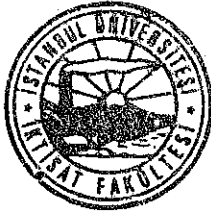


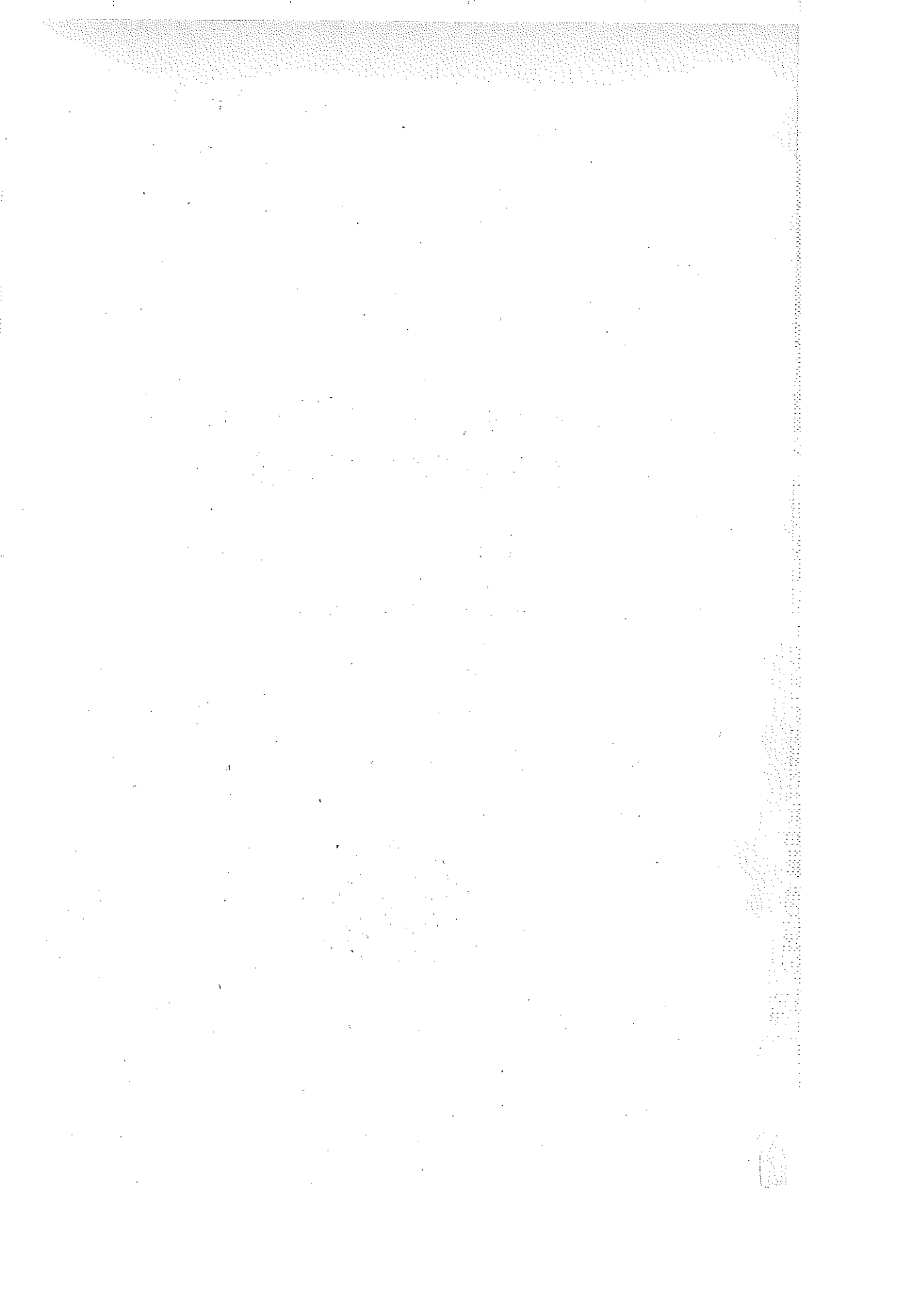
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN No: 2717
İKTİSAT FAKÜLTESİ YAYIN No: 483
MALİYE ENSTİTÜSÜ YAYIN No: 64

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Yırmialtıncı Seri - Sene 1979/1980

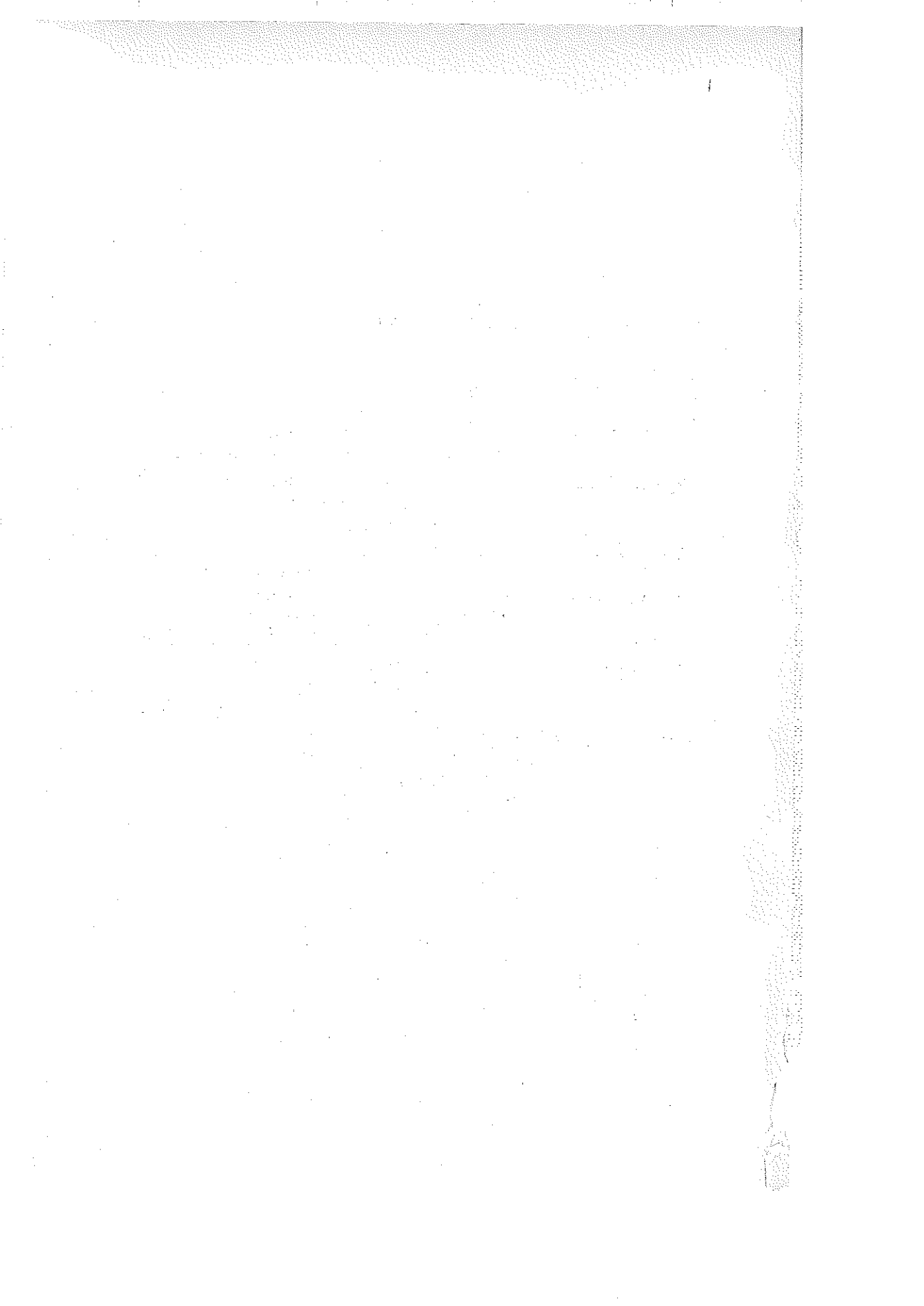


Y. GÜRYAY MATBAASI
İstanbul 1980



İÇİNDEKİLER

	Sahife
Izzettin Önder :	
İspanya'da ve Türkiyede	
Vergi Sistemlerinin Gelişimi	1 — 35
Izzettin Önder :	
Development Of The	
Taxation Systems in	
Japan And Turkey	37 — 73
Esfender Korkmak :	
Yüksek Öğretimde	
Maliyelerin Tahmin Yöntemi	75 — 88
S. Yenal Öncel :	
Katma Değer Vergisinin	
Teorik Esası ve Türkiye'de	
Uygulanma İmkanları	89 — 127
Ruhi Tufan :	
Osmanlı Devleti 1325 (1909)	
Yılına Ait Bir Bütçe	
Konuşması	129 — 146
Bedi N. Feyzioğlu :	
Muhasebei Umumiye	
Konusunda Yapılan	
Değişiklikler	147 — 156



JAPONYA'DA VE TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMLERİNİN GELİŞİMİ

İzzettin Önder

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi

1. Giriş :

Bu makalenin amacı, Japonya'da ve Türkiye'de vergi sistemlerinin gelişimini genel hatları ile incelemektir. Vergi sistemlerinin her iki ülkedeki gelişimi yanında, ülkelerdeki gelişme yolları farklılıkları da açıklanmaya çalışılacaktır.

Söz konusu iki ülkedeki vergi sistemlerinin incelenmesi fikrinde, çeşitli yönlerden benzerlikler bulunan iki ülke arasında bu açıdan bir karşılaştırma yapmak amacı da bulunmaktadır. Şekil ve zaman farklılıkları olmakla beraber, her iki ülke de ekonomik kalkınma dönemlerinin çeşitli aşamalarında batı medeniyetinin etkisi altında bulunmuştur. Japonya, takriben ikiyüz yıllık bir mutlak kapanma dönemi sonunda, başta Amerikalılar olmak üzere, batılılar tarafından batılı tüccarlara ülkelerini açmaya zorlanmıştır. Uzun kapanma süresinin olumlu ve/veya olumsuz etkileri burada ele alınmayacaktır.

Buna mukabil, Türkiye ise, Avrupa ülkeleri ile daima yakın ilişkiler içinde bulunmuş olmasına rağmen, Osmanlıların son dönemleri dışında başlangıçta batı kültüründen fazla yararlanmamıştır.

Ancak, İmparatorluğun son dönemlerine doğru batı tekniklerini alma çabaları göze çarpmakla birlikte, nihayet bulmayan savaşlar bu konuda ciddi adımlar atılmasını önlemiştir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilanı, yöneticilerin batılılaşma ve sanayileşme problemlerine eğilmesini sağlamıştır. Yaşamın değiştirilmesi, kıyafet ve harf değişiklikleri gibi bazı batılılaşma hareketlerine girildi. Bu reformlar topluma, bir anlamda, kabul ettirildi. Ancak, hem ekonomik hem de toplumsal altyapılarda önemli eksiklikler vardı. Toplumun üçte ikisine yakın bölümü okuma - yazma bilmiyordu. O dönemdeki sermaye stoğu ise, çoğunlukla askerî ihtiyaçları karşılamak üzere Osmanlı döneminde kurulmuş birkaç fabrikadan ibaretti. Batı standartlarında iş adamı ise hemen hiç yoktu. Böylece 1920'lerin başlarında Türkiye, Osmanlı dönemindeki kısıtlı çabaların sonuçlarında ortaya çıkan bu alt-yapı üstüne batılı reformları oturtmaya çalıştı.

Sosyal ve ekonomik gelişmesinde daha değişik bir yol izleyen Japonya'daki tablo ise bundan çok farklı görülmektedir. Japon kalkınmasının temel dönem noktası olarak kabul edilebilecek olan Meiji döneminin başlarında, okur yazar oranı % 40 civarında idi. Zira, Tokugawa döneminde eğitime büyük önem verilmiştir. (1)

Japon ekonomik ve iş hayatı tarihine baktığımızda, Meiji döneminin başlarındaki durumun, Türkiye'nin 1920'lerdeki durumundan çok daha iyi olduğunu görürüz. Tokugawa dönemindeki tüccar sınıftan gelen bazı aileler, bu dönemde sanayi aileleri olarak ortaya çıkmışlardı. Özel sektör sermaye birikimi, 1882 yılında devletin bazı kamu iktisadî teşebbüslerini bu sektöre devredebileceği bir düzeye ulaşmıştı (2). Kamu iktisadî teşebbüslerinin o tarihteki gerçek değerlerinin çok altında bir bedelle özel sektöre devrinin, hiç kuşkusuz, bazı sonuçları vardır. Ancak bu olay bu sektördeki sermaye birikimi açısından önemli bir göstergedir.

Meiji döneminin daha başlarında dahi Japon ekonomisi önemli derecede para ekonomisine geçiş yapmış durumda idi. Pazara sürülen tarım ürünlerinin oranı ve arazi vergisinde

aynî ödeme yerine parasal ödemenin uygulamaya koyulması ekonominin paralı sektöre geçiş derecesini yansıtmaktadır (3).

Japonya'da ve Türkiye'de çeşitli dönemlerde uygulanan çeşitli politikaların bu ülkelerin kalkınmaları üzerinde farklı etkisi olduğu kuşkusuzdur. Sosyal ilişkiler, örf ve adetler, dinsel faktörler gibi sosyal faktörler ülkelerin gelişmesini farklı biçimde etkilemiştir.

Buradaki amacımız. bütün bu faktörlerin ülkelerin kalkınmaları üzerindeki etkilerini incelemek değildir. Burada amaçlanan sadece, her iki ülkedeki vergi sistemlerinin gelişme seyri verilerek, vergi sistemleri ile ülkelerdeki ekonomik yapı değişiklikleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bundan dolayı, iktisadî koşulları etkileyen tüm koşulları ele almayı, sadece söz konusu ülkelerdeki vergi sistemlerinin gelişmesi ve bu gelişmelerle temel ekonomik değişiklikler arasındaki ilişki üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Üzerinde durulacak zaman boyutu sorununa gelince, ülkelerin farklı ekonomik kalkınma aşamalarına farklı dönemlerde ulaşmaları nedeni ile, her iki ülke için aynı zaman kesitini almak mümkün değildir. Herbir ülke için ayrı zaman kesiti almak gerekmektedir. Japonya için zaman kesiti, Tokugawa döneminin sonunu, Meiji dönemini ve İkinci Dünya Harbinden önceki ve sonraki dönemleri kapsayarak 1950'lere kadar uzanmaktadır. Shoup Komisyonu'na kadar Japonya'da vergileme sisteminde, uygulanan vergi türleri açısından da, usuller açısından da birçok değişiklikler olmuştur. 1950'lerden sonra da sistemde bazı değişiklikler olmuştur. Ancak bunlar nitelik açısından önemli sayılmaz.

Türkiye açısından ise durum biraz farklıdır. 1920'lerde Osmanlı İmparatorluğu tamamiyle yıkılmış ve İmparatorluğun çöküş dönemleri boyunca süregelen sosyal ve politik huzursuzlukların sebep olduğu tahribat kalıntılarından yeni Türkiye Cumhuriyeti ortaya çıkmıştır. Her ne kadar modern Türkiye'nin önderleri yeni sistemleri uygulamaya çalışmışlarsa da, Cumhuriyet döneminde de eski kalıntılar uzun süre varlıklarını sürdürmüşler-

dir. Bu nedenle, Osmanlı vergi sisteminin kısa bir tekrarı gerekmektedir. Ancak bundan sonra, Cumhuriyet döneminde gerçekleştirilen değişikliklere yönelebiliriz. Japonya gibi, Türkiye'de de 1950'lere gelinceye kadar önemli değişiklikler olmuştur. Bu tarihten sonraki değişiklikler ise nitelik olarak fazla önem taşımamaktadır. Böylece, sadece 1950'lere kadarki gelişmelere ağırlık vereceğiz. Bundan sonraki değişikliklere ise kısaca değinmekle yetineceğiz.

Aşağıdaki bölümlerde, Japon ve Türk vergi sistemleri yukarıdaki genel açıklamalara uygun olarak incelenecektir.

2 — Japonya'da Vergi Sisteminin Gelişimi :

Bu bölümde, Japon vergi sisteminin gelişmesi üç ayrı alt-bölümde ele alınacaktır. İlk alt-bölümde, kısaca Tokugawa dönemi vergi sistemi incelenecektir. İkinci alt-bölümde, Meiji dönemi vergi sistemi, özellikle arazi vergisi, incelenecektir. Üçüncü bölümde ise, Meiji dönemi sonrası ve harp-sonrası dönemleri vergi sistemi incelenecektir.

a — Tokugawa Dönemi :

Tokugawa döneminde ekonomi geniş çapta piyasa ekonomisine dönüşmemişti ve tek servet ölçüsü olarak pirinç kullanılmakta idi. Hemen herşeyin değeri, pirinç miktarı olarak belirlenirdi. Bundan dolayı, Tokugawa dönemi «Pirinç Ekonomisi Çağı» olarak bilinmektedir (4). Vergiler ise aynı olarak ödenirdi.

Toplumda belirgin dört sınıf göze çarpmaktadır. Bunlar, genellikle idareci sınıfı oluşturan «daimyo» veya imparatorlar. «Samurai» adı verilen savaşçılar, tüccarlar ve çiftçilerdir. Ekonomik değerin, yalnız tarımda üretildiği fikri hakimdi. Tüccarlar ise toplumda yaşayan parazitler olarak görülürdü. Bundan dolayı, vergiler tarım sektörüne oturtulmuştu, zira ekonomik değer yaratan tek sektör bu idi.

Tokugawa döneminde başlıca üç tip vergi uygulanmakta idi. Bunlar «denso», «Komononari» ve «Kayaku» dur (5). Bunların arasında en önemlisi «denso» idi. Bu, tarım ürünleri üzerine salınan bir vergidir, yıllık üretimin yarıdan fazlası idareci sınıfa devredilirdi. Vergi tarhiyatında iki yöntem kullanılırdı. Birinci metodda sabit tarhiyat sistemi, ikinci metodda ise, yıllık tarhiyatlar sistemi uygulanırdı.

İkinci tür vergi olan «komononari», ormanlar, boş arazi ve nehirler üzerindeki bir vergi idi. Burada da farklı tarhiyat sistemleri uygulanmıştır.

Üçüncü vergi ise, bir çeşit baş vergisi niteliğinde idi. Mükellefler ücretsiz bazı işlerde çalışmak zorunluğunda idi. Bu tür işlerde çalışmak istemeyenler, emekleri yerine belirli bir para ödemek zorunluğunda idi. Böylece, bu vergi nakdi bir vergi sayılmakta idi.

Bu temel vergiler dışında, ufak bazı vergiler de uygulanmıştır. Bunlardan en önemlisi, tüccarlar üzerine salınan ve «goyokin» adı ile bilinen vergidir. Bazı zamanlarda «goyokin» çiftçiler üzerine de salınmıştır.

Yukarıda ana hatları çizilen sistemin bir tarım ekonomisi karakteristiği taşıdığı açıktır. Vergi yükü genellikle tarım sektörü üzerindedir. Honjo'ya göre, muhtelif sınıflar vergi yükünü şu şekilde paylaşıyorlardı: Tarım sektörü % 84, Askerler % 12 ve Tüccar sınıf % 4 (6).

Tarım sektörü ile askerler üzerindeki görece ağır vergi yükü, bu iki sınıfın tüccarlar aleyhine tepki duymalarına yol açmıştır. Ayrıca, bu arada tüccar sınıfının ekonomik durumunun iyileşmesi de, bu tepkiyi büsbütün arttırmıştır. Böylece, Tokugawa döneminin sonlarına gelindiğinde, tüccar sınıfının ağır bir biçimde vergilendirilmesi önerileri ortaya atılmaya başlandı. Bazı teklifler, tüccarlar üzerine % 50 oranına varan vergiler şeklinde idi. Ancak, ne söz konusu yeni vergiler ne de modernleşme gayretleri uygulanmaya koyulmadan bu dönem sona eriyordu.

b — Meiji Dönemi :

1868 ile 1912 yılları arasındaki dönem, Japon tarihinde Meiji dönemi olarak anılır. Sosyal ve ekonomik kalkınma faaliyetleri açısından bu dönemin önemi çok büyüktür.

Meiji döneminde yapılan birçok önemli sosyal ve ekonomik reformlar yanında sadece, vergileme alanında, vergileri ülkenin ekonomik ihtiyaçlarına uydurmak üzere girilen ileri adımlar, ele alacağız. Meiji dönemi liderlerini vergiler alanında reform yapmaya zorlayan sebepler sadece ekonomik kökenli olmayıp ülkedeki politik huzursuzlukları bastırmak için hükümetin giriştiği faaliyetlerin sebep olduğu kamu harcamalarından da kaynaklanıyordu. Gerçekten de Meiji restorasyonu hareketsiz bir atmosferde meydana gelmedi. Ülkede yer yer isyanlar oldu, politik sorunlar ortaya çıktı. Ayrıca, Meiji idaresi, Tokugawa dönemindeki idareci sınıfın borçları ile samuraların aylıklarını da üstlenmişti. Bundan dolayı Meiji liderlerinin karşılaştıkları en önemli sorun malî idi. Böylece dikkatler, özellikle arazi vergisi olmak üzere, vergileme problemlerine çevrilmişti.

1873 yılında arazi vergilemesi alanında cesur bir reforma girildi. Bu reform hareketinin üç önemli özelliği vardı:

1) Tokugawa döneminde vergi matrahı, elde edilen hasıla olduğu halde, bu dönemde matrah arazinin değeri olarak kabul edildi;

2) Başlangıçta vergi oranı % 3 olarak saptandı, fakat sonradan % 2,5 a indirildi;

3) Tokugawa döneminde aynı bir vergi niteliğinde olan vergi, bu dönemde nakdî ödeme şekline dönüştürüldü (7). Karşılaşılan ilk zorluk, arazi değeri tesbiti konusunda oldu. İlk metinlere göre, arazinin «hukukî değeri» ortalama pirinç fiyatı üzerinden, beş yıllık ortalama mahsulün değerine göre saptanacaktı. Böylece elde edilen tutarın kapitalize değeri bulunarak arazinin hukukî değeri elde edilecekti. Bu metoda uyularak her alı yılda bir yeni değerlendirme yapılacaktı. Ancak, bu plân uygulama

alanına koyulmadı (8). Böyle karışık bir plân yerine daha basit bir plân geliştirildi. Buna göre, hasılanın 8,5 katı arazi değeri olarak kabul edildi (9). Böylece vergi matrahını saptayıp, % 2.5 oranı da belirlendikten sonra, parasal olarak devlete istikrarlı bir gelir yolu bulunmuş oldu. Pirinç fiyatlarının artmasının, kamu gelirleri üzerinde ve vergi mükelleflerinin vergiden sonraki gelirleri üzerinde olmak üzere iki yanlı etkisi görüldü. Fiyat artışları paranın satınalma gücünü etkilerken, kamu gelirleri, gerçek anlamda görece olarak azalıyordu. Aynı mekanizma ise, arazi sahiplerinin büyük ekonomik artıklar elde etmesine yol açıyordu.

Bu hızlı fiyat artışları karşısında hükümet sessiz kalmadı ve meşhur Matsukata tarafından ciddi antienflasyonist önlemler uygulamaya koyuldu. Matsukata'nın işbaşında bulunduğu süre içinde para hacmi daraltıldı ve 1884 yılında genel fiyat düzeyi 1881 yılındaki düzeyin takriben % 75'ine indirildi (10).

1873 arazi vergi reformunun etkilerinin matsukata deflasyonunun etkileriyle birlikte incelenişi oldukça enteresan sonuçları ortaya koymaktadır. Nakdi esasa çevrilen verginin ilk etkisi, piyasa ekonomisinin yayılması ve ekonomide paralı sektörün nisbi öneminin artması sonucunu doğurmuştur (11). Yeni vergileme şeklinin ikinci önemli sonucu ise, arazi mülkiyetinin belirli ellerde toplanmasına yol açmasıdır. Bu mekanizma şu şekilde işledi: Kanuni mükellefiyetin arazi mülkiyetine bağlanması, özellikle reformun ilk yıllarda deflasyonist politikanın uygulanmasından önce, vergi borçlarını ödeyebilmek için küçük arazi sahiplerinin büyük arazi sahiplerinden borçlanma yoluna gitmelerine sebep olmuştur. Bu borçlanmalar sonucunda, bir çok ufak arazi sahipleri, arazilerini kaybettiler (12). Rakamsal bir örnek vermek gerekirse, şu söylenebilir, 1870 yılında % 30 civarında olan arazi kiracılığı, 1892 yılında % 40'a çıkmıştı (13).

Küçük çiftçilerin gerçek gelirini azaltan bir diğer politika da, ortak mal sayılan arazilerin özel mülkiyete devredilmesi oldu. Bu politika ile, kralın ve yüksek dereceli idarecilerin mülkiyetindeki gayrimenkuller artarken, küçük çiftçilerin buralardan odun sağlamak vs. gibi yararlanmaları engellenmiş oldu (14).

Arazi vergisinin kırsal ve kentsel nüfus dağılımı üzerindeki etkisine gelince, etkinin kentleşme şeklinde görüldüğü rahatlıkla ileri sürülebilir. Arazi vergisinin ağır yükü, bir çok çiftçinin arazisini satarak, yeni sanayilerin geliştiği şehirlere göç etmelerine yol açmıştır. Aşağıda verilen tablolar şehirleşme oranını ve tarımsal emek gücündeki nisbi değişikliğini göstermektedir (15).

TABLO — 1

Şehirleşme ve Tarımsal Emek Gücü Göstergeleri

Yıllar	Şehirleşme	Tarımsal Emek Gücü
1887	100,0	100,0
1891	111,3	99,2
1895	122,1	98,4
1899	132,7	97,5
1903	142,8	96,8
1907	152,8	96,1
1911	162,6	95,4
1915	171,9	94,7

Meiji döneminde uygulanan diğer vergilere dönmeden önce, aşağıdaki tabloda bu dönemdeki arazi vergisinin nisbi önemini görmek yararlı olacaktır (16).

TABLO — 2

Toplam Kamu Gelirlerinde
Arazi Vergisinin Önemi

Yıllar	Oran
1870	% 39,2
1871	51,1
1872	39,6
1873	70,8
1874	80,9
1877	82,5
1897	42,4

Kuşkusuz, Meiji dönemi gelirleri sadece arazi vergi gelirlerinden ibaret değildi. Arazi vergisi dışında, 1887 de çıkartılan gelir vergisi, 1896 da çıkartılan ve işletmelerin ciroları ve sermayeleri üzerine salınan vergi ve 1905 de çıkartılan hafif bir veraset vergisi vardı. Diğer iki vergiyi şimdilik bir yana bırakarak, ilkin sadece gelir vergisini ele alacağız, zira, ekonomi sanayi ve ticaret alanlarında yol aldıkça gelir vergisinin önemi artmaktadır. Bu anlamda, aslında bir tür gelir vergisi olan arazi vergisi de yavaş yavaş yerini gelir vergisine bırakmaktadır. Bu değişiklik, Tablo - 2 de. arazi vergisinin nisbi öneminin giderek azalması, dolayısıyla başta gelir vergisi olmak üzere, diğer vergilerin nisbi öneminin artması şeklinde açıkça görülmektedir. Bundan dolayı, aşağıda gelir vergisinin gelişmesi üzerinde duracağız.

Japonya'da ilk gelir vergisi 1887 yılında uygulanmaya başlandı. Bu yıla kadar arazi vergisi ve içki üzerine salınan vergiler gibi geleneksel vergiler uygulanıyordu. Bütün diğer vergilerde olduğu gibi, gelir vergisinin ortaya çıkışında da hızlı artan kamu harcamaları, bu arada deniz gücünün genişletilmesi için gerekli harcamalar önemli rol oynadı (17).

İlk gelir vergisi, bazı önemli hükümlerle zamana göre çok leri bir vergileme tekniği getiriyordu. Örneğin, o dönemin mu-

hasebe tekniği ve idarenin kapasitesi açısından cesur bir adım sayılabilecek gelirlerin üç yıl esasına göre ortalamasının alınması ilkesi kabul edilmişti. Ancak 1926 da, bir önceki yılın gerçek gelirinin kabul edilmesi esasına dönülmüştür.

1894-95 Çin - Japon savaşından sonra, harp masraflarını karşılayabilmek için, başta gelir vergisi olmak üzere, vergileri gözden geçirme çabaları ortaya çıktı. İlk adım olarak, kurum kazançları ile temettü gelirlerini birbirinden ayırıp, bu iki kalem gelire farklı vergilerle ulaşma yoluna gidildi. O yıla kadar, kurum gelirleri vergilendiriliyordu, ancak temettü kazançları gelir vergisine tabi tutulmuyordu. Ancak, amaca, gelir vergisinde radikal bir değişiklik yaparak ulaşmak gerekli idi; Şöyleki gelir vergisinin yanında ayrıca bir de kurumlar vergisi ihdas etmek gerekli idi. Fakat, özellikle sınaı ve ticarî merkezlerden gelen baskılar karşısında, hükümet fazla cesur adımlar atmadı. Bundan başka, ekonomideki sermaye birikimini de engellemek endişesi vardı. Bütün bu etkiler sonucunda, 1899 vergi reformu, başlangıçta arzulanan sonucu veremeden gerçekleştirildi. Yeni düzenlemede gelirler üç gruba ayrıldı. Birinci grupta, kurum gelirleri kapsandı. İkinci grupta, tahvil ve alacak senedi faiz gelirleri kapsandı. Sonuncu grupta ise, diğer muhtelif gelirler kapsandı (18). Böylece temettü gelirleri vergi dışı kalmış oldu.

Yirminci yüzyılın hemen ilk yılındaki «Boxer İhtilali» ve bunun dört yıl sonra patlak veren 1904-1905 Rus - Japon harbi kamu harcamalarını o kadar şiddetli arttırdı ki, bunları karşılamak üzere özei bir harp hesabı ihdas edildi (19). Böylece, 1904 yılında acil özel vergi arttırmaları uygulamaya koyuldu. Bu reformda, kurumlar mülkiyet ve cesamet durumlarına göre ikiye ayrıldı ve vergi tarifesi artan oranlı bir hale getirildi. Ancak, tahvil ve diğer alacak senetlerinden elde edilen faiz gelirlerine (ikinci grup gelir) dokunulmadı. Gerçekten, kamu gelir ihtiyacının çok arttığı ve her an tahvil ihracına başvurulabilecek bir ortamda tahvil faizi gelirleri üzerindeki vergi yükünü görel olarak hafifletmek akıllıca bir işti. 1905 yılının Şubat ayında, devlet tahvili faizleri tamamıyla vergi dışı tutuldu (20).

C. Meiji Dönemi Sonrası Gelişmeler :

Meiji dönemi sonrasının en önemli olayı Birinci Dünya Harbidir. Bu harbin de, önceki harplerde olduğu gibi, maliye politikaları üzerinde önemli etkisi olmuştur. Neticede, başta gelir vergisi sisteminde olmak üzere, vergi sisteminde 1913 ve 1918 yıllarında, başlıca iki önemli değişiklik yapılmıştır. Gelir dilimleri yeniden ayarlandı, vergi oranları yükseltildi ve özel şahıslar ve şirketler için ilâve dilimler getirildi. 1913 ve 1918 revizyonları sadece vergi oranlarını yükseltme şeklinde gerçekleşmedi, fakat fiyat artışlarının, özellikle düşük gelir gurupları üzerindeki olumsuz etkilerini hafifletici muafiyet hadlerinin yükseltilmesi gibi önlemlere de yer verildi.

Bazen artan kamu ihtiyaçlarını karşılamak bazan da değişen ekonomik koşullara sistemi uydurabilmek gayeleri ile 1920 ile 1940 yılları arasında gelir vergisinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Örneğin, 1935 yılında bir aşırı kazançlar vergisi çıkartılmıştır. Bu vergi, ortalama işletme gelirini aşan gelirler üzerine salınırdı.

1940 yılında yapılan büyük reform hareketine gelinceye kadar, vergi gelirini arttırmak amacına yönelik muhtelif çabalar göze çarpmaktadır. Bu çabaların arasında, yüksek savaş harcamaları özel hesabi giderlerini karşılayabilmek için geçici vergi arttırımı kanunu zikredilebilir. Ancak, bu çabalardan hiç biri hükümete güvenilir bir gelir kaynağı sağlayamamıştır. Bundan dolayı 1940 yılında geniş bir reform hareketine girildi. Bu reform çabalarının amaçları şöylece sayılabilir : 1) Adil bir vergi yükü dağılımının sağlanması; 2) Vergi sisteminin ekonomik amaçlara göre ayarlanması; 3) Elâstik ve yüksek gelir sağlayan bir vergi sisteminin sağlanması; 4) Basit bir vergi sisteminin oluşturulması. (21)

1940'lardaki vasıtalı vergilerin % 60 ağırlığı yöneticileri vasıtasız vergiler sahasına itmiştir. Bu gelişmelerin ışığı altında Japonya'da 1940 yılında gelir vergisi sahasında ciddi bir revizyon gerçekleştirildi.

İlk olarak, o döneme kadar kurum gelirleri tek bir gelir vergisi içinde ele alınırken, 1940 yılında gelir vergisi ile kurumlar vergisi birbirinden ayrıldı. 1940 reformuna göre, özel şahıslar gelir vergisine tâbi olurken, şirketler kurumlar vergisine tâbi tutulacaktı. Gelir vergisi çift kademeli bir vergi idi. Birinci kademe- de, farklı gelir sınıflarına farklı oran uygulanmakla beraber, her gelir kendi içinde düz oranda vergilendiriliyordu. Gelirler şöyle sınıflandırılıyordu : Gayrimenkul sermaye iradı, temettü ve faiz gelirleri, işletme gelirleri, emek gelirleri, orman işletmesi gelirleri ve emeklilik ödeme gelirleri (22). Uygulanan düz oranlar, % 5 ile % 40 arasında değişmekte idi. Bu birinci kademe uygulamasının üzerinde, yıllık geliri 5.000 yen veya daha fazla olan mükelleflere uygulanan % 10 dan % 5' e kadar ulaşan artan oranlı ikinci kademe vergi vardı.

Vergi sistemindeki bazı indirimler sisteme gizli bir artan oranlılık kazandırılıyordu.

Sedüier gelir vergisi üzerine global bir verginin uygulanması, mahalli idarelerin o döneme kadar uygulayageldikleri, mahalli bir «surtax» uygulamasını engellemiştir. Bu yeni durum mali merkezleşmeye doğru atılan bir adım niteliğindedir. Arazi vergisinin, ev vergisinin ve işletme vergisinin, milli vergiler şekline dönüştürülmesinin de aynı etkisi olmuştur. (23)

Kurumlar vergisi düz oranlı bir vergi olup, kurum kazançları üzerine % 18 oranında uygulanırdı. 1940 reformu, kurumlar vergisinin kurum maliyetleri içinde bir eleman olmaktan çıkartmıştır. O zamana kadar kurumlar vergisi, kurumların gayrisafi gelirlerinden indiriliyordu. Çok doğru olarak, 1940 reformu ile bu uygulamaya son verildi. Ancak, hiç kuşkusuz, bu yeni metod bir yandan mükelleflerin net vergi yükünü arttırırken, diğer yandan da genel vergi gelirleri içindeki vasıtasız vergilerin nisbi ağırlığını yükseltti. 1940 reformundan sonra, genel vergi gelirleri içindeki vasıtasız vergilerin nisbi ağırlığı % 34,3'ten % 64,1'e yükseldi (24).

Kuşkusuz, aşırı kâr vergisi ve gayrimenkul vergileri gibi diğer vasıtasız vergiler de, bu payın artmasında rol oynamıştır.

1950 yılına gelinceye kadar çeşitli reform hareketleri görülmektedir. Bunlardan en önemlileri şu şekilde sıralanabilir: 1945 yılında, enflasyonu kontrol etmek gayesi ile, bir defa olarak uygulanan bir emlak vergisi ihdas edildi. Ancak, bu vergi de enflasyonu önleyemedi. 1947 yılında sedüler gelir vergisi yerine artan oranlı üniter gelir vergisi ihdas edildi. Aynı yılda carî yılın geliri, gelir vergisi matrahı olarak kabul edildi. Nihayet, 1948 yılında, üretimin her aşamasında % 1 oranında uygulanan bir muamele vergisi ihdas edildi. Ancak bu vergi de 1950 yılında yürürlükten kaldırıldı.

Harp döneminde, harp masraflarını karşılayabilmek için çoğunlukla vasıtalı vergilerde ayarlamalara gidilmiştir. Bundan dolayı, vasıtalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki görece payı 1940'lardaki düşük düzeyinden yükselmeye başladı. Vasıtalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki nisbi payı, 1940'daki % 35,9'dan 1949 da % 45,9'a yükseldi (25).

1950 yılında, Shoup Komisyonu önerilerine uyularak, Japonya'da ikinci büyük reform hareketi gerçekleştirildi. Ancak ondan önce «Dodge Planı»na uygun olarak bazı idari önlemler alındı. Shoup Komisyonunun Japon vergi sisteminde çok büyük etkisi oldu. Shoup Komisyonunun genel felsefesi şu üç noktada toplanmakta idi: 1) Basitlik; 2) Ferdîyetçilik; 3) Mahallî vergilemeye daha fazla ağırlık verilmesi. Bu felsefe, genellikle milliyetçi ve merkezîyetçi Japon geleneklerine ters düşüyordu. Buna rağmen, vergi otoriteleri vergi sistemlerinde önemli değişiklikler gerçekleştirdi.

Gelir vergisinde, kapital kazançları da dahil olmak üzere tüm gelirler % 20 ile % 55 arasında değişen oranlarda vergiye tâbi tutuldu. Böylece, yatırımları ve emek gücünü arttırmak gayesi ile gelir vergisinin en yüksek oranı % 85'den % 55'e indirilmiş oldu (26). Ancak, tıkkama etkisi nedeni ile, kapital kazançlarının gelir vergisi kapsamına alınması menkul piyasanın gelişmesi açısından sakıncalı olmuştur. Bundan dolayı, 1952 yılında kapital kazançları gelir vergisi kapsamından çıkartıldı ve bu boşluğu doldurmak için bir menkul muameleler vergisi ih-

das edildi. Hiç kuşkusuz, bu verginin de aynı tür tıkama etkisi olabilirdi, ancak tarife yapısına bağılı olarak, bu etki çok daha düşük düzeyde tutulabildi.

Gelir vergisine ilâveten, % 0,5 - % 3 oranlarında bir genel servet vergisi uygulanmakta idi.

Kurumlar vergisinin oranı % 35 olarak belirlendi. dağıtılmamış kârlar ise % 2 oranında vergilendirildi.

Vasıtalı vergilerde de bazı değişiklikler yapıldı, bu değişiklikler daha çok vergilerin adetlerini azaltma yönünde oldu.

Böylece 1950 reformu, vasıtalı vergilerde ufak değişiklik yaparak, genellikle vasıtasız vergilere ağırlık vermiş oldu.

Shoup Komisyonunu takip eden dönemde milli vergi sisteminde yapılmış olan değişikliği görebilmek için aşağıdaki tablo verilmiştir (27).

TABLO — 3

Shoup Komisyonundan Önceki ve Sonraki Milli Vergi Sistemleri
Gelir Vergileri

1948	1951
Gelir Vergisi	Gelir Vergisi
Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi
Özel Kurumlar Vergisi	Servet Artışı Vergisi
Gayrimenkul Vergisi	Net Servet Vergisi
Sermaye Vergisi	Yeniden Değerleme Vergisi
Harp Tazminatı Vergisi	
Harp-dışı zarar tazmin Vergisi	

Dolanım Vergileri

Menkul Muameleler Vergisi	Menkul Kıymetler Muamele
Muamele Vergisi	Vergisi

Menkul Kıymetler Muamele Vergisi	Emtia Vergisi
Emtia Vergisi	Ağırlık Vergisi
Ağırlık Vergisi	Seyahat Vergisi
At Yarışları Vergisi	Kayıt Resmi
Kayıt Resmi	Damga Resmi
Damga Resmi	

Tüketim Vergileri

Likör Vergisi	Likör Vergisi
Sert İçki Vergisi	Sert İçki Vergisi
Monopol Kârları	Monopol Kârları
Şeker Vergisi	Şeker Vergisi
Mensucat Vergisi	Oyun Kâğıtları Vergisi
Oyun Kâğıtları Vergisi	Benzin Vergisi
Gümrük Vergileri	Gümrük Vergileri

1950 reformunun önemli bir özelliği, varlıklar için yeniden değerlendirme esasının getirilmiş olmasıdır. Özellikle yüksek fiyat artışlarının söz konusu olduğu durumlarda, bu çok önemli bir önlemdir. Aksi taktirde, amortismanlar yenileme maliyetlerini karşılayamaz olur. Yeniden değerlendirme firmaların ihtiyarına bırakılmıştı. Ancak varlıkların el değiştirmesi halinde, özel şahısları yeniden değerlendirme yapması zorunlu idi.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışı % 6 oranında vergiye tabi tutulmuştur (28).

Shoup Komisyonunun diğer çarpıcı bir önerisi de, eyaletler düzeyinde katma değer vergisi uygulaması talebi idi. Ancak bu öneri uygulamaya dönüştürülmedi (29).

Shoup Komisyonu'nun millî ve mahallî vergilerin nisbî ağırlıkları üzerindeki etkisi aşağıdaki tabloda görülebilir (30).

TABLO — 4

Millî ve Mahallî Vergilerin
Nisbî Ağırlığı

Yıllar	Millî V.	Mahallî V.
1948	% 45,9	% 54,1
1949	45,0	55,0
1950	42,9	57,1
1951	42,0	58,0
1952	42,4	57,6

Shoup Komisyonunun önerilerine uyularak girişilen reform hareketinden sonra, genel vergi sistemini Japon geleneklerine uydurabilmek için uzun tartışmalar açıldı. Böylece, 1953 yılında yeni bir reform cereyanı başlamış oldu. Bu yılda vergi adaleti üzerinde olumsuz etkileri olduğu gerekçesi ile net servet vergisi kaldırıldı. Gelir vergisi tarifeleri yükseltildi, en yüksek oran % 64'e çıkartıldı. Sermaye kazançları gelir vergisi kapsamından çıkartıldı ve özel bir vergi olan Menkûl Muamele Vergisi kapsamına alındı. Veraset vergisi, veraset vergisi ve intikal vergisi olarak ikiye ayrıldı. Vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapılmakla birlikte, ana sisteme fazla dokunulmadı.

1953 reformunu takip eden yıllarda vergi sisteminde yapılan değişiklikler önemli komplikasyonlar ortaya çıkarttı. Buna bir örnek olarak bugün çok sayıda gelir vergisi olduğunu belirtiriz; gelir vergisi, kurumlar vergisi, eyalet ikamet vergisi, teşebbüs vergisi ve belediye ikamet vergisi (31).

Japon vergi sisteminin gelişmesi bölümünü bitirmeden önce, ana vergilerin işleyişlerini görmek yararlı olur. Bu gaye ile aşağıdaki tablo verilmiştir (32).

TABLO — 5

Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Nisbi Ağırlıkları

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1935	% 34,3	% 65,7
1941	% 64,1	% 34,9
1950	% 54,9	% 45,1
1955	% 51,4	% 48,6
1960	% 54,3	% 45,7
1965	% 59,2	% 40,8
1969	% 62,7	% 37,3

TABLO — 6

Muhtelif Vergilerin Millî Gelir Elâstiklikleri

Yıllar	Toplam Vergi Hasılatı	Gelir Vergisi	Durumlar Vergisi	Dolaylı Vergiler
1957	1.70	2.38	2.43	0.65
1960	1.70	2.22	2.35	0.97
1962	1.74	3.44	1.37	0.96
1964	1.16	2.06	0.89	0.74
1966	1.36	2.19	1.24	0.90

Tablo - 5'de, dolaysız vergilerin nisbi ağırlıkları daima % 50'nin üzerindedir. Bu ise, ciddi bir vergi adaleti aracı olarak görülmektedir.

Vergilerin gelir elâstikliğine gelince, Tablo - 6'da elâstiklik katsayısının daima birden büyük olduğu görülmektedir. Gelir vergisi, en yüksek elâstiklik katsayısı ile birinci sırayı almaktadır. Gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısı ve esneliği sebepleri ile ilk sırayı alması doğal görülmektedir. Kurumlar vergisinin özellikleri de olumludur. Ancak, dolaylı vergilerin elâstiklik katsayısı birden küçüktür.

3. Türkiye'de Vergi Sisteminin Gelişimi :

Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı İmparatorluğunun bir devamı olduğundan ve İmparatorluk mevzuatının bir kısmı Cumhuriyetin ilk dönemlerinde uygulanmış bulunduğundan dolayı, Osmanlı İmparatorluğu vergi sistemini genel olarak gözönünde bulundurmak yararlı olacaktır. Bu amaca yönelik olarak, aşağıdaki bölüm iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanmış olan vergi sisteminin genel bir değerlendirmesi yapılacaktır. Bunu takip eden ikinci kısımda ise, Cumhuriyet Türkiye'sindeki vergi sisteminin gelişimi izah edilecektir.

a. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi :

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, devlet idaresi gibi vergi sistemi de daha çok dinî bir karakter taşımakta idi. Bu sistemde vatandaşlar dinî inançlarına göre müslümanlar ve müslüman olmayanlar diye kabaca ikiye ayrılmıştı.

Vergi sisteminin ikinci bir karakteristiği ise, ekonominin, o dönemde GSMH'nin takriben üçte ikisini oluşturan tarım sektörüne dayanmış olması idi.

Vergi tarh ve tahsil metodları ise oldukça iptidai idi. Bundan dolayı, sistem hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi açılarından ayırım ve bazı idarî sorunlar yaratmakta idi. Devlet ihale metodu ile vergi topluyordu. Vergi toplayıcıları (mültezimler) genellikle devlete belirli bir miktar sağlamakla yükümlü idiler. Vergi mükelleflerinden toplanan gerçek miktarla, devletle mültezimler arasındaki anlaşmaya göre devlete ödenecek miktar arasındaki fark, mültezimin kârı veya zararı olmakta idi. Bundan dolayı, söz konusu metod, mültezimlerin çoğu zaman kanunsuz bir şekilde, vergi mükellefleri üzerindeki baskı yapımları sonucunu doğurmakta idi.

Vergi, tarımsal ürünün miktarına göre aynı olarak ödenmekte idi. Vergi tarhi hasat zamanında yapıldığı için kaçakçılık ya-

pılamıyordu. Ancak, çoğu zaman mültezimlerin lehine neticele-
nen, hukuk dışı pazarlıklar söz konusu olabiliyordu.

Bu sistemin, hem vergi mükellefleri hem de devlet açısından önemli dezavantajlar olmakla beraber, her yıl müstakar bir devlet varidatı sağlamak gibi bir üstünlüğü de vardı. Ancak, o dönemin ulaşım ve haberleşme araçlarının yetersizliği, devleti böyle eskimiş bir sistemi kullanmaya mecbur bırakıyordu.

Vergi oranları, müslüman olmayanlara daha yüksek olmak üzere, çeşitli idi. Bu farklı oran uygulamasının iki önemli politik sonucu olmuştur. Bunlardan birincisi, devletin eski tip bir emperyalist politika gütmesini teşviktir. Müslüman olmayanlarca meskûn yerlerin fethi, devlete varidat sağladığından, askerî açıdan kendisini güçlü hissettiğinde devlet, sınırlarını genişletmeyi ihmal etmemiştir. Gayrimüslümler üzerine salınan verginin ikinci önemli politik sonucu ise bu insanların dinî inançlarına devletçe müdahale edilmemesi olmuştur. Diğer bir deyişle, bu insanlara müslüman olmaları için hiçbir baskı yapılmamıştır. Hiç kuşkusuz, bu politikaların tek sebebi vergi değildir. Ancak vergi, o dönemde uygulanan politikalara cesaret sağlamıştır.

Bu iki politik sonuç, diğer sebepler yanında, imparatorluğun yıkılmasının sebeplerini de hazırlamıştır. Birinci etki, o dönemde imkân dahilindeki optimum idarî boyutları aşacak kadar imparatorluğun genişlemesine yol açmıştır. İkinci etki ise, heterojen bir toplum yapısı ortaya çıkartmıştır.

Aşağıdaki tablo, Osmanlı İmparatorluğunun son yıllarındaki genel vergi sistemini özetlemektedir. Tabloda aynı zamanda vergilerin nisbî ağırlıkları da görülmektedir (33).

TABLO — 7

Osmanlı İmparatorluğu Gelirleri
(1911-12 Yılları)

Gelirler	Yüzdeler	
Dolaysız vergiler	50,5	
Arazi vergileri		9,2
Askerlik bedeli		5,8
Aynı ödemeler		2,0
Ağnam vergisi		6,7
Aşar		25,2
Diğerleri		1,6
Danga Resimleri, harçlar, v.s.	4,6	
Dolaylı Vergiler	17,7	
Gümrükler		14,7
Diğerleri		3,0
Tekeller	18,8	
Tuz		4,2
Tütün		3,3
Posta, telgraf. telefon		3,0
Diğerleri		1,3
Devlet İşletmeleri	0,8	
Devlet mülk giderleri	2,6	
Devlet mülkü giderleri	0,2	
Haraç	2,8	
Emeklilik kesenekleri	3,5	
Muhtelif	5,5	
	100,0	

Osmanlı vergi sisteminin en belirgin özelliği, yıllık mahsul üzerine salınan âşar vergisine dayanmış olmasıdır. İkinci önemli gelir kalemi ise, arazi değeri üzerinden tarh edilen arazi vergisi idi. Gümrük vergileri de toplam gelirler içinde önemli bir yer tutmakta idi. İmparatorluk müslüman olmayanlarla mezkûn olan bölgeleri kaybettikçe, o dönemlere kadar gelir sisteminde önemli bir yeri olan «haraç» in önemi azalmıştır.

o. Cumhuriyet Türkiyesi Dönemi :

Osmanlı İmparatorluğunun parçalanması ve 1920'lerde Türkiye Cumhuriyetinin ortaya çıkması ile, yeni idare ekonomik ve politik çeşitli sorunlarla karşı karşıya gelmiştir. Hiç kuşkusuz, bu dönemin en önemli sorunu, Osmanlılardan devralınan vergi sisteminin gözden geçirilmesi değildi. Nasıl olsa, uygulanagelen bir vergi sistemi vardı ve yeni idare de çok radikal değişiklikler yapabilecek kadar güçlü değildi. Bundan dolayı, Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi sisteminde önemli değişiklikler yapılmadı. Bu dönemin yegâne çabası, eski vergilere mecliste yeni hukukî nitelik sağlamak olmuştur. Bu cümleden olarak, tarım vergisi olan âşarın devamı sağlandı ve tarım dışı kazancı, özellikle ticarî kazancı hedef alan iptidaî bir tip gelir vergisinin uygulanmasını sağlayacak bazı vergi kanunları çıkartıldı.

Özetle belirtmek gerekirse diyebiliriz ki, iki türlü gelir vergisi vardı. Bunlardan biri tarımsal gelire, diğeri ise ticarî gelire oturuyordu. Vergiler dinî nitelik taşıyordu. Cumhuriyet idaresi ilk yıllarında, önemli bir değişiklik yapmadan, Osmanlı sistemine bağlı kalmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında aşırı kazançlar üzerine bir vergi salınmıştır. Bunun amacı harp dönemlerinde meydana gelmiş olan servetlerin bir kısmını kanunlaştırmaktır. Olağanüstü vergi çok kısa süreli yaşamıştır.

Dönemin vergileme felsefesi hakkında bir fikir verebilmek için zikredilmesi gerekli diğeri bir vergi de nakdî veya aynî öde-

nebilir olan baş vergisidir. Bu vergiye göre, herkes ya yılda dört gün çalışacaktı veya dört işçi günlüğü kadar yıllık vergi ödeyecekti.

İlk önemli değişiklik 1925 yılında ortaya çıktı. Osmanlılardan beri uygulanmakta olan temel tarım vergisi, onu ikame edecek yeni bir vergi getirilmeden kaldırıldı (34). Aşarın uygulandığı son yıl olan 1924'de vergi varidatı 12 milyon lira olup, bu miktar o yıl bütçesinin % 20'sini oluşturmaktaydı (35). Bütçe gelirlerinin geri kalan bölümü esas itibarıyla gümrükler ve tekellerden karşılanıyordu. Tarım sektörünün o dönemde ekonomide % 70'lik bir ağırlığı oluşturduğu gözönünde bulundurulursa, tarım üzerindeki bu verginin önemi daha da belirginleşir (36).

1925 ve 1926 yılları Türkiye'de ilk genel ve özel satış vergilerinin koyuldukları yıllardır. İlk muamele vergisi ticaret ve hizmetler sektörleri üzerine salındı. Vergi oranı % 2.5 civarında idi. Vergi tahsil metodu ise pul ve bandrol sistemi idi. Bu ilk muamele vergisini tamamlamak üzere, 1927 yılında eğlence hizmetleri ve bir kısım sair hizmetler üzerine, oran yapısı % 10 ile % 30 arasında değişen bir özel hizmet vergisi ihdas edildi.

Cumhuriyet idaresi tarafından getirilen ilk gelir vergisi, 1926 yılında kabul edilen Kazanç Vergisidir. Bu vergi, hem özel mükelleflerin hem de kurumların kazançları üzerine oturtulmuştur. Böylece bu vergi, hem gelir hem de kurumlar vergisi rolü oynamıştır. Vergiye modern hava veren, beyanname usulü olmuştur. Vergi, mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh ettirilecekti. Mükellefler beyannamelerinde sadece gelirlerini değil, ödedikleri ücret v.s. gibi giderlerini de beyanla yükümlü idi. Bu uygulama ile tüm vergi sisteminin modernize edilmesi amaçlanmış gibi idi. Buna rağmen, asgarî geçim indirimi gibi bazı modern teknikler getirilmemişti. Tarife yapısı, % 6 ile % 14 arasında değişen hafif artan oranlı idi.

Bu dönemde veraset ve intikal vergisi gibi bazı vergiler de uygulanmıştı. Ancak bunların genel bütçe içindeki yeri çok azdı. Kazanç vergisi dışında bütçe gelirlerinin büyük bir bölü-

münü oluşturan iki temel gelir kaynağı vardı, bunlardan biri devlet tekeli gelirleri, diğeri ise gümrüklerdi. 1925 yılında, gümrükler bütçe gelirlerinin % 42'sini, devlet tekeli kârları ise % 11 ni oluşturuyordu (37).

Vergilerin dolaylı - dolaysız bölümüne gelince, şu durum hâkim idi. 1925 yılında dolaysız vergiler tüm vergi varidatının % 32'sini, dolaylı vergiler ise % 68'ini oluşturuyordu.

Vergi sisteminin bir bütün olarak etkinliği hakkında bir değerlendirme yapabilmek için sistemin gelir elâstikliğini bulmak gereklidir. 1925 yılı civarında sistemin gelir elâstikliği 0,7 idi (39). Elâstiklik katsayısı birden küçük olduğundan, vergi sistemi bir bütün olarak etkin sayılamaz. Etkinlik ile kastedilen verginin, piyasa dalgalanmalarına karşı düzeltici bir rol oynayabilmesi ve devlete istikrarlı gelir sağlayabilmesidir. Gelir elâstikliği birden küçük olan bir vergi sistemi, depresyon dönemlerinde elâstiklik katsayısı birden büyük olan bir sistemin sağlayacağından daha yüksek gelir sağlar. Ancak, bu faktör lehte değerlendirilmemelidir, zira bu özellikte bir sistem istikrar sağlayıcı olma niteliğinden yoksundur.

1930'larda uygulanan gümrük vergilerinin önemli bir özelliği vardı. O dönemde, ithalât gibi ihracat da vergileniyordu. O dönemin ekonomik ve sosyal yapısı gözönünde bulundurulduğunda, bu uygulamanın sebebi açıkça anlaşılır. Büyük-çap işletmelerin bulunmayışı nedeni ile ticarî sektöre tam olarak ulaşamıyordu. Bundan dolayı devlet, mükellefin gerçek kazancına inebilmek için her yolu deniyordu. İthalât gibi ihracat da devlet kontrolünden kaçamazdı. Bu gerekçe ile ihracat da vergiye tâbi tutulmuştu. İhracat vergilemesi sistemi ile dünya fiyatlarının etkelenmemesi, bu sistemin ihracatçıların gelirlerine ulaşmak için bir araç gibi kullanılabilmesini sağlamıştır. 1927 de ithalât GSMH'nin takriben % 14'ünü, ihracat ise takriben % 10'unu teşkil ediyordu (40). Bundan dolayı, dış ticaret sektörü vergi idaresi açısından cazip geliyordu.

Cumhuriyetin hemen ilk döneminde uygulanan sistem hakkında verilen kısa açıklamadan sonra, şimdi de 1930 ile 1950 yıl-

ları arasındaki dönemi incelemeye başlayabiliriz. Bu dönemde gelir vergilemesi açısından bir vergi çok büyük bir önem taşımaktadır. Bu vergi İktisadî Buhran Vergisi olup, 1926 da çıkarılan kazanç vergisine yaptığı en önemli katkı, ilk defa olarak ücretlerin vergi kapsamına alınmasıdır. Bu sahada başka önemli bir değişiklik görülmemektedir.

Buna mukabil iki ayrı vergileme sahasında çok önemli değişiklikler müşahede edilmektedir. Bunlardan birincisi, o döneme kadar kararnamelerle yönetilen bir çeşit arazi vergilemesi için modern bir arazi vergisi ihdasıdır. Bu kanun 1931 yılında çıkarıldı. Daha sonra binaları kapsayan bina vergisi çıkartıldı ve 1935 yılında bu iki kanun birleştirildi ve vergileme yetkisi de yerel idarelere bırakıldı. Böylece Türkiye'de malî ademî merkezîyetçilik yönünde ilk adım atılmış oldu. Bu verginin en önemli dezavantajı, vergi bazı ilk tarhiyat esnasındaki yazıma dayanmış olduğundan, zamanla meydana gelen fiyat artışları karşısında matrahın erimesi olmuştur. Enflasyonist dönemlerde, gayrimenkullerin yazım değerleri etkilenmeden gerçek değerleri yükselmektedir. Bu mekanizma, yerel idarelerin içine düştükleri malî krizin sebeplerinden birini oluşturmaktadır.

Bu dönemde en aktif vergileme sahası olarak dolaylı vergiler alanı görülmektedir: bunlar genel ve özel muamele vergileridir. 1930 yılında yerli ve ithal şeker ve petrol üzerine vergi kondu.

Dolaylı vergiler alanındaki en önemli değişiklik 1934 yılında çıkartılan ve Türkiye'deki ilk muamele vergisini oluşturan vergidir. Vergi, mükelleflerin beyanları üzerine tarh edilecekti. Tarife yapısı % 2,5 ile % 10 arasında değişmekte idi. Bankacılık hizmetleri de kapsamıştı.

Bu dönemde iç sanayi ve ithalât giderek önem kazandığından, vasıtalı vergiler sahasında vergileme açısından görülen bu canlılığı doğal kabul etmek gerekir. Ancak, ufak cesametteki firmaları vergi dışı bırakmak, firmaların parçalanmasına yol açmakta idi. Yani, vergi birleşme ve optimum işletme cesametine ulaşma yönünde beklenmedik sonuçlar doğurdu.

1935 yılında bir başka özel muamele vergisi ile o zamana kadar kapsanmamış olan mallar vergi kapsamına alınıyordu.

İkinci Dünya Harbinin Türk vergi sistemi üzerindeki etkisi, Varlık Vergisi diye bilinen, gerçek bir servet vergisinin 1942 yılında ortaya çıkması şeklinde olmuştur. Bu vergi, mükelleflerin servetlerinin değeri üzerinden salınacaktı. Servetin değeri ise yerel otoriteler tarafından belirlenecekti. Mükelleflerin taktir edilen bu değere itiraz hakkı yoktu. Vergi, kısa bir uygulama süresinden sonra 1944 Mart'ında yürürlükten kaldırıldı.

Dönemin vergi sistemi hakkında genel teknik bilgi sunulması gayesi ile aşağıdaki tablo verilmiştir (41).

TABLO — 8

1930 ile 1949 Yılları Arasında
Uygulanmış Olan Vergi Sisteminin
Bazı Teknik Özellikleri

Yıllar	Yatay Dağılım		Vergi/GSMH	Vergi
	Dolaysız	Dolaylı	Elâstikliği	Yükü
1930	% 26	% 74	0,3	10,4
1935	44	56	1,0	11,8
1940	47	53	1,1	9,6
1945	49	51	2,7	9,5
1949	38	62	4,6	14,6

Yukarıdaki tablodan 1930 ile 1949 yılları arasında uygulanmış olan vergi sisteminin genel özellikleri hakkında bir fikir elde edilebilir. Ekonomik gelişme gayretleri içinde devletin gelire şiddetle ihtiyaç duyduğu bir dönemde vergi yükü % 10'un biraz üstünde idi ki, bu oldukça düşük bir değer ifade etmektedir. Bu sonucu sürpriz olarak karşılamamak gerekir, zira, ekonomik olarak en zengin ve politik olarak da en güçlü bir baskı grubu olan

tarım sektörü vergi dışı bırakılmıştı. Bu sektörü vergi kapsamına almamayı bir parça haklı gösterebilecek, yüksek okuma - yazma bilmeme oranı ve yüksek uygulama maliyetleri gibi bazı inandırıcı sebepler vardı. Ancak, GSMH'nin dörtte üçüne yakın bir kısmını oluşturan bir sektör, hiç olmasa ekonomideki sermaye birikimi açısından vergilendirilmeli idi.

Bu dönem uygulanan sistemin ikinci bir özelliği ise, vergi adaleti ile ters düşen dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerden daha yüksek olması idi. Ancak, görece olarak vergi idaresi kolaylığı açısından devlet, dolaylı vergilere daha fazla başvurmak zorunluluğu içinde idi. Ayrıca dolaysız vergiler, yüksek gelir sağlayabilecek derecede yeterli şiddette artan oranlı bir tarife yapısınada sahip değildi.

O dönem vergi sisteminin diğer bir özelliği de, oldukça yüksek sayılabilecek bir gelir elâstiklik katsayısına sahip olması idi. Ancak, bu yüksek elâstikliği biraz dikkatle gözönünde bulundurmak gereklidir. Zira, bu elâstiklik, gerçekten teknik anlamda bir elâstiklik ölçüğü değildir, çünkü bulunan bu yüksek katsayı, vergi sisteminde hiç bir değişiklik yapılmadan bulunan bir değer olmayıp, aksine sistemde zaman zaman yapılmış olan değişikliklerini de içermektedir. Bu yüksek katsayı nedeni ile, genel olarak vergi sistemi devlete yüksek gelir sağlamıştır. Tabiiyle, bu sonuç tek tek vergiler için değil, tüm olarak sistem için geçerlidir.

1950 yılı, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunlarının kabulü ile, Türkiye'de modern gelir vergisi sisteminin başlangıç yılı olmuştur. Fritz Neumark'ın başkanlık ettiği bir komisyon bu tasarıları hazırladı. Kabul edildikleri tarihten beri bir kısım değişiklikler yapılmış olmakla beraber, ana hatları ile kanunlar muhafaza edilmiştir. Gelir vergisi kanunundaki en ciddi değişiklik, ilk şekli ile gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmış olan tarımsal kazançların 1960 yılında vergi kapsamına alınmış olmasıdır.

Türk gelir vergilemesi sisteminde, özel şahıslar ve kurumlar ayrı iktisadî üniteler olarak ele alınmaktadır.

Türk gelir vergisi sisteminde gelirler yedi başlık altında sayılmaktadır. Bunlar ticarî kazanç, ziraî kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkûl sermaye iradı, menkûl sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlardır. Böylece, sermaye kazançları dışında bütün gelirler kapsanmış olmaktadır. Kapital kazançlarının vergi dışı bırakılmaları için oldukça önemli nedenler bulunmakla beraber, bu yol önemli derecede vergiden kaçınma yolu olabilmektedir. Kapital kazançları uzun yıllarda oluşan fiktif kazançlar olduğundan dolayı, diğer gelir kalemleri ile aynı işleme tâbi tutulamaz. Fakat, fiyat artış hızının ve şehirleşme oranının yüksek olduğu ekonomilerde oluşan kapital kazançlarının bir kısmı kamu sektörüne aktarılmalıdır. 1970'lere kadar bu boşluk doldurulmamıştı. Ancak, son zamanlarda çıkartılan bir kararınla gayrimenkuller üzerinde oluşan kapital kazançları kapsanarak, bu boşluk doldurulmuştur.

Gelir vergisinin tarife yapısı artan oranlıdır, en yüksek marjinal oran ise % 66'dır. Artan oranlılık 1.000.000 lirada durmaktadır. Bu miktar ve bunun üstündeki gelirler düz oranlı olarak % 60 vergiye tâbi tutulur.

Artan oranlı vergileme bir yandan artan gelirin azalan marjinal faydası ilkesine, diğer yandan ise vergi mükellefleri arasında eşit marjinal fedakârlık ilkesinin sağlanmasına dayanmaktadır. Bu iki ilkenin yerine getirilebilmesi açısından, artan oranlı tarife yapısı uygulamak gereklidir. Türk gelir vergisi sisteminde gelir dilimleri parasal olduğundan, yüksek enflasyon sonucunda, vergi yükü nisbî olarak düşük gelir grupları üzerine kaymaktadır. Yüksek gelir grubu içindeki çoğu mükellef 1.000.000 TL. limiti üzerinde gelir sağladıkları halde, % 60 oranında vergiye tâbi olur. Bundan dolayı, artan oranlılık gerçek anlamda uygulanamaz. Vergileme sisteminde etkin bir artan oranlılığın sağlanabilmesi için, ya gelir dilimleri veya tarife yapısı enflasyona göre ayarlanmalıdır. Konumuz bu olmadığından, burada detaya inmeyeceğiz.

Uygulanmakta olan gelir vergilemesi sisteminde, asgari geçim indirim, stopaj usulü gibi modern teknikler yer almaktadır.

Kurumlar vergisi, maliyet yapılarını bozmamak için hem kamu hem özel sektör kurumlarını vergilemektedir. Ancak, her iki sektördeki kurumlara uygulanan oranlar aynı değildir, özel sektördekilere % 25 uygulandığı halde, kamu sektöründekilere % 35 uygulanmaktadır.

Gelir vergisi de kurumlar vergisi de ana merkezî vergilerdir. 1957 yılında, eski muamele vergisini ikame eden yeni muamele vergisi kabul edilmiştir. Bu vergide yerli mamûller ve ithal edilen mamûller vergi kapsamına alınıyordu.

Dolaylı vergiler alanındaki diğer önemli gelişme ise, ihracatta vergi iadesi sisteminin getirilmesidir. Teorik olarak, ihracatta vergi iadesi, dolaylı vergilerde varış ilkesinin bir uygulamasıdır. Buna göre bir emtia, tüketildiği ülkenin dolaylı vergisini taşımalıdır. Bu durumda çift vergilemeyi önlemek için ihraç malı üzerinde ihracatçı ülkeye ait dolaylı bir vergi bulunmalıdır. Türkiye'de vergi iadesi sistemi böyle bir teorik amaca yönelik olarak uygulanmamıştır. İhraç edilecek emtia üzerinde iadeye tâbi vergi miktarı, gerçek vergi miktarını aşacak ve reel maliyetlerden bir kısmını da karşılayacak şekilde yüksek bir düzeyde saptanmaktadır. Böylece, vergi iadesi sistemi, gerçek maliyetlerin bir kısmını gizleyerek, ihracatı teşvik araçlarından biri haline dönüştürülmüştür.

Yerel malî yönetimle ilgili olarak görülen önemli bir değişiklik de, kısmî merkezileşme olayıdır; emlâk vergisi, yerel idarelere belirli kriterlere göre pay verme koşulu ile, yerel idare vergisi olmaktan çıkartılıp, merkezî idare vergisine dönüştürülmüştür. Bu yeni sistemde, her beş yılda bir beyan esası getirilerek, gayrimenkullerde görülecek değer artışlarının vergi matrahına yansımaları sağlanmak istenmiştir.

Şimdi de 1950 yılından sonra Türkiye'de uygulanan vergilerin bazı teknik özelliklerine bir göz atalım (42).

TABLO — 9

Yıllar	Vergi Sisteminin Bazı Teknik Özellikleri Yatay Dağılım		Vergi/GSMH Elâstikliği	Vergî Yükü
	Dolaysız	Dolaylı		
1950	% 39	% 61	-2,1	% 11,9
1955	36	64	0,8	11,7
1960	42	58	0,3	11,0
1965	35	65	1,9	12,7
1970	38	62	1,3	15,6
1973	42	58	1,1	16,8

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımı dağılımı, genellikle adaletsiz nitelikte olan dolaylı vergiler lehinedir. Diğer birçok sebep yanında nisbî olarak dolaysız vergilerin yetersiz uygulanışı ve dolaylı vergilerin idarî kolaylıkları bu sonucun ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Vergi adaleti sağlanacaksa, görelî olarak dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yükseltilmelidir.

Ekonomideki vergi yükü oldukça hafif görülmektedir. Devletin rutin idarî harcamaları yanında ağır ağıt-yapı yatırımları ihtiyacı için gerekli fonların sağlanabilmesi için vergi yükü arttırılmalıdır. Ancak, bir ekonomide vergi yükü ile ekonomik kalkınma düzeyi arasında sıkı bir ilişkinin bulunduğu da dikkate alınmalıdır.

4. Bir Karşılaştırma :

Japonya'da ve Türkiye'de vergi sistemlerinin gelişmeleri kısaca görüldükten sonra, sistemlerin ekonomilerin çalışmaları üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini görebilmek için basit bir karşılaştırma yapmak gerekmektedir.

Önce modelimizi teorik bir sistem içine oturtmalıyız. Hem Japonya'da hem de Türkiye'de, kapitalist üretim tarzı hâkimdir. Türkiye için karma ekonomi modeli de denebilir. Uzun dönem

gözönünde bulundurulduğunda, iki ülke arasındaki bu ufak farklılığın kapandığı ileri sürülebilir. Bu ülkelerin uyguladıkları sistem alternatifinin ne olabileceği meselesi burada konu dışıdır. Diğer bir deyişle sistem sorunu veri olarak alınmaktadır.

İki ülke arasındaki temel benzerlik, tarımın ülkelerin belkemiğini oluşturduğu dönemde her iki ülkede de ziraî verginin uygulanmış olmasıdır. Ancak bu benzerlik, Japonya'da arazî vergisinin ilk dönemleri ile, Osmanlılarda âşarın uygulandığı ve bu verginin yürürlükte kaldığı Cumhuriyetin ilk dönemlerine inhisar etmektedir. Tokugawa döneminde arazî vergisi uygulanmış böylece tarım sektörü vergi yükünün önemli kısmını omuzlanmıştı. Meiji döneminde ise, bu vergi yeniden gözden geçirilerek, aynı vergiye dönüştürülmüştür. Böylece, vergiye iki görev birden verilmişti; birincisi, tarım alanında üretilen artık değerlerin sanayi yatırımlarına yöneltilmek üzere kamu sektörüne aktarılması; ikincisi ise, verginin etkin olduğu çapta ekonomiyi paralı ekonomi şekline dönüştürmesidir. Bu doğrudan etkiler dışında da çok önemli dolaylı etkiler ortaya çıkmıştır. Vergi ufak arazilerin satışını zorunlu hale getirerek, arazî mülkiyetinde merkezleşmenin ortaya çıkmasına yol açtı. Ekonomide servet dağılımı problemini bir tarafa bırakacak olursak, böyle bir temerküz olayının, aksi halde mümkün olabilecek düzeyden daha yüksek bir tasarruf miktarını yaratmış olduğu ileri sürülebilir. Verginin diğer bir yan etkisi de sanayiye ucuz ve bol emek sağlamış olmasıdır. Bu ikinci etkinin gelir dağılımı üzerinde olumsuz bir etki yapmış olduğu kuşkusuzdur. Ancak bütün bu direkt ve dolaylı etkiler, gelir ve servet dağılımı üzerindeki olumsuz sonuçlarına rağmen, kapitalist sermaye birikimi için gerekli idi.

Türkiye'de arazî vergisinin gelişimi ise oldukça olumsuz olmuştur. Temel tarım vergisi olan âşar, İmparatorluk döneminde çok kötü bir biçimde yönetilmiştir. Cumhuriyet İdaresi ise 1925 yılında, yerine hiçbir yeni vergi koymadan, âşarı kaldırdı. Tarım üzerindeki ikinci vergi olan arazî vergisi uygulaması ise başarısız oldu. Vergi tarh metodu, devlete yüksek varidat sağlamak imkânını vermiyordu. Ancak, 1929'larda fiyatların düştüğü dönemler tabiiyle istisnadır. Tarım sektörünün gelir vergisi kap-

samına alınması için 1960'lara kadar beklemek gerekiyordu. Ancak ondan sonra da bu sektöre etkin vergileme getirilememiştir. Böylece, iktisadî faaliyetlerde en yüksek yer tutan bir sektör etkin vergileme alanı dışında tutulmuş oldu.

Aşarın kaldırılma sebepleri arasında, verginin tarh ve tahsilinde uygulanan kötü idare en önemlilerindendi. Ancak, bir ekonomide, düzeltilmesi her an mümkün olabilecek kötü tarh ve tahsil idaresi gerekçesine dayanılarak, en büyük sektör üzerindeki bir vergi kaldırılamaz. Dolayısıyla, böylesine ciddi bir politik kararın arkasında daha inandırıcı bir sebep aranmalıdır. Böyle bir sebep, iç ve dış muhalefetlere karşı belirli bir sosyal sınıfa dayanmak zorunda olan iktidar üzerindeki tarım sektörünün ekonomik güç ve etkisinde bulunabilir. Böylece, tarım sektörünün vergi dışı bırakılması, 1929 ekonomik krizi ve II. Dünya Harbi ile birlikte sermaye teşkili önünde önemli bir engel oluşturmuştur.

Modern anlamda bir gelir vergilemesi sistemi Japonya'da 1887 de başlatılmış olmasına karşın, Türkiye'de 1950 yılına kadar beklenilmesi gerekmiştir. Dolayısıyla, Japonya vergi idaresi tekniklerini geliştirmede bir üstünlüğe sahip olmuştur. İdarî etkinlik, büyük tip işletmelerin kurulması ve Türkiye'de olduğundan önce batı tekniklerinin alınması ile de arttırılmıştır.

Türkiye'de 1950 yılında Gelir Vergisi Kanunu kabulüne kadar çeşitli dolaysız vergiler uygulanmıştır, ancak bunlar devlete yeterli gelir sağlayamamıştır.

Sistemlerin genel başarıları başka bir açıdan da değerlendirilebilir. Bu açı, GSMH içinde vergilerin yüzde oranıdır. Bu oran çok önemlidir, zira devletin diğer açık finansman metodlarına başvurmadan elde edebileceği imkânları ortaya koyar. Cumhuriyet dönemi boyunca Türkiye'de genel vergi yükü % 20 civarında idi. Japonyada ise bu oran Meiji dönemlerinin başlarındaki orana eşittir. Ekonomik kalkınma sürecinin başlangıç aşamalarında GSMH içindeki yüksek vergi payı, alt-yapı yatırımları için gerekli tasarrufları sağlar. Türkiye'de bu oran 1923 ile 1960 yılları arasında % 10 civarında kalmıştır. Oysa bu pay, kamu sektörü içinde sermaye teşkiline yeterli değildir.

Son olarak, iki ülkede uygulanan vergi sistemlerini vergi adaleti açısından karşılaştırmak gerekir. Bu amaca yönelik olarak, dolaylı ve dolaysız vergilerin nisbi ağırlıklarını dikkate almalıyız.

Türkiyedeki durum şöyledir. Cumhuriyetin ilk yıllarından son yıllara kadar, görece olarak daha âdil olduğu ileri sürülen dolaysız vergilerin vergi sistemi içindeki ağırlığı, bazan % 30'a kadar azalarak, genellikle % 50'nin altında kalmıştır. Dolaysız vergilerin kötü idaresi dikkate alınırca, Türkiye'deki vergileme sisteminin genel durumu daha da olumsuz olarak belirginleşir.

Japonya'ya gelince, dolaylı vergilerin nisbi ağırlığı çoğu zaman % 50'nin üzerine çıkmıştır. Bu oran, Shoup Komisyonu paralelinde 1950 yılında gerçekleştirilen düzeltmeden sonra % 60'a ulaşmıştır.

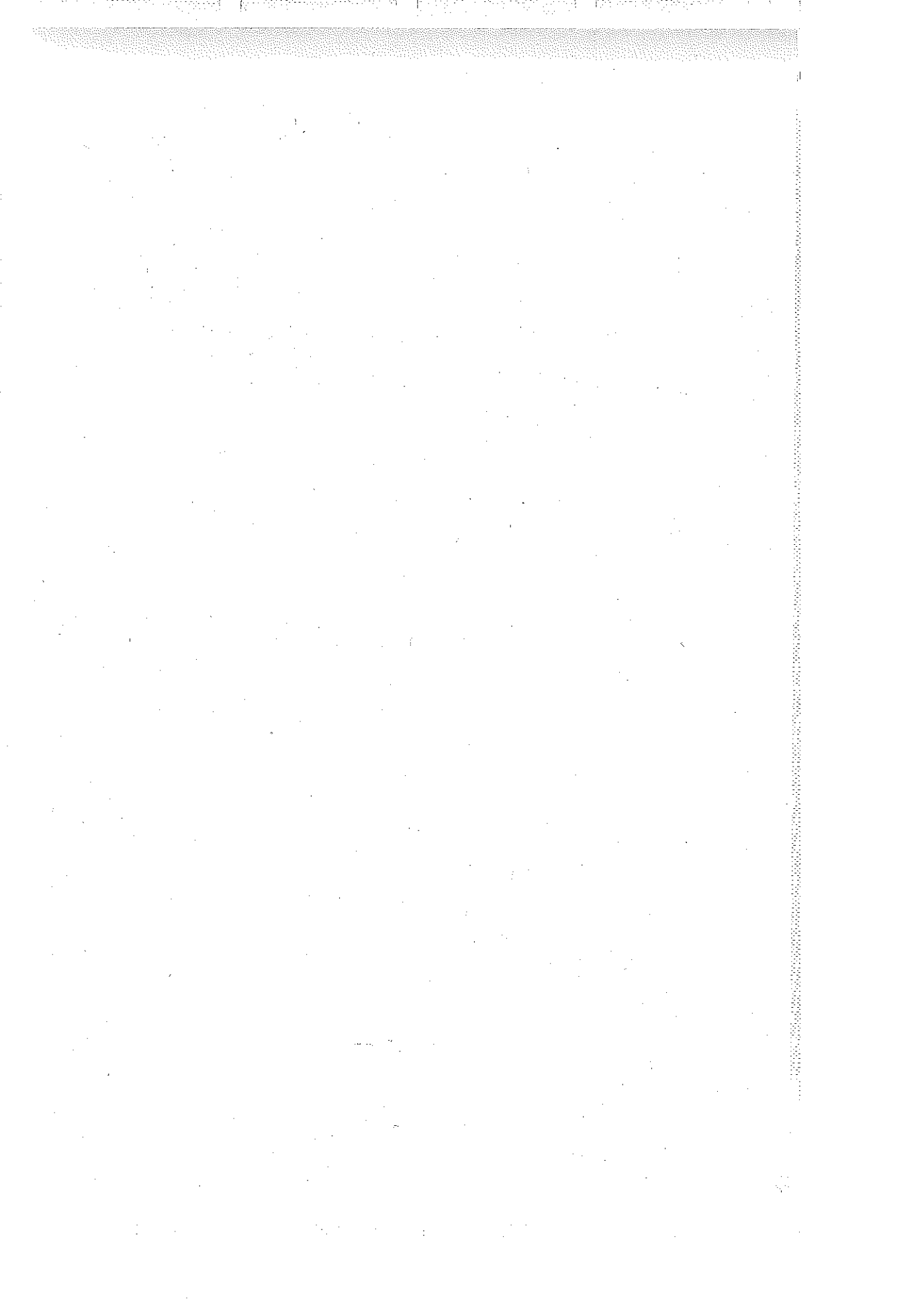
Hiç kuşkusuz bir vergileme sisteminde, dolaysız vergiler kadar dolaylı vergilerin de bazı fonksiyonları vardır. Ancak, bazı istisnalar dışında, adalet açısından dolaysız vergiler üstünlük kazanır. Mükellefin gerçek vergi ödeme kapasitesine en iyi uydurulan vergi dolaysız vergilerdir. Mükelleflerin vergi ödeme güçlerine oturtulabilmeleri için dolaylı vergiler de bazı düzeltmeler yapılabilir, ancak bu alanda tam başarı elde etmek fazla mümkün değildir. Bundan dolayı, salt gelir amacına yönelik olarak dolaysız, vergiler sahasında kalınması, buna mukabil bazı mal ve hizmetlere olan talebin kısılması veya dışsalılıkların kontrolü gibi ekonomik amaçlar dışında dolaylı vergilere başvurulmaması uygun bir politika olarak kabul edilebilir.

NOTLAR :

1. Dore, R. P.: «The Legacy of Tokugawa Education», **Changing Japanese Attitudes Toward Modernization**, (Marius B. Jansen, ed.), Princeton University Press, Princeton, 1972, s. 99-131. Ohkawa Kazushi-Rosovsky, Henry: «A century of Japanese Economic Growth», **The State and Economic Enterprise in Japan**, Princeton University Press, Princeton, 1970, (William W. Lockwood, ed.), s. 59.
2. Allen, G. C.: **A Short Economic History of Modern Japan: 1867-1937**, Allen and Unwin, 1951, s. 47 ve devamı.
3. Crawoour, E. Sydney: «Tokugawa Heritage», **The State and Economic Enterprise in Japan**, op. cit., s. 36-42.
4. Honjo, Eijiro: **Economic Theory and History of Japan in the Tokugawa Period**, Russell and Russell Inc., New York, 1965, S. 195.
5. Ibid., S. 196 ve devamı.
6. Ibid., S. 197 ve devamı.
7. Dower, John W. (ed.): **Origins of Modern Japanese State**, Selected Writtings of E. H. Norman, Pantheon Books, New York, 1975, S. 248.
8. Ibid., S. 248.
Ono, Yeijiro: «The Industrial Transition in Japan», Publication of the American Economic Essociation, Baltimore, January, 1890, Cilt 2, No. 1, S. 32-3.
9. Tsuru, Shigeto: **Essays on Japanese Economy**, Kinokuniya, Tokyo, 1958, S. 127.
10. Ohkawa, Kazushi-Rosovsky, Henry: «A Century of Japanese Economic Growth», op. cit., S. 66.
11. Bu görüş çoğu yazarlar tarafından paylaşılmakla beraber, bazı itirazlar ileri sürülmektedir. Meselâ, Oshima, Harry T.: «Meiji Fiscal Policy and Economic Progress», **The State and Economic Enterprise in Japan**, op. cit., S. 353-91.
12. Hayami, Yujiro: **A Century of Agricultural Growth in Japan**, University of Tokyo Press, Tokyo, 1957, S. 48.
13. Ibid., S. 48.

14. Halliday, John: **A Political History of Japanese Capitalism**, Pantheon Books, New York, 1957, S. 43-4.
15. Kelley, Allen C. ve Willismson, Jeffrey G.: **Lessons From Japanese Development: An Analytical Economic History**, The University of Chicago Press, Chicago, 1974, S. 133, 191.
16. Beasley, W. G.: **The Meiji Restoration**, Stanford University Press, Stanford, 1972. S. 381.
Yamaguchi, Tadao: «The Fiscal Policy in Relation o Economic and Social Nevelopment After 1945 in Japan», S. 6. **Mal'ye Ensütüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1967, S. 6.
17. Shiomi, Saburo: **Japan's Finance and Taxation: 1940-1956**, Columbia University Press, New York, 1957, S. 114.
18. Ibid., S. 118.
19. Emi, Koichi: **Government Fiscal Activity and Economic Growth in Japan: 1868-1960**, Kinokuniya, Tokyo, 1972, S. 25.
20. Shiomi, Saburo: op. cit., S. 119.
21. Ibid., S. 34.
22. Ibid., S. 127.
23. Ibid., S. 40-5.
24. Nakamura, Hideo: «The Tax System in Post-War Japan» basılmamış makale.
25. Ibid., S. 13.
26. Shoup Mission: **Report on Japanese Taxation**, Tokyo, 1949, S. 77-9.
27. Shiomi, Saburo: op. cit., S. 89.
28. Nakamura, Hideo, op. cit., S. 4-5.
29. Ibid., S. 6.
30. Tokoyama, Tsunesaburo: **Present Day Public Finance and Trends in Historical Development**, The Science Council of Japan, Tokyo, 1956, S. 65.
31. Hayashi, Taizo: **Guide To Japanese Taxes**, Zeikei Shcho Sha, Tokyo, 1975, S. 10.
32. Nakamura, Hideo: op. ci., S. 13-4.
33. Mears, Eliot C.: **Modern Turkey**, The MacMillan Company Co., 1924, S. 399.
34. 1925 yılında âşarın kaldırılmasından sonra, pazarlanan tarım ürünleri üzerine bir vergi salındı, ancak bu bir yıl sürdü. Tarım üzerine 1942 yılında bir vergi salındı ve 1945 yılına kadar sürdü. Bu verginin ana gayesi ordunun ihtiyaçlarını karşılamaktı. Bulutoğlu, Kenan: «Government Revenue Structure and Economic Development», **Lectures on Public Finance**, International Insitute of Public Finance, 1973, S. 343.

35. Demirkan, Uçar: Cumhuriyetin İlk Elli Yılında Vergi Yapımız, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 1973, S. 34.
36. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1963-1967, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı, Ankara, 1963, S. 9.
37. Demirkan, Uçar: op. cit., S. 34.
38. Bütçe Gelirleri, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 1974, S. 3.
39. Ibid., S. 4.
40. Bulutay, Tuncer: «Türkiye'nin 1923-1927 dönemindeki İktisad) Büyümesi Üzerine Düşünceler», Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1975, S. 196.
Önder, İzzettin: Türkiye'de Kamu Harcamalarının Gelişme Seyri: 1927 - 1967, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1972, S. 194.
41. Bütçe Gelirleri, op. cit., S. 3-4.
42. Ibid., S. 3-4.



DEVELOPMENT OF THE TAXATION SYSTEMS IN JAPAN AND TURKEY

Izzettin Önder
Faculty of Economics
University of İstanbul

1. Introduction :

The aim of this paper is to analyze the development of the taxation systems in Japan and Turkey in general. Besides giving a general description of the development of the systems in both countries, it is also aimed to point out the apparent disparities in the developmental paths in the two countries.

The idea in analyzing the tax systems of these two countries is to make a comparison between these countries which have similarities in certain aspects. Indeed, both Japan and Turkey have been exposed to western civilization during the stage of their economic backwardness, though the time and style of exposure has been quite different. Japan had been forced by westerners, especially Americans, to open the country to western traders after almost two hundred years of seclusion. The merits and demerits of that long-lived seclusion period are beyond the scope of this paper.

Turkey, on the other side, had always been in close contact with European nations, though without benefiting from their techniques and know-how throughout the whole period till the last years of the Ottoman Empire. However, towards the end of the Empire period, some efforts had been made to adopt western techniques, but the never ending wars prevented the Ottomans to make real steps in that direction.

The establishment of the Turkish Republic enabled the political leaders to focus on the problems of westernization and industrialization. Some modernization attempts had been made, such as the changing of the mode of living, the style of customs, the changing of the Arabic letters into Latin alphabet, etc. Those reforms were imposed upon the society. However, the infrastructure of the society both in economic and social senses was lacking to a great extent. Almost three-quarters of the population was illiterate at the time. The accumulated capital consisted of a few factories inherited from the Ottoman Empire which were producing mostly for the needs of the army. As for entrepreneurs up to western standards, there were almost none. Hence Turkey tried to initiate western reforms upon that structure at the beginning of the 1920's, with due qualification for some efforts made during the Ottoman period.

The picture in the above sense is quite different in the case of Japan which followed a somewhat different developmental path in her social and economic history. At the beginning of the Meiji Era, which can be considered as the backbone of Japanese economic development efforts, the literacy rate was around 40%. In the Tokugawa Era education was given a great importance (1).

As to the Japanese economic and entrepreneurial history, the situation during the opening years of the Meiji Era was better than it was in Turkey in the 1920's. Some families had been distinguished in Japan as industrial families, generally coming from the merchant class in the Tokugawa Era. The capital accumulation was sufficient to enable the government to hand over most of the state economic enterprises to the private sector in 1882 (2). The selling of the state economic enterprises to the private sector at a price much lower than their genuine values then had some implications, but in any case this fact shows the economic power of the private sector at that time.

The Japanese Economy was also monetized to a considerable degree at the beginning of the Meiji Era. The percentage

of the agricultural product marketed and the adoption of the taxation show the degree of monetization in the economy (3).

The policies which had been followed in Japan and Turkey in different periods had, no doubt, different impacts on the development of the economies in these countries. The social factors, such as social relations, customs, religious factors, etc., had also affected the development of the countries in different ways.

The object here is not to trace all the relevant factors and their impact on the development of the countries. Instead, what is aimed in this paper is just to follow the developmental path of the taxation systems and find out certain correlation between the taxation systems and the economic structural change in both countries. Therefore, we shall not deal with the factors affecting the economic conditions, but we will only emphasize the development of the taxation systems and their relation to basic economic changes that had taken place in both countries over time.

As to the time period covered in the paper, it is difficult to take the same time segment for the two countries, because they had reached different stages of development at different time periods. It is, therefore, necessary to fix different time periods for each of the countries. For Japan the time period covers the late years of Tokugawa Period, the Meiji Period, the pre-war and post-war periods up to the 1950's. Up to the Shoup mission there had been considerable changes in the taxation systems in Japan, both in the kinds of taxes employed and in the methods of assessment. After the 1950's the system had also undergone some changes, but those recent changes do not count much in the matter.

For Turkey the case is somewhat different. In the 1920's the Ottoman Empire was demolished, and the new Turkish Republic had emerged out of ruins caused by endless social and political unrest in the decaying period of the Empire. The

leaders of modern Turkey, no doubt, tried to adopt new systems in every way, but some old systems lived for some time in the Republican time. It is, therefore, necessary to make a brief review of the Ottoman tax system. Then we can turn to the developments realized in the Republican period. Like Japan, in Turkey, also, considerable changes had taken place almost up to the 1950's. The changes since then have less significance in the matter. Accordingly, we shall emphasize the developments up to the 1950's, while giving a brief explanation for the changes made after the year 1950.

In the following sections, the development of the taxation systems in Japan and Turkey will be surveyed according to the above explanation.

2. Development of the Taxation System in Japan:

In this section the development of the taxation system in Japan will be introduced in three sections. In the first section, the taxation system of the Tokugawa period will be examined briefly. In the second section the Meiji Period taxation system, especially the land tax system, will be analyzed. Finally, in the third section, the post-Meiji period and the post-war period will be examined.

a. Tokugawa Period:

During the Tokugawa Period the economy was not exposed to market transactions to a great extent and rice was the only important means of measurement for wealth. Almost everything was expressed in terms of quantities of rice. Thus, the Tokugawa Period had been known as the age of rice economy (2). The taxes were paid in kind as well.

The society was composed of four classes, the daimyo or hans who were administrators in general, the warriors who were called Samurai, the merchants, and, finally, the farmers.

The economic wealth was believed to be produced by the agricultural sector only. Merchants had been considered as parasites on the society. Therefore, the taxes had to be levied on the agricultural sector because that sector was the only one making real production.

In the Takugawa Era mainly three types of taxes had been employed. They were denso, komononari, and kayaku (5). Denso was the most important revenue item in that period. More than half of the annual yield used to be given to the daimyo or han as tax. This was a tax on agricultural production. Two methods of assessment had been employed. In the first method a fixed assessment system was employed, whereas in the second system an annual assessment system was employed.

The second tax, komononari, was a tax on forests, waste land, rivers, etc. In this tax, also, different assessment systems had been employed.

The third tax was a kind of poll-tax. The tax-payers had to work in certain unpaid jobs as coolies. If the tax-payer refused to give his service as a coolie, then he had to pay certain amount of money in lieu of his service. Thus that was a tax paid in cash.

Besides these three main taxes some other small taxes had been used, too. The most important of that class of taxes was goyokin which was actually a tax on merchants. But, sometimes farmers also had been asked to pay goyokin.

The system described above has the characteristics of the system of an agricultural economy. The burden of the taxes was heavily on the agricultural sector. According to Honjo, the relative tax burden distribution among different classes was as follows; agricultural class 84 %, samurai class 12 %, and merchant class 4 % (6).

The relatively heavy burden on the agricultural sector and the samurai class made them react against the merchant class. The enhancement of the economical position of the merchant class aggravated the temperament of the other classes against

the merchant class. Thus, towards the end of the Tokugawa Period there had been some proposals to tax the merchant class more heavily. Some proposals even envisaged a 50 % tax on them. However, the tax proposals and the modernization proposals of the Tokugawa administration could not be implemented and at the end of the Tokugawa Period there was almost no important change in the relative tax-burdens on the different classes.

b. Meiji Period:

The period between the years 1868 and 1912 is called the Meiji Era in the Japanese history. This period has the utmost significance from the viewpoint of social and economic development.

The main tax that the Meiji Era inherited from the Tokugawa Period was the famous land tax, which had hitherto been implemented as a tax paid-in-kind. There were also some unimportant taxes yielding high revenue.

Among many other social and economic reforms that had been implemented during the Meiji Period we consider the advanced steps that had been taken in the way of improving the taxation system to suit it best to the economic needs of the time. The compelling forces for the Meiji leaders to make reforms in taxes were not only economic needs, but also the increase of the government outlays to settle the political unrest in the country. Indeed, the Meiji Restoration did not take place in a quiet atmosphere. Rather there were many political problems as well as rebels sometimes. Besides, the Meiji Administration had shouldered the samurai stipends as well as most of the debts of the Tokugawa hans. Therefore, the financial problems were, perhaps, the most outstanding issues facing the Meiji Leaders. Thus, they turned the attention to the taxation issues, especially the land tax problem.

In 1873 a bold reform was launched in the field of land taxation. That reform had three significant principles: 1) The

new tax had to be assessed on the value of land, whereas the tax-base was the harvest in the Tokugawa period; 2) The rate was fixed at 3 % in the beginning and later reduced to 2,5 %; 3) The tax was to be collected in cash, whereas it was collected in kind in the Tokugawa Era (7). The initial difficulty was the assessment of land values. According to the first version of the law, the «legal value» of the land had to be determined by the average yield of each piece of land during five years at the average price of rice. Then, that sum had to be capitalized to reach the legal value of the land. And the reassessments had to be made at every six years. But the plan was not put in effect (8). Instead of this rather complicated plan, a simple one was adopted. According to that plan the assessment of a land value should be made by multiplying the crop yield in money terms by 8,5 (9). The fixing to the tax-base as described above and the tax rate at 2,5 % yielded a stable revenue to the government, though only in monetary terms. The increase in the price of rice had a two-sided effect both on public revenue and after-tax income of tax-payers. As the price increases affected the purchasing power of money, the public revenue became progressively smaller in real terms. On the other hand, the same mechanism enabled the land owners to pile large economic surpluses.

The government did not stay silent in the face of increasing prices, but severe anti-inflationary measures were put in effect by famous Matsukata. During his term of office the volume of money was reduced and the general price level in 1884 was lowered to almost 75 % of the price level of 1881 (10).

The evaluation of the impact of the land tax reform of 1873 together with the Matsukata deflation is somewhat interesting. The first influence of the tax, which was changed into cash payment system, was the diffusion of market economy and the increase of the degree of monetization of the economy (11). The second interesting influence of the new form of tax was the concentration of land ownership in certain hands. The mechanism was as follows: The fact that the tax-payers were land-

owners officially forced the small farmers to borrow money from big and wealthy farmers in order to pay taxes, especially in the first years of the reform, before the deflationary policy was put into effect. As the result of such borrowing many small farmers lost their lands through foreclosure (12). To give a numerical example, the following situation can be cited. The land-tenancy increased to 40 % in 1892 from its 30 % level in 1870 (13).

Still another aspect of the policy which further decreased the real income of small farmers was the adoption of common lands as subject to private ownership. Through this policy the real estate of the Emperor and the high rank governors increased tremendously, while small farmers were prevented from benefiting from those lands in getting wood, etc any more (14).

As to the effect of land tax reform on the urban-rural distribution of the population, it is quite safe to say that the tendency had been towards urbanization. The high burden of the land tax had forced some of the agrarians to sell their lands and move to newly developing industrial centers. The indices given below show us the degree of urbanization and changes in the agricultural labor force (15).

Table — 1
Indices of Urbanization and Agricultural
Labour Force

Years	Urbanization	Agricultural Labour Force
1887	100.0	100.0
1891	111.3	99.2
1895	122.1	98.4
1899	132.7	97.5
1903	142.8	96.8
1907	152.8	96.1
1911	162.6	95.4
1915	171.9	94.7

Before going on with other taxes employed in the Meiji Era, the following table will help us to evaluate the relative importance of the land tax in the general revenue system in that period (16).

Table — 2
The Share of the Land Tax
in Total Revenue

Years	Share
1870	39.2 %
1871	51.1 %
1872	39.6 %
1873	70.8 %
1874	80.9 %
1877	82.5 %
1897	42.4 %

Undoubtedly, the land tax was not the sole source of revenue of the Meiji Era. Other than the land tax, there were the income tax, enacted in 1887, a general tax on business turnover and capital, enacted in 1896, and a modest inheritance tax which was enacted in 1905. Leaving the other two taxes aside, we will now focus on the income taxation problem, because as the economy grows and proceeds in industrial and commercial branches, income taxation gains importance. Therefore, the role of the land taxation, which was also a type of income tax, shifts gradually to income taxation in the modern sense. This fact can also be observed in Table-2 in the decreasing percentage of the land tax, implying the increasing importance of other taxes, mainly the income tax. Therefore, from now on we shall concentrate on the development of income taxation in Japan.

The first income tax law enacted in Japan in March, 1887. Up to that time Japan had employed her traditional taxes, namely the tax on land and the tax on liquer, etc. Similar to almost all other taxes, the income tax had been the consequence of pressing ever-increasing government expenditures, mainly

war-related expenditures, such as the expenditures needed for the expansion of naval forces (17).

The first income tax was a modern version of taxation for that time with some interesting articles, such as the averaging of income for three years, which was a somewhat complicated method compared with bookkeeping methods and capacities of tax authorities of the time. However, in 1926 the calculation of income was changed into the actual income of the preceding year.

After the 1894-95 Sino-Japanese war the government tried to revise the prevailing taxes, income tax as well, in order to increase the revenue to cover the war-related expenditures. The first step that the government tried to take was to split the corporate incomes, mainly dividends, from the earnings of corporations and reach two of them separately by two different taxes. Hitherto, the corporate incomes were taxed, but dividends were exempted from the income tax. In order to achieve that goal a drastic change in the income taxation system was necessary: a corporation income tax should have been introduced along with the income tax. However, facing rather strong opposition from different circles, mainly from business and industrial centers, the government was not able to proceed so boldly. There was also a fear of hampering capital accumulation on the side of government officials. For this reason, the 1899 tax reform came out without fully realizing the initial aims of the government. In that law the incomes were classified under three sections. In the first section corporate incomes were covered. In the second section interest on bonds and debentures were covered. Finally, in the third section other miscellaneous incomes were covered (18). Thus, dividend incomes remained untaxed.

In the very first year of the twentieth century, the Boxer Rebellion and after four years, in 1904-1905 the Russo-Japanese war compelled the government to expand her outlays so extensively as to establish an extraordinary military special account

to cover those outlays (19). Thus, in 1903 came the emergency special tax increases. In the reform movement, corporations were split into two main classes according to their type of partnership and size and the tax rates were made progressive. However, individual incomes gained from bonds and debentures, class II income, were kept untouched. It was a rather wise policy to lighten the tax-burden on public debts during a period in which government was greatly in need of money and could resort to bond financing any time. In February, 1905 all interests earned on government bonds were exempted from taxation (20).

c. Post-Meiji Developments:

The First World War was the first important event in the post-Meiji Era. The war affected the governmental fiscal policy as the other wars had before. As a result, in 1913 and 1918, two main revisions took place mainly in the field of income taxation. Income brackets were readjusted, tax rates were somewhat increased, extra brackets for individuals and corporations were assumed. The 1913 and 1918 revisions were not only in the way of increasing tax rates, but also there were some efforts to modify the tax burden in the face of growing inflation on especially low-income groups by assuming higher exemption limits.

Income tax had been subject to various changes between 1920 and 1940, sometimes to the changing economic conditions and sometimes to finance the expanding government outlays. For instance, an extra-ordinary profit tax was passed in 1935. This tax was imposed on incomes exceeding the average income of business units.

While coming to the major tax reform of 1940, we consider several attempts to raise the tax revenue. Among them are the Temporary Tax Increment Law and some other tax increases to cover the Special Account for Expenses. However, none of those attempts could succeed in providing the government with a reliable source of revenue. Thus, in 1940, a broader-viewed reform was set off. The aims of that reform were the following:

1) Achieving an equitable distribution of the tax burden; 2) Adjustment of the tax system according to economic ends; 3) An elastic and a high yielding tax system; 4) A simple tax system (21). The heavy relative share of the indirect taxes (about 60 %) in the 1940's compelled the authorities to give a more emphasis to direct taxes. Thus, a revolutionary revision in the field of income taxation took place in Japan in 1940.

First of all, individual and corporate income taxes were separated from each other, whereas corporate income had been treated within a single income tax law till then. According to the 1940 reform, the individuals would be subjected to the individual income tax law, while the corporations would be the tax-payers of the corporate income tax law. The individual income tax was a double-form tax, in the first stage individual incomes were taxed separately at flat rates, though the rates were different for various classes of income. Income was classified as follows: real estate income, dividends and interest income, income from enterprises, labor income, income from forestry enterprises, and retirement allowance income (22). The proportional rates changed between 5 % and 40 %. On this schedular basis there was a global income tax which was applied progressively, the rates changing from 10 % to 65 % on individuals who had a total income of 5,000 or more.

Necessary allowances in the taxation system gave a somewhat disguised progressivity to the schedular income tax law, too.

The adoption of the global income tax on the schedular income tax prevented the local authorities from levying a local surtax on the national income tax which they were experiencing till then. This had been considered as a step towards fiscal centralization. The changing of the land tax, the house tax, and the business tax into national taxes had the same effect, too (23).

The corporation income tax was a flat-rate tax, the rate being 18 %, and imposed on the earnings of corporations. The 1940 reform also altered the treatment of the corporation tax

within the cost element of the firm. Hitherto, the tax on corporate earnings had been deducted from the gross revenue of the firm. Correctly, that method of deduction was abandoned in the 1940 reform. However, the new system, undoubtedly, increased the tax burden of the tax-payers and the relative share of the direct taxes in the total tax revenue. After 1940, the relative share of direct taxes in the total revenue increased to 64.1 % from its previous share of 34.3 % (24).

Of course, certain other direct taxes, such as extraordinary profit tax and real estate tax that were initially employed in that period contributed also in the increment of the share of direct taxes.

Until 1950 some reform movements had been seen. The most important of them can be cited as follows: In 1946 a property tax, to be imposed once only, was enacted to check inflation. However, the tax did not succeed in checking inflation. In 1947 the schedular income tax was replaced by a progressive comprehensive income tax. In 1947, the current year's income was accepted as the tax base in the income tax law. Finally, in 1948 a turnover tax, imposed on every stage of transactions at the rate of 1 % was enacted. But it was abolished in 1950.

During the war period mostly indirect taxes adjusted to raise revenue to cover war related expenditures. Thus, the relative share of those taxes started to increase after a temporary low level during the 1940's. The share of indirect taxes increased to 45.9 % in 1949 from its level of 35.9 % (25).

In 1950 Japan undertook a second big reform in her taxation system according to the recommendations of the Shoup Mission. Previously, some rather administrative measures were implemented in line with the Dodge Plan. But the Shoup Mission had a more comprehensive impact on the Japanese taxation system. The general philosophy of the Shoup Mission recommendations can be summarized in the following headings: 1)

Simplification; 2) Individualism; 3' More emphasis on the local taxation system. Those characteristics were contradictory to Japanese customs which have always given much emphasis to nationalism and centralism. However, the tax authorities made enormous changes in the general tax system.

In the field of income taxation, all incomes, including capital gains, were covered at rates changing from 20 % to 55 %. Thus, the highest rate of income tax had been reduced from 85 % to 55 % to encourage business investments and to increase the labor force (26). However, the inclusion of capital gains was detrimental to the development of the securities market because of the lock-in-effect of the tax. For that reason, in 1953, the capital gains were excluded from the general income tax and a new levy for that special income item, called the securities transaction tax, was enacted. That new tax, no doubt, could have the same lock-in-effect, but, depending on the rate of the tax, that effect could be much smaller.

In addition to the income tax, a net worth tax was introduced at rates 0.5 % - 3 %.

The corporation income tax rate had been fixed at 35 % and undistributed profits were taxed at 2 %.

There had also been some changes in the indirect taxes, mostly in the direction of decreasing their numbers.

Thus, the reform of 1950 emphasised mostly direct taxes, making some small changes in indirect taxes.

To give an idea about the changes in the national tax system made after the Shoup Mission, the following table has been introduced (27).

Table — 3

National Tax Systems Before and After
the Shoup Recommendations

1948	Revenue Taxes	1951
Income Tax		Income Tax
Corporation Income Tax		Corporation Income Tax
Special Corporation Income Tax		Accession Tax
Real Estate Tax		Net Worth Tax
Capital Levy		Revaluation Levy
War Indemnity		
Circulation Taxes		
Securities Transfer Tax		Bourse Tax
Transactions Tax		Commodity Tax
Bourse Tax		Tonnage Duties
Commodity Tax		Travel Duty
Tonnage Duties		Registration Levy
Travel Duty		Stamp Levy
Horse Racing Levy		
Registration Levy		
Stamp Levy		
Consumption Taxes		
Liquor Tax		Liquor Tax
Soft Drinks Tax		Soft Drinks Tax
Monopoly Profits		Monopoly Profits
Sugar Excise		Sugar Excise
Textile Excise		Playing Sets Tax
Playing Sets Tax		Gasoline Tax
Customs Duties		Customs Duties

One important element of the 1950 reform was the introduction of the revaluation system for assets. This was very important, especially in periods of high price increases. Otherwise, the depreciation allowances would not be able to cover the total replacement costs. The revaluation was optional for business firms. It was compulsory for individuals during the transfer of assets. The surplus gained as the result of revaluation was taxed at 6 % rate (28).

The other very striking feature about the Shoup Recommendations was the adoption of a value added tax at the prefectural level, but the tax was never put in effect (29).

The effect of the Shoup Recommendations on the relative weights of the national and local taxes can be seen in the following table (30).

Table — 4

Relative Shares of National
and Local Taxes

Years	National	Local
1928	45.9 %	54.1 %
1949	45.0 %	55.0 %
1950	42.9 %	57.1 %
1951	42.0 %	57.6 %
1952	42.4 %	57.6 %

After the adoption of a new system in accordance with the Shoup Mission Recommendations, many debates took place on the national level to change the system to adapt it more to the Japanese customs. Thus, in 1953, another wave of reforms was enacted. That year the net worth tax was repealed because of its unfavourable effects on tax equity. Income tax rates were increased, the highest rate being 65 %. Capital gains were excluded from the income taxation and a special tax. Securities Transactions Tax, was enacted to cover such incomes. Inheritance tax was split into two as inheritance tax and gift tax.

Though so many changes in the tax laws were made, the main system was kept intact.

The changes made in the taxation system following the 1953 reform produced complications. To give an example it can be said that there are many income taxes today; income tax, corporation income tax, prefectural inhabitant tax, enterprise tax, and municipal inhabitant tax (31).

Before we finish the section on the development of the Japanese taxation system, we shall make a general evaluation of the functioning of the main taxes. The following tables have been introduced for that purpose (32).

Table — 5

Relative Weights of Direct and Indirect Taxes

Years	Direct Taxes	Indirect Taxes
1935	34.3 %	65.7 %
1941	64.1 %	35.9 %
1950	54.9 %	45.1 %
1955	51.4 %	48.6 %
1960	54.3 %	45.7 %
1965	59.2 %	40.8 %
1969	62.7 %	37.3 %

Table — 6

National Income Elasticities of Various Taxes

Years	Total Tax Yield	Income Tax	Corp. Inc. Tax	Indirect Taxes
1957	1.70	2.38	2.43	0.65
1960	1.70	2.22	2.35	0.97
1962	1.74	3.42	1.37	0.96
1964	1.16	2.06	0.89	0.74
1966	1.36	2.19	1.24	0.90

In Table-5 it is observed that the relative weight of direct taxes has always been over 50 %, which is a significant means of tax-equity.

As to the income elasticity of taxes, Table-6 shows that the total tax yield has always shown an elasticity coefficient greater than one. The income tax ranks in the first row in having the highest elasticity coefficient. It is natural for the income tax to have such a high elasticity coefficient because of its progressive and built-in-flexible structure. Corporation tax has also performed quite well. But, indirect taxes have a coefficient less than one.

3. Development of the Taxation System in Turkey:

Since Turkish Republic is an extension of the Ottoman Empire and some of the Ottoman tax laws had been used during the beginning years of the Turkish Republic, it is important and useful to have some idea about the general taxation system employed in the Ottoman Empire in general. The following section is, therefore, divided into two subsections. In the first part a general evaluation of the taxation system employed in the Ottoman Empire will be made. Later on we shall continue, in the second part, with the explanation of the developments in the tax system in Republican Turkey.

a. Ottoman Empire Period:

In the Ottoman Empire, the taxation system, as well as the administration system was of a religious character. In that system the citizens were divided into two broad classes according to their religious denomination; Moslems and Non-Moslems.

The second characteristic of the taxation system was that it rested mainly on the agricultural sector which then provided almost the three-quarters of the GNP.

The methods of tax assessment and collection were somewhat obsolete. Thus, they created discrimination and certain administrative problems both for the tax-payers and the tax-authorities. The state had used the tax-farming method through adjudication. Tax-farmers were generally obliged to pay a fixed amount to the state. The difference between the actual amount collected from the tax-payers and the amount agreed-upon according to the adjudication agreement between the central government and the tax-farmers was the net gain or loss to the tax-farmer. Thus, that method had always led the tax-farmers to exert pressure, even sometimes illegally, upon the tax-payers in order to collect the maximum amount possible.

The tax had to be paid in kind according to the value of the agricultural product. The tax-farmers used to levy the tax during the harvest period so that there was no way of tax evasion for the tax-payers except illegal bargaining procedures which generally ended in favour of the tax-farmers.

This system had the advantage of providing the state with a stable revenue source, though it had several disadvantages on the side of both the state and the tax-payers. However, lack of modern means of transportation and communication had obliged the state to resort to such an obsolete system.

The tax rates were different, depending upon the tax-payers' religious denomination; non-Moslems were being applied higher rates. This differential rate structure had two important political implications. The first one was the encouragement felt on the state side to implement a somewhat old-style imperialistic policy. Since the conquest of new areas which was inhabited by non-Moslems enabled the state to collect a higher tax revenue, the state did not hesitate to enlarge her frontiers whenever she felt herself militarily strong. The second political impact of the tax levied on non-Moslems was that the state tolerated the religious belief of the people in the newly conquered areas. In other words, no pressure was applied to them to become Moslems. No doubt, the sole factor of these policies was not the

differential rate structure. But the rate structure encouraged the policies then implemented.

These two political consequences had constituted the reasons, besides others as well, for the destruction of the Empire herself. The first impact made the Empire to enlarge so far as to trespass the optimal administration limits available then, while the second impact brought about a nation of somewhat heterogeneous character.

The following table summarizes the general taxation system of the Ottoman Empire in the closing years. It also provides us with the percentage distribution of various taxes that had been used then (33).

Table — 7
Ottoman Empire Receipts
Fiscal Year, 1911-12

<u>Revenues</u>	<u>Percentages</u>
Land Taxes	9.2
Military Exemption	5.8
Payments in Kind	2.0
Livestock Taxes	6.7
Tithes	25.2
All others	1.6
Stamps, fees, etc.	4.6
Indirect Taxes	17.7
Customs	14.7
Monopolies	11.8
Salt	4.2
Tobacco	3.3
Post, telegraphs, telephones	3.0
All others	1.3

(Continued on page 57)

Table — 7 (Continued)

State Enterprises	0.8
State Domains	2.6
Tribute	2.8
Repayment of Advances by the State	0.2
Reserves for Pensions	3.5
Miscellaneous	5.5
	<hr/>
	100.0

The most striking feature about the Ottoman Treasury system was its heavy dependence on tithe which was a kind of agricultural income tax levied on the crop yielded each year. The second important income tax was land tax, which was another direct tax assessed on the value of the land. Customs taxes also constituted a high percentage in the total revenue system. Tribute, which had hitherto been important, had lost its importance in revenue system as the Empire had lost most of her domains inhabited by Non-Moslems.

b. Republican Turkey Period:

The destruction of the Ottoman Empire and the emergence of modern Turkey in the 1920's compelled the new government to cope with many difficult problems, both economic and political. No doubt, the revision of the taxation system inherited from the Ottoman Empire was not the most important of all. After all, there was a taxation system which had been used up to that time and the new government was not strong enough to make radical changes in the system. Therefore, in the very first years of the Republic no major change in the taxation system had taken place. Almost all the legislative activities of that period were confined to the legalization of the old taxes in the Republican Parliament. For this purpose some tax laws had been enacted stating that the tithe, the agricultural tax, and a somewhat obsolete tax on incomes gained besides agriculture, mainly

trading incomes, were to be implemented without significant changes.

To recapitulate, we can state that mainly two kinds of income taxes were in use, one on agricultural incomes and the other mainly on trading incomes. The taxes were of religious origin. The Republican Government adhered to the Ottoman taxation system in the very first years without making any changes.

In the first years of the Republic, an extraordinary tax on windfalls was implemented. This was to channel some part of windfalls that individuals had acquired during war periods to the public sector. It was a short-lived extraordinary tax.

Another tax of the same period, which is worth mentioning in order to reflect the taxation philosophy of that period is the poll-tax that could be paid either in cash or in kind; the taxpayer had the option of either working for the state for four days a year or paying the equivalent of four workers' salaries to the government.

The first important change came in 1925. The main agricultural tax which had been implemented during the Empire period had been rebated in that year without establishing any other tax to substitute for it (34). In 1924, the last year of the implementation of the tithe, the tax revenue was about 12 million Turkish Liras, which was about the 20 % of the budget of that year (35). The rest of the budget revenue was coming mainly from customs and monopolies. If we consider the percentage of the agricultural sector in the GNP, which was around 70 % in the importance of the tax appears more vividly (36).

The years 1925 and 1926 constituted also the beginning period of the first sales and excises in Turkey. The first sales tax was imposed in trading and services sectors. The tax rate was around 2,5 %. The tax-payment had to be made by affixing stamp or bandroll, which was an old system. In completion of

this first sales tax, in 1927, an excise on some amusement services and some other services was enacted at rates changing from 10 % to 30 %.

The introduction of the first income tax by the Republican Government took place in 1926 by the enactment of earnings tax law (Kazanç Vergisi). This tax was imposed on the earnings of both individuals and corporations. It, therefore, played the role of both personal income and corporation income taxes. The main feature of the tax, which made it seem somewhat modern was the declaration system that was adopted. Thus, the tax would be levied upon the self-declaration of the tax-payers. In the tax-return, the tax-payers were required not only to declare their net incomes, but, at the same time, they were responsible for giving information about some cost factors such as salaries and other cost elements. Hence it seems that the tax was designed to modernize the taxation system as a whole. However, some modern techniques in taxation were lacking in that tax; for example no allowance was made for minimum subsistence. The rate structure had a very mild progressivity, ranging between 6 and 14 %.

During that period some other taxes, such as gifts and inheritance taxes, etc. were employed, but their share in the budget was rather small.

Besides the earnings tax, the greatest portion of the budget revenue was provided by two important sources; one of them was the revenue gained by the state monopolies and the other was customs. In 1925, customs revenue constituted 42 % and the gains from the state monopolies 11 % of the budget (37).

As to the distribution of the taxes between direct and indirect taxes during that period, we have the following picture: The direct taxes were 32 % of the total tax revenue while the indirect taxes were about 68 % in 1925 (38).

In order to evaluate the effectiveness of the tax system as a whole, it is necessary to find the income elasticity of the

system in that period. In the year 1925, the tax elasticity was 0.7 (39). As the elasticity coefficient is less than one, the tax system can not be accepted as an efficient one. By efficiency it is meant that the tax system can play the role of a stabilizer against market fluctuations and it provides a stable revenue to the state. We have to notice that during periods of depression a tax with an elasticity coefficient less than one provides the state relatively more revenue than a tax with an elasticity coefficient of more than one. However, this factor should not be counted favourably since the first one lacks the important quality of being a stabilizer.

There was a special character of the customs duties employed in the 1930's. At that time, exports as well as imports were taxed under the same tax law. The reason for that becomes clear enough if we consider the economic and social structure of the time. The trading sector could not be reached sufficiently because of the lack of large-scale enterprises. For this reason the government tried every possible access to reach the real earnings of the citizens. Exports, along with imports, were not able to evade tax authorities. Thus, they were taxed. That the world-prices could not be affected by export taxation system made it possible for the system to be used as a means of reaching incomes of exporters. In 1927, the imports were about 14 % and the exports were about 10 % of the GNP (40). Thus, the foreign trade sector seemed attractive to the tax authorities at the time.

After having given a brief description of the main taxes employed during the very first years of the Republic, we can now go on with a general review of the period between 1930 and 1950. During that period only one tax appears to be of great importance in the field of income taxation. That tax was called the economic crisis tax (iktisadî Buhran Vergisi) and its main contribution to the revenues tax which had been enacted in 1926 was the inclusion of wages within the scope of income taxation for the first time. Almost no other important changes had taken place in that taxation area.

On the other hand, there are two other taxation areas in which we can contemplate important improvements. The first one was the enactment of a relatively modern land tax to codify the system which had hitherto been administered by various decrees. It was enacted in 1931. Another tax on buildings was later enacted and in 1935 these two taxes were brought together and the taxation authority was delegated to local authorities. Thus, in Turkey, a first step had been made towards fiscal decentralization for the first time. One important defect of those taxes was that the tax base eroded in time while the price increases took place, because the tax-amount was a percentage of the assessed value of the land or building during the first assessment. Through the inflationary periods the real value of such real estates increased tremendously without affecting the previously assessed values. This mechanism constituted one of the reasons of financial crisis of local authorities.

The most active field in taxation during that period was the area of indirect taxes: sales and excises. In 1930, a tax law was passed through the Parliament to tax sugar, both domestically produced and imported, and petroleums.

In the indirect taxation field the most important tax appeared in 1934 which was the first turnover tax in Turkey. The tax would be levied upon the declaration made by the tax-payers. The rate changed from 2,5 % to 10 %. Banking services were also included.

The introduction of such important indirect taxes during that period is natural because the domestic industry and imports were gaining importance, thus enabling the government to extend taxation possibilities to new areas. However, the exclusion of some small sized firms in the taxation led to disintegration of firms. Thus, the tax had an unexpected consequences on the integration and optimum sizes of the firms.

Still another excise tax law was enacted in 1935 to cover some other new commodities which had not been covered hitherto.

The impact of the Second World War on the Turkish taxation system was the employment of an extra-ordinary wealth tax enacted in 1942, which was called Wealth Tax (Varlık Vergisi). That tax should be levied according to the value of the wealth of the tax-payers. The value of the wealth had to be determined by local authorities. The tax-payers had no right to object to the assessed values. That tax had been employed for about one year and it was repealed in March, 1944.

To get a general view about the technical properties of the taxation system employed during that period, the below table has been introduced (41).

Table — 8
Some Technical Properties of the Taxation
System Employed Between
1930 - 1949

Selected Years	Horizontal Distribution		Tax/GNP Elasticity	Tax Burden
	Direct	Indirect		
1930	26 %	72 %	0.3	10.4
1935	44 %	56 %	1.0	11.8
1940	47 %	53 %	1.1	9.6
1945	39 %	51 %	2.7	9.5
1949	38 %	62 %	4.6	14.6

From the above table one can get an overall impression about the general characteristics of the tax system employed during the period between 1930 and 1949. The tax burden was slightly above 10 % in general, which was a very low level when the state was badly in need of financial resources to undertake some investments for economic development. But this is not a very surprising situation for Turkey during that time, because the wealthy and politically powerful pressure group, the agricultural sector, had been successful in keeping themselves outside of the scope of taxation. There were some persuasive reasons,

such as high rate of illiteracy and high compliance costs, etc. for not including that sector within the taxation field. However, a sector which was providing almost the three quarter of the GNP at the time should have been covered by taxation to boost capital accumulation in the economy.

The second property of the system employed during that period was that the relative share of indirect taxes was greater than that of direct taxes, which was a property of the taxation system that contradicted tax equity. However, the government was, in a way, obliged to resort to indirect taxes heavily, because it was the easiest way of collecting revenue. The direct taxes that had been employed then did not have sufficient progressive rate structure as to yield ample revenue.

Another aspect of the taxation system of that period was it's being somewhat a system with a relatively high income elasticity coefficient. However, one has to be cautious in interpreting this high elasticity. That high elasticity coefficient can not be attributed to the built-in-elasticity character of the taxes of that period, but it should be attributed to frequent enactment of new tax laws (*). Thus, the tax revenue, in general increased at a relatively high rate, though the revenue of a single tax might not show such a high rate of increase.

The beginning of the year 1950 was an epoch in the establishment of modern income tax system in Turkey by the advent of the Income Tax Law and the Corporation Income Tax Law.

A commission headed by Fritz Neumark prepared the draft of those laws. Though there had been many changes in both laws since then, the main bodies of the laws were kept up to the present time. One radical change in the income taxation, which was made in 1960, had been the inclusion of the agricultural

(*) In technical terms, elasticity coefficient is relevant where there is no change in tax laws.

incomes in the tax, which had not been included in the first version.

In the Turkish income taxation system individuals and corporations are treated as separate bodies subject to taxation.

In the recent version of the income taxation system seven categories of income are cited. These are business income, agricultural income wages and salaries, professional incomes, income from immobile and mobile assets, and miscellaneous incomes. Thus, almost all kinds of incomes have been covered, only leaving capital gains and windfalls aside. It had always been a leakage in the income taxation system to leave capital gains aside, though there may be some real reasons for their-exclusion it is not fair to tax capital gains at the same rates at which ordinary incomes are taxed, because capital gains may be fictitious gains and such a progressive tax may be unfair. However, in an economy of high price increases and urbanization, some part of such windfalls should have been channelled to the public sector. Up to the 1970's this vacuum had not been filled. Recently, a special tax had been enacted to fill this gap by taxing windfall gains on immobile asset.

The rate structure of the income tax is progressive, the highest marginal rate being 66 %. The progression stops at the level of 1.000.000 Turkish Liras. That amount and the amount of incomes above that figure are taxed at 60 % flat-rate.

The philosophy of progressive taxation depends on the diminishing marginal utility of increasing income, on the one hand, and the achievement of equal marginal sacrifice among tax-payers on the other hand. In order to secure those aims, the progressive structure should be effective. In the Turkish income tax system the progression is somewhat nominal, because the inflation has shifted the mass of the burden on the low-income tax-payers. Most of the high-income tax-payers can earn incomes above the 1.000.000 liras limit and pay taxes

at the flat rate of 60 %. Thus the progression can not be achieved in the real sense. In order to have an effective progression in the taxation system, either the income brackets or the tax rates should be adjusted according to the inflation. Since we are not concerned here with this subject directly, we shall not go into further details.

In the present income taxation system almost all the modern taxation techniques such as minimum allowance, allowance for dependents, withholding system, etc are being used.

The corporation income tax aims at both public and private corporations in order not to disturb the cost structures in the two sectors. However, the rates applicable to corporations in different sectors differ, 25 % being applied to the corporations in the private sector and 35 % being applied to the corporations in the public sector.

Both personal income and corporation income taxes are the main national taxes.

In 1957, a new sales tax was enacted to substitute the old sales and excise taxes. In the new sales tax indigenous products and imports are taxed.

In the indirect taxation field, another important event was the acceptance of tax-redemption system in exports. Theoretically, this system is the consequence of the destination principle in indirect taxes. Accordingly, a commodity has to bear the tax of the country in which it is consumed. To avoid double taxation, therefore, the exporting country should not levy any indirect tax on the exported commodity. However, in Turkey the tax redemption system has not been employed towards this purely theoretical end. Instead, the amount which is redeemed as indirect tax in the cost element has been calculated so high as to exceed the real amount of the indirect taxes in the commodity and cover some of the real costs. Thus, the tax redemption system has adopted the function of an export encourage-

ment measure by disguising some of the real cost of the exported commodity.

Another related subject of importance, especially in the field of local finance, has been the tendency toward centralization in the taxation system by changing the land and property taxes from being local taxes into national taxes, though some provisions have been accepted to give shares to local authorities. In that specific field of taxation, tax-base had also been altered as to be assessed every five year, thus, enabling the value increments to be reflected in that payments.

Let's now introduce some technical properties of the taxation system, employed in Turkey after 1950 (42).

Table — 9

Some Technical Properties of the Taxation System

Selected Years	Horizontal Distribution Direct	Distribution Indirect	Tax/GNP Elasticity	Tax Burden
1950	39 %	61 %	— 2.1	11.9 %
1955	36 %	64 %	0.8	11.7 %
1960	42 %	58 %	0.3	11.0 %
1965	35 %	65 %	1.9	12.7 %
1970	38 %	62 %	1.3	15.6 %
1973	22 %	58 %	1.1	16.8 %

The distribution of taxes between direct and indirect taxes is quite poor, giving always relatively more room to indirect taxes which are regressive in character. Among many other technical reasons, the poor implementation of direct taxes and relatively administrative ease of indirect taxes have led to that situation. It would be more proper to spare more room for direct taxes in the system if equity in taxation is to be attained.

The burden can be considered relatively low in the economy, in general, it should be higher in order to provide enough

funds to the state to enable her to undertake some infra-structural investments along with regular administrative tasks. However, it should be taken into consideration that there is a close relation between the stage of economic development and the general tax burden in an economy.

4. A Comparison:

After having explained briefly the development of the taxation systems in Japan and Turkey respectively, it is now proper to make a comparison between the two systems in order to find out the favourable and detrimental effects of the systems on the functioning of the economies of two countries.

To begin with, we have to settle our model in a theoretical system. Both for Japan and Turkey the model is the capitalistic mode of production, though to call it a mixed economic system is more proper for the second. However, if we try to envisage the future, it can be safely stated that the gap between the two countries in that way may be closing. The problem of what would be the alternative of the system that those countries have hitherto employed, lies outside of the scope of this paper. In other words, the system problem has been taken as given here.

The basic similarity between the two countries is the employment of a kind of agricultural tax in both countries during the take-off period when the agriculture constituted the backbone of the economies. However, the similarity is confined only to the initial stage of the land tax in Japan and the tithe in the Ottoman Empire and the first years of the Republican Government. In the Tokugawa Era the land tax was employed, thus the agricultural sector carried most of the tax burden. The Meiji leaders revised the tax, introducing a cash payment system instead of an in-kind payment system. Thus the tax was given two functions at one time: first to shift the rural economic surplus produced in the agricultural sector to the public sector to be invested mostly in industrial areas, and, secondly, to

monetize the economy to the extent that the tax could be effective. Besides these direct impacts there was some very important consequences of the tax. The tax enforced the sale of small lands, thus giving way to the concentration in land ownership. Leaving the important problem of the distribution of wealth in society aside, it can be argued that the concentration mechanism made higher rates of savings available to the economy than it would otherwise be possible. The other side-effect was the provision of an ample and cheap labor force for industry. This second effect had, no doubt, a detrimental impact on income distribution. However, both the effects and side-effects were, perhaps, required for purposes of capital accumulation, though they had undesirable effects on income and wealth distribution.

As to the situation of the taxation of agriculture in Turkey, the development had been somewhat discouraging. The main agricultural tax, the tithe, had been very poorly administered in the Empire period. The Republican Government had abolished it totally in 1925 without introducing any substitute. The second tax on agriculture, the land tax, had also been poorly administered by decrees. The assessment method of that tax prevented it from providing a high yield to the state. However, the situation during the 1925 crisis should be excluded from the analysis. It was necessary to wait until the 1960's for the inclusion of the agricultural sector systematically in the taxation system though it is still not taxed effectively. Thus, the main field of economic activity had been out of the scope of effective taxation.

Among the reasons for the abolishment of the tithe, the poor administration was the most important one. But it does not seem very plausible to repeal a tax on the most important sector of the economy totally for a reason which can be corrected just by altering the assessment and administration methods. Therefore, we have to search for another more sound reason for such an important political decision. Such a reason can be found in the economic and political power and influence

of the agricultural sector upon the government which ought to depend on a social class in strengthening her position against both foreign and domestic opposition powers. For this reason, along with the detrimental effects for the 1929 crisis and the Second World War, the exclusion of the agricultural sector from the scope of taxation had been an important handicap in the way of capital accumulation.

In the field of income taxation in the modern sense, it was necessary to wait until 1950 for Turkey, though it had been effective in Japan as early as 1887. Therefore, Japan had advantages in developing administrative skills in tax administration. The administrative ease had also been achieved by the establishment of large-scale industries and the adoption of western techniques earlier than they have taken place in Turkey.

In Turkey various direct taxes had been effective before the enactment of the Income Tax Law in 1950, but they had been ineffective in the provision of a high yield to the public sector.

The overall success of the systems can be evaluated also from another viewpoint. That is the percentage of tax revenue in the GNP. This ratio is of great importance, because it shows the relative degree of opportunities available to the public sector without resorting to the deficit financing method. In Turkey, throughout the Republican period, the tax burden on the economy has never been more than 20 %, the rate which Japan had attained during the early periods of the Meiji Era. In the initial stage of the economic development process, the high percentage of taxes in the GNP provides high rates of savings for infra-structural undertakings. In Turkey that rate had hardly reached 10 % in the period between 1923 and 1960. This is a very low rate for capital accumulation in the public sector.

Finally, we have to make a comparison from the viewpoint of tax-equity between the systems which have been employed in the two countries. To serve this purpose we have to bring the relative shares of direct and indirect taxes into focus.

In Turkey the picture is as follows. From the very beginning year of the Republic to the present the relative share of direct taxes which are considered to be more equitable in comparison with indirect taxes has always been less than 50 %, sometimes going down as far as 30 %. If the poor implementation of the direct taxes are taken into consideration, the general outcome of the equity aspect of the taxation system in Turkey becomes more discouraging.

As for Japan, it is seen that the relative weight of direct taxes has been more than 50 % for most of the time. This rate had reached 60 % after the 1950 revision had been made in accordance with Shoup Mission recommendations.

In a taxation system, no doubt, there are certain functions for indirect taxes as well as for direct taxes. However, with certain reservations, when the equity aspect is taken into consideration, direct taxes gain the utmost importance. It is the direct taxation system which can be tailored best to the taxable capacity of the tax payer. Certain measures can be taken in the field of indirect taxation to fit those taxes to the taxable capacity of the individuals, but a complete success in that way is unattainable. Therefore, it is proper to confine the scope of the indirect taxation field only to their economic functions, such as curtailing of demand for certain goods, covering of external costs, etc., and resort to direct taxes for purely revenue purposes.

Notes :

1. Dore, R. P.: «The Legacy of Tokugawa Education», **Changing Japanese Attitudes Toward Modernization**, (Marius B. Jansen, ed.), Princeton University Press, Princeton, 1972, pp. 99-131.

Ohkawa, Kazushi-Rosovsky, Henry: «A Century of Japanese Economic Growth», **The State and Economic Enterprise in Japan**, Princeton University Press, Princeton, 1970, (William W. Lockwood, ed.), p. 59.

2. Allen, G. C.: **A Short Economic History of Modern Japan: 1867-1937**, Allen and Unwin, 1951, pp. 47 ff.

3. Crawcour, E. Sydney: «Tokugawa Heritage», **The State and Economic Enterprise in Japan**, op. cit., pp. 36-42.

4. Honjo, Eijiro: **Economic Theory and History of Japan to the Tokugawa Period**, Russell and Russell Inc., New York, 1965, p. 195.

5. Ibid., pp. 196 ff.

6. Ibid., pp. 197 ff.

7. Dower, John W. (ed.): **Origins of Modern Japanese State**, Selected Writings, of E. H. Norman, Pantheon Books, New York, 1975, p. 248.

8. Ibid., p. 248.

Ono, Ceijiro: «The Industrial Transition in Japan», Publication of the American Economic Association, Baltimore, January, 1890, Vol. 2., No. 1, pp. 32-3.

9. Tsuru, Shigeto: **Essays on Japanese Economy**, Kinokuniya, Tokyo, 1958, p. 127.

10. Ohkawa, Kazushi-Rosovsky, Henry: «A Century of Japanese Economic Growth», op. cit., p. 66.

11. Though that is a general view shared by the most of the writers, there are some objections to it. For example, Osuima, Harry T.: «Meiji Fiscal Policy and Economic Progress», **The State and Economic Enterprise in Japan** op. cit., pp. 353-91.

12. Hayami, Yujiro: **A Century of Agricultural Growth in Japan**, University of Tokyo Press, Tokyo, 1957, p. 48.

13. *Ibid.*, p. 48.
14. Halliday, Jon: **A Political History of Japanese Capitalism**, Pantheon Books, New York, 1957, pp. 43-4.
15. Kelley, Allen C. and Williamson, Jeffrey G.: **Lessons From Japanese Development: An Analytical Economic History**, The University of Chicago Press, Chicago, 1974, pp. 133, 195.
16. Beasley, W. G.: **The Meiji Restoration**, Stanford University Press, Stanford, 1972, p. 381.
- Yamaguchi, Tadao: «The Fiscal Policy in Relation to Economic and Social Development After 1945 in Japan», **Lectures in Public Finance**, 1967, University of Istanbul Publication, Istanbul, 1967, p. 6.
17. Shiomi, Saburo: **Japan's Finance and Taxation: 1940-1956**, Columbia University Press, New York, 1957, p. 114.
18. *Ibid.*, p. 118.
19. Emi, Koichi: **Government Fiscal Activity and Economic Growth in Japan: 1868-1960**, Kinokuniya, Tokyo, 1972, p. 25.
20. Shiomi, Saburo: *op. cit.*, p. 119.
21. *Ibid.*, p. 34.
22. *Ibid.*, p. 127.
23. *Ibid.*, pp. 40-5.
24. Nakamura, Hideo: «The Tax System in Post-War Japan», an article for private circulation.
25. *Ibid.*, p. 13.
26. Shoup Mission: **Report on Japanese Taxation**, Tokyo, 1949, pp. 77-9.
27. Shiomi, Saburo: *op. cit.*, p. 89.
28. Nakamura, Hideo: *op. cit.*, pp. 4-5.
29. *Ibid.*, p. 6.
30. Tokoyama, Tsunesaburo: **Present Day Public Finance and Trends in Historical Development**, The Science Council of Japan, Tokyo, 1956, p. 65.
31. Hayashi, Taizo: **Guide To Japanese Taxes**, Zeikei Shoho Sha, Tokyo, 1975, p. 10.
32. Nakamura, Hideo: *op. cit.*, pp. 13-4.
33. Mears, Eliot C.: **Modern Turkey**, The MacMillan Co., 1924, p. 399.
34. After the abolition of the tithe in 1925, a new tax on the marketed soils' product had been enacted, but that tax lasted only one year. Then the

tithe had been reenacted in 1942 and had been employed till 1945 to raise revenue for the requirements of the army. Bulutoğlu, Kenan: «Government Revenue Structure and Economic Development», **Lectures on Public Finance**, International Institute of Public Finance, 1955, p. 343.

35. Demirkan, Uçar: **Cumhuriyetin İlk Elli Yılında Vergi Yapımız** (Tax Structure in the First Fifty Years of Turkish Republic), Republic of Turkey, Finance Ministry, Ankara, 1973, p. 34.

36. **First Five-Year Development Plan: 1963-1967**, Republic of Turkey Prime Ministry, State Planning Organization, Ankara, 1963, p. 9.

37. Demirkan, Uçar: op. cit., p. 34.

38. **Budget Revenues**, Turkish Republic, Finance Ministry, Ankara, 1974, p. 3.

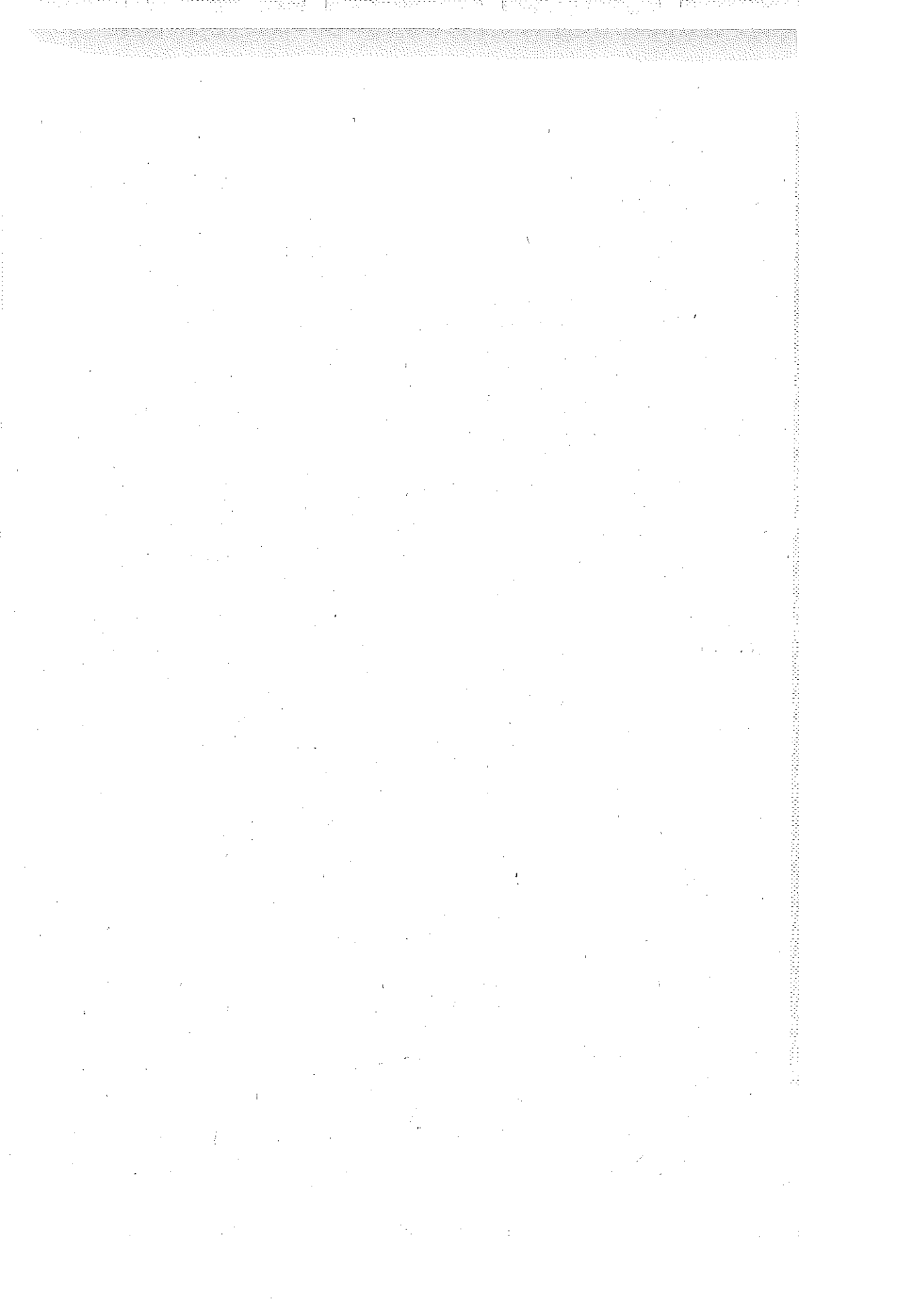
39. Ibid., p. 4.

40. Bulutay, Tuncer: «Türkiye'nin 1923-1972 Dönemindeki İktisadi Büyümesi Üzerine Düşünceler» (Some Remarks on the Economic Development of Turkey Between 1923 and 1972), **Lectures in Public Finance**, University of Istanbul Press, Istanbul, 1975, p. 196.

Önder, İzzettin: **Türkiye'de Kamu Harcamalarının Gelişme Seyri: 1927-1967** (The Growth of Public Expenditures in Turkey: 1927-1967), University of Istanbul Publication, Istanbul, 1972, p. 194.

41. **Budget Revenues**, op. cit., pp. 3-4.

42. Ibid., pp. 3-4.



YÜKSEK ÖĞRENİMDE MALİYETLERİN TAHMİN YÖNTEMİ

Dr. Esfender Korkmaz
İ. Ö. İktisat Fakültesi

Kamu Ekonomisinin belirli bir dalında kaynakların etkin dağılımını sağlamak için kullanılan analiz teknikleri, 1950'lerden beri eğitime de uygulanmaya başlanmıştır. Bu tekniklerin eğitim için en elverişli olanları Fayda/Etkinlik ve Fayda/Maliyet analizi- dir. Söz konusu tekniklerin eğitime uygulanma imkânları ve doğurduğu sorunları veri alırsak, herşeyden önce eğitimde fayda ve maliyetlerin hesaplanması gerekiyor. Burada yüksek öğrenimin maliyetini hesaplama konusunda bir deneme sunmaktayız.

Yüksek öğrenimde eğitim kurumu tarafından yapılan doğrudan eğitimle ilgili masrafları «Dolaysız Maliyet», eğitimin sürdürülmesi için öğrenciler tarafından yapılan masrafların bir kısmı ile vazgeçilen faydalar toplamını da «Dolaylı Maliyet» olarak alacağız.

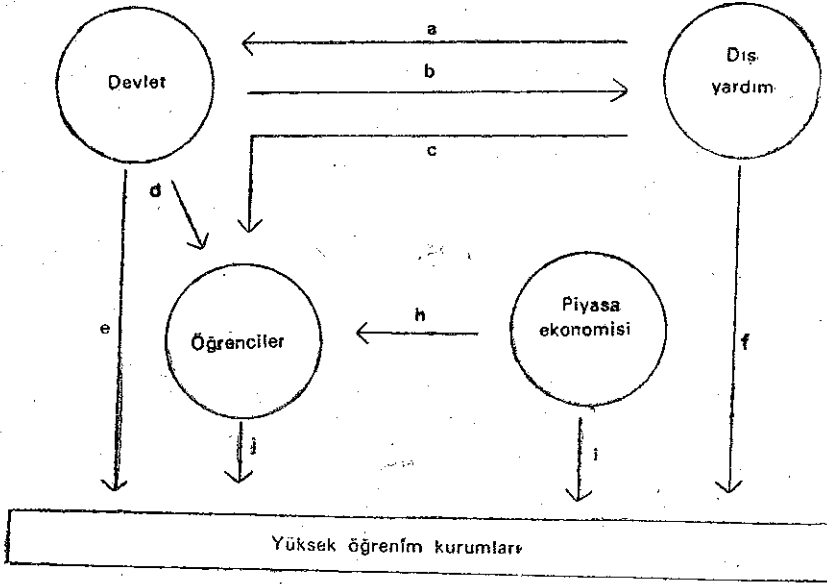
I — Yüksek Öğrenimin Dolaysız Maliyeti :

Dolaysız maliyet, yüksek öğrenimin işlenmesi için ilgili karar birimleri tarafından yapılan fiili harcamalardır. Bunun içinde yüksek öğrenimin dolaysız maliyetine eş anlamda «harcamalar» terimi de kullanılabilir. Bu harcamaların finansmanı, devletin yüksek öğrenime ayırdığı kaynaklar, öğrenciler tarafından yapılan

ödemeler, çeşitli yardımlar ve yüksek öğrenim kurumunun piyasa hizmetlerinden sağladıkları gelirlerden oluşur.

Yüksek öğrenim hizmetlerinin devlet tarafından sunulduğu durumda, dolaysız maliyetin büyük bir kısmı bütçeden karşılanır. Hizmetin piyasa ekonomisi tarafından sunulduğu durumda ise maliyetin büyük bir kısmı veya tamamı öğrenciler tarafından karşılanacaktır. Ancak hizmetin piyasa ekonomisi tarafından sunulması durumunda eğitimin özel faydasına göre belirlenen özel talebe göre üretim sözkonusu olacağından, bu alana tahsis edilen kaynaklarda sosyal açıdan eksiklik ortaya çıkar. Bu durumda devlet dış faydayı içine alacak bir üretim düzeyine gelinceye kadar eğitim kurumlarına yardım yapmalıdır. Böylece tahsis edilecek kaynaklar ya doğrudan transfer edilerek veya örneğin eğitiminin maaş ve ücretlerinin devlet tarafından verilmesi gibi maliyete kısmen katılmak şeklinde olabilir.

Yüksek öğrenimin dolaysız maliyetinin finansmanı, fonların gelir kaynağı itibarıyla (fon akımı itibarıyla) şöyle gösterilebilir:



Burada yüksek öğrenimin finansmanı devlet tarafından tahsis edilen kaynaklar (e), dış yardımlar (f), öğrenciler tarafından yapılan ödemeler (j), ve her ne suretle olursa olsun piyasa tarafından yapılan ödemeler (i) den sağlanmaktadır. Buna göre harcamalarla ilgili şu tarifler yapılabilir:

Toplam Harcama (toplam dolaysız maliyet): $A = e + j + i + f$ ve Milli Kaynaklar itibariyle dolaysız maliyet: $B = A - [(a-b) + f + c]$ Yüksek öğrenimin dolaysız maliyetini, yapılan harcamanın kapsamına göre de ayırma tabi tutabiliriz. Bu durum da direkt, indirekt ve teşvik harcamaları olarak veya diğer bir şekilde olağan harcamalar ve yatırım harcamaları şeklinde ayırım yapılabilir (1).

II — Yüksek Öğrenimin Dolaylı Maliyeti :

Dolaylı Maliyet içinde fiilen yapılan dolaylı eğitim masrafları ve kaynakların eğitime tahsisi dolayısıyla vazgeçilen maliyet yer alır. Dolayısıyla ilki, dolaylı maliyetin fiili unsurunu, ikincisi ise görünmeyen unsurunu teşkil eder.

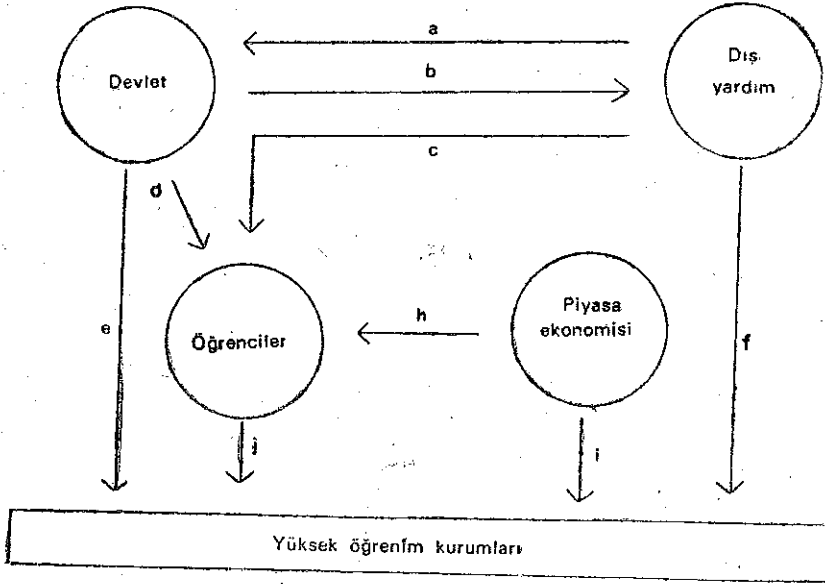
Yüksek öğrenim hizmetlerinin arzının, hizmete olan talebi karşılamadığı ülkelerde, yüksek öğrenim önünde birikim meydana gelir. Bu takdirde giriş için yarışma sınavı açılır. Devletin uzun vadeli ve tutarlı bir eğitim politikası yoksa yüksek öğrenim önünde meydana gelen birikimi kısa vadeli tedbirlerle kanalize edemez. Piyasa ise bu potansiyelden yararlanarak ya yüksek öğrenim kurumları açacak veya giriş sınavlarına hazırlayıcı kurslar, yayınlar vb. yapacaktır. Piyasanın bu girişimi yüksek öğrenimin maliyetini artırdığı gibi fırsat eşitliğinin de olumsuz etkiliyecektir. Çünkü parası olmayanların bu kurslardan yararlanmasına imkân yoktur.

1) J. Hallak, Coûts et dépenses en éducation, UNESCO, IIPE, 66/V, 10/F. Paris 1969, s. 32-33.

ödemeler, çeşitli yardımlar ve yüksek öğrenim kurumunun piyasa hizmetlerinden sağladıkları gelirlerden oluşur.

Yüksek öğrenim hizmetlerinin devlet tarafından sunulduğu durumda, dolaysız maliyetin büyük bir kısmı bütçeden karşılanır. Hizmetin piyasa ekonomisi tarafından sunulduğu durumda ise maliyetin büyük bir kısmı veya tamamı öğrenciler tarafından karşılanacaktır. Ancak hizmetin piyasa ekonomisi tarafından sunulması durumunda eğitimin özel faydasına göre belirlenen özel talebe göre üretim sözkonusu olacağından, bu alana tahsis edilen kaynaklarda sosyal açıdan eksiklik ortaya çıkar. Bu durumda devlet dış faydayı içine alacak bir üretim düzeyine gelinceye kadar eğitim kurumlarına yardım yapmalıdır. Böylece tahsis edilecek kaynaklar ya doğrudan transfer edilerek veya örneğin eğitimcinin maaş ve ücretlerinin devlet tarafından verilmesi gibi maliyete kısmen katılmak şeklinde olabilir.

Yüksek öğrenimin dolaysız maliyetinin finansmanı, fonların gelir kaynağı itibarıyla (fon akımı itibarıyla) şöyle gösterilebilir:



Burada yüksek öğrenimin finansmanı devlet tarafından tahsis edilen kaynaklar (e), dış yardımlar (f), öğrenciler tarafından yapılan ödemeler (j), ve her ne suretle olursa olsun piyasa tarafından yapılan ödemeler (i) den sağlanmaktadır. Buna göre harcamalarla ilgili şu tarifler yapılabilir:

Toplam Harcama (toplam dolaysız maliyet): $A = e + j + i + f$ ve Milli Kaynaklar itibariyle dolaysız maliyet: $B = A - [(a-b) + f + c]$ Yüksek öğrenimin dolaysız maliyetini, yapılan harcamanın kapsamına göre de ayırma tabi tutabiliriz. Bu durumda direkt, indirekt ve teşvik harcamaları olarak veya diğer bir şekilde olağan harcamalar ve yatırım harcamaları şeklinde ayırım yapılabilir (1).

II — Yüksek Öğrenimin Dolaylı Maliyeti :

Dolaylı Maliyet içinde fiilen yapılan dolaylı eğitim masrafları ve kaynakların eğitime tahsisi dolayısıyla vazgeçilen maliyet yer alır. Dolayısıyla ilki, dolaylı maliyetin fiili unsurunu, ikincisi ise görünmeyen unsurunu teşkil eder.

Yüksek öğrenim hizmetlerinin arzının, hizmete olan talebi karşılamadığı ülkelerde, yüksek öğrenim önünde birikim meydana gelir. Bu takdirde giriş için yarışma sınavı açılır. Devletin uzun vadeli ve tutarlı bir eğitim politikası yoksa yüksek öğrenim önünde meydana gelen birikimi kısa vadeli tedbirlerle kanalize edemez. Piyasa ise bu potansiyelden yararlanarak ya yüksek öğrenim kurumları açacak veya giriş sınavlarına hazırlayıcı kurslar, yayınlar vb. yapacaktır. Piyasanın bu girişimi yüksek öğrenimin maliyetini artırdığı gibi fırsat eşitliğinde olumsuz etkiliyecektir. Çünkü parası olmayanların bu kurslardan yararlanmasına imkân yoktur.

1) J. Hallak, Coûts et dépenses en éducation, UNESCO, IIEP, 66/V, 10/F. Paris 1969, s. 32-33.

O halde maliyet hesaplarında hazırlık kursları için yapılan ödemeler ile yine giriş sınavlarına hazırlık için yapılan kitap kırtasiye alımı ve ayrıca sınavlara katılma ve kayıt yaptırma amacıyla harcanan yol, yatacak yer ve benzer masrafları da ele almak gerekiyor.

Ayrıca yüksek öğrenimdeki öğrencilerin, öğrenim yapmayan lise mezunlarına nazaran katlanmak zorunda oldukları bazı masraflar vardır. Bunlar eğitim araç ve gereçleri için yapılan masraflardır.

Maliyete, bazen öğrencinin kendi yaşındaki fakat öğrenim yapmayan bir kişiye nazaran yaptığı farklı giyim ve ulaşım masrafları da dahil edilmektedir (2). Ancak çalışan bir lise mezunu için de aynı masraflar sözkonusudur. Üstelik çoğu ülkede öğrenciler için yatma ve taşıma kolaylığı sağlanmaktadır. Bu açıdan söz konusu masrafları maliyete dahil etmek gerekmez.

b) Dolaylı maliyetin görünmeyen unsurunu da üretim faktörlerinin yüksek öğrenim hizmetinde kullanımı dolayısıyla üretimden vazgeçilen diğer mal ve hizmetlerden dolayı katlanılan fedakârlık, yani vazgeçme maliyeti teşkil eder. Diğer bir değişle alternatif bir maliyet olan bu maliyet, fiili bir harcama yapılmadan katlanılan reel yükümlülükleri ifade eder. Örneğin okul yapılan alan kira geliri sağlayabilirdi. Demekki okulun gerçek maliyeti vazgeçilen bu kira gelirini de içine almaktadır.

Genel olarak eğitim kurumlarına ders ve laboratuvar malzemesi ithalinde gümrük ve vergi muafılığı tanınmaktadır. Bu tür mali muafılıklardan ötürü devlet için bir eksik kazanç ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu malzemelerin gerçek maliyeti sözkonusu eksik kazancın ilâvesi ile elde edilecektir.

Diğer taraftan öğrenci olaylarından dolayı çalışmayanlar da bu yüzden bir gelir kaybına uğramaktadır. Aynı nedenle, işgücü üretimden çekildiği içindir ki, sosyal bir kayıp ortaya çıkmak-

2) T. W. Schultz, «Education et croissance économique», Textes choisis sur l'économie de l'éducation, Unesco, Paris, 1971, s. 32-33.

tadır. Katılan bu gelir kaybı, öğrenci zamanının alternatif maliyetidir. Bu maliyet eğitimin toplam maliyeti içinde önemli bir yer tutar. Örneğin Norveçte yapılan bir araştırmada bunun % 50 (3) ve A.B.D. yapılan bir araştırmada da % 55 civarında olduğu tahmin edilmiştir (4).

Öğrenci zamanının alternatif maliyetini tahmin etmek için yapılan hesaplarda bazı düzeltmeler yapmak gereklidir. Bunlardan biri, lise ve yüksek öğrenime öğrenci veren dengi okul mezunları arasındaki işsizlik oranının indirilmesidir. Çünkü öğrencilerden bazıları yüksek öğrenime devam etmeselerdi de çalışmıyacak veya işsiz kalacaklardı. Diğer bir meselede istihdamla ilgilidir. Yüksek öğrenimdekilerin bir kısmı veya tamamı eğitime devam etmeselerdi, lise mezunları arzında bir artış ortaya çıkacaktı. Bunun ücretlere etkisi nasıl olacaktı? Şüphesizki bu durum, Ülkeye ve Ekonomik yapıya göre farklı şekilde ortaya çıkacaktı. Alternatif maliyetin tahmininde bu durumların gözönüne alınması gereklidir? Yoksa mesele teorik çerçeve dışında bir anlam ifade etmeyecekmi? (5).

Bu durumu hesaplara ithali, kanımızca, hem çok zor, hem de gereksizdir. «Bir örnek alınırsa, eğer bütün yüksek öğrenim kurumları kapatılsaydı, iş piyasasına akacak öğrenci akımı, bu yaştakilerin ücret seviyesini daha düşük bir düzeye indirecekti. Fakat aynı şekilde, öğretim üyelerine ve eğitim ekip ve tesislerine de ansızın değişik bir kullanım alanı bulmak, ekonomi için bu ücret ve fiyatların tüm yapısını altüst edecekti.» Eğitim sisteminin ve ekonomik yapının bu şekilde temel bir değişime uğraması halinde değerler sisteminde yeniden bir ayarlama gere-

3) Kjell Eide, «Analyse des perspectives de l'enseignement en 1990 en Norvege», Planification à long terme des politiques d'enseignement, OCDE, Paris, 1973, S. 5-6.

4) John Vaizey, «Les profits de l'éducation», Textes choisis sur l'économie de éducation, UNESCO, Paris, 1971, s. 601.

5) Maureen Woodhall, l'analyse coût - Benefice dans la planification de l'éducation, Unesco, Paris, 1970.

kecekti. O halde yüksek öğrenimde öğrenci zamanının alternatif maliyetini tahminde çalışan lise mezunlarının fiili gelirlerini gösterge olarak almada bir mahzur yoktur.

Tahmin ve hesap yöntemlerinin eksikliğine rağmen, alternatif maliyetin hesap edilmesi, sosyal politikayı tayin eden ve kaynakları, toplum için büyük önem taşıyan çeşitli sosyal ve malî yatırım alanları arasında dağıtmak durumunda olan yetkili karar birimleri için büyük bir önem taşır.

Yüksek öğrenim kurumları ve donatımlarına tanınan çeşitli muafiyetlerin ve yapılan sübvansiyonların hesabı güçtür, ancak tahmin edilebilir. Binaların ve arsaların ise kira karşılıklarının tahmini suretiyle alternatif maliyetleri hesap edilebilir.

Öğrenci zamanının alternatif maliyeti olarak lise mezununun yıllık geliri alınır. Lise mezunu ise, yaş ve kıdem itibarıyla değişik gelir gruplarında bulunacaktır. Bir öğrenci, yüksek öğrenime girdiği yıl, çalışmaya başlamış olsaydı, şimdi hangi gelir grubunda bulunacaktıysa, alternatif maliyet olarak o gelir grubunu almak gerekir.

Diğer taraftan, farklı çalışma alanlarında da gelirler farklıdır. Lise mezunu geliri olarak, bütün çalışma alanlarının ortalamasını almak en uygun olan şekildir. Fakat çoğu kere, yeterli yeri yoktur. Onun için de işçi ve memurların ortalama geliri veya bunlardan birisini almak mümkündür (6).

6) Örneğin, İsviçrede Hans Hösli, işsizlik oranını ve öğrenimleri esnasında çalışanları dikkate almadan, vasıflı işçinin ortalama saat ücretini almak suretiyle bir yıldaki (48 saat x 48 hafta) tutarını, yüksek öğrenimde öğrencilerin vazgeçtikleri gelir olarak almıştır.

A.B.D. de T. W. Schultz 1900-1956 dönemi için, yüksek öğrenimde öğrencilerin çalışmaktan dolayı kaybettikleri geliri ki bunlar bir yılda ortalama çalışma süresi olarak aldığı 40 haftalık gelirden mahrum sayılır, endüstri sektöründeki işçilerin yılda 25 haftalık ortalama ücretleri tutarına eşit saymıştır. Hesaplama ilgili yıldaki işsizlik oranına da tenzil etmiştir. Full-time ve part-time çalışanlar ile tatilde çalışanların da indirilmesi gerektiğini belirtmiş, fakat öğrencilerin kazançlarını saptıyamadığından hesaplarda göstermemiştir.

Necla Gömlekçi: Türkiye'nin İktisadi Kalkınmasında Eğitimin Rolü, Ankara, Sevinç Matbaası, 1971 S. 85-86.

Alınacak lise mezunu gelirinden aşağıdaki unsurların çıkarılması sonucunda, öğrencinin vazgeçtiği gelir bulunur.

Çıkarılması gereken unsurlar şunlardır:

— Lise mezunları arasındaki işsizlik oranı: Öğrenci yüksek öğrenime devam etmeyipte çalışmak isteseydi, bahis konusu işsizlik yüzdesine eşit bir ihtimalle gelir sağlayamayacaktı.

— Yüksek öğrenimdeki öğrencilerden, çalışanların yüzdesi, (yarım gün veya sadece tatillerde çalışanların tam güne ayarlanması lâzımdır).

— Burs ve yardım alan öğrenciler oranı: Bu öğrenciler için bir gelir kaybı söz konusu değildir. Çünkü vazgeçtikleri geliri burs ve yardım olarak geri alıyorlar. Üstelik burs ve yardımlar yüksek öğrenimin iktisadi maliyeti içerisinde gösterilmektedir. Eğer alternatif öğrenci maliyetinden çıkarılmazsa çift sayma yapılmış olacaktır.

Kredi alanlar ise, ilerideki tasarruflarından harcama yapıyorlar demektir. Bu açıdan kredi alanların hesaplara ithal edilmemesi bir mahzur teşkil etmez.

Yukarıdaki tarif esas alınarak yüksek öğrenimde öğrencilerin alternatif kazançları tahmini şöyle formüle edilebilir.

— **Toplam öğrenciler için:**

O: Toplam alternatif kazanç (öğrencilerin vazgeçtikleri potansiyeli gelir toplamı)

G: Bir lise mezununun bir yıllık geliri.

N: Yüksek öğrenimde kayıtlı öğrenci sayısı.

Ç: Yüksek öğrenime kayıtlı öğrencilerden çalışanlar sayısı.

B: Bir yıldaki toplam burs ve yardımlar.

I: Lise mezunları arasındaki işsizlik oranı (% olarak),

Çalışanlar ve işsizlik oranı ile burslar dikkate alınmazsa top-

lam alternatif kazanç: $(G \times N)$ olur. Ancak bundan, $(G \times \text{Ç})$, fiilen çalışanların bir yıllık gelirleri toplamı, B , bir yıldaki burs ve yardımlar toplamı ve $(N \times G) \times i$, toplam gelirin işsizlik oranı nisbetindeki kısmının indirilmesi gerekir. Bu takdirde formül:

$$O = G \times N - [(\text{Ç} \times G) + B + [(N \times G) \times i]] \text{ olur.}$$

— **Birim öğrenci başına isabet eden alternatif kazanç:**

Öğrenci başına alternatif kazancın bulunmasında ise, ya yukarıda bulduğumuz toplam alternatif kazanç kayıtlı öğrenci sayısına bölünür veya,

G : Lise mezununun bir yıllık geliri,

Ç : Çalışan öğrencilerin kayıtlı öğrenciler içindeki yüzdesi,

i : Lise mezunları arasındaki işsizlik oranı,

b : Burs alanların kayıtlı öğrencilerin içindeki yüzdesi, olmak üzere,

Öğrenci başına alternatif kazanç:

$$o = G - [G \times (\text{Ç} + i + b)] \text{ olur (7).}$$

III — YÜKSEK ÖĞRENİM DE BİRİM MALİYET:

Birim maliyet, yüksek öğrenimin toplam maliyetinin, saptanacak standart birim başına isabet eden kısmıdır. Bu birimler kullanılma gayesi bakımından öğrenci, mezun, sınıf, okul alanı v.b. şekilde alınabilir.

Birim maliyetin ölçülmesi ve kullanılmasının çeşitli yararları vardır:

Birim maliyetin bilinmesi, yüksek öğrenimde produktiviteyi

7) Formüller tarafımızdan düzenlenmiştir.

artırma (rasyonalizasyon sağlama) çalışmaları için gereklidir. Prodüktivitenin ölçülmesi için, yüksek öğrenim sisteminde, girdi (maliyet) ve çıktı (fayda) mukayesesi yapılmalıdır. Eğitimde girdi (maliyet) ölçme yöntemleri gelişmiştir. Maliyet parasal olarak ifade edilebilmektedir. Dış fayda yaratma özelliği dolayısıyla, eğitimde çıktı (fayda) ların ölçülmesi ve parasal olarak ifadesi, maliyeti ölçme yöntemleri kadar gelişmemiş ve açıklık kazanmamıştır. Bunun içinde eğitimde prodüktivite kavramı kurumsal bir çerçeve içinde kalmaktadır.

Bu açıdan bilimsel değerlemeler. (örneğin mezunun hayat boyu gelir akımının, mezun başına maliyetle karşılaştırılması) eğitimin verimliliği konusunda yardımcı olabilmektedir.

Yüksek öğrenim kurumlarının iç organizasyonu içinde birim maliyetlerden yararlanılır. Eğitim kurumunun donatımı, araç-gereç, m² okul sahası ve benzer ihtiyaçların saptanması için birim maliyetlerin bilinmesi gereklidir.

Daha önemli olan, birim maliyetin tahmin ve mukayeseler için kullanılmasıdır. Ülkenin iktisadî gelişme politikasına uygun eğitim plân ve programlarının yapılmasında, eğitim yatırımları için kapital tahminlerinde başarılı olabilmek için geçmiş olayların ayrıntılı analizi yapılmalıdır. Maliyetin birimlere inilerek tesbit edilmesi ve yine yüksek öğrenimin çeşitli düzey ve dallarına ilişkin birim maliyetlerin standartlaştırılması ile öğrenimde kaliteyi artırma ve maliyetleri düşürme imkânları araştırılabilir (8).

Aşağıda, daha çok kullanılmakta olan birim maliyetler alınmıştır.

1) Öğrenci başına maliyet:

8) Friedrich Edding 8. Methodes d'analyse des dépenses d'enseignement, UNESCO, Paris, 1969 ST/s/11, ss. 65, XVI.III.F.

Öğrenci başına maliyet, belli bir yıldaki toplam maliyetin, o yıldaki kayıtlı olan toplam öğrenci sayısına bölünmesi suretiyle bulunur. Bilhassa öğrenimle ilgili araç gereç, tesisat ve personel ihtiyaçlarının tahmin ve sağlanması söz konusu olduğunda öğrenci başına maliyetin kullanılması daha uygun olmaktadır.

Öğrencilerin okula devam durumu, öğrenci başına maliyetin ölçülmesinde, birtakım güçlükler ortaya çıkarmaktadır. Bazı öğrencilerin tam gün (full-time) bazı öğrencilerin de kısmî gün (part-time) devam mecburiyetleri vardır. Devam eden ve etmiyen öğrenciler vardır. Hatta öğrenim düzeyi ile belli düzeydeki öğrenimin çeşitli dalları arasında da devam frekansları farklı olmaktadır. Öğrenci başına maliyetin bulunmasında, devamları farklı olan öğrencilerin aynı süre içerisinde ele alınması mahzurlu olmaktadır.

Bu mahzuru önlemek için ortalama günlük devamlı kullanılması şeklinde bir çözüm adet olmuştur.

Bir öğrenim kurumuna günlük ortalama devam, öğrenciler tarafından okulda geçirilen günlerin toplam sayısının, eğitim tesislerinin işlediği (okulun açık olduğu) günlerin sayısına bölünmesi ile elde edilir (9). Buna göre, örneğin A.B.D. okullarında 1953-1954 ders yılı için kayıtlı öğrenci sayısı 28.846.000 idi. A.D.A. oranı ise 25.644.000, yani kayıtlı öğrenci sayısının % 89.9 idi. Aynı ülkede 1961-1962 ders yılı için ise A.D.A. oranı % 90.7 idi (10).

Ortalama günlük devam oranının (A.D.A.) öğrenci başına maliyetin hesabında, normalizasyonun tesisine yardım edecektir. Ancak birçok ülkede ve bu arada Türkiye'de yüksek öğrenime devamlı ilgili istatistikî verilerin olmaması, ortalama günlük devamın hesabedilmesini güçleştirecektir. Bundan dolayı genellikle, kayıtlı öğrenci sayısı doğrudan doğruya alınarak birim maliyet hesabedilmektedir .

9) (10) Friedrich Edding, a.g.e. S. 12-13'

2) Öğrenim derecesi itibariyle maliyet:

Yüksek öğrenimdeki bir öğrenci ya belli ders ve kursları tamamlayarak bir derece elde eder veya bütün dereceleri tamamlayarak mezun olur.

a) Mezun Başına Maliyet: Mezun başına maliyetin hesaplanmasında ideal olan şekil, «teorik bir öğrenci kitlesini müşahade altına almak, tümü eğitim kurumundan ayrılıncaya kadar bu kütlenin toplam yetişme maliyetine değer biçmek, kütle içerisinde diploma alanların sayısını saptamak ve bu mezunların sayısını kütlenin toplam maliyetine oranlamak suretiyle mezun başına maliyeti bulmaktır.» (11). Ancak bu ideal yöntem, gerek öğrenci grubunun izlenmesi ve gerekse istatistiki zorluklar nedeniyle uygulamada olanak dışıdır.

Mezun başına maliyetin ölçülmesinde bir diğer yöntem ise şöyledir: Belli bir dönem ele alınarak (örneğin on yıllık bir dönem) bu dönem için öğrenci başına ortalama yıllık maliyet hesaplanır. Aynı dönemde ortalama mezuniyet süresi bulunur. Öğrenci başına yıllık ortalama maliyetin, ortalama mezuniyet süresince toplamı, mezun başına ortalama teorik maliyettir. Ancak bu teorik maliyette, yüksek öğrenim kurumuna kaydolanların tümünün mezun olduğu varsayılmıştır. Oysaki ele alınan dönemde her ne sebeple olursa olsun bir kısım öğrenciler okuldan ayrılmıştır. Ayrılanlardan dolayı bir kaynak israfı meydana çıkmıştır. O halde bu israfında yukarıda hesaplanan mezun maliyetlerine intikal ettirilmesi lâzımdır. Bu da mezun başına teorik maliyetin bahis konusu bu israf, yani fire oranı kadar artırılması demektir. Formüle edilirse: (12)

M: Mezun başına maliyet,
m: Kayıtlı öğrenci başına yıllık ortalama maliyet,
s: Ortalama mezuniyet süresi,

11) J. Hallak, a.g.e. S. 46.

12) Formül tarafımızdan hazırlanmıştır.

k: Fire oranı = (fire/fire + mezunlar), % olarak,

M = (s x m) + [(s x m) x k] olur.

Yukarıdaki formüle göre, mezun başına maliyet dönemin her yılı için aynı olan bir ortalamadır. Öğrenimin maliyetini faydası ile karşılaştırmak bahis konusu olduğunda, her ikisinin de bugünkü değeri bahis konusu olacağından, mezun başına maliyetin bugünkü değeri (kapitalize değeri) veren formül ise:

F = Mezun başına ortalama yıllık maliyet,

k = fire oranı s = ort. mezuniyet süresi,

m = kayıtlı öğrenci başına ortalama yıllık maliyet,

p = piyasa faiz haddi,

MBM_k = Mezun başına maliyetin kapitalize değeri, olursa,

F = m + (m x k) olur ve
qs - 1

MBM_k = Mezun başına maliyetin kapitalize değeri olursa
q - 1

Diğer bir formül ise:

Ct: (t) yılına ait maliyet

r: Faiz oranı

n: Mezuniyet süresi, olarak alınır

Mezun başına maliyeti bugünkü değeri = $\sum_{t=1}^n ct \times (1+r)^t$ dir.

Formülü açık hale getirirsek:

MBM. Bugünkü değeri: $C_1 \times (1+r) + C_2 \times (1+r)^2 + \dots + C_n \times (1+r)^n$

b) Ulaşılan yetiştirme seviyesine göre maliyet:

Mezun başına ortalama maliyetin hesabedilmesinde, öğre-

13) Mezun başına yıllık maliyetin her yıl sonunda yapıldığı varsayımı var. Ay itibarıyla de almak mümkün, bu takdirde $q = 1/200 + p$ olur.

rimini terkedenler veya başarısızlar tamamen fire olarak ele alınmıştır. Eğer diploma almadan öğrenim kurumundan ayrılan ve fakat belli ders ve kursları tamamlamış ve belli bir formasyon ile bazı bilgiler kazanmış bir öğrencinin de eğitimden bir yarar sağladığı kabul edilirse «ulaşılan yetişme seviyesine göre maliyeti» de birim olarak seçmek mümkündür. Fakat bu tür maliyetin değerlendirilmesi ancak özel monografi araştırmaları çerçevesinde yapılabilir.

3) Yer başına yatırım maliyeti:

Bir eğitim tesisinin yarattığı kapasite (sağladığı yer sayısı) nın bu eğitim tesisinin yapım ve ilk donatım maliyetine oranlanması ile «bir öğrencilik yer başına yatırım maliyeti» elde edilir. Örneğin bir eğitim kurumunun yapımı ve ilk donatımı için 20 milyon TL. lık harcama yapılmış ve neticede bin öğrencilik bir kapasite sağlanmışsa, bu eğitim kurumunda bir öğrencilik yer başına yatırım maliyeti 20 bin TL. sıdır. Bu birim maliyet, eğitime ait yatırım tahminlerinde kullanılmaktadır. Standart olarak tesbit edilmiş bir öğrencilik yer başına yatırım maliyeti, belli bir kaynakla ne kadar kapasite sağlanacağını ve belli bir kapasite için ne kadar kaynak gerekeceğini açıklar. Diğer taraftan, yatırım maliyetleri eşit, aynı tip ve kalitede eğitim sağlayacağı tahmin edilen projeler arasında, bir öğrencilik yer başına yatırım maliyeti küçük olanı seçilir.

4) Kullanılan diğer birim maliyetler ve yüksek öğrenime uygun maliyet tipi :

Bir maliyet olarak, sınıf başına ve öğretmen başına maliyet de kullanılmaktadır. Bir ülkede sınıf başına maliyetin mukayeseli kullanımı için standart sınıf tanımı uygulanmalıdır. Oysaki yüksek öğrenim kurumlarında genellikle, seçimlik konular ve çeşitli büyüklükte gruplar vardır. O halde yüksek öğrenimde sınıf başına maliyetin uygulanması mümkün değildir. Aynı imkânsızlık öğretmen başına maliyet için de mevcuttur.

Çünkü yüksek öğrenimdeki öğretmenlerin kariyer farklılıkları vardır. Eğitim ve araştırmayı beraber yürütmektedirler. Bu nedenlerle yüksek öğrenimde öğretmen başına maliyetin kullanılması cazip olmaktan çıkmaktadır.

Yüksek öğrenim için mezun başına ve öğrenci başına maliyet olmak üzere iki birim maliyeti arasından birinin seçilip kullanılması daha uygundur (14). Ancak, özellikle ülkelerarası mukayese yapmak bahis konusu olduğu zamanlarda, iki çeşit maliyet birimini de kullanmak daha uygundur. Ülkelerarası mukayeselerde sadece öğrenci başına maliyetin alınmasındaki mahzur, öğrenimi terkedenerin henüz kaydolan ve hiç bir derece elde etmemiş öğrencileri de dikkate alınmasındandır.

Ülkelerarası mukayeselerde mezun başına maliyetin alınmasındaki mahzur ise, her ülkede başarı oranının farklı olmasından meydana gelir. Çünkü başarı oranı yüksekse, mezun sayısı artar. Bu takdirde toplam maliyet daha büyük rakkama bölüneceğinden mezun başına maliyet de azalır (15).

Veya terside olabilir. Öğrenci başına maliyetin açık şekilde düşük olduğu bir okulda, başarı oranı düşükse mezun başına maliyet yüksek olur (16).

14) Friedrich Edding, a.g.e, S. 14.

15) İngilterede yapılan bir araştırmaya göre öğrenci başına yıllık ortalama maliyet, diğer memleketlerin çoğuna göre daha yüksektir. Ancak mezun başına maliyet dikkate alınırsa diğer ülkelere nazaran yüksek öğrenim daha ekonomik gibi görünmektedir. Bu terkiilerin daha az, kursların daha kısa sürede tamamlanması ve dolayısıyla, başarı oranının daha yüksek olmasındandır.

Friedrich Eddin, a.g.e, S. 14. dipnotu.

16) John Vaizey, la planification de l'enseignement évaluation des coûts, UNESCO, IIPE, 16/11 60/F, Paris, 1968.

KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK ESASI VE TÜRKİYEDE UYGULANMA İMKANLARI

Doç. Dr. S. Yenal Öncel
İktisat Fakültesi

Katma Değer Vergisi, genel satış vergileri uygulamasının tarihi gelişimi içinde ulaştığı en son safha olarak görülmektedir. Bu vergi ile toplu ve yayılı muamele vergilerinin pürüzlü etkilerinin ortadan kalkacağı kabul edilmektedir. (1). Başta Avrupa Ekonomik Topluluğuna bağlı ülkeler olmak üzere muhtelif devletlerde Katma Değer Vergisinin uygulaması hızla gelişmektedir. Bugün Katma Değer Vergisi AET ülkelerini de içine alan 30 a yakın ülkede uygulanmaktadır.

Bilindiği gibi muamele vergisi, üretim-tüketim zinciri içinde yer alan satış, bir hizmetin görülmesi, devir ve teslim şeklindeki ekonomik işlemleri konu eder. Bu vergiye değinilen zincirin bir halkasından alınıyorsa toplu muamele vergisi, her aşamasından tahsil ediliyorsa yayılı muamele vergisi denilmektedir.

Konumuz olan Katma Değer Vergisi ise yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi üretim tüketim zincirinin her aşamasından alınmaktadır. Ancak verginin matrahı yayılı muamele vergilerinde malın tüm satış bedeli olduğu halde Katma Değer Vergisinde her aşamada mamüle katılan değer esas alınmaktadır. Diğer bir deyimle vergi oranı her aşamada katılan değere uygulanmaktadır.

Katma Değer Vergisinin diğer vergi türlerinde olduğu gibi teorik bir temeli vardır. Vergi uygulamaya konduğunda bahsi e-

1) C. S. Shoup, Public Finance, Weidenfeld and Nicolson, 5 Winsley St. London W, 1970. s. 250.

dilen teorik çatının kanunların hazırlanmasına esas teşkil edeceğine şüphe yoktur. Bu bakımdan konu iki kısımda ele alınmıştır. Birinci kısımda katma Değer Vergisinin teorik yönü incelenecektir. İkinci kısımda ise Türkiye'de Katma Değer Vergisinin uygulanma imkânları, hazırlanan tasarılar ve bu tasarılar ile getirilmek istenen modeller üzerinde durulacaktır.

BİRİNCİ KISIM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN MAHİYETİ, TANIMI, TÜRLERİ VE EKONOMİK YÖNLERİ

Bu kısımda esas itibariyle Katma Değer Vergisinin Teorik yönü üzerinde durulacak ve bu arada yerini aldığı diğer türdeki genel satış vergileri ile muhtelif açılardan karşılaştırılması yapılacaktır.

1 — KATMA DEĞER VERGİSİNİN TANIMI

Katma Değer Vergisinin matrahı, üretim ve dağıtım sürecine dahil bulunan iktisadî birimlerin (firmaların) kendi faaliyeti sonucunda, diğer iktisadî birimlerden aldığı girdilere kattığı değerdir. Belli bir firma diğer firmalardan kendi üretiminde kullanmak üzere hammadde, yarı mamül madde, ile enerji, lisans ve patent gibi gayrimaddî haklar ve yatırım malları alışlarında bulunmaktadır.

Diğer firmalardan alınan bu girdilerden bir kısmı üretimi yapılan malın doğrudan doğruya bünyesine girmektedir. (hammadde, yarı mamül madde gibi). Diğer bir kısmı ise fizikî olarak firma tarafından üretilen ürünün bünyesine hemen girmektedir. (enerji, yatırım malları gibi). Bu ikinci türden olan girdiler, uzun bir üretim süreci boyunca kullanılmaktadır.

Katma Değer Vergisi, ticarî firmaların diğer firmalardan aldığı mal ve hizmetler üzerine (yukarıda saydığımız firma dışı girdilere) kattığı değer üzerinden alınmaktadır. Firmalar satın al-

diği girdilere kendi iş gücünü, sermayesini, binalarını, makinalarını kullanarak bir değer katmaktadır. Bunlara katma değere dahil olan firma içi girdiler de denilebilir. (2).

Bu anlamda Katma Değer, bir üretim veya dağıtım birimi dahilinde bulunan emek, sermaye, teşebbüs gibi faktörlerin üretim süreci boyunca kattığı değeri ifade etmektedir. Bunların yanı sıra işgücüne verilen ücretin, sermayenin geliri olan rant ve faizin, müteşebbisin payı olan kârın toplamı, firma içi katma değer toplamına eşittir.

Yukarıda da değindiğimiz gibi firmaların diğer firmalardan aldığı girdilerden bir kısmı fizikî olarak ürünün bünyesine dahil olan, bir kısmı da dahil olmayan girdilerdir. Ancak özellikle diğer firmalardan alınmış olan makina ve teçhizat gibi sermaye malları, üretilen veya dağıtıma tâbi tutulan mamülün bünyesine dolaylı olarak katılmaktadır. Bunlar, uzun bir üretim döneminde yıpranan ve sonuçta tükenen dayanıklı sermaye mallarıdır. Sermaye mallarının bu aşınma payı mamülün bünyesine dolaylı olarak girdiğinden net katma değerın bulunması için bu yıpranma paylarının da çıkarılması gereklidir.

2 — KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ VE BUNLARIN EKONOMİK ETKİLERİ

Katma Değer Vergisi, sermaye mallarına uygulanan indirim metoduna ve bunlara indirim tanınıp, tanınmama durumuna göre bir ayırımı tabi tutulmaktadır.

1. Sermaye mallarına hiçbir şekilde indirim tanımayan sistem:

a) Gayri safi hasıla tipi Katma Değer Vergisi:

Katma Değer Vergisinin matrahı, üretim ve dağıtım süreci-ne dahil bulunan firmaların diğer firmalardan aldığı girdilere

2) B. OCAKÇIOĞLU, «Katma Değer Vergisinde İndirimler», Türkiye'de Katma Değer Vergisi, İktisadî Araştırmalar Vakfı, İstanbul 1974, s. 112.

kendi faaliyeti sonucunda kattığı değer olduğuna göre, bu katma değer kavramı eğer dayanıklı sermaye mallarının üretim sürecince yıpratılan paylarının değerini de ihtiva ediyorsa, verginin matrahı gayri safi katma değere ulaşır (3).

Verginin bu tipinde diğer firmalardan alınan mal ve hizmetlerden makina, teçhizat, mobilya, motorlu vasıtalar veya yaptırılan binalar hiç bir şekilde indirimine tâbi tutulmamaktadır. Değilenen kapital malları satın alınan vergileme döneminde tamamen kullanılmamakta ve uzunca bir süre üretime hizmet etmektedir. Bu sebeple firma dışında imâl edilmelerine rağmen indirimine tâbi tutulmamakla, dolaylı yoldan firma içi katma değere dahil olmaktadır.

Kapalı bir ekonomi modelinde bütün mal ve hizmetler (üretim ve dağıtım sürecine dahil olan) gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi ile vergilendirilmiş olsaydı, verginin matrahı, makro plânda, gayrisafî millî hasılaya eşit olurdu (GNP). Bu değer kapalı ekonomi modelinde;

$GNP = C + I = \text{ücret} + \text{rant} + \text{faiz} + \text{kâr} + \text{amortisman}$
şeklinde ifade edilebilir.

Firmalar açısından gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisinde, vergi matrahı ise;

Satışlar - diğer firmalardan alışlar (sermaye teçhizatı hariç)
+ stok değişimleri'dir.

Bu sistemin bazı sakıncaları vardır:

aa) Vergi idaresi açısından:

Bu sistemin uygulanmasında, sermaye malları ile diğerleri arasında ayırım yapıldığından, indirimine tâbi tutulmayacak olan sermaye mallarının açıkça tanımının yapılması zorunlu hale gelmektedir. Çünkü sermaye malları bakımından, indirim rejiminde, diğer mallar lehine olacak şekilde bir ayırım yapılmaktadır.

3) K. BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş İstanbul 1971, s. 327; C. K. SULLIVAN, The tax on value Added, New York; Columbia University Press; 1965, s. 18.

Sermaye mallarını diğerlerinden ayırmak için kullanılan en önemli faktör zaman unsurudur. Çoğu kere vergi kanunlarında, aşınmaya ve değer kaybetmeye tâbi bulunan varlıklardan, kullanımını bir takvim yılını aşanlar sermaye malı olarak kabul edilmektedir.

Ancak zaman unsuruna bağlı bu tür bir ayırım yeterli olmayacaktır (4). Zira dönem başında alınıp 8 ay süre ile kullanılan bir varlık sermaye malı addedilmeyeceği halde gene 8 aylık kullanımını olan fakat yıl ortasında alınan aynı tür varlık sermaye malı kabul edilecektir. Bu sebeple, üretim süreci boyunca aşınmaya ve yıpranmaya uğrayan sermaye malları için zaman veya değer takdirlerine dayanarak yapılacak bir ayırım, takdiri olarak kalmaya mahkûmdur.

Ayrıca vergi borcunun hesaplanmasında ve ödenmesinde de gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi güçlük arzeder.

Firmalar açısından verginin matrahi :

Firma satışları - başka firmalardan alınanlar + stok artışı (dönem sonu envanter - dönem başı envanter).
Şeklinde olduğundan, verginin hesabında stok değişmelerinin de dikkate alınması gereklidir. Bu durum ise verginin idaresini zorlaştırır. Mükellefler açısından verginin hesabında ve ödenmesinde envanter ayarlamalarına ihtiyaç gösterir.

Buna bağlı olarak verginin bir yıldan kısa sürelerde tahsili de zordur. Gerçekten verginin hesabı yukarıda değinmiş olduğumuz envanter ayarlamalarını gerektireceğinden kesin sonuçlar ancak dönem sonunda alınabilecektir. Gelir vergisinde daht «kazandıkça öde» esasına göre kısa sürelerde tahsilât imkânı aranırken, katma değer vergisinin gayrisafî hasıla türü bu gaye için elverişli olmayacaktır.

bb) İktisadî etkileri açısından :

Gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi, yatırım mallarını

4) C. S. SHOUP, a.g.ö. s. 251.

ve dolayısıyla yatırımları daha ağır şekilde vergilendirmektedir. Bu sebeple vergi kapital mallarına ihtiyaç duyan üretim metodları üzerinde ağır şekilde tazyik yaratmaktadır. Gerçekten sermaye malları alınışında bir kere vergilendirilmektedir. Buna ekli olarak firma ürünlerinin değerlerine yıpranma payı olarak gireceklerinden ücret + rant + faiz + kâr + amortisman) ikinci kere vergiye tâbi olacaktır (5).

Bu sebeple gayrisafî hasıla tipi katma değer vergisi, diğer türlerine oranla, yatırımlar ve özellikle sermaye yoğun teknoloji seçimi üzerinde olumsuz etkiler yapar. Şüphesiz teknoloji seçimi ülke şartlarına göre değerlendirilmesi gerekir.

Ayrıca verginin yansıması ve maliyetin bir oranı olarak kârın tesbit edilmesi hallerinde ise, indirim imkânı tanınmayan yatırım malları üzerindeki vergiler, kısmen veya tamamen vergi matrahına girecektir. Bu durumda, fiyatların alınan vergiden daha fazla artmasına yol açan, piramitleşme olayı meydana gelecektir. Bilindiği gibi piramitleşme, ileriye doğru yansıyan vergi miktarının matraha dahil olarak, tekrar vergilendirilmesi sonucu meydana gelmektedir (6).

Verginin bu tipi ile ilgili olarak yukarıda değinilen iki iktisadî sakınca (yatırımlara olumsuz etkileri, vergide piramitleşme etkisi) şüphesiz verginin ileriye yansıyor yansımaması ile yakından ilgilidir. Ancak verginin yansımasına imkân veren nedenler mevcut olsa dahi firmalar açısından yatırımlar dolayısıyla hiç olmazsa başlangıçta bir likidite sıkıntısı yaratılacağı açıktır.

2. Sermaye Mallarına İndirim Tanıyan Sistemler :

Sermaye malları için kısmen veya tamamen indirim tanıyan

5) B. OCAKÇIOĞLU, Katma Değer Vergisi Teorisi ve Uygulama İlkeleri, (Yayınlanmamış doktora tezi), s. 11-15.

6) J. F. DUE, Sales Taxation, Urbana 1957, s. 20; B. OCAKÇIOĞLU, a.g.e., s. 71-74; M. LAVRE, La Taxa sur La Valcur Ajoutée, Paris 1952

sistemleri kısaca inceleyecek olursak şu şekilde bir sıralama yapmak mümkündür.

a) Gelir tipi katma değer vergisi:

Katma Değer Vergisinin bu tipinde de sermaye mallarının bütünüyle indirimi mümkün değildir. Dayanıklı tüketim mallarının yıl içinde meydana gelen, aşınma ve yıpranma payının (amortismanlar) katma değerden düşülmesine imkân tanıyan sisteme gelir tipi katma değer vergisi denilmektedir.

Kapalı bir ekonomi modelinde, tüm olarak kamu ve özel sektör mal ve hizmetlerini kapsadığı takdirde, gelir tipi katma değer vergisinin matrahı millî gelire ulaşır. Bu tutar makro plânda;

$$\text{tüketim (C)} + \text{yatırım (I)} - \text{aşınma}$$

şeklinde ifade edilebilir. Bu durumda verginin matrahı :

ücret + rant + faiz + kâr = firma satışları — alımlar — stok değişimleri — aşınma olarak belirlenir. Gelir tipi katma değer vergisinin de muhtelif sakıncaları vardır.

aa) İdarî sakıncaları:

Aynen gayrisafi hasıla tipinde olduğu gibi gelir tipinde de envanter ayarlamalarının önemi büyüktür. Amortisman hesaplarının tutulması ve takibi, yatırım mallarının tayini, stok değişimlerine göre verginin ayarlanması ihtiyaçları verginin uygulanmasında idarî güçlükler yaratacak niteliktedir.

bb) İktisadî etkileri:

Gelir tipi katma değer vergisi, gayrisafi hasıla tipine oranla yatırımlar üzerinde daha az olumsuz etkilere sahiptir. Ancak gelir tipinde, müteşebbisler tarafından bir defada ve toplu olarak ödenmiş bulunan sermaye mallarına ait vergiler amortisman dönemleri sürecince tetricen mahsup edilebilmektedir. Bu ise yatırımlar açısından bir likidite sorunu çıkarabileceği gibi dönemlerle ilgili belli bir faiz kaybına yol açmaktadır.

Gelir tipi katma değer vergisi uygulamada kullanılmamakla beraber geçiş dönemlerinde bir benzeri tatbik edilmektedir. Bu uygulama, geçiş dönemlerinde yatırım malları üzerindeki vergilerin anı indirimi sonunda ortaya çıkan problemlere ve yatırım kararlarına olan olumsuz etkilerine mani olmak için yapılmıştır.

b) Tüketim tipi katma değer vergisi:

Firmaların diğer firmalardan satın aldığı (bazı hallerde kendi yaptığı) tüm sermaye mallarının bedellerinin indirilmesine (veya vergiden vergi çıkarma metodunda vergisinin mahsup edilmesine) imkân tanıyan bir sistemdir. Verginin bu tipinde, yatırımlar üzerindeki vergiler diğer carî giderlerinki gibi mahsup edilebilmeleri mümkün olmaktadır. Yani kapital malları ile diğer carî giderler arasında indirim bakımından bir ayırım yapılmamaktadır.

Bu verginin matrahı (kapalı ekonomi modelinde ve makro plânda):

Gayrisafi millî hasıla - yatırım masrafları = tüketim olacaktır. Diğer bir ifade ile;

Ücret + kâr + faiz + rant + amortismanlar - yatırımlar.

Bu ifade aynı zamanda gelirden tüketime ayrılan kısmı göstermektedir. Tek bir firma açısından verginin matrahı ise,

Satışlar - alışlar

şeklinde formüle edilebilir.

Böylece sermaye mallarının tümüyle indirime tabi tutulması, millî gelir hesaplarında vergi matrahını tüketim harcamalarına eşit hale getirir. Bundan dolayı KDV'nin bu türüne tüketim tipi denilmektedir.

Tüketim tipi katma değer vergisinin matrahı, bir bakıma toplam katma değerleri en son safhada vergilendiren, perakende satış vergilerinin matrahına özdeştir. Tüketim tipi katma değer vergisinin birçok faydaları vardır.

Birincisi mükellefler açısındanadır. Alışlar üzerindeki vergilerin derhal mahsubu imkânı mevcut olduğundan ileriki sene-

lere veya dönemlere vergi aktarılmaz ve amortismanlarla ilgili hesapların özellikle takibi gerekmez. Aynı şekilde katma değer vergisi ile ilgili işlemler için envanter düzeltmeleri ve muhasebe tekniği yönünden oldukça güç olan stok hareketlerinin izlenmesine gerek yoktur. Böylece verginin bu tipinde, tahsilâtın aylık dönemler itibariyle yapılması imkân dahiline girer.

İkincisi, yatırım kararlarına tesir eden diğer etkenler veri iken, tüketim tipi katma değer vergisinin yatırımlar üzerinde teşvik edici bir rolü olacağı açıktır. Gerçekten bu şekildeki uygulama ile vergiye, % 100 oranda kabul edilen bir hızlandırılmış amortisman karakteri kazandırılmış olmaktadır (7).

Şüphesiz tüketim tipi katma değer vergisi uygulamasında, yatırımların hızlandığı yıllarda devlet gelirlerinin azalması, buna mukabil yatırımların düştüğü dönemlerde de nisbi olarak gelirlerin artması beklenebilir (8). Bu açıdan konjonktürel maliye politikasının bir aracı olarak kullanılması imkânı sınırlıdır. Hatta tüketim tipi katma değer vergisi uygulamaya konurken genellikle istikrarlı dönemler tercih edilmelidir. Nitekim fiyatların artış gösterdiği ülkelerde, katma değer vergisinin yürürlüğe konulması ile birlikte enflasyonist temayülün şiddetlendiği görülmüştür.

c) Ücret tipi katma değer vergisi:

Katma Değer Vergisinin bu tipinde, sermaye mallarının bedelleri veya yıpranma payı değil de, sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusudur. Sermayenin gelirlerini, kâr + faiz + rant şeklinde gösterirsek, vergi matrahı ücret ödemelerine eşit olur. Buna göre verginin makro plânda matrahı,

$$\text{millî gelir} - (\text{rant} + \text{faiz} + \text{kâr}) = \text{ücret}$$

olacaktır. Vergi mükellefleri ise yaptıkları ücret ödemelerini, matrah olarak göstereceklerdir.

7) C. S. SHOUP, a.g.ö., s. 253,

8) B. OCAKÇIOĞLU, a.g.m., s. 120.

Buraya kadarki açıklamalarda katma değer vergisinin muhtelif türleri üzerinde duruldu. Tüketim tipi dışındakiler daha çok katma değer vergisinin teorik incelemelerinde ve gelişmelerinde kullanılmaktadır. Uygulamada ise tüketim tipi katma değer vergisi ağırlık kazanmaktadır. Bu gün gerek Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerinde ve gerekse diğerlerinde tüketim tipi katma değer vergisi esas olarak kabul edilmiştir.

III — KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ İLE HESAPLANMA METODLARI ARASINDAKİ BAĞINTI :

Katma değer vergisinin üç türlü hesaplanma metodu vardır.

1. Toplama Metodu:

Bu metoda göre kâr dahil bütün üretim faktörleri gelirleri toplanarak vergi matrahı bulunur. Kârın hesaplanmasında amortismanlar düşülür ve stok artışları ilâve edilir.

Toplama metodu bu veçhesi ile yukarıda belirtilen gelir tipi katma değer vergisinin hesaplanmasına uyar. Ancak bu metoden çeşitli sakıncaları dolayısıyla pratik bir değeri yoktur ve uygulanmamaktadır.

2. Çıkarma Metodu :

Katma Değer Vergisi matrahına, firma satışlarından alışlarının (sermaye malları dahil) düşülerek ulaşılmaya çıkarma metodu denilmektedir. Bu metod gerek gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisine ve gerekse tüketim tipi katma değer vergisine uygundur.

3. Vergi Mahsubu (vergiden vergi çıkarma, vergi kredisi) Metodu :

Bu usul katma değer vergisi hesaplanmasında en çok kullanılan bir methodur. Firmaların satışları üzerinden tahsil ettiği katma değer vergisinden alışları üzerindeki mahsup ederek (indirerek) idareye ödeme usulüdür.

Çıkarma metodu ile farkını belirlemek bakımından şu formülü vermekte yarar vardır. Satışlar (s), alışlar (a) ve vergi oranı (t) ile gösterilecek olursa:

Çıkarma metoduna göre verginin hesabı:

$t (s - a)$ olacaktır.

Vergi mahsubu metoduna göre ise:

$ts - ta$ şeklinde ortaya çıkacaktır.

Vergi mahsubu usulü esas itibariyle tüketim tipi katma değer vergisinin hesabına uygundur. Vergi mahsubu usulünün diğer usüllere göre bazı üstündekileri vardır. Bunları kısaca sayacak olursak;

Birincisi; diğer usüllerden farklı olarak, stok hareketlerini ve amortisman hesaplarının izlenmesini gerektirmemesinden dolayı, muhasebe tekniği yönünden kolaylık arzeder.

İkincisi; firmalar ancak faturalı alışları üzerindeki katma değer vergilerini mahsup etme imkânına sahip olacaklarından fatura düzeninin kuvvetlenmesine yol açar. Gerçekten firmalar fatura alma ve verme bakımından karşılıklı zıt menfaatlere sahip olurlar. Bu ise vergi güvenliğinin çok önemli unsuru olan oto-kontrolü sağlar.

Üçüncüsü; fatura metodu, üretimden muhtelif dağıtım kademelerine doğru (imalât, toptancı, perakendeci) mevcut bulunan muhtelif aşamalar arasında vergi oranlarının farklılaştırılmasına imkân tanır. Böylece üretim ve dağıtım sürecinde, kademeler arasında girdiler üzerindeki vergi yükünün ayırıcı olarak uygulanması mümkündür. Buna dikey farklılaştırma denir. Dikey farklılaştırma ile üretimden dağıtımına doğru belli bir aşamanın vergi yükünün hafifletilmesi veya sıfıra indirilmesi mümkündür.

Aynı şekilde bu usulle tüketicinin kullandığı muhtelif malların vergi yükünün farklılaştırılması imkânı da vardır. Buna yatay farklılaştırma denir.

Katma Değer Vergisinin diğer hesaplanma metodlarında ise her safhada ödenmiş olan Katma Değer Vergisi daha öncekilerden bağımsız olarak hesaplandığı için yatay ve dikey farklılaşırma imkânı sınırlıdır (9).

IV — KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYGULANMASI İLE İLGİLİ BAŞLICA ÖNERİLER :

Burada verginin uygulanması ile ilgili bazı genel konular ele alınacaktır.

1. Verginin Mevzuu ve Kapsamı :

Katma Değer Vergisinin uygulandığı saha, prensip itibarıyla tarım dahil bütün ticarî ve sınaî faaliyetler ile hizmetlerdir. Aynı şekilde vergi, ekonomik faaliyetlerin bütün aşamalarına uygulanır. Bunun dışında ithalât da vergiye tâbidir.

Verginin kapsadığı (yukarıda belirtilen) saha içindeki bütün kademeler ve faaliyetler, uygulama açısından birbiri ile organik bir bağ teşkil ederler. Ancak uygulamada teknik ve idarî sebeplerle bir kısım safha ve faaliyetler Katma Değer Vergisi konusu dışında tutulmaktadır.

Özellikle tarım faaliyetleri ile perakende safhanın tamamen vergi dışında tutulduğu uygulamada görülmektedir. Ancak yukarıda da değindiğimiz gibi bunların vergi dışında tutulması Katma Değer Vergisinin bütünlüğünü bozmaktadır (10). Bu iki konuyu kısaca ele almakta fayda vardır.

a) Tarım faaliyetinin Katma Değer Vergisi kapsamı dışında tutulması :

Yukarıda da değindiğimiz gibi uygulamada çoğunlukla tarım sektörü Katma Değer Vergisinin dışında tutulmaktadır. Tarımı

9) K. BULUTOĞLU, a.g.e., s. 331.

10) A. A. DOĞAN, «Katma Değer Vergisi Sistemi ve Gelişimi», Katma Değer Vergisi Semineri, Ankara, 1973, s. 40.

Katma Değer Vergisine dahil eden ülke sayısı son derece azdır. Bu konu, vergileme tekniği ve özellikle de idarî sebeplere bağlı bulunmaktadır. Bu sebepler, tarım faaliyetinin Katma Değer Vergisi dışında tutulması ile ortaya çıkacak sakıncalara ağır bastığı oranda geçerli olmaktadır.

Tarım faaliyetinin Katma Değer Vergisi dışında tutulmasının ortaya koyduğu sonuçları ana hatlarıyla şöylece özetleyebiliriz:

aa) Tarım sektörünün Katma Değer Vergisinin dışında tutulması, tarım işletmelerinin teknolojisini olumsuz yönde etkiler (11). Tarım işletmeleri açısından girdileri (diğer firmalardan satın aldıkları) üzerindeki Katma Değer Vergisini mahsup etme imkânı bulunmadığı için bunların makina ve teçhizat alımları ağır şekilde vergilendirilmiş olacaktır. Bunun ise gerek makinalaşmada ve gerekse tarım ürünleri fiyat politikasının tayininde olumsuz etkileri olacaktır.

bb) Diğer sektör ve faaliyetlerle devamlı olarak mal ve hizmet akımı söz konusu olacağından, Katma Değer Vergisinin otokontrol bağında bir boşluk meydana gelecektir.

Bütün bunlara rağmen genellikle uygulamada tarım faaliyeti Katma Değer Vergisi dışında tutulmaktadır. Bunun muhtelif sebepleri vardır:

— Özellikle küçük işletmelerin yaygın olduğu ülkeler bakımından tarım sektöründe Katma Değer Vergisi gibi teknik bir verginin uygulanması idarî güçlükler yaratır.

— Tarım sektöründe satışlardan ziyade alışlar bakımından problem mevcuttur. Tarım işletmelerindeki muhtelif ürünler bakımından girdilerine göre bir ayırım yapmak oldukça güçtür.

11) A. HEREKMEN, «Tarım Sektörünün Katma Değer Vergisi Kapsamına Alınması», Türkiye'de Katma Değer Vergisi, İstanbul 1974, s. 99; Taxation for farmers and small traders under value added tax systems, OECD, March 1972.

b) Perakende safhanın Katma Değer Vergisi dışında tutulması :

Katma Değer Vergisinde esas gaye nihai tüketicuyu vergilemek olduğu halde, perakende safhanın vergileme sahası dışında tutulması muhtelif sebeplerle teklif edilmiştir. Bu sebepleri şöylece özetlemek mümkündür.

aa) Vergi idaresi açısından mükelleflerin bütünü kavramak mümkün olamıyorsa veya etkin bir vergi idaresi mevcut değilse Katma Değer Vergisinde perakende safhanın konu dışına bırakılması uygun görülmektedir. Gerçekten üretim safhasından perakende safhaya gidildikçe mükellef adedi kümülatif olarak artar. Bu durum ise geniş ve etkin bir vergi idaresini gerektirir. Katma Değer Vergisi uygulama alanı genişledikçe, eğitilmiş ve yetiştirilmiş çok sayıda personele ihtiyaç gösterir. Uygulamada, bu imkânlar sınırlı oldukça, mükellef adedinin çok ve dağınık bulunduğu perakende safhanın vergi kapsamı dışına alındığı görülmektedir.

bb) Mükellef açısından ise, özellikle küçük işletmeler bakımından vergi işlemlerinin ve kayıtlarının tutulması oldukça zordur.

Küçük çaptaki işletmelerin yaygın olduğu ve kayıt düzeni bakımından kavranamadığı ülkelerde perakende safhanın vergilendirilmesi imkânsız hale gelebilir. Katma Değer Vergisinin ilk olarak uygulandığı Fransa'da bu safha uzun süre ve yakın zamanlara kadar vergi dışında tutulmuştur.

Katma Değer Vergisi uygulamasında perakende safhanın hariç bırakılması muhtelif açılardan sakıncalıdır. Bunları özetleyecek olursak;

— Tam olarak uygulandığı takdirde, Katma Değer Vergisinin işletmelerin teşkilatlanması (organizasyonları) üzerinde tarafsız olduğu kabul edilir. İşletmelerin büyük veya küçük çapta teşkilatlanması bakımından Katma Değer Vergisinin ayırıcı uygu-

laması yoktur (12). Bunların teşkilât şemasının boyutları Katma Değer Vergisinden etkilenmez.

Ancak perakende safhanın vergi dışı tutulması ile firmalar, vergiden kaçınmak için ya pazarlama değerlerini bir sonraki safhada (toptancılar için) teşekkül ettirmek veya satışlarını perakende safhaya uzatmak gibi zorlayıcı etkenler karşısında kalacaklardır. Böylece Katma Değer Vergisinin işletme organizasyonları üzerine olan tarafsızlığı kaybolacaktır.

— Katma Değer Vergisinin oto-kontrol özelliği azalacaktır. Bu ise verginin idaresini güçleştirir. Özellikle toptancılarla vergi kapsamı dışında tutulan perakendeciler arasında yararların birleşmesi halinde vergi güvenliği zedelenecektir (13).

— Perakende safhanın vergi kapsamı dışına çıkarılması, ancak toptan veya perakende satış tanımlarının tam olarak yapılmasına bağlı kalacaktır. Çeşitli satışların, perakende mi, yoksa toptan mı veya imalâtçı satışı mı olduğunu bazı hallerde kesin olarak ayırmak mümkün olamayacağı için birçok zorlayıcı hükümlere ihtiyaç duyulacaktır. Buna ekli olarak imalâtçılar yapılan çoğu satışlarda, girdiler üzerindeki vergilerin mahsubu imkânı ortadan kalkacaktır. Çünkü artık vergi fiyatla kaynaşmış olmaktadır.

— Vergileme boyutları, toptancılar safhasında kalacağı için vergi oranlarında aynı hasılayı sağlamak üzere yüksek olarak tesbit edilmesi gerekecektir.

Bütün bunlar ve benzeri sebeplerle Katma Değer Vergisinin tam olarak uygulanabilmesi için perakende safhanın vergi kapsamı içinde tutulması gerekmektedir.

12) A. ERGİNAY, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaas., 1973-74, Ankara, s. 133.

13) B. OCAKÇIOĞLU, «Katma Değer Vergisinde Perakende Safhanın Vergilendirilmesi», Türkiye'de Katma Değer Vergisi, s. 70.

2. Katma Değer Vergisinde Başlıca Muafiyet ve İstisnalar :

Diğer vergilerde olduğu gibi Katma Değer Vergisinde de muafiyet ve istisnalara yer verilmektedir. Özellikle sağlık, eğitim v.b. gibi sosyal faaliyetlerle bazı iktisadî amaçlar için istisna hükümleri konmaktadır. Ayrıca kamu hizmetleri içinde yer alan ve piyasa faaliyeti olarak şekillenen bazı kamu işletmeleri de istisna hükümlerinden yararlanmaktadır. Aynı düşüncelerle vergi idaresi açısından kavranması zor olan veya etkin olmayan küçük çaptaki ticaret ve hizmet işletmeleri de vergi istisnasından yararlanabilir.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, vergi kanunlarına göre istisnaya veya muafiyete tâbi firmalar özellikle bazı hallerde vergi dışında kalmakla dezavantajlı olabilirler. Bu durum satış/alış oranı küçüldükçe yani katma değeri azaldıkça ortaya çıkabilir. Alışları üzerindeki vergi yükü arttıkça firmalar indirimden yararlanamayacakları için vergiden istisna edilmeleri lehlerine olmayabilir. Bu durumu ortadan kaldırmak üzere «bir tercihli mükellefiyet» müessesesine ihtiyaç duyulmuştur (14). Buna göre mükellef dilediği takdirde belli şartlarla istisna veya muafiyetten vazgeçebilmektedir.

Katma Değer Vergisi uygulamasında üzerinde en çok durulan konulardan biri de ihracat istisnasıdır. Avrupa Ekonomik Topluluğuna dahil bulunan ülkeler vergi ahenkleştirmesine en uygun dolaylı vergi olarak Katma Değer Vergisini benimsemişlerdir. Ülkeler arasında dış ticaret bakımından rekabet eşitliğinin ve özellikle bu konuda vergi tarafsızlığının sağlanması için dahilde üretilen ile ithal edilen malın aynı oranlarda vergilendirilmesi öngörülmektedir. Vergi ahenkleştirmesi çerçevesinde şimdilik kabul edilen «varış ülkesinin vergisi» prensibine uygun olarak ihracat, vergiden istisna edilmektedir. Böylece ihrac edilen mallar, üzerindeki dolaylı vergilerden büyük ölçüde arındırılmış olmaktadır.

14) A. A. DOĞAN, a.g.m., s. 51,

Ihracatın vergi kapsamı dışına alınması çeşitli usullerle yapılabilir. Bunlar sırasıyla; ihracata (O) nisbet uygulaması, ihraç malları için vergisiz alış imkânı sağlanması veya ihracatın tamamen vergi dışında tutulmasıdır.

3. Vergileme Usulleri ve Vergi Oranları :

Katma Değer Vergisinde esas itibarıyla gelir vergilerinde olduğu gibi gerçek usul, zorunlu bir prensip olarak kabul edilmektedir. Ancak vergi idaresi mülâhazaları veya mükelleflerle ilgili teknik imkânsızlıklar nedeniyle bazı boyutlarda götürü usulü de uygulamak zorunlu hale gelmektedir.

Katma Değer Vergisi uygulamasında, oran yapısı ile ilgili olarak çoğunlukla kabul edilen görüş, vergi oranlarının mümkün olduğu kadar az ve hatta tek olmasıdır. Gerçekten verginin uygulaması, oran çeşitlendirilmesine uygun değildir. Bu husus muhtelif sebeplere bağlanmaktadır.

a) Katma Değer Vergisinde oranın tek olmasını teklif edip, bunun iktisadî yönünü ele alanlar daha çok verginin tarafsızlığı üzerinde duranlardır (15). Piyasada teşekkül eden fiyatlarla marjinal maliyetler arasındaki eşitliği optimum olarak kabul edenler, bu dengeyi bozmayacak olan vergileri de tarafsız olarak kabullenmektedirler. Buradan hareketle, Katma Değer Vergisinde oran farklılaştırmasının değinilen optimal bozacağı ileri sürülmektedir. Konunun tartışılması yazının sınırlarını aşacağı için burada sadece bu düşüncüyü belirtmekle yetiniyoruz.

b) Katma Değer Vergisinde oran yapısının çeşitlendirilmesini sınırlayan en önemli unsur vergi idaresidir. Gerçekten, tarifede oran sayısı arttıkça vergi idaresi de güçleşecektir. Mükelleflerin, farklı mal satışlarında, muhtelif oranlar uygulaması ve bunları maliyetleri ile irtibatlandırmaları oldukça güçtür. Bu durum idarî masrafları da artıracaktır. Ancak vergi adaleti ve ben-

15) H. KIZILYALLI, «Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri, Ankara 1973, s. 20-29.

zeri sebeplerle sınırlı sayıda olmak üzere oran farklılaştırmasına gitmek zorunlu hale gelmektedir.

Uygulamada en çok 4 türlü oran görülmektedir; Normal, indirilmiş, orta ve yükseltilmiş oranlar, Belçika ve Fransa haricindeki ortak pazar ülkelerinde normal ve indirilmiş olmak üzere ikili oran yapısı kabul edilmiştir.

Oran yapısı ile ilgili olarak ileri sürülen bazı prensipler vardır. Bunlardan,

Birincisi; indirilmiş oran o şekilde tesbit edilmeli ki, bu nisbetin uygulanması ile bulunacak vergi, alışlar üzerindeki vergiden fazla olmasın. Gerçekten alışlarını daha yüksek bir orandan yapan bir firmanın, satışları düşük orandan yapıyorsa (vergi iadesini gerektirecek şekilde), bu firmaların bulunduğu kesim devamlı olarak vergi iadesine ihtiyaç gösterir. İade süresi geciktikçe, o kesim üzerinde kronik bir vergi birikimi teşekkül eder. Buna mukabil vergi iade süresi kısaltıldıkça, ilgili firma devamlı olarak bir sübvansiyon almış olur.

İkinci prensip de vergi ahenkleştirmesi ile ilgilidir. Buna göre «varış ülkesinin vergisi» esasına uygun olarak ithal edilen mallara, yurt içindeki nisbetlerin, aynısını uygulamak gerekir.

4. Katma Değer Vergisinde İndirimler ve Vergi İadesi :

Katma Değer Vergisi uygulamasında indirim rejimi çok önemli bir yere sahiptir. Prensip itibarıyla vergi mahsubu sistemi kabul edildiğinden, indirim uygulaması katma değer vergi gelendirilmesine dolaylı yönden imkân vermektedir. Uygulamada tüketim tipi Katma Değer Vergisi esas olarak alındığından, firmaların carî ve yatırım malları girdileri üzerindeki vergiler, bir bakıma meydana geldiği anda indirilmektedir.

Ancak özellikle vergiye geçiş dönemlerinde yatırım malları üzerindeki vergilerin tümünün mahsup edilmesi sakıncalı görülmektedir. Anı indirimler dolayısıyla devlet gelirlerinde hızlı bir

düşüş meydana gelmesi, yatırım kararlarının verginin uygulanacağı döneme kadar ertelenmesi gibi sakıncalar, bunlar arasında sayılabilir. Vergiye geçiş dönemlerinde, bazı ülkeler yatırım mallarına başlangıçtan itibaren azalan oranlar uygulayıp (Almanya'da 1968 senesi için % 8, daha sonraki yıllarda sırasıyla % 7, % 6, % 4, % 2 ve % 0 gibi) belli bir süre sonra oranı sıfıra indirdikleri bir sistem uyguladıkları gibi; bazı ülkelerde belli bir oranı aşan yatırım malları vergilerinin indirilmesine izin vermişlerdir. Bu ikinci tip uygulamada, başlangıçtan itibaren azalan taban oranlar tesbit edilmiştir. (Belçika'da 1971 için % 10, 1972 de % 7,5, 1973 de % 5 ve 1974 de % 2,5 şeklinde). İlgili yıllarda ödenecek vergi, bu oranı aştıkça yatırım malları için kısmi bir indirim imkânı doğmaktadır (16).

Katma Değer Vergisi uygulamasında firmalar bakımından belli bir dönemde alışlar üzerindeki vergiler satışlar üzerindeki aştıkça ilgili firmaların hazineden bir alacağı doğar. Bu farkın ileriki dönemlere aktarılması ve böylece mahsup edilmesi veya mükelleflere iade edilmesi alternatifleri mevcuttur.

Değinilen iadelerin ileriki dönemlere aktarılması veya teşebbüsün faaliyet dönemi ile bağlantı kurulması, mükellefler açısından mahzurlar taşır (likidite sorunu gibi). Buna mukabil iadenin her dönem (1 ay gibi) yapılması da idarî açıdan sakıncalıdır. Bu sebeple değinilen iki sürenin telif edilmesi gereklidir.

Katma Değer Vergisinin muhasebeleştirilmesi ise büyük ölçüde kaynakta kesilen diğer vergilerinkine benzer. Yevmiye işlemleri aynı usule göre yapılabilir. Büyük defterde ise bir Katma Değer Vergisi hesabı açılarak, gerek işletme içindeki diğer ilgili hesaplarla ve gerekse hazine ile ilgili alacak ve borç kayıtları işlenir.

V — KATMA DEĞER VERGİSİ İLE DİĞER GENEL SATIŞ VERGİLERİNİN MUKAYESESİ :

Bu kısımda Katma Değer Vergisi ile alternatifi olmuş olan

16) B. OCAKÇIOĞLU, «Katma Değer Vergisinde İndirimler», a.g.m., s. 132 — 134.

başlıca genel satış vergileri ana hatlarıyla ve kısaca karşılaştırılacaktır. Bu vergiler, kümülâtif muamele vergileri (şelâle vergileri) ile toplu muamele vergileridir.

1. Kümülâtif (Yayılı) Muamele Vergileri ile Katma Değer Vergisi :

Bu iki vergi arasındaki kıyaslama, konuların tartışılmasına girilmeden, şu başlıklar halinde özetlenebilir:

— Yayılı Muamele Vergileri az safhadan geçen mallar ile çok safhadan geçen mallar arasında birincisinin lehine olmak üzere bir ayırım yapar. Katma Değer Vergisi ürünlerin safha işlemleri arasında tarafsızdır.

— Yukarıda değindiğimiz ayırımın doğal bir sonucu olarak yayılı Muamele Vergileri işletmelerin dikey bütünlemesine sebebiyet verir ve böylece işletmelerin örgütlenmesini etkiler. Üretim ve dağıtım sürecinde mamûllerin el değiştirmesi arttıkça, vergi de o nisbette hızla artar. Katma Değer Vergisi ise işletmelerin örgütlenmesi üzerinde tarafsızdır.

— Yayılı Muamele Vergileri uygulamasında, nihai ürünler üzerindeki vergi yükünü hesaplamak oldukça zor ve hatta imkânsızdır. Ürünlerin geçirdiği safhalar, firmaların maliyet yapıları v.b. gibi hususlarda bazı sınırlayıcı varsayımlar yapılarak vergi yükü hesaplanabilirse de bunun daima tahmini bir rakam olacağı açıktır. Bu durumda ihracat dolayısıyla yapılacak vergi iadelerinde, tam bir iade yapmak mümkün olmayacaktır. Katma Değer Vergisi uygulamasında ise vergi, faturalar üzerinde açık olarak görüldüğünden bu imkân mevcuttur.

— Yayılı Muamele Vergileri, kümülâtif şekilde verginin piramitleşmesine yol açar. Katma Değer Vergisi ise verginin piramitleşmesine sebebiyet vermez ve bu sebepten meydana gelecek fiyat yükselmelerine engel olur.

— Yayılı Muamele Vergilerinin kendi bünyesinde, vergi güvenliği açısından bir oto-kontrol mevcut değildir. Katma Değer Vergisinde ise firmaların satın aldıkları girdileri dolayısıyla ödedikleri Katma Değer Vergisini, satışları üzerindkilerden mahsup etme imkânı bulunduğundan, mükellefleri arasında bir menfaat zıtlaması mevcuttur. Bu durum, sistem olarak Katma Değer Vergisine oto-kontrol özelliği verir.

— Yayılı Muamele Vergilerinde sermaye malları kümülatif şekilde vergilendirilirken, özellikle tüketim tipi Katma Değer Vergisinde sermaye malları vergiden arındırılır.

— Yayılı Muamele Vergileri, vergi idaresi açısından Katma Değer Vergisine oranla daha avantajlıdır (vergi idaresi terimi mükelleflerle ilgili işlemleri de kapsamaktadır). Özellikle mükellef tarafından yapılacak işlemler Katma Değer Vergisinin en büyük dezavantajını teşkil eder. Gerçekten mükelleflerin Katma Değer Vergisi ile ilgili muhasebe işlemleri oldukça ileri bir tekniğe ihtiyaç gösterir. Ayrıca faturalardaki Katma Değer Vergisinin gösterilmesi, beyannamelerin düzenlenmesi v.b. gibi işlemler Katma Değer Vergisi uygulamasında ağırlığını hissettirir.

— Yayılı Muamele Vergilerini Katma Değer Vergisine kıyasla daha düşük oranlarda uygulamak mümkündür.

2. KDV ve Toplu Muamele Vergileri :

Özelliği dolayısıyla tüketim safhasında alınan perakende satış vergileri ayrı bir başlık altında incelenecektir. İmalât ve toptan satış vergilerinin ise nitelikleri bakımından birbirlerine yakın etkileri vardır ve hatta uygulamada her ikisinin birden tamamlayıcı vergiler olarak kullanıldığı görülmektedir.

a) İmalât ve Toptan Satış Vergileri ile KDV:

— İmalât ve toptan satış vergileri, belli bir üretim ve dağıtım aşamasından alındığı halde, KDV daha geniş bir alana uygulanabilmekte ve yayılabilmektedir. Bu bakımdan birincilerde

verginin ağırlığı, tesirleri itibariyle bir safhada toplandığı halde KDV de bu dağılmaktadır. Kapsam bakımından da Katma Değer Vergisi, hizmetleri ve tarımı da içine alarak daha geniş bir alana uygulanabilmektedir.

— İmalât ve toptan safhada alınan Muamele Vergileri, vergide piramitleşmeye yol açarak fiyatların vergiden daha fazla artmasına sebebiyet verirler. KDV bu bakımdan vergide piramitleşmeye yol açmaz.

— Vergi idaresi açısından ise, mükellef adedi az olmasıyla imalât ve toptan satış vergileri Katma Değer Vergisine üstünlük gösterir. Bu bakımdan mali idaresi yeterince kurulamamış, ekonomik yapısı küçük ve orta büyüklükte dağınık ticarî ve sınaî işletmelerden meydana gelen az gelişmiş ülkelerde Katma Değer Vergisine tercih olunurlar.

— İmalât ve toptan satış vergilerinin uygulamasında, toptancı ve imalâtçı satışlarının tanımı ve tesbiti büyük önem arz eder. Bu durum, bir taraftan vergi kaçakçılığı v.b. gibi idarî sorunlar çıkarırken, diğer taraftan aynı türden mallar arasında önemli vergi yükü farkları meydana getirir. KDV uygulaması ise, bu açıdan toptancı, imalâtçı veya perakendeci şeklinde kesin bir ayırıma büyük ihtiyaç duymaz.

— İmalât ve toptan satış vergileri, imalâtçıların veya toptancıların, sattıkları üründe pazarlama değerinin bulunmamasına ve bunun kabarmamasına gayret göstermelerine sebebiyet verir. Bu değeri gene kendi kurdukları ve fakat vergi alınmayan safhada faaliyet gösteren firmalarda teşekkül ettirirler veya buna zorlanırlar. Böylece, bu tip vergiler firmalar arasında sunî parçalanmalara sebebiyet verirler.

KDV bu açıdan tarafsızdır. Bir safhada katma değer düşük gösterilmesi, daha sonraki safhanın katma değerini büyüteceği için vergileme bakımından parçalanma veya bütünleşmenin önemi kalmaz.

— Toptancı ve özellikle imalâtçı safhada alınan toplu muamele vergilerinde, vergi tabanı dar olduğu için vergi oranlarının Katma Değer Vergisine kıyasla yüksek tutulması gerekir.

b) Perakende Satış Vergileri ile KDV :

— Perakende satış vergileri ile tüketim tipi KDV gerçekte özdeş vergilerdir. Aynı oranda uygulanan her iki vergi de, aynı matrah üzerinden eş hasıla sağlarlar. Genel olarak uygulandıkları takdirde kapsamı ve mükellef adetleri bakımından da büyük farklar yoktur.

— Perakende satış vergisi, dış ticarete vergi iade ve telâfisinin tam yapılabilmesi bakımından Katma Değer Vergisinin üstünlüklerini taşır. Perakende satıştan önceki safhaları vergi dışı tuttuğundan yayılı muamele vergisinde olduğu gibi dikey entegrasyona (bütünleşmeye) sebebiyet vermez. Perakende satış vergilerinin uygulama alanını aynen Katma Değer Vergisinde olduğu gibi tarım faaliyetlerine ve hizmetlere de teşmil etme imkânı vardır.

— Perakende satış vergilerinde vergi farklılaştırması yaparak verginin şahsileştirilmesi imkânı, Katma Değer Vergisi ile kıyas edilemeyecek kadar fazladır. Katma Değer Vergisinde oran farklılaştırması imkânı sınırlıdır. Bu bakımdan yeniden dağıtıcı vergi politikası âleti olarak KDV uygun değildir.

— Benzeri yönleri ve etkileri dolayısıyla Avrupa Ekonomik Topluluğunda ortak bir genel tüketim vergisi aranırken özellikle bu iki vergi mukayese edilmiş ve neticede Katma Değer Vergisi tavsiye edilmiştir. Bunun sebeplerini, kısaca gözden geçirecek olursak, KDV'nin perakende satış vergilerine oranla sahip oldukları bazı üstünlüklere bağlamak mümkündür.

— Perakende satış vergilerinde, perakende safhada kaçırılan vergiler tamamen zayi olmaktadır. Katma Değer Vergisinde bu kayıp sadece kaçırılan safhanın katma değer vergisi kadardır. Kaldı ki daha sonraki aşamalarda bu vergi telafi edilebilir.

— Perakende satış vergileri, doğrudan doğruya tüketicilere yapılacak satışlarla üretici işletmelere yapılacak satışlar arasında bir ayırımı ihtiyaç duyurmaktadır. Bu durum ise idarî güçlüklerle ve zorlamalara yol açar.

— Gelişmiş ülkelerde her iki verginin tatbiki güç olmakla beraber, perakende satış vergilerinin bünyesinde oto-kontrolü sağlayacak unsurlar bulunmadığından, KDV ye oranla vergi kaçırma imkânı daha fazladır. Bütün bu karşılaştırmalardan sonra Katma Değer Vergisinin başlıca özelliklerini şu başlıklar halinde özetleyebiliriz.

Birincisi Katma Değer Vergisi selektif oran uygulamaya imkân veren bir yapıya sahiptir. Gerçekten bir mal kaç aşamadan geçerse geçsin nihai vergi yükünü son kademedeki oran tayin etmektedir. Bu nedenle ürünlerin vergi yükünü ihtiyaca göre azaltıp çoğaltmak mümkündür. Gerçekten ilaç yapımı dışında da çeşitli sanayiye girdi veren bir maddeyi ilaç yapımında kullanıldığı anda (O) vergi yüküne düşürmek mümkündür.

İkincisi Vergi yükünün hesabı Katma Değer Vergisinde kolaydır. Bu nedenle verginin idaresi daha etkin şekilde yapılabilir.

Üçüncüsü Katma Değer Vergisi tarafsız bir vergidir. Gerçekten bir defa, vergi yükü tam olarak hesaplanabildiğinden, ihracatta vergi idaresi ve ithalatta vergi konması tam olarak gerçekleşebilmekte, bu nedenle dış ticaret hareketlerine karşı vergi tarafsızdır denilebilir. Daha sonra piramitleşmeye yol açmadığından üretimin aşamalarına karşı da tarafsızdır. Nihayet emek yoğun, veya sermaye yoğun teknolojiler karşısında da tarafsız bir vergidir.

Bu kısmın sonucu olarak denebilir ki, Katma Değer Vergisi sanayileşmiş, piyasa ekonomisi genişlemiş, eğitim seviyesi yüksek olan gelişmiş ülkelerde etkin şekilde uygulanacak bir vergidir.

Buna mukabil piyasa faaliyetleri dar bölgede kalan, mali idaresi yetersiz, gelir ve servet dağılımı dengesiz olan az gelişmiş ülkelerde uygulaması oldukça zor ve hatta elverişsizdir.

İKİNCİ KISIM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYGULAMA ŞARTLARI

İkinci beş yıllık plânda hâlen uygulanmakta olan gider vergilerinin aksayan yönleri vurgulanmış ve ileri bir vergileme tekniğine sahip bulunan katma değer vergisine geçmek için çalışmalar yapılması öngörülmüştür. Özellikle 1970 yılından sonra bu konuda ki çalışmalar ağırlık kazanmış ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan tasarılar çeşitli üniversite veya kuruluşlarca tartışılmaya başlanmıştır (1). Şimdiye kadar dört civarında hazırlanmış olan tasarıların sonucusuna nihai şeklini verebilmek için Maliye Bakanlığınca kurulmuş bulunan bir komisyon gerek mükellefler ve gerekse idare bakımından pilot uygulama çalışmaları yapmıştır (2).

Bu kısımda önce Katma Değer Vergisinin yerini alması öngörülen gider vergilerinin aksayan yönleri kısaca ele alınacak ve Katma Değer Vergisinin tercih nedenleri üzerinde durulacaktır. Daha sonra çeşitli tasarılarla şekillenen Katma Değer Vergisi sistemi temel noktaları itibariyle incelenecektir.

I — GİDER VERGİSİ SİSTEMİNİN ELEŞTİRİSİ

Gider Vergisi sistemi içinde yer alan istihsal vergisinin incelenmesi esas itibariyle bu yazının boyutlarını aşacak ve baş-

1) Örnek: İktisadi Araştırmalar Vakfı, *Türkiye'de Katma Değer Vergisi*, İstanbul 1974; Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, *Katma Değer Vergisi Eskişehir 1976*; Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, *Katma Değer Vergisi semineri*, Ankara 1973.

2) Anonim, *Katma Değer Vergisi Örnek Uygulama Sonuçları*, Haziran 1977.

lı başına ele alınacak bir konudur. Bu bakımdan burada istihlal vergisine yöneltilen genel eleştiriler başlıklar halinde verilecek, tartışmasına girilmeyecektir. Bu eleştirileri şu başlıklar halinde toplamak mümkündür.

1 — Vergi yükü ve dağılımı açısından yapılan eleştiriler :

İstihlal vergisi özellikle ilk kademe mal üretimini hedef aldığından ve bu aşamada zorunlu olarak vergi matrahı diğer aşamalara oranla düşük olacağından, bunun doğal bir sonucu olarak da vergi oranı yüksek tesbit edilecektir. Vergiyi kanunî olarak da yansıtaçağı söz konusu olsa bile ilk kademe üretimi ile uğraşan işletmeler bir süre ağır bir vergi yükü altında kalmaktadır.

Kaldı ki belirli ekonomik bunalım dönemlerinde gecikmeli olarak vergiyi yansıtabilen işletmelerin finansman durumlarının daha da güçleşeceği ileri sürülmektedir (3). Ancak bir kısım yazarlar bunun şimdiye kadar ciddi bir sakınca meydana getirmediğini, vergi ödeme sürelerinin uzatılması veya vergiyi erteletme müesseselerinin bu sorunu hafiflettiği görüşünü savunmaktadır (4).

Burada konunun tartışmasına genel olarak girmeden denebilir ki istihlal vergisinin bugünkü uygulaması, sadece ilk madde üreticisi işletmeleri değil daha sonraki aşamalardaki firmaları da gereğinden fazla finansman sermayesi ile çalışmaya zorlamaktadır.

Ayrıca ilk kademe vergisi daha öncede değindiğimiz gibi piramitleşmeye yol açtığından, tüketicilerin vergi dolayısıyla katlandıkları yük, kanuni vergi oranını aşmaktadır. Üretim - tü-

3) İlhan Özer, «İstihlal vergisinin belirli sanayi dalları üzerindeki yükü ve etkileri», İktisadi araştırmalar vakfı, a.g.s., s. 200.

4) Sabahattin Teoman, «Katma Değer Vergisinin Az Gelişmiş Ülkeler ve Türk Sanayi Yönünden Sorunları» Ankara İktisadi ve Tic. İlimler Akademisi, a.g.s, s. 149.

ketim zincirinin her aşamasındaki satış fiyatı içinde vergi de yer aldığından ve böylece katma değerler haricinde içindeki vergiden de vergi alınması durumu ortaya çıktığından geriye doğru gidildiği oranda piramitleşme artmaktadır. Böylece vergi dolaşısıyla fiyatta meydana gelen artış devletin aldığı toplam vergiyi fazlasıyla aşmakta, aradaki fark kâr şeklinde tüketime kadar olan kademelerdeki firmalara gitmektedir.

Vergi yükü ve dağılımı ile ilgili olarak yapılan eleştirilere ek olarak ileri sürülen ve gerçek payı büyük olan iddialardan biri de vergi yükü dağılımında (prosedürün karışık olması dolayısıyla bir belirsizlik olmakla beraber) sistemin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek bazı dengesizliklerdir. İlk kademede alınan vergiden sonraki işlemlerde ürünlerin kazanacağı katma değerler farklı olduğu halde, mevcut uygulamada bu değer artışlarını vergilendirmek mümkün değildir (II nolu tabloda belirtilen mamuller hariç). Bu durum katma değeri fazla olan mamullerin gerçek vergi oranını düşürecek ve dolayısıyla vergi yükü dağılımı bakımından bir dengesizlik ortaya çıkacaktır.

2— Vergilemede adalet açısından yapılan eleştiriler:

Vergi tüketim işleminden çok önceki bir aşamada doğduğundan vergilemede adalet sağlamak güçleşmektedir. Yukarıda değindiğimiz gibi vergi yükünün bazı ürünlerde katma değerle ters orantılı olarak teşekkül etmesi vergilemede adalet açısından önemli bir sorun olmaktadır. Gerçi nihai kullanım yerleri dikkate alınarak oranlarda yapılacak ayarlama ile bu durumu yumuşatmak mümkünse de üretim - tüketim sürecinin uzun ve karışık olması nedeniyle başarı şansı azdır. Örneğin Türkiye sanayinde maliyet unsuru olarak vasıtalı vergiler konusunda yapılmış bir araştırmaya göre 1 TL.'lik pamuk ipliğinde 19,3, Pamuk sentetik iplikde 30, Nakış - dikiş ipliğinde 34,4 kuruş vasıtalı vergi bulunmaktadır (5). Bunların aynen kullanılması veya değer katarak kullanılması halinde vergi yüklerinin birincisinin aleyhine olarak teşekkül edeceği açıktır.

5) İ. Ü. Maliye Enstitüsünün D.P.T. ye yaptığı aynı adlı araştırma.

3 — İstihsal Vergisi matrahının aşınması ile ilgili eleştiriler.

İstihsal vergisi esas itibariyle pek az sayıdaki ilk maddeyi konusuna almış ve bunlardan 5 civarındaki kalem üzerine hasılat yönünden aşırı derecede yüklenmiştir. Ancak verginin bu durumu 1957 yılına kadar daha da elverişsiz bir durum yaratıyordu. Gerçekten 1957 yılına kadar muamele vergileri bir tekstil vergisi haline gelmiş ve toplam muamele vergileri içinde tekstilin payı % 65.6 ya çıkmıştı. Gider vergileri kanunu ile tekstil yanında bazı kalemler de önem kazanmıştır. Bu kalemler sırasıyla Tekel maddeleri; akaryakıt; yün, pamuk ve diğer iplikler; madenlerdir. Bunları takip eden fakat payları diğerlerine oranla hızla düşen ağaç sanayi, çimento, cam, kâğıt ve kimya sanayi vardır. Ancak ağırlık ilk 4 madde üzerinde toplanmıştır.

Montaj istisnasının kaldırılması ile mamul maddeler tablosunda yer alan kalemlerde bunlara eklenmesine rağmen, genişleyen üretim - dağıtım faaliyeti yanında gider vergilerinin matrahı vergi yükü bakımından maksimum noktaya ulaşmıştır. Nitekim vergi hasılasını artırabilmek amacıyla istihsal vergisi kanununa ekli tablolara muhtelif ilâveler yapılmaktadır. Bu ilâvelerin yönüne bakacak olursak bir bakıma belirli bir limite ulaşmış ilk kademe vergilerinden üretim aşamasına doğru bir gelişme izlenmektedir. Bu sistem içinde yer alan ilk madde indirimi de Katma Değer Vergisinin küçük bir uygulaması olmaktadır.

4 — Vergileme Tekniği ile ilgili eleştiriler :

Bu konudaki eleştirileri şu başlıklar altında toplamak mümkündür :

Birincisi; Vergi oranının yüksek olmasının vergi kaçakçılığını çekici hale getireceği iddia edilmektedir. Ancak gerek mükellef adedinin az olması (6) ve gerekse mükelleflerinden önemli bir bölümünün devlet veya devlet kurumlarına ait bulunması deği-

6) Toplam Gider Vergisi mükellef sayısı 1974 yılı itibariyle 10.364, Dahilde alınan istihsal vergisi mükellef sayısı 4124'dür.

nilen sakıncayı nisbeten azaltmaktadır. Kaldı ki mükellef adedinin azlığı verginin idaresini de etkin hale getirmektedir.

İkincisi: İlk madde indirimi gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi bakımından önemli zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Verginin hesabı bazı varsayımlarla gerçekleştirildiği gibi her oran değişiminde de bu işlemler yenilenmek zorunda kalmaktadır.

Üçüncüsü; ihracatta ve ithalatta telafi edici vergi indirimi veya vergi yüklenmesi işlemi, üretim - tüketim işlemleri tam olarak bilinmediğinden gene bazı varsayımlara göre yapılmaktadır. Gerçekten mamuller üzerindeki vasıtalı vergilerin hesaplanması son derece güç teknikleri gerektirmektedir. İthalatta diğer ülkelerle vergi sistemi farklılığı olduğu için en azından rekabet eşitliğini gerçekleştirmek imkânı son derece düşük bulunmaktadır.

Dördüncüsü: tablolar özellikle yukarda değindiğimiz hasılat ihtiyacı dolayısıyla devamlı değişmiş ve başlangıçta var olan belli bir prensibe dayanmama ve düzensizlik durumu gittikçe ağırlaşmıştır. Örneğin mamul veya yarımamul durumunda olan cam veya itriyat ve tuvalet malzemeleri, demir, bakır, akaryakıtlarla birlikte ilk istihsal maddeleri tablosunda yer almıştır. Belli bir esasa dayanmayan bu durum diğer tablolarda da gözükmektedir.

5 — Gider vergilerinin yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemesi, ile ilgili eleştiriler.

Gider vergilerinin yatırım malları için bir istisna getirmemiş olması ve özellikle çimento, demir, kereste gibi yatırım faaliyeti içinde önemli yer alan maddelerin ağır bir vergi yükü altında kalması, yönetilen eleştirilerin bir diğeri olmaktadır.

Bütün bu eleştiriler gider vergilerinin uygulamaya başladığı yıldan beri giderek artmıştır. Bunun için çeşitli öneriler yapılmış ve çözüm açısından Katma Değer Vergisine geçilmesinin ihtiyacı olduğunu ileri sürenlerin sayısı hızla artmıştır. Maliye Ba-

kanlığı da bu konuyu önemle ele almış ve uygulamaya yönelik çalışmalarını artırmıştır. Özellikle diğer satış vergilerine oranla Katma Değer Vergisinin sahip olduğu avantajlara dikkat çekilerek böyle bir yön tayin edilmiştir.

Bu konuda tartışmaya girmeden belirtmeli ki son derece teknik olan bu vergide Türkiye açısından belirecek en önemli sorun verginin idaresi noktasında olacaktır. Burada vergi idaresi kavramı, Katma Değer Vergisinin sadece maliye idaresine değil ve fakat buna ek olarak vergi mükelleflerine yükleyeceği külfetleri de kapsamaktadır. Özellikle bu konularda hazırlık yapılmadan verginin uygulamaya konulması, yeni bir işletme vergisi örneği ile bizi karşılaştırabilir.

II — TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ OLARAK HAZIRLANMIŞ OLAN TASARILARIN YAPISI

Başlangıçta da belirtildiği gibi bugüne kadar Maliye Bakanlığınca bir seri tasarılar hazırlanmış ve bunlar çeşitli kuruluşlarda tartışılmaya açılmıştır. Şüphesiz tasarı kanunlaşmadan önce pek çok değişiklikler geçirebilir. Ancak Katma Değer Vergisi ile ilgili olarak hazırlanan tasarılarından belirli bir yapı oluşmuştur. Değinilen yapı tebliğin bu kısmında incelenecektir.

1 — Verginin Konusu :

Tasarıda yere alan **ticarî ve sınaî faaliyet kavramı** ile gelir değer vergisine tabi tutulmuştur :

a) Ticarî, sınaî ve zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimler ve hizmetler,

Tasarıda yer alan ticarî ve sınaî faaliyet kavramı ile gelir vergisi kanunundaki kavram arasında bir paralellik kurulmuştur.

Gelir Vergisi ile Katma Değer Vergisi arasında organik bir bağ bulunmaktadır. Gelir Vergisinin konusu olan «gelir» ile katma değer vergisinin matrahını oluşturan «katma değer» a-

rasında sadece firma içi girdi farkı vardır. Ücret ve kâr'ın yer aldığı ikili bir üretim biçiminde, bulunan katma değerden firma dahilinde meydana gelen girdiyi teşkil eden ücret çıkarıldığı zaman «gelire» yaklaşmak mümkündür. Bu nedenle katma değer vergisi kanunu ile gelir vergisi kanunu arasında gerek konu gerekse vergilendirmeye ilgili işlemler açısından bir paralellik bulunması doğaldır.

Katma değer vergisi ile ilgili olarak oluşturulan modelde, aynen gelir vergisi kanununda olduğu gibi ticari işletme ve Esnafın tarif ve kapsamı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tayin ve tesbit olunmaktadır. **Zirai faaliyet ve serbest mesleke faaliyeti** olarak da gene gelir vergisi kanununda yer alan tanımlar esas alınmıştır.

Tasarıda yer alan **Teslim** işlemi ise, «bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi» şeklinde tanımlanmıştır. Teslim işleminde temel unsur mal üzerindeki tasarruf etme veya mülkiyet hakkının devredilmesidir. Bu nedenle örneğin mal alıcıya gönderilecekse nakliyesinin başladığı veya sürücüye verildiği anda teslim yapılmış sayılır.

Trampa işlemi karşılıklı iki ayrı teslim sayıldığı gibi aynı malın zincirleme olarak el değiştirmesi halinde de her safha ayrı ayrı teslim sayılmaktadır. Verginin temel kavramlarından biri olan teslim kavramının tereddüt yaratmaması için Gider vergisi kanununda olduğu gibi teslim sayılan hallerin geniş olarak belirtilmesi doğaldır. Nitekim bunlar teslim sayılan haller malların işletme veya vergiye tabii faaliyetler dışındaki bir amaçla kullanılması, işletmeden çekilmesi, öztüketim, malların personele ücret vb. adlar altında verilmesi, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlar şeklinde, tasarıda yer almıştır.

Hizmetler kavramı ise bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiraya vermek, bir duruma veya bir muameleye tahammül etmek veya bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek, şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca, serbest meslek faaliyetleri, her türlü taşıma işleri, özel okul ve benzeri yerlerin işletilmesi, özel hastahane hizmetleri, her türlü aracılık işleri, tavassut işleri, reklam, ilân, depolama, menkûl değerlerin alım-satımı, gayrimenkullerin kiraya verilmesi, motorlu vasıtaların kiraya verilmesi, imtiyaz, telif, lisans gibi hakların kiraya verilmesi, bir işletmeye personel sağlanması işlemleri de hizmetler arasında sayılmıştır .

b) Diğer İşler

Tasarıda yer alan ve katma değer vergisine tabi tutulan ikinci kalem» diğer işlerden doğan teslimler ve hizmetlerdir.» Bunlar PTT hizmetleri ile Radyo ve Televizyon yoluyla yapılan hizmetler, sportoto, at yarışları ve benzeri talih oyunları; belirli yerlerde yapılan açık artırma yoluyla satışlar, hava parası ve peştemallık; sportif faaliyetler, gösteriler, maç ve yarışlardır.

c) Her Türlü İthalat

Katma Değer Vergisine tabi tutulan üçüncü işlem ithalattır. Bilindiği gibi özellikle AET ülkelerinde Destinasyon ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır. Buna göre mal çıkış ülkesinden vergiden arındırılarak (ihracat istisnası) gönderilecek ve vergilendirme işlemi varış ülkesinde yapılacaktır. Türk Katma Değer Modelinde de bu ilkeye uyularak, ihracat istisnası yanında ithalat vergiye tabii tutulmaktadır.

İthalat için gümrük kanununda belirtilmiş olan Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçiş esas alınmaktadır .

2 — Vergiyi Doğuran Olay ile Muafiyet ve İstisnalar

Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay, teslimin yapıldığı veya hizmetin ifa edildiği anda meydana gelmektedir. Ancak bazı işlemlere özel düzenlemeler getirilmiştir.

Bunlardan birincisi; elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve sair şekillerdeki enerji dağıtımında mükellefiyet doğurucu olay, bedelin hesaplandığı anda meydana gelmektedir .

İkincisi, kısım kısım mal teslimi ile ilgilidir. Gerek ticari gelenek ve gerekse tarafların anlaşması sonucunda kısım kısım mal teslimi hallerinde, mükellefiyet doğurucu olay, her kısmın teslimi anında meydana gelmektedir.

Üçüncüsü, Peşin ödeme veya önceden belge düzenlenmesi halinde mükellefiyet doğurucu olay, fatura ve benzeri belgelerle sınırlı olmak üzere, bu belgelerin düzenlendiği anda meydana gelmesidir. Bu tür vergilendirmelerde malın teslim edildiği ayın beyannamesinde gerekli düzeltmeler yapılacaktır.

Dördüncüsü, Komisyoncu ve acentalar vasıtasıyla konsinyasyon suretiyle yapılan satışlardır. Bu tür satışlarda mükellefiyet doğurucu olay, malların alıcıya teslimi anında meydana gelir.

Beşincisi İthalatta mükellefiyet doğurucu olaydır. Gümrük kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapıldığı anda, mükellefiyet doğurucu olay meydana gelmektedir.

Katma Değer Vergisi tasarısında yer alan **Muafiyet ve İstisnalar**: bilindiği gibi muafiyet ve istisnalar genellikle kültürel, sosyal, idari ve teknik nedenlerle vergi kanunları içinde yer alırlar. Katma değer vergisi tasarılarında da bunlar geniş şekilde bulunmaktadır. Her çeşit yayınların teslimi ve kiralanması ile ilgili istisna kültürel amaçlı; sağlık personelinin insan ve hayvan sağlığı ile ilgili serbest meslek faaliyetlerine tanınan istisna sağlık nedeni; bakımevi, aşevi hizmet ve yardımları ise sosyal amaçlı; ihracat istisnası ise doğrudan teknik nedeni istisnadır.

3 — Katma Değer Vergisinin mükellef, matrah oran ve indirimleri

Tasarıya göre katma değer vergisinin mükellefi: mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta malı ithal edenler, sportoto oyununda spor-toto teşkilat müdürlüğü, diğer talih oyunlarında bunları düzenleyenlerdir .

Teslim ve hizmet işlerinde, katma değer vergisinin **matrahı**, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. İthalatta **verginin matrahı**, aşağıda belirtilen kalemlerin toplamıdır:

— İthal edilen eşyanın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti; gümrük vergisinden muaf ise CIF değeri; CIF değer de bilinmiyorsa maliyet bedeli,

— İthal sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ile mal gümrükten geçene kadar yapılan diğer giderler.

Katma Değer Vergisinin oranı ilk tasarıya göre oldukça değişikliğe uğramıştır. Gerçekten ilk tasarıda çoklu tarife tercih edilmiş ve 4 ayrı oran öngörülmüştü. Ancak diğer ülkelerdeki Katma Değer Vergisi uygulamaları göstermiştir ki tarifeye her yeni oran eklenmesi idari masrafları hızla artırmaktadır. Buradaki idari masraflar sözü gerek vergi idaresinin ve gerekse mükelleflerin katlanacakları yükü kapsamaktadır.

Bu nedenle son tasarıda katma değer vergisinin **oranı** birer indirilmiş ve % 12 olarak teklif edilmektedir.

Katma Değer Vergisinin işlerliğini sağlayan **indirim sistemi** ise tasarıda yer almaktadır. Buna göre mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu işlere ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim veya hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda yer alan katma değer vergisi ile ithal olunan mallar dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilirler. Amortisman tabi yatırım mallarına ait katma değer vergilerinin ise kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 5 yıl içinde indirilmesi öngörülmektedir.

4. Katma Değer Vergisinde öngörülen vergilendirme usulleri, vesika ve kayıt düzeni.

Katma değer vergisi tasarısında üç çeşit **vergilendirme usulü** öngörülmektedir:

Birincisi, gerçek usûlde vergilendirmez. Bilanço esasına göre defter tutmak durumunda olanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar, gerçek usulde katma değer vergisine tabidirler. Gerçek usulde vergilendirme dönemi gider ve işletme vergilerinde olduğu gibi bir aydır.

İkincisi basit usulde vergilendirmez. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar basit usulde katma değer vergisine tabidir. Basit usulün gerçek usulden tek önemli farkı, vergilendirme dönemi ile ilgilidir. Gerçekten basit usulde vergilendirme dönemi 6 ay olarak kabul edilmiştir. Her iki usulde de verginin hesabı ve diğer işlemler aynıdır.

Üçüncü götürü usûlde vergilendirmez.

Yukardaki iki usûlde de tabi olmayan mükelleflerin götürü usûle göre vergilendirilmeleri öngörülmüştür. Bu usûlde mükelleflerin katma değer vergisi, götürü olarak bulunacak hasıllarına vergi oranının uygulanması yoluyla bulunacak tutardan, alışlarına veya giderlerine ait katma değer vergileri indirilerek hesaplanır. Alışlardaki gerçek indirimın gerekçesi, vergi ziyanına yol açacak kapalı bir saha bırakmamak ve fatura sistemini genişletmektir.

Götürü olarak bulunacak hasılat konusunda muhtelif teklifler mevcuttur. Bunlardan birisi son tasarıda (Ocak 1977) yer alan ve ortalama kâr hadlerinden kaynaklanan metottur. Bu metoda göre götürü hasılat, mükelleflerin götürü gelir vergisi matrahlarının, 1 rakamının faaliyet konusu işle ilgili ortalama kâr haddi nisbetine bölünmesi sonucunda elde edilecek katsayı ile çarpımı suretiyle bulunmaktadır.

Örneğin, götürü gelir vergisi mükellefinin yaptığı faaliyetle ortalama kâr haddi oranı % 20 ise kat sayı $(1 \times 100/20) = 5$ olacaktır. Mükellefin bulunduğu derecenin karşısında yer alan gelir vergisi matrahı 8000 ise, götürü hasılat $(8000 \times 5) = 40000$ olacaktır. Buna % 12 K.D.V. oranı uygulanırsa tahsil edilen vergi 2800 lira olacaktır. Bundan mükellefin alışları sırasında ödediği önvergiiler düşülerek tahakkuk ettirilecek K.D.V. bulunacaktır.

Gerçek ve basit usûde vergilendirmeye tabi olanlar **fatura düzenlemek**, vermek ve almak zorundadırlar. Götürü mükelleflerin ise sadece alış faturaları ile masraf belgelerini saklamaları öngörülmüştür. Katma değer vergisi kanun tasarısının **fatura ve vesika düzeni** ile ilgili kısmında, yapılan mal teslimi veya hizmete ait gerekli bilgilerin gösterildiği bir sistem öngörülmektedir.

Ancak, idari etkinlik açısından fatura ve vesika yerine kasa rulosu, satış vesikası gibi tedbirler yanında, özellikle geniş çapta tüketicilere hizmet yapan veya perakende satış yapan belli mükelleflere, fatura ve vesika yerine geçecek makinalı kasa lar teklif edilmektedir.

Tasarıda yer alan **kayıt düzeni** ile ilgili kısımda ise gerçek usul ve basit usul için ayrı sistem öngörülmüştür. Gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri, defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve denetimine imkân verecek şekilde düzenlemek zorundadırlar.

Firmalar yapmış oldukları alışverişleri ile ilgili olarak alış bedelini, satış bedelini, önvergiyi (kendisinin daha önceki alışları dolayısıyla ödediği), vergiyi (K.D.V. oranı uygulanarak bulunan ve alıcıdan tahsil edilen) vergi borcunu (hazine lehine doğan vergi borçlarını) gösterecek şekilde kayıtlarını düzenlerler. Bu konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım:

Kademeler	Alış Bedeli	Satış Bedeli	Ön Vergi	Vergi		
				Vergi	Borcu	Yükü
Firma A	—	100	—	12	12	—
Firma B	100	150	12	18	6	—
Firma C	150	200	18	24	6	—
Tüketici	200	—	24	—	—	24
					24	24

Örnekte görüldüğü gibi Firma (A), Firma B den tahsil ettiği 12 lirayı vergi dairesine ödemektedir. Firma (B) ise (C) den tahsil ettiği 18 liradan kendi ödediği 12 lirayı ödeyerek 6 lirayı

vergi idaresine yatırmaktadır. Sonuçta vergiyi tüketici yüklenmektedir. Tüm firmalar kayıt düzeninde yukardaki bilgileri tam olarak göstermek zorundadır. Esasında kayıtlarda ilk ikisi mevcut olduğuna göre sadece vergi hesaplarının düzenlenmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda Türkiye' de uygulanmak istenen Katma Değer Vergisi sisteminin belirli noktalarını ele aldık. Konunun genişliği ve tebliğin hudutlarını aşacağı nedeniyle tartışmalara girilmemiştir.

S O N U Ç :

Tebliğin ilk kısmında da belirtildiği gibi Katma Değer Vergisinin sistem olarak diğer Genel satış vergilerine oranla muhtelif üstünlükleri bulunmaktadır. Ancak üretim - tüketim zincirinin bütün halkalarında yer aldığı için uygulanması da o derece zor bir vergidir. Verginin etkinliği ve kayba uğramaması içinde muafiyet ve istisnaların son derece sınırlı tutulması gereklidir. Zira üretim - tüketim zincirindeki boşluklar bir taraftan verginin denetimini güçleştirirken, diğer taraftan K.D.V. dışında kalan genel satış vergilerinin eleştirilen etkilerini ortaya çıkarır (malın fiyatı içinde vergi kalması, piramitleşme gibi). Ancak daha önce de belirtildiği gibi Katma Değer Vergisi, özellikle vergi idaresi etkin olan AET ülkeleri dahil 30 civarında ülkede uygulanmaktadır.

Katma değer vergisi, mükelleflerinin çoğunluğu tarafından ileri düzeydeki muhasebe teknikleri uygulanan, etkin bir vergi idaresine sahip olan, yaygın bir kayıt ve belge sistemi bulunan gelişmiş ülkelerde başarı ile uygulanabilir.

Bu açıdan Türkiye' de bugünkü verilerle, katma değer vergisinin uygulanması halinde başarı şansını önemli ölçüde azaltacak çeşitli nedenler bulunmaktadır.

Bunlardan birincisi, etkin bir vergi idaresine sahip olunamamasıdır. Son derece az sayıda mükellefi bulunan ve bunlardan önemli bir bölümünün de kamu iktisadi teşebbüsleri olan

gider vergilerinde dahi etkin bir vergi idaresi olduğunu ileri sürmek zordur. Mükellef adedi gittikçe artan gelir vergisinde bu etkinliğin önemli ölçüde kaybolduğunu söylemek mümkündür. Bu örnekler bize mükellef sayıları milyonlara ulaşacak katma değer vergisinin idaresi açısından iyimser olma imkânı vermemektedir.

İkincisi, mükellef açısından mevcut yetersiz şartlardır. Gerçekten Türkiye'de ticari ve sınıfl faaliyetin önemli bir bölümü, küçük ve orta işletmeler tarafından yürütülmektedir. Bunlar ise günümüzde etkin bir kayıt ve belge sistemine sahip olmadıkları gibi yeterli bir muhasebe düzeninden de yoksundurlar. Vergi idaresi bakımından da bu çapta ki firmaların kavranmadıkları bilinmektedir.

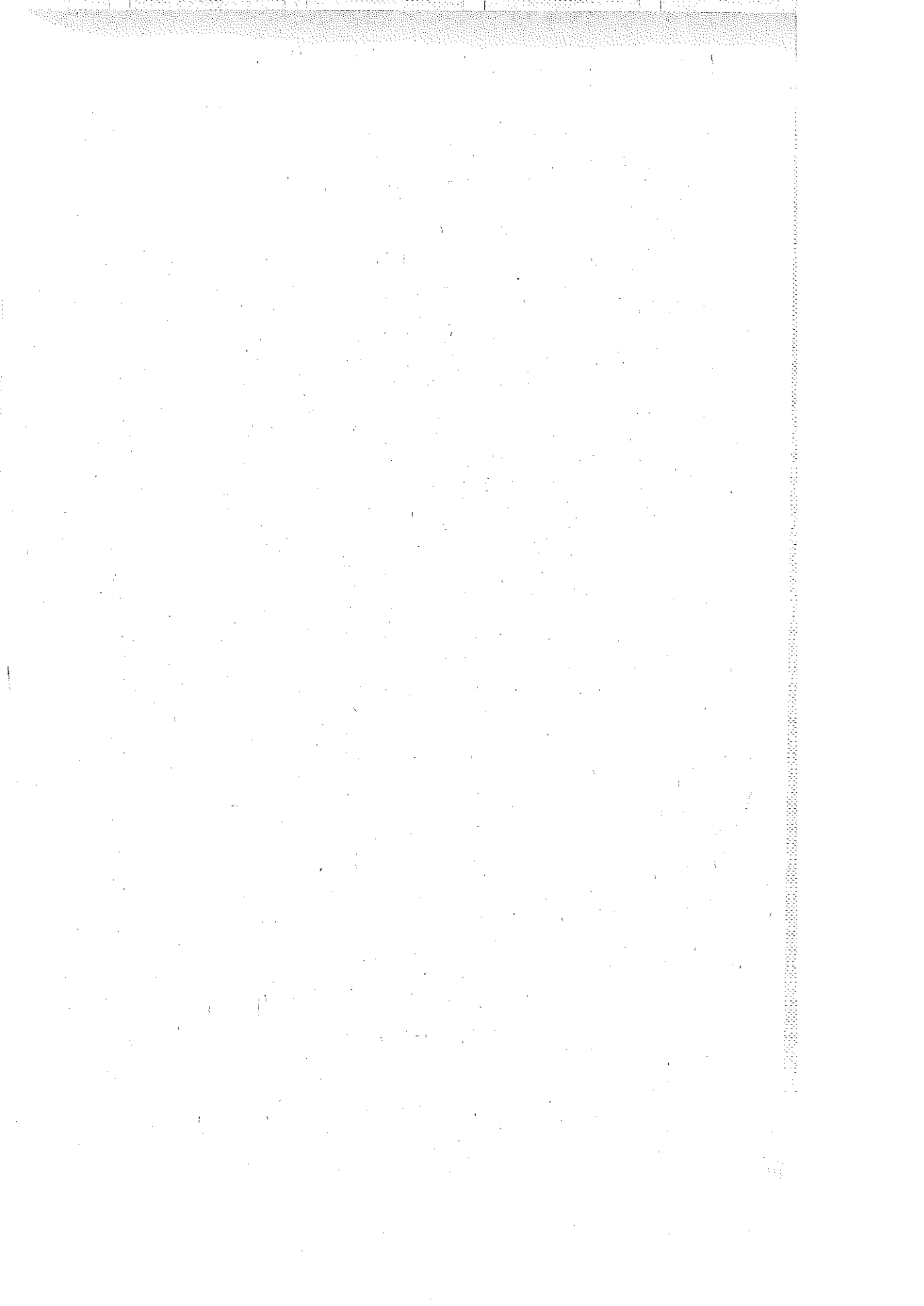
Kaldığı tasarıda Katma Değer Vergisi ile gelir vergisi arasında teorik nedenlerle bir bağ kurulmaktadır. Bunun sonucunda vergilendirme açısından gelir vergisi kanununda yer alan ölçüler esas alınmaktadır. Bu ölçülerin enflasyon nedeniyle hızla aşınması sonucu mükellef açısından değinilen engeller daha da artmış bulunmaktadır. Halen gelir vergisi içinde yer alan tarım kazançlarının vergilendirilmesinde, götürü esastan gerçek usule geçilememesinin nedenleri ile katma değer vergisi kanun tasarısında götürü usule tabi olacak mükelleflere gerçek giderlerinin bulunması için konan şartlar arasındaki çelişkiyi açıklamak zordur. Halen gerçek usule kavranması mümkün olmayan ve bu işlemlere hazır olmayan mükelleflerden, katma değer vergisinin tekniklerini uygulamasını istemek, fazla iyimserlik olarak değerlendirilebilir.

Türkiye'de bugünkü verilerle Katma Değer Vergisinin uygulanması konusunda **üçüncü** olumsuz etken vergileme adaleti açısından dır. Katma Değer Vergisinin başarı şansını artıran önemli faktörlerden birinin üretim - tüketim zinciri içinde tüm işlemleri kapsamaması olduğunu daha önce belirtmiştik. Katma Değer Vergisi tasarısında tek oran öngörüldüğüne göre zarurî tüketim maddeleri bakımından ayrı bir oran uygulaması mümkün değildir. Bu konuda tek imkân bunların muafiyet veya istisna kapsamına alınmasıdır.

Vergilemede adalet sağlamak amacıyla bu kapsamın geniş tutulması teorik açıdan uygun bulunmadığına göre, ya etkin bir vergileme sistemi kurulacaktır, ya da vergilemede adalet ilkesine uyulmayacaktır. Kaldı ki Türkiye’de vergi oranlarının düzenlenmesine ışık tutacak bir aile bütçesi anketi de yapılmamıştır. Bu durumda mevcut veriler açısından uygulanmak istenen Katma Değer Vergisinin, vergilemede adaleti sağlayacağını savunmak en azından zordur.

Dördüncüsü Katma Değer Vergisinin konulması sırasındaki mükellef reaksiyonları ile ilgilidir. Katma Değer Vergisi uygulamaya konurken çeşitli ölçülerde mükellef reaksiyonları ile karşılaşacaktır. Kaldırılacak vergiler arasında ilk aşamada istihsal, nakliyat, PTT hizmetleri, işletme, spor toto vergileri, ikinci aşamada taşıt alım, emlak alım, şeker istihlak, damga, bina, inşaat ve nihayet banka ve sigorta vergileri bulunmasına rağmen, bu vergiler konusunda gerek hasılat ve gerekse vergi adaleti açısından meydana gelecek gelişmeler henüz tahmin aşamasındadır. Bu bakımdan diğer vergilerde (özellikle gelir vergisinde) Katma Değer Vergisi ile uyum sağlayacak düzenlemelere gerek vardır.

Özetlersek, bütün bu olumsuz etkenler kaldırılmadan ve gerekli önlemler alınmadan katma değer vergisinin uygulamaya konulması, bu verginin başarı şansını önemli ölçüde azaltacaktır.



OSMANLI DEVLETİ 1325 (1909) YILINA AIT BİR BÜTÇE KONUŞMASI

Ruhi TUFAN

1325 (1909) yılı Genel Bütçe Gelir bölümünün tartışılması sırasında Selânik mebusu ve Genel Bütçe Maliye Encümeni tutanak yazarı Cavit bey tarafından açıklanan ve tüm Osmanlı ülkesinde yayınlanması kararlaştırılan konuşmasının önsözünün suretidir. Bu önsöz emekli eğitimci ve yazar Ruhi Turfan tarafından araştırılarak çıkarılmış ve Osmanlıcadan Türkçeye çevrilmiştir.

Cavit bey — Bugün 1325 senesi Genel mali durumumuzun incelenmesine başlıyoruz. Bugünün yalnız bu toplum döneminde değil, memleketimizin siyasal serüveninde pek önemli bir gün gibi simgelenmesi gerekir.

Altıyüz yıldan beri bugün ilk kez devletin genel hizmetlerine yönelik olması gereken paraların (mebâliğ'in) vergi adı ile millet ferdlerinden alınıp toplanmasına milletvekilleri müsaade edeceklerdir.

Altıyüz yıllık uzun bir tarih süreci içinde yine bugün ilk kezdir ki, milletvekilleri milletin sırtına yükletilmiş olan büyük ve ağır yükümlülüğün etkinlik derecesini araştırıp gözetleyebileceklerdir.

Altıyüz yıldanberi süren ve övünülen tarihimiz yanında beliren acılarımız içinde de ilk kez olarak bugün milletin vekilleri

«ulusal egemenlik teorisi'nin» en önemli açık uygulamaları olarak milletin mâlî özgürlüğü'nün temelini perçinliyeceklerdir. (Alkışlar)

Biliyorsunuz, ulusal mâlî egemenlik, tüm ana egemenliklerin gerçekten temelidir:

Maliyenin egemenliği de hazinenin egemenliği demektir.. Hazineye, hele dopdolu bir hazineye egemen olmak ise yine bilirsiniz, her şeye egemen olmak demektir. Meşrutiyet yönetiminin en büyük silâhı kuvvet ve mâlî silâhdır. Yalnız meşrutiyet yönetiminin değil istibdat yönetimininde, yine pek iyi bilirsiniz ve pek acı tecrübelerle simgelenmiştir ki yine en büyük silâhı mâlî silâhı idi. İstibdat yönetimi de hiçbir zaman akıllı, hiçbir zaman mantıklı bir kuvvet olmadığı içindir ki, elinde silâhı kötüye kullanmış ve bu kötü uygulamalar sonucu olmak üzere milletin ayaklanma ve mutlu devrimini hazırlamıştı. Bütün çağdaş devletlerin devrim tarihlerini ve ayaklanmalarını araştırarak okuyunuz. Hepsinde, bizde olduğu gibi sonucu, bir mâlî probleme dayanan ayrıcalıklardan, (imtiyaz, istisna) başka bir şey göremezsiniz. Tümünde milletin ilkiye ayrıldığını, bir yanda daima alan, fakat aldığına karşılık hiçbir şey vermiyen bir kudurmuş azınlık, (Şerze'-i kalile), diğer yanda da, daima veren fakat verdiği karşılık, hiçbir şey almıyan zavallı millet topluluğu!.. bu daima alanlar ve aldıklarına karşılık hiçbir şey vermiyenler, önlerinde utanmaz, yüzsüz bir sefahet, âlemi içinde varlıklarını sürdürüyorlardı.

Daima veripte hiçbir şey almıyan, milletin zavallı çocukları, bu milletin en büyük bölümünü, en kuvvetli en sağlam ve namuslu bölümünü teşkil eden zavallı köylünün ise, yalnız yanmış, harap olmuş topraklarından başka... (Alkışlar)

Hasan Fehmi Efendi — Böyle bir arkadaşına mâlik olduğumuzdan ötürü kıvanç duyuyorum.

Nafi Paşa — Varol cavit!..

Cavit Bey — (Devamla) Evet, yanmış, harap olmuş topraklarından, ezilmiş kalplerinden başka birşeyleri yoktu.

Ayrıcalıklı kişiler, yok etmekte oldukları asil milletin sonunu görmekten endişe duymuyorlardı. Har vurup harman savurarak sürdürdükleri sefahat ve korkunç harcamalarını günden güne arttırmaktan başka bir şey düşünmüyorlardı.

Ama, bu tutum ve davranışları da onların yaşadıkları dönem, uçuruma doğru sürüklüyordu. Onlar böyle yaptıkları için dönem, bu kadar çabuk değişti. Eğer milletin ana bölümünü bu kadar gücendirmemiş olsalardı, emin olunuz ki, ayaklanması ve devrim bu kadar hızlı ve kolay olarak gerçekleşmezdi. Millet, milletin büyük çoğunluğu ne kanun baskısı biliyor, ne de meşrutiyet kanununu onlar, onların anlayacakları teoriler değil, kendi yararlarına bağlı olan konulardır.

İstibdat, bu maddî yararları toptan yok ettiği için milletin tüm sosyal kesimini kendi aleyhine çeviriyordu.

Şimdi efendiler..! İstibdat yönetimine karşılık meşrutiyet yönetimi başladı.

Meşrutiyet, yönetiminin de teorilerini milletin çeşitli sosyal bölümleri anlamaz. Onlar burada bizim aramızda sürüp giden basın kanunu tartışma ve çarpışmalarından veyahut ana yaşamın teorileriyle uygulama işlemlerinden habersizdirler. Onlar yalnız yüzyıllar boyu yok edilen maddî çıkarlarının geri verilmesini istiyorlar. Onlar şimdiye dek yakılmış, yıkılmış olan mülklerinin şimdiye kadar daima saldırıya uğramış olan tasarruf haklarının kendilerine iade olunmasını, ayrıca yıkılan evlerinin onarılmasını arzu ediyorlar ve biz malî egemenliğe sahip bir millet olduğumuz için, bu toplumu oluşturan kişilerin isteklerini yerine getirmek zorunluğu altında olduğumuzu biliyoruz.

Oysa, acaba bu ezilen toplumun şimdiye kadar hiçbir suretle gerçekleştiremedikleri bu isteklerini, bizler gerçekleştirmek olanağını elde edebilmişmiyiz?

Size encümenimizin adın esefle söylüyorum ki, Hayırlı.. başarılı olamadık. Hükümetin 1325 yılı (1909) bütçesini ne gibi duy-

ğu ve düşüncelerle düzenlediğini bilmiyorum. Fakat biz encümenimizde bütçenin yapraklarını açtığımız zaman ,herbir madde karşısındaki rakamı nüstüne gözlerimizi diktiğimiz vakit, emin olunuz ki, kulaklarımızda o zavallı köylülerin, o zavallı milletin ve şimdiye kadar daima boğultuları acı yalvarışlı sesleri çınlıyordu.

Gözlerimizin önünde o daima şikâyet eden adamların yanmış çehrelerini görüyorduk. Onların şimdiye kadar çalışmalarından hiçbir yarar sağlayamayan bu milyonlarca insanların seslerini işitiyorduk. Onlar bize diyorlardı ki, savaş alanları için askerlerimizi biz hazırladık. Onlar, bize diyorlardı ki, savaş meydanlarında vatani koruma ve savunmak için biz öldük. Bu yetmiyor muş gibi, barış alanlarında hükümette yöneticilerin beceriksizlikleri yüzünden bizler kendimizi yok ettik. Ağır kışlara, yazın kızgın güneşlerine kadınlarımızın çocuklarımızın vücutlarını sereyerek çalıştık ve sonunda mutlu olacağımız günlerde tanrının büyük lütfu ve yardımı olan ürünlerimizi alarak, bizimde güleceğimiz bu günlerde arkamızda ya mültezimlerin (Devlete ait bir geliri götürü olarak üstüne alıp toplıyan) eskiden korkunç ezici, kahredici pençesinden veya görevini kötüye kullanan memurlarımızın saldırganlığında.

Evet!.. bütçenin her bir rakamı bize bu sesleri tekrar ediyordu. Bize gözümüz önünde korkunç bir sefalet sahnesi yaşantısını gösteriyordu. Fakat.. diğer yandan başka bir ses yükseliyor ve bizim rakamlar üstünde işliyecek ellerimizi tutuyordu. O başka ses te efendiler!..

Bir manevi sest ki, vatanın yüksek çıkarlarını bize ihtar ediyordu. Biz, bir mutluluk güvencesi isteyen bu millet fertlerini kurtarmayı, mesut etmeği arzu ediyorduk. Fakat vatani yaşatmayı daha gerekli görüyorduk. Vatani yaşatmak için lâzım kanı, hatta biraz bozuk olsa da, yine o damarlarına akıtmak gerektiğini de düşünüyorduk.

Yaşamak mesut olmaktan evveldir, işte bunun içindir ki Efendiler!..

İstedığımız düzenlemeleri, değişiklikleri ve önerileri yapmadık. Fakat, ona karşılık, milletin bütün yaralarını zannediyo-

ruz ki, açıklığa kavuşturmayı başardık. Şimdi pek açık yaralar karşısında bulunduğumuz için sağlam ve etkin bir iyileştirme ve tedavi uygulaması elbette kolay olmayacaktır. İlaçların verilir miktarını düşünerek vermek zorundayız.

Her şeyde birden bire hareketten iyilik yerine fenalık hasil olur. Özellikle değişiklik önerilerinde daima itidal, daima düşünceli hareket etmek gereklidir. Bugün bizden çok medeni, bizden çok kalkınmış olan milletlerin, Devletlerin bu çağa yönelik pek çok toplu önerileri istekleri vardır ki, bunları bozmak istedikleri halde, bir türlü başarılı olamıyorlar. Hatta onun bir parçasını bile kaldırmaya cesaret edemiyorlar. Çünkü her şeyden ziyade **Maliye alanında** adımları bilerek atmak lazımdır.

Belirsiz bir temel üzerinde kapalı gözlerle yürüyecek olursak, sonucu pek fenaya varır. Yıl sonunda bütçenin kabaran açıkları ve kabarmış açıkları kapamak için yıllık doğal harcamaları örtmek üzere 'istikraz' a daha şiddetli başvurma gereği...

Biz şimdi esefle söylüyeyim, bu düzenleme ve değişiklik yapmakla beraber yine bugün **yirmibeşmilyon** lira gelir ile taksim ettiğimiz bütçemiz **iki buçuk, üç milyon** lira kadar bir açıkla kapamak zorunda bulunuyoruz. Demek ki düzeltmek ve değiştirmek önerisi yapamadığımız gibi, bu hususta yani bir senin gerekli harcamalarını kendi gelirlerimizle kapamamak hususunda da geçmiş dönemden ayrılamıyoruz.

Bu da esefle söylenecek bir şeydir, fakat ne yapabiliriz? Harcamaları ne kadar kısmak lazım gelirse kıstık ve zannediyoruz ki, bütçemizde eski devrin savurganlık mirasından birşey bırakmadık. Bundan fazlası milletin yaşantısını yaralamak olurdu.

Efendiler!.. Bütün Devletler hızlı ve yaygın bir gelişme düzeni içinde nasıl adımlarla yürüyorlar. Yürüyorlar değil, koşuyorlar, uçuyorlar. Medeniyetin zorunlu öğeleri yine bilirsiniz ki milletlerin harcamasını ne denli artırıyor. Bu harcamaların bir bölümü gereksiz ve devletin yetki sınırlarını aşmadan ileri giliyorsa da, bir bölümü de zorunludur.

Harcamaları yüklenenler, yüklenebilenler, yaşayacaklardır, edemiyenler için ise, geleceği karanlık ve karışık görmek zorunludur. Biz o masraflardan özellikle, faydalı olanlardan pek azını gerçekleştirebiliyoruz. Gereksinmelerimiz harcamalarımızdan kat kat ziyadedir. Onun için tüm harcamalarımızda, artık işliyecek bir nokta kalmamıştır.

Gelirlere gelince; otuzmilyon insan için otuzmilyon, vergi görünürde az sayılır, ve varsayım olarak arttırılması gerekli görür. Fakat geliri nasıl arttırabiliriz? ya mevcut yükümlülüğe yeniden vergiler eklersiniz, ya da yugulanmakta olan vergilerin yüzdelerini arttırırsınız yahut yürürlükteki vergilerin toplayış yollarını yeniden düzenlersiniz. Vergilerden daha fazla yarar sağlanması için, memlekette yapılacak iç işlerde gerçekçi düzenlemelerle bayındırlık işlerini değerlendirirsiniz .

Mevcut Vergileri arttırmak, bundan içimizde hiç kimse söz edemez zannedirim. Vergiler cetveline başından başlayınız, ta sonuncu maddelerine kadar gidiniz. Hepsinde göreceksiniz ki, fazla bir vergi zammına artık tahammül yoktur. Yeni vergiler öneremeyiz.

Ahalinin vergi yükü ağırlığı diye biliriz ki, şimdiden en üstün haddi bulmuştur. Her tarih döneminde ve her sosyal toplum döneminde bir milletin belirli ve sınırlı parasal gücü vardır.

Bu belirli sınır ve gücün üstüne çıkılırsa, perişanlık ve yoksulluktan başka bir sonuç elde edilemez. Vergiler kolay kolay oynanmaya elverişli silahlar değildir. O halde ne yapacağız. Acaba vergilerimizin yüzdesini arttıramadığımız gibi, mevcut vergilerimize yeni vergiler ilâve edemediğimiz gibi diğer ikisinden birisini ihtiyar olmak bizim için kabil değildir? Kabilidir ve onları yapmağa yalnız onları yapabilmeğe başarılı olacağımızdan dolayıdır ki, müteselli oluyoruz. Bunları yapabileceğimiz içindir ki, seçmenlerimizin karşısına açık ağızla çıkabileceğimizi zannediyoruz. Bunların birincisi vergi koyma ve vergi toplama biçimlerini kapsar.

Vergilerimizin aslındaki fenalıktan ziyade emin olunuz ki, halkı zarara sokan, tedirgin eden, emin olunuz demeye gerek

yok! Çünkü her birimiz bu sevgili vatan' in çeşitli köşelerinden geliyor ve halimizi biliyorsunuz. Halkı en çok zarara sürükleyen şey, vergilerin toplama biçimindeki fenalıklar ve haksızlıklardır. İşte iyi bir vergi alma sistemi ile o haksızlıkları, o adalesizlikleri, yok etmeği başarırız, maliye vekili Beyefendi hazretleri atayacakları memurların namus ve yeteneği ile bize bunu sağlamaya muvaffak olursalar, taşrada bulunan memurlarına kesin emir vererek aksine hareket edecek olanları da şiddetle cezalandıracak olurlarsa, hem biz görevimizi yapmış oluruz ve hem de maliye bakanı (Nâzırı) memlekete karşı görevini yapmış olur. Bu görev Maliye vekiline aittir.

Fakat Maliye Bakanı vergilerin alınma biçimi ile ilgili ne kadar düzenlemeler getirirse getirsin, bunun bize sağlayacağı yararlar da nihayet yine sınırlıdır.

İçişleri Bakanı memleketin dört yönünde güvenlik ve düzeni sağlamaya muvaffak olursa, Bayındırlık Bakanı da ona ek olarak verilen görevi iyi yürütürse ve vakitlerini memleketin yararına ve geleceğine hizmet edecek işlerle geçirirlerse, o zaman emin olunuz ki, bu vergilerin yüzdelerini arttırmaksızın bu vergilerle yalnız açıklarımızı kapatmak değil, daha dört-beş milyon lira gelir almak kabül olur... (Doğru sesleri... Hepimiz katılırız sesleri...)

Güvenlik ve asayişin pekiştirilmesi ve kuvvetlendirilmesi sayesinde ki bugüne kadar çiftliklerine gidemiyen, bugüne kadar topraklarını işletemiyen toprak sahiplerinin hukuksal güvenceleri sağlanır ve kendileri vatanın her türlü gereksinmelerini de edecek servetler meydana getirmeğe muvaffak olurlar. Eğer yine bir yerden bir yere gitmek için güven bulunmazsa, yine herkes bulunduğu yerde mırhlanıp kalmak zorunluğunda kalırsa, nasıl istersiniz ki, bizim memleketimizin en büyük kaınması, en büyük aşama ögesi olan tarımımız ileri gidebilsin. Elbette gitmez. Tarım ileri gitmeyince, emin olunuz ki, **Osmanlı Devleti yoktur.** Osmanlı Devletinin ruhu, yaşantısı hepsi yalnız **Tarımdan ibarettir.** **Ticaret** bizim için ikinci bir vasıta. **Endüstri** ise daha kimbilir, belki de yüz sene sonra doğacaktır. Oysa, bizim tarımı-

mız bize tanrının da lütfu ve topraklarımız üzerinde yapacağı-
mız tarımsal çalışmalar bizi zengin etmeğe ve yerimizi güçlen-
dirmeye yeter.

Bayındır işlerine gelince; Bayındırlık işleri de, o zavallı ta-
rım kesimine ne büyük destek ve yardımcıdır.

Her sene ancak masraflarını sağlayabilen çiftçi bazı bere-
ketli senelerde fazla ürün aldığı zaman, o fazla ürününün gözü-
nün önünde kendisine hiçbir şey getirmeksizin çürüyüp gittiği-
ni görüyor.

Çünkü, onu dışarı yollamak için lazım gelen her türlü Bayın-
dırlık araçlarından yoksundur. İşte asayişini sağlamak nasıl içiş-
leri bakanının görevi ise bu yoksullukları gidermekte öylece bay-
ındırlık bakanının görevidir. Zannedirim, bu kanuda Meclis bi-
zimle aynı görüşte ve fikirdedir değilmi? (Hay, Hay sesleri...) Ben
arzu ederdim ki, Bakanlarımızın kendileri de burada bulunup
meclisin bu genel isteğini dinlesinler ve işitsinler. Ona göre de
hareket etsinler. Memleketimizin genel gelirinin artırılması ve
genişletilmesi için varolan şu sebeplerle öğeleri gördükten son-
ra, biraz da bu gelirin değerlendirme biçiminden ve tahmininden
ve bugün size sunulan bütçenin gerçek bir bütçe mi, yoksa ha-
yali ve vehim ile dolu bir bütçe mi olduğundan söz edeyim.

Bir Maliye Bakanına düşen en önemli görev, bütçesini gayet
samimi gayet açık olarak yapmaktır. Bütçenin açık veya açığsız
ciması gelir ile giderin dengeli olup olmaması, bunlar o kadar ö-
vünülecek şeref konuları değildir.

Doğrusunu isterseniz, Bütçe denkleştiği zaman şeref, ba-
kanından ziyade memlekete düşer ve yönelir.

Maliye bakanına düşen en büyük şeref ise, bize getirdiği
bütçe, vicdanının gerçek bir yankısı olmasıdır. O bütçe varsın
açıkla kapansın. Fakat, elverir ki, vehim ve hayalden, yalandan
uzak bir bütçe olsun. Acaba maliye bakanının size verdiği bu
bütçe bu suretle hazırlanmış bir bütçe midir? Bütçenin hazırla-

niş biçimini inceliyecek olursak gerçekten bu yolda Maliye Bakanının ve kendisine yardımcı ve arka olanların hepsinin görevlerini tamamen yaptıklarını teslim eyersiniz. Bütçede gelirin tahmininde acaba ne gibi esaslara riayet ettiler? Memleketimizin geçmişteki durumu ile bugünkü durumu arasında bir yön, oran ve karşılaştırma bulmak güç olduğu halde yine bu bütçeyi tertipleyip düzenlemeye memur olanlar mümkün olduğu kadar gerçeğe yakın bir bütçe hazırlamak için ne yapmak lazım geldi ise yaptılar. Bütçe önce son üç yılın yani 1323 senesi dahil olduğu halde 1320 - 1321 - 1322 senelerinin (1907 - 1906 - 1905 - 1904) gelirlerinin. Fakat tahakkuk üzerine göre değil, gerçekten tahsilât üzerinden elde edilen ve maliye hazinesine girmiş olan paralar dikkate alınarak - ortalaması üzerine tertip edilmişti.

Üç yılın ortalaması üzerine bir bütçe düzenlemek yanlış bir hareket değildir. Fakat gerçeği doğrulamağa da yetmezdi. Avrupa' da vergilerin büyük bir bölümü tarım vergilerinden doğrudan doğruya vergilerden ibaret olmıyan memleketlerde üç yıllık ortalama gerçek bir fikir vermeğe yeterli olabilirdi. Fakat, vergilerin büyük bir bölümü tarımcılar üzerine tarh edilmiş vergilerden (Tekâliften) çıkarılmış olan bir memlekette, üç yıl içinde gerek aşağı cihete gerek yukarı cihete olağanüstü yıllar bulunacağından dolayı doğru bir ortamı kapsamaz.

İşte bunun için eski maliye nazırı Ziya Paşa zamanında üç yıllık ortalamalar üzerine düzenlenen bütçe sonraları Mösyö Loran tarafından beş yıllık ortalamaya icra edilmiş böylece çok uygun ve düşünceli bir yol izlenmiştir. Beş yıl zarfında, elde edilen tahsilat dikkate alınmakla da yetinilmemiş, bundan başka bundaki yanlışları değiştirmek ve düzeltmek üzere de bazı girişimlere de başvurulmuştur.

Beş yıllık tahsilatı toplayıp bunların ortalamasını aldıktan sonra onbeş yıldan herbirinin diğerine oranla fazlası veya noksanı olduğuna.. fazla ve noksanları toplamışlar, her ikisini birden çıkardıktan sonra, çıkan sonucu fazla yana, gerek noksan yana ait olsun, bulmuş oldukları genel ortalamadan düşürülmüş

ve yahut ona zam edilmiştir. Bu suretle elde edilen rakamın bizi aldatmayacak bir rakam olduğuna emin olabiliriz ve bundan ötürü bütçenin tertipçilerini ve bu arada memleketimizde pek ciddi, pek aylık çalışmaları ile içtenlikle inandığımız danışman Mösyö Loran'ı alkışlarız.

Evet Nazır; Mösyö Loran ve Yardımcılarınca sürdürülen usul sayesinde ki, muhtemel rakamlar gerçek rakamlar derecesinde bir gücü kapsar. Meğer ki, tüm hesapları bütün tahminleri alt üst edecek olağanüstü olaylar ortaya çıksın.

Bu gibi olağanüstü olaylar çıkmadığı halde, sizi komisyonumuz adına temin edebilirim ki, bu bütçedeki yirmibeşmilyon lira, yirmi altı milyon lira olabilir. Fakat yirmüç milyon lira olamaz.

Gelirin tahmininde izlenen bu yol'a bazılarının - Meclisimiz- çeriden değil, fakat dışardan Maliye ile ilgilenenlerden - bazılarının itirak ettiklerini işittim. Fakat bu karşı çıkmalar kesinlikle gerçek değildir. Çünkü gelir tahmini hususunda çeşitli gelişmiş ülkelerde izlenen ve geliştirilen usullerin hiçbiri bizim için uygulanamaz. Biz gelirimizi tahmin etmek için son yılın gelirlerini dikkate almış olsaydık aldanırdık. 1323 senesinde (1907) görülen gelirin 1335 senesinde (1909) tamamen toplamacı nasıl düşünülebilir.

Hepiniz biliyorsunuz ki, gelecek hiçbir zaman geçmişe benzemez. Tamamen geçmiş biçiminde açıklanması için hiçbir neden de yoktur. O halde yalnız bir yılın gelirini esas kabul etmiş olsaydık, bu senenin sonunda kötü bir durumda bulunmaktığımız ihtimali daha kuvvet kazanırdı.

Bir yılın gelirini dikkat nazarına alamıyacağımız gibi, bir yılın geliri üzerinde de maliye bakanının isteğine, kendi görüş ve inancına dayanarak, bazı değişiklikler yapması, suretile belirecek rakamları kabul etmek zordu.

Maliye Bakanları ne kadar namuslu olurlarsa olsunlar, ne kadar doğru söylemeği isterlerse istesinler, kendilerinde bir

duygu bir eğilim vardır ki ,o da bütçenin gelir bölümü'nün biraz fazla görülmesi eğilimidir. Demin arzettiğim gibi, bu şeref, gerçek bir şeref değildir ve bütün Maliye Bakanları, bu şereften pay almasını isterler ve bunun içindir ki Devlet gelirlerinin tahmininde onlar'a büyük bir takdir hakkı verecek olursak bütçenin gelir bölümü kabarıp. Hem de keyfi bir surette kabarıp. Bu değişik tahmin yönteminin hiçbiri bizim durumumuza uygun değildir. Bize en uygun olan tahmin usulü şu bütçedeki usuldür. Devlet gelirinin tahmininde kabul edilmiş olan bu usule encümenimizde tamamen katılmıştır. Encümenimizin Devlet bütçesinde uyguladığı değişiklik yalnız bazı maddelerle ilgilidir. Onlarında nedenlerini sırası geldikçe arz ederek açıklıyacağım.

Devlet geliri deminde arzettiğimiz gibi bir yıl zarfında hazineye maddeten girmiş olan (nukud ve mebalığı) paralarla akçaları kapsıyorsa da hepiniz biliyorsunuz ki, bu paralar içinde yalnız o yıl'a ait tekâlifin geliri değil eski yılların bakiyeleri de dahildir.

Yani şu bütçe hem bu yıl zarfında bu senelik vergilerden meydana gelecek olan tahsilâtı hem de geçmiş yılların bakiyelerini kapsar. Bütçenin, bu suretle tertip edilmesini kabul edebiliyorduk. Bunda hiçbir sakınca yoktu. Nasıl ki kabul ettik, Fakat, pek isterdikki, şu bütçeye konulmuş olan rakamların ne kadarı vergilerden ne kadarı da geçmiş yılların bakiyesinden tahsil edilmiş olduğunu bilelim. Eğer Maliye Bakanlığı bunu da hazırlamış olsa idi, gerçekten kendisi için şikâyet edecek hiçbir şey bulamazdık.

Fakat, bu yıl mevcut olan şu noksanı hesap defterinin noksanından, eski yönetimin kusurlarından bunlara eklenen daha birçok olaylar ve sebeplerden ötürü bu yıl mevcut olan bu noksanı ümit ediyoruz ki, gelecek sene telâfi edeceklerdir. Fakat bunu telâfi edip etmeyeceklerini de kendilerinden işitmek isteriz. Çünkü memleketin Malîyesi için bu gayet önemlidir.

Maliye Bakanı — Her suretle çalışacağız.

Cavit Bey — Teşekkür ederim. O zaman memlekette hazi-

neye borçları olanların ne kadarının borçlarını ödediklerini, ne miktarının vergi borcunu bir namus borcu gibi telakki etmediklerini o zaman anlayabiliriz. O zaman (Bâkaya) kalanlar, gerçek mikdarı bizce belli olunca geriye bırakanlar ve bıraktıranlar hakkında ne yolda işlem yapılması lâzım geleceğini daha iyi belirtiriz.

Bu geri bırakılma sorunu bizim elli, altmış, yetmiş senelik maliyemiz geleneğinin en acı bir yarası, en müthiş bir hastalıdır. Her senenin bütçelerinde hiçbir zaman giderle gelir bölümü dengeli olmamıştır. Daima bir seneden diğer seneye büyük bir gider mikdarı aktarılmış, fakat bu büyük borç yükü Devletin borcu millî haysiyetin borcudur. O borçlar sonunda bugün yarın ödenecek borçlardır. Fakat o alacaklar öyle midir? Hiç öyle değildir.

Alacaklar nihayet senelerin enkazı altında biriktikçe bir daha tahsil edilemeyecek, maliye defterlerinde alınması zor (mümteniül-tahsil) sırasına geçecek olan bir bölüm alacaktır. Bundan ötürüdür ki, bizim maliye işlerine yapılacak en büyük hizmet geri bırakılma (bâkaya) sisteminin kaldırılması ile açıklığa kavuşur. Ve mademki maliye bakanı beyefendi hazretleri gelecek yıl bize bu senenin vergi bâkayasından gerek geçmiş eski yılların her birine ait kalanlardan ne mikdar kaldığını göstermeği taahhüt ediyorlar. Biz de bunu bir senet gibi telakki ederek bu hastalığın düzeltilebileceğini ümit ederiz.

Bu sene, şu suretle tahmin ve takdir edilen gelirler hakkında uygulanan diğer bir yöntem de, tahsil ile yükümlü ve zorunlu olan Devlet dairelerinden her birinin toplayacakları gelirleri başlı başına harcama yetkilerinin olmayışdır. Bu da bir milletin maliyesinin düzenli görünüşü bakımından gayet önemli bir noktadır.

Bilirsiniz ki, bizde birçok dairelerin kendilerine özgü özel gelirleri vardır. Bu dairelerin müdürleri, bakanlar kendi dairelerine ait olan bu özel gelirleri, güya kendi şahıslarına ait bir şeymiş gibi, telakki ederler. Yani onda özel bir mülkiyet hukuku var-

miş zannederler ve bu gelirler üzerinde maliye bakanının denetim hakkını kesinlikle çekemezler.

Bir devletin yalnız bir hazinesi olur. Hangi Devletin çeşitli hazinesi olursa o Devlet hiçbir zaman iyi bir maliye yönetimine sahip olamaz. Bir Devletin bir hazinesi olmalı bütün gelirler bir yerden girmeli, bütün harcamalar oradan çıkmalıdır ki, intizam ve birleşme hasıl olabilsin.

Şimdiye kadar bizde hal böyle cereyan etmiyordu. Böyle cereyan etmediği için ne yolsuzluklar, ne kötüye kullanışlar meydana geliyordu. Bütçede tahsisat vermekte amaç nedir? Bütçede ödenek vermekten maksat, her dairenin maaş fasılları ile çeşitli fasıllara ait harcamalarını kesinlikle ve sınırlarını takdir ve bunun dışına yetki sınırlarını aşmayı bakanlardan almaktı. Oysa, Bakanlar kendi dairelerine ait özel gelirleri bir çeşit mukaddes ve aziz bir şey gibi telakki ederler. Bu eski dönemde anlaşılabilir. Fakat, bugün bizce anlaşılamaz ve bizce anlaşılamiyan bu hakikat, zannedirim ki, nazırlarca anlaşılıyor. Onlar başka türlü düşünüyorlar. Biz başka türlü düşünüyoruz. Onlar meşru-tiyet yönetimini ve maliye yönetimini başka türlü telakki ediyorlar. Biz başka türlü anlıyoruz. Bugün hâlâ kendi özel gelirlerinin üstünde maliye bakanının bir denetim hakkından yoksun olarak kendi bütçelerinde mevcut olan gelirleri istedikleri gibi harcama yetkileri olduğunu iddia ettiklerini işitiyoruz.

Bunun bir gerçek olup olmadığını bilmiyoruz. Fakat, maliye bakanı aşıl maliyeyi bütün kuvveti ile savunmalı, arkasında bir kuvvet, büyük bir kuvvet, meclisin kuvveti olduğunu bilmelidir. Aksi taktirde o görevini tecavüz etmiş olur.

Biz, maliyemizin düzeni için harcanacak olan her bir akçanın nereye harcandığını bilmekliğimiz için hepsinin bir yerden çıkmasını arzu ederiz.

Bu sözlerimi, abarttığımı sanmayınız. Satılacak beş kuruluşluk eski bir sandalyanın parası bile bu genel bütçeye girmeli ve masrafı da genel bütçeden çıkmalıdır.

Zannederim ki, bizim maliyemizin işleri İngiltereninkinden ileri ve düzenli değildir. Yine zannederim ki, nazırlarımıza olan güven ve nazırlarımızın da yenekleri de İngilizlerin İngiltere nazeretine olan güvencesinden ve onların yeteneklerinden fazla değildir.

Öyle olduğu halde, İngilterede bir müzenin ziyaretçilere satacağı **beş kuruluşluk katalog** genel bütçeye girerken niçin yüzbinlerce liralara özel bütçeler içinde kalsın.

Maarif'e, Bayındırlığa ait olsun, Harbiye ve Bahriye'ye ait olsun, bütün özel gelirlerin genel bütçeye girmesi fikrinde ısrarlıyız. İşte gelecek toplantımızda kanun lâyihasının çeşitli maddelerini müzakere edeceğimiz zaman bununla ilgili bir maddede bulunduğunu göreceksiniz.

Bütçemizin önsözünü teşkil eden şu maruzatımdan sonra, Genel gelirlerimiz hakkında da bazı açıklamalarda bulunmaklığımıza müsaade buyrulmasını isterim.

Devletimizin genel gelirleri üzerinde acaba, yirmi, otuz seneden beri nasıl bir değişiklik meydana gelmiştir?

Maalesef, komisyonumuz hükümete ait olan gelirler ve vergiler için gerekli belgeleri elde edememiştir.

Bundan ötürü, ne maliye nazırını ne de maliye bakanlığını kınamaya hakkımız yoktur.

Bu kabahat bütün bir devre aittir. Sorumluluğu da o devreye yöneliktir. Fakat bu hususta ilk yapmış oldukları tahkikat ve araştırmalar ve onların neşretmiş oldukları bazı belgelerden yine memleketimizde de arada sırada on, onbeş senelik aralıklarla zavallı milletin gözlerini boyamak için neşredilen bütçelerden esinleniyoruz ki Devletin genel gelirlerinin Maliyeyi ilgilendiren bölümünde bu otuz sene zarfında hiç artış olmamış, günden güne düşüş, alçalma, çöküntüden başka birşey görülmemiştir.

Diğer yandan, esefle söylüyoruz ki, memleketimizde bir parasal egemenlik kurmuş olan yabancıların genel borçlar yöneti-

minin (Duyun-u umumî' ye) topladığı gelirlerle yirmi sene zarfında önemli artışlar var. Damga resmi bu yirmi sene zarfında yüzde iki yüz artmış, içki gelirleri yüzde doksan raddesinde, av gelirleri, yüzde ikiyüz, ipek ondası (Harir Öşrü) yüzde altıyüz artmıştır. Bir yabancı yönetiminin memleketimizdeki başarısına karşı, şu perişan, acıklı, beceriksiz tutumumuz ne kadar teessüfe şayandır, değil mi?

Fakat bu beceriksizlik ve güçsüzlüğün sorumluluğu ne bize ne de size aittir. Bu âciz, zaif tutumdan sorumlu olacağı bir yana bırakarak şimdi kendimize ait olan gelecek sorumluluğu düşünecek olursak az zamanda kaybettiğimizi telâfi etmek ümit ve hayali vardır. Bununla avunmalıyız. Teselli bulmalıyız (Alkışlar!..).

Devletin, genel gelirlerinin her bir kısmında, efendiler, Emîâk gelirlerinden başlayınız. Bize milyonlar getiren (beş milyon lira) gelir getiren âşâr vergisinden başlayınız senede yedyüz otuzikibuçuk kuruş hâsılâtı olan vergiciklere kadar gidiniz, bunların hepsinde bir haksızlık bir adaletsizlik mevcut olduğunu göreceksiniz. Hiçbiri verginin ana kurallarına kesinlikle uygun değildir. Bir millette halktan alınacak olan vergi, halkın geliri ile orantılı olması lâzım gelir. Vergi konulmasında birinci ana kural budur. Halktan her birinin, Devletin genel hizmetlerine karşılık cebinden çıkacak paralar onların gelirleri ile tamamen orantılı olmalıdır.

Halbuki bizim vergilerimiz gelire orantılı vergiler midir? Ne Emîlâk, ne âkar, ne ârazi, ne âşâr ne hayvanlar bunlardan hiçbirisi ile gelir arasında zerre kadar bir orantı yoktur, Bazılarında görürsünüz ki, yüzde ellisi, altmışı alınıyor, bazılarında görürsünüz iradın yüzde yirmi otuzu, hükümet adına hazine namına alınıyor. Böylece almak, vergi almak değildir. Bu bir çeşit serveti müsadere etmekten başka bir şey değildir.

Bunlar böyle olmakla beraber, bu haksızlık, bu adaletsizlikler baştan aşağıya kadar mevcut bulunmakla beraber, demin arzettiğim ahvale riayet edecek olursak ve sonra bu vergilerin miktarında bazı indirimler yapmaya muvaffak olursak, birkaç

sene içinde emin olunuz ki, bunların gelirleri artacak ve çok artacaktır.

Meşhur sözdür: «masraflar vardır ki, çoğaltınız derler, gelirler vardır ki azaltınız derler, azaltacak gelirler vardır ki, size fazla fazla milyonlar getirir, çoğaltacak harcamalar vardır ki, çoğalttığınız zaman yine size fazla fazla yine milyonlar getirir». Onun için ne masrafı tamamen kısmak yoluna gidelim, ne de gelirleri büsbütün yükseltmek çarelerine başvurmalıyım. İyi inceleyelim. Hangilerinin indirilmesi lazım gelirse önce onları indiririm. Fakat, bu sene için değil.. Evvelce arzettiğim gibi, gelecek yıllar toplumumuz için, önce tahsilatda, mevcut olan haksızlıkları, adaletsizlikleri ilga edelim.

Bir-iki sene içinde göreceksiniz ki, verginin yüzdesini indirdiğimiz halde yine hasılatı artacaktır. İşte bizi bugünkü durumumuzda teselli eden yalnız bundan ibarettir. Yalnız bundandır derssek belki biraz mübalağa etmiş olurum. Bununla beraber, daha birşeyden ümidimiz vardır.. O ümidimiz de asırlardanberi ayaklarımız altında ezdiğimiz halde bir türlü istifade etmek yolunu bilemediğimiz, topraklarımız, madenlerimiz, ırmaklarımız, sularımız, nehirlerimizdir.

Bunlar, bütün bu kaynaklardan milyonlar istihsal etmek olanığı bulunduğu halde, biz onları bırakmışız ki, bize yararlar sağlayacağına, kabarmalarla taşkınlarla, zarar meydana getsin. Yararları olmadıktan başka ürünlerimizi sular altına gömsün ve senenin sonunda bütün bir senenin çalışmalarımızdan başka servetimizi de mahvetsin.

İşte bizim ayaklarımız altında yüzen bir serveti artık ümit ediyoruz ki, bir yandan hükümetin himmeti ile, fakat diğer taraftan da milletin eski yaşam koşullarını değiştirmesi sayesinde ktisap etmeğe muvaffak olacağız.

Evet! hükümete bağlı olan görevi söyledim. Millete bağlı olan görevde gayet önemlidir.

Millete taallük eden bu görev de biraz girişim kuvveti sa-

hibi olmaktır. Millete bu girişim gücünü verecek olanlar da bizleriz.

Eğer bizler tatil günlerinde memleketlerimizde seçmenlerimiz karşısına gittiğimiz zaman, onlara bu duyguları telkin edecek olursak, emin olunuz ki, yavaş yavaş hepsini girişim gücülerine getirmeğe muvaffak oluruz. Ve buna muvaffak olduğumuz gün, bizim geleceğimiz tamamen temin edilmiştir.

Çünkü serveti istihsal etmek için lâzım gelen araçlar var. Doğal araçların hepsi elimizde var. Bunun için hiçbir yerden hiçbir şey aramak zorunluğunda değiliz, o doğal araçlar üzerinde çalışacak olan kollar ve kuvvetler de mevcut olunca, geride yalnız bir eksikimiz kalır ki, o da sermayedir. Fakat sermaye, o pek kolay gelir, emin olunuz...

Girişim gücü görülünce, bizde o duygu görülünce, bizde o düzenli iç yönetim meydana gelince emin olunuz ki, bize sermayelerini verecek olanlar arkamızdan koşarlar. Biz onların arkasından koşmağa mecbur ve muhtaç olmalıyız. Fakat onlara bu delili göstermek bize yalnız bize; özellikle bize düşen bir görevdir.

Millet, millet ne kadar bilgin olursa olsun, ne kadar okumuş olursa olsun, her şeyi anlayamaz. Eğer siz o milletin güzide fertleri olmasa idiniz, elbette buraya gönderilmezsiniz. Millet her ellibin kişinin içinden sizi gönderdiği için elbette o ellibin kişinin vekili olduğunuz için elbette o ellibin kişiye yol göstermek zorundasınız.

Hasan Fehmi efendi (Sinop) — Acaba hepimiz, gidecek miyiz?

Cavit Bey — (Devamla) O elli bin kişiye gösterilecek yol, memleketin yalnız şimdiki yolu, yalnız bugünkü yaşamının yolu değil, hem de geleceğin yolu olacaktır. Şimdi bu ümitleri ve tesellileri aldıktan sonra olanlarla epeyce kendimizi doyurduktan sonra birazda şu çeşitli gelirleri gözden geçirelim.

Ükûmetin bize hazırlamış olduğu bütçe ile bizim yapmış olduğumuz bütçe arasındaki farkların toplamı yirmibeş milyon liraya çıkan genel gelirlerimizin bir hesabını yaptığımız zaman

göreceksiniz ki, bunun dört beş milyonu vergi denmeğe lâyık değildir. Bunlar ve hazine mülkleri gelirlerinden oluşan bir takım gelirlerdir veya devletin ayrıcalıklı vilâyetlerinden kesin olduğu bazı vergilerdir...

CAVIT BEYİN KISA HAL TERCÜMESİ

Tanınmış Türk maliyecisidir (1875-1926). Selânikte doğdu. Mülkiye mezunudur. Okulu bitirdikten sonra memur ve öğretmen olarak çalıştı.

Meşrutiyet yönetiminin (1908) de yeniden kurulmasını sağlarlar arasında bulundu. Meclis-i mebusanın ilk döneminde Selânik mebusu olarak meclise girdi.

Bütçe komisyonu mazbata muharriri olarak 1325 (1909) yaptığı ilk bütçe konuşma ilgi topladı. Bu konuşmanın genç maliyeci kuşaklar için dikkate değer nitelikler taşıdığı kanısındayız.

Konuşmanın eski yazılı tam metni o günlerde özel bir gazetede yayınlandı. Biz bu metni bugünkü dilimize çevirerek ilgililere sunuyoruz.

Cavit bey bir süre sonra Tefik Paşa kabinesinde Maliye nazırı oldu. Mondoroş mütarekesinin ilk günlerine kadar bu dönemin siyasal yaşantısında renkli bir sima olarak tanınmaya başladı. Osmanlı Devletinin malî işlerinde söz sahibi idi. Ayrıca nafla nazırlığı da yaptı.

Osmanlı Devletinin yaptığı tüm istikrazlarda rolü oldu. Tarihte Londra'da Berlin'de yapılan malî konuşmalara katıldı.

Lausanne konferansı sırasında borçlar konusundaki tutum ve davranışlar ulusal görüşlere ters düştü .

Cumhuriyetin ilk yıllarında iktidarın tutumuna muhalif görülen Cavit bey 1926 da Atatürk'e karşı İzmir'de düzenlenen suikast hakkında bilgi sahibi olduğu kanısına varılarak İstiklâl Mahkemesi kararı ile idam edildi.

MUHASEBEİ UMUMİYE KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Prof. Dr. Bedi N. FEYZİOĞLU

Devlet bütçesi ile Devlet muhasebesinin esaslarını ihtiva eden ve Türkiye Cumhuriyetinin en uzun ömürlü kanunlarından biri olan (26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı) Muhasebeî Umumiye kanununun bazı hükümleri 27 Şubat 1979 tarih ve 16563 sayılı resmî gazete ile yayınlanan (K H K 23 sayılı) Kanun hükmünde kararname ile değiştirilmiştir.

Aslında M.U.K.'nu değiştirme tasarıları 1950 yılından beri birkaç defa hazırlanmış, bir iki seferinde Meclis Komisyonlarına kadar geldiği halde, seçim dönemlerinin sona ermesi vs. gibi sebeplerle bir türlü kanunlaşmamıştır. Bu tadil tasarıları M.U.K.'nu bütünü ile değiştirme ve sistemini tümü ile yenilemeyi öngörmekte idi. Böyle bir tadili sağlamanın güçlüğü karşısında bu defa Hükümet Kanun hükmünde bir kararname çıkartarak kısmî bir değişiklikle yetinmek istemiştir.

27 Şubat 1979 gün ve K H K 24 sayılı kararname M.U.K.'nun 14 maddesinde değişiklik yapmakta ve bir maddesini de yürürlükten kaldırmaktadır.

Yürürlükten kaldırılan 32 inci madde maaşlar (aylıklar) ile diğer ödeneklerin ve daimî hizmetliler ile geçici hizmetliler ödeneklerinin bir bölümde birleştirilemeyeceği hükmünü ihtiva etmekte idi. 625 sayılı Devlet Memurları kanunundan beri, kamu hizmetlerinde çalışanların kadroları her yıl Bütçe kanunu ile yenileneceği cihetle daimî hizmetliler ile geçici hizmetlilerin ödenekleri arasında esasen fazla bir fark kalmamıştır.

Değiştirilen ondört maddenin önemli hükümleri ise şunlardır:

M.U.K.'nun 22 inci maddesine verilen yeni şeklinde: «Bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacı ile gözetilmesi gereken ilkeler belirtilmiş ve müeyyideler (yaptırımlar) tespit olunmuştur. Buna göre tahakkuk memurları, ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumlu olacaklardır. İta âmirleri de bütün bu hususları gözetmekle yükümlü bulunacaklardır.

Bu maddenin getirdiği önemli bir yeni hüküm de hangi görevlilerin gider tahakkuk memuru sayılacağıın, bütçe kanunlarındaki ayırım da göz önünde bulundurularak, «Maliye Bakanlığınca» belirtilmesidir.

Bu suretle tahakkuk memuru sayılanlara itâ âmirliği yetkinin verilmesi durumunda tahakkuk memurluğu görevi yetki kademesindeki en yakın yönetici tarafından yürütülecektir.

M. U. K. nun 22 inci maddesinin yeni şekli Devlet adına bir giderin yapılmasında sorumlulukların kimlere taallük edeceğini ve ne gibi müeyyideler uygulanacağını B, C, D ve E bendinde belirlemiştir. Bu bendlerde yer alan hükümlere göre, bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından tahakkuk memuru ile birlikte sorumludur.

Bir mal alınmasında veya bir hizmetin ifasında görevli olanlar, ilgili usul çerçevesinde belli nitelikte en fazla mal ve hizmet sağlanmasından doğrudan doğruya sorumludurlar.

Alınmayan mal alınmış, yapılmayan hizmet yapılmış, mevcut olmayan inşaat onarım ve üretimi var ya da bitmiş gibi gösterecek gerçek dışı belge düzenlemek sureti ile Devletin mal varlığından bir eksilmeye neden olanlar hakkında ceza kanunlarının bu eylemlere ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Bu ve benzeri gerçek dışı belgeleri imza eden ve onaylayanlar da aynı ceza hükümlerine tâbi tutulacaklardır. Belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde Sayıştayca saptanacak sorumluluğa, ta-

hakkuk memuru ve saymanla birlikte, söz konusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan komisyon, kurul üyeleri veya uzman görevliler de katılacaktır.

M.U.K.'nun 23 üncü maddesinde değiştirilen hükümle, Devlete ait taşınmaz malların (harp gemileri dahil) satışı ile ilgili 250.000 liralık sınır kaldırılmış ve bu sınırların tutarlarının her yıl bütçe kanunlarında saptanması esası getirilmiştir. Bütçe kanunlarında saptanan alt sınırdan düşük olan taşınmazlar Maliye Bakanlığınca, harp gemileri Millî Savunma Bakanlığınca satılacaktır. Alt ve üst sınırlar arasında kalanlar Bakanlar Kurulu kararı ile satılacak ve üst sınırı aşanların satışı ancak yasa ile olacaktır.

M.U.K.'nun 28 inci maddesine verilen yeni şekil ile eklenen hükümler büyük önem taşımaktadır.

Gerçekten, maddenin ilk fıkrası eski 28 inci maddenin tüm hükmünü yeni terminoloji ile aynen tekrarlayarak «her malî yılda Devletçe toplanacak gelirler ile ödenecek giderler bütçe kanununda belli edilir», dedikten sonra eklenen ikinci fıkrası ile bütçeler ile kalkınma plân ve programlarının irtibatı kurulmak istenmiştir.

Eklenen bu fıkraya kadar, M.U.K.' da plânla ilgili herhangi bir hüküm yoktu. Bu suretle, plânlı devrede zorunlu olan bu bağlantı bir Kanun Hükmüne dayandırılmış oldu. Şöyle ki bütçeler, kalkınma plân ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları gözönünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanacak ve uygulanacaktır.

28 inci maddeye eklenen üçüncü bir fıkra ile de bütçe kanunları ile verilen ödeneklerin yıl içinde hükümetçe kısıtlanabilme imkânı tanınmaktadır. Sözü geçen fıkra hükmüne göre «Gelir tahsilâtı, ödemeler dengesi ve genel ekonomik koşullar gözönünde tutularak ödeneklerin her yıl bütçe kanunlarında gösterilen oranlara kadarki kısmını kullandırmamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

M.U.K.'nun 29 uncu maddesinin yeni şekli eskimiş ve çoktan beri tamamı uygulamadan fiilen kalkmış bulunan hükmü de-

giştirmiş ve ona sulp bir şekil vermiştir. Maddenin yeni şekline göre: «Bütçe Kanunu bir metinden ve ekli cetvellerden oluşur. Eklenmesi ngrlen cetveller, ilgili bütçe kanunlarının metinlerinde gösterilir».

M.U.K.'nun 31 inci maddesindeki değişiklik, ilk iki fıkrasındaki hükümlerinin trkeleştirilmesi ile btelerdeki bölüm düzeninin, yılları bütçe kanunlarında belirteceğinin ilâve edilmesinden ibarettir.

M.U.K.'nun 37 inci maddesinde yapılan değişiklik ile (ihtiyat) yedek deneyeğin konulacağı ve aktarılabiliceği tertiplerin bütçe kanunlarında belirtileceği ifade olunmuştur.

M.U.K. nun 56 inci maddesindeki aktarmalarla ilgili hüküm, maddenin yeni şeklinde biraz daha genişletilmiştir. şöyle ki, «Bütçeler ve bölümler arasında denek aktarması yasa ile olur. Ancak, harcamalarda tasarrufu sağlamak, dengeli ve etkili bir bütçe politikasını gerçekleştirmek üzere bu tür aktarmaları yapmaya ve yeni tertipler açmaya, bütçe kanunlarıyla Maliye Bakanlığı yetkili kılınabilir,» denilmiştir.

Bölüm içi aktarmalar, eskiden olduğu gibi, Maliye Bakanının izni ile yapılacaktır.

M.U.K. nun 59 maddesindeki düşünülmeyen giderlerle ilgili hüküm de maddenin yeni şeklinde oldukça genişletilmiştir.

«Maliye Bakanlığı bütçenin düşünülmeyen giderler karşılığı tertibinde yer alan denekler, bütçenin hazırlanması sırasında öngörülmeyen ve bütçede tertipleri bulunmayan, ancak yerine getirilmesi zorunluğu Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan olağanüstü giderleri karşılamak amacıyla ilgili kuruluş hizmet programlarında gerekli tertipleri açacak aktarma yapmaya ve bu tertiplerden yapılacak ödemelerin esaslarını gerektiğinde saptamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

İlgili ya da geçen ve eski yıllar borçları tertiplerinden ödenmeyen ilma bağlı borçlar, Maliye Bakanlığı bütçesi ile katma bütçelerde yer alan ilma bağlı borçlar tertiplerinden ödenir. Bu

tertiplerdeki ödeneekleri, yetmemesi halinde, arttırmaya Maliye Bakanı yetkilidir.»

M.U.K. 62 inci maddesi, ikinci derece ita âmirlerine verilen harcama yetkisi ile ilgilidir. Eski şeklinde 10 bin lira ile sınırlı olan bu yetki Bakanların her malî yıl başında alacakları kararda belirtecekleri miktarda tespit edilecektir. Şöyle ki: «Bakanlar, ikinci derece ita âmirlerinin merkezden izin almaksızın hangi tür ve tutardaki sözleşmeleri yapmaya yetkili olduklarını malî yıl başında duyuracaklardır.»

M.U.K. 64 üncü maddesi, metindeki bir hayli iltibasa mahal veren önceden vize konusundaki (icradan evvel) tabirini terkedip «sözleşme tasarılarının vizesi» usulünü kabul eder şekilde değiştirilmiştir. Gerçekten, yeni hükme göre: «Harcamayı gerektirecek taahhüt ve sözleşme tasarıları vize için Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye Bakanlığı vizesinden ayrık tutulacak taahhüt ve sözleşmeler yılları bütçe kanununda belirtilir.

Maliye Bakanlığına gelen taahhüt ve sözleşme tasarılarından uygun görülenler 15 gün içinde vize edilir. Uygun görülmeyenler aynı süre içinde gerekçeli olarak ilgili kuruluşa gönderilir. Aykırılık ya da eksiklikler söz konusu gerekçe doğrultusunda giderildikten sonra Maliye Bakanlığına ikinci kez gelen taahhüt ve sözleşme tasarıları bu noktalardan incelenir ve tatil günleri sayılmamak üzere 5 gün içinde vize edilir. Uygun bulunmazsa geri çevrilir. Geri çevirmelerde, yasaların açıkça yasaklamadığı konularda ilgili ita âmirlerinin sorumluluk üstlenmesi durumunda, 832 sayılı Sayıştay Kanununun ilgili hükümleri saklı kalmak üzere, taahhüt ve sözleşmeler imzalanabilir.»

M.U.K. nun 83 üncü maddesinin yeni şekli, avans ve kredilerle ilgili hükümleri yeni baştan tanzim etmiştir. Şöyle ki:

«Aşağıda koşulları belirtilen durumlarda avans verebilecek ve kredi açtırabilecektir.

A — Bütçe içi avans ve krediler :

a— Tahakkuk ve verile emri işlemlerinin tamamlanması beklenilmeyecek ivedi ve çeşitli giderler için ita âmirlerinin göstere-

cekleri lüzum üzerine görevlendirecekleri mutemetlere, üst sınırları bütçe kanunlarıyla saptanacak tutarlarda avans verilebilir. Avansın sınırlandırılmasına Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Millet Meclisi Başkanlık Divanı kararıyla Cumhurbaşkanlığı Daire mutemelerine ve Maliye Bakanlığınca, Bakanlar Kurulu kararlarına dayanarak, askerî daireler mutemetleri ile elçiler, konsololar, müşavirler ve ateşelere bu tutarın üzerinden avans verilebilir.

b — Verilebilme koşulları (a) fıkrasında belirlenen avans sınırlarını aşan giderler için dairesinin göstereceği lüzum ve Maliye Bakanlığının izni üzerine, ita âmiri mutemetleri adına banka veya saymanlık nezdinde kredi açılabilir. Banka veya saymanlık, mutemedin göstereceği yere veya alacaklıya doğrudan doğruya ödeme yapar.

c — Yabancı ülkelerde yapılacak satın almalar için görevlendirilen mutemetler adına gerektiğinde, Maliye Bakanlığınca, yerel bankalardan birinde kredi açtırılır.

d — Yabancı ülkelerden yapılacak satın almalar için, dairesinin göstereceği lüzum ve Maliye Bakanlığının izniyle, millî bankalar, nezdinde akreditif karşılığı kredi açtırılır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı yeni yılda Maliye Bakanlığınca ilgili kuruluşlar bütçesinde açılacak özel bir tertibe ödenek kaydolunur.

Yıl içi geçerli sözleşmeler ile gelecek yıl ya da yıllara geçerli sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilmemiş, ancak ilgili dairece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi malî yıla taşmış ise; yıl sonunda taahhüt artığı ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen taahhüt artığı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri saymanlığa verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir.

e — Görevlilere geçici ya da sürekli görev yollukları karşılığı avans verilebilir. Bu avansların tutarı ve mahsup süreleri özel yasalarındaki hükümlere tabidir.

B — Bütçe dışı avanslar :

a — Taahhüt tutarının üçte birine kadar Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan oranlarda, hizmet yerine getirildikçe mahsubu yapılmak üzere, müteahhitlere, teminat karşılığı bütçe dışı avans verilebilir. Bu avansların verilebilmesi sözleşmelerinde öngörülmüş olması koşuluna bağlıdır.

b — Özel yasalarında hüküm bulunması durumunda bütçe dışı avans verilebilir.

Böylece, gerek müteahhitlere, gerek mutemetlere ve gerek memurlara avans ve kredi verilmesi hükümleri biraz daha genişletilmiş olduğu gibi, bütçe dışı avans verilmesi yolu da kabul edilmiş bulunmaktadır.

M.U.K. nun 84 üncü maddesinin yeni şeklinde avans ve krediler karşılığı olacak ödeneklerin tabii tutulacağı işlemler belirlenmektedir. Buna göre, «Bütçe içi avans ve krediler karşılığı ödeme emirleri ilgili tertiple saklı tutulur.

Her birisi için yalnız bir mutemet görevlendirilebilir. Hangi örgüt kademelerinin birim sayılacağı bütçe kanunlarındaki ayırıma paralel olarak Maliye Bakanlığınca belli edilir. Bir bütün oluşturan ve ayrı ayrı yerlerde bulunan askerî birimler ile kurumların herbiri için ayrı mutemet görevlendirilir.

Bir mutemete verilecek avanslar toplamı 83 üncü madde de belirlenen tutarları aşmamak kaydıyla, çeşitli tertiplerden olabilir.

M.U.K. nun 86 ıncı maddesi, avans ve kredinin mahsubu ile ilgili hükümlerdeki değişiklikleri şöyle tesbit etmiştir.

«Her mutemet aldığı avanstan harcadığı tutarlara ilişkin

kanıtlayıcı belgeleri en çok bir ay içinde saymana vermekle yükümlüdür, her mutemet adına açılan kredilerden harcadığı tutarlara ilişkin belgeleri en geç üç ay içinde saymana sunacaktır.

Bu süreler içinde getirilecek harcama belgeleri tutarında yeniden avans verilmesi veya kredi açılması mümkündür. Bu şekilde mahsup işlemi yapılmadıkça aynı iş için yeniden avans verilmez veya kredi açılmaz.

Aslında mutemet, işin tamamlanmasından sonra, bir veya üç aylık sürelerin bitimini beklemeksizin avans ve kredi artığını iade etmek ve hesabını kapatmak zorundadır. Süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar için mutemetler hakkında 6183 sayılı Âmmeye Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.»

M.U.K. nun 92 inci maddesine verilen yeni şekil; 27 Şubat 1979 tarihli Kanun Hükmündeki Kararnamenin 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanununda yaptığı değişikliklerin sonucusudur.

Bu maddenin yeni şekli, «**düyunun**» yani «malî yıl sonuna kadar ödenemediği gibi, emanet hesabına da alınmayan borçların» ödenmesine ilişkin eski sistemi ortadan kaldırmakta, fakat yeni bir usul de koymayarak, bu borçların ödenmesine ilişkin hükümlerin bütçe kanunlarında gösterileceğini» ifade etmektedir.

İlk defa 1980 Malî Yılı Bütçe Kanununda yer alacak sistemin de 92. madnin eski hükmü gibi, «jestiyon usulüne bir istisna teşkil edip etmiyeceği ancak yeni Bütçe Kanununun yayınlanması ile anlaşılacaktır.

Buraya kadar yapılan açıklamaların da belirlediği üzere, 27 Şubat 1979 tarih ve 24 sayılı Kanun hükmündeki Kararname, Muhasebei Umumiye Kanununda 1950 yılından beri yapılmak istenen reformu gerçekleştirebilmiş olmaktan çok uzak kalmıştır.

Kanun hükmündeki Kararnamenin M.U.K. da yaptığı değişikliklerden reform niteliğini haiz olan bir teki 28 inci maddeye eklelenen fıkra ile, bütçelerin kalkınma plânı ve programları ile irtibatlandırılmış olmasıdır. Plânlı devreye girildiğinden beri esasen kurulmaya çalışılan bir irtibat ve ahenk, 28 inci maddede yapılan değişiklik ile M.U.K. nun âmir hükümleri arasına konulmuş bulunmaktadır.

Bunun dışındaki tadiller pek kısıtlı ve ikinci derecede önemlidir.

Halbuki, 1963 yılında hazırlanan tadil tasarısında çok daha önemli değişiklikler öngörölmüşü.

Bu meyanda, meselâ ita âmirliği müessesesinin kaldırılarak taahhüt âmirliğinin ihdas olunması ve bu suretle gider işlemlerinin yapılmasında dörtlü sistem yerine üçlü sistemle yetinilmesi usulü kabul edilmişti (1).

Ayrıca, 1960 tadil tasarısının 27 inci maddesinde Kamu İktisadî Teşebbüslerine verilecek sermayelerle ilgili olmak üzere «Kamu İktisadî Teşebbüslerine ve Hazine İştiraklerine, özel kanunları gereğince verilecek sermayelerden mütevellit kârların Devletin sermaye borcu bitene kadar evvelâ otofinansmana ayrılması ve bu tamamlandıktan sonra genel bütçeye gelir kaydolunması öngörölmüşü.

Yine 1963 tasarısındaki diğer bir önemli yenilik de Bakanlıklar arası «Özel bir Bütçe Komitesi»nin ihdas edilmesi idi. Bu Bütçe Komitesi, Başbakan, Devlet Plânlama İşleri ile görevli Bakan ve Maliye Bakanından meydana gelecekti. Bütçe Komitesi, bütçenin hazırlanması ile ilgili prensip kararlarını ittihaz edecek ve bunlara uymak zorunda kalacaklardı.

M.U.K. nu değiştiren Kanun hükmündeki Kararnamede bir bütçe komitesi ihdası söz konusu olmamakla beraber, böyle bir komitenin esas fonksiyonlarından biri olan ödenekleri kısma yet-

1) Feyziotlu (B.N.) Muhasebei Umumiye Kununu tasarısı üzerinde düşünceler, Maliye Enstitüsü Konferansı, seri 10, sene 1964, s. 168.

kisi, 28 inci maddeye eklenen hükümle, bütçe kanunu ile verilen ödenekleri, kısmen kullandırmama yetkisi şeklinde, doğrudan Bakanlar Kuruluna tanınmıştır.

1963 tasarısında da esasen eksik bırakılan Millî Bütçe tahminlerine dair Anayasa hükmünün uygulanması ile ilgili olmak üzere bu tahminlerin hangi organ tarafından hangi esaslar dahilinde yapılacağına dair bir hükme, Kanun Hükmündeki Kararnameye yer verilmemiştir.

Nihayet, M.U.K. nu değiştiren 27 Şubat 1979 tarihli ve 24 No. lu Kanun Hükmündeki kararnamenin, bütçe hesaplarının daha sür'atle hazırlanması ve bütçe denetiminin daha müessir şekilde ifası için herhangi bir hüküm getirmemiş bulunmasındaki önemli eksikliğe de işaret etmeden geçemeyeceğiz.

Halbuki, 1963 tadil tasarısı bu hususta yeterli olmamakla beraber, bazı adımlar atmış ve Sayman Hesapları ile Kesin Hesaplarının Malî yılın bitiminden itibaren 6 ay içinde, Hazine Genel Hesabı ile Kesin Hesap Kanunu tasarısının da 12 ay zarfında sunulması öngörülmüştü.

Aslında, gerekli olan değişiklik, Kesin Hesap Kanunu tasarısının, malî yılın bitiminden itibaren 9 ay içinde B.M.M. ne sunulması ve bu suretle, gelecek malî yıl bütçe tasarısının Meclislerde görüşüldüğü sırada bir evvelki malî yılın kesin hesaplarının da Meclis denetimine sunulmuş olmasını sağlamaktı.

Bu sayede, B.M.M. bir yandan yeni tasarıdaki tahminlerdeki isabeti, diğer yandan bir önceki bütçe ile verdiği müsaadelere riayet derecesini daha yakından görmek, kısaca millet adına kullandığı Bütçe Hakkını tam ve müessir bir şekilde istimal etmek imkânına kavuşabilirdi.

Bu kısa incelemede değinilen ve değinilmediği halde gerekli olan diğer değişikliklerin yapılabilmesi için M.U.K. nun tümünden ve tam bir reforma tabi tutulması gereğini önemle belirtmek isteriz.