklar Gümrük Kanu-

nunun 68 inci maddesinin 1 inci paragrafının 5 inci bendine göre, dolayısıyla vergilendirilmektedir. Mezkûr bend aynen şöyledir :

«Herhangi bir ihtira beratına istinaden veya tescil edilmiş bir modele göre imâl edilen eşya ile ecnebi bir ticarî marka altında ithal olunan veya ithalden sonra müteakip bir ameliye ile böyle bir marka altında satışa arz edilecek olan eşyanın normal fiyatına, ihtira beratına veya tescil edilen modele veya ecnebî ticarî markaya ait menfaatler dahildir.»

Bu bendin tatbikatında, ithal edilen iptidaî maddeler ihtilâfı mucip olmaktadır. Şöyle ki: Türkiye'deki bir firmanın ecnebi bir memleketteki firmanın ticarî markasının kullanma hakkını aldığı nı kabul edelim. Bu marka altında satışa arz edilecek mallar, sadece bir ambalâj ve kondisyonman ameliyesile dahilî istihlâke arz edilecek bir şekilde memlekete ithal edilebileceği gibi, bunların bünyelerine giren iptidaî maddeler ithal edilip imalât memleket dahilinde yapılabilir. Birinci halde mükellefle Gümrük İdaresi arasında herhangi bir anlaşmazlık yoktur. İhtilâf ikinci halde kendisini göstermektedir: Mükellef; «— bendde, müteakip bir ameliyeden bahsedildiğini, anlaşmada ise «*ouvrason complémentaire - further manufacture*» denildiğini, ithal edilen maddeye yeni bir şekil ve hüviyet veren imal ameliyesinin bu ifadelerin hudutlarının dışında kaldığını, bu itibarla, bend hükmünün, bir patent veya yabancı bir ticarî marka mevzuu eşyanın bünyesine dahil iptidaî maddeler için kabili tatbik olmadığını iddia etmektedir. Beynelmilel Ticaret Odası da, âkit memleketlerdeki tatbikatı inceledikten sonra hazırladığı raporda; ithal memleketinde tâbi tutulduğu ameliye neticesinde eşyanın şekil ve hüviyeti tamamen değiştiği takdirde, ithal edilen maddelerin bahsi edilen bend ahkâmına tâbi olmaması görüşünü müdafaa etmektedir.

Bu hal mezkûr bend'e bir vuzuh verilmesinin zaruretini ortaya koymaktadır. İptida metindeki «*müteakip ameliye*» ifadesinin «*mütemmim ameliye*» şeklinde değiştirilmesi lüzumuna işaret ettikten sonra, Anlaşmanın IV üncü maddesinin b) bendi ahkâmını gözönünde bulundurarak, «*mütemmim ameliye*» ifadesinin şümul sahasını belirten bir hüküm konulmasının ziyadesile faideli olduğuna işaret etmek isteriz.

3 — *Anlaşmanın Metni ile 68 inci Maddede Tercümeden Mütevellit Farklılıklar :*

a) 68 inci maddenin I inci paragrafının 2 No. lu bendinin b talî bendi ahkâmının orijinal metine nazaran farklılık arzemesi, tatbikata başka istikametler vermektedir. Kanun bahsi edilen bend aynen şöyledir :

«Saticının, eşya bedeline navlun, sigorta, satış komisyonu ve ithal yerine teslimine kadar yapılan bîlûmum masraf ve ücretleri ilâve ettiği;»

Halbuki orijinal metin ise aynen şöyledir: «*Eşyanın satışına ve ithal memleketindeki giriş yerinde veya limanında alıcıya teslimine müteallik masrafların satıcıya ait bulunduğu ve fiata dâhil olduğu;*

Benddeki masraflardan bilhassa nelern kastedildiği I inci maddenin (2) No. lu tefsiri notunda kaydedilmiştir.

Bu bendin tatbikatındaki ihtilâflar itibare alınacak olursa, mutlaka orijinal metnin aynen kanuna alınmasının zarurî bulunduğu kabul edilir. Şöyle ki: Gümrük idareleri, ihracatçıdan komisyon ücreti alan komisyoncuya ithalâtçı tarafından dahilde Türk parası üzerinden ayrıca bir komisyon ücreti tediye edildiği hallerde veya yine ithalâtçı tarafından malın mübayaası ile ilgili bir masraf yapıldığı takdirde (meselâ, muhabir banka masrafı gibi..), bunları matraha katmak istemektedirler. Mesnet olarak da bu bend hükmünü göstermektedirler. Halbuki orijinal metinde, eşyanın satışına ve giriş yeri veya limanında alıcıya teslimine müteallik masraflar iafdesi mevcuttur. Bu ifadenin içine mübayaaya müteallik masrafların dahil olmaması icap eder. Bendin mutlaka orijinal metne uygun bir şekilde tâdil edilmesi icap etmektedir.

b) Yine aynı talî benddeki «... ithal yerine teslimine kadar» ifadesinin «... giriş yerine teslimine kadar» şeklinde tâdil edilmesi gerekmektedir. Orijinal metinde «Port or place of introduction» ifadesi mevcuttur. İzahnamede de bu mevzuda, «Brüksel tarifi nazari satışın eşyanın ithal memleketine giriş limanında veya yerinde, *yâni hududu aştığı noktada*, alıcıya teslim olunacağını ve bu noktada teslimine kadar yapılan masrafların satıcıya ait bulunduğunu, *yâni fiata dahil olduğunu* derpiş eder» denilmektedir. Eşyanın memlekete giriş yeri ile ithal yeri farklı olabilir. Meselâ Orta Avrupa

memleketlerinden demiryolu ile gelen eşya hudutta memlekete girer ve fakat Sirkeci Gümrüğünden memlekete ithal olunur. Benden bugünkü şekline göre Sirkeci Gümrüğüne kadar yapılan masrafların vergi matrahına katılması icap eder. Halbuki orijinal metne göre, hudut ile Sirkeci Gümrüğü arasındaki mesafe için yapılan masrafların gümrük kıymetine dahil edilmemesi icap eder.

Diğer taraftan aynı şekilde a) bendinde mevcut hatanın da aynı mülâhazalarla tashihi gerekir.

Anlaşmanın metni ile 68 inci madde arasında tercümeden mütevellit farklılıkların mutlaka tashih edilmesi icap etmektedir.

II. Muvakkat ihracatı vergiden muaf tutan hükümler :

Gümrük Kanununun 21 inci maddesinin (4) üncü bendine göre:

«Temizlenmek, boyanmak ve tamir edilmek gibi» bir maksatla yabancı bir memlekete muvakkaten ihraç edilen memleket eşyası niteliği değişmeksizin ve Gümrük Vergisi ödenmesini gerektirecek aslı bir kısım ilâve edilmeksizin memlekete geri getirildiği ve işbu eşyanın, bahsi edilen ameliyelere tâbi tutulmak üzere eşyanın aynı olduğu gümrüğe tevsih bulunduğu takdirde, Gümrük Vergisinden muaftır.

Maddede :

— Dışarıda yapılacak ameliyelerin nelerden ibaret bulunduğu tefsirî bir şekilde gösterilmiş;

— Eşyanın aslı niteliğinin değişmemesi lâzım geldiği ve Gümrük Vergisi ödenmesini gerektirecek aslı bir kısım ilâve olunamıyacağı belirtilmiş ve;

— Gelen eşyanın, giden eşyanın aynı olduğunun Gümrük idaresi nezdinde tevsiki şartı aranmıştır.

Muvakkaten ihracına müsaade edilen birçok madde, memlekete geri getirildiği zaman vergiye tâbi kılınmaktadır. Meselâ hurda demir veya demir cevheri ihraç edilip, inşaat demiri veya sac vesaire getirildiği zaman gelen eşyadan vergi alınmaktadır. Zira, bu mekanizmayı kanunun bahsi edilen maddesinin şümulü içinde mütalâa etmiye imkân yoktur.

Tatbikatta vergi muafiyetinden istifade eden eşya daha ziyade dış memleketlerde pazen, divitin, basma v.s. gibi finisaj ameliyelerine tâbi tutulan ham bezlerdir. Bahsi edilen ameliyelerine tâbi tutulan eşya maddenin şumulüne dahil bulunmaktadır.

Bu bendin mutlaka tâdil edilmesi icap etmektedir. Şöyle ki:

Dış memleketlerden basma, pazen, divitin v.s. ithal olunurken vergiye tâbi tutulmaktadır. Muvakkaten ihraç edilen ham bez de dışarıda munzam bir ameliyeye tâbi tutulup memlekete geri getirilirken, bu ameliyeler dolayısıyla iktisap ettiği fazlai kıymet üzerinden vergiye tâbi kılınmalıdır. Bu hareket şekli hem vergide umumîlik ve hem de adalet kaideleri icabıdır.

Kanaatimizce, sıklet tarifesinden kıymet tarifesine geçilirken (21) inci maddenin (4) üncü fıkrasının tâdil edilmemesi sadece bir zuhulün eseridir.

Sıklet tarifesi tatbik olunurken, bahsi edilen eşyanın geri getirildiği zaman dış memleketlerde tâbi tutulduğu munzam ameliye dolayısıyla iktisap ettiği sıklet üzerinden Gümrük Resmine tâbi kılınması mümkün olamazdı.

Fakat kıymet tarifesinde eşyanın dış memleketlerde iktisap ettiği fazlai kıymet üzerinden vergiye tâbi tutulması mümkündür.

1/3/1957 tarihinde yürürlüğe giren 6802 sayılı «Gider Vergileri Kanunu» nun ithalde alınan istihsal vergisinin istisnaları hakkında hüküm vazeden (12) nci maddesinin b) bendi: *Gümrük Kanununun (21) inci maddesinin (4) üncü fıkrası gereğince muvakkaten ihraç edildikten sonra geri gelen eşya, Gümrük Kanununa göre, Gümrük resminden muaf olsa dahi, bu kanunla vergiye tâbi tutulmuş bir hal iktisap ettiği takdirde, ihraçtan evvel dahilde istihsal vergisine tâbi tutulmuş ise, hariçte gördüğü ameliye ile kazandığı değer farkı, aksi takdirde yeni değeri üzerinden istihsal vergisine tâbi tutulur* hükmünü vazetmektedir.

Bu şekilde dış memleketlerde munzam bir ameliyeye tâbi tutulmak üzere muvakkaten ihraç edilen bilûmum eşya, vergiye tâbi bir eşya hüviyetini iktisap ettikten sonra memlekete geri getirildiği zaman, istihsal vergisine tâbi kılınmaktadır.

İthalde alınan istihsal vergisi bakımından vergi almıya doğru gidilirken, gümrük vergisi zaviyesinden (21) inci maddenin (4) ün-

cü fıkrasının bugünkü şekli ile bırakılmasını mümkün görmemekteyiz.

III. İhtilâflar ve bunların halledilmesine müteallik hükümler :

Mükellefler, Gümrük Kanununun 76 ncı maddesine göre gümrük vergisi tahakkuklarına karşı aşağıda yazılı sebeplerle itiraz edebilirler :

- 1) Eşyanın tahakkuka esas tutulan teknik mahiyet ve vasıflarının tayin ve tesbitinde isabetsizlik bulunması;
- 2) Eşyanın tarifeye tatbik ve temsilinde hata edilmesi;
- 3) Kıymeti üzerinden vergi veren eşya kıymetinin yanlış takdir olunması;
- 4) Ticaret Andlaşma ve sözleşmelerinin yanlış tatbik edilmiş veya hiç itibare alınmamış bulunması;
- 5) Muaflık hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış tatbik edilmiş olması;
- 6) Ağırlık esaslarının tatbikinde hata edilmesi;
- 7) Eşya menşeyinin yanlış tesbit olunması.

Kanunda itiraz yolları ikiye ayrılmaktadır :

- İdarî itiraz yolu,
- Kazaî itiraz yolu.

(76) ncı maddenin 1, 2, 3, 6 ve 7 nci bendlerinde yazılı sebeplerden dolayı itirazlar 79 ve 80 inci maddelerde gösterilen HAKEMLERCE, 4 ve 5 inci bendlerinde yazılı sebeplerden dolayı yapılacak itirazlar ise tahakkuku yapan idarenin müdürü veya bağlı bulunduğu başmüdürü tarafından karara bağlanır.

Kazaî itiraz yolu —yâni Hakem Hey'etine vaki itiraz— bir hususiyet taşımaktadır. Hakikaten, mükellef, vergi tahakkukuna itiraz etmek istendiği takdirde, gümrük idaresine bir itiraz dilekçesi verecektir. İşbu dilekçe ile birlikte hakem ücretinin yatırıldığına dair makbuzun idareye tevdi edilmesi lâzımdır. İdare âmiri itirazı tetkik edip yerinde görmediği takdirde, dosya Gümrükler Umum Müdürlüğüne intikal ettirilecektir. Gümrükler Umum Müdürlüğünce de itiraz reddedilirse ihtilâf Hakem Hey'etine tevdi olunacaktır. (Bu mevzu 78 inci madde ile tanzim edilmiştir.)

Görüldüğü üzere, ihtilâfın en yüksek idarî merciinin henüz kararı belli olmadan meydana geldiği kabul edilmekle beraber, dosya idarî mercilerin nihai kararı tavazzuh etmeden Hakem Hey'etine intikal ettirilmemektedir.

HAKEM HEY'ETİ'nin sureti terekkübü ve kararların nasıl alınacağı 79 ve 80 inci maddelerde gösterilmiştir.

Hakem Hey'eti, Ticaret Vekâletince muayyen mevzularda ihtisası olan kimseler arasından seçilen ve iki yılda bir değiştirilebilen üç komiser hakemden kurulur.

Bunlara, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odalarının mütalâaları alınarak Gümrük ve İhisarlar ve Ticaret Vekâletlerince tanzim edilen listeye dahil bulunan ve ihtisas şubelerine göre zümrelere ayrılan kimseler arasından her ihtilâf için taraflarca seçilen birer eksper hakem katılır.

İhtilâf ilk önce tarafların eksper hakemlerince incelenir. Bunların ittifakla verecekleri kararlar tescil olunur. Hakemler ittifak edemezlerse, Hakem Hey'eti bir karar alır. Bu kararlara karşı her iki taraf Devlet Şûrasına müracaat edebilir.

Idarî itiraz yolu (83) üncü maddede tanzim olunmuştur. Birinci kademe Gümrük Müdürü veya bağlı bulunduğu Başmüdür, ikinci kademe de Gümrükler Umum Müdürüdür.

Tabiatile, Gümrükler Umum Müdürlüğünün aldığı kararlara karşı Şûrayı Devlete müracaat olunabilir.

Vergiye hangi hallerde ve hangi merciler nezdinde itiraz edilebileceği hususlarına işaret ettikten sonra, şimdi bu mevzuları tanzim eden hükümlerde herhangi bir değişiklik yapılmasının icap edip etmediğini inceliyelim.

Gümrük Kanunu itiraz hallerini (7) nokta etrafında topladığı halde, ithalde alınan istihsal vergisinde itiraz sebepleri tâdâfi olarak gösterilmiş değildir. Bu itibarla, muahhar bir kanunun bu mevzudaki hükümlerini gümrük vergisinin tâdilî çalışmalarında itibare almak lâzımdır. Kanaatimizce itiraz sebeplerini tahdit etmemek lâzımdır.

Diğer taraftan :

a) 77 nci maddede yazılı itiraz müddetinin mal gümrükten geçtikten sonra ve 84 üncü maddede bahsi edilen müddet içinde mükelleften istenecek vergi farklarına da teşmil edilebilecek bir hale getirilmesi lâzımdır. Aksi takdirde 84 üncü maddeye göre talep edilen vergi farkları için itiraz müddeti daima ihtilâf yaratmakta devam edecektir. Hakikaten, (77) nci madde hükmünün (84) üncü maddeye göre yapılan tatbikata teşmil edilmesi hukukî bakımdan pek müşkül olsa gerektir.

b) İdarenin en yüksek kademesini teşkil eden merciin kararı lâhik olduktan sonra, Hakem Hey'eti nezdinde itiraz edilmesi muvafık olsa gerektir. Zira bugünkü tatbikatta ender olarak görülse dahi, Hakem Hey'etine müracaat edildiği hallerde, mafevk idarî mercilerin mükellefin iddiasını kabul ettiği hallere rastlanmaktadır.

Bidayeten Hakeme müracaat edilmesi, hakem ücretinin yatırılmasını icap ettirmektedir. Halbuki son karar merciinin kararına karşı, bu kararın tebliğinden itibaren muayyen bir müddet içinde, Hakeme müracaat edilmesi esasının kabul edilmesi, mükellefi tahkim ücretini bidayeten yatırma külfetinden kurtaracağı gibi, sık sık müşahade olunan hak ziyandan da ilgilileri koruyabilir. Hakikaten, bir çok defa mükellefler idarî mercilerin nihaî kararı belli olduktan sonra Hakeme müracaat edileceği mülâhazası ile sadece idarî müracaatla iktifa etmektedirler. İdarî mercilerin kararı menfî olunca, itiraz müddeti mürur ettiği için, Hakem Hey'eti nezdinde vâki müracaatları reddedilmektedir.

c) 78 inci maddede hakem ücretinden bahsedildiği halde, bu ücretin miktarı veya hangi merci tarafından tesbit edileceği ve yatırılmadığı takdirde ne gibi bir netice tevhit edileceği hakkında herhangi bir hüküm yoktur. Halbuki, meselâ 82 nci maddede ikinci tahlil için maktu bir ücret konulmuştur. Diğer taraftan, Gider Vergileri Kanununun «ithalde alınan istihsal vergisi» nde itiraz halleri mevzuunu tanzim eden (54) üncü maddesinde «Hakem ücreti iti-

raz süresi içinde yatırılmadığı takdirde itiraz yapılmamış sayılır» hükmü mevcuttur.

Tatbikatta, hakem ücreti yatırılmadığı takdirde, itiraz reddedilmektedir. Hakem ücreti ve bu ücretin sureti taksimine dair karar İstanbul Ticaret Odası tarafından alınmaktadır. Bunun hukukî bir mesnedi yoktur. Bu yolda bir karar alınmasının sebebi, Hakem Hey'etinin mezkûr Odanın bulunduğu binada olmasıdır.

Bu bakımdan bu eksikliklerin itnami şayanı temennidir.

d) Hakem ücretinin daima mükellefe tahmil edilmesi mes'elesi de kendi sahasında bir ehemmiyet taşımaktadır.

Mükellefin Gümrük Hakem Hey'etine bir müracaatta bulunabilmesi için, hakem ücretini yatırmayı lâzım geldiğine işaret ettik. Bu ücret, hale göre 100 veya 200 liradır. Hakem Hey'etince mükellefin lehine karar verilse dahi bu ücret mumaileyhe iade edilmektedir. Bu bakımdan Gümrük İdaresi tamamen rüçhanlı bir durumdadır.

Mükellef haklı çıktıktan sonra, peşin olarak yatırdığı hakem ücretini Borçlar Kanununa göre haksız fiil iddiası ile Gümrük idaresinden talep edebilir. Fakat Gümrük idaresinin aleyhine bir karar sadır olabilmesi için, idarenin kasdı mahsusunun sabit olması lâzımdır. (Temyiz 3. Hukuk Dairesinin 2841 sayılı, 12/4/1951 tarihli ve 2696 sayılı 4/9/1953 tarihli ilâmlarından).

Mükellefin ne bu yolda serdedeceği iddiayı isbat etmesi mümkündür ve ne de böyle bir yola gitmesinde pratik bir fayda vardır. Zira bu yol muhtemelen kendisine başkaca malî mükellefiyetler de tahmil edecektir.

Kanaatimizce, mükellefin haklı çıktığı hallerde idare, hiç olmazsa hakem ücretini ödemelidir. Bugün herhangi maddî bir mes'uliyetle karşı karşıya bulunmıyan idare, üzerinde durduğu bir mevzuu derhal Hakem Hey'etine intikal ettirivermektedir.

Kanuna, yukarıda arzettiğimiz mucip sebepleri itibare alarak, «mükellefin lehine bir karar sâdır olduğu takdirde, hakem ücretini gümrük idaresi öder,» şeklinde bir hüküm ilâvesini zarurî mütalâa etmekteyiz.

Böyle bir hüküm (82) nci maddenin kabul ettiği esasa da uygundur. Hakikaten mezkûr maddede; «ikinci tahlil istiyenlerden, haklı çıktığı takdirde geri verilmek üzere (25) lira tahlil masrafı alınır» hükmü mevcuttur.

IV. Eksik vergi alınmasını intaç eden beyanda bulunulması halinde mükellefe verilecek cezayı tanzim eden hükümler :

Kıymeti üzerinden gümrük resmine tâbi esyada ceza mevzuunu Gümrük Kanununun (148) inci maddesinin (b) bendi tanzim etmektedir. Hüküm aynen şöyledir :

«Kıymeti üzerinden gümrük vergisine tâbi esyanın beyan olunan kıymeti, yapılan denetleme neticesinde tesbit olunan kıymete nazaran noksan bulunduğu takdirde, buna terettüp eden gümrük vergisinden başka farkın «10» misli para cezası alınır.»

Hükme göre, beyan edilen kıymetle, gümrük idaresinin bulunduğu kıymet arasında bir fark mevcut olduğu takdirde, mükellef bu farka ait gümrük vergisinin (10) misli tutarında cezaya çarptırılacaktır. Böyle bir cezaya hükmolunurken kasıt aranmamaktadır. Mücerret böyle bir halin mevcudiyeti ceza verilmesi için kâfidir.

Bu yüksek ceza kâfi değilmiş gibi (6802) sayılı Gider Vergileri Kanununun istihsal vergisine müteallik kısmının (54) üncü maddesi, ayrıca (10) misli ceza verilmesi esasını kabul etmiş bulunmaktadır.

Cezaya mevzu teşkil eden farkların tamamına yakını gümrük vergisine matrah teşkil eden kıymette olacağına göre, hakikati halde Gümrük Kanununun 148 inci maddesinin (b) bendi ile kabul edilen (10) misli ceza, Gider Vergileri Kanununun (54) üncü maddesi ile (20) misline çıkmaktadır.

Konuşmamızın bidayetinde arzedildiği gibi, Gümrük Kanununda «Gümrük Kıymeti» ni tanzim eden hükümler «Eşyanın Gümrük Kıymetine Müteallik Anlaşma» ya ekli tarifin hemen aynıdır. Bu tarif Brüksel Kıymetinin tarifidir. Mezkûr tarifi hazırlayanlar bir de İzahname kaleme almışlardır. Bu izahnamede aynen:

«Bununla beraber, tamamile gayri kasdî hatâ veya unutma hallerinde, ağır bir ceza vermekten ziyade, bu gibi hatâ ve unut-

kanlıkların tekerrürüne meydan vermiyecek mahiyette bir müeyyidenin derpişi uygun olur. Bu mevzuda umumî olarak, büyük ve tekerrür eden hatâ ve unutmâ halleri hariç, eksik alınmış olan vergi tutarınca idarî bir ceza alınması tavsiye olunur.» denilmektedir.

Yine «Gümrük İşbirliği Konseyi» 1955 Haziran tarihli tavsiyelerinde hüsnüniyetle yapılmış bulunan hatâlar üzerinde durarak bunlar için tatbik edilmesinde faide mülâhaza ettiği hususâtı belirtmekte ve şöyle demektedir :

«Eşyanın gümrük kıymetinin beyanında hüsnüniyetle yapılmış bulunan hatâların tâbi tutulduğu muameleleri inceliyen Kıymet Komitesinin hazırladığı raporda varılan neticeleri gözönüne alan «Gümrük İşbirliği Konseyi», «Eşyanın Gümrük Kıymeti Hakkında» ki mukaveleyi imza eden devletlere; aşağıya bazıları misal olmak üzere dercedilen ve ilgili idarece hüsnüniyetle yapıldığı neticesine varılan —gümrük kıymetinin beyanına müteallik— hatâların müsamaha ile karşılanmasını temine matuf tedbirlerin ittihazına gümrük idarelerinin dâvet olunmasını tavsiye eder.

1 — Beyannamelerdeki veya beyannamelerin ekini teşkil eden vesaikteki hesap hatâları.

— Normal fiatın tâyini bakımından zarurî bazı unsurların (yabancı bir memleket dahilindeki nakliye masrafları gibi) unutulması.

— Yabancı paraların memleket parasına tahvilinde yapılan hatâlar.

— Makbul addedilmeyen iskontolar (gümrük idaresince kabul edilmediği ithalâtçı tarafından bilinmiyen bazı iskontolar gibi) ile tarifin prensiplerinin yanlış tefsir edilmesinden mütevellit diğer benzeri hatâlar.

Konsey ayrıca, millî mevzuatın hükümleri ile gümrük idarelerinin vaz'ını faydeli mülâhaza ettiği tahdidat mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki hususları tavsiye eder:

2 — Bahsi edilen hatâlar neticesinde eksik alınan veya alınacak vergilerin tahsili ile iktifa edilmelidir.

3 — Eksik tahsil edilen veya edilecek vergi dolayısıyla mükellefe faiz külfeti tahmil edilmemelidir.

4 — Bir hâd tâyin edilmeli ve hatâ dolayısıyla eksik tahsil edilen veya edilecek vergilerin tutarı bu haddi aşmadıkça ceza verilmemelidir.

5 — Bu hâd aşıldığı takdirde, verilecek cezalar mutedil ve hatânın derecesi ile mütenasip olmalı, cezalar bu esaslar dairesinde hazırlanacak bir tarifeye göre verilmeli, bu gibi hatâlar dolayısıyla eşyanın musaderesi cihetine gidilmemelidir.»

Bir taraftan İzahname, diğer taraftan «Gümrük İşbirliği Konseyi» nin tavsiyeleri, Brüksel Kıymetini hazırlayanların düşüncükleri ile Gümrük Kanununun 148 inci maddesinin (b) bendinin teazur teşkil etmekte olduğunu belirtmektedir.

Biz, suiniyet sahibi mükellefin şiddetle cezalandırılmasına taraftarız. Fakat hüsnüniyet sahibi olduğuna inanılan mükellefe ağır ceza verilmesini hakkaniyet kaideleri ile kabili telif görmemekteyiz. Bu mevzuda vazı kanunun, Gümrük İşbirliği Konseyinin tavsiyelerini itibare almasında faide mülâhaza etmekteyiz.

Diğer taraftan, hatâsını anlıyan mükellefin, henüz gümrük idaresi durumu farketmeden yeniden bir beyanda bulunması halinde cezaya çarptırılmıyacağı hakkında Kanuna bir hüküm eklenmesinde isabet mütalâa etmekteyiz.

V. Müteferrik hükümler :

1) *Eksik alınan veya hiç alınmayan vergilerin mükelleften talep edilmesinde müddet :*

Gümrük Kanununun 6290 sayılı kanunla muaddel (84) üncü maddesi, gümrük vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda ithal edilen eşyada hiç alınmamış veya noksan tahsil edilmiş olan vergilerin, ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihten itibaren (3) sene içinde istenebileceği hükmünü vazetmektedir.

Mükellef bu talep üzerine Kanunun (78) veya (83) üncü maddeleri gereğince itirazda bulunabilir.

İthal eşyasını itibare alacak olursak, gümrük idaresi, giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihten itibaren 3 sene içinde, mükelleften hiç almadığını veya eksik aldığını iddia ettiği Gümrük Vergisini talep edebilecektir.

Mükellef böyle bir talep karşısında, hale göre, ya Gümrük Hakem Hey'etine kazaf veya gümrük idaresine idarî bir müracaatta bulunabilecektir.

Verginin hiç alınmaması veya eksik alınması (148) inci maddenin tatbikini gerektirirse, ayrıca cezaya da hükmolunabilecektir.

Gümrük Kanununun mezkûr maddenin eski şekline göre Gümrük İdaresi ancak,

- Yanlış hesap,
- Yanlış tarife tatbikatı;
- Yanlış olarak muafiyet tatbik edilmesi;
- Yanlış olarak inik resim tatbik olunması neticesinde eksik alındığı veya hiç alınmadığı anlaşılan vergileri, malın gümrükten çekildiği tarihten itibaren (3) ay içinde talep edebilirdi.

6290 sayılı Kanun hem sebep tahdidini kaldırdı ve hem de müddeti (3) aydan üç seneye çıkardı. Bu şekli hareket bir taraftan kıymet tarifesinin kabul edilmesi, diğer taraftan Brüksel'in telkinleri ile izah edilmektedir. Yalnız, talep müddeti mevzuunda Brüksel'in telkinlerine uyulurken, telkin edilmek istenilen hususların tamamı değil, sadece bir cüz'ü gözönünde bulundurulmuştur.

Brüksel Kıymet İzahnamesinin (80) inci sahifesinde aynen şöyle denilmektedir :

«Eşyanın gümrüklenmesi sırasında vakıaların beyanı ile verilen bilgiler tam ve doğru ise: (a) eşyanın gümrükten çekilmemesinden önce, ithalâtçı tarafından beyan olunan kıymete, idarece bir itiraz vaki olmadığı takdirde, işbu kıymetin tarife uyumadığı anlaşılrsa dahi, sonradan hiç bir şekilde tâdile tâbi kılınmaması arzuya şayandır.»

Görüldüğü üzere, İzahnamede eşya gümrükten çekildikten sonra eksik vergi tahsil edildiği anlaşılırsa, her hal ve kârda mükelleften talepte bulunun ve cezaya da hükmedin denilmemektedir. Bilâkis mezkûr izahnamede, vakıalar ve verilen bilgiler doğru ise ve gümrük idaresi beyana bir itirazda bulunmadı ise, eşya gümrükten çekildikten sonra mükelleften herhangi bir talepte bulunulmaması iyi olur denilmektedir.

Hakikaten, hüsnüniyet sahibi bir mükellefin sadece maddî bir hatâ veya bir içtihat hatâsı neticesinde eksik beyanda bulunması

halinde, malı devrettikten sonra kendisinden hem vergi ve hem de para cezası talep edilmesi, onun büyük çapta zararını mucip olur ve hakkaniyet kaidesi ile de telif edilemez.

Bu bakımdan ya bu müddetin eski hükümde olduğu gibi (3) aya indirilmesi veya Brüksel'in tavsiyelerine uyularak kanunda gereken tâdilin yapılması şayanı temennidir.

2 — *Gümrük kaymetinin fazla olarak beyanı :*

Gümrük vergisi sisteminde beyan mükellefi bağlar. Bu husus Gümrük Kanununun (65) inci maddesinin «I» inci fıkrasında sarih bir şekilde ifade edilmiştir. Fıkra aynen şöyledir :

«Gümrük İdaresince, tescil edilmiş olan beyanname taallûk ettiği eşyanın vergi, resim ve para cezalarından dolayı taahhüt mahiyetinde olarak mükellefi bağlar ve Gümrük Vergisinin tahakkukuna esas tutulur.»

Mükellef, beyannamenin tescilinden sonra yanlış beyanda bulunduğunu iddia ederek istediği tashihi yapamaz. Ancak eşyanın muayenesinden evvel olmak şartile ve idare âmirinin izni ile yalnız maddî hatâlar düzeltilebilir. (GK. Md. 64, f. 2).

Vazı Kanunun mükellefin beyanına bu kadar ehemmiyet vermesi, Gümrük Vergileri sisteminde beyanın pek mühim yer işgal etmesindedir. Hakikaten Gümrük İdaresi sadece mükellefin beyanını itibare alarak tahakkuk yapabilir. Gümrük Kanununun 65 inci maddesinin (2) nci fıkrası, eşyanın muayenesini Gümrük İdaresinin ihtiyarına bırakmıştır. Fıkra ayrıca, idare, eşyayı kısmen veya tamamen muayene etmişse, vergi tahakkukunun muayene neticesine göre yapılacağı hükmünü de ilâve etmiştir.

Fıkra aynen şöyledir :

«Gümrük İdaresi, beyanın doğruluğunu denemek üzere eşyayı kısmen veya tamamen muayene edebilir. Bu takdirde muayene edilen eşyaya ait vergi tahakkuku muayene neticesine göre yapılır.»

Fıkradaki muayene tâbiri, tatbikatta ihtilâfları mucip olmaktadır. Gümrük İdaresi «muayene» tâbirini eşyanın fizikî muayenesi şeklinde anlamakta ve «2» nci fıkranın münhasıran tarife tatbikatını ilgilendirdiğini iddia etmektedir. Mükellef, bu tâbire daha şâmil bir mâna vermekte ve kıymet beyanının kontrolünün de mezkûr

tâbirin medlûlüne dahil bulunduğunu iddia etmektedir. Bu yüzden Gümrük İdaresi ile mükellef arasında ihtilâf tahaddüs etmiştir. «Daimî Eksperler Kurulu» nun da mükellefin iddiasına uygun bir görüşe sahip olduğu anlaşılmıştır. Mevzua biraz ışık tutabilmek için, esbabı mucibe lâyihasına bir göz atmakta isabet mütalâa etmekteyiz. Lâyhada bu mevzuda şöyle denilmektedir :

«Gümrük İdaresince yapılacak muayene sonunda mükellefin lehine olarak, beyanından daha aşağı vergi haddine tâbi eşyaya rastlanıldığı takdirde, vergi tahakkukunun esyadan alınması gereken vergi haddine göre değil, beyana göre yapılması gerekmekte ve bu hal ise ithalâtçının mütemağî şikâyetlerini mucip olmaktadır.»

Mucip sebepler lâyihasında «daha aşağı vergi haddine tâbi eşyaya rastlanıldığı takdirde» kaydı mevcut olduğuna göre, fıkranın münhasıran tarife tatbikatını ilgilendirmesi icap eder.

Gümrük vergileri sisteminde beyanın pek mühim bir yer işgal ettiğine işaret etmiştik. Ve bu arada (65) inci maddenin birinci fıkrasından bahsetmiştik. Hükmümüze daha fazla vuzuh vermek için, mezkûr fıkrayı hatırlatmakta isabet görmekteyiz: «*Gümrük İdaresince* tescil edilen beyanname taallûk ettiği eşyanın vergi, resim ve para cezalarından dolayı taahhüt mahiyetinde olarak mükellefi bağlar ve gümrük vergisinin tahakkukuna esas tutulur.» Bu ana prensibe eşyanın tarifeye tatbiki mevzuunda bir istisna tanıyıp, bu istisnanın kıymete teşmil edilmemesi izah olunmamaktadır. Bu mevzuda Fransız Gümrük Kanununun (107) nci maddesinde gümrük vergisinin muayene neticesine göre tahakkuk ettirileceği hükmü yer almaktadır. Kanaatimizce ya hiç istisna tanımamak veya Fransız Gümrük Kanununun (107) nci maddesine uygun bir hükmü kabul etmek icap etmektedir.

3) *Beyana terettüp edecek ceza bakımından her kalemin ayrı bir beyan sayılması :*

Gümrük Kanununun «63» üncü maddesinin birinci fıkrası, «beyana terettüp edecek ceza bakımından beyannamelerde her kalemin ayrı bir beyan sayılacağı ve bir kalemin eksik veya fazlasının diğer bir kalemin fazla veya eksikliği ile mahsup edilemeyeceği» hükmünü muhtevidir.

Maddenin ikinci fıkrası «kalem» tâbirinin tarifini yapmakta-

dır. Mezkûr fıkraya göre, «Tarife cetvelinde bir vergi haddine tâbi tutulmuş olan eşyayı muhtevi her pozisyon bir kalem teşkil eder.»

Birinci fıkranın sarahati karşısında, maddenin münhasıran, beyana terettüp eden, ceza mevzuunu tanzim ettiği neticesine varılmaktadır. Şu halde, beyanamedeki her kalemin ayrı bir beyan sayılması, sadece beyana terettüp eden ceza bakımındandır. Vergi tahakkuku bakımından bu hükmü tatbik etmiye hukuken imkân olmamak icap eder.

Kanaatimizce Fransız Gümrük Kanununun (96) ncı maddesi hükmünü Kanunumuza almakta isabet vardır. Mezkûr maddede; «Beyanname birkaç kalem eşyayı ihtiva ettiği takdirde, her kalem müstakil bir beyan addolunur» denilmektedir.

Kanaatimizce bu hüküm tatbikatta tahaddüs eden ihtilâflara son verecek kadar kesindir.

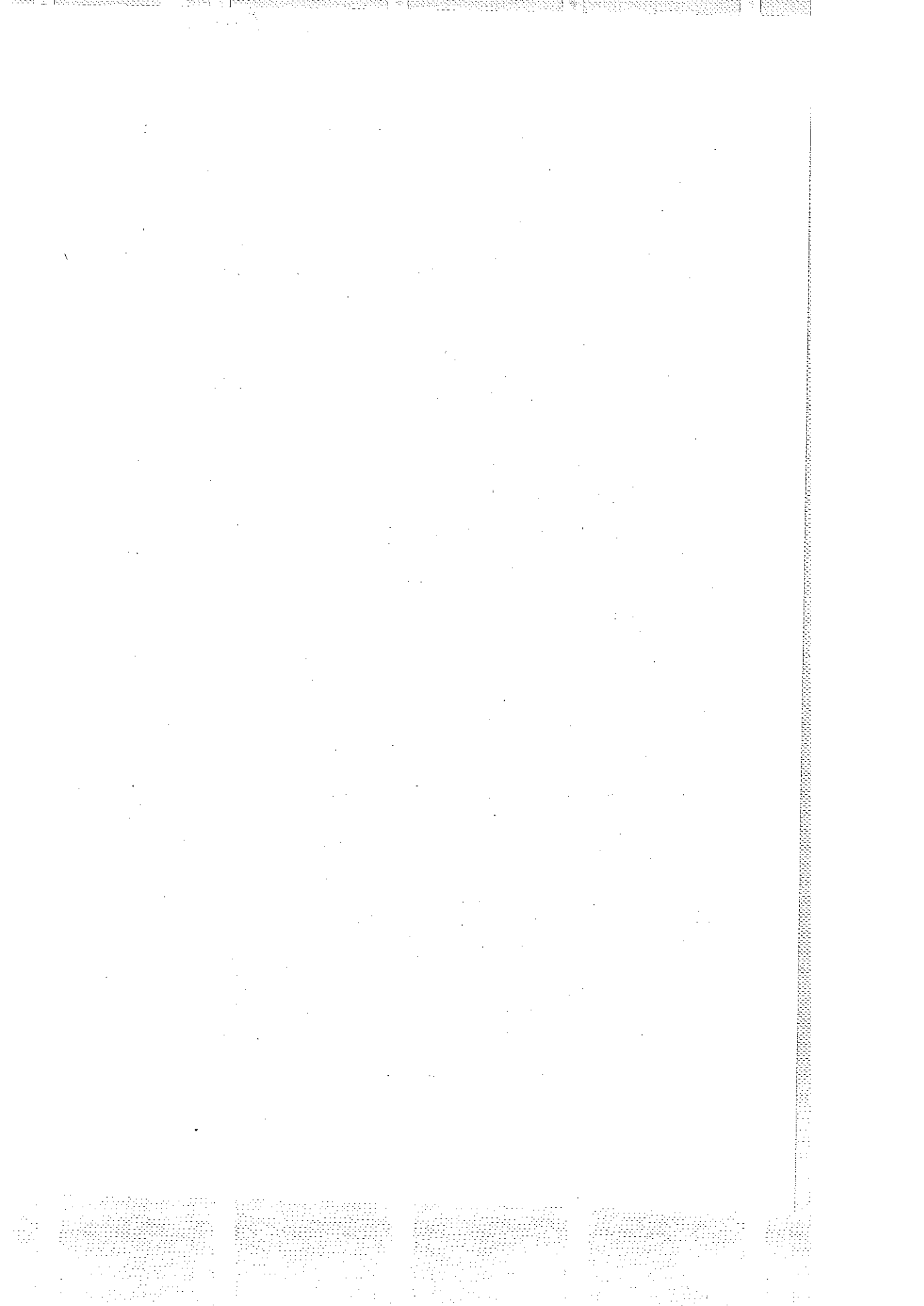
4) *Mükelleflerin gümrükten bilgi isteyebilmeleri :*

Gümrük Kanununun «61» inci maddesi, mükelleflere bir hak tanımaktadır. Elindeki belgelere ve nümuneye göre beyanlarını tarifeye uygun olarak yapamıyacak durumda olan mükellefler bu hususta Gümrükler Umum Müdürlüğünden bilgi isteyebileceklerdir.

Bu imkân sadece tarife tatbikatı için mevzuubahistir. Bugün gümrük vergisinin tatbikatında kıymet mevzuu tarife tatbikatına nazaran çok daha ehemmiyetlidir. Bu itibarla maddeyi daha şümüllü bir hale getirmek ve Gümrük İdaresinin verdiği cevapla angaje bulunduğunu da kabul etmek gerekmektedir.

5) *Gümrük ve İnhisarlar Vekâletince resmî lâboratuvarlarda yaptırılacak tahlile itiraz :*

6290 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile 5383 sayılı Gümrük Kanununun 69 uncu maddesi tâdil edilmiştir. Madde eski şekli ile sadece gümrük lâboratuvarlarını yetkili kılmakta idi. Bazı hususî ve vâsi tesisata lüzum gsteren tahlillerin bu tesisleri ihtiva eden lâboratuvarlarda yapılmasını temin etmek üzere, madde tâdil edilmiş ve fakat (82) nci madde (69) uncu maddeye uygun bir şekilde tâdil edilmemiş ve bu suretle itiraz imkânı sadece gümrük lâboratuvarlarında yapılan tahlile münhasır kalmıştır. Sadece bir unutkanlığın eseri olan işbu eksikliğin düzeltilmesi şayanı temennidir.



«VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ HAKKINDA DÜŞÜNCELER»

Mübin BAŞAR

İst. Defterdar Muavini

1 — Mevzuun önemi :

Dinî düşüncelerin tesirile yapılan bir takım edalardan sarfınazar memleketimizde modern vergi anlamına uygun ilk veraset ve intikal vergisi 1926 yılında kabul edilmiştir. Zamanla bir hayli değişikliğe uğramış, nisbeti arttırılmış¹, hususî bir kanunla zam görmüş², istisna ve muafiyet pozisyonlarına bazı ilâveler yapılmış³ ve nihayet bu vergilerde de zamanlaşımı müessesesi kabul edilmiştir⁴.

Fakat bu tadilâtın hiç biri 1 Mart 1957 tarih ve 9548 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmış bulunan 6935 sayılı kanun kadar radikal ve şümüllü olmamıştır.

Bilindiği gibi veraset ve intikal vergisinin değerlemeye ait usulî hükümleri bidayette bu vergi kanununun bünyesi içinde bulunuyordu. 1950 yılındaki vergi reformu sırasında değerlendirme bahsi Vergi Usul Kanununa mal edilmiştir. Ancak bidayette gayrimenkul servetlerin vergi değeri esasına ait hüküm aynen veraset ve intikal vergisindeki şeklini muhafaza etmiştir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi gayrimenkul servetlerin vergi değeri ile kıymetlendirileceğinden bahsetmektedir. Halbuki sonradan yukarıda bahsi geçen 6935 sayılı kanunun vergi değeri yerine emsal bedelini kabul etmek suretile 279 uncu maddede yaptığı değişiklik veraset ve intikal vergisi matrahlarında hazine lehine oldukça yüksek ölçüde bir tahavvül vücade getirmiştir. Bunun halk tabakaları arasındaki reaksiyonu oldukça derin olmuştur. Nitekim bu durum Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun yeniden ele alınmasını ve radikal bir revizyona tâbi tutulmasını icap ettirmiştir.

[1] 1836 sayılı kanun.

[2] 4040 sayılı kanun.

[3] 5381 sayılı kanun.

[4] 5432 sayılı kanun.

Bu mevzuun ele alınmış olmasının en esaslı sebebi bu noktada toplanır. Yani konu aktüel bir mahiyet almıştır. Diğer taraftan umumî vergi hasılatı içinde bu verginin isgal ettiği mevki ne kadar küçümsenirse küçümsensin, sosyal politika vasıtası olarak arzettiği önem dolayısıyla millî servet üzerinde icra ettiği tesirler, nisbeten fakir halk tabakasının yaşama imkânlarına yaptığı tazyikler bu verginin üzerinde ısrarla durulmasını icap ettirir. Veraset ve intikal vergilerinin modern şekillerinde takip edilen asıl gaye, serbest rekabet sisteminde vücuta gelen servet inkısamını vergi vasıtasıyla tashih etmekten ibaret olduğuna göre⁵, ayrıca bu vergiyi siyasi rejim meselelerinin en önemli ham maddelerinden biri olarak kabul etmek icap eder.

Veraset ve intikal vergilerinin bir önemi daha var. Gelir, Kurumlar gibi devamlı gider vergisi gibi vasıtalı vergilerde, evvelden bilinen bir netice mevcut olduğu için, vergi yükü veraset ve intikal vergilerinde olduğu gibi âni tesir yapmaz. Bu hükmü gülücü mirasçılar denilen grup dışında kalanlar için kullanıyorum. Haddizatında bu tip mirasçılar için esasen veraset vergisinin hemen hemen hiç bir tesiri yoktur. Bilindiği gibi veraset ve intikal vergileri diğer vergilere nazaran ve hiç olmazsa bir nesil boyunca bir veya bir kaç defa daha geniş bir mükellef kütesini ilgilendirir. Malî cephesi, Devlet varidatı bakımından ne kadar ehemmiyetsiz olursa olsun, tesiri bu bakımdan geniştir.

Veraset ve intikal vergisinin vergi olayı olarak ele aldığı konu hoş olmayabilir. Buna rağmen tatbikatçılar bakımından yine de hoş demeyelim, enteresan bir tarafı vardır. Bu vergi diğer hukuk sahalarına yaptığı atıflar, beyan, inceleme, değerlendirme, tarh, tahakkuk ve tahsil tekniği bakımından bir bütünlüğü haizdir. Bu itibarla tatbikatçıyı zevkle meşgul eder. Yeni yetişen memurlara vergicilik sahasında esaslı malzeme temin ettiği için de didaktik bir mahiyet taşır.

Hemen şunu da ilâve etmek lâzımdır ki bütün bu ehemmiyet ve hususiyet daha ziyade veraset vergilerine matuftur. Ancak veraset ve intikal gibi biri esas diğeri talî iki ayrı tip hâdise evvelâ bir boşluğu doldurmak, saniyen vergilendirme tekniği bakımından

[5] Maliye ilmine dair ekonomik ve sosyolojik tetkiler, Prof. Dr. Fritz Neumark, 1940, İstanbul.

aynı sistem içinde mütalâa edilmiş ve zamanla beraber anılır olmuşlardır.

2 — Veraset ve İntikal Vergisinin tarihî gelişmesi :

Veraset ve intikal vergisinin istinat ettiği vergi olayı, mevzuun kolayca kavranmasını mümkün kılan bir hâdisedir. Ölen malsahibine zarar vermediği gibi makul hadler dahilinde kaldığı takdirde mirasçı üzerinde de büyük bir tesir yaratmaz. Bu noktai nazardan hareket edilmiş olacak ki veraset ve intikal vergileri çok eski çağlardanberi Maliye ilmine mevzu teşkil etmişlerdir. Nitekim mülkiyet ve tevarüs müesseselerini nizamlayan kaidelerin tarihî tekâmül seyri incelendiği takdirde yalnız eski çağların âmme müesseseleri değil, orta çağın feodal beyleri ile kiliselerinin dahi ölüme bağlı servet intikallerinden hisse almak yolunda bir takım haklar iddia ettikleri meydana çıkar.

Şarkda, mülkiyet ve tevarüs müesseselerine hâkim olan dinî düşünceler tesirlerini bu nevi âmme alacakları üzerinde de icra ederken, garpda bilhassa 16 ncı Yüzyılda veraset ve intikallerin bir vergi mevzuu olarak ele alınmağa başlandığı görülür. Devletler bir taraftan yeni çağa gire dursunlar, diğer taraftan çeşitli mevzulara temas etmiş bulunan Hümanistler Roma İmparatorluğunda denemiş bulunan «Vicesima hereditarium» örneğine uygun bir verginin hukukî mesnetlerini hazırlamağa girişmişlerdir⁶. Zira merkezî devletlerin teşekkül etmiş bulunduğu bu çağda Devlet masrafları bir vergi mevzuu olarak veraset ve intikal hâdiselerine de el atılmasını icap ettirecek yüksekliğe erişmiş bulunuyordu. Bununla beraber klâsik iktisat mektebi bu bakımdan devletçilik tezini savunanlara karşı sonradan şiddetli bir mücadeleye girişmiş ve tâ 19 uncu asra kadar böyle bir verginin yerleşmesine imkân nisbetinde mâni olmuştur.

[6] «Veraset vergisi üzerinde bir deneme», Doçent Sadun Aren, 1952, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi yayınlarından, sayı 24 - 26.

3 — Veraset vergisi ve intikal harcı :

Müdahaleci cereyanlara karşı yöneltilen bu mücadele, bilindiği gibi iktisadî liberalizmin esas umdesidir. Nitekim bu doktrine göre veraset vergisi tabii bir hak olan hususî mülkiyeti ve zarurî olarak buna bağlı bulunan tevarüs hakkını bertaraf eder. Servetin değerini azaltır. Sermaye terakümüne mâni olur. Bu fikirlerin zamanımızda dahi temsilcileri vardır⁷. İngiltere'de, Fransa'da ve Almanya'da sırasıyla Bastable, Lorey-Beaulieu «vergi sigorta primidir» nazariyesini ileri sürerek, devletin, servet intikallerinden sadece harç almasını kâfi bulurlar. Mademki servetin toplanması devletin himayesi sayesinde mümkün olmuştur, o halde vergi ile mükellef tutulan kimse bu himayenin bedelini ödemelidir. Diğer taraftan harç ancak intikal eden servetin geliri ile karşılanabilecek kadar cüz'î bir miktara baliğ olmalı ve asla serveti yok edecek bir genişlik iktisap etmemelidir. Bu fikirlerin benimsendiği devrelerde idarenin veraset ve intikal vergisi mefhumunu ağzına almıyacağını tabii karşılamak icap eder.

Devrin vergi nazariyecileri şu hale göre veraset ve intikal harçlarını tescil ve damga resimleriyle bir tutmuşlardır. Hemen ilâve edelim ki bu fikir zamanımızda da kısmen iltifata mazhar olmuştur. Nitekim veraset ve intikal vergilerinin ilk defa olarak memleketimizde tatbik edildiği 1926 yılından sonra bu verginin cibayet tekniğinin güçlüğünü ve dolayısıyla mükelleflerini bıktırıcı uzun muamelelere maruz bıraktığını, buna mukabii bilhassa büyük şehirlerde İhtisas Vergi Daireleri gibi masraflı teşkilât kurulduğu halde beklenilenden çok daha az hasılat temin edildiğini nazarı itibare alan kimseler, ölüm gibi bir hâdisenin bir vergi mevzuu olarak ele alınmasının esasen doğru olmadığını, menkul servet intikalleri için mevcut Dairelerden istifade edilebileceğini, gayrimenkul intikallerin ise Tapu İdareleri tarafından harç almak suretile vergilendirilmesinin mümkün olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Bununla beraber harç mefhumunun işlenmesi servet intikallerinde özel bir vergi mevzuunun mevcut olduğunu göstermiştir. Bir Devlet alacağına mevzu teşkil eden olayın harç ve vergiye maruz hususiyetlerini ayrı ayrı mütalâa etmek icap eder. Bu hal intikal olayında daha bariz olarak görünür. Tevarüs müessesesiyle ilgili

[7] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark, 1956.

muamelelerle işgal eden resmî makamların, (Mahkeme, Tapu, Nüfus, İdareleri) ifa ettikleri hizmetlerin karşılığını teşkil eden hakikî harçları veraset ve intikal harçlarından ayırmak icap eder. Zira ikinciler daha ziyade bir vergi mahiyetini haizdirler. Harçların istinat ettiği olay bir el değiştirmenin tescilinden ibarettir. Buna mukabil veraset ve intikal vergileri yaşayanlar arasındaki servet alışverişlerinden alınan vergilerin mütemmim bir cüz'ü mahiyetini haizdirler. Bu itibarla (Handaenderungsteuer) denilen el değiştirme vergilerini bir nevi servet vergisi olan veraset ve intikal vergilerile karıştırmamak lâzımdır.

4 — Veraset ve intikal vergisinin vergi sistemi içindeki yeri :

Veraset ve intikal vergisini gerçek bir vergi addedenler de bideyette bu vergi sistemi içindeki yeri üzerinde bir türlü anlaşamamışlardır. Bu vergi evvelâ muamele vergileri grubuna sokulmak istenmiştir. Fakat mesele bununla halledilmiş sayılmaz, bilâkis ortaya diğer bir takım problemler çıkar. Serveti mevzu olarak ele almak gerçek hukukî muamele vergileri, meselâ umumî istihlâk vergilerinde olduğu gibi, mükellefin sübjektif ödeme kabiliyetini nazarı itibare almazlar. Ancak bazı ahvalde objektif vergi ödeme gücü gözönüne tutulur. Şu hale nazaran bir muamele vergisi addedildiği takdirde veraset ve intikal vergilerinde objektif ve sübjektif vergi ödeme kabiliyetine yer vermek ve meselâ vergi matrahından borçların indirilmesini ve müterakki tarifelerin tatbikini kabul etmemek icap eder. Halbuki tamamilen tersinedir. Zira veraset ve intikal vergisine müteallik mevzuat bu dar görüşü kabul etmemiştir. Bununla beraber intikal vergisi servetin intikal vesair şekillerinde (satış, devir, trampa) el değiştirmesinden alınan bir nevi resim halinde devam ederken, veraset vergisi bu şekil tatbikattan kendisini kurtarmış, klâsik mülkiyet sâliklerinin bütün mücadelesine rağmen, özel bir çehre iktisap etmek imkânını bulmuştur.

Şuna da kısaca işaret edelim ki, politik ve anayasa hukukuna müteallik sebeplerle veraset ve intikal vergileri bazan vasıtalı, bazan da vasıtasız vergiler grubuna ithal edilmişlerdir. Maliye ilmini ilgilendiren münakaşaların neticesi ne olursa olsun ve bu vergiye hangi hukukî kisveler giydirilirse giydirilsin veraset ve intikal vergisinin vergi sistemindeki yeri vasıtasız vergiler grubundadır. Bununla beraber her iki grubun dışında da mütalâa etmek temayülü de mevcuttur.

5 — Veraset ve intikal vergilerinin muhtelif şekilleri :

a) Tereke vergisi :

Bu vergileri vasıtalı veya vasıtasız vergilerin dışında mütalâa edenlerin başında «Nachlassteuer = tereke vergisi» taraftarları gelir, bunların kanaatine göre murisin bütün servetini kavrayabilecek kabiliyette olan tek vergi tereke vergisidir. Zira ölüm hâdisesi servet durumunu gayet vâzih bir şekilde ortaya koyan bir olaydır. O kadar ki ölüm ânında o zamana kadar gizli kalmış vergi kaçakçılıkları ortaya çıkar. Böylece tereke vergisi bir nevi «kontrol vergisi» mahiyetini alır. Veraset vergisinin bu şekildeki tatbikatını bazı Şimalî Amerika Devletlerinin Maliye tarihinde görmek mümkündür. Anglo-Amerikan vergi literatüründe bu nevi tereke vergisinin ihdası «back-tax theory» adile anılan bir nazariyeye dayanır⁸. Hâlen tatbik eden Bern Kantonu (İsviçre) Vasıtasız Vergiler Kanununun 175 inci maddesinde de aynı nazariyenin tesirini görmek mümkündür. Bu maddenin tatbik sahalarından biri de sağlığında gelir ve servet vergisi mükellefi bir kimsenin tereke envanterini yaparak geriye doğru gitmek ve bu sırada yıllar boyunca ödediği vergilerin matrahlarını gözönünde tutarak vergi dışı kalmış matrahlar bulunup bulunmadığını tesbit etmek ve bu suretle mazideki vergi kaçaklıklarını cezalandırmaktadır. Bu matrahlar, mirasçılar şahsen sorumlu tutulamıyacakları için ceza mevzuubahis olmaksızın vergiye tâbi tutulurlar (Nachtaxation - Nachsteuer).

Diğer bir kısım vergi nazariyecileri terekenin vergilendirilmesini servet kazançlarının vergilendirilmesine veya kapitalize edilmiş gelir vergisine benzetirler. (Lump-Sun theory) adı verilen bu nazariyenin taraftarlarına göre normal servet vergileri devamlı olarak —umumiyetle her yıl— küçük servet cüzülerini vergiye tâbi tutarken, tereke vergisi serveti muayyen etablarda global olarak kavrar. Böylece vergi sisteminin kifayetsizliği ölüme bağlı bir verginin ihdası ile tashih edilmektedir. Ölüm hâdisesi servet bakımından aşağı yukarı 30 yılda tekerrür eden kütleli bir mahiyet alır. Umumiyetle bu süre zarfında servet değerinde büyük değişiklikler olamaz. Böyle bir tereke vergisi devamlı bir mahiyet arzeden gelirin daha yüksek bir nisbette vergilendirilmesine imkân verir. Neticice itibariyle tereke vergisi gelir vergisini itnam eden özel bir servet vergisi mahiyetini haizdir. Ancak, servet vergisi gibi devamlı

[8] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark, 1956.

değil, özel bir hâdise münasebetile bir defaya mahsus olmak üzere alınır. Tereke vergisinin taraftarları bu verginin iki tercih sebebi- ne bilhassa işaret etmektedirler. Evvelâ bu verginin cibayet tekniği kolaydır. Saniyet randımanı fazladır.

b) Tevarüs vergisi :

Tereke vergisinin muarızları mirasçılardan ölümünden ötürü iktisap ettikleri servetleri ele alarak miras hisselerinin vergiye tâbi tutulmasının daha âdil olduğunu müdafaa etmişlerdir. Bu suretle vergi mükellefi olan mirasçıların sübjektif vergi ödeme kabiliyetlerinin nazarı itibare alınması imkân dahiline girmiş olacaktır. Hareket noktası olarak sübjektif vergi ödeme kabiliyetini ele alan bu ikinci grup nazariyeciler bugün hepimizin bildiği veraset vergisinin (Erbenschaftsteuer) bânisidirler. Tevarüs her mirasçı için bir servet artışı ifade eder. Ancak bu artış şahsî mesaiden ziyade zahmet-sizce ve tesadüfi olarak temin edilmiştir.

c) Bir gelir kategorisi halinde veraset vergisi :

Yine bir kısım nazariyecilere, bu meyanda (Schanz) a göre tereke vergisinden ayıran hususiyetler ne olursa olsun, bütün miras ve intikal hâdiselerini umumî bir gelir vergisinin sınırları içine sokmak mümkündür. Yani gelir mefhumu miras ve intikal hâdiselerini de içine alacak kadar geniş tutulabilir. Bu iki vergi olayı Amerika Birleşik Devletlerinin 1894 tarihli gelir vergisinde bir gelir unsuru olarak ele alınmıştır. Vergicilik literatüründe miras ve intikal hâdiselerini gelir vergisinin özel bir sedülü olarak vergiye tâbi tutulmasını müdafaa eden kimseler Schanz'dan ibaret değildir. Bu meyanda Şimalî Amerika'da H. C. Adams'ı, İtalya'da Malgarini ve Graziani'yi zikretmek mümkündür.

6 — Miras yolu ile servet artışının vergilendirilmesi :

Bütün nazariyat ve tatbikata rağmen prensip itibarile miras ve intikal hâdiseleri gelir vergisinden ayrı ve onun yanında müstakil bir verginin mevzuu olarak ele alınırlar. Bunun neticesi olarak ortaya şöyle bir sual çıkabilir. Mükellefin vergi ödeme kabiliyetine miyar olarak gelirden daha başka bir kriteriyum mevcut mudur? Sübjektif vergi iktidarını gözönünde tutmak için tereke vergisi yerine veraset vergisini kabul ettik. Şu halde veraset vergisinin

vergi ödeme kabiliyetine temel teşkil edecek hususiyetini ortaya koymamız icap etmez mi? Bu sorunun cevabını Schanz bize «zenginleşme nazariyesiyle» vermeğe çalışmaktadır. Ortada vergilendirmenin mevzuunu teşkil eden bir servet artışı mevzuubahis olduğuna göre, veraset vergilerine bir nevi zenginleşme vergisi nazariyle bakmak yerinde olur. Hemen ilâve edelim ki Schanz'ın bu düşüncesi itibata şayan görülmemiştir. Bilhassa münferit bazı hallerde ve meselâ miras hayatta kalan ege, velâyet altındaki veya tasarruf ehliyetini haiz olmayan ve henüz yetişme çağında bulunan çocuklara intikal ettiği ahvalde acaba bir zenginleşmeden bahsetmek mümkün müdür? Bu gibi hallerde vergi ödeme kabiliyetinin yüksekliğinden dem vurmamak pek de mümkün değildir. Aksine ekonomik durumun kötüleşmiş olması da hatıra gelebilir. Bu nazariye diğer mirasçılar (gülcü mirasçılar) için belki doğru ve haklı bir tatbik sahası bulabilir.

Vergi hukukumuz çok kısa bir zaman evvel Schanz teorisinin aşırı derecede tatbikine şahit olmuştur. Hatırlarda olduğu veçhile Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesine ait 279 uncu maddesi değiştirilmiş⁹ ve gayrimenkullerin değerlendirilmesine ölçü olarak kabul edilmiş bulunan vergi değeri yerine emsal bedeli kabul edilmiştir. Bu değişiklikte hâkim olan düşünce servet artışlarının hissedilmeden vergilendirilebileceği nazariyesine istinat ettiği şüphesizdir. Bu suretle 1957 yılı içinde değerlendirmelerin bu yıldan evvel tesbit edilen matrahlardan 20 - 100 misli daha yüksek matrahlar elde edilmesi mümkün olmuştur. Ancak 1957 yılı bütçesinde 43 milyonluk bir hasılat görülmesinden ibaret kalan bu hareket şikâyetleri mucip olmuş ve veraset vergisinin yeniden gözden geçirilmesini zarurî kılmıştır. Gerçekten bilhassa büyük şehirlerimizde tâbiri mahsusasiyle babadan kalma tek bir evi olan bir ailenin esasen aile reisinin vefatıyla bozulan malî durumunu yüksek bir değerlendirme ile büsbütün bozmak şüphesiz salim bir malî politika sayılmazdı.

7 — Devletin mirascılığı :

Diğer bir zorluk da müterakki vergi nisbetlerinin tayin ve tesbitinde kendini gösterir. Tevarüs ne de olsa vergi ödeme kabiliye-

[9] 6935 sayılı kanun.

tini arttıran bir hâdisedir. Karabet derecesi vergi ödeme kabiliyetine müessir bir unsur olarak kabul edilemez. On bin liralık mirasa konan kimse ister kardeş, ister yeğen, ister amca, ister akraba, ister yabancı olsun, eski durumuna göre on bin liralık daha fazla zenginleşmiştir. Bu sebepten E. R. Seligman, mirasçılardan artan vergi ödeme kabiliyetini sadece tevarüs hâdisesiyle değil, aynı zamanda devletin garanti ettiği bir imtiyazın mevcudiyeti ile izah eder. Bu imtiyaz sayesinde mirasçılar bir hakka sahip olmaktadır. Şu halde bahşedilen bu imtiyazın değeri nisbetinde müterakkiyete yer vermek icap eder. Schanz'a göre miras hukukunu nazarı itibare almadan karabet derecesine göre bir müterakkiyet vücutte getirmeğe imkân yoktur. Schanz şu fikri ileri sürmektedir. «Çağdaş şartların tesiri altında kalan aile birliği zaafa uğramış, evvelce yakın görünen akrabalar aileye yabancı ve uzak kalmışlardır. Neticede devlet eskiden (büyük aile) denilen varlığın yerini almıştır. Bu suretle devlet de civar hısımların veya hiç akraba olmayan kimselerin yerini almıştır. Şu halde bir hat üzerinde sıralanan kan hısımlarıyla eşler (çocuksuz eşler müstesna) hariç onu da mirasçı olarak kabul etmek yerinde olur.

A. Vagner'e göre tevarüs yolile iktisap edilen bir servet, veya şahsın iktisadî karakteri haiz herhangi bir faaliyete dayanmayan servet artışları mevcut olduğu takdirde bir veraset vergisi mevzu bahis olur. Yani bidayette o da hak edilmemiş servet iktisapları üzerinde durmuştur. Vagner şu veya bu şekilde iktisap edilmiş kazançların vergilendirilmesini «meslekî kazançların vergilendirilmesi», «münferit akitler veya hukukî muameleler neticesinde doğan kazançların vergilendirilmesi», «tevarüs ve değer artışı yolile sağlanan kazançların vergilendirilmesi» gibi üç etape ayırmaktadır.

Vagner, veraset ve intikal vergilerini bir devlet alacağı olarak mütalâa etmekte ise de tam mânasıyla bir vergi karakterini haiz olduğunu kabul etmemektedir. Ona göre tevarüs ve değer artışı yolile iktisap edilen servetlerde mühim olan ferdin veya münferit iktisatların millî iktisat ile olan münasebetidir. Tevarüs gibi bir hâdisede esas olan vergi değil bir ferdin millî servet ve gelirdeki payıdır. Bu ise vergi tekniğine müteallik bir mesele olmayıp bir sosyal politika mevzuudur. Şu halde veraset ve intikal vergilerinde meselâ vergi ödeme kabiliyeti gibi sırf vergi politikasını ilgilendiren mucip sebeplere yer vermektense hareket noktası olarak mülkiyet politikasını ele almak icap eder. Müttekâmil milletlerin hayatında,

ötedenberi devam edegelen sert aile ve hısımlık nizamının yerini ferdiyetçilik aldığı gözönünde tutulursa âmme müesseselerini ve bilhassa devleti miras hakkına sahip bir varlık olarak kabul etmek yerinde olur. Netice itibarile şümillü bir veraset vergisinin mevcudiyeti haklı sebeplere dayanmış olur.

Böylece Vagner, veraset vergisini içtimaf ve iktisadî hayatı nizamlayan bir reform vasıtası addetmek temayülünde olan müellifler zümresine girmiş olur. «Devletin mirasçılığı nazariyesi» adı verilecek bu prensiplere 16 ve 17 nci yüzyılın felsefe ve âmme hukuku literatüründe rastlamak mümkündür. Daha sonraki çağlarda ise bu fikrin bir çok sâlikleri zuhur etmiştir. 18 inci asırda İngiliz utilitaristlerinden J. Bentham, J. St. Mill, 19 uncu asırda V. Munziger, J. K. Bluntschli, Umpfenbach bu meyandadır.

8 — Vergi yoluyla veraset müessesesinin ilgasına müncer olacak düşünceler ve telif yolları (Rignano plânı) :

Bütün bu müelliflerin ileri sürdükleri ve müdafaa ettikleri mucip sebepler gayet tabii olarak hatıra bir sual getirmektedir. Hususî miras hukukunu devlet lehine tahdit etmenin ve mülkiyet nizamına bağlı müesseseleri bertaraf etmenin hududu ne olabilir? Hiç şüphesiz bunun cevabını meseleyi en radikal bir şekilde halletmiş bulunan «komünist beyannamesi» mülkiyet müessesesinin ilgasi, suretile vermektedir.

Sosyalist hareketlerde revizyonist cereyanlar ön plâna geçer geçmez, bu fikrin tevlit ettiği alışkanlıktan olacak, servet inkısamını nizamlandırmak üzere veraset vergileri yeniden gözden geçirilmek üzere ele alınır. Nitekim sosyalizm cereyanlarının doğuşunda olduğu gibi (Saint-Simon, Enfantin) bilâhare iş başına geçen işçi partilerinin programlarında cazip ve büyük kütleleri hoşnut eden belli başlı bir mevzu olarak ele alınmıştır.

Asrımızın başında ise Devletin de dahil olduğu mirasçılar grubunun hisse meselesini sosyalist ve liberal fikirleri birbirine yaklaştırmak suretile halletmek gayretleri müşahede edilmektedir. Meselâ İtalyan (Eugenio Rignano) kendi ismiyle anılan plânda, servet iktisabı hususundaki ferdi gayretlerin faydalı tesirleriyle millî servetin haklı bir tarzda tevziini mümkün kılan usulleri telif etmek yolunda bazı önemli prensiplere yer vermiştir. Rignano bu neticeye,

muayyen bir süre içinde, müteaddit tevarüs ve bağışlar neticesinde tekerrür eden servet intikallerini müterakki bir vergilendirmeğe tâbi tutmak suretile erişmenin mümkün olduğunu ifade etmektedir. Şüphesiz bu hal tarzının bazı ince teferruatı vardır. Nitekim murisin serveti bir taraftan alın teri ile kazanılmış veya şahsî tasarrufla elde edilmiş, diğer taraftan miras yolile iktisap edilmiş olmak üzere iki kısma tefrik edilecek, birinci kısım üzerinde tasarruf hakkı serbest bırakılacak, öte yandan miras yolile iktisap edilmiş olan servet bölümü ağır bir müterakki vergiye muhatap tutulacaktır. Hattâ daha ileri gidilecek mükerrer tevarüslerin mazisi ne kadar eski ise müterakkilik o nisbette artacak, tasarruf hakkı da o nisbette daraltılacaktır. Alın teri ile kazanılmış ve miras yolile iktisap edilmiş servetler arasındaki bu tefrik ve neticede tavsiye edilen «mükerrer tevarüs vergisi» gerçi hiç bir zaman tatbikat sahasına intikal etmemiş ise de, istihsal, sermaye terakümü ve servet taksimi bakımından ne gibi tesirler husule getireceği ünlü politikacılar, İktisat ve Maliyeciler tarafından etüd mevzuu yapılmıştır¹⁰.

Bundan başka İkinci Dünya Harbinden beri inkişaf eden neo-liberalizm cereyanı, veraset vergisi ile sosyal reform arasındaki münasebetler üzerinde dikkatle durmaktadır. Bu okulun sâlikleri iktisadî üstünlüğü kabul etmezler. Hayata atılan ferdler arasında bu bakımdan bir eşitlik bulunması icap eder. Bu itibarla liberalizm, ancak nasipli doğanlarla doğmayanlar arasındaki farkı, yüksek müterakkiyete bağlı bir veraset vergisi ile kaldırmak ve Alexander Rüstov'un tâbiri ile «çıkışta müsavat»¹¹ temin etmekle mümkündür. Bu müsavat sağlandıktan sonra ferdler liberal iktisadın mâlûm kaidelerine uyarak alınlarmın teri ile servet iktisap etmekle serbesttirler¹¹.

9 — Veraset vergisi üzerinde durulmasını icap ettiren diğer bir sebep :

Bilhassa Birinci Dünya Harbinden sonra vergilerin adet ve hasılât bakımından ehemmiyetli artışlar kaydetmeleri onların konjonktüre karşı hassasiyetleri üzerinde durmak lüzumunu hissettir-

[10] Daha fazla bilgi için «Veraset vergisi üzerine bir deneme». Doçent Sadun Aren, 1952, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi yayımlarından.

[11] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark, 1956.

miştir. Âme müesseseleri bu bakımdan son derece hassas olan muamele, gelir ve kurum vergileri yanında konjonktür tesirlerinden uzak vergilere sahip olmayı arzu ederler. Müterakkiyet bir verginin konjonktüre karşı hassasiyetini arttıran unsurların en esashlarından biri olmakla beraber müterakki tarifelere rağmen servet vergilerinin ve dolayısıyla bu camiaya dahil veraset vergilerinin üzerinde durulmasını icap ettirmiştir. Bilindiği gibi veraset vergileri konjonktürden az müteessir olurlar. Bir bütünlük arzeden vergi mevzuu, miras ve intikali hâdiselerinin adedinden ve terekenin yüksekliğinden ibaret iki unsurdan teşekkül etmektedir. Bunlardan intikal hâdiselerinin adedi konjonktür durumuna karşı hemen hemen gayri hassastır. Zira kimse ölüm veya sehavet ile konjonktür arasında sıkı münasebet vardır, iddiasında bulunamaz. Terekenin yüksekliği ise nisbeten az bir hassasiyet gösterir. Mirasçılara intikal eden miras hisseleri menkulden ibaret bulunuyorsa hassasiyet biraz daha artar. Ancak bunu da ölüm hâdisesinden evvelki devreye ait olaylardan ileri geldiğini kabul etmek yerinde olur. Diğer taraftan çifte müterakkiyetin iki cephesinden biri olan hısımlığın yakınlığı ve uzaklığı da konjonktürden müteessir olan bir unsur değildir¹². Bütçe tahminlerinin esasını teşkil eden yıllık vergi tahsilâtının inkişaf seyri veraset vergisinin konjonktürel hassasiyetine delil teşkil edemez. Gerçi memleketimizde kat'î hesaplara göre 1951 - 1956 yıllarında sırasıyla rakam olarak 2 milyon 875 bin, 3 milyon 278 bin, 4 milyon 223 bin, 6 milyon 363 bin, 7 milyon 484 bin, 10 milyon 058 bin, nisbet artışı olarak yine sırasıyla % 14,01, % 28,80, % 50,67, % 17,61, % 23,93 şeklinde neticeler elde edilmiş ise de gerek rakamlarda, gerek nisbetlerde görülen bu artışı konjonktür ile izah etmek mümkün görülmemektedir.

Buraya kadar yapılan izahları şu şekilde hülâsa etmek mümkündür. Muhtelif nazariyelere istinat eden veraset ve intikal vergileri evvelâ bir harç mahiyetinde tecelli etmişler, bilâhare servet intikallerinden alınan bir hukukî muamele vergisi şekline bürünmüşler, daha sonra bir tereke vergisi mahiyetini almışlar, nihayet son merhale olarak servet artışını hedef tutan bir tevarüs vergisi şeklinde tatbikat sahasına atılmışlardır.

[12] Maliye ilmine dair ekonomik ve sosyolojik tetkikler, Prof. Dr. Fritz Neumark, 1940, İstanbul Üniversitesi yayınlarından, No. 118.

Bu tekâmül seyri içinde bazan malî gayelere göre ayarlanmışlar, bazan sosyal politikanın hizmetine girmişlerdir. Modern gelir ve gider vergilerinin devlet bütçelerinde işgal ettikleri mevkie nisbetle çok düşük hasılat temin ettikleri gözönünde tutulursa her iki cihete müteveccih tecrübelerin pek de muvafık olduğunu kabul etmek mümkün görülemez.

Veraset ve intikal vergisinin mahiyeti hakkında yapılan bu açıklamaları, bu vergiye ait bazı teknik hususiyetler ve memleketimizde tatbik edilen sistem üzerinde bir kaç söz söylemek suretile bitirmek istiyorum.

Verginin tekniğini alâkadar eden meseleler, vergilendirmenin şekli ve mevzuu vergi yükü, vergi cibayet yetkisini haiz âmme müessesesi, vergi mükerrerliği ve malî muvazene, tarh tekniği gibi yönlerden tetkik etmek mümkündür. Memleketimizde tatbik edilen sisteme ise esasen umumî izahlar sırasında temas edilmişti' Bu kısmında yapılacak iş bu sebeple sadece tenkidî bazı mülâhazalardan ibaret kalacaktır.

10 — Vergilendirmenin şekli :

Umumî izahlarda iki şekilden bahsedilmişti. Miras hisselerinin vergilendirilmesi ve Erbanfallsteuer veya Erbschaftsteuer, ve terekenin vergilendirilmesi - Nachlassteuer.

Bunlardan ilki hâlen en ziyade iltifata mazhar olmuş bir sistemdir ve bugün memleketimizde ve dünyanın diğer yerlerinde tatbik edilmektedir. Bu usulde, umumiyetle terekenin taksiminden sonra münferit mirasçılarının eline geçen miras hisseleri vergi mevzuu olarak ele alınır. Ancak bugünkü şeklini alıncaya kadar muhtelif safhalardan geçmiştir. Vergi evvelâ civar hısımlardan alınmış vergiye kollateral bir mahiyet verilmiş, bilâhare 20 nci yüzyıl dünyasının malî kaynaklara karşı olan aşırı ihtiyacı ve bir takım sosyalist tesirler kan hısımlarının, eş ve evlâtların da vergi ödemelelerini icap ettirmiştir. Böylece vergide karabet derecesine göre bir müterakkiyet kurulmuş, bunun yanı sıra miras hisselerinin yükseklığı nisbetinde ikinci bir müterakkiyete yer verilmiş ve nihayet son merhale olarak mirasçının sahip olduğu şahsî servet ve çocuk sayısına göre (sübjektif ve objektif vergi ödeme kabiliyeti) üçüncü bir müterakkiyet şekli kabul edilmiştir.

Memleketimizde 1926 yılından beri tatbik edilemekte bulunan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da «miras hisselerini vergilendirme» esasına dayanmaktadır. Bizdeki vergilendirme bilindiği gibi miras hisselerini mevzu olarak ele almış, çifte müterakkiyet esasına bağlı oldukça karışık bir sistemdir. Hemen ilâve edelim ki bir bütün olarak ele alındığı takdirde elde iyi bir vergi kanununun bulunduğu söylenebilir. Fakat aslında veraset ve intikal vergisinin tatbikatı vergicilik sahasında ötedenberi müşkülât arz etmektedir. Bu keyfiyet bir taraftan sistemin kendisine has tekniğinden ve hususiyetlerinden, diğer taraftan da diğer kanunlara yapılan atıfların çokluğundan ileri gelmektedir. Bundan dolayı büyük şehirlerimizde kurulmuş olan özel Veraset ve İntikal Vergi Dairelerinde az çok yetişmiş elemanlar tarafından nisbeten iyi bir şekilde tatbik edilen vergi, memleketin diğer kısımlarında lâyük olduğu önemi iktisap edememiştir. Mükerrer intikallere uğrayan gayrimenkullere ait tapu tescillerini yaptırmakta alâkahların gösterdiği ihmâl ile, ölüm ve intikal hâdiselerinin lâyikiyle tesbit edilememesi tatbikatı güçleştirmektedir.

Diğer taraftan miras hisselerinin vergilendirilmesinde yapılan hesaplar, mirasın hakikî miktarını ortaya çıkarmak için yapılan tetkikler, kuru mülkiyet ve intifa haklarının tefriki, Vergi Dairelerine ait bölgelerin dışındaki gayrimenkullere ait vergilerin tefriki ile ait oldukları tahsil dairelerine sevki, sigorta ve piyangolara ait vergilerin cibayeti hayli güç muamelelere meydan vermektedir. Derhal tahakkuka bağlanması mümkün olmayan ve ayrıca idarenin tahkikine lüzum hissettiren veraset ve intikal vergisi beyannameleri ayrıca güçlük yaratmaktadır.

Denilecek şudur ki veraset ve intikal vergisi kalifiye elemana lüzum hissettirir, idare bakımından gelir veya kurumlar vergisinin tatbikatında çalıştırılacak memuru bulmak ve yetiştirmek nisbeten kolaydır, fakat bu gibi periyodik vergilerde çalışan bir memuru veraset ve intikal vergisi tatbikatında çalıştırmak pek de kolay bir iş değildir.

İkinci şekil olan tereke vergisine gelince: İsminden de anlaşılacağı ve hile, alınan vergi tâbiri mahsusu ile müteveffanın ödediği son servet vergisidir. Zira bu sistemde mirasçıların karabet dereceleri, şahsî durumları, sübjektif vergi ödeme kabiliyetleri nazarı itibare alınmaz. Sadece ölen kimseden intikal eden servetin he-

yeti mecmuası gözönünde tutulur. 19 uncu asrın sonunda İngiltere'de, Birinci Dünya Harbinden sonra da Dominyonlarda tatbik edilen ve bazı Avrupa memleketlerinde de rağbete mazhar olan bu tip vergiye müterakkiyet sadece tereke yüksekliğine göre ayarlanmıştır. Bilâhare karabet derecesi, mirasçılardan servetlerinde vukua gelen artışlar, veya müteveffanın geride bıraktığı çocukların adedine göre karışık bir takım müterakkiyet şekilleri ihdas edilmek istenmiş ise de bunlar tereke vergisinin mahiyeti ile telifi mümkün olmayan neticeler meydana getirmekten başka bir işe yaramamıştır.

Mahiyetinden de anlaşılacağı veçhile tereke vergisi cibayeti oldukça kolay bir vergidir. Kolaydır çünkü, mirasın borçları, mirasçının şahsî durumu nazarı itibare alınmaz. Basit bir teşkilâtla idare edilebilir. Ayrıca temin ettiği varidat da tevarüs vergisine nazaran yüksektir. Kolaylığı bakımından memleketimizde tatbiki kanaati-mizce üzerinde durulması icap eden bir mevzu sayılmalıdır.

II — Bağış ve sair intikallerin vergilendirilmesi :

Bağışların veya daha doğru bir tâbirle ölümden gayri sebeplere istinat eden ivazsız intikallerin vergilendirilmesi veraset vergisinde mevcut bir boşluğun doldurulmasından ileri gelmiştir. Zira intikal vergisi gibi kardeş bir vergi ihdas edilmemiş olsa idi, veraset vergisinin tesirlerini sağ iken yapılan bir takım tasarruflarla bertaraf etmek mümkün olurdu.

İvazsız servet intikallerinin mümkün olduğu kadar açık kapı bırakılmaksızın vergi ile kavranması için muhtelif usuller kullanılmıştır. Hepsinden evvel hatıra gelen sistem şüphesiz bu nevi intikalleri veraset vergisi çerçevesinde mütalâa etmek olmuştur. Servetin sahibi sağlığında bir takım bağışlar yapar veya ölüme bağlı nisap dışı tasarruflarda bulunur. Her iki olay da veraset vergisi tekniğine göre vergilendirilir. Bunun yanında hiç şüphesiz müstakil ve tamamlayıcı bağış ve intikal vergileri de mevcuttur.

Sistem ne olursa olsun, bağış veya intikallerin mahiyet ve hududunu çizmek oldukça güç bir meseledir. Modern vergicilik bilfarz düşük değerli bağışların, hediyeleri vergi dışı bırakmak temayülündedir. Bunun dışında, emlâk ve servet sahiplerinin muayyen ferdlerin mamelekini arttırmak için değil, kütlelerin istifadesine arz edilmek maksadile sağlıklarında bağışta bulunmaları, ölüme bağlı

tasarruflar yapmaları, tesisler kurmaları mümkündür. Bazı şahsî kaprislerin inzimamiyle tatbikatta bu nevi bağışların çok karışık şekilleri görülür.

Mer'î sistemlerde, bağışlar, ya tereke vergisinde olduğu gibi, subjektivite yani lehdarın şahsî durumu nazarı itibare alınmadan hibe edilen emvalin değeri, muayyen nisbetlerin tatbiki suretile, vergiye tâbi tutulur veya tevarüs vergisinde olduğu gibi lehdarın şahsî durumu yani vergi ödeme kabiliyeti, karabet derecesi göz-önünde tutularak müterakki bir vergi alınır.

Memleketimizde de, yukarıda belirtilen sebeplerle, ölümden gayrı suretlerle vaki ivazsız intikaller vergi mevzuuna alınmıştır.

Burada, intikal vergisinin memleketimizdeki tatbikatında görülen bir eksikliğe kısaca temas etmek istiyoruz. Derinlemesine izahlara girmeksizin hemen işaret edelim ki hayat sigortalarından istifade eden lehdarlarla alel'umum piyangoların talihiyelerini intikal vergisine tâbi tutmak (797 sayılı kanuna bağlı 2 No. lu cetvele göre) için ana kanunda kuvvetli hukukî mesnetlerin bulunması lâzımdır. Nitekim hâlen Veraset ve İntikal Vergisi Kanununu tadil eden ek bir kanundaki (5381 sayılı kanun) hükümlerin muhalif mefhumlarından hareket etmek suretile piyango ikramiyeleri vergiye tâbi tutulmaktadır. Kanaatimizce veraset ve intikal veya bağış gibi tâbirler bu nevi ivazsız iktisapların vergilendirilmesini temine kifayet edecek kudrette değildirler. Bu itibarla, bilhassa verginin mevzuunu izah ederken bu noktaya dikkat etmek, hayat sigortalarıyla piyangoların vergiye tâbi olduğunu ayrı bir fıkra halinde belirtmek yerinde olur¹³.

Hattâ mesele daha esaslı bir şekilde ele alınmalı, veraset ve intikal vergisine mevzu olan hâdiseleri «ölüme bağlı iktisaplar», «yaşayanlar arasında bağışlar», «sair ivazsız iktisaplar» gibi umumî başlıklar altında gruplandırılmalı, saniyen bu gruplara girecek intikal şekilleri ayrı bir maddede ve muhtelif fıkralar halinde tâdadî olarak gösterilmelidir.

12 — Ölü el vergisi :

Bütün gayretlere rağmen veraset ve intikal vergilerinde yine de açık kapıların bulunduğu müşahede edilerek çalışmalar yapılmış

[13] Bak. Alman Veraset ve İntikal Vergidi Kanunu, Mad. 2, Fıkra 4.

ve neticede ortaya yeni tip bir vergi çıkmıştır. Buna tâbiri mahsusiyle «ölü el vergisi = Steuer der toten Hand = Tax des biens de mainmort = Tassa di manomorta» denir. Bu verginin muhatabı ölüm gibi gerçek kişiler için mukadder olan bir âkıbetten yakayı sıyıran tüzel kişilerdir. Bilindiği gibi nesiller boyunca devam eden tüzel kişiler bu esnada umumiyetle ölüme bağlı mülkiyet intikalleri üzerine müesses vergi, resim ve harçlardan hususiyetle veraset vergisinden kurtulabilmektedirler. İşte bahsettiğimiz ölü el vergisi tüzel kişileri bu bakımdan da kavrayan bir muvazene vergisi halinde ortaya çıkmış ve bazan tüzel kişinin sahip olduğu gayrimenkullerden elde ettiği iradlar üzerine müesses munzam bir yıllık vergi, bazan hem menkul, hem de gayrimenkul sermaye üzerinden alınan yine yıllık özel bir vergi, bazan tüzel kişinin yıllık kazancı veya tüzel kişinin sahip olduğu gayrimenkullerden elde ettiği iradlar üzerine müesses munzam bir yıllık vergi, bazan menkul, bazan gayrimenkul veya hem menkul hem de gayrimenkullerinin değeri üzerinden muayyen süreler gözönünde tutulmak suretile alınan munzam bir harç şeklinde tecelli etmiştir¹⁴.

13 — Vergi yükü :

Veraset ve intikal vergilerinde vergi yükünü tayin eden unsurlar vergi matrahının tayinine müteallik esaslar, değerlendirme, muafiyet ve istisna hadleriyle vergi tarifesinin tipini tesbitten ibarettir.

a Vergi matrahının tayini :

Veraset ve intikal vergilerini servet intikallerinden alınan bir nevi hukukî muamele vergisi telâkki edenler, bu telâkkinin istinad ettiği prensip icabı, gayrisafî tereke kıymetini verginin matrahi olarak ele almışlardır. Bu telâkki 19 uncu asır boyunca kıymetinden daima bir şeyler kaybederek yeni yeni şekillere bürünmüştür. Nihayet zamanımızda tatbik edilen modern veraset vergisi kanunları ise, terekeyi ilgilendiren borçlar, tekfin ve teçhiz masrafları, terekenin mirasçılar tarafından pürüzsüz olarak tasarruf edilebilir bir hale getirilinceye kadar yapılan masraflar (Nachlassregulungskosten) gibi bir takım organik indirmelere yer vermişlerdir. Bu suretle matrah safî tereke olarak tecelli etmiştir.

[14] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark 1956.

Veraset Vergisi Kanunumuza ait tadil tasarısının hazırlandığı şu sıralarda bu organik indirimler konusuna ait bazı noktalara işaret etmek isteriz. Mûrisin (terekenin) borçları ötedenberi ihtilâf mevzuu olmaktadır. Bu itibarla mûrisin, mirasçılara karşı sağlığında kabul etmiş olduğu borçlar, mahkemeye intikal etmiş ihtilâflı borç ve alacaklar, ticarî sermayeden, ölüm tarihine pek yakın zamanda çekilen büyük meblâğlar gayri maddî haklar üzerinde durulmalıdır. Ticarî teşebbüs sahibi olup bilânço veya işletme esasına göre defter tutanların, sermaye şirketlerine ortak bulunanların vefatı halinde, matrahın sureti hesabı bakımından da eski kanunda bir çok pürüzler vardır. Bunlar arasında meselâ sermaye şirket ortakları için bilânço çıkarmak yerine aksiyonların değerlendirilmesi cihetine gidilmelidir. Teçhiz ve tekfin masrafları için de gerçek indirim yerine götürü masrafların kabulü yerinde olur kanaatindeyiz.

b) Değerleme :

Terekenin global olarak veya miras hisselerine göre parçalara bölünerek vergiye tâbi tutulması, keza bağışların vergilendirilmesi, değerlendirme müessesesiyle sıkı sıkıya bağlıdır. Bu müesseseyi nizamlandıran hükümler ayrı bir kanun mevzuu yapılmadığı müddetçe bir takım karışıklıkların doğacağı şüphesizdir. Nitekim, veraset ve intikal vergilerinin tatbikatında, bu konuda eskiden daima ihtilâflı durumlar meydana çıkmış, nihayet vergi usul veya özel değerlendirme kanunlarının müstakil olarak tanzimine lüzum hasıl olmuştur.

Keyfiyet memleketimizde de aynı tekâmül seyrini takip etmiştir. Gelir vergisi sisteminin tatbikine başlandığı yıl servetlerin takdirine ait hükümler de Vergi Usul Kanununa mal edilmiş bulunmaktadır (V.U.K. 273 - 280)¹⁵. Ancak, kanaatimizce değerlemeye ait bu hükümlerde bazı noksanlıklar mevcuttur. Vergi Usul Kanununun 277 nci maddesi tescile tâbi olan ve olmayan hakların ne şekilde değerlendirileceğini göstermektedir. Şimdiye kadarki tatbikatta intifa haklarının değerlendirilmesinde de bu esaslardan hareket edilmiştir. Fakat, bu madde ihtiyacı karşılamaktan uzaktır. Son zamanlarda, bankaların tertip ettiği türlü şekillerdeki piyangoların da inzimamiyle, veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren intifa

[15] Bilindiği gibi gayrimenkullerin değerlendirilmesine ait 279 uncu madde, 6935 sayılı kanunla 1.3.1957 tarihinden itibaren mer'î olmak üzere değiştirilmiştir.

haklarının çeşit ve neveleri artmıştır. Mümessil hisse senetleri, iradlı sigortalar, tesis yolile iktisap edilen menfaatler, faizsiz kredi ikramiyeleri, gibi intifa haklarının emsal bedeli ile değerlendirilmesi büyük müşkülât arz etmektedir. Bilindiği gibi intifa haklarından ya müddetli veya kaydıhayat şartıyla istifade etmek mümkündür. Bu itibarla, Vergi Usul Kanununa bu iki grup intifa haklarının değerlendirilmesine ait ayrı ayrı hükümlerin sevki icap etmektedir. Nitekim, Alman Değerlendirme Kanununun 15 ve 16 ncı maddelerinde bu husus gayet vâzih bir şekilde tesbit edilmiş bulunmakta ve müddetli intifa haklarının değeri, bir yıllık istifadenin değerinden %5,5 faiz indirildikten sonra elde edilen rakam istifadenin devam ettiği süreyle çarpılarak tesbit edilmektedir. Kaydıhayat şartıyla istifade edilen intifa haklarında ise esas rolü müteneffiiin yaşı oynamakta ve bir yıllık istifadenin değeri yaşla çarpılarak intifa hakkının kıymeti tesbit edilmektedir. Bunun için maddeye bir de cetvel eklenmiştir. Meselâ, 25 - 35 yaşında bulunan bir müteneffi yıllık istifade bedelinin 16 misli, 75 - 79 yaşında bulunan bir müteneffi yıllık istifade bedelinin 5 misli değerinde bir intifa hakkı elde etmiş addedilmektedir.

c) *Muafiyet ve istisnalar :*

Vergi mevzuunun dışında bırakılan unsurlar bilindiği gibi objektif ve sübjektif olmak üzere iki kısma ayrılırlar.

Objektif vergi muafiyeti (istisnalar) haddizatında terekeye veya intikal (bağış) mevzuuna dahil olduğu halde vergi dışı bırakılan kıymetleri ifade eder. Muafiyet hadlerini verginin âdil, haklı ve kolay bir şekilde cibayetini temin edecek prensiplere göre ayarlamak, ufak meblâğlar üzerinde durmamak lâzımdır. Böylece bil-farz ev eşyası, giyim eşyası, yakın hısımlara intikal eden sanat eserleri, tarihî eşya ve kolleksiyonları, aile nezdinde muhafaza edileceği taahhüt edilen mânevî kıymeti yüksek eşyaların (Almanya ve Avusturya'da olduğu gibi) vergi dışı bırakıldığı vâkidir. (Bunlar ancak satıldığı veya herhangi bir şekilde elden çıkarıldığı zaman vergiye tâbi tutulur). Diğer taraftan, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunları umumiyetle muayyen bir meblâğı vergi dışı bırakır, veya yakın akrabalara, eş ve çocuklara intikal eden servetlerin vergiye tâbi kısmını tahdit ederler. Aynı usul genel menfaatlara hizmet eden dernekler için de tatbik edilir.

Veraset ve intikal vergisinin sübjektif muafiyetleri doğrudan doğruya vergiye muhatap olan mükelleflerin şahsî durumlarile ilgilidir. Bugünkü vergilerde hem civar, hem de bir hat üzerinde sıralanan kan hısımlarının vergilendirilmesi temayülü hâkim bulunmakla beraber eşler ve çocuklar için oldukça geniş muafiyetlerin vazedildiği görülmektedir. Hattâ ölüyü hayatı müddetince herhangi bir bedel almaksızın bakıp besleyen ve bu suretle büyük fedakârlıklarda bulunan kimselere yapılan bağışların, keza tasarruf ehliyetine sahip olmadığı için mûris tarafından himaye edilen bir mirasçıya intikal eden servetlerin muayyen bir kısmı vergi dışı bırakılmıştır. Aynı şekilde şehit düşen ordu ve zabıta mensuplarının eş ve çocukları da vergi muafiyeti çerçevesine alınmıştır. Keza genel menfaatlere hizmet eden dernekler için sübjektif muafiyetler derpiş edilir.

Muafiyet ve istisnalar bakımından son bir noktaya daha işaret etmek istiyoruz : Aynı aile çerçevesi içinde kısa fasılalarla birbiri peşi sıra tevali eden ölümler dolayısıyla ortaya çıkan müteaddit veraset vergileri aile servetinin tamamen yok olmasına sebep olabilir. Zira kısa fasılalarla müteaddit defa vergi altına giren servet aynı servettir. Bazı vazı kanunlar bu şekilde bir vergilendirmede aşırı bir sertliğin mevcudiyetini müşahede ederek, bazı muafiyetler vaz' veya daha doğru bir tâbirle, bu nevi mükellefler lehine bazı imtiyazlar tanımak yoluna gitmişlerdir. Bu meyanda muayyen bir süre içinde tekerrür eden ölüm hâdiselerinden ikincisi bir vergi olayı olarak kabul edilmemiş veya ikinci ölüm dolayısıyla hesaplanan verginin muayyen bir yüzdesi tenzil edilmiş, yahut evvelki ölüm hâdiselerinden dolayı kesinleşmiş veya tahsil edilmiş vergilerin müteakıp ölüm hâdiselerinden dolayı hesaplanan veraset vergisi matrahından indirilmesi derpiş edilmiştir.

Hemen ilâve edelim ki hâlen yürürlükte bulunan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunumuz muafiyet ve istisna meselelerini gayet karışık bir tanzim tarzına bağlamıştır. Evvelâ, bu iki nevi meseleyi birbirinden ayırmak, saniyen şimdiye kadar daima ihtilâf yaratmış bulunan yüz görümlüğü, cihaz ve drahumaları kayıtsız olarak vergi dışı bırakmak icap eder.

Tüzel kişiliği haiz kamu müesseseleri, emekli ve yardım sandıkları, genel menfaatlere hizmet eden dernekler gibi müesseselere Kurumlar Vergisi Kanunundaki muafiyetlere müşabih şekilde mua-

fiyetler vermek yerinde olur. Hattâ, kanaatimizce, kanunla kurulmuş olup olmamak gibi bir tefrik yapmak dahi doğru değildir. Emekli veya Yardım Sandığı kuran özel bir müessese de nihayet sosyal bir gaye takip etmiştir. Yalnız bir muvazaaya meydan vermemek için bunları sermayeleri ile tahdit etmek yerinde olur. Düzeltilmesi gereken aksaklıklar bundan ibaret değildir. Nitekim hâlen özel müessese mensuplarının kurdukları yardım sandıklarına bizzat müessese tarafından yapılan bağışlar dahi vergiye tâbi tutulmaktadır. İdarenin bu görüşüne malî kaza mercileri iştirak etmediğine göre yeni tasarıda bu şekildeki muafiyetlerin de yer alması icap eder.

Eş ve çocuklara intikal eden servetlerin vergi muafiyetinden istifade derecesine gelince: Bu mesele bilhassa 6935 sayılı kanununun kabulü ile ehemmiyetli bir mevzu haline gelmiştir. Zira vergi değeriyle matraha giren gayrimenkuller bu kanunla emsal bedeline göre değerlendirildikleri için vergi matrahı eskisine nazaran 20 - 100 misli bir artış kaydetmiştir. Evvelki yazımızda (Schanz) teorisinin izahı sırasında da tebarüz ettirdiğimiz gibi, ekseri ahvalde aile reisinin ölümü ailenin iktisadî durumunu sarsar. Bilfarz, tek bir eve tesahüp eden bir eşle iki küçük çocuktan ibaret bir aileyi eskisine nazaran 10 - 20 misli derecesinde bir vergi yükü altında bırakmak herhalde haklı görülemez. Bu sebeple, şayet yeni tasarıda emsal bedeli ölçüsü muhafaza edilecekse, muafiyetleri genişletmek suretile bilhassa eş ve küçük çocukların durumunu takviye etmek doğru olur. Hattâ velâyet altındaki çocuklar (18 yaşından aşağı ve tahsilde olup 25 yaşını ikmal etmemiş olanlar dahil), diğerleri yanında daha ziyade himaye edilmelidirler. Netice olarak şunu söyleyelim ki, bu sınıf mirasçılara tanınacak münferit muafiyetler (eş ve çocuklar için ayrı ayrı dikkate alınmak suretile), kanaatimizce 25.000 liranın üstünde olmalıdır.

d) Vergi tarifesinin tesbiti :

Vergi tarifesinin intihabı, vergi yükünün hududunu tayin eden meselelerin belki en başında yer alır. Modern vergiciliğin bölünmez bir parçası addedilen müterakkiyeti de içine alan vergi tarifeleri bugünkü vaziyeti alıncaya kadar çeşitli şekillere girmişlerdir. Şunu da tebarüz ettirelim ki, bugünkü tarifelerde bile müterakkiyet, çeşitli tesirlerin altında, değişik bir mahiyet arzeder.

İsbat zmnında tanzim edilen vesikalar, veya iktisap edilmiş servetin değeri gözönünde tutularak alınan kadîm veraset harçları

sabit tarifelere istinat ettikleri için (regressive = ric'î) mahiyeti haiz küçük miras hisseleri büyükleri yanında daha ağır bir vergi yüküne maruz tutulmuştur. Miras hisselerinin kademeli bir şekilde nisbî tarifelere göre vergilendirilmesi 19 uncu asrın içinde vukubulmuştur. Veraset ve intikal vergilerinin servet intikallerinden alınan bir nevi hukukî muamele vergisi telâkki olunduğu bu devrede, vergi, iktisap edilen servetin değeri üzerinden muayyen fakat sabit nisbetlere göre alınıyordu. Veraset ve intikal vergilerinde müterakki nisbetlerin kabulü oldukça güç olmuş ve aynen gelir ve servet vergilerinin müterakkiliğine karşı yönetilen mukavemete müşabih mukavemet ile karşılaşmıştır. Ancak müterakkiliğin ilk şekli yine de bugünkü mahiyetten uzaktır. Zira, evvelâ yine sabit nisbetler ele alınmış fakat küçük miras hisseleri için tarifede tenzilât yapılmıştır. Mütedennilik (degressiv) böylece müterakkiliğe (progression) doğru atılmış ilk adımı teşkil etmiştir.

Veraset vergilerinde bugünkü şekliyle tatbik edilen müterakkî tarife ilk defa İngiltere'de kabul edilmiştir. Müterakkiliğin gayri muntazam bir tarzda tanzim edildiği iddiasıyla tenkide uğrayan bu tarifenin intikal eden servetin her cüz'ü üzerinde vergi yükünü hissettirmek, büyük ve küçük servetleri aynı şiddetle kavramak gibi iyi tarafları vardır.

20 nci asrın başında veraset ve intikal vergilerine müterakkiyetin yeni bir şekli tatbik edilmek istenmiştir. Kademelere ayırma usulü diyebileceğimiz bu müterakkiyet şekline göre evvelâ tarife kademeleri tesbit edilmiş; vergiler, ayrıca tesbit edilen müterakkî nisbetlerin bu kademelerin içinde bulunan miras hisselerine (bağışlanan değerlere) tatbiki suretiyle hesaplanmıştır. Ancak, büyük miraslar düşük vergi kademeleri için tesbit edilen alçak nisbetlere göre vergilendirildiği için tarife şeması içinde kabul edilmiş yüksek nisbetler hiç bir zaman tatbik sahası bulamamıştır.

Vergi tarifelerinde müterakkiyet, ya terekenin veya intikal eden miras hisselerinin yüksekliğine göre veçhe alır. Kademelen-dirmenin çok çeşitli değişiklikleri ihtiva eden başka bir şekli de karabet derecelerine göre tanzim edilenidir. Bu kıstasa göre müterakkiyet ya muayyen bir kısım mirasçılara (hısım ve akrabalara) intikal eden servetleri vergi dışı bırakmak (indirect) veya bizim Veraset Vergisi Kanunumuzda olduğu gibi mirasçuları ölüye olan yakınlık veya uzaklık derecelerine göre sınıflara ayırarak muayyen

bir vergi tarifesi vasıtasıyla doğrudan doğruya (direct) vergilendirmek suretiyle temin edilir. Veraset ve intikal vergilerinde bu iki şekil ekseriya birlikte tatbik edilir. Vergi dışı bırakılan meblâğlar ya mutlak veya izafidir. Birinci halde vergi mükellefiyeti ancak tesbit edilmiş muayyen bir meblâğı aşan tereke veya miras hisseleri için mevzuubahis olur. İkinci halde muaf tutulmuş kısım terekeden veya miras hissesinden tenzil edildikten sonra muayyen vergi nisbetlerinin tatbiki cihetine gidilir. Karâbet derecelerine göre tertip edilen müterakki tarifeler milletlerarası vergi hukukunda çok mütenevvi şekillerde tatbik edilir. Bu tarifelere göre bir çok karâbet sınıfları teşkil edilmiş, bu sınıflar içindeki münferit mükellefler miras hukuku bakımından ayrıca gruplara ayrılmıştır. Bu meyanda meselâ Anglo-Amerikan vergi hukukunun tatbik edildiği memleketlerde esas itibariyle üç sınıf sistemi caridir. Birinci sınıfta düz bir hat üzerinde sıralanan kan hısımları; ikinci sınıfta erkek ve kız kardeşler ve bunların halefleri ve ekseri ahvalde amca, hala, dayı ve teyzeler; üçüncü sınıfta, hısım ve akraba olmıyanlar da dahil, diğer mirasçılar yer almıştır. Şekli ne olursa olsun, müterakkiyet esasına göre tertip edilen vergi tarifelerinin üzerinde münakaşa edilen asıl önemli meseleleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- 1) Eş ve çocukları vergiye tâbi tutmak doğru mudur?
- 2) Doğru ise menfaatlerini gerçeğe en uygun şekilde koruyabilecek nisbetin ölçüsü ne olabilir?
- 3) Müterakki vergilerin kanunî miras hakları üzerindeki tesirleri nelerdir ve hangi ölçülere göre sıralanmalıdır?
- 4) Yabancı tâbiyette bulunan mirasçılara ve bağışlardan istifade edenlere tahmil edilecek vergilerde mirasçılara ve diğer yerli mükelleflere nazaran bir farklılık olmalı mıdır?
- 5) Mürisin veya mirasçıların çocuk adedine veya takip edilen nüfus politikasının icaplarına göre vergi tarifesine veçhe vermek lâzım ve mümkün müdür?

Hiç şüphesiz müterakkiliğin münakaşa mevzuu olan meseleleri bunlardan ibaret değildir. Nitekim Almanya ve İtalya'da, iki dünya harbi arasındaki devrede, müterakkî tarifeler tertip edilirken mirasçıların sahip oldukları şahsî servetlerin nazarı itibare alınması yolunda çalışmalar da yapılmıştır. Fakat, hemen belirtelim ki tatbikatta büyük zorluklar doğurması muhtemel olan bu usulden vazgeçilmiştir.

Müterakkî vergiler için tertip edilecek tarifelerde bu hususa son derece dikkat etmek icabeder. Müterakkî vergi nisbetinin son kademesi hiç bir zaman müsadere şeklinde tecelli edecek bir netice tevhit etmemelidir. Bilhassa veraset ve intikal vergilerinde tatbik edilen çeşitli müterakkiyet, miras haklarını tamamiyle ifna edecek bir mahiyet alabilir. Nitekim 1919 tarihli Alman Veraset Vergisi Kanununda böyle bir neticenin önüne geçmek maksadiyle, veraset vergisi hiç bir zaman intikal eden servetin % 90 ını aşamaz, şeklinde bir hüküm vazetmek mecburiyeti hasıl olmuştur. Diğer taraftan müterakkî tarifelerle vergi muafılığına ait hükümlerin ve vergi matrahının sureti tesbitine dair kaidelerin (değerleme) ile sıkı münasebeti vardır. Tarifelerin tesbiti sırasında bu iki noktayı da gözönünde tutmak icap eder. Miras ve intikaller üzerine müesses vergiler, müterakkiyet, muafiyet ve değerlendirme bakımından tetkike tâbi tutulduğu takdirde en ziyade karâbet derecesine göre yapılmış tarifelerin vergi hasılatı üzerine müessir olduğu görülür. Yakın akrabaların miras hisselerine düşük nisbetler tatbik edilir veya bunlar tamamiyle vergi dışı bırakılırsa büyük servet intikalleri hiç veya yeter derecede vergilendirilmemiş olur. Bu boşluğu, uzak akrabaların vergi nisbetlerini yükseltmek suretiyle kapamak mümkün değildir.

Tereke vergisinde nisbeten büyük servetlere kütle halinde vergi tahmil edilir. Bu şekilde bir global vergilendirmede dahi müterakkî vergi tarifesi efektif vergi yükünün bir miyarı olamaz. Burada da yine kanunî muafiyetler, istisnalarla değerlemelerin tatbiki neticesinde ne miktar servetin vergi dışı kalacağını peşinen tesbit edilmesi icabeder.

Görülüyor ki geniş çapta vergi tekniğini ilgilendiren nisbet meselelerinde kanun vazıları içtimaî problemlerle, fiskaliteyi telif etmeğe gayret sarfetmektedirler. Hal böyle olunca aynı kanun vazıları, veraset ve intikal vergilerine ideal bir vechе vermek istedikleri takdirde memleketin hususiyetlerini bu meyanda, refah seviyesini, millî servet içinde münferit servet gruplarının ne şekilde kademelendiğini, konjonktür dalgalarından ziyadesiyle müteessir olan servet teşekkülünün bu dalgalara muvazi tahavvüllerini gözönünde tutmaları icabeder. Diğer taraftan, evvelce de işaret edildiği vechile, şuna da dikkat etmek lâzımdır ki, veraset ve intikal vergilerine ait istatistik ve bütçe tahminleri daima aldatici neticeler verir. Konjonktürel hassasieytlere gayet zayıf olduğu için bütçe fasıla-

rında yer alacak rakam kolaylıkla tahmin ve tesbit edilemez. Zira ölüm hâdisesinin konjonktürel aâkası pek uzak olduğu gibi, mürvete endaze olmaz meselince, sair intikallerin hudut ve değeri de evvelden kestirilemez.

Etraflı bir tetkike ihtiyaç hissettirdiği için biz burada herhangi bir nisbet ölçüsü tavsiye etmekten sakınıyor, her halü kârda nisbetler muvazaaya yol açmayacak şekilde, makul hadler dahilinde olmalıdır, demekle iktifa ediyoruz.

14 — Vergi otoriteleri, vergi mükerrerliği ve malî muvazene meseleleri :

a) Veraset ve intikal vergisini cibayete yetkili merci :

Bir taraftan yurd içinde veya yurd dışında (Millî hudutlar içinde veya dışında) bulunan malların, diğer taraftan mûris veya mirasçı olduklarına göre vatandaş olanlar veya olmayanların mevcut bulunduğu düşünülürse veraset ve intikal vergisinin halledilmesi oldukça müşkül bazı problemler karşısında kaldığını kabul etmek icabeder.

Bu hallerde veraset ve intikal vergisinin cibayeti acaba hangi vergi otoritesine ait olacaktır? Mahallî ve merkezî otoritelerle muhtelif devletlerin vergi hukukları arasındaki değişik tanzim ve taknin tarzlarından doğan anlaşmazlıklar böylece bir takım vergi mükerrerliği ihtilâflarına sebebiyet verirler. Diğer taraftan, bilhassa federal devlet teşkilâtına sahip memleketlerde hasılatın bölüşülmesi gibi meseleler de bir takım teferrüatlı hal tarzlarına lüzum hissettirirler.

Vergi otoriteleri (merkezî veya federal devlet, kanton, mahallî devlet, belediye, komün, köy) umumiyetle vergi cibayet yetkisini hükümlerine hakkına bağlamak temayülündedirler. Bununla beraber bir ülkede yaşayan kimseleri tâbiyetlerine bakmaksızın vergiye tâbi tutmak, bilhassa veraset ve intikal vergisi mevzuubahis olduğu zaman oldukça müşküldür. Mûrisin tâbiyeti ve ikametgâhından başka, malların bulunduğu yer ihtilâf yaratabilecek unsurlardır. Devletler hususî hukukunun bir şahsa iki veya daha fazla tâbiyet atfetmesi mümkündür. İstisna teşkil eden bu gibi hallerden sarfınazar, vergi idaresinin salâhiyetlerini millî hudutlar dışında kabul ettirebilmesi pek de kolay bir iş değildir. Bu sebeple muhtelif

memleketlerin veraset ve intikal vergisi kanunları esas olarak ikametgâhı ele almışlar, ikametgâhı ve menkul ve gayrimenkul malları millî hudutlar içinde bulunan kimselerden intikal eden servetleri vergiye tâbi tutmuşlardır. Şu hale nazaran esas hareket noktası kanunların mülkîliği (Territorialitaetsprinzip) prensibidir. Ancak, şunu da ilâve edelim ki, bu kaidenin kabul edilmiş olması mesele- nin kökünden halledilmiş olduğuna delâlet etmez. Vergi kanunlarında bu prensibin mütenevvi hal tarzlarına tesadüf edilir. Bu sebepten malî anlaşmalara atıflar yapılmış, menkul ve gayrimenkuller için ayrı usuller vazedilmiş, tâbiyet mefhumu üzerinde durulmuş, fakat neticede yine de ideal bir hal tarzı bulunamamıştır.

b) Vergi mükerrerliği :

Vergi mükerrerliği bilindiği gibi, vergi kanunlarının çeşitli prensiplere istinat etmesi yüzünden müstakil hareket eden iki ayrı memleket arasında vergi cibayet yetkisi bakımından doğan bir malî ihtilâftır. Böylece bir mükellef aynı vergi olayından dolayı iki defa vergiye tâbi tutulmuş olur. Vergi mükerrerliğinin asıl mühim tesiri federal devlet teşkilâtına sahip memleketlerde (Batı Almanya, İs- viçre, A.B.D. gibi) görülür. Federal devletlerde merkezî devlet ha- kem rolünü oynar. Bunun için anayasalara hüküm konulur. Devlet- lerarası vergi mükerrerliğinde ise malî anlaşmalarla mükerrerliğin ağır tesirlerini gidermek yolu tercih edilir. Ancak, şu kadarını ifa- de edelim ki, ne milletlerarası Ticaret Odası, ne de eski Milletler Ce- miyetiyle nisbeten yeni bir teşekkül olan Birleşmiş Milletler Teş- kilâtı bu yolda müsbet bir adım atmışlardır¹⁶.

c) Malî müvazene :

Bu meselenin de vergi mükerrerliği ile sıkı bir münasebeti var- dır. Ancak daha ziyade federal devlet teşkilâtına sahip memleket- lerde tesadüf edilir. Bilindiği gibi bu nevi memleketlerde âmme masraflarını karşılamak üzere muhtelif kaynaklara müracaat et- mek lüzumunu hisseden federasyon, tâbi devlet, kanton, komün gibi muhtelif vergi otoriteleri aynı vergi mevzuunu veya aynı vergi su- jesini bazan ikametgâh mahallini, bazan malın bulunduğu yeri esas alarak, vergiye tâbi tutarlar. Bu arada mükellefin mutazarrır ol-

[16] Daha fazla bilgi için bak: United Nations Publications, No. 1951, XVI, s. 2.

maması için ya vergi cibayet yetkisi bir otoriteye terkedilerek hasılat muayyen nisbetler tahtında taksim edilir veya tereke vergisi halinde alınan kısım merkezî devlete, veraset vergisi şeklinde alınan kısım mahallî otoritelere bırakılır. Fakat en ziyade iltifata mazhar olan usul, veraset ve intikal vergisinin merkezî hükümete terkedilmesi; buna ilâve edilen kısımların mahallî devletlere bırakılması şeklindedir. Amerika Birleşik Devletlerinde tatbik edilen bir hal tarzını da zikrederek bu bahse nihayet verelim: Bu memlekette tereke vergisi federal bir vergi olup merkezî devlete aittir. Mahallî devletler ayrıca veraset vergisi cibayet etmek yetkisini haizdirler. Ancak federal devletlerin aldığı vergi muayyen bir nisbet dahilinde mahallî devletin aldığı veraset vergisinden tenzil edilir.

d) Memleketimizdeki durum :

Merkezî Devlet teşkilâtına sahip memleketimizde «malî muvazene» mefhumu bir dâva olarak gözükmez. Ancak gerek vergi mükerreliği, gerek vergi cibayet yetkisi (vergi otoritesi) bilhassa birçok komplikasyonlara sebep olan veraset ve intikal vergisi bakımından hemen hemen hiç ele alınmamıştır. Nitekim hâlen yürürlükte bulunan kanunun muaddel 3 üncü maddesi sadece «kendilerine menkul, gayrimenkul emval ve hukuk ve menafi intikal eden şahısların» vergi vermekle mükellef olduklarından bahsetmiş, tâbiyet ve ikametgâh ve menşe meselelerine temas etmemiştir. Maliye Vekâleti bu meseleyi bilâhare şu prensip kararına bağlamıştır¹⁷:

A) Varis veya mûrisin Türkiye'de (malî) bir ikametgâhı bulunması,

B) İntikal eden mal, hak ve menfaatlerin Türkiye'de bulunması, lâzımdır.

Türkiye'de ikamet etmemiş ve Türk hudutları dahilinde mal bırakmamış, Türk tebaası veraset ve intikal vergisiyle ilgili bulunmadığı gibi, Türkiye'de ikametgâhı olan bir yabancıya Türkiye hudutları haricinde veraset ve vasiyet suretiyle vâki olan intikallerden dolayı da veraset vergisi salınmaz. Yukarıdaki şartları haiz olmayan Türk vatandaşları ecebî memleketlerde mal iktisap ettikleri ve bundan dolayı oralarda veraset ve intikal vergisi ödedikleri takdirde, bu vergi yurd içinde salınan vergilerden mahsup edilir.

[17] Bak: Veraset vergisi hakkında notlar. 1948, İstanbul, Saim Tek.

Bu şekilde bir karar kanunun boşluğunu nisbeten doldurmaktadır. Ancak, yeni tasarıda bu görüşü kanuna mal etmek yerinde olur.

Bilindiği gibi, vergi kanunları mükellefiyet tesisi bakımından ikametgâh, menşe ve tâbiyet esaslarından hareket ederler. Fakat modern vergicilikte menşe ve tâbiyet terkedilmiş, ikametgâha önem verilmiştir. Bununla beraber, veraset ve intikal vergisinde sırf ikametgâh mefhumunu ele almak kâfi değildir. Zira, bu vergide, mûris ve mirasçı olarak, iki şahıs ve yurd içinde ve yurd dışında olmak üzere iki nevi mal mevzuubahistir. Şu hale nazaran, ikametgâh esasını diğer unsurlarla takviye etmek icabedecektir. Bulunacak hal tarzında en önemli rolü oynayacak husus, malî idarenin yurd dışında ikamet eden Türk tâbiyetindeki kimselerle, yurd dışında bulunan malların ne şekilde nüfuzu altında bulunduracağı keyfiyetidir. Bunun için, kanaatimizce, objektif ve sübjektif vergi mükellefiyetini birbirinden ayırmak icabeder. Yani, kanunda evvelâ verginin mevzuunu (vergi olayını) saniyen şahsî vergi mükellefiyetini tayin etmekle işe başlanmalıdır. Şahsî vergi mükellefiyetine tâbiyet esasından girilebilir. Yukarıda açıklandığı veçhile, mûris ve mirasçı olmak üzere iki şahıs mevzuubahis olduğuna göre, diğer vergi kanunlarındaki tam ve dar mükellefiyet mefhumları yerine umumî mükellefiyet ve dar mükellefiyet tâbirleri kullanılabilir. Şu hale nazaran, Türk tâbiyetinde bulunan kimseler mevzuubahis olduğu zaman umumî mükellefiyet, bunların dışındaki kimseler için de dar mükellefiyet esasına göre vergi alınacaktır. Umumî mükellefiyet içinde mütalâa edilen kimselerden Türkiye hudutları içinde ikametgâhı bulunanların yurd dışında ve içindeki malları vergiye tâbi tutulacaktır. İkametgâhı Türkiye hudutları dışında olan Türklerin, yurd dışında bulunmak şartıyla, ecnebilere bağış veya veraset yoluyla iktisap ettikleri servetler vergiye tâbi tutulmamalıdır. Zira, pratikte bu şekilde bir vergi olayını tesbit etmek malî idarenin elinde değildir. İdeal bir hal tarzı bulunamayacağına göre şöyle bir formül tavsiye edilebilir :

Şahsî vergi mükellefiyeti :

A — *Umumî mükellefiyet* :

Ölüm veya intikalın vukubulduğu tarihte Türk tâbiyetinde bulunan kimselerden :

a) Türkiye'de ikametgâhı bulunanlar;

Türk veya ecnebi tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri bütün yurd içi ve yurd dışı mallardan;

b) Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlar,

Türk veya ecnebi tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri sadece yurd içinde bulunan mallardan;

dolayı vergi ödemekle mükelleftir.

B — *Dar mükellefiyet* :

Ölüm veya intikalın vukubulduğu tarihte ecnebi tâbiyetinde bulunan kimselerden :

a) Türkiye'de ikametgâhı bulunanlar,

Türk tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri bütün yurd içi ve yurd dışı mallardan, ecnebi tâbiyetinde olan kişilerden aynı şekilde iktisap ettikleri sadece yurd içi mallardan;

b) Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlar,

Türk ve ecnebi tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri yurd içi mallardan, dolayı vergi ödemekle mükelleftirler.

Bu şekilde bir tanzim tarzının, teferruata ait bazı meselelerin de hallini icap ettireceği şüphesizdir. Bilfarz, yurd içi ve yurd dışı mal, umumiyetle ikametgâh mefhumları, hususiyle yurd dışında çalışan elçi ve elçilik memurlarının ikametgâh durumları kanunda açıkça izah edilmeli, mütekabiliyet şartları belirtilmeli veya diğer vergi kanunlarına atıf yapmak suretiyle hal tarzına bağlanmalıdır.

Teklif edilen formülün şüphesiz bütün pürüzleri giderecek mahiyette olduğu iddia edilemez. Mümkün olduğu takdirde ayrıca malî anlaşmalar yoluna da gidilebilir. Kanaatimizce asıl mesele, yukarıda da açıklandığı veçhile, malî idareyi âkıbeti meçhul meselelerden korumak, gayri kabili tahsil vergilerin ihdasına mâni olmaktır.

15 — Vergilendirme tekniği :

Veraset ve intikal vergisini tatbik eden hemen bütün memleketlerde vergi beyanname esasına göre tarhedilmektedir. Beyanna-

me verme müddetleri tehalüf etmekte ise de umumiyetle üç aylık asgarî bir zaman bırakılmıştır. Bu müddet zarfında mirasçılarn tesbiti, ilâmların alınması, birânçoların hazırlanması gibi formaliteler ikmal edilir.

Tarh tekniğini ilgilendiren en mühim mesele şüphesiz menkul ve gayrimenkul olarak intikal eden servet cüzlerinin herhangi bir kaçakçılığa meydan verilmeden vergi idaresi tarafından kavranmasıdır. Gayrimenkuller için, vergi nisbetlerinin ağırlığını düşünerek müteveffanın sağlığında kanuni yollardan hareket ederek yaptığı tasarruflar hariç, böyle bir tehlike şüphesiz mevcut değildir. Asıl kaçakçılık menkul servetler bakımından olur. Veraset ve intikal vergisinin hasılatında yıldan yıla kaydedilen artışlar bir bakıma menkul servetlerde vukua gelen kaçaklıkların da azaldığına delâlet eder. Zira menkul servetler bilindiği gibi para ekonomisi ile sıkı sıkıya bağlı bulunmaktadır. Nakit halinde menkul servetin artık eskisi gibi çantada, kasada veya evde saklanmadığı, daha ziyade bankalara, ticarî ve sınaî teşebbüslere yatırıldığı düşünülürse hâdise daha ziyade aydınlanmış olur. Diğer taraftan hâmiline muharrer esham, tahvilât yoluyla yine de kaçakçılık yapmak mümkündür¹⁸. Nakit hususunda ileri sürülen bu mütalâa şüphesiz iktisaden ileri gitmiş memleketler içindir. Bununla beraber, menkul servetlere ait veraset vergisi kaçaklığı bu memleketlerde daha başka tip hâdiselerde kendini gösterir. Nitekim kambiyo murakabesi ne kadar şiddetli olursa olsun yakınlarının istikbalini korumak saikiyle bazı kimseler yine de bir kısım menkul servetleri veraset vergisi nisbetleri düşük memleketlere kaçırmak imkânını bulurlar. Bu şekil hareketlerde bir takım politik ve iktisadî sebeplerin de rolü bulunduğu muhakkaktır. Bundan dolayı bazı devletler, servet hareketlerini takip etmek için özel bürolar kurmak hattâ bu sebepten servet vergisi veya servet beyanı müessesesini ihdas etmek lüzumunu duymuşlardır.

Yukarıda veraset vergisinin beyan esasına istinat ettiğinden bahsetmiştik. Bu meselenin bizim veraset ve intikal vergisi sistemi-
miz bakımından da bazı özellikleri vardır. Bilindiği gibi hâlen tat-
bik edilmekte bulunan kanunda yapılan beyanlar, tamamiyle ihzarî
mahiyeti haizdir. Beyan üzerine derhal vergi tarhedilmez, idarî tah-
kikat ve incelemeye tâbi tutulur. Bu hal vergi ile ilgili muamelele-
rin [18] Bak: «Ölü el vergisi».

rin uzamasına sebep olmaktadır. Kanaatimizce menkul olsun, gayrimenkul olsun, servetlerin değerlendirme muamelesini (emsal bedeli esasına göre) mükelleflere bırakmak ve bu takdir üzerinden geçici vergiyi derhal tarhetmek mümkündür. Bilâhare yapılacak idarî tahkikat ve inceleme neticesinde zuhur edebilecek matrah farkları ayrıca ikmal edilir. Ancak bu farklar, beyan edilen miktarın muayyen bir yüzdesini geçmediği takdirde mükelleflerden herhangi bir ceza alınmamalıdır.

Mükellefe arzu ettiği takdirde, değerlendirme yapılmasını idareye bırakmak hakkı da verilmelidir. Bu nokta üzerinde bilhassa durmak istiyoruz. Veraset ve intikal vergilerinde mektumiyet hali müstesna cezaî müeyyidelerin tatbikini icap ettiren sebepler gelir ve kurumlar vergilerindeki sebeplerle aynıyet arzmezler. Zira umumiyetle emsal bedeline göre yapılacak değerlemelerde sübjektif unsurların tesiriyle daima hata yapmak mümkündür. Mükellefle idarenin takdiri her zaman birbirine uymayabilir. Farklar zuhur edebilir, suiniyete atfı mümkün olmayan bu gibi kasıtsız hareketlerden dolayı ceza tatbik edilmesi haklı sayılamaz.

Veraset ve intikal vergilerinde stopaj, yani tevkif yoluyla vergi tarhi usulünün tetkikinde de fayda vardır. Bilindiği gibi hâlen mer'î kanunda menkul ve gayrimenkuller için takribî matrahın % 15 i nisbetinde bir meblâğ karşılığında mükelleflerin tasarruffi muamelelerde bulunmasına imkân verilmiştir. Bilâhare buna dair hüküm, sigorta şirketlerindeki alacak haklarıyla gayrimenkuller için gerek Vergi Usul, gerek Tapu Kanununa ek kanunla teyit edilmiş, fakat banka mevduatı için kaldırılmış bulunmaktadır. Bu hal acele tasarruffi muamelelerde bulunmak veya diğer servet cüzülerine isabet eden veraset vergisini derhal ödemek durum ve arzusunda bulunan mükellefleri çok müşkül vaziyete sokmaktadır. Kanaatimizce yeni kanunda stopaj müessesesini daha geniş bir çapta ihya etmek mümkündür. Bu suretle bilfarz bankaların nakit ikramiyeleri için talihliler tarafından beyanname vermek külfeti dahi ortadan kaldırılabilir. Yalnız peşin vergi ödemelerinin ortalama nispetini (eski kanunda % 15) emsal bedeli ölçüsü ile vergi tarifesini gözönünde tutarak ayarlamak icap eder.

Bilindiği üzere, hâlen mer'î vergi kanununda veraset ve intikal hâdiseleri için iki ayrı vergi tarifesi mevcuttur. Bilhassa taşra teşkilâtında bir çok yanlış tatbikata sebep olan bu usulden de vazgeçilmeli, tek tarife usulü kabul edilmelidir. Aslında her tarifede akraba

olmayanlar için ayrı pozisyon mevcut olduğuna göre bu tevhit ameliyesi basit bir iş olacaktır.

Diğer taraftan, bağışlar için umumiyetle tesbit edilen daha kısa beyanname verme müddeti (bir ay) de veraset suretiyle vâki intikaller için tesbit edilen 4 aylık müddetle birleştirilebilir. Zira bu şekildeki tatbikat, mükellefleri şaşırtmaktadır. (Nitekim gayrimenkul ile birlikte hayat sigortasına tevarüs eden bir mükellef iki müddete göre iki ayrı beyanname vermek vaziyetiyle karşılaşmaktadır.)

Veraset vergisinin tahsili usulünde de değişiklik yapmak, menkul vergiler için def'aten ödeme usulü yerine çift taksitli yıllık ödeme usulünü ihdas etmek, gayrimenkullere ait vergiler için irada müracaat etmek şayanı tavsiyedir.

Bu suretle emsal bedelinin uygulanması neticesinde eskisine nazaran ağırlaşan vergi yükü daha ziyade hissedilir bir hale getirilmiş olacaktır.

TÜRKİYEDE ZİRAİ KAZANÇLAR NASIL VERGİLENDİRİLMELİDİR?

Recep TURGAY

Eminönü Vergi Dairesi Müdürü

I. Giriş :

Yıllardan beri efkârı Umumiye'yi meşgul eden Ziraî kazançların Gelir Vergisine tâbi tutulması mes'elesi Gelir Vergisinin en önemli ve aynı zamanda tatbikatta güçlükler doğuran mevzularından birisidir. Bu güçlük Gelir Vergisinin mükelleflere Hesap tutma, beyanname verme gibi külfetler yüklemesi ve umumiyetle ziatle uğraşan mükelleflerin seviyesinin Gelir Vergisinin mükelleflere tahmil ettiği vecibeleri yerine getirmeye müsait bulunmamasından, ziraat umumiyetle ailenin Kollektif çalışması ile icra edildiğinden mükellefin kim olduğunun tâyini gibi sebeplerden ileri gelmektedir.

Bundan başka sayıları milyonları bulan köylü sınıfının geliri çok düşük ve dağınmık bir halde olduğundan onları beyan esasına müsteniden hakikî kazançları üzerinden Gelir Vergisine tâbi tutmak pratik imkânsızlıklar sebebiyle güç bir iştir.

Gelir Vergisi Kanununda ziraî kazançların Vergi dışı bırakılması sebepleri :

1946 yılında hazırlanan ilk Gelir Vergisi Kanunu projesinde ziraî kazançların Gelir Vergisine tâbi tutulması esaslı bazı istisnalara yer verilmek suretiyle kabul olunmuştu. Müteakip 1947 yılında 24.4.1947 tarihinde Büyük Millet Meclisine sunulan ve bugünkü Gelir Vergisi Kanununun esasını teşkil eden ikinci Projede ziraî kazançlar Vergi dışı bırakılmış idi.

Ziraî kazançların o zaman Vergi dışı bırakılması hakkındaki Kanun vaz'ının düşüncesi kısaca şu idi :

Dünyanın ileri Memleketlerinde bile ziraî kazancın tesbitinde büyük güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Çünkü Ziraat erbabının kısmı âzamı hesap tutmağa muktedir değildir. Ziraatın mahiyeti ica-

bı ziraî kazancın tam ve doğru olarak tesbiti imkânsızdır. Bundan dolayı İngiltere ve Fransa gibi memleketler dahi Ziraî kazancı götürü olarak tâyin etme cihetine gitmişlerdir. Memleketimizdeki durum da Ziraî kazançların götürü olarak tesbitini gerektirmektedir. Zira memleketimizde Ziraî faaliyet küçük köy işletmeleri halinde devam ettiği gibi bu sahada elde edilen Gelir de mükellef itibariyle nazara alınacak olursa çok düşüktür. Bu düşüklük için şöyle bir hesap yapılmıştır. 1943 yılında ziraî gelir 2.620 milyon liradır. Türkiye'de tahminen 2,5 milyon çiftçi ailesi bulunduğu farz olunmuştur. Bunun içindir ki çiftçi mükellefin ziraî kazancı (1000) lira civarında bulunmaktadır. Ziraat erbabının kahir ekseriyetini teşkil eden köylü çiftçilerin unumiyetle başka kaynaklardan elde edeceği bir Gelir de mevcut değildir. (1000) liralık bir gelir de en az geçim indirimi haddinin dînunda kalacağından fuzuli tarh külfetlerine katlanmaktansa ziraî kazançları Vergi dışı bırakmak en salim yoldur. Ancak tasarıda ayrıca hedefin istisnayı daimileştirmek değil, Gelir Vergisi memlekette yerleştikten sonra ziraî kazançlar da Vergi mevzuuna alınarak ve köylü muaflığı adı ile yeni bir istisna tesis edilerek Verginin umumileştirilme esası derp's edilmiştir [1].

Görülüyor ki Kanun vazı gâyet şümüllü olan ziraî kazanç istisnasını tesis ederken esas itibariyle şu iki durumu göz önünde bulundurmıştır.

a) Ziraat erbabının kısmı âzaminin hesap tutmağa muktedir olmaması ve ziraatin mahiyeti icabı, ziraî kazancın tam ve doğru olarak tesbitinin güç bir mevzu olması,

b) Memleketimizde Ziraî faaliyetin küçük köy işletmeleri mahiyetinde cereyan etmesi ve bu sahada elde edilen gelirin de mükellef itibariyle çok düşük, belki de geçim indirimi civarında bulunmasıdır.

Bu düşüncenin tenkidî :

a) Memleketimizde Gelir Vergisi fikrinin ortaya atıldığı 1946 yılından bu tarafa geçen 12 - 13 yıl içinde bu Verginin Memleketimizde tatbik edilmesinin güç bir iş olduğu, halkımızın seviyesinin buna müsait olmadığı sözleri söylenmiştir. Bu söylentinin

[1] Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve geçici Komisyon Raporu, s. 27.

yaptığı tepkiler sebebiyle esnaf muaflığı hadleri geniş tutulmuştur. Burada şunu işaret etmek lazımdır ki Gelir Vergisi kolay tatbik edilen rahat bir sistem değildir. Mükellef bakımından mühim kolaylıklar sağlayan karine Vergileriyle bu günün ihtiyaçlarını karşılamaya imkân yoktur. Ziraat erbabının hesap tutmağa muktedir olmaması, büyük ziraat kazanç sahiplerinin malî bakımdan imtiyazlı bir muameleye tâbi tutulmalarını icabettirecek bir sebep olamaz.

Bu düşünce vaktiyle ticaret ve san'at erbabı için de ileri sürülmüştür. Halbuki bu gün memleketimizde bu sınıf mükellefler hesap ve kayıt tutmakta ve beyannamelerini de muntazaman vermektedirler. Hattâ 1946 yılında esnaf muaflığı esaslı şekilde daraltıldığı zaman bugün esnaf addettiğimiz kimseler dahi defter ve kayıt tutmağa başlamışlar ve alışmışlardır. Bu bakımdan ziraat erbabının, bilhassa büyük çiftlik ve işletme sahiplerinin hem kendileri ve hem de ödeyecekleri vergi için basit bir defter tutamayacaklarını iddia etmek güçtür.

b) 20. ci Yüzyılda vergi vermek, yani âmme masraflarına iştirak etmek fertler için Millî ve İçtimaî bir vazife halini almıştır. Bu vazifenin ifası için mükelleflerin biraz gayret sarfetmelerini ve bazı formalitelere katlanmalarını tahammül edilmez bir külfet addetmemelidir.

Diğer taraftan tatbikatta işletme esasında defter tutulması ve götürü usulde mükellefiyet tesisi gibi Gelir Vergisi formalitelerini azaltan şekiller mevcuttur. Bunun içindir ki Gelir Vergisine tâbi tutulacak ziraat erbabının Vergi formalitelerini yerine getirecek durumda bulunmadıkları hakkında Kanun vaz'ının düşüncesine iştirak etmemekteyiz.

c) Ziraatin mahiyeti icabı ziraat kazancın tam ve doğru olarak tesbitinin güçlük doğurduğu da ileri sürülmektedir. İleride açıklıyacağımız gibi teklif edeceğimiz sistemde ziraat erbabının küll halinde Vergiye tâbi tutulması bahis konusu değildir. Ziraatle uğraşanların ekserisi kazançları mahdut ve köylü dediğimiz sınıfı teşkil etmektedir. Bunlar vergi dışı kalacağı için Vergiye tâbi tutulacak mükellef sayısı çok mahdut olacaktır. Bundan başka büyük işletmeleri bilanço esasında, orta işletmeleri işletme esasında ve götürü masraf usulü ile Vergiye tâbi tutmak suretiyi-

le tatbikatta mükellef lehine bir takım kolaylıklar da sağlamak mümkündür.

d) Memleketimizde ziraî hasılâttan Vergi alınması yeni bir mevzu değildir. Cumhuriyetin kurulmasından önce halk Aşar Vergisi ödüyor idi. Cumhuriyet devrinde 943 - 946 yıllarında Toprak Mahsulleri Vergisi adı altında ziraî hasılâttan vergi alınmıştır.

7.6.1943 tarihinde yürürlüğe giren 4426 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununa göre, Türkiye'de yetiştirilen hububat, bakliyat ve diğer mahsullerle İpek kozasından alınıyordu. Mükellefler istihsal yerlerini şehirlerde Belediyelere, köylerde muhtar ve ihtiyar hey'etlerine her yıl beyan ediyorlar, idarenin tâyin ettiği ölçme kolları, mahalle ve köylerdeki mükelleflerin fiilen elde etmiş oldukları mahsulleri harman yerlerinde ölçmek suretiyle tesbit ediyorlardı. Ve mükellefin ödiyeceği vergi, yerinde bir ihbarname tanzim edilerek mükellefe bildiriliyordu. Verginin nisbeti ortalama % 10 civarında idi. Bu mahsullerden bir kısmının vergisi para olarak, bir kısmının ki aynen tahsil ediliyor idi. Bu vergiden istisna edilenler binaların mütemmimatı bahçelerinde yetiştirilen mahsullerle, bağ ve bahçelerde zati ihtiyaçlar için yetiştirilen mahsuller idi.

Yani Toprak Mahsulleri Vergisi pek şümüllü hükümleri ihtiva ediyordu. Ve memleketimizdeki ziraat erbabının ekserisi bu vergiye tâbi bulunuyordu. Muamele Vergisi karakterini taşıyan bu Verginin iyi veya kötü taraflarını burada münakaşa edecek değiliz. Bu vergiden bahsetmekteki maksadımız cari bulunduğu 1943 - 1946 yıllarında hiç bir mukavemete maruz kalmadan kolaylıkla tatbik edilmiş ve Devlete mühim bir varidat temin etmiş olmasıdır.

Yapılan Tahsilât [²]

Yıl	Tahakkuk	Tahsil
1943	59.969.650 Lira	59.663.478 Lira
1944	43.243.110 »	47.275.054 »
1945	69.221.153 »	66.855.160 »
1946	105.505.395 »	78.832.377 »
1947	32.075.730 »	29.405.410 »
1948	9.751.780 »	8.692.910 »

İstisna ettiği mükellef adedinin gâyet dar, yani mükellefiyet şümulü gâyet geniş bulunan Vergi ödeme iktidarını nazara almayan Toprak Mahsulleri Vergisi memleketimizde kolaylıkla tatbik edildiği ve bu Vergi ile Devlete bir varidat temin edildiği halde bu Verginin ilgasının akabinden hazırlanan ve hakikî iktidara göre vergi almayı istihdaf eden Gelir Vergisi projesinde ziraî kazançların Vergi dışı bırakılması büyük bir noksanlıktı.

II. Ziraî kazançların vergilendirilmesi zaruretini şiddetlendiren sebepler :

O tarihten bu güne kadar geçen 12 - 13 yıl içinde ziraî kazançların vergilendirilmesi şiddetini arttıran bir zaruret halini almıştır.

a) Türk Gelir vergisi sisteminde esnaf muaflığı ve ziraî kazanç muaflığı ile en iptidai vergileme prensiplerinden biri olan umumîlik prensibi geniş mikyasta ihlâl edilmiştir. Aynı miktarda kazanç sağlayan tüccar, hizmet erbabı, serbest meslek erbabı, gayri menkul ve menkul sermaye iradı sahipleri Gelir Vergisi ile mükellef tutulurken Ziraat erbabı için böyle bir muaflık kabul edilmesi ile makûl şekilde izah edilemeyecek bir imtiyaz tesis edilmiştir. Yalnız bir içtimaî zümre lehine tesis edilmiş olan böyle bir imtiyaz vatandaşlar arasında eşitliğ bertaraf etmiş ve malî adaletsizliğ büsbütün şiddetlendirmiştir. Gelir vergisinde mühim bir gedik olan esnaf muaflığı devam ederken buna bir de ziraî kazanç muaflığı eklenmesi hiç bir şekilde mazur görülecek bir hareket değildir. Bizzat zürra dahi âmme masraflarına iştirâkten alıkonulmalarını doğru bulmamaktadırlar.

b) Cumhuriyetin kurulduğu 1923 yılından Gelir Vergisinin yürürlüğe girdiği 1950 yılına kadar vasıtasız vergilerin en büyük kısmını dar ve sabit gelirli denilen maaş ve ücret sahipleri ödemişlerdir. Gelir vergisinin tatbik edildiği 8 - 9 yıllık devrede durumda esaslı bir değişiklik olmamış, Gelir Vergisi dahi daha çok dar ve mahdut gelirli maaş ve ücret sahipleri üzerine yüklenmiştir. Eski olmakla beraber aşağıdaki rakamlar bize bu mevzuda bir fikir verebilecek mahiyettedir.

[2] Mükellef adedi malûm değildir, verginin hangi mahsullerden ne kadar alındığı hakkında müfredat yoktur. Ancak bütçede bir fasıl altında toprak mahsulleri vergisi diye tasrih edilmiş olduğundan aynı maddeye kaydedilmiştir.

	1951	1952	1953	1954
Ücret gelirlerinden	60	48	44	46
Diğer mükelleflerden	40	52	56	54
	100	100	100	100 ³

c — Diğer taraftan hâlen vasıtasız ve vasıtalı vergiler hâsılatı vergi sistemimiz içinde üçte bir nisbetinde yer almaktadır.

Vasıtasız - vasıtalı vergiler miktar ve nisbetleri 1951 - 1959

Yıl	Milyon lira olarak tahsilât rakamları (1)			Nisbetler %		
	Vasıtasız vergiler	Vasıtalı vergiler (resim ve harçlar dahil)	Yekûn	Vasıtasız vergiler	Vasıtalı vergiler (resim ve harçlar dahil)	Yekûn
1951	330,0	849,3	1.179,3	27,98	77,02	100
1952	422,0	1.060,8	1.482,8	28,45	71,55	100
1953	544,7	1.163,2	1.707,9	31,89	68,11	100
1954	687,7	1.252,9	1.940,6	35,43	64,57	100
1955	818,5	1.436,0	2.254,5	36,30	63,70	100
1956	1.047,7	1.539,5	2.587,1	40,49	59,51	100
1957	1.175,5	1.843,6	1.019,1	38,94	61,06	100
1958	1.391,0	2.081,5	3.472,5	40,06	59,94	100
1959	1.736,0	3.556,9	5.292,9	32,80	67,20	100(2)

(1) 1951 - 1956 yıllarına ait rakamlar Hazine hesabı umumilerinden, 1957 yılı ise tahsilât hesaplarından alınmıştır.

(2) 1959 Mali yılı bütçe lâyihasına ait gerekse, sahife LXIX.

Bu sebepten âmme yükünün en ağır kısmı malî kudretleri enaz olan içtimâî zümre üzerine yüklenmektedir. Fiat hareketlerinin devamlı olarak yukarıya müteveccih bulunduğu bu devrede konjoktüre intibak kabiliyeti en yüksek olan bir zümrenin (zürran) vergi dışında bırakılması sosyal bakımdan mühim bir hata teşkil etmektedir. Amme sektörüne dahil idare ve müesseselerin özel sermaye-

[3] Memduh Yaşa, Revue de science Financiere, 1955 - 2.

nin elinde bulunan sabit ve dar gelirlerden Vergi tahsil etmek, vaz geçilmez ihtiyaç eşyasının veya bu durumda bulunan diğer maddelerin fiyatları üzerine vergi eklemek çok kolay bir yoldur. Asıl başarılması lâzım gelen iş kazançlarını başka kaynaklardan sağlayan ve vergi ödeme güçleri yüksek olan zümreyi mali iktidarları nisbetinde âmme masraflarına iştirâk ettirmektir. Bugün yapılacak en mühim iş budur.

Esnafın başka zürrain kitle halinde vergiden muaf tutulması diğer zümrelerin de muaflik ve hattâ vergiden kaçma arzularını tahrik etmektedir. Bu ise Gelir Vergisini bozan ve inkişafını engelleyen bir husustur.

d) Beyan esasına istinad eden vergiler tatbikatta idareye ve mükelleflere bir takım külfetler tahmil eden mükellefiyet şekilleridir. Bu külfetlere bu vergilerin âdil bir şekilde büyük randıman sağlamaları sebebiyle katlanılmaktadır. Beyan sisteminde alınan Vergilerin zamanla hâsılatlarının artması sâyesinde karineye dayanan iptidâî vergilerle, gayri içtimâî mahiyetteki muamele ve istihlâk vergilerinin zarurî ihtiyaç maddeleri üzerinden kaldırılması veya hafifletilmesi inkân dahiline girer. Gelir Vergisinin malî vazifesini yapabilmesi için muaflik ve istisnalarının çok zarurî sahalara münhasır kalması ve verimli sahalara yayılmaması lâzımdır. Bu yapılmazsa verginin randımanı kısırlaşmış ve Verginin inkişafı engellenmiş olur.

Memleketimiz esas itibariyle ziraat memleketidir. Bu bakımdan Millî gelir içinde en büyük hasılâyı ziraat kazanç teşkil etmektedir. Cari fiatlara göre 1957 yılında 28 milyar 659 milyon lira olarak tahmin edilen millî gelir de Ziraat sektörüne isabet eden kısım 12 Milyar 46 milyon lira yani, Millî gelirin % 43'üdür. [4].

Ziraat sektörden sağlanan 12 milyar 46 milyon lira Millî gelirin çoğunu Vergiden muaf tutulacak köylü sınıfının gelirleri teşkil etmektedir. Geniş bir tahmin yaparak bu sınıfın ziraat gelir içindeki yerini %85 olarak kabul edecek olursak vergiye tâbi tutulacak millî hâsıla 1 milyar 59 milyon lira civarındadır. Bu miktarın asgarî % 15 nisbeti ile sağhyacağı varidat 158,85 milyon lira civarındadır.

[4] 1959 malî yılı bütçe lâyihasına ait gerekçe, s. XXV.

Görülüyor ki köylü muafılığı dışında zirai kazançlardan sağlanacak varidat küçümsenemeyecek kadar mühimdir. Bilhassa son zamanlarda iktisadî kalkınmanın hızlanması ve memleket nüfusunun çoğalması memleketteki istihlâki arttırmış ve zirai mahsul-ler âdetâ bulunamaz olmuş ve bu suretle ziraat erbabının kazanç-larında ticaret ve sanayi erbabınınkinden daha sür'atli bir artış vukua gelmiştir.

Nisbî adedi yüksek olan büyük toprak sahipleri memleketteki el emeğinin ucuzluğu ve makineleşmek imkânının kolaylığı yüzün-den randımanı düşük topraklardan mühim kazançlar sağlamışlar-dır. Bu durum zirai kazançlarda temin edilecek varidatın tahmin ettiğimizden daha yüksek seviyede olacağının kuvvetli delilidir.

e) Vergi adaleti ve verginin verimi mevzuunun sâdece geniş ve nisbetinin yüksek tutulması ile değil mükelleflerce doğru ola-rak ödenmesi ile temin edilir. Verginin doğru ödenmesini temin için tertip edilen müeyyideler ve mürakabe işleri yanında malî emniyeti temin eden ve mükellefiyetin bünyesinde mündemiç bu-lunan (Auto - Controle) hasssının sağlanması icabeder. Mükellef sayıları milyonları bulan memleketlerde Vergi emniyetini polis teşkilâtı değil bizatihi vergi temin eder.

Oto kontrol müessesinin iyi işleyebilmesi için karşılıklı mua-melede bulunan her şahsın Gelir vergisine tâbi tutulması icabe-der. Bu suretle bir mükellefin kaçırdığı Vergiyi muamelede bulun-duğu diğer mükellefin ödemesi gerekir. Böyle olunca vergi kaçırıl-masına imkân kalmamış olur. Amerika gibi vergi nisbeti (% 80.) i aşan memleketlerde Gelir vergisi bu sâyede işleyebilmektedir. An-cak vergide sağlam bir mükellefiyet dairesi kurulmaz, gedikler, istisnalar ve hattâ götürü teklif şekilleri bulunursa vergi daima buralardan kaçmak imkânını bulur. Kaçakçılığın artması ile vergi nazarı mahiyette kalır. Ve vergi emniyeti tehlikeye düşer.

Maalesef memleketimizde Gelir Vergisi bugün bu durumda-dır. Memleketimizde dahilî ticaretle uğraşanlar, sanayiciler, ihra-catçılar, büyük ziraat işletmelerinden satın aldıkları ziraat mah-sullerini defterlerine yüksek fiatlarla kaydetmek suretiyle ka-zançlarını rahatça âyarlamak ve gizlemek imkânını bulmakta-dırlar.

Şu halde bugün şahidi olduğumuz geniş mikyastaki vergi kaçakçılığını önliyecek mühim tedbirlerden birisi de ziraî kazanç muaflığını köylü muaflığı haline getirmek, büyük çiftlik ve büyük işletme sahiplerini vergiye tâbi tutmaktır.

f) Bundan başka ziraî sektörde faaliyette bulunanlara bahsedilen muafiyet sebebiyle ihtar zettikleri fazla iştirâ kuvveti vergi ile massedilecek, bu suretle bilhassa memleketimizin cenup bölgesindeki halkın müsmir olmayan harcamaları önlenmiş ve Devlet eliyle daha (rentable) yerlere sarf edilmiş olacaktır.

Buraya kadar açıkladığımız meseleler etüdümüzün mevzuu dışındadır. Biz sâdece ziraî kazançların vergilendirilmesi meselesinin ehemmiyetini ve Gelir Vergisinin istikbali için mutlaka halledilmesi gereken âcil bir mesele olduğunu tebarüz ettirme bakımından önemli noktalara kısaca temas ettik. Şimdi asıl mevzuumuza gelmiş bulunuyoruz.

III. Memleketimizde ziraî kazançlar nasıl vergilendirilmelidir ?

A — Bu mevzua girmeden evvel Gelir Vergisi Kanunumuzun mülhem olduğu garb memleketlerinde ziraî kazançlar nasıl vergilendirilmiştir? Kısaca temas etmekte fayda vardır.

Almanya'da :

Almanya'da ziraatten hem gelir vergisi ve hem de emlak vergisi alınmaktadır. Bir defa ziraatte kullanılan arazi ziraî servet olarak emlak vergisine tâbidir. Gelir vergisinde mükelleflerin durumları arazi sahibi olmalarına veya kiracı bulunmalarına göre değişmektedir. Arazi sahibi, arazisini kiraya vermişse bizdeki gibi kira bedelinin safi miktarını beyannamesine ithal eder. Arazi sahibi arazisini bizzat işletiyorsa, götürü usulde veya defter tutarak vergi öder. Alman mevzuatına göre arazi'nin emlak vergisine esas olan değeri (100) bin markı veya senelik mahsulât satışlarının tutarı 40.000 markı veya bir yıldaki kazançları yekûnu 6000 markı aşan mükellefler defter tutmak sureti ile hakiki safi kazançlarını hesaplayarak vergi öderler. Bu mükellefler aynı zamanda mahsul cetveli, işçi bordroları, arazi ekim cetveli gibi kayıtları da tutmak mecburiyetindedirler.

Biraz evvel açıkladığımız ölçülerin altında kalan küçük çiftçiler götürü usulde vergi öderler.

Götürü usuldeki kazancın tesbiti usulü yapılan ziraat nev'ine göre değişmektedir. Bağcılık gibi bazı ziraat nev'ileri için senelik satış miktarına muayyen nisbetler tatbik edilmek suretiyle yıllık götürü kazanç bulunur. Diğer bir kısım ziraat işletmeler için emlak vergisine esas olan değer $\frac{1}{12}$ si alınır. Bulunacak meblâğ işletme sahibi ile işletmede çalışan eş ve çocukları için muayyen nisbette zamlar yapılır. Eğer işletme sahibi arazinin bir kısmını kiraya veriyor ise bu da kazanca ilâve olunur. Buna mukabil işlettiği araziye kira ödemiyor ise kira, işletme ile ilgili olarak ödenen borç faizleri, emlak vergisine esas olan değer $\frac{1}{12}$ sinden indirilir. Bu şekilde tesbit edilen ziraat kazanç altı sene için muteber olur. Götürü usul mecburî olmayıp mükellefler isterler ise defter tutmak suretiyle hakikî sâfi kazançlarını tesbit ve beyan edebilirler.

Fransa'da :

Fransa'da 1949 yılında büyük bir vergi reformu yapılmış, seditler vergiler terk edilerek bizde olduğu gibi toplu ve tek bir gelir vergisi sistemi kabul edilmiştir. 1949 yılından evvel ziraatle alâkalı olarak emlak vergisi ile ziraat kazançlar vergisi mevcuttu. Ziraat kazanç vergisi de bir nev'i emlak vergisi şeklinde alınıyordu. Emlak vergisi bir takım indî karinelere dayanılarak arazi'nin kadastral iradı üzerinden alınıyordu. Bu şekilde bulunan emlak vergisinin matrahına bazı zamlar yapılıyordu. Bu tabii mantıksız bir vergi idi. Bunun sebebi Fransız çiftçilerinin seçmen olarak her türlü beyannameye ve vergiye şiddetle itiraz etmiş olmalarıdır. 1949 vergi reformu ile eski emlak vergisi ilga edilerek emlak iratları gerçek ve safi miktarları ile vergi mevzuuna alınmıştır. Bu suretle araziyi bizzat işletenler ikinci bir vergi ödeme külfetinden kurtulmuşlardır. Yeni vergi sistemine göre ziraat kazançlar götürü veya hakikî kazanç esasından vergiye tâbi tutulurlar. Esas ve normal usul götürü usul olup mükellef götürü usulü reddedebileceği gibi, idarede yüksek kazançlı işletmeleri gerçek kazanç esasından teklif edebilir. Ancak ağaç kesiminden mütevellit orman gelirlerinin daima götürü şekilde vergilendirilmesi lâzımdır.

Memleket departmanlara veya ziraat mintikalarına ayrılmıştır. Her bir mintika için muayyen mahsul nev'ilerine, istihsal edilen, mahsulün kıymeti ile istihsal masrafları nazara alınarak hektar başına vasatî bir kazanç tesbit edilmektedir. (polyculture) işletmeleri içinde dahi aynı şekilde çeşitli işletme sınıflarına göre hektar başına ortalama kazançlar hesaplanır. Ve işletmenin hususî durumuna (Toprak, yol güzetgâhı gibi vaziyetler nazara alınarak) işletmeler bu kazançlardan birine itahl olunur.

Arazi'nin, yani işletmelerin sınıflarını, hektar başına ortalama kazanç miktarını özel bir Komisyon takdir eder. Bu (Commission departmantale) vilâyetdeki İşletme ve ziraat nev'ilerini ve ziraî bölgelerini tesbit eder. Ziraat Müdüriyetinin fikirlerini ve geçmiş sene tahminlerini nazara alır. Bu komisyonun kararları aleyhine Maliye Vekâletinde daimî faaliyet halinde bulunan (Commission Centrale) e itirazda bulunulabilir.

Ancak arazi bu şekilde tesbit edildikten sonra çiftçilerin bu kategorilerden hangisine tâyin olunacaklarını mahalli vergi komisyonları tâyin ederler. Bu komisyonun kararları aleyhine departman komisyonuna itirazda bulunabilir. Aynı mükellefin müteaddit vilâyetler dahilinde bulunan tarım işletmelerine sahip olması halinde her işletmenin kârı bağlı bulunduğu vilâyet, ziraî bölge ve kategori için tesbit edilmiş olan ortalama kazanç miktarlarına göre ayrı ayrı hesaplanır.

İşletmenin felâkete maruz kalması halinde mükellefler götürü matrahı reddederek beyan usulü ile vergilendirilmelerini isteyebilirler. Veyahutta idare tarafından hasar durumu nazara alınarak bir indirme yapılabilir [5].

İngiltere'de :

İngiliz gelir vergisinde A Sedülünü emlak vergisi (property tax) bu arada arazinin rantı üzerinden alınan vergiler teşkil etmektedir. Verginin matrahı arazinin senelik tahmin edilen iradı (Annuel value) dir. Bu irat beş sene zarfında tahsil edilen kira bedellerinin ortalamasıdır. Vergiyi arazinin kiracısı kira bedelin-

[5] : Mehaz, Afif Sanver: Fransa'da tarım kazançlarının teklif şekilleri, Maliye Vekâleti Tetkik Kurulu neşriyatı.

den tevkif ederek maliye'ye öder. İngiltere'de umumiyetle arazi kiraya verilerek işlenir.

Ziraî kazanç vergisi İkinci Dünya harbine kadar B sedülû olarak vergiye tâbi tutulmakta idi. Mükellef çiftçi, yani ziraat erbabı idi. 1941 ve daha sonra 1949 yılında Maliye Kanunu (Finance act) ile yapılan tâdille ormanlar hariç diğer her türlü ziraî kazançlar B Sedülünden çıkarılarak D Sedülüne ithal edilmişlerdir.

D Sedülüne göre ziraî kazançlar ticarî iş ve teşebbüslerde olduğu gibi gerçek ve safî kazanç esası üzerinden vergiye tâbi tutulmuşlardır. Hâsılattan indirilmesi kabul edilen gider ve ödemeler bakımından ziraî kazançlar hakkında da ticarî kazançlar hakkındaki hükümler tatbik olunur.

İngiliz gelir vergisinde defter tutma bakımından bir mecburiyet olmamakla beraber vergi ihtilâflarında haklı çıkmak için mükellef muntazam defter tutmalıdır. Diğer taraftan Şirketler Kanunu da hissedarların haklarını koruma bakımından şirketleri muntazam defter tutmaya ve hesap dönemi bilânço, kâr ve zarar cetveli çıkarmaya ve hesaplarını bir serbest hesap uzmanına kontrol ve tasdik ettirmeye mecbur tutmuştur. Bunun içindir ki büyük işletmeler muzaf usule göre muntazam defter tutmaktadırlar.

Küçük çiftlikler ile sair küçük ziraî teşebbüsler tek kayıt usulüne göre defter tutarlar. Bu usulde de ya bir nev'i işletme defteri tutulur. İşletme ile gelir ve giderler, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri göz önünde tutularak tahakkuk ettikçe bu deftere kaydedilir. Veyahut da bir kasa, bir envanter ve bir de borç ve alacakların takibi için hesabı cari defteri tutulur. Ve bu defterlerden Gelir Vergisi Kanunu bakımından safî kazancın tebitinde hesaba ithali gereken hasılat ve giderlere ait tahsilât ve tediyatın dökümü yapılır ve bir de hesap hülâsası çıkarılır [6].

Belçika'da :

Belçika'da ziraî kazançlar esas itibariyle gerçek ve safî miktarları üzerinden Gelir Vergisine tâbi tutulmaktadır.

[6] Mehazlar: Mustafa Renksizbulut: İngiliz gelir vergisinde ziraî kazançların teklif şekli, İktisat ve Maliye Mecmuası, «cilt II, sayı 1, s. 21 - 28»

Ziraî kazançların teklif şekli bakımından diğerleri ile bu meydana ticarî kazançlarla bir alâka ve münasebeti mevcut bulunmamaktadır. Mükellef kazancını muntazam kayıt tutarak vesikalarını saklayarak tesbit eder.

Bundan başka İdareye gelirleri mahdut olan küçük işletmeleri götürü usulde Vergiye tâbi tutma selâhiyeti tanımıştır.

İsviçre'de :

Prensip itibariyle İsviçre'de de her türlü üticarî, sınaî ve ziraî faaliyetler gerçek ve safi miktarları üzerinden vergilendirilir.

Ancak Federal Mahkemece 1937 yılında verilen bir karara istinaden tatbikatta ziraî kazançlar götürü usulde tesbit edilmektedir.

Ziraî teşekküllerse (Ziraat odaları, sendikalar) muayyen muntakalara ve kültür çeşitlerine göre hektar başına ortalama bir kazanç tesbit edilir. Ve her işletmenin ayrı ayrı kazançları bu umumî tip kazanç nevelerine göre hesaplanır. Mükelleflerce bu miktarlardan ödedikleri işçilik ve faizler indirilir.

Birleşik Amerika'da :

Birleşik Amerika'da ziraî kazançların vergilendirilmesi sınaî ve ticarî kazançların vergilendiirilmesine nazaran kayda şayan bir özellik arz etmez. Orada çiftçiler diğer mükelleflerden farksız olarak, gerçek ve safi gelirleri üzerinden vergi ödemeye mecburdurlar. Ziraî kazançlar ya bilânço veya basit (Tahsilât ve tediya) esasında tutulan defterler üzerinde tespit edilir. Defter tutmamış olan mükelleflerin kazançlarını idare tesbit eder. Bunu yapabilmek için İdare kendilerinden ziraî işletmenin hasılât ve masraflarını gösteren hususî bir cetvel isteyebilir.

B — Memleketimiz için teklif edilen usuller :

Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili ilk projelerin hazırlandığı 1946 yılından bu tarafa, memleketimizde ziraî kazançların vergilendirilme usulleri hakkında bir çok fikirler ileri sürülmüştür.

1 — 1946 yılında hazırlanan ilk Gelir Vergisi projesinde ziraî kazançların Gelir Vergisinin umumî hükümleri içerisinde vergi-

lendlirimesi kabul edilmişti. Arazi Vergisi kıymetleri 20.000.— liradan aşağı olanlar ile arazi vergisi kıymeti bu miktarı aşanlardan tutacakları hesaplara göre bulunacak ziraî kazançları 3.000.— lirayı bulmayanlar tamamen vergi dışı bırakılacak, 3.000.— lirayı aşanlarda sâdece bu aşan kısım Vergiye tâbi tutulacaktı. Proje ziraat erbabına bir kolaylık olmak üzere aynen gayri menkul sermaye iratlarında olduğu gibi götürü masraf usulünü de kabul ediyordu. Vergiye tâbi tutulacak ziraî kazanç tahsil edilmiş olan hasılat ile tediye veya götürü olarak tesbit edilen masraflar arasındaki müsbet farktı [7].

Görülüyor ki projede ziraî kazançların gerçek ve sâfi miktarlarına göre beyan esasında vergiye tâbi tutulmaları derpiş edilmiştir. 1946 yılından bu tarafa yapılan muhtelif etütlere göre çeşitli teklifler de ileri sürülmüştür.

2 — İkinci bir düşünceye göre ziraatte muhasebe usullerini tatbik güçtür. Çünkü zürrağın kültür derecesi ve ziraî faaliyetin bünyesi buna müsait değildir. En ileri memleketlerde dahi ziraî muhasebe usullerinin bihakkın kullanılabilmesi bu yüzden çok güçtür. Bunun içindir ki gerek mükellef, gerek idare bakımından vergi prensiplerini ihlâl etmeksizin müttekâmil bir kadastro usulü (karine usulü ile) ziraî kazançları vergilendirmek en salim yoldur.

Kadaastro usulünde vergi mevzuu hakikî kazanç değil mafruz kazançtır. Kadaastro usulü hukukî fonksiyonu yanında mefruz ortalama kazancın tâyini hususunda geniş imkânlar bahşetmektedir. Kadaastro usulünde mefruz vasatî kazanç idare adamları ile mükellefler arasında seçilen bir komisyon tarafından tâyin edilir. Ve diğer tarafın da rızası mevcut olduğundan adaletin tahakkukuna imkân verilir.

Kadaastro usulü tatbikatta bir çok kolaylıklar arzettiği için bugün Avrupa memleketlerinde tatbik edilmekte ve ziraatte âdil verginin tahakkuku yolunda diğer usullere tercih edilmektedir [8]. Bu usulde her merkezde bir Vergi Komisyonu bulunacak, bu

[7] Beysan Keyder, Ziraî sektörde vergilendirme, Maliye Enstitüsü konferansları, seri No. 4.

[8] İ. Haydar Kazgan, Türkiye'de ziraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda kadaastro usulünün arzettiği imkânlar, İktisat ve Maliye, cilt I, sayı II, s. 13.

komisyon Kadastro geleneğine vakıf memurları ile bu işlerle görevlendirilmiş Maliye memurları ve mükellefleri temsil eden bir heyetten teşekkül edecektir. Hektar başına verim miktarı «lira» olarak ifade edilecek ve bu miktarlar 5 ilâ 10 yılda bir değiştirilecektir. Jeometrik kadastro'nun hukukî fonksiyonu yanında Vergi fonksiyonu da yapabilmesi için hektar başına yıllık gelirleri gösteren kadastro yapmak lâzımdır. Bu nevi kadastro da toprakların kimlere ait buldukları tesbit edilmekle kalınmayacak, aynı zamanda her parselin verim derecesi, vereceği mahsul çeşidine göre ayrı ayrı tesbit olunacaktır. Bu usulün tatbik edilebilmesi için memleketimizin her tarafında mükemmel bir kadastronun yapılmış ve yapılmakta bulunması lâzımdır. Halbuki memleketimizin bilhassa ziraat bölgelerinden iptidai kadastro şekli olan «Jeometrik kadastro» dahi mevcut olmadığı gibi yapılması da çok uzun senelere mütevakıftır. Şu halde ziraat kazançları kadastro usulünde vergilendirilme düşüncesinin şimdilik tahakkukuna imkân mevcut bulunmamaktadır.

3 — 1953 yılı Şubatında ziraat gelir vergisi mevzuunda Büyük Millet Meclisine Kocaeli Mebusu Ekrem Ali Can, ve Antalya Mebusu Ahmet Tekelioğlu tarafından iki kanun tasarısı verilmiştir.

Ekrem Ali Can'ın teklifinde her türlü ziraat erbabı üç türlü karineye dayanan götürü bir usulle teklif edilmek istenmiştir. Bu karineler şöyle sıralanmaktadır :

- a) Maliye ve Ziraat Vekâletlerince müştereken her sene Nisan ayı sonuna kadar «asgarî yüzölçümü cetvelleri» ilân edilecektir.
- b) Mükelleflerce her sene Mayıs ayı sonuna kadar ekim ve bakım beyannameleri verilecektir.
- c) Mahallî heyetler tarafından bildirilecek verim miktarlarına göre Maliye Vekâletince verim cetvelleri hazırlanacaktır.

Her sene konjonktür durumu gözönünde tutularak ilân edilecek «asgarî yüz ölçümü cetvelinde» o sene hangi çiftçilerin vergiye tâbi tutulacağı, hangilerinin vergi dışı kalacağı tayin edilecek, cetvelde gösterilen eb'attaki arazi dahilinde ekim ve bakım yapmış olan ziraat erbabı, Mayıs ayı içinde Vergi Dairesine birer «ekim ve bakım beyannamesi» vererek işledikleri arazi miktarını ve sair gerekli malûmatı beyan edeceklerdir.

Hasatlara tekaddüm eden günlerde hazırlanan «verim cetvelleri» de Maliye Vekâletince Vergi Dairelerine gönderilecek ve bu

karinelere istinaden Vergi Daireleri ziraat kazançlardan gelir vergisini müteakip yılda tarhedeceklerdir.

Ahmet Tekelioğlu'nun teklifinde ise, ziraat kazançlar esas itibariyle defter tutma ve beyanname verme usulü ile tesbit edilmek istenmektedir. Ancak orta halli çiftçiye bir kolaylık olmak üzere bunların vergilerinin götürü usulde tarhedilmesi imkânı düşünülmüştür. Götürü usule tâbi tutulacak mükellefler iş ve işletme hacmi küçük çiftçi muaflığının özel şartlarında tesbit edilen hadlerin beş misline kadar olan mükelleflerdir. Maamafih bu mükellefler de hâlen hayvanlar vergisinde tatbik edildiği şekilde, kollektif bir beyanda bulunacaklar ve Takdir Komisyonlarının tesbit edecekleri mahrâha itiraz edebileceklerdir. Hattâ defter tutmak ve yıllık beyanname vermek suretiyle gerçek ve safi kazançları üzerinden vergilendirilmelerini isteyebileceklerdir.

Gerçek kazançları üzerinden vergi verecek olan diğer ziraat erbabı basit bir çiftçi defteri tutacaklar, satılan mahsuller, hayvanlar vesaire, işletme malzemesi mukabilinde alınan paralar ile, fiilen ödenen masraflar gösterilecek ve bu iki kalem arasındaki müsbet fark vergiye tâbi tarım kazancı olacaktır.

Ahmet Tekelioğlu'nun teklifi biraz evvel açıkladığımız 1946 yılındaki hükümet tarafından hazırlanan Gelir Vergisi Tasarısındaki teklife benzemektedir.

4 — Bedii Fevzioglu arkadaşımıza göre, esas itibariyle ziraat erbabı beyanname usulünde vergiye tâbi tutulmalıdır. Fakat memleketimizdeki ziraat erbabının kültür seviyesi ve maddî imkânları da gözönünde tutularak bir müddet için defter tutulması mecburiyeti sadece büyük ziraat işletmelerine ve zengin çiftçilere inhisar ettirilmelidir. Orta sınıfın kazancının tesbiti için şifahî ve kollektif beyan sistemi tatbik edilmelidir. Bu usul götürü usulden üstün karkardedir. Kollektif beyan (ekilen toprağın vüs'ati, mahsulün nev'i, muhtemel verim, ekim için yapılan masraflar ve elde edilecek mahsulün tahmini miktarı ve kıymeti ve saire gibi) verginin tarhi için gerekli bütün malûmatın beyan kayıt defterlerine yazılmasını temin edecek tarzda yaptırılmalı ve esas tarhiyat, mükellefin verdiği bu malûmata istinaden ifa edilmelidir.

Mükelleflerin bir kısmı hakkında ise sonradan yoklama mahiyetinde, götürü usule istinaden kazanç tahmini yapılmalı ve götürü

usulle bulunan matrah kendi beyanı ile tesbit edilenden fazla çıkarsa vergi % muayyen miktarla cezalı olarak alınmalıdır⁹.

5 — Beysan Keyder arkadaşımıza göre ise, ziraat erbabı aslında beyan esasında vergilendirilmelidir. Fakat memleketimizde ilk defa tatbik edilecek bu vergi için daha uygun bir sistem bulmalıdır. Bu da Gelir Vergisinin insicamını bozmayacak müsavat ve adalet kaidelerini ihlâl etmiyecek mixte bir sistem olmalıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesi, hakikî kazançların tesbitinde güçlük bulunan bir kısım ticarî işletmelerde beyan edilen gelirin muayyen şartlarla tesbit edilen takdirî kazançlardan aşağıya olması halinde, bu takdirî kazancı vergiye matrah ittihaz etmektedir.

Bu hükmü biraz daha genişletmek suretiyle ziraî kazançlarda da tatbik etmek mümkündür.

Teklif edilen usul şöyledir: 1957 yılında kabul edilen bir kanunla Ziraat Odaları teşkil edilmiştir. Ziraat Odalarının kuruluşu gayesi ziraî sahalarda ekim, dikim, bakım, yetiştirme, muhafaza, nakil, alım ve satım işlerini yakından kontrol etmek ve bunlara veche vermektir. Ziraî kazançların vergilendirilmesine yarayacak mahiyette olmak üzere Ziraat Odaları elde edilecek her mahsul için zürrağ itibariyle listeler tanzim edecek ve listelerin birer suretini Ziraat Vekâletine gönderecektir. Aynı işi görmek üzere hayvancılık sahasında da buna benzer bir teşkilât kurmalıdır.

Mükellef kazancını beyan etmeli, şayet Ziraat Odaları tarafından tesbit edilen kazançlar beyan edilen kazancın fevkinde ise ve eksiklik sebebi mükellef tarafından izah edilemez ise Ziraat Odalarınınca tanzim edilen listelere yapılan ufak bazı ilâvelere nazaran bulunan tahminî kârları esas tutarak vergi alınmalıdır¹⁰.

Buraya kadar özetlediğimiz tekliflerde memleketimizin ekonomik ve sosyal durumuna uygun bir çok hususlar yer almış bulunmaktadır. Biz burada bu teklifler hakkında bir tenkitte bulunmadan bunlara bir yenisini ilâve etmek istiyoruz.

[9] Bedii Fevzioglu, Ziraî kazançların vergilendirilmesi meselesi, İktisat ve Maliye Mecmuası, cilt I, sayı 8, s. 5.

[10] Beysan Keyder, Ziraî sektörde vergilendirme, Maliye Enstitüsü konferansları, Seri No. 4.

C — Teklif ettiğimiz usul :

1 — Hareket noktası

Ziraî kazançlar vergilendirilirken evvelâ hangi seviyeden yukarı kazançların vergiye tâbi tutulacağını, diğer bir ifade ile vergiden muaf tutulacak kazanç miktarının tayini lâzımdır. Bu tesbiti yaparken bugünkü Gelir Vergisi Kanununda mevcut ticarî ve sınaî kazançlar için carî muafiyet ve istisna hadlerini esas almamız Kanundaki âhengi ve insicamı bozmama bakımından yerinde olur. Gelir Vergisi Kanununda alım, satım ve imalât işi ile uğraşanların yaptıkları 50 bin liralık alışla, 57.500 lira arasında temin ettikleri 7.500 lira bürüt kâr vergi dışı bırakılmıştır. Ücretle yapılan işlerde de vergi dışında kalan miktar aynıdır. Kanun vazı (7500) liralık kârı 50 bin liralık ciro haddine aşarî bir miktarla % 15 bürüt kâr ilâve etmek suretiyle hesaplamıştır.

Yine kanun vazına göre âzamî hadle 7500 liralık bürüt kârın % 50 si masraf payını teşkil etmektedir. Şu halde vergiden muaf tutulmak istenilen miktarı 3750.— liradır. Binaenaleyh ziraat erbabından 3750.— liraya kadar safî kâr temin eden mükellefleri vergiden muaf tutmalı ve bu miktarın üstünde kazanç sağlayanları teklif etmelidir. Bu mesele bizi bahis konusu safî kazancın nasıl tesbit edileceği konusuna getirmektedir. Ziraatle uğraşanların hepsi hesap tutan ve kazancını doğru tesbit eden kimselerden müteşekkil olsa, mesele kendiliğinden halledilmiş olur. Bu şekilde tesbit edilen safî kazançları 3750.— lirayı aşanlar beyanname vermek suretiyle vergiye tâbi olurlar. Böyle bir usul Birleşik Amerika ile Şimalî Avrupa memleketlerinde tatbik edilebilmekte, diğer Garp memleketlerinde bile tatbik edilememektedir. Durum böyle olunca binlerce ziraat erbabından vergiye tâbi olanlarla olmayanları ayırmak için daha maddî ve müşahhas ölçüler bulmak lâzımdır.

Ancak bulunacak ölçülerle 3750.— liralık safî kazanç miktarı arasında sıkı bir rabita olmalı, yani bu ölçülerden mükellefin ziraî kazancının tesbiti mümkün bulunmalıdır.

Bu ölçüleri ararken Kanunda bir âhenk temini bakımından aklımıza Gelir Vergisindeki esnaf muaflığının genel ve özel şartları gelmektedir. Acaba esnaf muaflığının genel ve özel şartları ziraî kazançlara ait muaflığın tesbitinde esas olarak alınabilir mi?

Bilindiği gibi bir kimsenin esnaf muafliğından istifade edebilmesi için kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması, iş yerlerinin yıllık gayrisafî iratlarının toplamının 300.— lirayı aşmaması, ayrıca ticarî ve meslekî faaliyetleri dolayısıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olmaması lâzımdır.

2 — a) İş başında bulunma şartı Kanundaki şekli ile aynen ziraat erbabı hakkında tatbik edilecek ölçülerden biri olabilir. Zira vergiden muaf tutulmak istenilen ziraat erbabı da kendi ailesi efradı ile birlikte bilfiil çalışarak kendi geçimlerine yetecek kadar kazanç sağlayan kimselerdir. Gelir Vergisi Kanununda mükellef işinin başında bulunmadığı halde bulunuyormuş gibi telâkki edilecek bazı istisnaî şartlar da tesbit edilmiştir. Zarurî ayrılmalar ve ölümler halinde olduğu gibi: Aynı durumlar ziraatle uğraşanlar hakkında da varit bulunmaktadır. Ancak tatbikatta bu şarta göre nadiren mükellefiyet tesis edilmekte ve işlemesi gayet güç bir esas olmakla beraber bir karine olarak nazara almakta fayda mülâhaza edilmektedir.

b) Esnaf muaflığının genel şartlarından ikincisi iş yerlerinin gayri safî iratlarının toplamının 300.— lirayı aşmamasıdır. Ziraatte gayri safî irat değil, ekilmiş sahanın arazi vergisine esas teşkil eden kıymeti mevzuubahîstir. Arazinin vergi kıymetinin umumî tahrirle tesbit edildiği malûmdur. Umumî tahrirler tekrarlanması gayet güç ve istatik bir tahmin esasına dayanır. Meselâ bizde en son tahrir 1936 yılında yapılmıştır. Takdir edilen kıymetler bugünkü rayiçle irtibatını tamamen kaybetmiştir.

Meselâ bugün araziden alınan vergilerin üç beş kuruşla ifade edildiğini sık sık müşahede etmekteyiz. Gelir vergisinde bile gayri safî irat karinesinin eski ve yeni binada çalışanlar arasında büyük müsavatsızlıklar ve haksızlıklar doğurduğunu görmekteyiz.

Böyle zahmetli ve külfetli, aynı zamanda gayet istatik bir esasa dayanan arazi vergi kıymetinin ziraî kazanç muaflığının tayininde iyi bir ölçü olarak kullanılacağına kani bulunmamaktayız.

c) Esnaf muaflığının genel şartlarından üçüncüsü ayrıca ticarî ve meslekî faaliyeti dolayısıyla 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olmamaktır. Başka işleri dolayısıyla defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimselerin ziraî kazançları dolayısıyla de gelir vergisine tâbi tutulmaları

normal bir usuldür. Bu ölçünün ziraî kazanç erbabı hakkında da tatbik edileceği tabiidir.

3 — Şimdi esnaf muaflığının özel şartlarının ziraî kazançlar hakkında tatbik edilip edilemeyeceğini araştıralım. Gelir Vergisi Kanununda esnaf muaflığından istifade imkânları ayrıca işin nevi ve mahiyetine göre değişen bir takım ciro şartlarının tahakkukuna bağlanmıştır. Bunlar alım, satım, alınan imal ücreti, istihsal miktarı, taşıma ücreti, nakil vasıtası adedi, tonağı ilâahiri gibi ölçülerdir. Ziraî kazançlarda, direct bir istihsal mevzuubahis olduğu için yukarıki ölçülerden ziyade istihsal miktarının ziraî kazanç muaflığı haddinin tayininde bir kıstas olarak kullanılıp kullanılmıyacağını aramızda gerekmektedir. İstihsal miktarından maksat ziraî bir işletmenin getireceği mahsul miktarıdır. Bunu idare bakımından tesbit çok güçtür. Bu usulü tatbik edebilmek için toprak mahsulleri vergisinde olduğu gibi, istihsal miktarını mahallinde tesbit etmek, yani tartmak ve ölçmek lâzımdır. Zira hangi nevi araziden ne kadar mahsul alınabileceğini ancak çiftçiler bilir. Bu güç bir iştir. Bu bakımdan istihsal miktarını ziraî kazançlara ait muafiyet haddinin tesbitinde bir ölçü olarak kullanmamıza imkân bulunmamaktadır.

Ziraatte kullanılan traktör adedi veya istihdam edilen işçi miktarının bir tefrik ölçüsü olarak kullanılabilmesi hakkında bir düşünce akla gelebilirse de buna da imkân göremiyoruz. Zira siraatte komşuların veya akrabaların münavebe ile birbirlerinin arazilerinde faaliyette bulunmaları, traktörü ekseriya müsterek veya ücretle çalıştırmaları bu mevzuda karışıklıklar doğurur. Bunun içindir ki esnaf muaflığının umumî şartlarından ne gayri safî irat «arazide kıymet» karinesi ve ne de diğer mübayaa ölçüsüne tekabül eden istihsal miktarı, vasıta adedi veya işçi adedi gibi kıstasları tefrik ölçüsü olarak kullanmamıza imkân yoktur.

Ziraî kazanç mahsulleri satışından doğduğuna ve satışın vukuu için ziraat erbabı hakikî ve hükmi şahıslarla bir takım muamelelerde bulunduğuna göre acaba esnaf muaflığının tatbikinde olduğu gibi köylü muaflığının tesbitinde de satış ölçüsünü bir tefrik ölçüsü olarak kullanmamız mümkün müdür? Memleketimizde müstahsil mallarını satın almak suretiyle kıymetlendiren bir çok müesseseler mevcuttur. Bunlar Toprak Mahsulleri Ofisi, Tarım Kooperatifleri, ihracatçı müesseseler, zeytinyağı tağsirhaneleri, Tekel İdaresi, Sümerbank, Et ve Balık Kurumu, ilh. gibi teşekküllerdir. Bu müesse-

selerin kayıtlarından zürrağın yaptığı satışların miktarını tesbit gayet kolaydır. Bundan başka bu müesseseler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre zürrağdan aldıkları mahsuller için ziraat erbabına müstahsil makbuzu da vermeye mecburdurlar. Bunun içindir ki ziraat erbabı sadece makbuz alacak, doğru yazılıp yazılmadığını araştırdıktan sonra saklıyacaktır. Elindeki makbuza göre gelir vergisi bakımından satış haddini kontrol edecek ve ona göre gelir vergisine tâbi olup olmadığını araştıracaaktır. Bu bakımdan esnaf muaflığı için kabul edilen ve fakat mükellefler tarafından nasıl tesbit edileceği kanunda açıklanmadığı için tatbikatta pek istifade edilemeyen satış ölçüsü ziraî kazançlarda bir tefrik ölçüsü olarak kullanılabilir demektir.

Burada üzerinde durulacak en mühim mesele mükellefiyet hadi olan (3750.— liralık) kazancı doğuracak yıllık satış miktarını tayin edebilmektedir. Bunu yapabilmek için mahsul çeşitlerine göre (hububat, bakliyat, pamuk, zeytin, ilh. gibi) 3750.— lira safî kârı net olarak temin edecek bürüt hasılatın tesbiti lâzımdır. Bittabi bu hâsıla mahsulün kalitesine, yetiştiği muhitin verim derecesine göre değişecektir. Bilfarz Adana buğdayı ile Ankara buğdayı arasında yetiştirme zamanı ve evsafı itibariyle fark olduğu gibi, gayri safî hâsıladan indirilecek masraf payları da çeşitlidir. Bu bakımdan esnaf muaflığında olduğu gibi, ziraî kazançlar için «7500» veya (15000) lira şeklinde memleket çapında bir kıstas tayin etmeğe imkân yoktur. Tatbik edilmek istenilen sistemin elâstikî olmasını temin bakımından bu ölçüyü tayin için memleketin bir kaç mıntakaya taksimi ve her mıntakada yetişen mahsulün çeşidine göre bu hadlerin ayrı ayrı tayini lâzımdır. Bu da Usul Kanununun 42. maddesinde ortalama emsal nisbetinin tayini için her il merkezinde kurulan özel bir komisyon gibi teşkil edilecek ziraî takdir komisyonları tarafından tayin edilmeli ve bu komisyonların tesbit edeceği ölçüler Ankara'da kurulacak yine bir Özel Komisyonun tasvibinden geçtikten sonra ilân edilmeli ve bu ölçüler fevkalâde haller müstesna olmak üzere 3 ilâ 5 sene için mer'î olmalıdır.

Ancak bu şekilde tesbit edilen satış ölçüsünün 3750.— liralık sâfî kazancı tesbite tek başına kâfi gelecek kuvvetli bir ölçü olmadığı da meydandadır. Zira esnaf muaflığının tayininde bu ölçüden kâfi derecede istifade edilemediği hakkında tatbikatta pek çok misaller vardır. Bunun içindir ki bu ölçünün yanında bunu takviye edecek diğer ölçüler aramak lâzımdır. Bu mevzuda ilk aklımıza ge-

len ölçü işletmenin yüzölçümü yani ekilen arazinin (dönüm) miktarıdır. Memleketimizde (dönüm) 919 metre kareye tekabül eden yer ölçüsüdür.

Memleketimizin tapu kayıtlarında arazi dönüm miktarı ile ifade edilmektedir. Gerek mülk sahipleri ve gerek diğer ekiciler hesaplarını dönüm esasına istinat ettirmektedirler. Bu bakımdan ziraf kazançların vergilendirilmesinde bu ölçüden istifade etmek mümkündür. Kaç dönümlük işletme için gelir vergisi beyannamesi verileceğinin tayini hususunda esas mükellefiyet haddi olan 3750.— liradan hareket etmek ve bu miktar safi kazancı hâsıl edecek mahsulü verebilecek genişliği tesbit etmek lâzımdır.

İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından her sene neşredilen yıllıklarda veya «ziraf bünye ve istihsal» adlı eserlerde illere ve tarım bölgelerine göre, hububat, bakliyat, sınaf nebatlar ve meyveler itibariyle ekilen sahalarla alınan mahsuller ayrı ayrı gösterilmiştir. Bu malûmattan da istifade edilmek suretiyle yukarıda açıkladığımız şekilde her vilâyette kurulacak Özel Takdir Komisyonlarının ekilen arazinin mahsul çeşidine göre tanzim edilecek vüs'at cetveleri merkezdeki Komisyonun tasdikinden geçmek suretiyle ilân olunmalıdır. Her bölgeye ve mahsul çeşidine göre tesbit edilen yüz ölçümünün «dönüm miktarının» üstünde bulunanlar gelir vergisine tâbi tutulmalıdır. Yüz ölçümünü tesbit ederken şöyle bir hesap yapmak mümkündür: Dönüm başına bir kaç senenin verim ortalaması bulunmalı ve bir kaç senelik vasatı mahsul fiatı ile çarpılmalıdır. Meselâ memleket çapında bir ölçü bulmak istersek bir kaç sene tek dönüm başına isabet edecek mahsul miktarını bulmalıdır. Aşağıdaki cetveldeki rakamlara nazaran 9 senenin ortalaması hububatta dönüm başına 112 kilodur.

Yıllar	Randıman		Pamuk K.
	Hububat	(Hektar Kg.) Bakliyat	
1934—1938	1073	783	219
1946—1950	914	832	260
1950	942	894	263
1951	1213	983	234
1952	1241	1097	244
1953	1295	1096	230
1954	854	910	244
1955	1029	931	251
1956	955	936	259
1957	1195	997	216
1958 ¹¹	1200	1054	285

Muvakkat ön tahminidir.

9 senelik vasatî hububat fiatının 30 kuruş olduğunu farzederek memleketimizde dönüm başına elde edilen hububat hasılatı 33.60 liradır. Bu rakamı bulduktan sonra 3750.— lira safî hâsılayı temin edecek yüz ölçümünü hesaplamak mümkündür. Bunun için evvelâ bir dönüme isabet eden masraf hissesi tesbit edilmelidir. Ve bu miktar çıktıktan sonra kalan net miktara göre 3750.— rakamını bulmalıdır. Meselâ bir dönümün vasatî masraflarının 20.— lira olduğunu farzedelim. Safî hâsıla dönüm başına 13,60.— lira olacak demektir. 3750.— lira rakamını bu miktara bölecek olursak 275 dönümün bu miktar safî hâsılayı temin edeceği anlaşılır.

Bir fikir vermek maksadiyle memleket çapında hesapladığımız dönüm miktarı ziraat bölgeleri itibariyle hesaplandığı takdirde daha isabetli hareket edilmiş olacak, ve ziraî kazanca ait mükellefiyet haddinin tayininde yüz ölçümü esaslı bir rol ifa edecektir. Bittabi yüz ölçümü mahsul nev'ine ve mıntakaya göre değişecektir. Meselâ buğday, arpa, çavdar vesaire gibi hububatta 275, bakliyatta, mısır, patates, pancar, susam, keten ve kendirde 50,60, tütünde 50, fındıkta 40, narenciyede 30, gül bahçelerinde, ipek böceği yetiştirilmesinde kullanılan dutluklarda 15, mer'alarda 600 dönüm gibi ¹².

Sistemin tatbik edilebilmesi için başka memleketlerde olduğu gibi beyanname vermemiş olmakla beraber, durumları müsait bulu-

[11] 1959 malî yılı Muvazeneî Umumiye Kanunu lâyhasına ait gerekçe, sahife XXVIII.

[12] Bu rakamlar tahminidir.

nan çiftçilere ilga edilen esnaf vergisi beyannamesi gibi beyanname formülleri göndererek bunların da dönüm miktarını ve yıllık satış tutarını bildirmeye dâvet olunmaları mümkündür. Bu suretle vergi emniyeti de sağlanmış olacaktır.

Hayvan sahiplerinin durumu :

Hayvancılıkta arazinin vüs'ati mevzuubahs olamayacağı için kazançla irtibatlandırılmak suretiyle hayvan adedini ve satış miktarını esas almak lâzımdır.

Hayvan adedi ve satış miktarını bütün memleket ölçüsünde tesbit etmek mümkün olduğu gibi, ziraf mahsullere ait satışı ölçüsü ile arazi yüz ölçümünün tesbiti usullerine göre ziraat bölgelerine göre de tayin etmek mümkündür.

Yarıcılık usulü ile sair ortaklıklar :

Memleketimizde arazinin bir kısmı yarıcılık veya başka şekillerdeki ortaklık halinde idare edilmektedir. Yarıcılıkta dönüm ve yüz ölçüsü ile, satış ölçüsü hem mal sahibi ve hem de yarıcı için aynı olabilir. İki taraf işletmeden aldıkları hâsılatı ayrı ayrı beyan etmelidir. Ancak muvazaalı durumları önlemek maksadıyla akrabalar arasındaki yarıcılık - ortaklık usulünü kabul etmemelidir.

4 — Bilfiil ziraatle iştiğal etmeyenlerin durumu :

Bir kısım iş erbabı vardır ki gelir vergisi bakımından defter tutmazlar, beyanname vermezler. Meselâ ticarî kazançları bakımından esnaf durumunda olan kimseler, ücret erbabı, gayrimenkul irat sahipleri ve götürü serbest meslek erbabı, şehir ve kasabada oturan arazi sahipleri gibi. Bunlar ekseriya bilfiil ziraatle iştiğal etmedikleri gibi işlerinin başında da bulunmazlar. Bunları birdenbire vergiye tâbi tutmak kendilerini ziraatle uğraşmaktan alıkoyabilir. Bu sebeple bunlar için Gelir Vergisi Kanununun 22. maddesindeki şartlarla 2500.— liraya kadarki kazançlarının tamamı ile 10000.— lirayı aşmayan kazançlarının 2500.— lirasının vergiden istisna edilmesinin yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

5 — Ziraî kazancın nisbeti :

a) *Birinci sınıf zürrağlar :* Ticarî kazançta olduğu gibi ziraî kazançların tesbiti bakımından ziraat erbabını iki sınıfa ayırmak

mümkündür. Birinci sınıf çiftçilere yıllık satışlarının tutarı (200) bin lirayı aşanlar dahildir. Bunlar ziraî kazançlarını bilânço esasına göre tesbit ederler. Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, bir de imalât defteri yerine istihsal defteri tutarlar. İlk üç defter sanayideki imalât defterine tekabül eder. Bu deftere ekilen arazi, sarfedilen tohum, gübre, elde edilen hasılat, ekim safahatını gösteren kayıtlar yapılır.

Bittabi Vergi Usul Kanununun 194 üncü maddesindeki kayıt serbestliği hakkındaki hükümler ziraatle uğraşanlara da tatbik edilir. Yani birinci sınıf ziraat erbabı muhasebe kaidelerine riayet etmek şartıyla, defterlerini işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre dilediği şekilde tutabilir. İstihsal kayıtlarını ayrı defter yerine envanter defterinde gösterebilir.

b) İkinci sınıf zürralar :

Yıllık satışlarının tutarı 200 bin lirayı aşmayan çiftçiler ziraî kazançlarını basit bir tarım işletme defterine yazarlar. Bu defterin sağ kısmına satış bedelleri, varsa hizmet karşılığı alınan paraları ve başka şekildeki hasılatı kaydederler. Sol kısmına ya ödedikleri masrafları aynen kaydederler veyahut da masraf kaydı yapılmıyarak gayrimenkul sermaye iratları sahipleri ile serbest meslek erbabında olduğu gibi % 30 a kadar bir miktarı hasılattan indirmekle iktifa ederler. Ufak işletmeler için masraf vesaiki temini ve saklanması, çalıştırdıkları hizmet erbabı için ücret bordrosu tanzimi külfetli bir iş olduğundan götürü masraf usulünü kabul etmek ve ikinci sınıf ziraat erbabını sadece satışlarını kayda mecbur etmek memleketimiz realiteleri bakımından yerinde bir hareket olacaktır. Bittabi ziraat erbabı isterse işletme hesabı yerine bilânço esasına göre de defter tutabilecektir, gelir vergisine tâbi tutulacak zürraın ekserisi bu şekilde basit bir defter tutacakları için vergi formalitesi bakımından hiç bir güçlük çekmeyecekler ve vergiye kolayca intibak edeceklerdir.

Sınıf değiştirme :

Ziraî kazançlarda ticarî kazançlardan biraz daha müsamahalı olarak yıllık satışlarında % 30 dan fazla artış veya azalış olanlar veyahut bu nisbette olmamakla beraber dört sene arka arkaya (% 30) a kadar artış veya azalış kaydedenler sınıf değiştirmelidir-

ler. Bu suretle ziraat kazanç mükellefiyetinde fiilî bir istikrar temin edilmiş olur.

c) *Beyannamenin verilmesi :*

Ziraat kazançlar için hususî beyanname şeklinin kullanılması zaruridir. Kazançlarını bilanço esasına göre tesbit eden birinci sınıf çiftçiler beyannamelerine bilanço kâr ve zarar cetvelini, ikinci sınıf ise hesaplarının neticelerini gösteren basit bir hesap hülâsası raptetmelidirler.

Ortaklık halinde idare edilen işletmelerin her birinin hasılatı ayrı ayrı tesbit olunmalı ve bunlar tek bir beyanname ile beyan edilmelidir. Bittabi mükellefin vergiye tâbi başka geliri mevcut ise vergi gelir toplamı üzerinden müterakki nisbette alınmalıdır.

d) *Verginin tahsili :*

Beyanname yine Mart ayında verilmeli ve vergi iki müsavi tak-sitte alınmalıdır.

Ancak lüzum görülen hallerde Maliye Vekâleti muayyen istih-sal mıntakaları ve ziraat nevilere göre ödeme zamanlarını tayin edebilme yetkisine sahip bulunmalıdır.

e) *Vergi mükelleflerinin hesap ve kayıt tutma bakımından yetiştirilmeleri :*

Gelir vergisi sisteminin memleketimizde ilk tatbik edildiği yıl-larda açılan danışma büroları, Maliye Vekâletinin neşrettiği broşür-ler ve radyo yayınları ile vatandaşların bu mevzuda malûmatla mü-cehhez kılınması için bir çok tedbirlere başvurulmuş ve idarenin mükelleflerle işbirliği zihniyeti ile çalışması sayesinde ki mem-leketimizde hiç bir mukavemete maruz kalınmadan sistemin tatbi-kine muvaffak olunmuştur. Müteakip yıllarda hususî mahiyette ya-pılan mecmua ve kitap neşriyatı yanında Maliye Vekâletinin beyan-name tanzimi ve vergi cetvellerinin tatbiki mevzuunda yayınladığı broşürlerden ve İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü neşriyatın-dan başka esaslı bir faaliyete rastgelemiyoruz. Bizce memleketin istikbali ve inkişafı gelir vergisi sisteminin lâyıkiyle yerleşmesine ve gereği gibi işlemesine bağlıdır. Şunu itiraf etmek lâzımdır ki bu-gün vatandaşlar gelir vergisi ve vergi hukuku bilgisi ile lâyıklığı ge-

kilde mücehhez bulunmamaktadırlar. Hattâ tahsil durumu itibarıyla lise ve yüksek okul mezunlarının gelir vergisi mevzuunda hiç bir bilgiye sahip olmadıklarını görmekteyiz. Bu bilgisizlik sebebiyledir ki mükellefler basit bir kaydî tutmaktan dahi kaçınmakta ve icabında vergi mukadderatını bilgisiz muhasebecilere terketmekte ve hüsnüniyet sahibi olmalarına rağmen bu yüzden vergi cezalarına maruz kalmaktadırlar.

Vatandaşları vergi tahkikatına ait lüzumlu asgarî malûmatla mücehhez kılmaz için hiç olmazsa san'at okulları da dahil olmak üzere ortaokullardan başlamak üzere mekteplerimize vergi tatbikatına ait derslerin vakit geçirmeden konulmasını çok zarurî görmekteyiz.

Okuma ve yazma seviyesi bizden kat, kat yüksek olan Birleşik Amerika'da kolejlerde gelir vergisi dersleri okutulurken mekteplerimizde böyle bir dersin mevcut olmaması bizim bu mevzuda ne kadar geç kaldığımızı göstermektedir.

Bundan başka Maliye Vekâleti basit defter ve hesap şekli hakkında vatandaşların anlıyacağı bir lisanla pratik el kitapları, rehberler hazırlamalı, bu rehberlerden hangi çiftçilerin beyanname verecekleri, beyannamelelerini nasıl tanzim ve Vergi Dairelerine tevdi edecekleri, vergiyi nasıl ödeyecekleri açıklanmalı ve bunlar meccanen dağıtılmalıdır.

IV. 1959 malî yılı bütçe lâyihasına ait gerekçede ziraî kazançların vergilendirileceğine dair açıklama :

1959 malî yılı bütçe gerekçesinde «Ziraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda yabancı memleketlerin bu konudaki mevzuat ve tecrübelerinden de faydalanmakla beraber memleket zaruret ve realitelerini ilk plânda gözönünde tutan bir lâyiha» hazırlandığı ve bu lâyiha ile ziraatimizin topyekûn vergilendirilmesinin hedef tutulmadığı, mezkûr lâyihanın her şeyden önce (küçük çiftçi) ve (küçük işletme) yi muhkem esaslara göre tefrik ederek bunları vergi dışı bırakmakta olduğu, vergi şümulü içine girebilecek (büyük ziraî işletme) ve (büyük çiftçi) leri de mesgalelerinin bünyesine uygun, basit ve kolay usullerle teklif sistemini ihtiva ettiği açıklanmıştır. Aynı zamanda bu lâyihanın kanunlaşması ile ihdası tarihinden gelir vergisi sistemimizin en mühim aksaklıklarından birisini teşkil

eden umumî zirâî kazanç muafliğı mevzuunun esastan halledilmiş ve vergi adaleti hedefine daha fazla yaklaşılmış olacağı» zikredilmiştir¹³.

Mezkûr lâyihadaki esasların bu mevzuda Maliye Vekâletindeki çalışmalardan istifade ederek hazırladığım ve hülâsaten izaha çalıştığım esasların uygun olacağını tahmin etmekteyim.

[13] 1959 malî yılı bütçe lâyihasına ait gerekçe, sahife LXXI.

DEVLET BORÇLARININ SINIRLARI MESELESİ

Prof. Sadun AREN

I. Birinci Dünya Harbindenberi Devlet borçlarında devamlı ve sür'atli bir artış müşahede edilmektedir. Artış yalnız harp devrelerine inhisar etmemekte, sulh devrelerinde de devam etmektedir. Meselâ, hâlen Amerika Birleşik Devletlerinde, borç yekûnu, millî gelirine, İngiltere'de ise millî gelirin iki misline yakın bir seviyede bulunmaktadır. Memleketimizde ise, iç borçlar yekûnu, 1957 de millî gelirin % 12 seviyesindedir. Aşağıdaki tabloda, muhtelif memleketlerde Devlet borçlarının seyri gösterilmiştir.

DEVLET BORÇLARININ ARTIŞI
1930 = 100

	1914	1930	1940	1946	1950
Fransa	8	100	88	522	860
İtalya	22	100	149	1 470	2 882
İngiltere	15	100	152	340	345
A.B.D.	7	100	300	1 667	1 590
Türkiye	—	100*	213	620	790

KAYNAK : Edward Nevin: The Problem of The National Debt. Cardiff 1954.
sayfa 14 den alınmış ve Türkiye ilâve edilmiştir.

II. Devlet borçlarındaki bu artış ve artışın hâlâ devam etmekte olması, bazı çevrelerde endişelere sebep olmaktadır. Hele nazariyatta da Devlet borçlarına karşı müsamahakâr bir telâkkinin gelişmekte olması bu endişeleri daha da arttırmış bulunmaktadır. Bu endişe, nazarî sahada, «Acaba devlet borçlarının aşılması lâzım gelen bir sınırı yok mudur?» şeklinde vazedilmiş bulunmaktadır.

Şu noktayı peşinen belirtmek lâzımdır ki, bu suretle başlayan münakaşanın maksadı, devlet borçlarına rakkamla ifade edilebilecek bir sınır tesbit etmek değil, fakat devlet borçlarının mütema-

[*] 1933.

diyen artmakta olmasının mahzurlarını ortaya koymaktır. Çünkü nihaî olarak para basmak salâhiyetini elinde tutan devletin, borçlarını ödemek hususunda mutlak bir acze düşmesi kabili tasavvur değildir.

Devlet borçlarının artışına karşı itiraz edenleri, klâsik maliye okuluna mensup olanlar ve modernler olmak üzere iki gruba ayırabiliriz. Klâsik maliyecilerin itirazları, esas itibariyle, devlet faaliyetlerinin genişlemesine karşı olduğundan, burada incelemek istediğimiz münakaşaya yeni hiçbir unsur katmamaktadır. Ancak saded dışı mütalâaları bertaraf ederek meseleye vuzuh verebilmek bakımından, klâsik maliye görüşünün ana hatlarıyla belirtilmesinde fayda görmekteyiz.

III. Klâsik maliye anlayışı, bir taraftan tam istihdam faraziyesine, diğer taraftan da 18 ve 19 uncu asır devlet telâkkisine istinad eder. Buna göre, ekonomi daimî olarak tam istihdam halindedir. Binaenaleyh, devletin bu maksatla iktisadî hayata müdahale etmesine lüzum yoktur. Diğer taraftan devlet, hem hürriyetleri tahdit edici bir müessese, hem de beceriksiz bir müteşebbis olarak telâkki edildiği için, faaliyetlerini genişletmesi şayanı arzu değildir. Yani devletle millet karşı karşıyadır ve keseleri de birbirlerinden tamamiyle ayırır.

Yukarıda hülâsa etmeğe çalıştığımız görüşü,

- a) Devlet bütçesi mümkün olduğu kadar küçük olmalıdır,
- b) ve devlet bütçesi denk olmalıdır,

şeklinde iki prensiple ifade etmek mümkündür. Âşikârdır ki, büyük bir devlet borcu, hele bu borcun mütemadiyen artması bu prensiplere aykırıdır. Demek oluyor ki, klâsik okula mensup maliyecilerin devlet borçlarına karşı olan tavırları, temel meseledeki bir ayrılığın tezahürüdür. Bu temel ayrılığı nazarı itibare almaksızın, sadece devlet borcu üzerinde münakaşa etmek, verimsiz, yanltıcı ve boş bir gayret olur. Nitekim biz de, aşağıdaki mütalâalarımızda, klâsik maliye görüşünün münakaşaya değer olmadığını söylemek istemiyoruz. Böyle bir münakaşa hem lüzumludur hem de fiilen cereyan etmektedir. Söylemek istediğimiz şey, sadece, böyle bir münakaşanın konumuzun ötesinde ve başka bir plânda olduğudur.

IV. Modern iktisatçıların devlet borçlarının mütemadiyen artmakta olmasına karşı öne sürdükleri itirazları başlıca üç noktada toplamak mümkündür.

- a) Borç yükünün tahammül edilmez bir seviyeye çıkması,
- b) Gelir tevziinin bozulması,
- c) Enflasyon tehlikesi.

Şimdi bu hususları sıra ile inceleyelim:

a) Borçların mütemadiyen artmakta olması, devlet bütçelerinin gittikçe artan bir kısmının borç ödenmesine tahsis edilmesini icap ettirmektedir. Bunun neticesi olarak vergilerin artırılması ve böylece ekonominin bir tazyik altına gireceği düşünülmektedir. Bu düşünceye karşılık, devlet borçlarının hiçbir yükü olmadığını iddia etmek de mümkündür¹.

Başlıca A. P. Lerner'in temsil ettiği bir fikre göre, iç devlet borçlarının yükünden bahsedilemez. Aynı bir memleket içinde fertlerin birbirlerine borçlanmaları memleketi fakirleştirmeyeceği gibi, bu borçların ödenmesi de memleketi zenginleştiremez². Kaldı ki, bu bakımdan, hususî borçlarla devlet borcu arasında bir fark yapılması da makul değildir. Ayrıca, borç yükünü, borcun ana parası üzerinden değil, fakat yıllık faiz miktarı olarak düşünmek icab etmektedir. Zira, borçların devamlı olarak artışı, ana paranın ödenmemekte olduğunu ortaya koymaktadır. Borç yükünün böyle, sadece faiz tediyelerinden ibaret olarak düşünülmesi, meselenin miktar bakımından ehemmiyetini bir hayli azaltmış bulunmaktadır.

Devletin borçlarının ana parasını ödememesi yanlış anlaşılmalıdır. Devlet münferit borçlarını muntazaman öder. Ancak aynı anda borçlandığı için yekûn borçluluk durumunda bir azalma olmaz. Yani devletin borçlarını ödememesi, münferit borçları değil, fakat yekûn borçluluk bakımındandır.

Borçların gittikçe artan yükünden bahsedilmesi, borç miktarı ile millî gelir arasında hiçbir münasebet olmadığı faraziyesine istinad etmektedir. Halbuki böyle bir faraziye yanlıştır. Borç miktarı artarken, millî gelir sabit kalmamakta, ya reel yahut nominal ola-

[1] A. P. Lerner, «Functional Finance and Federal Debt», *Social Research*, 1943.

[2] A. P. Lerner, *The Economics of Control*, 1944, s. 302.

rak artmaktadır. Tarihi olarak da teyid edilen bu müşahede, devlet borçlarının nisbî yükünün zannedildiğinden çok daha az arttığını, hattâ, gerilemesinin bile mümkün olduğunu ortaya koymaktadır.

b) Maamafih, milletin fertleri arasında bir transferden ibaret bile olsa, faiz tediyelerinin, gelir tevzii bakımından, bir yük teşkil etmesi, veya daha doğrusu, menfi bir tesir hasıl etmesi bahis konusu olabilir. Bu meselenin incelenebilmesi için, bir taraftan borç mülkiyetinin dağılışı ile vergi yükünün dağılışını, diğer taraftan da tahvil faizleri ile umumî faiz seviyesini mukayese etmek icab eder.

Eğer borç mülkiyetinin dağılışı ile vergi yükünün dağılışı arasında bir paralellik varsa, yani herkes elindeki tahvil nisbetinde vergi ödüyorsa, devlet borçlarının gelir tevzii bakımından menfi bir tesirinden bahsedilemez. Çünkü bu takdirde herkes, faiz olarak aldığı vergi olarak verecek demektir. Demek oluyor ki, gelir tevzii bakımından önemli olan faktör, borçtan ziyade vergi sistemidir. Yani, aynı miktardaki bir borcun, gelir tevzii bakımından tesiri, mevcut vergi sistemine göre farklı olacaktır.

Vergi sisteminin zaman içinde gittikçe daha âdil bir istikamete geliştiğini farzedecek olursak —ki, böyle bir faraziye realiteye oldukça uygundur—, devlet masraflarının vergi ile değil de borçlanma ile karşılanmasını, gelir tevzii bakımından müsbet bir hareket olarak karşılamak icab eder. Çünkü, borçlanma sayesinde, devlet masrafları, yapıldıkları zamandakinden daha âdil bir vergi sistemi ile finanse edileceklerdir.

Borçların gelir tevziine olan tesiri bakımından gözönünde tutulması lâzım gelen diğer mü'âhaza, faiz haddidir. Eğer devlet borçlarının faizleri, carî faiz haddinden fazla ise, devlet borcu, tahvil sahipleri lehine olarak, halkın diğer kısmı üzerine bir yük tahmil etmenin vasıtası olmuş olur. Bu bakımdan mühim olan husus borç idaresidir. Borç idaresinden mes'ul olan makamların, borç faizleriyle piyasa faiz haddi arasında teşekkül edecek farkın izalesi için daha evvelce hazırlıklı bulunmaları büyük bir önemi haizdir. Borç yükünün önemli meblâğlara baliğ olduğu memleketlerde, faiz haddi o kadar düşük tutulmaktadır ki, artık faiz haddinin bir para politikası vasıtası olarak kullanılmasına imkân kalmamıştır.

Yukarıdaki mülâhazalarla ilgili diğer bir husus, borç faizleriyle âmme masraflarının verimliliği arasındaki münasebettir. Eğer borçlanma suretiyle girişilen masrafların millî ekonomiye sağladığı ve-

rim, borçlar için ödenen faiz haddinden daha düşükse, borçların millî ekonomi için bir yük teşkil etmesinden bahsedilebilir. Nitekim harp borçlarının bir yük telâkki edilmeleri bu düşünce tarzına dayanmaktadır. Ancak, bu meselenin bizatihî borçlanmadan ziyade, devlet masraflarının verimliliği ile ilgili olduğuna işaret etmek lâzımdır.

c) Bilindiği gibi devlet borçlarının artması ekonominin likiditesini arttırır. Çünkü, hususî borçlardan farklı olarak, devlet borçlarının bir çok neveleri paraya yakın bazı vasıflar taşımaktadır. Bu husus memleketimiz bakımından bilhassa önemlidir. Meselâ memleketimizde, devlet tahvillerine, millî emlâkin mübayaasında, ve ihalelerde teminat akçesi olarak tıpkı para gibi kullanılma imkânı sağlanmıştır. Bunlardan ayrı olarak, devlet, itibarını muhafaza için, borçlarına gerekli likiditeyi sağlamak üzere, piyasaya devamlı şekilde müdahale eder. Bu hal aşırı bir likidite ve dolayısıyla enflasyonist bir tazyik yaratabilir. Bu mülâhaza önemlidir. Çünkü eğer, devlet borçları şu veya bu şekilde para hacminin artmasına müncer oluyorsa, devletin en başından emisyonu müracaat etmesi ve borçlanma gibi hem külfetli hem de pahalı bir yola gitmesi icab eder. Meselenin bu bakımdan tetkiki, tahvil hâmillerinin kimler olduklarını bilmeyi icab ettirir.

Aşağıdaki tabloda devlet borçlarının alacaklılar itibariyle dağılışı gösterilmiştir.

DEVLET BORÇLARININ ALACAKLILAR İTİBARIYLA DAĞILIŞI

Memleketler	Sene	Âmme teşek.	Bankalar	Fertler, Şirketler
Belçika	1950	4	56	40
Fransa	1950	9	36	55
Japonya	1951	44	43	13
İsveç	1951	13	64	23
A.B.D.	1951	19	43	38
Türkiye	1954	33	43	22

KAYNAK : Edward Nevin, age., s. 20 den alınmış ve Türkiye ilâve edilmiştir.

Yukardaki tablonun tetkikinden anlaşılacağı üzere, Fransa ve Belçika gibi tasarruf an'anesi olan memleketler hariç, devletin fertlerden veya şirketlerden borçlanması büyük bir önemi haiz değildir.

Asıl önemli borç hâmilî, hemen hemen bütün memleketlerde, bankalardır. Nihayet devlete borç vermek bakımından muhtelif âmme müesseselerinin de azımsanmayacak bir rolleri vardır.

Bu vaziyet karşısında, devletin borçlanmasının veya borç ödemesinin para hacmi ve harcama seviyesi üzerindeki tesiri, borç hâmilinin hangi kategoriye mensup olduğuna bağlıdır. Âmme teşekkülleri ve hususî şahıslardan yapılacak borçlanmalar, hakikî tasarruflardan finanse edilecekleri için para hacmi üzerinde hiçbir tesir yapmayacaktır. Buna mukabil bankalardan yapılan borçlanmalar, para hacminin artmasına sebep olurlar. Çünkü bankalar, devlet tahvillerini mevduat yaratmak suretiyle satın alırlar. Aynı sebepten, bankalara olan borçların ödenmesi, mevduatın daralmasına sebep olacağından, para hacminin azalması neticesini verir. Bankalardan gayri alacaklılara yapılacak ödemelerin nasıl bir tesir hasıl edeceklerini kesin bir şekilde söylemeğe imkân yoktur. Meselâ fertlerin, ellerindeki tahvillerin bedelleri ödendiği zaman bunun ile ne yapacakları umumî iktisadî şartlara bağlıdır. Bu paraları harcayabilecekleri gibi, ellerinde âtıl stoklar halinde de tutabilirler.

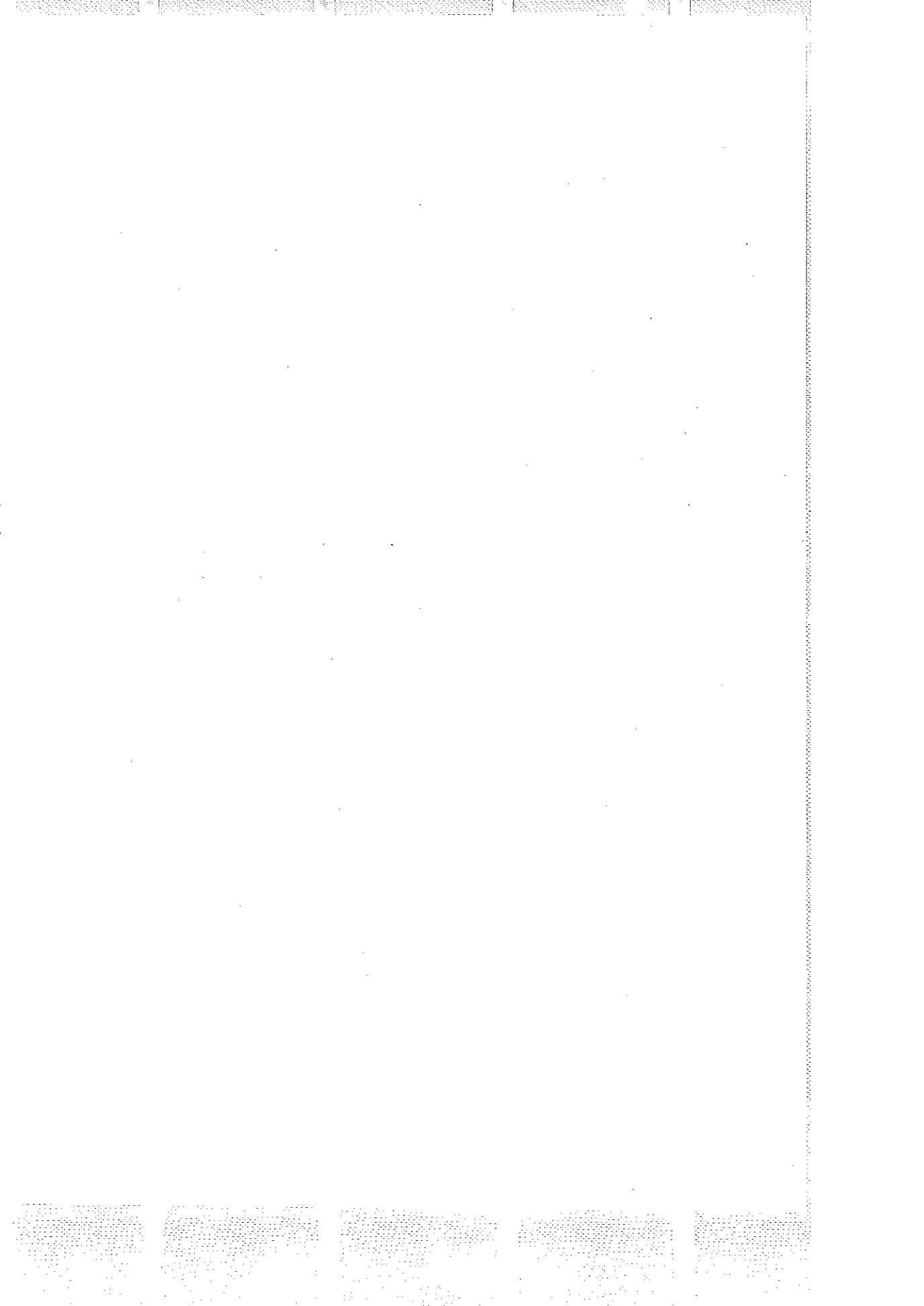
Demek oluyor ki, devlet borçları sıkı bir şekilde para hacmi ve harcama seviyesiyle ilgilidir. Ancak bundan zarurî olarak devlet borçlanmasının eflâsyonist bir tesir yaratacağı neticesi çıkarılamaz. O kadar ki, borçların ödenmesi, bazı hallerde, harcamaların azalarak ekonominin bir depresyona girmesine sebep olabilir. Aşağıdaki paragrafta meselenin bu cephesi üzerinde durulacaktır.

V. Yukarıda, gittikçe büyüyen devlet borçlarının ortaya çıkardığı bazı münferit meseleleri gözden geçirmiş bulunuyoruz. Manzarayı tamamlamak için meseleyi bir de bütünü ile gözden geçirmek lâzımdır. Bu paragrafta bu işi yapmağa çalışacağız.

Sulh zamanlarında, devletler, borçlanmaya iki maksatla müracaat ederler. Birinci maksat, hususî teşebbüsün deruhte etmediği yatırımları yapmak, ikinci maksat ise, talep kifayetsizliğini telâfi etmektir. Devletin verimli yatırımlarda bulunması ve bunun için borçlanmaya müracaatı, daha ziyade iktisaden az gelişmiş memleketlerde vâki olan bir haldir. Bu maksatla yapılan borçlanmaların yukardaki tenkitlere tâbi tutulmasına imkân yoktur. Çünkü bu maksatla yapılmış olan devlet borçlarını hususî borçlardan ayrı bir tabiatta farzetmek mantıksızlık olur. Bu nevi borçların artması, reel millî servet ve geliri de arttırır.

Talep kifayetsizliğini telâfi için yapılan borçlanmalar, daha ziyade, iktisaden ileri memleketler için bahis konusudur. Bilindiği gibi bu memleketlerde, hususî talebin tam istihdamı temine kifayet edememesi ihtimali vardır. Bu takdirde, eksik olan talebi devlet harcamaları yolu ile telâfi etmek icab etmektedir. Âşikârdır ki, bu maksatla yapılacak devlet harcamalarının munzam bir talep yaratabilmesi için, vergi hasılatı ile finanse edilmemeleri icab eder. Çünkü vergi hususî harcamaları daraltır. Bazan da durum tamamiyle bunun aksi olabilir. Yani hususî harcamalar tam istihdam millî gelirinden fazla olabilir. Bu takdirde satınalma gücünün bir kısmını halkın elinden almak icab edebilir. Böyle bir durumda, eğer vergiye müracaat herhangi bir sebeple mahzurlu ise, borçlanmaya gidilebilir. Tabiidir ki, bu maksatla yapılan borçlanma hasılatını devletin kasalarında nakit olarak tutması ve harcamaması icab eder.

Ekonominin sıhhatini temin için yapılmış olan borçlanmaların zararlı olabileceklerini düşünmek garip bir muhakeme tarzı olur. Bu tıpkı, hastaya sağlığını temin eden ilâcın zararlarından bahsetmeğe benzer. Elbette ki hiç hasta olmamak daha iyidir. Ancak bunun bir mukayese unsuru olmadığı unutulmamalıdır.



VERGİ HUKUKUNUN MEVZU VE MUHTARİYETİ

Prof. Dr. Akif ERGINAY
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

I. Vergi Hukukunun mevzuu :

1 — Zamanımız devletlerinde mevzuatın en büyük kısmının malî kanunlardan tereküp ettiği malûmdur. O kadar ki, eğer tabiatta bu kadar kanun olsaydı, Allahın bile onu tanzim ve idareden âciz kalmış olabileceği söylenmiştir.

Malî kanunlardan maksat başlıca masraf ve varidat kanunlarıdır. Bütçe kanunları, barem kanunları, muhasebei umumiye kanunu, ilh. birinci; gelir vergileri, gider vergileri, harç kanunları, ikinci çeşit kanunların tipik misalleridir.

Şimdilik kısaca ifade etmek lâzım gelirse Maliye Hukuku, bir tefrik yapmaksızın bütün bu masraf ve varidat kanunlarını tetkik eden bir hukuk koludur. Vergi Hukuku ise, bunlardan sadece vergilere taallûk eden kanun ve kaideleri tetkik eden bir hukuk koludur. Bunu medenî kanunu kendine mevzu alan medenî hukukla, ticaret kanununu mevzu edinen ticaret hukukuna benzetmek kabildir.

Ancak nasıl medenî hukukla ticaret hukukunun ilmî ve nazarı cepheleri mevcutsa, gerek Maliye hukuku, gerekse Vergi hukukunun aynı şekilde ilmî ve nazarı veçheleri vardır. Bu itibarla bu son iki hukuk kolunun sadece malî mevzuatı şerh kabilinden hukuk kolları olmadığını, bunların bünyeleri itibariyle malî hâdiseleri, ilmî ve nazarı esaslar dahilinde nazara aldıklarını belirtmek icabeder.

Aslında gerek maliye hukuku gerekse vergi hukuku, malî hâdiselerin hukuk bakımından tetkikini ifade eder. O halde evvelâ bu hususun izahını yapalım; malî hâdiselerin muhtelif bakımlardan ve bu arada hukuk zaviyesinden tetkiki ne demektir?

2 — Devletlerin, âmme hizmetlerinden doğan ihtiyaçlarını karşılamak için yaptıkları muameleleri ifade eden malî faaliyet veya malî hâdiseler, birer içtimaî hâdiseler olarak, bünyeleri itibariyle iktisadî, içtimaî, siyasî, hukukî ilh. hâdiselerle karışık bir durum

arzederler. Meselâ vergi müessesesinin, bir malî hâdise olarak muhtelif veçhelerini görmek kabildir: bir def'a vergi alınması, hususî iktisat sektöründen bir kısım iktisadî kıymetlerin âmme sektörüne geçmesi demektir. Bunun neticesi olarak istihsal maliyeti artacak, dolayısıyla müstehlikin sarfiyat imkânları azalmış olacaktır. Böylece vergi hâdisesi, iktisadî bünyede yapacağı müteselsil tesirlerle, iktisadî bir karakter almış olacaktır.

Diğer taraftan bir verginin konulması, devletin hâkimiyet kuvvetinin kullanılması, yani siyasî bir faaliyetin meydana gelmesi demektir. Böylece verginin siyasî ayrı bir veçhesi doğacaktır.

Şu veya bu çeşit vergilerin kabulü ise, aksettikleri cemiyet sınıflarında, himaye veya tazyik gayelerine göre, içtimâî bir tesir icra edecektir.

Nihayet vergi, devletle fertler arasında bir alacak - borç münasebeti, yani hukukî bir münasebet tevliit edeceğinden, hukukî bir netice meydana gelecektir.

Bu misali, vergiler kadar masraflara ve çeşitli malî hâdiselere tatbik etmek kabildir. O kadar ki, bütün malî hâdiselerin az çok iktisadî, siyasî, içtimâî veya hukukî cepheleri olduğu meydana çıkar. Bunun neticesi olarak bir malî hâdisenin tam mânasıyla izahı için, onun bütün bu veçhelerinin gözönünde bulundurulması lâzımgelir.

3 — Malî hâdiselerin böyle karışık ve çok cepheli olması, onların muhtelif tarihî devirlerde başka başka zaviyelerden tetkik ve izahına yol açmıştır. Her devir, zamanındaki hâdise ve problemleri, şüphesiz o devrin bilgi ve felsefî müktesebatıyla izaha kalkışır. Nitekim klâsik iktisat teorilerinin hâkim olduğu 19 uncu asırda, malî hâdiselerin hususî iktisat hâdiseleri gibi mübadele, karşılıklı hizmet ve edâ veya sigorta primi ile izah edilmek istenmesi, buna iyi bir misal teşkil eder. Malî hâdiselerin iktisatla izah edilmek istenmesinin bir sebebi de, iktisat ilminin maliye ilmine nazaran daha erken gelişmiş olmasıdır. Dolayısıyla malî hâdiseler ferdî iktisat bakımından ele alınmış ve istihsal, mübadele, inkisam ve istihlâk noktalarından tahlil edilmiştir¹.

4 — Zamanımızda artık malî hâdiseler tek bir görüş açısından değil, yukarıda işaret edildiği üzere, mahiyetlerine göre iktisadî,

[1] M. Orhan Dikmen: Maliye Dersleri, İst. 1958, s. 1 ve dev., 66 ve dev.

siyasî, içtimaî ve hukukî zaviyelerden incelenmektedir. Bu hal, maliye ilminin bir kaç kısma ayrılmasını mucip olmuştur. Gerçekten, malî hâdiselerin iktisat bakımından tetkiki Malî İktisat (Economie Financière), siyasî bakımdan tetkiki Malî Siyaset (Politique Financière veya Politique Fiscale) ve hukuk bakımından tetkiki Maliye Hukuku veya Vergi Hukuku (Droit Financier veya Droit Fiscal) branşlarını meydana getirmiştir.

5 — Bu mânada Maliye Hukuku devletin bir idarî faaliyeti olarak, varidatın tarh ve tahsili, masrafların ödenmesi, âmme emlâkinin idaresi şeklinde vâki faaliyetlerinin tetkikini ifade eder. Nitekim İtalyan Profesörlerinden G. Masci maliye hukukunu «Gerek varidatın tahsil ve masrafların ödenmesine, gerekse siyasî teşekküllerin patrimonularının idaresine müteallik malî faaliyetten doğan münasebetleri tanzim eden hukukî kaidelerin hey'eti umumiyesi» olarak tarif etmektedir².

Diğer bir İtalyan müellifi, A. D. Giannini ise «Maliye Hukuku, âmme müesseselerinin hayatiyeti için lüzumlu iktisadî vasıtaların toplanması, idaresi ve sarfını tanzim eden kaidelerin mecmuudur» diyor³.

6 — Maliye hukukuna mukabil Vergi hukuku malî faaliyetlerden yalnız vergilere taallûk eden kaide ve nizamları tetkik eder. Âmme masrafları veya âmme emlâkinin idaresi vergi hukukunun dışında kalır. Ancak Vergi hukuku, vergiden doğan hukukî münasebetleri incelerken gerek devlet gerekse mükelleflerin kanundan mütevellit hak ve salâhiyetlerini gözönünde bulundurur.

E. Blumenstein'in verdiği tarife göre «Vergi hukuku, vergi münasebetinden doğan hak ve vecibelerle, bunların tayin ve tesbit hukukan himaye ve tahakkukunu tanzim eden kaidelerin mecmuudur»⁴. L. Trotabas ise «Vergi hukuku, vergi haklarını ve bu haklarla bağlı icra selâhiyetlerini kaidelere bağlayan bir âmme hukuku dalıdır» demektedir⁵.

Hülâsa Maliye ilmi muayyen hâdiseleri tanzim eden iktisadî kanunları tetkik ettiği halde Vergi hukuku, hukukî kanunları ince-

[2] G. Masci: Corso di Scienza delle Finanze, Roma 1938, s. 35.

[3] A. D. Giannini: Istituzioni di Diritto Tributario; Milano 1951, s. 2.

[4] E. Blumenstein: Sistema di Diritto delle Imposte; Milano 1954, s. 10.

[5] L. Trotabas: Précis de Science et Législation financières, Paris 1944, s. 257.

leyen bir hukuk koludur. Bu hukuk kolu vergilerle bir hukukî müessesese olarak meşgul olur. Vergilerin hukukî nizamdaki durumlarını araştırır. Dolayısıyla bütün bu hukukî tezahürler Vergi hukukunun mevzuunu teşkil eder.

7 — Vergi hukukunun muhtariyetine geçmeden önce, Vergi hukuku terimi üzerinde bir nebze durmakta fayda vardır.

Vergi hukuku terimi muhteva itibariyle muhtelif memleketlere göre değişmektedir. Fransa'da bu hususta Maliye hukuku ve Vergi hukuku terimleri kullanılmakta ise de, daha ziyade Malî mevzuat (Législation financière) tâbiri yerleşmiş bulunmaktadır. Muhteva itibariyle bu terimle malî kanunlar kastedilmektedir. Vergi hukukunun nazarı esaslarına nadiren yer verilmektedir. İtalya'da Maliye hukuku (Diritto finanziario) ve Vergi hukuku (Diritto tributario) terimleri caridir. Ancak Vergi hukuku denilince yalnız dar mânadaki vergiler değil harç, resim ve şerifiye gibi sair gelirler de bu hukuk kolunun muhtevasında inceleniyor. Almanya'da sırf vergilere inhisar etmek üzere Vergi hukuku (Steuerrecht) terimi kullanılmaktadır. Bu memleket, vergi hukuku sahasında nazarı ve ilmi etüdler bakımından en ileri memleketlerden biridir.

Memleketimize gelince, bizde de gerek maliye hukuku gerekse vergi hukuku terimi kullanılmaktadır. Fakat bunlar arasında çok defa muhteva farkı gözetilmemektedir. Aslında vergi hukuku terimi İtalya'daki mânada vergilerden başka harç, resim ve şerifiyelere inhisar etmek icabeder. Ve sadece mevzuatın tetkiki değil, bu hukuk kolunun nazarı ve ilmi veçhelerini de gözönünde bulundurmak lâzımdır. Bu bakımdan vergi hukukunun kaynakları, vergi kanunlarının tefsiri, zaman ve yer bakımından tatbiki, vergi borcunda teselsül, vergi borcunun nakli, vergi hukukunda ehliyet ilh., gibi nazarı bahislerin de işlenmesi, bize göre, şarttır. Tatbikat mevcudu gösterir; ilim, olması lâzımgelene ışık tutar. Bu itibarla vergi hukukunun bir şerh şeklinde olmaktan ziyade, ilmi esasları inceleyen bir hukuk kolu olması icabeder.

Memleketimizde vergi hukukunun nazarı temellerine hâlen pek yer verilmemektedir. Yapılan şey daha ziyade Devlet Şûrası veya Temyiz Komisyonu kararlarının tahlilleridir. Şüphesiz bunu takdirle karşılamaktayız. İ. Hakkı Ülkmen, Esat Tekeli gibi eski maliyecilerimizin tatminkâr karar tahlillerini zevkle takip etmekteyiz. Şahsen benim de Kazaf İctihatlar dergisinde bazı tahlillerim vardır.

Fakat kanaatime göre bütün bunlar duvarcı ustasına verilen taş ve malzemededen ibarettir. Gönül ister ki bu malzemededen bir bina kurlsun ve memleketimiz hukuk sistemi içinde vergi hukukunun ayrı bir yapısı meydana çıksın.

Bu mânada, kendime bir iftihar payı çıkarmak maksadiyle olmasa dahi, «Vergi Hukuku Prensipleri» kitabımı bir misal olarak göstermek isterim. Bu, bir başlangıç kitabı olmaktan ileri gidemmiştir. Temenni ve emelim onu geliştirmektir. Fakat tek elden ses çıkmaz; ayrı ve muhtar bir vergi hukukunun memleketimizde de teşekkülü için, daha geniş kadrolar halinde çalışmak icabeder.

Maalesef, hâlen ilgili fakülte ve yüksek okullarda okutulan maliye derslerinde ayrı ve nazarı vergi hukukuna pek yer verilmiş değildir. İstanbul Hukuk Fakültesinde, bir kısım vergi kanununa inhisar etmek üzere, tatbiki mahiyette vergi hukukuna yer verilmektedir. İktisat Fakültesinde okutulmakta olan Vergi Hukuku dersi, kifayetsiz olmakla beraber, nazariyat ve tatbikatın birlikte yürütüldüğü bir derstir. Ankara Hukuk Fakültesinde de vergi hukukuna kısmen yer verilmektedir. Siyasal Bilgiler Fakültesinde ayrı bir vergi hukuku dersi vardır. Tarafımdan okutulan bu derste, vergi hukukunun nazarı temellerine imkân nisbetinde yer vermekteyim. Bu ders, aynı Fakülte son sınıfında okutulan Türk Vergi Mevzuatına yardımcı ve başlangıç vazifesi görmektedir. Zannediyorum ki didaktik bakımdan en isabetli yol, bu son Fakülte'deki yoldur.

II. Vergi Hukukunun Muhtariyeti :

8 — Bir ilim kolunun muhtariyeti demek, o ilim kolunun kendisine mahsus hâdise ve müesseselerle kaidelerinin bulunması demektir. Acaba Vergi hukukunun bu tarife giren hâdise ve müesseseleri var mıdır? Münakaşalar çok uzun ve şiddetlidir. Bir kısım müellifler, muhtariyeti vergi ihtilâflarının, ayrı bir temel üzerinden halli için şart telâkki etmekte; diğer bazıları, muhtariyetin hatalar tevhit edebileceği noktasından, bunu istememektedirler.

Bu iddia ve görüşlere geçmeden önce Vergi hukukunu, kendisine mahsus hâdise ve müesseseler noktasından, ele almak icabeder. Vergi hukukunun hâdise ve müesseseleri esas itibariyle, hususî hukukun hâdise ve müesseseleridir; mülkiyet, hukukî muamele, alım-satım=patrimuan ilh. hep vergi hukukunda aynen kullanılan mües-

seselerdir. Fakat vergi hukuku bunları kendi temel kaideleri çerçevesinde çok defa farklı neticelerle benimsemektedir. Meselâ hususî hukuktaki mânasında henüz mâlik sıfatını iktisap etmeyen bir kimse, vergi hukukunda mâlikmiş gibi vergi mükellefi olabilmektedir. Bunun gibi ikametgâh, ehliyet, aile reisliği vergi hukukunda hususî hukuktakinden farklı şekillerde nazara alınabilmektedir. O şekilde ki vergi hukuku bir kısım mefhumları âdeta kendine mahsus kaideler halinde temessül etmiş bulunmaktadır. Bu hal vergiler dolayısıyla hasıl olan ihtilâfların her zaman medenî hukuk kaideleriyle halledilmemesine yol açtığından, vergi hukukunun ayrı bir hâdise ve müesseselere malik olduğu neticesine varılmaktadır. Bundan başka Ticaret hukukuna girmeyen bazı faaliyetlerin neticeleri, ticarî kazanç telâkki edilerek vergilendirilmektedir. Sermayelerde vâki olan kıymet artışları da gelir mefhumuna ithal edilip vergi mevzuuna alınmaktadır. Hülâsa vergi hukukunun kullandığı ayrı bir lûgatçe mevcuttur. Kaldı ki vergi kaidelerinin mevzu, gaye ve sâhalarıyla diğer hukuk kollarınıninkiler aynı değildir ve bundan farklı neticelerin meydana geldiği bir vakiyadır. Hususî hukuka aykırı düşen bir çok vergi içtihat kararlarının mevcudiyeti de bu vakiayı teyit etmektedir. O halde vergi hukukunun, diğer hukuk kollarında izahını bulamadığımız bir kısım hâdise ve müesseseleri vardır. Acaba bunlar vergi hukukunun muhtariyetini meşru göstermeğe kifayet eder mi? Muhtariyet leh ve aleyhindeki görüşler bizi bu hususta daha fazla aydınlatacaktır.

9 — Muhtariyet aleyhindeki görüşler :

A — Hususî hukukçuların görüşleri —Fransa'da bir kısım hususî hukukçulara ve bu arada F. Géný'e göre, hususî hukuk, vergi hukukunun esaslarını ihtiva etmektedir. Zira vergi hukukunun istinat ettiği mefhumlar (hukukî muamele, mülkiyet, alım - satım, ilh.) esasen hususî hukuk mefhumlarıdır. Bu bakımdan vergi hukukunun mutlak mânada ve kapalı bir dünya olarak nazara alınması doğru değildir. Géný diyor ki: «Vergi hukukunun muhtariyeti gibi cazip formüllerden kaçınılmalıdır; zira bunlar, gelişme imkânlarını sağlayabilirlerse de, hudutları iyice tayin edilmeyince, realiteyi bozabilirler».

Bununla beraber bu ünlü yazar, vergi hukukuna, muhtariyet olmasa bile, bir hususiyet (particularisme) tanımaktadır. Zira vergi hukuku, devletin malî vasıtaları elde etmek bakımından göster-

diği ve diğer faaliyetlerinden farklı olarak yaptığı hususî bir faaliyeti mevzu olarak almıştır. Devletin malî faaliyeti, idarî faaliyetlerinden de şümul bakımından farklı olduğu için, vergi hukukuna bir hususiyet tanımak icabeder. Yazar bu hususiyetin hududunu şu şekilde belirtmektedir: «Kanaatimize göre, vergi kanunlarının metin veya ruh anlamında bir aykırılık veya değişikliğe dair atıf bulunmadıkça, vergi hukuku; hususî hukuk veya âmme hukukuna tâbi olmaksızın, onların kaidelerine hürmet etmek ve bu kaideleri sadıkane tatbik etmek mecburiyetindedir»⁶.

Hülâsa hususî hukukçuların ana fikirleri, vergi hukukunun bazı hâdise ve müesseseleriyle bir kısım hususî kaideleri olduğu, fakat ayrı bir hukuk kolunu teşkil edemeyeceği ve dolayısıyla kendi hususiyetleri dışında daima hususî hukuk veya âmme hukuku çerçevesinde nazara alınması lâzımgeldiği merkezinde toplanmaktadır.

B — Âmme hukukçularının görüşleri — Bir kısım âmme hukukçuları da vergi hukukunun muhtariyetine itiraz etmektedirler. Bunlara göre, hususiyle maliye hukuku gayri mütecanis müesseseleri nefsinde toplamıştır. Bu müesseselerden her biri başka bir hukuk kolunun mevzuuna girdiğinden, ayrı bir maliye hukuku bahis konusu olamaz. Aslında âmme masrafları, vergiler, âmme emlâkinin idaresi doğrudan devletin idarî faaliyetleri arasındadır. Dolayısıyla vergi hukuku da, bünyesi itibariyle İdare hukukuna dahildir. Fakat pratik ve didaktik faydaları dolayısıyledir ki vergi hukukunu ayrı bir kol olarak ele almak kabil olabilir. Böylece vergi hukukunun muhtariyetini, kendi müessese ve kaideleri bulunan bir hukuk kolu mânasında değil, Ziraat hukuku, Sanayi hukuku gibi tâli ve bağlı bir hukuk kolu şeklinde nazara almak icabeder.

10 — *Muhtariyet lehindeki düşünceler :*

Hususî hukuk kaidelerinin vergi hukukunda mutlak mânada tatbik sahası bulmadığı, müesseselerin bu son hukuk kolu tarafından çok defa benimsendiği ve kendine mahsus bir hal aldığı beyan edilerek vergi hukukunun muhtariyeti müdafaa edilmektedir. Bazı hallerde vergi kanunlarında görülen boşlukların, yine vergi hukuku kaidelerine ve hususiyle ekonomik muhtevaya göre doldurulmak-

[6] Le particularisme du droit fiscal; Revue terim. de droit civil, t. 30, 1931, s. 811.

ta olması da bu fikri takviye etmektedir. O şekilde ki, vergi kanunlarının ekonomik ve hukukî bünyesine göre, çok defa, diğer hukukî kaide ve müesseselere aykırı, fakat vergi hukukuna uygun neticelere vâsıl olunmaktadır. Bu itibarla vergi kanunlarının tefsirinde vergi hukukunu yalnız kendi kaideleri bağlamaktadır.

Hususî hukuka nazaran tekemmül etmemiş olsa dahi, bazı hallerde vergi hukukuna göre vergi borcunun doğmuş olacağı kabul edilmektedir. Meselâ hususî hukuka nazaran tescille tekemmül eden bir gayrimenkul intikalinin, böyle bir tescil olmaksızın da vergi hukukunda muteber sayılabilmesi mümkündür; tescili yapılmamış bir gayrimenkulün veraset vergisi gibi. Vergiyi doğuran hâdisenin mülkiyet olduğu bina vergisinde, mâlik yerine binanın mutasarrıfı veya müntefiinin de mükellef sayılması, ayrı bir misal olarak zikredilebilir. En az geçim indirimi bakımından hususî hukuka aykırı olarak, karının aile reisi veya üvey evlâdın öz evlât gibi nazara alındığı haller memleketimiz vergi içtihatlarında sık sık görülmektedir. Mürisin vergi borcundan mirasçılarının, hususî hukuk borçlarına aykırı olarak, müteselsilen borçlu olmadıkları vakıası da ayrı bir misal teşkil eder. Fakat medenî haklardan istifade ehliyeti veya kanunî temsil müesseselerinin vergi hukukunda ayrı kaidelere bağlandığı görülmez. Hülâsa, vergi hukukunun kendi kaide ve prensipleri dahilinde, hususî hukuktan çok defa ayrılmakta olması, vergi hukukunun ayrı bir hukuk kolu olarak nazara alınmasını meşrû göstermektedir. Bu hal ne hukuk bütününe yıkar ve ne de diğer hukuk kollarını zayıflatır.

Âmme hukukçularının müesseselerinin gayri mütecanis olduğu iddiasıyla kabul etmek istemedikleri muhtariyet fikrinin, vergi hukuku müesseselerinin tamamen mütecanis olması dolayısıyla bertaraf edilmektedir. Vergi hukukunun, İdare hukuku çerçevesinde nazara alınması gerektiği düşüncesi de, vergi hukukunun muhtariyetine pek tesir etmez.

Netice :

Mevzu ve muhtariyetini, çok kısa olarak, belirtmeğe çalıştığımız vergi hukuku, memleketimizde hususiyle 1950 vergi reformundan sonra, büyük bir ehemmiyet kazanmıştır. Devlet Şûrası veya Temyiz Komisyonunun bir çok kararları geniş tahlil ve tenkit mevzuu olmaktadır. Bu tahlil ve tenkitler karşısında Gelir ve Kurumlar

vergilerinde nasıl ince ve karışık meselelerin mevcut olduğu, Vergi Usul Kanunumuzun niçin bazı aksaklık ve boşluklar arzettiği görülmektedir. Böylece esas itibariyle tatbikat noktasından, memleketimiz vergi hukukunun zenginleşmekte olduğunu memnuniyetle müşahede etmekteyiz. Fakat bütün bunlar, toplu ve müstakar bir nazarı sistem altında yapılmaktan ziyade münferit ve muayyen hâdise ve meselelere taallük etmektedir. Yukarıda işaret ettiğimiz gibi, hâlen duvarcı ustasına taş ve harç taşımakla meşgulüz. Gönül ister ki bu malzeme, bir plân dahilinde bina haline getirilsin. Bu binanın temeli ise vergi hukukunun muhtariyeti altında sağlam ve bir bütün halinde, nazarı görüşlerle de kuvvetlendirilmek icabeder. Şüphesiz bu, vergi kanunlarını tatbik edenler kadar, bu hususta karar verenler için de bir ışık olabilir. Bize göre vergi hukukumuzun muhtar bir kol halinde nazarı esaslarının işlenmesi, gerek vergi alacaklısı gerekse mükellefler için hak ve vazifelerin tecellisine yaradım edecektir.

The first part of the book is devoted to a general history of the United States, from its discovery by Columbus in 1492 to the present time. It is divided into three periods: the colonial period, the revolutionary period, and the federal period. The colonial period is the longest, extending from 1492 to 1776. It is divided into three sub-periods: the early colonial period (1492-1607), the middle colonial period (1607-1703), and the late colonial period (1703-1776). The revolutionary period extends from 1776 to 1789, and the federal period from 1789 to the present time.

The second part of the book is devoted to a general history of the United States, from its discovery by Columbus in 1492 to the present time. It is divided into three periods: the colonial period, the revolutionary period, and the federal period. The colonial period is the longest, extending from 1492 to 1776. It is divided into three sub-periods: the early colonial period (1492-1607), the middle colonial period (1607-1703), and the late colonial period (1703-1776). The revolutionary period extends from 1776 to 1789, and the federal period from 1789 to the present time.

The third part of the book is devoted to a general history of the United States, from its discovery by Columbus in 1492 to the present time. It is divided into three periods: the colonial period, the revolutionary period, and the federal period. The colonial period is the longest, extending from 1492 to 1776. It is divided into three sub-periods: the early colonial period (1492-1607), the middle colonial period (1607-1703), and the late colonial period (1703-1776). The revolutionary period extends from 1776 to 1789, and the federal period from 1789 to the present time.

The fourth part of the book is devoted to a general history of the United States, from its discovery by Columbus in 1492 to the present time. It is divided into three periods: the colonial period, the revolutionary period, and the federal period. The colonial period is the longest, extending from 1492 to 1776. It is divided into three sub-periods: the early colonial period (1492-1607), the middle colonial period (1607-1703), and the late colonial period (1703-1776). The revolutionary period extends from 1776 to 1789, and the federal period from 1789 to the present time.

The fifth part of the book is devoted to a general history of the United States, from its discovery by Columbus in 1492 to the present time. It is divided into three periods: the colonial period, the revolutionary period, and the federal period. The colonial period is the longest, extending from 1492 to 1776. It is divided into three sub-periods: the early colonial period (1492-1607), the middle colonial period (1607-1703), and the late colonial period (1703-1776). The revolutionary period extends from 1776 to 1789, and the federal period from 1789 to the present time.

The sixth part of the book is devoted to a general history of the United States, from its discovery by Columbus in 1492 to the present time. It is divided into three periods: the colonial period, the revolutionary period, and the federal period. The colonial period is the longest, extending from 1492 to 1776. It is divided into three sub-periods: the early colonial period (1492-1607), the middle colonial period (1607-1703), and the late colonial period (1703-1776). The revolutionary period extends from 1776 to 1789, and the federal period from 1789 to the present time.

The seventh part of the book is devoted to a general history of the United States, from its discovery by Columbus in 1492 to the present time. It is divided into three periods: the colonial period, the revolutionary period, and the federal period. The colonial period is the longest, extending from 1492 to 1776. It is divided into three sub-periods: the early colonial period (1492-1607), the middle colonial period (1607-1703), and the late colonial period (1703-1776). The revolutionary period extends from 1776 to 1789, and the federal period from 1789 to the present time.

MİLLÎ MUHASEBENİN VAZİFE VE FONKSİYONLARI

Prof. Dr. Bedî N. FEYZİOĞLU
İktisat Fakültesi

I. Giriş :

Tarif ve tarihçe :

Millî muhasebe, bir milletin muayyen bir devre zarfındaki iktisadî faaliyeti hakkında muhasebe tabloları dahilinde toplu ve umumî bir görüş teminine yarayan bir tekniktir [1].

İsveçli müellif Ohlsson'a göre, [2] Millî Muhasebe bir milletin iktisadî faaliyetine dair istatistikî malûmatın (bazı faraziyelerden hareketle) sistematik hale konulmasından ibarettir. Adı geçen müellifin kanaatınca, Millî muhasebenin, elverişli tasnifler vasıtasile iktisadî faaliyetin önemli hususiyetlerini meydana çıkarması ve böylece iktisadî tahliller ile iktisadî plânlaştırmaya zemin teşkil etmesi icabeder.

Millî Muhasebe sahasında en yetkili şahsiyetlerden biri olan Prof. Richard Stone'a nazaran [3] millî muhasebe (veya sosyal muhasebe) bir ekonomi dahilinde cereyan eden (istihsal, istihlâk ve servete ilâve gibi) hâdiseleri, muzaaf usule göre tutulan hesaplar dahilinde tasvir etmeye çalışan pratik bir vasıtaadır.

Kısaca, millî muhasebe (veya sosyal muhasebe) bir milletin bir muntıkanın veya beynelmilel bir grubun ekonomisinin hey'eti umumiyesine ait hesapların tahliline müteallik bir metoddan ibarettir [4].

[1] *I.J.F.P.* : «L'adaptation de la comptabilité publique aux principes de la comptabilité nationale», Public Finance - Finances publiques, Volume x, No. 3 - 4, 1955, s. 277.

[2] *Ohlsson (İ)* : «On national accounting», Stockholm, 1953, s. 8 - 9.

[3] *Stone (R.)* : «Functions and criteria of a system of social accounting», Income & Wealth, Series I, s. 1.

[4] *Fogarty (M.P.)* : «Economic control», Routledge & Kegan Paul Ltd., Broudney House, Carter - Lane, London, 1955, s. 247.

İktisat ve maliye sahasında 20 nci asrın getirdiği en mühim yeniliklerden birinin, işte tarifini verdiğimiz millî muhasebe müessesesi olduğu kabul ve ifade olunabilir.

Filhakika, millî muhasebe, tarihî menşei itibarile 17 inci asrın sonlarına kadar götürülmek ve İngiliz İktisatçısı G. King ile Fransız kimyageri ve ekonomist'i meşhur Lavoisier'ye kadar ilerletilmek istense dahi [5], asıl oluş ve kuruluşu itibarile 20 nci asrın bir eseridir, denebilir. Bir bakıma yirminci asırda Devletin ekonomik hayatta büyük bir mes'uliyet hissesi tekabül etmesi neticesindedir ki millî muhasebe 20. asırda doğmuş ve gelişmiştir.

Millî muhasebe mevzuunda da ilk bayrağı yine meşhur J. M. Keynes açmıştır [6].

Gerçekten, Keynes'in ve tilmizlerinin tesirile makro-ekonomik tahlillerdeki gelişme sâyesinde millî muhasebe teşekkül ve inkişaf için müsait bir zemin bulmuştur. İktisadî hayatta rastlanan müşahhas münasebetlerin mücerret bir şekilde tahlil ve tenkidinde, millî muhasebenin pek faydalı bir usul olduğu çok geçmeden anlaşılmıştır. Zira makro-ekonomik tahlillerde aralarında münasebet mevcut olan bütün kemiyetleri bu muhasebeye dercetmek imkânı hâsıl olmuştur.

Asıl, *İkinci Dünya Harbi sırasında* ki, Anglo-Sakson memleketleri millî muhasebenin hem bir iktisadî tahlil, hem de iktisat politikası vasıtası olarak [7] iyice yerleşmesine şahit olmuşlardır.

İngilterede harbin finansmanının hakkaniyet esasları dahilinde tevzi edilebilmesi için milletin menabii ile ihtiyaçlarının hudut ve şumulünü bilmek, âzami randımanı sağlamak ve her türlü enflasyonist temayülü önlemek suretile millî takatin âzami haddine kadar zorlanması lâzım gelmiştir. Bütün bu malûmatın edinilebilmesi

[5] Gilbert (M.) & Stone (R.): Recent developments on National Income & Social Accounting, B.I.I.S. Vol. 34, No. 2.

[6] Keynes (J.M.): How to pay for the War, London, 1940.
Deane (P.): Colonial Social Accounting, Uni. Press, Cambridge, 1953.

[7] Ruggles (R.) & Ruggles (N.D.): National Income Accounts and Income Analysis, London 1956, s. 3.

ise ancak âmme makamlarının millî muhasebe çalışmalarını her bakımdan desteklemeleri sayesinde mümkün olmuştur.

Bu hususlara mütedair ilk mühim eseri yine bizzat J. M. Keynes. «How to pay for the war» adlı küçük, fakat özlü kitabı ile vermiştir.

Economic Journal'ın Haziran 1941 sayısında neşredilen «The Construction of tables of National Income, Saving and Expenditure» adlı etüd ile ilk defa tatbikata elverişli bir sosyal muhasebe sistemi tesisine muvaffak olan Cambridge Profesörlerinden J. E. Meade ile R. Stone, bizzat ifade ettiklerine göre, asıl ilham kaynağını Keynes'in biraz evvel zikri geçen küçük kitabında bulmuşlardır.

Prof. Meade ve Stone sözü geçen makalelerinde millî gelir, millî gider, millî tasarruf ve yatırımla ilgili ilk muhasebe tablolarını vücuda getirmişlerdir. Adı geçen müellifler, bilâhare, Millî gelire müteallik ilk İngiliz Beyaz Kitabının da hazırlanmasına iştirak etmişler ve bu kitaptaki tabloları «National income and expenditure» [8] adı ile neşrettikleri ve dünya çapında bir şöhrete ulaşan bir broşürde vâzıh bir tahlile tâbi tutmuşlardır.

Bu arada, diğer memleketlerde, ezcümle Hollanda ve Birleşik Amerika'da bu mevzu ile ilgili kıymetli çalışmalar meydana çıkmıştır. Hollandadaki mesai içinden Ed Van Cleef'in. «Millî Muhasebe plânını» Amerikadaki çalışmalar meyanında da M. Gilbert ile R. Bangs'in [9] 1942 de neşrettikleri «Preliminary Enstimates of Gross National Product »adlı etüdü zikredebiliriz.

Harpten sonra, millî muhasebe çalışmaları daha da hızlanmıştı. Filhakika iktisaden ilerlemiş memleketler sulha intibak, restorasyon, envestisman, tediye muvazenesi ve silâhlanma meselelerinin hallinde, iktisaden az gelişmiş memleketler ise kalkınma plân ve programlarının tahakkuku zammında millî muhasebe tekniğine müracaat etmek ve daima ona istinat etmek lüzumunu hissetmişlerdir.

[8] Meade (J.E.) & Stone (R.): National income and expenditure, 4. th. Edi. Bowes & Bowes, London, 1957.

[9] Gilbert (M.) & Bangs (R. B.): Preliminary estimates of Gross National Product, 1929 - 42, Survey of Current Business, May 1942, s. 9 - 13.

Bu ihtiyaçları gören U.N. ve O.E.E.C. gibi beynelmilel teşekküller de, âza memleketlerini millî muhasebe gibi mühim bir vasıttan faydalandırmak için teknisyenleri vasıtasile yeni muhasebe dalının inkişafına yardım ve örnek olmak üzere beynelmilel sistemler tesis etmişlerdir. Bu sistemler sırasile, O.E.E.C. nin «basitleştirilmiş» ve «Standard» millî muhasebe sistemleri ile Birleşmiş Milletlerin «Normlaştırılmış millî muhasebe sistemi» dir.

Acaba, bu kadar kısa zamanda, bu kadar geniş bir rağbet ve tatbik mazhar olan Millî Muhasebe'den beklenen vazife ve fonksiyonlar nelerdir?

II. Millî Muhasebenin vazife ve fonksiyonlarına toplu bir bakış:

Millî muhasebenin vazife ve fonksiyonlarını topluca üç grup dahilinde ifade etmek mümkündür:

- 1 — Ekonomiyi sektörlere tefrik ve iktisadî muameleleri tasnif;
- 2 — İktisadî tahliller ile iktisat politikasına elverişli malûmatı toplamak;
- 3 — İktisat nazariyesi ile iktisadî siyasete mesnet hizmetlerini görmektir.

A. — Ekonomiyi sektörlere tefrik ve iktisadî muameleleri tasnif.

Millî Muhasebeye tereddüp eden ilk vazife ve fonksiyon, ekonominin sektörlere tefriki ve iktisadî hâdiselerin tasnifidir.

Herhangi bir iktisadî sistem, aralarında efektif veya virtüel yani bilfiil veya bilkuvve münasebetler bulunan muhtelif sektörlerin bir araya gelmesinden ibaret telâkki olunabilir.

İktisadî faaliyetler de, pek mütenevvi vetirelerin neticesi olmakla beraber, başlıca iki büyük kompartıman veya iki gurup faktörler itibarile tefrik edilebilir:

İstihsal âmilleri; İstihlâk ve istimal âmilleri.

İstihsal âmilleri, gelirleri meydana getiren veya iptidâî maddelerin mamûl madde haline gelmesini sağlayan gurubu teşkil ederler.

İstihlâk âmilleri ise, nihâî mamullerin istihlâk edildiği veya yatırıldığı ve gelirin tahsis yerlerini bulduğu gurubu meydana getirirler.

Şukadar ki, millî muhasebe, iktisat âmillerinin bu kadar basit bir tevezzuu ile yetinemez. Aslında, istihsal ve istihlâk âmilleri arasında yapılmak istenen her türlü tefrik tamamen nazarı bir taksimden başka birşey değildir. Zira, iktisat âmillerinin ekserisi, aynı zamanda hem müstahsil hem de müstehlik durumundadır. Bu itibarla, ekonomik tahliller için, iktisat âmillerinin enstitüsyonel bir tasnifini de yapmak icabettir.

Bu enstitüsyonel tasnif fonksiyonel olan birinci tasnife nazaran daha ziyade mantıkî gözüktür. Meselâ ticarî şirketler, merkezî Hükümet (veya Devlet), mahallî idareler, muhtar âmme iktisadî teşebbüsleri, kâr gâyesi gütmeyen birlikler, hususî şahıslar v.s. şeklindeki bir takım müesseseler (enstitüyonlar) itibarile tefriki gösterir. Böyle bir ayırma iktisadî tahliller bakımından belki fazla ehemmiyet ve kıymet arz etmemekle beraber, millî bir ekonominin büyük sosyal gurupları arasındaki münasebetlerin anlaşılmasına imkân vermekte ve hakikati daha iyi aksettirmektedir.

Daha başka kıstaslara göre de tefrik yapılması ve meselâ gelirlerin menşei veya tutarı veyahutta tevezzuu itibarile de tefrikler icrası pek âlâ mümkündür.

Mahallî ve beynelmilel millî muhasebe sistemlerinde itibar olunan hal tarzı, umumiyetle fonksiyonel ve enstitüsyonel taksim arasında bir kompromi şeklinde tecelli etmektedir.

Ekonominin, sektörler itibarile yapılan taksimi, mutaden enstitüsyoneldir. Gerçekten, bu tefriklerden meselâ, O.E.E.C. ile Birleşmiş Milletlerin millî muhasebe sistemlerinde kabul olunan sektör taksimatına göre, ekonomi: Teşebbüsler, Devlet, Ev idareleri (veya hususî eşhas) ve Dış Dünya (Dış Âlem) sektörlerine ayrılmaktadır. Hemen ilâve edelim ki, bu sektörlerden her biri için yapılan tarifler, ekonominin fonksiyonel klâsifikasyonuna da, geniş

mikyasta intibak etmektedir; Şu mânada ki, meselâ Teşebbüsler sektörü, hususî olsun, âmmeye ait bulunsun sâdece asıl ticarî teşebbüsleri Şumulüne almakla iktifa etmemekte, aynı zamanda gayri menkul sahiplerini, kendilerini iş adamı addetmeyen doktor, avukat v.s. serbest meslek erbabını, teşebbüslere hizmette bulunan fakat kâr gâyesi gütmeyen müesseseleri, muhtar olsun olmasın, asıl gâyesi ticarî olan âmme teŐekküllerinin istihsal faaliyetlerini de kavramaktadır. Bu sebeple bahis konusu sektöre Teşebbüsler sektörü yerine istihsal sektörü adı verilmektedir [10].

Enstitüsyonel klâsifikasyona ufki tasnif denildiği de vardır. Bu ufki tasnife karşılık fonksiyonel taksim de Şakulî tasnif adını alır.

Şakulî tasnifte her sektör için iktisadî fonksiyon itibarile ehemmiyeti haiz olan muhtelif hesaplar açılır; meselâ her sektörün bir «istihsal», bir «tahsis-masraf» ve bir «sermaye» muameleleri hesabı bulunur.

O.E.E.C. ve U.N. tarafından standartlaştırılan sistemlerde fonksiyonel tasnif biraz tadil edilmiştir. Şöyle ki, bu sistemler, bütün sektörlerin istihsal hesaplarının birleŐtiđi tek bir istihsal hesabı kabul etmişler ve O.E.E.C. nin standard sisteminde sermaye muameleleri için de bir tek hesap ayrılmıştır.

Diğer taraftan enstitüsyonel tasnif zaviyesinden, Teşebbüsler, Devlet ve Dış Alem sektörlerinden biraz daha talî taksimata gidilmek ihtiyacı da hissedilmektedir. Öyle ki, Teşebbüsler sektörünün hiç olmazsa «Âmme Teşebbüsleri», «Hususî teşebbüsler» Şeklinde iki talî kola ayrılması, Devlet sektörünün de «Merkezî idare», «mahallî idareler» ve «muhtar teşekküller» Şeklinde talî bir taksime tâbi tutulması, bir çok bakımdan faydalı mütalâa edilmektedir.

«Dış Dünya - Dış Âlem» sektörünün de «müstemlekeler» ve «yabancı memleketler» Şeklinde bir taksime tâbi tutulması bazı memleketler için ehemmiyeti haiz bulunmaktadır. Nihayet Sui-generis fonksiyonları itibarile «Bankalar v.s. malî mutavassıt mü-

[10] *I.I.F.P.* : a.g.e. *L'adap...*, Pbl. Fin, No, X, s. 289 - 290.

esseseler» ile «İçtimai emniyet müesseselerine» özel birer sektörün ayrılmasını faydalı gören müellifler de vardır [11].

Böylece ana sektör taksimatı dörtlü olmak yerine beşli ve altılı yapılmak istenmekte, talî kısımlar da nazara alınca bu miktar sekiz ilâ dokuza yükselmektedir.

Şukadar ki, son sistemlerde, bhusus O.E.E.C. ile U.N. in standard ve normlaştırılmış sistemlerinde ana sektörlerin dörtlü taksimatı ile iktifa edilmekte, buna mukabil millî muhasebeden daha kolaylıkla istifadeyi sağlamak üzere sektörler arasındaki münasebetlerden ziyade bizatihî gelir ve gider akımlarına dair malûmat veren ve bunları iktisadî mânalarına göre gruplandırان gayri şahsî -impersonal- hesapların tesisine ehemmiyet verilmektedir. Zira, sosyal hesaplardan istifade etmek isteyen kimselerin öğrenmek istedikleri hususlar, meselâ bir gelir tediyyatını kimin yaptığından ziyade, bu tediyyatın niçin yapıldığı, bu tediyyatın kime yapıldığından ziyade, nasıl istimal edildiği, istihlâk ile tasarruf arasında nasıl taksim edildiği ve bhusus iktisadî istikrarsızlığın menşei olan tasarruf ile yatırıma müteveccih akımların karşılıklı nisbetlerinin nelerden ibaret olduğudur.

Bu sâyede, millî muhasebenin esas gayesine uygun olarak, millî gelir ve gider akımlarını, sistemdeki muhtelif sektörlerin hesaplarından çeşitli kalemlerin seçilmesi tarzında muğlak bir ameliyeye müracaat etmeden kolaylıkla ve sür'atle görmek imkânı sağlanmıştır.

Bu tertibe misal olmak üzere O.E.E.C. nin Standard millî muhasebe sisteminde açılan 6 hesabı zikredelim : Bu hesaplar sırasile, *Millî istihsal ve masraf*, *Millî gelir*, *Devlet sarfiyatı*, *Ev idareleri ile kâr gayesi gütmeyen hüsusi teşekküllerin sarfiyatı*, hesapları ile *Muhtelîl sermaye hesabı ve Dış Dünyaya ait konsolide hesaptır.*

Bu tertip sayesinde millî muhasebedeki ufkî ve şakulî tasnifleri, yani enstitüsyonel ve fonksiyonel taksimatı telif etmek suretile milletın ekonomik faaliyeti hakkında sarih bir fikir vermek imkânı hasıl olmuştur.

[11] *Stone (E.)* : Memorandum, Definition and Measurement of National Income & Related Totals, Geneva, 1947.

U.N. : The measurement of N. I. & the Construction of Social Accounts, Genève, 1947.

İşte. Millî muhasebeye tereddüp eden ilk vazife ve fonksiyon yukarıda kaydedilen şekillerden birine göre, bittabiî bahis mevzuu memleketin hususî bünyesi ile ihtiyaçlarını da dikkat nazarına alarak ekonomiyi sektörlere tefrik ve iktisadî hâdiseleri tasnif etmektir.

B — İktisadî tahliller ile iktisat politikasına elverişli malûmatın toplanması.

Millî muhasebeden beklenen ikinci vazife, iktisadî tahliller ile iktisat politikası için lüzumlu malûmatı, onlara elverişli gelecek surette, bir araya getirmektir.

Millî muhasebenin iktisadî malûmatı toplamağa yardımı, her muamele tipine uygun gelecek bir sual serisi temin etmesindedir. Bu sâyede, her nevi iktisadî faaliyet ve muamele hakkındaki bilgileri müstakar esaslar dahilinde toplamak mümkün olduğu gibi, anket usulünün kabulü suretile bilgi toplama masrafını kısmak ve hataların azalıp neticelerin daha güvenilir olması imkânını sağlamak ta kabil olmaktadır.

C — İktisat nazariyesi ile İktisadî siyasete elverişli bir tefir sistemi tesisi.

Millî muhasebenin üçüncü bir fonksiyonu da, iktisadî muamelelâtın nazarî tahlile ve ekonomi politikasına elverişli olacak şekilde sistematik bir hülâsasını meydana getirmesidir.

Filhakika, basit bir muhasebe tablosu halinde gösterildiği takdirde millî gelir ve gider tahminlerine ve umumiyetle iktisadî muamelâta dair yapılacak tahlillerin ve verilecek izahatın çok daha kolay anlaşılması imkânı elde edilmektedir.

Aynı veçhile, iktisadî politikaya mütedair bir iki misal alınacak olursa, fiyatlarda ehemmiyetli bir artış husule getirmeden yatırıma kifayet edecek tasarruf yaratmağa matuf anti-enflasyonist bir politikayı en iyi formüle edecek olan yine millî muhasebedir. Hükümetin bütçe politikasını millî ekonominin sair faktörleri ile âhenkli hale getirme metodu demek olan *konjonktürel bütçe de*, esasen, meselenin bütçedeki ilgili rakamlarla millî muhase-

bedeki rakamların bir araya getirilmesi sayesinde halledilebileceği telâkkisinden hareket etmektedir.

Millî muhasebenin vazife ve fonksiyonlarına dair bu umumî izahatı tamamlamak ve iki mühim noktada da biraz daha derinleştirmek üzere, millî muhasebenin evvelâ iktisat nazariyesi, sanîyen iktisat siyaseti ile alâka ve münasebetleri üzerinde biraz daha duralım.

III. Millî Muhasebenin iktisat nazariyesine mesnet olma fonksiyonu :

Millî muhasebenin «iktisat nazariyesi ile tatbikî hesapların birleşme noktası» [12] olarak tavsifi de mümkündür. Şukadar ki, bütün yakınlıklarına rağmen, sosyal muhasebe ile iktisat nazariyesi ayrı ve yekdiğerinden müstakil disiplinlerdir.

Maamafih ikisi de iktisadî hâdiselerin ve davranışların tenevvü ve muğlakiyetini basit kategoriler haline irca ederek onları tahlil ve tefsire çalışmaktadırlar. Ancak, meseleyi ele alış tarzları başka başka bulunmaktadır.

1 — Sosyal muhasebe bir tasvir sistemi olup bir izah sistemi değildir. O, iktisadî hâdiselerin dahilî saikleri veya davranış kanunları ile değil, haricî alâmetleri ile meşgul olur [13]. Gâyesi, iktisadî faaliyete dahil bulunan sayısız münferit muameleleri telhis ve tasnif suretile kem'î bir kaydının tutulmasına müsait bir zemin hazırlamaktadır.

Sosyal muhasebe, başlıca carî muamelâtın kaydını sağlayan bir metod olarak gelişmiştir. Bu itibarla, hususiyeti objektifliğindedir. Mamafih, sosyal muhasebeye bir serî mutasavver veya muhayyel muamele daha ithal edilmesi kabul edilen bir uygulama haline gelmiştir. Meselâ, sahipleri tarafından işgal olunan evler için bir izafî rant ilâve olunmakta ve aynen elde edilen ücretler de işçilerin nakdi ücretlerine eklenmekte, çiftçilerin kendi istih-

[12] Stone (R.) : a.g.Memorandum, Geneva 1947, s. 113.

[13] Burdett (D.K.) : Social Accounting in relating to Economic theory, E.I., Vol. LXIV, 1954, s. 680 - 681.

lâklerine tahsis ettikleri istihsalleri de onların gelir ve gider hesabına ilâve edilmektedir. Böylece, millî muhasebe, sâdece dar mâ-nada objektif olarak ölçülmesi mümkün olan hususlara değil, lü-zumlu ve faydalı ahvalde, muayyen kaidelere göre veya izafî ola-rak ölçülebilen mefhum veya hâdiselere de şâmil bulunmaktadır.

2 — İktisadî hâdiselerin izahı zımında hangi telâkkilere ehemmiyet vermesi ve bu hâdiselerin neden dolayı husule geldiği-ni izah etmesi hususunda, sosyal muhasebenin ekonomik teoriye bakması gerektir.

Bu noktai nazardan, iktisat nazariyesi maatteessüf başlıca iki zaaftan muztariptir :

(I) Evvelâ, nazariye (muhasebedeki mânasile) ölçülmesi kabil olmayan mefhumlarla ifade edilmektedir.

(II) Saniyen, nazariyenin muayyen nevi hesaplar arasındaki muamelât şeklinde izah edilmesi mümkün değildir.

İşin asıl fenası, iktisat nazariyesi ile sosyal muhasebe bazan aynı tâbirleri başka başka mânaları ifade için kullanmaktadırlar.

3 — Sosyal muhasebenin, hesabı kabil olan mefhumlarla mahdut olduğunu ifade etmek, onun sâdece muhtelif iktisadî üni-telerin muamelâtını telhis ve kendi özel hesaplarına dercetmekten ibaret olan, tasvirî bir ameliyeden ibaret bulunduğu mânasını ver-memelidir.

Muhtelif ekonomik üniteler başka başka neviden hesaplar tut-maktadırlar. Eğer sosyal muhasebe sırf tasvirî bir ameliye ifasın-dan daha ileriye gitmemiş olsa idi, bütün bu ünitelerin muamelâtı-nın müstakar bir muhasebe sistemi dahilinde gösterilmesi müm-kün olamazdı.

Standard bir muhasebe sisteminin formüle edilmesi lüzumu aşıkârdır. Bu demektir ki, bütün ekonomi üniteleri sâdece aynı se-ri hesaplara malik olmakla kalmamakta, fakat her biri muamelâ-tını bu hesaplara kaydetmekte de aynı kaideleri takip zorunda bu-lunmaktadır. Bu husus, pür iktisadî nazariyede rastlananlara mü-şabih bir faraziyeden başka bir şey değildir. Bu faraziyyeye «*economic man*» e teşbihle «*accounting man*» faraziyesi denilebilir [14].

[14] *Burdett* (D.K.) : a.g.m., *Social Ac. in relations to Eco. theory*, E.J. Vol. LXIV, s. 281 - 286.

IV. Millî Muhasebe ve İktisat Siyaseti :

İktisadî siyasetin tesbiti için istatistikî malûmat ve teknik bilgiye ihtiyaç bulunduğu aşikârdır. Bu iktisadî siyasetin tasarladığı gâyeye ulaşamaması, ya istinat edilen istatistikî donelerdeki noksanlığa veya muhtelif unsurların karşılıklı münasebetlerinin yanlış anlaşılmasına atfedilebilir.

İstatistikî malûmat noksanlığının, iktisadî siyasetin tesbitinde hataya düşülmesindeki ehemmiyeti aşikâr olmakla beraber, bu hususa bazan lüzumundan fazla ehemmiyet atfedildiği de muhakkaktır. Zira iktisadî siyasetteki hata, ekseriya, istatistik noksanlığından ziyade, mevcut malûmatın şu veya bu istikamete tevcihi suretile, bir bakıma şahsî temayüllere delil teşkil etmek üzere kullanılmasından ileri gelmektedir.

Bu itibarla, mevcut malûmatı, halli icabeden iktisadî meselelerin hey'eti umumiyesine objektif olarak tatbik etmeğe müsait standard formüllere irca etme zarureti belirmektedir.

İşte, millî gelir muhasebesi evveleminde, iktisadî faaliyete dair, iktisadî tahliller yapmağa elverişli tarzda ana malûmatı ve sistematik kayıtları ihtiva ettiği içindir ki faydalı ve lüzumludur.

Bununla beraber, bu demek değildir ki, bütün iktisadî meselelerin halline müsait özel formüller vardır ve bu formüllerin millî gelir muhasebesine tatbiki suretile netice istihsal olunacaktır. Durum, aşağı - yukarı bir ticarî firmanınkine müşabihdir [15].

Firmanın başarılı bir şekilde çalışması için elverişli hesaplara ihtiyaç bulunduğu şüphe yoktur; firmanın menajerinin, maliyete, satış fiyatlarına, firmanın malî durumuna dair malûmat sahibi olmadan uygun bir ticaret politikası tatbik etmesine imkân yoktur. Şukadar ki, sâdece elverişli bir hesap serisinin mevcudiyeti firmanın muvaffakiyeti için elbetteki bir garanti teşkil etmez; menajerin elinde karşılaştığı meselelerin halli için hesaplarına dokunacağı sihirli bir değnek mevcut değildir. Firmanın başarılı olabilmesi için, ticaret politikasının, mazide neler olduğunun iyice tahlilinden sonra, makûl bir siyasetçinin yaratıcı muhakemesine istinaden tesbiti icabeder.

[15] *Ruggles* : a.g.e. *Natio. Income Accounts*, 2 nd edi., s. 7.

Aynı veçhile, millî gelir muhasebesinin tanzimi de, bir memlekette başarılı bir iktisat siyasetinin formüle edilmesi için lüzumlu ise de kâfi değildirler. Millî gelir hesaplarının, her derde deva olmaları, bittabiî, mümkün değildir.

Maamafih, bu hesaplar, umumî iktisat politikasına dair bazı suallerin cevaplandırılmasına yardım ederler.

Mevzuubahis sualler üç ana tipe irca olunabilir:

1 — Tasarlanan iktisat siyaseti acaba, kabili istifade kaynaklara kıyasla tatbik ve ikmal edilebilecek evsafıta mıdır?

2 — Bu iktisat siyaseti, ekonominin işleyişine fiyatlar, istih-sal ve işbulma terimleri itibarile nasıl bir tesir icra etmektedir?

3 — Bahis konusu iktisat siyasetinin net tesiri, kemmî olarak nedir? Tatbik edilmeğe değer mi? Şimdi bu üç sual, kısaca incelenecektir.

A — İktisat siyaseti ve kabili istifade kaynaklar :

Kısmî olan bir iktisat siyaseti için, kıymetlendirme testlerinden biri, bu siyasetin kabili istifade kaynaklara, ekonominin mütebaki kısmı ile aynı zamanda nasıl intibak ettiğinin veya edeceğinin araştırılmasıdır.

İktisadın şu veya bu kısmında istihsali artıracığını iddia eden herhangi bir siyaset, esas itibarile iyi bir siyaset gibi gözükebilir; zira, mal veya hizmetlerin çoğaltılması arzuya şayan bir gâyedir. Fakat böyle bir siyasetin hakikaten kabili müdafaa olabilmesi; onun tatbik ve icrası için nekadâr ilâve kaynağa ihtiyaç olduğunun, bu kaynakların ekonominin hangi kısımlarından sağlanabileceğinin tesbiti ve bulunan menabiin başka sahalarda değil de bahis mevzuu siyasette kullanılmasının neden daha mücerrah olduğunun belirtilmesi lâzımdır. Bütün bu suallere cevap temini hususunda Millî gelir hesaplarındaki malûmattan faydalanılabilir. Ancak bir iktisadî siyasetin tatbik ve intacı için lüzumlu mütemmim malûmatın, istihsal kolları arasındaki münasebetlere bakılmadan tedariki mümkün değildir.

Meselâ, diyelim, gemi inşaatında bir tezayüd siyaseti tatbik edilmeli midir? Buna karar vermek için sâdece bu inşaatın yürü-

tülebilmesi hususunda nekadâr ilâve işçiye ihtiyaç bulunduğunun tesbiti kâfi olamaz. Sırf işçi meselesinin halli bile, mücavir sanayilerdeki, meselâ çelik, kömür, hattâ kimya sanayiindeki, işçi durumuna bu artışın nasıl bir in'ikâsı olacağını tahliline bağlıdır.

Millî gelir hesaplarının kabili istifade bulunduğu memleketlerin ekserisinde, bu hesaplar Hükümetler tarafından iktisadî siyasetlerinin tevliit edeceğini tahmin ettikleri neticelerin gösterilmesinde kullanılmaktadır. Bu ifade ve takdim tarzına ekseriya «Millî bütçe» denilmektedir. Gerçekten, bunlar ekonominin her kısmında ilerdeki muayyen bir devre zarfında umulan değişiklikleri göstermektedirler. Bu meyanda, millî gelir bütçelerinin yanında mutaden «insan gücü bütçeleri - manpower budgets» de vücade getirilmektedir. Millî bütçede ifadesini bulan istihsaldeki değişiklik ve «insan gücü bütçesinde» tezahür eden iş gücündeki tahavvülât her sanayi branşında vukuu beklenen değişikliklerin de anlaşılması imkânını sağlayacaktır.

Millî gelir hesaplarının şu veya bu şekilde (millî bütçe - iş gücü bütçesi v.s. gibi) takdim ve ifadesine müracaat etmeden, kendi içinde müvazeneli olan ve müstakbel gelişmelerle de âhenkli bulunan umumî bir iktisadî politikanın tesbiti mümkün değildir [16].

B — İktisat siyaseti ve ekonominin işleyişi bakımından sosyal hesapların faydaları.

Bir iktisat siyaseti isabetli olarak tesbit ve tâyin edilmediği takdirde ya enflâyona veya depresyona münceş olur. Bu itibarla tasarlanan politikanın ekonominin muhtelif sektörlerinin haliha-zırdaki işleyişi üzerine nasıl bir tesir icra edeceğinin dikkatle hesaplanması lâzımdır.

Bir misalle, millî muhasebenin bu maksatla nasıl kullanılacağını gösterilmesi mümkündür.

Âmme borçlarının azaltılmasını istihdaf eden bir politikayı nazarı itibare alalım. Bu politika ilk nazarda tamamile tasvip ve takdire değer gibi gözüktür.

[16] *Ruggles* : a.g.e. *Natio. Ac.*, 2. edî. s. 10 - 13.

Âmme borçlarının azaltılması için şahsî gelirlerden alınan vergilerin artırılmasının ve bu suretle bir bütçe fazlası elde edip bununla da borçların ödenmesinin teklif edildiğini farzedelim. Ödenecek olan borçların da bankaların elinde bulunan Hazine bonolarına münhasır olduğunu, ekonominin enflasyon halinde olmadığını, fakat bankalarda yeni yatırımlar için ikraz edilmeğe müsait ihtiyatlar bulunduğunu farzedelim. Ferdî gelir vergisinin artırılması üzerine, bunu ödeyen şahıslar ya şahsî tasarruflarını veya şahsî istihlâklerini azaltmak zorunda kalacaklardır. Tatbikatta bu azalma iki tarafta birden görülecektir. Her halükârda, istihlâk masraflarında husule gelecek tenezzül dolayısıyla, müstahsiller'in alacağı siparişler azalacak ve onlar da istihallerini kısacaklardır ki bu da azçok bir işsizlik yaratacaktır. İşsiz kalan kim-seler bu sefer gelirlerindeki eksilme dolayısıyla istihlâk masraflarını daha fazla kısacaklar, bu kısıntı da yeniden müstahsillerin daha az satış yapmalarına ve ona uymak üzere de istihallerini daha ziyade azaltmalarına müncer olacaktır; bu da bittabî işsizliği daha fazla artıracaktır.

Böylece ekonomide istihsal ve işbulma babında kümülâtif bir gerileme vukua gelecektir. Görülüyor ki, bankalara olan âmme borcunun ödenmesi, iktisadî durumda iyi bir tesir hâsıl etmiyecektir. Zira, müstahsiller sırf bankaların elinde Hazine bonusu yerine daha fazla bir kasa mevcudu toplandı diye yatırım masraflarını artırmayacaktır. Envestisman seviyesi ekseriya bankaların kredi imkânlarından ziyade iş hayatının cari temayülüne göre değişmektedir. Bu itibarla, istihlâk masraflarında, istihsal ve iş bulma hacmindeki azalma temayülü, bilâkis müstahsillerin yatırım masraflarını azaltmaları neticesini doğuracak bundan da istihsal ve iş bulma daha ziyade müteessir olacaktır.

İşte, Millî Gelir muhasebesi, zahiren arzuya şayan gözüken âmme borçlarını azalma politikasının, fiiliyatta zararlı neticeler husule getirip getirmeyeceğini, kemmî donelere istinaden anlamak imkânını verecektir.

İsabetli olmayan bir iktisadî politika, depresyon husule getirebileceği gibi enflasyona da müncer olabilir.

Hükümetin, bütçeyi yine muvazeneli olarak tutmak gâyesinden vazgeçmeden, gelirlerin tevezzunda bir âhenleştirme husule getirme maksadiyle düşük seviyedeki gelirlerden aldığı vergiyi

azaltıp yüksek seviyede olanların vergisini artırmak kararını verdiğini farzedelim. Bu kararın ilk neticesi müstehlik masraflarının artması ve şahsî tasarrufların azalması olacaktır. Düşük gelirlî kimseler, vergi nisbetinin azaltılması dolayısıyla ellerinde kalan parayı da hiç şüphesiz sarfedeceklerdir. Yüksek gelir elde eden gurup ise, artan nisbet dolayısıyla daha fazlalaşan vergilerini, hayat seviyelerinde bir değişiklik husule getirmeden ödeyebilmek için tasarruflarını azaltmak zorunda kalacaktır [17]. Bunların neticesi olarak da, eğer piyasaya arzedilen mal miktarı aynı ise, istihlâk eşyasının fiyatları yükselecektir. Müstehlik masraflarındaki artış sebebiyle, müstahsiller, işçilerin ücret taleplerini karşıladıktan sonra diğer istihsal faktörlerine dağıtacak daha fazla bir paraya sahip olacaklardır. Böylece ferdlerin gelirleri artacak bu artış müstehlik masraflarını çoğaltacak ve tasvir olunan devir bütün tesirini yeni baştan gösterecektir. Müstahsillerin yeni ve daha yüksek bir iş sahasını yaratmaları devri daha ziyade hızlandıracak ve (yatırım) sermaye masraflarını artırmalarına sebep olacaktır. Mevcut kaynaklarla, ne de olsa, mahdut miktarda mal istihsal edilebileceğinden, öyle bir noktaya vâsıl olunacaktır ki artan masarifin tevlit ettiği bütün netice, istihsal hacminin genişlemesinden ziyade, fiyatların yükselmesinden ibaret bulunacaktır.

İşte, burada da millî muhasebe vergi politikasında tasarlanan değişikliğin enflasyonist bir tesiri olup olmayacağını anlamaya imkân verecek denemeleri temin edecektir. Demek oluyor ki, isabetli bir iktisadî politikanın tesbiti, bunun, ekonominin işleyişi üzerine, fiyatlar, istihsal ve iş bulma hacmi gibi unsurlar bakımından nasıl bir tesir icra edeceğinin dikkatle tetkikine vabestedir. Bu itibarla, yukarıdaki misallerde olduğu gibi âmme borçlarının azaltılması ve gelir dağılışının daha mütevazın hale getirilmesi biza-tihî arzuya şayan gâyeler olarak kabul edilmekte ise, bu gâyelere iktisadî bir tehlike husule gelmeden erişilmesi hususunda icabeden özel tedbirlerin de ittihaz olunması gerektir. Bu gibi meselelerin halli ise, ancak millî gelir muhasebesi içinde tahlil ve mü-talâa edilmeleri ile mümkündür. Ancak tam bir millî muhasebe sis-

[17] *Ruggles* : a.g.e. *Natio. Ac.*, 2. edi, s. 14.

Üstünel (Besim) : Gelir ve Servet vergilerinin iktisadî tesirleri, Maliye Enstitüsü Konferansları, 1. Seri, sene 1955, İstanbul 1956, s. 83 - 91.

temi sâyesindedir ki, tasarlanan iktisadî mekanizmanın isabetle anlaşılması imkânı elde edilebilecektir [18].

3 — İktisat siyaseti ve kemmî tesiri.

Son olarak cemiyetin gâyeleri bakımından bir iktisat siyasetinden ne beklenebileceğinin tâyini sualine bir cevap bulmak lâzımdır.

Elbette ki, millî muhasebe bu suale tam bir cevap veremez. Fertlerin refahının birkaç istatistik hülâsası ile ölçülmesi imkânı yoktur. Bunda çalışma şartları, imkân hürriyeti (freedom of opportunity), memleketin mânevî ve siyasî havası gibi kemmî olmayan bir çok unsurların dahilî vardır. Maamafih, millî gelir muhasebesi, istihsalde nasıl bir tesir husule geleceği hususunda bir ışık tutabilir ve tutmaktadır. Bu malûmatın edinilmesi, herhangi bir iktisadî siyasete kıymet takdiri için kâfi değil ise bile, onsuza da bu kıymetin ölçülmesi belki aslâ mümkün olamaz.

Bir politikadan elde edilecek kemmî istifadenin ölçülmesi mutlaka lâzımdır; zira aksi takdirde onun neticesinin faydalı olacağını müdafaa etmek imkânı bulunmaz. İstikbale muzaf hiçbir harekete, az çok bir riske katlanmadan, girilemez. Fakat tasarlanan siyasetin bir risk göze almağa değer olduğuna karar vermek için, beklenen neticenin kemmiyet itibarile kâfi azamette olması lâzımdır. İş adamları, daima az riskle az kâr getirecek veya çok riskle fazla kazanç sağlayacak yollardan birini seçmek durumundadırlar. Büyük riskine rağmen azıcık bir kazanç hâsıl edecek bir iktisadî politika, elbette, her türlü makûl bir kabule mazhar olmaktan mahrum kalacaktır. Mutasavver iktisadî siyaset, muvafakiyetsizliğe uğradığı takdirde husule getireceği riski karşılamağa değer ve ölçülmesi kabil kemmî kazançlar vadedebilmelidir. Nazarî olarak faydalı gibi gözüken o kadar çok siyaset vardır ki, kemmi tablolar halinde tahlil edildiğinde husule getireceği değişikliğin küçüklüğü karşısında, tatbikine tevessül etmenin boşuna olduğu kolaylıkla meydana çıkar. İşte bu bakımdan da isabetli bir karar verilmesi ancak Millî muhasebeye istinat sayesinde mümkün olacaktır [19].

[18] *Ruggles* : a.g.e. Natio. Ac., 2. edi., s. 14 - 15.

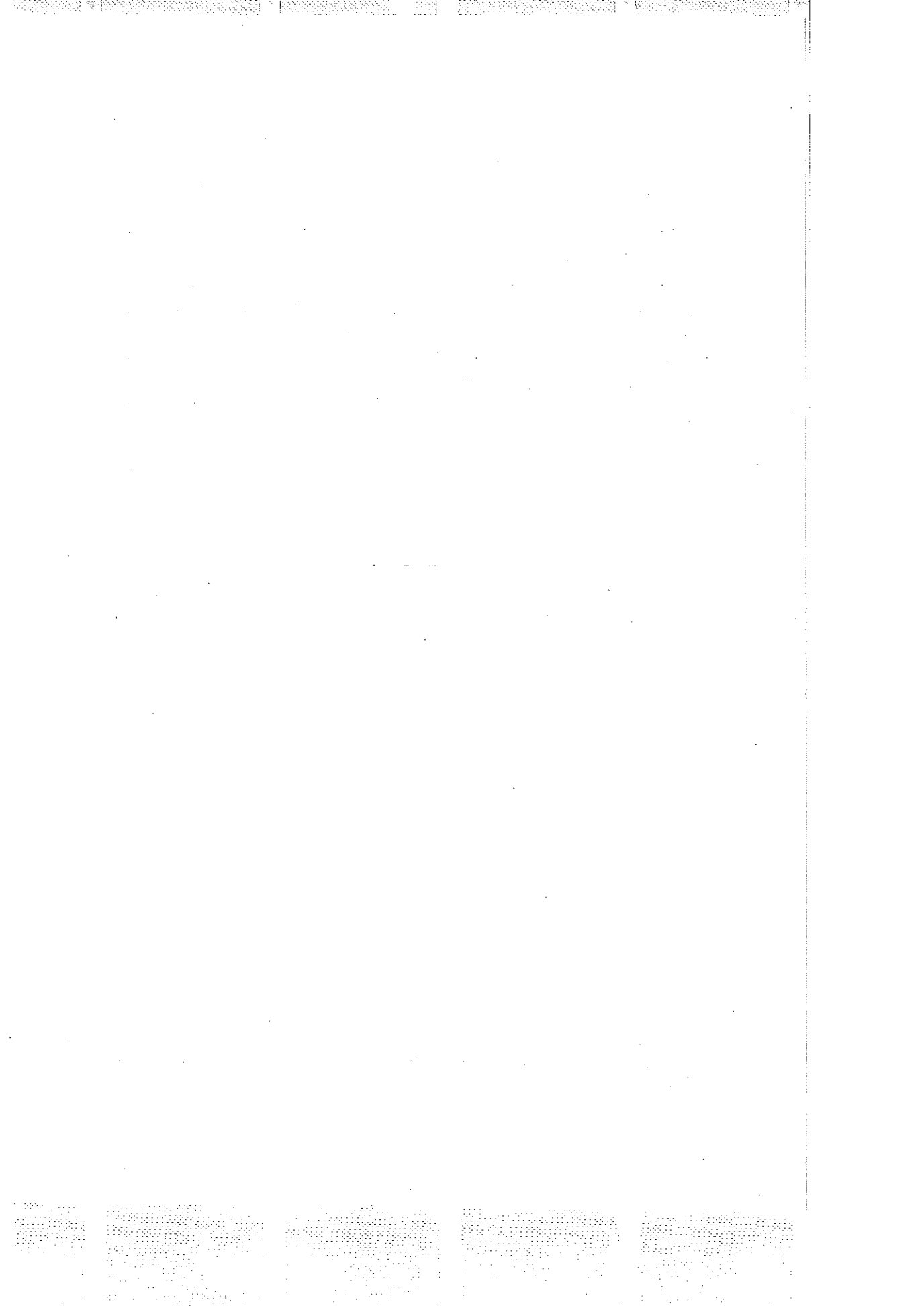
[19] *Ruggles* : a.g.e. Natio. Ac., 2. edi., s. 15.

Netice :

Buraya kadar verilen izahatla millî muhasebenin başlıca vazife ve fonksiyonları belirtilmiş bulunmaktadır.

Görülüyor ki, Millî muhasebe ekonomiyi sektörlere tefrik ve ekonomik hâdiseleri tasnif edip millî ölçüde istihsal, masraf, tasarruf ve yatırım hesapları vücade getirmek suretile bir taraftan iktisat nazariyesinin tasvir ve izahında, diğer taraftan iktisat politikasının değerlendirilip kıymetlendirilmesinde isabetli bir ölçü ve sağlam bir mesnet vazifesini deruhte etmiş bulunmaktadır. Bütün dünyada kazandığı muazzam rağbet ve alâka bu vazife ve fonksiyonları ifadaki muvaffakiyet nisbetile mütenasiben gittikçe artacaktır [20].

[20] Bu konferans Maliye Enstitüsünde 25-XII-1958 tarihinde verilmiştir.



DER WANDEL IN DER HAUSHALTSLAGE und HAUSHALTSPOLITIK DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

von Professor Dr. Rudolf Stucken

Erlangen

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein Land, das den Betrachter vor mannigfache Überraschungen stellt. Nach den gewaltigen Zerstörungen des Krieges, nach dem vollkommenen Zusammenbruch von 1945 hätte man erwarten können, dass das Land noch durch viele Jahre mühsam um die nackte Existenz hätte ringen müssen. Statt dessen kam «das deutsche Wirtschaftswunder», von dem allerdings im Ausland mehr gesprochen wird als in Deutschland selbst, es kamen von 1952 ab die grossen Aussenhandelsüberschüsse und damit dann die wachsenden Devisenreserven der Notenbank, und es kamen die grossen Überschüsse des öffentlichen Haushalts, durch die der Bund in die Lage versetzt wurde, nach und nach einen Kassenbestand von 7 Milliarden DM anzusammeln. Die allgemeine Wirtschaftslage ist auch heute (Herbst 1958) noch gut, trotzdem die Konjunktur in anderen Ländern nachgelassen hat; die Aussenhandelsüberschüsse sind noch grösser als sie sein müssten, um den Passivsaldo bei anderen Posten der Zahlungsbilanz auszugleichen; nur die Lage des öffentlichen Haushalts hat sich wesentlich verschlechtert. An die Stelle der Haushaltsüberschüsse beim Bund sind Fehlbeträge getreten, die zunächst aus den in den vergangenen Jahren aufgehäuften Kassenbeständen gedeckt werden können; diese werden aber in absehbarer Zeit erschöpft sein; und dann drohen Steuererhöhungen oder Anleiheaufnahmen, um die Ausgaben des Bundes zu decken, wozu sich der Bundesfinanzminister und der Gesetzgeber nur ungern entschliessen. Die Periode der Steuer-senkungen ist zu Ende.

Allerdings ist die Lage des öffentlichen Haushalts in der Bundesrepublik in den vergangenen Jahren nicht so gut gewesen, wie es nach den Überschüssen des Bundeshaushalts schien. Denn wir

müssen neben dem Haushalt des Bundes auch die der Länder und Gemeinden in die Betrachtung einbeziehen. Und da ist nun festzustellen, dass die Gemeinden in den vergangenen Jahren eine Schuldenlast von 9 Milliarden DM aufgehäuft haben; ferner dass die aufgenommenen Schulden zum grossen Teil für die Deckung der Ausgaben für *nichtrentable* Investitionen gedient haben und dass viele Gemeinden auf diese Weise an eine Grenze herangekommen sind, über die hinaus weitere Schuldaufnahme nicht zu verantworten ist. Von Seiten der Gemeinden wird das etwa so dargestellt: Was der Bund in seinen guten Jahren zu viel genommen hat, woraus er dann seine grossen Kassenbestände aufgebaut hat, das haben wir Gemeinden zu wenig gehabt, und deshalb mussten wir in solchen Ausmass schulden machen. Ich möchte mir diese vereinfachte Darstellung nicht zu eigen machen, aber jedenfalls fällt von den Gemeinden her ein Schatten auf die Haushaltslage der öffentlichen Hand in der Bundesrepublik. Die Gemeinden sind in Deutschland Träger grosser öffentlicher Aufgaben, auf dem Gebiet der allgemeinen Verwaltung, auf dem Gebiet der Schulen und Krankenhäuser, der Strassen, der Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser usw. Und die zugehörigen Anlagen waren nun im Kriege grösstenteils zerstört, vor allem in den Städten; sie mussten wieder hergestellt werden. Und die Bevölkerung war durch den Flüchtlingsstrom um 10 Millionen gewachsen, an dieses Bevölkerungswachstum mussten die Einrichtungen angepasst werden, d.h. man brauchte mehr Verwaltungsgebäude, mehr Schulen und Krankenhäuser, die Strassen mussten den Ansprüchen des dichter werdenden Verkehrs angepasst werden, und vor allem mussten Wohnungen gebaut werden, wobei den Gemeinden die Aufgabe zufiel, für die wohnungsmässige Versorgung der Minderbemittelten zu sorgen, was auch eine unrentable Investition ist. Die Aufnahme von Schulden im Betrage von insgesamt 9 Milliarden DM wäre nun durchaus tragbar gewesen, zumal die Gemeinden ihre alten Schulden durch die Währungsreform 1948 fast ganz los geworden sind, wenn damit die Kriegszerstörungen beseitigt, der Nachholbedarf gedeckt und die notwendige Anpassung an die neuaufgetauchten Bedürfnisse tatsächlich geschafft worden wäre, so dass die Ausgaben der Gemeinden für solche Investitionen nun wesentlich kleiner werden könnten. Aber das ist tatsächlich nicht der Fall, die Gemeinden müssen in den nächsten 10 Jahren ihre Investitionen noch eher vergrössern als verkleinern, wenn endlich die vorher genannten

Mängel beseitigt werden sollen. Man steht hier bezüglich des öffentlichen Haushaltes vor einer Erfahrung, die immer wieder gemacht und immer wieder vergessen wird: Man bildet sich ein, dass nach Erledigung einiger grosser Bauten Jahre kommen würden, in denen man nicht mehr grosse Bauten erstellen müsse; bis dahin sind aber längst neue Bedürfnisse in Erscheinung getreten, die nun gedeckt werden müssen und neue Bauten erfordern. Der deutsche Finanzwissenschaftler Adolph Wagner hat eben doch recht gehabt mit seinem «Gesetz der wachsenden Staatsausgaben»; dieses Gesetz wird bei der Vorausberechnung zukünftiger Ausgaben meist nicht genügend in die Betrachtung einbezogen, und das ist auch hier im Falle der Gemeinden so gewesen. Jetzt ist es so weit, dass die Gemeinden Ausgaben, die sie bisher durch Schuldaufnahme gedeckt haben, nicht mehr weiter durch Schuldaufnahmen decken können, dass sie nun aber solche Ausgaben auch nicht einfach unterlassen können, sondern in Zukunft solche Ausgaben aus *laufenden* Einnahmen, besonders Steuern, decken müssen, während sie schon grosse Beträge aus laufenden Einnahmen aufbringen müssen, um den Schuldendienst für die in der Vergangenheit aufgenommenen Anleihen leisten zu können. Das ist aber genau das, was man durch Aufstellung sogenannter finanzwissenschaftlicher Deckungsgrundsätze hat vermeiden wollen. Man muss sich nun also in der Bundesrepublik den Kopf darüber zerbrechen, wie man die Steuereinnahmen der Gemeinden erhöhen kann, denn die Haushalte des Bundes und der Länder sind selbst so angespannt, dass von dort den Gemeinden, etwa durch Erhöhung der Überweisungen, Hilfe nicht kommen kann.

Und damit sind wir wieder beim Haushalt des Bundes angelangt —die Haushalte der Länder sind weniger interessant—, also des Bundes, der durch Jahre hindurch mit grossen Haushaltsüberschüssen, also Überschüssen der Einnahmen über die Ausgaben, glänzte, Wie ist es zu den genannten Überschüssen gekommen, und welche Konsequenzen haben diese Überschüsse gehabt? Wir kommen damit an die ernste Frage heran, ob in einer Demokratie, wie wir sie in Westdeutschland haben, eine Politik der Haushaltsüberschüsse sinnvoll ist, oder ob nicht in einer Demokratie dem Finanzminister gar nichts anderes übrig bleibt, als den öffentlichen Haushalt immer «am Rande des Defizits» zu halten, also sich um die Vermeidung eines Defizits zu bemühen, aber ebenso Überschüsse zu vermeiden.

Die Überschüsse im Bundeshaushalt sind dadurch zustande gekommen, dass der damalige Bundesfinanzminister Schäffer regelmässig die Einnahmen für das Rechnungsjahr, die in den Haushaltsplan eingestellt wurden, zu niedrig eingeschätzt hat, und dass er Ausgaben in den Haushaltsplan aufgenommen hat, die in dieser Höhe gar nicht in Frage kamen. Was zunächst die Einnahmen angeht, so ist es zweifellos Aufgabe eines sorgfältig rechnenden Finanzministers, nicht zu hohe Ansätze in den Haushaltsplan aufzunehmen, denn wenn die tatsächlichen Einnahmen hinter den geschätzten zurückbleiben, dann kommt es zu ungewollten Fehlbeträgen, d.h. dass für vorgesehene Ausgaben dann keine Deckung vorliegt. Die Vorschätzung von öffentlichen Einnahmen ist nun allerdings eine schwere Aufgabe angesichts der Tatsache, dass bei einer von Steuern alles davon abhängt, wie sich das Volkseinkommen entwickelt; aber die zukünftige Entwicklung des Volkseinkommens ist doch gerade «die grosse Unbekannte». Ausserdem hat die damalige starke Veränderung der Steuergesetze dazu beigetragen, die Vorschätzung unsicherer zu machen. Bundesfinanzminister Schäffer neigte nun, eingedenk seiner Verantwortung für die Ordnung des Haushalts, dazu, lieber mit relativ pessimistischen Annahmen zu arbeiten und die zukünftigen Einnahmen relativ niedrig zu schätzen. Aber die permanente Wiederholung zu niedriger Einschätzung führte dann dazu, dass man den offiziellen Schätzungen des Bundesfinanzministers kein Vertrauen mehr entgegenbrachte, dass immer damit gerechnet wurde, man könne ruhig noch einige hundert Millionen DM Ausgaben dazu bewilligen, ohne dass es angesichts der höheren wirklichen Einnahmen zu Fehlbeträgen kommen würde. Auf der anderen Seite hat Schäffer Ausgaben höher angesetzt, als sie nachher tatsächlich zu tätigen waren. Eine besondere Rolle haben hierbei die Ausgaben für den Aufbau der Wehrmacht gespielt. In dem Zeitpunkt, zu dem die Ausgaben für das Rechnungsjahr geschätzt wurden, waren die Pläne für den Wehraufbau im einzelnen noch keineswegs so weit ausgereift, dass man genaue Zahlen angeben konnte, denn man verhandelte noch über die Art der Waffen und Ausrüstungen, die man wählen wollte, und man konnte schwerlich sagen, wann denn mit den entsprechenden Lieferungen und ihrer Bezahlung gerechnet werden konnte. Für Kasernenbauten und für die Anlage von Schiess- und Übungsplätzen zogen sich die Verhandlungen über den Erwerb des Grund und Bodens in aller Regel viel länger hin, als man angenommen

hatte; dadurch verzögerten sich dann nicht nur die Bauten, sondern auch die Einziehung der Soldaten. Aus diesen Gründen blieben die Ausgaben, die wirklich getätigt werden konnten, tatsächlich hinter den Ansätzen im Haushaltsplan weit zurück.

Der Einsetzung von relativ hohen Beträgen für den Aufbau der Wehrmacht lag aber auch noch ein anderer Gedanke zugrunde, nämlich das Streben, die Aufbringung der Mittel für den Wehraufbau möglichst gleichmässig über eine längere Reihe von Jahren zu verteilen, mit dieser Aufbringung der Mittel auch schon Jahre zu belasten, in denen die Ausgaben tatsächlich aus besonderen Gründen noch nicht so hoch sind, wie sie in den späteren Jahren sein werden. Der Gedanke ist an sich gut und erfolgversprechend. Man kann dann die Steuerbelastung der Wirtschaft relativ konstant halten; man geht in der Gegenwart mit der Steuerbelastung nicht so weit herunter, wie es angesichts der tatsächlichen Ausgabenhöhe möglich wäre; aber man braucht dann auch in der Zukunft, wenn Ausgaben erwartungsgemäss wesentlich höher geworden sind, mit der Steuerbelastung nicht so hoch hinaufzugehen, weil ja dann die Beträge zur Verfügung stehen, die in den vorangegangenen Jahren nicht verbraucht, sondern für die zukünftigen Ausgaben zurückgestellt worden sind. Dies Prinzip hat sich an anderen Stellen ausgedeutet bewährt. So werden in der Bundesrepublik Deutschland seit vielen Jahren die Gemeinden angehalten, für grössere Investitionsausgaben, die in der Zukunft geleistet werden müssen, Rücklagen zu bilden, um späterhin die Ausgaben ohne Steuererhöhung und möglichst auch ohne oder mit geringerer Anleiheaufnahme leisten zu können. Warum soll nun das, was sich im Haushalt der Gemeinden bewährt hat, schlecht sein, wenn der Bund dasselbe tut? Diese Frage verlangt eine Klärung.

Zunächst einmal ist hier auf folgenden Punkt hinzuweisen. Es gibt in der Bundesrepublik 24 000 Gemeinden; das hat zur Folge, dass bei den Gemeinden das «Gesetz der grossen Zahl» sich durchsetzt. Das heisst, dass der fortgesetzten Bildung von Rücklagen auch ein fortlaufender Strom von Ausgaben, bei denen auf die Rücklagen zurückgegriffen wird, gegenübersteht. In gewöhnlichen Zeiten steigt der Bestand von gemeindlichen Rücklagen infolgedessen nur langsam an, und wenn er zeitweilig abnimmt, so nimmt er auch nur langsam ab. Allerdings könnte es vorkommen, dass die Gemeinden sich unter besonderen Umständen entschliessen,

kräftig auf die Rücklagen zurückzugreifen und mit ihrer Hilfe zusätzliche Ausgaben zu tätigen, nämlich wenn die Konjunktur einmal schlecht werden sollte und die Gemeinden deshalb zur Belebung der Wirtschaft Ausgaben geballt tätigen wollen. Aber dann sind ja diese Ausgaben volkswirtschaftlich höchst erwünscht; man empfiehlt ja auch den Gemeinden, ihre Investitionen besonders in Zeiten schlechter Konjunktur vorzunehmen, damit sie an der Wiederbelebung des Wirtschaftslebens mitwirken. Der genannte Ausgleich der Bildung von Rücklagen einerseits und der Verausgabung von Rücklagen andererseits kommt ja aber beim Bund nicht in Frage. Und ebensowenig kommt in Frage, dass die Verausgabung der vom Bund gebildeten Rücklagen auf die Zeit schlechter Konjunktur verschoben wird, denn die Rücklage des Bundes ist ja für einen ganz bestimmten Zweck gebildet worden, und mit der weiteren Durchführung des Wehraufbaues kann man nicht warten, bis die Verausgabung auch konjunkturell erwünscht ist. Als die Erörterung über die Rücklage des Bundes, den sogenannten Julisturm, im Gange war, da musste man damit rechnen, dass seine Verausgabung geballt in einer Zeit vor sich gehen würde, in der dies konjunkturell durchaus unerwünscht sein würde.

Es gibt noch einen weiteren grossen Unterschied zwischen der Bildung und Verausgabung von Rücklagen durch die Gemeinden und der Bildung und Verausgabung von Rücklagen durch den Bund. Der Bund ist verpflichtet, seine Kassenbestände bei der Notenbank zu unterhalten, also bei der Bank Deutscher Länder beziehungsweise bei der Deutschen Bundesbank, die an die Stelle der Bank Deutscher Länder getreten ist. Die Gemeinden unterhalten ihre Kassenbestände bei den Geschäftsbanken und nur in Ausnahmefällen bei der Notenbank. Wenn es zur Bildung von Kassenbeständen auf dem Konto des Bundes bei der Bundesbank kommt, dann werden den Geschäftsbanken bei diesem Prozess Notenbankguthaben entzogen, sie büssen Barliquidität ein. Wenn andererseits die Kassenbestände des Bundes bei der Notenbank vermindert werden, und zwar durch Zahlungen, die an irgendwelche inländischen Empfänger gehen, dann fliessen den Geschäftsbanken Notenbankguthaben zu, sie werden liquider, und sie können dann ihrerseits in vermehrtem Mass Kredite geben. Dass heisst aber, dass die restringierende Wirkung der Rücklagenbildung bei gleichen Beträgen viel stärker ist, wenn es sich um eine Rücklagenbildung des Bundes

handelt, als wenn es sich um eine Rücklagenbildung der Gemeinden handelt; und dass die konjunkturankurbelnde Wirkung einer Verausgabung der Rücklage viel stärker ist im Falle des Bundes als im Falle der Gemeinden. Und diese verstärkte Wirkung einer Rücklagenbildung des Bundes ist natürlich fatal, weil sie möglicherweise zu ganz ungelegener Zeit vor sich geht; ich sagte ja schon, dass man die Verausgabung beim Bund nicht unter konjunkturellen Gesichtspunkten zeitlich steuern kann.

Nun gibt es allerdings eine Möglichkeit, die konjunkturankurbelnde Wirkung einer Rücklagenverausgabung des Bundes zu verhindern, und man kann diese Möglichkeit planmässig realisieren. Ich ging bisher davon aus, dass die in Frage kommenden Aufträge in das Inland geleitet werden und dass ebenso die Zahlungen an Inländer gehen. Es gibt natürlich auch die Möglichkeit, dass man Aufträge für den Wehraufbau planmässig ins Ausland lenkt, so dass nicht Zahlungen an Inländer, sondern solche an Ausländer in Frage kommen. Dann entstehen keine zusätzlichen Einkommen im Inland, die sich etwa in unerwünschter Weise preissteigernd auswirken könnten, und die inländischen Geschäftsbanken erhalten keinen Zuwachs an Liquidität, der sie zur Kreditausdehnung instand setzen würde. Aber selbstverständlich muss dann das betreffende Land eine sehr gute Devisenlage haben, um die verstärkten Ausgaben im Ausland auch devisenmässig aushalten zu können.

Es sei nun noch kurz erwähnt, dass die Bildung der grossen Rücklagen des Bundes, des sogenannten Juliusturms, in eine Zeit fiel, in der eine gewisse Bremsung des Konjunkturgeschehens durchaus erwünscht war. Damals drohten die grossen Aussenhandelsüberschüsse eine Überhitzung der Konjunktur herbeizuführen, und es bestand die Gefahr, dass die deutsche Notenbank die Geldschöpfung nicht mehr genügend in der Hand behielt, um ein stärkeres Steigen der Preise zu verhindern; denn die Exportüberschüsse steigern die Einkommen, und der Zwang für die Notenbank, Devisen anzukaufen, die nicht für Zahlungen an das Ausland benötigt werden, führt den Geschäftsbanken Notenbankguthaben zu und macht sie fähig, ihre Kredite auszudehnen. In einer solchen Zeit war die Rücklagenbildung durchaus erwünscht. Und als die Rücklagen des Bundes durch Mehrausgaben verringert wurden, da war die Konjunktur nicht mehr so, dass eine gewisse Ankurbelung als schädlich angesprochen werden konnte, und aus-

serdem ist ein wesentlicher Teil im Ausland verausgabt worden, hat sich also im Inland nicht konjunkturell auswirken können.

So könnte man also sagen, dass die Bildung des Juliusturms ein in der Geschichte der letzten Jahrzehnte kaum sonst ausgeführtes Experiment war, an dem theoretisch manches zu lernen war und das dank verhältnismässig glücklicher Begleitumstände gut abgelaufen ist. Allerdings haben die Vorgänge doch des Vertrauen zu dem damaligen Bundesfinanzminister Schäffer gemindert, so dass er den Sessel des Finanzministers mit dem des Justizministers, die Kasse mit der Waage der Gerechtigkeit, vertauschen musste. Aber es sind noch weitere Folgen dieses Experiments eingetreten, von denen schwer zu sagen ist, ob sie in einem solchen Falle regelmässig eintreten werden, oder ob es sich um einen Sonderfall handelt, der mit den besonderen rechtlichen und politischen Voraussetzungen zusammenhängt, die in der Bundesrepublik Deutschland gegeben sind.

Man hat ein schönes Schlagwort gebildet: «Die Kassenabundanz führt zur Ausgabenopulenz». Weil die Kassen so reich ausgestattet sind, deshalb werden Ausgaben über Ausgaben bewilligt. Die grossen Kassenbestände haben die Interessentenverbände mobil gemacht; die *pressure groups* verlangten je nach ihrer Einstellung entweder mehr Ausgaben oder Stauersenkungen, oder auch mehr Ausgaben *und* Steuersenkungen. Die Parteien brachten, besonders vor der Neuwahl des Parlaments, des Bundestages, ganze Listen von Ausgabewünschen. Die Länder wollten verstärkt an den gemeinsamen Einnahmen von Bund und Ländern beteiligt sein. Und vor allem schien es dank der vollen Kassen des Bundes nun an der Zeit, die Versorgung der Alten und Invaliden auf eine ganz andere Höhe zu heben, so dass der Rentenempfänger nach einem langen Arbeitsleben mit seinem Renteneinkommen dem Lohnempfänger näher steht als dem Armenunterstützungsempfänger; eine ganz grosse soziale Tat, die in dieser Lage verwirklicht wurde, aber eine Aufgabe von einer Grösse, dass man sich fragen kann, ob sie neben dem Wehraufbau, der Überwindung der Wohnungsnot, der Lösung des Strassenproblems und anderen grossen ungelösten Aufgaben in der Bundesrepublik geschafft werden kann. Geld in der Tasche und anscheinend auch Geld auf der Notenbank machen ausgabefreudig; dabei hat die Ausgabefreudigkeit im Staatshaushalt den Nachteil, dass die bewilligten Ausgaben meist wiederkehrender

Natur sind, also auch noch weiter getätigt werden müssen, wenn die Kassenbestände wie Schnee an der Sonne geschmolzen sind.

Ich warf die Frage auf, ob solche Folgen regelmässig auftreten müssen oder ob das nicht der Fall ist. Kommen wir noch einmal auf die Gemeinden zurück; da ist das offensichtlich anders. Es muss anders sein bei solchen Rückstellungen, die auf Grund gesetzlicher Regelung gebildet werden müssen. Es muss wohl auch dann anders sein, wenn die für die Gemeinden zuständige Aufsichtsbehörde einen Druck ausüben kann, Aber es ist offensichtlich auch dann anders, wenn man in der Gemeinde weiss, dass gewisse Pläne, die den Bürgern am Herzen liegen, nicht verwirklicht werden können, wenn diese Rücklagenbildung nicht erfolgt, In der Gemeinde ist doch wohl alles übersichtlicher, Ursache und Folge treten klarer hervor, und das bestimmt offensichtlich auch das Verhalten in finanzwirtschaftlichen Fragen.

Beim Staat halte ich in der Frage der Reaktion auf die Kassenfülle folgenden Unterschied für wichtig: Es kommt darauf an, wer die Initiative zur Erhöhung von Ausgaben ergreifen kann. In einer alten Demokratie wie England hat das Parlament selbst auf das Recht, Ausgabeerhöhungen zu beantragen, verzichtet; nur die Regierung hat das Recht, Gesetzesvorlagen einzubringen, die mit Ausgabeerhöhungen verbunden sind; Vorschläge auf Ausgabeerhöhungen, die aus der Mitte des Parlaments eingebracht werden, werden im Parlament nicht behandelt. In der Bundesrepublik hat das Parlament, der Bundestag, diese weise Selbstbeschränkung nicht geübt; im Gegenteil, von dem Recht, Gesetzesvorschläge mit ausgabeerhöhender Wirkung einzubringen, wird reichlich Gebrauch gemacht. Und man kann sich nun wohl vorstellen, dass volle Kassen eine geradezu stimulierende Wirkung ausüben, so dass es zu einer Flut von ausgabeerhöhenden Anträgen kommt und dass die Bereitschaft, solchen Gesetzesvorschlägen zuzustimmen, gesteigert wird. Wenn volle Kassen vorhanden sind, kann der Finanzminister seine stärkste Waffe im Kampf gegen Ausgabeerhöhungen nicht anwenden, nämlich den Hinweis auf den Zwang, Steuererhöhungen vorzunehmen, wenn die erhöhten getätigt werden sollen. Wenn die Initiative zu Ausgabeerhöhungen nur von der Regierung ausgehen kann, dann ist viel eher damit zu rechnen, dass der Finanzminister, der eine Politik der Rücklagenbildung verfolgt, um nicht später die Steuern erhöhen zu müssen, Gefolgschaft bei seinen Ministerkollegen

findet, als dass er sich der Initiative des Parlaments gegenüber durchsetzen könnte.

In der Bundesrepublik Deutschland ist die Tatsache, dass die Stellung des Finanzministers im Kampf gegen Ausgabeerhöhungen schwächer ist, wenn die Kassen reichlich gefüllt sind, ausserordentlich deutlich in die Erscheinung getreten. Und es sind tatsächlich in grossem Umfange zusätzliche laufende Ausgaben bewilligt worden, die nun auch in den folgenden Jahren, in denen die Ausgaben für den Wehraufbau stark angeschwollen sind und noch weiter anschwellen werden, weiter geleistet werden müssen. Der neue Bundesfinanzminister Eitzel, der 1957 an die Stelle des bisherigen langjährigen Bundesfinanzministers Schäffer trat, stand deshalb vor einer schwierigen Aufgabe. Er hat die Konsequenz aus den gemachten Erfahrungen gezogen und hat den Verbrauch der Rücklage, der aufgehäuften Kassenbestände, in sein Programm aufgenommen; und zwar ohne dass die Jahre der grössten Ausgaben für den Wehraufbau schon gekommen sind. Als eine Neuregelung der Einkommensteuer notwendig wurde, hat er einer Regelung zugestimmt, die zweifellos dem Staat erhebliche Einbussen gebracht hat; er ist so mit der Steuersenkung wohl bis an die äusserste Grenze dessen gegangen, was überhaupt vertretbar war. Der Haushaltsplan für das Rechnungsjahr 1958 ist nur dadurch in Einnahmen und Ausgaben ausgeglichen worden, dass von den Restbeständen des Juliusturms drei Milliarden DM als Einnahme in die Rechnung eingestellt worden sind. Und die Rücklage wird verbraucht sein, ehe die Haushaltssituation erreicht ist, für die Rücklage eigentlich bestimmt war; das heisst, wenn die Jahre mit den grössten Ausgaben für den Wehraufbau gekommen sein werden, dann wird der Bundesfinanzminister nicht auf grosse Rücklagen zurückgreifen können. Um Steuererhöhungen oder Anleiheaufnahmen wird dann nicht herumzukommen sein.

Jedenfalls ist nun aber eine Lage eingetreten, in der der Bundesfinanzminister wieder eine starke Stellung gegenüber allen Wünschen auf Erhöhung der Ausgaben oder auf weitere Steuersenkungen innehat. Allen solchen Wünschen stellt er seinen Willen gegenüber, die Einführung der sogenannten Ergänzungsabgabe, einer zusätzlichen Einkommensteuer, die nur dem Bund zufließt, während die bisherige Einkommensteuer zwischen Bund und Ländern geteilt wird, zu vermeiden. Wenn das aber gelingen soll, ins-

besondere angesichts der Tatsache, dass der Haushalt schon ein Defizit aufweist und dass zur Deckung solcher Defizite in Zukunft die Bestände des Juliusturmes nicht mehr zur Verfügung stehen werden, dann muss eine Art Ausgabestop Platz greifen, so dass die laufende Erhöhung der Steuereinnahmen, die ohne Veränderung der Steuergesetze dank dem Wachsen des Volkseinkommens eintritt, auch zum Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben des Bundeshaushalts dienen kann. Es ist für den Beobachter interessant zu sehen, wie sich die ganze psychologische Lage gewandelt hat. Man glaubt bei uns dem Finanzminister wieder seine Vorschätzungen der zukünftigen Einnahmen und Ausgaben, und dast ist jedenfalls ein grosser Gewinn. Die Finanzpolitik ist dadurch wieder in eine sachlichere Atmosphäre eingemündet. Und da der frühere Bundesfinanzminister Schäffer nun nicht mehr dem Finanzressort vorsteht, ist man auch wieder bereit, seine grosse Leistung, die er als Bundesfinanzminister vom Beginn des Bestehens der Bundesrepublik Deutschland an vollbracht hat, anzuerkennen: Neben den verantwortlichen Männern der Bundesnotenbank gebührt ihm das Verdienst, Hüter der mit der Währungsreform von 1948 neu geschaffenen deutschen Währung gewesen zu sein; in keinem Augenblick seiner Verantwortung für das Finanzressort ist es vorgekommen, dass die Stabilität der Währung durch mangelnde Ordnung des öffentlichen Haushalts gefährdet worden wäre. Ob er der deutschen Bevölkerung zeitweilig eine höhere Steuerlast zugemutet hat, als es zur Erhaltung der Ordnung des öffentlichen Haushalts unbedingt nötig war, diese Frage möchte ich unbeantwortet lassen; selbst wenn man die Frage bejaht, fällt kein Schatten auf die Persönlichkeit dieses bedeutenden Finanzpolitikers. Gegen ihn spricht nur, dass er sich geirrt hat; er hat geglaubt, die Politik der vollen Kassen durchführen und sich gegen die Begehrlichkeit aller derer durchsetzen zu können, die die hohen Kassenbestände in höhere laufende Ausgaben umsetzen wollten; das aber ist ihm nicht gelungen.

Wir möchten nun aber noch einen Schluss aus den Erkenntnissen, die in Zusammenhang mit diesem grossen Experiment der Rücklagenbildung gewonnen worden sind, ziehen. Wir sahen, dass die Rücklagenbildung bei der grossen Zahl von Gemeinden ganz anders zu beurteilen ist als beim Staat, weil bei ihnen durch das Gesetz der grossen Zahl mit einem zeitlichen Ausgleich von Zuflüs-

sen zu den Rücklagen und Abflüssen aus ihnen zu rechnen ist, was beim Staat nicht der Fall ist. Wir sehen am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland, dass die konjunkturelle Auswirkung der Rücklagenbildung und des Rücklagenverbrauchs bei der Bundesrepublik deshalb viel stärker ist als bei den Gemeinden, weil der Bund seine Kassenbestände bestimmungsgemäss bei der Notenbank zu halten hat, was die Gemeinden nicht zu tun brauchen. Hier liegt ein besonderer Fragenkomplex vor, mit dem man sich befassen muss, wenn ähnliche Vorgänge in Frage kommen, Es gibt ja kein Dogma, das besagt, dass die Guthaben des Staats auf ein Konto bei der Notenbank gehören; vielmehr gibt es Lagen, in denen dies nützlich sein mag, aber auch andere Lagen, in denen es sich als unzweckmässig erweist. Es ist kennzeichnend, dass in den Vereinigten Staaten von Amerika der Bund seine Kassenbestände vornehmlich bei den Geschäftsbanken unterhält. Entschliesst man sich, dem Staat vorzuschreiben, seine Kassenbestände bei der Notenbank zu unterhalten, so muss man sich dabei darüber Klar sein, dass jede Veränderung in diesen Kassenbeständen sich doppelt auswirkt, einmal durch die unmittelbare Einwirkung der Ausgaben auf die Einkommen der Bevölkerung, und zum anderen durch die Veränderung in der Liquiditätslage der Geschäftsbanken. Aber man kann sich solcher Vorschrift ja auch enthalten.

Die Ausführungen, die ich hier gemacht habe, sollten ein unter anderer Bezeichnung, nämlich Haushaltsüberschuss und Haushaltsdefizit, in der Finanzwissenschaft häufig behandeltes Problem mit besonderer Fragestellung klären. Es hat sich auch bei diesem Problem gezeigt, dass finanzpolitisches Verhalten selten volkswirtschaftlich neutral ist; die Wirkungen finanzpolitischen Verhaltens gehen über den Kreis derer hinaus, die unmittelbar von den finanzwirtschaftlichen massnahmen, z.B. als Steuerpflichtige, erfasst werden; das finanzwirtschaftliche Verhalten ist ein wesentlicher den volkswirtschaftlichen Prozess gestaltender Faktor.

FEDERAL ALMANYA CUMHURİYETİNİN BÜTÇE VE BÜTÇE POLİTİKASINDA DEĞİŞİKLİK

Prof. Dr. Rudolf STUCKEN
Erlangen

Federal Almanya Cumhuriyeti, kendisini tetkik edenleri çeşitli sürprizlerle karşılaştıran bir memleketdir. 2. Dünya Harbinin o büyük tahribatından ve 1945 deki tam mağlûbiyetten sonra memleketin yıllarca varlığını idame uğrunda didineceği düşünülebilirdi. Fakat vaziyet öyle olmadı; Almanya'dan ziyade yabancı memleketlerde bahsedilen «Alman İktisadî mucizesi» 1952 den itibaren meydana gelen dış ticaret fazlalıkları, bu fazlalıklar sâyesinde emisyon bankasında devamlı olarak tezayüd eden döviz rezervi ve Federal Cumhuriyeti 7 Milyar Mark'lık kasa mevcudu toplamaya muktedir kılan Devlet Bütçelerindeki büyük tasarruflar gibi çok kuvvetli iktisadî başarılar elde edildi. Diğer memleketlerde konjonktürde görülen gevşemelere rağmen Almanya'da umumî iktisadî durum halâ da (1958 Sonbaharı) iyidir. Dış ticaret fazlalıkları ödeme bilançosundaki diğer zimmet bakiyeleri denkleştirmeye yetecek seviyelerin fevkindedir. Ancak Devlet bütçesinin durumu oldukça fenalaşmış bulunuyor. Halen Federasyonda bütçe fazlalıklarının yerini, geçmiş senelerde birikmiş olan kasa mevcudlarıyla kapatılmağa çalışılan, bütçe açıkları almış durumdadır. Bu kasa mevcudları yakında tükeneceğinden devlet masraflarını karşılamak için vergi artırımlarına veya istikrazlara baş vurulması icabedecektir. Bu hususta da Maliye Vekili ve vazı kanun ancak pek isteksiz olarak bir karara varabilirler. Vergilerde indirmeler yapıldığı devre artık sona ermiş bulunuyor.

Şurası muhakkak ki geçen seneler Federal Almanya Cumhuriyetinde âmme bütçesinin durumu, bütçedeki gelir fazlalıklarının gösterdiği derece iyi değildi. Esasen bu hususda sâdece Federal bütçeye göre hüküm verilmesi doğru olamaz. Müşahadelerimizi köy ve Belediye bütçelerine de teşmil etmemiz icab eder. Filhakika bu yolda hareket edilince belediyelerin geçmiş senelerde 9 Milyar Mark tutarında borç altına girmiş oldukları, borçlanmak suretiyle

temin olunan gelirlerden de büyük bir kısmının verimli olmayan yatırımlara harcandığı ve belediyelerden mühim bir kısmının borçlanma imkânlarını son haddine kadar kullanmış oldukları kolayca görülür. Belediyeler bu durumlarını mazur göstermek için Devletin iyi senelerde gelirlerinden tasarruf etmek suretiyle kasa mevcudunu meydana getirirken kendilerinin kâfi mikdar gelir temin edemediklerini onun için de geniş ölçüde borçlanmak zorunda kaldıklarını leri sürüyorlar. Biz şahsen bu basit izah tarzını benimseyemeyeceğiz. Sebep ne olursa olsun Fed. Almanya'da âmme bütçesinin durumuna belediyeler cihetinde bir gölge düştüğü muhakkaktır. Almanya'da belediyeler umumî idare sahasında mektep, hastahane, yollar, elektrik, gaz, su vesaire temini hususlarında büyük hizmetler ifasiyle mükelleftirler. Harpte bilhassa şehirlerdeki tesislerin ekserisi yıkılmış olduğundan bunların yeniden yapılması icabediyordu. Muhacir akını dolayısıyla nüfusu 10 milyon artmıştı. Mevcut tesisatın artan nüfusa göre ayarlanması lâzımdı. Yâni eskisine nazaran daha fazla idare binasına, mektebe ve hastahaneye ihtiyaç vardı. Yolların gittikçe kesafet peyda eden seyrüsefere göre yeniden tanzimi ve hepsinden daha mühim olarak da meskenler inşa edilmesi lâzımdı. Az gelirli vatandaşların mesken ihtiyaçlarının karşılanmasında belediyelere mühim vazifeler düşüyor, bu suretle de verimli olmayan yatırımlar yapıyordu. Belediyeler 1948 para reformunda eski borçlarından tamamen kurtuldukları için şâyet bu kerre borçlanmak suretiyle temin ettikleri paralarla harbin meydana getirdiği tahribat giderilse, yapılamıyan işler yapılsa ve yeniden meydana gelen ihtiyaçlar karşılanılsa idi, belediyelerin bu cihetlere yapacağı yatırım azalmış olur ve bu suretle de 9 Milyar Mak tutarındaki borç ağır gelmezdi. Fakat vaziyet böyle değildir.

Belediyeler önümüzdeki 10 sene zarfında yatırımlarını azaltmak şöyle dursun, artırmak mecburiyetindedirler. Aksi halde mezkûr noksanlar giderilemeyecektir. Bu da âmme bütçesiyle geniş ölçüde alâkâhdır. Bu durumda sık, sık elde edilen fakat tekrar unutulmuş bir tecrübe ile karşı karşıya bulunuyoruz. Bir kaç büyük bina yapılıncâ insan zanneder ki, artık senelerce binaya ihtiyaç duyulmayacak. Halbuki, kısa bir zaman sonra yeni yeni ihtiyaçlar zuhur eder. Bunların karşılanması için de yeni binalara lüzum hissedilir. Alman Maliyecisi Adolf Wagenr'in çok yerinde olan «Büyüyen Devlet Masrafları Kanunu» müstakbel masrafların hesabın-

da çok kerre kâfi derecede nazarı itibare alınmıyor. Almanyadaki belediyeler de bu tarzda hareket ettiler. Şimdiye kadar masraflarını borçlanmak suretiyle karşıladılar. Fakat bundan sonra aynı yolda yürüyemeyecekler. Masrafların yapılmasından da içtinab edilemeyeceği için bunları normal gelirlerle bilhassa vergilerle karşılamak zorundalar. Halbuki normal gelirler evvelce yapılmış olan borçların faizlerini ödemek ve bunları itfa etmek için kâfi gelememekte, dolayısıyla borçların artırılması icabetmektedir. Bu ise maliye ilminde karşılık prensiplerinin kabulü suretiyle içtinab edilmek istenilen sonucun tam aksidir.

Halen, Batı Almanya'da devlet ve köy bütçeleri de sıkışık durumda olduklarından, bunların belediye bütçelerine yardımını çoğaltmak imkânsız bulunduğu cihetle, belediyelerin vergi gelirlerinin nasıl artırılabilceği hususu çok mühim bir problem teşkil etmektedir. Bu meseleye temas etmekle konuşmamızı tekrar devlet bütçesine getirmiş bulunuyoruz. Köy bütçeleri devlet ve belediye bütçelerine nazaran daha az enteresandır.

Federal bütçe yıllarca gelir fazlasıyla temayüz etmiş, yani giderden fazla gelire sahip olmuştur. Mezkûr gelir fazlaları nasıl temin edildi, ne gibi sonuçlar meydana getirdiler? Bu fikir teselsülü bizi çok ciddi bir soru ile karşı karşıya getiriyor. Acaba bizim Batı Almanya'da olduğumuz sahip şekildeki bir demokraside bütçede gelir fazlası temini politikası doğru mudur? Başka bir ifade ile, demokrat bir idarede de maliye vekilinin âmme bütçesini açık verme hududunda tutması, daha doğru olmaz mı? Yani Maliye Vekilinin bütçede açık vermektен çekindiği kadar gelir fazlasından da çekinmesi icab etmez mi?

Federal bütçede gelir fazlalıklarının meydana gelmesine sebep o zamanki Maliye Nazırı Shaeffer'in bütçenin hazırlandığı sırada gelirleri daima çok aşağı tahmin etmesi ve giderleri de aksine olarak çok fazla hesap etmesidir. Gelirlerin tahmininde müteyakkız bir maliye vekilinin devlet bütçesine çok yüksek kalemler koymaması, Optimist davranması lâzımdır. Çünkü, hakiki gelir, tahmin edilenden aşağı olursa, mecburi olarak açık verilir. Yani kabul edilen masraflardan bir kısmı karşılıksız kalır. Amme gelirinin tahmini çok zor bir meseledir. Zira muhtelif vergiler millî gelirin gelişme vaziyetine göre varidat sağlarlar. Millî gelirin müstakbel inkışafı da tamamen meçhûl bir meseledir. Bundan başka, geçen

senelerde meydana gelen önemli değişiklikler de tahminlerin gayri emin olmasında mühim rol oynadılar. Federal Almanya maliye vekili Shaeffer, devlet bütçesinde nizam temini bakımından, mes'uliyetlerini gözönüne alarak gelir tahminlerinde pesimist olmayı ve müstakbel gelirleri nisbeten düşük tahmin etmeyi tercih etti. Fakat bu noksan tahminler dolayısıyla maliye vekilinin resmî gelir tahminlerine itimat kalmadı, hakikî gelirlerin daha fazla olduğuna inanıldığı için masrafların bir kaç milyon Mark artırılacağı kanaati ile hareket edildi. Diğer taraftan, Shaeffer masrafları da hakikî masraflarından daima fazla gösterdi. Masraf tahminlerinin tahakkuk eden miktarlardan fazla olmasında millî savunmanın yeniden teşkili hususu çok büyük rol oynadı. Bütçelerin masraf tahminleri yapıldığı sıralarda millî savunmaya ait münferid plânlar kat'î rakkamlarla ifade edilecek derecelerde tekemmül etmiş değildiler. Silâh ve teçhizat neveleri üzerinde müzakereler cereyan ediyor, bunların ne zaman teslim edileceği, bedellerinin hangi tarihte ödenmesi icab ettiği doğru olarak bilinemiyordu. Arsa temini hususundaki çalışma ve müzakereler fazla uzadığı için kışların, atış ve talim sahalarının inşası, dolayısıyla de asker celbi sürüncemede kalıyordu. İşte bütün bu âmillerin tesiriyle devlet bütçesindeki masraflar hakikaten yapılabilecek miktarların çok aşağısında kalıyordu. Bütçelerde millî savunma masraflarının nisbeten fazla konulmasında rol oynayan diğer bir âmil de millî savunmanın yükünü, mümkün olduğu kadar fazla senelere taksim etmek ve bu işe lâzım olan paranın temininde, muayyen bazı sebepler dolayısıyla, masrafı çok olmayan senelere yüklenerek, ileride masrafı fazla olacak yılların yükünü azaltmak düşüncesi idi. Haddi zatında bu fikir de çok doğru ve muvaffakiyetler va'deder mahiyettedir. Bu suretle, memleket iktisadının vergi yükü nisbeten sabit tutulmuş, halihazır vergi yükü, cari masrafların icbar ettikleri derecede ağırlaştırılmamış olur. Keza istikbalde, masrafların artması beklendiği yıllarda da vergi yükü pek ağırlaştırılmayacak, çünkü geçmiş senelerde sarf edilmeyip müstakbel masraflar düşünülerek artırılan gelir fazlaları ihtiyacı karşılayabileceklerdir. Bu prensip mükemmeliyetini diğer yönlerden de gösterdi. Federal Almanya'da belediyeler senelerden beri bu prensibi güderek müstakbel büyük yatırımları vergi artırımına gitmeden ve istikraza mümkün olduğu kadar az müracaat ederek karşılayabilmek için rezerveler teşkili cihetine gittiler. Belediye bütçelerinde doğru ol-

duğu anlaşılan yola devlet bütçesinde gidilmesi neden fena olsun? Bu sorunun cevaplandırılması icabeder.

Herşeyden önce şu hususlara işaret etmek lâzımdır. Federal Almanya Cumhuriyetinde 2400 Belediye mevcuttur. Bu sebeple belediyelerde büyük adetler kanunu tesirini göstermektedir. Yani daima gelişen ihtiyat teşkiline karşı devamlı olarak çoğalan masraf akını mevcut olup bunlardan birincisi geri kalmaktadır. Normal zamanlarda belediyelere ait ihtiyatlar mevcudu çok yavaş yükselir. Fakat geçici bir müddet için düşmeye başladığı zamanda da bu düşme çok yavaş olur. Vaki, fevkalâde bazı hallerde, bilhassa konjonktürün fenalaştığı devrelerde iktisadî canlandırmak için ihtiyatlara geniş ölçüde müracaat edildiği görülmektedir. Fakat bu gibi hallerde masrafların artırılması esasen iktisadî bakımdan çok şayanı arzudur. Belediyelere, yatırımlarını bilhassa konjonktürün fena olduğu devrelerde yapmak suretiyle iktisadî hayatın yeniden canlandırılmasına yardım etmeleri tavsiye edilir. Fakat bir taraftan ihtiyat teşkili, diğer taraftan harcanması şeklindeki mezkûr muvazene Federal bütçe için mevzubahis olamaz. Keza Federal bütçede teşkil olunan ihtiyatların sarf edilmesi zamanını konjonktürün fena olduğu devrelere göre ayarlanması da imkânsızdır. Çünkü federasyona ait ihtiyatlar muayyen bir maksat için teşkil olunmuştur. Sonra, Millî Savunma masrafları yapılırken de konjonktür bakımından şayanı arzu olan zamanı beklemeye imkân yoktur.

Julius kulesi diye adlandırılan Federal ihtiyatlar üzerinde müzakereler cereyan ettiği sırada bunların sarfının konjonktür bakımından hiç şayanı arzu olmayan bir zamana rastlaması çok vâridi.

Belediyeler tarafından ihtiyat teşkili ve bunların sarfiyle, Federal Cumhuriyet tarafından ihtiyat teşkili ve sarfı arasında başka bakımlardan da farklar mevcuttur. Federal Hükümet kasa mevcudunu emisyon bankası nezdinde, yani Devlet Bankası yerine kaim olan Alman Federal Bankasında muhafaza ile mükelleftir. Belediyeler ise kasa mevcutlarını Ticaret Bankalarında, istisnai olarak da Emisyon Bankasında toplarlar. Şâyet Federal Bank'daki Devlet hesabında kasa mevcudu teşekkül ederse, bu usule göre Ticaret Bankaları Emisyon Bankasındaki alacaklarını çekecekler ve nakdî likidite azalacak. Diğer taraftan eğer Federal Bankdaki

Federal Cumhuriyete ait kasa mevcudu dahilde herhangi bir şahsa yapılan ödemeler dolayısıyla azalırsa Ticaret Bankalarına Emisyon Bankası alacağı akmış olur. Bu suretle bankaların likiditesi artar ve daha fazla miktarda kredi verebilirler. Yani ihtiyat teşkilinin likidite üzerindeki tesiri, mikdarlar aynı olduğu takdirde, devletinkinden daha kuvvetlidir.

Keza ihtiyatların konjonktürü harekete getirmek gâyesiyle sarfındaki tesir, Federasyonunkinde, belediyelerinkinden daha üstündür. Federal ihtiyat teşkilinin bu kuvvetlendirilmiş tesiri tabiiyle fenadır. Çünkü bu belki de tamamen münasebetsiz bir zamanda cereyan eder. Federal ihtiyatların konjonktür bakımından zamanında sevk ve idare edilemeyeceğini esasen evvelce söylemiştik.

Federal ihtiyatların sarfının konjonktürü harekete getirici tesirine mani olacak imkân hiç mevcut değildir denilemez. Bu imkân, mevcuttur ve bir plân dairesinde tahakkuk ettirilebilir. Bu raya kadar olan izahatımızda mevzu bahis ettiğimiz siparişlerin mmeleket dahilinde vaki olduğunu, ödemelerin de yerlilere yapıldığını farz etmiştik. Millî savunmanın tesisinde siparişin bir plân dahilinde dış memleketlere yöneltilmesi imkânları da mevcuttur. Bu takdirde ödemeler yerlilere değil ecnebilere yapılacaktır. Böyle olunca da memleket dahilindeki fiyatlarda yükseltici tesir yapan müntazam gelirler meydana gelmiyecek, memleketdeki Ticaret Bankalarının likiditesinde kredi hacminin artmasına müessir olacak bir değişme görülmeyecektir. Fakat bu vaziyette mevzubahis memleketin yabancı memleketlere artan ödemelerini yapabilmek için, çok mükemmel bir döviz durumuna sahip bulunması icabeder.

Batı Almanyada Julius kulesi diye adlandırılan büyük ölçüde Federal ihtiyatların teşkil edilişi konjonktür frenlenmesinin arzu edildiği bir zamana rastlamakta idi. O zamanlar, dış ticaretin geniş ölçüde aktif oluşu konjonktürü körükleme tehlikesi arz ediyor, Alman Emisyon Bankası fiatların fazla yükselmesini önleyebilmek için tedavüldeki parayı azaltma iktidarını tam kullanamama tehlikesine maruz bulunuyordu. Zira ihracat fazlalığı dolayısıyla gelir artıyor, dış memleketlere yapılacak ödemelerden artan dövizleri satın alma zorunda kalan emisyon bankasının döviz rezervi yükseliyor, bu suretle Merkez Bankası nezdinde alacakları çoğalan

Ticaret Bankaları kredi hacimlerini genişletiyorlardı. Bu durumda, tabiiyle, ihtiyat teşkili her bakımdan çok arzu ediliyordu. Federasyonun ihtiyatları masrafların artması dolayısıyla azaldığı sırada da konjonktürün durumu muayyen bir tahrikin zararlı addelebileceği şekilde değildir. Bundan başka ihtiyatlardan mühim bir kısmı hudut dışında harcandığı için de yurt içinde konjonktüre tesiri pek görülmedi.

Son on senenin tarihinde Julius kulesi teşkili başka yerlerde tecrübe edilmediği halde, nazari bakımdan bir çok şeylerin öğrenilmesine yardımcı oldu. Ve oldukça müsait ahval dolayısıyla iyi cereyan etti. Gerçi hâdiseler o zamanki maliye vekili Shaeffer'e itimadı azalttı ve Maliye Vekillüğinden ayrılıp Adliye Vekilliğine tâyin olundu. Yani hazineyi adalet terazisine değiştirmek zorunda kaldı. Fakat bu tecrübenin başka neticeleri de görüldü. Bunların normal olarak mı, yoksa Federal Almanya Cumhuriyetindeki hukukî ve politik şartların tesiriyle mi vukua geldiklerini tâyin etmek çok zordur.

Bu olaylar neticesinde güzel bir vecize de meydana geldi: «Kasa zenginliği fazla masraf yapılmasını teşvik eder». Kasalar dolu olduğu için masraf üstüne masraf yapılması için müsaade edildi. Büyük kasa mevcutları çeşitli menfaat birliklerini harekete getirdi. Bunlar maksatlarına göre, ya daha fazla masraf veya vergi indirimleri, yhut da hem fazla masraf ve hem de vergi indirimleri yapılmasını talep ediyorlardı. Partiler, bilhassa yeni seçimden önce, meclise arzu ettikleri masraf listelerini getiriyorlardı.

Köyler devlet ve belediyelerin müşterek gelirlerinden fazlaca hisse almak istiyorlardı. Federal kasanın dolu oluşu, yaşlı ve sakatlara yapılan yardımın artırılmasını teşvik ediyor, bu suretle uzun çalışma yıllarından sonra aidatla yaşamağa mecbur olan bu insanların gelirleri fakirlik yardımı görenlerin gelir seviyesinden kurtarılarak ücretlilerin gelirleri seviyesine çıkarılıyor. Hakikaten çok mükemmel bir sosyal yardım. Fakat öyle muazzam masrafları icabettiriyor ki, millî savunma masrafları, mesken ihtiyacının karşılanması, yol probleminin halli ve diğer bir çok vazifeler arasında bu iş de başarılabilir mi diye düşünmemek elden gelmiyor.

Cepteki para gibi banknot bankasındaki para da harcama arzusunu devamlı şekilde teşvik etmektedir. Devlet bütçesindeki har-

cama arzusunun mahzuru daha fazladır. Çünkü yapılması kararlaştırılan masraflar daima tekerrür eder mahiyettedirler. Karın güneşte eridiği gibi kasa mevcutları tükenecek, fakat kabul edilen bu masrafların yapılmasına devam edilecektir.

Böyle sonuçların daima zuhur etmesi zarurî midir? Yoksa etmemesi de mümkün mü meselesi üzerinde duralım : Bunun için de nazarlarımızı tekrar belediyeler üzerine çevirirsek durumu orada farklı bulacağız. Belediye bütçelerinde ihtiyatların kanunî esaslara göre teşkil edilmesi selâhiyetli teftiş organlarının tesirlerinin mevcudiyeti bu farklılığa âmil olduğu gibi hemşehrilerin arzuldıkları muayyen plânların tahakkukunun ihtiyat teşkilindeki muvaffakiyete bağlı bulunduğu belediyelerce bilinmesi de bu hususta büyük rol oynar. Belediyelerde her şey daha aşikâr, sebep ve netice açık bir şekilde tecelli eder. Malî meselelerde de durum tabii aynıdır.

Kasa bolluğuna karşı reaksiyon meselesinde, bizce asıl mühim farklı vaziyet, masrafların artırılması teşebbüsünün ait olduğu mercidedir. İngiltere gibi eski bir demokrasi mem'leketinde parlâmento, masrafların artırılmasını teklif etmek hakkından feragat etmiş bulunuyor. İngiltere'de ancak hükümet, masraf artırımını ile alâkalı kanun tekliflerini parlâmentoya getirme yetkisine sahiptir. Parlâmento içinde yapılan masraf artırım teklifleri mecliste müzakere edilmez. Federal Almanya Cumhuriyetinde parlâmento bu yolda tahditlere gitmemiştir. Alman parlâmentosunda, bilâkis masraf artırıcı mahiyette tesir yapan kanunlar teklif etme hakkı çok sık kullanılmaktadır. Dolu kasaların masrafları artırıcı mahiyetteki kanun tekliflerinin geniş ölçüde yapılmasını ve bunların kolayca kabulünü teşvik edici tesirlerini artık tasavvur edersiniz. Kasalar dolu olunca, Maliye Vekili masraf artırımlarına karşı mücadelesinde, vergileri yükseltme cihetine gitmek hususundaki en kuvvetli selâhiyetini kullanamaz. Eğer masrafların artırılmasını teklif etme hakkı sâdece hükûmete ait olursa, Maliye Vekilinin, ileride vergileri yükseltme zorunda kalmak için, ihtiyat teşkili politikası takip etmesi ihtimali çoğalır. Vekil için kabine arkadaşları arasında taraftar bulmak, Parlâmentonun insiyatifine karşı kendini göstermekten, mücadele etmekten daha kolay olur.

Kasalar dolu olduğu zaman Maliye Vekilinin masraf artırma tekliflerine karşı mücadelede zayıf durumda olması keyfiyeti Bat

Almanya Cumhuriyetinde fevkalâde bariz bir şekilde görüldü. Hakikaten çok büyük ölçüde carî masraflar kabul edildi. Bunlar Millî Savunma masraflarının arttığı ve gittikçe de artma zorunda bulunduğuş, gelecek senelerde de ödenmeye devam edilecektir. Bu sebeple 1957 yılında, uzun sneler Maliye Vekilliğı yapmış bulunan Schaeffer'in yerine geçen yeni Maliye Vekili Etzel çok müşkül bir mesele ile karşı karşıya gelmiş bulunuyor. Yapılan tecrübelerden faydalanarak, yeni maliye vekili kasa mevcutlarının meydana getirdiğı ihtiyatların sarfını, Millî Savunma masraflarının çok artacağı yılları beklemeden programına koydu. Gelir vergisinin yeniden tanzimi icap edince devlet varidatının geniş ölçüde azalmasına sebep olacak bu işe de muvafakat etti. Vergi indiriminde istenilen en son hududa kadar gidildi.

1958 yılı bütçesinde gelir ve masraflar ancak Julius kulesinden arta kalan 3 Milyar mark'ın gelirlere katılmasıyle temin edilebildi. Böylece bütçenin ileride alacağı durum düşünülerek teşkil edilmiş bulunan kasa mevcudu, bu durum tahakkuk etmeden, sarf edilmiş oluyor. Yani Maliye Vekili ileride Millî Müdafaa masraflarının geniş ölçüde artacağı seneler gelince, vergi artırımlarına, yahut istikraza gitmeden işini yürütebilmek için büyük ihtiyatlara el atma imkânını bulamayacaktır.

Hâlen Maliye Vekili, masrafların artırılması, yahut vergilerde yeniden indirimler yapılması hususlarındaki bütün temayüllere karşı koyma yetkisini tekrar ele geçirmiş durumdadır. Bu kabil temayülleri önlemek için ancak, gelir vergisinde olduğu gibi, devlet bütçesiyle köy bütçeleri arasında taksim edilmeyip sâdece devlet bütçesine varidat temin eden bir verginin kabulünü talep edebilir. Buna rağmen masraf artırma temayülü muvaffak olursa, devlet bütçesi esasen açık vermekte olduğu ve Julius kulesiyle de artık kapatılamıyacağı cihetle, bir nevi masraf kesimine gidilmesi, böyle olunca da normal şekilde yükselmekte olan vergi gelirlerinin vergi kanunlarında tadilâta hacet kalmadan halkın gelirindeki yükselmenin tesiriyle Federal Bütçede muvazene sağlayacak derecede artması icap eder. Psikolojik durumdaki bu değişme çok enteresandır. Batı Almanyada Maliye Vekilinin devlet gelir ve giderlerini isabetli tahmin ettiğine yeniden itimat hâsıl olmuştur. Bu herhalde çok mühim bir kazançtır. Bu suretle Maliye politikası tekrar daha objektif bir atmosfere girmiş bulunuyor. Eski maliye vekili Shaeffer halen malî vazifede değilse de Federal

Almanya Cumhuriyetinin kurulmasından sonra Maliye Vekili olarak büyük başarılar gösterdiği kabul edilmekte, Federal Bankın mes'ul şahsiyetleri arasında 1948 para reformuyla yaratılan yeni Alman parasının koruyucusu olarak takdir edilmektedir. Maliye mekanizmasının mes'uliyetlerini taşıdığı sırada devlet bütçesinde herhangi bir intizamsızlık dolayısıyla para istikrarı tehlikeye sokulmamıştır. Fakat, acaba, bazen Alman halkının vergi yükü, Federal bütçede intizamın muhafazası için, muhakkak lüzumlu olan hadden daha fazla artırılmadı mı? Bu soruyu burada cevaplandırmak istemiyoruz. Fakat soru müsbet şekilde cevaplandırılrsa dahi bu çok değerli olan Maliye politikacısının şahsiyetine bir hanel getirmez. Böyle bir serzenişe karşı o sâdece yanıldığını söyleyebilir. Maliye Vekili iken kasa rezervi politikası güdülebileceğini, mevcut rezervelerin devamlı masraflara tahsisiyle masrafların artırılması temayüllerine karşı konulabileceğini hesap etmişti, fakat bunda muvaffak olamadı.

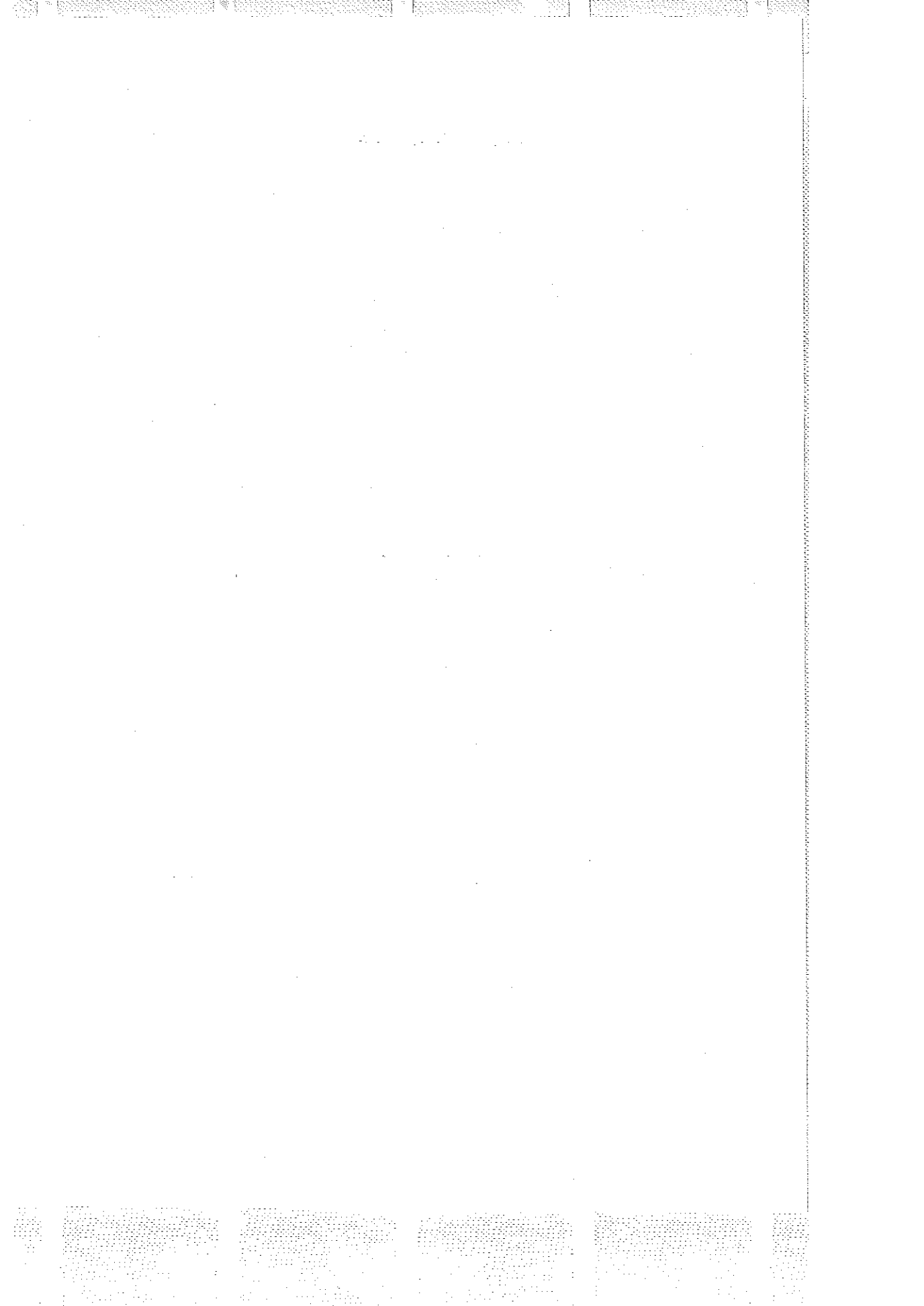
Şimdi ihtiyat teşkili hususundaki büyük tecrübenin kazandırdığı bilgilerden bir netice çıkarmağa çalışacağız. Verilen izahattan anlaşılıyor ki, ihtiyat teşkili meselesinde çok sayıdaki belediyeler hakkında verilecek hüküm Devlet hakkında verilecek hükmün aynı olamaz. Çünkü belediyelerde büyük adetler dolayısıyla, teşkil edilen rezerve giren mikdarlarla bundan sarf edilen mikdarlar arasında zaman bakımından muvazene temini mümkün olduğu halde, devlet bütçesindeki ihtiyat teşkilinde bu imkân mevcut değildir. Federal Almanya Cumhuriyeti misalinde gördük ki, ihtiyat teşkilinin ve bunların sarfının konjonktürel tesiri devletinkinde, belediyelerinkinden daha fazladır. Zira devlet teşkil ettiği ihtiyatları alınan kararlara göre emisyon bankası nezdinde bulundurduğu halde belediyeler buna mecbur değildir. Burada mevcut bazı hususların müşabih hâdiselerde göz önünde tutulması lâzımdır. Devlet matlûbatının emisyon bankası hesaplarında görülmesi lâzım geldiği hususunda bir kaide mevcut değildir. Bazı vaziyetlerdeki devlet matlûbatının emisyon bankası hesaplarına kaydı faydeli olacağı gibi bazı hallerde de maksada hiç uygun gelmez. Nitekim Amerika Birleşik Devletlerinde federasyonun kasa mevduatını bilhassa Ticaret Bankaları nezdinde muhafaza ettiği nazarı dikkati celbetmektedir.

Devletin kasa mevduatını Emisyon Bankası nezdinde muhafaza mecbur tutulmasına karar verildiğini farz edelim. Bu takdirde

dirde kasa mevduatındaki her değişmenin, masrafların halkın gelirleri üzerinde yapacağı tesirler ve Ticaret Bankalarının likidite durumlarında meydana gelecek tahavvüller dolayısıyla, çift tesir göstereceği muhakkaktır. Fakat böyle bir mecburiyet yüklenmesine muhakkak bir lüzum yoktur, bundan feragat da edilebilir.

Burada verdiğimiz izahat (Bütçe fazlası ve bütçe açığı) başlığı altında Maliye ilminde çok kere tetkik edilen bir problemi de aydınlatmaktadır. Keza bu mesele bize Maliye Politikası ile alâkalı bir davranışın iktisadî bakımdan nâdiren bîtaraf kaldığını, tesirlerinin çok yaygın bulunduğunu, bilvasıta malî tedbirlerin hudutlarını aştığını ve iktisadî meselenin gelişmesinde müessir önemli bir faktör olduğunu göstermektedir.

Tercüme eden : *Dr. Abdullah TÜRKÖĞLU*



İKTİSADİ KALKINMA VE ÂMME VARİDATI

Dr. Selâhaddin TUNCER

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı

Giriş :

İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsünce daha önceki yıllarda tertip olunan konferansların birincisinde *İktisadî Kalkınma ve Masraf Politikası* [1] ele alınmış ve iktisadî kalkınmada masraf politikasının gâye, vazife ve rollerinin nelerden ibaret olduğunu ve bu politikadan neler beklenmesi lâzım geldiğini ve kalkınmayı gerçekleştirmek ve hızlandırmak için âmme masraflarına verilmesi gereken şekil, istikamet ve vüs'ati göstermeye çalışmıştık.

Bu konunun bir devamı olmak üzere bu konferansımızda da *İktisadî Kalkınma ve Âmme Varidatı* üzerinde durmak istiyoruz. Şu hususu bilhassa açıklamak isteriz ki, bu mevzu ile yakından ilgili olmak üzere Prof. Dr. Memduh Yaşa, iktisadî kalkınmada vergi politikasının yeri, ehemmiyeti ve rolleri hakkında uzun ve etraflı bir etüd neşrederek dâvayı bir başka bakımdan ele almıştır [2].

Biz de dâvayı biraz daha geniş şekilde ele alarak iktisadî kalkınma ve âmme varidatı mes'elesini tetkik etmek istiyoruz. Burada mihrak iktisadî kalkınma olacak, âmme varidatına bunu gerçekleştirmek için bir vasıta nazarı ile bakılacaktır. Bu bakımdan âmme varidatı yerine âmme varidatı politikası tetkiklerimizin ağırlık merkezini teşkil edecektir.

I. Âmme varidatı mefhumu ve tasnif şekilleri :

Tetkiklerimize önce «âmme varidatı» mefhumunun tarif ve tâyini ile girmek faydeli olacaktır. Âmme varidatına İngilizce'de

[1] Dr. Selâhaddin Tuncer : İktisadî Kalkınma ve Masraf Politikası, Maliye Enstitüsü Konferansları, İktisat Fakültesi Yayınları, No. 103, Maliye Enstitüsü No. 5, Üçüncü Seri - Sene 1957, İstanbul, 1958, s. 1 - 24.

[2] Prof. Dr. Memduh Yaşa : Vergi Politikası ve İktisadî Kalkınma, İktisat Fakültesi Mecmuası, C. XVI, Yıl: 1954 - 1955, No. 1 - 4, s. 52 - 88.

«public revenues» veya «government's revenues», Fransızca'da «revenues public», Almanca'da «Öffentliches Einnahmen» veya «Staatseinnahmen» nihayet İtalyanca'da da «publiche entrate» denilmektedir.

Türkçe'de «âmmе varidatı» mefhumunun tam şekilde yerleştiği iddia olunmaz. Zira bu mefhumu zaman zaman «âmmе gelirleri», «devlet varidatı» gibi tâbirler de kullanılmaktadır. Fakat unutmamak lâzımdır ki, âmmе varidatı, devlet varidatı denilen mefhumdan daha geniştir. Zira âmmе varidatı başta devlet olmak üzere diğer âmmе hükmî şahıslarının (mahallî idareler, köy, belediye gelirleri dahil) varidatını kavradığı halde, devlet gelirleri münhasıran devlete ait gelirleri kavrayan daha dar ve hususî bir mefhumdur [3].

Biz bu tetkikin çerçevesi bakımından devlet varidatı yerine âmmе varidatı mefhumunu ele alıyoruz. Zira âmmе varidatı devlet varidatına nazaran daha uygun ve daha çok kullanılan bir terimdir. Diğer taraftan iktisadî kalkınma ile münasebetini göstermek için mefhumu en geniş şekli ile ele almak, nazarı bakımından maksada daha uygun düşecektir.

Âmmе varidatı mefhumu maliye kitaplarında geniş şekilde ele alınarak tarif ve izah olunmamış, daha ziyade tasnif ve şekilleri üzerinde durulmuştur. Bu etüdün gâyesi bakımından, âmmе varidatı, «devlet ve diğer âmmе hükmî şahıslarının aslî vazifeleri olan âmmе hizmetlerini görmek için elde ettikleri hasılat» şeklinde tarif olunabilir. Âmmе hizmetlerini görmek için devletin mal ve hizmetlere ihtiyacı vardır. Bu mal ve hizmetler günümüzde aynen temin edilemediği için devlet bunları âmmе varidatı yolu ile elde ettiği hasılatla karşılar. Günümüzde âmmе varidatı nakdî şekilde ifade olunmaktadır.

Âmmе varidatı, teorik bir mefhum olduğu kadar pratik bir mahiyet de arzeder. Bir bakıma âmmе varidatı canlı bir organizmadır. Tatbikatta buna *varidat sistemi* denir. Varidat sistemi her memleketin içinde bulunduğu tarihî, iktisadî ve içtimaî şartların bir neticesi olarak vücut bulur, tekâmül eder. Öyle ki, varidat sistemi zaman ve mekâna göre büyük değişmelere uğramaktadır.

[3] Bu tefrik için bak : Prof. M. Orhan Dikmen : Maliye Dersleri, Birinci Cüz, İstanbul, 1958, s. 31.

İktisadî kalkınmada âmme varidatının fonksiyonlarını göstermek için âmme varidatını maksada uygun şekilde tasnif etmek ve her tip varidatın kalkınmaya tesirini ayrı ayrı göstermek şarttır.

Âmme varidatının tasnifi maliye ilminde mühim bir mesele olmuştur. Bu sahada maliye ilmi ile uğraşan kimselerle maliye teknisyenleri uzun çalışmalar yapmış olmalarına rağmen neticeler maalesef başarılı sayılamaz. Zira ilmî ve idarî yönden yapılan tasnifler tatmin edici olmaktan uzaktır. Bu şartlar altında bu tetkik için hususî bir tasnif yapmanın lüzum ve zarureti açıktır. Maksada elverişli bir âmme varidatı tasnifi, âmme varidatının iktisadî kalkınmaya tesirini göstermesi bakımından lüzumludur.

Bu izahattan da anlaşılacağı gibi, âmme masraflarının aksine olarak, âmme varidatı gâyet yaygın ve kompleks bir mefhumdur; ve tasnif güçlükleri de kısmen bundan doğmaktadır. Mes'eleyi kolaylaştırmak için şöyle bir tefriğe gitmek yerinde olacaktır.

Âmme varidatı biri *geniş* diğeri de *dar* olmak üzere iki şekilde ele alınabilir.

Geniş mânadaki âmme varidatına âmme idarelerinin adi ve fevkalâde tekmil gelir ve tahsilâtı girmektedir. Meselâ hakiki mânasiyle varidat sayılmayan istikraz meblâğları, yardım ve hibeler geniş mânadaki âmme varidatına dahil olurlar. *Dar mânadaki âmme varidatına*, münhasıran devlete ait olmak üzere cebri mahiyeteki hakiki gelirler dahil olur. Böylece *istikrazlar*, devletin piyasa ekonomisine iştirakten elde ettiği *hasılat ve kârlar*, âmme idarelerinin ve devletlerin birbirine sağladığı *yardımlar* dar mânadaki âmme varidatının dışında kalmaktadır.

Tetkikimizin gâyesi bakımından biz dar ve hakiki mânadaki âmme varidatını esas olarak alacağız. Bu takdirde âmme varidatının hususî bir tasnifi mes'elesiyle karşılaşmaktayız. Dar ve hakikî mânadaki âmme varidatını, münhasıran devlete ait olmak üzere :

1) *Vergiler* :

- a) Gelir ve servet vergileri,
- b) Muamele ve istihlâk vergileri,
- c) Sair vergiler.

2) *Diğer âmme varidatı :*

- a) Aidat ve harçlar,
- b) Malî inhisarlar,
- c) Ceza ve müsadereleler,
- d) Âmme emlâkinin satış ve kira hasılatı.

şeklinde iki ana gruba ayırmak kabildir. Şüphe yok ki, âmme varidatının en ehemmiyetli unsuru zamanımızda vergilerdir. Umumiyetle bugün modern devletlerin başlıca gelir kaynağını vergiler teşkil etmektedir. Devlet bütçeleri gözden geçirilecek olursa, normal varidatın % 75 - 95 i arasında değişen bir kısmının vergilerle karşılandığını görüyoruz. Bu itibarla modern âmme varidatı bir bakıma vergicilik şeklinde telâkki olunmaktadır. Vergiden gayri diğer âmme varidatının nisbî ehemmiyeti günümüzde pek düşük olup bunların devlet bütçeleri içindeki mevkii ya nâmevcut veya pek cüzî kalmaktadır.

II. *Âmme varidatının modern maliyecilikteki yeri ve ehemmiyeti:*

Âmme varidatı tarihî bir kategoridir. Bu bakımdan bütün malî ve iktisadî müesseseler gibi zaman ve mekân içinde tekâmül ederek çeşitli safhalardan geçmiştir.

Orta Çağlarda âmme varidatı kırılların veya derebeylerin şahsî varidatı ile karışıyordu. Âmme varidatı denilince başta emlâk ve arazi gelirleri aklı gelmekte idi. Bu devirde vergi henüz gelişmiş olmadığı için istisnâî bir varidat nev'i idi.

Modern çağlarda merkezî devletlerin teşekkülü ile birlikte âmme varidatının bünyesinde de büyük bir değişme oldu. Orta Çağın emlâk ve arazi gelirleri ehemmiyetini tedricen kaybederek yerini vergiler aldı. Bugün birçok memleketlerde sulh zamanlarında âmme varidatının % 70 - 90 ını vergiler teşkil etmektedir.

Âmme varidatının bünyesi ve terkihi memlekette memlekete oldukça büyük farklılıklar gösterir. Bu ara siyasî yapısı merkezîyetçi olan Fransa ve Türkiye gibi memleketler ile; federe devletlerin ve muhtar idarelerin hâkim olduğu Amerika, İngiltere ve Almanya gibi memleketlerin durumu bilhassa hususiyet arzeder. Bu takdirde âmme varidatının çeşitli idarî kademeler arasında tevzii, yani «malî tevzin» (Finanzausgleich) ehemmiyetli bir mes-

ele olarak ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde idarî ve malî sistemler âmme varidatının mahiyet ve bünyesine ziyadesiyle tesir eder.

Bugün âmme masraflarının tek hatlı ve oldukça vazih bir tetkik konusu olmasına mukabil, âmme varidatı geniş ve karışık bir tetkik konusudur. Modern maliyecilik bir bakıma varidatçılık şeklinde telâki olunmakta ve bu arada en ehemmiyetli yeri vergiler almaktadır. Vergiden gayri diğer âmme varidatının nisbî ehemmiyeti günümüzde pek düşük kalmaktadır.

Âmme varidatı, iktisadî bakımdan da en mühim bir hâdisedir. Bugün âmme varidatı millî gelirin gittikçe yüksek bir yüzdesini teşkil etmektedir. Millî gelir, âmme varidatı kanalı ile ila masedilmekte ve masraf kanalı ile millî ekonomiye yeniden zerkedilmektedir. Bazı iktisatçılarca bu ameliye asrımızın en mühim olayı şeklinde telâki olunmaktadır.

Maliye ilminde yeni görüş ve cereyanların doğmasından sonra âmme varidatının rolü de geniş ölçüde değişmiştir. Bilhassa A. P. Lerner'in önderlik ettiği fonksiyonel maliye telâkkisinin gelişmesinden sonra âmme varidatının vazifeleri de tâdile uğramıştır. Bu müellife göre âmme varidatının maksadı, halktan para tahsil edip âmme masraflarını karşılamak değil ,aynı zamanda mükellefin cebinde daha az para bırakmaktır. Bu şekilde âmme varidatı bir taraftan devlet hazinesinde parayı arttırırken, diğer taraftan da mükellefin cebindeki parayı azaltarak onu daha az sarfa zorlar. Âmme varidatının fonksiyonları modern iktisadî hayatta bu bakımdan büyük bir ehemmiyet arzeder. Zira devlet elindeki bu vasıta ile fertleri veya fert gruplarını ya daha fazla zengin olmaları veya daha az sarfetmeleri için zorlamaktadır. Bu vasıta ile devlet aşırı talebi massettiği gibi enflâsyona da mâni olur. Görülüyor ki, fonksiyonel maliye telâkkisine göre, âmme varidatı bir malî vasıta olmaktan ziyade iktisadî bir tedbir karakteri almıştır.

1929 Dünya İktisadî Buhranından sonra vukua gelen inkilâba muvazi olarak âmme varidatının telâki tarzında ve fonksiyonlarında büyük bir inkılâp olmuştur. Bilhassa âmme varidatına buharanlar ve konjonktürel dalgalanmalarla savaşta bir vasıta nazarı ile bakılmıştır. Bilindiği gibi eskinin klâsik telâkkilerine göre, konjonktürün düşük devresinde âmme varidatını yükseltmek için vergilere zam ve tarifeleri arttırmak yoluna gidiliyordu. Bunun aksine bir refah devresinde, yani yüksek konjonktürde vergi ten-

zilâtı ve tarife indirmelerine doğru bir politika takip ediliyordu. Konjonktüre paralel bir *varidat politikası* şeklinde tavsif edeceğimiz bir durum mevcut buhranı daha da şiddetlendirdiği gibi bir refahın da şiddetle buhrana doğru gitmesine yol açıyordu. Zira bir buhranda âmme varidatını arttırmak için yapılan zamlar mevcut buhranı şiddetlendirdiği gibi, bir refah devresinde de vergi tenzilleri ve tarife indirimleri talebi arttırarak enflasyonist taziyi çoğaltmaktadır. Yeni teorilerin ışığı altında, *anti-konjonktürel varidat politikasında*, konjonktür ve buhranlarla savaş için aksi bir yol takip edilmekte, bir buhran devresinde vergi indirimleri yapılarak buhranın şiddeti hafifletilmekte; yüksek konjonktür devresinde de artan gelirler aşırı müterakki tarifeli vergilerle masedilerek talep kısılmakta ve boom'un buhrana dönmesi önlenmektedir. Daha ziyade 1929 Dünya İktisadî Buhranı ve bunu müteakip maliye ve iktisat teorisinde vukua gelen Keynesien inkilâbın neticesi olan bu gelişme ile âmme varidatı sahasındaki bilgilerimiz geniş ölçüde kuvvetlenmiş ve vazıhlaşmıştır.

Âmme varidatının bünyesinde mevcut elâstikiyet ve hassasiyet (Built-in revenue flexibility) [4] de bu vasıtanın müessir bir rol ifade etmesine âmil olmaktadır. Bilhassa iktisaden ilerlemiş ve vergi sistemleri konjonktüre karşı hassas olan memleketlerde, âmme varidatı sisteminin hiç bir hükümet müdahalesi olmadan da, otomatik şekilde işlediği hususu tebarüz ettirilmektedir. Ziar âmme varidatı bir refah devresinde otomatik şekilde yükselmekte, buna mukabil bir buhran devresinde yine aynı şekilde azalmaktadır. Şâyet bir refah veya buhran safhasına isabet eden devrede âmme masraflarının sabit kaldığını tasavvur edecek olursak, hükümet buhran devresinde zarureten «açığa müstenit maliye» (deficit financing) safhasına girmiş olur. Diğer taraftan bir refah devresinde ise varidat fazlalarından, ileride sarfedilmek üzere bir fon teşkil olunur veya mevcut borçların itfası temin edilir.

Gerek vasıtalı, gerekse vasıtasız vergi tarifeleri de, varidata gerekli elâstikiyeti vermek bakımından ehemmiyetli bir rol oynamaktadırlar. Bilhassa varidat politikasının hedeflerine varması için müterekkiyet veya mütedenniyetin yardımı büyük olmakta-

[4] Bu mefhum için bak : Prof. R. Lindholm : Public Finance and Fiscal Policy, Pitman - Newyork, 1950, s. 300.

dır. Her iki husus da ancak tarife tekniğinde yapılan inkilâp ve gelişmelerin bir neticesidir.

Az gelişmiş memleketlerin kalkınması dâvası ortaya çıkınca, diğer malî mes'eleler ile birlikte âmme varidatına da mühim vazifeler terettüp etti. Artık âmme varidatı âmme hizmetlerinin görülmesini temin eden bir kaynak değil; aynı zamanda iktisadî kalkınmayı tahakkuk ettirecek bir vasıta oluyordu. Bu takdirde âmme varidatının az gelişmiş memleketler bakımından ehemmiyeti bir kat daha arttığı gibi, ortaya yeni yeni mes'eleler de çıkmıştır. Bunlardan bazılarını işaret etmek yerinde olacaktır.

Birincisi, az gelişmiş memleketlere çeşitli varidat kaynakları bulmaktır. Bilhassa kalkınmada, bu tip memleketlerin âmme varidatını arttırmak, hattâ yeni kaynaklar bulmak şarttır. İşte çağımızın mümtaz maliyecisi Urusula K. Hicks neşrettiği orijinal bir etüdünde bu ehemmiyetli dâvaya parmak basmış ve enteresan bazı neticelere ulaşmıştır [5].

İkincisi, iktisaden az gelişmiş memleketlerin malî sistemlerini bu ara bilhassa varidat sistemlerini daha yakından görmek, tetkik etmektir. Bu yolla az gelişmiş memleketlerin âmme varidatı sistemleri daha yakından anlaşılacak ve bir taraftan kusurları ve noksanları tesbit edilirken, diğer taraftan da islâh çâreleri aranacaktır. Az gelişmiş memleketlerin malî sistemleri üzerinde son zamanlarda ehemmiyetle durulmuştur. Birleşmiş Milletler Teşkilâtının eksperleri bu sahada derin monografiler yapmışlardır. Bu tetkikler içinde az gelişmiş memleketlerin âmme varidatı ile alakalı kısımlarda bulunmaktadır. İktisadî kalkınmada âmme varidatının rolü ve ehemmiyeti tetkik edilirken bu tip monografilerin büyük faide ve kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir [6].

[5] U. K. Hicks : The Search for Revenue in Underdeveloped Countries, Revue de Science et de Legislation Financieres, Janvier - Mars, 1952.

[6] Birleşmiş Milletlerin Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından yaptırılan etüdlere başlıcaları şunlardır. United Nations: Public Finance Surveys: India (Bu araştırma Urusula K. Hicks tarafından yapılmıştır). United Nations: Public Finance Surveys: Venezuela, Newyork, 1951. Bunlardan başka yine Birleşmiş Milletler Teşkilâtı tarafından neşredilen şöyle bir seri daha mevcuttur. United Nations: Public Finance Information Papers, bunlardan No. 1 Mısır'a, No. 2 Kolombiyaya, No. 3 İtalya'ya, No. 4 İran'a, No. 5 İrak'a ve No. 6 Peru'ya ait bulunmaktadır. Bu konuda ayrıca şu eser de zikredilebilir. United Nations: Public Finance Development in Latin America, Mexico City, 1951.

III. Âmme varidatının iktisadî kalkınmaya tesiri ve şekli :

Kolayca tahmin edileceği gibi, maliye ilminin kullandığı bir mefhum olarak, âmme varidatı, iktisadî kalkınmaya şüphesiz ki tesir etmez. İktisadî kalkınmaya tesir eden *varidat sistemi* veya *âmme varidatında takip olunan politikadır*. Bu noktayı açıkladıktan sonra mes'ele daha fazla vuzuha kavuşmaktadır.

Şimdi âmme varidatının iktisadî kalkınma üzerindeki tesir şeklini daha yakından tetkik edebiliriz. Âmme varidatının iktisadî kalkınmaya tesiri şu oluş seyrini takip eder :

1. *Âmme varidatı bir tasarruf vasıtasıdır*. Nazarî iktisatta sermayenin nasıl teraküm ettiği malûmdur. Sermaye, önce istihlâkin kısılması ve tasarruf yapılması şeklinde *menfi*; sonra da tasarrufların yatırımlara kanalize edilmesi şeklinde *müsbet* iki safhalı bir ameliye ile doğar. Ferdî ekonomiler için bahis konusu olan bu formasyon âmme ekonomisi için de varittir. Devlet de ferdî gelirleri bir vergi olarak masseder ve onların istihlâkini tahdit eder. Böylece muayyen bir devre zarfında cemiyet daha az istihlâk yapmış olacak ve gelirin bir kısmı devletin tasarrufuna intikal etmiş olacaktır. Bu şekilde cemiyetin mecmuu tasarrufu fertlerin iradesinden müstakil olarak artacaktır. Zira fertler kanundan doğan bu gelir artmasına, yâni vergiye itiraz edemeyeceklerdir. Bu şekilde meydana gelen tasarrufa *cebrî tasarruf* diyoruz ki, âmme varidatı bu yönden bir cebrî tasarruf vasıtası olmaktadır [7].

2. *Âmme varidatı bir yatırım, yâni sermaye teraküm vasıtası olmaktadır*. Cebrî şekilde toplanan fonlar, müstehlik gâyelere sarfedilmeyip yatırımlarda kullanılırsa bu takdirde sermaye doğmaktadır. Bu bakımdan âmme varidatı sermayenin doğumu için bir vasıta-
dır. Görülüyor ki, âmme varidatının *istimal şekli* bu bakımdan ehemmiyet arzeder. Günümüzde cebrî tasarruf yolu ile yatırım yapmanın en mühim vasıtası, enflasyon yolu ile yapılan cebrî tasarruf ihmal edilecek olursa, âmme varidatı bu ara bilhassa vergiler olmaktadır.

[7] İktisadî kalkınma ile ilgisi bakımından cebrî tasarruf için şu eserlere bakılabilir: Prof. Şükrü Baban: İktisat İlminin Umumi Prensipleri, İstanbul, 1956, s. 283. Doç. Dr. Kenan Gürtan: İktisadî Kalkınma ile İlgili Bazı Meseleler, İktisat ve Maliye, C. V., Sayı: 8, s. 383 ve m.

3. Âmme varidatı ile toplanan fonların yatırımlara tahsisi istihşali arttıracak, yâni *multiplier bir tesir* husule getirecektir. İstihşalin artışı ya direkt şekilde olacak, yâni mal ve hizmet istihşali artacak; yahut da endirekt olacak, yâni istihşalin verimini arttıran yol, köprü, baraj, kanal gibi sosyal sabit sermaye tesisleri yükselecektir. Her iki halde de ilâve yatırımlar neticesinde istihşalin artacağına ve dolayısıyla millî gelirin yükseleceğine şüphe yoktur.

4. Nihayet az gelişmiş memleketlerde âmme varidatı, kalkınmadan mütevellit enflâsyonist tazyiki hafifletmede müsbet bir rol ifa eder. Bilindiği gibi kalkınma az gelişmiş memleketlerde umumiyetle enflâsyona yol açmaktadır. Bu takdirde artan gelir, istihlâk temayülünü kamçulamakta ve bu hal fiat yükselmelerine sebep olmaktadır. İşte bu gibi ahvalde, aşırı talebi massetmek için âmme varidatı (bilhassa müterekki nisbetli gelir ve servet vergileri, lüks maddeler üzerine konulan istihlâk vergileri ile) bir kurtarıcı olmaktadır.

Bu izahlarımızı da gösteryior ki, âmme varidatının iktisadî kalkınmaya tesiri ve bunun şekli âmme varidatı sistemine ve takip edilecek politikaya bağlıdır. Nitekim az gelişmiş memleketler kalkınmaya müteveccih bir âmme varidat politikası takip etmedikleri gibi bu vasıttan gereği gibi istifade etmiş de degillerdir.

IV. Çeşitli âmme varidatı tiplerinin iktisadî kalkınmaya tesir şekli :

Etüdümüzün sıklet merkezini teşkil eden bu kısımda iktisadî kalkınmaya tesirini göstermesi bakımından âmme varidatı tiplerini ayrı ayrı ele almak istiyoruz. Bu hususta yukarıda I inci kısımda yapmış olduğumuz izah ve tasnif bize yardımcı olacaktır.

Tasnifimizdeki esasa sadık kalarak önce vergileri, sonra da diğer âmme varidatını ele alacağız. Bugün âmme varidatı denilince akla önce vergiler gelmektedir. Zira devlet bütçeleri içinde alelade âmme varidatının % 70 - 90 nı arasında değişen bir kısmını vergiler teşkil etmektedir. Bu sebeple âmme varidatı içinde diğer varidat kategorilerini ihmal ederek tetkiklere mihrak noktası olarak vergileri almakta büyük bir isabetsizlik olmasa gerektir.

A) *Verginin iktisadî kalkınma üzerindeki umumî tesirleri :*

Kalkınma hamlesi üzerinde en müessir vasıtalarından birisi vergicilik tedbirleridir. Blihasa U. Hicks, J. H. Adler ve Leduc gibi müellifler bu vasıta üzerinde uzun uzadıya durmuşlardır. Bu müelliflere göre ,vergicilik tedbirleri âmme masrafları ve âmme kredisine nazaran daha müessir ve daha hâkim bir silâhtır [8].

Gerçekten vergicilik tedbirleri bugün maliye politikasının en mühim vasıtalarından birisi olmuştur. Bu kabil inkişafı mümkün kılan âmiller meyanında, vergi tekniğinin tedricen mükemmelleşmesi ve alınan vergi meblâğlarının millî gelirin gittikçe artan bir kısmını massetmesi zikredilebilir.

Bu şartlar altında güminüzde «bitaraf vergi» yani ekonomik ve sosyal düzeni rencide etmeyip sırf varidat teminini hedef ittihaz eden bir vergi anlayışı eskimiş ve modasını kaybetmiştir. Bilâkis vergi politikası ile varidatı temini asıl olmakla beraber diğer sosyal ve ekonomik gâyelerin (para - fiscalité) tahakkuku da arzuya şayandır.

Vergicilik sahasında kaydedilen son terakkilere göre, millî gelirin bu vasıta ile arttırılması, konjonktür dalgalanmalarının nizam altına alınması mümkün olabilmektedir. Bu cümleden olmak üzere kalkınma hamlesinin de vergicilik tedbirleri ile tahakkuk ettirilmesi, hiç olmazsa takviyesi mümkün görülmektedir. Şimdi bu hususun nasıl mümkün olabileceğini ana hatları ile göstermeye çalışacağız.

Önce *müşevvik vergi*'nin kabil olup olamayacağı mes'elesini inceleyelim. Bugün bazı Anglo - Sakson müellifleri tarafından «mesaiyi teşvik edici vergilendirme (inciative taxation) ve Prof. H. Laufenburger tarafından ileri sürülen «müşevvik vergi» (impôt aiguillon) yeni fikirler büyük bir alâka ve ehemmiyet kazanmıştır. Bu tip fikirlerdeki asıl gâye, teşebbüs ruhunu ve mesaiyi teşvik etmektir. Fakat Prof. F. Neumark'ın da pek haklı olarak işaret ettiği gibi bu kabil gâyetler şüphesiz gerek iktisadî, gerekse malî bakımdan şayanı takdir olmakla beraber ,bu hususta vergicilik tedbirleriyle vücuda getirilecek umumî ve müsbet bir teşvikten zi-

[8] İktisadî kalkınmada vergi ve âmme masraflarının karşılıklı rollerinin tetkik ve münakaşasını burada yapmıyoruz. Bu mes'ele için bak: Dr. Selâhaddin Tuncer: İktisadî Kalkınma ve Masraf Politikası, Maliye Enstitüsü Konferansları, No. 5, Sene: 1957, s. 5 ve m.

yade, hususî teşebbüse ve fazla çalışmaya engel olan bazı mânilerin ilgası bahis mevzuu olabilir. Bu mütalâalar iktisaden az gelişmiş memleketler için de aynen varittir.

Buchanan ve Ellis adlı iki Amerikalı müellifin az gelişmiş memleketler için müsevvik sayılabilecek başka bir vergicilik tedbiri vardır. Filhakika az gelişmiş memleketlerde vergi sistemleri arasında baş vergisi dediğimiz fert başına maktu şekilde alınan bir vergi mevcuttur. Bahsi geçen müelliflere göre ,bütün iptidailiğine ve gericiliğine rağmen bu verginin kalkınma hamlesinde mühim bir hissesi olabilir. Zira bu tip vergilerin edası için para yerine aynı eda kabul edilecek olursa, yol inşası, arazi ıslâhatı, kanal açma gibi işlerde çalışmak mümkün olabilecektir. Bu takdirde memlekete lüzumlu olan sosyal sabit sermayenin artırılması için malî bir vasıta bulunmuş demektir. Buchanan ve Ellis, aynı eda için mevcut olan alternatifi «vergiyi bertaraf etmek için çalış» (work the tax off) şeklinde umumî bir düsturla ifade etmişlerdir. Bu yolla az gelişmiş memleketlerdeki mevsimlik gizli işsizlik ile sermayeye nazaran iş gücünün fazlalığı gibi bazı mahzurlar bertaraf edilmiş olmaktadır [9].

Vergicilik tedbirlerinin şimdi de kalkınmanın iki vasıtası olan tasarruf ve sermaye teşekkülü üzerinde nasıl müessir olduğunu inceleyelim. Aşağıdaki mülâzahaları ileri sürerken faraziyelerimizi daima az gelişmiş memleketlere göre nazarı itibara alacağız.

Vergicilik tedbirlerinin *tasarruf* üzerindeki tesirlerini tetkik ederken mes'eleyi bir defa *mükellefler*, bir defada *devlet* yönünden ele alıp incelemek faydeli olacaktır. Zira verginin bu iki sektöre olan tesirleri ayrı ayrı, başka bir deyişle birbirinin zıddıdır.

Mükellefler zaviyesinden ele alınacak olursa, vergi mükellefin tasarruf edebileceği kazanç ve iratların devlet tarafından alınmasıdır. Bu bakımdan vergi, ferdî tasarruflara zıt bir müessesedir. Başka bir deyişle ferdî ve hususî tasarrufu azaltıcı bir tesir husule getirir. Binaenaleyh vergicilik, bilhassa aşırı müterekkiyet şeklinde olursa, tasarruf ruhunu baltalar.

Dakat *devlet* zaviyesinden ele alınacak olursa, vergi mecburi, diğer deyişle cebri bir tasarruf mahiyetini almaktadır. Zira fert-

[9] Buchanan ve Ellis: *Approches to Economic Development*, The Twentieth Century Fund, Newyork, 1955, s. 324.

ler tarafından istihlâk edilebilecek gelir kısımları, vergi yolu ile devlete mal edilir ve bu yolla cebri tasarruf gerçekleştirilmiş olur. Cebri tasarrufla gerçekleştirilmiş olan fonlar kalkınmanın finansmanında kullanılır. Birleşmiş Milletler Teşkilâtının bir raporunda da açıklandığı gibi, «Vergi, istihlâkleri kısarak, cebri tasarrufu yaratan bir vasıta olmaktadır» [10].

Ferdî ve hususî yönden vergicilik tedbirlerinin tasarrufa zıt bir müessese olduğu hususunu bir kenara bırakacak olursak, verginin cebri bir tasarruf vasıtası olduğu, üzerinde ehemmiyetle durulacak bir vaki'dir. Çünkü az gelişmiş memleketlerde kalkınma için gerekli vasıta ancak bu kaynak ile temin edilebilir. Diğer taraftan düşük olan tasarruf meyli ve hacmi ancak vergicilik tedbirleri ile realize olunacaktır.

Vergicilik tedbirlerinin kalkınmanın ikinci vasıtası olan *sermaye ve sermaye teşekkülü* üzerindeki tesirlerine geçebiliriz. Vergilendirmenin tasarruf üzerindeki tesirlerini izah ederken sermaye ve sermaye teşekkülü üzerindeki tesirler de dolayısıyla gösterilmiş oldu. Fakat mes'eleyi bu bakımdan ele almakta faide mülâhaza ediyoruz. Tıpkı tasarruf vetiresinde olduğu gibi, vergicilik tedbirleri de, ferdi ve hususî sermaye teşekkülüne aykırı düşmektedir. Yâni vergilendirme, sermaye haline gelebilecek olan meblâğları devlet sektörüne maleder. Diğer bir deyişle, vergilendirme oto-finansmana zıt bir tedbirdir. Hele aşırı müterekki tarifeli gelir vergileri bu bakımdan gâyet bariz bir tesir icra eder.

Vergilendirme devlet zaviyesinden ele alınacak olursa, sosyal sermayenin teşkili için yegâne vasıta'dır. Bir bakıma, hususî teşebbüsün ve fertlerin yapacağı sermaye terakümü vetiresini, vergi yolu ile devlet yapmış olur. Demek oluyor ki, vergilendirme devlet bakımından sermaye yaratan bir vasıta mahiyetindedir.

Vergicilik tedbirlerinin *istihlâk hacmi* üzerindeki tesirlerini tetkik, bir bakıma sermaye ve tasarruf ile ilgili sayılabilir. Umu-miyetle verginin, istihlâk hacmi üzerinde azaltıcı bir tesir yarattığı bir hakikattir. Başka bir deyişle, vergi, fertler tarafından istihlâk edilecek geliri massederek devlete maleder. Vergilemenin bu fonksiyonundan az gelişmiş memleketlerin kalkınmasında pekâlâ istifade kabildir.

[10] United Nations : Measures for Economic Development of Underdeveloped Countries, Newyork, 1951, s. 38.

Bilindiği üzere, iktisaden az gelişmiş memleketlerde istihlâk temayülü yüksek ve bu sebeple tasarruf ve sermaye teşekkülü prosesi zayıftır. Müstehlik zümre, malûm saiklerin tesiriyle, halihazır istihlâki müstakbel istihlâke tercih etmektedir. Bu vakiayı göz önünde bulundurarak, istihlâki kısmak ve cemiyette bir tasarruf meyli yaratmak, vergiciliğin gâyesi olmalıdır. Fakat, diğer taraftan, zaten pek düşük bir seviyede bulunan istihlâki daha fazla kısmak da ekseri ahvalde mümkün olamamaktadır. Şu halde, istihlâk hacmini aynı seviyede tutmak veya arttırmak, diğer taraftan tasarruf hacmini yükseltmek arasında bariz bir tezat olduğu aşikârdır. Hakikat şu merkezdedir ki, bugün istihlâk hacmini kısmadan kalkınmayı gerçekleştirebilmiş pek az memleket mevcuttur. Bu karışık ve hayli güç dâvaya vergicilik tedbirleri ile yapılabilecek şey, ancak yüksek gelirlili sınıfların lüks ve gösteriş için yaptıkları istihlâki ağır tarifeli istihlâk vergileriyle önlemek ve yüksek kazançları müterekki gelir vergileriyle massetmektir.

Vergicilik tedbirleriyle istihlâk hacmini kısma hakkında başka teklifler de mevcuttur. Prof. Sadun Âren az gelişmiş memleketlerde, köyden şehre akın sebebiyle ziraî istihsalde bir azalma husule geleceğini kaydeder. Bu istihsal azlığının tevlit edeceği buhrana mâni olmak maksadiyle ziraat sektörünün hafifçe vergilenmesi icap eder demektedir. Bu vasıta ile müstahsil sınıfın istihlâk hacmi bir miktar düşürülmüş olacaktır. Müellife göre bu ziraî vergi umumî vergi sisteminin dışında olacak ve sâdece istihlâki kısmak maksadı güdecektir [11]. Bu tedbir nazarı bakımından makûl olsa bile az gelişmiş memleketlerdeki tatbikatının büyük bir müşkilât arzedeceği aşikârdır.

Son olarak vergicilik tedbirlerinin *yatırımlar* üzerinde nasıl bir tesir icra edeceğini de gözden geçirebiliriz. Tasarruf ve sermaye teşekkülü vetiresinde olduğu gibi, mes'eleyi iki ayrı yönden tetkik etmekte faide vardır. Şöyle ki, vergicilik tedbirlerinin hususî ve ferdî yatırımlar ile âmme yatırımları üzerindeki tesirlerini ayrı ayrı incelemek lâzım gelecektir.

Vergilendirme, tıpkı tasarrufta ve sermaye teşekkülünde olduğu gibi, hususî ve ferdî teşebbüsler üzerinde azaltıcı bir tesir

[11] Prof. Sadun Âren : İktisaden Az Gelişmiş Memleketlerde Kalkınmanın Finansmanı ve Bazı Yatırım Mes'eleleri, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. X, sayı: 3, s. 2.

husule getirir. Zira, vergi, hususî ve ferdî teşebbüslerin kendilerine kaldığı takdirde yatırımlara tahsis edecekleri fonları, yâni vergi meblâğlarını devlete maleder. Hususî sektör bakımından, vergileme, yatırıma, daha teknik bir tâbirle otofinansmana mâni bir tedbir şeklinde tezahür eder. Mamafih ödenecek vergilerin, yeni yatırımlarda kullanılması gartıyla, vergilerin tecili mümkündür. Gelişmiş memleketlerin bazılarında uygulanan bu tedbir, az gelişmiş memleketlere de tatbik olunabilir.

Mes'ele devlet bakımından ele alınacak olursa tamamen farklı bir manzara ile karşılaşmaktayız. Çünkü vergi, devlete, kalkınmada kullanılacak yatırım fonklarını temin eden başlıca kaynaktır. Başka bir deyişle, vergilendirme, hususî ve ferdî teşebbüslerden massettiği meblâğları âmme sektörüne maleder ve yatırımların bu yönden yapılmasını sağlar. Bu bakımdan ele alınacak olursa vergilemenin daha doğru bir ifade ile vergi meblâğlarının bir yatırım vasıtası olduğu ve devlet eliyle yapılacak otonom âmme yatırımlarını desteklediği kat'iyetle ileri sürülebilir.

Buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamaları hülâsa edip bunlardan bir netice çıkarmak icap ederse, vergicilik tedbirlerinin iktisadî kalkınma hamlesi üzerindeki tesirleri hakkında nasıl bir hüküm vereceğiz? Görüldüğü gibi, mes'eledede bir düalizm mevcuttur ve bu nokta vergilendirme hakkında kat'î bir hükme varmaya mâni teşkil etmektedir. Yalnız şu nokta bir hakikattir ki, az gelişmiş memleketlerde vergicilik tedbirlerinin kalkınma hamlesi üzerindeki tesirleri zan edildiği kadar büyük ölçüde ve müsbet değildir. Hele vergi meblâğı olarak alınan fonların sarf şekli nazarı itibare alınacak olursa bu söylediklerimiz daha da ehemmiyet kazanmaktadır. Aslında vergicilik tedbirleri hususî sektör bakımından kalkınma hamlesine aykırı bir vasıta olarak karşımıza çıkmaktadır. Belki bizatihi vergi değil *vergi istisna ve muafiyetleri, indirimler* kalkınmayı destekleyebilir. Vergilendirmenin bir kalkınma müşevviki olduğu bu bakımdan çok şüphelidir. Binaenaleyh vergicilik tedbirlerinin hususî sektör bakımından kalkınma hamlesi üzerindeki bu menfi, hattâ bir bakıma yıkıcı hassalarını gözden uzak bulundurmamak lâzım gelecektir.

Son olarak şu noktayı de tebarüz ettirmek isteriz ki, vergicilik tedbirlerinin kalkınma hamlesindeki büyük ve müsbet rolü devlet, daha doğrusu âmme sektöründe tezahür etmektedir. Zira yu-

karıda hususî sektör için saydığımız mahzurlar bu sektör için müs-bet bir veçhe ve faide şeklinde belirmektedir. Vergilendirme yo-luyla toplanan meblâğların yatırımlara ve kalkınma fonlarına ka-nalize edilmesi müsebet ve münakaşa kabul etmez bir husustur. Bil-hassa az gelişmiş memleketlerde tahmini aşan vergi varidatının yatırımlara ve kalkınma fonlarına tahsisi gelişmeyi hızlandıraca-ğı şüphesizdir.

B) Vergi nev'ilerinin iktisadî kalkınmaya tesirleri :

İktisaden az gelişmiş memleketlerde vergicilik tedbirlerinin tasarruf, sermaye, yatırımlar ve istihlâk hacmi üzerindeki bu umumî tesirlerini ana hatları ile gördükten sonra, şimdi de, muay-yen vergi nev'ilerinin kalkınma hamlesi üzerindeki tesirlerine ge-çebiliriz. Yukarıda yapmış olduğumuz tasnife sadık kalarak gelir ve servet, muamele ve istihlâk gibi ana vergi grubu ile diğer ver-gilerin az gelişmiş memleketlerdeki durumu ve bu vergilerin kal-kınma hamlesi üzerindeki tesirlerini daha yakından göreceğiz.

a) Gelir ve servet vergileri :

İktisaden az gelişmiş memleketlerde hakikî ve modern mâna-sı ile gelir ve servet vergileri bulabilmek imkânsızdır. Bu bakı-mdan iktisadî kalkınmada bu tip vergilerin tesirlerini göstermek bir bakımdan nazarı ve farazî olacaktır.

Az gelişmiş memleketlerde birkaç istisna hariç bir gelir ver-gisi sistemi mevcut değildir. Gelir vergisinin mevcut bulunduğu memleketlere misal olarak Hindistan ve Türkiye gösterilebilir.

Türkiye'de 1926-1949 yılları arasında kazanç vergisi adı altında sedüler mahiyette kısmî ve randuman - gelir vergisi sistemi uygu-lanmış ve 1950 yılında yapılan bir reform sonunda, ziraf kazançlar hariç, gelir vergisi sistemine gidilmiştir.

Hindistan'da ilk gelir vergisi tatbikatına 1860 yılında girişil-miş olmasına rağmen, müessir şekilde bir tatbikat ancak 1936 yı-lından sonra başlayabilmiştir [12].

[12] United Nations : Public Finance Surveys, India (By Urusula Hicks), Newyork, 1951, s. 39 - 40. Bu kaynaktan edindiğimiz mütemmim bil-giye nazaran Hindistan nüfusu 1950 yılında 358 milyona ulaştığı halde ver-giye tâbi mükellef sayısı 500 - 600 bin civarında olup umumî nüfusun ancak % 0,5 ini teşkil etmektedir. Halk ziyadesiyle fakir olduğu için gelir vergisin-den muaf bulunmaktadır.

Aşağıya koyduğumuz 1 numaralı tabloda az gelişmiş memleketlerde irat ve servet vergilerinin yekûn vergi hasılatı içindeki yüzde nisbetleri mukayeseli şekilde verilmiştir. Bu arada Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi ileri iki memlekete ait rakamlar tarafımızdan tabloya ilâve edilerek bir mukayese yapmak imkânı sağlanmıştır.

TABLO : I

1950 yılında seçilmiş bazı gelişmiş ve az gelişmiş memleketlerde gelir ve servet vergilerinin yekûn vergi hâsulatına nisbetini gösterir tablo.

(Tablo mahallî para vahidlerine göre hazırlanmıştır)

<i>Memleketler</i>	<i>Yekûn vergi hâsulatına nisbeti</i>
<i>Az gelişmiş :</i>	
Hindistan	37
Endonezya	28
Pakistan	15
Filipinler	18
Mısır	22
İran	17
Irak	13
İsrael	37
Peru	22
Haiti	13
Tayland	6
Türkiye [*]	38,3
<i>Gelişmiş memleketler :</i>	
A. B. Devletleri	68
İngiltere	57

KAYNAK : Buchanan ve Ellis : *Approches to Economic Development, The Twentieth Century Fund, Newyork, 1955, s. 325.*

[*] : Bu kaynağın aslında Türkiye'ye ait rakam mevcut değildir. Bunlar tarafımızdan hesaplanarak tabloya ilâve edilmiştir. Gelir ve servet vergilerinin yekûn devlet varidatına nisbeti 1951 de % 19, 1952 de % 23,6 ve nihayet 1957 yılında % 31,3 dür.

Tablonun tetkikinden de anlaşılacağı gibi az gelişmiş memleketlerde gelir ve servet vergilerinin yekûn vergi hâsılatı içindeki nisbetleri Hindistan, İsrail ve Türkiye gibi birkaç memleket hariç pek düşük kalmaktadır. Bunun arttırılması varidat politikasının ilk hedeflerinden biri olmalıdır.

Az gelişmiş memleketlerdeki gelir ve servet vergileri daha ziyade iptidaiî şekildeki baş vergileri, ticarî ve sınaî kazançlar üzerine mevzu kısmî patent vergileri, şirket kazançları vergileri, bina ve arazi vergileri ile kısmen veraset ve intikal vergilerinden ibarettir. Diğer taraftan bu tip vergilerin devlet bütçesindeki nisbî ehemmyeti, ileri memleketlerle kıyaslandığı takdirde fevkalâde düşük kalmaktadır. Umumî varidatın üçte biri ile beşte biri arasında değişen kısmî gelir ve servet vergileri ile karşılanabilmektedir. Halbuki az gelişmiş memleketlerde, yapılacak bazı vergi reformları ile bu vergi grubundan daha yüksek bir varidat sağlamak pek alâ mümkündür. Nisbeten külfetli ve güç olan bu yolun ihtiyar edilmeyerek vergi varidatının vasıtalı vergi grubuna kaydırılması, üzerinde ehemmiyetle durulacak bir vaki'dir. Halbuki iktisaden gelişmiş memleketlerde, gelir ve servet vergilerinin umumî devlet varidatının yarısı ile üçte ikisi arasında değişen bir kısmını sağladığı göz önünde bulundurulacak olursa, aradaki fark kendiliğinden tezahür etmektedir. Bu bakımdan az gelişmiş memleketlerin bu sahada yapacakları ilk iş, varidat sistemi içinde gelir ve servet vergilerinin nisbî ehemmiyetini arttırmaya gayret etmek olmalıdır. Şâyet bu hedef tahakkuk ettirilirse yukarıdan beri izah edegeldiğimiz birçok malî, iktisadî ve sosyal problemlerin gözülmesi yolunda büyük bir adım atılmış olacaktır.

b) Muamele ve istihlâk vergileri :

Anti - sosyal tesirleri ve tersine müterekki oluşlarından dolayı iktisaden az gelişmiş memleketler için muamele ve istihlâk vergileri umumiyetle elverişli telâkki olunmamaktadır. Nazarî esasın bu şekilde vaz'edilmiş olmasına mukabil, tatbikatta az gelişmiş memleketlerde âmme varidatının sıklet merkezini objektif karakterli muamele ve istihlâk vergileri ile gümrük resimleri teşkil etmektedir.

Bilindiği gibi, muamele ve istihlâk vergileri, hele zarurî ihtiyaç maddeleri üzerine vaz'oldukları ahvalde bol varidat sağla-

malarına rağmen fakir ve orta sınıflar üzerinde ağır basmaktadır. Az gelişmiş memleketlerde bu sınıfların istihlâk seviyesi düşük olduğu için, bu tip vergilerin tesiri ile istihlâk daha da azalma temayülü göstermektedir. Bu husus iktisadî ve sosyal gelişme ile taban tabana zıt bir durum ihdas etmektedir.

İzah ettiğimiz durumun aksine olarak az gelişmiş memleketlerde muamele ve istihlâk vergileri yekûn âmme varidatı içinde ehemmiyetli bir yer işgal etmektedirler. Bilindiği üzere muamele ve istihlâk vergileri her memleketin şartlarına ve iktisadî bünyesine göre çeşitli şekiller almaktadırlar. Bunlar içinde en çok rastlanan neveleri imalât veya toptan ticaret üzerine mevzu muamele vergileri, muayyen mallar üzerinden alınan çeşitli istihlâk vergileri, gümrük resimleri ve bazı memleketlerde rastlanan ihracat vergileridir. Şimdi aşağıdaki II numaralı tabloda istihlâk vergilerinin âmme varidatı içindeki durumunu daha yakından görelim.

TABLO : II

1950 yılında az gelişmiş memleketlerde istihlâk vergilerinin mahallî para vahitleri ile tutarını ve yekûn vergi hâsulatına nisbetini gösterir tablo

<i>Memleketler</i>	<i>Mahallî para vahitleri ile vergi tahsilâtı (milyon)</i>	<i>İstihlâk vergilerinin yekûn vergi tahsilâtına nisbeti (% olarak)</i>
Hindistan	65	28
Endonezya	733	35
Pakistan	123	21
Irak	7	31
İran	550	10
Türkiye	406	32
Peru	290	19
Haiti	—	3

NOT : İstihlâk vergilerine gümrük resimleri dahil edilmemiştir.

KAYNAK : Buchanan ve Ellis : *Approches to Economic Development, The Twentieth Century Fund, Newyork, 1955, s. 330.*

Tablo dikkatle tetkik edilirse görülecektir ki, istihlâk vergilerinin nisbî ehemmiyeti memleketten memlekete oldukça değişik farklılıklar göstermektedir. Meselâ Haiti'de % 3 olan bu nisbet aynı yıl içinde Hindistan'da % 28 ve Türiye'de % 32 dir. Aynı şekilde gelişmiş ekonomilerde de istihlâk vergilerinin ehemmiyetini küçümsememek lâzımdır. Yine 1950 yılında A. B. Devletlerinde istihlâk vergilerinin yekûn federal vergi hâsılatı içindeki nisbeti % 25 dir. Keza İngiltere'de aynı yılda istihlâk vergileri yekûn vergi hâsılatının % 20 sine ulaşmıştır. Bu nisbetler gelişmiş memleketler için uygun olsa bile, az gelişmiş memleketlere uygun gelmemektedir.

İstihlâk vergiler iumumiyetle iki grup esya üzerine konulabilir. Birincisi, gıda maddeleri (ekmek, şeker gibi), tuz, kibrit üzerine vazedilen istihlâk vergileridir ki, aslında *regresiftir* ve fakir halk tabakalarına ağır basmaktadır. Bu tip zarurî maddeler üzerine kurulmuş olan istihlâk verileri tatbikatta en çok rastlanan bir vergi tipi olmaktadır. İkincisi, ispirotolu çikiler, tütün ve lüks maddeler üzerine konulan istihlâk vergileridir ki hafifçe *progresiftir*. İstihlâkinden kolayca fedakârlık edilen ve zarurî olmayan bu maddeler daha ziyade zengin ve gelir seviyesi yüksek sınıfları istihdaf eder. Bu tip istihlâk vergileri, birinci grup kadar mahzurlu sayılmayacağı gibi, bil'akis bazı bakımlardan faideli dahi telâkki olunabilir. Bu şekilde zengin ve müsrif bir sınıfın aşırı istihlâk temayülü massedilir.

İstihlâk vergileri yanında mahiyeten bunlara benzer dış ticaret üzerine mevzu vergiler ^[13] (ithalât gümrük resimleri, ihracat vergileri gibi) de az gelişmiş memleketlerin varidat yekûnu içinde ehemmiyetli bir yer işgal etmektedir. Aslında bunları da istihlâk vergilerinin bir nev'i şeklinde mütalâa etmek yanlış olmaz. Fakat sırf teorik bakımdan gümrük resimleri vasıtalı bir vergi, buna mukabil ihracat vergileri de vasıtasız vergi grubuna dahil olmaktadır. Bu bakımdan bu iki vergi nev'inin, mahiyet itibariyle aynı başlık altında toplanması teknik bakımdan uygun düşmemekle beraber, pratik ihtiyaçlara cevap vermesi itibariyle yerinde mütalâa edilebilir. Kaldı ki ihracatı teşvik için birçok az gelişmiş memleketler ihracat vergilerini ilga etmişler ve talebin fevkalâde arttığı

[13] Bu tâbiri «taxes on foreign trade» şeklinde iki Amerikalı müellif olan Buchanan ve Ellis kullanmaktadır. Bak: Zikri geçen eser, s. 326 - 328.

harp gibi fevkalâde zamanlarda müracaat edilen istisnâî bir vergi karakteri taşımaktadır. Bu mülâhazaları bir kenara bırakacak olursak, ithalâtın gümrük resimleri ile ihracat vergilerinin yeni dış ticaret üzerine mevzu vergilerin az gelişmiş memleketlerdeki varidat sistemleri içindeki yeri ve ehemmiyeti aşağıdaki III numaralı tabloda gösterilmiştir.

TABLO : III

1950 yılında seçilmiş bazı memleketlerde dış ticaret üzerine mevzu vergilerinin (ithalât gümrük resmi ve ihracat vergileri) durumunu gösterir tablo

Memleketler	Yekûn vergi hâsılatına nisbeti
<i>Az gelişmiş :</i>	
Hindistan	40
Endonezya	33
Burma	52
Pakistan	33
Mısır	34
İran	31
Irak	34
İsrael	28
Haiti	78
Peru	46
Malaya	80
Türkiye [*]	17
<i>Gelişmiş :</i>	
A. B. Devletleri	0,9
İngiltere	22

KAYNAK : Buchanan ve Ellis : Approches to Economic Development, The Twentieth Century Fund, Newyork, 1955, s. 327.

[*] : Bu kaynağın aşında Türkiye'ye ait rakam mevcut değildir. 1950 yılında Türkiye'de gümrük resminin tutarı 120,0 milyon TL. ve ithalât muamele vergisinin tutarı ise 107,0 milyon TL. olup dış ticaret vergileri mahiyetindeki vergiler toplamı cem'an 227,0 milyon TL. dir. Yekûn devlet varidatı 1,300 milyon TL. olduğuna göre nisbet % 17 dir. Tablodaki diğer nisbetler yekûn vergi hâsılatına göre hesaplandığı halde Türkiye'ye ait rakam yekûn devlet varidatına göredir. Nisbetin düşüklüğünü kısmen bu yolla izah kabildir.

Tablo dikkatle tetkik edilirse görülecektir ki, dış ticaret üzerine mevzu vergilerin nisbî ehemmiyeti % 30 - 80 arasında değişmektedir. Gelir ve servet vergileri, bu gibi memleketlerde gerekli hasılatı temin edemediği için, zarureten gümrük resimleri ile ham madde müstahsili memleketlerde ihracat vergilerine baş vurulmaktadır.

İthalât gümrük resimleri az gelişmiş memleketlerde ana varidat kaynaklarından birisidir. Bu resimler zarurî ihtiyaç maddeleri üzerine teksif edilirse, yâni regresif olursa varidat da o nisbette çoğalmaktadır. Tatbikatta görülen şekli ile gümrük tarifeleri umumiyetle regresif şekilde tanzim edilmekte ve bol varidat temin gâyesi güdülmektedir.

Ihracat vergilerine gelince, bunlar ithalât resimleri kadar ehemmiyetli değildir. Fakat bu vergiler kauçuk ve pakum gibi stratejik ham maddeleri, tabii servetler ve kalay gibi bazı kıymetli madenler için uygun bir vergidir. Konjonktürün yükselişi devresinde ihdas edilmeli, depresyon devresinde tamamen kaldırılmalıdır. Bu şekilde ihracat vergilerinin hasılatı iktisadî duruma göre ayarlanmış olmaktadır. Halen bütün az gelişmiş memleketler ihracatı arttırmak yoluna gittikleri için, ihracat vergisi yerine ihracata prim verme yoluna gitmektedirler. Böylece harp hali müstesna, ihracat vergileri tatbik kabiliyetleri zayıf ve az gelişmiş memleketlerin bünyelerine uygun olmayan bir vergi nev'i olmaktadır.

c) Sair vergiler :

Gelir ve servet vergileri ile muamele ve istihlâk vergilerinin iktisadî kalkınma üzerindeki tesirlerini gördükten sonra şimdi de sair vergilere gelmiş bulunmaktayız. Yukarıda tetkik ettiğimiz iki kategori vergi dışında kalan sair vergiler yekûn âmme varidatı içinde ehemmiyetli bir yer tutmazlar. Bu sebeple âmme varidatı içinde % 5 - 10 gibi ehemmiyetsiz ve çok değişik bir kategoriye ihmal edebiliriz.

C) Diğer âmme varidatının iktisadî kalkınmaya tesiri:

Baş tarafta yapmış olduğumuz tasnife göre, diğer âmme varidatı başlığı altında aidat ve harçları, malî inhisarları, ceza ve müsadereleri ve âmme emlakinin satış ve kira hâsılatını toplamış bulunuyoruz. Şimdi bu kategori içinde harçlar ve aidatlar, ceza ve

müsadereler, âmme emlâkinin satış ve kira hâsılatı yekûn içinde çok ehemmiyetsiz olduğu için ihmal edilerek sâdece malî inhisarlar üzerinde duracağız.

Bilindiği gibi *malî inhisarlar* (fiscal monopolies) devletin varidat toplamak gâyesi ile bazı cins eşyasının alışını, satışını, ithalini, ihracını ve istihsalini veya bunlardan birkaçını kendi inhisarına tâbi tutmasıdır. Bu şekilde o madde normal fiata eklenen bir farkla satılır ve bu fark vergi olarak devlete intikal eder. Malî inhisar varidatında elde edilen hasılatın bir kısmının müteşebbis kârı olduğunu unutmamak lâzımdır.

Bu izahlardan da anlaşılacağı gibi, malî inhisarlar seklen vasıtalı vergilere ve bu ara daha çok istihlâk vergilerine benzemektedir. Buna rağmen de az gelişmiş memleketlerin varidat sistemleri içinde hususî bir yer işgal ederler. Şimdi elde adedi done kıfayetsizliğine rağmen malî inhisarların bu gibi memleketlerdeki rollerini kısaca göstermeye çalışacağız.

Malî inhisarlar memlekette memlekete büyük farklılıklar göstermektedir. Meselâ az gelişmiş bir memleket olan Tayland'da zarurî bir gıda maddesi olan piring devlet inhisarına tâbi tutulmuştur. Bu şekilde memleket dahilinde istihsal edilip satılan piringlerden bir resim alınmış olmaktadır. Az gelişmiş bir memlekette çok zarurî bir gıda maddesinin inhisar altına alınması malî teknik ve bilhassa içtimaî mülâhazalara uygun düşmemektedir. Diğer taraftan İran'da tütün, afyon, pamuklu mensucat, şeker, çay ve kibrit tekele tâbidir. Bu memlekette inhisarlardan alınan varidat, yekûn âmme varidatının üçte birine baliğ olmaktadır. Bu misaller malî inhisarlarda ifrata gidildiğini göstermesi bakımından mânâlıdır. Bilhassa zarurî gıda maddeleri ile bazı lüzumlu mallar üzerine vaz edilen inhisarların, fakir ve orta sınıf üzerinde ağır basması nazarı itibare alınacak olursa bu tip inhisarlardan kaçınılması zaruretini bir daha ortaya koymaktadır.

Millî inhisarlar hakkında verilecek kıymet hükmü, önce, seçilecek maddelerin cinsine, sonra da, bir fiat ayırmasının mevcut olup olmamasına bağlıdır. Fakat şu husus aşikârdır ki, az gelişmiş memleketlerdeki tatbikatı ile malî inhisarlar, elverişli bir vergileme metodu olarak sayılamaz.

Diğer taraftan Irak, İran ve Venezüella gibi zengin petrol kaynaklarına sahip memleketlerde petrollerden alınan *royaltiler*

büyük bir ehemmiyet arz etmektedir. Bu gibi kuvvetli ve devamlı bir varidat kaynağının bulunması kalkınmanın finansmanı için çok müsait bir zemin yaratmaktadır [14].

V. İktisadî kalkınmada kullanılacak diğer vergicilik tedbirleri :

İktisadî kalkınma ile vergicilik arasındaki doğrudan doğruya olan münasebetleri etüdümüzün IV üncü kısmında tetkik ettik. Fakat bunlardan başka bu sahada kullanılacak diğer vergicilik tedbir ve vasıtaları da mevcuttur. Vergi tekniği ile yakından ilgili olan bu gibi tedbir ve vasıtalara da bir göz atmak faydeli olacaktır. Bunları istisna ve muafiyetler ile otofinansman başlığı altında topladık.

A) Vergi istisna ve muafıkları :

Az gelişmiş memleketlerde geçen çeyrek asırlık devre zarfında kullanılmış olan vergicilik tedbirleri arasında *vergi istisna ve muafıkları* hususî bir yer işgal eder. Vergicilik tekniğinde objektif vergi mükellefiyetini tahdit eden hükümlere *istisna*; subjektif vergi mükellefiyetini tahdit eden hükümlere de *muafiyet* denilmektedir. Uzun zamanlar az gelişmiş memleketlerde vergi istisna ve muafiyetleri, kalkınmayı teşvik için bir tedbir ve vasıta olarak mülâhaza edilmiştir. Tecrübeler göstermiştir ki, vergi istisna ve muafıkları tatbikatta istenilen neticeleri vermemiş; teşvik yerine sanayi veya ziraati bir rehavet ve atalete sevk etmiştir. Bunların misillerini bulmak zor değildir.

Kolombiya, El Salvador, Guatemala, Meksika ve Puerto-Rico gibi Orta ve Güney Amerika memleketlerinde yeni kurulan sanayi on sene müddetle kısmen veya tamamen vergiden muaftutulmuş-

[14] Hiç şüphe yok ki, petrollerden alınan royaltileri malî inhisar şeklinde mütalâa etmeye imkân yoktur. Royaltiler şeklen malî inhisarları andırsa bile mahiyeten istihlak vergilerine veya ihracat vergilerine benzemektedir. Konuya burada temas edişimiz bazı az gelişmiş memleketlerde petrol royaltilerinin günden güne ehemmiyet kazanması ve âmme varidatı içinde gittikçe ağır basması ile ilgilidir. Halen petrol kaynakları bakımından zengin olan az gelişmiş memleketlerde royaltiler büyük yekûnlara ulaşmaktadır. Birçok mütehassıs iktisat ve maliyecilerin kanaatine göre, sâdece petrol varidatı ile az gelişmiş memleketlerin kalkınmayı finanse edebilmeleri kabilsede, tatbikatta bu kaynağın kötü kullanılması ve israfı bunu mümkün kılmaktadır.

tur. Müttehassısların kanaatine göre, Guatemala'daki neticeler oldukça başarılı olmasına rağmen Kolombiya'dakiler fazla cesaret verici değildir. Meksika'da, vergi muafiyeti, 1926 yılında yeni teşekkül etmiş sanayie kısa bir zaman süresi uygulanması kabul edilmiş ise de sonradan bunun şümulü genişletilmiştir. Muafiyetten küçük sanayi müesseselerinin faydalanamaması bir tenkit konusu olmuştur. Fakat umumiyetle vergi muafiyeti, Meksika için, aksaklıklarına rağmen sınaî gelişmeye oldukça müessir olmuştur.

Memleketimizdeki tatbikata da kısaca bir göz atmak bu bakımdan faydeli olacaktır. Türkiye'de sanayi teşviki 1928 yılında neşredilen *Teşviki Sanayi Kanunu* ile başlamıştır. Bu teşvik ve himaye rejimi 1942 yılına kadar 14 sene devam etmiştir. Türkiye'nin 1928 - 1942 yılları arasında sanayii himaye için uyguladığı vergi istisna ve muafiyetlerinin tam bilânçosunu gösteren bir tetkikten mahrumuz. Fakat bu devreye ait tatbikatı şöyle hülâsa etmek kabildir. 1928 tarihli Kanun, teşviki sanayi muafiyeti bakımından Türkiye'deki sanayi müesseselerini dört gruba ayırmış ve hepsine ayrı muafiyet ve istisnalar tanımıştır. Bu geniş muafiyet daha başlangıçta bazı mahzurlar tevhit etmiş ve 1933 yılında kanun tâdil edilerek imtiyazların şümulü nisbeten daraltılmıştır. Fakat şu kadarını söyleyebiliriz ki, Teşviki Sanayi Kanunu bahsettiği imtiyaz, vergi muafiyeti ve istisnaları bakımından kendi sahasında eşsiz sayılabilir. Devlet sanayi müesseselerine bedeva arsa temin etmiş, kurulacak fabrikaları Bina, Arazi ve Kazanç vergileri ile Damga Resminden muaf tutmuştur. Kanundaki geniş teşvik hükümlerine ve ifrata varan vergi istisna ve muafiyetlerine rağmen, Türkiye'de zamanla destek ve himayeye muhtaç olamayan bir sanayi kurulamamış ve Kanundan beklenen neticeler maalesef elde edilememiştir. Vergi istisna ve muafiyetleri bir teşvik ve himaye vasıtası olacağı yerde yerli sanayii uyuşturmuş ve bir rehavete gömmüştür. Bu sebeple İkinci Dünya Harbinin yüksek konjonktüründen faydalanan sınaî müesseseleri daha fazla himayeye lüzum kalmadığı için 1942 yılında Teşviki Sanayi Kanunu ilga edilerek tarihin malı olmuştur.

Vergi istisnasına ait diğer bir teşvik hükmünü 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlayan Gelir Vergisi içinde bulmaktayız. Bu kanunda mevcut ve el'an yaşayan zirai kazanç istisnası büyük bir dâva halinde sürüp gelmiş, bu istisna bir taraftan vergi adaletini zedelediği gibi, diğer taraftan büyük varidat kayıplarına se-

bep olmuş ve asıl hazin tarafı memleket ziraatının inkişafı üzerinde hiç bir müsbet tesiri olmamıştır. Bu misal de gösteriyor ki, ziraat kazanç istisnası Türkiye'de yapılan vergi reformunu tehlikeye koymuş ve kendisinden beklenen faydaların hiç birisini sağlayamamıştır.

Kısaca hülâsa etmeye çalıştığımız ve misaller yardımı ile desteklemeye çalıştığımız bu durum da gösteriyor ki, az gelişmiş memleketlerde vergi istisna ve muafıkları iktisadî kalkınmayı teşvik için uygun bir vasıta olamamış ve kendilerinden beklenen müsbet neticeleri vermemiştir. Bil'akis bu vasıta menfî şekilde tesir etmiş, tatbik edildiği sahada bir atalet ve uyusukluk yaratmıştır. Asıl kötü tarafı, istisna ve muafiyetler, bir taraftan verginin umumiyet kaidelerini zedelemiş, diğer taraftan varidat kaybına sebep olmuştur. Bu bakımdan istisna ve muafiyetler zamanımızda vazih ve müsbet bir teşvik tedbiri olarak mütalâa edilmemektedir.

Modern iktisatçılar vergi istisna ve muafiyetleri yerine *yardımları* (subsidies) ve kredileri tavsiye etmektedirler. Bunların tercihine ait leyhte olan deliller daha kuvvetli ve sağlam görünmektedir. Yardımlar, hele direkt olduğu takdirde, açık ve kat'idir. Bütçede yer aldıkları için miktarları ve millî ekonomiye tahmil ettikleri yük bellidir. Bu sebeple diğer teşvik vasıta ve tedbirleri ile kolayca mukayese edilebilmektedir [15]. Nitekim gelişmiş ekonomilerde vergi istisna ve muafiyetleri asgarî hadde tutulmuş; bunun yerini yardımlar almıştır. Aynı usulün az gelişmiş memleketlerde de tatbiki, yaygın hale gelen vergi istisna ve muafiyetlerinin tahdidi tavsiye olunmaktadır.

B) Otofinansman :

Burada otofinansmanı da kalkınmayı temin edecek bir vergi-cilik tedbiri şeklinde tetkik ve mütalâa edeceğiz. Zira otofinansman, ancak vergi kanunlarının kabul ve müsaade ettiği ahvalde kârın bir kısmının vergiden muaf tutularak yeni yatırımlara mü-

[15] Burada ileri sürdüğümüz fikirler daha kısa şekilde «vergi istisnasına karşı yardımlar» (tax exemption versus subsidies) şeklinde veciz şekilde formüle edilerek ifade olunmaktadır. Bu mütalâalar için şu esere bakılabilir: Buchanan ve Ellis: *Approches to Economic Development*, The Twentieth Century Fund, Newyork, 1955, s. 331 - 332.

saade edildiği ahvalde mümkündür. Bu bakımdan otofinansmanın hususî bir vergicilik tedbiri şeklinde tetkikinde isabetsizlik yoktur.

Bir bakıma otofinansman, cebri tasarrufun tersidir. Âmme varidatına daha doğru bir ifade ile vergi sistemine verilecek veçhe ve istikamet ile, cebri tasarruf yerine tamamen aksi bir istikamet olan *otofinansman* yoluna gidilir. Bu takdirde vergi mükelleflerine, vergiden muaf olmak üzere, kârın muayyen kısımlarını ihtiyatlar ve provizyonlar teşkiline veya yeni yatırımlar yapılmasına müsaade olunur. Bu şekilde hususî ekonomilerin yeni sermaye terakümüne gitmeleri ve bunları yatırımlara plâse etmeleri temin edilir.

Vergi kanunları içinde yer alan belli başlı otofinansman şekillerini şu şekilde toplamak kabildir :

- a) Vergi tarifeleri mutedir olur; bu sahada aşırı bir müte-rakkiyete gidilmez;
- b) Amortisman nisbetleri yüksek tutularak kapital teşekkülü hızlandırılır;
- c) Teşebbüslerin vergiden muaf karşılık ve provizyon ayrı-malarına müsaade olunur;
- d) Sermaye ve servet üzerinden vergi alınmaz;
- e) Daha cesurane ve radikal bir hamle yapılarak âmme va-ridatı ile temin edilen varidatın bir kısmı kredi teşekküllerine ser-maye olarak vaz'edilir ve bundan devlet ve hususî teşebbüsün isti-fadesi mümkün kılınır.

Tatbikatta bu şekillere zaman zaman rastlanmaktadır. Fakat şu hususu bilhassa zikretmek isteriz ki, otofinansman yolu gelişmiş ekonomiler için nisbeten kabili tavsiye olsa bile, az gelişmiş memleketler için iyi neticeler vermediğini tecrübeler göstermiştir. Çünkü vergicilik tedbirleri ile otofinansman, yâni zatî sermaye terakümü ve bunun yeni yatırımlara kanalize edilmesi, az gelişmiş memleketlerde ekseriya mümkün olamamakta ve birikmiş fonlar ço-ğu zaman âtil kalmaktadır. Bu itibarla otofinansmanda biriken fonların yatırımlara gitmesini temin edecek ek ve zorlayıcı hüküm lere ihtiyaç duyulmaktadır.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi rejiminde, teşebbüslere ver-giden muaf olmak üzere karşılık ve provizyonlar ayırmasına mü-saade olunmuş ise de işletmelerin bilânçolarının pasifinde yer alan

bu fonlar hiç bir zaman yeni yatırımlara kanalize edilmeyerek âtil kalmıştır. Bu tatbikattan ilham alan Gelir Vergisi sisteminde oto-finansmana ait hükümlerde ferah ve cömert davranılmamış; zarar nakli müessesesi kabul edildiği için vergiden muaf karşılık ve provizyon ayırmasına cevaz verilmemiştir. Ancak vergi nisbetlerinin mutedil olması, bir otofinansman tedbiri şeklinde mütalâa edilirse, Gelir Vergisi mülga Kazanç Vergisine nazaran daha ileri ve müsait sayılabilir.

Vergicilik tedbirleri ile yapılan otofinansman netice itibariyle bir vergi istisna ve muafiyetine müncer olmaktadır. Bu bakımdan istisna ve muafiyetler için ileri sürülen mahzurlar kısmen bu tedbir için de varittir. Öyle ki, vergicilikle otofinansman yolu, az gelişmiş memleketler için bir sermaye teraküm vasıtası, bir yatırım metodu olarak ifa ettiği fonksiyon pek tesirsiz ve zayıf kalmaktadır. Tecrübeler göstermiştir ki, az gelişmiş memleketlerde yatırımların devlet tarafından yapılması ve bu ara memleketin şiddetle muhtaç olduğu sosyal sabit sermayenin doğuşu ancak otofinansman ile değil bunun aksi bir yol olan cebri tasarruf ile mümkün olmaktadır. Bu da ancak vergi meblâğı olarak alınacak fonların çoğaltılması ile mümkün olmaktadır. Bilindiği gibi, hususî teşebbüsler çabuk nema getiren, spekülâtif ve istihlâk esyası istihsal eden yatırımları tercih edecektir. Halbuki âmme yatırımları ise uzun vâdeli, çabuk nema getirmeyen ve fakat istihsalin verimini arttıran sahalara teveccüh etmesi şarttır. Bu da ancak âmme varidatı ile toplanılan fonların hacim ve miktarına bağlıdır.

VI. Kalkınmayı gerçekleştirmek için âmme varidatına verilecek veçhe ve istikametler :

Buraya kadar yapmış olduğumuz izahlarla âmme varidatının iktisadî kalkınma üzerindeki umumî tesirlerini göstermeye çalıştık. Bu izahlar daha ziyade âmme varidatının belli başlı unsurlarının yâni vergi ve vergiden gayri diğer âmme varidatının münferit rollerini göstermeye faideli olsa bile dâvayı toptan kavramaya kâfi değildir. Kalkınmayı gerçekleştirmek için âmme varidatına verilecek veçhe ve istikametler mes'elesi bir dâva olarak ortada durmaktadır. Bu mes'eleyi aydınlatabilirsek iktisadî kalkınma ve varidat politikasının karşılıklı münasebetleri daha iyi aydınlanmış olacaktır. Şimdi etüdümüzün neticesi mahiyetinde olmak üzere, bu mes'elelere cevap vermeye çalışacağız.

1. Kolayca tahmin edileceği gibi, âmme varidatı yanyana getirilmiş, birbirine eklenmiş gelir kaynaklarından müteşekkil cansız bir doku değildir. Âmme varidatı, her memleketin bünyesine uygun canlı bir organizmadır. Bu sebeple iktisaden ileri memleketlerin işlenmiş bir varidat sistemleri ve buna göre de bir varidat politikaları mevcuttur. İktisadî kalkınmayı gerçekleştirecek olan memleketlerin de kendi millî bünyelerine uydurulmuş bir *varidat sistemi* olmalıdır. Bu sistem bir yandan devletin muhtaç olduğu varidatı kolaylıkla ve sür'atle temin edebilmeli, diğer taraftan iktisadî kalkınmayı kolaylaştırmalı, hattâ teşvik etmelidir. Bu bakımdan az gelişmiş memleketlerin, millî bünyelerine uygun, elâstiki ve bol varidat veren bir varidat sistemine şiddetle ihtiyaç vardır.
2. Az gelişmiş memleketlerin varidat sistemlerini kurarken malî tevzin (Finanzausgleich) mes'elesi büyük bir ehemmiyet arzeder. Varidat kaynaklarının devlet ve diğer âmme hükûmî şahısları arasında paylaşılmasına itina göstermek ve bu arada aynı kaynağın alt ve üst kademeler tarafından mükerrer şekilde kullanılmasına mâni olmak lâzımdır.
3. Âmme varidatının bünyesi zamana ve mekâna göre büyük değişmelere maruz kalmıştır. Bu bakımdan faraza XV ve XIX uncu Asırların âmme varidatı ile İngiliz ve Fransız âmme varidat sistemleri arasında büyük farklar vardır. Hattâ aynı memleketin varidat sistemi bile —meselâ Türkiye'yi ele alabiliriz— 2 - 30 - 50 senelik fasıllar içinde büyük bünye tahavvüllerine uğramaktadır. Bu bakımdan âmme varidatı sistemi büyük bir izafiyet taşımaktadır. Binaenaleyh az gelişmiş memleketlerin kalkınmayı gerçekleştiren halin icaplarına göre âmme varidatının canlı bir organizma olduğunu kabul ederek zaman zaman islâhat hareketlerine gitmekte büyük faydeler vardır. Varidat reformları, içtimâî bünyeye yapılan aşular gibi, hayatîyet ve dinamizm yaratmaktadır.
4. Prof. Buchanan ve Ellis'in de haklı olarak işaret ettikleri gibi, az gelişmiş memleketlerin iktisadî kalkınmasında müessir şekilde organize edilen ve dürüst şekilde yürütülen bir varidat sistemi diğer birçok vasıta ve tedbirlerden daha mühim ve tesirli olmaktadır.
5. Az gelişmiş memleketlerin âmme varidatı sisteminde gerekli islâhat yapılmak suretiyle hâsılâtın arttırılması hemen dai-

ma mümkün görülmektedir. Nitekim son zamanlarda Filipinlere ait *Bell Raporunda* vergi hâsılatının üçte birden fazla, Brezilya'ya ait *Abink Raporunda* onda bir, Guatemala'ya ait *Britnel Raporu'n*da dörtte bir nisbetinde arttırılabileceği açıklanmış bulunmaktadır [16]. Bu bakımdan âmme varidatını arttırmak için zaman zaman bünyevî reformlar yapmak az gelişmiş memleketlerin başlıca hedefi olmalıdır.

6. Az gelişmiş memleketlerin vergi politikasında alınması lâzım gelen belli başlı tedbirleri şu şekilde sıralamak kabil olacaktır:

a) Vergi ile uğraşan teknisyenler ve bilhassa ilim adamları az gelişmiş memleketlerde (bilhassa Orta ve Uzak Doğu memleketlerinde) vergilerin pek lüzumsuz olan adedi çokluğundan ve bunların artma temayülü göstermesinden, daha sert bir tâbirle üremesinden ziyâdesiyle şikâyetçidirler. Vergilerin adedi çokluğu varidat sistemini bozmakta ve vuzuha mani olmaktadır. Bu hususun önlenmesi gerekir.

b) Yapılan tecrübeler göstermiştir ki, revizyona tâbi tutulmuş beş veya altı ana vergi; vergi varidatının onda dokuzunu temin edebilmektedir. Gayri müsmir ve iktisadî bakımdan memleketin başına baş belâsı kesilen Orta Çağ artıkları feodal vergilerin ilga edilmesi bir zaruretin ifadesi olmaktadır. Ana vergilerin basit, vazih ve tatbik kabiliyeti olacak şekilde yeniden tedvin edilmeleri de şarttır.

c) Vergilerin umumî idare metodları, sağlam esaslara bağlanmalıdır. Bunlarda herhangi bir gevsemeye mâni olmak diğer taraftan vergi kaçırmalarını önleyici kontrol usulleri bulunmalıdır. Bu ara âmme varidatı servislerinde kullanılan vurguncu ve düşük seviyeli memurların tasfiyesi de ön plânda gelen bir islâhat tedbiridir.

d) Bazı az gelişmiş memleketlerde vergi sisteminde ne *ideal adalet* tahakkuk ettirilmekte ve ne de *optimum bir hâsılat* alınabilmektedir. Bununla beraber, âmme varidat sisteminin islâhı, az gelişmiş memleketlerde kalkınmanın henüz el sürülmemiş büyük vasıtalarından birisidir.

[16] Buchanan ve Ellis : *Approches to Economic Development*, The Twentieth Century Fund, Newyork. 1955, s. 332 ve m.

7. Bütün gayretlere rağmen âmme varidatı az gelişmiş memleketlerin kalkınabilmeleri için zayıf ve kifayetsiz bir kaynak olarak belirmektedir. Bilindiği gibi âmme varidatı kalkınmayı temin edecek olan yatırım masraflarını besleyen fonları vermektedir. Az gelişmiş memleketlerde millî gelir düşük, bu sebeple âmme varidatı da kifayetsizdir. Bu varidat ancak anayasa, müdafaa, adliye gibi masraf asgarisini karşılayabilmekte ve kalkınmaya da hiç bir şey kalmamakta veya pek az şey vermektedir. Başka bir deyişle az gelişmiş memleketlerde âmme varidatı sâdece carî ihtiyaçları ve masrafları karşılayabilmektedir. İktisadî kalkınmanın az gelişmiş memleketlerde bir numaralı handikapı olan bu durum ancak fevkalâde bir varidat kaynağı olan iç istikrazlar, dış kredi ve yardımlarla telâfi edilebilmektedir.

8. Bugün devlet eliyle kalkınma ve yatırımların bu yoldan yapılması kabul edilmekle beraber hususî teşebbüsün geliştirilmesi ihmal olunmuş değildir. Fakat iktisaden az gelişmiş memleketlerde hususî teşebbüs geri ve sermaye terakümü zayıf olduğu için kalkınmanın bu yoldan gerçekleşebilmesi bir bakıma çok zor, âdetâ imkânsız gibidir. Bunun için kalkınmanın devlet eliyle yapılması zarurî ve kaçınılmaz bir vakıa olmaktadır. Bu bakımdan âmme varidatında takip edilecek politika hususî bir ehemmiyet taşır. Bugün âmme varidatından az gelişmiş memleketlerde bir sermaye teraküm ve yatırım vasıtası olarak tam şekilde istifade edildiği iddia olunamaz. Bu yolda daha enerjik tedbirlere ihtiyaç olduğu aşikârdır.

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN CEZA HUKUKU KAİDELERİ

Prof. Dr. Sahir ERMAN
İstanbul Hukuk Fakültesi

Vergi Usul Kanunumuzun «Ceza Hükümleri» başlığını taşıyan Dördüncü kitabı, bu hükümleri üç kısımda toplamıştır: birinci kısım umumî esaslara, ikinci kısım vergi cezalarına, üçüncü kısım da vergi cezasının kesinleşmesine, ödenmesine ve kalkmasına taallük etmektedir. Bu suretle Vergi Usul Kanunumuz, bu kanun yürürlüğe girmezden önce muhtelif vergi kanunlarında yer alıp ta sadece o kanunlarla ihdas edilen vergilere müinhasır bulunan suç ve cezaları bir araya toplamak, aynı kanunun 1. maddesinde zikredilen vergi kanunlarına şâmil olacak bir tarzda, vergi suç ve cezalarını sistemleştirmek, evvelce mevcut âhenksizlik ve insicamsızlığa bir nihayet vermek bakımından, büyük ehemmiyet arzeder ve malî hukuk sahamızda bir hamle teşkil eyler.

Şüphe yoktur ki, vergilere müteallik ceza hükümlerini bir araya toplayan, bir sisteme, âdeta nazarı bir temele dayandırmaya çalışılan Vergi Usul Kanunu, bu hususta Ceza hukuku sahasında yerleşmiş bazı müessese ve esaslardan istiane etmiştir ve doğrusu da budur. İşte bu görüşmemizin mevzuu, Vergi Usul Kanununun Ceza hukukuna ait esaslardan ne gibi hallerde ve ne derecede mülhem olduğunu kısaca tesbitten ibarettir.

Ancak, bu araştırmaya girmezden önce, vergi suçu mefhumu üzerinde durmayı zarurî görmekteyiz: filhakika Devletin malî menfaatlerini haleldar eden bir fiil, tam mânasile bir suç halini almışsa, Ceza hukukuna ait kaidelerin tamamına esasen ve bizzarure tâbi olacağı cihetle, böyle bir araştırmaya girişmekte mâna bulunmaz. Meselâ 1918 sayılı kaçakçılığın men ve tâkibi hakkındaki kanunda yer alan muhtelif kaçakçılık suçlarından her biri, netice itibarile, Devletin malî menfaatlerini teminat altına almak, Devletin gümrük resmi dolayısıyla toplayabileceği verginin ziyaa uğramamasını sağlamak maksadını güderler; fakat bu fiiller tam mânasile bir suç

şeklinde nizamlandıkları cihetle, Ceza hukukunun bütün kaide ve esaslarına tâbidirler ve ancak bu kaidelerden bazılarının bu mevzuda tatbik edilemeyeceğine dair o suçları ihdas eden kanunlarda sarahat mevcutsa, bu takdirde Ceza hukuku kaideleri tatbik mevkii bulmaz. Demek oluyor ki, Ceza hukukuna ait kaidelerin hangi ölçüde ve ne suretle tatbik edildiklerini tesbit meselesi, sadece tam mânasile bir suç hüviyetini taşımayan vergi kanunlarına aykırı fiillerde ortaya çıkar ve bu nevi fiilleri dar mânada suçlardan tefrik etmek zarureti de burada kendisini gösterir.

Suç, hukuka aykırı fiillerden biridir, fakat hukuka aykırı fiiller sadece suçlardan ibaret değildir: haksız fiiller, inzibatî cezayı gerektiren fiiller, zabıta tedbirlerini gerektiren fiiller ve nihayet vergi cezalarını gerektiren fiiller, hep hukuka aykırı fiillerden madduttur ve bunlarla suçlar arasındaki ayırıcı sınırı çizmek, bir çok hallerde bir hayli güçtür.

Mevzuumuzu ilgilendirmesi bakımından üzerinde duracağımız vergi cezalarını gerektiren fiiller, âdeta vergi ile birlikte doğmuştur denebilir: her insan topluluğu bir teşkilât ve taazzuvu icap ettirdiği gibi, her teşkilât ve taazzuvun da zarurî olarak bir masrafı olmuş ve bu masrafı karşılamak mükellefiyeti, aynı teşkilât ve taazzuvdan faydalanan kimselere terettüp etmiştir: bu itibarla doğrudan doğruya veya dolayısıyla vergi almıyan bir topluluğun mevcut olmadığını söylemek kabildir¹.

Ancak vergi ile birlikte, vergi ziyayı ile savaş da başlamıştır. Filhakika insan topluluğunun ilk devirlerinde, harplerin başlıca sebebini teşkil eden başka bir topluluğun mallarını yağma etmek ve bu suretle zenginleşmek sırasında, yağma edilen mallardan bir kısmını kumandanına vermeyip kendisine alıkoyan savaşçı, belki de ilk vergi kaçakçısıdır; bunu tâkip eden devirlerde, bir topluluğu iktisaden öldürmektense, onu yaşatmak ve devamlı bir surette faydalanmak maksadı hâkim olmuş ve sömürgecilik bu suretle doğmuştur²: bu devirde de sömürgeci toplanan paranın tamamını merkezî hükûmete vermiyen vali veya mültezim, bir vergi kaçakçısından başka bir şey değildir.

İşte bu nevi hareketlere ve zamanımızın çok daha gelişmiş vergi ziyasına müntehi fiillerine karşı, vergiyi koyan Devlet (türlü va-

[1] DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milâno, 1957, s. 2-3.

[2] DUS, 4.

sıtalarla savaşmak mecburiyetinde kalmıştır ve kalmaktadır. Bu savaşta Devlet iki sıfatla ortaya çıkmaktadır: birinci sıfat Devletin, herhangi bir borcun alacaklısı olmak sıfatıdır ve Devlet hazineye karşı olan bir vergi borcunun alacaklısı sıfatı ile, bu borcun ödenmesini mükelleften talep etmektedir; münasebetin bir kısmı âdetâ hususî hukuk çerçevesine girecek mahiyette ise de, birazdan temas edeceğimiz veçhile, yine de âmmevî bir karakter arzeder. Devletin mükellef karşısındaki ikinci sıfatı ise, verginin ödenmesine taallûk eden bir takım emirleri vermiş olan ve bu emirlere riayeti temin ettirmek maksadını güden bir otorite olmasından ibarettir: nasıl ki hırsızlığı, adam öldürmeyi, dolandırıcılığı men ederken Devlet bir takım emirler vermekte ve bu emirlere riayet etmiyen olursa, bunlara bir ceza tertip edeceği tehdidinde bulunmakta ise ve sadece bu tehdit emri veren Devletle bu emrin muhatabı olan fert arasında bir cezaî münasebetin tesisine medar oluyorsa³, burada da vaziyet aynıdır: Devlet vergi ödenmesine müntehi olacak bir takım hareketlerin yapılmasını veya yapılmamasını emreder, meselâ defter tutmayı, defterleri tasdik ettirmeyi, fatura vermek veya almayı, bildirimde bulunmayı, noksan gelir beyanında bulunmamayı emreder ve bu emirlerden her hangi birine muhalefet halinde, Devletin diğer neviden emirlerine veya nehiyelerine muhalefetten farklı bir durum tahassül eyler.

Binaenaleyh, Devletle mükellef arasında kurulan vergi münasebeti bakımından Devlet bir tarafından memlekete taallûk eden sübjektif bir hakkın sahibi, daha doğrusu bir alacaklı olarak ortaya çıkar, diğer yandan da emir ve nehiyelerini dinlemiyen kimseler hakkında vaz'etmiş olduğu tehdidi tatbik mevkiine koyan ve bu bakımdan hükümlanlık hakkını istimal eden bir âmme otoritesi sıfatını iktisap eyler⁴. İşte bu memzuc ve muzaaf durumdur ki, vergi cezasını gerektiren fiilleri, bir taraftan Medenî hukuk sahasındaki haksız fiillerden, diğer yandan da dar mânada suçlardan ayırmağa medar olabilir.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller haksız fiillerden ayrılır, çünkü Devlet sadece bir alacaklı sıfatı ile ortaya çıkmamakta ve emirlerinin yerine getirilmemesi sıfatı ile de mükellefi muaheze eylemek-

[3] DÖNMEZER - ERMAN, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, II/1, İstanbul 1959, 392 - 397.

[4] DUS, 8.

tedir, bu itibarlardır ki, Devletle mükellef arasındaki hukukî münasebet, sadece bir alacaklı ve borçlu arasındaki münasebet değildir, hususî hukuk sahasına değil, âmme hukuku sahasına dahildir; aynı sebepledir ki Devlet sadece alacağını almakla iktifa etmemekte, mükellefi mucip olduğu vergi ziyandan daha ağır bir takım mahrumiyetlere duçar etmektedir⁵.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller suçlardan da ayrılır, çünkü vaz'edilen bütün müeyyidelerin başta gelen gayesi, Devletin vergi alacağını teminat altına almaktan ibarettir: vergi cezalarının vaz'ında başta gelen, her mülâhazanın üstünde olan maksat, Devletin vergi alacağını en emin ve kestirme yoldan cibayet ve tahsil etmekten ibarettir. Maksadın esasta vergi alacağını tahsilden ibaret oluşu, muhtelif bakımlardan vergi cezalarını gerektiren fiillerle dar mânada suçlar arasında farkların zuhur etmesine yol açar.

a) Devletin diğer sahalardaki emirlerine muhalefetin içtimai heyette tevlihd ettiği sosyal alarm ve tepki, vergi hususundaki emirlere muhalefet edilmesi haline nisbetle çok daha fazla ve derindir: 1000 liralık bir malı hususî bir şahıstan çalan kimse ile 1000 liralık bir vergiyi Devletten kaçırın şahıs, topluluk tarafından aynı damgayı yememekte, aynı ademi tasvip hissi ile karşılaşmamaktadır ve bunun sebebi, birinci halde Devletin kendisine ait olmıyan bir menfaati korumak durumunda olduğu halde, ikinci vaziyette kendi alacağını tahsil eden, âdeta kendi çıkarını düşünen ve o maksatla daima kendi nef'ine bir takım emir ve nehiyeler vaz'eden bir varlık olarak ortaya çıkmasıdır.

b) Devletin diğer sahalardaki emir ve nehiyelerini anlamak, bunların ne gibi hareketlere matûf olduğunu tesbit etmek nisbeten kolaydır: meselâ hırsızlık eden, adam öldüren dendiği zaman, herkes bunun mânasını kolayca anlar; bunun içindir ki dar mânada suçlarda, hareketin yapılmamasını veya yapılmasını emreden kaidenin içinde, bunun müeyyidesi gösterilir ve kanun hırsızlık edene, adam öldürene şu kadar ceza verileceğini derhal tesbit eder. Buna mukabil, Devletin vergi alacağını ne zaman ödenmediğini veya tam olarak ödenmediğini tesbit etmek bir hayli müşküldür: maliyecî dili ile ne vakit vergi ziyanın tahakkuk ettiğini anlamak iktiza eder. Kanun, vergi ziyana sebebiyet verene muayyen bir ceza verileceğini tesbit etmekle iktifa etse, vergi ziyanın ne zaman ta-

[5] DUS, 12.

hakkuk ettiğini tayin etmek, türlü karışıklıklara mahal verebilir, hattâ denebilir ki, sigara içmeyen kimse, sigaradan alınan istihlâk vergisini ziyaa uğratmıştır; her ne kadar tarihte, sırf vergi cibayetine temin maksadiyle, mecburî istihlâk hallerine bilhassa tuz mevzuunda tesadüf etmek mümkünse de, bugün bu gibi hallerin aynı mefhuma irca edilemeyeceği hususunda tereddüt yoktur. Bununla beraber, bu keyfiyet, «vergi ziyayı» mefhumunu tafsil etmek, ne gibi hareketlerin bu mahiyette olduklarını tesbit etmek zaruretini doğurmuştur, bu sebeptendir ki, hemen her memlekette, vergi kanunları vergi ziyayı ayrıca târif, buna müncer olacak hareketler hakkında bir takım yasaklar veya mecburiyetler vaz'etmekte, ondan sonra ve başka maddelerde bu hareketlerin müeyyidesini göstermektedirler. Demek oluyor ki, dar mânâda suçlarda, emirle müeyyide ekseriya aynı hükümde yer aldığı halde, vergi cezalarını gerektiren fiillerde emir ve nehiy başka maddelerde, bunlara terettüp eden müeyyideler ise başka maddelerde nizamlanmaktadır⁶.

c) Vergi cezasını gerektiren fiillerde vergi alacağının bir ân önce tahsili maksadının diğer maksatlara nisbetle üstünlük arzemesi, bu nevi fiillerle suçlar arasında tekevvün bakımından da farklar yaratmaktadır. Filhakika, bir suçun teşekkül etmesi ve failin cezalandırılması için zararlı neticenin tahassülü, bazı istisnalar dışında, şart değildir: o suça teşebbüs dahi cezalandırılmıştır; bundan başka, bir çok suçlarda zararlı neticenin tahakkuku suçun tamam olması için dahi aranmamakta ve bu nevi suçlara tehlike suçları adı verilmektedir⁷. Halbuki vergi cezasını gerektiren bir fiilin mevcut olması ve bu cezalardan birile karşılanabilmesi için, vergi ziyasına sebebiyet verilmesi, başlıca şarttır: Vergi Usul Kanunumuz, gerek kaçakçılık, gerek kusur ve gerekse hileli vergi suçlarında vergi ziyasının mevcudiyetini, failin cezalandırılması için şart koştur. Ancak usulsüzlük cezasını müstelzim hallerdedir ki, bu esastan inhiraf etmiş ve vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması halinde de, bazı fiilleri derecesi değişen usulsüzlük cezası ile karşılamıştır.

Bundan başka, vergi incelemesi başlamazdan önce, mevcut vergi ziyasını ortadan kaldırma halinde, ortada vergi cezasını gerektiren fiil de bulunmaz: her ne kadar Ceza hukukumuzda ön-ödeme adı ile

[6] DUS, 14.

[7] Bk.: DÖNMEZER - ERMAN, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, I,

anılan buna benzer bir müessese mevcutsa da, aradaki fark büyüktür: bir kere ön-ödeme sadece kabahatler ve âzamî hadleri 50 lirayı tecavüz etmiyen kabahatlere mahsustur; VUK.'da yer alan pişmanlık müessesesi ise, kusur ve kaçakçılığa şâmil olduğu gibi, ziyaa uğratılmış olan verginin mikdarı ne olursa olsun câridir. Binaenaleyh, ön-ödeme, Ceza hukukunda ancak pek mahdut hallerde suçu düşürebildiği halde, Vergi hukukunda gayet şümüllü bir tatbik sahası bulmaktadır ve bunun sebebi de esas maksadın verginin tahsilini teminden ibaret bulunmasıdır.

Yine bu sebebledir ki, vergi incelemesi başladıktan, hattâ iş vergi ihtilâflarını çözecek mercilere intikal ettikten sonra, mükellef kendisine tebliğ edilen vergi ihbarnamesinde yazılı vergi ile cezalarını tamamiye ödeyecek olsa, tâkibatın düşmesi icab eder: her ne kadar VUK.'da bu yolda sarahat yoksa da, vergi cezasını gerektiren fiillerin ihdas sebepleri nazara alınırca, bu neticeye ulaşmak iktiza eder. Halbuki, muayyen bir suçtan maznun olan kimse, hakkında talep edilen cezayı çekmeğe razı olduğunu beyan etse, hattâ bu ceza para cezası olup ta, bunu duruşma sırasında tamamiye ödemeğe âmade bulursa, bu keyfiyet ceza tâkibatına hâlel iras etmez ve bu tâkibat bir kararla neticelenir; zira tekrar edelim, ceza tâkibatındaki maksat başkadır ve Devlet sadece emirlerine riayet edilmediği için faili cezalandırmaktadır.

d) Vergi cezasını gerektiren fiillerdeki bu değişik maksat, bu nevi fiilleri tenkil maksadile vaz'edilen müeyyidelerin de farklı gaye tâkip etmelerine ve başka bir mahiyet arzitmelerine sebebiyet vermiştir. Suçların karşılığı olarak vaz'edilen cezalar, diğer gayeler meyanında ve bilhassa, faile bir azap ve meşakkat çektirmek gayesini güderler; vergi cezaları ise, esasta Devletin vergi alacağını teminat altına almak maksadile vaz'olunurlar ve faile bir azap ve meşakkat çektirmek gayesini istihdaf etmezler. Bundan başka, suçların karşılığı olan cezalar, fiillerin ağırlığı ile mütenasip ise de, bazı istisnalar dışında, iras edilen zararın çokluğu veya azlığı ile ilgili değildirler, buna mukabil vergi cezaları, ziyaa uğratılan vergi mikdarı ile sıkı surette alâkalı olup, bu mikdarın muayyen bir nisbetine tekabül eder: binnetice kaçırılan verginin az veya çok olması, vergi cezasının da az veya çok olmasına sebebiyet verir.

Fakat vergi cezasını diğer cezalardan tefrik eden en esaslı noktalardan biri de, usulüdür. Filhakika bir suç işlendikte, o fiili suç ha-

line getiren Devletle, fiili işleyen kimse arasında cezaî bir münasebet doğar ve Devlet faili cezalandırmak hususunda bir hak ve salâhiyet sahibi olur. Ancak Devlet bu salâhiyetini, daha doğrusu bu cezalandırma fonksiyonunu bizzat icra edemez ve faili cezalandırma işini müstakil kaza mercilerine bırakır: Devletin sadece bir taraf olarak huzuruna çıktığı ve fertten farksız hak ve salâhiyetlerle mücehhez olduğu bu kaza mercii, ferdin hakkını siyanet edecek, onun için teminat teşkil edecek usul kaidelerine tevfikân, ferdi muhakeme eder ve neticesinde karar verir. İşte verilen cezanın dar mânada suç karşılığı olduğunu tayin hususunda, merci ve usul büyük önem taşır⁸.

Halbuki, vergi cezasını gerektiren fiillerde, vergi alacağını tahsil maksadı üstünlük arzettiği ve Devlet aynı zamanda bir alacaklı sıfatile ortaya çıktığı için, bu cezayı tertip etmek hakkını, kazaf mercilere bırakmayıp, bizzat kullanır ve hemen her yerde idarî mahiyette olan organlar vergi cezalarına karar verir; bundan başka bu organlar, ferdin haklarını teminat altına alacak usul kaidelerine değil, ayrı ve daha çok idarî kaza esaslarından mülhem usul kaidelerine istinaden hüküm verirler. Yine bu organlar karar verirlerken, ceza hâkiminin suçu sabit görmek bakımından üzerinde en büyük hassasiyetle durduğu iki hususu âdeta ihmal ederler: bunlardan birincisi failin kusurluluğu, yani kasden hareket etmesidir; vergi alacağını teminat altına almak isteyen Devlet, bir çok hallerde failin kasdı aranmaksızın vergi cezasına hükmedilmesini ister ve bunu kanunlarda tasrih eder: nitekim VUK.'nın 324/2. maddesi kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılan halleri tâdat etmektedir. Vergi ihtilâflarını çözen mercilerin nazara almadıkları ikinci husus da, bazı hallerde, vergi cezasını ödeyecek olan şahsın, hakikaten cezayı gerektiren fiili yapan kimse olup olmadığını tahkik etmektir. Ceza hukukunda cezanın ferdliliği prensipi câri olduğu cihetle, suç failinden başkasının cezalandırılması mutasavver değildir ve ceza hâkimi, bu ciheti bilhassa tahkik ve tesbitle mükelleftir. Vergi hukukunda ise, maksat verginin tahsili olduğu cihetle, vergiyi ödeyen veya ödeyecek olan kimsenin hakikî mükellef olup olmadığına pek bakılmaz. Hattâ kanunlar, bazı hallerde, vergi mükellefiyetinin esas mükelleften bir başkasına devredilmesini mucip olan mukavelelere dahi itibar ederler ve bu mukavelelerde vergiyi ödemeyi taahhüt eden kimseden vergiyi tahsil ederler. Nitekim, VUK.'nun 8.

[8] DÖNMEZER.- ERMAN, II/1, 395.

maddesi, vergi kanunlarında bu gibi mukavelelere itibar edilebilmesine cevaz vermiştir ve bu kanunların başında da Kurumlar Vergisi Kanunu gelmektedir⁹.

Bütün bu izahlarımızdan sonra, görüşmemizin başında vaz'ettiğimiz ana meseleye, yani vergi cezalarını gerektiren fiillerin suçlardan ne suretle ve hangi bakımlardan ayrıldığı hususuna avdetle diyebiliriz ki, bir fiilin yapılması veya yapılmaması Devletin malî menfaatlerine zarar veriyor ve Devlet hem bu menfaatlerin alacaklısı sıfatıyla hem de bu fiilleri emreden veya yasak eden organ sıfatıyla müdahale ederek, başlıca maksadı azap ve meşakkat çektirmek olmayıp ta, Devletin vergi alacağını tahsilden ibaret olan müeyyideler vaz' ediyor ve bu müeyyideler esasta idarî mahiyet arzeden organlar tarafından ve Ceza usulünün dışında kalan usullerle tatbik ve infaz ediliyorlarsa, bu nevi fiiller esasta vergi hukuku ve binnetice İdare hukuku sahasında kalan fiillerdir; buna mukabil, vergiyi tahsil maksadı ikinci plâna geçiyor ve Devlet emir ve nehiy vaz'eden âmme otoritesi sıfatıyla müdahalede bulunarak müeyyide vaz' ediyor, meşakkat ve azap çektirmek gayesini güden bu müeyyide kaza salâhiyetini haiz müstakil adliye organları tarafından ve Ceza usul hukukunun tanıdığı teminat ve usul kaideleri çerçevesi içinde tatbik ve infaz ediliyorsa, bir suç muvacehesindeyiz.

Vergi Usul Kanunumuz, başlangıçta, sadece birinci nevi fiillerle vergi ziyayı ile mücadele etmeyi düşünmüşse de, çok geçmeden bunun kifayet edemeyeceğini gözönünde tutarak, hileli vergi suçları adı altında, ikinci neviden fiilleri, yani dar mânada suçları da ihdas eylemiştir¹⁰: ancak, bu nevi fiiller, diğer malî suçlardan farksız olup, esasen ve bizzarure Ceza hukuku kaidelerinin hepsine tâbi oldukları cihetle, mevzuumuzun dışında kalmaktadırlar; binnetice mevzuumuzu, Vergi Usul Kanununda yer alıp ta, türlü müeyyidelerle karşılanan ve fakat hileli vergi suçlarının dışında kalan fiillere inhisar ettireceğiz.

Şurasını da belirtelim ki, VUK.'muz, bu nevi fiiller hakkında, bir umumî, bir de hususî hükümleri ihtiva etmektedir: fakat bu hususta VUK.'nunun sistematığı yanıltıcı mahiyettedir. Meselâ umumî hükümlerden madût olan müruruzaman, bu kanunda «Genel

[9] TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, İstanbul, 1958, 36.

[10] ERMAN, *Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler* (Maliye Enstitüsü, 5. Seri Konferansları, İstanbul 1958).

esaslar» matlabını taşıyan Dördüncü Kitabın Birinci Kısımına değil, Üçüncü Kısımına ithal edilmiştir. Keza iştirak meselesinden sadece kaçakçılığa münhasır olacak tarzda bahsedilmiş ve burada da bazı mefhumlar karıştırılmıştır. Bu itibarla biz, VUK.'nun sistematüğinden ziyade, muayyen müesseseleri ele alarak, bunların VUK.'na ne suret ve ölçüde in'ikâs ettiğini incelemeyi muvafık telâkki etmekteyiz.

* * *

1) Ceza hukukuna ait prensiplerin başında, *isnat kabiliyeti* gelir. Filhakika, muayyen şahıslar suç faili olamazlar veya oldukları takdirde dahi, cezaî mesuliyetleri hafiftir: küçükler, akıl hastaları, sağır - dilsizler, bazı mevzuatta sarhoşlar bu kabildendir. VUK. ise reşit olmıyanlarla hacir altında bulunanların veya işlerinin idaresi mevzuunda bir kayyum tayin edilmiş bulunanların vergi cezaları bakımından hiç bir suretle isnat kabiliyetlerini tanımamakta, vergi cezasından daima bunların kanunî mümessillerini mes'ul tutmaktadır : binaenaleyh, Devlet, âdeta bir tefrik yapmaktadır : alacaklı sıfatile isnat kabiliyetini haiz olsun veya olmasın daima mükellefe, yani küçük veya mahcura müracaat etmekte (VUK. 10), fakat ceza mevzubahs oldukta sadece kanunî mümessili kendisine muhatap addeylemekte ve kanunî mümessilden tahsil edemediği vergi cezası bakımından, mükellefe rücu edememektedir¹¹. Yine bu prensip bakımından bir hususiyet te, Ceza hukuku sahasında suç faili olamıyacakları kabul edilen hükmî şahısların, vergi cezaları bakımından isnad kabiliyetlerinin tanınmasıdır (VUK. 314), ancak hükmî şahsın mâmeleki, vergi cezasını ödemeğe kifayet etmediği ve vergi ziyanını mucip olan fiil, hükmî şahsın mümessilinin kast veya ihmalden neş'et eylediği takdirde, tahsil edilemiyen kısım bakımından mümessile müracaat edilir: bu da gösteriyor ki, asıl fail kast veya taksirile vergi ziyanına sebebiyet veren mümessil olsa dahi, vergiyi ve cezayı en kolay ve en çabuk yoldan tahsil maksadı, bu failin taharrisi lüzumunu ikinci plâna bırakmakta, önce mükellefe ve bunun aczi halinde hakikî faile müracaat olunmaktadır.

Demek oluyor ki, isnat kabiliyeti mevzuunda, VUK.'muz iki istisna ihtiva etmektedir: bunlardan birincisi küçüklerle mahcurların isnat kabiliyetini hiç bir suretle kabul etmemek, ikincisi ise hükmî şahısların vergi cezalarını gerektiren fiillerin faili olabileceklerini kabul eylemek.

[11] Turgay, 623.

2) VUK.'da en çok ve esaslı bir tatbik mevkiî bulan Ceza hukuku kaidelerinden biri de *suç ve cezaların içtimadır*. Suçların içtiması dendiği zaman, muhtelif suçların tek bir suç teşkil etmek suretile birleşmeleri ve kaynaşmaları anlaşılır: bu gibi hallerde ortada tek bir suç bulunduğu cihetle, faile tek bir ceza verilmesi kabul olunur; cezaların içtimasında ise durum farklıdır: her suç müstakil hüviyetini muhafaza eylemekte ve fail birden fazla suç işlemiş sayılmaktadır, ancak kendisine bu suçlara ait cezaların hepsinin mi, yoksa sadece en ağırının mı yahut en ağırına diğer cezaların yalnız muayyen bir nisbetinin eklenmesi neticesinde tahassül edecek cezanın mı verileceği meselesi ortaya çıkar ve değişik sistemlerin kabulüne yol açar.

a) *Suçların içtimasının* Ceza hukuku sahasında muhtelif şekilleri mevcuttur: müteselsil, mürekkep, muhtelif ve müterakki suçlar, hep suçların içtima ettiği, sadece bir tek suç teşkil edecek surette kaynaştıkları suçlardır¹². Bunların dışında olarak, fikrî içtima denilen halde de suçların içtiması vaziyeti mevcuttur: Ceza Kanunumuza göre, bir fiil ile kanunun muhtelif ahkâmının ihlâli halinde fikrî içtima vardır ve faile ihlâl ettiği hükümler meyanında en ağır cezayı müstelzim bulunan hükmün cezasının verilmesiyle iktifa olunur.

VUK., müteselsil, mürekkep, muhtelif ve müterakki suçlar mevzuunda bir sarahati ihtiva etmemektedir; fakat Ceza Kanunumuzda dahi, muhtelif ve müterakki suçlar bakımından bir sarahat olmadığı halde, doktrin bu gibi vaziyetlerde suçların içtimasının bulunduğunu ve binnetice faile sadece bir tek cezanın verilmesi lâzım geleceğini kabul hususunda tereddüt etmemektedir. Basit bir târifle, muhtelif suç, birini işlemek için diğerini ika hususunda hukukî bir zaruret bulunan suçtur: meselâ cebren ırza tecavüz suçunu işlemek isteyen kimse, zarurî olarak cibrü şiddet suçunu ika eder, aksi halde ırza tecavüz cebren değil, rızaen vâki olmuş sayılır ve rızanın muteber olup olmadığı cihetini araştırmak iktiza eder; müterakki suçta da vaziyet aynıdır, fakat, fazla olarak, birini ika etmek için işlenmesi zarurî olan diğer suç arasında hafiften ağıra doğru giden bir vetire tâkip edilmiş, kanun en ağır neticeye götürecektir her hareketi, âdeta zincirin bir halkası gibi, ayrı ayrı cezalandırmıştır: fail her halkadaki hareketi yapınca bir suç işlemiş olur, fakat bü-

[12] Tafsilât için Bk.: DÖNMEZIER - ERMAN, I, 367 - 387.

tün halkalardan geçip, zincirin sonuna varınca, bu halkalardan geçmeksizin zinciri itmam etmek mümkün olmadığı için, müterakki suçun mevcudiyeti kabul edilerek, faile sadece en ağır ceza verilir, her bir halkadaki suçlar, zincirin sonundaki suç için erimiş ve kaynamış sayılır: meselâ sahte parayı tedavüle koymak isteyen kimse, önce para basmağa yarıyan âletleri tedarik eder, ondan sonra paranın üzerine basılacağı filigranlı kâğıdı veya kâğıda filigran işaretini vermeğe elverişli kalıpları elde eder, ondan sonra parayı basar, nihayet bastığı parayı tedavüle koyar. Fakat kalpazanlıkla mücadele etmek isteyen kanun, faili cezalandırmak için, zinciri itmam etmesine, yani sahte parayı tedavüle koymasına intizar etmemiş, bu neticeye götüren yukarıda zikredilen hareketlerden her hangi birisinin yapılmasını, müstakil suç sıfatile cezalandırmıştır; bununla beraber, bütün bu suçları işleyip te, neticede bastığı sahte parayı tedavüle koyan kimse dört ayrı hükmü ihlâl ettiği halde, bu hükümleri ihlâl etmeksizin sahte parayı tedavüle koymak imkânsız olduğu ve bu hükümler arasında hafiften ağıra doğru giden bir vektire mevcut olduğu için, bir tek müterakki suç işlemiş olur, ve kendisine sadece sahte parayı tedavüle koymak suçunun cezasının verilmesiyle yetinilir.

Dediğimiz veçhile, VUK.'da muhtelit ve müterakki suç hakkında hüküm yoktur: bu kanunun 316 ve 317. maddeleri, ileride göreceğimiz veçhile, suçların içtimainın diğer bir şekline, yani fikrî içtimaa yaklaşmaktadır. Bununla beraber, Devlet Şûramızın içtihatları, muhtelit ve müterakki suç mefhumlarını vergi cezalarını gerektiren fiiller sahasında da tatbik etmek yolundadır ve Devlet Şûrası bu içtihadına esas ve mesnet olarak, mezkûr 316 ve 317. maddeleri almaktadır. Filhakika, bu içtihadı göre, beyanname vermemek, bildirimde bulunmamak, defter tutmamak ve defter tasdik ettirmemek hallerinde, fiilin tek olup olmadığına bakmak iktiza eder: beyanname vermemekle bildirimde bulunmamak ayrı ayrı fiillerdir, buna mukabil defter tutmamakla defter tasdik ettirmemek tek fiildir, zira defteri olmıyan kimse, bizzarure olmıyan bir defteri tasdik ettiremez; binnetice, beyanname vermemek ve bildirimde bulunmaktan dolayı ayrı vergi cezaları verilmek icab ederse de, defter tutmamak ve tasdik ettirmemektan dolayı tek ceza vermek iktiza eder¹⁸.

[13] DŞ. 5. D., 11.10.1951, 1742/2686; 13.11.1951, 1784/3084 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, *Türk İctihatlar Külliyyatı*, IV, 3009, 3010); 26.3.1952, 864/3726

İşaret edelim ki, tasvir olunan vaziyette 317. maddeyi tatbik etmek doğru değildir, zira defter tasdik ettirmemek ve defter tutmamak ayrı ayrı fiiller, daha doğrusu ihmali hareketlerdir: ancak defter tutmayan kimse, zaruri olarak defter tasdik ettirmemiş olacağı cihetle, bu iki fiil, muhtelit bir suç meydana getirmekte ve VUK.'da yazılı olmasa bile, suçların içtimaina mütedair Ceza hukuku kaidesi burada da kendisini göstermekte ve bu sebebledir ki, faile sadece bir ceza verilmesi doğru görülmektedir: Devlet Şûramız bu kaideyi âdetâ hissetmiş ve fakat buna hukuki bir mesnet seçerken hataya düşmüştür ve hatanın sebebi de, kanaatimizce, bu mesnedi pozitif hukukta aramak gayretinden ileri gelmiştir. Halbuki, bazı hallerde aynı Devlet Şûrası, pozitif hukukun dışında kalan Ceza hukuku kaidelerine istinat etmekte mahzur görmemiştir. Meselâ, VUK.da müteselsil suç hakkında hüküm yoktur: bununla beraber, Devlet Şûrası, bir defada bastırılıp ta muhtelif zamanlarda ve muhtelif eşhasa tevzi edilen el ilânlarında damga pulu yapıştırmamak halinde el ilânı adedince değil, fakat bir tek kusur cezasını müstelzim bir vergi suçunun bulunduğunu kabul etmiş ve bunu, pozitif hukukun dışında kalan bir mülâhazaya, yani maksat ve gayede suiniyete istinat ettirmiştir¹⁴: bu içtihat, Ceza hukukuna ait müteselsil suç doktrininin, vergi hukukuna tatbikinden başka bir şey değildir. Demek istiyoruz ki, suçların içtimaina mütedair Ceza hukuku kaideleri, VUK.'da ayrıca tasrih edilmiş olmasalar dahi, içtihat yolu ile vergi Ceza Hukukuna sızmaktadır: bir çok hallerde olduğu gibi, bu durumda da tatbikat nazariyattan önce gitmektedir.

Suçların içtimainın muhtelif şekillerinden biri olduğunu söylediğimiz fikri içtima halinde ise, VUK.'nun tercih ettiği sistem, Ceza hukukunun kabul ettiği sistemden kısmen farklıdır: VUK.'na göre, bir fiil ile ziyaa uğratılan vergiler nevi bakımından yekdiğerinden farklı ise, suçlar arasında içtima yoktur, fail kaç verginin ziyaa uğramasına sebebiyet vermişse, o kadar vergi suçunu işlemiş sayılır ve «her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir» (VUK. 316). Meselâ «istihsal vergisine tâbi maddeleri imal eden bir kurumun satış

(SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, V, 1415); 25.6.1951, 2321/712 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VI, 2611); 17.3.1952, 3980/749; (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VII, 1239); DŞ. 4. D., 27.11.1953, 2833/3568 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VIII, 2346); 29.5.1953, 1636/1789 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, IX, 1285); 6.11.1954, 982/3088 (TURGAY, 633).

[14] DŞ. 4. D., 5.12.1951, 2355/4479 (SAYMEN-ERMAN-ELBİR, TİK, VII, 1240).

faturalarından birini defterine işlememesi halinde, hem satıştan dolayı elde edilen kazanç dolayısıyla kurumlar vergisi, hem de gider vergisi ziyaa uğramış olur»¹⁵. İşaret edelim ki, fikrî içtima halinde suçların kaynaşmadığını ve faile ihlâl ettiği hüküm sayısınınca ceza verilmesini kabul etmek, Ceza hukukuna o kadar aykırı ve yabancı da değildir: kanunumuz değilse bile, bazı yabancı kanunlar ve ezcümle Yeni İtalyan Ceza Kanunu, bu sistemi kabul etmiştir; fakat Ceza Kanunumuzun sistemi bu merkezde olmadığı cihetle, VUK.'nun mezkûr hükmü, bizim mevzuatımız bakımından bir istisna teşkil etmektedir.

Buna mukabil, bir fiil ile ziyaa uğratılan vergi nev'i aynı olup ta, bu tek fiil, aynı zamanda hem usulsüzlük hem kaçakçılık, yahut hem usulsüzlük hem de kusur cezalarının kesilmesini icap ettirmekte ise, bu takdirde fikrî içtima kaideleri tatbik edilir ve mükellef hakkında «bunlara ait cezalardan sadece en ağırı kesilir» (VUK. 317/1). Meselâ kasden beyanname vermemek halinde hem kaçakçılık hem de usulsüzlük vardır¹⁶; keza muhtasar beyannameyi zamanında vermemek halinde de, hem usulsüzlük hem de kusur mevcuttur ve kanuna göre, bu gibi hallerde, faile en ağır cezanın kesilmesiyle iktifa olunmak lâzım geldiğine göre, daha hafif cezayı müstelzim vergi suçu, diğerinin içinde erimektedir. Fakat, bütün mesele, müşahhas hâdisede, en ağır cezayı gerektiren fiilin hangisi olduğunu tesbitten ibarettir. Olabilir ki, muayyen bir durumda usulsüzlükten dolayı kesilmesi icap eden ceza, mikdar itibarile, kusurdan dolay tahakkuk ettirilecek cezadan daha ağırdır. Devlet Şûrasının içtihadına göre, en ağır cezayı müstelzim fiilden maksat, mikdar itibarile ağır olan ceza olmayıp, mahiyet ve nev'i itibarile ağır olan cezadır ve bu bakımdan vergi cezaları kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olmak üzere sıralandıklarına göre, kaçakçılık kusurdan, kusur da usulsüzlükten daima daha ağırdır¹⁷. Bu içtihat, Ceza hukuku prensiplerine uygundur: filhakika fikrî içtima halinde en sedit cezayı muhtevi hükmü bulmak için, hâkimin müşahhas hâdisede hükmedeceği cezaya değil, ihlâl edilen muhtelif hükümlerin mücerret

[15] TURGAY, 629 - 630.

[16] TURGAY, 631.

[17] DŞ. 4. D., 29.5.1953, 1636/1789 (SAYMEN - ERMAN - ELBİR, TİK, IX, 1285); DŞ.Tev.İç.UH., 25.6.1954, 50/131 (RG., 20.8.1954, 8782; TURGAY, 632 - 633).

olarak mutevi oldukları cezaya bakılır¹⁸; fakat Vergi hukukunda asıl gaye Devletin vergi alacağını temin etmek olduğuna göre, mezkûr içtihadın vergi hukuku prensipleriyle bağdaşabileceğini zannetmemekteyiz.

b) *Cezaların içtimasına* gelince, bu hususta Ceza Kanunumuzun 6123 sayılı kanunla tâdil edildikten sonra kabul ettiği sistem, cezaların cem'i sistemidir: yani fail kaç suç işlemişse, bunlara ait cezalar mümkün oldukça toplanır, fakat bu şekilde çok şiddetli cezalarla karşılaşmamak için, bu toplamanın aşılmasız bir sınırı vardır, bu sınıra varılınca, arta kalan cezalar çektirilmez. VUK. da, esasta, bu sistemi benimsemiştir: 318. maddeye göre, fail kaç vergi cezasını müstelzim fiil işlemişse, herbirinden dolayı ceza ayrı ayrı kesilir; fakat bu şekilde kesilen cezalara âzamî bir had vaz' olunmadığı içindir ki, bu sistem Ceza Kanunumuzun sisteminden ayrılır. Bundan başka, muhtelif fiillerin hepsi aynı neviden usulsüzlük cezasını müstelzim bulunup ta yine aynı takvim yılı içinde işlenmişse, VUK., Ceza Kanununun 6123 sayılı kanunla değiştirilmeden önce kabul etmiş olduğu hukukî içtima sistemini benimsemekte, yani faile bir tek usulsüzlük cezası verip, diğer usulsüzlüklerden dolayı kesilmesi gereken cezaların dörtte birini bu tek cezaya eklemektedir.

c) Vergi Usul Kanunu, vergi cezasını gerektiren bir fiil ile, Ceza Kanununa göre suç sayılan bir fiilin de içtima etmesi ihtimalini düşünmüştür: 320. maddeye göre, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları ile TCK.'da ve diğer kanunlarda yazılı cezalar içtima hükümleri bakımından birleşemez; binnetice fail hakkında vergi cezasının kesilmesi, diğer kanunlara göre verilecek cezalardan —bu cezalar para cezası olsa bile— tenzil ve mahsup olunamayacağı gibi, bunun aksi de varit olamaz, her iki ceza ayrı ayrı hüküm ve infaz olunur.

3) VUK.'da tatbik mevkiî bulan diğer bir prensip te *tekerrür*-dür. Ceza Kanunumuza göre tekerrür, bir suçtan mahkûm olan kimşenin, muayyen bir müddet zarfında ikinci bir suç işlemesi halidir; tekerrürün mevcudiyeti için, evvelki cezanın çekilmesi veya düşmesi şart değildir: çekilme veya düşme, Ceza Kanununda kabul edilen 5 veya 10 senelik müddetlerin cereyan mebdeni gösterir.

[18] DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 387.

Bu bakımdan VUK.'nun tekerrür hakkında kabul ettiği sistem, Ceza hukukunun sistemine, prensip itibarile uygundur. ayrıldığı cihet, sadece müddetlere taallük etmektedir. Yine ayrıldığı bir nokta da Ceza Kanunumuzda umumî tekerrür sistemi kabul edildiği, yani her nevi suçtan yine her nevi suça tekerrüre cevaz verildiği halde, VUK.'nun hususî tekerrüre, yani evvelki ve sonraki mahkûmiyetlerin aynı neviden fiillere taallük etmesi sistemine taraftar olmasından ibarettir.

Filhakika, tekerrür hükümlerinin tatbiki için, VUK.'nun 319. maddesine göre, bir vergi cezasına mahkûm olup bunun kesinleşmesi şarttır, yoksa bu cezanın bilfiil infazı, yani vergi cezasının tahsili şart değildir. Buna mukabil, her iki mahkûmiyetin de aynı neviden bir fiile taallük etmesi lâzımdır: bu bakımdan her iki mahkûmiyetin faraza kaçakçılıktan dolayı verilmiş olması da kifayet etmez: ayrıca kaçakçılık cezasının kesilmesini icab ettiren fiilin de aynı olması lâzım gelir¹⁹; nihayet ikinci fiilin muayyen bir müddet zarfında ika edilmesi gerekir ki, bu müddet, evvelki cezanın kesinleştiği tarihi tâkip eden yılın başından itibar edilmek üzere, kaçakçılıkta 5, kusurda 3 ve usulsüzlükte 2 yıldır. Tekerrürün şartları bulunduğunda, faile ikinci suçundan dolayı hükmedilecek vergi cezasına, kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte de dörtte biri nisbetinde bir ilâve yapılır.

Ancak, vergi cezasını gerektiren fiillerden dolayı mahkûmiyet, başka kanunlara göre verilecek cezalar bakımından tekerrüre esas olamayacağı cihetle, bu başka kanunlar mucibince hükmedilen cezalar da, bilâhare işlenecek vergi suçları bakımından tekerrüre mesnet teşkil etmezler (VUK. 320).

4) VUK.'da kısmî bir tatbik sahası bulan Ceza Hukuku müesseselerinden biri de *istirak*dir. Ceza hukukunda *istirak*, müteaddit faillerin, *istirak* iradesile, bir suçun işlenmesine illî değeri haiz hareketlerle katılmalarından ibarettir. *İstirak* kaideleri, esasta suç meydana getiren hareketleri yapmamış olanları da, o suçu ika etmiş sayarak cezalandırdıkları için, itmam ve tevsi edici kaidelerdendir, şu suretle ki, bir kanunda *istirak* edenlerin cezalandırılacakları yolunda hüküm yoksa, o kanunun sisteminde muayyen bir suçta *istirak* edenleri cezalandırmanın imkânı yoktur²⁰.

[19] TURGAY, 639.

[20] DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 443.

VUK. iştirakten umumî surette yani bütün vergi suçlarına şâmil bir tarzda bahsetmemiş, bu müesseseyi sadece kaçakçılığa münhasır bir tarzda ele almıştır. Bundan çıkan netice, kusur ve usulsüzlük halinde iştirak edenlerin cezalandırılmıyacaklarından ibarettir.

Kaçakçılığa gelince, VUK. iştiraki üç ayrı kısımda incelemiştir: bunlardan birincisi, kaçakçılığa iştirak adını yanlış olarak verdiği, kaçakçılığa maddî aslî iştirak (VUK. 326); ikincisi yine yanlış bir unvanla kaçakçılığa teşvik adı verilen, kaçakçılığa mânevî iştirak (VUK. 327); nihayet üçüncüsü de, hep yanlış bir isim seçilmek suretile kaçakçılığa yardım adı ile anılan, kaçakçılığa fer'î maddî iştirak (VUK. 328) halidir. Şimdi bu üç hali kısaca gözden geçirelim.

a) *Kaçakçılığa maddî aslî iştirak* : Ceza hukukunda maddî aslî iştirakten maksat, suç teşkil eden fiilin meydana gelmesinde birinci derecede sebep olan hareketlerin yapılmasıdır: şayet bu hareketler icra hareketlerinden madût ise, buna fiili irtikâp etmek denir; bunun dışında kalıp ta suçun işlenmesinde büyük rol oynayan hareketlere ise doğrudan doğruya beraber işlemek adı verilir²¹.

Bu esaslar ve tefrik, VUK. tarafından kabul edilmiş ve tıpkı Ceza hukukunda olduğu veçhile, bu şekilde kaçakçılığa iştirak edenlerden her birine kaçakçılığın tam cezasının verilmesi esası benimsenmiştir. Ancak, VUK, Ceza hukuku bakımından mevcut olmayan bir şartı, iştirak mefhumuna ithal eylemiştir. Filhakika, iştirakin bulunması için, Ceza hukukunda, şeriklerin her hangi bir menfaat gözetmeleri veya bu menfaatin şeriklerden bazılarına veya hepsine müşterek olması aranmaz. Hattâ, menfaat bakımından iştirakin muhtelif şekiller arzedeceği, Orta Zamanlar hukukçuları tarafından ileri sürülmüş, faraza menfaat başkasını suç işlemeğe sevkedene ait ise vekâlet şeklindeki iştirakten, menfaat bizzat suça sevkedene ait oldukça teşçi şeklindeki iştirakten, nihayet menfaat bütün şeriklere ait bulunduğu takdirde şirket halindeki iştirakten bahsedileceği yolunda tefrikler yapılmışsa da²², modern Ceza hukukunda bu nevi ayırımlara yer verilmemiştir. İşte VUK. bu bakımdan âdeta eski Ceza hukukuna avdet etmek suretile menfaat unsuruna önem ver-

[21] DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 518 - 519.

[22] Bk.: DÖNMEZER - ERMAN, II/1, 523.

miş ve aslî maddî iştirakin mevcut olabilmesi için, fiili irtikâp etmek veya doğrudan doğruya beraber işlemek suretile kaçakçılığa katılan şeriklerden her birinin, ayrı bir menfaat gütmesini şart koşturmuştur. Kanaatimizce, şeriklerden her birine ait olacak olan bu menfaat, bizatihî kaçakçılıktan tahaddüs eden menfaat olmalı, yani her şerik kendisine ait bir verginin ziyasına bu suretle sebebiyet vermelidir: meselâ başkasının defterlerinde muhasebe hileleri yapmak suretile onun kaçakçılık yapmasına âmil olan kimse, bu yüzden dolgun ve normalin fevkinde bir ücret alsa, bu menfaat kaçırıldığı vergiden hisse almak mânasına geleceğinden, kaçakçılığa aslî maddî iştirak yoktur. Nitekim, Devlet Şûrası, paravan firmadan mal veya ithal hakkı satın alan kimse, bu mal veya ithal hakkını almak hususunda bir menfaat elde etse dahi, vergi kaçıran kimse paravan firmadan mal veya ithal hakkı satın alan olmayıp, paravan firmaya bunları satan kimse olduğu esbabı mucibesile, satın alan kimseyi vergi kaçakçılığına iştirak etmiş saymamıştır²³.

b) *Kaçakçılığa mânevî iştirak*: Ceza hukukunda mânevî iştirak, aslî ve fer'î iştirak olmak üzere ikiye ayrılır: azmettirme namı ile anılan aslî mânevî iştirak halinde, esas suçu işleyecek olan kimse o suçu ika hususunda en ufak bir fikir ve niyet yokken, azmettirenin hareket ve telkinatı neticesinde bu fikir uyanmış ve karar haline gelmiştir; fer'î mânevî iştirak hallerinde ve bunlardan maddüt olan teşvik halinde ise, failde o suçu işlemek hususunda esasen bir fikir ve niyet mevcuttur ve mânevî fer'î fail bu fikir ve niyeti karar haline getirecek, onun tereddütlerini yenecek surette telkinatta bulunmaktadır.

VUK.'nun 327. maddesinin mânevî iştirakin bu iki halinden hangisine taallük ettiğini tesbit etmek zordur: matlaba bakılırsa sadece fer'î mânevî iştirak hali olan teşvike, metne bakılırsa yine sadece aslî mânevî iştirak hali olan azmettirmeye münhasır olduğu neticesine varılır. Fikrimizce kanun her iki hali birden derpiş etmek istemiş, yani Ceza hukuku sahasında teşvikle azmettirme arasında yapılagelmekte olan tefriki kaldırmak yolunu tutmuştur²⁴. Ancak mânevî şerikin cezalandırılması için, Ceza hukukunda mevcut olmıyan bir şart vaz'etmiştir ki, o da kaçakçılığın tekemmül et-

[23] DŞ.4.D., 17.10.1957, 1320/2889 (TURGAY, 673).

[24] Aksi fikir: TURGAY, 674.

miş olması, yani kaçakçılık addedilen şekillerden biri ile vergi ziyanına bilfiil sebebiyet verilmesidir. Ceza hukukunda iştirak kaidelerinin harekete geçmesi ve mânevî şeriklerin cezalandırılmaları için işlenmesi takarrür eden suçun tekemmülü şart olmayıp, teşebbüs derecesinde kalması kâfi olduğu halde, VUK. kaçakçılığın tamamlanmasını mânevî şeriklere ceza vermek için şart saymıştır. Teşvikle azmettirme arasındaki fark ortadan kaldırıldığı için, her iki halde de faile kaçakçılığın tam cezası kesilmektedir.

c) *Kaçakçılığa maddî fer'î iştirak:* Bu halden VUK.'nun 328. maddesi bahsetmekte ve menfaat kriterini, bu nevi iştirakle aslî maddî iştirak arasındaki ayırıcı sınırı çizmek bakımından kullanmaktadır. Filhakika, maddî fer'î iştirakin mevzu bahis olabilmesi için, bir mükellefin kaçakçılığına bir suretle yardım eden kimsenin ayrı bir menfaat gözetmesi, yani kaçırılmasına yardım ettiği verginin aynı zamanda kendi vergisi de olmaması şarttır: bunun dışında olarak bu yardımdan her hangi bir menfaat alması, VUK.'nun anladığı mânada ayrı bir menfaat değildir. Kanun ne gibi hareketlerin «yardım» sayılacağını ayrıca tesbit etmediğine göre, aynı bir hareket, şerikin ayrı bir menfaat gözetip gözetmemesine göre, bazen aslî maddî iştirak sayılıp 326. maddeye, bazen de fer'î maddî iştirak addedilerek 328. maddeye ithal olunabilir. Ancak bu son halde pişmanlık şartlarına uygun şekilde yapılacak bir ihbar, fer'î maddî şeriki cezadan kurtarır.

Kanun, kaçakçılığa iştirakin bütün hallerine şâmil bir tâkip şartını²⁵, 342. maddede derpiş eylemektedir: buna göre kaçakçılık hallerinde vergi cezası kesilebilmek için, takdir komisyonundan karar almak şarttır: Dördüncü Kitabın, ikinci kısmının birinci bölümü olan kaçakçılığa iştirak, teşvik ve yardım halleri de dahil olduğu cihetle, bu tâkip şartı, kaçakçılığa muhtelif şekillerde iştirak hallerinde de aranır, yani takdir komisyonunun kararı olmaksızın kaçakçılığa maddî, mânevî veya fer'î surette iştirak edenlere dahi kaçakçılık cezası kesilemez.

5) VUK.'da tatbik mevkiî bulan bir müessese de, *yamılnmadır*. Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz kaidelerini vergi hukukunda da, âmme intizamı mülâhazaları ile, tatbik etmek icab ederse de, bu mevzuda, Ceza hukukundaki kadar sert davranmağa ihtiyaç yok-

[25] Tâkip şartları hakkında Bk.: DÖNMEZER-ERMAN, I, 295 - 308.

VUK.'nun kabul ettiği pişmanlık müessesesi, faal nedamette ön-ödemenin karışımından meydana gelmiştir: filhakika bu müesseseden faydalanmak isteyen mükellef, hem kendiliğinden ve herhangi bir ihbar veya vergi incelemesi yapılmazdan önce hileli vergi suçu, kaçakçılık ve kusur mahiyetinde olan hareketini ihbar edecek, yani faal nedamette bulunacak, hem de eksik vergiyi ödeyecek, yani ön-ödemede bulunacaktır. Bu suretle, Ceza hukuku doktrininin kabul ettiği iki müessese birleştirilmekle kalmamış, tatbik sahası bir hayli geniş tutularak, bircümle vergi suçlarına teşmil edilmiştir.

7) VUK.'da tatbik mevkii olan bir Ceza hukuku müessesesi de *failin ölümüdür*. Ancak bu hususta Ceza hukukunda maznunun ölümü ile mahkûmun ölümü arasında fark gözetilmekte ve buna değişik neticeler bağlanmaktadır. VUK. ise «ölüm halinde vergi cezası düşer» (m. 349) demek suretile, bu tefriki yapmamıştır. Bu itibarla hakkındaki vergi cezası henüz kesinleşmiyen bir mükellefin ölümü halinde, bu cezanın kendisinden veya mirasçı veya haleflerinden alınmayacağı hususunda tereddüt edilemezse de, vergi cezası kesinleştikten sonra mükellefin ölmesi halinde, cezanın mirasçılardan talep edilip edilmeyeceği düşünülebilir. Ceza hukukuna göre, bir ceza, para cezası olsa dahi, mirasçılardan hiç bir suretle talep edilemez, binnetice para cezasına sureti kat'iyede mahkûm olan kimse bu cezayı ödmeden ölecek olsa, sözü geçen ceza mirasçılardan talep edilemez. VUK. da, mükellefin ceza kesinleşmeden ölmesi ile kesinleştikten sonra ölmesi arasında bir tefrik yapmamakla, Ceza hukukundaki bu esası kabul etmiş bulunmaktadır. Binnetice mükellefin asıl vergi borcu, bir alacak mahiyetinde olup, mirasçılara intikal ettiği halde, vergi cezası intikal etmez²⁸ ve bu bakımdan VUK. ile TCK. arasında uygunluk mevcuttur.

8) *Müruruzaman*: Ceza hukukunda müruruzaman, ikiye ayrılır: dâva müruruzamanı denilen birinci nevi müruruzaman suçun işlendiği tarihten itibaren cereyana başlar ve muayyen bir müddet zarfında açılmamış olan dâvanın ikamesine ve binnetice failin cezalandırılmasına mâni olur; ceza müruruzamanı denilen ikinci nevi müruruzaman ise, ceza mahkûmiyetinin kesinleştiği tarihten itibaren işler ve muayyen bir müddet zarfında infaz edilmiyen bir cezanın artık infaz ve tatbik olunmasına engel olur.

[28] TURGAY, 767.

Buna mütenazır olarak, vergi hukukunda da iki nevi müruruzaman kabul olunmuştur: biri ceza kesme müruruzamanıdır ki, muayyen bir müddet zarfında kesilmeyen vergi cezasının artık tahakkukuna engel olur, diğer tahsil müruruzamanıdır ki, belirli bir müddet zarfında tahsil edilmeyen vergi cezasının talep ve tahsil edilmesine mâni olur. Birinci nevi müruruzamanda VUK.'nun 351. maddesi bahsetmektedir; ikinci nevi müruruzamana ait hükümler evvelce aynı kanunun 352. maddesinde yer almışken, bilâhare yürürlüğe giren 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 116/12. maddesile ilga edilmiş ve bu son kanun işbu müruruzaman nev'ini nizamlamıştır²⁹.

Ceza kesme, yani tahakkuk müruruzamanında müddetler kaçakçılık için beş, kusur için üç, usulsüzlük için iki yıl olarak tesbit edilmiştir. Bu keyfiyet, dâva müruruzamanlarını suçların ağırlığına göre değişen müddetlerle tesbit eden TCK.'nın 102. maddesindeki sisteme uygundur. Ancak kaçakçılıkla usulsüzlük ve kusurla usulsüzlük fikrî içtima dolayısıyla birleştikte faile en ağır ceza verileceği ve bu en ağır ceza da birinci halde kaçakçılığın, ikinci halde ise kusurun cezası olduğu cihetle, müruruzaman müddetlerinin de buna göre hesaplanacağı tespit olunmuştur. Bununla beraber, sözü geçen müddetlerin başlangıç ânı bakımından farklı bir sistem tâkip edilmiştir: Ceza hukukuna göre, dâva müruruzamanı suçun işlendiği tarihten itibaren cereyana başlar; VUK.'a göre ise kaçakçılık ve kusurda müddetlerin başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılını tâkip eden yılın birinci günüdür, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı tâkip eden yılın birinci günüdür. Müddetlerin başlangıç noktalarının bu suretle tesbitinde, vergi hukukuna ait mülahazalar gözönünde tutulmuş olsa gerektir.

VUK., bu müddetler içinde vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesile müruruzamanın kesileceğini tasrih etmekte ise de (VUK. 351/son), kesilmenin hükmünü tasrih eylememektedir: bu itibarla dâva müruruzamanının kesilmesine mütedair olup ta Ceza hukukunda yer alan kaidelerin, bu mevzuda da tatbiki iktiza eder: yani ihbarnamenin tebliğinden itibaren, 5, 3 ve 2 senelik müddetler yeniden cereyana başlayacak ve fakat bu suretle evvelki müruruzaman müddetlerine yarım mislinin ilâvesile elde edilecek müddet tecavüz edilemeyecektir. Yani ne kadar ihbarname tebliğ edilirse

[29] Bk.: TURGAY, 774.

edilsin, kaçakçılıkta 7,5, kusurda 4,5, usulsüzlükte de 3 senenin geçmesile ceza tahakkuku kat'î surette müruruzamana uğrayacaktır.

Kesilen cezanın tahsili hususunda 6183 sayılı kanunla kabul edilen müruruzaman müddeti ise, daima beş senedir ve müddetin başlangıcı da âmme alacağının vâdesinin hulûl ettiği takvim yılını tâkip eden takvim yılının başıdır (6183 sayılı K. 102). Cezanın müruruzamana uğraması, mükellefin ihtiyarile yapabileceği ödemelerin kabulüne mâni değildir, binnetice, müruruzamana uğradığının farkında olmıyarak bir vergi cezasını ödeyen mükellef, bilâhare bunun geri verilmesini talep edemez.

TÜRKİYE'DE BİNA İRATLARININ VERGİLENDİRİLME ŞEKİLLERİ

Prof. Gıyas AKDENİZ

İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi

Türkiye'de bina iratları evvelâ «bina vergisi» ismi verilen bir randıman vergisine, sonra da, Gelir Vergisi içinde, «Gayrimenkul Sermaye İradı» ismi verilen kategoride şahsî vergiye mevzu olmaktadır.

Bu konuşmamızda, bu sistemin aksak cihetlerini izaha çalışacağız.

I. Bina vergisinin aksayan cihetleri :

A. Verginin matrahı :

Bilindiği gibi, Bina Vergisinin matrahı binanın gerçek iradından ziyade bu irada dayanan tahminî bir irattır. Tahmin sisteminin ise mahzurları malûmdur. Bu mahzurlar, memleketimizde, bazı hususî sebepler dolayısıyla, daha da bariz bir mahiyet almaktadırlar. Şöyle ki :

1. Umumî tahrirlerin çok geç yapılması :

Memleketimizde, bina iratlarının umumî tesbit ve tahminini istihdaf eden bina tahrirleri pek geç yapılmaktadır. Asrımızın enflasyonist temayülleri dolayısıyla gerçek bina iratlarının sür'atle değişmesi de buna inzımam edince muhammen bina iratları realite ile irtibatlarını kaybetmektedirler.

2. Tâdilât komisyonlarının durumu :

Yeni binaların iratlarını tahmin eden Tadilât Komisyonları, komisyon âzalarına verilen ücretlerin azlığı dolayısıyla, mütehassıs elemanlardan teşkil edilemediği gibi, suiistimale de müsait bulunmaktadır. Bu durum, yeni bina iradı tahminlerinin de realiteden uzaklaşmasını intaç etmektedir.

3. Kiraların dondurulması :

Kiraların dondurulmasına müteallik mevzuat bina iradı tahminlerini güçleştirmektedir. Bilhassa kiraları 1953 rayicile takyit eden son Kanun, zarurî olarak, vergiye matrah olacak iratların da 1953 yılı emsaline göre tesbitini icap ettirmektedir ki, geçmiş senelere taallûk eden tahminlerin güçlüğü izahtan varestedir.

diğer taraftan, bina sahiplerinin ekseriyeti, kiraların dondurulmasını bertaraf edici bazı muamelelere tevessül etmekte ve bilhassa gerçek kira ile dondurulmuş kira arasındaki farkları türlü gayrimeşru yollardan tahsil etmektedirler. Bu durum, dürüst ev sahipleri aleyhine gayrıâdil bir vergilendirmeye müncer olmaktadır.

B. Verginin nisbeti :

Bina tahrirlerinin zamanında yapılamaması, kiralarda enflasyon dolayısıyla vâki yükselişleri vergi nisbetlerini arttırarak vergilendirme temayülünü yaratmış ve İkinci Dünya Harbi sırasında Bina Vergisine munzam vergilerin ihdasına sebep olmuştur. Bu suretle Bina Vergisi % 50 bir nisbet tereffüüne maruz kalmıştır. Bina iratlarının memleketin her tarafında aynı nisbette artmamış bulunması dolayısıyla, bu zamlar, gayrıâdil bir vergilendirmeyi mucip olmuşlardır.

II. Bina iratlarını kavrayan gelir vergisinin aksak cihetleri :

Bina iratlarını Gelir Vergisi içinde kavrayan «Gayrimenkul Sermaye İradı» kategorisinde aksayan cihetler şunlardır:

A. Binaların değerlendirilmesi :

Gelir Vergisinin ilk şeklinde, bina, vergi değeri üzerinden değerlendiriliyor ve amortisman bu değere göre ayrılıyordu. Bilindiği gibi, vergi değeri, Bina Vergisine esas olan gayrisafi irattan % 20 masraf karşılığı indirildikten sonra kalan miktarın on misli alınarak bulunan değerdir. Dinleyicilerim takdir ederler ki, bu suretle bulunan değer, yukarıda maruz sebepler ve irattan kıymete geçilirken tatbik edilen 10 emsali dolayısıyla, binanın gerçek değeriyle olan bağı gevşemiştir. Bu değer üzerinden ayrılacak amortisman da, binnetice, ayrılması icap eden gerçek miktardan uzaklaşmıştır.

Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesini tâdil eden ve vergi değeri yerine rayiç değeri ikame eden 6935 sayılı Kanun hükümlerinin gayrimenkul sermaye iratlarının hesabında tatbik edilip edilmeyeceği hususu ise hâlen kesin olarak halledilmiş değildir. Mesele kaza mercilerine intikal etmiş olup nihaî durum Şûra içtihatlarıyla taayyün edecektir. Şûra müsbet karar verdiği takdirde Gelir Vergisi sisteminin aksayan bu ciheti düzeltilmiş olacaktır.

B. Kira indirimleri :

Gelir V.K., mecburî bir ikametgâh değişmesi yapan mükellefler için, şehirden şehire vâki intikallerde, yeni ikametgâh kirasının gider olarak indirilmesine cevaz vermektedir. Fakat, bu sistem şehir içi intikallerde kabul edilmemektedir. Şehir içindeki nakillerin neden dolayı indirimde imkân vermediği anlaşılamamaktadır. Zira, mesken sahibi, zarurî bir nakil dolayısıyla eski ikametgâhını kiraya verdiği takdirde, yeni ikametgâhına ödediği kiranın gider olarak kabulü, hakikatte mevcut olmayan bir iradı vergilendirmemek gayesine matuftur. Binaenaleyh böyle bir prensibi şehirler arasındaki nakillerde kabul edip şehir içi nakillerde kabul etmemek âdilâne değildir. Bazı Şûra içtihatları meseleyi mükellef lehine halletmekte iseler de durum henüz kesin olarak taayyün etmemiştir.

III. İkili vergilendirme sisteminin tahlili :

Bilindiği gibi, her hangi bir kaynağın semeresi üzerine konan vergiler reel ve şahsî olmak üzere ikiye ayrılır. Reel vergiler kaynağa izafe edilen hasılâtı istihdaf ederler. Şahsî vergiler ise aynı hasılâtı şahsa muzaf olarak ferdi gelir içinde mütalâa ederler. Rasyonel bir vergilendirmede, irat ister kaynağa muzaf olarak ister şahsî gelir içinde mütalâa edilsin, vergi ile irat arasındaki irtibatı gözden uzak tutmamak icap eder.

Bugünkü Türk vergi hukukunda bina iratları evvelâ «Bina Vergisi» denilen bir reel vergiye, sonra da, gayrimenkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisine tâbi olmaktadır. Fakat, bu ikili vergilendirme, Bina Vergisinin G.V.'ne mahsubu kabul edildiğinden, görünüşte tek vergiye müncer olmaktadır. Hakikati halde, aşağıda tafsilen izah edileceği veçhile, bina iratları gayet karışık ve gayri âdil bir vergilendirmeye maruzdur. Zira, bina iratları, bazen sadece bina vergisine, bazen de G.V.'ne tâbi olmaktadır. Şöyle ki:

1. *Bina Vergisinin G.V.'ne mahsubu mümkün olan haller :*

Şayet bina iradı global gelir içinde tam bir vergi mahsubuna cevaz verecek bir nisbette ise, mükellef, netice itibarile, bina vergisi ödememekte, müterakki bir nisbet üzerinde G.V. ödemektedir.

2. *Onbin lirayı aşmayan bina iratları :*

a) 2500 lirayı aşmayanlar:

Bu iratlar G.V.'nden istisna edilmiştir. Fakat Bina Vergisine tâbidirler.

b) 2500 liradan fazla olan, fakat 10000 lirayı aşmayanlar:

Bunların 2500 lirası G.V.'nden müstesnadır. Bakiyesi ise vergiye tâbidir. Bu sistem, bina sahiplerinin G.V.'nin üstünde bir Bina V. ödemelerine müncer olmaktadır. Hâdiseyi bir misalle izah edelim: Farzedelim ki bir mükellefin yıllık geliri sadece akar mahiyetinde olan bir binanın iradından ibarettir. Ve 6000 liradır. Mükellefin evli ve iki çocuklu olduğunu ve götürü gider usulünü tatbik ettiğini kabul edersek, yıllık gelir vergisi, 2500 liralık istisna haddi de nazara alınmak şartile, 102 liradan ibarettir. Binanın 3 senelik bir inşaat olduğunu farzederek gerçek iradını gayrisaffi iradına müsavi addedebiliriz. Bu takdirde, Bina Vergisi, zamlarile birlikte, 960 liradır. Bu durumda bina vergisinin ancak 102 lirası G.V.'ne mahsup edilebilecek, 858 lirası ise Bina Vergisi olarak ödenmiş bulunacaktır.

3. *Meskenler :*

Meskenler, iratları olmadığından, G.V.'ne tâbi değildirler. Fakat, 10 senelik muafiyetleri düştükten sonra Bina Vergisine tâbidirler.

Yukarıda verilen izahattan anlaşılacağı üzere, bina iratları, bazı hallerde, G.V.'ne tâbi olmadıkları halde bina vergisine, bazı hallerde ise G.V. üstünde munzam bir vergiye tâbi olmaktadırlar. Böylece, bina iradı sahibi, bir ticarî kazanç, bir serbest meslek kazancı, bir menkul sermaye iradı sahibi ve bir ücretliye nazaran G.V. üstünde munzam bir vergi vermektedir. Ve işin garibi, bu munzam vergilendirmeye maruz olanlar küçük iratlar veya hiç iradı olmayan meskenlerdir. Acaba bunun sebebi nedir?

Bina Vergisi bir ayırma rejimi midir?

Bu suale müsbet cevap vermeğe imkân yoktur. Zira, binalara, mesken veya akar olduklarına göre, 10 veya 3 senelik muafiyet tanıyan, bina vergilerinin G.V.'ne mahsubuna cevaz veren, küçük iratlara muafiyet tanıyan (2500 ve 10000 liralık istisna rejimleri) bir vergi sisteminin bina iratlarında bir ayırmaya gittiğini düşünmek imkânsızdır. Bilhassa bu ayırma meskenlere ve küçük iratlara taallük ederse.

Bina Vergisi bir peşin tahsil rejimi midir?

Bu suale kesin olarak menfî cevap verilebilir. Zira, peşin tahsil için bir müstakil vergi ve geniş bir teşkilât ihdası mevzuubahis olmaz. Kaldı ki tahsil edilen verginin tamamen G.V.'ne mahsubu da bahis konusu değildir.

O halde, B.V. Hususî İdarelere bir varidat temini için aynı kaynağa dayanılarak tesis edilmiş ayrı bir vergi rejimi mi addedilmelidir?

Bu suale de kesin olarak müsbet cevap verilemez. Zira, B.V.'nin büyük bir kısmı G.V.'ne mahsup edilmektedir. Bu, Hazinenin G.V. nin bir kısmını Hususî İdarelere tahsis etmesinden başka bir mâna taşımaz. O takdirde ise, G.V.'ni tahakkuk ettiren ve tahsil eden bir teşkilât mevcut olduğuna göre tahsil olunan bu vergiden Hususî İdarelere bir hisse tefriki daha uygun olmaz mı? Ayrıca B.V.'ne ne lüzum vardır?

Diyelim ki, H.İ. vergi teşkilâtı, yukarıda gördüğümüz gibi, munzam bazı tahsilât daha yapmaktadır. Fakat, küçük iratlara ve meskenlere taallük eden ve hacmi mahdud olan bu kısım için koca bir tahrir ve tahmin teşkilâtı vergi daireleri teşkilâtı idame ettirmek rasyonel bir sistem midir? Kaldı ki, yukarıda izah ettiğimiz veçhile, G.V.'ne munzam bir mahiyet arzeden bu vergilendirmeler, yalnız vergi adâleti bakımından değil, mesken ve bina inşaatı bakımından da zarar verici bir hüviyet taşımaktadırlar. Henüz bina vasfını taşıyan çatılı yapıların bile yerleşmediği, mesken inşaatının değil nüfus artışını, mevcut nüfusu bile barındıracak seviyeden çok uzak bulunduğu memleketimizde küçük iratları munzam bir vergiye tâbi tutmanın yanlışlığı, ancak başını sokacak bir meskeni olan kimselerin bir de B.V. ödemeğe mecbur edilmesinin ekonomik ve sosyal mahzurları izahtan varestedir.

IV. Netice :

Yukarıda verilen izahattan anlaşılacaktır ki Türkiye'de bina iratlarında cari olan vergilendirme rejimi anormal bir durum arz etmektedir. Kanaatimizce, açık bir prensibe ve esaslı mucip sebeplere dayanmayan bu rejimi bir an evvel ıslah etmek ve evvelâ gerekçesi kuvvetli bir prensip kararına vararak bina iratlarını memleketimizin ihtiyaçlarına uygun, vergi adâletile kabili telif rasyonel bir vergilendirme rejimine bağlamak lâzımdır. Bu rejim de, hiç şüphesiz, bina iratlarını G.V. sistemi içinde kavrayan bir sistem olmalıdır.

Her halü kârda, bina iratları, vergilendirme bakımından üzerinde ehemmiyetle eğilmeğe muhtaç bir konu olarak karşımızda durmaktadır.