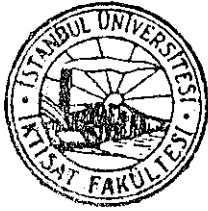


İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYIMLARINDAN : No.: 1313
İKTİSAT FAKÜLTESİ : No.: 222
MALİYE ENSTİTÜSÜ : No.: 34

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Onbeşinci Seri — Sene 1968



SERMET MATBAASI
Sermet Arkadaş
İstanbul — 1968

Bu Konferanslar Serisinde yayınlanan yazıların hertürlü mesuliyeti yazı sahiplerine aittir.

Responsibility for articles published in this periodical remains entirely with the authors concerned.

Ö N S Ö Z

«Konferanslar» serisinin XV. cildi, bütün gayretlere rağmen maalesef 1967 yılı içinde çıkarılamamış ancak 1968 yılı Şubat ayında yayınlanabilmiştir.

Bu sayıda mevcut oniki etüdüün altısı, hem Türkçe hem yabancı dilde kaleme alınmıştır. Bunlardan İkiisi İtalyancadır. «Konferanslar» serisi, böylece İngilizce, Fransızca ve Almanca'dan sonra, dördüncü bir yabancı dilde de etüd yayınlar hale gelmiştir.

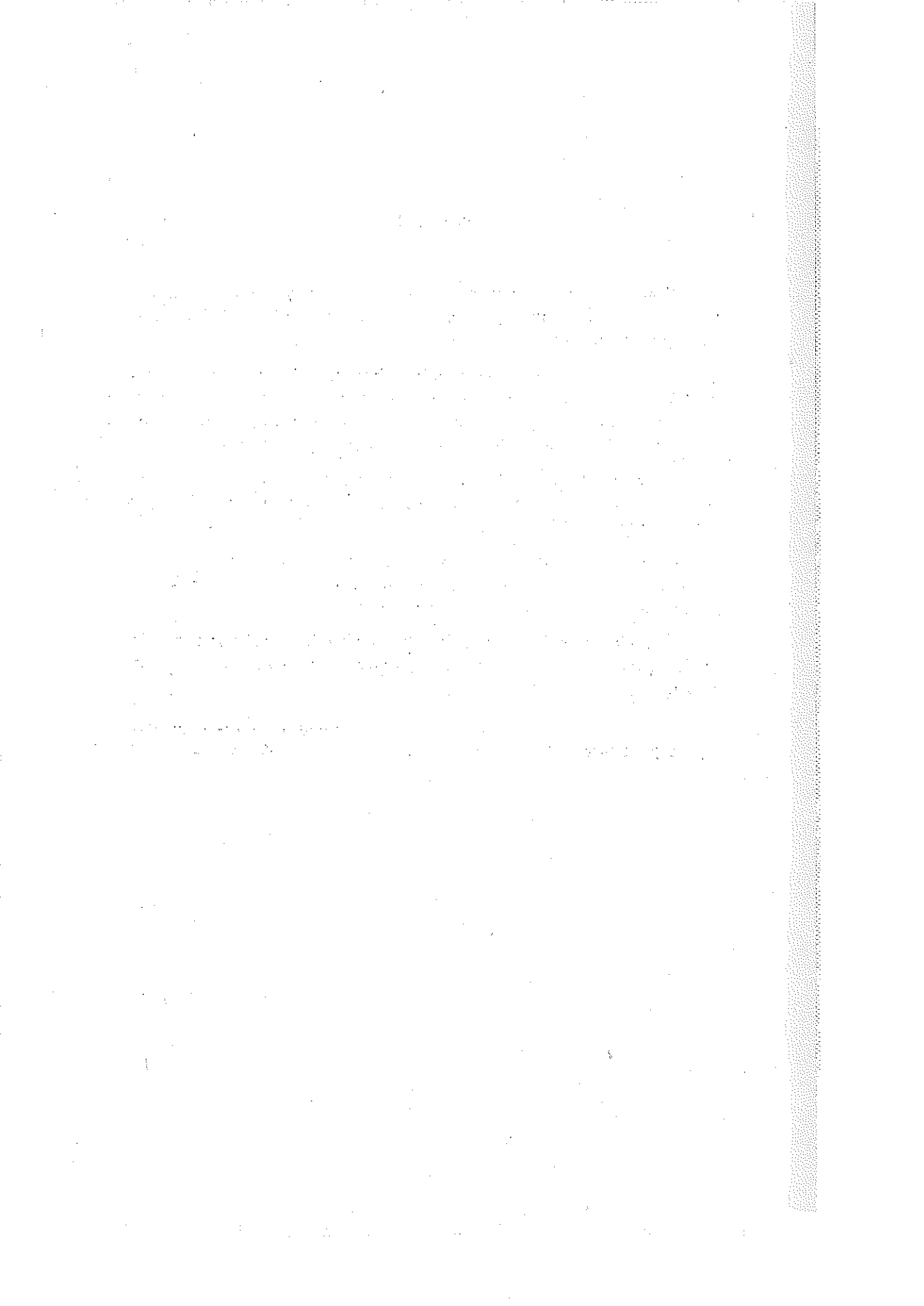
Şimdilik, yabancı dil sayısını arttırmayı düşünmüyoruz. Böyle olmakla beraber, ileride İspanyolca gibi diğer yabancı dillerin de yayın sahamıza alınması mümkündür.

XV. Cildin gecikmesinden dolayı okuyucularımızdan özür dilerken, bu gecikmeyi, sonraki cildlerin daha çabuk çıkarılması ile telâfiye gayret edeceğimizi bildirmek isterim.

Bu cildin hazırlanmasına iştirak etmiş olan etüd sahipleri ile, tertip ve tanzim işini üzerine almış bulunanlara teşekkürlerimi sunarım.

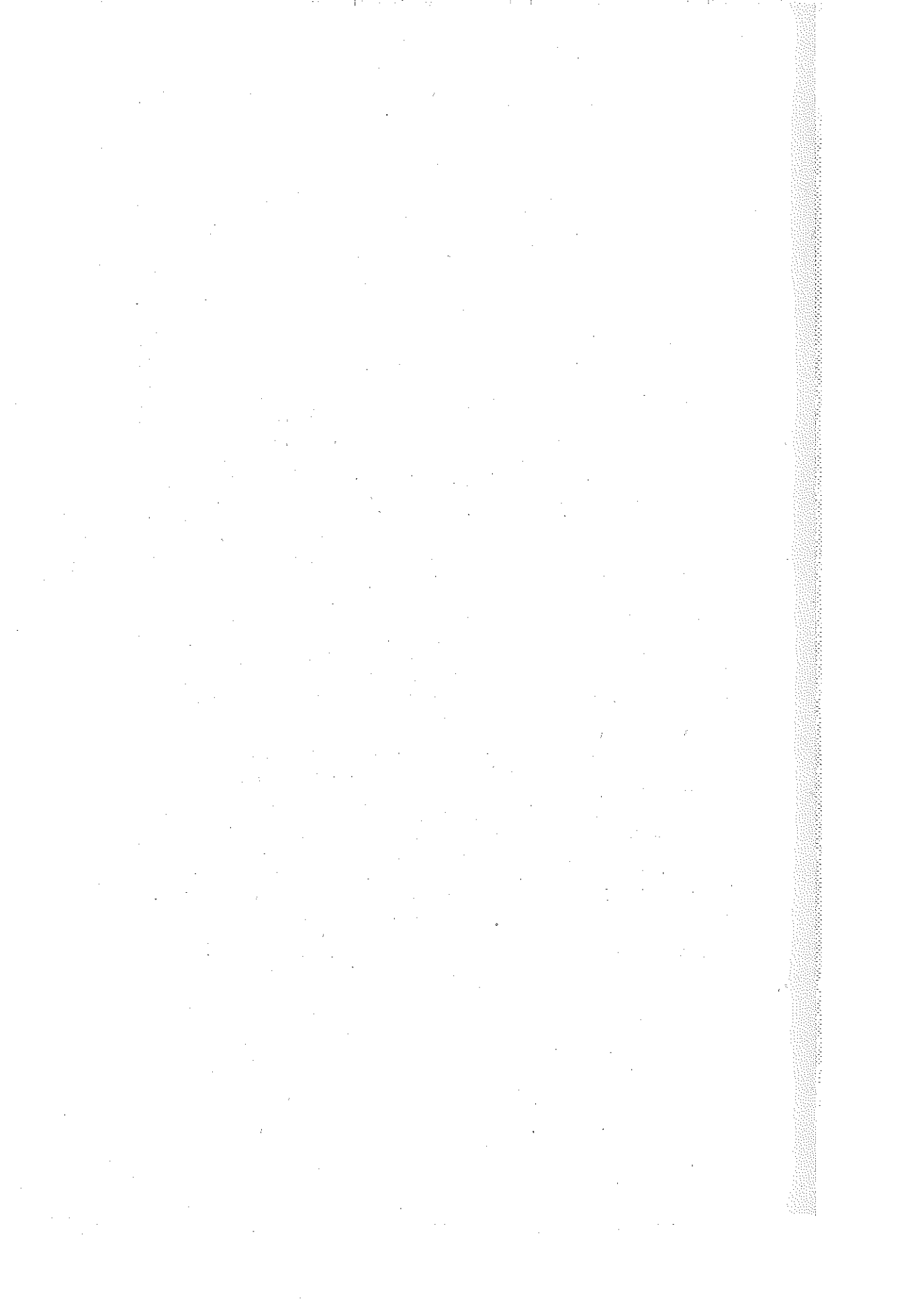
Beyazıt Şubat 1968

Maliye Enstitüsü Müdürü
Prof. M. Orhan DİKMEN



İÇİNDEKİLER

	<i>Sahife</i>
M. Orhan DİKMEN	: Önsöz III
Günter SCHMÖLDERS	: Finanz psychologie 1-10
Günter SCHMÖLDERS	: Mali Psikoloji 11-18
Gıyas AKDENİZ	: Vergi Kanunları ve vergi anketleri ... 19-32
Ugo SORBİ	: Strutture e imposizione Fiscale Nell' agricoltura in Italia: Qualche Lina-mento di Sintesi 33-52
Ugo SORBİ	: İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi ... 53-70
Sahir ERMAN	: Principi di Diritto penale Nel Diritto Fiscale Turco 71-72
Sahir ERMAN	: Türk Vergi Hukukunda yer alan Ce-za Hukukuna ait prensipler 73-88
Ernest S. GRIFFITH	: The Budgeting process in the United States 89-100
Ernest S. GRIFFITH	: Amerika Birleşik Devletlerinde Büt-geleme Usulü 101-112
Orhan GÜRELİ	: Tarım Kazançlarının Vergilendirilme-sindeki Son Gelişmeler 113-132
Süleyman BARDA	: Problème de Financement dans les Transports Modernes et Situation en Turquie 133-174
Süleyman BARDA	: Modern Ulaştırma Finansıman Me-selesi ve Türkiye'deki durum 175-212
Tacettin GÜVEN	: Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişi-ler Bakımından dağılışı 213-236
André ARMENGAUD	: Les Difficultes Economiques du Mar-che Commun 237-244
André ARMENGAUD	: Ortak pazarın iktisadi zorlukları 245-250
M. Ali CANOĞLU	: Muhasebe Sistemleri ve Usulleri 251-276
Zeki KURUCA	: Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesa-bı üzerine bir Deneme 277-294
Salih TURHAN	: Gelir Vergisinde Peşin Ödeme 295-306



FINANZPSYCHOLOGIE

O. Prof. Dr. Günter Schmolders
Universität Köln

Die Finanzpsychologie, wie sie sich in den letzten Jahren im In- und Ausland entwickelt hat, erhebt nicht den Anspruch, eine neue Wissenschaft zu sein; eher ist sie eine unter psychologischen Gesichtspunkten systematisch geordnete Zusammenfassung finanzpolitischer Erfahrung aller Völker, Zeiten und Länder.

Diese Erfahrung zeigt unverkennbar, dass die Finanzpolitik noch weniger als andere Zweige der Wirtschaft- und Sozialpolitik «die Rechnung ohne den Wirt» machen kann; lehnt die ökonomische Theorie heute ganz überwiegend die Fiktion des «homo oeconomicus» ab, so die Finanzpolitik die Vorstellung von einem «homo liber contribuenes».

Diese Fiktion wird vielmehr durch eine genauere Analyse der Steuermentalität, der sogenannten Steuer«moral», und des Steuerwiderstandes» ersetzt, bei der es nicht ohne Heranziehung psychologischer Erkenntnisse abgeht; aber auch sonst verlangt die finanzpolitische Wirklichkeit nach vertiefter psychologischer Deutung, angefangen von der Psychologie der finanzpolitischen Willensbildung in der Verwaltung, im «vorparlamentarischen Raum» über die Analyse des Staatsrentner - und Steuerzahlerverhaltens bis zu den Imponderabilien, die dem «Kredit» der öffentlichen Hand, der Kurs- und Zinsbildung bei öffentlichen Anleihen und letztlich dem Geldwert, dem Vertrauen in die Währung zugrunde liegen.

Auch viele andere Phänomene des geld- und Finanzwesens sind ohne Psychologie nicht zu erklären; erwähnt sei die «Geldillusion», die die Inflation beispielsweise überhaupt erst möglich macht, das «Swiftsche Steuereinkommen», die Frage der Aufnahmefähigkeit des Kapitalmarktes und vieles andere. Bei der Unterbringung einer Anleihe im Publikum, bei Transaktionen wie Umschuldung und Kon-

version öffentlicher Emissionen, aber auch bei der Aushandlung der Haushaltspläne, bei der Einbringung von Steuergesetzen oder -reformen, beim, «Abtasten der Märkte» nach der optimalen Höhe der Steuersätze, in allen diesen und vielen anderen Fällen ist Finanzpolitik nichts anderes als angewandte Psychologie, die ihre Erfahrungen macht; diese Erfahrungen zu sammeln, systematisch zu ordnen und zum Nutzen unserer Gegenwart einleuchtend darzustellen, ist der Gegenstand der Finanzpsychologie.

Damit beantwortet sich sogleich die unvermeidlich auftauchende Frage, welche der zahlreichen Schulen der Psychologie herangezogen werden soll, die philosophische oder die anthropologische, der «Behaviorismus» oder die Tiefenpsychologie» Freuds, Adlers oder Jungs, die qualitative «Faktor - Analyse» oder die Feldtheorie Levins und wie sie alle heissen; sie alle können zu unseren Erkenntnissen beitragen, aber keiner von ihnen gebührt der Vorrang, da es uns nicht auf die theoretische Deutung der Ergebnisse selbst ankommt. Für die Registrierung von Verhaltensweisen, wie sie im Bereich der Finanzpolitik beobachtet werden sollen, ist es nicht wichtig, wie die Fachpsychologie ihr Zustandekommen zu erklären versucht, sondern nur, dass und wann sie auftreten; auch die Rechtsphilosophie hat ihre ungelösten Probleme, ohne dass dadurch ein geordnetes Justizwesen unmöglich würde, und sogar die Elektrotechnik braucht von dem eigentlichen «Wesen» der Elektrizität, die sie täglich anwendet, verhältnismässig wenig zu wissen. Unsere Finanzpsychologie ist also nichts weniger als eine neue oder besondere psychologische Theorie, sondern eine pragmatische Teildisziplin wie die Tierpsychologie oder die Musikpsychologie; alle diese pragmatischen Teilpsychologien leben von den Erkenntnissen, die bei dem jahrhundertealten Bemühen um genauere Beobachtung von Verhaltensweisen gemacht worden sind, und versuchen, diese Erkenntnisse systematisch zu sammeln, zu ordnen und auszuwerten.

Die Quellen der Finanzpsychologie sind infolgedessen zunächst die praktischen Erfahrungen der Finanzpolitik aller Länder und Zeiten, in denen die ältere Finanzwissenschaft häufig vorschnell «Gesetze» zu erkennen glaubte; auch die normativen «Grundsätze», die sie aufgestellt hat, enthalten viel Erfahrungswissen, das psychologischer Ausdeutung zugänglich ist, angefangen von den Grundsätzen für die Gestaltung des Haushaltsplanes über die Steuergrundsätze bis zu den Prinzipien der «Finanziellen Stabilität» oder des «ste-

tigen Wachstums», von dem heute so viel die Rede ist. Zu diesem eigenen Erfahrungsmaterial der Finanzwissenschaft kommt der Beitrag, den uns die Nachbarwissenschaften Biologie und Psychologie, Soziologie und Sozialpsychologie, Ethik und Staatslehre, Strafrecht und Kriminologie, letztlich sogar die Tiersoziologie und -psychologie (Tier - «Ethologie») liefern können; endlich kann an ad hoc durchgeführte Ermittlungen, an Statistik und Erfahrungsberichte, an die Auswertung von Gesetzgebungsmaterialien, Parlamentsverhandlungen sowie an Markt- und Meinungsumfragen angeknüpft werden, die wertvolle Erkenntnisse beizutragen vermögen.

Seit dem Erscheinen der «Theorie der finanzwirtschaftlichen Illusionen» von A. Puviani um die Jahrhundertwende ist eine zusammenfassende Darstellung dieser Art nicht wieder versucht worden, es erscheint an der Zeit, die auf beiden Seiten, in der Finanzwissenschaft sowohl wie in der Psychologie, in unserem Jahrhundert gesammelten Erkenntnisse in einem neuen Versuch zu verschmelzen.

Als Hauptgebiete finanzpsychologischer Forschung möchte ich die drei grossen Fragenkomplexe der Geld - und Finanzpolitik bezeichnen, in denen ohne Finanzpsychologie nicht auszukommen ist:

1. *Die Erforschung der «Steuermentalität» der Bevölkerung,*

ihrer allgemeinen Einstellung oder Attitüde gegenüber der Besteuerung, die sowohl die Grundlage jedes spezifischen «Steuerwiderstandes» als auch letztlich der Ergiebigkeit bestimmter Steuern und Steuerformen ist (Einkommensteuer, Vermögensteuer, Umsatzsteuer). Diese Steuermentalität ist sowohl im internationalen wie im interregionalen Vergleich zu untersuchen; die Steuermentalität der Franzosen und Italiener unterscheidet sich in bemerkenswertem Grad von der der Engländer und Skandinavier, aber auch zwischen Nord - und Süd-deutschland, zwischen Stadt und Land, zwischen Hamburg und Köln bestehen hier charakterische Unterschiede, die genauer zu präzisieren und nachzuweisen sind. Das gleiche gilt in historischer Betrachtung; die Steuermentalität des Mittelalters, in dem es vor allem um die Rechtfertigung der Besteuerung überhaupt ging, unterscheidet sich sehr deutlich von der Steuermentalität des modernen Wohlfahrtsstaates oder der grossen Diktaturen unserer Gegenwart.

Als Forgeerscheinung dieser «Steuermentalität» ist anschließend das Phänomen des «*Stuerwiderstandes*» zu untersuchen, dem die Besteuerung in den einzelnen Ländern, bei den einzelnen Ländern, bei den einzelnen Steuerformen und je nach der Höhe der Steuersätze in unterschiedlichem Grade ausgesetzt ist. Wir unterscheiden hier nach *Gerloff* zwischen aktiven und passiven Formen des Steuerwiderstandes, ferner zwischen legitimen und illegalen Verhaltensweisen, angefangen von der gesetzlich zugelassenen Steuervermeidung und -umgehung, wie sie das sogenannte Swiftsche Steuereinnahme bereits schilderte, bis zu Steuerhinterziehung, Schmuggel und Steuerflucht. Hierher gehört das ganze grosse Kapitel der sogenannten «Steuer-moral», besser als «Ethik» der Besteuerung und der Steuerzahler bezeichnet; es handelt sich dabei nicht nur um Fragen, wie sie schon in den spätscholastischen Auseinandersetzungen um die «Gerechtigkeit» der Steuern eine Rolle spielen, sondern zugleich um Elemente der staatsrechtlichen Grund- und Bürgerrechte, um das Recht auf Eigentum und seine geistig-seelischen Wurzeln um das staatsbürgerliche Bewusstsein und die daraus folgende Opferbereitschaft, letztlich um die «Steuerdisziplin» oder ihr Gegenteil bis hin zum Stuerstreik und zum «Poujadismus».

Für die Finanzpolitik umfasst die Erkenntnis über den Stuerwiderstand zugleich die Frage, wie sie ihm begegnen kann; soll sie den Stuerwiderstand «brechen» oder «umgehen», m. a. W. soll sie «direkte» oder «indirekte» Steuern bevorzugen? Die Besteuerung hat in den Ländern, in denen nach der dort herrschenden Steuermentalität der Steuerwiderstand am kräftigsten ist, meist die indirekte der direkten Besteuerung vorgezogen; andererseits haben die Länder mit hohen direkten Steuern wie England und Schweden ein ganzes Arsenal psychologisch sehr wirksamer «Abatements», Prämien und Tarnmassnahmen entwickelt, angefangen von der Bezeichnung und Zweckbestimmung der Steuern bis zu den Vergünstigungen, Erleichterungen und «loopholes» in der steuerlichen Erfassung, von denen auch das deutsche Steuerrecht nicht frei ist. Um auf die Dauer die meist wenig erfreulichen Zustände zu reformieren, die sich auf diesem Gebiete vom «Spesenmachen» bis zur Steuerkorruption herausgebildet haben, drängt sich

der Gedanke an eine «Steuerpädagogik» für beide Seiten, für die Besteuerung sowohl wie für die Besteuerten, auf, von dem später noch im Zusammenhang mit der Aufgabe besserer «public relations» der öffentlichen Hand kurz die Rede sein soll. Im Hinblick auf eine derartige Steuerpädagogik hat das Kölner Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut in den letzten Jahren zusammen mit führenden deutschen Meinungsforschungsinstituten einige grosse Umfragen durchgeführt; diese Umfragen versuchten vor allem, die Einstellungen zum Staat und zur Steuer, die Informiertheit über die Steuern, die Steuermentalität und die Steuermoral der deutschen Bevölkerung zu erkunden. Die Auswertung dieser Umfragen, die noch keineswegs beendet ist, hat inzwischen schon sehr interessante Ergebnisse gebracht. So wird zum Beispiel von den meisten der Befragten ein Steuersünder (das heisst: jemand, der Steuern hinterzieht) einem «raffinierten (Geschäftsmann)» gleichgestellt; in der Steuerhinterziehung wird also eine moralisch indifferente, für das Geschäftsleben selbstverständliche, gelegentlich fast unumgängliche Verhaltensweise, ein «Kavaliersdelikt», gesehen. Es ist nur die andere Seite derselben Sache, wenn, wie unsere Umfragen zeigen, die meisten Befragten Deutschland für das am schwersten besteuerte Land der Welt halten, selbst gegenüber der Sowjetunion, und annehmen, dass in keiner Epoche unserer Geschichte Steuern so ungerne gezahlt worden seien wie heute.

Dieser Ablehnung des Steuerstaates steht jedoch auf der anderen Seite eine ganz unbefangene Anspruchshaltung gegenüber, die ich gelegentlich als «Subventionsmentalität» bezeichnet habe; der Staat scheint nur noch dafür da zu sein, die wirtschaftlichen Einzelinteressen aller Bürger und Gruppen zu fördern und zu sichern. Man hält - nach unseren Umfragen - die Verteilung der Steuerlast auf die einzelnen Einkommensschichten für sehr ungerecht, und nur wenige finden, dass dieser Steuerlast eine entsprechende Gegenleistung des Staates gegenübersteht. Jede Gruppe hält diejenige Art von Staatsausgaben für minimal, die ihren eigenen Interessen dient: so nehmen die Landwirte an, dass der Staat am wenigsten Geld für die Subventionierung der Landwirtschaft ausgibt und so fort. Überhaupt zeigen sich in der Einstellung zum Staat und zur Steuer sehr

charakteristische Unterschiede bei den einzelnen Berufen, bei den verschiedenen Alters- und Einkommensgruppen. Besonders positiv erscheint - was nicht weiter zu verwundern, wohl aber sehr erfreulich ist - die Haltung der Beamenschaft, während die Bauern in hohem Grade unzufrieden sind, Ähnlich unzufrieden sind merkwürdigerweise nicht die niedrigsten, sondern die mittleren Einkommensgruppen um 500 Mark herum; dem entspricht in der Altersgliederung die Gruppe der 25-30 jährigen, die eben noch kein sehr hohes Einkommen haben, aber eine Familie gründen wollen und einen höheren Lebensstandard anstreben und so den Steuerforderungen des Staates mit ganz besonderem Unwillen gegenüberstehen.

2. *Die psychologischen Grundlagen des öffentlichen Kredits*

Zu diesem Problemkreis liegt insbesondere aus Frankreich seit Jahrzehnten ein umfangreiches Erfahrungsmaterial vor das finanzpsychologischer Auswertung bedarf; der «Kredit» der öffentlichen Hand, seine Gefährdung durch drohende oder wirklich eingetretene Staatsbankerotie, die Technik und Taktik der öffentlichen «Kapitalmarktpflege» und der wechselnden Anreize, mit denen die Emissionen öffentlicher Körperschaften ausgestattet werden, zeigen den Einfluss den die Staatsbürgergesinnung einerseits, das Sicherheitsstreben und die Rentnergesinnung andererseits auf die freiwillige Zeichnung öffentlicher Anleihen von jeher gehabt haben.

Es ist aufschlussreich genug, dass manche Staaten das Hauptgewicht ihrer Einnahmenpolitik auf die Anleiheemissionen legen statt auf die Steuern. P. Leroy-Beaulieu hat schon vor fünfzig Jahren darauf aufmerksam gemacht, dass im Krimkrieg die beiden verbündeten Westmächte Frankreich und England gänzlich verschiedene Wege zur Aufbringung der Kriegskosten einschlugen; während Grossbritannien fast die Hälfte der Kosten durch zusätzliche Steuern aufbrachte, finanzierte Frankreich den Krieg zu 94 % durch Kredit. In diesem Sachverhalt drücke sich nicht nur die verschieden starke Position der Staats- und Steuergesinnung der beiden Völker.

Der Staatskredit findet seine Grundlagen wie seine Grenzen in bestimmten sozialpsychologischen Haltungen des Staatsvolkes. Da ist zunächst die Einstellung zum Sparen überhaupt, ins-

besondere die Einstellung zum Sparen in Form festverzinslicher Papiere, die eng mit dem Vertrauen in die Währung zusammenhängt, von dem gleich noch die Rede sein wird. Auf der anderen Seite handelt es sich um das Vertrauen in die Finanzgebarung des Staates, das nicht zuletzt von den Erfahrungen mit früheren öffentlichen Anleihen abhängig ist. Darüber hinaus liegt in der Labilität der öffentlichen Meinung, in Schwankungen und ihrer Zugänglichkeit für suggestive oder gar demagogische Parolen eine bedenkliche Schwäche des von einem Übermass an öffentlichen Schulden belasteten monetären Systems, das seinerseits durch die Rücksicht auf die öffentliche Schuld in einer Bewegungsfreiheit stark beeinträchtigt ist. Die Grenzen des Staatskredits sind somit nicht einfach in der Höhe des Sozialprodukts oder des Volkseinkommens beschlossen, sondern sind vor allem psychologischer Natur. Hier liegen die Gründe der erweiterten Budget- und Finanzpublizität; hier zeigt sich aber auch die Bedeutung einer «soliden» Finanzgebarung mit ausgeglichenem Haushalt. Darüber hinaus spielen die institutionellen Beziehungen zwischen der staatlichen Schuldenverwaltung und der Zins- und Diskontpolitik der Notenbank eine entscheidende Rolle; von hier aus ergeben sich bedeutsame Verbindungslinien zu dem dritten Komplex, zur;

3. *Geldwertattitüde der öffentlichen Meinung*

Bei allem Streit darüber, was «öffentliche Meinung» eigentlich ist und wer berufen ist, sie zu repräsentieren, unterliegt es doch keinem Zweifel, dass es für die Geld- und Finanzpolitik von höchster Bedeutung ist, das Vertrauen zum geltenden Geld, das Geldwertbewusstsein oder Währungsvertrauen, vor Erschütterungen zu bewahren. Diese Geldwertattitüde ist ein Bestandteil öffentlicher Meinung, was immer darunter zu verstehen ist. In einem inflationserfahrenen Lande, wie in Deutschland, ist die Schwelle, an der das Währungsvertrauen in Furcht und Misstrauen umschlägt, bei weitem nähergerückt als in Ländern mit jahrzehntelanger Stabilität; Albert Aftalions «psychologische Theorie der Valutakrise» gilt mutatis mutandis auch für das Währungsvertrauen der eigenen Bevölkerung.

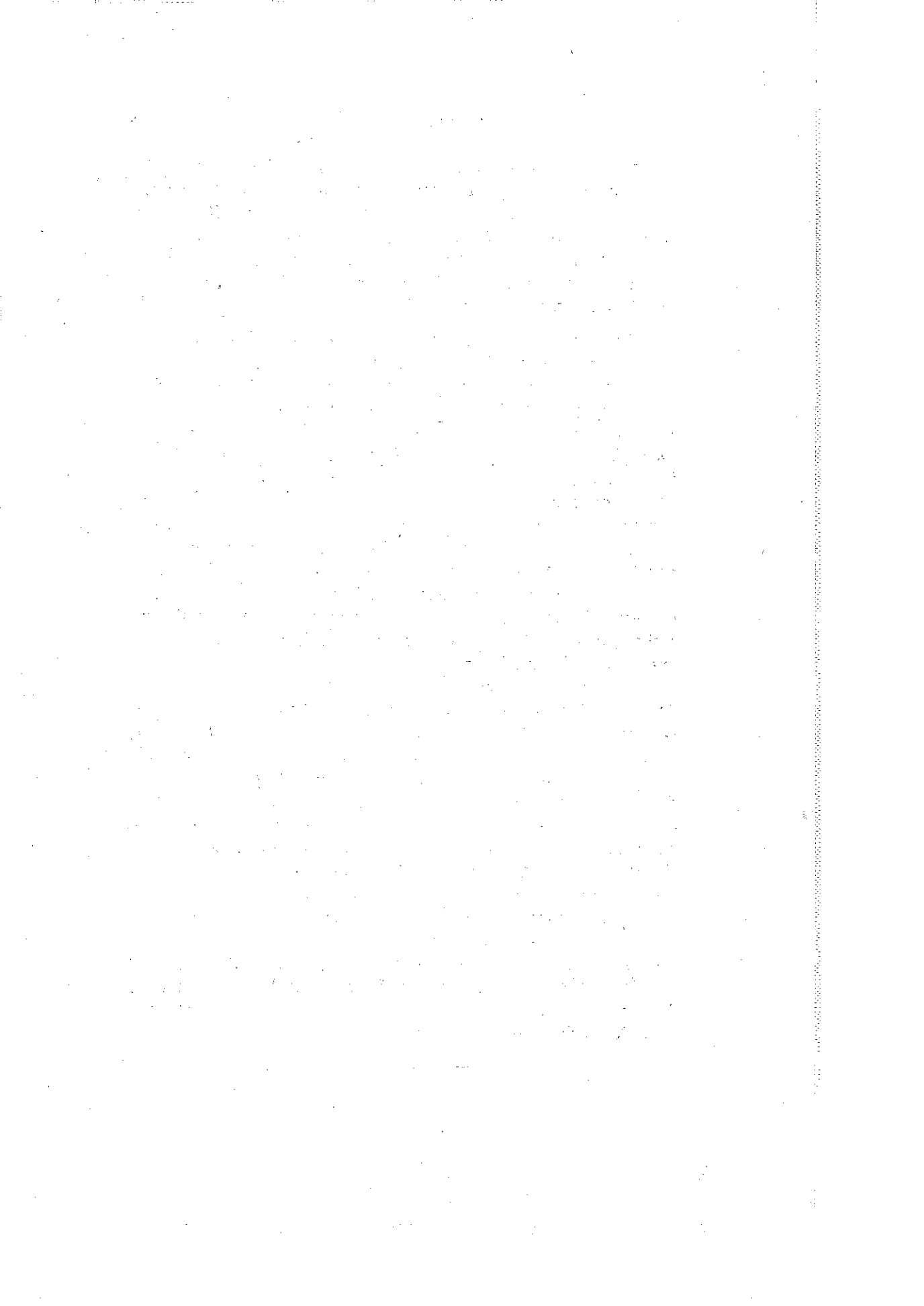
Welcher Grad und welches Tempo allgemeiner Preissteigerung die Bevölkerung toleriert, ohne nach Indexlöhnen und Indexklauseln in längerfristigen Verträgen zu rufen, die die erste Vorstufe einer allgemeinen «Repudiation» des nichtindexgesicherten Geldes darstellen, beruht auf den sozialpsychologischen *Gesetzen der Meinungsbildung und Meinungspflege*, die sich die private Wirtschaft seit langem für ihre Zwecke zu eigen gemacht haht; das Prestige des Geldes steht und fällt mit der allgemeinen Anerkennung seiner «Neutralität», die alle langfristigen Geldtransaktionen überhaupt erst möglich macht, an deren Stelle nach Erreichen der Repudiationsschwelle jedoch nur zu leicht eine ebenso allgemeine Spekulation à la baisse der eigenen Währung tritt, der auch die solideste Notenbankpolitik nicht mehr Herr werden kann. Das Inflationsproblem erweist sich somit in höchstem Masse als psychologisches und sozialpsychologisches Problem; die Finanzpsychologie kann nicht umhin, auch diese Gefahren für das Geldwertbewusstsein mit in ihre Überlegungen einzubeziehen.

Zum Abschluss dieser kurzen Übersicht über die grossen Fragenkomplexe, mit denen sich die Finanzpsychologie beschäftigt, ist daher noch auf die Bedeutung besserer «public relations» für die öffentliche Hand im ganzen hinzuweisen. An die Stelle einer blossen «Budgetpublizität», wie sie den Erfordernissen des Konstitutionalismus im 19. Jahrhundert genügen mochte, tritt im Zeitalter der modernen Massendemokratie die Notwendigkeit, die öffentliche Meinung in ihren breitesten Schichten zugewinnen; die öffentliche Meinung, in der sich das tägliche Plebiszit über alle Institutionen des politischen Lebens vollzieht, vermag den überall bereitstehenden, wachen und hellhörigen Demagogen von links und rechts nur dann Widerstand zu leisten, wenn sie «aufgeklärt» und genügend informiert ist.

Diesen Prozess kann man allerdings heute nicht mehr allein dem eigenen sachlichen Interesse des Bürgers überlassen. Angesichts der Fülle der täglich auf jedermann eindringenden offenen und verseckten Reklame, Propaganda und Überredung muss vielmehr auch die öffentliche Hand ein gewisses Mindestmass an «public relations», wenn nicht sogar an Propaganda betreiben, schon um nicht gänzlich aus dem Gesichtskreis des durch die modernen Massenkommunikationsmittel pausenlos

angerufenen Staatsbürgers verdrängt zu werden; «aktive Finanzpublizität» in diesem Sinne ist ein intensives, zielbewusstes und unabhängiges Bemühen aller Organe der öffentlichen Hand, der breiten Öffentlichkeit ein wahres, vollständiges, eindrucksvolles und verständliches, insbesondere aber ein auf eigene Anschauung gestütztes Bild von den Problemen der öffentlichen Finanzen zu vermitteln.

Dabei genügt es nicht mehr, Interesse vorauszusetzen oder sich wie im Zeitalter des Konstitutionalismus, von vorherein nur an die Interessierten zu wenden; vielmehr ist es zum Kriterium für die mindere Öffentlichkeitsarbeit geworden, dass sie nicht nur Informationen austellt, sondern gleichzeitig auch für eben diese Informationen Interesse zu wecken sucht. Die blosser Veröffentlichung, öffentliche Auslegung und pressemässige Verbreitung eines so komplizierten, umfangreichen und schwer verständlichen Rechnungswerkes, wie es ein moderner Haushaltsplan nun einmal ist, kann die echte innere Anteilnahme der Staatsbürger an den Problemen als solchen, die im Budget ihren zahlenmässigen Niederschlag finden, nicht ersetzen. Der moderne Staatsbürger aber ist es wie selbstverständlich gewohnt, dass alle für ihn bestimmten Informationen - gewünschte wie nicht gewünschte - zu ihm ins Haus kommen; darüber hinaus hat er soch längst daran gewöhnt, überhaupt nur noch solchen Informationen ein Mindestmass an Beachtung zu schenken, die ihm in einer ihn persönlich ansprechenden Form und in veraulichen kleinen Mengen vorgesetzt werde. Um so wichtiger und notwendiger erscheint die «aktive Finanzpublizität». Auf die praktischen Fragen, die sich aus dieser Forderung im einzelnen ergeben, kann an dieser Stelle naturgemäss nicht näher eingegangen werden; so schwierig und vielseitig die Aufgabe ist, die komplexe Struktur des modernen Staats- und Verwaltungsapparates den angesprochenen Wählern und Steuerzahlern wieder anschaulich und durchsichtig zu machen, so ist andererseits ein Erfolg auf diesem Geiete zugleich ein «Integrationsfaktor» erster Ordnung, der dazu beiträgt, die Staatsbürger in den Erlebnis- und Bewusstseinszusammenhang des grössen Ganzen zurückzuführen, aus dem sie sich heute in so bedenklicher Weise zu lösen begonnen haben.



MALÎ PSİKOLOJİ

Ord. Prof. Dr. Günter Schmölders
Köln Üniversitesi

Malî psikoloji, son yıllarda içte ve dışta gelişmiş şekli ile, yeni bir ilim olmak iddiasında değildir; aksine o bütün milletlere, devirlere ve ülkelere ait maliye politikasıyla ilgil tecrübelerin psikolojik görüşler açısından sistematik bir şekilde tanziminden ibarettir.

Bu tecrübeler tam bir açıklıkla göstermektedir ki, maliye politikası, iktisat ve sosyal siyasetin diğer dallarına nazaran daha az tek taraflı olmak durumundadır; nasıl iktisat teorisi, bugün, «*homo economicus*» varsayımını tam bir çoğunlukla reddediyorsa, maliye politikası da «*homo liber enter contribuenes*» tasavvurunu kabul etmemektedir.

Bilâkis, böyle bir varsayımın yerine, vergi zihniyeti, vergi ah-lâkı ve «vergi mukavemeti»nin tam bir analizi ikame edilmektedir; bu tip analizlerde ise, psikolojik bilgilerin kullanılması kaçınılmaz bir zarurettir. Fakat, bunun dışında da maliye politikası realitesi, derin psikolojik izahlara muhtaçtır. Meselâ, bu arada, kamu idaresindeki meclis ve «meclis öncesi sahada» ki malî politika ile ilgili irade teşekkülünün psikolojisi, devlet rantiyeri ve vergi ödeyicisi davranışının analizi, ve nihayet, devlet itibarına, kamu istikrazlarında fiyat ve faiz teşekkülüne ve para kıymetine, para sistemine olan itimata esas teşkil eden hal ve şartlar zikredilebilir.

Para ve maliye sahasının daha bir çok fenomenleri de, psikolojisiz izah edilemezler; buna misal olarak, umumiyetle ancak enflasyonun mümkün kıldığı «Para - illizyonu» na, «Swift'in Vergi Kerat Cetveli» ne, sermaye piyasasına olan talep meselesine v.s. işaret edelim. Bundan başka, bir istikrazın halka satılması, kamu esham ve tahvilâtının konversiyonu gibi transaksyonlar, bütçelerin tanzimi, vergi kanunlarının ve reformlarının ihdası, piyasaların ver-

gi nisbetlerinin optimal yüksekliği yönünden araştırılması hususunda ve bunun gibi birçok hallerde maliye politikası, tecrübeler edinen tatbiki psikolojiden başka bir şey değildir. İşte, bu tip tecrübeleri toplayıp, sistematik bir şekilde tasnif ederek istifademize arz etmek malî psikoloji'nin konusudur.

Bu suretle, sayısız psikolojik ekollerden hangisinin —meselâ, felsefi veya antropolojik okulun mu, «davranış» veya Freud, Adler ve Jung'ın» şuur altı psikolojisi'nin mi— esas ittihaz edileceğine dair kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıkan soru, kendiliğinden cevaplanmış oluyor. Şüphesiz, bunların hepsi, bilgilerimize katkıda bulunabilirler; ancak, bunlardan hiç biri, diğerine nazaran rüçhan hakkını haiz değildir. Zira, bizim için mühim olan neticelerin teorik izahı, değil, bilâkis neticelerin kendisidir. Maliye politikası sahasındaki davranışların nasıl müşahede edilmesi lâzım geldiğinin tesbiti için, meslek psikolojisinin onların meydana gelişini nasıl izaha çalıştığı değil, bilâkis münhasıran onların meydana geliş ve bunun ne zaman olduğu hususu mühimdir. Hukuk Felsefesi'nin de çözülmemiş problemleri vardır; fakat, bu yüzden adli işlerin tanzimi gayri mümkün olmamaktadır. Ve hattâ, elektro tekniğın, her gün kullandığı elektriğın esas mahiyeti hakkında nisbeten az bilgiye sahip olmasına lüzum vardır. O halde, malî psikoloji, yeni veya özel bir psikoloji teorisi değil, hayvan veya müzik psikolojisi gibi pragmatik bir disiplin dâhıdır. Bütün bu pragmatik psikoloji dalları, davranışların tam bir müşahedesini için asırlarca yapılan zahmetler neticesinde elde edilen bilgileri, sistematik bir şekilde toplamak, tanzim etmek ve bunları değerlendirmekle meşgul olmaktadırlar.

Binaenaleyh, malî psikolojinin kaynakları, her şeyden önce, bütün ülkelerin ve devirlerin maliye politikasıyla ilgili pratik tecrübeleridir; ayrıca, maliye politikasının tanzim etmiş olduğu normatif «esaslar» da, psikolojik tefsire müsait pek çok tabikî bilgi ihtiva etmektedirler. Bu meyanda meselâ bütçenin tanziminde riayeti gereken esaslar, vergi prensipleri ve «malî istikrar» veya bugün kendisinden çok bahsedilen «daimî büyüme» prensipleri zikredilebilir. Maliye ilminin bu öz tatbiki materyeline, Biyoloji ve Psikoloji, Sosyoloji ve Sosyal - Psikoloji, Ahlâk ve Devlet ilmi, Ceza Hukuku ve Kriminoloji ve hattâ Hayvan Sosyolojisi ve Psikolojisi (Tier - «Ethologie») gibi komşu ilim dallarının contribution'u inzımam etmektedir. Nihayet ad hoc yapılan araştırmalar, istatistik ve tatbikatla ilgili raporlar, mevzuatın değerlendirilmesi, meclis müzakereleri, keza pi-

yasa ve düşünce anketleri, kıymetli bilgiler vermek suretiyle malî psikoloji için kaynak teşkil edebilirler.

A. PUVIANI'nin «Malî İllizyonlar Teorisi» adlı eserinin neşrin-den beri, bu nevi bir araştırma yapılmadı. O bakımdan, gerek ma-liye ilmi, gerekse psikoloji sahasında, asrımızda toplanmış olan bil-gileri yeni bir deneme içinde mezcetmek zamanı gelmiş bulunmak-tadır.

Malî Psikoloji'ye müteallik araştırmanın esas sahaları olarak, para ve maliye politikasının üç büyük soru manzumesini görmek-teyim :

1. *Halkın «Vergi Zihniyeti» nin Araştırılması*, yani onun ver-gilendirme karşısındaki tutumunun tetkiki. Her özel «vergi muka-vemeti» nin ve binnetice, muayyen vergi ve vergi şekillerinin (Gelir vergisi, Servet Vergisi, Muamele Vergisi) verimliliğine esan teşkil eden bu vergi zihniyeti, gerek milletlerarası, gerekse bölgelerarası mukayese yönünden tetkik edilmek mecburiyetindedir. Fransız ve İtalyanlar'ın vergi zihniyeti, dikkate değer ölçüde, İngiliz ve İskan-dinavlar'ın vergi zihniyetinden ayrılmaktadır, fakat, bu husuta, Kuzey ve Güney Almanya, şehir ve eyalet, Hamburg ve Köln ara-sında da tam ve sarîh surette tespiti gereken karakteristik fark-lar mevcuttur. Bu müşahede, tarihî açıdan da doğrudur; zira, umu-miyetle birinci derecede verginin meşruiyetinin mühim olduğu Or-taçağın vergi zihniyeti, modern refah devletinin veya zamanımızın totoliter devletlerinin vergi zihniyetinden çok bâriz olarak ayrılmaktadır.

Müteakiben, bu «vergi zihniyeti» nin bir netice tezahürü olan «vergi mukavemeti» fenomeninin tetkiki icabeder; vergilendirme, ülkelere, vergi şekillerine ve vergi nisbetlerinin yüksekliğine göre değişen ölçüde bir mukavemete mâruz kalmaktadır. Biz burada, Gerloff'a nazaran «vergi mukavemeti»nin aktif ve pasif şekil-leri ile verginin kanunî ve gayri kanunî reddi hâdiselerine taallük eden meşru ve gayri meşru davranış tarzları arasında bir tefrik yap-maktayız. «Vergi ahlâkı», daha doğru bir ifadeyle, vergilendirme ve vergi mükellefi «ahlâkı», bu kısım la vasıtasız bir şekilde irtibat ha-lindedir. Burada bahis konusu olan yalnız vergilerin «âdilliği» ile ilgili iskolistik münakaşalarda rol oynayan meseleler değil, bilâkis, aynı zamanda, temel ve vatandaşlık haklarının unsurları, mülkiyet

hakkı ve onun fikrî - ruhî kökleri vatandaşlık şuuru ve bunun neticesi olan fedakârlık, ve nihayet, vergi disiplini veya onun aks olan haller (meselâ vergi grev ve «Poujadismuss» gibi) bahis konusudur.

Maliye politikası için mühim olan diğer bir husus, vergi mukavemetine nasıl karşı gelineceğidir; maliye politikası, vergi mukavemetini «kırmalı» mı, yoksa ondan sakınmalı mı? Başka bir ifadeyle, «vasitasız» mı, yoksa «vasıtalı» vergileri mi tercih etmeli? Mevcut vergi zihniyetine göre vergiye mukavemetin en kuvvetli olduğu memleketlerde, vergilendirme, ekseriya vasıtalı vergileri vasitasızlara tercih etmektedir;; diğer taraftan, İngiltere ve İsveç gibi yüksek vasitasız vergilerin hâkim olduğu memleketler, psikolojik tesiri olan indirim, prim v.s. gibi tedbirlerden müteşekkil bir sistem geliştirmişlerdir.

Bu sahada teşekkül eden ve «masraf yapmak'tan vergi irtikâbına kadar giden ekseri menfi halleri devamlı olarak islah edebilmek için «vergi pedagojisi» fikri, gerek vergilendirme gerekse vergi müellefi yönünden önem kazanmaktadır; bundan devletin daha iyi «public relations» fonksiyonu ile münasebet halinde ilerde söz edilecektir. Bu nevi bir vergi pedagojisi hususunda, son yıllarda Köln Maliye Araştırma Enstitüsü diğer büyük Alman araştırma enstitüleri ile birlikte birkaç büyük anket yapmıştır. Bu anketlerin hedefi, her şeyden önce, Alman halkının devlet ve vergiye olan tutumunu, vergilere dair malûmatını, vergi zihniyeti ve vergi ahlâkını araştırmak idi. Bu anketlerin değerlendirilmesi - ki henüz tamamlanmamıştır -, bu arada enteresan neticelere müncer olmuştur. Meselâ, bir vergi günahkârı (yani, vergi kaçırın bir kimse) ankete dahil olan kimselerin ekseriyeti tarafından «kurnaz bir ticaret adamı» na eşit tutulmaktadır; bu yüzden, vergi kaçakçılığı, ahlâkî yönden zararsız, ticarî hayat için tabîî, ve bazen hemen hemen kaçınılması imkânsız bir davranış olarak kabul edilmektedir. Ancak, anketlerimiz gösterdiği aynı meselenin diğer yönüne gelince; fikirleri sorulan kimselerin çoğu, Almanya'yı —Sovyet Rusya muvacehesinde bile— Dünyanın en ağır vergilendirilen memleketi olarak telâkki etmekte ve tarihimizin hiç bir devrinde, vergilerin bugünkü kadar istemiyerek ödenmediğini kabul etmektedir.

Maamafih, vergi devletinin böyle bir reddine mukabil, bazen «subvensiyon zihniyeti» diye tasvif ettiğim bir hak iddiası tutumu mevcuttur; buna göre devlet, münhasıran, bütün vatandaşların ve

grupların münferit iktisadî menfaatlerini teşvik ve garanti etmek için mevcuttur. Yine anketlerimize göre, vergi yükünün münferit gelir tabakalarına dağılımı, gayri âdil addedilmekte ve yalnız pek az kimse, bu vergi yüküne karşılık devletin mütekâbil bir hizmeti olduğunu kabul etmektedir. Her grup, kendi öz menfaatlerine hizmet eden nevideki devlet masraflarını minimum olarak göstermektedir: Meselâ, ziraatçılar, devletin en az ziraate subvansiyon verdiğini kabul ediyorlar v.s. Genellikle, Devlet ve vergiye olan tutum hususunda, münferit meslekler; muhtelif yaş ve gelir grupları bakımından karakteristik farklar mevcuttur. Bilhassa, memur sınıfının tutumu pozitif görünmektedir; buna mukabil, köylüler hiç memnun değildirler. Keza, garip bir tarzda, geliri en düşük olanlar değil, bilâkis, geliri 500 DM etrafında olan orta gelir sınıfları memnun değildirler. Yaş tasnifinde 25 - 30 yaşlarındaki kimselerden müteşekkil grubun tutumu da, bu yöndedir; zira bunlar henüz yüksek bir gelire sahip olmadıkları ve fakat bir aile kurmak, daha yüksek bir hayat standardına ulaşmak istedikleri için, Devletin vergi taleplerine tam bir isteksizlikle karşı durmaktadırlar.

2. *Kamu Kredisinin Psikolojik Esasları.* Bu problem sahası için kaynağı bilhassa Fransa olan ve psikolojik değerlendirmeye muhtaç etraflı tatbiki bir materyal senelerden beri mevcuttur. Bir taraftan, vatandaş zihniyeti, diğer taraftan emniyet düşüncesinin ve rantiyeye zihniyetinin, eskiden beri, kamu istikrazlarının gönüllü satın alınmasına tesir ettiği bir vâkiadır; Devletin itibarı ve onun muhtemel veya gerçekten vukubulan Devlet iflâsları ile tehlikeye mâruz kalması, kamu «sermaye piyasası»na da ve kamu teşekkülleri esham ve tahvilâtının cazip gösterilmesinde başvurulan teknik ve taktik, bunun delilidir.

Bazı devletlerin gelir politikalarının ağırlık merkezini vergiler yerine istikraz ihracına vermeleri, bu hususta kâfi derecede ışık tutucu mahiyettedir. P. Leroy - Beaulieu, daha 50 yıl önce, Fransa ve İngiltere gibi iki Batı müttefikinin takip ettikleri hususuna dikkati çekmiştir; Büyük Britanya, masrafların hemen hemen yarısını ilâve vergilerle karşılarken, Fransa, harbi % 95 nisbetinde kredi ile finanse etmişti. Bu vakıa, yalnız her iki hükümetin farklı kuvvette oluşunun ifadesi değil, bilâkis, aynı zamanda, her iki ülke halkının devlet ve vergi zihniyetindeki derin bir farklılığın neticesidir.

Devlet kredisinin esasları ve hudutları, halkın muayyen sosyal-psikolojik tutumunda mündemiğdir. Bir kere, genel olarak tasarrufa, fakat bilhassa sabit faizli kıymetli evraklar şeklindeki tasarrufa olan tutum - ki bu, para sistemine olan itimat ile sıkı bir irtibat halindedir - burada mühim olan hususlardandır. Diğer taraftan, Devletin malî işlerine olan itimat - ki bu da, daha evvelki kamu istikrazlarından edinilen tecrübeye bağlıdır - söz konusudur. Bundan başka, kamu oyunundaki istikrarsızlık, ve onun ikna edici veya tamamen demogojik mahiyette olan parolalara müsait oluşu da, ayrıca kayda değer hususlardandır. Böylelikle, devlet kredisinin hudutları, sadece sosyal hasıla veya millî gelirin yüksekliği ile tayin edilemez; bilâkis onlar, psikolojik bir mahiyet arz etmektedirler. Bütçe ve malî âleniyetin sebepleri, denk bütçeli bir malî durumun ehemmiyeti, bununla sıkı irtibat halindedir.

3. *Kamuoyunun Para Kıymeti Hakkındaki Tutumu.* «Kamuoyu»nun esasen ne olduğu hususundaki ihtilâf bir tarafa, mer'î paraya olan itimadı, para kıymeti suurunu veya para sistemine olan itimadı sarsıntıdan korumanın para ve maliye politikası için haiz olduğu büyük önem, her türlü şüpheden âridir. Para kıymeti muvacehesindeki bu tutum, kamuoyu mefhumundan ne anlaşılırsa anlaşılınsın, onun bir unsurudur. Almanya gibi enflasyon geçiren bir ülkede - para sistemine olan itimadın korku ve itimatsızlığa tahavvül etmeğe başladığı sınır, yıllardan beri istikrarın hâkim olduğu ülkedekilere nazaran daha yakındır; ALBERT AFTALJON'un «Döviz Krizinin Psikolojik Teorisi» halkın para sistemine olan itimadı için de mutatis mutandis vârittir.

Halkın - endeks ile garanti edilmeyen paranın genel bir reddinin ilk ön kademesini teşkil eden endeks ücretlerini ve uzun vâdeli mukavelelerdeki endeks şartlarını talep etmeksizin-hangi derece ve tempodaki genel fiyat yükselmesine müsamaha edeceği hususu, özel sektörün çoktan beri gayeleri için kendine mal ettiği *kamuoyunun teşekkülü ve ona tesir ile ilgili sosyal - psikolojik kamunlara* istinat etmektedir. Paraya olan itibar, ancak onun uzun vâdeli para transaksyonlarını mümkün kılan «nötür»lüğünün genel olarak tanınmasıyla devam edebilir; mamafih, parayı red sınırının erişilmesiyle en iyi Merkez Bankasının dahi mâni olamayacağı genel bir para spekülasyonu vuku bulur. Böylece, enflasyon problemi, büyük ölçüde psikolojik ve sosyolojik bir mesele olarak ortaya çık-

maktadır. İşte, malî psikoloji, para kıymeti şuurunu için vârit olan bu nevi tehlikeleri de mülâhazalarına dahil etmek zorundadır.

Binaenaleyh, malî psikolojinin iştilal konusu olan büyük soru manzumelerine dair bu kısaca toplu bakışı neticelendirirken daha iyi «public relations» in devlet için haiz olduğu öneme de işaret etmek lâzım. 19. uncu asrın icabları için yeterli olabilmekte olan sırf bir «bütçe âleniyeti» yerine, modern halk demokrasisi devrinde, kamuoyunu —en geniş tabakalarını kapsayacak şekilde— kazanmak zarureti kaim olmaktadır. Siyasî hayatın bütün müesseseleri hakkında yapılan «günlük plebist» e sahne olan kamuoyu, ancak tenvir edildiği ve yeter derecede bilgi ile teçhiz edildiği takdirde, her yerde hazır ve uyanık olan sağ veya sol temayüllü demagoglara karşı koyabilir.

Şüphesiz, bu dâva bugün artık yalnız vatandaşın kendi esas ilgisine terkedilemez. Bilâkis, her gün her ferde nüfuz eden açık ve gizli reklâm, propagandaların çokluğu dolayısıyla devletin de, «public relations» yönünden bazı gayretler sarf etmesi gerekmektedir; zira, ancak bu takdirde devamlı olarak modern kitle haberleşme vasıtalarına muhatap olan vatandaşın gözünden kaybolmaması mümkündür. Bu mânadaki «aktif malî âleniyet», geniş halk tabakalarına kamu maliyesi problemlerinin gerçek ve tam, ikna edici ve anlaşılır, bilhassa öz görüşe dayanan bir tablosunu vermek amacıyla bütün devlet organları tarafından sarf edilen entensif, şuurulu ve müstakil bir çabadır.

Bu esnada, alâkanın mevcudiyetini şart koşmak veya —meşrutiyet devrinde olduğu gibi— sadece alâkalılara yönelmek, artık kâfi gelmemektedir, bilâkis, umum ile ilgili modern çalışmanın münhasıran malûmat vermeyip, aynı zamanda bu malûmat için alâka da uyandırma çarelerini araması esastır. Modern bir bütçe gibi muğlâk; mufassal ve güç anlaşılır bir hesap eserinin sadece neşri, genel tefsiri ve basın kanalıyla yayılması, vatandaşların bütçede adedî ifadelerini bulan problemlere içten iştiraki yerine kaim olamaz. Ancak, modern vatandaş onun için esas olan —arzu edilen ve edilmeyen— bütün malûmatın ayağına kadar gelmesini tabîî telakki eder; ayrıca, genellikle yalnız ona şahsen hitap eden yoğun olmayan haberlere ilgi gösterir. İşte, bu yüzden «aktif malî âleniyet»in önem ve zarureti büyüktür.

Böyle bir talepten doğen münferit pratik soruları, tabiatıyla burada daha yakından tetkik etmek kabil değildir; maamafih, netice itibariyle denilebilir ki, modern devlet ve idare teşkilâtının kompleks strüktürünü seçmen ve vergi mükellefleri için tekrar müşahhas bir hale getirmek vazifesi ne kadar güç ve çok taraflı ise, diğer taraftan bu sahada kaydedilecek bir başarı da birinci derecede bir «entegrasyon faktör» üdür; ancak, bu sayede, vatandaşlar —büyük endişe verici bir tarzda uzaklaşmakta oldukları— bir arada yaşama şuuruna kavuşurlar.

VERGİ KANUNLARI VE VERGİ ANKETLERİ

Prof. Gayas AKDENİZ
İktisadî ve Ticarî İlimler
Y. Okulu Müdürü

20. Asırda, vergi, devlet elinde sosyal ve ekonomik düzenin sağlanması bakımından en müessir bir müdahale aleti haline gelmiştir. Verginin bu rolüne bir de geleneksel rolü olan devletin finansman vasıtası olma niteliği eklenirse âmme müessesesi olarak önemi ortaya çıkar.

20. Asır vergisi, bilindiği gibi, ağır, fakat adil ve bu yüzden komplike bir mekanizmadır. Buna mukabil, 20. asır mükellefi de, ne vakit, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceğini açık olarak bilmek arzusunda. Böylece, verginin komplike olma niteliği ile, mükellefin açıklık arzusu çatışma halindedir. Bu çatışmayı asgari hadde indirecek tedbir, vergi kanunlarının çok iyi hazırlanmasıdır. Mükellefin cebindeki veya kasasındaki parayı hemen hemen belli bir karşılık göstermeden almak demek olan vergicilik, hiç şüphe yok, dünyanın en güç sanatıdır. İşte, bu sanatın muvaffakiyetle icrasında kanunun iyi hazırlanmış olması büyük bir rol oynar. Böylece, acaba vergi kanunu nasıl hazırlanmalıdır? Problemi önemli bir mesele olarak karşımıza çıkmış olur. Bu sorunun teorik cevabı, şüphesiz, «kanunu icra organı hazırlar.» şeklinde olacaktır. İcra organının bu görevini de onun bir parçası olan Maliye Bakanlığının yaptığını biliyoruz. Ama, fiilen, Maliye Bakanlığı vergi kanununu nasıl hazırlar? Sorusunun cevabı pek basit değildir.

Türkiye'de, vergi kanunları tasarılarının hazırlanması işini Gelirler Umum Müdürlüğü, Teftiş Heyeti, Tetkik Kurulu gibi servislerle bazı hallerde karma komisyonlar yapmaktadır. Yani, bu konuda muayyen ve belirli bir usul yoktur.

Bu konuda, tatbikatçı ve hoca olarak 37 seneyi aşan tecrübelerime dayanan görüşüm şöyledir: Vergi kanun tasarılarının hazırlan-

lanması işi birkaç safhada yapılmalıdır. Bu safhaları aşağıda açıklamaya çalışacağım.

1 — Araştırma :

Yeni vergi kanunlarının hazırlanması veya mevcut vergi kanunlarının tādili hakkındaki kanun tasarısı hazırlıklarından evvel, bu konularda metodlu ve düzenli araştırmalara ihtiyaç vardır. O halde, yeni kanun veya tadil tasarısı hazırlıklarına başlamadan evvel, elimizde bu dökümanların kapsadığı konularda yapılmış bilimsel araştırmaların mevcudiyeti gerekir. Bu safhada karşımıza diğer önemli bir problem çıkar: Acaba araştırma işini hangi servis yapacaktır? Yine şahsi kanaatime göre, araştırma işini, araştırma alanında ihtisas sahibi şahıslardan kurulu, Maliye Bakanlığına bağlı ve devamlı olarak faaliyette bulunan bir «Araştırma Servisi» (veya Tetkik Kurulu)'nin yapması zorunludur. Bu servisin organizasyonu meselesi ayrı bir konudur. Ve yapılacak incelemeler sonunda en uygun organizasyon şekli tesbit edilir.

Şimdi, burada, araştırma işinin sırf bu işle meşgul daimi bir servis tarafından mı, yoksa Maliye Bakanlığının diğer organları veya bilim müesseseleri tarafından mı yapılması gerektiği konusu ister istemez bahis konusu olacaktır. Araştırma servisi dışında araştırma işi yapması düşünülebilen organlar, Maliye Bakanlığı Gelirler Umum Müdürlüğü, Maliye Teftiş Heyeti, Hesap Uzmanları Kurulu gibi organlarla, son zamanlarda ihdas edilen ve karma bir komisyon halinde çalışan «Vergi Reform Komisyonu» ve bilim müesseseleridir.

Evvelâ, vergi reform komisyonu hakkındaki düşüncemi söyleyeyim. Bu komisyon, haddi zatında, muntazam ve daimî bir araştırma servisi olarak örgütlenmiş olmadığı için bahis konusu edilen araştırma işinden ziyade vergi problemleri hakkında istişari mütalâa beyan eden geçici bir servistir. Binaenaleyh, görevleri benim burada bahsettiğim araştırma işi dışında olan bir kuruluştur.

Gelirler Umum Müdürlüğüne gelince, bu servis vergi kanunlarını uygulayan teşkilâtın başında bulunan bir tatbik organıdır. Tatbik organı vergi uygulamalarını sevk ve idare etmek üzere örgütlendiğinden, araştırma işi gibi mahiyet itibariyle başka vasıf ve elemanlar istiyen bir görevi ehliyetle ve gereği gibi yapamaz. Ve

araştırma faaliyeti, ister istemez, tâli ehemmiyette kalır. Nitekim, bundan evvel Maliye Bakanlığı Gelirler Umum Müdürlüğünde araştırma işi yapmak üzere örgütlenen servisler bu görevi başaramamışlardır.

Araştırma konusunda, Maliye Teftiş Heyeti ve Hesap Uzmanları Kurulu gibi murakaba organları için de aynı şey söylenebilir. Bunların vazifesi murakabe olduğundan, araştırma işi kendilerine verildiği takdirde bu faaliyet tâli mahiyette kalacak ve gereken randıman alınamayacaktır.

Bilim müesseselerine gelince, bunların araştırmaları da, devlet faaliyetlerinin sistematik ve metodik bir takip ve incelemesini yapan, özel araştırma hedeflerine uygun, devamlı ve muntazam olamaz. Ama bu servisler ve müesseseler, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacak bir araştırma servisine yardımcı olabilirler.

Yukarıda belirttiğim gerekçeler dolayısıyla ve uzun yıllar Maliye Bakanlığının çeşitli servislerinde ve bilhassa Maliye Tetkik Kurulunda edindiğim tecrübelerle dayanarak ve kesinlikle söyleyebilirim ki, vergi kanunlarının tetvinine veya tadiline tekaddüm eden vergi araştırmaları, ancak, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacak ve sadece araştırma işleriyle uğraşacak bir servis tarafından yapılmalıdır. Böyle bir servisin, vergi uygulamalarını yapan servisler gibi bizzat tatbikat yapmadığı ve bu sebeple uygulamalardan uzak olduğu veya servisler ve enstitüler gibi kâfi ilmî ehliyete haiz olmayacağı gerekçeleriyle arzulanan neticeleri ve randımanı veremeyeceği şeklindeki mukadder tenkitlerin de burada cevaplarını vermek isterim.

Bir defa, teşkilât bakımından, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacak bir araştırma servisinin, muhakkak surette, bilimsel ehliyeti haiz elemanlarla uygulamaları fiilen yapmış elemanlardan müteşekkil karma bir kuruluş olması şarttır. Bilhassa böyle bir araştırma servisinin başına ilmî araştırmalarıyla şöret yapmış ilim adamlarının getirilmesi, bunların yanına kâfi adette ve ehliyette geniş tecrübesi olan tatbikatçıların verilmesi, teşkilât cephesinden ihtiyaçları karşılayabilir. Diğer taraftan, çeşitli araştırmalara bütün idari ve akademik teşkilâtın yardımcı olmasını sağlamak, araştırmacıyı, faaliyetlerinde en geniş vasıtalarla tehziz etmek ve çalışmalarını kolaylaştıracak tedbirleri almak lâzımdır. Esasen, bu servis,

araştırmacı olarak bütün müesseselerden faydalanacak, bunların fikirlerini alacak, elde ettikleri sonuçları değerlendirecektir. Böylece, araştırma faaliyeti, kendi mihrakı etrafında bütün ilgili müesseselerin çalışmalarından yararlanmak imkânını bulacak ve bunları, kendi ihtisas konusu olan araştırma prosedürü süzgecinden geçirerek en salim sonuçlara varabilecektir. Bu çeşit müstakil araştırma servislerinin en önemli faydası, araştırmaları fasılasız, devamlı ve düzenli bir şekilde yaparak, hadisleri başından sonuna kadar en geniş şekilde bir tetkike tâbi tutabilmesi ve değerlendirebilmesidir. Fasilalı, düzensiz ve devamsız araştırmalarda, herhangi bir hadisenin incelenmesinde salim sonuçlara varılması imkânı düzenli ve devamlı araştırmalara nazaran daha zayıftır. Sonuç olarak özetlemek gerekirse, vergi kanun tasarılarının veya tadillerinin hazırlanmasından evvel vergi hadiselerini devamlı, düzenli ve fasılasız etüdiye edebilecek şekilde ve Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenmiş, ilim adamları ve tatbikatçılarla takviye edilmiş bir araştırma servisinin lüzumu kesin bir zaruret olarak ortaya çıkmaktadır. Bu servis, vergi meselelerini devamlı ve düzenli bir şekilde takip edecek, vergileri bütün cepheleriyle inceliyecek ve vardığı sonuçları vergi politikasını idare edenlere sunacaktır. Böylece vergi kanunlarının hazırlanmasına tekâddüm eden birinci çalışma safhasını, daimî araştırma servisinin yapacağı vergi araştırmaları teşkil edecektir.

2 — Vergi Prensiplerinin Tesbiti :

Araştırma servislerinin yapacağı araştırmalar yeni tedvin edilecek veya tadil olunacak vergi kanunlarının istinad edeceği prensiplerin tesbitine yarayacaktır. Ancak araştırma servisinin bu konudaki görüşü bir teknik organın görüşünden biarettir. Ve istişari mahiyettedir. Bu konuda asıl karar organı vergi politikasından sorumlu olan bakandır. Bakan, kararlarını, bilindiği gibi, bazı teknik servislerin yardımıyla alır. Bakanın vergi işlerinde istişari organı gelirler Umum Müdürlüğüdür. Bu Umum Müdürlük, vergi politikası ve vergi kanunlarının prensipleri hakkında Bakanın karar almasına yardımcı olacağına göre, Bakan, karar almadan evvel bu servisin görüşünü de öğrenecektir. Demek ki, teknik servis olarak araştırmayı yapan araştırma servisi ile vergi konularında Bakana yardımcı olan gelir servisleri Bakanın istişari organları durumundadırlar.

O halde, vergi kanunlarının prensiplerini tesbit ederken yukarıda bahsettiğimiz organların temsilcilerinden müteşekkil bir kurul, bir komite veya komisyonun bir hazırlık çalışması, bir ön çalışma yapması zaruridir. Bakan bu ön çalışma sonuçlarından, araştırma ve uygulama servisleri vasıtasile bilgi edinecek ve kesin kararını verecektir. Yukarıda bahsettiğimiz «Prensipleri Tesbit Komitesi» ne araştırma ve icra servislerinden başka, Maliye Teftiş Heyeti, Hesap Uzmanları Kurulu gibi murakabe organları ve vergiler temyiz komisyonu gibi kaza organları temsilcilerinin katılmasında fayda vardır. Keza, bu komiteye bilim müesseselerinden de temsilci almak lâzımdır.

Demek ki, vergi kanunlarının hazırlık çalışmalarında ikinci safha, prensipleri tesbit komisyonu çalışmaları ve bu çalışmalardan alınan sonuçlara göre vergi prensiplerinin bakan tarafından kesin olarak tesbitidir.

3 — Vergi Kanun Tasarılarının Hazırlanması :

Vergi kanunu prensipleri tesbit edildikten sonra 3. safha bu prensiplere dayanan bir vergi kanununun hazırlanmasıdır.

Burada en önemli mesele, kanunu kimin veya kimlerin hazırlayacağıdır. Bir kanunun belli prensiplere uygun olarak hazırlanması ihtisas isteyen oldukça güç bir iştir. Memleketimizde kanun tasarılarını hazırlama işi, zaman zaman, çeşitli servislere veya şahıslara, bu konuda görev verilmesi suretiyle yapılmaktadır. Yani, kanunları hazırlama işi belli bir servise yaptırılmamakta, çeşitli servislere veya şahıslara, yaptırılmaktadır. Kanaatimce, bu uygulama mahzurludur. Zira, kanun hazırlama işi, diğer faaliyetlerden ayrı, özellikler taşıyan ve ihtisası gerektiren bir faaliyettir. Çeşitli servis ve şahıslara kanun tasarısı hazırlattırılması, kanunlar arasında, kanun tekniği bakımından farklılıklar yaratacağı gibi, kanunların eksik ve kusurlu, diğer mevzuatla ahenkleştirilmemiş bir şekilde çıkmasına da sebep olabilir. Hatta, bu usulün, kanun maddelerinin, kanunun dayandığı prensiplere aykırılıklar göstermesi ve kanunun vuzuhunu bozması da muhtemeldir. Bir kanunun prensiplerini tesbit etmek başka, bu prensipleri kanun maddelerine aktarmak yine başka bir ihtisas işidir. Bundan dolayı, kanaatimce, kanun tasarılarının hazırlanmasında, bu işte yetiştirilmiş ve ihtisaslaştırılmış elemanlar kullanmak zaruridir.

Bu konuda, evvelâ, bu iş hangi servise verilmelidir? problemi- nin halli gerekir.

Kanaatimce, bu işi yetkiyle yapacak servis Araştırma servisi- dir. Ancak, bu servisin kanun tasarıları hazırlamak için yetiştiril- miş, ihtisaslaştırılmış elemanları olması lâzımdır. Bu konularda, yabancı kanunların da incelenmesi, diğer memleketlerdeki kanun tekniği ve hazırlanması konularının etüdiye edilmesi faydalı olur. Bundan başka, bu konular üzerinde çalışacak elemanların bilgili, tecrübeli ve Türkçeye ve kanun diline aşına mütehassıslar arasın- dan seçilmesi ve özel çalışmalarla hazırlanması gerekir. Bu müte- hassısların kanunun genel çerçevesi, tertip ve tasnifi, prensiplerin kanun maddelerine intikal ettirilmesi, kanun maddeleri arasında irtibat ve ahenk sağlanması, diğer kanunlarla ahenkleştirilmesi ve kanun dili konularında özel çalışmalar yapmaları gerekir. Diğer ta- raftan, kanun tasarılarının hazırlanmasında bu mütehassısların ko- miteler halinde çalışmaları da faydalıdır. Hatta aralarında, yukarı- da belirtilen hususlarda bir iş bölümü yaparak çalışmaları da düşü- nülebilir. Bittabi, kanun tasarısını hazırlama görevinin araştırma süresinde olması, diğer servislerde mevcut mütehassıs elemanlardan faydalanılmasına mâni değildir.

4 — *Gerekçenin hazırlanması :*

Bir kanunun gerekçesi, kanun metni kadar önemlidir. Zira, ka- nun hükümlerinin dayandığı ana fikir ve prensipler ancak bu gerek- çelerle ortaya konur. Bundan başka, kanun metninin sakit olduğu veya açık olmadığı hallerde kanunun ruhuna uygun yorum ve tat- bikat, gerekçeye dayanarak yapılabilir. Binaenaleyh, gerekçelerin etraflı, açık ve yeterli olarak hazırlanması büyük bir önem taşır. Türkiye'de bazen, en önemli kanunların gerekçesiz hazırlandığı ve bu şekilde kabul edilerek uygulandığı görülmüştür. Bu noksan, bil- hassa vergi kanunları tatbikatında, mükellef, hazine ve kaza mercileri bakımından büyük mahzurlar doğurmaktadır. Bu durumlarda vergi mükellefi vergi sorumluluğunun derecesini ve vüsatini bile- mez. Hazine vergi kaybına maruz kalır. Kaza mercileri kararların- da mütereddit kalırlar.

Gerekçenin hazırlanması, hiç şüphesiz, kanun tasarısı metnini hazırlyan mercilere terettüp eder. Ancak, gerekçenin, kanun pren- siplerini koyan mercilerce kontrol edilmesi ve onların tasdikinden

geçirilmesi icabeder. Çünkü, gerekçenin kabul edilen prensiplere uygunluğu ancak bu mercilerce kontrol edilebilir.

5 — *Kanun tasarılarının ilgili idari servisler tarafından incelenmesi (İdari anket) :*

Kanun tasarıları hazırlandıktan sonra, Bakanlığın ilgili servislerine (Gelirler Umum Md. Prensipl Komitesi, Maliye Teftiş Heyeti, Hesap Uzmanları Kurulu, Defterdarlık, Mal Müdürlüğü ve Vergi Daireleri ile Kaza Mercileri) gönderilerek bunların mütalâalarının alınması lüzumludur. Buna bir nevi idari anket diyebiliriz. Bu prosedür, kanunların kusursuz bir şekilde tedvini bakımından çok önemlidir. Türkiye'de, fiilen, böyle bir usule riayet edilmemektedir. Meselâ, vergi kanunlarının uygulamalarını yapan vergi daireleri, yeni kanunlar veya tadilleri meriyete girinceye kadar bunlardan haberdar olamamaktadır. Halbuki, tatbikatçılar, kanunun uygulanması ve ihtiyaçlara uyması yönünden eksikleri görebilecek en yetkili mercilerdir.

6 — *Kanun tasarılarının bilim müesseseleri tarafından incelenmesi :*

Vergi kanun tasarılarının ilgili üniversite, akademi ve enstitü gibi bilim müesseseleri tarafından incelenmesi çok faydalıdır. Bilhassa kanunun dayandığı prensipler bakımından bu müesseselerin görüşleri muhakkak tesbit edilmeli ve değerlendirilmelidir. Maliye Bakanlığı, çoğunlukla, bu yola başvurmakta, fakat bazen de bilim müesseselerin mütalâası alınmadan hareket edilmekte veya bu mütalâalar değerlendirilmemektedir. Prensipl olarak bilhassa ana kanun tasarılarında bu prosedüre müracaat edilmesi lüzumludur.

7 — *Kanun tasarılarının mesleki teşekküller tarafından incelenmesi :*

Kanun tasarıları, ticaret ve sanayi odaları, odalar birliği, borsalar birliği gibi mesleki teşekküller tarafından incelenmeli ve bu müesseselerin görüşleri ve mütalâaları değerlendirilmelidir. Bir memleketin ekonomik hayatını çok yakından ilgilendiren vergi kanunlarının iktisadî fonksiyonlar yapan müesseseler tarafından incelenmesi ve görüşlerinin öğrenilmesi kanunun muvaffakiyeti ve tatbikatın iyi yürümesi bakımından zaruridir.

8 — *Kanunun teşrii organlar tarafından incelenmesi :*

Vergi kanunu tasarısı Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp icra organınca teşrii organa sevkedildikten sonra bu organın incelenmesine maruz kalacaktır. Türkiye'de teşrii organ tarafından yapılacak incelemeler kanunun tadilini gerektirdiği takdirde, bu tadilâtın, bilhassa tadilât geniş miyasta olduğu takdirde, yukarıda açıkladığımız prosedüre uygun olarak yapılması lüzumludur. Zira, teşrii organ kanun tasarısını bizzat tadil etmeye teşebbüs eder ve kanunun tümünde mevcut ahenk ve prensiplerin kanun maddelerine aksettirilmesi, kanun maddeleri arasındaki irtibat ve kanunun diğer kanunlarla olan koordinasyonu, kanun tasarısını hazırlayan organlar tarafından yapılmazsa, kanunda aksaklıklar ve ahenksizlikler olabilir. Kanun bir kül, maddeleri onun cüzüleridir. Maddelerle kanunun tümü arasında mevcut sıkı bağlar, mütehasıs merciler tarafından incelenip ahenkleştirilmezse, kanunun getirdiği sistem bozulabilir. Bunun içindir ki, İngiltere'de, malî kanunlar tüm halinde ya kabul veya reddedilir. Teşrii organ kanun tadilini bizzat yapmaz. Kanunu iç ve dış bünyesiyle ahenkli ve sistemli bir şekilde hazırlıyacak organlar yukarıda bahsettiğimiz organlardır. Teşrii organ icra organına ancak bir istikamet veya bir direktif verebilir. Bu istikamet veya direktifi kanunun bünyesine ithal edecek organ, kanun tasarısını hazırlayan yetkili mercilerdir. Mevzuatımızda bu gayeyi sağlayacak tadilâtın yapılması çok faydalı olur. Eğer, mevzuatta, bu hususta gerekli olan tadilât yapılmazsa, teşrii organ, çalışmalarını bu gayeye uyacak şekilde ayarlıyabilir ve ayarlamalıdır. Aksi takdirde kanunun vahdeti ve sistemi bozulur, tatbikatta adaletsizlikler ve akasamalar olur!

9 — *Kanunun gizliliği meselesi :*

Memleketimizde kanun tasarıları, çoğunlukla, icra organının merkez teşkilâtı ile teşrii organlar arasında gizli ve saklı kalmakta, tatbikatçılar, ilgili merciler, mesleki teşekküller ve bilim müesseseleri kanundan ancak meclis umumi heyetinde müzakere cereyan ederken haberdar olmakta ve binaenaleyh mütalâa ve görüşlerini tasarı hazırlanırken bildirememektedirler. Bu hareket tarzının gerekçesi, kanunun hazırlanmasında çeşitli müessese ve şahısların, çeşitli kanallardan, icra ve teşri organlarına baskı ve etki yaparak kanunu dejenere edebilmeleri düşüncesidir. Öyle anlaşılıyor ki, Tür-

kiye'de, icra ve teşri organları bu baskı ve etkilere gereği kadar mukavemet edememektedirler. Bu durum, demokratik organları normal işliyemiyen bütün memleketlerde mevcuttur. Ama, bu baskı ve etkilere mâni olmaya çalışılırken, faydalı müdahalelerde bulunabilecek müessese, teşekkül ve mütehassısların, bu lüzumlu hareketlerinin de önüne geçilmiş olmaktadır. Kaldı ki, icra ve teşrii organları üzerine yapılacak siyasî baskı, kanun tasarısı meclise verildikten sonra da olabilmekte, olmaktadır. Kanunun çeşitli sınıf ve şahıs menfaatlerine göre değiştirilmesi, memleketin sosyal ve siyasî ahlâkına bağlı olduğuna göre, müdahale, eğer yapılacaksa, buna, kanun tasarısını ilgili mercilerden gizli tutmak suretiyle mâni olmaya imkân yoktur. Bilâkis, bu suretle siyasî baskılar ortadan kaldırılamadıktan başka, ilgili mercilerin, kanunun tadvininde yapacakları müsbet etkiler de bertaraf edilmiş olacaktır. Nihayet, bu konuda, şunu da unutmamak gerekir ki, demokrasi açıklık demektir. Gizlilik olan yerde demokrasinin mevcut olduğu iddia edilemez. Bir müessese ya bütün icaplarıyla kabul olunur ve uygulanır, yahut da kabul olunmaz ve uygulanamaz.

10 — Kodifikasyon :

Bir kanun yapıldıktan sonra tadil edildiği takdirde, bu kanunun, muadeli hükümleriyle birlikte tek bir kanun halinde tedvinine kodifikasyon diyoruz. Bilhassa memleketimiz gibi kanunların çok sık ve çeşitli tadillere maruz kaldığı ülkelerde, kodifikasyon, hem vatandaş ve tatbikatı yapan icra organları bakımından, hem de kaza organları bakımından çok lüzumlu bir müessesedir. Bu müessesenin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için kodifikasyon yetkisinin icra organına verilmesi gereklidir. Zira, teşri organının çalışma mekanizması ağır ve komplike olduğu için kanunun hem tasdikini, hem de kodifikasyonunu bu organa yaptırmak çok güç ve hatta imkânsızdır. Bilindiği gibi, Fransa'da bu ameliye décret - lois'larla yapılmaktadır. Bugün, Türkiye'de, vergi kanunları çeşitli tadillerle o hale gelmişlerdir ki, bunların içinden değil vatandaş, en yetkili merciler ve eksperler dahi çıkamamaktadırlar. Böylece, vergi kanunları tatbikatı, aksamalar ve yanlış uygulamalarla, hem vatandaş, hem de hazineyi zarara sokmaktadır. Kanaatimce, vergi kanunları konusunda kodifikasyon müessesesini kurmak ve işletmek Türkiye için bir zaruret haline gelmiştir. Bunu sağlamak için teşri organının vergi kanunlarını kodifiye etmek yetkisini icra organına

vermesi kifayet eder. Böylece, esasen, bugün, fiilen; vergi broşürleri, vergi kitapları ve derlemeler çıkarmak suretiyle gayrı resmî surette yapılmakta olan kodifikasyona, kanunî bir nitelik de verilmiş olacaktır. Türkiye'de, kanunî yoldan kodifikasyon sisteminin kurulmamış olması, bu işlemin sadece Maliye Bakanlığı tarafından fiilen yapılması şeklinde değil, ihtiyaçların tazyikiyle çeşitli müesseseler ve şahıslar tarafından yapılmasını da imtaç etmekte, bu müessese ve şahıslar ise bazen kâfi yetki ve bilgiyi haiz olmadıklarından, bazen de lâubali hareket ettiklerinden, yanlış eserler düzenlemekte ve bilhassa mükelleflerin yanlış tatbikat yapmasına sebep olmaktadır. Mükellef, kodifikasyon işini bizzat yapamayacağı için, bilmeburiye bu kifayetsiz özel kodifikasyon eserlerine müracaat etmekte ve neticede yanlış uygulamalar yüzünden cezalı tarihyata maruz kalmaktadır. Vergi kanunları alanındaki kodifikasyon eksikliğinden doğan güçlükleri ve kesmekeşi nihayete erdirmek ve hem mükellefin, hem de tatbikatçının eline yetkili merciler tarafından kodifiye edilmiş tek metin kanunlar vermek artık bir zaruret halini almıştır.

VERGİ ANKETLERİ

20. Asırda, vergi, ağır ve komplike bir müessese haline gelmiştir. Devletin gelir ihtiyacı vergilerin genişletilmesini ve ağırlaştırılmasını mucip olmuş, şumullü ve ağır vergiler vergi adaleti meselesini ortaya çıkarmış, vergi adaleti de kanunların komplike bir hale gelmesini mucip olmuştur. Büyük mükellef kitlelerine uygulanan komplike kanunlar bugün hemen hemen bütün vatandaşları vergi ile irtibatlandırmıştır. Vergi süjesi vatandaş olunca, ister istemez, onun psikolojisi işin içine girmiştir. Asrımızda, bilhassa az gelişmiş veya gelişme halinde bulunan memleketlerde verginin muvaffakiyeti mükellefin vergiyi kabul etmesine bağlı kalmaktadır. Bu durum da, vergi karşısında mükellef psikolojisinin esaslı bir incelenmesini gerektirmektedir. Mükellefin vergi karşısındaki reaksiyonu, bugün, vergi hadisesinin en önemli yönünü teşkil etmektedir. Vergi anketleri bu bakımdan 20. asır vergiciliğinin en mühim problemleri arasına girmektedir.

Vergi anketi denince ne anlaşılır? Evvelâ bu konu üzerinde duralım.

Vergi anketleri çeşitli müesseseler ve şahıslar nezdinde yapılabilir. Bunlara 4 kategoride toplamak mümkündür :

- 1 — Mükellefler nezdinde yapılacak vergi anketleri,
- 2 — Vergi ile ilgili sosyal ve iktisadi müesseseler nezdinde yapılacak vergi anketleri,
- 3 — Bilim müesseseleri nezdinde yapılacak vergi anketleri,
- 4 — Tatbikatçılar nezdinde yapılacak vergi anketleri.

1 — Mükellefler nezdinde yapılacak vergi anketleri :

Bu anketler, yukarıda belirttiğimiz gibi, mükellefin vergi karşısındaki psikolojisini tayin bakımından çok önemlidir. Bir verginin muvaffakiyeti, her şeyden evvel, bu verginin hitabettiği mükellef kategorilerinin psikolojisine bağlıdır. Mükellefin vergi karşısındaki reaksiyonunu bu psikoloji tayin eder. Eğer mükellef vergiye hazır bir psikolojiye sahipse vergi muvaffak olur. Aksi takdirde, vergi mekanizması ne kadar iyi hazırlanırsa hazırlansın, verginin muvaffak olması kabil değildir. O halde, vergi koymadan evvel, bu vergiye tâbi olacak mükellef psikolojisinin yoklanması ve bu psikolojinin konulacak vergi karşısındaki reaksiyonunun öğrenilmesi gerekir. Diğer taraftan, mevcut bir verginin, sistem olarak veya uygulama bakımından, mükellefi tatmin edip etmediğini, etmiyorsa bunun sebeplerini öğrenmek yine bir verginin muvaffakiyeti için lüzumludur. İşte vergi anketleri bu gayelere hizmet eder.

Vergi anketleri henüz yenidir. Fakat bazı memleketlerde vergi uygulamalarının çeşitli yönlerini inceliyen anketlerin verdikleri şayanı dikkat neticeler, bize, bu anketlerin ne kadar lüzumlu olduğunu göstermektedir. Bu konuya misal olarak, Fransa'da yapılan bazı vergi anketleri neticelerini burada açıklamak istiyorum. Jean Duberger tarafından «La Psychologie sociale de l'impôt» isimli kitapta sonuçları yayınlanan bu anketlerden bazılarını gözden geçirelim:

Bunlardan 792 mükellef nezdinde yapılan bir ankette, mükelleflere şu soru sorulmuştur¹: «Fransa'nın vasıtasız vergiler sisteminin temelini teşkil eden gelir vergisi sizce heyeti umumiyesi itibariyle tatminkâr mıdır, değil midir?».

1) Bahis konusu kitap. Sh. 128 - 129.

Ankete iştirak edenlerden % 50 si gelir vergisini tatminkâr buluyor, % 46 sı tatminkâr bulmuyor, % 4 ünün de bu hususta bir fikri olmadığı anlaşılıyor.

Bu mükelleflerden gelir vergisini tasvip eden 399 kişi nezdinde yapılan ve gelir vergisini tatminkâr bulmalarının sebebi sorulan bir ankette, ankete iştirak edenlerden % 56 sı esas sebep olarak değişiklik sevmediklerini, % 41 i ise gelir vergisinin vergi sistemi içinde zaruri olduğuna kani olmalarını gösteriyorlar.

Gelir vergisini tasvip etmeyenlerden sorulan: «Gelir vergisinden memnun olmadığımıza göre, bunun sebebi yüksek bir seviyede vergilendirilen bir kategoriye mensup olmanız mı? Bu sistemde mükellefin maliyeye karşı hiçbir zaman kusursuz olamayacağını düşünmeniz mi? yoksa mer'i vergi nisbetlerinin yüksekliği midir?»

Verilen cevapların % 40 ı birinci sebebi, % 25 i ikinci sebebi, % 27 si ise üçüncü sebebi ileri sürmektedir. Demek ki ankete katılanların % 67 si vergiyi ağır bulduğu için istemiyor.

Otomobil resmi hakkında yapılan bir ankette ise, mükelleflere, otomobil resminin adil olup olmadığı sorulmuş, anketçilerin % 45 i resmin gayrı âdil olduğunu, % 33 ü kısmen gayrı âdil olduğunu, % 10 u âdil olduğunu ve % 11 i de bu hususta fikirleri olmadığını beyan etmişlerdir.

Görülüyor ki mükellefler nezdinde yapılacak vergi anketleri, mükelleflerin vergiler hakkında düşündüklerini ve bu düşüncelerin gerekçelerini ortaya koyabilmektedir. O halde bir vergi kanunu hazırlanırken veya uygulanırken, mükelleflerin vergi anketleriyle düşüncelerini öğrenmek ve vergi kanunlarını ona göre hazırlamak veya tadil etmek suretiyle vergilerin muvaffakiyetini ve randımanını arttırmak mümkündür. Şurasını da belirtmek isterim ki, vergi anketleri henüz yeni denilecek bir deneme safhasındadır. Ama, bunları geliştirmek ve yararlı bir alet haline getirmek mümkün ve lâzımdır.

2 — Vergi ile ilgili sosyal ve iktisadi müesseseler nezdinde yapılacak vergi anketleri :

Bu anketler, daha ziyade, ticaret ve sanayi odaları ve borsalar birliği, ticaret odaları, sanayi odaları, menkul kıymetler borsaları; emtia borsaları ve mesleki teşekküller gibi müesseselerle büyük ik-

tisadi teşekküller, meselâ bankalar, büyük sınaî işletmeler, büyük kooperatifler ve müesseseler nezdinde yapılacak anketlerdir. Bu anketlerin gerek vergi kanunları hazırlanırken, gerekse uygulanırken yapılması mümkündür. Bahis konusu teşekküller, iyi organize oldukları ve çoğunlukla araştırma servisleri de bulunacağı için, vergi kanunlarının hazırlanmasında ve uygulanmasında anketlere verecekleri cevaplarla maliyeye yardımcı ve faydalı olabilirler. Bu müesseseler nezdindeki vergi anketlerini metodik ve devamlı bir şekilde sokmak ve maliye ile bu teşekküller arasında vergi bakımından bir irtibat kurmak faydalı ve lüzumludur.

3 — *Bilim müesseseleri nezdinde yapılacak anketler :*

Bilim müesseseleri vergi anketleri bakımından birinci plânda gelirler. Üniversiteler, akademiler, yüksek okullar, enstitüler vergi konusunda, bilhassa makro ekonomik açıdan, maliyeye büyük yardımda bulunabilecek nitelikte müesseselerdir. Bu müesseselerin mütalâa ve görüşlerini devamlı bir şekilde almak vergilerin muvaffakiyeti bakımından elzemdir.

4 — *Tatbikatçılar nezdinde yapılacak anketler :*

Türkiye'de çoğunlukla ihmal edilen bu anketler, kanaatimce, vergi kanunlarının hazırlanmasında ve uygulanmasında maliyeyi muvaffakiyete götürececek en önemli araçlardır.

Vergi kanunlarını uygulayan vergi daireleri ve vergi servisleri, vergi ihtilâflarını halleden vergi kaza mercileri, bir vergi kanunu hazırlanırken veya tatbik edilirken mütalâası alınacak ve görüşüne müracaat edilecek ilk mercilerdir. Zira bu merciler uygulamalar sırasında yaptıkları müşahadelerle kanunun aksak ve eksik noktalarını, tadillerin ne şekilde yapılması lâzım geldiğini, yeni kanun hazırlanıyorsa bu kanunun nasıl olması lâzım geleceğini en iyi bilecek durumdadırlar. Bir kanun yapılırken veya tadil edilirken veya tatbikatın aksak noktaları tesbit olunurken, uygulama yapan servislerle malî kaza organlarının mütalâasını almadan hareket etmek telâfisi kabil olmayacak bir hatadır. Nitekim Türkiye'de tatbikatçıların mütalâası alınmadan hazırlanan kanunlarda veya tadillerde ne kadar göze batan hatalar yapıldığını tatbikatçılar sonradan tesbit etmekte ve böylece kanunun ikinci, üçüncü, ilâh.. tadillerine gitmek zarureti hasıl olmaktadır. Halbuki bu tadiller yapılmadan evvel tat-

bikâatçılar nezdinde yapılacak anketler bu hatalara mâni olabilir ve kanunun mümkün merteye kusursuz çıkmasını sağlayabilir. Kanaatimce, bu konuda en küçük tatbikatçının mütalâasına yer vermek dahi faydalı ve lüzumludur :

5 — *Anketlerin hazırlanması ve değerlendirilmesi :*

Yukarıda bahsettiğimiz anketlerin hazırlanması ve değerlendirilmesi problemi çok önemli, ve hiç şüphesiz, bir ihtisas işidir. Bu konuda Maliye Bakanlığının araştırma servisleriyle istatistik umum müdürlüğünün ve bilim müesseselerinin, (Üniversite, akademi, enstitü gibi) işbirliği yapması gereklidir. Bu müesseselerin her biri anketlerle ilgili hazırlık ve değerlendirme çalışmalarında rol almalıdırlar. Bu çalışmaların ayrı ayrı mı, yoksa bu müesseselerin üyelerinden müteşekkil karma komisyonlar tarafından mı yapılması gerektiği ayrıca etüdiye edilmelidir. İki sistemin de fayda ve mahzurları vardır. Bu hususta yapılacak denemeler, hangi sistemin daha faydalı olduğunu ortaya koyacaktır. Diğer taraftan, anketin mahiyetine ve değerlendirme şekline göre farklı organlarla da çalışmak kabildir. Bu hususlar, ilgili teknik servislerin tesbit edeceği sistemlerin uygulanması suretiyle realize edilir.

STRUTTURA E IMPOSIZIONE FISCALE NELL'AGRICOLTURA IN ITALIA: QUALCHE LINEAMENTO DI SINTESI

Prof. Dott. UGO SORBI
Università Degli Studi
di Parma

PARTE PRIMA

L'agricoltura Italiana, come quella di altri Paesi che si trovano in una una simile posizione di sviluppo, sta attraversando uno dei suoi più delicati periodi di assestamento.

Si tratta di un profondo processo di revisione: infatti, sono le strutture produttive e fondiari - ampiezza e natura della proprietà - dimensione e funzione dell'azienda, rapporti contrattuali - ad essere sottoposti ad uno sforzo complesso e vasto di ridimensionamento e di aggiornamento, sono le imprese agricole a subire sempre più l'irrinunciabile richiamo del dinamico mercato moderno, con le sue varie esigenze e necessità, ed a muoversi così lungo direttrici nuove per quanto attiene ai criteri colturali, tecnici e commerciali.

In una siffatta dinamica situazione non vi è niente di più conseguente del fatto che il sistema di tassazione in atto possa rilevarsi inadeguato, rilevando deficienze ve imperfezioni prima inesistenti o non percepite. Si tratta di un'inadeguatezza ora sentita, del resto, anche in altri settori produttivi, e sentita ancora di più dagli organi tecnici finanziari. Tanto è vero che è in atto in Italia in questo periodo un vasto movimento di idee e di proposte, alcune delle quali avviate verso il Parlamento, tendenti a semplificare tasse, imposte (e contributi), raggruppandole per quanto possibile in pochi tipi a sufficienza omogenei e a renderle sempre più aderenti alle finalità del tributo nonché all'effettivo utilizzo del servizio pubblico da parte del singolo cittadino.

*

**

1 — Ciò premesso, vediamo quali sono gli attuali lineamenti della tassazione nell'agricoltura Italiana.

Per meglio comprendere la posizione del settore tributario agricolo è opportuno rilevare che norma prevalente nella tassazione in essere in Italia è quella di graduare, per quanto possibile, il peso dei tributi, distinguendo fra vari tipi di acquisto, spesa e trasferimento della ricchezza.

Fra le imposte, poi, che colpiscono *direttamente* il reddito o il patrimonio del contribuente occorre distinguere quelle *reali* e quelle *personali*.

Le imposte *indirette*, invece, si inseriscono nei prezzi dei prodotti e così vengono pagate da chi acquista i prodotti, i capitali, i servizi di questi ultimi, oppure assorbono le rendite degli intermediari, oppure possono ricadere, in relazione alle specifiche condizioni economiche, sui venditori e sui produttori diventando imposte sulla produzione.

In Italia il sistema tributario si suddivide in due distinti settori, *quello dello Stato* (o erariale) e quello locale (a favore delle Province e dei Comuni). Siffatta suddivisione interessa così anche il settore agricolo.

*
**

2 — Nel sistema tributario dello Stato vi sono tra le *imposte dirette ordinarie* (o permanenti) le tre fondamentali imposte *reali*:

- 1) sui redditi dei fondi rustici :
 - a) sui terreni
 - b) sui redditi agrari
- 2) sui fabbricati.
- 3) di ricchezza mobile.

Quella *sui fabbricati* non riguarda i fabbricati rurali, in quanto non hanno un proprio reddito autonomo. Ne deriva che sono esenti i fabbricati che servono:

- a) per abitazione di lavoratori manuali,
- b) per ricovero del bestiame impiegato nella coltivazione del fondo,

c) per le industrie rurali.

Condizione necessaria all'esenzione é pure che si tratti di fabbricato appartenente allo stesso proprietario dei terreni cui serve, anche se situato fuori di essi.

Per altra ragione - con carattere piuttosto personale, di esenzione di redditi minimi - furono escluse con leggi speciali dall'imposta fabbricati le case, anche situate in centri, destinate ad abitazione di contadini proprietari di esse, che ritraggano il loro reddito da lavoro manuale in terreni altrui, limitatamente alle provincie meridionali, alla Sicilia e alla Sardegna, dove il caso era fino a pochi anni fà molto diffuso, ed in parte lo è tuttora.

Occorre precisare subito che l'*imposta di ricchezza mobile* ha carattere residuale, colpendo tutti gli altri redditi, all'infuori di quelli sui fondi rustici e sui fabbricati che, per non riguardare quelli rurali, non è da noi presa in esame.

Pur essendo l'imposta di ricchezza mobile un'imposta in prevalenza reale, presenta pure qualche elemento personale.

Questa imposta ha le seguenti distinte categorie:

Categoria A — per redditi derivanti da solo capitale (interessi e premi dei credito),

Categoria B — per redditi misti di lavoro e di capitale (redditi industriali, ecc.);

Categoria C — per redditi vari e incerti provenienti da arti e professioni (C_1) e per redditi provenienti da impieghi privati (C_2),

Categoria D — per redditi di solo lavoro prestato in pubblici impieghi.

Le aliquote, in genere, sono decrescenti da A a D. Spiegano la decrescenza ragioni relative alla maggiore o minore certezza del reddito e alla volontà di colpire in minore misura i redditi di lavoro, una parte dei quali deve essere risparmiata per la vecchiaia, malattie, ecc.

Concorre talora anche la ragione del più o meno facile accertamento dei redditi per il quale alcuni sfuggono all'imposta assai

più facilmente di altri. Quanto ai lavoratori manuali, sono assoggettati all'imposta, con aliquota minore di tutte, gli operai addetti alle aziende pubbliche o pubblici servizi; fra gli operai di aziende private sono colpiti in Categoria C₂ solo quelli che abbiano stabilità di impiego e continuità di impiego è continuità di retribuzione. I più sono esenti; il che si spiega con la volontà di esentare il minimo necessario alla vita¹.

Vale l'opportunità di ricordare che fino a qualche decennio fà fra le imposte dirette ordinarie vi era quella *patrimoniale* con carattere prevalentemente reale, che era in sostanza una sovrimposizione sui redditi provenienti da capitale e non da lavoro, e interessava quindi anche i fondi rustici.

*
**

3 — Fra le imposte indirette sui consumi interessano l'agricoltura particolarmente quella sul tabacco (monopolio di vendita) sullo spirito, lo zucchero, gli olii da seme (imposte di fabbricazione e dazi doganali). Queste imposte sono in sostanza prelevate :

- a) col metodo del monopolio (della produzione e vendita o solo della vendita con controllo sulla produzione),
- b) col metodo della *accisa* o imposta di fabbricazione,
- c) col metodo del dazio doganale su merce importata.

In quanto le imposte sui consumi aumentano i prezzi e restringono il consumo, esse hanno ripercussioni anche sulla produzione. Così, per fare un esempio, la produzione in Italia della bietola zuccherina potrebbe essere maggiore se non esistesse imposta di fabbricazione sullo zucchero. In certe condizioni una imposta sul consumo - p.es. quella sul vino (che di recente è stata però eliminata) può incidere anzichè sul consumatore, sul produttore, dando luogo a diminuzione del prezzo di vendita; essa diventa allora un'imposta sul reddito del produttore, con l'aggravante che colpisce il reddito lordo, non il netto.

1) Fra le imposte *dirette straordinarie* vi fu anche l'imposta straordinaria patrimoniale sugli immobili, collegata con l'emissione di un prestito redimibile 5 % da ammortizzare in 25 anni.

Le *tasse sullo scambio della ricchezza* sono numerose in Italia. La più importante è l'imposta generale sull'entrata, o I.G.E., che colpisce tutti i trasferimenti di merce, compreso il primo (vendita da parte del produttore) e l'ultimo (vendita dal dettagliante al consumatore) di beni immobili e da prestazione di servizi personali. Questa imposta non colpisce però le entrate derivanti da movimenti di capitale (p.es. compravendita di fondi) ed altri tipi di entrate per speciali ragioni varie.

L'aliquota per i prodotti agricoli varia dal 2,30 % al 4,50 % con valori più frequenti sul 3,70-4,00 %. Unica eccezione di rilievo è l'I.G.E. sull'olio di oliva, la cui aliquota è dell'1,30 %.

*

**

4 — Nel sistema tributario locale (Province e Comuni) fungono da imposte taluni corrispettivi per servizi particolari resi dall'Ente. Fra tali corrispettivi hanno importanza anche per l'agricoltura la tassa comunale di circolazione sui veicoli a trazione animale, che è considerata corrispettivo alle spese di manutenzione stradale; e i contributi di miglioria (legge 6 aprile 1933 n. 427 e R.D.L. 28 novembre 1938 n. 200) che riguardano le opere eseguite, oltrechè dallo Stato, dalle Province, Comuni e altri Enti.

Questi contributi colpiscono gli incrementi di valore dei beni rustici (ed urbani) derivanti da esecuzione di opere pubbliche, per il vantaggio specifico, oltre quello generale, che l'opera può recare ad un immobile.

E' da rilevare in proposito che, mentre per lo Stato hanno importanza infima le entrate non derivanti da imposte, per molti Comuni di montagna, invece, hanno rilevante importanza le entrate derivanti dalle loro proprietà di boschi e di pascoli.

In corrispondenza, poi, delle imposte dirette reali dello Stato vi sono le sovrimposte, che interessano anche i terreni (nonchè fabbricati, industrie, commerci, arti e professioni). Quest'ultima colpisce taluni dei redditi gravati dallo Stato con l'imposta di R.M. a favore dei Comuni vi era fino al 1961 un'imposta sul bestiame, ragguagliata al valore di esso, che in quell'anno è stata abolita.

Alle imposte dirette personali dello Stato corrispondono, nel sistema tributario comunale, la imposta di famiglia e quella sul va-

lore locativo. Alle imposte statali sui consumi, quelle comunali sui consumi, che colpiscono anche importantissimi prodotti agricoli (carni, formaggi, latticini; ecc.).

Al sistema delle pubbliche impozizioni possono oggi appartenere, oltre alle imposte statali o locali, anche contributi sindacali la cui importanza è aumentata di molto in questi anni e si è ritenuto opportuno, pertanto, farne una breve trattazione a parte.

Si è detto, a proposito dell'imposta di Ricchezza mobile (R.M.), che importante criterio normativo seguito nel sistema tributario italiano, e che quindi interessa anche il settore agricolo, è quello per cui il *minimo necessario per l'esistenza non presenta capacità contributiva*.

Pertanto non dovrebbe essere colpito nemmeno il consumo che costituisce parte delle spese necessarie, sia dal punto di vista fisiologico sia da quello dei bisogni culturali e sociali, per i contribuenti forniti di reddito appena sufficiente a provvedere a tali spese necessarie. Ma non sempre il legislatore riesce ad adattarsi a questi criteri, poichè la imposizione su alcuni consumi necessari, divenuti ora di large base, consente al fisco di prelevare grossi gettiti con una limitata fatica¹.

Il problema di fondo, in breve, sta in questo, nell'individuare quali sono in una certa epoca e in un ambiente socio-economico a sufficienza omogeneo (per es. uno Stato od una comunità di Stati) i consumi tipici di beni e di servizi che presentano requisiti favorevoli per la loro imposizione. A nostro avviso, perchè certi consumi possano essere giudicati idonei di capacità contributiva, devono essere consumi non necessari, il grado di vita e di civiltà cui ci si riferisce, paese per paese e talvolta anche in relazione a circoscrizioni etnico-geografiche minori, e così da ritenere voluttuari oppure di lusso. La dinamica economica insegna che si tratta di prodotti non elastici, in grado di contrarsi facilmente col crescere del prezzo².

1) Due insigni economisti, il Pantaleone e il Gobbi, hanno sostenuto a questo proposito che tutti i consumi marginali, oltre il minimo per l'esistenza, sono consumi volontari e possono così offrire capacità contributiva.

Oltre certi limiti di reddito, può dirsi, quindi, che non vi sono categorie esclusive di consumi necessari o di consumi volontari.

2) U. Sorbi — *Teorica e pratica della distribuzione dei prodotti agricoli* - Editrice Universitaria, Parma, 1965.

La moderna tecnica pubblicitaria e della propaganda ha fatto sì che diversi beni non fisiologicamente necessari lo siano divenuti per uso od abitudine generalizzati sicchè hanno acquistato la proprietà di sopportare una larga imposizione. Essendo prodotti a larga base, ossia diffusi fra i consumatori, sono in grado di dare così allo Stato un largo gettito e in genere sono altresì suscettibili di sviluppo. In tal modo con il crescere della popolazione e del reddito erogabile per unità consumatrice, viene spontaneamente ad aumentare il gettito dell'imposta.

Con queste imposte si tende a colpire maggiormente, poi, i consumatori più abbienti, e pertanto i consumi si riferiscono a beni od a servizi dei quali è possibile usare specie di diverse qualità che vengono gravate con aliquote progressive di imposta.

Consumi di beni e di servizi dotati di questi caratteri sono quelli del tabacco, del tè, del caffè, delle bevande (alcoliche o no), per rimanere nel settore agricolo.

*
**

5 — Occorre ora dire che tipiche imposte del settore agricolo sono quelle dirette reali, *l'imposta sui terreni* e quella *sul reddito agrario*.

Un carattere specifico di queste due imposte si riferisce all'accertamento, che ha luogo per mezzo del sistema catastale, mentre per tutte le altre imposte dirette l'accertamento avviene mediante dichiarazione del contribuente, soggetta ad eventuale verifica da parte dell'ufficio fiscale. Questa dichiarazione, a seguito della riforma Vanoni attuata con legge n. 25 dell'11.1.1951, è unica e annuale, e interessa tutti i redditi soggetti alle imposte dirette.

A questo proposito è opportuno rilevare che sono esonerati, limitatamente ai redditi accertati con il sistema catastale, coloro il cui reddito complessivo valutabile ai fini della imposta complementare non supera, al lordo delle quote esenti, l'importo di lire 960.000.

L'imposta sui terreni colpisce quella parte del reddito netto prodotto da ciascun fondo che spetta a chi conferisce alla gestione aziendale la terra con i capitali in essa permanentemente investiti.

(capitale fondiario); si tratta dunque di un «reddito dominicale» in quanto si riferisce alla rendita del proprietario di un terreno coltivato.

Secondo la definizione del recente testo unico delle leggi sulle imposte dirette, il reddito imponibile è costituito dalla parte dominicale del reddito netto medio ordinario ritraibile da ciascuna azienda, determinato con l'applicazione delle tariffe di estimo formate secondo le norme della legge catastale.

L'imposta sul reddito agrario, per parte sua, colpisce quella parte del reddito netto che spetta a chi conferisce alla gestione dell'azienda il capitale di esercizio nonché il lavoro direttivo, escluso sempre così il lavoro manuale da chiunque prestato, quando lo imprenditore è anche proprietario, e il reddito dei mezzadri e dei coloni parziari quando l'impresa è parziaria.

Quindi, a seconda dei rapporti contrattuali con i quali l'impresa viene attuata, colpisce il coltivatore proprietario o colui che collabora col proprietario stesso (mezzadro ecc.).

L'imposta di ricchezza mobile cat. B colpisce il reddito dell'affittuario; mentre l'imposta di ricchezza mobile categoria C/2 grava sui redditi provenienti dal lavoro agricolo.

Interessa insistere, come elemento estimativo di rilevante importanza, sul fatto che il reddito dominicale, come anche il reddito agrario sottoposto all'imposta sono quelli medi ordinari: in altre parole, si presuppone che l'azienda agraria sia condotta da un imprenditore di ordinaria abilità sicché, a prescindere da condizioni accidentali e mutevoli, la coltivazione dei fondi stessi risulti non trascurata né troppo diligente.

Nel legislatore è chiaro il principio di tendere a compensare i proprietari che migliorano la gestione delle loro imprese sì da ottenere un reddito netto superiore a quello medio calcolato ai fini dell'imposta stessa e a scoraggiare gli incapaci e gli svogliati.

Com'è noto, è allo studio in Italia un'ampia riforma generale del sistema tributario che ovviamente interessa anche il settore agricolo.

A proposito di questo elemento estimativo vi sono state agli inizi diverse perplessità in relazione alla tendenza di colpire sempre e solo i redditi certi e annui.

A seguito di approfondite disamine pare quasi certo che almeno per i terreni tale principio rimarrà immutato ed anche nell'Amministrazione Catastale è prevalso siffatto orientamento.

*

**

6 — A questo punto occorre rilevare che in Italia presupposto dell'imposta sul reddito dominicale dei terreni è il «possesso» a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, di terreni idonei alla produzione agricola, coordinati in una unità aziendale suscettibile di produzione agraria e forestale.

Sono esclusi, quindi, da imposizione i terreni:

- a) non idonei alla produzione,
- b) destinati solo a servizi pubblici gratuiti,
- c) Costituenti pertinenze di fabbricati urbani,
- d) destinati all'esercizio di specifiche attività commerciali.

Soggetti all'imposta, poi, sono i titolari dei diritti reali sopra indicati e, quindi, proprietari, enfiteuti ed usufruttuari.

Si può rilevare, come aspetto particolare, che, quando la titolarità del diritto è divisa tra più soggetti ciascuno di essi è tenuto al pagamento della imposta in solido.

Se, invece, esistono diversi diritti reali attributivi del possesso, ciascun titolare è tenuto al pagamento della quota di imposta sulla parte del reddito imponibile corrispondente al suo diritto, senza vincolo di solidarietà con le altre quote.

Come riferimento di tempo, agli effetti dell'accertamento del presupposto dell'imposta e della titolarità dei diritti reali di godimento sono vevolevoli le risultanze del catasto dei terreni al 31 agosto dello anno precedente.

*

**

PARTE SECONDA

7 — Da quanto fin qui esposto sopra la tassazione diretta reale in agricoltura risulta che in Italia il presupposto tecnico ed operativo per procedere nell'imposizione con sufficiente perequazione è costituito dalla presenza del *catasto geometrica particellare*, fondato sulla misura e sulla stima in modo uniforme per tutto il territorio nazionale, tranne che per alcune provincie dove è rimasto in vigore il precedente catasto fondiario ex austriaco, istituito con legge 1 marzo 1886 n. 3.682 in sostituzione degli antichi catasti esistenti negli ex stati, prima della unificazione del nostro paese.

L'attuale catasto è disciplinato dalle norme del testo unico dell'8 ottobre 1931 n. 1.572 e successive modifiche, tra le quali occorre che si ricordi il decreto legge 4 aprile 1939 n. 589 perchè concesso fu disposto l'*accertamento catastale anche per i redditi agrari*, innovando profondamente così in questo settore.

Una nota di natura storica, ma tuttavia importante per mettere in evidenza l'entità dei lavori compiuti, è questa che il cosiddetto «nuovo» catasto italiano, per la cui preparazione il legislatore del 1886 aveva fissato la durata di pochi anni, è stato completato soltanto nel 1956.

Tralasciando per ragioni anche di tempo l'esame delle operazioni geometriche topografiche di misura, che sono richieste per la pratica redazione del Catasto stesso, si riassumono qui appresso le principali operazioni economico-estimative. Queste consistono nel predisporre:

- 1) la *qualificazione* del terreno, mediante la quale vengono stabilite le qualità di coltura (seminativi, prato, pascolo, orto, vigneto, bosco, ecc.);
- 2) la ripartizione di ogni qualità di coltura in diverse classi secondo il grado di produttività (operazione detta di «*classificazione*»);
- 3) l'assegnamento a ciascuna particella catastale che rappresenta l'elemento topografico di base per il catasto, ed è costituita da una porzione contigua di terreno o di fabbricato posta nello stesso Comune, appartenente allo stesso proprietario, di determinata qualità di coltura e classe di

produttività - della qualità di coltura e classe di produzione sua propria, mediante confronto con delle particelle tipo preventivamente accertate e studiate (operazione detta di «classamento»);

- 4) nella determinazione del reddito dominicale e del reddito agrario che può dare la particella tipo precelta per ogni qualità e classe produttiva (operazione questa comunemente nominata «formazione delle tariffe di estimo»).

8 — Vale l'opportunità a questo proposito di fare presente che, non essendosi dimostrato del tutto soddisfacente il sistema di stima adottato con la legge del 7 gennaio 1923 n. 17 con la quale appunto le tariffe di estimo venivano accertate per particelle tipo catastale, con il decreto anch'esso già richiamato del 4 aprile 1939 n. 589 fu stabilito di determinare in primo luogo il reddito netto, dominicale e agrario per ciascuna azienda, attraverso un preciso procedimento economico-estimativo, basato sull'esame del bilancio aziendale all'uopo predisposto, per risalire poi al reddito dominicale e agrario delle particelle componenti ciascuna proprietà.

E' tuttavia opportuna ricordare che, in seguito al prolungarsi delle operazioni di catastazione, nel 1922 fu emesso un decreto (16 dicembre n. 1.717) con il quale si stabilì che *lo stato dei fondi da accertare anzichè essere unico per tutto il territorio del paese, doveva essere quello effettivamente esistente al momento del classamento.*

Nella stessa occasione si stabilì che *i miglioramenti fondiari, e questo costituì una innovazione ancora più profonda, avrebbero dato origine a variazioni nel classamento dei territori con effetto, ai fini fiscali, solo dopo un quinquennio.*

Veniva in tale modo abbandonato altresì il criterio, stabilito dalla legislazione con la già richiamata legge del 1886, della revisione generale del reddito ordinario dopo un trentennio a favore di quella della variabilità continua del classamento.

Essendo il catasto rustico Italiano così predisposto e congegnato, è evidente che perde il suo valore se non viene continuamente aggiornato. Il problema della «conservazione» del catasto è pertanto il più importante che si presenta oggi in una economia fondiaria e agricola quale è quella di gran parte del territorio Italiano in con-

tinuo dinamismo, sicchè risulta sempre più difficile mantenere aggiornati i documenti che lo costituiscono in relazione sia ai mutamenti della persona dei possessori dei fondi e dello stato dei possessori sia ai mutamenti delle condizioni dei terreni e dei redditi imponibili.

Per quanto riguarda i mutamenti delle condizioni dei terreni, e quindi dei relativi redditi imponibili, l'aggiornamento oggi viene effettuato mediante:

- a) verifiche periodiche ordinarie (*lustrazioni*) effettuate ogni 5 anni in tutti i Comuni, direttamente dall'amministrazione del catasto a proprie spese,
- b) *verifiche straordinarie* effettuate in ogni tempo o anche su domanda dei proprietari, in questo caso a loro spese,
- c) *revisione catastale della classificazione e qualificazione e classamento dei terreni di un intero Comune* in conseguenza di variazioni permanenti nelle condizioni delle colture e comunque non prima di 10 anni da una precedente variazione.

Occorre anche fare presente che variazioni in aumento o in diminuzione del reddito comunque conseguiti debbono essere denunziate all'ufficio tecnico erariale o all'ufficio delle imposte entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui sono avvenute, e ciò per beneficiare dei vantaggi già citati, e previsti dalla legge.

Attualmente gli estimi iscritti in catasto rispecchiano il sistema dei prezzi del 1937-39; al fine del loro adeguamento ai valori attuali è stata disposta la rivalutazione mediante l'uso di un coefficiente fisso uguale a 12, mentre si resta in attesa di un'altra revisione generale degli estimi che non può ovviamente scindersi dall'accennata riforma tributaria generale, che è in via di preparazione.

9 — Interessa anche fare presente che *il catasto Italiano*, pur prevedendolo la legge istitutiva, *non produce effetti giuridici* per la legge civile, ad eccezione dei territori annessi dopo la prima guerra mondiale ove è in uso il sistema tavolare.

Vale la pena di ricordare che l'imposta erariale è dovuta nella misura di lire 10 per ogni 100 lire di reddito dominicale imponibile;

in conseguenza di ciò l'aliquota effettiva, applicata dagli uffici delle imposte per la formazione dei ruoli, viene ad essere oggi pari al 120% degli estimi iscritti in catasto.

A tale aliquota erariale si aggiungono, come si è detto, le sovrimeposte a favore dei Comuni, delle Provincie e delle Camere di Commercio, nonché altre modeste aliquote, e gli aggi esattoriali, nel complesso non eccessivamente pesanti.

Oltre a quelle già esposte, vi sono altre esenzioni dall'imposta e precisamente:

- a) per i terreni situati ad un'altitudine non inferiore ai 700 metri,
- b) per quelli compresi nell'elenco dei terreni montani compilato dalla commissione censuaria centrale,
- c) per i terreni facenti parte dei comprensori di bonifica montana.

Esenzioni temporanee sono anche concesse per incoraggiare i miglioramenti fondiari e così lo sviluppo dell'industria agricola: dall'imposta dello Stato per 15 o 40 anni di tutto il reddito dei terreni rimboscati secondo particolari norme; per 5-10-15-20-25 anni del solo maggior reddito derivante da nuove piantagioni di vite, fruttiferi, agrumi ecc. nonché dalla bonifica dei terreni e da altri miglioramenti fondiari.

Nel caso, poi, di particolari eccezionalità climatiche - come per l'appunto è avvenuto proprio sul finire dell'anno scorso nell'Italia centrale ed in particolare in Toscana - che provochino la perdita di almeno 2/3 del prodotto ordinario, lo sgravio dell'imposta può essere stabilito per l'anno in corso in misura variamente proporzionale al danno stesso fino ad essere totale.

**

10 — Passando ora a dire dell'imposta sul reddito agrario, il presupposto della stessa si ha quando l'esercizio dell'impresa agricola avviene su fondi di proprietà, in usufrutto o con altro diritto reale oppure anche quando l'impresa agricola venga esercitata, come si è detto, nella forma della mezzadria o della colonia parziaria.

Consegue da ciò che l'imposta colpisce sia il reddito del proprietario sia il reddito dei mezzadri e dei coloni parziari di modochè, nel caso di esercizio di impresa agricola in forma associativa, il proprietario del terreno diviene un sostituto di imposta in quanto è debitore verso lo Stato anche dell'imposta che grava sulla quota di reddito agrario dei mezzadri o coloni verso cui ha diritto di rivalsa.

Come già detto, l'imposta sul reddito agrario esclude il reddito derivante dal lavoro manuale prestato dallo stesso proprietario, dai suoi famigliari conviventi e a carico, nonchè dal colono e da tutti i membri della famiglia colonica.

Un aspetto particolare da mettere in evidenza è questo che se l'impresa agricola è esercitata da un affittuario questi è soggetto, anzichè all'imposta sul reddito agrario, all'imposta di ricchezza mobile, a meno che egli non faccia apposita domanda per essere tassato in base all'imposta sul reddito agrario.

La conseguenza di siffatta situazione è questa, che si è prodotta una sperequazione a danno degli affittuari alla quale si è molto discusso anche in termini legislativi.

Anche la formazione delle tariffe di estimo delle singole particelle catastali per l'accertamento del reddito agrario imponibile, per qualità e classe di terreno, avviene mediante il sistema di stima per azienda così come si è visto per i redditi dominicali.

Pertanto, le tariffe di reddito agrario sono date dalla somma del reddito del capitale di esercizio e dal reddito del lavoro direttivo, calcolate con riferimento ai sistemi ordinari di coltivazione, sulla base della media dei prodotti ottenuti in un periodo di anni sufficientemente lungo, per tenere conto delle vicende della produzione, e valutati tali prodotti in base alla media dei prezzi correnti nel periodo tra il 1° gennaio 1937 e il 31 dicembre 1939.

Pure in questo caso, dato il periodo di riferimento indietro nel tempo (1937-39), è stata disposta la rivalutazione dei redditi agrari imponibili mediante l'uso del coefficiente 12 in attesa della revisione generale degli estimi. Per le variazioni del reddito agrario imponibile in aumento od in diminuzione, come per la decorrenza delle variazioni stesse, ci si attiene ai medesimi criteri richiamati per il reddito dominicale.

L'imposta è dovuta nella misura di 10 lire ogni 100 lire di reddito agrario imponibile, con le avvertenze già richiamate per la precedente imposta, sicchè la valutazione si ottiene oggi moltiplicando per il coefficiente 12 l'aliquota, la quale viene così ad essere in effetti del 120% calcolata sugli estimi catastali non rivalutati.

L'esenzione da questa imposta riguarda quei terreni montani già dichiarati esenti per la imposta sul reddito dominicale come pure sono previsti gli stessi sgravi a suo tempo richiamati per la precedente imposta.

Anche per l'imposta sul reddito agrario, quando la titolarità del diritto spetta a più soggetti, oppure coesistono diversi diritti reali attributivi del possesso, ci si regola come già esposto per l'imposta sui terreni.

*
**

11 — Altro aspetto tributario molto delicato è quello di stabilire il limite entro il quale applicare l'imposta sul reddito agrario in relazione alla manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli ottenuti dal fondo.

L'attuale testo unico della legge sulle imposte dirette (29 gennaio 1958, n. 645) ha confermato il criterio secondo cui *il reddito agrario comprende tutti i redditi derivanti dalle operazioni che rientrano nel l'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che la governa*. Si è voluto di conseguenza sottolineare che non sono assoggettabili all'imposta di ricchezza mobile i redditi derivanti all'imprenditore agricolo da operazioni agrarie anche se non contemplate nella formazione delle tariffe di estimo a condizione, però che tali operazioni rientrino appunto nel normale ciclo produttivo agrario.

Ne consegue che è soggetto all'imposta di ricchezza mobile soltanto il reddito derivante dalla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli eccedenti la normale produzione del fondo, dando origine una tale attività, in effetti, ad un reddito di natura industriale.

L'impostazione ora delineata è il frutto di un lungo travaglio di studio, pratico e legislativo; infatti nella precedente legislazione

Italiana la relazione tra reddito agrario e ricchezza mobile era stata variamente interpretata (Cfr. legge istitutiva della ricchezza mobile del 1864; decreto del 4 gennaio 1923 numero 16; legge 8 giugno 1936 n. 1.231; legge 4 aprile 1939 n. 584).

Il testo unico in vigore inoltre, ha dichiarato espressamente esenti dall'imposta di ricchezza mobile i redditi «realizzati da società cooperative e da associazioni» comunque costituite (caseifici, cantine sociali, ecc.) alle stesse condizioni sopra citate, purchè i prodotti siano conferiti cioè dai soci in misura non eccedente le produzioni dei rispettivi fondi.

La ragione dell'esenzione sta nel fatto che i singoli soci sono già assoggettati all'imposta sui redditi agrari o di ricchezza mobile per i prodotti che conferiscono alla cooperativa.

E' importante a questo punto fare presente che tutte queste complesse operazioni, sia quelle relative agli accertamenti dei redditi dominicali e delle relative tariffe, sia quelle relative all'accertamento del reddito agrario e delle relative tariffe, sia quelle relative all'aggiornamento dei documenti catastali, sono affidate agli uffici dell'amministrazione del catasto e dei servizi pubblici erariali, che ha cosí la superiore direzione di tutta la tematica catastale.

*
**

12 — Un altro aspetto da rilevare, sia pure in breve, è quello relativo alla *previdenza sociale nella agricoltura*. E' ciò per due motivi: in primo luogo perchè il numero di lavoratori agricoli verso i quali sono rivolte le previdenze è nell'ordine di qualche milione (nel 1963 erano quasi 4 milioni e mezzo); in secondo luogo perchè il costo di costo di tale assistenza e previdenza grava per larga misura le categorie agricole e in particolare sopra gli imprenditori agricoli.

A questo proposito vale l'opportunità di segnalare come, attraverso una lunga serie di provvedimenti legislativi (la prima legge agricola in materia è del 1917, decreto del 23 agosto n. 1.450; seguita dalla assicurazione contro la disoccupazione con legge del 29 aprile 1949 n. 264, e da numerosi altri provvedimenti, tra i quali non sono da trascurare anche quelli contenuti nel Codice Civile del 1941) si è pervenuti ad un concetto di previdenza che si allontana un po' da

quello particolare della assicurazione, per meglio aderire a quello di una parziale redistribuzione del «reddito per finalità sociale»¹.

Il contributo rappresenta così il mezzo finanziario per consentire tale redistribuzione in quanto serve a sottrarre una parte del reddito prodotto per trasferirlo a beneficio del lavoratore con un criterio diverso da quello con il quale il reddito si distribuisce normalmente.

Pertanto, se è vero che il contributo previdenziale presenta alcune caratteristiche simili a quelle dei tributi veri e propri, è altresì vero che, date le ora accentuate finalità di natura distributiva, il contributo previdenziale tende in Italia a distinguersi sempre più dai tradizionali mezzi tributari dello Stato.

Sulla base di queste considerazioni preliminari, possiamo in breve così delineare i termini della previdenza sociale nell'agricoltura italiana.

Esiste una assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro; una assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti; un'assicurazione contro la tubercolosi, contro la disoccupazione, contro le malattie.

Esiste, inoltre, una assistenza agli orfani dei lavoratori, e la tutela fisica ed economica delle lavoratrici madri.

Questa previdenza viene attuata da organi specifici che sono; l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale, che è l'Istituto con compiti più vasti nel campo delle assicurazioni sociali; l'Istituto Nazionale Assicurazione Malattie; l'Istituto Nazionale per le Assicurazione Infortuni sul lavoro; nonchè l'Ente Nazionale Assistenza Orfani Lavoratori Italiani.

Massimo organo dell'amministrazione pubblica preposto all'attuazione delle leggi previdenziali è il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, presso il quale è istituita una Direzione Generale della Previdenza.

*
**

1) - Pietro Chilanti - *Previdenza sociale e contributi unificati nell'agricoltura* - Milano, 1955.

13 — Va fatto presente che, a seguito della formulazione dei contributi unificati per l'agricoltura, si sono costituiti dei «Servizi provinciali per gli elenchi nominativi dei lavoratori in agricoltura», sotto la vigilanza del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, con compito di tenere aggiornata la situazione numerica familiare e sanitaria dei lavoratori stessi.

Particolare menzione va fatta anche alle «Mutue per l'assicurazione malattie dei coltivatori diretti», presente in ogni Comune e affiancata in ogni provincia da una cassa mutua provinciale e al Centro dalla relativa Federazione Nazionale, come ente di diritto pubblico e quindi con propria personalità giuridica.

Per l'accertamento dei contributi unificati ogni imprenditore agricolo è obbligato a fare ogni anno apposita dichiarazione dalla quale risulta il carico di lavoro che viene prestato nell'azienda stessa e la durata di permanenza di ciascun lavoratore.

La denuncia deve essere presentata sia dal proprietario imprenditore capitalista con conduzione diretta o a mezzadria o a colonia parziaria, sia dal proprietario coltivatore, sia anche dai proprietari di aziende date in affitto, seppure riguardanti elementi diversi a seconda di ciascuna categoria.

In relazione ai documenti relativi all'effettiva presenza di mano d'opera si procede per ciascuna ditta (o azienda) all'accertamento della base imponibile di modo che l'Ufficio impositore si limita a controllare l'esattezza dei dati.

Il metodo per calcolare la base imponibile è diverso a seconda della forma di conduzione ma hanno tutti, come matrice comune, un numero di giornate annue per unità lavoratrice, variante dalle 240 alle 300 all'anno, salvo casi particolari sui quali non è possibile indugiare.

Le tariffe contributive (aliquote) vengono determinate via via in relazione all'andamento del livello dei prezzi dei prodotti e dei mezzi di produzione e vengono variamente ripartite tra imprenditori agricoli e lavoratori a seconda della loro posizione tecnica e lavorativa nell'azienda, agraria e a seconda della durata di occupazione dell'anno.

Come media del rapporto di contribuenza si può così delineare:

	Impresa lavoratrice e mezzadria	Impresa capitalistica
Contributi unificati		
Uomo	10.000	60.000
Donna	5.500	—

14 — Prima di fermarci nella nostra esposizione, si riepiloga qualche elemento di sintesi sopra il sistema di imposizione in agricoltura, e in particolare per quanto attiene all'imposizione diretta che, come più volte detto, ha la sua base di rilevamento certo ed obiettivo nel catasto.

La lontananza nel tempo dell'accertamento degli imponibili, che risale, come precisato, al 1939, e il marcato dinamismo della tecnica e dell'intero sistema dell'economia agricola Italiana che sta provocando modifiche profonde nella struttura agricola e fondiaria le cui conseguenze non sono ancora ben prevedibili, farebbero propendere sulla necessità da una parte del rinnovato accertamento e quindi della conservazione del catasto dei terreni, ma dall'altra suscitano notevoli perplessità soprattutto in quanto si prospetta la necessità di studiare a fondo taluni aspetti teorici connessi con i termini che finora erano considerati nel campo estimativo catastale come canoni insopprimibili e che viceversa potrebbero subire radicali innovazioni¹.

E' fuori dubbio che il catasto ha rappresentato, e rappresenta tuttora, a parte la sua funzione fiscale, un mezzo di grande aiuto per innumeri ricerche a cominciare dall'indagine sulla distribuzione della proprietà fondiaria in Italia, compiuta dall'Istituto Nazionale di Economia Agraria, sulla base appunto dei dati rilevati dall'Ufficio Tecnico Erariale, nonché per finalità di politica economica e di intervento dello Stato, come è avvenuto per la attuazione della legge di riforma fondiaria.

Ma è altresì vero che, come il complesso di previdenze relativo al miglioramento della socialità nella agricoltura ha subito e sta subendo profonde anche se lente modifiche, delle quali si è più sopra fatto cenno, è altrettanto vero che il catasto non può non adeguarsi,

1) - M. Tofani - Un problema da affrontare: «L'aggiornamento e la conservazione del Catasto dei terreni.»

nella sua presentazione e formulazione tecnica amministrativa e quindi, in conseguenza a ciò, nelle sue finalità fiscali e di studio, alla dinamica produttiva e mercantile che sta abbracciando con ritmo sempre più intenso anche il settore agricolo e che quindi richiede un impegnativo processo di costante adeguamento di cui i responsabili della benemerita Amministrazione Catastale sono pienamente consci, e per la quale già operano con notevole intensità.

In definitiva, il sistema tributario nell'agricoltura Italiana, pur tra le manchevolezze proprie e insopprimibili dei procedimenti legislativi legati a determinanti vicende politiche e sociali che per il loro adeguarsi alle moderne necessità richiedono tempo e modificazioni non piccole, può considerarsi avviato con sufficiente e ponderato abbrivio verso quelle mete di perequazione tributaria che, soprattutto in agricoltura, la cui base è data dalla terra elemento certo e bene evidente, rappresentano l'irresistibile traguardo verso il quale non può non dirigersi un'ordinata e ben operante, moderna, civile società umana.

B I B L I O G R A F I A

- Einaudi L. — *Il sistema tributario Italiano* - Torino, Einaudi Ed. 1935
- Einaudi L. — *La terra e l'imposta* - Einaudi ed. Torino, 1942
- Serpieri A. — *Costi, rendimenti, imposte nell'agricoltura* - Firenze, Barbera ed. 1939
- Serpieri A. — *La terra e l'imposta* - In «Rivista del catasto e dei servizi tecnici erariali», n. 4, 1943
- Accademia dei Georgofili — *Catasto dei terreni: riforme, procedimenti di stima, reclami* (scritti di M. Bandini, A. Brizi, Chiapperi, T. Pestellini, M. Tofani), Firenze - Barbera ed. 1940.
- Medici G. — *Estimo* - Ed. agricole 1960, Bologna.
- Griziotti B. — *Primi elementi di Scienza delle Finanze* - Cedam ed. Padova, 1965
- Steve S. — *Primi elementi di Scienza delle Finanze* - a cura di G. Parravicini Giuffrè ed. 1962
- Chilanti P. — *Previdenza sociale e contributi unificati nell'agricoltura* - Milano, Giuffrè ed. 1955
- Giannini A.D. — *Istituzioni di Diritto Tributario* - Giuffrè ed., Milano 1965
- Cosciani C. — *Istituzioni di Scienza delle Finanze* - UTET Torino, 1961
- Bresciani—Turrone C. — *Corso di Economia Politica* - Giuffrè ed. Milano, 1962

İTALYA'DA TARIM VERGİLERİ SİSTEMİ

Prof. Dr. Ugo SORBI
Parma Üniversitesi

BİRİNCİ KISIM

Gelişme bakımından benzeri durumda olan ülkelerdeki gibi İtalyan tarımı da yerleşmesinin en nazik devrelerinden birini geçirmektedir.

İtalyan tarımı derin bir revizyon prosessüsü içinde bulunmakta, üretim ve toprak yapısı - toprak mülkiyetinin mahiyet ve genişliği, işletme fonksyonu ve hudutları, akde dayanan ilişkiler - geniş ve kompleks bir yeniden düzenleme ve modernleştirme gayretine sahne olmakta, çeşitli ihtiyaç ve zaruretleri ile modern, dinamik bir piyasanın vazgeçilmez çağrısına gittikçe daha ziyade muhatap olan tarım teşekkülleri yetiştirme, teknik ve ticarî kıstaslar bakımından yeni hedeflere yönelmektedir.

Böyle bir dinamizm içinde en tabii sonuç yürürlükteki vergi sisteminin yetersiz kalması, önce mevcut olmayan veya mevcudiyetleri farkedilmeyen eksiklik ve aksaklıkların ortaya çıkmasıdır. Diğer taraftan, bu durum şimdi diğer üretim sektörlerinde de hissedilen ve teknik-malî organların daha ziyade hedef oldukları bir yetersizliktir. Öyle ki bu devrede İtalya'da geniş bir fikir cereyanı görülebilmekte vergi ve resimleri mümkün olduğu kadar az ve yeteri derecede homojen guruplar halinde toplayıp basitleştirmek, vergi gayelerine en uygun hale getirerek vatandaşın kamu hizmetlerinden tesirli bir şekilde faydalanabilmesini temin için ileri sürülen teklifler Parlamentoya doğru yönelmektedir.

1 — Şimdi İtalyan Tarım Vergileri Sistemini anahatları ile inceleyelim.

Tarım sektörü vergilerinin pozisyonunu daha iyi anlayabilmek için İtalya'da yürürlükteki vergilemede hâkim prensibin, muhtelif satın alma, harcama ve servet transferi tipleri arasındaki farkı belirleyerek vergilerin yükünü mümkün olduğu kadar derecelendirme olduğunu belirtmek lüzumludur.

Daha sonra vergileri, konusu *doğrudan doğruya* mükellefin geliri veya serveti üzerine tesir eden *objektif (reali)* ve *sübjektif (personali)* vergiler olarak ayırmak gerekmektedir.

Vasıtah vergiler ise mamûllerin fiyatına dahil olmakta, böylece mamûller, sermaye ve hizmetleri satın alanlar tarafından ödenmekte, veya araçların rantını yutmakta veya ekonomik şartlara göre satıcılar veya üreticiler üzerine yüklenerek üretim resmî haline gelmektedir.

İtalyan vergi sistemini iki farklı sektöre ayırmak gerekir: *Devlet* (veya Hazine) *vergileri* ve *mahalli idareler vergileri* (İl ve Belediyeler tarafından konulan ve alınan vergiler). Bu ayırım tarım sektörü vergilerinde de mevcuttur.

2 — Devlet vergileri sisteminde ordiner (veya devamlı) vasıtasız vergiler arasında üç temel objektif vergi görülmektedir:

- 1) ekilebilir toprakların geliri üzerinden ödenen vergi,
 - a) arazi vergisi
 - b) ziraî gelir vergisi
- 2) bina vergisi
- 3) menkul sermaye iradı vergisi (Ricchezza Mobile)

Binalar üzerinden alınan vergiler otonom bir gelirleri olmadığı cihetle ziraî gayelerle kullanılan binaları ilgilendirmemektedir.

Bunun sonucu aşağıda yazılı işlere yarayan yapılar vergiden muaftırlar:

- a) el işleriyle uğraşanların oturdukları yerler,
- b) toprağın ekilmesi işlerinde kullanılan hayvanların barındırıldıkları yerler,
- c) tarım endüstrisi için kullanılan yerler.

Muafiyet için gerekli şartlardan biri de bahis konusu yapının, dependansı olduğu arazinin dışında bulunsada dahi, o arazi sahibine ait bir yapı olmasıdır.

Başka bir mülhaza ile (ki bu asgarî geçim indirimi gibi daha ziyade şahsî mahiyettedir), özel kanunlarla sadece güney illeri, Sicilya adası ve bir kaç sene öncesine kadar bu durumun çok yaygın olduğu ve halen de kısmî bir şekilde görülen Sardunya adasına inhisar etmek üzere, başkalarının topraklarında el işleri gören köylülerin malik oldukları ve oturdukları evler, köy sınırları içinde olsa dahi, bina vergisi dışında bırakılmışlardır.

Şurasını hemen belirtmek gerekir ki *menkul sermaye iradı vergisi* rezidüel mahiyette olup ekili topraklar ve bina vergileri dışında kalan bütün gelirler üzerinden alınmakta, bina vergileri de ziraî işler için kullanılan binaları ilgilendirmediği için bizim tetkik konumuza girmemektedir.

Menkul sermaye iradı vergisi daha ziyade objektif bir vergi olmasına rağmen bazı *sübjektiflik elemanlarına da sahiptir*.

Bu vergi şu farklı kategorilere ayrılır:

- A Kategorisi — Sadece kapital kazançlarından (faiz ve kredi primleri),
- B » — Karma, iş ve kapital kazançlarından (endüstriyel gelir vs.),
- C » — Sanat ve meslek icrası ile elde edilen muhtelif ve gayri muayyen gelirlerden (C₁) ve özel işlerden elde edilen gelirlerden (C₂),
- D » — Sadece kamu hizmetlerinden elde edilen gelirler.

Nispetler genel olarak A dan D ye azalmaktadır. Bu azalma gelirin az veya çok ölçüde devamlılığı, iş kazançlarını daha az ölçüde vergilendirmek ve bu tip gelirin bir kısmının ihtiyarlık, hastalık vs. için tasarrufunu temin arzusu ile izah edilmektedir.

Bazen gelir tespitinin kolaylık veya zorluğu da önemli rol oynamakta bazı gelirlerin vergiden kaçırılması diğer bazılarına nazaran çok daha kolay olmaktadır. El işçilerine gelince, bunlar arasında kamu işletmeleri veya hizmetlerinde çalışanlar en az nispette vergilendirilenlerdir; özel sektör işçileri arasında C₂ kategorisi üye-

rinden vergi verenler sadece sürekli işlerde çalışıp devamlı ücret alanlardır; bu da en az geçim için gerekli olanın vergiden muaf tutulması arzusu ile izah edilebilmektedir¹.

Şurasını da hatırlatmak gerekir ki, bir zamanlar (40 - 50 sene öncesine kadar) ordiner vasıtasız vergiler arasında, mahiyet itibariyle daha ziyade objektif olan ve esas itibariyle işden değil de kapitalden elde edilen kazançlar üzerine konan bir nevi munzam vergi (sovrinposizione) olan dolayısıyla ekili toprakları da ilgilendiren bir *patrimonyal* vergi de vardı.

3 — Vasıtalı istihlâk vergileri arasında özellikle tarımı ilgilendirenler tütün (satış tekeli) ve ispirto, şeker, nebati yağlar (imalât resmi ve gümrükler) üzerinden alınan vergilerdir.

Bu vergiler başlıca şu metodlarla toplanmaktadır:

- a) tekel metodu (imalât ve satış veya imalâtın kontrolü ile satış)
- b) «accise» veya imalât vergisi metodu
- c) ithal malından alınan gümrük resmi metodu.

İstihlâk vergileri fiyatları yükseltip tüketimi azalttıklarından imalât üzerinde de etkili olmaktadır. Örneğin eğer şekerden fabrika imalât vergisi alınmasa idi İtalya'da şeker pancarı üretimi daha fazla olabilirdi. Bazı şartlar altında bir istihlâk vergisi - örneğin son zamanlarda kaldırılan şarap vergisinde olduğu gibi - müstehlik yerine müstahsile inikas ederek satış fiyatının azalmasına sebep olabilir. O taktirde bu net değil de brüt geliri vergilendirmek gibi bir ağırlatıcı sebeple üreticinin geliri üzerine konulan bir vergi olmaktadır.

İtalya'da *mal değişimlerinden alınan vergiler* sayısızdır. Bunlar arasında en önemlisi kısaca IGE (Imposta Generale sull'Entrata) denilen iratlar üzerinden alınan genel vergidir. Bu vergi ilk safhadan (yani imalâtçı tarafından satış) son safhaya (perakendecinin tüketiciye satışı) kadar bütün mal transferleri, gayrimenkullerin kiralanmasından doğan bütün gelirler ve şahsî hizmet edalarından

1) *Olağanüstü vasıtasız vergiler* arasında 25 senede amortize edilebilecek % 5 nispetinde rambursabl bir emisyonu bağlı ve gayrimenkuller üzerinden alınan olağanüstü *patrimonyal* vergi de vardı.

almaktadır. Fakat bu vergi kapital hareketlerinden doğan gelirler - örneğin tarla alım satımı - ve muhtelif özel sebeplerle gerçekleşen diğer tip gelirlerden alınmamaktadır.

Zirai mahsullerden alınan vergi oranı % 2,30 ile 4,50 arasında değişmekte, daha ziyade % 3,70 ile 4,00 arasında görülmektedir. IGE konusunda kayda değer yegâne istisna % 1,30 oranı ile zeytinyağıdır.

4 — Mahallî idareler vergi sisteminde (İl ve Belediyeler) Teşkilât tarafından görülen bazı hizmetler için ödenen karşılık vergilerin yerini tutmaktadır. Bu karşılıklar arasında tarım bakımından önemli olanlar, yolların bakımı için harcanan paranın karşılığı olarak düşünülen ve hayvanlar tarafından çekilen arabalardan alınan seyrüsefer resmi ve Devletten başka İl, Belediye, ve diğer kuruluşlar tarafından yapılan bayındırlık eserleri ile ilgili şerefiyelerdir. (6 Nisan 1933 tarih ve 427 sayılı Kanun ve 28 Kasım 1938 tarih ve 200 sayılı Kraliyet Kararnamesi)

Bu şerefiyelerle köylerde (ve şehirlerde) gerçekleştirilen bayındırlık eserinin genel faydasından ayrı bir de özel olarak bir gayrimenkule temin ettiği avantajdan doğan değer artışları vergilendirilmektedir.

Sırası gelmişken şurasını da belirtmek gerekir ki Devlet için vergiden gayri gelirin çok az önemi olmasına rağmen bir çok dağlık bölgeler belediyeleri için orman ve otlak mülkiyetlerinden doğan gelir büyük ölçüde önemlidir.

Devlet tarafından alınan vasıtasız objektif vergilere paralel olarak arazileri de (bu arada bina, endüstri, ticaret, sanat ve meslekler) ilgilendiren munzam vergiler (sovrimposte) vardır. Bunlarla Devletin menkul sermaye iradı vergisi ile vergilendirdiği bazı gelirler vergilendirilmektedir. 1961 yılına kadar sürülerin değeri üzerinden belediyelere alınan hayvan vergisi o yıl kaldırılmıştır.

Devlet tarafından toplanan sübjektif vasıtasız vergilerin mahalli idareler vergi sisteminde karşılığı aile vergisi, kiraların değeri üzerinden alınan vergidir. Yine Devlet tarafından alınan istihlâk vergilerinin karşılığı da çok önemli zirai mahsul ve mamûllerden (et, peynir, sütü mamûller vs.) alınan belediye istihlâk vergisidir.

Bugün kamu vergi ve resimleri sistemine Devlet ve mahalli idareler tarafından konulan ve alınan vergilerden başka, zamanı-

mızda önemi büyük ölçüde artan sendika aidatları da dahil edilebilir. Biz bundan, ayrı olarak, kısaca bahsetmeyi gerekli gördük.

Menkul sermaye iradı vergisinden bahsederken İtalyan Vergi Sistemine hâkim, dolayısıyla tarım sektörünü de ilgilendiren önemli normatif kıstasa göre *yaşamak için asgarî gelirin vergi verme kapasitesi dışında kaldığını* belirtmiştik.

Bu bakımdan sadece lüzumlu ihtiyaçlarını karşılayabilecek kadar gelire sahip mükelleflerin gerek fizyolojik ve gerekse kültürel ve sosyal ihtiyaçlarını temin için gerekli olarak yaptıkları masraflı teşkil eden tüketimlerinden de vergi almamak gerekir. Fakat kanun yapıcı hemen daima bu kıstaslara kendini uydurmağı başaramamakta, bugün geniş çapta kullanılan bazı çok lüzumlu tüketim maddelerinden alınan vergi Maliye'ye az bir zahmet karşılığında büyük kazanç temini için vasıta olmaktadır¹.

Kısacası meselenin esası, belirli bir devrede ve yeteri kadar homojen bir sosyo-ekonomik çevrede (örneğin bir Devlet veya Devletler topluluğunda) vergilendirmek için müsait şartları haiz karakteristik mal ve hizmet tüketiminin neler olduğunu tespittir. Bizce bir tüketimin vergi verme kapasitesine uygun görülebilmesi için ele alınan ülke veya bazen daha dar etnik ve coğrafi bölgenin hayat ve medeniyet seviyesinde elzem denilemeyecek istihlâk yani ihtiyari veya lüks telâkki edilecek tüketim olması gerekmektedir. Ekonomi dinamiği bu tip maddelerin elastik olmadıklarını yani fiyatların yükselmesi sonucu talebin kolaylıkla kısılabilecek derecede olduğunu öğrenmektedir².

Modern reklâm ve propaganda tekniği fizyolojik bakımından lüzumlu olmayan bir çok maddeyi genelleşen kullanım ve alışkanlıkla lüzumlu, dolayısıyla geniş vergi yükünü taşımağa müsait bir hale getirmiştir. Bunlar çok kullanılan, yani tüketiciler arasında

1) Tanınmış iki iktisatçı Pantaleone ve Gobbi, bu konuda, yaşamak için gerekli olan asgarinin dışında bütün marjinal istihlâkin ihtiyari tüketim olduğunu ve dolayısıyla vergi verme kapasitesine dahil olduğu tezini savunmuşlardır.

Neticede denebilir ki gelirin bir haddinden sonra münhasıran elzem istihlâk veya ihtiyari istihlâk diye ayrı kategoriler yoktur.

2) SORBI, Ugo - Teorica e pratica della distribuzione dei prodotti agricoli - Editrice Universitaria, Parma 1965.

yaygın maddeler olduğundan Devlete büyük gelir temin etmekte ve ayrıca genellikle gelişmeğe müsait durumda olmaktadır. Böylece nüfus artışı ve tüketen ünite başına dağıtılabilir gelirin artışı ile vergiden elde edilen hasıla da kendiliğinden artmaktadır.

Ayrıca bu vergiler durumu daha iyi olan tüketicileri hedef tutmakta ve dolayısıyla bu tüketim muhtelif kaliteleri değişik ve müterakki şekillerde vergilendirilebilecek mal ve hizmetleri ilgilendirmektedir.

Bu özelliklere sahip mal ve hizmet tüketimleri sadece tarım sektörünü ele alacak olursak tütün, çay, kahve, alkollü veya alkolsüz içkilere aittir.

5 — Tarım sektöründe tipik vasıtasız objektif vergiler *arazi vergisi, zirai gelir vergisidir.*

Bu iki verginin özel vasfı, diğer bütün vasıtasız vergilerin tarhi mükellefin muhtemelen vergi idaresinin kontrolüne tâbi beyanı yoluyla olduğu halde bunlarda tarhin kadastro sistemi ile yapılmasıdır. Vanoni reformundan sonra 11/1/1951 tarih ve 25 sayılı kanunla uygulanan bu beyan senede bir defaya mahsus olup vasıtasız vergilerin kapsamına giren bütün gelirleri ilgilendirmektedir.

Sırası gelmişken şurasını da belirtmek gerekir ki, sadece kadastro sistemi ile tahakkuk ettirilen vergilere münhasır kalmak üzere tamamlayıcı gelir vergisine (Imposta Complementare) göre hesaplanan tüm gelirleri, muaf tutulan paylar dahil 960.000 lireti geçmeyen mükelleflere muafiyet tanınmıştır.

Arazi vergisi her arazinin ürettiği ve sabit yatırım kapitali ile toprağı işletene ait olan net gelir üzerinden alınmaktadır, yani bu bir emlak geliri (reddito dominicale) olup ekili bir toprağın sahibine temin ettiği gelire bağlanmaktadır.

Son çıkan vasıtasız vergi kanunları tek metnindeki tarife göre verginin matrahını, kadastro kanunu hükümlerince şekillendirilen değerlendirme (estimo) tarifelerinin uygulanması ile tespit edilen ve her işletmenin elde edebileceği net gelirin ordiner ortalamasının emlak sahibine ait kısmı teşkil etmektedir.

Diğer taraftan zirai gelir vergisi işletme kapitali yatıran ve işletmeyi idare edenin net geliri üzerinden alınmakta, işletmeci ay-

nı zamanda mülk sahibi olduğunda veya kimin tarafından olursa olsun eda edilen el işi ve ortakçılar ve kolonların mevcudiyeti halinde adı geçenlerin kazancı ziraî gelirin dışında kalmaktadır.

Dolayısıyla işletmenin kurulması için yapılan kontraktüel ilişkilere göre vergilendirilen mülk sahibi çiftçi veya mülk sahibi ile işbirliği yapandır (ortakçı vs.).

B gategorisi menkul sermaye iradı vergisi kiracının geliri C₂ kategorisi menkul sermaye iradı vergisi ise ziraî işlerden elde edilen gelir üzerinden alınmaktadır.

Çok önemli bir değerlendirme unsuru olarak şu hususu ısrarla belirtmek gerekir ki emlak geliri ve vergiye esas teşkil eden ziraî gelir normal ortalamadır. Başka bir ifade ile ziraî işletmenin, değişken ve tesadüfi şartlar dışında normal kabiliyette biri tarafından idare edildiği, tarlaların ekilişinin ne ihmalkâr ve ne de aşırı ihtimama tâbi olmadığı esasından hareket edilir.

Kanun yapıcının, işletme jestiyonunu daha mükemmel bir hale getirerek vergi matrahı olarak hesap edilen ortalama net gelirden daha yüksek bir net gelir elde eden toprak sahiplerini teşvik ve kabiliyetsiz ve isteksiz olanları da yıldırma prensibine yöneldiği açıktır.

Bilindiği gibi İtalya'da, pek tabii olarak tarım sektörünü de ilgilendiren genel bir vergi sistemi reformu hazırlanmaktadır.

Bu değerlendirici unsurla ilgili olarak başlangıçta daima ve sadece belirli ve senelik gelirleri vergilendirme temayülüyle ilgili bir çok tereddütler hasıl olmuştur.

Büyük tartışmalar sonucu hiç olmazsa arazi için bu prensibin değişmeyeceği muhakkak gibi görünmektedir. Kadastro idaresinde de bu yolda bir temayül ağır basmıştır.

6 — Bu noktada tebarüz ettirmek gerekir ki, İtalya'da arazinin emlak geliri üzerinden alınan vergi için, ziraî üretime müsait, bir işletme ünitesi halinde koordine edilmiş ve tarım veya orman ürünleri verebilen toprakların mülkiyet (proprietà), emphyteusis, intifa hakkı (usus fructus) veya diğer bir aynı hakka dayanan bir zilyetlik (possessio) mevcudiyeti farzedilir.

Dolayısıyla :

- a) üretime müsait olmayan
- b) sadece ücretsiz kamu hizmetlerine tahsis edilen
- c) şehir binalarının ekini (pertinenza) teşkil eden
- d) özel ticarî faaliyetin icrasına tahsis edilen topraklar vergi dışında kalmaktadır.

Vergi mükellefleri ise yukarda sıralanan aynı haklara sahip olanlardır.

Konunun özel bir yönü olarak belirtilebilir ki, hak sahipliği birden fazla süje arasında bölünmüş ise bunlardan herbiri vergiyi mülteselsil (in solido) olarak ödemeğe mecburdur.

Fakat eğer zilyetlik doğuran muhtelif aynı haklar mevcut ise, her bir hak sahibi kendi hakkına karşılık olan gelirin vergiye tâbi kısmı (matrah) üzerinden vergi payını ödemek zorunda olup diğerleri ile arasında silsile bağı yoktur.

Aynı haklara sahip olma ve vergi faraziyesi bakımından zaman referansı için bir sene önceki 31 Ağustos tarihli arazi kadastrosu sonuçları değer ifade etmektedir.

İKİNCİ KISIM

7 — İtalya'da vasıtasız objektif ziraî vergiler sistemine dair buraya kadar verilen izahattan çıkan sonuç yeteri derecede adil bir vergilemeyi gerçekleştirebilmek için tesirli teknik vasıtanın bütün millî toprakların tek bir ölçüye göre değerlendirilmesine dayanan *geometrik parselli kadastro* olduğudur. Ancak bazı illerde, İtalya Birliği kurulmadan önceki devletlerde mevcut eski kadastroların yerine 1 Mart 1886 tarih ve 3682 sayılı kanunla yürürlüğe giren Avusturya arazi kadastrosu yürürlüktedir.

Yürürlükteki kadastro 8 Ekim 1931 tarih ve 1572 sayılı tek metin hükümleri ile düzenlenmiştir. Bu tek metin üzerinde daha sonra değişiklikler yapılmış, örneğin 4 Nisan 1939 tarih ve 589 sayılı Kararname ile *tarım gelirleri için de kadastro ile tarh* hükmü getirilmiş, böylece bu sektörde çok önemli bir değişiklik yapılmıştır.

Tarihi bir malûmat olmasına rağmen şimdiye kadar yapılanların büyüklüğünü belirtmek için, «yeni» olarak adlandırılan ve 1886 da kanun yapıcının bir kaç yıl içinde tamamlanabileceğini öngördüğü İtalyan Kadastro sununun ancak 1956 da tamamlanabilmiş olduğunu söylemek yeter.

Zaman darlığı sebebiyle kadastronun pratik redaksiyonu ile ilgili geometrik-topografik ölçü işlemlerinin tetkikini bir yana bırakarak bundan sonraki kısımda başlıca iktisadî değerlendirme işlemleri özetlenecektir.

Bu işlemler şunlardır :

- 1) arazinin *kalitelere ayrılması* (tohum ekilen, çayır, otlak, bostan, bağ, orman vs. gibi),
- 2) her ekin kalitesinin üretim derecesine göre muhtelif sınıflara ayrılması (bu işleme *klasifikasyon* denilmektedir),
- 3) kadastro için temel topografik elemanı teşkil eden ve aynı belediye hudutları içinde, sahibi aynı olan, ve belirli bir ekin kalitesi ve üretim sınıfına dahil bir toprak veya bina-dan müteşekkil her bir kadastro parselinin daha önceden tetkik ve tespit edilen örnek parselle karşılaştırma yolu ile kendisine ait üretim sınıfı ve ekin kalitesinin tayini (bu işleme *klasman* adı verilmektedir),
- 4) her kalite ve üretim sınıfı için tespit edilen örnek parselden elde edilebilecek ziraî gelirin emlâk kısmının tespiti (bu işleme genellikle *değerlendirme tarifelerinin formasyonu* adı verilmektedir).

8 — Burada şu hususu belirtmek lüzumlu olu ki, değerlendirme tarifelerinin kadastro örnek parsellerine göre tespitini öngören 7 Ocak 1923 tarih ve 17 sayılı kanunla uygulanan değerlendirme sistemi tam manasıyla tatminkar olmadığından, daha önce de bahsini ettiğimiz 4 Nisan 1939 tarih ve 589 sayılı kararname ile, özel olarak önceden hazırlanan işletme bütçesinin tetkikine dayanan kati bi ekonomik değerlendirme işlemi yoluyla önce her işletmenin net, ziraî ve emlâk gelirleri tespit edilmiş ve daha sonra bu rakkamlardan her mülkiyeti meydana getiren parsellerin emlâk ve ziraî gelirini bulma yolu tutulmuştur.

Bununla beraber şurasını da hatırlatmak gereklidir ki, kadastrlaştırma işlemlerinin uzaması üzerine 16 Aralık 1922 de yayınlanan 1717 sayılı kararname ile *durumları tesbit edilecek arazinin bütün millî topraklar için tek olması yerine klasman ananda ülkede fiilen mevcut durumun tespiti* kararlaştırılmıştır.

Bundan daha büyük bir yenilik aynı vesile ile arazinin daha verimli bir hale getirilmesinin vergi bakımından ancak beş sene geçtikten sonra geçerli olması ve arazi klasmanında değişiklik yapılabilmesi de öngörülmüştür.

Diğer taraftan böylece daha önce de bahsi geçen 1886 tarihli kanunla tespit edilen, ordiner gelirin 30 sene geçtikten sonra genel revizyona tâbi tutulabilmesi kıstası terkedilerek klasmanın devamlı olarak değiştirilebilmesi lehinde kıstas kabul edilmiştir.

Rüstik İtalyan kadastrosu bu şekilde düzenlendiğinden devamlı olarak düzeltilmediği takdirde değerini kaybedeceği barizdir. İtalyan topraklarının büyük bir kısmında olduğu gibi devamlı bir dinamizm içinde olan bir ziraî ekonomide bugün için karşılaşılan en önemli mesele *muhafazadır* (conservazione). Öyle ki, kadastryu teşkil eden evrağı gerek arazi sahiplerinin ve şahıs statülerinin değişmesi ve gerekse arazi ve vergilendirilecek gelirlerin değişmesi ile ilgili olarak son duruma uygun (aggiornato) tutmak gittikçe daha zorlaşmaktadır.

Arazi şartlarının ve dolayısıyla buna bağlı vergilendirilecek gelirin değişmesi sonunda, bugün, son duruma uygun hale getirme işlemi şu yollardan yapılmaktadır:

- a) her beş senede bir bütün belediyelerde doğrudan doğruya kadastro idaresi tarafından ve masrafları aynı idarece karşılanmak üzere yapılan normal periodik teftişler (lustrazioni),
- b) herhangi bir zamanda veya mülk sahiplerinin talebi üzerine yapılan *olağanüstü teftişler*, ki bu halde masraf talep edene aittir,
- c) ekim şartlarında devamlı değişiklikler sonucu *bütün bir belediye arazisinin kadastro klasifikasyon, kalifikasyon ve klasmanın revizyonu* ki en az 10 senelik aralıklarla revizyon yoluna gidilebilir.

Şurasını da hemen belirtmek gerekmektedir ki, daha önceden bahsettiğimiz ve kanunun öngördüğü avantajlardan faydalanabilmek için her ne suretle olursa olsun, gelirden olan artış ve azalışın Hazine Teknik Dairesi (Ufficio Tecnico Erariale) veya Vergi Dairesine gelirin elde edildiği yıldan bir sonraki yılın 31 Ocak gününe kadar beyan edilmiş olması gerekmektedir.

Halen kadastroya kayıtlı değerlendirmeler 1937-39 fiyat sistemini yansıtmaktadırlar. Tabiiyle hazırlanmakta olduğuna değindiğimiz genel vergi reformuna bağlı olarak değerlendirmelerde genel bir revizyon beklenirken bugünkü mevcutların değerlere uydu-rulabilmesi için 12 ye eşit tespit edilen bir katsayı yoluyla yeniden değerlendirme temin edilmektedir.

9 — Çok ilginç bir husus, kanunda öngörülmüş olmasına rağmen *İtalyan Kadastrounun*, Birinci Dünya Savaşından sonra ilhak edilen ve tabii sistem kullanıldığı topraklar dışında Medeni Kanun yönünden *hukukî netice doğurmamıştır*.

Şurasını hatırlatmak yerinde olur ki emlak gelirinin vergiye esas olan her 100 liri için 10 liri hazine vergisi ödemek gerekmektedir. Bunun sonucu, vergi daireleri tarafından listelerin formasyonunda uygulanan efektif nispet bugün için kadastroya kayıtlı değerlendirmelerin % 20 sine eşit olmaktadır.

Önceden de belirtildiği gibi bu hazine nispetine belediyeler, iller ve ticaret odaları için alınan munzam vergiler ve toplanınca aşırı derecede ağır olmayan başka zamlar (aggi esattoriali) eklenmektedir.

Şimdiye kadar izah edilenlerden başka muafiyetler de vardır ki bunları şöyle sıralayabiliriz:

- a) yüksekliği 700 metreden az olmayan yerlerdeki topraklar
- b) merkez komisyonu tarafından hazırlanan dağlık listesinde yer alan topraklar
- c) dağlardaki verimlendirme komprensörlerine dahil arazi.

Arazinin verimli bir hale getirilmesini teşvik ve böylece ziraat endüstrisinin gelişmesi için geçici muafiyetler de tanınmaktadır, örneğin özel normlara göre orman haline getirilen toprakların gelirinden 15 veya 40 sene Devlet vergisi alınmaması, 5-10-15-20-25 sene

sadece yeni bağ, sebze ve meyva vs. ağaçlarından gelen fazla gelirin veya arazinin sulanması veya diğer arazi islahından vergi alınması gibi.

İklim şartlarında özel hallerde ise, geçen senenin son günlerinde orta İtalya ve bilhassa Toscana bölgesinde olduğu gibi, normal mahsulün en az 3 te ikisinin kaybı halinde vergi indirimi zarara nispetle muhtelif ölçülerde tanınabilir ve hatta külli vergi muafiyeti dahi tanınabilir.

11 — Ziraî gelir vergisinde mülkiyet, intifa hakkı veya başka bir aynı hak, veya önceden de belirtildiği gibi ortakçı veya kısmî kolon şekillerinde tarım işletmesinin icrası vergi borcu doğurmaktadır.

Bundan çıkan sonuç verginin gerek mülk sahibin geliri, gerekse ortakçılar ve kısmî kolonların gelirlerinden alındığı, cemiyet şeklinde bir tarım işletmesi icrasında, arazi sahibinin rücu hakkına sahip olduğu ortakçılar ve kolonların ziraî gelir paylarından doğan vergi için de Devlete karşı borçlu olduğundan bir vergi muavassıt mükellefi haline geldiğidir.

Daha önce de söylediğimiz gibi, arazi sahibi, birlikte yaşayan ailesi efradı ve bakmak zorunda olduğu kimseler, kolon ve kolon ailesinin fertlerinin bedeni çalışmalarından elde edilen gelir ziraî gelir vergisi dışında kalmaktadır.

Tebarüz ettirilmesi gereken özel bir durum da şudur ki eğer ziraî işletme bir kiracı tarafından yönetiliyorsa, bu kiracı ziraî gelir vergisine tâbi olmak istediğine dair özel talepte bulunmadığı takdirde ziraî gelir yerine menkul sermaye iradı vergisine tâbidir.

Böyle bir halin sonucu olarak, kanunî bakımdan da üzerinde büyük tartışmalarâ girişilen menkul sermaye iradı vergisine tâbi kiracılar aleyhine gayrî adil bir durum yaratılmıştır.

Ziraî gelir vergisi matrahının arazinin kalite ve sınıfına göre tespiti için münferit kadastro parsellerinin değerlendirme tarifelerinin formasyonu da emlak vergisinde gördüğümüz gibi değerlendirmesi sistemi yoluyla yapılmaktadır.

Bu bakımdan ziraî gelir tarifeleri, üretimdeki gelişmeleri hesaba katabilecek kadar uzun seneleri kapsayan bir devrede elde edilen üretim ortalaması temeli üzerinde ve bu üretim 1 Ocak 1937 ile

31 Aralık 1939 devresi arasındaki fiyatların ortalamasına göre değerlendirilerek, normal kùltivasyon sistemleriyle ilgili olarak hesaplanan idari çalışma geliri ile işletme kapitali gelirinin toplamından elde edilmektedir.

Bu halde de eski bir tarihe (1937-39) referans verildiği için, değerlendirme tarifelerinin genel revizyonundan önce zirağ gelir matrahlarının 12 katsayısı ile çarpılarak yeniden değerlendirilmesi temin edilmiştir.

Zirağ gelir vergisi matrahında vuku bulan artış ve azalışların ve bu tahavvüllerin süresi için emlak geliri vergisinde uygulanan kıstaslar uygulanmaktadır.

Emlak geliri vergisinde olduğu gibi zirağ gelir vergisinin matrahının her 100 lireden vergi alınmakta, bu miktar bugün 12 katsayısı ile çarpılarak değerlendirilince nispetlendirilmeyen kadastro estimasyonları üzerinden hesaplanarak fiilen % 120 olmaktadır.

Emlak geliri vergisinden muaf ilân edilen dağlık arazi bu vergiden de muaf tutulmakta ve yine emlak geliri vergisinde uygulanan indirimler bu vergiye de tanınmaktadır.

Zirağ gelir vergisinde de hak birden fazla ferde ait ise, veya zilyetlik için muhtelif aynı haklar mevcut ise arazi vergisi bahsinde izah edilen şekilde hareket edilir.

11 — Vergiyle ilgili çok nazik bir konu da araziden elde edilen zirağ mahsulün işleme (manipolazione), transformasyon ve satışı (alienazione) ile ilgili olarak zirağ gelir vergisinin hangi hudutlar dahilinde uygulanacağıdır.

Halen yürürlükte olan 29 Ocak 1953 tarih ve 645 sayılı Vasıtasız Vergiler tek metni, zirağ gelirin genel tarım tekniği prensiplerine göre normal tarım egzersizi sayılan işlemlerden doğan bütün gelirleri içine aldığına dair kıstası teyid etmiştir. Bunun neticesi, zirağ işlemlerle bir işletmecinin elde ettiği gelirin, bu işlemlerin normal zirağ üretim sikline girmesi şartı ile, menkul sermaye iradı vergisine tâbi olmayacağını önemle belirtmek istemiştir.

Bundan çıkan sonuç, sadece bir arazinin üretimini aşan tarım mahsüllerinin manipülasyon, transformasyon ve satışı dolayısıyla aşında endüstriyel mahiyette bir gelir doğuran faaliyete esas teşkil eden gelirin menkul sermaye iradı vergisine tâbi olduğudur.

Meselenin bu şekilde halli pratik ve kanunî uzun çalışmaların sonucu olmuştur. Nitekim bundan önceki İtalyan mevzuatında ziraî gelir ile menkul sermaye iradı arasındaki ilişki değişik şekillerde yorumlanmış idi (örneğin Menkul Sermaye İradı Vergisi Kanunu 1864, 4 Ocak 1923 tarih ve 16 sayılı kararname, 8 Haziran 1936 tarih ve 1231 sayılı kanun, 4 Nisan 1939 tarih ve 584 sayılı kanun).

Ayrıca yürürlükteki tek metin, azalarının, iştirak payları her birine ait arazinin üretimini aşmayacak ölçüde olan kooperatifler ve ya herhangi bir şekilde teşkil edilen şirketlerin (süt ve sütlü maddeler imalathaneleri, sosyal kantinler vb.) gelirlerinin de, yukarıdaki aynı şartlar altında menkul sermaye iradı vergisinden muaf olduğunu açıkça belirtmektedir.

Muafiyetin gerekçesi azaların kooperatife verdikleri ürünler için zaten ziraî gelir vergisi veya menkul sermaye iradı vergisi ödemiş olmalarıdır.

Bu noktada şurasını önemle belirtmek gerekir ki bütün bu karışık işlemler, gerek emlak gelirleri ve ilgili tarifelerin tespiti için yapılan işlemler, gerek ziraî gelir ve tarifelerinin tespiti ile ilgili işlemler ve gerekse kadastro dokümanlarının son duruma uygun hale getirilmesi hazine kamu hizmetleri idaresine bırakılmış olup böylece bu daire bütün kadastro işlerinde yüksek mercii teşkil etmektedir.

12 — Kısa da olsa belirtilmesi gereken diğer bir husus *tarım sektöründe sosyal sigortalarla* ilgilidir. Bunun başlıca iki sebebi vardır. Birincisi, tarım sektöründe çalışıp da sigortalı olanların sayısı bir kaç milyona varmaktadır (1963 te 4 buçuk milyona yakın idi), ikincisi sigortalıların masrafını büyük ölçüde tarım sektörü ve bilhassa işletmeciler karşılamaktadırlar.

Bu vesileyle şunu da belirtmek faydasız olmaz ki çıkarılan bir çok kanun ve kararnamelerle (bu konuda ilk tarım kanunu 23 Ağustos 1917 tarih ve 1450 sayılı Kararnamedir. Bunu 29 Nisan 1949 tarih ve 264 sayılı işsizlik sigortası kanunu ve diğer kanunlar takip etmiştir ki bu konuda 1941 Medenî Kanununu da ihmal etmemek gerekir) *özel sigorta kavramından biraz ayrılan ve gelirin kısmen «sosyal gayelerle» yeniden dağıtılması anlayışına daha iyi uyan bir sigorta kavramına ulaşılmıştır*¹.

1) CHILANTI, Pietro-Previdenza Sociale e Contributi Unificati nell' Agricoltura, Milano 1955.

Böylece sigorta aidatı bu yeniden dağıtımın finansman vasıtasını teşkil etmekte, üretilen gelirin bir kısmını alarak çalışanın yararına transfer etmektedir. Bunu yaparken izlenen kıstas muhakkak ki gelirin normal dağılışındaki kıstastan değişiklidir.

Bu bakımdan eğer sigorta aidatlarının hakiki vergilerde görülenlere benzeyen bazı özellikler arzettiği doğru olarak kabul edilirse, şimdi üzerinde durduğumuz gelir dağılımı ile ilgili gayeleri göz önünde tutarak, İtalya'da sigorta aidatının gittikçe daha ziyade Devletin geleneksel vergi vasıtalarından ayrılmak temayülünde olduğu da söylenebilir.

Bu ilk gözlemlere dayanarak İtalya'da tarım sektöründe sosyal sigortaları şöyle özetleyebiliriz.

İş kazalarına karşı mecburi sigorta, sakatlık, ihtiyarlık, ölen işçilerin aile efradı için sigorta, tüberküloz, işsizlik ve hastalığa karşı sigorta.

Ayrıca işçilerin yetimleri ve işçi annelerin bedenî ve iktisadî himayesi için de assistans mevcuttur.

Bu sigortalar özel organlar tarafından yürütülmektedir. Bu organlar Istituto Nazionale della Previdenza Sociale, Istituto Nazionale Assicurazione Malattie, Istituto Nazionale per le Assicurazioni Infortuni Sul Lavoro, Ente Nazionale Assistenza Orfani Lavoratori Italiani'dir. Bunlardan ilki Sosyal Sigortalar konusunda en geniş yetkiye sahip olanıdır.

Sigorta ile ilgili mevzuatın uygulanması alanında en yüksek kamu idaresi organı Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığıdır. Bu bakanlıkta bir de Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

13 — Tarım sektöründe sigorta aidatlarının ünifiye edilmesi üzerine Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığının kontrolü altında, ödevi işçilerin ailevi ve sağlık durumlarını devamlı olarak rakkamlarla tespit olan «Servizi Provinciali per gli elenchi nominativi dei lavoratori in agricoltura» isimli daireler kurulmuştur.

Her belediyede bir tane mevcut olan «Mutue per l'assicurazione malattie dei coltivatori diretti» (işçilerin hastalık sigortası için kredi sandığı) da özel bir yer işgal etmektedir. Bu sandıklar illerde de mevcuttur ve merkezde de Millî Federasyon halinde faaliyettedir.

Sigorta aidatlarının tespiti için tarım işletmecileri her sene özel bir beyanname vermek ve bu beyannameye iş hacmi ve işçilerin ka-
lış süresini belirtmek zorundadırlar.

Bu beyanname gerek sermaye sahibi, ortakçı veya kısmi kolon ve gerekse her kategori için değişik elemanları ilgilendiriyorsa da kiraya verilen işletmelerde beyanname mükellefiyeti mal sahibine aittir.

Beyannameye bildirilen işçilerin hakikaten mevcudiyetleri ile ilgili dökümanlara gelince, her firma (veya işletmede) zemin mat-
rah ayrı ayrı tespit edilir, öyle ki aidatı tespit eden daire sadece rakkamların doğru olup olmadığını kontrolle yetinir.

Tabanı hesaplamak için metod idari şekle göre değişmekte ise de, hepsi ortak matris olarak işçi ünitesi başına özel haller haricinde senede 240 ilâ 300 arasında değişen senelik günler sayısına sa-
hiptirler.

Kontribüsyon tarifeleri zaman zaman ürün fiyatları seviyesinin gidışat ve üretim vasıtaları ile ilgili olarak tespit edilmekte ve ta-
rım işletmesindeki teknik ve çalışma durumları ve sene içinde ça-
lışmalarına göre tarım işletmecileri ve işçileri arasında değişik bir şekilde dağıtılmaktadır.

Kontribüsyon ilişkilerinin ortalama durumu şöyle bir tabloda gös-
terilebilir :

	Emeğe dayanan ve ortakçılık tipi işletme	Kapitalist tipi işletme
Ünifiye kontribüsyonlar		
Erkek	10.000	60.000
Kadın	5.500	—

14 — İzahatımıza son vermeden önce tarım vergileri sistemi ve bir çok defalar belirtildiği gibi kat'i ve objektif rölöve zeminini kadastrada bulan vasıtasız vergilerle ilgili hususları bir sentez halinde toplamak faydalı olur.

Matrahı tespit tarihinin zaman bakımından eskilere dayanması (ki belirtildiği gibi 1939 yılına atıf yapılmaktadır) ve İtalyan tarım ve arazi yapısında sonuçları daha pek belirli bir şekilde tahmin edilemeyen derin değişikliklere sebep olan teknik, ve bütün

İtalyan tarım ekonomisi sisteminin içinde bulunduğu büyük dinamizm, bir taraftan yenilenen bir tarh yani arazi kadastrosu lüzumuna doğru bir temayülü teşvik etmekte, fakat diğer taraftan da, bilhassa kadastro değerlendirmeleri sahasında şimdiye kadar dokunulmaz ana kaideler olarak telâkki edilen ve bilakis temel yeniliklere ihtiyaç gösterilecek hususlara bağlı bazı teorik konuları derinlemesine tetkik lüzumunu doğuran oldukça büyük tereddütlere yol açmaktadır.

Şurası muhakkaktır ki kadastro, fiskal fonksiyonu bir yana sayısız araştırmalar için büyük bir yardım vasıtası olmuştur ve olmakta da devam etmektedir.

Bu araştırmalar meyanında Istituto Nazionale di Economia Agraria tarafından, Ufficio Tecnico Erariale'nin hazırladığı rakamlara dayanarak İtalya'da toprak mülkiyetinin dağılışına dair araştırma ve tarım reformu kanununun uygulanmasında olduğu gibi Devlet müdahalesi ve ekonomi politikası gayeleri sayılabilir.

Diğer taraftan tarımda sosyal şartların daha iyi bir hale getirilmesi ile ilgili bütün Sosyal Sigortaların derin fakat ağır işleyen değişikliklere uğradığı doğrudur. Bu değişikliklere daha önce temas edilmişti. Kadastronun da bugünkü teknik ve idarî şekli ve bunun bir sonucu olarak fiskal ve etüd gayeleri ile tarım sektörünün de gittikçe artan bir hızla kazanmakta olduğu üretim ve ticaret dinamizmine uyamayacağı, bu işin devamlı olarak ve mesuliyet hissi ile bir zamana uygun hale getirme işlemine ihtiyaç gösterdiği muhakkaktır. Kadastro idaresi mesullerinin bunu tamamiyle müdrük oldukları ve bunun için şimdiden büyük bir hızla çalıştıkları da doğrudur.

Netice olarak İtalyan tarım vergileri sisteminin, modern ihtiyaçlara uyabilmek için zaman ve büyük değişiklikler isteyen bazı politik ve sosyal gelişimlere bağlı kanunî vetireler ve aksaklıklar arasında da olsa, bilhassa tarımda, düzenli, iyi işleyen, modern ve medenî bir insan topluluğu için dayanılmaz bir hedef teşkil eden, kati ve belirli eleman «toprak» zemini üzerine kurulu bir vergi adaleti hedeflerine doğru yeterli ve tartılı bir hızla yöneldiği söylenebilir.

Ceviren: İhan ÖZAY

1) TOFANI, M. - Un problema da affrontare: «L'aggiornamento e la conservazione del Catasto dei terreni.»

PRINCIPII DI DIRITTO PENALE NEL DIRITTO FISCALE TURCO

Prof. Dr. Sahir ERMAN
Università di Istanbul

In questo articolo l'A. definisce prima di tutto la natura dei fatti contrari alle disposizioni fiscali e il criterio che li distingue dai veri e propri delitti fiscali: se la sanzione prevista dalla legge tende solamente ed unicamente al risarcimento di un danno effettivo ovvero presunto del fisco, si tratta di un fatto contrario alle disposizioni fiscali; se invece si tratta di una sanzione che tende a reprimere un fatto, si ha un delitto *strictu sensu*, che è sottomesso a tutte le regole vigenti nel diritto penale e processuale penale. L'A. sottolinea che vuol esaminare soltanto il primo gruppo, cioè i fatti contrari alle disposizioni fiscali, perchè anche in questo campo extra-penale, trovano applicazione certi principii generali di diritto penale.

Uno di questi principii è il ravvedimento operoso: difatti, secondo l'art 371 della Legge Processuale Fiscale (LPF), il contribuente che prima che le autorità competenti abbiano notizia di un fatto contrario alle disposizioni fiscali, ne fa la dichiarazione pagando -con l'aumento del 2% mensili- l'imposta non pagata, è esente di ogni penalità fiscale.

Il secondo principio, è quello del concorso di più persone nel reato. L'art. 326, ammette la possibilità del concorso in un fatto contrario alle norme fiscali e punisce i concorrenti con la penalità del contribuente, se i concorrenti ne hanno tirato un profitto personale e materiale da questo concorso; in caso contrario la penalità dei concorrenti è di un quarto (art. 328 LPF).

Il diritto penale non ammette la punibilità delle persone giuridiche che non possono essere considerate come autori di un delitto secondo il principio di personalità delle pene, principio che è sancito anche dalla Costituzione turca. La LPF, pur ammettendo

il principio della personalità, ne fa una deroga per le persone giuridiche.

La LPF non ammette il cumulo delle pene, quando si agisce dei fatti un pô gravi: ma quando questi fatti sono degli atti contrari alle disposizioni puramente formali della legge, allora viene applicato il sistema del cumulo giuridico delle pene. Se invece lo stesso fatto viola con una disposizione puramente formale un'altra di maggiore gravità, il contribuente è passibile soltanto della pena più grave, e si applica in tal modo la regola sul concorso ideologico dei reati.

La LPF ammette la recidiva propria tra i fatti di stessa natura contrari alle disposizioni fiscali, precisando che il secondo fatto deve essere commesso entro termini fissi, che variano da 5 a 2 anni, secondo la gravità del fatto in questione.

Secondo l'art. 320, il fatto che il contribuente il quale per un atto che nello stesso tempo costituisce reato in senso stretto venga ritenuto colpevole e punito oppure sia assolto dal tribunale, non ha nessuna influenza sull'azione fiscale e viceversa il fatto che il contribuente sia punito fiscalmente non può in alcun modo influire sull'esito dell'azione penale.

La LPF ammette, che nei fatti di una certa gravità, il contribuente possa essere punito soltanto in caso dell'esistenza del dolo, facendo un elenco dei fatti, per la punibilità dei quali, il dolo non è ricercato. Dunque si accetta il principio di dolo, sul quale è imperniato tutto il sistema penale, ammettendo, in via straordinaria, la colpa.

La stessa legge, pur ammettendo che l'ignoranza giuridica non può essere presa in considerazione, precisa che se l'ignoranza deriva da una risposta errata delle autorità oppure dal cambiamento di una giurisprudenza, il contribuente che erra nella interpretazione delle leggi fiscali non può esser punito.

Concludendo, l'A. precisa che il diritto penale fiscale turco, si è modellato secondo il diritto penale generale, ammettendo, con qualche modifica, i principii vigenti in questo campo.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN CEZA HUKUKUNA AİT PRENSİPLER

Prof. Dr. Sahir ERMAN

Istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi

1 — Birinci Dünya Savaşı, bu savaşa katılan ve katılmıyan Devletlerin sosyal, politik ve ekonomik yapılarında esaslı tesirler vücuda getirdiği gibi, özellikle Ceza Hukuku alanında da önemli zihniyet değişikliğini mucip olmuştur. O zamana kadar Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesinin ışığı altında, zaruri bir kötülük sayılan ve hemen her ülkenin ana Ceza Kanunlarında yani Code'larında pek az farklarla öngörüldüğü için, bazı müelliflerce «tabii suç» diye adlandırılan fiillere inhisar eden ceza müeyyidesi, Birinci Dünya Savaşının getirdiği topyekûn harp ve kitle hareketleri sonucu, bu hüviyetini yavaş yavaş terkederek, Devletin siyasî ve iktisadî politikasını yürütmeye yarayan bir «silâh» niteliğini elde etmiştir. Bunun üzerinedir ki, hemen her Devlette, ana Ceza Kanunlarının yanısında, hususi kanunlar önem kazanmış, hatta bir memleketteki siyasî ve iktisadî rejimin ne olduğunu hakkile kavrayabilmek için, ana kanunlardan çok, bu özel kanunlara bakmak gerekmiştir.

Şurası bir gerçektir ki, en ilkel şeklinden en ileri ve girift haline kadar, her Devlet, ceza müeyyidesinde kendi emir ve yasaklarını halka dinletmek için en etkili silâhı bulmuştur ve bundan sonra da bulaçaktır: Ceza müeyyidesine başvurmayan bir Devlet, bu hüviyetini kaybetmeye mahkûmdur. Bununla beraber Devletin de, sırf kolay, masrafsız ve etkili olduğu düşüncesiyle, ceza müeyyidesini rastgele kullanması, hele iktisadî ve malî problemleri bu yolla halletmeğe çalışması yerinde bir davranış sayılmaz: bu gibi hallerde, ilk zamanları nisbî bir ferahlık yaratmağa muvaffak olan ceza müeyyidesi, bir müddet sonra bu niteliğini kaybederek lüzumsuz, hatta zararlı bir zulüm âleti mahiyetini iktisap eder ve iktisadî ve malî

kanunlar kendi icaplarını hükümran kılmağa devam ederler: Her iki Dünya Savaşı sırasında memleketimizde uygulanan Millî Korunma Kanununun, 35 kuruşa satılması gereken sandviçi 50 kuruşa satan bakkalın Toplu Millî Korunma Mahkemesi huzurunda tutuklu olarak yargılanmasına yol açtığı halde, belli başlı ihtiyaç maddeleri hakkında «karaborsa»nın hükümlerini icra etmesine engel olamadığı hatırlardadır.

2 — Devletlerin ceza müeyyidelerini uyguladıkları sahalardan biri de vergi hukukudur.

Vergi hukukunda vergi cezalarını gerektiren fiiller, Devletin veya âmme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz olan fiillerdir. Genellikle bu gibi hareketleri karşılayan müeyyideler yine malîdir ve vergi kanunlarına riayetsizliği, bunlara riayet etmenin gerektireceği malî fedakârlıktan daha büyük bir fedakârlıkla karşılamak maksadına yönelmiştir: Bu gibi hallerde kanun koyucu ya sabit bir malî ceza vaz'eder yahut verilen malî zarara göre nisbeti değişen bir para cezasını öngörür. Güdülen maksat mükellefin vergi kanunlarına riayet ettiği takdirde katlanacağı malî külfetle, riayetsizlik halinde karşılaşılabileceği malî müeyyideyi mukayese ederek ve bu sonuncusunun daha büyük bir fedakârlığı mucip olacağını anlayarak, sözü geçen kanunlara riayet şikkini tercih etmesinden ibarettir.

Ancak, bazı hallerde kanun koyucunun, sadece malî cezalarla yetinmiyerek, tam manasile cezaf müeyyidelere başvurduğu da görülür. Meselâ bizde belirli şekillerde yapılan gümrük resmi kaçakçılığı ve Vergi Usul Kanununda öngörülen hileli vergi suçları bu tatbikatın örnekleridir.

Kanaatimizce, asıl cezaf müeyyideleri gerektiren vergi suçlarının diğer suçlardan farkı yoktur: Her iki halde de suçun hukukî mevzuu aynıdır ve maksat sosyal düzeni, bu düzeni bozucu hareketlerin tenkili yolu ile ve bir takım ıstırap verici ve korkutucu müeyyidelerle korumaktan ibarettir. Bu gibi vergi suçlarının hususî mevzuu Devletin gelir kaynaklarının korunmasından ibaret bulunduğu cihetle, bütün bu fiilleri «malî suçlar» veya «vergi suçları» diye adlandırmak ve gruplandırmak mümkündür. Bu şekilde hareket etmek suretile, nasıl ki şahıs aleyhinde suçları, mal aleyhinde suçları, Devletin şahsiyeti aleyhinde suçları gruplandırmış oluyorsak, öylece Devletin malî menfaatlerini ihlâl eden suçları da bir grup ha-

linde toplamış oluruz. Ancak bu gruba giren suçların, diğer klâsik suçlardan hiç bir farkı bulunmadığını da gözden uzak tutmamak icap eder. Bunun içindir ki, Vergi Usul Kanunumuzun hileli vergi suçları adını verdiği fiiller, bir özellik arzemedikleri ve bütün diğer suçlar gibi Ceza Hukuku prensiplerine esasen tâbi bulduklarını cihetle, incelememizin dışında kalacaklardır.

3 — Asıl mesele, sadece malî cezalarla karşılanan fiillerin hukukî mahiyetini tesbitte meydana çıkar. Bu durumda asıl suçlarla sadece malî cezaları gerektiren fiiller arasındaki başlıca ayırıcı kriterler, müeyyidenin mahiyetinde görülür: Şayet vaz'edilen müeyyide hazinenin mefruz ve muhtemel bir takım zararlarını karşılamak ve tazmin etmek amacını gütmekte ise, tamamen malî mahiyettedir ve böyle bir müeyyide ile karşılanan fiil de «vergi cezasını gerektiren fiil» olup, bir «suç» değildir. Buna mukabil, öngörülen müeyyide, hazinenin zararlarını tamir ve telâfi maksadını gütmeyip, tenkil amacına yönelmekte ise bir «vergi suçu» mevzubahistir ve bu suçun diğer klâsik suçlardan farkı yoktur¹.

Ancak hileli vergi suçlarında teşebbüs konusunda göze çarpan ve genel teşebbüs kaidesinden ayrılmayı ifade eden bir özelliğe temas edelim. Gerçekten VUK. nun 360. maddesi, tam ve nakıs teşebbüs ayırımını yapmaksızın, teşebbüse müstakil bir ceza vermekle, Ceza Kanununun teşebbüsü, tamamlanmış suçun cezasında belirli nisbetlerde indirimlerde bulunmak suretile cezalandırmak sisteminden ayrılmıştır. Bundan başka Kanunun 358. maddesi, hileli vergi suçlarına teşebbüsü târif ederken, «bu fiillerin vergi ziyasını mucip olup olmayacağına» bakılmıyacağını belirtmek suretile, neticeyi yani noksan vergi tahakkukunu meydana getirmeğe hiç bir bakımdan elverişli olmayan bir hareketin de teşebbüste icra hareketi sayılacağını ifade etmekte ve bu suretle teşebbüsün genel şartlarından biri olan hareketin veya kullanılan vasıtanın neticeyi meydana getirmeğe uygun ve elverişli olması şartını aramamaktadır.

Bununla beraber, suç olmadıkları için Ceza Hukuku prensiplerine tâbi olmayan «vergi cezasını gerektiren fiiller» konusunda Türk vazı kanunu, bazı ceza hukuku prensip ve müesseselerini, az çok farklarla uygulamış, böylece idare hukukunun disiplin kısmı ile ce-

1) Bütün bu izahlarımız için Bk. : DÖNMEZER - ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, I, 3. bası, İstanbul 1965, No. 488

za hukuku ve usulü arasında, bazen içtihadî olarak, vücuda gelen yaklaşıma², vergi hukukunun bu alanında da göze çarpmakta bulunmuştur.

Bu esasları böylece tesbit ettikten sonra, belli başlı ceza hukuku prensiplerini ele alarak, vergi hukukundaki tatbik şekillerini inceleyelim.

4 — *Faal nedamet*: Ceza hukuku doktrinde ve teşebbüs teorisinde incelenen faal nedametten maksat, failin bütün icra hareketlerini bitirdikten sonra, kendi arzu ve ihtiyarı ile, ya neticenin gerçekleşmesine engel olmasından veya gerçekleşen neticenin tesirlerini ortadan kaldırmasından ibarettir. Meselâ mağdura öldürücü darbeyi vuran failin, sonradan ölüm neticesinin gerçekleşmesine engel olması veya bir eşyayı çalan hırsızın kendiliğinden gelip eşyayı iade veya tamamen tazmin etmesi faal nedametın birer örneğidir. Bir çok modern yabancı kanunların aksine olarak Ceza Kanunumuz, faal nedamet hakkında genel bir prensip vazetmemiş, sadece Devletin şahsiyeti aleyhine işlenen suçlar veya mal aleyhine cürümler gibi bazı suç kategorileri için hüküm ifade etmek üzere, faal nedamet hakkında özel hükümler şevketmiştir. İşte vergi hukukunda yer alan «pişmanlık» müessesesi, faal nedamet prensibinin tatbikatından başka bir şey değildir. Bilindiği gibi VUK. nun 371. maddesine göre, yetkili mercie ihbar yapılmazdan veya vergi incelemesine başlanmazdan yahut olay Takdir Komisyonuna intikal etmezden önce mükellef pişmanlık dilekçesini verir ve dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içinde de vermediği vergi beyanamesini tevdi eder veya eksik yahut yanlış olan beyanamesini tamamlar ya da düzeltir ve gecikme zamları ile birlikte vergileri de öderse, vergi cezası uygulanamaz hâтта, unsurları bulunsa dahi, hileli vergi suçuna ait cezaya da hükmedilemez.

5 — *İştirak*: Ceza hukuku doktrinde iştirak, genellikle, tek kişi tarafından işlenmesi mümkün bir suçun, birden fazla şahıslar tarafından ika olunması şeklinde târif olunur ve bu şahısların bir suça iştirak etmiş sayılabilmeleri ve haklarında iştirak kaidelerinin uygulanabilmesi için: a) Müteaddit failer tarafından yapılan müteaddit hareketlerin bulunması; b) Bu hareketlerin illî bir değer taşıması; c) Şahıslarda iştirak iradesinin mevcudiyeti; d) Bir suçun icrasına başlanılması ve bu suçun bütün şerikler için aynı ol-

2) Bu konuda bk. : DÖNMEZER - ERMAN, I, No. 487

ması gibi dört genel şartın mevcudiyeti aranır. Bundan başka, Ceza Kanunumuzun da, şeriklerin suçun işlenmesinde oynadıkları rolün önemine göre, iştiraki aslî ve fer'î iştirak ikiye ayırdığı malumdur.

VUK. ise, vergi kaçakçılığı fiilinde, kaçakçılığa iştiraktan ayrı olarak, kaçakçılığa teşvik ve kaçakçılığa yardımdan bahsetmektedir.

VUK. nun 326. maddesi, kaçakçılığa iştiraki şu şekilde târif eder: «Ayrı ayrı maddî menfaat gözetmek şartile, bir kaç kişi kaçakçılık yaptıkları takdirde, bu fiili irtikâp edenlerin veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanların her biri hakkında evvelki maddelerde yazılı vergi cezaları kesilir».

Görülüyor ki, bu madde TCK. nun aslî maddî iştirake taallük eden hükümlerini ele almakta, ancak her failin şahsen maddî bir menfaat gözeterek hareket etmesini şart koşmak suretile, umumî hükümlerden ayrılmaktadır. Gerçekten Ceza Kanunumuza göre, aslî maddî şerikin - yani fiili irtikâp edenin veya doğrudan doğruya beraber işleyenin - maddî veya manevî bir menfaat dolayısıyla hareket etmesi şart değildir; hatta böyle bir menfaatin mevcudiyeti, bu şeriki suça azmettiren aslî manevî failin cezasında indirme yapılmasını bile gerektirir. Halbuki VUK. da hem bir menfaat bulunacak, hem de bu menfaat maddî mahiyette olacaktır. Bu bakımdan bütün şeriklerin şahsen vergi mükellefi olmaları, yani kendilerine ait bir vergiyi kaçırmaları şart değildir. Bu itibarla imâlâtçıya sahte fatura temin eden ve bu işten fatura tutarına göre bir ücret alan komisyoncu, şahsen maddî bir menfaat gözettiği için, kaçakçılığa iştirak etmiş sayılır. Tekrar edelim ki, aynı komisyoncu bir menfaat gözetmiş veya sağlamış olmasa dahi, Ceza hukuku bakımından şerik sayılabilecek iken, Vergi hukukunda böyle bir menfaat şartı aranmaktadır.

Kaçakçılığa yardım da, esasen, bu maddî menfaatin yokluğu bakımından, kaçakçılığa iştiraktan ayrılmaktadır. Gerçekten VUK. nun 328. maddesine göre: «Ayrı bir menfaat gözetmemek suretile, kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bu fiil için kanunda belli edilen cezanın dörtte biri verilir».

Görüleceği veçhile, bu hüküm Türk Ceza Kanunundaki fer'î iştirak hallerini kapsamaktadır. Hâтта fer'î manevî fail dahi-yani teşvik eden, kararı takviye eden, talimat ve târifatta bulunan, müzaheret

ve muavenette bulunacağını vaad eden kimse dahi-netice itibarile, aslı maddî failin fiilini kolaylaştıracağı cihetle, bu hükme girebilir.

Demek oluyor ki, asıl vergi mükellefinin dışında kalıp ta, onun kaçakçılık yapmasını sağlıyan kimse, bundan ayrı ve maddî bir menfaat elde ediyorsa, kaçakçılığa iştirak vardır ve bu şahıs sanki kendi vergisini kaçırmışçasına fiilin tam cezasile cezalandırılır; ayrı bir menfaat sağlamıyorsa, kaçakçılığa yardım etmiş addedilerek, asıl cezanın dörtte biri kendisine verilir. Dikkat edilmiştir ki, Kanun «ayrı» bir menfaatten bahsetmek suretile, sırf bu iştirak fiilî dolayısıyla elde edilen bir menfaati kastetmektedir. Bu itibarla bir mükellefin çift defterini tutan muhasebeci, mükelleften ücret almakta ise, bu ücret ayrı bir menfaat sayılamaz ve muhasebeci kaçakçılığa yardım etmiş olur; yok aynı muhasebeci bu işi yaptığı için ücretinden ayrı olarak bir prim, ikramiye veya komisyon almakta ise, kaçakçılığa iştirak halinin bulunduğunu kabul etmek gerekir.

VUK., aslı manevî iştiraktan de bahsetmektedir. Gerçekten bu Kanunun 327. maddesine göre, «Bir mükellefi kaçakçılık yapmaya azmettirenlere - kaçakçılık tekemmül etmiş olmak şartile - işlenen fiil için kanunda belli edilen ceza kesilir». Maddede «azmettirenler» den bahsedilmekte ise de, kenar başlığı «kaçakçılığa teşvik» şeklindedir. Ancak burada azmettirenin maddî bir menfaat gözetmesi veya elde etmesi şart değilse de, azmettirilen şahsın, azmettirenin tesir ve telkini ile vergi kaçakçılığı fiilini işlemesi şarttır: kaçakçılık fiili teşebbüs halinde kalacak olursa, azmettirene hiç ceza verilmez. Halbuki umumî hükümlere göre aslı maddî failin hareketi teşebbüs derecesinde kalsa bile, azmettirene de teşebbüsün cezası verilir.

Bu izahlarımızdan anlaşılmalıdır ki, VUK., Ceza Hukukundaki iştirak müessesesini benimsemişse de, bunda esaslı değişiklikler de yapmıştır.

6 — *Tüzelkişilerin suç faili olmak durumları* : Bilindiği gibi, Ceza Kanunumuz tüzelkişilerin suç faili olmalarını kabul etmiş değildir ve esasen Anayasamızın 33. maddesinde yer alan «ceza sorumluluğu şahsıdır» kaidesi böyle bir anlayışa manidir.

Nitekim VUK. nun 313. maddesi, velâyet ve vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresi bir kayyuma tevdi edilmiş olanla-

rın, veli, vasi veya kayyum tarafından kendilerine izafetle işlenen vergi suçlarından mesul olmayacaklarını ve bu gibi hallerde vergi cezasının veli, vasi veya kayyumdan alınacağını belirtmekle, cezaların şahsılığı prensibini uygulamaktadır.

Ancak vergi hukukumuz, vergi cezaları bakımından, bu prensipten ayrılmış ve tüzelkişilerin bu cezalarla cezalandırılmasını kabul etmiştir. Gerçekten VUK. nun 314. maddesine göre, «Tüzelkişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevelliüt edebilecek vergi cezaları, tüzelkişiler adına kesilir». Görüleceği veçhile, idare ve tasfiye organlarının fiilinden dolayı, tüzelkişi cezalandırılmakta, böylece tüzelkişilerin suç faili olamayacakları hakkındaki Ceza hukuku prensibinden ayrılmaktadır³.

7 — *Suç ve cezaların içtimaı* : Cezaların içtimandan maksat, aynı fail hakkında çeşitli suçlardan dolayı hükmedilmiş olup ta, her biri infaz kabiliyetini muhafaza eden birden fazla cezaların bir araya ve prensip olarak tek bir ceza haline getirilmesidir ve Ceza Kanunumuz, yine prensip olarak, içtima halinde cezaların toplanması sistemini benimsemiş bulunmaktadır.

Bundan başka «suçların içtimaı» denilen hallerde fail tek veya müteaddit fiillerle ya çeşitli kanunlarda öngörülen bir neticeye veya birbirleriyle bağlantılı olan birden fazla neticelere sebebiyet vermekte ve fakat kendisine yine tek ceza verilmekte, yani çeşitli neticeler birbirleri içinde erimekte ve kaynaşmaktadır. Bu suretle müteselsil suç, muhtelit suç, müterakki suç ve mürekkep suç tipleri mevzubahs olduğu gibi, tek netice ile muhtelif kanun hükümlerinin ihlâlini ifade eden fikrî içtima müessesesi de ortaya çıkmaktadır.

Ceza Hukukuna göre, fikrî içtimanın mevzubahs olabilmesi için, failin tek bir fiil ile, yani dış âlemdeki tek bir değişiklik ile - ki bu değişikliğe «netice» adı verilir - kanunun muhtelif hükümlerini ihlâl etmesi gerekir ve bu takdirde faile en ağır cezayı gerektiren fiilin cezasının verilmesiyle yetinilir.

Vergi hukuku da, cezaların ve suçların içtimandan bahsetmekte ve ceza hukuku doktrinine uygun düşebilecek hükümler sevk etmektedir.

3) Ancak, tam manasile suç olan hileli vergi suçlarında sözü geçen prensip yine tatbik edilmekte ve sadece gerçek kişiler cezalandırılmaktadır.

Gerçekten VUK. nun 318. maddesi «ayrı ayrı yapılmış olan kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir» demek suretile, cezaların içtima ettirilmeyeceğini, her fiile mahsus vergi cezasının ayrı ayrı tahsil olunacağını ifade etmektedir. Ancak aynı madde usulsüzlük suçunda bu kaideden ayrılarak, 1953 yılında 6123 sayılı Kanunla değişikliğe tâbi tutulmazdan önce, Ceza Kanunumuzun kabul ettiği «hukukî içtima» sistemini benimsemiş bulunmaktadır. Gerçekten bu sisteme göre, içtima ettirilmesi mevzubahis olan cezalar içinde en ağır olanı temel olarak alınır ve bu cezaya diğer cezaların belirli bir nisbeti eklenir ve fakat bu eklemeler sonucunda da belli bir sınırın aşılması gözetilir.

İşte VUK. nun 318. maddesi, aynı takvim yılı içinde aynı neviden - yani hepsi aynı derecede olan - birden fazla usulsüzlük cezalarının içtima halinde, birinci usulsüzlük için tam cezanın, diğerleri için ise bunun dörtte birinin kesileceğini söylemekle hukukî içtima sistemini uygulamaktadır. Ancak bunun için: a) Sadece usulsüzlüğün mevzubahis olması; b) Bu usulsüzlüklerin hep aynı neviden bulunması; c) Hepsinin aynı takvim yılında işlenmesi gerekmektedir.

Fikrî içtimaya gelince bu konuda VUK. tek fiil ile işlenen suçların mahiyetlerine göre bir ayırım yapmaktadır: Tek fiil ile işlenen suçlar kaçakçılık ve kusur olduğu takdirde, VUK., TCK. nun 79. maddesindeki sistemden ayrılmakta ve her bir fiil hakkında ayrı ayrı ceza kesilmesini kabul etmektedir (VUK. 316). İşaret edelim ki, fikrî içtima hakkında kabul edilen ve TCK. nun sisteminden ayrılan bu esas, ceza hukuku doktrin ve mevzuatına aykırı ve yabancı sayılamaz: nitekim yeni İtalyan Ceza Kanunu fikrî içtima halinde, cezaların ayrı ayrı infaz edilmeleri sistemini benimsemiş bulunmaktadır.

Buna karşılık, tek fiil ile işlenen fiillerden biri usulsüzlük olduğunda, diğeri ister kusur isterse kaçakçılık olsun, VUK. nun 317. maddesi, faile sadece en ağır cezanın kesileceğini belirtmek suretile, Ceza Kanunumuzun sistemine avdet etmektedir.

Bu arada «en ağır ceza» nın neden ibaret bulunduğu, özellikle kusurla usulsüzlüğün içtima etmeleri halinde tartışılmıştır. Sırf maliyeci gözü ile, en ağır cezadan maksadın, müşahhas bir olayda, daha fazla bir meblâğın Hazineye ödenmesini gerektiren ceza olacağı aşikârdır. Bu itibarla belirli bir hâdisede usulsüzlüğün, başka

6
bir olayda ise kusurun en ağır ceza olması mümkündür. Buna karşılık Danıştay, Yargıtayın cezalar hakkında varmış olduğu sonuca uygun bir içtihadı benimsemiş ve vergi cezalarının miktarlarına değil de nevelerine itibar ederek, kaçakçılığın kusurdan, kusurun da usulsüzlük cezasından daima daha ağır olduğunu kabul etmiştir.

8 — *Tekerrür* : Ceza hukuku sisteminde tekerrür, evvelce bir suçtan dolayı kesin olarak mahkûm edilen kimsenin, belirli bir süre içinde ikinci bir suç daha işlemesi halinde, ikinci suça ait cezanın ağırlaştırılmasını gerektiren bir sebeptir. Önceki suçla sonraki suçun aynı neviden olması tekerrür hükümlerinin cereyanı için şart değilse de, mukayyet tekerrür sistemi adı verilen her iki suçun aynı neviden olması halinde, ikinci suçun cezasında daha büyük ölçüde bir arttırma yapılır. Süre şartına gelince, bu süre önceki ceza beş yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı bir ceza oldukça 10, diğer cezalarda ise 5 yıldan ibarettir.

Vergi hukukumuz bu sistemi, az farkla benimsemiş bulunmaktadır.

Bir kere Vergi Usul Kanununun 319. maddesi, sadece mukayyet tekerrürü kabul etmiş, yani her iki fiilin de ya kaçakçılık, ya kusur veya usulsüzlük olmasını aramıştır. Bu itibarla meselâ kusura kaçakçılık arasında tekerrür hükümleri cereyan etmemektedir.

Bundan başka, madde süre şartını da kabul etmiş ve bu süreyi de - tıpkı TCK. da olduğu gibi - cezanın ağırlığına veya hafifliğine göre, uzun veya kısa olarak tespit eylemiştir. Buna göre, süre kaçakçılıkta 5, kusurda 3, usulsüzlükte ise 2 yıldır. Ancak VUK., sürenin başlangıcı bakımından TCK. dan ayrılmaktadır: Gerçekten TCK. ya göre 10 veya 5 yıllık süre önceki cezanın tamamen infaz edilmesinden veya özel af gibi kanunî bir sebeple düşmesinden itibaren başladığı ve bu suretle ceza infaz edilmediği müddetçe ikinci defa suç işleyen kimsenin daima mükerrir sayılması mümkün olduğu halde, VUK., 5, 3 ve 2 yıllık süreleri evvelki cezaların kesinleşme tarihinden itibaren başlatmakta, böylece cezanın tahsiline bakmamaktadır.

Bu şartlar bulunduğunda, VUK. na göre ikinci fiilin cezasına yapılacak zam, kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte ise dörtte biridir.

9 — *İdari tâkibatın ceza kovuşturması ile ilgili olmaması* : Bir fiilin idare veya vergi hukukuna göre tâkibatı ve disiplin veya vergi cezasının uygulanmasını icap ettirmesi gibi, ceza hukuku bakımından da suç olması ve bu itibarla ceza kovuşturmasını gerekli kılması da mümkündür. İdare hukukunun bir kolu olan disiplin hukukunda câri olan prensibe göre, bu iki kovuşturma birbirinden müstakildir ve faile disiplin cezasının verilmesi, ceza mahkemesince mahkûm edilmesini icap ettirmediği gibi, bunun aksi de varit değildir. Keza failin mahkemece mahkûm edilmesi, disiplin kovuşturması yapıp disiplin cezası verilmesine engel olmadığı gibi, disiplin cezasının verilmesi de failin aynı fiilden ötürü mahkemeye sevkine mâni olamaz.

Aynı prensibin vergi hukukunda da câri olduğunu görmekteyiz. Gerçekten VUK. nun 320. maddesinin 2. fıkrasına göre, aynı zamanda TCK. na göre suç teşkil eden bir fiilden ötürü, fail hakkında vergi cezasının kesilmesi, kendisi hakkında ceza kovuşturmasının yapılmasına engel olamaz.

Bunun sonucu olarak ta aynı maddenin birinci fıkrası gerçek anlamda suçlarla vergi cezalarını gerektiren fiiller arasında içtima ve tekerrür hükümlerinin cereyan edemeyeceğini belirtmektedir. Esasen «suç» olmayan vergi cezalarını gerektiren fiillerin suçlarla içtima veya önceki veya sonraki bir suç bakımından tekerrüre esas teşkil etmesi düşünülemez. Bu bakımdan 320. maddenin birinci fıkrası esasen uygulama imkânı bulunmayan bir ihtimale temas etmektedir. Bununla beraber, kanun koyucu, her halde iki tâkibatın müstakil olduğunu belirtmek amacile olsa gerek, bu hükmü sevketmiş bulunmaktadır.

İşaret edelim ki, bu prensibin bir ifadesine de Ek 4. maddede tesadüf etmekteyiz. Hileli vergi suçlarına taallûk eden bu maddenin son fıkrasında, bu suçlardan dolayı ceza mahkemelerince verilen kararın vergi cezalarını uygulayacak mercileri bağlamıyacağı ve bunun aksinin de vârit olamayacağı belirtildikten sonra, 4. fıkra, hileli vergi suçuna ait cezanın verilmesinin, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarının kesilmesine engel olamayacağı ifade edilmektedir.

10 — *Kast prensibi* : Ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri de kast kaidesidir. Gerçekten cürümlerde kast bulunmadıkça fail cezalandırılmaz, meğer ki belirli bir cürmün taksirle

işlenmesi halinde dahi cezalandırılacağına dair kanunda sarahat bulunana. Yine doktrine göre, kasttan maksat failin yaptığı hareketi ve bunun sonucunda gerçekleşen neticeyi bilmesi ve istemesinden ibarettir: kanunun hususî kastı aradığı hallerin dışında, muayyen bir saikle hareket etmiş olmak şart değildir ve kastın mevcudiyetine halel vermez.

Vergi hukukunda kast kaidesini kaçakçılık cezasını gerektiren fiillerde görmekteyiz. Gerçekten VUK. nun 324. maddesi, kaçakçılığı «mükellef veya sorumlu tarafından kasden vergi ziyasına sebebiyet verilmesi» şeklinde târif etmektedir. Buna karşılık, aynı Kanunun 329. maddesi, kaçakçılık sayılan haller dışında her hangi bir suretle vergi ziyasına sebebiyet verilmesini kusur saydığı gibi, usulsüzlüğü târif eden 332. madde de kasttan bahsetmemektedir.

Bu böyle olunca kaçakçılığı kastlı cürümlere, kusur ile usulsüzlüğü ise taksirli cürümlere veya kabahatlere benzetmek mümkündür.

Bununla beraber VUK. kastı ayrıca târif etmiş değildir. Bu itibarla iki türlü düşünmek mümkündür: Birinci düşünce tarzı, Ceza hukuku doktrinine uygun olarak, kastı bilme ve isteme şeklinde târif etmekten ibaret olabilir; yani mükellef, vergi ziyasına sebebiyet vermek maksadile olmasa dahi, belirli bir hareketi bilerek ve isteyerek yapar ve bundan vergi ziyayı neticesi doğarsa, kastın bulunduğu kabul edilir. İkinci düşünce tarzı, vergici ve maliyeci bir görüşe uygun olur ve failin vergi ziyasına sebebiyet vermek maksadile hareket etmiş olması da aranır.

Meselâ fatura muhteviyatını defterine intikal ettirmeme halinde, genel kast târifi ile yetinecek ve birinci noktai nazarı benimseyecek olursak, mükellefin bu fiilî hangi saikle yapmış olduğunu araştırarak değiliz; sadece mükellefin basit bir unutkanlığının mevzu bahis olmayıp, bilerek ve isteyerek deftere geçirmeme halinin bulunduğunu ispat etmek gerekecektir. Buna karşılık ikinci görüşü, yani vergi ziyasına sebebiyet verme maksadını üstün tutacak olursak, mükellefin başka bir maksatla, faraza ortağına veya alacaklılarına zarar verme maksadile hareket etmesi halinde özel kasdın bulunmadığı, yani fiilin kaçakçılık değil de, olsa olsa kusur teşkil ettiği sonucuna varmamız gerekecektir.

Kanaatimizce Ceza hukukundaki genel kast kaidesinin tatbiki-
le yetinmek doğru olur, nitekim Danıştayın tatbikatı da bu merkez-
dedir.

Bu arada kast aranmaksızın kaçakçılık sayılan hallerde, tak-
sirin mevcudiyeti kifayet etmektedir: Ceza hukukunda taksirli suç-
ların bulunduğunu göz önünde tutarsak, VUK. nun bu hükmünü de
Ceza hukukuna aykırı saymamamız gerekir.

11 — *Bilmeme ve yanılma kaidesi*: Ceza hukuku, kasta da-
yanan, iradeye üstünlük tanıyan bir hukuk şubesi olduğu cihetle,
failin bilgisizliğine ve yanılmasına da önem izafe etmesi tabiidir.
Bu bilgisizlik veya hata, kanun hükümlerine taallük edebileceği gi-
bi, suç unsurlarına veya neticeye de ilişkin olabilir: birinci halde
hukukî bilgisizlik veya hatadan, ikinci halde ise maddî hâta veya
inhiraftan bahsedilir ve hukukî bilgisizlik ve hâta ceza sorumlulu-
ğuna tesir etmediği ve fail bakımından mazeret teşkil etmediği
(TCK. 44) halde, maddî hata veya inhiraf, esaslı olduğu takdirde,
suç işleme kasdını ortadan kaldırarak failin cezalandırılmasına en-
gel olur, esaslı olmadığı takdirde cezaî mesuliyete tesir etmezse de,
irade ile hakikat arasındaki fark irade lehine halledilir ve fail kas-
tettiği suçtan sorumlu tutulur.

Yanılma konusunda VUK. nun 346. maddesinde ilgi çekici bir
hüküm mevcuttur: Buna göre yanılma ancak kusur ve usulsüzlük
fiillerinde bir rol oynayabilir ve mükellef hakkında bu cezaların ke-
silmesine engel olabilir. Ancak bunun için, iki halden birinin ger-
çekleşmesi gerekir: bu iki halden birincisi yetkili makamların mü-
kellefe yazı ile yanlış bilgi vermeleri, ikincisi de bir hükmün uygu-
lanma tarzı hakkında yetkili makamların görüş ve kanaatlerini ve-
ya içtihatlarını değiştirmiş olmalarıdır.

VUK. nun 346. maddesi, hukukî bilgisizliğe taallük etmekte,
zira mükellef kanunun hükmünü yanlış bir şekilde yorumlamakta-
dır. Ancak mükellefin böyle bir hukukî hataya düşmesi, yetkili mer-
cilerin kendisine yanlış bilgi vermelerinden veya kanaat ve içtihat-
larını değiştirmiş olmalarından ileri geldiği için, kanun mükellefe
ceza verilmemesini kabul etmektedir.

Şu şekilde VUK. nun Ceza Kanununun sisteminden ayrıldığı -
doktrin yeni gelişmesi karşısında - söylenemez. Gerçekten hukukî
bilgisizlik hakkında, nisbeten eski Ceza hukuku müellifleri şöyle

düşünmekte idiler: fail kanunu bilmekle mükelleftir; kanunu yanlış tefsir etmesinin sebebi önemli değildir: yetkili mercilerin kendisini yanıltması veya benzer bir olayda mahkemelerin, başkaları veya bizzat fail hakkında, - fiilin suç teşkil etmediğinden bahisle - beraet kararı vermiş bulunmaları, failin kanunu bilmek mecburiyetine tesir etmez, olsa olsa takdirî bir hafifletici sebep sayılabilir. Ancak yeni doktrin, failin yetkili mercilerin resmi beyanlarına göre hareket etmesi halinde, bu yanıltmasından faydalanacağını, zira bu gibi hallerde, failin resmî makamların şursuz bir âleti haline geleceğini kabul etmektedir. Bu böyle olunca, failin aynı fiilden dolayı mahkemeye sevk edilip te, fiilin suç teşkil etmediği gerekçesile beraet etmesi halinde, mahkeme kararını da «resmî beyan» addetmek mümkündür.

Şu halde, VUK. daki yanıltma ile ilgili hüküm, Ceza hukuku doktrinindeki en yeni ve hümanist - yani ferde önem ve üstünlük veren - doktrine uygun bulunmaktadır.

12 — *Cezanın düşmesi* : Ceza kanunumuz, belirli sebeplerle, suçun işlenmesiyle birlikte Devletle fert arasında kurulan ceza münasebetinin düşmesini ve ortadan kalkmasını kabul ettiği gibi, yine bir takım sebepler dolayısıyla hükmedilen cezanın kesinleşmesiyle yine Devletle fert arasında teessüs eden infaz münasebetinin düşmesini tecviz etmiştir.

VUK. da bu son sebepler meyanında bulunan ölüm ve zaman aşımından ayrıca bahsetmektedir.

VUK. nun 349. maddesi «ölüm halinde vergi cezası düşer» demek suretile, kanaatimizce çok önemli bir hüküm ihtiva etmektedir. Gerçekten vergi alacağı, Hazinesinin şahsî bir hakkıdır ve bu sıfatla mükellefin terekesine dahil olup, mirasçısına intikal eder. Esasta tahakkuk eden ve kesinleşen vergi cezasının da - bu cezayı gerektiren fiil teknik anlamda bir suç olmadığı için - mükellefin mirasçılara intikal etmesi prensiplere aykırı olmazdı. Ancak kanun koyucu, bu konuda da Ceza hukuku prensiplerinden istianede bulunmuş ve vergi cezasının ölümle düşeceğini ve mükellefin mirasçılardan talep edilemeyeceğini kabul etmiş, böylece vergi cezası ile, suç karşılığı olarak vaz'edilen bir para cezası arasında adetâ fark gözetmemiştir.

Vergi cezasını düşüren ikinci sebep, zaman aşımıdır. VUK. nun 351. maddesine göre, zaman aşımının süresi, kaçakçılıkta 5, kusurda 3, usulsüzlükte de 2 yıldır ve bu sürenin başlangıcı usulsüzlükte fiilin yapıldığı yılı tâkip eden yılın, kaçakçılık ve kusurda ise vergi alacağını doğduğu yıl tâkip eden yılın birinci günüdür.

Bu hükümler Ceza hukukundaki hükümleri andırmaktadır, zira Ceza Kanunu da zaman aşımı sürelerini cezanın ağırlığına göre değişiklik gösteren bir şekilde tesbit etmektedir. Ancak Ceza Kanunundaki zaman aşımı suçun işlendiği tarihten itibaren işlemeğe başladığı halde, VUK. da sürenin başlangıcı daha ileriye götürülmekte ve bir sonraki takvim yılının birinci gününden başlatılmaktadır.

Ancak tek fiil ile kaçakçılık ve usulsüzlük veya kusurla usulsüzlük fiillerinin işlenmesi halinde en ağır cezanın kesilmesi ile yetinileceği gibi, yine en ağır cezanın zaman aşımı süresinin uygulanmasını Kanun kabul etmekte, böylece suçların birleşmesi halinde daha hafif suçun, daha ağır suçun içinde erimesi ve yalnız daha ağır suça ait zaman aşımı sürelerinin tatbiki hakkındaki Ceza hukuku kaidelerini benimsemektedir.

VUK., Ceza Kanununda yer alan zaman aşımının kesilmesinden de bahsetmekte ve zaman aşımı süresi içinde mükellefe ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesile birlikte zaman aşımının kesileceğini beyan etmektedir (VUK. 351/son). Zaman aşımı kesilince, o zamana kadar işlemiş olan süre yanar ve zaman aşımı yeni baştan cereyana başlar. Ancak VUK., Ceza Kanununda yer alıp ta, kesilme üzerine uzayan sürenin, esas zaman aşımı süresine bunun yarısının eklenmesiyle elde edilecek müddeti aşamayacağı yolundaki kaideleri almadığı cihetle, kesilme sonucunda artık zaman aşımımız söz konusu olamayacağını unutmamak gerekir.

14 — *Önödeme* : Ceza Kanunumuza göre, önödeme, sadece 50 liraya kadar hafif para cezasını gerektiren kabahat fiillerinde kabul edilmiş olan bir müessesedir. Buna göre, böyle bir kabahat fiilini işlemiş olan kimse, henüz duruşma başlamadan önce, bu para cezasının azamî sınırını ve yargılama giderlerini mahkeme veznesine ödeyecek olursa, ceza dâvası ortadan kalkar ve kendisine artık ceza verilmez.

Buna benzer bir hükme VUK. ndaki pişmanlık müessesesinde rastlamak mümkündür. Gerçekten bu müesseseden faydalanabilmek

için de, sadece dilekçeyi veya vergi beyannamesini vermek yeterli olmayıp, noksan vergileri de yüzde 2 oranındaki gecikme zamlarile birlikte pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün zarfında ödemek gerekir. Demek oluyor ki VUK. ndaki pişmanlık müessesesi, Ceza hukukundaki faal nedametle önödeme müesseselerinin bir karışımı olarak ortaya çıkmaktadır.

15 — *Kusurluluğun kalkması kaidesi* : Ceza hukuku, fiildeki kusurluluğun bazı sebeplerle kalkmasını ve bu gibi hallerde manevî unsurun fıkdanı dolayısıyla fiilin suç teşkil etmemesini veya failin cezasında indirim yapılmasını kabul eder. Kusurluluğa tesir eden bu sebepler, cebir, tehdit ve ikrah, mücbir sebepler, kaza ve tesadüf ve fiilî hata ve inhiraftır.

VUK., bunlardan mücbir sebepleri ayrıca belirtmiş bulunmakta ve bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden biri mevcut oldukça vergi cezasının kesilmeyeceğini beyan etmektedir (VUK. 350). Kanunda yazılı mücbir sebepleri ise, 13. madde göstermekte ve ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması; mecburi gaybubetler, defter ve vesikaların elden çıkması gibi haller olarak ifade etmektedir. Ancak bu sayım tahdidî olmadığına göre, 13. maddede gösterilen hallere benzeyen diğer bir takım durumların da mücbir sebep sayılması ve mükellefin kusurlu addine engel telâkki edilmesi mümkündür.

Kanaatimizce Kanun fiilî hataya da yer vermektedir. Gerçekten 347. madde 3. ve 4. derecedeki usulsüzlüklerin hemen mükellefe düzeltilirebilen ve fiilen de düzeltirilen bir usulsüzlük olmaları halinde, vergi cezasının kesilmeyeceğini kabul etmektedir. Bu hüküm hemen görülebilen ve düzeltilen usulsüzlükleri yapan mükellefin açık bir fiilî hataya düştüğünü kabul etmekte ve kendisine ceza kesilmesini öngörmek suretile Ceza hukuku doktrinindeki fiilî hata teorisine yaklaşmaktadır.

16 — *Adli af kaidesi* : Ceza hukuku, hâkimin suçu tesbit edip faili mahkûm etmesini müteakip, suçlunun şahsiyetini nazara alarak kendisini affetmesini kabul eder ve bu nevi affa, Yasama Organı veya Devlet Başkanı tarafından çıkarılan aftan ayrı olarak, «adli af» denir. Mevzuatımız tarafından kabul edilmeyen bu müesseseye yabancı kanunlar, özellikle çocuk suçlularla ilk defa suç işleyenler hakkında yer vermiş bulunmaktadırlar.

Adli affi andıran bir hükme, VUK. nun 347. maddesinin 1 numaralı bendinde tesadüf etmekteyiz. Buna göre 3 ve 4. derecedeki usulsüzlüklerin ilk defa yapılması halinde, ceza verilmez. Yani cezayı gerektiren fiil tesbit olunmakta ve fakat sırf failin ilk defa bu fiili işlediği göz önünde tutularak kendisi affolunmaktadır. İlerde fail ikinci bir usulsüzlük işlediği takdirde, kendisine verilmeyen ilk cezanın kesilmesi mevzubahis olmadığına göre, cezanın tecili değil, kesin olarak affi karşısında bulunmaktayız.

17 — *Sonuç* : Bütün bu izahlarımız vergi hukuku ile Ceza hukuku arasında, esasta, büyük bir yakınlaşma bulunduğunu bize göstermektedir. Vergi hukukunda vergi cezası ile karşılanan fiiller teknik anlamda suç olmadıkları ve ceza hukukundan çok idare hukuku alanına yakın oldukları halde, Ceza hukukunun toplumu ve ferdi koruyan belli başlı genel prensipleri, vergi hukuku sahasına aktarılmıştır. Şurasını belirtelim ki, Türk kanun koyucusu bu yola bilerek ve isteyerek girmiş ve Vergi Kanununun Gereğesinde malî müeyyideler usulünü terkettiğini belirterek müstakil bir vergi ceza hukukunun temellerini atmıştır. Bu yakınlaşmanın yasama yolu ile olduğu kadar, kazaî içtihatlarla da daha büyük ölçüde gerçekleşmesi, asrımızda göze çarpan ve ceza hukuku ile usulüne ait prensiplerin idare hukuku ile malî hukuk alanlarında da nâzım rol oynaması yönünde inkişaf eden gidişe uygun olacaktır.

THE BUDGETING PROCESS IN THE UNITED STATES

Ernest S. Griffitt

The Budget of the United States is its plan for governmental activity. It reflects the values and choices of its people through their elected president and chosen representatives. It is also a major instrument in stabilizing and developing its economy. It is an instrument of control over its vast bureaucracy.

According to the method selected for calculation the proposed budget for the United States for Fiscal Year 1968 including trust funds, is between \$169 and 195 billion. In addition, state and local authorities will spend an amount of approximately \$80 billion. The national debt is approximately \$335 billion. The expenditure for the national government alone is about 21% of the estimated gross national product; (in billions of dollars) for all units of government this amounts to almost 1/3. This total is greater than the entire gross national product of every other nation of the world, save only the Soviet Union.

For the national government by sources of revenue, the receipts (in billions of dollars) are as follows: Individual Income Taxes, 73.2; Corporation Income Taxes, 33.9; Employment Taxes (social security) 28.4; Excise, 13.7; Unemployment Insurance, 3.0; Estate and Gift, 3.1; Customs, 2.1; Misc., 10.6.

By functions the expenditures are as follows: National Defense 76.8; International Affairs 5.0; outer Space 5.3; Agriculture 4.1; Natural Resources 3.5; Commerce and Transportation 6.9; Housing and Community Development 1.8; Health, Labor and Welfare 46.6; Education 2.7; Veterans 6.7; Interest 10.2;;* Other 2.5.

* Excluding the publicly held portion.

(II)

In a paper as short as this, it is not possible to trace the history in detail of the budget and accounting processes. The principal Act was the Budget and Accounting Act of 1921. This transferred to the President the initial responsibility for preparing and submitting the budget through a Bureau of the Budget. It established a General Accounting Office responsible to the Congress for auditing and prescribing accounting procedures. In performing this function, both the Treasury and the Bureau of the Budget were to be consulted. Over the years an increasing amount of initiative in this regard was developed upon the Treasury and the operating agencies themselves. This was especially clear in the Act of 1950. This Act provided for an annual «budget message», clarified the G.A.O. authority to set standards of accounting for government corporations, gave the Treasury more clearly defined responsibilities in centralized accounting and procedures in reporting, and centralized the power over the agency budgets in the B.O.B., while decentralizing responsibility to the heads of agencies for their preparation. The 1950 Act also took significant steps in the direction of full disclosure, the linking of unit cost and work loads, and B.O.B. controls over statistical information. In 1956 provisions were added toward simplifying allotments and toward installing accrual accounting programs. In 1958 further incentives toward accrual accounting were added as a tool of management. By 1967 the linking of planning, programming, and budgeting was a major theme, but of this, more later. Surveying the history of the last 50 years, we may generalize trends by saying that they have aimed at strengthening budgeting and accounting as tools of management, making both more intelligible, decentralizing responsibility to the agencies while retaining centralized oversight, and (important in recent years) by executive action using the budget as one of the major instruments in a managed or «Keynesian» economy.

(III)

The principal institutions concerned are (1) the President, acting largely through the Bureau of the Budget directly responsible to him; (2) the heads of the various departments and agencies

acting through their budget officers; (3) the General Accounting Office, the head of which, the Comptroller General, is appointed by the President with the approval of the Senate, for a fixed 12-year term; (4) the Appropriations Committees of the two Houses of Congress; (5) the Ways and Means Committee of the House and Finance Committee of the Senate. Important roles are also played by the Treasury, the Committees (of Congress) on Government Operations, and certain other Committees of Congress.

All tax legislation requires the consent of both Houses' of Congress. Proposals are often made by the President, but the key role lies with the ways and Means Committee of the House of Representatives.

All expenditures must be preceded by authorizing legislation. Such authorizing bills are substantive in character; and, with rare exceptions, emerge from the standing Committees of Congress; are debated on the floors of the two Houses, passed, and signed by the President. He may or may not have recommended their provisions originally. Such authorizations may be for a fixed period of time, or until repealed. They may set an upper limit or they may authorize «sums necessary» to carry out the purpose of the legislation. For many years the primary emphasis of the G.A.O. in its audits concerned the «legality» of expenditures - that is, had they been «authorized» and formally appropriated?

Subject to such authorization, proposals for expenditure follow a course with the following major steps:

1 — Estimates prepared in the departments and agencies and submitted to the B.O.B. (by October 1).

2 — Defense of these estimates before the B.O.B., negotiations, reexamination, and (at times) appeals to the President in case of dispute.

3 — Determination of the Budget by the B.O.B. and transmission to the President.

4 — Adoption, with or without alterations, by President.

5 — Submission to Congress in the Budget Message (mid-January).

6 — Hearings before the two Appropriations Committees, the House acting first in «marking up» and reporting out the various appropriation bills (February-August).

7 — Passages of Appropriations Bills by the two Houses, after reporting out by the two Committees, and floor amendments. (Note that *separate* bills are considered for each major agency or groups of agencies.)

8 — Reconciliation of differences between House and Senate versions in conferences, with final passage by both Houses.

9 — Signature by the President (June-September). (deficiency or supplemental Bills usually follow early in the next Session (Jan.-May).

10 — Continuous subsequent audit by the G.A.O., with reports to the Government Operations Committees of Congress as to illegalities, or ways to improve procedures and controls.

(IV)

In the broader fiscal aspects of the budget, including the management of the debt, the President relies heavily on the counsel of such officials as the Secretary of the Treasury, his Council of Economic Advisers, the Chairman of the Federal Reserve Board, as well as the Director of the Budget. Goals which are not always simultaneously attainable are: full employment, stable prices, adequate revenues, low interest on the national debt, ready availability of funds for capital investment, maintenance of an adequate gold supply, cooperation in international monetary policy, and international economic growth. Budgetary instruments in orchestrating such economic planning include selection of taxes for reduction or increase; subsidies to lagging sectors of industry; size of deficit or surplus in current accounts; decisions as to capital expenditure; sales of governmental assets; debt management. Economic developments (both regional and national), levels of employment, returns on capital, and relations between wages and prices, all are affected.

Relating the budget to the economy of the nation as a whole is the most spectacular of all the recent developments. Keynesian

economics have been the most influential single factor, but greater and greater degrees of sophistication are annually revealed. Perhaps the best evidence of this lies in the fact that the nation has had no serious economic recession for almost thirty years. There have been variations in the speed with which the gross national product has increased, but rarely has there been even a minor setback.

For example, it was recently apparent (1966) that an expansion in physical plant was taking place beyond the capacity of the existing labor force to staff it, with inflationary results. The temporary suspension of an investment tax credit of 7% was accordingly authorized, a credit originally instituted to stimulate modernization. By 1967 it was apparent that the economy had somewhat over-reacted. The pace of growth and price increases slackened, interest rates fell, and (most important in this connection) the construction industry was in danger of a serious setback. Consequently President Johnson has recommended a restoration of the 7% tax credit, and already (May 1967) there are clear signs of the anticipated effectiveness of such a move. A small deficit in current accounts is now usually budgeted so as to continue the economic growth stimulated by consumer demand. Other illustrations might be given to indicate that a far more sophisticated approach than the single objective of a «balanced budget» is now firmly established in the executive branch.

(V)

At this point certain descriptive comments on the budget as a whole are in order.

A substantial part of expenditure under the budget is not subject to say real control. For example, interest on the national debt is now about \$ 14 billion, including the publicly held portion. Other considerable items are grants to states and localities which are in accordance with formulas fixed by law. Only a change in the laws themselves would bring a reduction. So also are many pension rates (veterans, the aged, and others) fixed by law. Agricultural subsidies follow a legal formula, which depends to some extent on world as well as domestic prices. In all, perhaps \$ 30 billion is relatively uncontrollable, because it is subject to forces outside the

government or requires legislation to alter the amount. In addition to this, \$ 75.5 billion comes under the heading of national defense and introduces serious non-budgetary considerations. Perhaps \$ 15 - 20 billion under other headings may be classified as relatively controllable.

About 50 billion dollars annually is in the so-called «trust funds». \$ 37 billion of this is received and for the most part paid out in the various social insurances—old age, unemployment, medical care for the aged. Almost \$ 4 billion is received from gasoline taxes and paid out for highway construction. Over \$ 1 billion each involve agriculture, military assistance, housing and community development. These, too, fall almost entirely outside normal budgetary control.

Government corporations are more or less autonomus, largely self-supporting, and subject to accounting practices less rigid than other governmental agencies. In general, the corporation device does not differ materially from that used in other nations desiring a more flexible and adaptable instrument than the usual government department or ministry affords. However, the G.A.O. retains power of audit and approval of the accounting practices.

(VI)

Attention should be called to the extent that separation of powers (especially the independent position of Congress) introduces additional and often complicating steps in the budgetary process. There is no way of determining the extent to which the detailed review by Congress in fact results in greater economies than would be provided by internal controls in the bureaucracy itself. Customarily Congress does make some substantial cuts, some of which may fade when the time comes for the supplemental appropriation bills. Others are delays in the timing of expenditure. On the side of taxation and revenue, Congress is often determinative, and its estimates of receipts have often been more accurate than those of the Treasury. In any event, the American President normally must work harder to convince the legislature of the correctness of budget estimates than the prime minister of any parliamentary government.

The role of Congress is probably unique among national legislative bodies, especially as regards expenditure. Its role thus deserves close examination. For appropriation purposes, the Appropriations Committee of each House is divided into a number of subcommittees, each entrusted with scrutiny of the estimates of certain related agencies and departments. It is in these subcommittees that most of the real work is done. Members and staff spend many hours and days in preliminary examination. This is followed by «hearings» in which representatives of the agencies present their estimates and defend them under close cross-questioning by subcommittee members. There is continuity from year to year in that the members and staffs know in which agency officials they can have confidence, and which functions are effectively administered. Also chief attention is paid to new items or changes from the preceding year. «Leaks» from within agencies, questions, tips, or grudges from outside or within, often lie behind particular questions. There is a constant probing to determine the agency's own views as to priorities, especially if there are unusual considerations calling for civilian economy.

How much is really cut from the estimates? The more cynical would claim that the agencies customarily ask for more than they expect, so as to give Congress the opportunity it seeks to make a show of economy. In connection with construction projects, some of the economy is a «slowing down» of the rate of expenditure, on the assumption, perhaps valid, that this will delay requests for new projects. Some economy is in the nature of registering disfavor with a particular policy or its administration. It should be borne in mind that the alternative of a change in the authorizing legislation is subject to a presidential veto, whereas appropriation cuts, for practical purposes, can be imposed by a majority vote in each of the Houses. Some ostensible reductions are made in the fixed obligations of the government noted above, with the stipulation that, if the appropriation proves inadequate, the agency may request supplemental funds. Some economies are real and highly intelligent. For example, Marshall Plan aid for construction was once cut over \$100,000,000, on the basis of a decline of 7% in construction costs in Western Europe. The House will often cut a doubtful item quite deeply, and allow the Senate to act as a kind of board of review. The full Committee of the House will often set an over-

all target, and also from time to time direct each of its subcommittees to scrutinize the same year some aspect (e.g., personnel, office costs, transportation) common to most or all agencies.

The «performance budget» (noted later) is freely utilized for year by year comparisons.

The Committees are at heart non-partisan. The localities of the individual members are occasionally favored unduly, but this is not too serious.

Perhaps the best generalization one could make is to say that in a given year genuine and lasting economies in the over-all budget amount to between 1% and 2% of the total. In the portion of the budget which is realistically the subject of annual discretion, this percentage is perhaps doubled.

Once the subcommittees and committees have «marked up» the bills, they are then subject to floor amendment. Occasionally amendments these pass one House, less frequently both Houses. In the former instances, they may or may not survive the joint conference committees.

In general, the Congressional approach is piecemeal. Attempts at an over-all legislative budget, or simultaneous consideration of total revenues and expenditures have proved abortive, and are probably not practicable without some basic changes in the budgetary timetables and precedures.

(VII)

In a national budget which not only finances the program of the government, but involves sums money such that it affects the whole economy, major problems are bound to arise.

In the first place, how shall expenditures be presented? Considerations that make for detailed control of a budget may not be the best for its understanding. Of the various ways in which the budget might reasonably be presented, each has certain merits. In the end, the President has chosen to include all important ways in his budget message.

From the standpoint of law, the important objective is to appropriate and allocate amounts of money for unit and/ or function. However, substantial amounts so appropriated necessarily carry over into or more of the years that follow. About \$ 25 billion in the 1968 budget it is expected will be spent later than the year in which appropriated. Correspondingly substantial funds are available in this so-called «administrative» budget from earlier years. The administrative budget does not include the trust funds.

A budget presented in terms of total cash flow has certain advantages - notably that of reflecting all the anticipated financial transactions in the given year.

For the first time, the Budget of 1968 has given chief emphasis to a presentation in terms of «national income». This is most useful in analyzing the impact on the economy as a whole. Unlike the «cash flow» budget it excludes loans and repayments, and sales to participants of federal assets. It includes federal retirement programs. It records receipts as at the time of liability.

Basing fiscal policy on the administrative budget is likely to be too restrictive and unlikely to conform to Keynesian theory. Moreover, the other two methods lend themselves better to accrual accounting.

The fourth and fifth types are directed toward popular understanding.

The fourth method is by function - health, national defense, agriculture, transportation, etc., - without reference to the specific agency performing the function. Several special groupings are added, to the basic classifications. For example, there is also a table indicating all the expenditures benefitting primarily the poor.

The fifth type is a sophisticated form of distinguishing between capital and current expenditures. Without going in to all the detailed headings it separates the following amounts from current expenditure: (1967 Appendix; 1968 not yet available)

Net additions to assets:	Civil	approx.	\$ 8 billion
	Defense	approx.	\$18 billion
Development expenditures (e.g. health, education)	Civil	approx.	\$12 1/2 billion
	Defense	approx.	\$ 8 billion

Clearly there are values in each of the five foregoing systemes, and something would be lost if any one were omitted.

However, in no sense does this require that all five be reflected in the details of an accounting system. In selecting such a system other problems arise. Clearly accounting must reflect legality, and in this sense it should correspond to the administrative budget. Clearly also it should serve as an instrument of control. The best thought in the profession is that «accrual» accounting coupled with annual limitations on expenditures serves best this objective. It must naturally include the authority to contract for one or more years in advance. Accrual accounting results in the assignment of resources used in a given period. It recognizes the receipt of goods and services and consumption or use of resources, and can reflect assets and liabilities. It can be integrated with both controls and obligations, and consequently can enforce legality as well as prudence.

As yet the Appropriations Committee of the House of Representatives has been unwilling to accept limitations on annual expenditure as a substitution for authorized fixed sums appropriated. Hence accrual accounting, while spreading throughout the Federal government, has not yet reached its full possibilities. As a matter of fact, both the General Accounting Office, the Treasury, and the Bureau of the Budget have encouraged the individual agencies to work out systems best suited to their respective needs, subject only to controls as to legality of the individual items and to the need for conformity to certain general principles. Any system must ultimately be approved by the G.A.O.

Commencing in 1950 the agencies under B.O.B. pressure introduced what has come to be known as the «performance budget». Estimates were submitted wherever possible which would indicate work load and unit costs. More recently a much more sophisticated development has taken place - the so-called «planning - programming - budgeting» process. The original emphasis in the «performance budget» was to make possible year to year, and agency with agency, comparisons. The new emphasis, in its three stages of planning, programming, and budgeting, forces a much more thoughtful consideration, for example, of alternative methods of performing a function as well as careful thought to each step

in the operation. This is producing - or requiring - a new type of budget officer or senior accountant, one who has a disciplined imagination.

More and more, computers and data processing are utilized in the budgetary process, linked with program and performance. Their most spectacular use has been in the Department of Defense, where various «weapons systems» are analyzed as to «cost effectiveness» both prior to adoption and (later) in the light of alternatives. The technology of management is thus a tool for budgeting as well as for operations.

We may summarize these trends in budgeting and accounting as trends in the direction of better controls, but even more as instruments of creative planning and management. At the same time there is a flexibility which permits a large measure of decentralization and adaptability. For Congress and the general public there is a conscious effort to make the budget estimates more understandable. Moreover, planning and management include not only the specific agency but also the economy as a whole.

Two final problems must be mentioned - as yet relatively unsolved. These are the problem of forcing economy when circumstances change within the duration of the appropriation cycle; and, secondly, the alteration of tax rates to meet an unexpected change in the economy as a whole.

For the first, it has been suggested that the President be given an «item veto». In other words he would be allowed to veto certain items in a Bill without vetoing the entire bill. Several state governors have this power, and have used it in instances in which in their opinion the legislatures have been either extravagant or unwise. Congress has been unwilling to grant this power to the President on the ground that it would weaken its responsibility under the Constitution. However, it has refused to force a President subsequently to spend all appropriated funds; though presumably, if the latter made too great use of this discretion, Congress would not be so tolerant. Here the matter stands at present.

A similar reluctance on the part of Congress has attended attempts to give legislative authority to Presidents to alter tax rates even temporarily and within carefully prescribed limits

and subject to conditions defined in the Law. While not yet granted, such authority is the logical outcome of the Keynesian economics presently in vogue in the United fiscal policy.

In conclusion, budgeting and accounting are clearly becoming increasingly effective tools in the management of big government and big economy. We may expect further progress in the light of experience.

AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE BÜTÇELEME USULÜ

Ernest S. GRİFFITT

Amerika Birleşik Devletleri bütçesi, hükûmete ait faaliyetlerin bir plânıdır. Bütçe, seçilen başkan ve milletvekilleri vasıtası ile halkın değer yargıları ve tercihlerinin aksetmiş bir gektir. Bütçe, aynı zamanda ekonominin istikrarında ve gelişmesinde başlıca vasıta. Bütçe, geniş bürokrasi üzerinde bir kontrol vasıtasıdır.

Kullanılan hesap usulüne göre, Birleşik Devletlerin 1968 mali yılı bütçesinin, bütçe dışı fonlar dahil, 169-195 milyar dolar arasında olduğu ileri sürülmüştür. Buna ilâveten, devlet ve mahalli idarelerin yaklaşık olarak 80 milyar dolar sarfedecekleri tahmin edilmektedir.

Millî borç, aşağı yukarı 335 milyar dolar kadardır. Tek başına Federal Devletin harcaması, tahminen gayri sâfi millî hâsılının % 21 i kadardır; (milyar dolar olarak) hükûmetin bütün birimleri için bu miktar hemen hemen 1/3 e ulaşır. Bu yekûn, Sovyetler Birliği hariç, dünyadaki diğer bütün milletlerin gayri sâfi millî hâsılından daha büyüktür.

Gelir Kaynakları itibariyle devletin sağladığı varidat (milyar dolar olarak) aşağıda gösterilmiştir :

Gelir Vergisi 73,2; Kurumlar Vergisi 33,9; İstihdam Vergileri (Sosyal Güvenlik) 28,4; İstihlak Vergisi 13,7; İşsizlik Sigortası 3,0; Veraset ve intikal vergisi 3,1; Gümrük Vergileri 2,1; Muhtelif Kaynaklardan 10,6.

Fonksiyonlara göre harcamalar ise şöyledir :

Millî Müdafaa 76,8; Dış İşleri 5,0; Feza Çalışmaları 5,3; Ziraat 4,1; Tabii Kaynaklar 3,5; Ticaret ve Ulaştırma 6,9; İmar ve İskân 1,8; Sağlık İstihdam ve Refah 46,6; Eğitim 2,7; Emekliler

6,7; Faiz 10,2 (halk tarafından tutulan pay hariç bırakılmıştır); Diğerleri 2,5.

II

Bu kadar kısa bir tebliğde bütçe ve muhasebe usullerinin tarihçesini teferruatı ile izah etmek mümkün değildir. Esas kanun 1921 tarihli Bütçe ve Muhasebat Kanunu idi. Bu kanun bütçenin hazırlanışını ve tavsibini bir bütçe bürosu vasıtasıyla Başkanın şahsî sorumluluğuna havale etmiştir. Hesapların kontrolü ve tasdiki ve hesap işlerinde nizamlar koymak için kongreye karşı sorumlu bir Genel Hesap İşleri dairesi kuruldu.

Bu işin yapılmasında da hem hazine hem de bütçe bürosu birbirlerine danışacaklardı. Yıllar sonra bu sahada artan yetkililerle bu işler hazine ve çalışan eyaletlerin omuzlarına yüklendi. Bu, 1950 tarihli kanunla özellikle sarahata kavuştu. Bu kanun bir yıllık «Bütçe Mesajını» nı meydana koydu, genel hesap işleri dairesi (G.A.O.) otoritelerini devlet kurumlarının hesap işlerine nizamlar koymakta aydınlattı, hazineye merkezi hesap işleri ve yazışma işlerindeki mesuliyetlerine daha ziyade açıklık verdi ve bütçe hazırlıklarında eyaletlerin başındakilere mesuliyetleri dağıtılırken bütçe bürosunun da (B.O.B.) bütçe işlerindeki yetkisini merkezileştirdi. 1950 kanunu tam açıklık bakımından, birim maliyeti ve iş yüklerini ve bütçe bürosunun istatistiki malûmat üzerindeki kontrollerini birleştirerek önemli adımlar attı. 1958 de ilâve hesap işlerine bir idare vasıtası olarak teşvik edici ilâveler yapıldı. 1967 de plânlama, programlama ve bütçeleme önem kazandı. Geçmiş elli yılın tarihi araştırılırsa, eyaletlere kendi sorumlulukları ve insiyatifleri verilirken onlar üzerindeki merkezi kontrolün devam etmesi bütçeleme ve muhasebatın idareciliğın vasıtaları gibi kuvvetlenmesine sebep olunduğunu ve bilhassa son yıllarda idarede veya Keynesgil iktisatta bulunan başlıca usullerden birinin bütçenin kullanımışında fiili bir etken olduğunu geçen temayülleri birleştirmekle söyleyebiliriz.

III

Bütçe ile ilgili başlıca müesseseler şunlardır. 1. *Başkan*, kendisine doğrudan sorumlu olan *bütçe bürosu* vasıtasıyla geniş bir suretle rol oynar.

2. *Bütçe memurları kanalı ile çeşitli bölge ve vilâyetlerin bütçelerini başkanları yapar.* 3. *Umumî muhasebat dairesinin başkanı genel kontrolör olup 12 yıllık bir dönem için senatonun tasvibi ile başkan tarafından tayin edilir.*

4. *Kongrenin iki meclisinden seçilen tahsisat encümenleri.* 5. *Millet meclisinin para bulma vasıtaları encümeni ile senatonun mali encümenidir.*

Hazinenin, hükümet işlerinde çalışan encümenlerin ve kongrenin seçtiği bazı encümenlerin oynadıkları roller önemlidir. Bütün vergi kanunlarında kongrenin her iki meclisinin buna muvafakatı istenir. Teklifler ekseriya başkan tarafından yapılır, fakat millet meclisinin para bulma vasıtaları encümeninin rolü çok önemlidir.

Bütün harcamalar yasama iznine dayanmalıdır. Bunun için yetkili belgelerin mahiyeti esastır, bunlara kongrenin encümenlerinden çıkarken nadiren itiraz yapılır. Belgeler kongrenin her iki meclisinden tartışılarak geçer ve başkan tarafından imzalanır. Başkan onların hazırladıklarını aynen tasvip edebilir veya etmeyebilir de. Bu yetkiler belli bir devre için olabilir veya ilga edilinceye kadar kalabilir .

Kanunların tatbiki maksadıyla bir fon tahdidi koyabilirler veya gerekli miktarlar «Sums necessary» için yetki verebilirler. Birçok yıllar genel muhasebat dairesi teftişlerinde ilk iş olarak harcamaların meşruluğu üzerinde durmuşlardır. Bu yetki daha önceden onlara verilmiş miydi?

Bu tip yetkiler konusunda, harcamalar için tekliflerde aşağıda verilen başlıca kademeleri takip etmek gerekir.

1 — Eyalet ve illerde hazırlanan ihtiyaç tahminleri bütçe bürosuna sunulur. (1 Ekime kadar)

2 — Bütçe bürosunda bu tahminlerin müdafaasından önce müzakereleri, tekrar kontrolleri yapılır ve bu defa itiraz halinde başkana müracaat edilir.

3 — Bütçe bürosu kanalı ile bağlanan bütçe, başkana geçer.

4 — Başkan tarafından bazı değişikliklerle veya aynen kabul edilir.

- 5 — Bütçe metni kongreye sunulur. (Ocak ortasında)
- 6 — İki tasvip encümeninden geçmeden meclis çeşitli tahsisat belgelerinin ilk muamele ve raporlarını yapar. (Şubat - Ağustos)
- 7 — Tahsisat belgelerinin her iki meclisten geçmesinden sonra her iki encümenince rapor verilir ve meclis, tadilâtları yapar (Not ayrı belgeler her büyük eyalet veya eyaletler grubu için düşünülür)
- 8 — Müzakerelerde meclis ile senato arasındaki tefsir farkları da uzlaştırılarak netice her iki meclisten geçer.
- 9 — Başkan tarafından imzalanır (Haziran - Eylül arası) (açık veren veya takviye edilen belgeler genellikle gelecek oturumun ilk devrelerinde görüşülür. (Ocak - Mayıs arası).
- 10 — Genel muhasebat dairesi gelecek hesapların teftişi ile kongrenin hükümette çalışan encümenlerine yolsuzluklar veya hesap usul ve kontrollerini geliştirme gibi konular da raporlar hazırlarlar.

Bütçenin malî açılardan genişlemesi ile devlet borcunun idaresi işlerinde başkan, en ziyade istişare meclisine güvenir. Bu mecliste de Hazine sekreteri, başkanın iktisatçı danışmaları ile aynı zamanda bütçe işleri müdürü olan federal reserve odası başkanı gibi yüksek memurlar bulunur.

Tam istihdam, fiyat istikrarı, yeterli gelirler, devlet borcu için düşük faiz, kapital yatırımları için mevcut fonların bulunuşu, yeterli altın arzının devamı, milletler arası para politikası işbirliği ve milletler arası iktisadî büyüme gibi, gayelere her zaman için bir arada erişilemez.

İktisadî plânlama vergilerin azaltılması veya arttırılmasının seçimi Endüstrinin geri kalmış sektörlerine yardımcı carî hesaplardaki açık veya artışın hacmi; kapital harcamaları gibi kararlar; devlet tahvillerinin satışı, kamu borçlarının idaresi; iktisadî gelişme (hem bölgesel hem millî) istihdam seviyesi, sermaye kazancı, ücretlerle fiyatlar arasındaki münasebetlerin hepsi bütçe vasıtalarının tertibinde tesir altında kalmaktadırlar.

Umumiyetle bu milletin ekonomisinde bütün son gelişmeleri en çok gösteren bütçesidir. Keynesgil analiz en tesirli tek faktör olmuştur, fakat bunun daha büyük dereceleri yılda bir defa açıklanır.

Belki gerçekte bu hadisenin en iyi tarafı milletin hemen hemen otuz yıldan beri ciddi bir iktisadî gerilemeye sahne olmayışdır. Gayrî sâfi millî hâsılının artış hızında bazı değişmeler olmuştur, fakat ilerlemesi nadiren kösteklenmiştir.

Meselâ 1966 sonlarında aşıkârdiki fizik kapasitedeki bir büyüme; kapasite dışındaki mevcut emek gücünü de enflasyonist neticeleriyle beraber kapsıyordu. Geçici olarak genişleyen bir yatırımın % 7 si vergi kredisinden temin edildi.

Bu kredi, esasında modernleşmeyi geliştirmek için kuruldu. 1967 ile ekonomide bir dereceye kadar tepkisini gösterdi. Büyüme ağırlaştı ve fiyat yükselmeleri yavaşladı, faiz hadleri düştü ve (en önemlisi bu bağıntı da) yapı endüstri önemli derecede bir kösteklenmenin tehlikesi içinde kaldı.

Neticede Başkan Johnson % 7 vergi kredisinin bir tadilden geçirilmesini tavsiye etmişti. (1967 Mayısında).

Böyle bir harekettten umulan tesirlerin belirtileri pek açıktı. Carî hesaplarda küçük bir açık şimdi genellikle bütçeye alınıyor böylece iktisadî büyümeyi devam ettirmek için yoğaltıcı talebi ile hızlandırılıyordu.

Şimdi yalnız tarafsızca muvazeneli olan bir bütçeden ziyade uyduruk yapıda daha ziyade işlerin yürütülmesi için meydana getirilen bütçelerden örnekler verebilirdi.

(V)

Bu kısımda; bütçe için tarif edici tenkidlerin tümünü ele aldık.

Bütçenin altında bir harcamanın önemli bir kısmı gerçek kontrol mevzuu değildir. Örneğin, kamu borcunun faizi şimdi yaklaşık olarak 14 milyon dolar kadardır. (halkın tuttuğu miktar buna dahildir), diğer önemli kalemler; kanuna uygun olarak devlete ve mahallî idarelere yapılan bağışlardır; kanunlarda bir değişiklik onlarda bir düşüş meydana getirecektir. Aynı zamanda birçok emekli maaşlarının (emekliler, yaşlılar ve diğerleri) nisbetleri kanunla tesbit edilmiştir. Kanunî formaliteleri olan zirai yardımlar iç fiatlara olduğu kadar bir dereceye kadar dünya fiatlarına da

bağlıdır. Hepsi tahminen 30 milyon dolar olup nisbeten kontrol dışındadır. Çünkü devletin gücü dışında kalan bir mevzuudur veya bunları değiştirmek için kanunlar gereklidir. Buna ilâveten 75.5 milyar dolar millî müdafaa başlığı altında gelir ve önemli bütçe dışı mülahazalarla takdim edilir. Belki 15-20 milyar doları diğer boşluklar altında tasnifi yapılmakla nisbeten kontrol edilmesi mümkün olabilir.

Güya takriben 50 milyar dolar tesis fonlarındadır. Bunun 37 milyar doları alınır ve büyük bir kısmı çeşitli Sosyal Sigorlara ödenir. (-ihtiyarlık, işsizlik, yaşlılar için tıbbî bakım-) Hemen hemen vasıta yakıtlarından alınan vergiler 4 milyar dolardır bu da yüksek yol (highway) inşaatında kullanılır. Ziraata, askeri yardıma, imar ve iskânına ayrı ayrı 1 milyar doların üstünde dağılır.

Bunlar da dahil hemen hepsi normal bütçe kontrolü dışında kalmaktadır.

Devlet kurumları az veya çok otonomdur. Çoğu kendi kendini destekler ve hesap uygulamaları konusunda devletin diğer organlarından daha seyyaldir.

Genellikle kurumun düzeni, diğer milletlerde kullanılması arzulanan seyyaliyet serbestisinden pek de farklı değildir ve umumiyetle hükûmet dairesi veya bakanlık bütçesinden ziyade kendi vasıtalarına dayanır. Bununla beraber genel muhasebat dairesi kurum hesaplarının teftiş ve tasvibin de titiz davranır.

(VI)

Kuvvetler ayrılığının (bilhassa kongrenin bağımsız durumu) meydana getirdiği durum ve bütçe vetiresinde kademelerin ekseriya karıştırılması bir dereceye kadar dikkati gerektirmelidir. Kongrece; teferruatın gözden geçirilşinde bunun derecesini tayin eden bir usul yoktur bu da gerçekte bürokraside iç kontrollerin bir mahsulü almaktan ziyade büyük ekonomi olmanın sonuçlarından çıkmaktadır.

Adeti veçhile kongre bazı esaslı kesintiler yapar bunlardan bazıları için tahsisat belgeleri geldiğinde kongreden geçebilir. Diğerlerinin harcama zamanı gecikir. Vergi ve gelir sahasında da kongre kısıtlayıcıdır ve ekseriya onun yaptığı hasılat tahminleri hazine-

ninkine nazaran daha doğru olmuştur. Her ne de olsa Amerikan Cumhurbaşkanı, bütçe tahminlerinin doğruluğunun kanunlaşmasını ikna etmek için diğer herhangi bir hükûmetin başkanından normal olarak daha çok çalışmalıdır. Kongrenin rolü ihtimalki millî yasama organları arasında tek oluşundan gelmektedir, özellikle harcamalara bakar. Onun rolü icabı gizli teftişlere de hakkı vardır. Tahsisat istekleri için her meclisin tahsisat encümeni birkaç tâli encümene ayrılır. Herbiri eyaletlere ve illere mahsus tahminleri tetkik edip teslim ederler. Asıl çalışmaların çoğu bu tâli encümenlerde yapılır. Encümen azaları ve kadrosu ilk yoklamada günlerce, saatlerce uğraşırlar.

Eyaletlerin millet vekilleri, tâli encümen üyelerinin kapalı şırtıcı sorularına karşılık tahminleri takdim ve müdafaa eden oturumları (hearings) bunu takip eder. Bu böylece her yıl devam eder gider, öyleki azalar ve kadrolar eyalet dairelerini bilirler onlara itimatları vardır ve işler mükemmelen idare edilir. Hatta önceki yıldan kalan yeni kalemler veya değişiklikler için ödemelere çok dikkat edilir.

Eyalet hudutları içinden usülsuzca sızan paralar suallere, imalara veya gaze ve kinlere, içeride ve dışarda ekseriya özel problemlerin zuhur etmesine yol açar. Tecrübeyle sabittir ki eyaletlerin görüşlerini manastırlar gibi sınırlamak; bilhassa alışılmamış mülahazalar varsa başıbozuk bir ekonomi düzenine girmekten başka birşey değildir.

Tahminlerden kesilen, gerçekten ne kadardır? Eyaletler adeti veçhile umduklarından ziyade talep ederler bu kongreye ekonomide bir gösteriş yapmak fırsatı verecektir.

İnşaa projelerinin başlaması ekonominin bazı kesimlerine harcama oranını azaltmaktadır. Tahmin doğru olduğunda bu durum yeni projelerin talebini geciktirecektir. Ekonominin bazı kesimleri başarısız bir politika veya idarenin hüküm sürdüğü bir bünye içindedir. Yasama yetkisinde ki bir değişmenin tercihi başkanlığa ait bir itiraz mevzuudur, halbuki tahsisat kesintileri pratik maksatlarla her iki meclisdeki rey çokluğu ile kabul ettirilebilmektedir. Bazı hakikati gizlemek maksadıyla gösteriş için yapılan indirimler; yukarıda kaydedilen tesbit edilmiş hükûmet taahhütlerinde yapılır. Böyle ufacık yapraklarla, tahsisatın yetersizliği isbat edilir.

se, eyalet ilâve fonlar talebedebilir. Bazı ekonomiler gerçekçi ve fevkâlade zekidirler. Örneğin, Marshall plânı yardımı ile batı Avrupa'daki tesis masraflarının % 7 sinin üstünde tutan 100 milyon doları aşkın bir para kesilmişti, bir keresinde.

Millet meclisi ekseriya şüpheli gördüğü bir kalemi tamamiyle keser ve bir nevi yeniden gözden geçirme meclisi olarak senatonun da üzerinde çalışmasına müsaade eder. Meclisin bütün encümenleri ekseriya bütün tenkitlere hazırlanacaklardır ve hatta zaman zaman her tâli encümenine aynı yıl için bazı açılardan (meselâ personel, daire masrafları, ulaştırma gibi) eyaletlerinin çoğunun veya hepsinin hesaplarını inceden inceye tetkik etmeleri için tavsiyeler yaparlar.

İş bütçelerinden (performance budget), (ilerde anlatılacaktır) yıllar arası mukayeseler için serbestçe faydalanılır. Encümenlerde önemli görevler alan azalar partici değillerdir. Encümen azalarının yerlerine dikkat edilmesi ekseriya lüzumsuzdur. Fakat bu o kadar önemli bir mesele değildir. Belki de bir kimsenin yapabileceği genelleştirmede söyleyeceği şey; belli bir yıl zarfında doğru ve bozulmayan ekonomilerde toplam itibariyle % 1 veya % 2 bir bütçe fonunun bütün malî yıl boyunca bulunmasıdır. Bütçenin bir kısmı gerçekten yıllık ihtiyat konusudur. Bu nisbet belki de iki misli olabilir. Bir kere tâli encümenlere ve encümenine ehemmiyetli belgeler «marked up» gelirse o zaman onlar mecliste tadilât konusu olurlar. Bazan bu tadilâtlar bir meclisten fakat ekseriya her iki meclisten de geçerler. Daha önceki misaller de müşterek müzakere encümenlerinde kalabilir veya kalmayabilirde. Genellikle millet meclisinden geçiş parça parçadır. Bir bütçenin kanunlaşmasında başından sonuna kadar gösterilen gayretler veya aynı zamanda toplam gelir ve harcamaların doğuş şekillerinin isbatı gereklidir. Bütçenin zaman cetvelleri ile mukaddemelerinde bazı esaslı değişiklikler yapılmadan uygulanabilmesi muhtemelen olanaksızdır.

(VII)

Hükümet programlarının finansmanı yanında bütün ekonomiye tesir eden diğer fonların mevcudiyeti millî bütçede birbirine bağlı birçok önemli meselelerin ortaya çıkmasına yol açar.

İlk başta harcamalar ne kadar gösterilecektir? Mülâhazalar kısmı bir bütçenin teferruatıyla gözden geçirilmesinde iyi bir şekilde anlaşılmasına engel olmaktadır. Bütçenin makûl bir şekilde takdiminde çeşitli yollar vardır, herbirinde değeri başka başkadır. Neticede, Başkan bütçe masrafında bütün önemli usulleri içine alacak bir yol seçmiş olmaktadır.

Kanunî açıdan, önemli olan şey herbirine veya işe para tahsis etmek ve onları dağıtmaktır. Bununla beraber önemli miktarda ek fonlar gereği veçhile diğer müteakip yıllara devrediliyor.

1968 bütçesinde tahsis edilen miktardan başka takriben 25 milyar dolar daha harcanacağı tahmin edilmektedir. Eskiden de mevcut olan bu büyük fonlara idare fonları denilmekteydi.

İdarî bütçede ihtiyat fonları bulunmaz. Bütçeyi toplam nakit akımı şeklinde göstermenin birçok faydaları vardır. Şöyleki bir yıl zarfında beklenen bütün malî muameleleri göstermektedir.

İlk defa olarak 1968 bütçesi millî gelir hesaplarının dikkatle ortaya konmasına önem vermiştir. Bu ekonominin bütününi analiz etmek bakımından çok faydalıdır. «Nakit akımı» bütçesi farklıdır. Bu da istikraz ile tediyeleri ve federal hükûmetin tahvil satışlarını içine almaz. Ancak bu bütçe federal hükûmetçe ayrılan programları ihtiva eder. Aynı zamanda borçlu hesapların kaydı bulunur.

İdarî bütçede malî politikanın esası muhtemelen çok tahdit edici olacaktır; keynesgil teoriye uyması beklenilemez. Bundan başka ilâve hesapların biribirine ödünç vermesi diğer iki usulde daha kolaydır.

Dördüncü ve beşinci şekiller herkes tarafından anlaşılabilir olanlardır.

Dördüncü usul (sıhhat, millî müdafaa, ziraat nakliyat v.s. gibi-) işi yapan eyalete başvurmadan görevini yapar. Esas sınıflamalara birçok özel gruplar eklenebilir. Meselâ, öncelikle ihtiyacı olan dış harcamalardan faydalanmasını gösteren bir cetvel dahi vardır.

Beşinci tip sermaye ile carî harcamalar arasından seçilerek meydana getirilen uyduruk bir şekildir.

Fazla teferruata girmeden carî harcamaları toplam olarak aşağıda veriyoruz: (1967 lahikası; 1968 henüz mevcut değildir)

Mevcutdata net ilâveler: Sivil (yaklaşık olarak) 8 milyar dolar

Asker (yaklaşık olarak) 18 milyar dolar

Gelişmeye ait harcamalar: (Meselâ sağlık, eğitim gibi)
Sivil (yaklaşık olarak) 12,5 milyar dolar

Asker (yaklaşık olarak) 8 milyar dolar

kadardır. Şüphesiz ki önceki beş sistemin hepsinde değerler vardır ve herhangi biri yazılmazsa bazı şeyler kaybolabilir.

Yine de bu beş tipin hepsinin bir hesap sisteminin müfredatını göstermesini istemekte mana yoktur.

Böyle bir sistemin seçiminde başka meseleler ortaya çıkacaktır. Açık hesap meşruiyeti göstermelidir ve bu anlamda idarî bütçeye uyacaktır. Açıklık, aynı zamanda kontrol mekanizmasına yardımcı olmaktadır.

Gelecekteki yıllar için kısıntılar yapmak yetkisi bulunmalıdır. Muayyen bir devrede kullanılması gereken paraların ferazetinde artık hesap neticeleri ortaya çıkar. Bu da mal ve hizmetlerin tahakkukunu ve istihlâki veya kullanılan paraları açıklar, bu aktif ve pasif hesapları gösterir. Denetleme ve kanunî mükellefiyetler birleştirilebilir o zaman meşruluk kadar basiretli çalışmalarda kuvvetlenebilir. Millet meclisi tasvip encümenince kabul edilmesi ikamesi uygun görülmüştür. Bununla beraber bu artık hesap; federal hükûmete tamamen geçerken yine de bütün imkânları aktarılmamış olmaktadır.

Gerçekte Genel muhasebat dairesi ile hazine ve bütçe bürosu her eyalete kendi ihtiyaçlarına cevap verecek sistemleri tatbik etmek cesaretini vermişlerdir, kontrollerde söz konusu olan kalemlerin meşruluğu kadar ihtiyacın genel prensiplere uymasındır. Bu şartlarda uygulanan herhangi bir sistem genel muhasebat dairesince tasvip görür.

1950 başlarında Bütçe bürosu baskısı altında bulunan eyaletler iş bütçesi «performance budget» diye bilinen bir bütçe ortaya

attılar. Beyan edilen iş yükü ve masrafların yeri her neresi için olursa olsun hesap tahminlerinde görüşüldü. Son günlerin gelişi güzel ilerleyişine «plânlama - programlara, bütçeleme» denilen bir yol hâkimdir. Temsili bütçe de «performance budget» ki yeniliklerle yıllar ve bölgeler itibariyle mukayeseler yapmak imkânı olacaktı. Bu yeni açılardan, plânlama programlara ve bütçelemenin üçsafhasında da ziyadesiyle düşünmek gerekir, meselâ bu işin yapılmasında çeşitli usuller olduğu gibi o işin her safhasında dikkatle durmak gerekir. Bu da yepyeni tarzda bir bütçe memuru veya tahayyül gücü olan büyük muhasipler yetiştirir -veya gerektirir-.

Komputer ve muhasebe makinasından bütçeleme işlerin de program ve tarifelere bağlı kalınarak gittikçe daha ziyade faydalanılmaktadır.

En çok Savunma Bakanlığında harikulâde faydalanılmaktadır. Bakanlıkta, çeşitli silâh sistemlerinin «hakiki olarak maliyeti», kabluden önce alternatiflerin ışığı altında analiz edilir. İdarî teknoloji hesap işleri için olduğu kadar bütçeleme içinde bu sebeple bir vasıta olmaktadır.

Bütçeleme ve muhasebe işlerindeki bu gelişmeleri de yaratıcı plâncılığın ve idareciliğin vasıtaları saymakla beraber yine de daha iyi kontrol vasıtalarına uzanma yönünde anlıyoruz. Aynı zamanda ademi merkezîyetçiliğe ve tathikatına geniş ölçüde müsaade etmek seyyaliyetide kazanılmaktadır. Meclis ve Umumî devlet idareleri için bütçe tahminlerinin daha anlaşılabilir olarak yapılması vicdani bir yükümlülük olmaktadır. Bundan başka Plâncılık ve idarecilik yalnız özel bir bölgeyi değil bütün bir ekonomiyi kapsamaktadır.

Henüz nisbeten çözülmüş olan iki meseleden bahsedilmektedir. Tahsisatın devri esnasında şartlar değiştiğinde ekonomiyi kuvvetlendirme meselesi ile vergi hadlerinin farklılaşmasından dolayı bütün ekonomide beklenmiyen bir değişikliğin görüşülmesi halidir. Birincisi için, başkana verilmiş olan bir veto hakkı «İtem Veto» kullanılmaktadır. Diğer bir ifade ile bütçe beyanının bütün kalemleri için değil ancak belli kalemleri için başkana veto hakkı tanınmıştır. Birçok devlet valilerinin de bu yetkisi vardır ve bu yetkilerini kanun yapıcılarının fazla müfrit veya akılsız olduklarına kanaat getirdikleri hallerde kullanırlar. Kongre bu yetkiyi başkana istemiyerek vermiştir zira bu durum, Kongrenin anayasa içindeki so-

rumluluğunu zayıflatabilir. Yine de gelecekteki bütün tahsis fonlarının harcaması için başkana yetki vermeyi reddetmiştir. Bununla beraber tahminen bu hakkın çok büyük bir şekilde kullanışı sonradan yapılırsa, Kongre eskisi kadar hoş görür olmayabilir. İşte buna zamanımızdan bir örnek verilebilir. Yine Kongrenin bir kısmının istemiyerek yaptığı şeylerden biride başkana vergi hadlerini değiştirmek için kanunî yetkisini verme teşebbüsüdür. Bu da geçici bir şekilde ve çok dikkatli olarak tarif edilmiş tahditlerle ve kanunda tarif edilen şartlar söz konusu olarak verilecektir. Bu yetki henüz verilmemiştir ama, böyle bir yetki birleşik devletlerin malf politika vetiresinde şimdilik Keynesgil ekonominin ilmî bir neticesi olmaktan ibaret kalacaktır.

Netice olarak diyebiliriz ki, bütçeleme ve muhasebat; büyük bir devletin, aynı zamanda büyük bir ekonomisinin idaresinde git-tikçe daha tesirli olarak artan etkenler olmaktadır. Tecrübenin ışığında daha büyük terakkiler temenni etmekteyiz.

Tercüme Eden: Asis, İzzettin ÖNDER

TARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SON GELİŞMELER

Orhan GÜRELi
Maliye Bakanlığı Baş
Hesap Uzmanı

I — Genel Açıklamalar

II — Türkiye'de Tarımın Vergilendirilmesinin Geçirdiği Safhalar

- 1 — Gelir vergisinden önceki devre
- 2 — Gelir vergisi devresi

III — Bugünkü Sisteme Karşı İleri Sürülen Tenkitler

IV — Tenkitlere Karşı Mütalâalarımız

V — Vergilendirme Sisteminin Geliştirilmesi İçin Alınacak Tedbirler

- 1 — Gelir vergisinin geliştirilmesi
- 2 — Tarım sektörünün Gelir vergisi dışında kalan alanını kavrayacak vergilendirme tedbirleri
- 3 — Vergi tatbikatının geliştirilmesi tedbirleri.

I — Genel Açıklama :

Bu konuşmamızda, Türkiye'de tarımın vergilendirilmesi konusunda ulaşılan son görüşler hakkında bilgi verilmek amacı güdülmüştür.

Vergilendirme probleminin en iyi çözüm yolu olduğu düşüncesi ile varılan sonuçları belirtebilmek için, Türkiye'de tarımın vergilendirilmesinin geçirdiği merhaleleri kısaca açıklamak gerektiği kamısındayız.

Böylece, önce, tarımın vergilendirilmesinin kısa bir tarihçesini yaptıktan sonra, tarımın vergilendirilmesi konusunda bugünkü sisteme tevcih edilen tenkitleri özetlemek gerekecektir.

Daha sonra da, bu tenkitler hakkındaki mütalâalarımız belirtilecek, nihayet tarım kazançlarının Türkiye gerçeklerine uygun

olarak vergilendirilmesinde sistem ve teknik olarak hangi yolun tutulması gerektiği konusundaki görüşlerimiz açıklanacaktır.

Bütün bu problemler şimdiye kadar geniş bir tartışma konusu olmuştur. Açıklamalarımız bu tartışmaların belirli bir açıdan özetlenmesinden ileri gitmeyecektir. Ancak mevzuatımızda, bu konuda gidilmekte olduğu tahmin edilen ve görülen yön hakkında yapılacak açıklamaların, bu konuda gerekli bilgileri elde etmek imkânından mahrum kalmış olanlar için faydalı olacağını sanmaktayız.

Bu konuşmamızda, esas itibarile, Vergi Reform Komisyonunun, bizim de katıldığımız çalışmalarından ve vasıl olduğu sonuçlardan geniş ölçüde yararlandığımızı ifade etmekte isabet ve fayda bulunduğunu belirtmek yerinde olacaktır.

II — Türkiyede Tarımın Vergilendirilmesinin Geçirdiği Safhalar:

1 — GELİR VERGİSİNDEN ÖNCEKİ DÖVRE :

Çok uzun bir dönemi kapsayan bu safhada, memleketin ekonomik karakterinin ziraf olması sebebiyle, vergiler de esas itibarile tarım üzerine oturtulmuştu.

Bu dönemde doğrudan doğruya veya dolayısıyla ziraat üzerinden alınan vergileri şu suretle sıralamak mümkündür :

a) Aşar :

Menşei dinî mevzuata dayanır ve mahsulâtta aynen alındığı için tipik bir arazi mükellefiyetidir.

Tanzimattan evvel çok çeşitli isimler, şekiller ve nisbetler altında tahsil edilmiştir. Tanzimattan sonra ise (1841) muhtelif mevkilerde başka başka mikdarlarda alınmakta olan oşür mikdarı, toprak mahsullerinden onda bir mikdarında alınmağa başlanmıştır. Onda bir olarak alınan aşar zamanla yapılan arttırmalar yolile sekte bir mikdarına kadar çıkarılmıştır.

Bidayette Tımar usulile cibayet edilen aşar daha sonra iltizam usulüne tahvil edilerek mültezimlere ihalesine başlanmıştır. Bir aralık emanet usulüne başvurulmuş ise de müteaddit tecrübelerden sonra iltizam usulünde karar kılınmıştır.

Âşar 1925 yılında kaldırılmıştır. Kaldırıldığı sıralarda bütçeye sağladığı gelir 27.5 milyon lira civarında olup o zamanki bütçe gelirlerinin 1/4 ünü teşkil etmekte idi.

Belirttiğimiz şekle uygulanan âşar tarım üzerine konulmuş bir tarım vergisi karakteri göstermektedir.

b) Ağnam :

Kaynağı dinî esaslara dayanan ve hayvanlardan alınan bir vergidir.

Tarımda ağnam resmî çok çeşitli şekillerde uygulanmış olup en yaygın şekli (ondalık ağnam) dir ve mültezimlere ihale suretile ci-bayet edilirdi. Rumelindeki hayvanlardan alınan ondalık ağnam 1825 yılında ihdas edilmiştir.

Âdetî ağnam resmi denilen vergi ise koyun başına alınır. 1040 (1529) senesinde ihdas edilmiştir.

Hayvanların alım satımından alınan resim, hayvan kesiminden alınan resim, Devlete âit arazide otlatılan hayvanlardan alınan ot-lak, yaylak ve kışlak resimleri de bu gruptaki mükellefiyetler ara-sında zikredilebilir.

Muhtelif namlarda alınan bu resimler, Zephiye resmi hariç ol-mak üzere birleştirildi ve evvelâ Bosna, Hersek ve İşkodra hariç ol-mak üzere Rumeli Vilâyetlerindeki hayvanlardan, hayvan başına alınmağa başlandı. Bu resim ertesi yıl Anadolu ve Arabistana da teşmil edildi.

Resim mikdarı muhtelif tarihlerde arttırılmıştır.

Hayvanlardan alınan vergiler meyanında (Hayvanatı ehliye rüsumu) ndan da bahsetmek yerinde olur.

Âcil malî ihtiyaçları karşılamak için ehli hayvanlar üzerine de konulan (at, deve, öküz, inek, katır, domuz, merkep) bu vergi 1903 yılından itibaren uygulanmağa başlanmış, bilhassa Erzurum hava-lisinde doğan ayaklanmalar üzerine 1907 de ilga edilmiştir.

c) Hayvanlar Vergisi:

1936 tarihli ve 2897 sayılı kanuna göre alınan bu vergi de, şer'î esaslara göre çeşitli şekillerde uygulanan ağnam resminin bir isti-halesidir.

Bu vergi de tarım sektöründen alınan vasıtasız bir servet vergisidir.

1962 yılında kaldırılan Hayvanlar Vergisi, tarım kesiminin ödediği vergiler arasında tarım vergisine en çok yaklaşan bir mükellefiyettir.

1961 yılındaki hasılatı 34 milyon liradır ki, bütçedeki nisbî önemi gittikçe azalan bir seyir takip etmiştir.

1938 de verginin bütçedeki payı % 19 civarında iken bu nisbet gittikçe düşerek 1961 de yüzde yarıma kadar inmiştir.

d) Bina Vergisi:

Bina vergisini esas itibarile tarım sektörünün vergilendirilmesi ile sıkı bir ilgi halinde görmek mümkün değildir. Ancak, Bina vergisini, Arazi Vergisi ile birlikte Emlâk Vergisi adı altında ikinci meşrutiyete kadar olan dönemde, tarımla ilgili olarak kabul edebiliriz. 1908 de bina vergisinin Musakkafat vergisi şekline girmesinden sonra bir tarım vergisi olmaktan çıktığını görmekteyiz. Zira Bina vergisinin köyde ve tarım kesimindeki etkisi oldukça mahdut bulunmaktadır.

e) Arazi vergisi :

Osmanlı İmparatorluğunda, araziden biri dönüm başına «nakden» diğeri mahsulâtta «aynen» olmak üzere iki türlü vergi alınmıştır. Aynen alınan vergi Âşar olup 1925 yılında kaldırılmıştır.

Araziden bugün alınmakta olan verginin menşei, Tanzimatta «Ancemaatin alınan vergi» ile ihdas edilen «Tevzii» bir vergidir.

Tevzii vergi 25 yıl kadar tatbik edilmiş ve 1275-1276 da (1858) Bursa ve Yanya Vilâyetlerinde yapılan tecrübelerden sonra kaldırılarak yerine 1277 (1859) tarihli «Tahriri Emlâk ve Nüfus Nizamnamesi» ile emlâk ve arazinin tahrir usulü ile takdir edilen kıymeti üzerinden alınan bir vergi ihdas edilmiştir.

Bu vergi 1302 (1885) tarihinde kaldırılmış ve yerine «Emlâk Vergisi Nizamnamesi» konulmuş ve nizamname Cumhuriyet devrine kadar yürürlükte kalmıştır.

Bu nizamnameye göre Bina ve Arazi, Tahrir ve Tahmin Hey'et-

leri tarafından takdir olunan kıymetler üzerinden Emlâk Vergisi adı ile bir vergiye tâbi tutulmakta idi.

Emlâk Vergisi, 1931 yılında yürürlüğe giren 1833 sayılı kanunla kaldırılarak yerini Arazi Vergisine bırakmıştır.

Vergi arazinin kıymeti üzerinden alınmakta olup, yürürlük tarihindeki kıymetler muvakkat maddeler ile tanzim edilmiş bilâhara bu hususta 1934 yılında tadilât yapılmıştır.

1936 yılında 2901 sayılı Arazi Tahrir Kanunu nesredilmiş ve bu kanuna istinaden 2 yılda ikmal edilen yeni tahrir yapılmıştır.

Daha sonra muhtelif zamlar yapılan arazi vergisi, bina vergisi ve binalardan alınan iktisadî buhran vergisi ile birlikte, 30.12.1935 tarih ve 2871 sayılı kanunla Vilâyet Özel İdarelerine devredilmiştir.

Arazi vergisi kıymet yani servet değeri üzerinden alınan bir vergidir ve servet değeri de tahrir usulü ile tesbit edilmektedir. Bu bakımdan arazi vergisini reel karakterde gayri şahsî bir mükellefiyet olarak mütalâa etmek yerinde olur. Ancak servet değeri ile gelir arasındaki dolaylı münasebeti de gözönüne alırsak, şahsî bir mükellefiyet altına alınamayan tarım sektöründe verginin reel bir mükellefiyet olarak tamamlayıcı bir karakteri bulunduğunu kabul etmek zarurî bulunur.

f) Varlık Vergisi:

Gelir vergisi devresinden evvel tarım sahasından alınan vergiler arasında, bir defaya mahsus olmak üzere 1942 yılında tarh edilen Varlık Vergisinden de bahsedilebilir. Prensip itibarile tarımın vergilendirilmesi konusunda önemli bir yeri olmayan bu vergi bazı büyük ziraat işletmelerinden ve çiftliklerden alınmıştır.

g) Toprak Mahsulleri Vergisi:

1943 yılında ihdas edilmiş 1946 yılında kaldırılmıştır. Hububat, bakliyat, fındık, üzüm, incir, narenciye, pamuk, tütün, afyon. zeytin gibi bazı mahsullerden alınmıştır.

h) Kurumlar Vergisi:

1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar vergisi, kurumların tarım sahasındaki kazançlarını da şumulüne almakta idi. Ancak ku-

rum halindeki tarım işletmelerinin mevcut bulunmaması sebebiyle, bu mükellefiyet nazarı mahiyetten ileri gidememiştir.

2 — GELİR VERGİSİ DEVRESİ :

Gelir vergisi, 1949 tasarısı ile tarım kazançlarını da, üniter sistemin bir icabı olarak, vergi mevzuuna almakta idi.

Ancak ileri sürülen bazı mahzurlar dolayısıyla, bilhassa politik mülâhazalarla, tarım kazançları vergi dışında bırakılmıştır.

1951 yılında İstanbulda kurulan ve bizim de katıldığımız «Gelir Vergisi Tadil Komisyonu» hazırladığı raporda tarım kazançlarının Gelir vergisi mevzuuna alınması lüzumunu ileri sürmüş ve bu konuda hazırladığı raporu ve kanun tasarısını Maliye Bakanlığına tevdi etmiştir.

Yine daha ziyade politik olduğuna inandığımız mülâhazalarla bu tasarı gerçekleşmemiş, 1956 yılında Ankara'da kurulan bir komisyon, prensip itibarile 1951 tasarısını esas almak suretile hazırladığı tasarıyı Bakanlığa sunmuştur.

1949, 1951 ve 1956 tasarıları, bazı teknik hususlardaki farklılıklar hariç tutulursa, tarım kazançlarını prensip itibarile, memleketin şartlarına uyacak bazı basit vergileme usullerini de derpiş etmek suretile, Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirmeyi hedef tutmakta idi.

1951 tasarısının hazırlanması sırasında, komisyon, Millet Meclisine verilmiş olan ve dönüm başına götürü vergilendirmeyi veya tarımın Gelir vergisi dışında özel surette mükellefiye alınmasını hedef tutan bazı kanun tekliflerini de müzakere konusu yapmış fakat bu tekliflerin sistem ve memleket gerçekleri bakımından kabul edilemeyeceği sonucuna varmıştı.

1960 yılı Ağustosunda, vergi sistemimizin geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmak üzere Ankara'da teşkil edilen ve bizim de katıldığımız bir komisyon, tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesi lüzumunu derpiş eden bir kanun tasarısı hazırlamıştır.

Bu tasarı bilâhara 193 sayılı kanun olarak 1961 yılı başında yürürlüğe girmiştir ki, bilindiği gibi, tarım kazançlarını, götürü

usulleri de ihtiva etmek üzere, gelir vergisi sistemi içinde vergilendirmeği hedef tutmakta idi.

1961 yılı Şubat ayında kurulan ve bugüne kadar çalışmalarına katıldığımız «Vergi Reform Komisyonu» Tarım kazançlarının vergilendirilmesi konusunda, sistem bakımından, 193 sayılı kanunda kabul edilen prensipleri benimsemiş ve hazırlanan tasarı 1963 yılında kanunlaşarak 202 sayılı kanun halinde yürürlüğe girmiştir.

Vergi Reform Komisyonu tarafından son defa 1966 yılı Eylül ayında hazırlanan rapor da, bugüne kadar ileri sürülen çeşitli teklifleri inceden inceye tetkik ederek, memleket gerçeklerinin gerektirdiği bazı basit ve götürü usulleri de ihtiva etmek üzere, Tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesinin kat'i lüzumuna kani bulunduğunu ifade eylemiştir.

Reform Komisyonu, Tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesi lüzumunu ileri sürerken, Gelir vergisi dışında kalan tarım sektörünün reel bir sistemde vergilendirilmesini hedef tutan Emlâk Vergisi Reformunu da lüzumlu görmüş ve bunlara âit çalışmalarının sonuçlarını Bakanlığa intikal ettirmiştir.

Komisyon, bunların yanında, Gelir vergisindeki mevcut usulün bazı teknik tādillerle geliştirilmesini ve vergi tatbikatında idarî reformun lüzumunu da vazgeçilmez bir şart olarak derpiş etmiştir.

Aşağıda, Tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesine yöneltilen tenkitler kısaca belirtilecek ve yapılacak reformun ana hatları açıklanacaktır.

III — Bugünkü Sisteme Karşı İleri Sürülen Tenkitler:

Türkiye'de tarımın gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesine karşı tevcih edilen tenkitleri şu ana gruplarda toplamak mümkündür.

1 — Tarım sektöründeki mükellefler, defter tutma ve muhasebe usullerine vukufsuzlukları dolayısıyla sisteme intibak edememekte, Profesör Kaldor'un ifadesi ile «Modern muhasebe teknikleri, ziraatte, carî masrafları sermaye artışlarından ayırabilmekte, ticaret ve sanayide olduğunun aksine, muvaffak olamamaktadır. Çiftçilerin defterleri, hem istihsal miktarı hem de çiftlik değer-

leri aksamadan arttığı halde, devamlı zararlar gösteriyor olabirler.»

Kaldor bu hususta şu misali de ilâve etmektedir :

«İngiltere ve Birleşik Amerika'da şu husus gayet iyi bilinir ki, ticarî faaliyetlerinde kâr eden kimseler (meselâ Borsa simsarları gibi) kârların satın aldıkları çiftliklerde gösterdikleri zararlarla kapatarak vergi kaçırlar.»

2 — Tarım sektörünün millî gelirdeki hissesi ile vergi gelirleri arasındaki hissesinin nisbeti tarım kazançlarının tam vergilendirme halinde bulunmadığını göstermektedir. Böylece hem tarım sahasındaki vergi rezervleri tam istismar edilememekte hem de bu sahanın vergilendirilememesi diğer sektörlerin randımanına tesir etmektedir.

IV — Tenkitlere Karşı Mütalâalarımız:

Tarım sektörünün Gelir vergisi içinde vergilendirilmesi konusunda ileri sürülen tenkit ve görüşlere karşı, mütalâalarımızı şu suretle özetlemek mümkündür :

1 — Gelir vergisinin, defter tutma ve muhasebe usullerindeki ince usullerinin ve özelliklerinin tarım sektöründe uygulanmasının mümkün olamayacağı görüşü hakkında şöyle düşünmekteyiz:

Bu iddiada esas itibarile gerçek hissesi büyüktür. Tarım muhasebesinin bir çok güçlükler ve özellikler arzettiğini kabul etmek lâzımdır. Ancak bu güçlüklerin büyük ve hatta orta büyüklükteki tarım işletmeleri için iddia edildiği kadar korkulacak seviyede bulunduğunu ileri sürmek mümkün değildir. Belirli bir seviyenin üstündeki tarım işletmelerinde, tarım muhasebesinin güçlüklerinin katlanılamayacak derecede olduğunu kabul edemiyoruz. Gelir vergisinde, diğer gelir sektörlerinde de kendilerine mahsus özelliklerin bulunduğunu ve bunların ayrı usullerle halline çalışıldığını gözönünde bulundurmalıyız. Ortanın altında küçük işletmelerde, ticarette ve sanayide olduğu gibi defter tutma ve muhasebe güçlüklerinin, özellikle yurdumuzda, tarımdan daha az önemde bir problem olduğunu iddia etmek mümkün değildir. İşte bu sebeplerden dolayıdır ki, küçük ve ortaya yaklaşan tarım işletmelerinin vergilendirilmesinde ve kazancın tesbitinde basit ve götürü usullere başvurulması zarureti kendini göstermiştir.

Bu basit ve götürü usullerin, Gelir vergisinin gerçek usulde vergilendirme prensibine aykırı olacağını düşünmek, kanaatimizde gerçeğe uygun düşmez. Aksine, bilhassa mükellefin kavranması ve kazancın tespiti konusunda ve kabul edilen ölçülerin gelir vergisinin gerçek kazanç usulünde vergileme prensibinin bütünlüğünü ve sektörler arası güvenliği temin eden faktörler olduğunu kabul etmek yerinde olur.

Bu basit ve götürü usulleri, gerçek usulün içinde ve yanında yardımcı ve tamamlayıcı usuller olarak düşünmek lâzımdır.

Büyük tarım kazançlarının vergi dışı kalması konusuna gelince: Konu Gelir vergisinin diğer kaynaklarında da rastlanabilecek bir tatbikat meselesidir. Vergi tatbikatında yapılacak geliştirmelerle kısmen bertaraf edilmesi mümkün olabilir.

Tarım muhasebesinin özelliğinden doğan ve Kaldor'un belirttiği zarar mahsubu meselesi hakkında da, yine tarımın özelliği dolayısıyla istisnaî usuller uygulanması mümkün olabilir. Meselâ bir süre için gelirlerin toplanması prensibinden, yukarıki özellikler ve zaruretler sebebiyle vaz geçilerek, tarımdan hasıl olan zararların diğer kaynaklardan doğan kârlardan mahsubu imkânı kaldırılabilir. Yahut tarımdan bir yıl hasıl olan zararın ancak müteakip yıllarda yine tarımdan hasıl olan kârlarla mahsubu imkânı kabul edilebilir. Bu görüşümüzü Vergi Reform Komisyonu raporunda da bu suretle azınlık mütalâası olarak belirtmiş bulunmaktayız.

2 — Bugün ileri sürülen en önemli ve yaygın tenkit ve fikir, tarım sektöründeki fiskal potansiyelin kâfi derecede istismar edilemediği ve rezervlerin gerektiği şekilde kullanılmadığı hususudur.

Derhâl belirtelim ki, tarımda, iddia edildiği ve tahmin olunduğu şekilde ve miktarda bir vergi rezervinin bulunduğu kanaatinde değiliz.

Tarım vergisi de, uygulamada yapılacak aktif davranışlar ve sistemde meydana getirilecek gelişmelerle, Gelir vergisinin 1950 yılından itibaren gösterdiği kendine mahsus inkişaf seyrini göstermekte gecikmeyecektir. Bu konuda belki daha sabırlı olmak gerekecektir, ancak bu gelişmenin mukadder olduğuna inanmaktayız.

1963 yılında 13971 olan ziraî kazanç mükellefi 1965 yılında 23651 e çıkmış, 1963 de 24.4 milyon olan ziraî kazanç vergisi 1965 yılında 57,6 milyona yükselmiştir.

Derpiş edilen reformdan sonra bu artış seyrinin daha da hızlanacağını tahmin etmek, fazla iyimserlik olmayacaktır.

Tarım sektöründen alınan verginin, bu sektörden beklenen ve beklenebilecek olan vergi seviyesinde olduğu hakkındaki görüşlerimiz hakkında aşağıdaki açıklamaları da lüzumlu bulmaktayız.

a) Bu hususta önce, Maliye Müfettişi Mustafa Yuluğ'un «Türkiye Tarım kesiminde vergi yükü» isimli konferansından, içindeki görüşleri paylaştığım şu satırları aynen nakletmek isterim:

«Tarım kesiminde ortalama millî gelir, tarım dışı kesim gelirin üçte biri kadardır. Az gelişmiş ülkelerde, tarım kesimlerinin oranlı olarak daha fakir oluşunun bir çok nedenleri vardır. Bu nedenler arasında, tarım kesimleri aleyhine işleyen iç ticaret hadleri sorunu da bulunmaktadır.

Bu konuya girmeden yalnızca şunu söyleyebiliriz: Tarım kesimleri, ürünlerinin oranlı olarak daha düşük fiyatlarla değerlendirilmesi dolayısıyla, bir anlamda vergilendirilmektedirler. Bu öneri bütün ürün çeşitleri bakımından doğru olmayabilir ise de genel olarak doğrudur.

Az gelişmiş ülkelerin ve bu arada Türkiye'nin tarım kesimlerinde geniş bir ek vergileme potansiyeli bulunduğu, bir çok yazar tarafından, ortaya atılmıştır. Bazı yazarlar makro hesaplardan bu sonuca ulaşmaktadırlar.

Böyle bir ek potansiyelin varlığını ispatlamada en bilimsel metod, tarım ve tarım dışı kesimler arasındaki vergi yüklerini mukayese ederek, tarım kesimi üzerindeki yükün hafif olduğunu göstermektedir.

Bu metod ile ilgili olarak, kesimlerin ödedikleri ve nihaî olarak üzerlerinde kaldığı tahmin edilen vergi miktarları hesaplanmakta ve (ödenen toplam vergiler toplam gelir) ile (kişi başına düşen vergiler kişi başına düşen gelir) oranları bulunmaktadır.

Bu oranlardan, bilhassa tarım ve tarım dışı kesimlerde kişi başına düşen gelirler yönünden büyük farklar olması halinde ve modele diğer değişkenlerin sokulması zorunluluğu dolayısıyla, kesin sonuçlar çıkarmanın mümkün olamayacağını göstermiş bulunuyoruz.

İnikâs ile millî gelir hesaplarının güvenilirlik dereceleri de gözününe alınınca, kesinlik biraz daha azalacaktır.

Bu bakımdan tarım kesiminde büyük vergileme potansiyeli olduğunu ve hatta iyi bir vergileme halinde vergi hasılatında sağlanacak muhtemel artışa âit rakamlar ileri sürmek bilimsel olmamaktadır.

Tarım kesiminden sağlanan vergi hasılatında örneğin bir milyar liralık bir artış sağlanmasının yerinde olacağını ileri süren kişilerin, bu miktarın tarım dışı kesiminden sağlanmasının da mümkün olduğunu gözönüne almaları gerekir.

Ek vergileme potansiyelinin bütün kesimler bakımından mevcut olduğunu ileri sürebiliriz. Vergi yükleri arasında gayri âdil farklılıklar, kesimler arasından ziyade, aynı kesimlerdeki ekonomik birimler arasında bulunabilir.

Bu bakımdan esas sorun «bütün kesimlerdeki ekonomik birimlerin gerçek vergileme kapasitelerini ortaya çıkarabilecek bir vergileme düzeninin kurulması ve işletilmesidir.»

b) Konuyu diğer bir açıdan da mütalâa etmek mümkündür. Yukarıda, sayın Mustafa Yuluğ'un vardığı sonuçlar, tarımdaki ortalama gelir dağılışı hesaplarına dayanmaktadır. Meseleyi bir defa da toprak dağılışı ve gelirin dağılışındaki farklılıklar ve adaletsizlik açısından gözönüne alırsak vergilendirilebilir tarım gelirinin ancak pek mahdut bir sahada kaldığını, tarım nüfusunun büyük çoğunluğunun gelirinin vergilendirilebilir gelir sınırının çok altına düştüğünü müşahade ederiz.

Bu kanaatimizi isbat edebilecek bilimsel bir tahlil yapamadığımızı kabul etmekle beraber bir kaç önemli nokta üzerine dikkatlerin çekilmesini yerinde bulmaktayız.

1963 yılı genel tarım sayımı örnekleme sonuçlarına göre, tarımla istigal eden işletmelerin % 60.67 nin elindeki arazi genişliği 50 dekarın altındadır.

100 dekardan küçük işletmelerin bütün işletmelere oranı % 76.66 dır.

İşletmelerin büyüklüğünü 200 dekara kadar çıkardığımız takdirde, mevcut tarım işletmeleri bütün işletmelerin % 84.96 sını bulmaktadır.

200 dekardan küçük ve bütün tarım işletmelerinin yüzde 84.96 sını bulan bu işletmelerin işledikleri arazinin, işlenen bütün tarım arazisine oranı ise % 69.97 dir.

Arazinin bu kadar fazla küçülmüş ve dağılmış olmasının yanında tarım ve istihsal tekniği bakımından en geri bir seviyede bulunduğuna da işaret etmek yerinde olur.

Bundan çıkarmak istediğimiz sonuç genel hatları ile şöyledir: Meselâ hububatta 200 dönümden küçük araziye işleten ziraat erbabı Gelir vergisi mevzuu dışında kaldığına ve nadas usulü icabı 200 dönümü eken bir çiftçinin ortalama 400 dönüm toprağı olması icap ettiğine göre, vergi mevzuuna alınabilecek tarım işletmelerinin mikdarının ne olacağını tahmin etmek zor olmasa gerektir.

Aynı istatistik donelerine göre 500 dönüme kadar, (400 dönüme kadar olan kesimler için doneler mevcut değil), olan işletmelerin bütün işletmelere oranı % 87.80 dir. 500 dönüme kadar olan işletmelerin işledikleri arazinin bütün tarım sahasına nisbeti ise % 86.55 olur.

Yılda 5000 lira civarında ve üstünde ziraî kazanç elde ettiği tahmin olunan işletmelerin mikdarı bütün işletmelerin % 12.20 si, bu işletmelerin işlediği arazinin bütün tarım arazisine nisbeti de % 13.45 dir.

Devlet Plânlama Teşkilâtı Uzmanlarından Ülkü Eğeci'nin etüdünde, toplam âilelerin % 70 inin, işlenen arazinin 1952 de sadece % 23 üne, 1963 de ise % 24 üne sahip olduğu belirtilerek, arazi dağılımının adaletsizliğine değinilmektedir.

Bu suretle tam mânasile nakit ekonomisine dahi girmemiş bir ziraî bünye içinde vergilendirilebilecek işletmelerin mikdarı belagatli bir kesinlikle ortaya çıkmaktadır.

Bizim biraz da ihtiyatlı olarak vardığımız sonuca göre, Türkiye'de tarım sektöründen, bugün elde edilen verginin normal bir gelişmesi sonunda elde olunabilecek vergiden daha fazlasını almak mümkün değildir.

Yapılacak bilimsel çalışmaların varacağı sonucun da yukarıda vasıl olduğumuz sonucun civarında kalacağını söylemenin fazla iddialı bir görüş olmayacağı kanısındayız.

V — Vergilendirme Sisteminin Geliştirilmesi İçin Alınacak Tedbirler:

Tarımın vergilendirilmesi konusunda, ileri sürülen tenkitleri de gözönünde bulundurmak suretile, verginin optimal randımanını

elde etmek ve tarım sektörünün de sistem içinde kavranmasını temin eylemek maksadile, alınacak yeni tedbirleri şu ana gruplar içinde mütalâa etmek mümkündür :

- 1 -- Gelir vergisinin geliştirilmesi.
 - a) Mükellefi kavramada yapılacak değişiklikler,
 - b) Kazancın tesbit şekli bakımından yapılacak değişiklikler.
- 2 -- Tarım sektörünün Gelir vergisi dışında kalan alanını kavrayacak vergilendirme tedbirleri,
- 3 -- Vergi tatbikatının geliştirilmesi tedbirleri.

Bu konular üzerinde alınması uygun görülen ve Vergi Reform Komisyonunca da teklif edilen tedbirleri sıra ile ve kısaca aşağıda belirtmek isteriz.

1 -- GELİR VERGİSİNİN GELİŞTİRİLMESİ :

a) *Mükellefi kavramada yapılacak değişiklikler :*

Tarım kazançlarının vergilendirilmesi konusunda, üzerinde en çok durulan hususlardan birisi de çiftçilerin hangi sınırlar içinde mükellefiyete alınması gerektiği meselesidir.

Çok geniş bir zümrenin mükellefiyet içine alınması gerektiğini savunanlar bulunmakla beraber, biz gerek ekonomik ve sosyal hayatımızın özellikleri ve idarî ve teknik imkânlarımız bakımından gerekse tarımda gelir dağılımının karakteristikleri dolayısıyla, daha mahdut miktarda çiftçinin Gelir vergisi mevzuuna alınmasına taraftar bulunmaktayız.

Yukarıda sayılan faktörlerin olumlu gelişmesi sonucunda bu hususta kendiliğinden bir tekâmül ve inkişafın doğacağını düşünmekteyiz.

Kanaatimizce bu konuda ileri sürülecek mütalâalar, verginin tabii tekâmülünün güçlükleri dışında, nazarî ve indî kalmağa mahkûm bulunmaktadır.

En doğru yol, uygulama tecrübelerinden de yararlanmak suretile mükellefiyeti kavrama sınırlarının, ihtiyatlı olarak tesbit edilmesi olacaktır.

Bu ölçüler bilindiği gibi, ekilen arazinin yüz ölçümü yani işletme büyüklüğü ölçüsü ile satış tutarı ölçüsü olmak üzere iki unsurdan terekküp etmektedir.

Küçük çiftçi muaflığını tayin edecek bu ölçülerin hedefi, 5000 liralık bir kazanç istisnası ile en az geçim indirimi haddinin toplamı olan 10 bin lira kadar bir meblağı mükellefiyetin dışında bırakmaktır. Ancak bu konuda kesin verilere malik olunamadığı için, prensipte mutabakat mevcut bulunduğu ahvalde dahi, hadlerin mikdarının tesbitinde ayrılıklara düşülmüştür. Böylece, işletme büyüklüğü ölçüleri, 193 sayılı kanundaki hadlerin çok küçük tutulmuş olması düşüncesile 202 sayılı kanunla önemli miktarda yükseltilmiş, bilâhara bu yeni hadlerin düşünülen haddin üstündeki kazançları da muaflığa ittiği görülerek 484 sayılı kanunla hadler kısmen indirme yapılmıştır.

Vergi Reform Komisyonu son çalışmaları sonunda hadleri 193 sayılı kanundaki mikdarlara yaklaştıracak bir teklif ileri sürmektedir. Böylece, işletme büyüklüğü ölçüleri bakımından kavranacak mükellef adedi 193 sayılı kanundaki miktardan az olmakla beraber, hâlen uygulanmakta olan kanuna nazaran hissedilir şekilde artmış olacaktır.

Bir kaç örnek vermek için şu kıyaslamaları yapmak yerinde görülmüştür :

Mahsul	193 sayılı Kanun D.	Halen yürürlükte olan ölçüler D.	Komisyonun teklifi D.
Hububat	150	300	200
Bakliyat	60	220	75
Ayçiçeği, afyon ..	150	200	150
Pamuk	60	150	75
Pancar	60	90	75
Tütün	60	50	30
Bağ, incir, fındık	30	150	40
Zeytinlik (Ağaç)	800	1500	1000
Narenciye (Ağaç)	400	500	500
Büyük baş hayvan (adet)	25	50	—
Küçük baş » (»)	100	250	—

Komisyon büyük ve küçük baş hayvan hakkında kemiyet ölçüsü yerine yalnız satış ölçüsünün uygulanmasını muvafık bulmuştur.

Satış tutarı ölçüsü ise şu istihaleleri geçirmiştir :

193 sayılı kanun	15 bin lira
202 » »	40 bin lira
484 » »	30 bin lira

Komisyon bu haddin 30 bin lira olmasını uygun görmektedir.

Kanaatimizce, Gelir vergisine girecek tarım kazançlarını kavrama konusunda asıl geçerli ölçü olan satış tutarı ölçüsünün 30 bin liralık bir hadle, gerek idareye fazla zorluk vermeyecek miktarda bir mükellef zümresini kavramak, gerekse fazla mükellefi mevzu dışı bırakmamak bakımından en uygun bir seviye olduğu kabul edilebilir.

Böylece, açıklanan değişiklikler, vergi mevzuunu realist bir ölçüde genişletmiş olmaktadır.

b) Kazancın tesbit şekli bakımından yapılacak değişiklikler:

Tarım kazançlarının Gelir vergisi kadrosu içinde vergilendirilmesine karşı ileri sürülen en önemli tenkit, defter ve kayıt nizamının ve muhasebe usullerinin tarım sahasında güçlükler yarattığı ve uygulanma sahasının pek mahdut olduğu iddiasıdır.

Komisyon, önemli bir gerçek payı bulunan bu iddiaların etkisi altında, Tarım sahasında, gerçek kazanç prensiplerine de sâdik kalmak gayreti içinde, basit usullerin ihdasını uygun mütalâa etmiştir.

Bilindiği gibi, bugün mer'î olan usule göre, yıllık hasılâtı 500 bin liradan yukarı olan çiftçiler kazançlarını «bilânço esasına» göre, hasılatları 150 bin - 500 bin lira arasında olanlar «ziraf işletme hesabı esasına» göre, hasılatları 150 bin liranın altında olanlar ise «Götürü gider esasına» na göre tesbit ederler.

Bugünkü usulde en büyük vergi kaybının götürü gider esasına tâbi bulunan çiftçiler arasında olduğu düşünülmektedir. Hele götürü gider usulünün, 642 sayılı kanunla, 1966 yılının sonuna kadar, işletme ve bilânço esasına tâbi olanlara da teşmilinden sonra bu ko-

nuda ciddi mahzurlarla karşı karşıya bulunduğumuzu kabul etmek lâzımdır.

Götürü gider usulünde, götürü gider emsalinin % 70 den az olmayacağı hakkındaki hüküm ve bir çok hallerde götürü gider emsalı nisbetinin % 100 ü aşan hadlerde dahi tesbiti vakıası karşısında, götürü gider usulünde bazı değişiklikler yapılması zarurî bulunmuştur. Her şeyden önce bu usule tâbi mükellefleri, ancak hakikaten bu usule tâbi olması gerekenlere inhisar ettirmek icabeder.

Komisyon bu düşüncelerle, kazancın tesbiti usullerinde yeni şekiller teklif etme yoluna gitmiştir.

Bunları aşağıda kısaca açıklayacağız. Teklif edilen şekle göre tesbit usulleri şöyle olacaktır :

Yıllık hasılatları :

500.000 liradan yukarı olanlar	Bilânço esasında
200.000 — 500.000 olanlar	İşletme hesabı usulünde
100.000 — 200.000 olanlar	İşletme cedveli esasında
100.000 — den aşağı olanlar	Götürü gider esasında

teklif edileceklerdir.

Görüldüğü gibi ziraf işletme hesabı usulü biraz daha yukarı itilmiş, götürü gider esasları daha aşağı indirilmiş, götürü gider ile işletme hesabı usulü arasında, götürüye nazaran gerçeğe çok fazla yaklaşan basit bir işletme cedveli esasları ihdas edilmiştir.

Bilânço ve işletme hesabı usulleri bugün mer'î olan usullerdir.

İşletme cedveli esasları, ana hatları ile şöyledir :

Bu usul işletme hesabı usulünün deftersiz şeklidir. Mükellefler yıl içindeki hasılat ve masraflarını, yıllık beyannameleri ile, idarenin de yardımını temin etmek suretile, bir cedvel ile beyan edeceklerdir.

Bu usulde kazanç, ziraf işletme hesabı esasında olduğu gibi, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müsbet farktır.

Bu usul tarım sahasında, defter tutma ve kayıt külfetleri bakımından büyük bir kolaylık ve basitlik getirecektir. Ancak komisyon hasılat ve giderleri tahakkuk esasına göre kabul etmiştir.

Kanaatimizce usulün daha basit bir hale getirilmesi, muhasebe fikrinden ve prensiplerinden biraz daha kurtarılabilmesi için, tahakkuk esasını yerine Cash esasının uygulanması yerinde olurdu. Bilindiği gibi Cash esasını fiilî tahsilât ve harcamaların kabulü esasını, ziraat kazançlarının vergilendirilmesinde, İngiltere, Almanya ve Amerika gibi ileri memleketlerde dahi geniş bir uygulama sahası bulmaktadır.

Bu esasa göre ziraat kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen hasılat ile ödenen giderler arasındaki müsbet fark olarak tezahür edecektir.

Bu usulde, evvelki yıllara âit olmak üzere tahsil edilen alacaklar ile, borçlanılan giderlerden yıl içinde fiilen ödenenler de o yılın hasılat ve ödemeleri arasında yer alacaktır. Böylece cedvel fiilî tahsilât ve ödemeleri kavramış olacaktır.

İdarece hazırlanan cedvellerde gerekli yerlerin doldurulması suretile tanzim edilecek olan işletme cedveli esasının tarım kazançları sahasına, deftersiz fakat götürüye nazaran prensiplere daha çok yaklaşan basit ve kolay bir usul getireceğine inanmaktayız.

Komisyonun yukarıda açıklanan teklifinde yer alan «Götürü gider esasını» ana çizgileri itibarile şöyledir :

— Götürü gider esasına tâbi olacak mükelleflerin sınırı 100.000 liralık hasılat esas alınmak suretile bugünkü sisteme nazaran biraz daha aşağı indirilmiştir. Böylece Gelir vergisi içinde götürülük müessesesine karşı ileri sürülen tenkitler kısmen karşılanmıştır.

— Kazanç, hasılatın, bugün olduğu gibi, götürü gider emsali line göre tesbit edilecek bir miktarın indirilmesi suretile bulunacaktır. Hasılatın götürü kazanç emsali uygulanması teklifi uygun bulunmamıştır.

— Götürü gider emsalleri, mahsul neveleri itibarile fazla teferuata gidilmeden tesbit edilmelidir.

— Bugünkü usulde en büyük tenkit konusu olan ve en büyük mahzuru teşkil eden «Götürü gider emsalleri % 70 den az olamaz» hükmünün kaldırılması icap eder.

Komisyonlar, bu emsalin tesbiti hususunda gerçeklere daha uygun düşebilecek şekilde karar verme yetkisini haiz olacaklardır. Bu tâdil gerçekleştiği takdirde, tarım kazançlarının vergilendirilmesi sahasında çok önemli bir adım atılmış olacağı muhakkaktır.

2 — TARIM SEKTÖRÜNÜN GELİR VERGİSİ DIŞINDA KALAN ALANINI KAVRAYACAK VERGİLENDİRME TEDBİRLERİ :

Buraya kadar olan açıklamalarımızdan anlaşılacağı veçhile, tarım esktöründe, Gelir vergisi sistemi içinde vergilenebilecek saha sınırlı bulunmaktadır. Ancak hemen ilâve edelim ki bu alanın tamamen vergisiz bırakılması fikri de kabul edilebilecek bir görüş değildir. Bu alanın, vergi adaletini sağlama bakımından kendine uygun bir usul ile kendi çapında vergilendirilmesi gerekir. Bu usulün arazi vergisi olduğu kanısındayız.

Devlet Plânlama Teşkilâtı tarafından da benimsenen bu görüş 1967 yılı programının, «Gelir dağılımı politikası» bölümünde şu satırlarla ifadesini bulmuştur :

«Gelir dağılımı politikasının en önemli araçlarından biri de vergi politikasıdır.» «Emlâk Vergisi Kanunu tasarısının ve diğer tasarıların kanunlaşması sonucu, tarım kesimi içinde gelir dağılımının daha âdil bir duruma getirilmesi için önemli bir adım atılmış olacaktır.»

Bu görüş Vergi Reform Komisyonunun raporunda şu suretle belirtilmiştir :

«Bu reform hareketine girilirken tarım sahasında, özellikle küçük işletmelerde, Arazi vergisi ile Gelir vergisi arasındaki ilişkiler üzerinde durulmuş, arazi vergisinin bu sahada geniş ölçüde Gelir vergisinin yerini doldurduğu vakıası gözönünde tutulmuş, büyük tarım kazançlarının ise, gerçek miktarları ile kavranması ve vergilendirilmesinin mümkün ve zarurî bulunduğu kabul edilmiştir.»

Küçük tarım işletmelerinin Arazi vergisi yolile ve reel karakterde bir mükellefiyet altına alınmasının memleket gerçekleri bakımından en uygun bir usul olacağı düşüncesindeyiz.

Profesör Kaldor'un potansiyel hasıla esasına dayanan usulü ile, tarım teşekkülleri, bazı mahfiller tarafından ileri sürülen dönüm başına vergi usulünün, açıklanması uzun sürecek olan mahzurları yanında, yeni bir tahrire dayanmak suretile alınacak Arazi vergisinin büyük kolaylıklar ve tatbik kabiliyeti taşıdığına inanmaktayız.

Arazi vergisine bağladığımız ümidin kaçınılmaz bir şartı yeni bir tahririn yapılmasıdır. Meclise sevk edilen Emlâk Vergisi Kanunu tasarısı bu vergiyi modernleştirirken yeni bir usulle tahrir yapılmasını da derpiş etmiş bulunmaktadır. Tasarının ana prensipleri Vergi Reform Komisyonu raporunda şu suretle özetlenmiştir:

«— Emlâk vergisi reel karakterli, yani esas itibarile mükellefin ödeme gücüne dayanmayan objektif bir vergidir.

— Küçük işletmelerin hâkim olduğu tarım sektöründe, Emlâk vergisi çoğu hallerde, işletme masraflarının içine alınmadığı cihetle, şahsî vergi tesirini gösterir. Diğer taraftan küçük ve pek küçük işletmelerin çokluğu vergi tekniğini ve özellikle değerlendirme yönünden verginin tatbikatını fazlasile güçleştirmektedir. Bu sebeplerden dolayı reel karakterli bir mükellefiyet olmasına rağmen, tarım arazisi üzerine mevzu bulunan Emlâk vergisi nizamında küçük tarım işletmeleri için özel bir muaflık kabul edilmiştir.

— Vergi arazinin değeri üzerinden muayyen bir binde nisbetinde alınacaktır.

— Vergilendirilecek arazinin değeri, Normlar esasına müsteniden, metod ve teknik bakımlarından rasyonel ve modern bir değerlendirme nizamına göre tesbit edilecektir.»

Burada şu noktayı bilhassa belirtelim ki, Arazi vergisine esas olacak değer tesbit edilirken, arazinin üretim gücü nazara alınmak suretile, alım satım değeri yanında potansiyel değerine de yer verilmiş olacaktır. İşte bu hususiyettir ki, Arazi vergisine, küçük tarım işletmelerinin vergilendirilmesinde Gelir vergisinin yanında yardımcı ve tamamlayıcı bir karakter vermektedir.

3 — VERGİ TATBİKATININ GELİŞTİRİLMESİ :

Tarım sektörünün vergilendirilmesinde, daha genel olarak vergiciliğimizde, bugün en önemli ve üzerinde büyük kesinlikle durulması gereken husus, vergi tatbikatı problemidir.

Vergiciliğimizin sistem ve prensip bakımından oldukça ileri bir seviyede olduğunu söylemek mümkün olabilirse de, vergi tatbikatındaki teşkilât sorunlarının aynı seviyede bulunduğunu ifade etmeğe imkân yoktur. Vergi tatbikatı bakımından fonksiyon-organ münasebetlerinin çok geri kalmış olduğunu söylemekte isabetsizlik bulunmadığı kanaatindeyiz.

Vergi uygulaması yolunda, gerek teşkilât gerek teknik yönden ve gerekse anlayış bakımından yapılacak idarî reformların kaçınılmaz ve âcil bir duruma geldiği âşikârdır. Bu yolda, vakit geçirmeksizin alınacak tedbirlerin, fiskal hasılat üzerinde, hissedilir olumlu etkiler yapacağı hesaplanmaktadır.

Bu bakımdan bir taraftan Maliye Bakanlığı Gelirler Teşkilâtında yapılmakta olan idarî reforma, diğer taraftan da Vergi Usul Kanununda yapılmasına girişilen islâhata büyük ümitler bağlamaktayız.

Bütün bu reformlar sonunda, vergi tatbikatı yönünden formasyon geçirmiş bir uygulayıcı kadronun karşısında, vergi ödevleri konusunda aydınlanmış bir mükellef zümresi doğacaktır. İdareci kadro mükellef zümresinin her bakımdan yardımcısı ve aydınlatıcısı durumunda bulunacaktır.

Bu düşüncelerin gerçekleşmesinin ne büyük bir reform olduğunu düşünmek, şimdiden güven ve ümit vermektedir.

**PROBLÈMES DE FINANCEMENT
DANS LES TRANSPORTS MODERNES
ET
SITUATION EN TURQUIE**

Prof. Dr. Süleyman BARDA
Université d'Istanbul
Faculté des Sciences Economiques
Turquie

— I —

Introduction :

**Structure Economique des Transports Modernes et
Portée du Problème de Financement**

**1 — CONCEPTION ÉCONOMIQUE DES TRANSPORTS ET SES
LIMITES**

Le Prof. Alfred Marshall, le célèbre économiste anglais qui était le pionnier des fondateurs de la conception économique moderne, voulait exprimer une réalité tout en disant que «le fait économique prédominant de notre époque est le développement de l'industrie des transports, et non pas de celle des manufactures». Ces paroles sont en effet l'expression la plus nette des services de transport qui reflètent leurs places et leurs limites dans la vie d'une communauté.

Les services de transport qui rendent presque inoffensif le déséquilibre entre la production et la consommation dans la vie d'une nation, réalisent d'une façon la plus rentable la fonction de tête de pont entre les deux camps, ce qui permet de «faciliter pour la satisfaction des besoins le déplacement des voyageurs et des

marchandises tout en créant l'utilité d'espace et de temps». Il serait tout de suite nécessaire de rappeler que les services de communication (poste, télégramme etc.) ne figurent plus aujourd'hui dans le concept des services de transport modernes. Ainsi, la classification classique à ce sujet se trouve abandonnée; et les activités y concernant étant admises comme services publics normaux, le terme des transports dans les explications modernes est exprimé, selon la conception anglo-saxonne, dans le sens de transportation des voyageurs et des marchandises tout simplement.

Dans la pratique d'une économie nationale il est évident que l'expansion des services de transport, qui peut diminuer au minimum l'écart entre la production et la consommation, soit bien limitée de sens différents. Il est essentiel que les possibilités de financement soient aussi ajustées selon ces limites. On peut résumer ces dernières comme suit:

a — Le système de transport doit se développer d'après l'utilité d'espace qu'il réalise. L'élément d'utilité d'espace est le premier facteur qui limite la fonction de transport et les possibilités de financement; il peut être exprimé, selon les explications du Prof. Gaïten Pirou, sous forme de transferts des biens et des services, de l'endroit où ils sont abondants et dont l'utilité marginale est par suite moindre, à celui où ils manquent et dont l'utilité marginale montre par là un niveau élevé. Ce concept d'utilité d'espace (ou utilité locale), peut aussi être nommé comme une disparition de la désutilité causée par la distance.

b — Un deuxième facteur qui ralentit le fonctionnement et les ressources financières des services de transport, est aussi l'élément d'utilité de temps dont cette activité dépend. Il s'agit ici surtout d'un mécanisme de transport, qui fonctionne au moment opportun selon les conditions naturelles, qui accomode bien les périodes de production et de consommation (ce qui réalise parfaitement l'opportunité de choix) et qui s'adapte au transport des biens stratégiques d'après la politique nationale; tout ceci porte les caractères d'un service de transport limité selon l'utilité de temps.

c — Aussi, un autre facteur qui limite à part les services de transport et leur financement dans une économie nationale, est la demande totale de transport dans une collectivité. Généralement, la demande de transport effectuée par rapport aux biens et services

dont on a besoin, est une demande «dérivée», c'est à dire celle qui se développe selon la quantité des voyageurs et marchandises transportés. Comme on le sait, l'élasticité de cette demande de transport est bien diminuée dans les économies développées et très élevée dans les pays économiquement sous-développés. Dans les premières, les services de transport constituent le niveau des conditions les plus indispensables et les plus habituées; tandis que dans les secondes, les demandes à ces services, n'étant pas satisfaites comme elles devaient être, se montrent très élevées du point de vue du degré de sensibilité en face des prix de transport. L'abondance des possibilités de financement dans les premières et la pénurie de financement dans les secondes, sont les facteurs qui augmentent cette élasticité de demande.

d — Enfin, la spécialisation sur les facteurs de production tels que la nature et le capital, a aussi un intérêt très proche avec le système de transport. De même, l'expansion du réseau de transport doit surtout être limitée par le degré de spécialisation dans un pays. La production et la consommation en grand volume de nos jours ne peuvent avoir un sens et une valeur qu'au fur et à mesure qu'elles se développent ensemble avec un potentiel de transport de la même envergure.

2 — FONCTIONS ÉCONOMIQUES DES TRANSPORTS

Il est possible, du point de vue d'établir de l'équilibre entre la production et la consommation, de résumer dans les groupes ci-dessous les principales fonctions économiques que les services de transport réalisent dans la vie d'une communauté et dont nous tâcherons à expliquer brièvement le sens et la portée dans les lignes sousmentionnées.

a — Comme on le sait, l'une des premières fonctions économiques des services de transport, se manifeste dans ce fait qu'elle ait réalisé un degré d'utilité pour les biens et les services. En effet, pour que les biens puissent satisfaire les besoins, il faut que l'élément d'«utilité d'espace» puisse être réalisé par le support des services de transport; et cette situation de base est un fait évident dans les communautés modernes. Si l'on suppose que le réseau de transport s'arrête pour un moment dans un pays, il serait sans doute

superflu de donner à ce sujet de longues explications, étant donné qu'on observerait tout de suite à quelle paralysie la vie économique serait tombée, quelles abîmes aurait causées la disparition de l'équilibre entre la production et la consommation. Même la lenteur dans le système de transport à notre époque ne se retarde pas de créer, selon les paroles du Prof. Pigou, le résultat de tomber dans la «paradoxe de disette au milieu de l'abondance». La situation dans beaucoup de régions économiquement sous-développées, peut être expliquée par cette insuffisance des possibilités de transport. Ce n'est plus aujourd'hui qu'une évidence de dire que les services de transport dans chaque sorte d'économie valorisent la terre tout en créant le principe de «rente provenant de localisation» et augmentent le degré d'«utilitarité» de la production en évoluant les courants d'urbanisation.

b — Une autre fonction économique des transport s'explique aussi par leur aide dans la réalisation du mécanisme de la division du travail et de l'opération de spécialisation dans une structure économique. Le développement de ce fait de spécialisation et sa productivité, bien qu'il apparaisse soit sous forme d'«occupation» ou soit sous forme de «distribution des terres» (division géographique du travail) ou encore soit sous forme de «structure technique», ne dépend que du fonctionnement rationnel des secteurs de transport.

c — Aussi, une des fonctions économiques de base des transports modernes se manifeste dans l'expansion de la production et de la consommation, et dans sa participation à la création de l'équilibre entre ces deux dernières.

En effet, si d'un côté le mécanisme de transport mène à une grande extension de la production des produits alimentaires, des richesses d'infrastructure, des produits agricoles et industriels au sens large du mot, d'un autre aussi il réalise une fonction d'équilibre incomparable en déplaçant en silence aux marchés de consommation les produits de consommation produit dans tous les coins du monde. Comme un économiste américain l'a exprimé, «... le système de transportation qui le crée (qui crée les services) s'est effacé de la mémoire ainsi que les cordes électriques installées dans nos maisons.»

d — Une autre fonction économique de base que les transports modernes ont établie, ce fut la réalisation du processus de distribution des biens et des services qui ont une grande importance dans

le fonctionnement des systèmes de production et de consommation. C'est le rationalisme dans le système de distribution des biens et des services complémentaires qui conduit au sens positif la productivité de cette activité économique, ceci dans toutes les phases transformatrices qu'un bien connaît jusqu'à ce qu'il arrive à l'état d'un produit manufacturé. Ici, la fonction économique essentielle que les transports accomplissent est très efficace et très nette.

e — Une autre des fonctions économiques très importantes du système des transports est le fait de créer par le réseau routier à travers le pays un équilibre dans le total de l'offre des biens. Le problème de «l'équilibre dans l'offre» est en effet une question sur laquelle on doit sérieusement s'incliner. Ainsi, cet équilibre dans l'offre peut aussi être en même temps rappelé comme un élément à instaurer la stabilité des prix des biens. Même, ce fait d'équilibre dans l'offre, peut aussi être considéré, comme un facteur qui mène la concurrence à l'égalité. L'équilibre dans l'offre élimine en effet l'atmosphère susceptible à créer une concurrence très violente entre les secteurs de transports les uns contre les autres.

f — Enfin, une autre fonction économique des services de transport se révèle aussi dans le fait qu'ils rendent meilleur marché presque toutes les ventes dans l'économie. Il est sans doute évident qu'un des objectifs économiques essentiels des transports modernes est de déplacer la production dont le prix de revient est bas vers les secteurs de consommation, en utilisant des services de transport meilleur marché. Ces derniers, tout en profitant de la «spécialisation géographique», apportent les matières premières de bonne qualité et meilleur marché qui méritent d'être unifiées, et ceci sert essentiellement d'un facteur capable de baisser le prix de vente par voie de prix de revient.

Pourtant certains économistes prétendent que les services de transport constituent aussi un élément superflu et donnant lieu aux dépenses inutiles, qui augmente les prix de revient tout en se mêlant aux multiples périodes de la production. Il serait cependant juste de rappeler ce point que, ladite observation pourrait paraître vérifiée si l'on prenait en considération certaines branches d'activités, mais dans le cas d'une analyse «macro-économique» globale, ledit raisonnement perdrait évidemment sa logique.

Même l'avantage de la thèse de «substitution» employée dans le cas de tomber au thème de «dépenses inutiles», dépendra en réalité toujours de la demande des services de transport pour assurer les matières premières de ces «biens de substitution» (par exemple le processus de substituer le caoutchouc artificiel à cause de la cherté des coûts de transport pour importer le caoutchouc naturel).

On remarque facilement que les principales fonctions importantes dépendant de la structure économique des activités de transport, sont des conditions «sine qua non» de l'économie nationale. Il serait donc possible maintenant d'aborder le problème de financement, sous ces points de vue.

3 — APERÇU GÉNÉRAL DU PROBLÈME DE FINANCEMENT DANS LES TRANSPORT MODERNES

Le problème de financement des secteurs de transport qui ont une telle importance sur les possibilités de fonctionnement d'une économie nationale, est aussi un sujet sur lequel on doit s'arrêter particulièrement. Si l'on examine le système de transport du point de vue de financement dans une structure, on remarque généralement qu'on peut aller à la séparation absolue suivante:

- a — Financement direct par l'Etat,
- b — Domaines financés par le secteur privé,
- c — Financement mixte.

Nous nous arrêtons sur cette distinction à cause des structures économiques diverses de plusieurs pays dans lesquels les services de transport se présentent sous différents types. Ainsi ces secteurs de transportation perfectionnent leurs services au moyen de ces trois types de financement, selon que les pays se trouvent économiquement à l'état de «développés» ou «en voie de développement».

On peut dire qu'il serait possible de résumer sous deux brèches l'aspect général du problème de financement, tout en simplifiant davantage et tenant compte des secteurs de transport variés.

a) *Financement direct par l'Etat ou financement par participation d'Etat*

i — Le secteur de transport le plus répandu pour ce type de financement, c'est le chemin de fer. On a constaté, dans presque tous

les pays du monde, que les voies ferrées sont construites par le financement d'Etat et que de temps en temps elles sont entreprises soit directement ou soit par voie de concession. La propriété et l'exploitation sont dans les chemins de fer de l'Etat sous les mains de ce dernier. Pendant que l'Etat finance ce genre d'entreprises par le budget national, il possède dans le cas de financement sous forme de participation d'Etat ou bien une part à un certain pourcentage, ou bien encore il garde dans sa possession la ligne ferroviaire et accorde à l'entreprise privée son exploitation sous forme de concession. On rencontre cette dernière sorte d'application dans certaines des démocraties occidentales. On remarque la participation de l'Etat au capital de l'entreprise privée dans ces systèmes concessionnaires, et ceci d'autant plus est un autre aspect du financement par voie de participation d'Etat.

ii — Aussi, une autre activité de transportation où l'Etat participe au financement, est la construction du réseau routier. En effet, les dépenses séparées dans les budgets nationaux dépassent les centaines de millions dans presque tous les pays du monde. A ce propos, le «World Road Statistics» publié par la Fédération Internationale de Route, dévoile clairement que les dépenses des Gouvernements et celles des autorités locales (Départements et autres) fournissent de larges possibilités de financement aux routes des Etats.

On observe généralement que les Etats recourent comme ressources aux voies de financement telles que la possibilité de percevoir des impôts directs de route (financement par voie budgétaire directe), d'imposer les moyens de transport, d'obliger les voitures traversant les routes moderne en béton à payer un impôt de péage, d'approuver la méthode d'«allocation des recettes», de faire aussi participer même les propriétaires des terres, tout en s'appuyant sur le principe de «dépense de route = gain du bénéficiaire de route», aux constructions des voies, et aux dépenses d'entretien puisqu'ils profitent de la «rente de localisation».

iii — De la même façon, il est d'usage de rencontrer à l'application de financement par voie de l'Etat ou de sa participation, surtout dans le domaine de services réguliers du secteur des transports maritimes. Malgré que les services maritimes réguliers fonc-

tionnant à travers les ports du monde tombent aujourd'hui dans le mécanisme de concurrence internationale sous le monopole des grandes compagnies parfois en forme de firmes privées, on peut aussi rencontrer des grandes entreprises d'Etat qui élargissent ce genre de transport maritime.

iv — Un autre secteur de transport que l'Etat finance directement ou par voie de participation, est le transport aérien. Ces activités de transport qui fonctionnent avec de grands capitaux appartiennent totalement à l'Etat, particulièrement dans les économies sous développées ou en voie de développement. On remarque toutefois que dans beaucoup de démocraties occidentales ce secteur de transport fonctionne sous forme d'entreprise d'Etat. Surtout, la monopolisation de la fonction de financement par l'Etat dans la construction et l'entretien des aérodromes, porte un caractère répandu à travers les pays du monde.

v — Enfin, un des domaines de transport dans lequel le financement par l'Etat est indispensable, est aussi le système «pipe line». La thèse de nécessité d'attribuer aux mains de l'Etat le problème de transport d'un article comme le pétrole dont l'importance stratégique est trop grande dans les collectivités particulièrement en voie de développement économique, tend à avoir de plus en plus un caractère expansionniste. L'adoption par l'Etat des dépenses d'investissement de ce réseau, dont les frais des premières installations sont trop élevés, est l'expression d'une nécessité dans les économies non avancées.

En effet, il est remarquable dans notre pays que le problème de vente en public des actions du réseau de pipe line se trouvant au sud-ouest de l'Anatolie, monte à l'ordre du jour ces derniers temps. Le système répandu dans les régions économiquement sous développées s'exprime en ce que ce secteur est dans les mains de l'Etat et que la nationalisation y est un objectif essentiel.

b) Financement par participation du secteur privé

On peut dire que la voie de financement par la participation du secteur privé dans la technique des transports modernes, apparaît plutôt dans les domaines de transport suivants:

i — Les moyens qu' effectuent spécialement les services de transport sur les routes, sont alimentés par de financements privés. La formule de «route résistante = frais d'exploitation abaissés» règne aujourd'hui dans la transportation moderne sur les routes, et que le rapport de la quantité des moyens de services, au volume des routes est généralement, selon les statistiques internationales publiques, au-dessus de 1 dans les économies développées et par contre le transport sous-capacité dans les routes montre une caractéristique nette, puisque ce rapport tombe bien au-dessous de 1 dans les économies sous-développées.

Il est possible dans ces circonstances, de dire sans hésitation que le problème des transport routiers et le financement de ce domaine s'effectuent totalement par des entreprises du secteur privé ou par leurs unions.

ii — Un autre domaine de transport où se développe le financement par participation du secteur privé, est aussi le système «tramp» rencontré dans celui de transportation maritime. Pendant que les transports sur mers, où la concentration se manifeste comme un domaine de plus en plus répandu, s'orientent vers de grandes unions, le financement du secteur privé y prend aussi le premier rang; et la navigation de «tramp» ou de «services aléatoires», qui à côté fonctionne sous le système de concurrence parfaite, forme la poste la plus avancée du financement privé dans le domaine du système de cargots. En effet, si la navigation de «tramp» s'adapte au mécanisme de concurrence d'une façon la meilleure dans les services «onward» (vers l'intérieur), les services réguliers dans le trafic «outward» (vers l'extérieur) s'accommodent aussi avec la condition de livraison du chargement à son temps, et la voie de financement privé dans les deux systèmes semble la plus répandue dans le monde entier. Surtout la navigation de «tramp» et le mécanisme de concurrence illimitée, caractérisent ce secteur comme une condition «sine qua non» de l'administration par financement privé.

iii — Un autre domaine de transport où le système de financement privé a pris l'extansion est aussi la transportation par eaux. Généralement, le réseau des transports dans les fleuves, dans les lacs et dans les canaux, ces «chemins qui marchent» selon le terme de Pascal, se montrent comme des secteurs de transport les mieux

opportuns à l'exploitation du secteur privé, étant donné leurs structures. Bien que les grands canaux ou les rivières canalisées nécessitent de grandes dépenses, la transportation sur rivières est généralement considérée aujourd'hui comme des secteurs qui, malgré les progrès techniques avancés, travaillent avec une main d'oeuvre libre et petite, dont le prix de revient est meilleur marché et qui réalisent la transportation en masse. Le transport par des lacs et canaux est aussi presque caractérisé de la même façon. Particulièrement, la transportation de ce secteur aux Etats Unis, le potentiel de transport atteint en Europe par les fleuves le Rhône et le Rhin, et par la technique de traction des remorques qui y circulent, ont le caractère de valoriser les résultats positifs que la fonction de transport y arrive, en profitant de financements privés utilisés dans ces secteurs.

iv — De même, on constate dans le domaine des transports aériens aujourd'hui, spécialement dans les économies avancées de l'Occident, que l'administration des transports aériens travaille avec les sources de capitaux privés, c'est à dire qu'elle choisit la voie de financement par participation privée. Soit la IATA (Convention Internationale de Tarifs Aériens) et soit l'ICAO (l'Organisation Internationale Civile Aérienne), elles approuvaient une sorte de système de financement «mixte» auquel l'Etat aussi participe, lorsque toutes les compagnies de transport aériens arrangent en s'unissant les mesures préventives contre le gaspillage que la concurrence destructive pourrait créer.

v — Enfin, il existe des économies, telles qu'aux Etats Unis d'Amérique par exemple, qui admettent que le réseau de «pipe line» se développe sous les mains de l'entreprise privée. La hausse des frais de capitaux qui se manifeste typiquement (ceci à cause de la cherté des dépenses des premières installations) et la baisse des frais d'exploitation (les dépenses réduites d'entretien et de préservation) sont bien connues dans ce secteur. Il est possible d'accepter à cet effet, dans les économies développées, l'alimentation de ce secteur par des ressources de financement privées. Les Etats Unis donnent à ce propos un exemple typique de ce système.

— II —

**Particularités du Problème de Financement
Selon les Secteurs de Transport****1 — PROBLÈME DE FINANCEMENT DANS LES CHEMINS DE FER**

Comme il est rappelé plus haut, l'exploitation des chemins de fer est un secteur de transport nécessitant l'investissement des grands capitaux, soit directement par la main de l'Etat, ou soit sous forme de concessions accordées aux entreprises privées. D'un côté l'expansion des frais des premières installations dans ce camp (les stations, le large réseau des voies ferrées, les tunnels, les systèmes de signalement et des institutions semblables, etc), et d'un autre, le grand volume des dépenses d'exploitation (les frais de personnel d'entretien, de charbon et de combustibles, etc), nécessitent l'investissement dans ce secteur de très grands capitaux.

On peut examiner, dans ce cas, la question de financement des chemins de fer sous différents points de vue :

a) La nécessité de besoin aux larges capitaux

Le premier problème soulevé par la question de financement dans les chemins de fer est celle de besoin aux larges ressources de capitaux. La transportation par voies ferrées est, l'on peut dire, l'un des secteurs économiques les plus coûteux du monde, même si elle est sous les mains de l'Etat, ou avec la participation de ce dernier, et aussi bien sous l'administration du secteur privé comme c'est le cas aux Etats Unis. Rappelons pour y donner un exemple que la ICC (Commission de Commerce entre Etats) exprime dans ses derniers rapports que le total du capital investi dans les chemins de fer s'élève aux 40 milliards de dollars et atteint environ les 100000 dollars par mille. Il serait utile de mentionner à ce propos l'exemple rappelé par le Prof. Truman Bigham dans son fameux livre : selon le spécialiste américain, un commerçant doit investir 0.10-0.20 dollars pour gagner par an 1 dollar brut. Un fabrica-

teur doit investir 0.70 dollars pour faire le même bénéfice dans les mêmes conditions, et une exploitation de chemins de fer (totalement aux mains du secteur privé aux E.U) doit investir 4 ou 5 dollars pour arriver au même résultat.

C'est aussi à cause de cette structure qu'il est admis comme principe aux Etats Unis de réaliser sous forme de financement par Sociétés anonymes de tels volumes de capitaux si élevés. Quant aux autres régions du monde, les Etats recourent aux emprunts, directement ou par voie de sociétés auxquelles ils attribuent des concessions. Par exemple, les chemins de fer Ottomans ont donné des exemples vivants du financement par emprunts extérieurs et que le système par voies ferrées dans la République de Turquie a fourni le modèle de financement par voie budgétaire ou par des emprunts internes.

b) Le problème d'amortissement des capitaux

De même, un autre point sur lequel on doit s'arrêter avec importance, au sujet du problème de financement des chemins de fer, est aussi celui d'amortissement des capitaux investis dans ce secteur. Comme on le sait, il existe à ce propos deux sortes de systèmes d'amortissement: amortissements techniques et amortissements économiques.

L'amortissement technique est celui qui correspond à la part d'usage du capital des premières installations. Il est question ici de toutes les sommes d'amortissement qui méritent d'être séparées pour financer les parts d'usage des rails, des matériels, des rampes et autres sortes de tous frais de premières installations. Ces sommes offrent généralement des caractères invariables.

Quant à l'amortissement économique, c'est admettre la réalité que les anciens matériels, moyens et installations ont perdu de leurs valeurs en face des nouvelles créations et des développements techniques dans les chemins de fer, et qu'ils ont économiquement accompli aujourd'hui leurs fonctions, c'est à dire qu'ils sont amortis au sens économique. Par exemple ce genre d'amortissement se manifeste dans les cas où, les locomotives «compound» (dont les pistons fonctionnent par la vapeur pressée) prennent les places des

locomotives à charbon, ou bien les autres systèmes se sont économiquement amortis à la suite du développement des systèmes aux turbines.

c) Les voies de financement selon les types variés d'exploitations de chemins de fer

Il est d'usage que le secteur de transport des voies ferrées se développe sous 3 formes d'exploitations, à savoir celle qui est libre, celle qui est en concession et celle qui est gérée par l'Etat. Ces 3 sortes d'exploitations de transport bénéficient, on peut dire, des ressources variées du point de vue des voies de financement. En effet :

i — Financement dans l'exploitation libre :

L'unique exemple dans le monde, où l'administration et la propriété des chemins de fer sont dans les mains du secteur privé, c'est aux Etats Unis. Bien que l'initiative dans ce domaine appartienne aux compagnies privées, le contrôle très dur de l'ICC montre que l'Etat n'éloigne pas le secteur des chemins de fer de sa fonction primordiale de surveiller, ceci à cause bien entendu de leur caractère de service public. Pourtant, il ne faut pas non plus oublier que les ressources de financement de ces grandes compagnies qui agissent sous le motif de bénéfice sont les actions émises par voie de sociétés anonymes.

C'est aussi une réalité que ce genre d'exploitation fonctionne avec de dépenses croissantes et des prix de transports élevés, tout en dépendant des lignes parallèles, des combats de tarifs, des intérêts et des amortissements rehaussés. Comme ce n'est aux Etats Unis d'Amérique ayant un standard de vie trop élevé que la demande de transport général est très «inélastique», ces hausses de prix ne font plus fonctionner le processus de substitution défaitiste sur la demande de transport, les chemins de fer peuvent toujours trouver leurs «marchandises et voyageurs» pour réaliser leur fonction avantageuse sous forme de transport en masse et pour longue distance. Cependant il ne faut pas oublier, comme c'est le cas partout dans le monde, la concurrence des routes et des autres secteurs de

transport (particulièrement des transports par eaux pour les marchandises).

ii — Financement dans le cas de concession :

L'une des formes les plus répandues du système de chemins de fer est aussi celui de concession. C'est généralement la forme d'application rencontrée dans les pays occidentaux, celle d'attribuer des concessions de chemins de fer aux compagnies et institutions privées et de les rattacher à un contrôle rigide de l'Etat. Dans cette forme de concession, le droit de propriété des voies ferrées et des installations appartient à l'Etat, et celle d'exploitation est aux mains des institutions privées. Tandis que, une autre forme de concession rencontrée très rarement est aussi le cas de possession du droit de propriété des chemins de fer par le secteur privé et celui de transférer le droit d'exploitation à l'Etat ou au gouvernement qui le représente. Cette application qui ne peut pas être compatible avec l'intégrité d'une nation ou d'un Etat, est rencontrée dans l'abandon, sous forme de concession d'exploitation, par la compagnie anglo-française à l'Etat ottoman, de la partie entre İstanbul-Pendik (la banlieue de la ville) de la voie ferrée Haydarpaşa-İzmit qui est l'une des premières lignes dans l'histoire des chemins de fer ottomans. Il est sans doute impossible de rencontrer un tel exemple dans une autre nation qui est indépendante.

Une autre particularité importante des chemins de fer livrés à des concessions est le fait d'accepter des garanties kilométriques et d'intérêt aux compagnies concessionnaires, ceci du point de vue de prendre en sûreté à cause des difficultés de financement le risque de larges capitaux investis. Dans le système de garantie d'intérêt on a les formules :

$$I_g = P_{iA} - (R - D)$$

$$I_g = (P_{iA} + D) - R,$$

où la somme de garantie d'intérêt (I_g) dépend de ce que, le total des paiements en intérêts et amortissements (P_{iA}) avec toutes les dépenses entreprisées (D) soit moins que le revenu brut obtenu (R). C'est à dire il faut que :

$$P_{iA} + D > R$$

pour que le mécanisme de garantie d'intérêt fonctionne.

De même, le principe de garantie kilométrique fonctionne selon la formule

$$K_g = K(k_g) - R,$$

où la somme de garantie kilométrique dépend de ce que le produit du nombre des kilomètres parcourus dans un temps déterminé (K) par la quantité de garantie reconnue pour chaque kilomètre (k_g) soit moins que le revenu brut obtenu (R). C'est à dire il faut que

$$K(k_g) > R,$$

pour que le mécanisme de garantie kilométrique fonctionne.

A côté des deux systèmes de garantie mentionnés en haut, il existe des voies de participation de l'Etat par soi-même au capital investi par l'entreprise privé, et aussi la forme de donner facilement des terres aux institutions concessionnaires, où l'Etat facilite indirectement le financement des dépenses des premières installations et de construction des bénéficiaires de la concession.

iii — Financement dans les chemins de fer d'Etat

La forme la plus répandue de la transportation par voies ferrées, c'est, par suite de la possession par l'Etat de leur propriété et de leur exploitation, d'avoir réalisé aussi, le financement de ce secteur par le budget général. Cette sorte de financement des chemins de fer est réalisée toujours, ou bien par le budget général (voie d'impôts) ou encore des emprunts intérieurs et extérieurs, même si ce secteur de transport soit étatisé ou nationalisé. Spécialement aux économies sous développés où l'accumulation des capitaux est médiocre, le financement par cette voie se montre comme le seul moyen inévitable.

2 — PROBLÈME DE FINANCEMENT DANS LES ROUTES

Comme on le sait, la productivité du sol s'explique par le degré de rassemblement du travail et du capital. Et le rôle du réseau des transports routiers est ici de nature à ne pas sous-estimer. Du reste, pendant que les « transports de porte à porte » (door to door) créés par les transports routiers assurent la réalisation d'une façon la plus parfaite de l'avantage de l'utilité d'espace, la mobilité sur les routes et particulièrement le bas prix dans le transport de courtes distances des marchandises en petites dimensions, confirment aussi la supériorité de ce secteur de transport sur les autres. A part cela, il est aussi clair de mettre en lumière que l'Etat s'intéresse seulement des ouvertures et des entretiens des routes, et que les entreprises qui accomplissent la fonction de transportation sur ces routes, n'ayant aucun engagement y concernant, se trouvent plus avantageux vis à vis de leurs semblables dans d'autres secteurs de transport.

Quant au fonctionnement du financement dans le secteur de transport sur les routes dont nous avons résumé brièvement les essentielles de leurs particularités, il est possible de rappeler nettement qu'on peut y faire certaines séparations :

a) Le monopole d'Etat dans l'ouverture des routes

Dans presque tous les pays du monde il est usuel de réaliser par la main de l'Etat les affaires d'ouverture, de construction et d'entretien des routes. Pourtant, dans beaucoup de pays, on remarque aussi que les institutions nationales participent à ces dépenses. Mais la situation monopoliste de l'Etat est presque répandue et absolue. Il n'est d'ailleurs pas possible que ce fût autrement particulièrement aux pays sous-développés. Comme on le sait, l'Etat exerce cette fonction ou bien par l'autorité centrale, ou encore par les autorités régionales (les départements, etc). En effet, dans tous les pays nommés civilisés, il est aperçu que le secteur de l'Etat finance directement les dépenses de construction, de réparation et d'entretien, par voie de participation du centre ou par participation des autorités régionales.

b) Les différents aspects du financement de l'Etat dans les routes

Les investissements que le secteur d'Etat effectue sont généralement développés des points de vue de construction et d'entretien des routes et ces travaux sont réalisés tout en recourant aux voies de financement variées. Tout en acceptant les particularités de chaque collectivité, il est possible de réunir ces méthodes de financement qui sont répandues dans le monde dans certains groupes, en effet :

i — le financement consacré par voie du budget général,

ii — le financement sous forme d'assurer des capitaux par émission d'obligations d'Etat,

iii — Voies de financement annexes (elles se réalisent spécialement sous forme de paiements annexes appliqués dans la construction des routes en bétonne : ces paiements annexes versés par les bénéficiaires de ces routes se canalisent vers une sorte de «Fonds de bénéfice des routes» que les voitures à moteur alimentent ainsi toujours, comme c'est le cas dans les «Toll Roads» ou «Turn Pike» américains, dans les «Auto Strade» de l'Allemagne Occidentale).

iv — Enfin l'une des formes de financement répandu de l'Etat, c'est de profiter des aides extérieurs : aides américaines, Programme de Quatrième Point de Truman, etc, entrent dans ce groupe.

c) Le financement des routes par le secteur privé

On remarque qu'on profite de ces sortes de financement plutôt dans l'entretien et la réparation des routes. La «Motor Union» en Angleterre, le «Turing Club» en France et les grandes Compagnies privées aux Etats Unis d'Amérique réalisent de grandes sources de financement. Rappelons en effet pour donner un exemple d'application des dernières années, il fallait dépenser presque 130000 sterlings ou 390.000 dollars, c'est à dire 3,5-4 millions de Ltqs, pour 1 mile aller-retour d'une route moderne. De même, pour créer en Angleterre un fonds de capital de ce volume, on avait accordé au «Central Electricity Board» le droit d'emprunter 60 millions de sterlings et on avait approuvé pour le «Central Road Board» le droit

d'exécuter des emprunts de 300 millions sterlings pour les routes, les tunnels et les ponts. Les mêmes sortes de participations privées aux E.U. d'Amérique, au Canada, pour la construction et entretien de la route Pan-Américaine.

De la même sorte, il serait aussi juste de s'arrêter sur le problème de la «rente de localisation» créée par les endroits d'où passent les routes, surtout du point de vue des artères de transport des villes et ou des environs. Il faut aussi passer en compte, sur leur valeurs courante, les assiettes des impôts que les propriétaires des terres ayant par là de grands bénéfices auraient à payer, et que ceci peut être aussi conçu comme une forme de financement «indirect» à part.

d) La nécessité d'intervention de l'Etat aux routes, du point de vue de financement

Les particularités de financement des routes formulées brièvement dans les lignes précédentes, mettent en lumière que l'intervention de l'Etat dans ce secteur est indispensable. D'un côté il faut confronter les effets destructifs de la concurrence entre les transports ferroviaires et routiers et d'atténuer du point de vue des possibilités de financement des deux secteurs les conditions de concurrence imparfaite qui y règnent; d'un autre, il est aussi essentiel, tout en veillant au système de transport routier sous le mécanisme de contrôle, de protéger les grandes ressources de financement du trafic de transport en harmonie avec les intérêts du public, sous forme de contrôle soit «statique», ou, soit «dynamique», dans les transports sur routes. On ne peut pas concevoir que l'Etat reste sans intérêt avec le problème de financement de ce secteur. De ce point de vue, il n'est pas faux de penser ensemble à la participation de l'Etat et du secteur privé dans le financement des routes.

3 — PROBLÈME DE FINANCEMENT DANS LE TRANSPORT
MARITIME

Le problème de financement du système de transportation sur les mers est de caractère à mettre en lumière certaines particularités essentielles, à savoir :

a) *Services «réguliers» ou de «tramp»*

L'accomplissement des services de transport maritime sous forme de services réguliers ou aléatoires, nécessite le financement des services à différente destination. En effet :

Le financement d'Etat est l'exemple le plus répandu, surtout aux économies sous-développées dans des services réguliers de longue distance. Quant aux économies développées, on y voit, à cause du niveau élevé de l'accumulation de capitaux, que les grandes entreprises financières (grandes compagnies) financent ces sortes de services de transport : Cunard Lines, Bremen, Messagerie Maritime, Luid Triestino et autres, en sont de principaux exemples.

Quant à la transportation maritime de tramp, les opérations de financement s'assurent en général par le secteur privé. Seulement, le contrôle des moyens de transport maritime (bateaux, cargots, tankers, et autres) se fait par l'Etat.

b) *Les voies d'intervention de l'Etat*

Il est possible, du point de vue de financement, de résumer par voies séparées les formes d'intervention de l'Etat effectuées directement ou indirectement sur le secteur de transport maritime :

i — La protection par loi (monopole de drapeau, location des bateaux, assurance maritime, etc).

ii — L'exemption des impôts et taxes qui créent la discrimination des drapeaux (le grand inconvénient de ce système, c'est qu'il provoque des représailles).

iii — Le régime des primes (l'Etat procure des aides monétaires, ou peut aussi faire des aides selon le volume de ton-km-et-ton milles, ou on peut aller aux contrats privés).

iv — La voie des subventions monétaires: il se peut qu'il se produise des avantages dans les conditions géographiques et sociales, du point de vue des intérêts nationaux et que l'Etat recoure au régime de subvention pour atténuer cette lacune ¹.

1) Par exemple, le cas de la France du point de vue des conditions géographiques pour protéger le Havre qui n'a pas de caractères de terminal

c) *L'administration des transports maritimes directement par l'Etat*

On remarque qu'aujourd'hui, dans des pays en voie de développement, l'Etat gère directement les activités de transport maritime. Il n'existe même dans chaque pays dont la situation économique n'est pas saine d'autres solutions que celle-là, pour ce secteur de transport.

Cette activité porte un caractère de nécessité, spécialement pour le problème de construction de ponts. Soit les facilités de terminal, soit la préparation des études d'«hinterlande» (à cause des intérêts nationaux) et soit le besoin de coordination avec les autres secteurs de transport, ils amènent tous les secteurs privés et les secteurs d'Etat à instaurer des relations très serrées dans ce domaine.

4 — PROBLÈME DE FINANCEMENT DANS LES TRANSPORTS SUR EAUX

Aujourd'hui, dès qu'on parle aux Etats Unis d'Amérique et en Europe des transports par eaux, on se souvient des fleuves (rivières) et des lacs du point de vue des voies naturelles d'eau, et des canaux du point de vue des voies artificielles. Généralement dans la transportation en masse des marchandises, les voies d'eau sont les moins chères. Par exemple, le rôle vital de la Rhin en ce qui concerne le transport pour les pays de l'Europe Centrale, est de caractère non négligeable. Il est aussi de même pour les canaux de caractère national ou international, du point de vue de facilités de transports.

Quand il s'agit du problème de financement des services de transport sur eaux, le financement du réseau de transport qui se développe sur les fleuves et les canaux s'effectue généralement par

comme Hambourg, celui de protection des services de transports français de charbons du point de vue des conditions économiques en faces des services anglais, et le recours des autres pays aux méthodes de subvention en face des conditions sociales provenant des facilités des conditions de vie du Japon qui permettent aux matelots Japonais de travailler dans des conditions très abattues par rapport aux pays maritimes de l Occident.

le secteur privé. L'ouverture des canaux ou la déviation artificielle des voies de fleuves n'ont le caractère d'être réalisées que par le financement d'Etat. Seulement, la forme de financement par les concessions étrangères est aussi parmi les normes d'application rencontrées dans les économies sous-développées : le canal de Suez en est un exemple typique.

Quant aux services de transport dans les lacs, ils facilitent le transport des marchandises lourdes tout en étant attachés aux canaux, aux fleuves et aux mers, et leurs financement présente une structure «mixte» selon les pays.

Le bas prix de ces secteurs de transports, le potentiel limité des dépenses en ce qui concerne le financement et l'exploitation des services, mettent en lumière ce que les transports par eaux reflètent par rapport aux autres secteurs une caractéristique structurelle très compatible avec le système d'administration privée.

5 — PROBLÈME DE FINANCEMENT DANS LES TRANSPORTS AÉRIENS

Ce secteur de transport qui est plutôt la création du 20^e siècle, réalise des services effectués sous l'initiative de l'Etat généralement dans les économies sous-développées, et sous l'administration des entreprises privées en formes de grandes compagnies.

Le problème de financement dans ce secteur a le caractère d'un sujet qui se met en jour, soit du point de vue de la possession des moyens de transport, soit de celui de la construction des aéroports et aussi soit de celui d'entretien des deux catégories. La réalisation de toutes ces activités nécessite de grandes accumulations de capitaux. D'une part la hauteur des dépenses des premières installations en ce domaine, et celle des dépenses d'exploitation (spécialement la consommation du combustible) de l'autre, donnent naissance à un tas de nécessités financières.

Il est apparu aujourd'hui que ce secteur de transportation, dépassant le niveau des nations, se revêtit des caractères d'une entreprise multilatérale, rattachée à des bases et formules essentielles par suite des conventions multilatérales dans le domaine international. En effet, l'ICAO (Organisation Aérienne Civile Internationale), instituée par le Congrès de Chicago 1944, est une

institution à laquelle participent les 62 Etats, établit plusieurs principes et bases communes pour réaliser le fonctionnement sans interruption des services aériens dans le secteur international. Il est possible de résumer les plus importants de ceux-ci dans certains groupes :

a — Accorder aux Etats membres, la possibilité de réaliser des facilités de voies aériennes, d'aérodromes et de trafic aérien.

b — Créer des solutions nécessaires pour confronter le gaspillage qui peut naître des conditions de concurrence imparfaite.

d — Eviter le confrontation des Etats, en instituant des conventions aériennes plurilatérales. Les IATA (Conventions Internationales de Tarifs Aériens) développées à ce point de vue sont l'exemple le plus vivant de la collaboration internationale mutuelle.

e — Enfin, créer des ressources qui soumettraient les possibilités de financement sous un ordre, tout en collaborant avec les institutions nationales et même internationales à la suite des arrangements et formules réciproques qui sont adoptés.

Les fonctions essentielles du transport aérien que nous avons pu résumer et plusieurs problèmes particuliers pour chaque pays qui peuvent compléter celles-ci, a transféré aujourd'hui ce secteur de transport, du camp national au camp international.

6 — PROBLEME DE FINANCEMENT DANS LE SYSTEME «PIPE LINE»»

Comme on le sait, le problème d'établissement des conduits de pétrole offre, en ce qui concerne les frais des premières installations très élevés et ceux d'exploitation assez bas, des particularités bien nettes.

Généralement dans les économies développées (par exemple les Etats Unis d'Amérique) l'entreprise privée possède l'accumulation de capitaux capable de financer ces larges dépenses, fond facilitant les installations, développe aisément les besoins de larges capitaux et les possibilités techniques. Rappelons, pour donner une idée sur les fonds investis dans ce domaine, que ce réseau atteint aujourd'hui aux Etats Unis une longueur presque de 300.000 km., les investissements réalisés dans ce secteur dépassent les 2 milliards de dol-

lars, et il faut environ 1000-1500 dollars de dépenses pour chaque mille.

Les dépenses d'exploitation de ces conduits de pétrole dont les premiers frais d'installation sont si élevés, montrent un niveau très limité. Et aussi les 60 - 70 % des dépenses d'exploitation limitées qui existent, contiennent les frais d'entretien.

Quand on envisage le problème du point de vue des économies sous-développées, comme ce fut le cas pour les chemins de fer, l'accumulation de capitaux élevés que nécessite ce secteur (surtout en ce qui concerne les capitaux de premières installations) et la situation stratégique du pétrole pour ces économies, incombent à l'Etat le devoir de l'intervention dans ce secteur de transport. Même aux Etats Unis d'Amérique d'aujourd'hui le système de contrôle réciproque fonctionne, à cause de la situation monopolisatrice entre les compagnies de transport dans ce domaine. Quant aux pays économiquement sous-développés, le niveau élevé de la part du capital d'Etat dans ce secteur offre une qualité indispensable, malgré que la participation des capitaux étrangers y soit répandue.

Lorsqu'on parle du réseau de «pipe line», il serait aussi utile de rappeler que les conduits de gaz naturel se développent dans le même système. Il ne serait plus aujourd'hui une exagération de dire que les développements techniques concernant le transport de gaz naturel, spécialement pour mettre en lumière à quel point ce dernier réalise un service de transport important et bon marché, pourraient transporter avec la même efficacité le pouvoir d'énergie jusqu'aux 1640 km. Il est sans doute une évidence de rappeler que les capitaux de financement canalisés à ce secteur, à cause des bas prix par rapport au charbon ou autres combustibles, seraient très productifs.

Pour citer un exemple sur la Turquie rappelons qu'une entreprise Américaine nommée «Realph Parsons Company» avait fait en 1953 un contrat avec le gouvernement turc pour fonder une Société de Gaz Naturel Turco-Américaine. Selon l'accord, on s'entendait de réaliser les possibilités de financement sous un système «mixte» tout en acceptant que la Compagnie Américaine y participerait en achetant les 70 %, l'IETT (l'Administration d'Electricité, de Téléphone et de Télégramme d'Istanbul) les 20 % et l'Administration d'Exploitation de Pétrole les 10 % des actions émises. Mais par la suite, cette entreprise n'a pas pu pour le jour ou n'a pas pu fonctionner, et

cette belle occasion n'a pas pu être valorisée. Si cette institution pourrait être fondée, selon les déclarations des spécialistes, non seulement les besoins de gaz d'Erzurum seraient satisfaits à bas prix par ces «pipes», mais aussi le prix de gaz à Istanbul serait baissé de 70 %, et que la grande épargne de charbon dans ce domaine offrirait les caractères d'une source de devises à part. On entend ces derniers temps des annonces sur les efforts de valorisation de ces sortes de réalisation par d'autres voies (le projet de passage sur notre territoire des «pipes lines» de pétrole et de gaz naturel d'Irak par exemple). L'improvisation de ce projet ne peut être sans doute qu'au bénéfice de l'économie nationale.

— III —

Le Problème de Financement dans les Transports Turcs

1 — SITUATION GÉNÉRALE

Le mécanisme du problème de financement dans les divers secteurs de transport dont nous avons tâché à résumer les points essentiels dans les lignes sousmentionnées, montre en Turquie des particularités spéciales.

Les possibilités de financement dans le pays, en ce qui concerne les constructions et les achats des installations, sont en effet supportées par une politique de dépenses publiques investies dans les domaines de transports ferroviaires, routiers, maritimes et aériens, les transports par eaux n'y montrant aucune caractéristique économique. Seul, les activités des cargots qui manifestent récemment un grand développement sous le système maritime de «tramp» sont alimentées en Turquie en grande partie par des ressources financières du secteur privé (armateurs). Aussi, celles des moyens de transports routiers (automobiles et autres) y montrent une situation analogue.

Il est d'usage de rétablir, du point de vue de l'administration des transports, le système d'entreprise privées dans les transports routiers, celui d'entreprise d'Etat dans les transports ferroviaires et aériens, et enfin celui d'entreprises mixtes (avec l'Etat :

l'exemple de la Banque Maritime, et avec l'entreprise privée : activités des armateurs privés sous forme de services de cargots) dans les transports maritimes.

Quand on parle en Turquie du réseau national des transports au sens propre du mot, ceux des routes et des rails viennent sans doute en tête. Quant au problème de financement de ces deux secteurs essentiels, ils sont alimentés du point de vue de caractères de construction, comme nous l'avons indiqué en haut, en grande partie par des financements d'Etat et de temps en temps par des ressources extérieures, celles-ci surtout aux cas de besoins d'équipements. Et pour le cas du système d'administration des entreprises, les voies ferrées sont nettement supportées par les financements publics, tandis que l'exploitation des routes est livrée à ceux des investissements privés.

2 — INVESTISSEMENTS RÉALISABLES SELON LE PREMIER PLAN QUINQUENNAL

En ce qui concerne les sommes calculées pour les voies et leurs semblables (les ports et aérodromes) et celles évoluées pour les investissements des moyens de transport, l'Organisation de Planification de l'Etat (OPE) a déterminé comme suit les investissements par secteurs de transport ² :

a — Investissements sur les voies et leurs semblables

(en millions de Ltqs)

	1963	1964	1965	1966	1967	Total
Investissements sur les chemins						
de fer	160	162	224	332	513	1.390
» » » les routes	547	540	570	571	580	2.808
» » » les ports	151	60	38	17	28	294
» » » les aérodromes	28	22	22	22	22	116
Total général	886	784	854	942	1.143	4.608

2) Voir le Premier Plan Quinquennal de Développement, 1963-1967 (tableaux 293, 297 et 299, pp. 385, 390).

b — Investissements sur les moyens de transport

(en millions de Ltqs)

	1963	1964	1965	1966	1967	Total
Investissements sur rails	78	106	130	150	214	678
» sur routes	50	200	220	467	546	1483
» sur mers	31	42	71	70	90	308
» aériens	-	-	-	-	-	-
	159	348	421	687	850	2464

Les sommes d'investissements correspondant aux dépenses des voies et de moyens de transport admises pour la première période du Plan Quinquennal de Développement Economique, dépasseront le niveau, selon les estimations de l'OPE, de $4.608 + 2.464 = 7$ milliards de Ltqs. environ.

En vue de la réalisation de ce programme, il a été envisagé de prendre des mesures de s'arrêter avec importance sur les caractéristiques économiques de chaque secteur de transport pour les rapprocher vers une politique plus productive, d'adopter particulièrement les bénéficiaires des routes aux principes de participation aux dépenses d'entretien et d'amortisation, d'appliquer une politique fiscale équilibrée, d'harmoniser les capacités des voies et de trafic, de faire participer les Administrations Locales aux constructions des routes, et d'unifier la politique des routes aux objectifs touristiques, etc.

De même, d'après le Programme de l'année 1966 publié par l'OPE, les principaux investissements du point de vue des secteurs publics et privés arrivaient au niveau ci - dessous ³⁾:

3) Voir le Programme 1966 de l'OPE, pp. 485, 491 et 495; et les tableaux 383, 390, et 394.

Investissements réalisés en 4 ans

(en millions de Ltqs)

			Somme des				
			1963	1964	1965	1966	4 ans
Investissements publics			914.5	806	1070	1321	4111.5
»	»	régionaux	125	76	95	140	436
»	»	privé	200	300	350	500	1350
		Total	1239.5	1182	1515	1961	5897.5
»	»	de construction					
		des ports	153	89.5	46	60	348.5
»	»	des aérodromes	40	28	40	23	131
		Total général	1432.5	1299.5	1601	2044	6377

On voit clairement, selon les chiffres du tableau susmentionné, que le niveau d'investissements estimé par le Premier Plan Quinquennal (de plus de 7 milliards de Ltqs) est presque atteint en 4 ans, avec le total de 6.377 millions de Ltqs, et qu'avec la somme des investissements de 1967 (à savoir 2341 millions de Ltqs dans le programme) cette limite a bien dépassé le niveau fixé dans le Premier Plan Quinquennal (environ 8700 Ltqs).

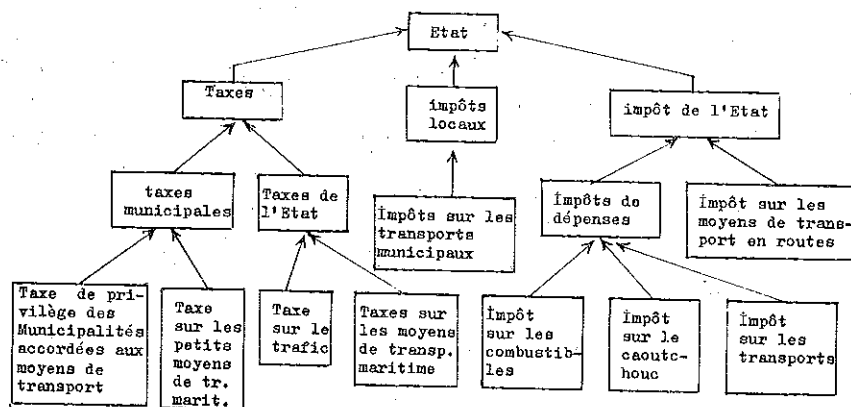
3 — PRINCIPALES RESSOURCES DES FINANCEMENTS DE L'ETAT

Le tableau près-cité précise nettement que les investissements du secteur public forment, en ce qui concerne ceux des secteurs de transport en général, les principales ressources annuelles des financements possibles.

Le problème de savoir par quels moyens l'Etat obtiendrait les ressources de financement après l'abolition en 1956 de l'impôt sur route en Turquie, offrait une particularité spéciale. Mais pour aujourd'hui, même si elles apparaissent insuffisantes, les principales ressources de l'Etat que nous avons pu fixer et qui alimentent les besoins de financement des divers secteurs de transport, peuvent être résumées brièvement dans le schéma de la page suivante⁴.

4) La loi sur «l'impôt de route prélevé des combustibles» datée du 22/5/1952 et au No : 5889 qui figure dans ce groupe, a été abolie en 1965.

Les dispositions et les particularités que ces groupes qui forment les principales ressources de financement de l'Etat, peuvent être résumées comme suit :



a — Financement par les impôts de l'Etat

Le financement en Turquie des services de transport, par les impôts de l'Etat peut être effectué par 2 voies :

i — Impôts sur les dépenses :

La «loi sur les impôts de dépenses» datée du 13/7/1956 et au No: 6802, assure au secteur de transport, par voie de l'impôt sur les transports et celui de production prélevé sur le caoutchouc et le combustible, des possibilités de financement provenant du budget général, à savoir :

aa — La «loi sur les impôts de dépense», dans son article 34 de la deuxième section de la deuxième partie concernant les impôts de service, dispose la clause de la perception d'un impôt de transport sur tous moyens de transport «consacrés au public». La loi traite de contribuables, ceux qui exploitent les chemins de fer, les moyens de transport au moteur circulant en routes, les navires à machines, les avions. Cet impôt serait prélevé selon les proportions prévues dans l'article 38 sur le frais de transport, les exempts étant énumérés dans l'article 38 de ladite loi. Cette loi sur les impôts de dépenses n'ayant imposé aujourd'hui, malgré tous les amendements, les moyens de transport qui utilisent les billets qu'avec les tarifs fixés, les

services de transport avec les «pick up» et ceux entre les villes restent en dehors du domaine de contribution de cet impôt. Nous pouvons dire que cette situation révèle actuellement une importance primordiale, en ce qui concerne la politique de transport du pays.

bb — L'article premier de la loi sur les impôts de dépenses accepte la disposition de percevoir un impôt sur la «production de chaque forme et de chaque sorte de caoutchouc naturel ou synthétique», ceci en accord avec le 3^e article du tableau I annexé à la loi. On profite par là, tout en imposant le caoutchouc, d'une possibilité de financement indirect concernant le service de transport.

cc — De même, les combustibles aussi figurent dans le cadre des impôts de production, d'après le paragraphe D de l'article 2 sur les mines dans le tableau annexé I de la loi sur les impôts de dépenses. L'article 66 de ladite loi fixe les rapports suivants sur la répartition des recettes provenant de l'impôt de production sur les combustibles :

% 40 à la Direction Générale des Routes (système d'allocation des ressources)

% 22 aux Administrations Locales des Vilayets (Départements)

% 8 aux Municipalités.

Par les chiffres cités en haut, il serait juste de dire que les 30% des recettes proviennent sous forme de financement par voie budgétaire, ceci à cause sans doute de pouvoir constater que les dites parts «sont admises comme dépenses de remboursements dans le budget du Ministère des Finances pour être livrées ultérieurement».

ii — *Impôts sur les moyens de transport routiers :*

Une autre forme de financement par voie d'impôts d'Etat, en dehors des impôts de dépenses, est aussi celle des impôts perçus des moyens de transport routiers au moteur. En effet, la «loi d'impôt sur les moyens de transport routiers au moteur» augmente aussi les ressources de financement qui sont fournies par des impôts d'Etat provenant d'un côté de toutes les voitures privées et d'un autre de

toutes les autres voitures, ceci tout en comblant les lacunes de la loi sur les impôts de dépenses.

b — *Financement par des impôts locaux*

L'Etat utilise en Turquie d'autres ressources de financement sous forme d'impôts locaux, à côté des voies de financement direct par impôts d'Etat présumés en haut. Les impôts de transport que les municipalités prélèvent selon «la loi des revenus des municipalités» datée de 1948 et au No: 5237, viennent en tête dans ce groupe. Ainsi, la Municipalité de chaque Département augmente ses revenus tout en imposant séparément les entrepreneurs qui dirigent les moyens qui profitent des services de transport, et par là crée des possibilités pour faire glisser les services de Municipalité aux secteurs de transportation.

A ce propos, comme nous avons mentionné en haut, au sujet de l'impôt de production sur les transports, les parts d'impôt de production % 8 que les Municipalités prélèvent d'après l'article 66 de la loi sur les impôts de dépenses, constituent un exemple aux ressources de financement provenant du budget général.

c — *Financement par des taxes*

Une des ressources auxquelles l'Etat a recours en Turquie pour couvrir les dépenses de transport, est la politique de taxes qui est appliquée. Nous pouvons examiner ce cas sous deux points de vue :

i — Les taxes prélevées par l'Etat :

Il est possible de parler en Turquie de certaines taxes d'Etats prélevées de ceux qui participent par diverses voies aux services ou aux activités de transport. On ramasse ces taxes en dehors des possibilités de financement que l'Etat cueille de ceux qui exploitent les services de transport ou qui sont les propriétaires de ceux-ci.

On peut généralement classer ces taxes en deux groupes:

Le premier groupe forme, à côté des impôts sur les transports, des taxes prélevées séparément des moyens de transport maritime, ceci correspondant au prix naturel de l'utilisation du littoral de l'Etat.

Quant au deuxième groupe, ce sont des taxes perçues, à travers le pays ou en villes, du trafic qui profite des routes ou des voies ferrées. Ces sommes reçues surtout sur les routes pour causes pénales ou autres, s'élèvent de temps en temps à un niveau assez haut et deviennent pour l'Etat une bonne ressource de recettes.

ii — Les taxes prélevées par les municipalités :

Les municipalités aussi enlèvent en Turquie des taxes, par différentes voies et pour différentes raisons, tout en obligeant les moyens de transport à les payer.

D'un côté, des moyens de transports maritimes au-dessous d'un certain tonnage, qui effectuent un service de transport dans les Départements au littoral du pays, doivent payer de taxes de municipalité.

D'un autre côté aussi, encore les municipalités perçoivent des taxes des bénéficiaires, pour contre balancer certains droits provenant des privilèges qu'elles ont accordés, ceci en raison de laisser le monopole des services de transport à travers les limites de la ville à certaines entreprises effectuant ces activités.

d — *Le «trend» général des revenus que l'Etat peut ramasser*

Nous avons brièvement esquissé, dans les lignes précédentes, les revenus provenant par de principales ressources de financement qui couvriraient en Turquie les services de transports de l'Etat. Si l'on examine la situation du point de vue de l'impôt sur la production prélevé des combustibles et de l'impôt sur les transports, tous les deux occupant une place assez importante dans les recettes publiques, on peut remarquer, ces dernières années, l'évolution suivante ⁵ (Voir à la page suivante).

Come il ressort nettement des chiffres de ce tableau, les recettes des combustibles et des impôts sur les transports qui forment du point de vue des secteurs de transport les principales ressources de revenu de l'Etat, représentent presque en moyen les 18.5

5) Voir : Exposé des motifs du projet de loi budgétaire de l'année 1967, le premier tableau concernant le budget des recettes (p. 190, impôts de dépenses 2).

% des recettes des impôts de dépense. Elles montrent en effet pendant les 2 ou 3 dernières années un grand développement.

*Le développement des impôts de dépenses
concernant les secteurs de transport*

(en millions de Ltqs et en % des revenus globaux)

Années	Impôt de production provenant des com- bustibles	Impôt sur les transports	Le pourcentage aux impôts de dépenses généraux
1959	220.3	75.7	17
1960	187.4	26.5	18
1961	213.3	65.8	16.4
1962	283.4	62.8	17
1963	337.7	64.6	17
1964	554.7	69.5	25
1965	650	87	24

Malgré les chiffres généraux précités, le degré de bénéfices retirés des différents secteurs de transport de l'Etat sera aussi résumé dernièrement dans les lignes qui suivent :

4 — LE DEGRÉ D'UTILISATION DES RESSOURCES

Il est sûrement sans doute que le problème de financement des secteurs de transports en Turquie est strictement relié au confrontation des dépenses de l'Etat dans ce domaine avec les recettes, en d'autre terme, au degré d'utilisation des ressources de financement qui existent. Il est possible ici de faire une distinction :

a — Situation dans les secteurs de transports de base

Une petite comparaison du point de vue des recettes et des dépenses de nos routes et de nos voies ferrées, qui couvrent presque le tout de la structure nationale de transport du pays, soit en matière de trafic et soit en matière de potentiel, pourrait peut-être apporter une certaine lumière à nos observations susmentionnée.

Il est en effet possible de préciser que, les dépenses consacrées aux investissements entrepris dans les secteurs de route et de rail

en Turquie avec les revenus qui y sont alloués, tracent bien le «trend» suivant⁶ :

Aux prix courants

(millions de Ltqs)

Années	Voies Ferrées		Revenus (allocations)	Routes 7)	
	Revenus Revenus	Aides Dépenses		Aides américaines	Dépenses (paiements)
1950	—	—	65	25	62
1951	—	—	89.4	13	84
1952	190	206	189	9.4	173.5
1953	248	220	223	15	204
1954	—	—	204.4	18	191
1955	362	356	337	8	310
1956	396	396.5	382	0.4	361
1957	500	504	524.4	4.4	489.5
1958	722	700	547.5	2	508
1959	827	882	818	3	727
1960	737	895	865.5	—	805
1961	669	891	913	—	829
1962	684	935.4	882	9	845
1963	811	1045	998	—	981
1964	806	1196	1046.4	—	978
1965	976.5	1238	—	—	—

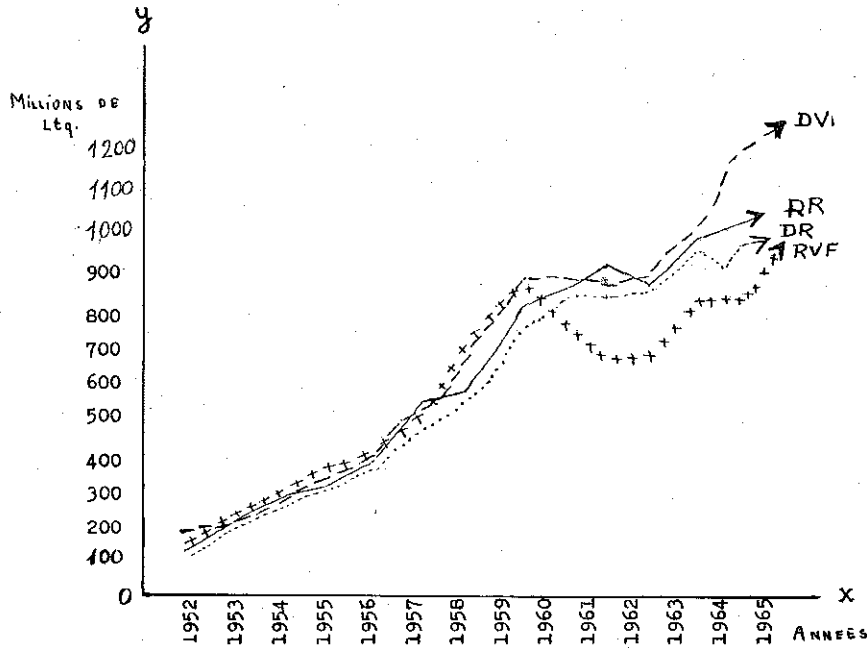
Il ressort de ce tableau que les dépenses effectuées aux chemins de fer dépassaient presque régulièrement les revenus obtenus et l'entreprise responsable de ce secteur ne pouvait plus colmater ce déficit par suite de ses pertes continuelles; quant aux allocations

6) Parmi les chiffres cités dans le tableau, ceux qui intéressent les voies ferrées sont pris, jusqu'à 1956, en partie de mon livre «Economie de transport» (2e édition, 1965, p. 184) et en partie des Résumés de Statistique Annuelle de la T.C.D.D.Y. sur différentes années que j'ai pu trouver, et après 1956, du Résumé du Bulletin Annuel de 1966 de la T.C.D.D.Y. (p. 47, tableau 1). Les chiffres données pour les routes, sont pris du dernier bulletin 1964 de la «Statistique Annuelle des Routes de Turquie» (p. 102, tableau 1).

7) Les chiffres des routes montrent les allocations et les paiements budgétaires de la Direction Générale des Routes. Les aides américaines qui figurent parmi les revenus, y sont ajoutées pour donner une idée sur leurs grandeur et proportion.

(ou revenus) réservés au route, ils dépassaient toujours le total des dépenses. Le graphique qui est en bas, montre en effet nettement la situation :

*Le «trend» des revenus et des dépenses
dans les voies ferrées et les routes
entre 1954-1965*



DVF : Dépenses des voies ferrées

RVF : Revenus » » »

DR : Dépenses des routes

RR : Revenus des routes :

Comme il est indiqué dans le graphique, nos voies ferrées et nos routes montrent en Turquie, sauf les ressources (les revenus) des voies ferrées depuis 1959, environ un «trend» parallèle au point de vue des dépenses et des revenus. Seul le déficit de dépenses-revenus rencontré dans nos voies ferrées depuis 1959, s'augmente réguli-

èrement, malgré l'arrêt relatif en 1963. Il est possible cependant de réfléchir que le déficit des chemins de fer pourrait être diminué, si l'on pourrait continuer au même rythme, étant donné que la vitesse d'accélération dans les revenus se montre plus accentuée par rapport à la propension d'accroissement des dépenses dans ce domaine.

La seule différence structurelle visible en Turquie entre les voies ferrées et les routes, est le fait que les premières assument, surtout après 1959, un excès de dépenses qui dépassent de plus en plus extensivement le niveau des revenus, tandis que les routes obtiennent au contraire presque continuellement des excès de revenus ou ressources. Il est sûr que la compétition connue entre les deux secteurs crée ce résultat. Ce qui est à désirer, c'est de colmater le plus possible cette lacune.

*b — Niveau obtenu selon les objectifs du Premier Plan
Quinquennal*

La direction des courbes tracées dans le graphique précédant montre, malgré la contraction relative du trend après 1945, que les dépenses entreprises depuis 1945 dans les chemins de fer en général dépassent les revenus obtenus d'une façon de plus en plus extensive. De même, les revenus excédentaires qui proviennent continuellement des services de transports routiers, paraissent à partir de 1959 au-dessous du niveau des dépenses des voies ferrées - sauf l'année 1961- mais bien au-dessus du niveau des revenus de ces dernières surtout entre 1959-1963.

En effet les montants prévus comme des investissements consacrés aux voies et aux moyens de transports dans le Premier Quinquennal, s'élevaient aux chiffres susmentionnés ⁸.

Les sommes des investissements prévus dans le Premier Plan Quinquennal de Développement s'élevaient, d'après les chiffres officiels, aux niveaux suivants:

8) Voir le Premier Plan Quinquennal de Développement (1963-1967), pp. 390-391, tableaux 297/3 et 298 et les pages 157-158 de cet article.

Financement des Transports

(En millions de Ltqs)

En 1963	1045
» 1964	1172
» 1965	1275
» 1966	1629
» 1967	1993
Total général	7073

Pourtant, selon le Programme pour 1967, les investissements incorporés dans les programmes pour les années 1966 et 1967, et ceux du secteur de transport réalisables pour les années 1963-1965, montraient du point de vue de consécration aux secteurs publics et privés le «trend» suivant, ceci tout en dépassant évaluations du Premier Plan Quinquennal de Développement :

Investissements des secteurs de transport

(en millions de Ltqs)

	Réalisation			Programme		Total
	1963	1964	1965	1966	1967	
Secteur public	1233	1000	1145	1554	1591	6523
Secteur privé	200	300	450	500	750	2200
Total	1433	1300	1595	2054	2341	8723

Comme les chiffres cités dans les tableaux précédents montrent clairement, les sommes réservées pour les investissements fixés pour 5 ans s'élèvent au bout de cette période aux 8.723 millions de Ltqs, ce qui donne environ 9 milliards (les chiffres des années 1966 et 1967 n'étant pas réalisés d'une façon certaine, il est possible d'ajouter sans hésitation que ce total dépasserait facilement les 9 milliards de Ltqs).

CONCLUSION

On s'est efforcé, par des explications soulevées jusqu'ici, de s'arrêter sur les éléments économiques importants du problème de financement dans les transports modernes et d'exposer par là la situation dans laquelle pourrait se trouver notre pays.

Il a été persuadé que, les investissements orientés vers les secteur de transport en Turquie dépassaient à la fin de la période du Premier Plan Quinquennal de Développement les 9 milliards de Ltqs, et que les investissements du secteur public arrivaient par là à un niveau presque triple de celui du secteur privé.

Il va de soi ainsi que le problème de financement des investissements des voies et des moyens de transport en Turquie, ne pourraient nécessairement se réaliser dans ce cas que par de recettes budgétaires. Mais, les tableaux et le graphique préparés dans les pages précédentes dévoilent clairement que les dépenses de transport en Turquie ne peuvent pas être contre-balancées facilement au moyen de ces recettes budgétaires. N'ayant pas eu encore le Deuxième Plan Quinquennal de Développement sous la main, nous ne pouvons exprimer aucune connaissance ou estimation à ce propos sur les «projections» officielles y concernant.

Mais nous pouvons cependant aboutir ici à certains résultats à ce sujet, tout en nous basant sur les caractères essentiels que nous avons tâché à présumer dans les pages précédentes et en nous rappelant que les dépenses des voies ferrées et des routes en Turquie représentent environ les 2/3 du total des investissements des secteurs de transport en général.

1 — D'abord, si nous prenons en considération pour les années prochaines l'avantage des activités publiques dans les secteurs de transport et l'importance du facteur d'intérêt public dans presque tous les secteurs de transport nationaux, nous pouvons facilement dire que le déficit des investissements de transport semble manifester un caractère durable. Il est donc évident que «le principe de financement par l'Etat» se revêtit d'une caractéristique dominante dans notre pays, comme c'est le cas dans toutes les collectivités en voie de développement économique.

2 — Du reste, quand on examine «les objectifs et la stratégie» du Deuxième Plan Quinquennal de Développement, on précise que «le financement par aides extérieures ne pourrait dépasser les 2%

*) Voir le Programme de Développement pour 1967, publication de l'OPE. Premier Plan Quinquennal (1963-1967), p. 316, tableau 256. Ces chiffres expriment la somme des dépenses d'investissements monétaires et des crédits de projets.

du produit national brut (GNP)» et que, pour obtenir les 7% de coefficient d'accroissement annuel envisagé par le Plan, «un niveau de 22.5% de GNP serait attendu pour les investissements». Il a été formulé aussi qu'enfin «les 20.5%» de ces derniers seraient fournis» par des épargnes internes et les 2%... par des emprunts externes en forme de crédit de développement à long terme et à taux pas élevé».

Dans ces conditions, si d'un côté l'artère budgétaire constitue la base des ressources d'épargne pour financer les investissements des secteurs de transport pour arriver aux objectifs du Deuxième Plan, d'un autre les chiffres du dernier tableau précité mettent aussi en lumière que les investissements du secteur privé s'approchent par exemple en 1967 aux 50 % des investissements publics et aux 32 % des investissements totaux. Si ce développement pourrait continuer dans la durée du Deuxième Plan Quinquennal, la part de participation du secteur privé au mécanisme de financement national de transport dépendrait aussi, dans la prochaine période du Plan, en grande partie des épargnes internes, puisque les routes absorbent par exemple en 1967 presque les 75 % des investissements globaux¹⁰ et que les investissements d'infra-structure en ce secteur surpassent de beaucoup ceux sur les moyens de transports en général. Il en ressort alors comme une nécessité que le secteur privé doit prendre une part active dans le financement de ce secteur de transport.

3 — Le principe de dépendance des ressources étrangères en vue de financement des secteurs de transport étant ainsi affaibli, il serait logique de penser dans notre pays aux méthodes comme l'obligation pour le secteur privé de participer par voie fiscale ou autre à ces larges dépenses, ceci du point de vue de financement des investissements soit des routes ou soit des moyens de transports, malgré que le centre de gravité apparaisse du côté du secteur public. Tout en allant particulièrement à ce système dans nos transports routiers, nous pourrions ainsi, nous le croyons, éviter même relativement soit-il, la situation avantageuse en face des autres secteurs de transport (les rails) d'un secteur d'action (tel que les routes) occupant la plus importante place dans nos secteurs nationaux de transport et profitant ainsi d'une position de concurrence imparfaite.

4 — Nous devons aussi ajouter finalement qu'il faut chercher les moyens d'augmenter les revenus des secteurs de transport, si l'on veut vraiment atteindre les objectifs résumés dans les pages précédentes. Il serait aussi sans doute une solution incontestable de pouvoir profiter de l'épargne nationale, pour tâcher à parvenir au niveau de balance des paiements envisagé dans la période du Troisième plan Quinquennal, et à revenir au système normal de crédit, tout en s'échappant du mécanisme de crédit de développement à long terme et à un taux assez bas provenant des ressources externes. A côté de cette voie de financement, le développement des investissements publics et privés paraît aussi comme un objectif double. Outre cela, il serait en même temps nécessaire d'admettre comme condition «sine qua non» le fait de prendre des mesures de réorganisation et de transformer ainsi ces entreprises en unités économiques productives, tout en évitant autant que possible les dépenses irrationnelles.

Nous croyons que les ressources de financement des investissements orientés à nos secteurs de transport, ne pourraient réaliser leurs fonctions productives que dans les rapports où elles se rapprocheraient de ces objectifs résumés dans les pages précédentes.

10) Voir le Programme de l'année 1967 de l'OPE (1963-1967), p. 317, tableau 258 (les routes absorbant en somme les 1.765 millions des investissements d'infrastructure, le total général des investissements sur les secteurs de transport s'élevant au 2341 millions Ltqs.

*Principaux ouvrages
et publication diverses utilisés*

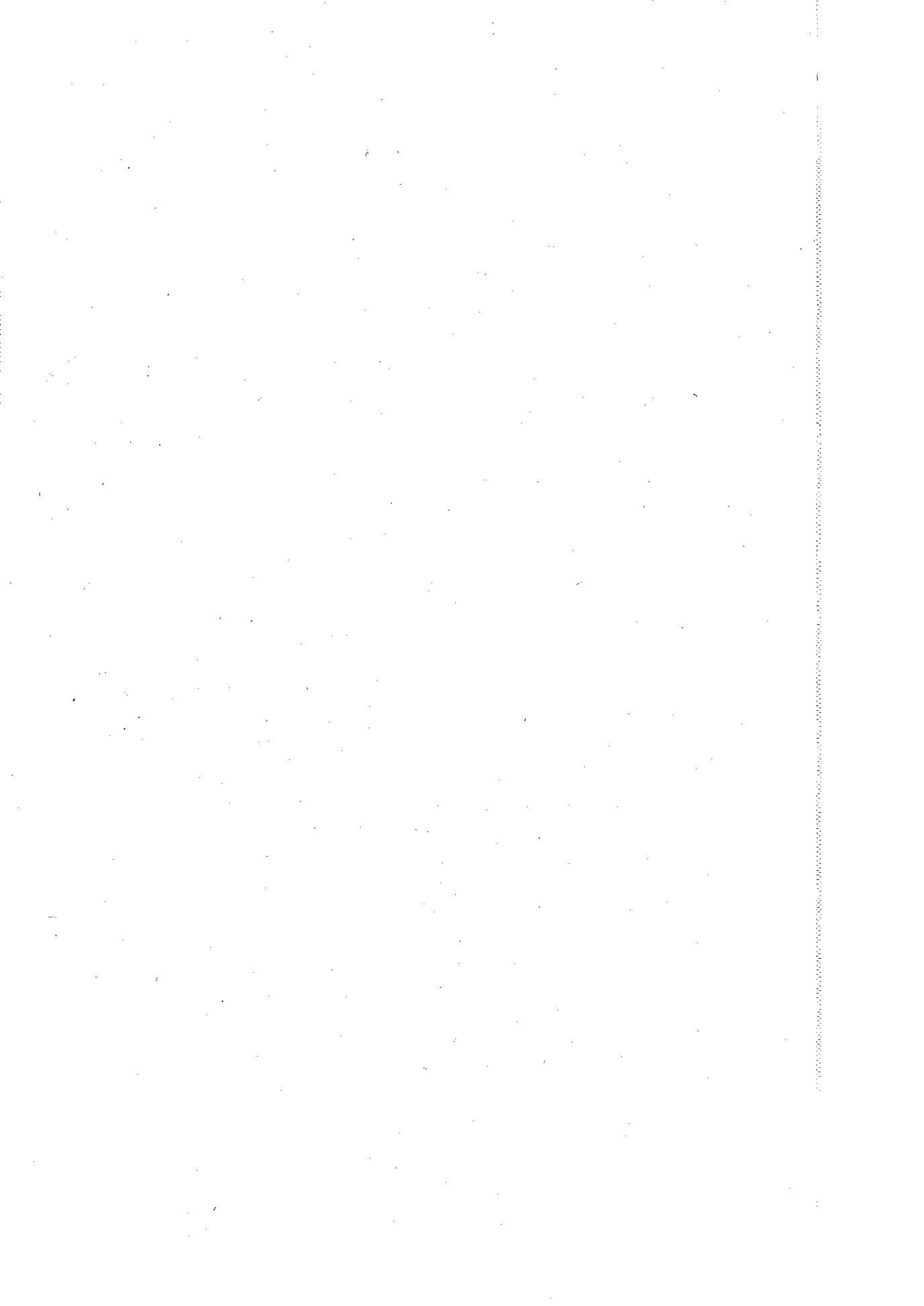
A — OUVRAGES DE BASE

- Barda, S. : «Economie de transport» (en turc, 2e édition, Ist. 1965)
- Bigham, T.C. : «Transportation, Principles and Problems», (New York, 1947)
- Bonavia, M.R. : «The Economics of Transport», London, 1954)
- Fair, M.L. and Williams Mr. E. W. : «Economics of Transportation», (New York, 1950)
- Johnson, E.R. : «Government Regulation of Transportation», (New York, 1958)
- Locklin, P. : «Economics of Transportation», (Chicago, (Chicago, 1947)
- Mans, Sir Osburn : «International Sea Transport», (London, 1945)
- McDawell, Carl E. and Helen M. Gibbs : «Ocean Transportation», (New York, 1954)
- Milne, A.M. : «The Economics of Inland Transport», (London, 1955)
- Parmelee, U. : «The Modern Railway», (New York, 1940)
- Pirou, G. : «Traité d'économie Politique : Transport» (Tome I, Vol. III, Paris, 1942)
- Ponsonby : «London's Passengers Transport Problem», (London, 1950)
- Schumer, L.A. : «The Elements of Transport», (London, 1955)
- Symposium International de Bruxelles : «Symposium International sur la théorie et la pratique dans l'économie de transports», (Publication de CEMT, conférence Européenne des Ministres de Transports, Strasbourg, 1965)
- Tripp, H.A. : «Road Traffic and its Control», (London, 1938)
- Tütengil, C.O. Dog.Dr. : «Les routes de la Turquie, du point de vue économique et social» (en turc, Ist., 1961)
- Walker, G. : «Road and Rail, an Enquiry into the Economics of Competition and State Control», (London, 1947)
- Westmeyer, R.E. : «Economics of Transportation», (New York, 1952)
- Wilson, G.L. Huebner. : «Transportation, Economic Principles and Practices», (London, New York, 1940)

B — AUTRES PUBLICATIONS

*(brochures, revues,
articles et autres)*

- Annual Bulletin of
Transport Statistics for
Europe : Publication du Département des Transports de
la Commission Economique Européenne des N.U.
- Bayçu, O. : «Les routes en Turquie», (Brochure en turc, An-
kara, 1957)
- Bulletin mensuel : Publication de la Banque Centrale de la Répub-
lique de Turquie.
- Bulletin mensuel de
Statistique : Publication de l'Institut de Statistique de l'Etat.
- Bulletin, Officiel, des
Routes de la Turquie : Publications du Ministère des Travaux Publics :
Direction Générale des Routes.
- Etat-majeur général Turc : «Comment la mobilisation des transports doit-
elle être préparée et appliquée pendant la paix?». (br. en turc, Anara, 1951),
- Haurath, J.J. Prof. : «Rapport sur les ports de la Turquie», (Ist.,
1957)
- Interstate Commerce
Commission : «Annual Reports»
- Plans et Programmes : Publications de l'OPE (Organisation de Planifi-
cation de l'Etat) 1963-1967 (Premier Plan Quin-
quennal)
- Railways Year Book : (Publications de la Fédération Internationale des
Routes).
- Rapports et différentes
études de la Banque
Maritime de Turquie : Rapports et différentes études de la Banque
Maritime de Turquie.
- Résumé de Statistiques des
chemins de fer : Publication de l'Administration des chemins de
fer de l'Etat (en turc).
- Revue des chemins de fer : Publication de l'Administration des chemins de
fer de l'Etat (en turc).
- Revue des Travaux Publics : Brochure en turc publiée à l'occasion du 14e
Anniversaire de la République, Anara, 1937.
- Statistiques Annuelles des
Routes de la Turquie : Publication de la Direction Générale des Routes
(Ministère des Travaux Publics de Turquie).



MODERN ULAŖTIRMADA FİNANSMAN MESELESİ
ve
TÜRKİYE'DEKİ DURUM

Prof. Dr. Süleyman BARDA

— I —

Giriş :

Modern UlaŖtırmanın Ekonomik Bünyesi ve
Finansman Meselesinin Kapsamı

1 — ULAŖTIRMANIN EKONOMİK ANLAMI VE SINIRLARI:

Modern ekonomik düşünüşün ilk temellerini atanların başında gelen büyük İngiliz iktisatçısı Prof. Alfred Marshall, «devrimizde hâkim olan ekonomik olay, imal sanayiinin değil ulaŖtırma sanayiinin gelişmesidir» diyerek, bir gerçeği ifade etmek istemiştir. Nitekim bu sözler ulaŖtırma hizmetlerinin bir toplum hayatındaki yeri ve önemini belirten en açık ifadelerdir.

Bugün istihsal, istihlâk dengesizliğini toplum hayatı içinde hemen hemen zararsız hale getiren ulaŖtırma hizmetleri, «ihtiyaçları tatmin yolunda insan ve eşyanın mahal ve zaman faidesi yaratarak yer deęiŖtirmesini kolaylaŖtırmak» suretile, aradaki köprü başı fonksiyonunu en verimli şekilde geliŖtirmektedir. Derhal belirtmek gerekir ki, bugünkü modern ulaŖtırma hizmetlerinin kapsamı içinde, haber ulaŖtırması hizmetleri bulunmamaktadır. Klâsik tasnif terkedilerek bu anlamdaki faaliyetler normal kamu hizmetleri olarak kabul edilmekle transpor devimi modern izahlarda anglo-sakson anlayışına uyularak mal ve insan taşınması anlamında ifade edilmektedir.

Tatbıkatta, bilindiği üzere, istihsal ve istihlâk arasındaki açığı asgari hadde indirebilen transpor hizmetlerinin yayılışı, bir millî ekonomide bazı yönlerden sınırlıdır. Finansman imkânlarının da bu sınırlara göre ayarlanması gerekir. Bu sınırlar şöylece özetlenebilir:

a — Ulaştırma sistemi sağladığı mahal faidesine göre gelişmelidir. Mal veya hizmetlerin çok olduğu ve dolayısıyla marjinal faidesinin az olduğu yerden, az bulunduğu ve dolayısıyla marjinal faidesinin yüksek bir seviye gösterdiği yere nakli şeklinde ifade edilebilen mahal faidesi unsuru, ulaştırma fonksiyonunu ve finansman imkânlarını sınırlayan ilk faktördür. Bu mahal faidesi kavramı, mesafenin yarattığı faidesizliğin giderilmesi şeklinde de adlandırılabilir.

b — Transpor hizmetlerinin işleyişini ve malî kaynaklarını frenliyen ikinci bir faktör de, bu faaliyetin bağlı olduğu zaman faidesi unsurudur. Burada, tabii şartlara göre zamanında işliyen istihsal ve istihlâk zamanlarını iyi ayarlıyan (seçme fırsatını tam gerçekleştiren), ve millî politika icabı stratejik malların nakline göre ayarlanan bir transpor mekanizması, zaman faidesine göre sınırlanmış bir ulaştırma hizmeti karakterini taşıır.

c — Ayrıca bir millî ekonomide ulaştırma hizmetlerini ve bunların finansmanını sınırlıyan bir diğer faktör de, toplumdaki toplam transpor talebidir. Genellikle, ihtiyaç duyulan mal ve hizmet dolayısıyla ileri sürülen transpor talebi, «müştak» bağlı karakterde bir talep, yâni taşınan eşya ve yolcu miktarına göre gelişen bir taleptir. Bilindiği üzere, ileri ekonomilerde bu transpor talebinin elâstikliği çok düşük, gelişmemiş ekonomilerde ise çok yüksektir. Birincilerde ulaştırma hizmetleri ekonomik hayatın en alışılmış, kaçınılmayacak olan şartları seviyesini arzederken, ikincilerde bu hizmetlere talep yeter derecede tatmin edilemediğinden transpor fiyatlarına karşı olan hassasiyet derecesi bakımından çok yüksek görülmektedir. Birincilerde finansman imkânları bolluğu, ikincilerde finansman darlığı bu talep esnekliğini arttıran faktörlerdir.

d — Nihayet bir memleketteki toprak ve sermaye ihtisaslaşmasının da ulaştırma sistemi ile çok yakından ilgisi vardır. Hattâ, transpor şebekesinin genişliği de, bir memleketteki ihtisaslaşma derecesi ile sınırlı olmak gerekir. Bugünün büyük çapta istihsal ve

istihlâki, ancak büyük çapta taşıma potansiyeli ile beraber geliştikçe, bir değer ve anlam taşıyabilir.

2 — ULAŞTIRMANIN EKONOMİK FONKSİYONLARI:

Yukarda ekonomik mâna ve kapsamını özetlediğimiz transpor hizmetlerinin istihsal ve istihlâk dengesini kurmak bakımından bir toplum hayatında gerçekleştirilen başlıca ekonomik fonksiyonları aşağıdaki gruplarda özetlemek kabildir:

a — Bilindiği gibi, transpor hizmetlerinin ilk ekonomik fonksiyonlarından birisi, mal ve hizmetlerin faidelilik derecesini gerçekleştirmiş olmasında belirir. Gerçekten, eşyanın ihtiyaçları tatmin edebilmesi, «mahal faidesi» denilen unsurun transpor hizmetleri yardımı ile sağlanabileceği esasına dayanır ve bu durum, medenî toplumlarda bilinen bir olaydır. Bugün transpor şebekesinin bir an durduğu düşünülse, ekonomik hayatın nasıl bir felce uğrayacağı, istihsal - istihlâk dengesinin bozulmasının ne büyük uçurumlar açacağı hususu, uzun boylu izaha yer vermeyecek niteliktedir. Hattâ, transpor sisteminin aksaması dahi, zamanımızda, Prof. Pigou'nun deyimile, «bolluk içinde kıtlık paradoksu» durumuna düşülmesi sonucunu doğurmakta gecikmez. Dünyamızın birçok gelişmiş bölgelerindeki durum, bu transpor imkânları yetersizliği ile de izah edilebilir. Bugün her çeşit ekonomide transpor hizmetlerinin, «mevki rantı» nı yaratarak toprağı kıymetlendirmesi ve «şehirleşme» akınlarını geliştirerek istihsalin faidelik niteliğini yükseltmesi artık herkesce kabul edilen gerçeklerdendir.

b — Ulaştırmanın bir diğer ekonomik fonksiyonu da, bir ekonomik bünyede iş bölümü, mekanizmasının ve «ihtisaslaşma prosesi» nin gerçekleşmesine yaradığı şekilde ifade edilebilir. Gerek (coğrafi iş bölümü) ve gerek teknik anlamda bir iş bölümü karakteri arzetsin, ihtisaslaşma denilen bu olayın gelişmesi ve verimliliği, ancak transpor sektörlerinin rasyonel işleyişine bağlıdır.

c — Ayrıca, modern münakalenin temel fonksiyonlarından biri de, istihsal ve istihlâkin genişlemesi ve aradaki dengenin kurulmasına yardım etmesinde belirir.

Nitekim bir yandan transpor mekanizması, gıda maddeleri, toprak altı servetleri, genel anlamile zirai maddeler ve sınaî mad-

deler istihsalinin «büyük çap» a ulaşmasını sağlarken, diğler yandan da dünyanın her tarafında yetişen istihlâk maddelerini büyük istihlâk piyasalarına sessizce ulaştırmak suretile, eşsiz bir denge fonksiyonunu gerçekleştirmektedir. Bir Amerikan iktisatçısının belirttiği gibi «... bunu (bu hizmetleri) yaratan ulaştırma sistemi evlerimizdeki gizli elektrik telleri kadar unutulmuştur».

d — Modern transportun gerçekleştirdiği diğler bir temel ekonomik fonksiyon da, istihsal ve istihlâk sistemlerinin işleyişinde büyük önemi olan mal ve hizmetlerin dağılımı vetiresini gerçekleştirmektedir. Bir malın mamûl madde haline gelinceye kadar geçirdiği bütün safhalarında, yardımcı mal ve hizmetlerin dağılımı sisteminin rasyonel oluşudur ki, o ekonomik faaliyetin verimliliğini müspet yöne götürür. Burada ise, ulaştırmanın sağlıyacağı temel ekonomik fonksiyon çok etkili ve açıktır.

e — Transpor sisteminin çok önemli ekonomik fonksiyonlarından bir diğleri de, kurulan şebekenin memleketteki mal arzı toplamında bir denge yaratmış olmasıdır. Gerçekten, «arzdaki denklik» meselesi üzerinde durulacak bir konudur. Böylece bu arz denkleşmesi aynı zamanda mal fiyatları istikrarını sağlıyan bir unsur olarak ta ileri sürülebilir. Hattâ, bu arzdaki denklik olayı, münakale sektörleri arasındaki rekabeti dengeye götüreren bir faktör olarak ta düşünülebilir. Nitekim arzdaki denklik, çeşitli transpor sektörlerinin bir birleri ile kırasıya rekabete girmelerine elverişli ortamı da ortadan kaldırır.

f — Nihayet transpor hizmetlerinin bir diğler ekonomik fonksiyonu da, satışta ucuzluğu temin etmesinde görülür. Nitekim modern münakalenin temel ekonomik amaçlarından biri de ucuz maliyetli istihsalı ucuz transpor servisleriyle istihlâk sektörlerine ulaştırmaktır. Coğrafi ihtisaslaşmadan faydelenerek transpor hizmetlerinin, birleştirilmesi gereken ham maddeleri ucuz ve vasıflı olarak imâl sanayiine ulaştırması, aslında maliyetler yolu ile satış fiyatını da düşürmeğe yarayan bir faktördür.

Gerçi burada, bazı iktisatçılar transpor hizmetlerinin birçok istihsal safhalarına karışarak maliyetleri kabartan «fuzulî» ve israfa yer veren bir unsur olduğunu da ileri sürerler. Ancak burada şu noktayı açıklamak gerekir ki, aynı faaliyet dalları ele alındığında doğru gibi görünen bu iddia, «makro ekonomik» olarak düşünüldüğünde, isabet derecesini kaybedecek nitelikte görünür.

Hattâ, modern ulaştırmanın bu israfı kaçması ihtimali konusunda ileri sürülen «ikame problemi» nin avantajı tezi de (meselâ tabii kauçuğu ithal etmekteki transpor maliyetleri yüksekliği dolayısıyla sun'î kauçuk ikame etme vetiresi), aslında ikame mallarının ham maddelerini temin için gerekecek transpor hizmeti talebine bağlı kalacaktır.

Görülüyor ki, yukardan beri özetlemeğe çalıştığımız, transpor faaliyetlerinin ekonomik bünyesini izliyen başlıca önemli fonksiyonları, millî ekonominin «onsuz olamayacağı» bir takım temelli şartlardır. İşte hiç şüphe yok ki, finansman konusu da bu açılardan ele alınmak gerekir.

3 — MODERN ULAŞTIRMADA FİNANSMAN PROMLEMİNİN GENEL GÖRÜNÜŞÜ:

Bir millî ekonominin denge halinde çalışabilmesinde bu kadar önemli rolü olan transpor sektörlerinin finansmanı meselesi de, üzerinde ayrıca durulması gereken bir konudur. Normal bir ekonomik bünyede, ulaştırma sistemini finansman bakımından ele alırsak, genellikle aşağıdaki kesin ayırma gidildiğini görürüz:

- a — Doğrudan doğruya devlet finansmanı.
- b — Özel sektörün finanse ettiği alanlar.
- c — Mikst finansman yolu.

Yukardaki ayırımı, transpor hizmetlerinin ayrı tipte görüldüğü değişik memleket ekonomik bünyeleri açısından ele almış bulunuyoruz. Değişik münakale sektörleri, memleketlerin ekonomik olarak gelişmiş, gelişmemiş veya gelişme halinde oluşlarına göre, bu üç tip finansman yolu ile hizmetlerini geliştirebilmektedir diyebiliriz.

Durumu daha sadeleştirerek ve değişik ulaştırma sektörlerini de gözönünde tutarak, finansman probleminin genel görünüşünü, iki açıdan özetlemenin kabil olabileceğini söyleyebiliriz.

a — Devlet eliyle veya devlet partisipasyonu ile finansman:

i) Bu çeşit finansmanın en yaygın olduğu ulaştırma sektörü demiryollarıdır. A B D dışında dünyanın hemen hemen bütün mem-

leketlerinde demiryollarının devlet finansmanı ile kurulduğu ve zaman zaman direkt olarak veya imtiyaza verilmek suretile işletildiği görülmektedir. Devlet demiryollarında mülkiyet ve işletme doğrudan doğruya devlet elindedir. Bu çeşit işletmeleri devlet bütçe yolu ile finanse ederken, devlet partisipasyonu Őeklile finansmanda, ya millileştirilmiş demiryollarında devletin % belirli bir oranda hissesi olur, veyahut ta devlet hattın mülkiyetine sahip olup işletmeyi özel teşebbüse imtiyaz halinde verir. Batı demokrasilerinin bazılarında bu son çeşit uygulamaya rastlanır. Bu imtiyaz sistemleri arasında devletin özel teşebbüsün sermayesine katıldığı da görülür ki, bu da devlet partisipasyonu yolu ile finansmanın bir diğer Şeklidir.

ii) Devletin finansmanına katıldığı diğer bir ulaştırma faaliyeti de, karayollarında yol Şebekesinin yapılmasıdır. Hakikaten dünyanın hemen hemen bütün memleketlerinde yolların açılması ve bakılması için millî bütçelerden ayrılan masraflar yüz milyonları aşar. Bu hususta Milletlerarası yol Federasyonunun yayınladığı «World Road Statistics», bütün memleketlerde hkmet masraflarının ve mahallî otoritelerin (valilikler vs.) giriştiği masrafların, devletlerin karayollarına geniş finansman imkânları ayırdığını göstermektedir.

Genellikle devletlerin, bu finansman kaynakları olarak, direkt yol vergileri aldıkları gibi (direkt bütçe yolu ile finansman), motorlu vasıtalarından vergi almak, modern beton yollardaki vasıtalarından geçiş resmi almak, bazı varidatı karayollarına tahsis ederek «varidat tahsisi» usulünü benimsemek ve «yol masrafı» yoldan faidelenin kazancı» prensibine dayanarak hattâ toprak sahiplerini de, «mevki rantı»ndan faidelenmeleri dolayısıyla, yol inşaatı ve bakımı masraflarına iştirak ettirmek, gibi finansman yollarına başvurdıkları görülür.

iii) Aynı Şekilde, devlet eli veya partisipasyonu yolu ile finansman uygulanmasına denizyolu ulaştırmasının bilhassa muntazam seferler denizciliği alanında rastlanır. Dünya limanları arasında muntazam işliyen denizyolu seferleri her nekadar bugün milletlerarası rekabet mekanizması içinde bazen özel firmalar Şeklindeki büyük kumpanyaların inhisarında ise de, bir çok memleketlerde bu çeşit denizyolu ulaştırmasını geliştiren işletmelerine de rastlanmaktadır.

iv) Devletin direkt olarak veya partisipasyon yolu ile finanse ettiği ulaştırma sektörlerinden biri de havayolu ulaştırmasıdır. Büyük sermaye isteyen bu transpor faaliyetleri, özellikle gelişmiş veya gelişme halindeki ekonomilerde, tamamen devlet elindedir. Bununla beraber bir çok batı demokrasilerinde de bu ulaştırma sektörünün devlet işletmesi şeklinde çalıştığı görülmektedir. Bilhassa hava meydanlarının yapım ve bakımında devlet finansmanı fonksiyonunun tekelliği dünya memleketlerinde yaygın bir karakter arzeder.

v) Nihayet devlet finansmanının kaçınılmaz olduğu ulaştırma alanlarından biri de «pipe line» (petrol borusu şebekesi) sistemidir. Özellikle ekonomik gelişme halindeki toplumlarda, petrol gibi stratejik önemli çok yüksek olan bir maddenin nakli meselesinin devlet elinde olması gerektiği tezi gittikçe yaygın bir karakter almaktadır. İlk tesis masrafları çok yüksek olan bu boruların döşenmesi masraflarının devlet tarafından karşılanması ise ileri olmayan ekonomilerde bir zorunluğun ifadesidir.

Nitekim, memleketimizde son günlerde güney batı bölgemizdeki petrol borusu hattının hisse senetlerinin halka satılması dâvasının da günün polemîği haline getirildiği bilinmektedir. İktisaden az gelişmiş bölgelerde yaygın olan sistem bu sektörün devlet elinde olduğu veya nasyonalizasyonuna gidildiğidir.

b — *Özel sektör partisipasyonu ile finansman:*

Modern ulaştırma tekniğinde özel sektörün partisipasyonu ile finansman yolu en çok aşağıdaki transpor alanlarında görülmektedir denilebilir:

i) Özellikle karayolları üzerinde ulaştırma hizmetlerini geliştiren araçlar, özel finansmanla beslenmektedirler. Bugün modern karayolculuğunda «sağlam yol = düşük işletme masrafı» formülü işlemekte, genellikle yayımlanan milletlerarası istatistiklere göre, gelişmiş memleketlerde araç mikdarının yol hacmine oranı 1 in üstünde olmakta, buna karşılık gelişmemiş ekonomilerde ise, bu oran 1 in çok altına düştüğünden, karayollarında kapasite altı transpor bariz bir nitelik karakteri taşımaktadır.

Bu durumda, karayollarında ulaştırma işinin ve bu alanın finansmanının tamamile özel sektör teşebbüsleri veya birlikleriyle geliştirildiği tereddütsüz söylenebilir.

ii — Özel sektör partisipasyonu yolu ile finansmanın geliştiği diğer bir transpor alanı da, denizyolu ulaştırmacılığında rastlanan «tramp» denizciliğidir. Bugün temerküzün en yaygın bir alanı olarak geliştiği denizyolu ulaştırması büyük birliklere doğru giderken, özel sektör finansmanı da ön plâna geçmekte, bunun yanında tam rekabet sistemi ile işliyen «tramp» veya «başı boş seferler» denizciliği, özel finansmanın şilepcilik alanında en ileri karakolunu teşkil etmektedir. Nitekim «onward» (içeri doğru) seferlerde tramp denizciliği rekabet mekanizmasına en iyi şekilde uyarken, «outward» (dışarı doğru) trafikte muntazam seferler yükü zamanında teslim şartı ile bağdaşmakta, her iki sistemde de özel finansman yolu dünyada daha yaygın bulunmaktadır. Hele tamp denizciliği ve sınırsız rekabet mekanizması bu sektörü, özel finansman yolu ile işletmeciliğin kaçınılmaz şartı olarak nitelemektedir.

iii — Özel finansman yolunun yayıldığı bir diğer ulaştırma alanı da su yollarıdır. Genellikle nehir, göller ve kanallar transpor şebekesi, Pascal'ın deyimile bu «yürüyen yollar», bünyeleri icabı özel sektör işletmeciliğine en elverişli transpor sektörleri olarak belirirler. Büyük kanallar veya kanalize edilmiş nehirler büyük masrafları gerektirirlerse de, genellikle nehir yolu ulaştırmacılığı bugün, büyük teknik ilerlemelere rağmen, serbest ve ufak işçilikle çalışan, maliyeti ucuz olan, büyük çapta ulaştırmayı sağlayan sektörlerdendir. Göl ve kanallar yolu ile transpor da hemen hemen aynı niteliktedir. Özellikle bugün ABD de bu sektör ulaştırmacılığının ve Avrupa'da Ron ve Ren nehirlerinin ve buralardaki römark'la çekme tekniğinin ulaştığı transpor potansiyeli, bu sektörlerdeki özel finansman yolu ile ulaştırma fonksiyonunun vardığı müspet sonuçları değerlendirecek niteliktedir.

iv — Ayrıca havayolu ulaştırması alanında da bugün, özellikle ileri batı ekonomilerinde, havayolu transpor işletmeciliğinin özel sermaye kaynaklariyle çalıştığı, yâni özel sektör partisipasyonu ile finansman yolunu seğtiği görülmektedir. Gerek İ A T A (Milletlerarası Hava Yolculuğu Tarifeleri Anlaşması) ve gerek İ C A O (Milletlerarası Sivil Havacılık Teşkilâtı), bütün hava nakliyatı kumpanyalarının birleşerek yıkıcı rekabetin yaratacağı israfı önleme

tedbirlerini düzenlerken, devletin de hissedar bulunduğu bir çeşit «mikst» finansman sistemini benimsediği görülmektedir.

v — Nihayet, Pipe Line boru hattı şebekesinin de, meselâ A B D de olduğu gibi, özel teşebbüs elinde geliştirildiğini benimseyen ekonomiler mevcuttur. Bu sektörde tipik olarak görülen sermaye masraflarının yüksekliği (ilk kuruluş masraflarının kabarık-lığı dolayısıyla) ve işletme masraflarının düşüklüğü (ancak ufak bakım ve koruma masrafları) malûmdur. Bu sebeple ileri ekonomilerde bu sektörün özel finansman kaynaklariyle beslenmesi mümkün görülebilir. A B D bu sistemin tipik örneğini vermektedir.

— II —

Finansman Meselesinin Ulaştırma Sektörlerine Göre Özellikleri

1 — DEMİRYOLLARINDA FİNANSMAN MESELESİ :

Yukarda da belirtildiği şekilde demiryolu işletmeciliği, ister doğrudan doğruya devlet elinde olsun, veya ister imtiyaz şeklinde özel kurullara devredilsin, büyük sermaye yatırımı gerektiren bir ulaştırma sektörüdür. Bir yandan bu alandaki ilk tesis masraflarının genişliği (istasyonlar, geniş demiryolu şebekesi, tüneller, işaret sistemleri ve benzeri tesisler, v.s.) diğer yandan işletmecilik maraflarının büyük çapı (personel, bakım onarım, kömür, akaryakıt vs. masraflar), bu sektöre çok geniş sermayelerin ayrılmasını zorunlu kılmaktadır.

Şu halde demiryollarının finansmanı meselesi değişik açılardan ele alınabilir:

a — Geniş sermaye ihtiyacı zorunluluğu.

Demiryollarında finansman dâvasının ortaya attığı ilk problem, bu sektörde duyulan büyük sermaye kaynakları ihtiyacı konusudur. Devlet elile de olsa, devlet partisipasyonu ile de olsa ve hâтта A B D olduğu gibi özel sektör elile de olsa, demiryolu ulaştırmacılığı dünyada en masraflı ekonomik sektörlerdendir denilebi-

lir. Bir örnek vermiş olmak için hatırlatalım, meselâ A B D de I C C nin (Devletlerarası Ticaret Komisyonu yayınladığı son raporlara göre demiryollarına yatırılan sermayenin toplamı 40 milyar dolara yükselmekte ve mil başına hemen hemen 160.000 doları bulmaktadır. Bu konuda bir mukayese fikri verebilmek için Amerika-hi ulaştırma iktisatçılarından Prof. Truman Bigham'ın meşhur kitabında yayınladığı misali hatırlatmak kabildir: Amerikalı müte-hassisa göre, 1 tüccar senede brüt 1 dolar kazanabilmek için 10-20 cents, tutarında yatırım yapmak zorundadır. Bir imalâteçi aynı şartlarla aynı sonuç için 70 cents yatırım yapmak ve bir demiryolu iş-letmesi de (A B D) de tamamen özel sektör elindedir). Aynı sonu- ca ortalama 4 veya 5 dolar yatırım yaparak varabilmektedir.

İşte bu bünyesi dolayısıledir ki A B D de dahi, bu kadar yük- sek sermaye hacmini Anonim Şirketler yolu ile finansman şeklin- de gerçekleştirmek kabul edilmiş bulunmaktadır. Dünyanın diğer bölgelerinde ise devletler doğrudan doğruya veya imtiyaz verdikle- ri şirketler elile istikrazlara başvurmak yoluna sapmaktadırlar. Meselâ Osmanlı demiryolculuğu dış istikrazlar yolu ile, T.C. demir- yolculuğu da bütçe veya iç istikrazlar yolu ile finansmanın canlı örneklerini vermişlerdir.

b — Sermaye amortismanı meselesi :

Demiryollarının finansmanı konusunda üzerinde önemle du- rulması gereken bir nokta da, bu sektöre yatırılan sermayelerin amortismanı meselesidir. Bilindiği üzere burada iki türlü amortisi- man sistemi ortaya çıkar: teknik amortisman ve ekonomik amor- tisman.

Teknik amortisman ilk tesis sermayesinin aşınma payı karşı- lığı olan amortismandır. Burada rayların, malzemelerin, rampala- rın, vesair bütün ilk tesis masraflarının aşınma paylarını karşıla- mak için ayrılması gereken amortisman tutarları bahis konusudur. Bunlar genellikle değişmezlik karakteri arzederler.

Ekonomik amortisman ise, demiryollarında yeni buluşlar ve teknik gelişmeler karşısında eski malzeme, araç veya tesislerin kıymetten düşmesi, artık bunların ekonomik olarak fonksiyonları- nı yitirmiş bulunmalarının yâni ekonomik anlamda artık amorti-

edilmiş oldukları realitesinin kabul edilmiş olmasıdır. Meselâ buharlı lokomotifler yerine, «compound» sistemle işleyen (tazyik edilmiş buharla pistonların işleyişi) lokomotiflerin geçmesi, veya türbinli sistemin gelişmesiyle, diğer sistemlerin kendilerini ekonomik olarak amorti etmiş olmalarında, bu çeşit amortisman olayı ortaya çıkar.

c — *Değişik demiryolu işletmeciliği tiplerine göre finansman yolları :*

Demiryolu ulaştırma sektörünün genellikle 3 çeşit işletme şeklinde geliştirildiği bilinmektedir: Serbest işletme, imtiyaz şeklinde işletme ve devlet demiryolları işletmesi. Bu üç tipteki ulaştırma işletmesi, finansman yolları bakımından değişik kaynaklardan faydalanmaktadır denilebilir, şöyle ki:

i — Serbest işletmede finansman :

Demiryolculukta hatların mülkiyeti ile işletmecilik hakkının özel sektörde oluşunun dünyada tek örneği A B D dedir. Bu memlekette bu alandaki inisiyatif özel kumpanyalarda olmakla beraber İ CC'nin çok sıkı kontrolü, devletin kamu hizmeti karakteri dolaşısıyla demiryolu sektörünü şart olan müraakabe fonksiyonundan uzak tutmadığını da göstermektedir.

Bununla beraber, kâr motifi ile hareket eden bu büyük kumpanyaların finansman kaynaklarının, Anonim şirketler yolu ile ihraç edilen hisse senetleri olduğunu da unutmamak gerekir.

Tatbikatta bu çeşit işletmeciliğin, paralel hatlar, tarife savaşları, yüksek faiz ve amortismanlara bağlı kalarak artan masraflarla ve yüksek transpor ücretleriyle de çalıştığı bir gerçektir. Ancak, hayat standardı çok yüksek olan A B D de genel transpor talebi çok «inelâstik» olduğundan, bu fiyat yükselişleri transpor talebi üzerinde yıkıcı ikame vetiresini işletmemekte, demiryolculuk büyük çapta ve uzun mesafelere ulaştırma şeklindeki avantajlı fonksiyonunu gerçekleştirmek için «mal ve yolcu» sunu daima bulabilmektedir. Bununla beraber, dünyanın her yanında olduğu gibi, karayolu ve diğer transpor sektörlerinin (özellikle eşya naklinde su yolları) rekabetini de unutmamak gerekir.

ii — İmtiyaz halinde finansman.

Demiryolculuğunda en yaygın işletme şekillerinden biri de imtiyaz verme yoludur. Genellikle özel kumpanya ve kurullara demiryolu imtiyazı verme ve bunu sıkı bir devlet kontrolüne bağlama, batı ülkelerinde rastlanan uygulama çeşididir. Bu imtiyaz şeklinde demiryollarının ve tesislerin mülkiyet hakkı devlette olup, işletme imtiyazı özel kuruldadır. Halbuki, çok seyrek rastlanan bir diğer imtiyaz çeşidi de, demiryolu mülkiyet hakkının özel sektörde olup işletme hakkının devlete veya onun temsilci hükûmete devredilmesi halidir. Bir milletin veya devletin egemenliği ile bağlaşamıyacak olan bu uygulamaya, Osmanlı demiryolları tarihinde ilk hatlardan biri olan Haydarpaşa - İzmit yolunun İstanbul ile Pendik arasındaki kısmının, işletme imtiyazı şeklinde hattın sahibi İngiliz - Fransız kumpanyası tarafından Osmanlı devletine terkedilmesinde rastlanır. Aynı örneğe başka bir hür millette rastlamak herhalde imkânsızdır.

İmtiyaza verilen demiryollarının bir diğer önemli özelliği de, finansman güçlükleri dolayısıyla, yatırılan geniş sermayelerin rizikosunu emniyet altına almak bakımından, imtiyazlı olan şirkete faiz ve kilometre garantilerinin tanınmış olmasıdır. Faiz garantisi sisteminde

$$F_g = FA - (G - M)$$

$$F_g = FA - (G + M) - G$$

formülleri ile, faiz garantisi tutarının (F_g), demiryoluna yatırılan sermayelerin faiz ve amortisman bedelleriyle (FA), girişilen bütün masraflar (M) tutarı toplamının, sağlanan brüt gelirden (G) az oluşu farkına göre, alçalıp yükseleceği esasından hareket edilir. Aynı prensibin kilometre garantisi sisteminde ise,

$$KG = K (K_g) - G$$

formülü çerçevesi içinde kabul edilen kilometre garantisi toplamı (KG), belirli dönemde yapılan kilometre toplamı ile (K) her bir kilometreye tanınan garanti (kg) miktarı çarpımının, sağlanan brüt gelirden (G) az oluşu farkına göre, alçalıp yükselecek bir seviye gösterecektir.

İmtiyazlı demiryollarının finansmanında, yukarıdaki iki garanti sistemi yanında, devletin fiilen özel teşebbüsün yatırdığı ser-

mayeye katılması yolu olduğu gibi, bir de imtiyaz sahibi kurullara kolayca toprak vermek şekli vardır ki, burada devlet imtiyaz sahibinin çok kabarık olan ilk tesis ve yapı masraflarının finansmanını dolayısıyla kolaylaştırmış olur.

iii — Devlet demiryollarında finansman:

Demiryolu ulaştırmasının en yaygın şekli, mülkiyet ve işletmenin devlet elinde olması sonucu, bu sektör finansmanının da genel bütçe kanaliyle yapılmış olmasıdır. Hattâ, ister devletleştirilmiş veya ister millileştirilmiş şekilde olsun, bu çeşit demiryollarının finansmanı daima, ya genel bütçe kanaliyle (vergiler yolu) veya iç ve dış istikrazlarla sağlanmaktadır. Özellikle sermaye birikimi az olan gelişmemiş ekonomilerde bu yolla finansman kaçınılmaz tek çare olarak ortaya çıkmaktadır.

2 — KARAYOLLARININ FİNANSMAN MESELESİ :

Bilindiği üzere toprağın verimliliği emek ve sermayeyi bağlayış derecesile ölçülür. İste burada karayolu transpor şebekesinin oynayacağı rol de küğimsenmiyecek çaptadır. Bu bakımdan karayolu ulaştırmasının yarattığı «kapıdan kapıya transpor», mahal faidesi avantajının en iyi bir şekilde gerçekleşmesini sağlarken, karayollarındaki seyyaliyet ve özellikle kısa mesafelerdeki ve küçük eşya naklindeki ucuzluk ta, bu transpor sektörünün diğerlerine olan üstünlüğünü belirtmektedir. Ayrıca, karayollarının açılması ve bakımı işleriyle yalnız devletin ilgilenmesi, bu yollar üzerindeki taşıt fonksiyonunu geliştiren teşebbüslerin, bu konuda hiç bağlantıları olmadığından, diğer ulaştırma sektörlerindeki benzerlerine karşı ne kadar avantajlı durumda olduklarını da ortaya koyacak niteliktedir.

Özelliklerinin en bariz olanlarını kısaca özetlediğimiz karayolu ulaştırma sektöründe finansman fonksiyonunun nasıl işlediğine gelince, burada bazı ayırımların yapılabileceğini kesinlikle belirtmek kabildir:

a — Yol açılması işinde devlet monopoli :

Dünyanın hemen hemen bütün ülkelerinde karayolu açılması, yapılması ve bakımı işinin kamu hizmeti şeklinde devlet elile ger-

çekleştirildiği, bilinen olaylardandır. Ancak birçok ülkelerde, değişik yollardan, millî kurulların bu masraflara katıldığı da görülmektedir. Fakat devletin bu alandaki tekelci durumu hemen hemen yaygın ve kesindir. Özellikle gelişmemiş ekonomilerde bunun fonksiyonunu, ya merkez otoritesi veya bölge otoriteleri (valilikler vs.) kanallarıyla gerçekleştirmektedir. Nitekim dünyanın medenî denilebilecek bütün ülkelerinde devlet sektörünün, merkez partisipasyonu yolu ile veya bölgesel otoritelerin katılmas ile, karayollarının yapım, onarım ve bakımı masraflarına direkt olarak finanse ettiği görülmektedir.

b — *Karayollarında devlet finansmanının çeşitli yönleri :*

Karayollarına devlet sektörünün yaptığı yatırımlar genellikle yol yapımı ve yol bakımı açılarından geliştirilmiş olup, bu çalışmalar değişik finansman yollarına başvurularak gerçekleştirilir. Her toplumun özelliklerini kabul etmekle beraber, batı dünyasında yaygın olan bu finansman metodlarını bazı belirli gruplarda toplamak kabildir. Şöyle ki:

i — Genel bütçe kanalı ile ayrılan finansman,

ii — Devlet tahvilâtı emisyonu ile sermaye temini şeklindeki finansman,

iii — Ek finansman yolları (özellikle beton yolların yapımında başvurulan ek ödemeler bu şekilde sağlanır: Bu yollarda faideleyenlerin ödedikleri ek paralar, A B D'deki «Toll Road» veya Turn pike», B. Almanya'daki «Auto Strade»ler de olduğu gibi, hep bu şekilde motorlu araçların ek olarak besledikleri bir çeşit «yoldan istifade fonu»na akmaktadır).

iv — Nihayet dış yardımlardan faydalanma da devlet finansmanının yaygın çeşitlerindedir: A B D yardımları, Truman Dördüncü Nokta Programı, vesair yardımlar bu gruba girer.

c — *Karayollarının özel sektör yolu finansmanı :*

Daha çok karayollarının bakım ve onarımında bu çeşit finansman yollarından da faidelendiği görülmüştür. İngiltere'deki «Motor Union» (Motor Birliği) Fransa'daki «Turing Clube» (Turing Kulübü) ve A B D indeki büyük özel kumpanyalar, bu alanda geniş finansman kaynakları sağlamaktadırlar. Nitekim, bir misal vermek için

hatırlatalım: Son yıllardaki uygulama örneklerine göre, gidış geliş ayrı bir modern karayolunun 1 mil'i için hemen hemen 130.000 Sterling veya 390.000 dolar yâni 3,5-4 milyon T.L. harcamak gerekmektedir. Aynı şekilde İngiltere'de bu çapta bir sermaye fonu yaratmak için Merkez Elektrik İdaresine (Central Electricity Board) hat döşenmesi karşılığı 60 milyon sterling istikraz yapma hakkı verilmiş, ayrıca Merkez Yol İdaresinin de (Central Road Board) yol, tünel ve köprüler için 300 milyon sterling istikraz yapabilmesi hakkı tasdik edilmişti. Aynı çeşit özel sermaye partisipasyonlarının A B D'de, Kanada'da, Pan American» karayolu yapım ve bakımı için kabul edildiği görülmüştür.

Aynı şekilde, karayollarının özel sektör yolu ile finansmanından bahsederken, özellikle şehir veya çevre ulaştırma yolları bakımından yolların geçtiği alanların sağladığı «mevki rantı» meselesi üzerinde de durmak gerekir. Bu sayede elde edilen fazla kazanç sahibi toprak sahiplerinin ödeyecekleri vergilerin matrahlarını da carî kıymetleri üzerinden hesaplamak gerekir ki, bu da ayrı bir «endirekt» finansman şekli olarak düşünülebilir.

d — *Devletin finansman açısından karayollarına müdahalesi zorunluğ u :*

Yukarıda kısaca belirtilen karayolu finansmanındaki özellikler, devlet mekanizmasının bu sektöre müdahalesinin kaçınılmaz olduğunu ortaya koymaktadır. Bir yandan demiryolu-karayolu rekabetinin yıkıcı etkilerini karşılamak ve aradaki haksız rekabet şartlarını iki sektörün finansman imkânları bakımından hafifletmek gerekir. Diğer yandan da karayolu ulaştırma sistemini kontrol mekanizması altında tutarak hem büyük finansman kaynaklarını korumak ve hem de transpor trafiğinin, karayollarında ister «statik» veya ister «dinamik» trafik kontrolü şeklinde olsun, kamu menfaati ile ahenkli şekilde işlemlerini sağlamak şarttır. Devletin bu sektörün finansmanı işine ilgisiz kalması düşünülemez. Bu bakımdan karayollarının finansmanında devlet ve özel sektörün partisipasyonunu birlikte düşünmek yanlış sayılmaz.

3 — DENİZ YOLLARINDA FİNANSMAN MESELESİ :

Denizyolu ulaştırması sisteminin finansmanı meselesi, bazı temel özellikleri ortaya atacak niteliktedir. Şöyle ki:

a — *Seferlerin «muntazam» veya «tramp» şeklinde oluşu :*

Denizyolu ulaştırmasının muntazam veya başıboş seferler şeklinde yapılışı hizmetlerin farklı yönlerde finansmanını gerçekleştirebilir. Nitekim:

Muntazam uzun seferlerde, özellikle gelişmemiş ekonomiler açısından, devlet finansmanı en yaygın uygulama örneğidir. Gelişmiş ekonomilerde ise, sermaye birikiminin yüksekliği dolayısıyla, özel büyük malî teşebbüslerin (büyük kumpanyalar) bu çeşitli taşıma hizmetlerini finanse ettikleri görülür: Cunard Lines, Brenen, Messagerie Maritime, Luid Triestino vs. bu sektörün başlıca örnekleridir.

Tramp denizciliğinde ise finansman işleri genellikle özel sektör tarafından sağlanır. Ancak bu özel kumpanyaların kullandıkları denizyolu araçlarının (gemi, şilep, tanker vs.) kontrolü devlet tarafından yapılmaktadır.

b — *Devlet müdahalesi yolları :*

Denizyolu ulaştırması sektörüne finansman açısından doğrudan doğruya veya dolayısıyla yapılan devlet müdahalesi şekillerini ayrı yollardan özetlemek kabildir:

i — Kabotaj hakkı şeklindeki kanun yolu ile koruma (bayrak inhisarı, gemi kiralanması, deniz sigortası vs.).

ii — Bayrak diskriminasyonunu doğuran vergi ve resimlerden muafiyet (bu sistemin büyük mahzuru aynı şekilde mukabele sistemini tahrik etmesidir).

iii — Primler rejimi (devlet nakdî yardım yaptığı gibi, km-mil veya yükleme hacmine göre yardım yapılabilir, veya özel mukavelelere gidilir).

iv — Moneter sübvansiyonlar yolu (coğrafi, ekonomik ve sosyal şartlarda millî menfaatlar bakımından avantajlar doğabilir¹ ve

1) Meselâ, coğrafi şartlar bakımından Fransa'nın Hamburg karşısında terminal karakteri olmayan Havre'i korunması, ekonomik şartlar bakımından kömür naklinde Fransız taşıma servislerinin İngiltere araçları karşısında korunması ve sosyal şartlar bakımından da Japon tayfalarının diğer batı denizci memleketlerine oranla daha ucuz şartlarla çalışmaya razı olmaları karşısında diğer ekonomilerin sübvansiyon yoluna gitmeleri gibi.

bu «hendikapı» azaltmak için devlet sübvansiyonlar rejimine gidebilir.

c — *Devletin denizyolu ulaştırmasını üzerine alması :*

Bugün özellikle gelişme halindeki ekonomilerde devletin denizyolu transpor işlerini direkt olarak yürüttüğü görülür. Hattâ ekonomik durumu kuvvetli olmıyan her memleketin bu sektör bakımından bu yola gitmesinden başka çare de yoktur.

Bu faaliyet özellikle liman yapılması konusunda bir zorunluluk karakteri taşır. Gerek terminal kolaylıklar, gerek liman hinterlandı etüdlerinin yaptırılması (millî menfaatler sebebiyle) ve gerek diğer ulaştırma sektörleri ile koordinasyon ihtiyacı, devlet veya kamu sektörünü bu alanda sıkı ilişki kurmak yoluna götürmektedir.

4 — SU YOLU ULAŞTIRMASINDA FINANSMAN MESELESİ :

Bugün A B D ve Batı Avrupa'da su yolu ulaştırması denildiğinde, özellikle tabii su yolları bakımından nehirler ve göller, sun'î su yolları bakımından da kanallar üzerindeki ulaştırma sistemi akla gelir. Genellikle geniş çapta ağır eşya taşınmasında su yolları en ucuzdur. Meselâ Ren nehrinin Orta Avrupa Sanayi memleketleri için transpor bakımından oynadığı hayati rol küçümsenmeyecek çaptadır. Aynı şekilde millî ve milletlerarası karakterdeki kanalların da transpor kolaylıkları açısından önemi büyüktür.

Su yolları üzerindeki transpor hizmetlerinin finansmanı meselesine gelince, genellikle nehirlerle kanallar üzerinde gelişen ulaştırma şebekesinin finansmanı özel sektör eliyle sağlanır. Kanallar açılması veya nehir yollarının sun'î olarak değiştirilmesi ise ancak devlet finansmanı ile gerçekleşebilecek niteliktedir. Ancak bazı gelişmemiş ekonomilerde yabancı imtiyazlar yolu ile finansman şekli de rastlanan uygulama çeşitlerindedir: Süveyş kanalı bunun tipik örneğidir.

Göllerdeki ulaştırma hizmetleri ise, kanallarla nehir ve açık denizlere bağlanmak suretiyle, ağır eşya nakliyatını kolaylaştırmaktadır ve finansmanı memleketlere göre «mixte» bir bünye arzeder.

Bu transpor sektörlerindeki ucuzluk, servislerin finansmanı ve işletmecilik bakımından mahdut masraf çapı arzemesi, su yolu ulaştırmasının diğer sektörlerle oranla özel işletmeciliğe çok elverişli bir bünye karakteristiği gösterdiğini ortaya koyar.

5 — HAVAYOLLARINDA FİNANSMAN MESELESİ :

Daha çok yirminci yüzyılın «création»u olan bu ulaştırma sektörü, gelişmemiş ekonomilerde devlet elinde ve gelişmiş ekonomilerde büyük kumpanyalar şeklinde özel teşebbüsler idaresinde geliştirilen hizmetler sağlar.

Genellikle finansman problemi, bu sektörde, ya araçların elde edilmesi, ya hava meydanlarının yapımı, veyahut ta her iki kategorinin bakımı açılarından ortaya çıkabilen bir mesele niteliğindedir. Bütün bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi büyük sermaye birikimine ihtiyaç gösterir. Bir yandan ilk kuruluş masraflarının yüksekliği, diğer yandan da işletme masraflarının büyüklüğü (özellikle akaryakıt istihlâki), birçok malî zorunlulukları ortaya atar.

Bugün bu sektör ulaştırmacılığının, milletler seviyesini aşarak, milletlerarası alanda çok taraflı anlaşmalarla birtakım temel formül ve esaslara bağlanan, çok taraflı bir işletme karakterine büründüğü görülmektedir. Nitekim 1944 Chicago kongresiyle kurulan I C A O (Milletlerarası Sivil Havacılık Teşkilâtı) 62 devletin katıldığı bir organ olup, havayolu seferlerinin milletlerarası sektörde aksamadan işlemlerini sağlamak için birçok müşterek prensip ve esaslar kurmuştur. Bunların en önemlilerini bazı gruplarda özetlemek kabildir:

a — Üye devletlere, havayolları, hava meydanları ve hava trafiği kolaylıkları sağlama imkânını vermek.

b — Tam olmıyan rekabet şartlarından doğabilecek israfın önlenmesi için gereken çareleri yaratmak.

c — Üye devletlere milletlerarası hava hatlarını işletmek için hak tanımak.

d — Çok taraflı havacılık anlaşmaları kurarak, devletlerin çatışmalarını önlemek. Bu bakımdan geliştirilen İ A T A (Milletlerarası Havacılık Tarife Anlaşmaları), karşılıklı çok taraflı işbirliğinin en canlı örneğidir.

e — Nihayet kabul edilen karşılıklı anlaşma ve formüllerle, millî ve hattâ milletlerarası kurullarla işbirliği yaparak, finansman imkânlarını düzen altına alacak kaynaklar sağlamak.

Yukarıda bazılarını özetleyebildiğimiz havayolu ulaştırmasının temel fonksiyonları ve her ülke için bunları tamamlayabilecek birçok özel problemleri bu transpor sektörünün bugün millî alandan milletlerarası alana yayılmış bir bünyeye ulaştırmıştır. Finansman ve sermaye birikimi meselelerini de, bu açıdan kabul etmek gerekir.

6 — «PIPE LINE» SİSTEMİNDE FINANSMAN MESELESİ :

Bilindiği üzere petrol borularının döşenmesi meselesi, bu sektörde ilk tesis masraflarının çok yüksek ve işletme masraflarının oldukça düşük olması bakımından, belirli özellikler arzeder.

Genellikle ileri ekonomilerde (meselâ A B D) özel teşebbüsler, bu geniş masrafları finanse edecek sermaye birikimine sahip bulunmakta, tesisleri kolayca döşemekte, büyük sermaye ihtiyacı ile teknik imkânları kolayca geliştirmektedirler. Bu alana yatırılan paralar hakkında bir fikir vermek için hatırlatalım, A B D de bu şebeke bugün hemen hemen 300.000 km. lik bir uzunluğa ulaşmış, bu sektöre 2 milyar dolardan fazla yatırım yapılmış, mil başına hemen hemen 1000-1500 dolarlık bir harcama gerekmiştir denilebilir.

İlk kuruluş masrafları bu kadar yüksek olan bu petrol boruları hattının işletme masrafları ise çok mahdut bir seviye arzeder. Ve mevcut sınırlı işletme masraflarının % 60 — % 70 şsi de bakım masraflarını kapsar.

Meselâ gelişmemiş ekonomiler açısından ele alındığında, tıpkı demiryollarında olduğu gibi, bu sektörün ihtiyaç gösterdiği yüksek sermaye birikimi (özellikle ilk kuruluş sermayesi bakımından) ve petrolün bu ekonomiler için arzettiği stratejik durum, bu ulaştırma alanına devletin katılmasını zorunlu göstermektedir. A B D de dahi bugün bu alanda mevcut ulaştırma kumpanyaları arasında monopol durum dolayısıyla karşılıklı kontrol sistemi işlemektedir. Gelişmemiş ülkelerde ise, yabancı sermaye partisipasyonu yay-

gın olmak beraber, bu alandaki devlet sermayesi payının yüksekliği de kaçınılmaz bir nitelik arz etmektedir.

«Pipe line» şebekesinden bahsederken, tabii gaz borusu hatlarının da aynı sistem içinde geliştiğini hatırlatmak gerekir. Bugün artık tabii gaz nakli hususundaki teknik ilerlemelerin, özellikle uzun mesafelerde ne derece önemli ve ucuz bir ulaştırma hizmetini gerçekleştirdiğini belirtmek için, 1640 km. ye kadar enerji kudretini aynı etkililikte sağlayabildiğini söylemek mübalâğa sayılmaz. Bu sektöre aktarılacak finansman sermayelerinin, kömür ve diğer akaryakıtlara kıyasla son derece ucuz olması dolayısıyla (nakil masrafının boru hatları kullanılmasında hemen hemen hiç oluşu), ne kadar verimli olacağını söylemek şüphesiz ki bir gerçeğin ifadesidir.

Meselâ Türkiye'de Trakya bölgesinde Müreftede yapılan araştırmalarda «Ralph Parsons Company» adlı bir Amerikan firması 1953 de hükümetle bir anlaşma yaparak bir Türk-Amerikan tabii gaz kumpanyasının % 70, İ E T T idaresinin % 20 ve Petrol İşletmeleri İdaresinin % 10 hisse senetlerini satın almak suretile gerçekleştirilecek finansman imkânları «mixte» bir sistem içinde düşünülürken, sonraları bu teşebbüs kurulamamış veya işleyememiş ve bu güzel fırsat değerlendirilememiştir. Bu teşebbüs kurulabilseydi, mühendislerin ifadelerine göre, Erzurum'un havagazı ihtiyacı bu borularla ucuz beslenebildiği gibi, İstanbul'daki havagazı fiyatı da % 70 ucuzlayacak, bu alanda kömürden sağlanan tasarrufla ayrı bir döviz kaynağı karakteri arz edebilecekti. Son günlerde bu çesit değerlendirme çabalarının başka yollardan gerçekleştirilmesi, düşünüldüğü haberleri duyulmaktadır. Bunun realizasyonu millî ekonominin ancak zararına olabilir.

— III —

Türkiye'de Ulaştırma Sektörlerinin Finansmanı Meselesi

1 — GENEL DURUM :

Yukardaki satırlarda ana hatlarla özetlemeğe çalıştığımız geniş ulaştırma sektörlerindeki finansman meselesinin mekanizması, Türkiye'de de ayrı bir özellik göstermektedir denilebilir.

Nitekim memleketimizde, ekonomik bir nitelik göstermeyen su yolu ulaştırması hariç, demiryolu, karayolu, denizyolu ve havayolu ulaştırma sektörlerindeki yatırımların finansmanı dâvası, özellikle inşaat ve mübayaa açılarından, devlet harcamalarının desteği ile geliştirilmiştir (yalnız demiryolu sektörlerinde son yıllarda büyük gelişme gösteren tramp sistemindeki şilepçilik faaliyetlerinin özel armatörlerin malî kaynaklarla beslendiği görülmektedir).

Ulaştırma işletmeciliği bakımından ise, karayollarında özel teşebbüs, demiryolu ve havayolu sektörlerinde devlet, denizyolu ulaştırmasında ise hem devlet (Denizcilik Bankası yolu: «mixte» teşebbüs) ve hem özel teşebbüs (özel armatörlerin faaliyeti: bilhassa şilepçilik şeklinde) sistemleri geliştirilmektedir.

Türkiye'de yaygın millî transpor şebekesi denilince akla önce demiryolu ve karayolu ulaştırması gelir. Bu iki temel sektörün finansmanı meselesi, inşaat karakteri bakımından, geniş çapta devlet finansmanı ve dolayısıyla da teknik cihazlanma yolu ile zaman zaman dış kaynaklardan beslenmektedir. İşletmecilik bakımından ise, demiryolları kesinlikle devlet finansmanı ile desteklenirken, karayolları özel yatırımların finansmanına terkedilmiş görünmektedir.

2 — BİRİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNINA GÖRE YAPILACAK YATIRIMLAR

Devlet Plânlama Teşkilâtının Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında ulaştırma sektörü için hesapladığı yatırımlar tutarı, yol ve benzeri (limanlar ve hava alanları) sektörler için hesaplanan miktarlarla taşıt yatırımları için ayrılan miktarlar bakımından, milyon T.L. olarak, aşağıdaki şekilde tespit edilmişti (2).

2) Bk.: Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1963-1967), 293, 297 ve 298 No. II tablolar (s. 385, 390).

a — Yol ve benzer yatırımlar
(Milyon T.L.)

	1963	1964	1965	1966	1967	Toplam
Demiryolları yat	160	162	224	332	513	1.390
Karayolları »	547	540	570	571	580	2.808
Liman »	151	60	38	17	28	294
Hava alanları »	28	22	22	22	22	116
G. Toplam	886	784	854	942	1143	4.608

b — Taşıt yatırımları
(Milyon T.L.)

	1963	1964	1965	1966	1967	Toplam
Karayolu taşıt yat	50	200	220	467	546	483
Demiryolu » »	78	106	130	150	214	678
Denizyolu » »	31	42	71	70	90	303
Havayolu » »	—	—	—	—	—	—
	159	348	421	687	850	2.464

Devlet Plânlama Teşkilâtının hesaplarına göre, Birinci Beş Yıl Kalkınma Plânı döneminde millî ulaştırma sektörleri için kabul edilen yol ve taşıt masraflarını karşılayacak yatırım miktarları, 1967 sonuna kadar, $4.608 + 2.464 = 7$ küsur milyon T.L. yı aşacak seviyeyi bulacaktır.

Bu programın gerçekleştirilmesinde, ulaştırma sektörlerinin verimli bir ulaştırma politikasına yaklaştırılabilmesi için her sektörün ekonomik karakteristikleri üzerinde önemle durulması, özellikle karayollarından yararlananların bakım ve amortisman giderlerine katılmaları prensibine uyulması, ahenkli bir vergi politikasının yürütülmesi, yol kapasitesi ile yol trafiğinin ahenkleştirilmesi, özel idarelerin yol yapımına gerekli şekilde katılmaları, yol politikasının turistik amaçlarla bağdaştırılması, vs. şeklinde bir çok tedbirler tespit edilmiş bulunmaktadır.

Aynı şekilde Devle Plânlama Teşkilâtının yayınladığı 1966 yılı programına göre, toplam olarak taşıma yatırımları ile (Kamu ve özel sektörler ve mahallî idareler) liman yapımı ve hava alanı yatırımları aşağıdaki seviyeye ulaşmıştı (3) :

4 yılda gerçekleşen yatırımlar

(Milyon T.L.)

	1963	1964	1965	1966	4. yıl topl.
Kamu yatırımları	914,5	806	1070	1321	4.111,5
Mahalli »	125	76	95	140	436
Özel »	200	300	350	500	1350
Taşıma topl. yat.	1239,5	1182	1515	1961	5897,5
Limn yapım yat.	153	89,5	46	60	348,5
Hava alanı »	40	28	40	23	131
Ç. Toplam	1432,5	1299,5	1601	2044	6.377,0

Yukarıda varılan miktarlar da göstermektedir ki, ulaştırma sektörlerimiz, yatırım seviyesi bakımından ilk 5 yıllık programda tespit edilen 7 küsur milyar T.L. lık yatırım seviyesinin, 4 yıl sonunda, yani 1966 sonunda, 6,5 milyar T.L. lık bir kısmını gerçekleştirmiş durumdadır. Yıllık yatırım artışına göre, 1967 yılı yatırımları ile, ilk 5 yıllık programda tespit edilen seviyenin de aşılacağı görülmektedir.

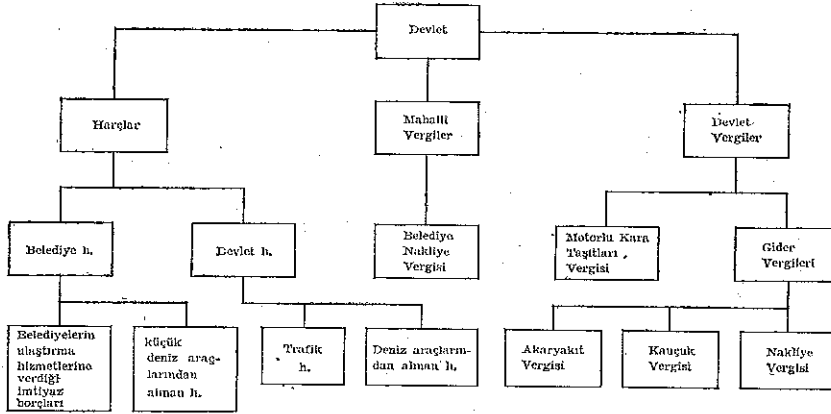
3 — DEVLETİN BAŞLICA FİNANSMAN KAYNAKLARI :

Ulaştırma sektörlerinin yatırımları konusunda, yukarıdaki son tablo kamu sektörü yatırımlarının her yıl başlıca finansman kaynağını teşkil ettiğini ortaya koymaktadır.

Türkiye'de yol vergisi 1956 da kaldırıldıktan sonra, devletin bu finansman kaynaklarını hangi yoldan elde ettiği meselesi özelik arzeder. Bu bakımdan devletin ulaştırma finansmanını besleyen

(3) D.P.T., 1966 yılı programı, s. 485, 491 ve 495 deki 383, 390 ve 394 No. h tablolara bakınız.

tespit edebildiğimiz başlıca kaynaklarını aşağıdaki şemada toplamak mümkün olabilir.⁴



Yukarıda bir şema şeklinde gösterilmeğe çalışılan, Türkiye’de devletin başlıca finansman kaynaklarını teşkil eden bu grupların kapsadığı belirli hükümleri ve özelliklerini şöylece özetlemek kabildir.

a — *Devlet vergileri yolu ile finansman:*

Memleketimizde ulaştırma hizmetlerinin devlet vergileri yolu ile finansmanı iki yönden sağlanmaktadır: Gider vergileri ve motorlu kara taşıt vasıtaları vergisi.

i — *Gider vergileri:*

13.7.1956 tarih ve 6802 No. lu gider vergileri kanununun nakliye vergisi, kauçuk ve akaryakıttan alınan istihsal vergileri yolu ile ulaştırma sektörüne genel bütçeden finansman imkânları sağlanmaktadır. Şöyle ki:

aa — Gider vergileri kanununun hizmet vergilerini kapsıyan ikinci kısmının ikinci bölümünde 34 üncü madde her türlü «umu-

4) Bu grupta olan 25.2.1952 tarih ve 5889 No. lu «akaryakıtlardan alınan yol vergisi» Kanunu 1956 da yürürlükten kaldırılmıştır.

ma mahsus» taşıt vasıtalarından nakliye vergisi alınacağı hükmünü vazetmiş bulunmaktadır. Demiryollarını, motorlu karayolu vasıtalarını, makine ile işliyen gemileri ve uçakları işletenleri kanun bu verginin mükellefi addetmektedir. Bu verginin taşıma ücreti üzerinden 38 inci maddede yazılı nisbetler üzerinden tarhedileceği belirtilmektedir. Meskûr gider vergileri kanunu, bütün tadillerine rağmen bugün 34 cü maddesile nakliye vergisini yalnız belirli tarifelere göre biletli vasıtalarından aldığından, kaptı kaçtı nakliye vasıtaları ve şehirlerarası seferler bu vergi şümulü dışına çıkmaktadırlar. Bu nokta bugün önem arz etmektedir denilebilir.

bb — Gider vergileri kanununun 1 inci maddesi, bu kanuna bağlı 1 numaralı tablonun 3 üncü fıkrasında zikredilen «her türlü ve her şekilde tabii veya sentetik kauçuk» tan istihsal vergisi alınacağı hükmünü vazetmektedir. Bu durumda kauçuk vergilendirilmek suretile, dolayısıyla nakliye hizmetile ilgili bir finansman imkânından yararlanmış olunuyor.

cc — Gider vergileri kanununun aynı 1 numaralı tablosunun madenlerle ilgili 2 nci fıkrasının D bendinde akaryakıtlar da kanunun 1 inci maddesindeki istihsal vergileri kapsamına girmektedir. Aynı kanunun 66 ncı maddesi akaryakıt istihsal vergisi tahsilâtının tevzii hususunda aşağıdaki nisbetleri tespit etmiş bulunmaktadır:

% 40 Karayolları Genel Müdürlüğüne

(varidatın tahsisi sistemi)

% 22 İl özel idaresine

% 8 Belediyelere

Yukardaki dağıtımdan son iki kalemi teşkil eden paylar, «sonra verilmek üzere Maliye Bütçesine ödenek konur» denilmek suretile tahsilâtın % 30 unun genel bütçe yolu ile finansman şeklinde tatbikatta yer aldığını göstermektedir.

ii — *Motorlu kara taşıtları vergisi:*

Motorlu taşıtları vergileri yolu ile "

Motorlu taşıtları

Transpor sektörleriyle ilgili
gider vergilerindeki gelişmeler
(Milyon T.L. ve)
% oranı

Yıllar	Akaryakıtlardan alınan istihsal vergisi	Nakliyat vergisi	Genel gider vergileme oranı (%)
1959	220.3	75.7	17
1960	187.4	26.5	13
1961	213.3	65.8	16.4
1962	283.4	62.8	17
1963	337.7	64.6	17
1964	554.7	69.5	25
1965	650.-	87.-	24

Tablodaki rakamların da açıkça ifade ettiği üzere, ulaştırma sektörleri bakımından devletin başlıca gelir kaynaklarını teşkil eden akaryakıt istihsal vergisi ile nakliyat vergisi hasılatı, bütün gider vergileri hasılatının hemen hemen ortalama % 18,5 ini temsil etmekte ve son 2-3 sene içinde büyük bir gelişme göstermektedir.

Yukardaki genel rakamlara rağmen, devletin değişik ulaştırma sektörlerinden elde ettiği yararlanma derecesi de, aşağıdaki satırlarda özetlenmeye çalışılacaktır.

4 — KAYNAKLARDAN FAİDELENME DERECESESİ

Hiç şüphe yok ki, Türkiye'de ulaştırma sektörlerinin finansmanı meselesi, bu alanlara devletçe yapılan harcamalarla elde edilen gelirlerin karşılaştırılmasına, başka bir deyimle, mevcut finansman kaynaklarından yararlanma derecesine bağlıdır. Burada bir ayırım yapabiliriz:

a — Temelli ulaştırma sektörlerindeki durum:

İşte bu bakımdan millî transpor bünyemizin gerek hacim, gerek trafik gerek potansiyel itibarıyla hemen hemen bütününi kapsı-

yan karayollarımızla demiryollarımızın gelir ve harcamaları yönünden yapacağımız kısa bir mukayese, yukardaki müşahedelerimize belki de ışık tutabilecek nitelikte olacaktır.

Nitekim, son yıllarda değişik bülten ve yayın organlarında verilen istatistik bilgilerden faydalanılırsa, Türkiye'de karayolu ve demiryolu sektörlerinde girişilen yatırımlara yapılan hacamalarla tahsis edilen gelirlerin gösterdiği seyrin aşağıdaki gelişmeye uyduğu söylenebilir:

Cari fiatlarla⁵

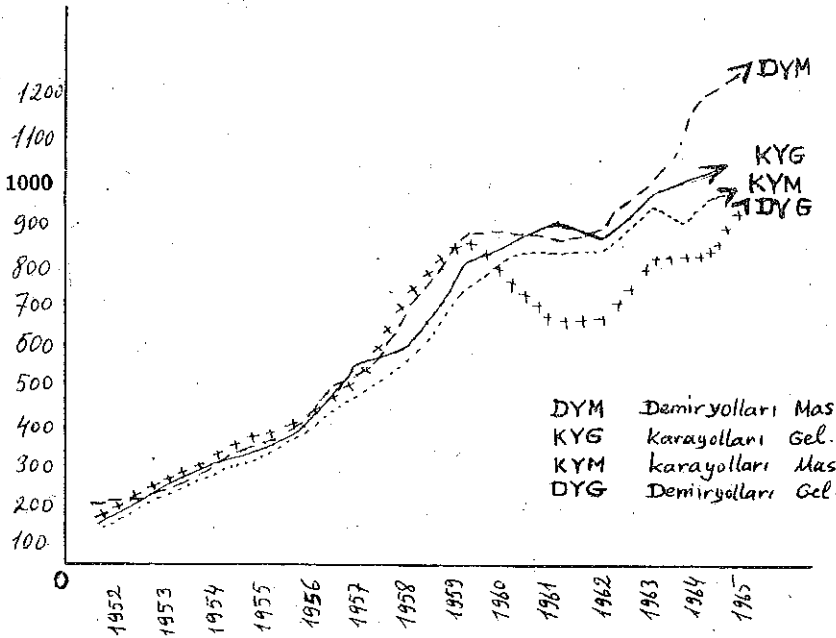
(Milyon T.L.)

Yıllar	Demiryolları		Karayolları		
	Gelirler	Giderler	Gelirler (Ödenekler)	Amerikan yardımı	Giderler (Harcamalar)
1950	-	-	65	25	62
1951	-	-	89.4	13	84
1952	190	206	189	9.4	173.5
1953	248	220	223	15	204
1954	-	-	204.4	18	191
1955	362	356	337	8	310
1956	396	396.5	382	0,4	361
1957	500	504	524.4	4.4	489.5
1958	722	700	547.5	2	508
1959	827	882	818	3	727
1960	737	895	865.5	-	805
1961	669	891	913	-	829
1962	694	935,4	882	9	845
1963	811	1045	998	-	981
1964	806	1196	1046.4	-	978
1965	976.5	1238	-	-	-

5) Yukardaki tabloda verilen rakamlar içinde, demiryolları için olanlar, 1956 ya kadar kısmen «Münakale Ekonomisi» adlı kitabımızdan (2 inci baskı, s. 184) ve kısmen de değişik yıllara ait bulabildiğimiz TCDD Yıllık İstatistik özetlerinden, 1956 dan sonraki rakamlar da yine TCDD'nin 1966 yıllık Bülteni Özetinden (s. 47, tablo 1) çıkarılmıştır. Karayolları için verilen rakamlar ise, «Türkiye Karayolları İstatistik Yılı»nın 1964 tarihli son bülteninden alınmıştır (s. 102, tablo 1).

Yukarıdaki tablo da göstersmektedir ki, demiryolumuza yapılan harcamalar hemen hemen devamlı olarak elde edilen gelirleri aşmakta ve sorumlu müessese devamlı zararlar ile bu açığı kapatamamakta, karayollarımıza ayrılan ödenekler (veya gelirler) ise girilen harcamalar toplamını devamlı olarak aşmaktadır. Nitekim aşağıdaki grafik durumu daha açık olarak göstermektedir:

1954 - 1965 arasında
Demiryolu ve Karayollarının
gelir gider trend'i (7)



6) Karayollarının rakamları, Karayolları Genel Müdürlüğü'nün bütçe ödenek ve harcamalarını göstermektedir. Gelirler bölümündeki Amerikan yardımları, çapı ve oranı bakımından bir fikir vermek için eklenmiştir.

7) Karayolları gelirlerini (KYG), karayolları giderlerini (KYM) demiryolları gelirlerini (DYG) ve demiryolları giderlerini (DYM) göstermektedir.

Grafikte açıkça belirdiği (yıllar) üzere, memleketimizde, demiryolu sektörünün 1959 dan sonraki kaynakları (gelirleri) dışında, kara ve demiryollarımız harcamalar (gider) ve gelirler bakımından, hemen hemen paralel bir trend göstermektedir. Yalnız 1959 dan sonra demiryollarımızdaki gelir - harcama açığı, 1963 deki nisbi bir daralmaya rağmen, devamlı olarak artmaktadır. Belki 1964 den itibaren gelirlerdeki artış hızı giderlerdeki artış meylinde daha belirli görüldüğünden, aynı tempoda devam edilirse, demiryollarımızdaki açığın azalacağı düşünülebilir.

Ancak Türkiye'de, karayolları ile demiryolları arasındaki en bariz «strüktürel» fark, bu konuda karayollarımızın hemen hemen devamlı gelir veya kaynak fazlalığına karşı, demiryollarında, özellikle 1959 dan sonra, gider çokluğunun gelir seviyesini gittikçe genişliyerek aştığıdır. İki sektör arasındaki bilinen rekabetin bu sonucu doğurduğu muhakkaktır. Arzu edilen şey, bu gediğin kabil olduğu kadar kapatılmasıdır.

b — *İlk Beş Yıllık Plân hedeflerine göre varılan seviye:*

Yukarıdaki tabloda çizilen eğrilerin istikameti, 1959 dan bu yana, demiryollarında girşilen masrafların, elde edilen gelirleri gittikçe açılarak aştığını göstermektedir (1945 den sonraki nisbi trend daralmasına rağmen). Aynı şekilde, karayollarımızda devamlı olarak elde edilen fazla gelirlerin de, 1959 dan sonra -1961 yılı hariç- demiryollarımızdaki masraf seviyesinin altında fakat 1959 - 1963 arasında bütütin düşen demiryolları gelir seviyesinin oldukça üstünde olduğu görülmektedir.

Nitekim İlk Beş Yıllık Plânda yol ve taşıt yatırımları olarak öngörülen miktarlar aşağıdaki rakkamlara varmakta idi (8) :

8) Bk: İlk Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1963-1967), s. 390-391, (tablo 297/3 ve 298).

(Milyon T.L.)
Karayolları ve demiryolları
(a) yol yatırımları

	1963	1964	1965	1966	1967	g. toplam
Demiryolları	159.5	162	223.5	332	513	1.390
Karayolları	547.5	540	570	571	580	2.808,5
Toplam	707	702	793.5	903	1093	4.198,5

(b) taşıt yatırımları

Demiryolları	50	200	220	467	546	1.483
Karayolları	78	106	130	150	214	678
Denizyolları	31	42	71	70	90	304
Toplam	159	348	421	687	850	2.465

Yukardaki resmî makamlara göre, İlk Beş Yıllık Kalkınma Plânında 5 yıl için ulaştırma sektörlerimize yol ve taşıt olarak yapılması düşünölen yatırım miktarları aşağıdaki yekûnları bulacaktır:

(Milyon T.L.)

1963 de	866
1964 de	1050
1965 de	1214,5
1966 da	1590
1967 de	1943

Genel Toplam 6.663,5

Halbuki 1967 yılı programında İlk Beş Yıllık Kalkınma Plânındaki rakamlar açılarak, 1963-1965 yılları için gerçekteşen ulaştırma sektörü yatırımlarıyla 1966 ve 1967 yılları için programlaştırılmış bulunan yatırımlar ,kamu ve özel sektörler'e ayrılma bakımından da aşağıdaki seyri göstermektedir:°

Ulaştırma Sektör
Yatırımları
(milyon T.L.)

	Gerçekleşme				Program	
	1963	1964	1965	1966	1967	Toplam
Kamu sektörü	1233	1000	1145	1554	1591	6523
Özel sektör	200	300	450	500	750	2200
Toplam	1433	1300	1595	2054	2341	8723

Yukardaki iki tabloda görülen rakamların da açıkça gösterdiği üzere, beş yıl için tespit edilen yatırım tutarları için ayrılan miktarlar, proje kredilerinin de ilâvesi ile bu devre sonunda 8.723 milyarı, yani takriben 9 milyar T.L. sını bulmuştur denilebilir. (1966 ve 1967 yılları rakamları kesin olarak gerçekleştirilmemekte olup bu toplamın 9 milyar lirayı aşacağı tereddütsüz söylenebilir).

SONUÇ

Buraya kadar vermeğe çalıştığımız izahlarla modern ulaşırmada finansman meselesinin önemli ekonomik unsurları üzerinde durarak, memleketimizin bu açıdan ne durumda olduğunu belirtmeğe çalıştık.

Türkiye'nin ulaştırma sektörlerine yönelttiği yatırımlar son Beş Yıllık Kalkınma Plânı dönemi sonunda 9 milyar lirayı aştığına göre, bu miktar içinde kamu sektörü yatırımlarının özel sektör yatırımlarına oranla hemen hemen 3 kat bir seviyeye ulaştığı görülmektedir.

Bu durumda, memleketimizde yol ve taşıt yatırımlarının finansmanı dâvasının, neticede ancak bütçe gelirleri yolu ile kapanmak zorunda olduğu reallitesi ortadadır. Yukarıda özetlediğimiz tablolar ve grafik de, Türkiye'de bu ulaştırma harcamalarının büt-

9) Bk.: 1967 Yılı Kalkınma Programı, DPT yayınları, Birinci Beş Yıl (1963-1967), s. 316, tablo 256. Bu rakamlar, nakit yatırım harcamalarıyla proje kredileri toplamını ifade etmektedirler.

çe gelirleri yolu ile kolay kolay kapatılmıyacağını göstermektedir. Şu anda İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı elimizde olmadığına göre, bu husustaki resmî «projeksiyonlar» hakkında da her hangi bir bilgi veya tahmine sahip değiliz.

Ancak burada, açıkladığımız esaslardan hareket ederek, ve karayolu demiryolu toplam harcamalarının da ulaştırma sektörleri genel yatırımlarının hemen hemen ortalama 2/3 ini teşkil ettiğini hatırlayarak, bazı sonuçlara varabiliriz:

1 — Bir kere önümüzdeki yıllarda ulaştırma sektörlerindeki kamu faaliyetinin üstünlüğünü ve kamu menfaati faktörünün hemen hemen bütün millî transpor sektörlerindeki önemini göz önüne getirirsek, daha uzun bir süre bu ulaştırma yatırımları açığıın devam edecek bir karakter göstereceğini kolayca söyleyebiliriz. Şu halde ulaştırmada «devlet finansmanı prensibi» memleketimiz de, bütün gelişme halindeki ekonomilerde olduğu gibi, hâkim bir karakteristik arzelmektedir.

2 — Kaldı ki, İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı Hedefleri ve Stratejisi göz önüne getirilirse, «dış yardımlar yolu ile finansmanın gayri sâfi millî hasılanın % 2 sini aşmıyacağı, % 7 gelişme hızını sağlamak için «GSMH'nın % 22,5'i seviyesinde yatırıma gidileceği» ve bu yatırımların «% 20,5 yurt içi tasarruflar ve ancak % 2 sinin» kalkınma kredisi niteliğindeki uzun vadeli ve düşük faizli» istikrazlarla besleneceği ifade olunmaktadır. Bu durumda İkinci Plân hedeflerine varmak için, ulaştırma sektörleri yatırımlarını finanse edecek tasarruf kaynaklarının temelini bütçe yolu teşkil ederken, yukardaki son tablonun verdiği rakamlara da bakarak, özel sektör yatırımlarını meselâ 1967 de kamu yatırımlarının % 50 sine ve toplam yatırımların % 32 sine yaklaştığı gözükmektedir. Bu gelişme İkinci Beş Yıllık Plân döneminde devam ettirilebilirse, meselâ 1967 de toplam yatırımların hemen hemen % 75 ini karayolları çektiđine¹⁰ ve bu sektörde yol yatırımları da taşıt yatırımlarının oldukça üstünde bulunduğuna göre, özel sektörün millî ulaştırma finansman mekanizmasına iştirak yayının önümüzdeki plân döneminde de büyük çapta tasarruflara bağlı kalacağı

10) Bk.: DPT 1967 yılı programı (1963-1967), s. 317 tablo 258 deki rakamlardan çıkarılmıştır. (Karayolu yatırımı 1765 milyon, genel toplam 2341 milyon T.L.).

ortaya çıkmaktadır. Şu halde özel sektörün bu ulaştırma finansmanına katılması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

3 — Ulaştırma sektörlerinin finansman kaynakları açısından dış yardıma başlanma prensibi böylece zayıflayınca, ağırlık merkezi kamu sektöründe görülmekle beraber, memleketimizde özel sektörü de, gerek yol ve gerek taşıt yatırımlarının finansmanı bakımından vergi veya diğer zorlayıcı partisipasyon yolları ile bu geniş masraflara iştirak ettirmek usulleri düşünülme gerekir. Özellikle karayollarımızda bu sisteme gitmekle, millî ulaştırma sektörlerimizden en önemli yeri tutan bir faaliyet alanının haksız rekabet durumunda oluşu şeklindeki üstünlüğünü, diğer transpor sektörleri karşısında (özellikle demiryolları), nisbeten de olsa gidermiş oluruz.

4 — Ancak, yukarıda özetlenen hedeflere varmak için ulaştırma sektörleri gelirlerinin de arttırılması çarelerine bakmak gerekir. Üçüncü Beş Yıllık Plân döneminde ulaşılması düşünülen ödemeler dengesi seviyesine varmak ve dış kaynaklardan sağlanacak uzun vadeli ve düşük faizli kalkınma kredisi mekanizmasından sıyrılıp normal kredi sistemine kavuşabilmek için, millî tasarruftan ulaştırma sektörlerimizde de faydalanabilmek tek yoldur. Bu finansman yolu yanında, kamu ve özel yatırımlarını geliştirmek de çifte hedef olarak belirmektedir. Ayrıca belirli transpor sektörlerimizde de gerekli reorganizasyon tedbirlerini almak rasyonel olmayan masraflardan kaçınarak, imkân olduğu oranda, bu işletmeleri verimli ekonomik teşebbüsler haline getirmek de, kaçınılmaz bir zorunluluk karakteri arz etmektedir.

Ancak yukarıda özetlemeğe çalıştığımız amaçlara yaklaşabildiği oranlardadır ki, ulaştırma sektörlerimize akan yatırımların finansman kaynakları, ekonomik verimlilik fonksiyonunu gerçekleştirebileceklerdir kanaatindeyiz.

Faidelenen başlıca eser ve yayınlar

A — ESERLER

- Barda, S. : Münakale Ekonomisi (2. baskı) İst. 1965
Bigham, T.C. : «Transportation, Principles and Problems» New York 1947.
Bonavia, M.R. : «The Economics of Transport» London 1954.
Fair, M.L. and Williams Mr. E.W. : «Economics of Transportations» New York, 1950.
Johnson, F.R. : «Government Regulation of Transportation» New York, 1938.
Locklin, P. : «Economics of Transportation», Chicago 1947.
Mans, Sir Osburn : «International Sea Transport», London 1945.
McDawell, Carl E. and Helen M. Gibbs : «Ocean Transportation» New York 1954.
Milne, A.M. : «The Economics of Inland Transport» London 1955.
Parmelee, J. : «The Modern Railway», New York 1940.
Pigou, G. : «Traité d'économie politique: Transports (Tome I, Vol. III) Paris 1942.
Ponsonby : «London's Passengers Transport Problem» London 1950.
Schumer, L.A. : «The Elements of Transport», London 1955.
Symposium International de Bruxelles : «Symposium International sur la théorie et la pratique dans l'économie de transports» Strasbourg 1965 (Publication de CEMT: Conférence Européenne des Ministres des Transports).
Tripp, H.A. : «Road Traffic and its Control» London 1938.
Doç. Tütengil, C.O. : «İktisadi ve İctimai Bakımdan Türkiye'nin Karayolları», İstanbul 1961.
Walker, G. : «Road and Rail, an Enquiry into the Economics of Competition and State Control», London 1947.
Westmeyer, R.E. : «Economics of Transportation», New York 1952.
Wilson, G.L. Huebner, G.G., Johnson E.E. : «Transportation Economic Principles and Practices», London, New York 1940.

B — DİĞER YAYINLAR

Annual Bulletin of Transport Statistics for Europe - Birleşmiş Milletler
Avrupa İktisadi Komisyonu Transpor Dairesi Yayını.

Aylık İstatistik (Değişik Yıllar Bültenleri).

Bayçu, O. : «Türkiye'de Karayolu» (br.) Ankara 1957.

Bayındırlık İşleri Dergisi (Cumhuriyetin 14. Yıldönümü dolayısıyla ya-
yınlanan br.) Ankara 1937.

Demiryolu Dergisi (DDY yayını), değişik yıllar.

Denizcilik Bankası Raporları ve değişik etüdüleri.

Devlet Demiryolları İşletmesi Statistik Özeti (değişik yıllar).

DPT yayımları OPE : Kalkınma Plânları ve yıllık programlar (1963-1967).

Prof. Haurath, J.J. : «Türkiye limanları hakkında rapor», İst. 1957.

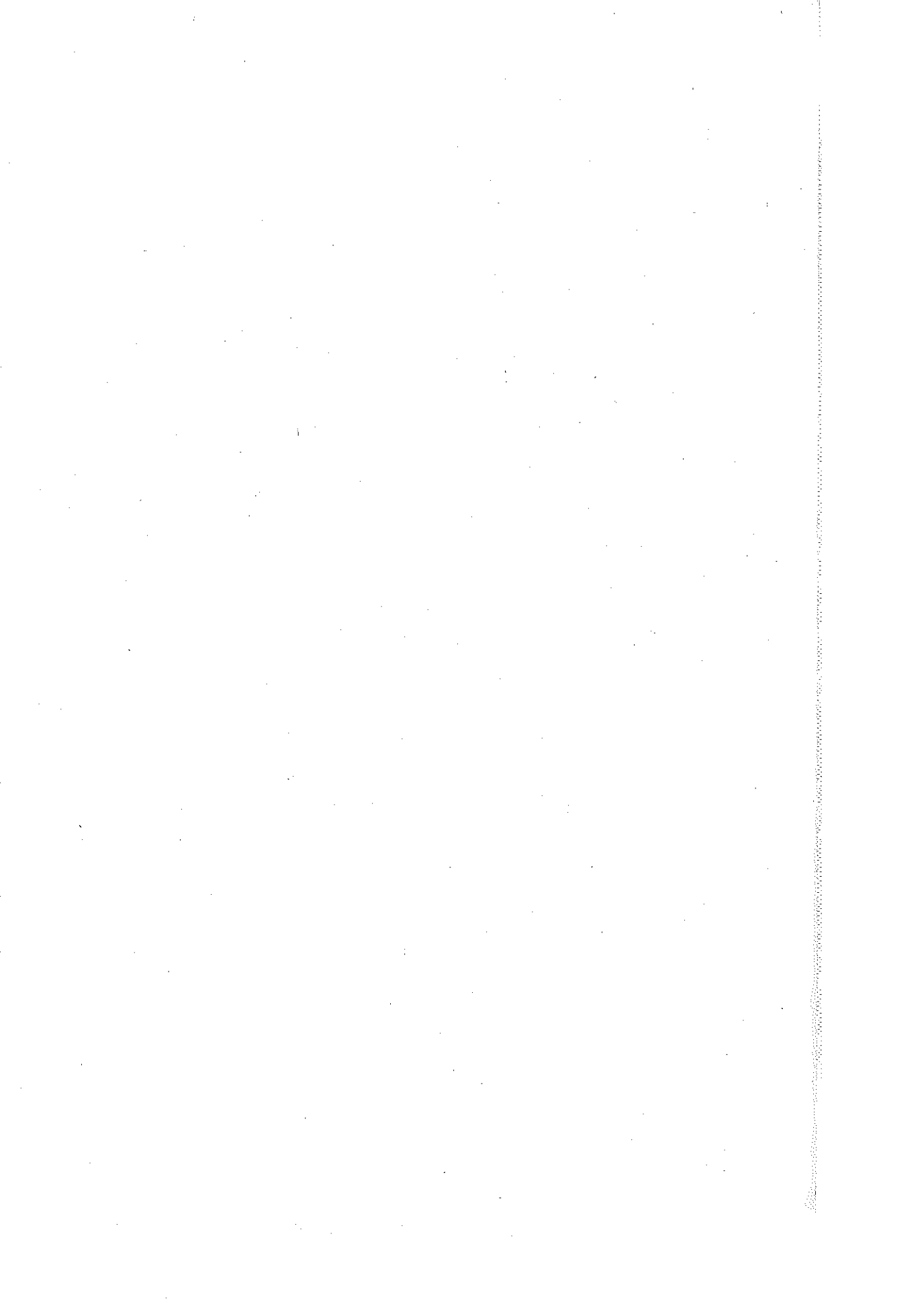
Interstate Commerce Commission : Annual Reports (değişik yıllar).

Karayolları İstatistik Yılığ (değişik yıllar).

Railways Year Book (değişik yıllar) Milletlerarası Karayolu Federasyo-
nu yayını).

Türkiye Karayolları resmi Bültenleri.

Ulaştırma Seferberliği barışta nasıl hazırlanmalı ve nasıl uygulanmalı?
(Genel Kurmay Başkanlığı Yayınları) Ankara 1951



VERGİ YÜKÜNÜN GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLER BAKIMINDAN DAĞILIŞI

Tacettin GÜVEN
T.S.K.B. Tahsil ve Takip Md.

A — VERGİ YÜKÜ HESAPLARININ ÖNEMİ :

Bilindiği üzere, birinci cihan harbinin başlangıcına kadar devletlerin masrafları fazla olmadığından, vergi ödemeleri, millî gelirin % 5 - 6'sını geçmemekte ve tediye olunan vergilerin azlığı mükelleflerin satın alma gücüne hissedilir bir baskı yapmadığı için, vergi yükü ve dağılışı konusuna gereken önem verilmemekte idi. Hernekadar bu devrede maliye kitaplarında ve ileri memleketlerin bütçe gerekçelerinde vergi yüküne dair bazı tahminlere ve milletlerarası mukayeselere rastlanmakta ise de, bu türlü tahminler çok mahdut olduğu gibi, bugünkü anlamda ve ilmi usullere göre hazırlanmış vergi yükü hesapları niteliğini de haiz değildi.

Birinci dünya savaşı, bunu takip eden iktisadi krizler ve nihayet ikinci dünya savaşının milletlerin bünyelerinde yarattığı siyasi, içtimai ve iktisadi değişiklik, devlet masraflarının artmasına sebep olmuş ve hükümetler, mükelleflerinden her geçen yıl bir evvelkine kıyasla daha çok vergi almaya mecbur kalmışlardır. Bu durum ilim adamlarını ve tatbikatçıları, vergilerin toplum içinde muhtelif sınıflar arasında nasıl dağıldığını ve şahsî gelirden vergi olarak devlete intikal eden hissenin ne olması lâzım geldiğini tetkike zorlamıştır. Böylece «vergi yükü» problemi ekonomist, maliyeci ve istatistikçileri en çok meşgul eden bir konu haline gelmiş bulunmaktadır. Bilhassa ikinci dünya harbinden sonra NATO, Müşterek Pazar ve benzeri milletlerarası topluluklar «vergi yükü» hesaplarının lüzum ve önemini ön plâna yitmiştir.

Bugünkü hesaplara başlangıç sayılabilecek ilk vergi yükü tahminleri ile ilgili çalışmalar, 1919 yılında İngiltere'de başlamıştır.

İngiliz iktisatçılarınin öncülük yaptığı bu ilk vergi yükü hesapları, daha sonra Amerika Birleşik Devletlerinde bir hayli geliştirilmiştir. Halen Amerika, Kanada, İngiltere, Fransa ve Hindistan, vergi yükü hesaplarını tesbitte en ileri memleketler arasında sayılmaktadır. Türkiye'de henüz gerçek anlamda yani gelir grupları veya fertler itibariyle vergi yükü hesapları yapılmamıştır. Bizdeki çalışmalar daha ziyade tek vergi veya vergi grupları itibarile basit tahminlere ve toplam vergi yükünün tesbitine münhasır kalmaktadır.

Vergi yükü hesaplarının önemi ve tarihçesi hakkındaki bu çok kısa izahattan sonra şimdi konuşmamın esası ile alakalı kısmına geçiyorum.

Bu kısımda sizlere sırasıyle: 1 — Vergi yükü anlamı, 2 — Vergi yükünün unsurları ve hesaplanması, 3 — Türkiye ve diğer memleketlerin vergi yüklerinin dağılışının mukayesesinden bahsettikten sonra Türkiye'de vergi yükünün derecesi hakkında şahsî görüşümü belirtmeye çalışacağım.

B — VERGİ YÜKÜ ANLAMI :

Genel olarak vergi yükü, «belli bir devre zarfında devlete ve diğer amme hükümü şahıslarına yapılan ödemelerle aynı devre zarfındaki gelir arasında adedi münasebettir» şeklinde tarif edilmektedir. Bu tarifin riyazi olarak ifadesi, vergi yükü = vergi/gelir'dir.

Vergi yükü, ekonominin bütününe kavrayan toplum için düşü-nülebileceği gibi, ekonominin muayyen bir sektörü veya aynı gelir grubuna giren fertler topluluğu veyahut teker, teker gerçek kişiler için bahis konusu olabilir. Sektör grup veya fert üzerinde nihai olarak kalan vergiler, bunların gelirine nisbet edilerek sektör, grup veya ferdin vergi yükü bulunabilir.

Vergi yükü, «subjektif ve objektif yük» olmak üzere, ikiye ayrılır. «Subjektif yük», vergi ödemesi dolayısıyla hissedilen psikolojik tazyiktir. Bu tazyiki hesaplamak mümkün olmadığından, vergi yükü hesabının dışında kalmaktadır. Diğer taraftan, devlet hizmetlerinden faydalanma derecesine göre bu faydalanmanın değerinin, ödenen vergiden mahsubundan sonraki bakiye nisbete «Hakiki objektif vergi yükü» adı verilmektedir. Keza bunun da hesaba ithali imkânsız görüldüğünden, vergi yükü tahminlerinde nazara alınmamaktadır.

Vergi yükü, neticede gelirden azalma yaratan bir faktördür, Gelirdeki bu azalma, ya bizzat ödenen vergilerin başkalarına intikal ettirilmemesinden veya başkaları tarafından ödenmiş olan verginin son süjesi üzerine nihai olarak in'ikasından husule gelebilir.

C — VERGİ YÜKÜNÜN UNSURLARI ve HESAPLANMASI :

Vergi yükünün hesabında şu üç unsur rol oynamaktadır:

- 1 — Vergi,
- 2 — Gelir,
- 3 — Gelirin izafe edildiği topluluk veya fert.

Vergi ve gelir, çeşitli vergi yükü hesabında her zaman yer almaktadır. Üçüncü unsur, hesaba girmemekte, fakat hesabın neticesinin ilgi ve aidiyetini göstermektedir. Çeşitli vergi yükü hesapları bu üç unsura verilen mâna ve esas alınan sınıflara göre yapılır. Vergi yükü hesabı, sınaî maliyetin tesbiti şekline benzemektedir. Gerçekten sınaî işletmelerde maliyet fiyatını bulabilmek için «masraf tevzi ve toplama tablosu» adı verilen tablolar kullanılmaktadır. Bu tabloların dikey kolonu masraf nevelerini, yatay kolonu da masraf yerlerini ihtiva etmektedir. Tablo vasıtasıyla direkt masraflar doğrudan doğruya, indirekt masraflar, bazı emsallerle masraf yerlerine dağıtılmaktadır. Vergi yükü hesabında tablonun dikey sütunu vergileri, yatay sütunu da gelir gruplarını temsil etmektedir. Hesabın sonucuna varabilmek için evvelâ dikey kolona girenleri yani vergileri tesbit etmek ve bunları ait oldukları gelir ünitelerine dağıtmak, bilâhare her ünitenin vergisini gelirine bölmek suretiyle vergi yükü nisbetini bulmak gerekir. Ancak, vergi yükünü hesaplamak sınaî maliyetin tesbiti gibi kolay olmamaktadır. Çünkü; vergi yükünün hesabında en büyük zorluk, vergilerin dağılışı tesbit etmektir. Vergilerin dağılışı yani inikâs, ekonominin en zor, karışık ve meçhullerle dolu bir bahsidir.

Vergi yükünü hesaplariken bir taraftan kantitatif unsurları, diğer taraftan vergi yükünün dağılımı ile ilgili ekonomik problemleri ayrı ayrı incelemek icabeder.

I — *Kantitatif unsurlar:*

Vergi yükü hesabında kantitatif unsurlar, yukarıda bahsedildiği gibi, biri vergi diğeri gelirdir. Derhal şu hususu ilâve edelim

ki, bu iki unsuru tesbit etmek bir hayli müşkülât arzelmektedir. Vergi yükünün hesabında nelerin vergi olduğu münakaşa konusudur. Ayrıca, hesabın tesbitinde, hangi gelir veya hasıla esas alınacaktır. Bu konu da, vergi gibi, nazariyeci ve tatbikatçılar arasında tartışılmaktadır.

a. Vergi:

Vergi yükü hesabının payını teşkil eden vergi nelerden müteşekkildir? Türk ve yabancı araştırmacıların görüşüne göre, vergilerin içersine gerek devletçe gerekse belediye, mahallî idareler ve köylerce alınmış bilumum vergilerle vergi mahiyetindeki mükellefiyetlerin gireceği ihtilâfsızdır. İsmi değişik olmasına rağmen resimler de, mahiyet itibariyle vergi olduğundan, bunların da paya ilâvesi gerekir. Ancak, aşağıda mahiyeti açıklanan ödemelerin vergi sayılıp sayılmayacağı hususunda tereddütler mevcuttur.

Bunlar sırasıyla:

- 1 — Harçlar ve şerefiyeler,
- 2 — Sosyal mükellefiyetler,
- 3 — Enflâsyondan doğan mükellefiyet,
- 4 — Amme borçlarının itfası,
- 5 — Kamu sektörüne ait işletmelerin kârları'dır.

1 — Harçlar ve Şerefiyeler:

Harçların paya alınmasında tereddüt vardır. Bu tereddüt, harçların mahiyeten vergi olmayıp bir hizmet karşılığı alınmış paralar olduğu düşüncesinden doğmaktadır. Kanaatimizce fertler ve gelir gruplarının vergi yükünü hesaplarken harcın mahiyetine bakmak lâzımdır. Şayet harç, mahiyeti itibariyle muayyen bir hizmet karşılığında alınan ve hizmet yaptırılmadığı zaman talep edilme-
yen bir ödeme mahiyetinde ise, hesaba alınmaması, aksi takdirde, paya eklenmesi zaruridir. Şerefiyeler, karakteri itibariyle vergidir. Bu itibarla paya ilâvesi icabeder. Aşağıda izah edileceği üzere, Ekonomide kamu sektörünün payı hesaplanırken her türlü harçların paya ilâvesi zaruridir.

2 — Sosyal Mükellefiyetler:

Son yıllarda sosyal mükellefiyetlerin her memlekette vergi kadar hâтта vergiden de fazla artış olması ve bu nev'i mükellefiyetlerin cemiyetin alt tabakalarını teşkil eden şahısların gelirini çoğaltıcı bir bir vasıf arzetmesi, çalışan ve işverenlerce ödenen sigorta primlerinin vergi yükü hesabında paya eklenip eklenmeyeceği konusunun önemini ortaya koymuştur.

Hernekadar Sosyal Sigortada, bir tarafta prim ödiyenlerin diğer tarafta primden istifade edenlerin mevcudiyeti dikkate alınarak, ödeme ve yararlanmanın birbirini telâfi edeceği, bu sebeple primlerin paya ilâve edilmemesi lâzım geleceği düşünülebilirse de, primleri ödeyenlerle istifade edenler arasında bir eşitlik bulunmadığından, Sosyal Sigorta primlerinin paya katılması gerekir. Kaldı ki, Sosyal Sigortadan yararlananlar daha ziyade düşük gelirli olduklarından, bunların vergi yüklerinin doğru olarak hesabı bakımından, primlerin paya eklenmesi elzemdir. Söz konusu primler nazara alınmadığı takdirde, vergi yükü hesaplarının hatalı sonuç verdiği yapılan tecrübelerle sabittir. Hakikaten 1958 yılında Amerika'da yapılan bir denemede, Sosyal Sigorta primleri hesaba katıldığı zaman vergi yükünün aşağı gelir seviyelerinde hemen, hemen değişmediği; halbuki primler hesaba katıldığı takdirde, gelir dilimlerinin artmasına rağmen, vergi yükü nisbetinin azaldığı görülmüştür. Bu sebeple Sosyal Sigorta primlerinin paya ayrıca ilâvesi zarurî görülmektedir.

3 — Enflâsyondan doğan mükellefiyet:

Bilhassa memleketimiz yönünden önem arzeden diğer bir konu, enflâsyondan doğan mükellefiyetlerin paya eklenip eklenmeyeceği hususudur.

Enflâsyonun, amme masraflarını karşılamak üzere vergi ile aynı gayede kullanıldığı malûmdur. Enflâsyon, özellikle müterakki vergilerde, düşük gelirli kimselerin vergi yükünü artırmaktadır. Gerek bu yönü ve gerekse vergi karakteri arzetmesi sebebiyle, vergi yükü hesabında emisyon miktarının paya eklenmesi düşünülebilir. Fakat hususiyle gelir grupları ve fertlerin vergi yüklerinin hesabında bunun tesir derecesini tayin etmek zor olduğundan hesaba katılmamaktadır. Bununla beraber enflâsyon gelir ve vergi miktarlarını arttırdığından, dolayısıyla kendiliğinden hesaba girmektedir.

4 — Amme Borçlarının itfası:

Bazan bütçede fazlalık meydana geldiği zaman bu fazlanın evvelce Merkez Bankasından alınmış avansların veya dalgalı borçların itfalarına tahsis edilmesi mümkündür. Bu gibi ahvalde enflasyonun tam tersi bahis konusudur. İtfa edilen amme borcunun vergi yükü hesabında doğrudan doğruya nazara alınması hatıra gelebilir. Fakat halihazır hesap tekniği bu olayın yüke olan tesir derecesini tesbite muktedir değildir. Mamahif, amme borcunun ödenmesi sebebiyle, gelir ve vergi miktarları azalacağından, itfa hâdisesi neticede vergi yükünün hesabına müessir olmaktadır.

5 — Kamu Sektörüne ait İşletmelerin Kârları:

Vergi yükünün hesabında vergi, resim ve harçların paya ilâvesinden mada, katma bütçeli idarelerin, döner sermayeli işletmelerin ve iktisadî devlet teşekküllerine ait işletme kârlarının da paya ilâve edilip edilmeyeceği münakaşa mevzuudur. Memleketimizde kamu sektörü hakim bir rol oynadığından, konunun eleştirilmesi zaruri görülmektedir.

Profesör Memduh Yaşa, (Vergi yükü «1962») isimli kitabında bu hususta şu mütalâada bulunmaktadır.

«P.T.T. İşletmelerinden elde edilen net kârın vergi hasılatı içinde mütalâa edilmesi hususunda hemen, hemen ittifak vardır. Amerika'da olduğu gibi, bazı yollardan alınan ücret de -eğer yıl sonunda net bir fazlalık kalıyorsa ve yalnız bu fazlalığa inhisar etmek üzere, aynı karakterdedir. Diğer inhisarlara gelince, bunların bir kısmında -meselâ demiryolu ve denizyolu nakliyatı, su, elektrik, havagazında sarıh olarak görülen bir vergi (nakliyat vergisi, elektrik ve havagazı istihlâk vergisi gibi) mevcuttur ve bu vergi, hizmete müteallik ücretle beraber, fakat ondan müstakil olarak, tahsil edilmektedir. Bu kısmın vergi olduğuna, binaenaleyh hasılatın vergi yüküne esas olacak yekûn içinde yer alması lâzım geldiğine hiç şüphe yoktur.

İnhisara tâbi maddelerin bir kısmında ise, istihlâk edilen her birim için alınacak vergi miktarı kanunda gösterilmiş olmakla beraber, satış fiyatında müstakil olarak görülmemektedir. Fiyatın bu kısmı da vergi sayılmaktadır. Bir kısım inhisarlara ait kanun-

arda satılacak maddelerin fiyatı tayin edilirken bir vergi katılacağına dair hüküm mevcut olmadığı gibi, böyle bir hükmün mevcut olduğu hallerde de vergiden ayrı olarak inhisarcı, umumiyetle bir net gelir elde etmektedir. Bu net gelir vergi mahiyetindedir. Buna mukabil bazı maddelerin, inhisara tabi olmamakla beraber, inhisar ile ilgili bir idare tarafından istihsal veya satışı dolayısıyla elde edilen kârın vergi ile herhangi bir ilgisi yoktur. Meselâ, şaraba konmuş olan istihsâl vergisi şüphesiz vergidir. Fakat bunun dışında olarak inhisar idaresinin şaraptan elde ettiği kârı vergi olarak mütalâa etmeye imkân yoktur.»

Görülüyor ki sayın Profesör, vergi yükünün hesaplanmasında söz konusu amme işletmeleri kârlarının vergi mahiyetinde olup olmadığı esasından hareket etmektedir. İktisadî devlet teşekküllerinin kârları hakkında, Memduh Yaşa'nın kitabında herhangi bir mütalâaya rastlanmamaktadır.

Diğer taraftan aynı mevzuda, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Kürsüsü Öğretim görevlisi Salih Şanver, «Türkiye'de vergi yükü meseleleri 1966» isimli etüdünde, katma bütçeli, döner sermayeli işletme ait kârlardan başka, iktisadî devlet teşekküllerine ait kârların da paya eklenmesi lâzım geleceğini savunmaktadır.

Salih Şanver'in görüşü şudur:

«İktisadî Devlet Teşekküllerinin safi kârları paya dahil edilmeli midir? Bu kalem paya alındığında çıkacak nisbet artık kelimenin dar manâsiyle (Vergi payı) değil (Kamu sektörünün ekonomideki payı) olacaktır. (Vergi yükü) ile (Kamu Sektörü payı) mefhumlarının birbirlerinden ayrılması icabeder. Basit bir model bu ayrılmanın önemini açıklığa kavuşturacaktır. I. (Brezilya) II. (Türkiye) rakkamları ile gösterilen iki ekonomi tasavvur edelim. Her iki ekonomide de G.S.M.H. 100'er milyon TL. olsun. Özel malların istihsali bakımından I inci ekonomide G.S.M.H.'nin hepsi Özel Sektör tarafından yapılsın. II nci ekonomide ise, G.S.M.H.'nin teşekkülünde özel sektörün katkısı % 80, kamu sektörünün katkısı % 20 nisbetlerinde bulunsun, şimdi nazari bir vergi nisbetini her iki ekonomiye uygulayalım. Gerek Özel Sektör ve gerekse kamu sektörü istihsalcilerinin kanunî vergi nisbetinin aynı, yani % 30, olduğunu farzedelim. Bu faraziyeleri tabloya dökersek:

Ekonomi	G.S.M.H.	Özel Sektör Payı	Kamu Sektörü Payı
I	100 milyon TL	100 Milyon TL.	
II	100 » »	80 » »	20 Milyon TL.

Birinci ekonomide 30 Milyon TL. sı vergi ödenecektir. Böylece vergi: G.S.M.H. nisbeti, bu ekonomide % 30'dur. II nci ekonomide 80 Milyon TL. sından 24 Milyon TL., 20 Milyon TL. sından da 6 Milyon TL. olmak üzere, gene 30 Milyon TL. vergi ödenecektir. II nci ekonominin kamu sektöründe 6 Milyon TL. vergi ödenmesinden sonra kalan 14 Milyon TL. sı ne olacaktır? Şüphesiz bu miktar kamu otoritesinin şu veya bu şekilde tasarrufunda bulunacaktır. Modelden çıkan netice şudur: Alışılmış terminoloji ile vergi yükü her iki ekonomide de aynı olup % 30'dur. Fakat I inci ekonomide kamu sektörünün ekonomideki payı % 30 olduğu halde, II nci ekonomide bu pay % 44'dür. Bu durumda her iki ekonomide toplumsal vergi yükünün aynı olduğu şüphesiz iddia edilemez. Çünkü, I inci ekonomide, aynı vergi nisbetine rağmen, fertlerin elinde 70 Milyon TL. harcanabilir gelir kalırken, II nci ekonomide bu miktar 14 Milyon TL. eksigi ile 56 Milyon TL. olmaktadır. Nitekim, Birleşmiş Milletler Asya ve Uzakdoğu İktisadi Komisyonu (ECAFE) nun, (22) az gelişmiş ülke ile ilgili olarak yaptıkları ciddi araştırmada, yalnız vergiler hesaplanmakla kalmamış, kamu teşebbüslerinin kârları da gözönünde tutulmuştur.»

Ekonomide kamu ve Özel sektör beraberliği halinde, yukarıdaki misalden de anlaşılacağı gibi; kamu sektörüne ait 20 Milyon TL. G.S.M.H.'nin 6 Milyon lirasının vergi olarak, bakiye 14 Milyon lirasının da net kâr olarak kamu otoritesine terkedildiği ve neticede fertlerin ellerinde kalacak harcanabilir meblâğ özel mallar istihsalinin tamamının özel sektöre ait bulunduğu takdirde, 70 Milyon lira olmasına karşılık, 56 Milyona indiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan «Toplam vergi yükü» hesabı yerine «Ekonomide Kamu Sektörü Payı»nın hesaplanmasının daha isabetli olacağı kanaatındayım. Ancak, gelir grupları veya fertler itibarile vergi yükü hesabı yapılırken sözü edilen kâr unsurunun her grup veya ferde dağılımını tayin etmek imkânsız olduğundan, vergi mahiyeti taşımayan kârların hesaba ithal edilmemesi icabedeceği düşüncesindeyim.

Vergi yükü hesabında paya ithali gereken meblâğların nelerden ibaret olunacağını tayin etmiş bulunuyoruz. Şimdi hesabın diğeri unsuru olan paydayı yani geliri incelemeye geçebiliriz.

b. Gelir:

Toplam Vergi Yükünün veya ekonomide kamu payının hesabında acaba millî gelir, safi millî hasıla veya gayrisafi millî hasıla rakkamlarından hangisi esas alınacaktır? Hemen ilâve edelim ki, piyasa fiyatı ile değerlendirilmiş safi millî hasıla içerisinde vasıtalı vergilerin dahil bulunması ve bu türlü vergilerin paya ithal edilmiş olması sebebiyle, gelir yerine safi millî hasıla rakkamlarının esas alınması tercihe şayandır. Ancak, amortismanların her işletmede farklılık arz etmesi karşısında nisbetin doğru tesbiti bakımından, payda olarak piyasa fiyatı ile değerlendirilmiş gayri safi millî hasıla rakkamlarının seçilmesi daha uygun olacaktır.

Diğeri taraftan, fert veya gelir grupları itibarıyla vergi yükünün tesbitinde hangi gelirin nazara alınacağı meselesi ortaya çıkmaktadır. Yani, hesabın tayininde nakdi gelir mi, yoksa toplam gelir mi alınacaktır? Şayet nakdi gelire itibar edilecekse, muayyen bir devre içinde nakden ele geçen «dar anlamda nakdi gelir» mi, yahut, devre zarfında nakden veya hesaben ele geçen «geniş anlamda nakdi gelir» mi hesabın unsurunu teşkil edecektir.

İleri memleketlerde dar veya geniş anlamda gelire göre hesaplar yapıldığı gibi, toplam gelire göre de vergi yükü hesaplandığı görülmektedir. Bu üç türlü hesap şekline hangisinin daha münasip olacağı hususunda henüz bir görüş ekseriyetine varılamamıştır. Geniş anlamda gelir ile dar manadaki gelir arasındaki fark, esas itibarıyla, Sermaye artışları ve kurumların dağıtılmamış kârından ibarettir. Vergilendirme ve filyatta sermaye artışı ve dağıtılmamış kârın muayyen bir şahsa atfı imkânsız denecek derecede zor olduğundan, şehirde yaşayanlar için dar anlamda nakdi gelirin ele alınması isabetli olacaktır. Çünkü, şehirde yaşayanların geliri daha ziyade nakdidir. Yalnız bu hesap şekli bilhassa Türkiye gibi halkının ekseriyeti köylerde yaşayan ve gelirinin büyük kısmı aynı olan memleketlerde, köyde yaşayanların vergi yükünün tesbitinde, hatalı sonuçlar yaratabilir. Bu bakımdan şehirde yaşayanlar için dar anlamda nakdi gelir, köylüler için de, toplam gelir esas alınabilir.

Vergi yükü hesabının kantitatif unsurlarile ilgili bu izahattan sonra, şimdi sıra vergi yükünün dağılımını tayin eden ekonomik faktörlerin nelerden ibaret olduğunu izaha gelmiştir.

II — Vergi yükününün Dağılımı ile ilgili Ekonomik Faktörler:

1 — Malûm olduğu üzere her mükellef, vergi ödemeyi bir fedakârlık saymaktadır. Çünkü vergi mükellefin ilk anda satın alma gücünü azaltmakta ve tasarrufunu kısmaktadır. Bu olaya «verginin tazyiki» denilmektedir. Vergi başkalarına aktarılmaya başlayınca bu tazyik yavaş, yavaş azalır ve nihayet verginin ilk ödeyicisi ödediği verginin tazyikinden kurtularak vergiyi başkasına nakletmiş olur. Vergi yükü hesaplarında verginin bu tazyiki nazara alınmaz. Ancak, ilerde izah edileceği üzere, bazı hallerde bu tazyikin nazara alınması zaruridir.

2 — Diğer taraftan fertlerden tahsil olunan vergiler, hazine tarafından tekrar sarfedilmekte ve hazinenin bu sarfiyatı, fert ve cemiyetlerin ekonomik davranışlarında ve cemiyet ekonomisinde etkiler yaratmaktadır. Bu türlü etkilere «Verginin tesiri» adı verilmektedir. Bunlardan vergilerin ödenmesi dolayısıyla husule gelen tesirlerin derecesini vergi yükü hesabında dikkate almaya imkân yoktur. Yalnız, verginin varidat yönü kadar sarfı da vergi yüküne müessir olduğundan, bütçenin bünye ve karakterini de ayrıca dikkate almak gerekir.

3 — Vergi yükünün hesabında en mühim unsur, verginin hakiki dağılımını tayin ve tesbit etmektedir. Bu dağılım, ekonomik bir hâdise olup adına İn'ikâs denilmektedir. Vergi yükünü hesaplayabilmek için in'ikâsı gözönünde bulundurmak şarttır.

Vergi hasılatının birimlere ne suretle dağılmış olduğunu yani in'ikâsını kesin şekilde tayin etmek bugün için imkânsızdır. Zira, ekonomi ilminin halihazır seviyesi, verginin nihai olarak kimin üzerinde kaldığını ve neticede ödenen verginin kimin gelirini azalttığını tayinden mahrumdur. Bu sebeple vergileri birimlere dağıtırken bazı faraziyelere istinat etmek zorunluğunda kalınmaktadır. Faraziyelere istinat etmek ise, vergi yükü hesabının en büyük zaafıdır.

Vergilerin dağılımına dair, klâsik görüş: «Vasıtah vergilerin fiyata dahil edilen bir unsur olduğu ve vasitasız vergilerin ise, mükellefin gelirinden ödendiğidir. Diğer bir deyimle vasitasız vergi-

ler, kanun koyucunun istediğine uygun olarak ilk ödeyenin üzerinde kalmakta ve başkalarına intikal ettirilmemektedir. Vasıtalı vergiler ise, müstahlike artarılmaktadır. Fakat vasıtalı vergilerin nihai olarak kimin üzerinde kaldığını tayin etmek müşkülât arzettiğindedir.

Vergi yükü, çeşitli şekillerde hesaplanabilmektedir. Vergi yükü hesabına dahil olan Vergi, Gelir ve Gelirin aidiyeti unsurundan herbirinin değişik şekiller alabilmesi ve bu şekillerin ayrıca birbirleriyle birleşerek yeni imkânlar yaratması, hesap adedini artırmaktadır.

Prof. Memduh Yaşa, vergi yükü hesap çeşitlerinden milletlerarası mukayeseye en müsait olanının Toplam vergi yükü ve Gelir Grupları itibariyle vergi yükü olduğunu ifade etmektedir.

Buna karşılık Salih Şanver, evvelce açıklandığı üzere, toplam vergi yükü hesabının bir mâna taşımadığından bahisle, bunun yerine «Ekonomide Kamu Sektörü Payı»nın hesaplanmasının daha uygun olacağını ileri sürmektedir. Keza aynı zat, gelir grupları itibariyle vergi yükü hesabı yerine ayrı, ayrı fertlerin (mükellef) vergi yüklerinin hesaplanmasının daha mânalı olduğunu savunmaktadır.

Sayın Şanver, Musgrave'dan de mülhem olarak, «gelirin bölünüşü için bazı gruplar yapılması zarureti vardır. Klâsik iktisatçıların analizinde gelir; ücret, kâr, rant ve faiz olarak faktör payları şeklinde gruplanmıştır. Faktör fiyatlarının genelleştirilmiş teorisinin gelişmesi bu özel payların analitik kesinliğini ortadan kaldırmıştır. Bu şu demektir: Modern cemiyette bütün işçiler gecekondularda yaşamaz, işçi ücretleri her işçi için canı bedende tutacak kadar değildir, diğer faktör payları sahipleri de mutlaka gelirden git-tikçe artan paylar almazlar, gelire boğulmuş değildirler. Ücret cemiyetin gelir merdiveninde üst basamakta olanlarca da alt basamakta olanlarca da elde edilmektedir. Bir kişiye modern cemiyete çeşitli kaynaklardan gelir doğar, böylece gelir bölünüşü probleminin günümüzdeki mihrakı kaynağından müstakil olarak toplam gelir dilimlerine kaymıştır. Gelir bizatihi ferdi bir mefhumdur. «Ahmet'in yıllık geliri 10.000,— liradır» ifadesi müşâhastır ve bu ifadede elle tutulur neticeler çıkmaktadır. Bundan dolayı vergi yükü fert bakımından elle tutulduğunda gerçek manâsını kazanır. Bura-

da sanki ceza hukukunun ceza ehliyeti prensibi ile karşılaşılıyor. Nasıl ceza ehliyeti sadece gerçek kişilere bağlı ise, vergi yükü de gerçekte bu çeşit kişilerle ilgilidir. Vergi yükünün gerçek kişilere bağlanması böylece mantık yolu ile ortaya çıkmaktadır. Durum bu olduğuna göre, toplumsal vergi yükünden veya sektörler vergi yükünden ziyade geliri 10.000,— lira olan kişinin ne ödediği ile geliri 50.000,— Lira olan kişinin ne ödediğini bulmak vergi yükünün hesabında çok daha manâlidir.» demektedir.

Gerçekten vergi kanunları muafiyet ve istisnalarla dolu Türkiye gibi bir memlekette gerçek vergi yükünün tesbiti ancak mükellef olan fertlerin ayrı, ayrı ele alınması suretiyle bulunabilir. Kaldı ki, gelir gruplarının tanzim ve tesbiti işi, birçok müşkülâtle doludur. Bu sebepten vergi yükünün fertlere göre hesaplanması lâzım geleceği görüşüne iştirak ediyorum.

D — TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNÜN DAĞILIŞI ve DİĞER
MEMLEKETLERLE MUKAYESESİ :

I — Gerçek kişilerde vergi yükünün dağılışı:

Yukarıda bahsetmiş olduğum gibi Türkiye'de henüz gerçek anlamda vergi yükü hesabı yapılamamıştır. Bununla beraber bazı yabancı araştırmacıların dikkate şayan etüdlerine rastlanmaktadır. Bu bölümde gerek yabancı kaynaklar, gerekse yerli etüdlere yararlanmak suretiyle Türkiye'nin toplam ve sektörler itibarile tek ve vergi grupları bakımından ve nihayet gelir grupları yönünden vergi yüklerinin dağılışı belirtmeye ve imkân nisbetinde diğer memleketlerle mukayese ve tahlile çalışacağız.

a) Toplam Vergi Yükü ve Ekonomide Kamu Sektörü Payı:

Türkiye'nin toplam vergi yükünü tesbit etmek oldukça kolaydır. Devlet İstatistik Enstitüsü millî gelir tahminleri ve Devlet Gelirleri Bülteninden edinilen bilgilere nazaran, memleketimizin 1958 - 1964 yıllarına ait gayrisafi millî hasılası, genel bütçe vergileri toplamı ve bu bilgilere müsteniden çıkarılmış vergi yükü nisbetleri aşağıda gösterildiği gibidir.

Yıl	G.S.M.H.	Genel Bütçe Vergileri	
	(Milyar Lira)	(Milyar Lira)	Vergi Yüğü (%)
1958	38.506	4.142	10.76
1959	47.726	5.535	11.60
1960	50.969	5.671	11.13
1961	53.719	6.699	12.47
1962	60.300	7.114	11.80
1963	69.024	8.424	12.20
1964	73.840	9.292	12.58

Bu nisbetlerin vasıtasız ve vasıtalı vergiler bakımından bölümünü, bu tip vergi miktarları ve yüzdeleriyle birlikte, aşağıda gösterildiği gibidir.

Yıl	Vasıtasız		Vasıtalı		G.S.M.H. Oranı (%)		
	Vergi	(%)	Vergi	(%)	Vasıtasız	Vasıtalı	Toplam
1958	1.364	32.9	2.778	67.1	3.55	7.21	10.76
1959	1.847	33.3	3.688	66.7	3.87	7.73	11.60
1960	2.174	38.3	3.498	61.7	4.27	6.86	11.13
1961	2.626	39.2	4.073	60.8	4.89	7.68	12.47
1962	2.336	32.8	4.778	67.2	3.87	7.93	11.80
1963	2.752	32.5	5.672	67.5	3.99	8.21	12.20
1964	3.040	32.6	6.252	67.4	4.12	8.46	12.58

1967 yılı içinde vasıtalı vergilere yapılan zamlarla vasıtasız ve vasıtalı vergi yüzdelerinin sırasile % 30 ve 70'i bulacağı tahmin edilmektedir. Diğer memleketlerin vasıtasız ve vasıtalı vergi nisbetleri ise aşağıda açıklanmıştır.

Memleket	Az Gelişmiş Ülkeler		Memleket	Gelişmiş Ülkeler	
	Vasıtasız V. (%)	Vasıtalı V. (%)		Vasıtasız V. (%)	Vasıtalı V. (%)
Hindistan	33	67	Amerika	45	55
Arjantin	23	77	Almanya	56	44
Yunanistan	30	70	Japonya	59	41
			İtalya	28	72

Yukarki vergiler toplamına mahallî idarelerce alınan vergiler, sigorta primleri ve döner sermayeli amme işletmelerinin kârları eklendiği takdirde vergi yükü şöyle olmaktadır¹.

Yıl	(%)
1958	13.68
1959	15.23
1960	15.41
1961	16.13
1962	15.48
1963	15.71
1964	16.30

Mevzubahis miktarlara, köye has imece vesaire gibi vergiler ile İktisadi Kamu İşletmelerinin beyan edilmiş net kârlarını ilâve edersek Türkiye'de Kamu Sektörü Payının % 17 civarında olduğu görülür. Buna mukabil az gelişmiş ve gelişmiş memleketlerin başlıcalarının vergi yükü aşağıda gösterilenlerden ibarettir.

Memleket	Az Gelişmiş Ülkeler		Gelişmiş Ülkeler		
	Fert Başına Millî Gelir (TL.)	Vergi Yüklü (%)	Fert Başına Millî Gelir (TL.)	Vergi Yüklü (%)	
Tanganika	630	12.23	İtalya	7.718	23.53
Uganda	725	17.14	Fransa	14.000	28.90
Hindistan	817	8.28	İngiltere	13.620	37.09
Nijerya	908	8.41	Y. Zelânda	15.900	33.18
Seylan	1.180	19.35	İsveg	18.500	33.31
Kolombiya	2.450	12.87	Amerika	27.400	29.31
Türkiye	2.179	12.58	Almanya	14.000	29.31

Bu mukayeseden, Türkiye'de vergi yükünün seviyesi hakkında bir neticeye varmak mümkün müdür? Bazı Türk ekonomistlerine göre, yalnız vergi yükü nisbetlerini mukayese etmekle muayyen bir memlekette vergi yükünün ağır veya hafif olduğuna hükmedilemez. Bu konuda tam bir sonuca ulaşabilmek için mezkûr nisbetlerin fert başına millî gelirle bağlantılı olarak mütalâası lâzım gelir.

1) Tabloda görülen nisbetler, genel bütçe vergilerinin millî gelire olan oranlarını ifade etmektedir.

Derhal şu hususu belirtelim ki, sözü geçen tahlil yapılsa dahi, mukayeseden vergi yükünün fazla ve noksanlığı hakkında bir netice çıkarmak imkânı bulunamayacaktır. Çünkü, yukarki tablo dikkatle incelendiği zaman, meselâ Seylan ve Uganda'nın fert başına millî geliri Türkiye'den az olmasına rağmen, bu memleketler Türkiye'den fazla vergi tahsil etmekte, hatta bu memleketlerde tahsil olunan vergiler, gelişmiş memleketler seviyesine yaklaşmaktadır. Keza, gelişmiş ülkelerin kendi aralarındaki mukayesede ise, fert başına millî gelire vergiler arasında tam bir bağın bulunmadığı görülmektedir. Bu bakımdan münhasıran fert başına millî gelire bağlantılı olarak yapılacak mukayese, bizi hüküm vermeye sevkedememektedir. Mukayeseden müsbet bir sonuca varabilmek için, aynı zamanda kamu harcamalarının terkiibini de tahlil süzgecinden geçirmek lâzımgelir. Ancak ondan sonra milletlerarası vergi yükü mukayeselerinden bazı sonuçlara ulaşmak mümkün olabilir.

16 az gelişmiş memleketin kamu giderlerinin terkiibi hakkında A. MARTİN ve W. LEWIS tarafından hazırlanmış olan bir etüd konumuza ışık tutucu mahiyettedir. Mevzubahis etüdde görülen memleketlerden tipik birkaçının kamu giderlerinin yüzdeleri ile Türkiye'ye ait olanlar aşağıya çıkarılmış bulunmaktadır: ¹

Kanun giderleri	Tanganika	Hindistan	İtalya	Fransa	İngiltere	İsveç	Amerika	Türkiye
İdare giderleri	3.87	3.09	3.76	3.32	2.36	3.07	2.40	2.85
Eğitim giderleri	1.70	0.77	2.99	1.97	3.47	4.27	2.40	2.30
Sağlık giderleri	1.28	0.44	2.08	1.62	3.28	2.57	0.92	1.21
İktisadi giderler	3.83	1.85	3.96	3.90	2.41	3.35	1.52	6.34
Sosyal Güvenlik	0.50	0.18	4.33	3.51	5.84	5.59	3.49	1.76
Savunma	0.27	1.91	5.33	9.49	9.89	3.74	13.90	5.72
Devlet borcu	0.33	60	1.97	1.97	4.77	0.81	2.16	1.14
Sair	0.13	—	0.16	—	1.98	0.09	0.64	1.48
Toplam	11.91	8.84	24.58	25.78	34.00	23.49	27.43	22.80

Yukarki tablodan çıkarılan ilk netice gelişmiş ülkelerde sosyal güvenlik harcamalarının, az gelişmişlere nazaran fazla olduğudur.

¹ Yabancı memleketlere ait rakamlar 1952 - 1953 yıllarına aittir. Türkiye'ye ait nisbetler ise, Ziya Eralp'ın «Devlet Maliyesi» isimli kitabından alınmıştır ve 1953 yılı nisbetlerini göstermektedir.

Bu türlü harcamalar daha ziyade cemiyetin düşük gelirli tabakalarına yöneldiğinden, gelişmiş memleketlerde düşük gelirli tabakaların vergi yükününün daha az olduğu sonucu çıkarılabilir. Ayrıca mezkûr tablo, gelişmiş ülkelerde eğitim ve sağlık masraflarının fazla olduğunu göstermektedir. Bu durum, gelişmiş memleketlerde vergi yükünün düşük gelirliler lehine seyrettiğinin alâmetidir. Türkiye'de ise, sosyal güvenlik masraflarının azlığı, vergi yükünün daha ziyade düşük gelirlilerle yöneldiğini ifade eden bir misaldir.

b) *Sektörler itibarile Vergi Yükünün Dağılışı:*

Türkiye'de sektörler itibarile vergi yükünün dağılışı ilk defa Fransa'dan getirilen Mr. Picharles tarafından hesaplanmıştır. Bu zatın hesapları 1930 yılına aittir. Sözü edilen şahsın tahminlerine göre, Türk ekonomisindeki sektörler itibarile vergi yükü dağılışı sırasile, ziraate % 7.05, sanayi ve ticarete % 1.85, meskenlerde % 15.60, memur ve işçilerde % 18.40'dır. Bu mevzuda ikinci araştırma, Maliye Bakanlığı tetkik Kurulu Baş Raportörü Nazif Öker'e aittir. Bu hesaplar sonunda sektörlerin vergi yükleri aşağıdaki şekli almaktadır.

Sektör	Vergi Yüğü(%)
Ziraat	7.45
Ticaret, sanayi	6.81
Mesken	16.84
Hizmet	34.11

Aynı araştırmacı son defa 1953 yılı için bir tahmin daha yapmıştır. Ancak bu tahminde yalnız vasıtasız vergiler esas alınmıştır. Hesaplama sonunda şu nisbetler bulunmuştur.

Sektör	Vasıtasız Vergiler Yüğü (%)
Ziraat	1.8
Sanayi	6.5
Ticaret	10.5
Nakliyat	2.7
Mesken	7.5
Hizmet	7.4

Nazif Öker'in takip ettiği usulden hareketle tarafımızdan 1963 yılı için yapılan bir denemede ise şu nisbetler tesbit edilmiştir:

Sektör	Vasıtasız Vergiler Yüğü (%)
Ziraat	1.—
Sanayi	10.—
Ticaret	13.5
Ulaştırma	1.4
İnşaat	1.3
Hizmetler	8.—

1953 ve 1963 yıllarına ait nisbetlerin mukayesesinde, ulaştırma sektörünün vasıtasız vergi yükünde azalma, buna mukabil mesken, ticaret, sanayi ve hizmetler sektöründe artış husule geldiği anlaşılmaktadır.

Vasıtalı vergilerin Türkiye'deki dağılışı hakkında fikir verecek diğer bir etüd, Atilla İdaş tarafından hazırlanmış «1963 INPUT-OUTPUT» tablosudur. Bu tabloya nazaran ithal sırasında alınan vergi ve resimlerin % 33.4'ü sanayi sektörünün sabit yatırımını teşkil eden makine ve tesisatla ilgilidir. Bu çeşit vergi ve resimlerin amortisman yolu ile mamül maliyetine intikal ettirildiği bilinmektedir. Yatırım indirimi, degresif amortisman ve gümrük vergilerinin taksitlendirilmesi gibi müsait tedbirlere rağmen, mevzu bahis vergilerin uzun sürede sanayicinin üzerinde kaldığı anlaşılmaktadır. Bu hal sanayi sektörünün bir süre vasıtalı vergilerin mühim bir kısmını taşımaya mecbur kaldığını ifade etmektedir.

Yapılan başka bir tahmine göre Türkiye'nin toplam vergi yükü, ziraat sektöründe % 7, diğerlerinde ise % 20—25 arasında değişmektedir.

c) *Tek Vergiye göre Yüğüün Dağılışı:*

Türkiye'de tek vergi yükü tahmini yalnız gelir vergisi için mevcuttur. Vaki tahminlere göre, Türkiye'de gelir vergisinin millî gelire oranı 1958 yılında % 3,10 iken 1964'de % 3,40'a yükselmiştir. Tipik birkaç ülkenin gelir vergisi nisbetleri ise şu şekildedir:

Memleket	Gelir Vergisi Yüklü (%)
Tanganika	5.21
Uganda	3.34
Hindistan	1.61
Nijerya	1.75
Seylan	4.72
İtalya	4.54
Fransa	7.82
İsveç	16.75
Amerika	15.86
Türkiye	3.40

Yukarıki mukayeseden çıkarılan sonuç, gelir vergisi nisbetinin gelişmiş ülkelerde az gelişmiş memleketlere kıyasla daha yüksek oluşudur. Bu durum, gelişmiş memleketlerde vergilendirmenin daha adil esaslara bağlanmış olduğunu gösterir.

Türk Gelir Vergisi tarifesine nazaran vergi nisbetleri, 2.500,— liraya kadar % 10'dan başlamak üzere % 59.1'e kadar çıkmaktadır. Bir milyondan sonra nisbet nisbî olup % 60'dır. Kanunumuzda mevcut çeşitli muafiyet ve istisnalar sebebiyle, 40.000 liraya kadar olan gelir dilimlerinde fiilî vergi nisbetleri büyük farklar arz etmektedir. Meselâ 2.500,— Liralık tranş dahilinde ziraî, götürü ticaret ve serbest meslek kazanç elde edenler vergi ödemezken, ücretliler % 10, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri % 25 vergi ödemektedir. 10.000 liralık dilimde ziraî kazanç sağlayanlar % 15, ücretliler % 16.2, göçmenler % 4.8, menkul sermaye iradı sahipleri % 25 nisbetinde vergi vermektedir. 40.000 liralık tranşta ise nisbet, göçmenler % 20.1, telif hakkı sahipleri, değerlendirme dışarda ise hiç, içerde ise % 23.7, diğer gelirlerde % 26.5'dir. 500.000 ve 600.000 liralık dilimler aynı nisbette yani % 53.3 nisbetinde vergiye tabidir. Elinde devlet tahvili olanlar gelirin tutarı ne olursa olsun vergi ödemektedir.

Görülüyor ki gelir vergisi kanunumuz muhtelif kaynaktan doğan aynı gelir dilimine dahil gelirleri farklı nisbetlerde vergiye tabi tutmaktadır. Bu hal vergi sistemimizin noksanlıklarından birini teşkil etmektedir.

d) Gelir Grupları İtibarile Vergi Yüklünün Dağılışı:

Türkiye'nin gelir grupları itibarile vergi yükü tahminleri ilk defa ENOS tarafından yapılmıştır. Enos'un etüdündeki gelir grupları tasnifi sosyo - ekonomik mahiyet arz etmektedir. Enos'un raporundaki rakkamlar şunlardır:

Gruplar	Çalışan Nüfus (+ 000)	Nüfus (%)	Ortalama Gelir (TL)	Millî Gelirde Payı (%)	Vergi Yükü (%)
Düşük tarım	10.292	72.21	1.100	22.4	6.7
Orta tarım	484	3.40	8.550	8.2	2.7
Yüksek tarım	84	0.65	47.260	7.8	12.5
Ücretliler ve ufak iş sahipleri	2.884	20.25	5.210	29.7	23.4
Memurlar	401	2.82	9.430	7.5	28.-
Müteşebbisler	95	0.67	129.900	24.4	27.1

Tablo'nun tetkikinden de anlaşılacağı üzere, Türkiye'de çalışan nüfusun % 72.21'ini teşkil eden köylüler, en az gelire sahiptir. Millî gelirdeki hissesi % 22.4 olan bu grubun vergi yükü % 6.7'dir. Millî gelirin % 32.2'si, nüfusun % 1.23'ünü teşkil eden yüksek tarım sahipleri ile müteşebbislere dağılmaktadır. Bu konuda Hüsnü Kızılyalı tarafından yapılmış diğer etüde ise, ziraat sektöründeki nüfusun % 10'unun bu sektör gelirinin % 53.23'ünü aldığı belirtilmektedir.

Bu izahat Türkiye'de gelir bölüşümünün geri kalmış memleketlerdekine karşılaştırmaktadır. Halbuki ileri memleketlerde bu şekilde değildir. Gerçekten Amerika'da yapılan bir araştırmaya göre, 1929'da Amerikan nüfusunun % 5'i yüksek gelire sahip iken 1960'da bu yüksek gelire sahip nüfusun % 19.6'ya düşmüş, buna mukabil, en alt grubun millî gelirdeki hissesi 1960'da % 16.4'e çıkmıştır. Diğer taraftan, gelir gruplarının fiilî gelir vergisi

Nüfus (%)	Gelirin dağılışı, Vergiden evvel	Ortalama Gelir (%)	Gelir Vergisi (%)
% 1 —	7.6	471.880	25.9
% 4 —	12.—	185.430	14.2
% 15	25.8	106.490	9.4
% 20	22.7	70.200	8.5
% 20	16.4	50.610	7.4
% 20	10.9	33.820	5.8
% 20	4.6	44.180	3.5
Toplam 100	100.—	64.917	10.1

Tabloya nazaran Amerika'da en yüksek gelire sahip olan grup gelirin % 7.6'sını almakta ve % 25.9 nisbetinde gelir vergisi ödemektedir. Halbuki Türkiye'de hemen, hemen aynı nisbettteki nüfusu (% 1.23) teşkil eden yüksek tarım sahipleriyle müteebbisler gelirin % 32.2'sine sahip olmalarına rağmen, vergi yükü ortalaması % 24'dür. Bu mukayese Türkiye'de yüksek gelir sahiplerine ait gelir vergisi yükünün Amerika'ya kıyasla hafif olduğunu teyit etmektedir.

II — Tüzel Kişilere ait Vergilerin Dağılışı:

Yukarıki bölümlerde açıklandığı gibi vergi yükü: vergi/gelir münasebetinden ibarettir. Tüzel kişinin kazancı tüzel kişiliğe tahsis edilmiş sermayeden doğduğuna ve tüzel kişiliğin hakiki hüviyeti ne olursa olsun, kazanç neticede sermayedara gideceğine göre, biziatihi tüzel kişinin gelir elde etmesi bahis konusu olamaz. Aynı zamanda tüzel kişilerin ödedikleri vergilerden vasıtah olanların satış fiyatına eklenerek müstehlike ve vasıtasız vergilerin de ya müstehlike veya sahiplere aktarıldığı bilinmektedir.

ketlere benzediği. Gösterildiği gibi, nüfusun tam tersi tezahür etme incelemenden anlaşıldığına göre, millî gelirin % 30'una sahip grubun millî gelirdeki hissesi nüfusun % 20'sini teşkil eder. Yılında, 1929'un % 13.8'ine nispetten Amerika'da muhtelif nisbetleri şu şekildedir:

uzun vadede müstehlike intikal etmekte olduğunu ortaya çıkarmıştır. Hangi istikamete olursa olsun, orada bir yansıtma mevcut olduğuna nazaran, kurumlar için vergi yükünden bahsetmek doğru değildir. Bu itibarla kurumlarda vergi yükü denilince kurumlar vergisinin tarife ve nisbeti hatıra gelebilir.

Kanaatimce Kurumlar Vergisinin asıl ihdas sebebi, devletlerin durmadan artan para ihtiyaçlarını karşılamak üzere en az direnmeye karşı en fazla ve yaygın bir gelir kaynağı bulmuş olmasıdır. Hakikaten bütün memleketlerde vergi nisbetleri arttırıldığı halde kurumlar vergisine tabi olan müesseseler adedinin ve vergi hasılatının devamlı şekilde çoğalması bu görüşü teyit etmektedir. Bu bakımdan kurumlar vergisini kaldırmayı düşünmek imkânsız olup gelir vergisile birlikte tatbiki zaruridir. Bu durumda kurumlar vergisi ve nisbetini belirli bir gayenin vasıtası olarak kullanmak icabeder. Kanaatimce bu gaye tasarrufu teşvik ve bilhassa küçük tasarrufların büyük yatırımlara yöneltilmesini temin etmek olmalıdır. Kurumlar vergisinin uygulandığı bazı memleketlerin vergi nisbetleri şöyledir:

Memleket	Vergi Nisbeti (%)
Amerika	% 52
İngiltere	% 45.5
Hollanda	% 47
Almanya	% 50
Yunanistan	% 35
İsrail	% 33

Yukarıdaki nisbetlere bakarak şu veya bu memleketin vergi nisbetinin az veya çok olduğu neticesini çıkarmak imkânsızdır. Çünkü, böyle bir sonuca ulaşabilmek için adı geçen memleketlerin kurumlar vergisi matrahının nelerden ibaret olduğunu kurum kazancının ayrıca gelir vergisi stopojna tabi tutulup tutulmadığını ve kurumlar vergisinin gelir vergisinden mahsup edilip edilmediğini incelemek icabettiği gibi, ilgili memleketin vergi politikasını da bilmek gerekir. Her memleketin kurumlar vergisinin özelliklerini ayrı, ayrı açıklamak uzun zaman alacağından, konuşmamızda sadece Türk Kurumlar Vergisi üzerinde durmak istiyoruz.

Evvelce de bahsedildiği gibi, Türk Kurumlar Vergisi sermaye kazançlarının diğer kaynaklardan elde olunan gelirden daha fazla nisbette vergiye tabi olması lâzımgelseceği ve verginin neticede hissedarlara intikal ettiği gerekçesine dayanmaktadır. Vergi Nisbeti özel kurumlarda % 20, iktisadî teşekküllerde % 35'dir. Kanun vazının inanışına göre özel kurumlarda ihtiyat düşüldükten sonraki matrah gelir vergisi stopajına tabi tutulduğundan, özel ve âmme teşebbüslerin vergi nisbetlerinde farklılık yoktur. Kurumlar vergisinin şimdiye kadarki tatbikatı gelir vergisi nisbeti % 35'in üstünde olan aile ve arkadaş topluluklarını kurumlaştırmaya ve kurum kârlarını işletmede bırakmaya sevk etmiştir. Bu hal, vergi hasılatını azalttığı gibi, aile ve arkadaş şirketlerinin mahiyetleri icabı başka ortak almak istememeleri ve diğer hukukî, iktisadî ve malî sebeplerin de inzımanı ile, küçük tasarrufların anonim şirketlere kaymasını önlemiştir. Böylece büyük sermayeli şirketlerin teşekkül edememesi yüzünden, mühim yatırımların tahakkuku mümkün olamamaktadır. Türkiye'de tahsil edilen kurumlar vergisinin genellikle % 45'i İktisadî Kamu Müesseseleri tarafından ödenmektedir. 440 Sayılı Kanuna müsteniden kurulmuş anonim şirketlerin kârları da nazara alırsa, kamu idarelerinin ödediği kurumlar vergisinin toplamı % 50'yi bulmaktadır. Kurumlar vergisinin mütebakisi, özel sektöre ait anonim ve limited şirketlerle alâkalıdır. Diğer kurumların vergi dönemeleri ise çok cüzi kalmaktadır.

Bütün bu düşüncelerin ışığı altında Türk Kurumlar Vergisi ve tarifesinde aşağıdaki değişikliklerin yapılmasının zarurî olacağı düşüncesindeyiz.

1 — Aile ve arkadaş şirketlerinin halihazır kurumlar vergisi nisbetleri en az % 50'ye çıkarılmalıdır. Ancak bu takdirde mevzu bahis şirketlerin ortaklarına diledikleri takdirde gelir vergisine tabi olabilme hakkı bağışlanmalıdır.

2 — Halka açık anonim şirketlerin dağıtılan ve dağıtılmayan kazançları % 35 nisbetinde Kurumlar Vergisine tabi tutulmalı, dağıtılan temettülere isabet eden kurumlar vergisinin gayrimenkul sermaye iratlarında olduğu gibi beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsubuna imkân verilmeli ve 5.000,— İrany aşmayan temettüller için gelir vergisi istisnası kabul edilmelidir.

3 — İktisadî Devlet Teşekküllerinin vergi nisbeti şimdiki seviyede yani % 35 olarak kalmalı ve eşitliği sağlamak bakımından bu

işletmeler için de yatırım indiriminden istifade hakkı bağışlanmalıdır.

4 — Kurumlardan gelir vergisi stopajı kaldırılmalıdır.

E — S O N U Ç :

1. Türkiye'de gelir dağılımı adil değildir.
2. Vergi yükü, daha ziyade düşük gelirliler tarafından çekilmektedir.
3. Kurumlar vergisi, halihazır şekli ile, aile ve arkadaş şirketlerinin gelişmesine imkân vermiştir. Bu türlü şirketlerin vergi nisbetleri artırılmalıdır.
4. Kurumlar vergisinde gelir vergisi stopajı kaldırılmalı ve dağıtılan temettülerle ilgili kurumlar vergisinin gelir vergisinden mahsubuna imkân verilmelidir.
5. Sermaye piyasasının geliştirilmesi bakımından, halka açık anonim şirketlerin temettülerinde, muayyen bir hadde kadar gelir vergisi istisnası kabul edilmelidir.

Saygılarımla.

Türkiye Sınâî Kalkınma Bankası
Takip ve Tahsil Müdürü
Tacettin GÜVEN

**Konferansın Hazırlanmasında İstifade
edilen Eserler**

Eserin Adı	Yazarı
1. Vergi yükü	Prof. Dr. Mehduh Yaşa
2. Türkiye'de Vergi Yükü Meseleleri (1966)	Salih Şanver
3. 1956 Yılında Türkiye'de Ziraat Sektöründeki Vergi Yükü	Dr. Üren Arsan Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi XIV/2.3 42-43
4. Vergi ve Kalkınma (1963)	Prof. Orhan Dikmen ve Prof. Mehduh Yaşa
5. Türkiye'de Vergi Yükü (1961)	N. Öker, Maliye Tetkik Kurulu Yayın.
6. » » » (1952)	» » » » » »
7. » » » (1955)	» » » » » »
8. Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Vergi Yükü	Şadi Özer, İktisat ve Maliye Mecmuası, Kasım 1955
9. Millî Gelir - Millî Muhasebe Çalışmaları	Devlet İstatistik Enstitüsü, Ocak. 1965
10. 1963 İntput - Output tablosu Çalışmaları	Devlet Plânlama Teşkilâtı Devlet İstatistik Enstitüsü
11. Türkiye Gelirleri Bülteni	Sayı: 17 - 1966
13. Devlet Maliyesi (1954)	Ziya Eralp, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları
14. World Bank Atlas of Per Capita Product And Population	
15. Patterns of Public Revenue and Expenditure (1956)	Alison Martin, W. Arthur Levis
16. Maliyeye Dair Tetkikler (1950)	Meumark
17. Maliye İlimi	İbrahim Fazıl Pelin
18. Vergi Politikası (1962)	Doçent Dr. Kenan Bulutoğlu
19. Türk Vergi Sistemi (1966)	» » » »
20. Sermaye Piyasası Etüdü (1964)	Sermaye Piyasası Tertip Heyeti
21. Sermaye Piyasası Çalışma grubu İktisadî ve malî raporları	» » » »
22. Sermaye Piyasası Semineri	» » » »
23. Maliye Enstitüsü Konferansları	—
24. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı beş Yıllık Programlar (1963-1967)	—
25. Türkiye'de Tasarruf Bonoları (1965)	Prof. M. Orhan Dikmen
26. Türk Vergi Kanunları	—
27. İçtihatlar Külliyyatı	İktisat ve Maliye Mecmuası Neşriyatı

LES DIFFICULTÉS ÉCONOMIQUES DU MARCHÉ COMMUN

André ARMENGAUD
Sénateur - Paris

Dix ans après la signature des Traités de ROME, il est possible de porter un jugement sur les résultats économiques et politiques atteints dans les divers domaines de l'intégration européenne commencée avec le Traité créant la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier.

A l'actif des Autorités Supranationales chargées de mettre en oeuvre les Traités et des Etats membres des Communautés, on doit noter un fait essentiel : la conscience prise par les dirigeants comme par les parlementaires des Etats membres que leurs économies sont interdépendantes les conduit à confronter régulièrement leurs préoccupations et à chercher des solutions communes aux problèmes difficiles du commerce mondial lors des grandes conférences internationales, témoin le fonctionnement du Comité de politique conjoncturelle de la C.E.E., front commun européen à la Conférence Internationale sur le commerce.

A l'actif aussi des institutions européennes, il faut retenir la masse d'actions, prises, sous forme de règlements communautaires, qui ont permis d'abord le rapprochement de nombreux points des législations nationales, voire d'établir des règles communautaires valables dans tous les Etats membres, puis d'instaurer une politique agricole commune, de créer des associations équitables d'intérêts avec divers pays associés et, enfin, sur le plan financier de gérer des crédits importants communautaires destinés à la fois au fonctionnement des institutions communes et au financement des fonds de développement destinés aux économies des pays membres et des pays associés comme de se préoccuper des problèmes monétaires européens et internationaux.

Au passif, d'abord une interprétation des Traités qui n'a pas tenu compte du fait que la faible dimension des pays membres de la C.E.E. ne leur permet plus fonder leurs économies sur la libre concurrence entre leurs entreprises, toutes petites à l'échelle mondiale, et que véritables concurrents de ces dernières étaient les entreprises géantes des Nations Continents, les U.S.A. et l'U.R.S.S. et que, dès lors, à la compétition devaient se substituer la coopération et la coordination des tâches, la concertation communautaire, pour ne pas dire la planification communautaire des activités principales.

Au passif ensuite, une tendance à la résurgence du nationalisme, des traditions particularistes, au fur et à mesure que l'éloignement de la guerre rendait aux Nations d'EUROPE une prospérité croissante.

*
**

— *Le Plan Financier* —

Les crédits de fonctionnement en 1965, évalués en \$ unité de compte, se décomposent ainsi :

— Assemblées parlementaires et ses services	:	5.870.000 \$
— Conseils (C.E.E. - C.E.E.A. - C.E.C.A)	:	6.353.000 \$
— Cour de justice	:	1.323.000 \$
— Commission de la C.E.E. (avec ses services)	:	32.880.000 \$
non comprises le Fond d'orientation et de garantie agricole et le Fonds social européen.		
— Commission de la C.E.E.A.	:	8.698.450 \$
fonctionnement, budget de recherche et d'investissement		
	:	98.000.000 \$
— Services communs	:	7.500.000 \$
juridique, statistique et information.		
— Fond de développement des pays associés .	:	144.000.000 \$
— Haute Autorité de la C.E.C.A. (fonctionnement et prêts financés par des taxes communautaires parafiscales sur le charbon et l'acier). Fonctionnement 1966	:	14.900.000 \$
— Emprunts émis depuis 1953	:	642.500.000 \$

Ainsi, avant même que le Fonds Européen d'orientation et de garantie agrocole (F.E.O.G.A.) ait effectivement pris en charge les garanties de cours et les dépenses d'orientation agricole et que le Fonds social destiné à faciliter la reconversion de la main-d'oeuvre frappée par le chômage technologique ait engagé des dépenses, les engagements financiers des instances européenne atteignent.

Si on ajoute à ce responsabilités financières annuelles estimées du Fonds social (10.000.000 \$), de la Section garantie de cours de F.E.O.G.A. (1.600.000.000 \$), de la Section orientation de F.E.O.G.A. (285.000.000 \$), on peut estimer, non compris les engagements de la C.E.C.A., à près de \$ 2 milliards, 2 le budget annuel que doivent gérer les institutions.

Pour les pays membres des communautés européennes, les charges budgétaires directes s'élèvent ainsi à environ \$ 310.000.000, auxquels s'ajoutent les charges du Fonds social, pour le moment faible, mais qu'une augmentation du chômage pourrait accroître.

Enfin, la Banque Européenne d'Investissement au capital de 1.000.000.000 de \$ dont $\frac{1}{4}$ versé a un bilan s'élevant à 665.000.000 de \$.

On conçoit donc que les Gouvernements attachent un prix particulier à la surveillance et à l'emploi correct des fonds ainsi gérés communautairement.

Il est intéressant de noter, à cet égard, qu'une querelle est intervenue sur les responsabilités de cette gestion : certains gouvernements ont soutenu, tout au moins en ce qui concerne le F.E.O.G.A., que son contrôle relevait directement du Conseil des Ministres de la Communauté. Les parlementaires européens, de leur côté, ont prétendu dans leur majorité que le contrôle de gestion des fonds du F.E.O.G.A. revenait au Parlement Européen devant lequel les « Commissions » sont responsables.

— Le Plan Juridique —

Ainsi qu'il a été précédemment relevé, des efforts constants sont entrepris pour harmoniser les législations de tous ordres.

Ainsi, des règlements ou des directives ont été approuvées par le Parlement Européen, soit à son initiative, soit à celle des Commissions, soit à celle du Conseil des Ministres pour :

- assurer la liberté d'établissement et la libre prestation de services réciproques.
 - rapprocher les législations sur les sociétés, notamment du point de vue de leurs responsabilités vis-à-vis des tiers,
 - rapprocher les législations douanières et interpréter communautairement les accords internationaux en la matière,
 - supprimer les frontières techniques découlant de réglementations nationales divergentes (véhicules automoteurs, appareils de mesure, normes de sécurité),
 - rapprocher les mécanismes d'aide au développement économique (subventions par exemple),
 - rapprocher les accises frappant certains produits de consommation et introduire dans la fiscalité indirecte le mécanisme de taxation de la taxe à la valeur ajoutée,
 - harmoniser les conditions de concurrence par le rapprochement des législations sociales et l'introduction d'un régime communautaire en matière d'ententes et de pratiques concertées.
- *Le Plan Economique* —
- réduction progressive des droits de douane intracommunautaires qui doivent disparaître en 1968,
 - création de comités de politique économique à moyen terme et d'études économiques sectorielles,
 - examen des critères permettant de créer des sociétés de type européen ayant la dimension suffisante pour affronter la concurrence internationale,
 - organisation commune des marchés agricoles et mise au point de règlements communautaires déterminant les interventions du F.E.O.G.A. dans le domaine des céréales, de la viande bovine, des oeufs et volailles, des fruits et légumes, de l'huile d'olive,

- études en vue d'harmoniser les réglementations nationales en matière de transports afin de faciliter la circulation intracommunautaire sur les routes et les voies d'eau,
 - position commune dans les négociations KENNEDY ou au G.A.T.T.,
 - établissement d'un règlement sur la définition des «*produits originaires*»,
 - plus généralement, recherche des bases d'une politique économique commune vis-à-vis des pays tiers,
 - propositions destinées à la création du brevet européen.
- *La Politique Sociale* —
- libéralisation de la main-d'oeuvre et élimination des discriminations en matière de travailleurs migrants,
 - convention plurilatérale en matière de sécurité sociale,
 - diminution des discriminations entre travailleurs masculins et féminins,
 - création d'un Fonds social destiné à financer une partie de la charge de reconversion des travailleurs,
 - recherches en vue de rapprocher les mécanismes de sécurité sociale et leur financement.
- *Relations avec les pays tiers associés* —
- Signature d'une convention d'association avec la TURQUIE et d'une autre avec la GRÈCE.
 - Signature de la convention de YAOUNDÉ entre les pays membres de la C.E.E. et les Etats Africains et Malgaches en vue de leur assurer le bénéfice de la préférence communautaire dans leurs échanges avec l'EUROPE des SIX et de financer leur développement économique et d'ouvrir plus largement l'accès du marché européen aux producteurs desdits Etats.
- *Sur le Plan Politique* —
- habitudes prises de débattre en commun des problèmes économiques intéressant les SIX pays membres,

- pour parler avec la *GRANDE-BRETAGNE* en vue de son adhésion au Marché Commun,
- discussion en vue d'un élargissement éventuel de la C.E.E. et de certaines formes d'association avec des pays tiers, tels *l'AUTRICHE* ou *l'ESPAGNE*.

*
**

Tout cela est positif et encourageant.

Mais on ne peut nier la fragilité de l'édifice construit pour diverses raisons :

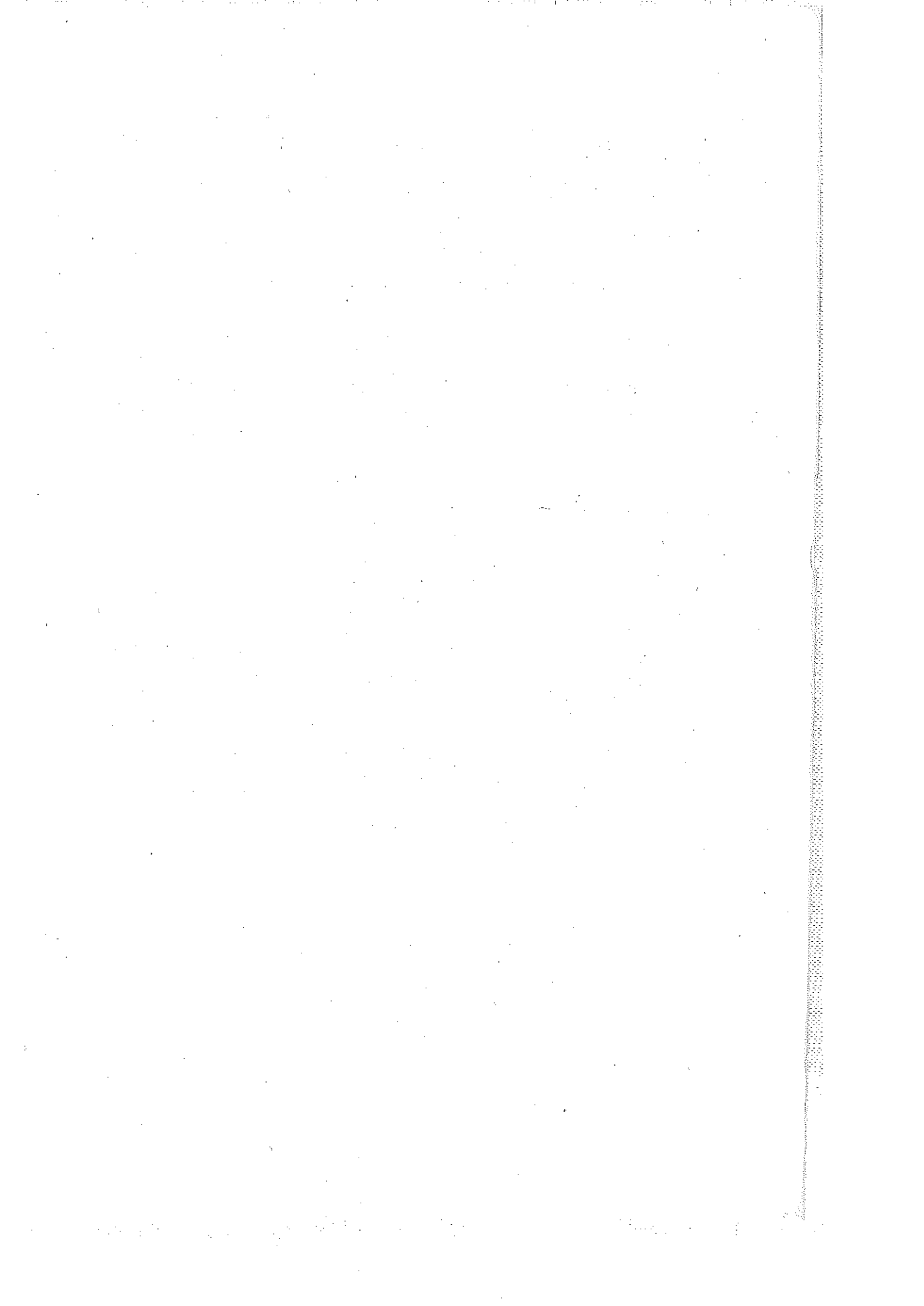
- a) jusqu'en 1966, la Communauté Economique Européenne s'est développée dans un climat d'expansion permanente, cachant ainsi les rivalités de certains groupes, les conséquences de l'absence d'une politique européenne concertée de répartition raisonnée et communautaire des tâches et les risques d'une récession récente en EUROPE ayant pour effet de revenir au protectionnisme national;
 - b) dimension trop étroite des entreprises européennes à une époque où la recherche joue un rôle décisif sur l'expansion économique et la puissance d'une Nation et refus jusqu'à présent des intéressés eux-même comme des Gouvernements d'envisager la création de sociétés européennes groupant des intérêts importants actuellement séparés par les frontières intérieures des SIX.
- politiques discordantes en matière énergétique et par contre-coup, distorsions graves en matière de production et d'importation charbonnière pour les besoins de la sidérurgie,
 - manque d'autorité de la C.E.C.A. en matière d'investissements sidérurgiques au point de voir la surcapacité des usines aboutir à une lutte telle sur les prix que l'autofinancement des entreprises concernées n'est plus assuré,
 - divergence sérieuses entre les SIX en matière d'aide aux pays associés d'AFRIQUE et de MADAGASCAR, certains dont la FRANCE prétendant - à juste titre à mon sens - que seules la

stabilisation des cours et des débouchés comme l'organisation des marchés peuvent éviter la détérioration constante des termes de l'échange, d'autres considérant que le payement d'une faible cotisation au Fonds Européen de Développement permet toute latitude dans la mise en concurrence - ou en coupe réglés - des pays associés d'AFRIQUE et de MADAGASCAR,

- et, par - dessus tout, l'opposition entre Gouvernements des Etats membres et les Commissions, le premiers demeurant hostiles, au fond et parfois en paroles, à toute supranationalité véritable desdites Commissions, les seconds se considérant, en fait, des supergouvernements bénéficiant dans le domaine économique d'une véritable délégation de pouvoirs quoique inhibés par les réactions des gouvernements nationaux.

En fait, à travers les discussions des questions européennes apparaît clairement le conflit entre deux conceptions économiques: la première, fondée sur la prééminence de la loi du marché et des principes du libre échange et dès lors davantage orientée vers la recherche du profit maximum à l'échelle des entreprises et des particuliers. La seconde, fondée sur la primauté de l'intérêt collectif dont l'intérêt personnel n'est que le dérivé et sur l'organisation de la production et des échanges en vue d'assurer une répartition équitable des biens et revenus produits et sur la cohésion de l'Europe, considérée comme le seul moyen d'en maintenir le libre arbitre sous l'effet d'un développement économique et social coordonné.

L'avenir nous dira laquelle de ces deux conceptions l'emportera.



ORTAK PAZARIN İKTİSADİ ZORLUKLARI

ARMANGAUD

Roma Anlaşmasının imzalanmasından on yıl sonra, Avrupa Kömür ve Çelik Birliğini kuran anlaşma ile başlayan Avrupa entegrasyonunun birçok sahalarında elde edilen politik ve iktisadî sonuçları yargulamak mümkündür.

Anlaşmaları tatbik eden uluslarüstü otoriteler ve Topluluğun üye devletleri lehine bir husus belirtilmelidir : yöneticilerin ve parlamenterlerin ekonomilerin karşılıklı bağımlılıklarının (interdependence) bilincine varmaları onları önyargularını bırakmağa ve büyük uluslararası konferanslarda dünya ticaretinin zor sorunlarına ortak çözümler aramağa yöneltmiştir. Örnek olarak, AET (Avrupa Ekonomik Topluluğu) nin konjoktür politikası komitesinin işleyişini ya da Uluslararası Ticaret Konferansında Avrupa'nın ortak cephe kurmasını gösterebiliriz.

Gene Avrupa kurumlarının lehine bir husus olarak, Topluluk yönetmelikleri şeklinde gerçekleşen eylemler cümlesini söylemek gerekir. Bunlar, önce ulusal mevzuatlardaki birçok noktanın birbirine yaklaştırılmasına imkân vermişlerdir. Giderek, bütün üye devletlerde geçerli Topluluk kuralları tesbit etmek, ortak bir tarım politikası kurmak, yarı üye ülkelerle hakkaniyetli ortaklıklar yaratmak ve nihayet, malî plânda, hem ortak kurumların işleyişi ve üye ve yarı üye ülkelerin kalkınma fonlarının finansmanı maksadıyla önemli krediler açılmış, ve hem de uluslararası ve Avrupanın moneter sorunlarıyla uğraşmıştır.

Aleyhte önce şu söylenebilir : anlaşmaların tefsirinde, Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerinin ufak boyutlarının, bu ülkelerin ekonomilerini işletmeler arasında serbest rekabete göre kurmalarına imkân vermediğinin farkına varmamak. Bu işletmeler dünya çapında çok ufaktır ve bunların esas rakipleri Amerika Birleşik Devletleri ve S.S.C.B. gibi Kıta Devletlerin dev işletmeleridir. Şu

halde, rekabetin yerini işbirliği ve hedeflerin koordinasyonu, topluluk içinde temerküz ve hattâ temel faaliyet dallarının toplulukça plânlanması almalıydı.

Gene aleyhte, harpten uzaklaşma AVRUPA uluslarını artan bir refaha kavuşturdukça, milliyetçiliğin ve yalnız kendini düşünmenin yeniden uyanması eğilimi söylenebilir.

— Malî Plân —

1965 de, dolarla ifade edilmiş, işleyiş kredileri şu şekilde bölünmektedir :

— Parlemanter oturumlar ve hizmetleri	5.870.000 \$
— Konseyler (CEE, C.E.E.A., C.E.C.A.)	6.353.000 \$
— Adalet Divanı	1.323.000 \$
— AET Komisyonu (hizmetleri ile) takriben	32.880.000 \$
— Tarımsal Garanti ve Yönelme Fonları ve Avrupa Sosyal Fonları hariç tutulmuştur.	
— C.E.E.A. Komisyonu	8.698.950 \$
— İşleyiş, yatırım ve araştırma bütçesi	98.000.000 \$
— Ortak hizmetler hukukî, istatistikî ve enformasyon	7.500.000 \$
— Yarı üye ülkelerin kalkınma fonları	144.000.000 \$
— C.E.C.A. nın yüksek otoritesi (işleyiş ve kömür ve çelik üzerinden parafiskal topluluk vergileri yoluyla finanse edilen borçlar)	
— 1966 işleyişi	14.900.000 \$
— 1953 den bu yana yapılan istikrazlar	642.500.00 \$

Bu şekilde, Avrupa Tarımsal Yönelme ve Garanti Fonu (FEOGA) gerçekten fiat garantilerini ve tarımsal yönelme masraflarını yapmağa başlamadan ve teknolojik işsizliğe uğrayan işgücününün iş bulmasını kolaylaştıracak Sosyal Fonların masrafları olmaksızın, Avrupa otoritelerinin malî yükümlülükleri bulmaktadır.

Bu sorumluluklara Sosyal Fonun yıllık masraf tahminleri (10.000.000 \$), Avrupa Tarımsal Yönelme ve Garanti Fonunun (FEOGA) fiat garantileri bölümünün yıllık gider tahminleri (1.600.000.000 \$), FEOGA'nın yönelme bölümünün gider tahminleri (285.000.000 \$) katılırsa, CECA'nın yükümlülükleri hariç ol-

mak üzere, kurumların yıllık bütçesi 2 milyar dolar civarında tahmin edilebilir.

Avrupa Ekonomik Topluluğunun üye devletleri için, şu halde, doğrudan bütçe yükümlülükleri 310 milyon dolara varmaktadır. Buna da, Sosyal Fonların getirdiği, şimdilik düşük ancak işsizlikteki bir artışın yükseltebileceği yükümlülükler de eklenmektedir.

Nihayet, 1 milyar dolar sermayeli (ki bunun 1/4 ü ödenmiştir) Avrupa Yatırım Bankasının bilançosu da 665 milyon dolara ulaşmaktadır.

Buna göre, hükümetlerin toplulukça toplanan bu fonların doğru kullanılmasına ve denetlenmesine özel bir önem verdikleri anlaşılır.

Bu konuda, şunu da belirtmek ilgi çekici olur. Yönetme şeklinin sorumlulukları bir münakaşaya sebep olmuştur. Bazı hükümetler, hiç olmazsa FEOGA konusunda, kontrolün doğrudan Topluluk Bakanlar konseyine ait olduğu tezini ileri sürmüşlerdir. Diğer taraftan, Avrupa Parlamenteleri de çoğunlukla, FEOGA'nın fonlarını idaresinin kontrolünün «Komisyonların» sorumlu olduğu Avrupa Parlamentosuna ait olduğunu iddia etmişlerdir.

— Hukukî Plân —

Daha önce de söylendiği gibi, her çeşit mevzuatın harmonize edilmesi için devamlı çaba gösterilmiştir.

Bu şekilde, Avrupa, Parlamentosu tarafından kendi inisiyatifli ya da Komisyonun veya Bakanlar Konseyinin inisiyatifi ile, aşağıdaki konularda yönetmelikler veya direktifler kabul edilmiştir:

- müessese kurmak hürriyetini ve karşılıklı hizmetlerin serbestce ödenmesini temin etmek,
- şirketlere değgin mevzuatı, bilhassa üçüncü şahıslara karşı sorumlulukları yönünden birbirine yaklaştırmak,
- gümrük mevzuatlarını yakınlaştırmak ve bu konudaki uluslararası anlaşmaları ortakça tefsir etmek,
- farklı ulusal yönetmeliklerden doğan teknik hudutları kaldırmak (motorlu taşıt araçları, ölçü âletleri, emniyet normları, vs.),

- iktisadî kalkınmaya yardımcı mekanizmaları yakınlaştırmak (örneğin sübvansiyonlar),
 - bazı yoğaltım malları üstündeki satış vergilerini yaklaştırmak ve dolaylı vergilemede katma değer vergisini getirmek,
 - sosyal mevzuatı yakınlaştırarak ve resmî ve zimmî anlaşmalar konusunda bir ortak rejim getirerek rekabet şartlarını harmo-nize etmek.
- *Ekonomik Plan* —
- 1968 de kalkacak olan Topluluk - içi gümrük vergilerinin ted-ricen indirilmesi,
 - orta vadeli iktisat politikası ve iktisadî sektörler araştırmaları komitelerinin kurulması,
 - uluslararası rekabete dayanacak büyüklükte Avrupa çapında şirketler kurmak için gerekli kısıtların incelenmesi,
 - tarım piyasalarının ortak örgütlenmesi ve FEOGA'nın tahıl, sığır eti, kümes hayvanları ve yumurta, sebze ve meyvalar, zey-tinyağı konusundaki müdahalelerini belirleyen ortak yönetme-liklerin gerçekleştirilmesi,
 - kara ve su yollarında topluluk içi trafiği kolaylaştırmak için ulaştırma konusunda ulusal yönetmelikleri harmonize edecek araştırmaların yapılması,
 - Kennedy ya da GATT müzakerelerinde ortak tutum,
 - daha genel olarak, üçüncü ülkelere karşı ortak bir iktisat poli-tikasının temellerinin araştırılması,
 - Avrupa patentinin teşkili için teklifler.
- *Sosyal Politika* —
- emeğin liberalizasyonu ve göçmen işçiler konusundaki ayırım-ların ortadan kalkması,
 - Sosyal Sigortalarda çok taraflı anlaşmalar,
 - kadın ve erkek işçiler arasındaki ayırımların azalması,

- işçilerin meslek değiştirmesi için gerekli masrafların bir kısmını finanse edecek bir Sosyal Fonun kurulması,
- Sosyal Sigorta mekanizmalarının ve bunların finansmanının yakınlaşmasını sağlamak amacıyla araştırmalar yapılması,

— *Yarı Ortak Üçüncü Ülkelerle İlişkiler* —

- Türkiye ve Yunanistan ile ortaklık anlaşmalarının imzalanması,
- AET'nin üye devletleri ile Afrika devletleri ve Madagaskar arasında Yaoundé Anlaşmasının imzalanması, bu şekilde bu ülkelerin Altılar Avrupası ile olan ticaretinde bir imtiyazdan faydalanmalarının sağlanması ve iktisadî kalkınmalarının finanse edilmesi ve bu ülkeler üreticilerine Avrupa piyasalarına daha geniş giriş imkânları verilmesi,

— *Politik Plânda* —

- altı üye devleti ilgilendiren iktisadî sorunların ortak müzakeresine alışılması,
- Büyük Britanya ile Ortak Pazara girişine değgin müzakereler yapılması,
- AET'nin olaylara bağlı olarak genişlemesine ve örneğin Avusturya, İspanya gibi üçüncü ülkelerle bazı ortaklık şekilleri kurulmasına değgin münakaşalar.

Bütün bunlar müsbet ve cesaret vericidir.

Ancak, inşa edilen binanın zayıflığı da çeşitli sebeplerden dolayı inkâr edilemez :

- a) 1966 yılına kadar Avrupa İktisadî Topluluğu sürekli bir iktisadî genişleme havası içinde gelişti. Bu durum, bazı gruplar arasındaki rekabeti, Avrupa çapında çabaların makûl ve ortak bölüşümü için uyumlu bir politikanın yokluğunun çıkarsamalarını, Avrupada yakın zamanda olabilecek bir iktisadî daralmanın tekrar ulusal korunmaya dönmeye sebep olabilecek risklerini saklamıştır.
- b) (Teknolojik) Araştırmaların iktisadî büyüme ve bir ülkenin gücü üzerinde hayati rol oynadıkları bir devirde, Avrupalı işlet-

- melerin boyutlarının çok küçük olması ve bugüne kadar hattâ Hükümetler gibi ilgililerin halen Altıların iç sınırları tarafından ayrılmış önemli çıkarları birleştirecek Avrupa şirketleri kurmayı düşünmekten kaçınmış olmaları,
- enerji konusunda düzensiz politikalar ve bunun neticesinde Demir Çelik endüstrisinin ihtiyacı için kömür üretim ve ithalâ-tında vahim bozukluklar,
 - Altılar arasında Afrika ülkeleri ve Madagasgar gibi yarı üye-lere yapılan yardım konusunda ciddi fikir ayrılıkları, Fransa da dahil olmak üzere bazıları - bence doğru olarak - sadece dö-viz kurlarının ve pazarların stabilizasyonunun ve aynı zaman-da piyasalar örgütlenmesinin dış ticaret hadlerindeki devamlı kötüleşmeyi önleyebileceğini iddia ediyorlar, diğerleri ise Av-rupa Kalkınma Fonuna ufak bir şey ödemenin kendilerine Af-rika ülkeleri ve Madagaskar gibi yarı üyelerin rekabete giriş-lerine her çeşit davranış özürlüğüne izin vereceğini kabul edi-yorlar.
 - ve hepsinden daha önemli, ülke hükümetleri ile Komisyonlar ara-sındaki çatışma, birincilerin bahis konusu komisyonların ger-çekten uluslarüstü niteliğine kalben ve bazan da yüksek sesle karşı koymaları, ikincilerin de kendilerini, herne kadar ulusal hükümetlerin tepkileri ile kısıtlanmış dahi olsa, iktisadî saha-da gerçek bir gücü havi üstün-hükümetler olarak görmeleri.

Gerçekten, Avrupa sorunlarının tartışılması sırasında iki ik-tisadî anlayış arasındaki çatışma açıkça gözüküyordu : birincisi, piyasa kanunlarının ve serbest ticaret ilkelerinin üstünlüğü üze-rine kurulmuş ve bu sebeple bilhassa işletmeler ve bireyler düzeyin-de maximum karın aranmasına yönelmiştir. İkincisi ise, kolektif çı-karın önceliği -ki bireysel çıkar bunun sadece bir türevidir-, üretim ve mübadelelerin üretilen mal ve gelirlerin hakkaniyetli bir bölüşü-mü gayesiyle örgütlenmesi ve birbirine uygun iktisadî ve toplum-sal kalkınma ile beraber serbest ticareti devam ettirebilmenin tek şartı olarak kabul edilen Avrupanın organik bir birleşmesi üzerine kurulmuştur.

Gelecek bize bu iki anlayıştan hangisinin galip geleceğini gös-terecek.

MUHASEBE SİSTEMLERİ VE USULLERİ

M. Ak CANOĞLU

Maliye Bakanlığı

Baş Hesap Uzmanı

1 — *Muhasebe sistemi, muhasebe usulü ve muhasebe metodu kavramları:*

Bir muhasebe servisinin organizasyonu, işin ilmi bir şekilde organizasyonuna bağlıdır ve birçok problemlerin çözümünü içine alır. Yer seçimi, aydınlatma, havalandırma, çalışma saatleri, personel ve materyel seçimi, diğer servislerle ve dışarı ile bağlantı, hiyerarşi, teşebbüsün genel organizasyonunda muhasebe servisinin yeri bu problemler arasındadır. Doğrudan doğruya muhasebe organizasyonu ise, kullanılacak metod, sistem ve usul problemlerinin halli ile ilgilidir.

Muhasebe metodu = méthode comptable deyiminden muhasebe olaylarını göstermeye imkân veren bütün kayıt kombinezonlarını anlamak gerekir : sürekli envanter metodu, aralıklı envanter metodu (görgül metod), genel muhasebeye bağlı ya da bağımsız işletme muhasebelerinin maliyet metodları, standard değerler metodu gibi.

Muhasebe olayı = fait comptable, işletmenin aktif ve pasifine dahil bir ya da birkaç elemanın nitelik ya da değerinde değişiklik doğuran yahut buna elverişli olan herhangi bir olay anlamındadır. Bu olay hukukî (alım, satım, kiralama v.b.), ekonomik (emtea fiyat değişimleri, moda değişimi v.b.), ya da maddî (yangın, kaza, hırsızlık v.b.) olabilir.

Muhasebe sistemi = système comptable, olayların muhasebe servisinin bilgi alanına girmesiyle birlikte kronolojik olarak kaydı yapmak üzere kullanılacak defter ya da vesikaların teşkil et-

tiği organik tertibi ifade eder. Tek yevmiye ve toplayıcı yevmiye sistemleri, dosya sistemi gibi.

Muhasebe metodları muhasebe tekniğinin esasını, sistemler ise Şekil y6n6n6 ilgilendirir.

Muhasebe usul6 = proc6d6 comptable'ne gelince, bu da muhasebe 7alışmalarının ger7ekleğmesi i7in kullanılan ara7 ya da ara7lardır : Elle kayıt usul6, kopyalı muhasebe usul6, mekanografik usuller gibi.

Muhasebe usulleri 7oğu halde 6nceden bir muhasebe 7alışma pl6nı yapılmasını ve mutlak olarak bir materyel se7imini gerektirir. Kullanılacak muhasebe metodunun se7imi sadece muhasebe tekniğine ait sebeplere dayanır. Bu se7imde sistem ve usullerin etkisi yoktur. Muhasebe sistemi ise iyi bir organizasyona ilişkin sebeplerle se7ilmelidir. Bu se7imde muhasebe usullerinin az rol6 olmalıdır¹. Muhasebe sisteminin se7iminde daha ziyade teşebb6s6n Şekli, konusu, b6y6kl6k ya da k676kl6đ6 gibi hususlar rol oynar.

Metod ve usullerin se7iminden sonra sıra bunlara en iyi uyacak muhasebe usul6n6n se7imine gelir. Modern muhasebe usullerinin uygulanmasında esas itibariyle muhasebe 7alışma s6resini azaltmak, aktarma ve yek6n hatalarını 6nlemek suretiyle kayıtlara g6veni artırmak vesikaları daha okunaklı olarak hazırlamak, muhasebe bilgilerinin 7eşitli Şekillerde işletilmesini kolaylaştırmak ama7ları g6d6lmektedir. Gene bu usullerle gerek maliyet ve gerekse harcanacak s6re bakımından imk6nsız g6r6nen 7alışmaları bazan ger7ekleştirmek m6mk6n olmaktadır.

2 — 7eşitli muhasebe sistem ve usulleri:

İtalyan sistemi adı da verilen kl6sik muhasebe d6zeni diğer b6t6n muhasebe sistem ve usullerinin temelini teşkil eder. Bunlar kl6sik d6zenin basitleştirilmiş ya da m6kemmelleştirilmiş değişik Şekillerinden başka bir Şey değildirler.

Kl6sik muhasebe d6zeni yanında muhtelif muhasebe sistem ve usullerinin ortaya 7ıkması, başka bir deyimle d6zendeki evrim,

1) Pierre Garnier. Comptabilit6 commerciale. Dunod Paris. 1959 Sh: 323-324.

esas itibariyle muhasebeyi ticari hayat akışına uydurmak zorunluluğundan doğmuştur. Bu uydurma çabasında üç amaç mevcuttur :

- İşlemlerin kaydındaki yükü çalışmalarını hafifletmek,
- Bu çalışmalarını muhtelif şahıslar arasında bölmek,
- Teşebbüs sahibine her zaman ya da hiç olmazsa belli dönemler sonunda ve uzun inceleme araştırmalara girişmeksizin teşebbüsün aktif ve pasif değerlerinin durumu, üçüncü şahıs hesapları, maliyetler, sonuçlar v.b. hakkında bilgi temin etmek.

Klâsik muhasebe düzeni şüphesiz bu isteklere cevap veremez. Gerçekten kayıt işleri bu düzende çok ağır yürür. İşlemlerin müsvetteye, yevmiye ve oradanda büyük deftere kaydı yapılır. Diğer taraftan yevmiye defterinin tutulması tek bir şahsa verilir. Bu sebeple günlük işlemlerin önemli yekûnda olması halinde kayıtların yapılması güçleşir. Bütün bunlardan başka klâsik düzende önceden bir çalışma yapmaksızın teşebbüs sahibinin örneğin müşteriler ve satıcılar karşısındaki genel durumunu bilmeside mümkün değildir.

Klâsik sistemin bu sakıncalarını ortadan kaldırmak üzere başka muhasebe sistemleri bulunmuş, bu sistemlere kolayca uyabilen ve muhasebe çalışmalarını hafifleten usuller ortaya konmuştur. Böylece yardımcı defterler sistemi, toplayıcı muhasebe sistemi, küçük teşebbüsler için kasa muhasebesi sistemi ile bu sistemlerin uygulanmasında kullanılmak üzere büyük defterli yevmiye, kopyalı muhasebe ve delikli kart makinaları usulleri ortaya çıkmıştır. Hatta işlemlerin belgelerden doğrudan doğruya büyük defterdeki hesaplara geçirilmesini temin edecek çeşitli usullerde bulunmuştur.

3 — Çift yanlı muhasebe - Tek yanlı muhasebe:

Çift yanlı muhasebe kayıtların karşılıklı yani borç ve alacak yanı itibariyle yapıldığı ve bütün muhasebe olaylarının defterlerde yer aldığı muhasebedir. Buna karşılık bu gün hemen hemen terk edilmiş bulunan tek yanlı muhasebede ise kayıtlar bir yanı itibariyle yani yalnız borç ya da yalnız alacak yanından yapılır. Muhasebede de çoğu zaman yalnız üçüncü şahıslarla ilgili hesaplara yer verilir. Açıklayacağımız muhasebe sistemleri çift yanlı muhasebenin sistemleridir.

4 — *Dökümanlar:*

Her muhasebe düzeni tümü içinde üç grup döküman görmek mümkündür:

1°) Muhasebenin tesisine temel teşkil eden vesikalar = pièces justificatives :

Faturalar, makbuzlar, mektuplar, ticaret senetleri, banka dekontları v.b. Bu vesikalar bölümlenir ve numaralanır.

2°) Muhasebe sistemine dahil olmayan defterler = livres d'ordre :

Bu defterler kayıtların tesisini kolaylaştırmak, bazı hareketleri yakından izlemek, teşebbüs sahibine istatistik bilgiler temin etmek, süreleri takip etmek gibi amaçlar için tutulur. Her zaman tutulan defterlerden değildirler.

3°) Gerçek muhasebe defterleri :

Bunlar sonuçların tesibine yarayan defterlerdir. Muhasebe sistemlerine dahil olan defterler bu gruba girerler.

Kullanılan muhasebe sistemi hangisi olursa olsun hepsinde envanter ve yevmiye defterleriyle büyük defter bulunur. Ancak son ikisinin sayısı ile muhasebe olaylarının kaydındaki tertip ve bağlantıları bir sistemden diğerine değişir.

5 — *Klâsik muhasebe sistemi:*

Klâsik sistemi İtalyan Luca Paciolo bulmuştur. Tutulan defterler müsvette, yevmiye, büyük defter ve envanter defteri.

Müsvette defteri yevmiye kayıtlarının müsvettesini teşkil eder. Tutulmasındaki amaç yevmiyenin kusursuz ve temiz yazılmasını temin etmektir. Ekseri halde basit bir ajandadan ibaret olup üzerinde kazıntı, çıkıntı ya da boş yerle, olabilir.

El defteri adı da verilen müsvette defteri, muhasebe usulü üzere tutulan bir defter değildir. Bu bakımdan diğer muhasebe sistemlerinde de müsvette defterine rastlamak mümkündür.

Yevmiye defteri, el defterine kaydedilen işlemlerin tarih sırasına göre (prensipte itibariyle günlük olarak) ve muhasebe usulüne dayanarak geçirildiği bir defterdir.

Günlük işlemlerin çokluğu bunların doğrudan doğruya büyük defterdeki hesaplara kaydına imkân vermez. Zira böyle bir yola gidildiği takdirde yanlış hesaba kayıt, borç yerine alacak tarafa kayıt gibi çeşitli hataların yapılması mümkündür. Böyle bir durumda ise hataların düzeltilmesi çok güçleşir. Bundan başka yevmiye defterinin tutulması kanunla da istenebilir. Nitekim Ticaret Kanunumuz ve Vergi Usul Kanunumuz böyle bir defterin tutulmasını zorunlu kılmıştır¹.

Yevmiye defterinin muhasebe sistemleri içersinde tutulması XVI. cı yüz yıldan itibaren. Gerçekten XIV. cü yüz yıla kadar muhasebe kayıtlarına geçmesi gereken işlemler doğrudan doğruya büyük defterde açılan hesaplarda yer alıyordu.

Büyük defter, teşebbüsün bütün hesaplarının toplandığı bir defter olup yevmiyede günü gününe yer alan kayıtlar buraya hesap itibariyle açılır yeni niteliklerine göre bölümlenir.

Tatbikatta kapalı folyolu, açık folyolu ve bitişik sütunlu büyük defter şekillerine rastlanır. Büyük defterde her hesap bir sayfa kaplıyorsa kapalı folyolu, her hesap iki sayfa kaplıyorsa açık folyolu, büyük defter adı verilir. Bitişik sütunlu büyük defterde, rakamların kaydına mahsus borç ve alacak sütunları yanyana bulunur. Memleketimizde rastlanan daha ziyade açık folyolu büyük defter şeklidir.

Büyük defterin tutulması da adı geçen kanunlar gereğince zorunlu bulunmaktadır².

Gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ciltli olabileceği gibi onar yapraklar üzerinde de tutulabilirler. İşleri geniş büyük işletmelerin oynar yapraklar üzerinde defter tutmaları çok defa bir zorunluluk teşkil eder. Vergi Usul Kanunumuz Maliye Bakanlığından izin alınması şartıyla bu defterlerin oynar yapraklar üzerinde tutulmasına imkân vermiştir³.

1) Tic. K. Md: 66; V.U.K. Md: 182.

2) Tic. K. Md: 66; V.U.K. Md: 182.

3) V.U.K. Md: 183.

Envanter defteri işe başlama sırasında ve sonra da her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterlerle bilançoların kaydolunması amacıyla tutulan bir defterdir. Adı geçen kanunlar gereğince tutulması zorunlu kılınmıştır¹.

Önceleri tüccarların mevcut, alacak ve borçlarını ayrıntılı olarak kaydetmek üzere tuttıkları bir defter durumunda iken, sonraları çıkarılan bilançoların ve kâr ve zarar hesabının da bu deftere geçirilmesi bir gelenek haline almıştır. Açıklandığı gibi Ticaret Kanunu bilançoların bu deftere kaydını zorunlu kılmış ve fakat kâr ve zarar hesabında geçirileceğine dair hüküm sevketmemiştir.

6 — *Yardımcı defterler sistemi = système des livres auxiliaires:*

Klâsik sistemde olduğu gibi bu sistemde de bir yevmiye ve bir büyük defter mevcuttur. Bununla beraber işlemlerin aynı zamanda muhtelif şahıslar tarafından kaydedilmesini mümkün kılmak amacıyla klâsik sistemdeki müsvette defterinin yerini burada birçok yardımcı defterler almıştır.

Yardımcı defterlerden her biri aynı neviden olan işlemlerin kaydına ayırılır. En çok kullanılan yardımcı defterler kasa, veresiye alışlar ve veresiye satışlar defterleridir. Ancak teşebbüslerin ihtiyaçlarına göre alacak senetleri, borç senetleri, banka v.b. yardımcı defterleri de tutulabilir. Bütün bu defterlerin hiç birine girmiyen işlemlerin kaydı için de ayrıca «muhtelif işlemler defteri» tutulur.

İşlemler önce kendilerine ayrılan yardımcı defterlere kaydedilir. Muhtelif yardımcı defterlere kaydedilen işlemler akşam toplayıcı maddeler yardımı ile yekûn halinde yevmiyeye geçirilir ve buradan da büyük defterdeki hesaplara aktarılır.

İşlemlerin toplanması sebebiyle gerek yevmiyenin ve gerekse büyük defterin tutulması klâsik sistemden çok daha kolaydır. Örneğin alış hesabına günün bütün veresiye mal alışları üzerinden tek bir kayıtla borçlu edilir. Muhtelif satıcılara ait hesaplar da alacaklı edilir.

Yardımcı defterler sistemi, belli başlı işlemlerin nevi itibariyle ayrılması, ilk kayıt çalışmalarının bölünerek muhtelif şahıslar

1) Tic. K. Md: 66 ve V.U.K. Md: 182.

tarafından tutulmasına imkân vermesi, kasa, veresiye alışlar, veresiye satışlar v.b. hakkında bilgi temin etmek gibi önemli avantajlar sağlar. İşlemlerin bölünmesi ile bir muhasebeciye yüklenmiş olan çalışmalar muhtelif kimseler tarafından yapılacağı için günlük işlemlerin çabuk ve düzgün bir şekilde muhasebeleştirilmesi mümkün olur.

Bununla beraber sistemin bazı sakıncaları da vardır. Bir kere günlük işlemler her gün iki kayda konu teşkil eder. Gerçekten biri yardımcı defterde ayrıntılı olarak, diğeri de yevmiye defterinde toplu olarak hergün iki yanlı bir muhasebe çalışması yapılır. Keza büyük deftere olan aktarmalarda günlük olarak yapılır. Belli bir öneme kavuşmuş teşebbüslerde ve bilhassa müşteri ve satıcı sayısı fazla olduğu zaman hergün yevmiyeye ve ardından büyük deftere yapılacak kayıtlar yüklü bir çalışma teşkil eder. Yanlışlar yapıldığı takdirde bunların meydana çıkarılması keza fazla emeğe ihtiyaç gösterir. Bütün bunlardan başka sistem dönem esnasında müşterilere ve satıcılara ait genel durumu da ortaya koymaz.

Bundan ötürü yardımcı defterler sistemini islah etmek düşünülmüş ve yardımcı defterlerde belli başlı işlem nevilerine (alış, satış, v.b.) ayrı ayrı sütunlar açmak yoluna gidilmiştir¹.

7 — Toplayıcı muhasebe sistemi = *Système centralisateur*².

Bu sistem işlemlerin nevilerine göre muhtelif defterlere kaydedilmesi bakımından yardımcı defterler sisteminden mülhem olmuştur. Bununla beraber tutulan defterler müsvette defterinin yerine kaim olmayıp esas yevmiyenin bölümlerini teşkil ederler. Esasen bu sistemde müsvette defterinin yeri yoktur.

Öte yandan yardımcı defterler sistemine hâkim olan günlük toplama fikri yerine burada dönemsel toplama = centralisation périodique esası yer almıştır.

- 1) P. Garnier. a. g. c. Sh: 343 ve devamı.
- 2) Comptabilité commerciale. Delmas Bordeaux. 1956 Sh: 149 ve dev.
L. Batardon : La comptabilité à la portée de tous.
Dunod Paris 1964 Sh: 245 ve dev.
A. Rapin : Cours de comptabilité.
Dunod Paris 1964 Sh: 98 ve dev.

Toplayıcı muhasebe sistemi esas itibariyle iki kısma ayrılır: Bölüm muhasebesi = Comptabilité divisionnaire ve toplam muhasebesi = Comptabilité centralisée.

Bölüm muhasebesi aşağıdakileri içine alır :

— İlk kayıt yevmiyeleri. Kayıtların ayrıntılı olarak yer aldığı yevmiyelerdir. Bundan evvelki sistemin yardımcı defterlerinin «yevmiyeler» şeklini almış bir değişimdir.

— Yardımcı büyük defterler. Bu defterler müşterilere ve satıcılara ait kişisel hesapları içine alır. Kişisel hesaplara ilk kayıt yevmiyelerindeki kayıtlar doğrudan doğruya geçirilir.

Toplam muhasebesi de aşağıdakileri içine alır :

— Genel yevmiye. Bu yevmiyeye kayıtlar ilk kayıt yevmiyelerinden hareketle ve toplayıcı maddeler şeklinde yapılır. Toplayıcı maddeler genel yevmiyeden aynen büyük deftere aktarılır.

— Genel büyük defter. Bu defterde müşteri ve satıcılara ait kolektif hesaplar dahil teşebbüsün bütün genel hesapları yer alır.

— Bölüm muhasebesi hergün aşağıdaki iki evreli çalışmaya vücut verir :

— İşlemlerin doğrudan doğruya ve kesin olarak ilk kayıt yevmiyelerine geçirilmesi,

— Müşterilere ve satıcılara ilişkin olan işlemlerin yardımcı büyük defterlerde ilgili kişisel hesaplara aktarılması. Bu aktarma işi tek yanlı muhasebe usulüne göre olur. Böylece her işlemle tek bir hesap kayıt görür.

Toplam muhasebesi dönemsel olarak (çoğu zaman her ay sonunda) aşağıdaki işlere yol açar :

— İlk kayıt yevmiyelerindeki işlemlerin toplayıcı maddeler yardımı ile genel yevmiyede toplanması,

— Genel yevmiye maddelerinin genel büyük deftere aktarılması,

— Genel büyük defterden genel mizanı, yardımcı büyük defterlerden de kişiler itibariyle müşteriler ve satıcılar yardımcı mi-

zanını çıkarmak suretiyle genel büyük deftere yapılan aktarmaların doğruluğunun sağlanması.

Her ilk kayıt yevmiyesi aynı neviden işlemlerin kaydını içine alır. Şu hale göre her yevmiye zorunlu olarak genel büyük defterde belli bir hesabın borç ya da alacağına karşılık olur. Örneğin kasa - gelir yevmiyesi genel büyük defterde kasa hesabının borcuna, kasa - gider yevmiyesi bu hesabın alacağına karşılık olur.

Pratikte bir hesabın borç ve alacağı için ayrı ayrı yevmiyeler yerine çok defa tek yevmiye tutulur. Böylece kasa ve alacak senetleri için giriş ve çıkış yanılgılandiren işlemler birer yevmiyede (kasa ve alacak senetleri yevmiyeleri) toplanır.

Bazan belli bir hesabın yalnız bir yanı için yevmiye tutulur. Zira hesabın diğer yanı pek az kayıt alır. Örneğin «alış» hesabı konusunda, yalnız borcuna karşılık olan bir yevmiye tutulabilir. Bilhassa teşebbüsün hesap plânında «alış iadeleri» ve «alış tenzilatı» hesapları bulunduğu takdirde durum böyledir. Gerçekten bu durumda alış hesabının alacağı pek seyrek olarak hareket görülebilir. (fatura düzeltmeleri, teşebbüs sahibinin kendi ihtiyacı için işletmeden mal çekmesi v.b.).

Teşebbüslerin belli başlı işlemleri için tutulan yevmiyelere kaydı mümkün olmayan işlemler (örneğin veresiye demirbaş satın alınması gibi) «muhtelif işlemler yevmiyesi» adını taşıyan ayrı bir yevmiyeye kaydedilir. Bütün ilk kayıt yevmiyeleri için kendilerine özel şekiller mevcut olup muhtelif işlemler yevmiyesinin şekli ise klâsik sistemdekinin aynıdır.

Kullanılacak ilk kayıt yevmiyelerinin seçimi, bir toplama döneminde teşebbüs tarafından yapılan aynı neviden işlemlerin hacmine bağlıdır. Bu sebeple tutulacak yevmiyelerin sayısı bir teşebbüsten diğerine değişir. Bununla beraber ticaretin başta gelen işlerinin peşin ve veresiye mal alış ve satışlarıyla bunlara ilişkin faturaların dispoñibilite imkânlarıyla ya da ticaret senetleri yardımıyla önlenmesinden ibaret olduğu düşünülürse defterlerde en çok hareket göreceğ hesapların aşağıdakiler olacağı söylenebilir:

— Disponibilite hesapları : «kasa», «banka» ve «posta çekleri»;

— Üçüncü şahıs hesapları : «müşteriler» ve «satıcılar»;

- Sonuç hesapları : «alışlar» ve «satışlar»;
- Senet hesapları : «alacak senetleri» ve «borç senetleri».

şu hale göre tutulacak ilk kayıt yevmiyeleri prensip itibariyle bu hesaplara karşılık olacaktır. Bu konuda üzerinde önemle durulacak husus, tutulacak yevmiyelerin, işlemlerin iki yevmiyeye birden kaydını ve bu sebeplede bağlantı hesapları kullanılmasını maksimum azaltacak şekilde aralarında az ilgi bulunan hesaplara karşılık olmasıdır. Böylece rneğin bir alış yevmiyesi ve bir de satıcılar yevmiyesi tutulmamalıdır. Zira her veresiye mal alış işlemi her birine ayrı ayrı işlemin kaydedilmesini gerektirecektir¹.

Toplayıcı sistemin bu gün batıda geniş bir uygulama alanı mevcuttur. Muhasebeye temel olan vesikalara dayanarak ilk kayıt yevmiyelerinin tutulması iş bölümüne imkân verir. Böylece bu yevmiyelerin çabuk ve dikkatli bir şekilde tutulması sağlanır. Belli bir işlem grubuna karşılık olan yevmiyeleri tutan personel de kalifiye duruma girer. Buna karşılık genel muhasebe (genel yevmiye, genel büyük defter, nizamlar ve bilanço) kalifiye tek bir şahıs tarafından tutulabilir. Toplayıcı muhasebe sistemi bu haliyle belli bir lde muhasebe personeli giderlerinin azaltılmasını mümkün kılar. Bundan başka ayrıntılı kayıtların toplamını gösteren defterlerin kilitli yerlerde saklanması suretiyle sırların ortaya çıkmaması sağlanmış olur.

Belli işlem kategorileri itibarile ilk kayıt yevmiyeleri ayrıntılı olarak bilgi temin eder. Tek yevmiye sisteminde ise bu bilgiler muhtelif kayıtlar arasında dağılmış durumdadır. Bundan ötürü ilk kayıt yevmiyelerine çok defa hesap-Yevmiyeler = journeaux-comptes adı verilir¹.

Ancak bütün bu faydalarına karşılık ilk kayıt yevmiyelerinde hesap sütunları sayısının yetersizliğini bazıları sistemin bir kusuru olarak ne sürerler. Bununla beraber bu kusur zannedildiği kadar önemli değildir. Gerçekten ilk kayıt yevmiyesi tutulan bir aktif hesaptaki değişimlere karşılık olarak fazla hareket gören

1) Bağlantı hesapları iki yevmiyeyi ilgilendiren işlemlerin kaydında kullanılır. Örneğin teşebbüsler alış ve kasa yevmiyelerinin tutulduğunu kabul edelim. Bu takdirde peşin alınan malların hem kasa ve hem de alış yevmiyelerinde mükerrer kaydını önlemek için «peşin alış» bağlantı hesabının kullanılması gerekir.

1) L. Chardonnet. Comptabilit usuelle Sh: 208, P. Carnier. A.g.e. Sh: 357.

hesapların sayısı daima sınırlıdır. Örneğin satış yevmiyesi tutulan satış hesabı, müşteriler kasa ve bazan da banka hesabıyla fazla ilgili olabilir.

Sisteme yönetilen diğer bir tenkit de muhasebecileri genel muhasebe bakımından mutlak bir zorunluk olmayan yardımcı büyük defterlerin tutulmasında (müşterilerin ve satıcıların kişisel hesaplarının tutulması) son derece ihmale sevkettiği ve bu defterlerdeki kayıtların çok defa büyük gecikmelerle yapıldığıdır. Ancak bu tenkit de sistemin kendinden çok teşebbüslerin bu gecikmelere sebep olan muhasebe servislerinin organizasyonuna yöneltilebilir¹.

Yöneltilen tenkitler ne olursa olsun toplayıcı muhasebe uygulaması Batı'da yaygın bir haldedir. Fransız muhasebe planı teşebbüslere bu sistemi salık vermektedir².

Toplayıcı muhasebe sistemi muhasebe kitaplarımızda kasa-yevmiye sistemi İngiliz sistemi, Fransız sistemi, Alman sistemi gibi çeşitli adla, altında açıklanmaktadır. Aslında bunlar toplayıcı sistemin değişik şekillerinden başka bir şey değildirler. Yalnız birinden diğerine değişen husus genel yevmiyenin mevcut olmaması bazan da yevmiye defteri sayısının sınırlandırılmış olmasıdır.

Gerçekten kasa-yevmiye sisteminde bir kasa yevmiyesi ve bir de muhtelif işlemler yevmiyesi mevcut olup buradaki kayıtlar toplam halinde doğrudan doğruya büyük deftere aktarılmaktadır. Alman sisteminde bu iki yevmiyeden başka bir genel yevmiye mevcut olup toplu kayıtlar buradan büyük deftere aktarılmaktadır. İngiliz sisteminde iki yevmiye yerine pek çok yevmiye tutulabilmekte ve fakat buradan kayıtlar gene büyük deftere aktarılmaktadır. Böylece İngiliz sisteminde genel yevmiye tutulmamaktadır. Fransız sisteminde ise hem birçok yevmiyeler tutulmakta ve hem de buradaki kayıtlar genel yevmiye de toplandıktan sonra büyük deftere aktarılmaktadır.

8 — Kasa Muhasebesi Sistemi³ :

Kasa muhasebesi bütün tahsilât ve ödemeleri genel olarak nakden yapılan ve veresiye alış ve satışları az olan küçük teşebbüs-

1) Comptabilité commerciale. Delmas Bordeaux. 1956. Sh: 176-179.
(Bu kitap Fransız vergiler okulu = École nationale des impôts yayınlarındadır).

2) L. Chardonnet. A.g.e. Sh: 208.

3) Plan comptable général Sh: 68.

büsler tarafından kullanılabilir. Kasa muhasebesi toplayıcı sistemin bir özel halidir. Bunda bir tek ilk kayıt veymiyesi mevcut olup o d-a kasa veymiyesidir. Müşteriler ve satıcılar yardımcı büyük defterlerinin yerini basit fatura dosyaları almıştır.

Kasa muhasebesi aşağıdakileri içine alır :

— Kasa müsvettesi. Buraya bütün tahsilât ve ödemeler kaydedilir ve teşebbüs sahibi tarafından günlük basit bir ajanda üzerinde tutulur.

— Veresiye alışlar fatura dosyası. Satıcılara ait kişisel hesapların yerini tutar.

— Müşterilere çıkarılan fatura kopyaları dosyası. (Bu dosyanın yerini ekseri halde basit bir cep defteri alır ve kendilerine veresiye satış yapılan müşterilerden tahsil edilecek paralar yazılır).

— Kasa veymiyesi. Müsvette defterinde kayıtlı işlemler hergün buraya temize çekilir.

— Genel veymiye ve genel büyük defter. Kasa veymiyesindeki işlemler, aylık olarak genel veymiyede toplanır ve buradan genel büyük deftere aktarılır. Genel veymiye gereğinde muhtelif işlemler veymiyesi olarak da kullanılır.

Bu muhasebe düzeninde işlemler ancak ödeme ve tahsilat sırasında kayda geçer. Veresiye alışlar ve satışlar böylece ödeme ya da tahsilleri sırasında kaydedilir.

Normal envanter kayıtları yanında bu sistemde alış ve satış veresiye satışları kayda almamaktadır. Neticede alış ve satış fatura dosyalarına dayanarak dönem sonunda genel veymiyede düzeltme kayıtları yapılır ve bu kayıtlar sonraki dönemde aksi maddelerle battal edilir.

Aynı şekilde safi kârın tesbitinde nazara alınan diğer hesaplarda da düzeltmeler yapmak gerekir. Örneğin genel giderler tesbit edilirken ödenen genel giderler ile dönem sonunda borçlu kalan genel giderler toplanır ve bu toplamdan dönem başında genel giderlerden olan borçlar düşülür.

9 — Belgelerden hesaplara kayıt sistemleri¹ :

Bu sistemlerin hepsinde ortak olan nokta, gerçek anlamında ne klâsik yevmiyenin bulunmaması yani muhasebe olaylarının o değişmez kronolojik kaydının mevcut olmamasıdır. İşlemler doğrudan doğruya büyük defterdeki hesaplara geçirilmek suretiyle muhasebeye aktarılır. Hesaplara kaydın çabuk yapılması için de muhasebe vesikaları önce bir ayırma tâbi tutulur.

Bu sistemlerin amacı, muhasebede kullanılan muhasebe makinaları ya da delikli kart makinalarından en az zamanda işlerin yerine getirilmesi anlamında en yüksek randıman elde etmektir. Ekseri halde bir genel yevmiye tutulur. Bu yevmiye işlemlerin yalnız aylık yekûnlarını içine alır.

Bu sistemlere açıklandığı şekliyle birer usul olarak da bakmak mümkündür. Zira amaç muhasebe çalışmalarının seri bir şekilde yerine getirilmesidir.

Bordro sistemi, dosya sistemi ve fiş sistemi olmak üzere değişik şekilleri mevcuttur.

Bordro sisteminde bir genel yevmiye ile muhasebeye geçmesi mümkün her kayıt nev'i için bordro şeklinde tutulan yevmiyeler mevcuttur. Bordrolar aylık olarak tutulur. Muhasebe servisi tarafından vesikalar numaralanır ve kayıt nev'i itibariyle ayrılır. Sonra vesikalar kendilerine ayrılan bordrolara geçirilir. Ay sonunda bordroların yekûnu kopya yoluyla ilgili hesaplara aktarılır. Bu çalışmalar muhasebe makinası yardımı ile olur. Muhasebe makinası hesaplara yapılan bütün aktarmaları içine alan bir toplama bordrosunu da birlikte düzenler. Toplama bordroları genel *yevmiyeyi* teşkil eder.

Dosya sisteminde de vesikalar önce ayırma tâbi tutulur ve alacaklı hesap itibariyle vesikaların bir icmal listesi bulunur. Bu dosyalar esas itibariyle toplayıcı muhasebe sisteminin bölüm yevmiyelerine karşılık teşkil eder. Açılan dosyalar şunlardır: Finansal hesaplar, stok hesapları, satıcılar, alıcılar, ücretler, muhtelif işlemler dosyaları ay sonunda dosyalar yekûn edilir, yekûnlar toplanır (icmal) ve neticede tıpkı toplayıcı yevmiyede olduğu gibi her

1) P. Garnier. A.g.e. Sh: 378 ve dev.

hesabın borç ve alacağına geçecek tutarlar elde edilir. Bu sistemde de borç ve alacak yekûnlarının hesaplara geçirilmesi elde edilir. Bu sistemde de borç ve alacak yekûnlarının hesaplara geçirilmesi sırasında mekanik olarak aylık yekûnların toplamını gösteren bir genel yevmiye tesis edilebilir.

Fiş sisteminde her işlem bir fişe vücut verir. Fişe vesikanın numarası, tarih, borçlu edilen hesap, alacaklı edilen hesap ve tutar kaydedilir. Kompleks işlemler muhtelif fişlere dağıtılır. Zira her fiş prensip itibariyle yalnız bir borçlu ve bir alacaklı hesap içindir. Bu fişler kayıt nev'i itibariyle ayrılır. Ay içinde fişler ya da kopyaları yardımcı hesapları borçlandırmakta ya da alacaklandırmakta kullanılır.

Ay sonunda aynı kayda karşılık olan fişler toplanır ve yekûn kopyalı usulle hem genel hesaplara ve hem de aylık yevmiyeye geçirilir.

Bu sistemler muhasebenin hukukî ve şekli yönleri fazlaca kayıtlanmış olan memleketlerde pek uygulama alanı bulamaz. Ancak bazı özel hallerde kendilerinden faydalanılabilir.

10 — *Büyük defterli yevmiye = Journal grand-livre:*

Büyük defterli yevmiye, gerçekte özel prensiplerden hareket eden ve kendine ait kuralları bulunan bir muhasebe sistemi değildir. Sadece yevmiye ve büyük defteri (klâsik ya da genel yevmiye ve büyük defterler) özel bir düzenle tek bir defter halinde birleştiren basit bir muhasebe usulüdür¹.

Pratikte Amerikan yevmiyesi adı da verilen büyük defterli yevmiyenin sol kısmı klâsik yevmiyenin şeklinde olup, bu kısım yevmiyeyi teşkil eder. Sağ kısmında hesapların borç ve alacak yanlarına ayrılan sütunlar bulunur. Bu kısım da büyük defter yerine geçer. Sütunların sayısı fazla olduğu takdirde defterin boyu büyür ve bu sebeple üzerinde çalışma imkânı güçleşir. Bu mahzurundan ötürü teşebbüsün belli hesapları için sütun açılır ve diğer hesapları ilgilendirenler «muhtelif» adı ile açılan özel iki sütunda gösterilir. Bundan başka teşebbüsün müşterileri ve satıcıları da ayrı ayrı

1) Comptabilité commerciale. Ed. Delmas Bordeaux 1956 Sh: 180.

gösterilmez. Sadece «müşteriler» ve «satıcılar» için yan yana ikişer sütun açılır. Şu hale göre büyük defterli yevmiye müşteriler ve satıcılar yardımcı büyük defterlerinin mevcut olmasına dayanır. Ayrıca muhtelif hesaplar yardımcı büyük defteri de tutulması gerekli olup burada büyük defterli yevmiyede yer alamayan genel hesaplar toplanır. Şu hale göre büyük defterli yevmiye sisteminde muhasebe çalışması biri büyük defterli yevmiyede açılan kolektif hesaba kayıt, diğeri de yardımcı büyük defterde açılan kişisel hesaplara kayıt olmak üzere iki yanlıdır.

Büyük defterli yevmiyenin tutulması basittir. Kayıtları süratle yapmaya elverişlidir. Belli başlı hesapların genel durumunu sürekli olarak gösterir. Hesapların genel durumundan teşebbüs yönetimi için zorunlu bilgiler çıkarılabilir. Genel kayıtların günü gününe tutulmasına imkân verir. Bununla beraber pratikte kaydedilecek işlemler az çeşitte olduğu ve böylece açılacak hesaplar sınırlı olduğu takdirde kullanılabilir. Gerçekten boyutları büyük bir defter üzerinde bile orta çapta bir teşebbüse zorunlu bütün hesapları açmak için yeteri kadar çift sütun ayırmak mümkün değildir. Bu sakınca «müşteriler», «satıcılar», «muhtelif işletme giderleri», «muhtelif» gibi kolektif hesaplar açılmasıyla hafiflese de hesapların bu toplama muhasebenin açıklığını bozar ve elde edilen bilgiler de açık ve kesin olmaktan uzak bulunur.

Fazla sütunlu defterlerde sık rastlanan bir hata da, işlemlerin yanlış satır ve sütunlara kaydedilmesidir. Saniyen sütunları toplamak ve yekûnları sayfadan sayfaya aktarmak diğer bütün sistemlerde olduğundan daha fazla vakit alıcıdır ve aktarma sırasında hata yapma ihtimalleri vardır. Mizan çıkarmak yorucu bir iştir. Zira muhtelif sütunun hesap itibariyle dökümünü yapmak gerekir.

Büyük defterli yevmiyenin şeklinde değişiklik yapılarak bazı sakıncalarının giderilmesi cihetine gidilmiştir. Böylece yevmiye kısmı defterin tam ortasına alınmış, hesapların borcu sol kısmında alacağı da sağ kısmında açılan sütunlarda gösterilmiştir.

Büyük defterli yevmiye klâsik ve toplayıcı muhasebe sistemleri uygulamalarında bir usul olarak kullanılabilir.

Klâsik sisteme uygulanması :

İşlemler az ve bir tek muhasebeci bütün işleri yapmağa yetiyorsa büyük defterli yevmiye detaylı olarak tutulur. İşlemler birer yevmiyeye yazılır. Buradan da defterin hesaplara ayrılan sütunlarına aktarılır. Gereğinde basit muhasebe usulüyle yardımcı büyük defterlerdeki hesaplara da kayıt yapılır.

Toplayıcı sisteme uygulanması :

Büyük defterli yevmiye, dönemsel toplama (genel olarak her ay) yapmak için kullanılabilir. Bu takdirde hem genel yevmiyenin ve hem de genel büyük defterin yerini tutar. Bölüm muhasebesi, ilk kayıt yevmiyeleri ile müşteriler ve satıcılar yardımcı büyük defterlerini içine alır.

11 — *Kopyalı muhasebe = comptabilité par decalque:*

Gerek klâsik muhasebe sisteminde ve gerekse toplayıcı muhasebe sisteminin değişik şekillerinde, işlemler tarih sırasına göre önce bir yevmiyeye kaydedilir. Buradan da ilgili hesaplara aktarılır. Böylece her işlem iki ayrı muhasebe çalışmasına konu teşkil eder. Bu yüzden :

1° — Muhasebede ve bilhassa müşterilere ve satıcılara ait kişisel hesapları günü gününe tutmakta önemli zaman kaybına engel olmak,

2° — İşlemlerin büyük deftere kaydı sırasında yapılması mümkün hataların önüne geçmek,

Amaçlarıyla yevmiyeden hesaplara aktarmayı ortadan kaldırmak düşünülmüştür¹.

Kopyalı muhasebenin esası, işlemleri yevmiyeye ve büyük deftere birlikte kaydetmektir. Bu amaçla iki vesika arasına bir karbon kâğıdı konur. Böylece hesaplara yazılan yazılar ve meblağlar otomatik olarak yevmiyeye de çıkarılmış olur. Kopyalı muhasebe bu sebeple hesapları hemen o anda tutmağa imkân verir.

Kopyalı muhasebe aşağıdakilere ihtiyaç gösterir.

1) Léc Chardonnet. Comptabilité usuelle Sh: 238 ve dev.

1° — Hesaplar oynar yapraklar ya da fişler üzerinde tutulmalıdır. Zira bu yaprak ya da fişlerin yevmiye üzerine konabilmesi gerekir. Buna karşılık yevmiye ciltli bir defter (elle tutulan muhasebe) ya da oynar yapraklar (makinalı muhasebe) halinde tutulabilir.

2° — Kullanılan yevmiye ve hesaplar kopya çıkarmayı kolaylaştıracak biçimde olmalı yani yevmiye yaprakları ile hesap fişleri üstüste konduklarında sütun ve satır bakımından birbirine denk gelmelidir.

3° — Hesapların ve veymiyenin üstüste konmasını kolaylaştıran ve elle ya da mekanik olarak kayıt çıkarmağa imkân veren bazı özel âletler kullanılmalıdır.

Kopyalı muhasebe, alıcı ve satıcı hesaplarının tutulması ve ticari vesikaların muhasebe kayıtları ile birlikte hazırlanması gibi işlere uygulanabileceği gibi teşebbüs tarafından yapılan bütün işlemlerin genel muhasebe içindeki kaydında da kullanılabilir. Kopyalı muhasebe kayıtları, satıcı faturaları, müşterilere çıkarılan fatura kopyaları, senetler, banka bordroları, çek dip koğanları, kassa fişleri gibi vesikalara dayanarak doğrudan doğruya hesap fişlerine yapılır. Bu sebeple önceden birmüsvedde defteri (el defteri) tutulmasına lüzum yoktur.

Kopyalı muhasebe elle ya da makina yardımı ile tutulabilir: Elle tutulan muhasebede hesap fişleri, karbon kâğıtları, ayırma ve muhtelif işaret âletleri ve asıl çıkarmaya mahsus âlet yardımı ile tutulur. Kayıtlar cam uçlu ya da bilyalı stilo ile yapılır. Bu muhasebe esas itibariyle üçüncü şahısların (müşteriler, satıcılar v.b.) kişisel hesaplarının tutulmasında ve bir de ücret muhasebesinde kullanılır. Ücret muhasebesinde kullanıldığı takdirde her işçiye ait ücret pusulası, kişisel hesap ve işçilere ait ücret defteri birlikte tesis edilmiş olur¹.

Makine ile tutulan kopyalı muhasebe, muhasebe makineleri yardımı ile mümkün olur. Muhasebe makinalarının kullanılması,

1) Ücret defteri tutulması Fransa'da mecburi olup 27. Mayıs. 1941 tarihli Kanunla ön görülmüştür. Prensip olarak muhasebe sistemi dışı bir defter ise de pratikte çok defa toplayıcı muhasebe sistemine dahil bir yevmiye olarak tutulur.

muhtelif muhasebe sistemlerinde kopyalı muhasebe usullerinden rasyonel istifade imkânı sağlar. Muhasebe sistemlerinde hem elle ve hem de makine ile tutulan kopyalı muhasebe usullerinden faydalanmak mümkündür.

Kopyalı muhasebenin tutulması teşebbüslere aşağıdaki faydaları sağlar :

1° — İşlemlerin yevmiye ya da yevmiyelere ve hesaplara ayrı ayrı kaydedilmesi ortadan kalkar. Böylece işlemlerin ikinci defa kaydında yani hesaplara aktarma sırasında yapılabilecek hatalar otomatik bir şekilde önlenmiş olur.

2° — Hataların çabuk ortaya çıkarılması mümkün olur. İşlemlerin ayrı bir kayıtla hesaplara geçirilmesi bahis konusu olmadığı için, belli başlı hata kaynaklarından birisi ortadan kalkmış olmaktadır. Çıkarılan geçici mizanlarda şayet yekûnlar tutmuyorsa, hesapların birer birer puvantajına lüzum olmayıp hata hesapların yekûnlarının yanlış yapılmasındandır.

Kopyalı muhasebede hatalar, muhasebeciye tevdi edilen vesikalarda yazılı bilgilerin ilk defa kaydı sırasında yapılmış olabilir. Örneğin bir işlemin iki defa kaydedilmesi gibi.

3° — Makine kullanılması mümkün bulunmaktadır. Bu makineler muhasebe çalışmasının randımanını önemli bir şekilde artırır.

4° — Kayıt konusu vesikalar daha kolay bir şekilde kullanılır. Zira kopyalı muhasebe açıklandığı gibi yevmiye ve hesapların oynar yapraklar üzerinde tutulması şeklinde yürütülmektedir.

5° — Kayıtlarda verilen açıklama çok kısa olur. Kopyalı muhasebede kayıtlarda açıklama kısa olduğu için kayıtlar daha çabuk yapılır. Yevmiye ve hesaplarda satır bakımından tasarruf sağlanır.

6° — Çabuk bilgi temin eder ve vesikalar sıhhatli olur. Normal toplayıcı sistemde teşebbüs sahibi işinin durumunu ancak ilk kayıt yevmiyelerinin toplanmasından sonra elde edebilir. Bu toplama ise normal olarak ay sonunda yapılır. Bundan başka alıcı ve satıcılara ait kişisel hesapların gecikme ile tutulması da ihtimal dahilindedir. Kopyalı muhasebe ile tutulan toplayıcı sistemde ise,

kayıtlar yevmiyeye geçtikçe hesaplara da hemen işlenmiş olur. Böylece hesap fişleri gününününe tutulmuş olur.

7° — Hesapların sayısı istenildiği kadar artırılabilir. Toplayıcı sistemde açılması mümkün hesapların sayısı ilk kayıt yevmiyelerindeki sütunların sayısına bağlıdır. Sütunların yetersizliği yüzünden çok defa bir kısım işlemlerin «muhtelif» sütununda toplanması yoluna gidilir. Bu takdirde muhtelif sütununun hesap itibariyle muhasebe dışı ayırım ve toplamı yapılır. Buna karşılık kopyalı muhasebede ise hesaplara sütun ayrılması bahis konusu olmadığından hesap sayısı istendiği kadar artırılabilir.

Kopyalı muhasebeye bazı tenkitlerde yöneltilir. Gerçekten bu muhasebede yazıların ve rakamların okunaklı olmadığı, yevmiye ve hesapların oynar yapraklar ya da fişler üzerinde tutulması sebebiyle zamanla kaybolmalarının mümkün bulunduğu ve kayıtların tesisi için kullanılacak muhasebe makinalarının pahalı olduğu iddia edilir.

İlk tenkit ancak elle tutulan kopyalı muhasebe için bahis konusudur. Bununla beraber karbon kâğıdı imalindeki teknik gelişme ve kayıtların yapılmasında bilya uçlu stilo kullanılması ile bu tehlike önlenmiştir. Muhasebe makinalarının pahalı oluşu doğrudur. Ancak yüksek randımanlı bir makinanın kullanılması sayesinde tasarruf edilen zamanın da işletme yüklerini hissedilir ölçüde azalttığı bir gerçektir .

Kopyalı muhasebe klâsik sistemde toplayıcı muhasebe sistemine de uygulanabilir. Klâsik sisteme uygulanmasında işlemler muhasebeye tamamen ayrıntılı olarak geçer. Açıkladığımız gibi hesap fişleri ile yevmiyenin arasına karbon kâğıdı koymak suretiyle kayıtlar birlikte tesis edilir. Değişik bir şekli olarak, kolektif hesaplarla birlikte tutulması da mümkündür. Bu şekilde yevmiye defterinde müşteriler, satıcılar ve genel hesaplar için ikişer sütun bulunur. Buna paralel olarak hesaplarda da aynı sütunlar yer alır. Bu değişikliğin sebebi, kopyalı muhasebe yardımı ile önceden bir çalışmada bulunmaksızın müşterilerin ve satıcıların genel durumlarının tesbit edilmesidir.

Birer genel hesap olan müşteriler ve satıcılar kolektif hesapları her ay sonunda yevmiyede müşteriler ve satıcılar sütunlarının toplanmasından sonra kullanılır. Bu sütunların toplamaları müşterilerle,

ve satıcılar kolektif hesaplarına yazılır ve kopya yardımı ile yevmiyede genel hesaplar sütunlarına ayın hareketleri açıklamasıyla çıkarılır. Genel hesaplar sütunları böylece yevmiye genel yekûnunu vermiş olur.

Kopyalı muhasdebe büyük defterli yevmiyeye dahi uygulanabilir. Bundan ötürü büyük defterli yevmiyede yalnız aşağıda yazılı dört kolektif hesap açılır. Bu hesaplar fişlerde ayrıntılı olarak açılmış bütün hesapları toplar.

— Müşterilerin genel durumunu veren «müşteriler» kolektif hesabı,

— Satıcıların genel durumunu veren «satıcılar» kolektif hesabı,

— Bütün sonuç hesaplarını toplayan yani hasulat ve yüklerin tutarını veren ve teşebbüs sahibine her ay sonunda, stoklara dayanarak, elde edilen sonuçları takdir imkânını sağlayan «İşletme hesapları» kolektif hesabı,

— Müşteriler ve satıcılar hesapları dışında bilânçoda gözükten bütün hesapları toplayan «bilânço hesapları» kolektif hesabı.

Toplayıcı muhasebe sistemine uygulanması iki şekilde olabilir:

— Bir borç ve bir alacak sütunlu ilk kayıt yevmiyeleri kullanarak,

— Dört borç ve dört alacak sütunlu ilk kayıt yevmiyeleri kullanarak.

İlk usulde ilk kayıt yevmiyeleri klâsik usuldeki yevmiye gibi kullanılır. Genel yevmiye için de durum aynidir. Genel yevmiye aynı zamanda muhtelif işlemler yevmiyesi olarak kullanılır. Dönem sonunda ilk kayıt yevmiyeleri toplanır. Yekûnlar ait oldukları hesap fişlerine yazılır. Bu yekûnlar kopya ile genel yevmiyeye çıkarılır. Ancak toplama burada bırakılırsa genel yevmiye denk olmaz. Zira ilk kayıt yevmiyeleri yekûnları bir yanlı olarak aktarılmış, denkliği temin edecek karşılık hesaplardaki meblâğlar ise yazılmamıştır. Genel yevmiyenin denkliği toplama hesapları = comptes de centralisation adı verilen özel denge hesapları kullanmak suretiyle temin edilir. Bu hesaplar büyük deftere dahil değildir ve böylece çıkarılan mizanla da ilgileri yoktur.

Dört borç ve dört alacak sütunlu ilk kayıt yevmiyeleri kullanılması şeklinde ise, yevmiyelerde müşteriler, satıcılar, işletme hesapları ve bilânço hesapları başlığı altında dört çift sütunlu kolektif hesaplar ağırlır. Muhtelif işlemler ilk usulde olduğu gibi genel yevmiyeye yazılmaz ve fakat büyük defterli yevmiye biçiminde ayrı bir «muhtelif işlemler yevmiyesi»ne kaydedilir. Toplama ilk usuldeki gibi yapılır. Ancak burada toplama hesapları ilk kayıt yevmiyelerine karşılık olmayıp kolektif hesaplara karşılık teşkil ederler.

12 — Delikli kart makinaları'

Delikli kart makinaları kart üzerinde iş görür. Kart genel olarak 187 x 82 mm. ebadında kartondan yapılmış dikdörtgen şeklindedir. Aşağıya doğru 80 sütun ihtiva eder. Her bir sütun (0) dan (9) a kadar numaralanmıştır. Bu durumda yatay olarak bir kartta 10 satır mevcut olup her satırdaki rakamlar yan yana birbirinin aynıdır.

Herhangi bir vesikada mevcut her rakamla bilgi delmeler şeklinde karta yazılabilir. Bunun için de kartın devamlı olarak bu bilgiye ayrılan sütun ya da sütunlarını tesbit etmek ve duruma göre 0, 1, 2 v.b. delmelerden birini bu sütuna yapmak yetiştir. Şayet yazılacak sayı 9 dan yukarı ise iki sütun, 99 dan ya da 999 dan yukarı ise sırası ile üç ya da dört sütun ayırmak gerekir. Daha yukarı sayılarda sütun sayısı bu esas dahilinde artırılır.

Şu hale göre yazılacak bilgilere dayanarak kart bölümler ve böylece her bölge bir bilgiye ayrılmış olur. Her bölgede yazılacak bilgiye göre bir ya da daha fazla sayıda sütun bulunur.

Örneğin direkt işçiliğin dağıtım amaciyle iş bonolarının delikli kartlara çıkarılması istensin. Her bonoya bir kart ayrılır. Kart aşağıdaki bilgilerin kaydı için bölümlenir. Her bölme bir bilgi içindir.

- Bononun tarihi
- Numarası
- İşçiliğin dahil edileceği değer hesabının numarası
- Atölyenin işareti

1) Léo Chardonnet: Comptabilité analytique d'exploitation. Delmas Paris 1958 Sah. 265 ve dev.

I.B.M. France (Delikli Kart Makinalarını açıklayan bir broşürdür).

- İşçinin özel işareti
- Geçen zaman (Saat ve saatin yüzde itibariyle geçen kısmı)

Geçen zamana ayrılan bölme dört sütun ihtiva edebilir. Örneğin 24,75 saati kaydetmek için bölmenin:

- İlk sütunda 2 numaralı pozisyon
- İkinci sütunda 4 numaralı pozisyon
- Üçüncü sütunda 7 numaralı pozisyon
- Dördüncü sütunda 5 numaralı pozisyon denilir.

Eldeki bilgiler yazı ile ifade edildiği takdirde kartlardan faydalanılabilir. Ancak bu takdirde kod kullanmak gerekir. Kartları delme işine başlamadan önce bir hazırlık çalışması gerekir. Kartlar üzerinde bu çalışma sırasında bütün bilgileri içine alacak şekilde sütunlar ayrılması, kod kullanılacak ise kodların hazırlanması ve kod numaralarının ilgili vesikalara yazılması zorunludur.

Kartlar arzulanan bütün işletmelerine zorunlu bilgileri delmeler şeklinde ihtiva ettiği cihetle bununla ilgili esas vesikalar artık sadece muhasebe kayıtlarının dayanağı ve birde kartın kaybolması halinde müracaat edilecek bir kaynak durumundadır.

Kartların delinmesi elle veya otomatik usulle olabilir. Elle delmede delici makineler (= poinçonneuses) kullanılır. Delme işini daha seri bir şekilde yapmak üzere otomatik elektrikli delici makineler bulunmuştur.

Otomatik usulde delme, işaretleri okuma ile delmedir. Kullanılan makina, özel tertibatı vasıtasıyla işaretleri okur ve delmeyi otomatik olarak yapar.

Kartların delinmesi ilk çalışmadır. Bundan sonra elde edilecek bilgilerin veya hazırlanacak cetvellerin nev'ine göre delikli kartların işletilmesi çeşitli şekiller almakla beraber esas itibariyle şu işler bahis konusu olur:

1° Vesikaların belli bir düzene göre ayrılması veya dağıtılması. Delinmiş olan kartlar muhtelif düzenlerde ve ekseri halde karşılık oldukları vesikaların mekanografi servisine geldikleri düzen içinde görünürler. Bunların içine aldıkları bilgiler örneğin bir icmal listesi üzerinde görünecek bir düzene konması gerekecektir.

2° Bir ya da birkaç ortak özellikleri olan elemanlar karşılaştırma. Böylece örneğin hesap hareketlerini gösteren kartlar bunlara karşılık olan ve evvelce delinmiş bulunan hesap kartlarıyla karşılaştırılacaktır.

3° Basit aritmetik işlemler.

Her kartta ya da birbirini takip eden bir kart grubunda mevcut miktar bilgilerinin toplanması, çıkarılması, çoğaltma ya da bölme işlemleri, sonuçların toplanması gibi işlemlerdir.

4° Bilgilerin muhtelif şekillerde kopya edilmesi ya da vesikaların komple olarak çoğaltılması.

Kopye etme, delmeye çevrilmiş bilgilerin ya da önceden yapılmış özet ve toplamaların tamamen ya da kısmen kâğıt üzerine yazılması suretiyle olabilir. Keza ilk bir kart grubuna elle yapılan delmelerin ikinci bir kart grubuna çıkarılması (çoğaltma) şeklinde de olabilir.

Bütün yukarıda sayılan işlemler delikli kart makinalarının teker teker ya da bazılarının kombine olarak kullanılması suretiyle yapılır.

Bir kart blokunun belli bir referansa göre ayrılması ayırıcı makina = trieuse yardımı ile olur. Evvelce delinmiş ve istenen referans üzerinden ayrılıp gruplandırılmış olan kartlar tabülatris yardımıyla yazıya çevrilir. Kartlarda delme şeklinde mevcut olan bilgiler kâğıt yapraklara yada kâğıt rulolara yazı şeklinde çevrilir. Bu yazı doğrudan doğruya rakamlar ya da harfler şeklinde olur. Görüldüğü gibi tabülatris mekanografi donanımının esaslı makinasını teşkil eder. Tabiri caizse kartlardaki delmeleri anladığımız dile tercüme eder. Delikli kart makinalarından önemli olan birisi de kontrol makinası = vérficiatrice'dır. Kontrol makinası kartlara yapılan delmelerin doğru olup olmadığını kontrole yarar. Böylece karttaki delmelerin, kartın tekabül ettiği vesikada yazılı bilgilerin tam karşılığı olduğu sağlanmış bulunur.

Açıklanan bu üç makina delikli kart çalışmalarının esas makinalarıdır. Bunlardan ayrı olarak hesap makinaları, çoğaltıcı ve karşılaştırmacı delme makinaları, çevirici ya da açıklayıcı makinalar,

delinmiş bantları okuyucu makinalar, icmal edici delme makinaları, enterklasöz, haberlerin naklini ve derhal delmeler şeklinde yazılmasını temin eden teleanrejiströr gibi daha birçok makinalar kullanılır.

Delikli kart makinaları pek çok alanlarda kullanılır. Birkaç örnek verelim:

- Ücret muhasebesinin tutulması,
- Maddelerin ve direk işçiliklerin dağıtımı (maliyet muhasebesi)
- Çeşitli giderlerin nev'i ve işletme bölmeleri itibariyle dağıtımı (maliyet muhasebesi),
- Bölmeler arası karşılıklı devirlerin değerlendirilmesi (maliyet muhasebesi)
- İstihsalin kontrolü yani istihsal programlarının gerçekleşmesini gözetme,

- Stok hareketlerinin izlenmesi,
- Müşterilere fatura çıkarma ve çek yazılması.

Keza gene bu makinalar sayesinde otomatik bir şekilde:

- Yevmiye,
- Genel hesaplar büyük defteri,
- Nizanlar,
- İşletme hesabı ve analitik hesaplar,

birlikte tesis edilebilmektedir. Delikli kart makinalarında elle yapılan işler, esas vesikaların kodlanması ve kartların delinmesinden ibarettir.

Delikli kart makinalarının kullanılması teşebbüslere önemli faydalar sağlar.

1° İdeal bir analiz ve sentez aracıdır. Muhasebe ile istatistiği birbirine bağlamayı, istatistiği muhasebe olaylarının sağlam temelleri üzerine kurmayı temin eder. Elementer muhasebe olayına karşılık olan bir kayıt, elle aktarmalara lüzum olmaksızın bütün sentezlerde yer alır. Bu teknik bazan yüklü bir çalışmayı gerektir-

mesi sebebiyle elle girişilemeyecek bazı çalışmalarını örneğin çeşitli işletme yüklerinin dağıtımını ve çeşitli bilgilerin istenilen şekilde gruplandırılmasını mümkün kılar.

2° Açıkladığımız gibi makinelerin pek geniş alanları mevcuttur.

3° Makinalar güvenlidir. Çalışmaları otomatik olduğundan büyük bir güvenlik sağlarlar.

4° Makinalar süratli olduğundan muhasebe çalışmaları süratle yerine getirilir.

Bununla beraber rolleri ikinci derecede olan bazı yardımcı makineler kullanılması masraflı olduğundan rantabiliteye tesir eder. Bu noktayı hesaba katmak gerekir. Genel olarak delikli kart makinelerini kullanmadan önce bunların işletmeye yükleyeceği giderleri iyi hesaplamak ve ancak rantabl olduğu takdirde kullanılması yoluna gitmek gerekir. Bu makinelerin kullanılması ancak faaliyeti geniş büyük işletmeler için faydalı olabilir.

13 — Memleketimizdeki uygulamalar ve sonuç

Memleketimizde bugün yaygın olarak klâsik muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bunun yanında defterli yevmiye uygulaması da önemli bir yer işgal eder. Gerek klâsik sistemde ve gerekse büyük defterli yevmiye uygulamalarında ayrıca bilhassa müşteriler ve satıcılar defterleri tutulduğu hallere de rastlanmaktadır. Ancak bu defterleri yardımcı defterler sistemindeki defterler olarak düşünmemek gerekir. Gerçekten bu defterler yevmiyeye yapılması gereken ayrıntılı kayıtların bir ön çalışması olmayıp büyük defterin yardımcısı durumundadırlar. Yardımcı sistemin defterleri ise özel şekiller altında hazırlanan ve müsvetde defterinin yerini alan defterlerdir.

Memleketimizde toplayıcı muhasebe uygulaması mahdut ölçüde de olsa mevcut bulunmaktadır. Keza gene mahdut ölçüde kopyalı muhasebeye rastlanmaktadır. Delikli kart makineleri ise daha ziyade bankalarda karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe sistemlerinin çeşitli şekillerinin memleketimizde yaygın hale gelmesi ve bunlar arasında bilhassa toplayıcı muhasebenin geniş alanda uygulanması şayanı arzudur. Keza kanaatimizce

kopyalı muhasebenin de memleketimizde yaygın hale gelmesi evvelce de açıklandığı üzere önemli faydalar sağlayacaktır. Yalnız bu konuda mevzuatımızda muhasebe serbestisini öngörecek hükümlerin de yer alması zorunlu bulunmaktadır.

Bu konuda Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu yönlerinden biraz açıklama yapmak gerekmektedir. Ticaret Kanunu hükümlerine bakılırsa, klâsik muhasebe sistemini tavsiye eder bir ifade kullanıldığı görülür. Gerçekten 70-71 inci maddelerde sanki tek bir yevmiye ve tek bir büyük defter ele alınmıştır. Gene 70 inci maddede işlemlerin vesika itibariyle ayrıntılı olarak defter kayıtlarına geçirilmesi emredilmektedir. Şu hale göre örneğin bir tüccar o günkü veresiye satışlarını müşteriler itibariyle birer birer yevmiye defterine kaydetmek zorundadır. Halbuki bu tüccar yevmiye defteri yanında birçok yardımcı defterler ve bu arada müşteriler defteri de tutmuş ve bunları yevmiye defteri gibi tasdik dahi ettirmiş olabilir. Bu durumda işlemleri hem yevmiyeye ve hem de yardımcı defterlere ayrıntılı olarak yazması ağır bir külfettir.

Yevmiye defterinin parçalanarak çeşitli yevmiyeler tutulması yani toplayıcı sistem uygulaması bugünkü modern işletmelerde işlerin çok geniş olması sebebiyle hemen hemen bir zorunluktur. Her ne kadar yevmiye defterinin bu şekilde kısımlara ayrılmasına mani bir hüküm Ticaret Kanununda mevcut değil ise de, muhasebe serbestisini belirtecek şekilde açık bir hükmün Ticaret Kanununda yer bahis konusudur .

Vergi Usul Kanununda ise muhasebe serbestisine yer verilmiştir. Gerçekten Vergi Usul Kanununun 175 inci maddesinde, mükelleflerin defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbest buldukları hükme bağlanmıştır.

Bununla beraber kopyalı muhasebenin tutulmasına imkân verecek oynar yapraklı yevmiye ve büyük defter için Maliye Bakanlığından önceden izin alınması şart bulunmaktadır. (Vergi Usul Kanunu Madde 183).

Bundan başka oynar yapraklı yevmiye ve büyük defter tutulması imkânı, ancak ciltli defter tutulması mümkün olmayacak kadar işleri geniş bulunan büyük işletmeler için öngörülmüştür. Kanaatimizce kopyalı muhasebenin bütün arzulayan teşebbüsler tarafından tutulması mümkün olmalıdır.

TÜRKİYEDEKİ VERGİ KAÇAKÇILIĞI HESABI ÜZERİNE BİR DENEME

Zeki KURUCA
Maliye Bakanlığı
Baş Hesap Uzmanı

I — KONUYA GİRİŞ

Din, ahlâk ve kanun hüküm ve kurallarının konulmasıyla birlikte bunların *ihlâli* de başlamıştır. İnsanların kendi menfaat ve huzurlarını sağlamak ve toplumda bir düzen kurmak amacıyla konulmuş olan bu kurallar ve hükümler, kendi menfaatleriyle *Çelişme* haline düştüğü takdirde bunların ihlâl edilmesi ihtimal dahiline girmektedir. Burada, *ihtimalden söz etmemiz*, özel çıkarlarına uymadığını görmesine rağmen herkesin bu kural ve yargıları mutlaka çiğneyeceği söylenemez. Bununla beraber bu çelişme hali meydana gelirse, *ihlâlin kişisel faktörü* gerçekleşmiş olur.

Pozitif hükümlerin ve dinî-ahlâkî kuralların ihlâlinde âmil olan *dış faktör* ise, bu hüküm ve kuralların, zamanın *ihtiyaçlarını karşılayamaması* ve eskimiş olmasıdır. Gerçekten, sözkonusu hüküm ve kuralların *tutucu karakterleri*, çok hızla değişen hayatın icaplarına uymamasından doğan çelişmede bunların ihlâlinde önemli rol oynarlar.

Hüküm ve kuralların ihlâlinde âmil olan kişisel ve dış faktörler karşısında, *önleyici etki* yapan *iç ve dış müeyyedeler*, ağırlıklarına göre, kişiyi ihlâlden alıkoyabileceği gibi, ihlâl fiilinin işlenmesini de kolaylaştırabilir.

Vergi kaçırma fenomeni de işte böyle *iç ve dış çatışma sonunda* kişinin, kanun hükümlerini çiğnemeye karar vermesi ve bu kararını uygulaması sonunda meydana gelen ve *devlete karşı işlenen* bir suçtur. Ferde karşı işlenen suçlar, iki fert arasındaki *menfaat dengesini* bozduğu halde, sosyal zararları açısından kanunun da il-

gisini toplamakta olmasına karşılık, doğrudan doğruya devlete karşı işlenmiş suçların, *devlet hizmetlerini*, sosyal ve ekonomik harcamaları etkilemesi bakımından ve kişiler arasındaki menfaat dengelerini bozması yönünden (sosyal denge) ağırlıkları, izaha lüzum bırakmayacak kadar açıktır.

Biz, bu hususlara değinmekle yetiniyoruz. Esasen, *vergi kaçakçılığının sebepleri, neticeleri ve çareleri* hakkında birçok incelemeler yapılmış bulunduğundan bu konulara girmiyoruz. Kaldı ki, konferansın konusu, vergi kaçakçılığının önemli bir yanı olan kaçırılan vergi miktarının hesabına taallük etmektedir.

II — KAÇAKÇILIK KAVRAMI :

Hesap meselelerine girmeden çözümlenmesi gereken bir konu da *Vergi kaçakçılığından ne anlaşılacağıdır*. Bilindiği üzere, VUK, vergi cezaları arasında vergi kaçakçılığına da yer vermiştir. Bu deyim kanunda, vergi suçlusuna verilecek *cezanın miktarını tayin* etmek maksadıyla kullanılmıştır. Bununla beraber, VUK'unda kaçakçılığın tarifi yapılırken, vergi suçu olarak ele alınmış ve suçun unsurları da belirtilmiştir: bizim burada kullandığımız «Vergi kaçakçılığı» deyiminden anladığımız mânaya yakın düşmektedir.

VUK, *kaçakçılığın «mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.»* diye tanımlamaktadır. Biz ise, maliye ilminde kullanılan ve günlük yaşantımızda yer alan şekliyle *vergi kaçakçılığını daha geniş* olarak ve kasta bağlı olmayarak «vergi ziyayı» olarak anıyoruz. Çünkü *kasıt bir psikolojik* unsur olarak, cezanın *ağırlaşması açısından kıymet* taşır. Bu sebeple, ister kasta dayansın, ister *bilgisizlik, ihmal veya kusurla* meydana gelsin, ortada bir «vergi ziyayı» varsa «vergi kaçakçılığı» da var demektir. Fakat bu, VUK, da cezanın miktarını tayin için kullanılan anlamda değil, «Vergi ziyayı» anlamındadır. Bu bakımdan konferansın başlığında «vergi kaybının hesaplanması» deyimini de kullanabiliriz.

III — VERGİ KAYBININ HESAPLANMASI :

Türkiye'deki vergi kaçakçılığının hesabını yapmak ve genellikle *kaçırılan vergilerin miktarını* bilmek, *olayın önemini ortaya* koy-

mak bakımından zaruridir. Bir *intiba* veya *kanaat* olarak, vergi kaçakçılığından *söz etmek*, olayın önemini ortaya koymaya *yeterli değildir*. Onu miktar olarak bilmek veya tahmin etmek lâzımdır. *Miktar kesin* olarak veya *tahmini* olarak bilinmezse, *varlığı önemsiz bir olaya gereğinden fazla* önem verilmiş olacağı gibi, *önemli bir olayın varlığına kamu oyunu inandırmak* da zorlaşır. Yahut da önemli bir varlığı bulunduğu başka yollarla meydana çıkan *aksaklıkların giderilmesindeki öncelik* ve tedbirlerinin alınmasındaki *zorunluğun derecesi de hesaplanacak miktara bağlıdır*.

Yer yüzünde *ihlâl edilmedik dinî ve ahlakî kural* olmadığı gibi, *çığnenmedik kanun hükmü* de yoktur. Fakat bu *ihlâl olayına önem kazandıran, ihlâllerin miktarıdır*, Bir kural ve hüküm ki, onu *ihlâl edenler, ona itaat edenlerden çoktur*, bu hüküm ve kural ya *zamanın ihtiyaçlarına uymamakta* yahut ta o toplum büyük bir *sarsıntı* geçirmektedir.

Bu genel *teşhisin sınırlarını daraltarak*, ceza hukuku ve özelikle *vergi ceza hukuku* alanına intikal edersek, diyebiliriz ki, bir suç herkes tarafından işleniyorsa veya büyük ölçüde işlenmekte ise, bu takdirde, ya o *füilî suç saymamak*, ya *cezaları artırmak*, ya da *önleyici diğer tedbirleri ihmal etmeden* almak zorunluğu var demektir. Bu *alternatiflerden hiç birine* başvurmamak veya başka türlü çareler aramamak, o *hükümü koyanın bizzat kendisinin o hükme inanmaması ve saygı duymaması* demektir.

Bu sonuçlara varabilmenin *ilk şartı, ihlâllerin miktarını bilmek*, bilmek için de *hesaplamak* lâzımdır. Biz, Türkiye'deki vergi kaçakçılığının hesabına teşebbüs etmek suretiyle *ilk adımı atmış oluyoruz*. Şunu da hemen ifade edelim ki, bu çalışmamız *bir deneme olmaktan ileri gidemez*. Çünkü, *ilmî esasları konmamış, formüllerini bulunmamış ve daha önce hiç bir ilmî araştırmaya konu olmamış* böyle bir hesap çalışması *ancak bir deneme* olabilir.

A. Hesap Metodları

Uzun meslek hayatının verdiği *tecrübelere dayanarak*, vergi kaçakçılığının hesabında *geçitli metodlar* kullanılabileceğini, bu metodların *yetersiz yönlerinin atılıp yeterli yönlerinden yararlanmak* suretiyle genel bir hesap çıkarmanın mümkün olduğunu sanıyoruz. Bizim, isimlendirdiğimiz hesap metodları şunlardır:

1. Metod : *Kıyaslama* Metodu.
2. Metod : *Genelleme* Metodu.
3. Metod : *Emsal Alma* Metodu.

1. *Kıyaslama* Metodu :

a — *Mahiyeti* :

Bu metoda, *yılları birbiriyle kıyaslama metodu* da diyebiliriz. Bu metodun niteliği, *kıyaslanan iki yıl arasında, diğer şartlar aynı kaldığı* takdirde, *müeyyedelerde ve Otokontrol vasıtalarında* ağır-laştırıcı değişiklikler olması halinde, değişiklik yapılan yılın, önceki bir yıla kıyaslanmasıdır. Bir *örnekle* izah edelim: A ve B yıllarında, diyelim Gelir Vergisi Kanunda, *vergi mevzularında, muafiyet ve istisna hükümlerinde*, vergi mükellef ve *nisbetlerinde* hiç bir değişiklik olmamıştır. Buna karşılık, B yılında *vergi cezaları arttırılmış, Servet beyanı, gider bildirimini vs. Oto Kontrol vasıtaları gibi, doğru beyana zorlayıcı* Yeni hükümler konulmuş olsun. Yeni hükümlerin etkisiyle, *vergi miktarı, safi millî gelire nisbetle* ve önceki yıla nazaran daha fazla bir miktarda artış gösterecektir. *Bu yeni nisbeti, önceki yılın nisbeti ile* Kıyaslamak suretiyle A yılında ne kadar vergi kaybı olduğu hesaplanır.

$$\frac{B \text{ yılı Vergisi } X 100}{B \text{ yılı Millî Geliri}} = K \text{ (yüzde)}$$

$$A \text{ yılı Millî Geliri } X K = A \text{ yılında öd. gereken vergi} = V$$

$$V - A \text{ yılında ödenen vergi} = A \text{ yılındaki vergi kaybı.}$$

Görüldüğü üzere, bu metod, esas alınan yılın vergi hasılatının o yılın safi millî gelirine *nisbetinin (yani K.nın)*, A yılı millî gelirine *uygulanması suretiyle* A yılında tahsil edilmesi gereken vergi miktarının hesaplanması ve sonunda *aynı yılda fiilen tahsil edilmiş vergi ile farkının* bulunması suretiyle A yılında vuku bulan vergi kaçakçılığı miktarının meydana çıkarılması yoludur.

Bu metod, vergi mevzularına ve *vergi çeşitlerine* göre, *vasıtalı ve vasıtasız* vergi gruplarına ve nihayet *toplam vergilere* göre kullanılabilir. Yani bu metodun, örneğin, *sadece ticarî kazançlar*

açısından, yahut kurumlar vergisi yönünden uygulanabileceği gibi, vasıtalı vergi grubundaki vergi kaybının hesaplanmasında da kullanılması ve hatta bütün vergilerdeki kaçakçılık miktarını hesaplamakta da uygulanması mümkündür.

b — Uygulama Şartları:

Bu metodun mahiyetini açıklarken belirttiğimiz gibi *kıyaslanacak yıllar arasında,*

1 — Vergi mevzuunda ve mükellefiyet hükümlerinde *hiç bir değişiklik* olmamalıdır.

2 — Fakat bu iki yıl arasında, sadece *müeyyede ve otokontrol vasıtaları* gibi hükümlerde farklar bulunmalıdır.

3 — Diğer önemli şart da şudur: *Bu iki yıldaki millî gelirin, sektörler arasındaki bölünmesi ve keza vergiden muaf olan faaliyet sektörleri arasındaki dağılmasında bariz bir dengesizlik* olmamalıdır. Örnek olarak diyelim ki, B yılına göre A yılında Sınai ve ticarî faaliyet alanındaki vergi kaçakçılığını hesap edeceğiz. *B yılında millî gelir A ya nazaran artmış ise de artış daha ziyade ziraî mahsul istihsalindeki artıştan doğmuştur.* Bu takdirde *B yılında bulunduğumuz K yüzdesinin, millî gelir bünyesi farklı olan A yılına uygulamak tam sıhhatli bir sonuç vermez.* Bu örneği, millî gelir artışının *B yılında vergiden muaf tutulan bir faaliyet alanında vuku bulması* halinde uygulayabiliriz.

c — Mahzurları :

Şartlar mevcut olduğu takdirde gerçeğe çok yakın sonuçlar vermesi mümkün olan bu metodun, uygulama olanığı pek sınırlıdır. Çünkü,

1. Bir kere, yukarıda açıkladığımız şartların *bir arada mevcut* olması *ihtimali çok azdır.*

2. Bu sebeple, aralarında bu *şartlar tahakkuk eden yıllar arasında* bir kıyaslama yapılacağından, bu, *kendi kendini sınırlayan bir metoddür.*

3. Bu metod, çok ayrıntılı gelir ve vergi *istatistiklerini gerektirir* ki bu da bu metodun sıhhatli bir şekilde uygulanmasını önler.

d — Uygulama Örnekleri :

Mevcut mahzur ve zorluklarına rağmen bu metodun uygulanmasında ilginç sonuçlar meydana çıkmaktadır. Diğer metodlarla bir arada kullanılması halinde, gerçeğe yakın tahminlerde bulunmakta da yararlı olabilir.

Aşağıdaki tabloda 1950 den - 1960 a kadar millî gelir ve toplam vergiler ile yüzdeler yösterilmiştir. (*)

Yıllar	Millî Gelir	Toplam Vergiler	Yüzdesi
1950	28.491,0	1.241,9	4,35
1951	32.797,2	1.236,6	3,77
1952	35.592,2	1.580,1	4,43
1953	39.571,3	1.853,3	4,68
1954	36.053,1	2.094,6	5,80
1955	38.742,4	2.481,5	6,40
1956	41.381,4	2.815,4	6,80
1957	44.024,4	3.271,4	7,43
1958	46.281,3	3.868,8	8,35
1959	48.146,0	5.376,0	11,16
1960	49.941,2	5.541,2	11,09
1961	49.213,0	6.563,8	13,33
1962	52.700,0	7.818,4	14,83
	542.904,5	45.743,0	8,42(ortalama)

1950-1960 yılları arasında Türk vergi sisteminde, esaslı değişiklikler olmamış ve sadece Vergi Cezaları artırılmıştır. Bu haliyle, kıyaslama metodunun uygulanması için gerekli şartlar mevcuttur. 1960, B yılı olarak alındığı takdirde, diğer yılların millî gelirine göre ödenmesi gereken vergiler toplamı ve fiilen tahakkuk eden vergi miktarı ile farkı yani kaçırılan vergiler toplamı hesaplanabilir. 1960 yılında millî gelirin % 11,09 u toplam vergi hâsılatı olduğuna göre diğer yılların durumu aşağıya çıkarılmıştır:

* Kaynak: I. Kalkınma Planı Say. 14, 14 ve 18 :

Yıllar	Ödenmesi gereken vergi	Tahakkuk eden vergi	Kaçırılan vergi
1950	3.134,0	1.241,9	1.892,1
1951	3.604,8	1.236,6	2.367,7
1952	3.915,1	1.580,1	2.335,0
1953	4.352,8	1.853,3	2.499,5
1954	3.965,8	2.094,6	1.871,2
1955	4.261,6	2.815,4	1.746,5
1956	4.551,9	3.271,4	1.571,2
1957	4.842,6	3.868,8	1.222,1
1958	5.090,9	5.376,0	—
1959	5.296,0	5.541,2	—
1960	5.493,5		

Bu hesaplar, mükelleflerin 1960 yılında *kendiliklerinden ödedikleri vergilerin millî gelire olan nisbeti esas* alınarak yapıldığından, yukardaki tabloda görülen *kaçırılan vergi miktarları taban rakamları* olarak mütalâa edilmelidir.

1. Genelleme Metodu :

a — Mahiyeti :

Bu metod, bir nevi *anket uygulamasıdır. Vergi incelemeleri sonuçlarının* bütün memleket ekonomisini içine alacak şekilde genellemeye tâbi tutulması bu metodun esasını teşkil eder: Türkiyenin hemen her ilinde ve *birçok ilçelerinde* yapılan bu incelemeler memleket ölçüsünde yapmış birer anket sayılabilir.

İstatistik tekniğine göre anket tetkik edilecek *toplu bir hâdisenin bütün cüzütamları yerine*, onu temsil edebilecek olan *sınırlı bir kısmını* müşahedeye tâbi tutarak meydana getirilen *cüzi röleredir*. Bu anketler, hâdisenin tamamını *temsil edebilecek* miktarda olmalı ve *tarafsız olarak seçilen cüzüler* üzerinde yapılmalıdır. (*)

Vergi incelemeleri, *yurdun her tarafına dağılmış olmaları, her büyüklükteki faaliyetleri* kapsamaları ve *her çeşit işleri* mevzuuna alması itibarile mükemmel bir anket niteliğindedir.

(*) Celâl Aybar - İstatistik Dersleri.

Bugün memleketimizde *yılda* muhtelif organlar tarafından *10 bine yakın mükellef* vergi incelemesine tâbi tutulmaktadır. Gerçek ve tüzel kişi olarak yurdumuzda 378 bin kadar beyannameli mükellef bulunduğu düşünülürse, sıhhatli bir anket için *10 bin incelemenin yeterli olmadığı* ileri sürülebilirse de hiç bir anketin bu kadar bol cüzümler üzerinde yapıldığı da iddia edilemez. Kaldığı, *incelenecek mükelleflerin seçimi*, bazı karineler gözönünde tutulsa bile, *genellikle tarafsız bir sondaj* usulüne dayandığından -her incelemeden matrah farkı çıkmaması bunu gösterir-, anket'in aradığı şartlara yer vermektedir.

b — Uygulama Şartları :

Bu metodun mahiyetini açıklarken uygulama şartlarına da deyinmiş olduk. Bu şartlar, *anket yapmanın genel ve özel şartlarının aynıdır.*

1. *Seçilen örnekler, bütün cüzütamları temsil edecek kadar çok miktarda olmalıdır.*
2. *Seçilen örnekler, nitelik ve nicelik açısından, incelenen olayı temsil edebilmelidir.*
3. *Örnekler, tarafsız olarak olarak seçilmelidir. Tesadüfi ve geçici unsurlar üzerinde değil, olayın özü hedef alınmalıdır.*

c — Mahzurları :

Genelleme metodunun izahında belirtilen sebeplerle ve *inceleme sonuçlarına dayanması sebebiyle*, bu metoda dayanarak yapılan hesapların *doğruya çok yakın rakamlar verebileceğini* kabul edebiliriz. Bu ne kadar doğru ise gerek *anketin bünyesindeki mahzurlar* ve gerekse, vergi *incelemelerinin sonuçlarının kesin olmaması* bu metodun mahzurları olarak tezahür eder.

Bu metodun *mahzurlarını* şu şekilde sıralayabiliriz.

1. *Genelleme metodu ile sadece inceleme yapılan vergilerdeki kaçakçılık miktarları hesaplanabilir. Bu sebeple, toplam vergiler üzerinden ne kadar vergi kaybı meydana geldiği bu metodla hesaplanamaz.*
2. *Vergi incelemeleri, daha ziyade durumu şüpheli mükellefleri hedef aldığından, bunların sonuçlarını, bütün ekonomiye*

genellemin hatalı sonuçlar verebileceği ileri sürülebilir. Her inceleme sonucunda *matrah farka tesbit edilmediği* ve incelenen mükelleflerin % 3 civarında olması sebebiyle, bunun dışında kalan mükelleflerin de vergi kaybına sebebiyet verdikleri gerçeği ileri sürülerek, bu mahzurların genel sonuca etkisi olamayacağı kabul edilse bile, kısmen hakkı oldukları da bir gerçektir.

3. Vergi inceleme sonuçlarının genellemeye tâbi tdtlmasında diğer bazı sakıncalar daha bulunduğu ileri sürülebilecektir. O da, *büyük ticarî ve sınaî merkezlerde yapılan vergi incelemeleri sonuçlarının, taşra il ve ilçelerine teşmil edilmesidir.*

İncelemelerin bütün yurd sathında yapıldığı, *büyük ticarî ve sınaî merkezlerde daha fazla incelemeler yapılmış olmasına* karşılık, aynı merkezlerdeki *faaliyetlerin de aynı nisbetle çok olmasının* bu sakıncayı ortadan kaldırdığı ileri sürülebilir.

4. Sonuncu bir sakınca da, *inceleme sonuçlarının kesin rakamlar olmadığı* ve önemli bir kısmının *itiraz ve temyiz safhalarında düşmekte olduğu* şeklinde ifade edilebilir.

Bu gözlem gerçeğin ta kendisi olmakla beraber, *vergi inceleme safhasından sonraki gelişmeler başka etkenler altında cereyan ettiği* cihetle, vergi inceleme sonuçlarının kıymetini zayıflatamaz kanısındayız.

Bu sebeplerle, *genelleme metoduyla* da vergi kaçakçılığı miktarı hakkında *kaymetli bilgiler elde edebileceğimiz* muhakkaktır.

d — Uygulama Örnekleri :

1960-63 yılları için elimizde bulunan inceleme sonuçlarına göre; 1960 yılında 2034 adet gelir vergisi mükellefinin beyan ettiklerine nazaran ortalama % 58 nisbetinde matrah gizledikleri meydana çıkmıştır. 1961 de, bu nisbetin, 3226 adet gelir vergisi mükellefinde yapılan incelemelerde % 53; 1962 de 4404 mükellefte % 59 ve nihayet 1963 de 4758 mükellefte de % 75 olduğu görülmüştür.

Kurumlar Vergisinde yapılan incelemelerde ise 1960 da 293 kurumun % 23, 1961 de 281 adet kurumun % 12; 1962 de 351 kurum % 17 ve nihayet 1963 de 449 kurumun da % 13 nisbetinde vergi matrahını noksan beyan ettikleri anlaşılmıştır.

Diğer vergiler de dahil olduğu halde, 1963 de ne kadar vergi kaçırıldığı aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır. Bu tabloda «fark nisbeti» kolomunda yer alan rakamlar, mükellefler tarafından gizlenen matrahların, incelemede meydana çıkarılan matrah farklarına olan nisbetleri gösterir; bu nisbetleri, vergi farkı nisbeti olarak almakta sakınca görmedik. Çünkü, çoğu müterakki olmayan bu vergilerde matrah farkı nisbeti; vergi farkı nisbetine eşit olduğu gibi, gelir vergisi gibi müterakki vergilerde vergi farkı, en azından matrah farkı nisbetine eşit olur. Bu sebeple gelir vergisi için hesaplanmış vergi kaçaklığı miktarı en az rakam olan taban rakamını göstermektedir.

Matrah farkı bulunan vergilerden aynı yılda ne kadar tahsilât yapıldığı tesbit edilmiş ve bunlara fark nisbetlerinin uygulanması suretiyle kaçırılan vergi miktarı hesaplanmıştır ().*

Vergi nevi	Tahsil edilen vergi	Fark nisbeti	Kaçırılan vergi
Gelir Vergisi	2,228.000,000	% 75	1.671.000,000
Kurumlar »	415,000,000	» 13	53.950,000
İstihsal »	705,000,000	» 7,8	56.400,000
Banka-Sigorta V.	336.000,000	» 46	154.560,000
Veraset ve İntikal	14.000,000	» 23	3.220,000
Damga resmi	543.000,000	» 39	211.770,000
Dış Sey. Harc.	98.000,000	» 7,6	7.448,000
Nakliyat Vergisi	64.000,000	» 17	10.880,000
Kurum stopaj	375.568,454	» 99	371.812,769
Ücret stopaj	176.559 272	» 4	7.062,370
Serb. stopaj	—	» 2,3	—
Taahhüt stopaj	—	» 100	—
	4.955.127,726	% 51,4	2.549.102,139

Vergi incelemelerinde tesbit edilen yukardaki matrah farkı nisbetleri bugün de değişmiş değildir. Aynı esaslara göre 1965 yılı için de hesaplar yapılabilir. Fakat elimizde son senelerin ayrıntılı kaçakçılık nisbetleri geçmediği için 1963 yılına ait örneklerle yetinmiş bulunuyoruz.

3. Emsal Alma Metodu:

a — Mahiyeti : Bu metod, millî gelirden pay alan sektörler arasında en doğru ve kanuna en uygun vergi veren sektörün

*) Devlet Gelirleri Bülteni

emsal alınarak, diğer sektörlerin vermesi gereken vergi miktarını hesaplamak suretiyle uygulanır. Bu esasa göre hesaplanan vergi miktarı ile bu sektörlerden fiilen tahsil edilen vergi miktarı arasındaki fark, o sektörlerde yapılan vergi kaçakçılığı miktarını ortaya koyacaktır.

Emsal alınacak sektör hangisi olabilir? Bir ekonominin genellikle Ticaret, Sanayi, Ziraat, serbest meslek, gayri menkul ve hizmetler gibi sektörlerle ayrıldığını biliyoruz. Bu sektörlerin hepsine birden uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi karşısında, fiilen en çok ve ağır vergi ödeyen sektörün hizmetler sektörü olduğunu da biliyoruz.

Ödenen ücretler, özel sektörlerde bir gider ve maliyet unsuru olduklarından hemen hemen noksansız olarak hesaplarda gösterilmektedir. Kamu sektöründe ise ödenen ücretler kesin olarak bilinmektedir. Ödenen ücretlerin miktarı kadar bunlar üzerinden ödenen vergiler de bilinmektedir.

Bu nedenlerle, hizmet sektörüne düşen sâfi millî gelir payına karşılık bu sektör tarafından ödenen gelir vergisi emsal alınmak suretiyle, diğer sektörlerin payına düşen millî gelire göre ne kadar vergi ödemeleri gerektirdiği hesaplanabilir.

b — Uygulama Şartları:

Hemen ifade edelimki, bu metod, sadece gelir vergisi sahasındaki vergi kaybının hesabında kullanılabilir.. Çünkü, emsal alınan hizmet sektörünün ödediği bir çok vergilerden ancak gelir vergisini hesaplamak mümkün olmaktadır.

Kurumlar vergisi alanındaki vergi kaybını kolaylıkla hesaplamak mümkünse de, bunun için kurum faaliyetleri sektörüne ne kadar millî gelir payı isabet ettiğini bilmek gerekir. Kurumlar vergisi nisbeti belli olduğundan (% 20), bunu, millî gelir payına belli nisbeti uygulamak suretiyle ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplamak mümkün olur.

Tarım sektörünün özel durumuna bu arada işaret etmeliyiz. Bu alanda kanunun tanıdığı muaflık ve istisnalar o kadar geniş tutulmuştur ki, diğer bir sektör için bulunan emsal nisbetinin tarım sektöründe aynen kullanmak mümkün değildir.

Bu metodun uygulanma şartlarından biri de, her sektördeki vergi muaflık ve istisnalarının bir denklik halinde olmasıdır. Yani, hizmet sektöründeki muaflık ve istisnaların kapsamına giren millî gelir miktarının bu sektöre isabet eden millî gelire nisbeti ne ise, emsalin uygulandığı sektörde de bu nisbetin aynı olması gerekir. Örneğin, millî gelirden hizmet sektörüne *H*. kadar pay düşüncü, bu alandaki muaflık ve istisnalardan yararlananlara *h* miktarında bir millî gelir payı isabet etsin. Bu emsalin Sanayi Sektöründe uygulanabilmesi için $\frac{h}{H} = \frac{s}{S}$ denkliğinin mevcut olması gerekir. Aksi halde, hizmet sektöründe bulunan emsalin Sanayi Sektörüne uygulanması yanıltıcı sonuçlar verir.

Türk Vergi Sisteminde, tarım sektörü hariç tutulursa, diğer bütün sektörlerdeki kanunî muaflık ve istisnaların kapsamına giren millî gelir payı ile o sektörün tamamına ait millî gelir payı arasındaki nisbet hemen hemen aynıdır kanısındayız. Çünkü, kanun koyucu, böyle bir denkliği gözönünde tutmuş olmalı ve herhangi bir sektörü diğeri aleyhine korumaması bulunmalıdır. Eğer himaye edilmesi gereken bir sektör varsa bunun hizmet gelirleri olabileceği düşünülürse, hizmet sektörünün emsal alınması, diğer sektörlerin aleyhine değil lehine bir sonuç verir. Yani, diğer sektörlerdeki kaçakçılık miktarı daha fazla olduğu halde, himaye gören sektörün emsal alınması, olandan daha az bir kaçakçılık miktarını meydana koyar.

Bu metodla ilgili olarak diğer önemli bir noktaya daha değinelim: Emsal olarak alınan hizmet sektöründe, gelirlerin vergi ödeyen şahıslara dağılması pek mütevazî miktarlar halinde olduğu ve bu sebeple, vergi müterakkiliğine diğer sektörler kadar tâbi bulunmadığı cihetle, hizmet emsalinin diğer sektörlerle uygulanması halinde bulunacak vergi kaybı miktarları o sektörler için taban rakamını ifade edecektir. Çünkü, diğer sektörlerde vergi mükellefleri başına düşen millî gelir miktarı - yani beyan edilmesi gereken vergi matrahının yüksekliği sebebi Müterakkilikte daha fazla tâbi olduğundan ödemeleri gereken vergi miktarı da o kadar fazla olacaktır.

Hizmet sektöründeki muaflık ve istisnalar daha fazla bile olsa diğer sektörlerdeki müterakkilik fazlasını ile telâfi edileceğinden bu metodun mahzuru kendiliğinden ortadan kalkmış olur.

c — Mahzurları:

Bütün bunlara rağmen bu metodun bazı yetersizlikleri ve mahzurları da bulunduğu yukardaki açıklamalar sırasında anlaşılmış olacaktır.

Bir kere bu metod ancak gelir ve kurumlar vergisi gibi vasıtasız vergilerde uygulanabilir. Vasıtalı vergiler için başka metodlardan faydalanmak lâzımdır. Bu nedenle bu metod sınırlı bir imkân verir.

Ayrıca, bu metodun, her sektöründeki vergi muafiyeti ve istisnalarında nisbet bakımından aynılık olması halinde uygulanması mümkün olduğundan, bu ayniyetin şüpheli olması halinde hesap sonuçlarını da şüpheli mütalâa etmek zorunludur.

d — Uygulama Örneği:

1963 yılı için yapılacak bir uygulama örneği aşağıdaki durumunu gösterir (*)

Sektörler	Millî Gelir	Vergi Tahsilâtı	Toplam
Hizmet	8 Milyar	1.440.281,249	1.440.281,249
Ticaret-Sanayi	20 »	1.120.082,153	
Serbest meslek	1,5 »	68.356,153	
G. menkul	1,5 »	58.829,404	1.247.278,412
Tarım	18,5 »	24.457,287	24.457,287
	49,5 Milyar		2.712.016,948

Bu tabloda görüldüğü üzere emsal aldığımız hizmet sektöründe gelirin % 15 inden fazlası vergi olarak Devlete ödenmektedir. Bu % 15 emsalini diğer sektörlerle uygularsak, her sektöre isabet eden millî gelir üzerinden ödemeleri gereken ve neticede sebebiyet verilmiş vergi farkları meydana çıkar:

*) (1963 Devlet Bütçesi ve Devlet Gelirleri Bülteni S. 63 ve Kalkınma Plânı S. 18).

Sektörler	Ödenmesi gereken	Ödenen	Fark
Hizmet	1.440.281,249	1.440.281,249	—
Ticaret-Sanayi	3.000.000,000	1.120.082,855	1.879.917,145
Serbest meslek	225.000,000	68.356,153	156.643,847
G. Menkul	225.000,000	58.829,404	166.170,596
Tarım	524.457,287	24.459,237	500.000,000
	5.414.738,536	2.712.006,948	2.702.731,588

Tarım Sektörünün Özel durumu nazara alınarak hesaplanan 500 milyon ile 1963 de gelir vergisi olarak 2.702.731,588 lira vergi kaybı olduğu anlaşılmaktadır. Ticaret - Sanayi kesiminin ödediği vergi, kurumlar vergisi de ilâve edilerek hesaplanmıştır.

B — Metodları Birlikte Uygulama:

Özellikleri ve uygulama şartları karşılaştırılırsa *kıyaslama metodunun her zaman kullanılmasının mümkün olmadığı görülür.*

Genelleme metodu'nun ise, vergi incelemeleri yapılmış vergilerde uygulanabileceği anlaşılmaktadır.

Emsal alma metodunun ise şimdilik *gelir-kurum gibi vasıtasız vergilerde* uygulanabileceğini gördük. Fakat bu son iki metodu her zaman kullanmak mümkündür. Bu suretle metodların *yetersizlikleri* giderilmiş olacağı gibi, *mahzurları* da bir miktar *azaltılmış* olur.

Bütün metodların ayrı ayrı kullanılmasının da, *sonuçların kontrolü bakımından* faydalı olacağına işaret edelim. 1963 yılı için *genelleme ve emsal alma* metodlarıyla yaptığımız hesaplarda, birbirine çok yakın sonuçlar elde edilmiştir. İkinci metodun *uygulama örneğinde*, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olanlar ve bunlara 500 milyon tutarındaki tarım kazançlarından hasıl olan vergi kaybı da dahil edilerek gelir-kurum vergileri farkı aşağıya alınmıştır.

1.871.000,000	Gelir Vergisi kaybı
53.950,000	Kurumlar » »
371.812,769	Kurum stopaj »
7.062,370	Üret » »
500.000 000	Tarımdan vergi »

2.603.825,139 TL. Genellemeye göre farklar toplamı

Genelleme metoduna göre hesaplanan bu vergi kaybına karşılık emsal alma metoduyla 2.702.739,586 TL. vergi kaybı mevcut olduğunu yukarıda görmüştük. Her iki metodla bulunanlar arasında 100 milyondan az fark bulunması, *metodların doğruluğunu ortaya koymaktadır.*

Yukarıda açıklaması yapılan metodları birlikte kullanmak suretiyle 1964 yılında hasıl olan vergi kaybını hesaplamak mümkündür. (1965 Devlet Gelirleri Bülteni, S. 84-85 Bütçe Tahlil Tabloları 1967 Bütçe S. 49 Sa. 66 gerekçesi).

1. *Emsal Alma Metoduyla* : Gelir ve Kurumlar Vergisinde vergi kaybı:

a — *Emsalin Hesabı* : 1964 yılında özel sektörde hizmet görenlere millî gelirden 8 milyar, devlet hizmetlileri ise 4.381.482.244 olmak üzere 12.381.482,244 TL. tutarında hizmet karşılığı ödeme yapılmıştır.

Özel sektör ve kamu işletmeleri tarafından ödenen 8 milyar ücretten ödenen gelir vergisi 1.153.191.502 lira ise de, genel bütçeye dahil dairelerin ne kadar vergi tevkif ettiklerine dair bir kayda rastlanmamıştır. Bununla beraber, ücretlerin vergilendirilmesinde özel ve kamu sektörleri arasında fark bulunmadığından kamu hizmetlerinden 631 milyon lira vergi tevkifatı yapılmış olmalıdır. Buna göre 12.381.824.244 TL. ücretten 1.784.191.502 TL. vergi kesilmiştir ki gelire olan ortalama nisbeti % 15 e yakındır. Yani emsal nisbeti % 15 olarak alınacaktır.

b — 1964 yılı millî geliri Cari fiatlarla 63.517.100.000 TL. olarak hesaplanmıştır. Bundan ücretler ve tarım sektörüne ait millî gelir payı tenzîl edilirse:

63.517.100.000,—	Millî gelir toplamı
12.381.482.244,—	Hizmet sektörü
<hr/>	
51.135.617.756,—	
25.468.900.000,—	Tarım sektörü
<hr/>	
25.666.717.756,—	Ticari, Sınai v.s. sektörlerle ait

millî gelir payı olarak tesbit edilir. Bunun üzerinden ödenmesi gereken vergi, (25.666.717,456x0,15 =) 3.850.007.663,40 TL. olarak hesaplanmaktadır.

Hizme ve tarım sektörü dışında kalan sektörlerin gelir üzerinden ödedikleri vergiler şöyledir: (Devlet Gelirler Bül. 1965 sayı 66-67)

461.425.760,— Tl.	Kurumlar Vergisi
2.113.652.053,— »	Gelir Vergisi
+	
2.575.077.813,— »	Toplam vergiler
1.153.191.502,— »	Hizmet vergileri
+	
1.421.886.311,— »	
25.831.779,— »	Tarım sektörü vergisi
+	
1.396.054.523,— »	Diğer sektörlerin vergisi

Yukarda bu sektörlerin ödemesi gereken vergi miktarına nazaran *kaçırılan vergi miktarı.*

3.850.007.663,— Tl.	Ödenmesi gereken
1.396.054.532,— »	Ödenen vergi
+	
2.453.953.131,— »	Diğer sektörlerin kaçırdığı vergiler
500.000.000,— »	Tarım sektörü
+	
2.953.953.131,— »	Gelir üzerinden yapılan Vergi kaçaklığı

2. Genelleme metoduyla, diğer vergilerdeki vergi kaybı hesabı.

1964 yılında yapılan incelemeler sonucunda, 1963 e nazaran büyük farklılık mevcut olmadığını, hizmete ait istatistik bilgilerinden anlıyoruz. Bu sebeple 1963 nisbetlerini 1964 için de esas alabiliriz (*):

İstihsal vergisi	875.197,719	% 7,8	68.265,522
Banka-Sigorta ver.	341.474,965	% 46	157.978,483
Nakliyat vergisi	71.950,192	% 17	12.231,532
	+		+
	1.288.622,876		237.575,537
Veraset-İntikal	41.900,900	% 23	9.530,900
Damga vergisi	364.000,900	% 39	141.960,000
Dış seyahat harc.	113.000,000	% 7,6	8.588,000
			397.653,537
			+

* (1965 Devlet Gelirleri Bülteni s. 10, 66).

3. Toplam kaçakçılık miktarı :

Gelir ve kurumlar vergisi ile gider vergileri, veraset intikal vergisi, Damga vergisi ve dış seyahat harcamaları vergisinde sebebiyet verilen vergi kaybı şudur :

2.953.953.131,—	Tl.
397.653.537,—	»
+-----	
3.351.606,668,—	Toplam miktar.

Bu Vergiler dışında kalanlarda da vergi kaçakçılığı yapıldığı, bunlarla miktarın 5 milyara yaklaşacağı tahmin edilebilir.

IV — S O N U Ç :

1964 yılında devlet gelirleri arasında yer alan vergiler ile bunlarla ilgili vergi kaçakçılığı miktarları şöyledir :

Vergi nevi	Tahsil edilen Tl.	Kaçırılan T.l.
Gelir-Kurum	2.575.077,813	2.953.953,131
Gider vergileri	1.288.622,876	237.575,537
Veraset-İntikal	41.000,000	9.530,000
Damga vergisi	364.000,000	141.960,000
Dış Sey. Harc.	113.000,000	8.588,000
	+-----	+-----
	4.381.700,689	3.351.606,668

Bu tablo, devlete ödenen 100 lira vergi karşılığında 76,5 lira vergi kaçırıldığını göstermektedir. Bu ortalama içinde, Gelirler-ve Kurumlar Vergisi çok önemli bir yer tutmaktadır. Devlete ödenen 100 lira gelir vergisi karşılığında 110 lira vergi kaçırıldığı meydana çıkmaktadır.

Bu nisbetlerdeki vergi kaybının normalin çok üstünde olduğu kanısındayız. Bir memlekette genel vergi kaybı nisbeti, vergi yükü nisbetini aşmıyorsa, vergi kaçakçılığı normal ölçülerde kabul edilebilir. Yani,

$$\frac{\text{Toplam Vergiler}}{\text{Millî Gelir}} = \frac{\text{Vergi kaybı}}{\text{Toplam Vergiler}}$$

Denkliği mevcutsa ve bu ölçülerde kalıyorsa vergi kaçakçılığı, memleket ekonomisini tehdit etmiyor sayılabilir. Fakat bizim ortaya koyduğumuz miktarlar ve nisbetler, ağır bir gerçeği ortaya çıkarmakta, Türk vergi sisteminin mevcut hükümlerin yetersizliğini ve uygulamalarının tam bir başarısızlıkla sonuçlandığını ve neticeleri itibariyle memleket ekonomisini sarstığını, kalkınmayı önlediğini kesinlikle ortaya koymaktadır.

GELİR VERGİSİNDE PEŞİN ÖDEME

Dr. Salih Turhan
İktisat Fakültesi Asistanı

I

1. Gelir Vergisinin önemli teknik meselelerinden biri olan verginin *tarh ve tahsili*, zaman unsuru ile sıkı bir irtibat halindedir.

Verginin en ideal tarh ve tahsili, toplam gerçek geliri vergiye tâbi tutmak ve vergiyi, mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği dönem içerisinde veya ona en yakın bir zamanda tahsil etmek suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu şartlara uygunluk bakımından başta gelen vergi ödeme veya vergi tahsil metodu ise, *kaynakta tevkif*,⁽¹⁾ diğer bir ifadeyle *stopaj* denilen usuldür. *Gerçekten, gelirin doğumu ile vegrilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan usûl, esas itibariyle tevkif usulüdür.* Bilindiği gibi, böyle bir tahsil metodunda vergi, vergiye tâbi meblâğları ödeyen merciler tarafından (işverenler, bankalar v.s. gibi müesseseler) tevkif edilip, Hazineye ödenir. Ancak, esasen ideal ve pratik yönden de basit olan böyle bir tahsil metodunun tatbikinin iki istikâmette sınırlı olduğunu unutmamak icabeder. Bir kere, çeşitli sebepler yüzünden

1) Bu konu için bk.: *Teschemacher, H.*: Einkommensteuer, in «Handbuch der Finanzwissenschaft» (Gerloff-Meisel), Bd. II, s. 87 ve m.; *Meisel, F.*: Britische und deutsche Einkommensteuer, Tübingen 1925; *Lent, G.E.*: Collection of the personal income tax at the source, «Journal of Political Economy» vol. L, 1942, P. 719. *Laufenburger, H.*: Die Einkommensbesteuerung, in «Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II Tübingen 1956, s. 454; *Newmark, F.* Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, s. 107; *Weise, H.*: Das britische Einkommensteuerrecht in wirtschaftlicher Sicht, Kieler Studien, Kiel 1954, s. 85 ve m.

tevkif usulü, yalnız muayyen *gelir kategorilerine*, yani ücret ve maaşlara, rantlara, bina ve arazi kiralarna ve menkul servet iratlarına (faiz ve temettülere) tatbik edilebilir; hattâ bu hallerde bile *Pay - As - You Earn* - prensibi adı altında *İngiltere*'de tatbik edilip de sonradan *Avrupa Kit'ası* memleketlerine girmiş olan kaynakta tevkif usulü beyanname⁽²⁾ verilmesini bertaraf edemediği gibi, sonradan yapılacak gerçek bir tarh ameliyesini de lüzumsuz kılamaz. Tabî, bu hal, ancak bazı gelir kategorilerine münferit bir şekilde tatbik edilebilen ve hiç bir zaman gelirin tamamına teşmil edilemeyen böyle bir tahsil tekniğinin normal bir neticesidir. Diğer taraftan, *Teschemacher*'in dediği gibi, esas itibariyle, randıman vergilerinin tahsil tekniği olan *kaynakta tevkif usulü*, bu objektif karakterinin sonucu olarak mükellefin ödemesi gereken gelir vergisi tutarının tespitinde rol oynayan *şahsî vaziyetlerin* nazarı itibare alınmasına ve *müterakkilik prensibi*'nin tatbikine de imkân vermez.

Buna mukabil, *tevkif usulünün* büyük faydaları olduğu aşîkârdır. Şüphesiz bu usul, bilhassa menkul servet iratları sahasında *vergi kaçırma* imkânlarını önleyen iyi bir metottur. Üstelik, modern vergi tekniği, tevkif usulünün en önemli tatbik sahasını teşkil eden *ücretler* için, yukarıda söz konusu olan ikinci mahzuru bertaraf edici, yani şahsî vaziyetlerin nazarı itibara alınmasını ve müterakkilik prensibinin tatbikini mümkün kılan tedbirler hususunda başarı göstermektedir. Fakat, bütün bu faydalarına rağmen kaynakta tevkif usulü, *gerçek bir global gelir vergisinde* tatbiki bahis konusu olunca, bir takım *tamamlayıcı tedbirlere* lüzum gösteren ve zamanımızda - modern ücret vergisinden sarfı nazar edilirse ancak *muvakkat* bir tahsil vasıtası olarak kullanılabilen ve gelir vergisinde *normal* tarh ve tahsil usulünün yerine geçmesine imkân olmayan bir metottur.

2. Bu sebepler yüzünden, takriben 1920 senesine kadar, ekseri memleketlerin mer'î gelir vergisi kanunları, verginin - yukarıda ifade edilen manâda - *ideal* olan tarh ve tahsilinin en iyi şekilde, «*farazî (fictif) gelir*» mefhumuna dayanarak gerçekleştir-

2) Burada bahis konusu olan beyanname, vergiyi doğuran olayların meydana gelmesinde rol oynayan ve fakat asıl mükelleften ayrı olan üçüncü bir şahıs tarafından verilen ve ödenen paralarla kesilen vergileri ihtiva eden «vasıtalı beyanname» dir.

lebileceğine inanmaktaydılar (3). Bu telâkkiye göre, daha vergi yılının başlangıcında yapılması lâzım gelen tarh ameliyesi, vergilendirme döneminin tespit edilecek «*farazî (fictif) gelir*» ine göre vuku bulmalıydı. Böyle bir nazarı düşünceyi realiteye intikal ettirmek için de, bazan *son yılın ortalama* geliri (meselâ *Prusya* ve *İngiltere*'de tatbik edildiği üzere) (4), *doğrudan doğruya*, gelecek vergi yılının «*fictif gelir*»i olarak kabul ediliyordu; bazan, tarh ameliyesine kadar elde edilen gelirden, sadece «*farazî (fictif) gelirin*» tahmini için az çok dayanak noktası olabilecek bir done olarak istifade ediliyordu; ve nihayet bazan da, *fictif gelir*, münhasıran verginin tarhı anındaki gelir kaynağının *randımına* göre tespit ediliyordu.

Fakat, modern gelir vergisi ile takip edilen gaye, mükelleflerin yıllık toplam safî gelirin vergilendirmek olduğuna göre, «*farazi gelir*» e dayanan bir tarh ve tahsil metodunun modern gelir vergisinin esas prensipleri ile gelişeceği aşıkârdır. Bir vergi tarhı, yalnız mükellefin *efektif gelirine* dayanarak yapıldığı takdirde âdil olabilir. Böylece sözü, «*geleceğe yönelen tarh esasını*»ndan (*Prinzip der Veranlagung nach der Zukunft*) *geçmişe yönelen tarh esasını* na (*Prinzip der Veranlagung nach der Vergangenheit*) getirmiş oluyoruz.

3. «*Geçmişe yönelen tarh esasını*», başka bir ifadeyle, «*bir müddet önceki kazancı vergilendirilmesi esasını*» normal tarh ameliyesi olup, mükellefin gelirini ve buna isabet eden vergiyi bir beyanname ile Maliyeye bildirmesi usulüdür. Ancak, böyle bir tarh usulünde, *gelirin doğumu ile bunun vergisinin ödenmesi arasında normal olarak bir sene, hattâ daha fazla zaman geçer*. Zira, meselâ bir mükellef 1966 yılı kazancının hesabını, 1967 Martına doğru tamamlar; Maliyeye beyanname verir; Maliye müteakip aylarda kontrol işine başlayarak tarh muamelâtına girer. Böylece, *tahsil* muamelesine ancak *Ekim* ayında ve hattâ belki de daha sonra başlanabilir. Bu usulün Maliye, gerekse mükellefler yönünden bir ta-

3) Bu husus için bk.: Verhandlungen der Verfassunggebenden Nationalversammlung, Bd. 340, Anlagen zu den Stenographischen Berichten Nr. 1624 Begründung zum Entwurf eines Reichseinkommsteuergesetzes Berlin 1920, s. 36.

4) Bu konuda daha fazla malûmat için bk.: *Dikmen, M.O.*: Müttehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi, Maliye Enstitüsü Konferansları Üçüncü Seri, Sene 1957 s. 79 ve m.

kim tehlikeler doğurduğu meydandır; zira, gelirin elde edildiği zaman ile verginin tahsil edileceği zaman arasında geçecek müddet zarfında mükelleflerin malî vaziyeti çok kötüleşebilir; öyleki, depresyon zamanlarında mükelleflerin vergi borçlarını ödeyememeleri veya ancak gecikme ile ödemeleri durumu doğabilir. Ayrıca, vazifelerini ifa edebilmek için aralıksız olarak varidata ihtiyacı olan Devlete, bütün tarhedilen gelir vergisinin nisbeten kısa bir zaman içinde kitle halinde ödenmesi, bir takım naktî iktisadî denge-sizliklere sebep olurdu.

4. İşte bu sebepler yüzünden, beyana (*direct assessment*) dayanan gelirlerin vergilendirilmesinde de İngilizce'de «*Pay-As-You-Go*» veya kısaca «*PAYE*» (*Pay-As-You-Earn*), Almanca'da «*Gegenwartsbesteuerung*» denilen «*Gelirlerin hemen vergilendirilmesi esası*»nı gerçekleştirmek amacıyla, önce Almanya'da, sonra-rijinal şeklinde olmasa da - Fransa'da ve nihayet A.B.D. de «*peşin ödemeler*» (*Vorauszahlungen, Par àcompte, payment by anticipation*) usulü kabul edilmiştir. «*Peşin ödeme*» usulünün Almanya, Fransa ve A.B.D. gibi üç memleketin Gelir Vergilerinde nasıl tatbik edildiği bilâhare izah edileceğinden, şimdi, sadece «*peşin ödeme*» usulünün ne olduğunu kısaca ifade etmekle iktifa etmekteyiz.

Carî yılın gelir vergisi, mükellefçe yıl sonunda verilip Malî idarece kontrol edilen beyannameye dayanarak tarh edilir. Fakat, böyle bir tarh muamelesinin gerçekleşmesi - daha önce de belirttiğimiz veçhile - uzun bir sürenin geçmesini gerektirdiği için, mükellef carî vergilendirme döneminin gelir vergisi olarak, kat'î surette tarh muamelesi tamamlanmış son vergi yılının vergi miktarına eşit «*peşin ödeme*» de bulunur. Bu «*alel hesap ödemeler*» muhtelif taksitler halinde yapılabilir. Tabiatıyla, bilâhare - takriben 1 sene sonra - carî vergi yılının kat'î tarh muamelesi yapılırca, önce yapılan «*peşin ödemeler*» in kat'î vergi borcundan *inhiraf* edeceği kuvvetle ihtimal dahilindedir. Bu takdirde, ya mükellefin «*nihai (munzam) bir ödeme*» (*Abschlusszahlung*) yapması veya Hazinesinin kendisine bir miktar *iade* (*Erstattungen*) etmesi gerekecektir. Her ne kadar bu usulün Maliye tarafından tatbiki, bazı yoğun hesaplama ameliyeleri dolayısıyla *teknik yönden* güçlükler arzeder ve bilhassa Hazine tarafından mükellefe iadeler meselesi, Mazineyi *güç* duruma düşürebilirse de, bu usulün başlangıçta işa-

ret ettiğimizi *ideal* bir tarh ve tahsil usulünün bütün faydalarını haiz olduğu, yani gelirin doğumu ile bunun vergilendirmesi arasındaki müddetin uzamasından - gerek vergi mükellefleri ve gerekse Maliye için - doğan menfi tesirleri bertaraf ettiği inkâr edilemez.

II

1. *Alman Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Sistemi*. — 1960 Yılına kadar yalnız bir *tek* Alman Gelir Vergisinden bahsedilemez; zira, daha önce Almanya'da gelirlerden vergi alınması *Federe Devletler ile Kömünlere* terkedilmiş bulunmakta idi (5). Ancak 1914 tarihinden sonra, 1920'de Gelir Vergisi Reich'e, yani merkezî devlete geçmiştir. İşte bu tarihe kadar Almanya'da, *tevkif usulüne tâbi bulunmayan gelirlerin* - yani bilhassa sınaî - ticarî kârlar ile serbest meslek kazançlarının - *Gelir Vergisinin ödenmesi* hususunda, bütün diğer memleketlerde tatbik edilmekte olan «*bir müddet evvelki kazancın vergilendirilmesi esası*» veya başka bir ifadeyle, *geçmişe yönelen tarh esası* (*Prinzip der Besteuerung nah der Vergangenheit*) mevcut idi. Fakat bu usulün başlangıçta temas edilen *mahzurlarına* binaen, bu hususda da Mart 1920 tarihli *Reich Gelir Vergisi Kanunu* ile «*peşin ödeme sistemi*» (§ 35 *Vorauszahlungen*) kabul edilmiştir. Bu sistem, bazı değişikliklere rağmen, esas itibarıyla bugüne kadar muhafaza edilegelmiştir (6).

1920 tarihli kanunun getirmiş olduğu bu sistem, esas itibarıyla, *rasyoneldir*; zira bu sayede, *gelirlerin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki bir gecikme* (lag) asgarî hadde kadar kısaltılabilmektedir. Gerçi Alman Vergisi Kanununda gelir vergisi, *tevkif suretiyle* tahsil edilmediği takdirde, takvim yılının sona erme-

5) Alman Gelir Vergisinin tarihi tekâmülü için bk.: *Wagner, A.*: Finanzwissenschaft, IV. Teil, Leipzig 1901; *Grabower, R.*: Preussens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932; *Gerlof, W.*: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands, in : «Handbuch der Finanzwissenschaft», Bd. III, Tübingen 1929.

6) Bu husus için bk.: *Blümich - Folk*: Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1963, s. 2084 ve m. *Dermann - Meuschel*: Einkommensteuer, Stuttgart 1952, s. 211 ve m.

Nöll von der Nahmer : Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, Köln 1964, s. 128.

Neumark, F. : Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, s. 257 ve m.

sinden sonra mükellefin bu vergilendirme dönemi içindeki efektif gelirine göre tarh edilir denmektedir (§ 25). Fakat, buna mukabil, bir takvim yılının vergi borcu kat'î surette tarh edilinceye kadar - ki bu ancak 1 sene sonra gerçekleşebilmektir - muhtemel vergi borcu için carî yıl içinde «peşin ödemeler» de bulunacağına dair hükümler mevcuttur. Buna göre, «peşin ödemeler», dört eşit taksitte yapılır; ve ödeme zamanları, 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralıktır. Fakat, *ziraat ve ormancılık*, bu normal kaidenin bir istisnasını teşkil etmektedir. Çünkü, mevzuata göre kazançlarının yarısından fazlasını ziraat ve ormancılıktan elde eden mükellefler, «Peşin ödemeler»ini, dörtte birerlik ilk iki taksit 10 Mart ve 10 Haziran'da, diğer yarısı ise 10 Aralıkta olmak üzere üç taksit halinde yapabilirler.

Bu «peşin ödemeler»in kanunda (§ 35) tespit edilen bu zamanlarda ödenmesi gerekmele beraber, eğer bunların ödenmesi mükellef yönünden ağır güçlüklerle bağllysa ve verginin tehiri Hazine yönünden tehlikeli değilse, ödeme zamanı kefalet mukabilinde uzatılabilir.

Peşin ödeme taksitlerinin miktarının tespitine gelince: Bu hususta takip edilen amaç, bir takvim yılı içinde yapılan «peşin ödemeler» ile kaynakta tevkif suretiyle alınan vergi miktarlarının toplamının mümkün olduğu kadar, aynı takvim yılı için tarh muamelesi neticesinde kat'î surette tespit edilen vergi miktarını karşılamasını temin etmektedir. Kazanç nispetlerinin yaklaşık olarak aynı kaldığı ve vergi mevzuatında değişiklik olmadığı farzedilirse, bir takvim yılı için tarh edilen vergi onu takip eden takvim yılı için tahsil edilecek vergi miktarına da uyabilir. İşte bu yüzden, «peşin ödemeler», esas itibariyle, kaynakta tevkif suretiyle alınan vergi miktarları (§ 47 Abs. 1 Ziff. 2) mahsup edildikten sonra, kat'î surette tarh muamelesi tamamlanmış son takvim yılının vergi miktarına göre hesaplanırlar (§ 35 Abs. 2, Satz 1.) Her peşin ödeme taksiti, bu vergi miktarının dörtte biri nisbetindedir. Ancak, bu normal kaidenin iki istisnası vardır: Bunlardan biri, biraz önce zikderildiği vechile, kazancının yarısından fazlasını ziraat ve ormancılıktan temin eden mükelleflerin gelir vergisi için varit; diğeri ise, önemine binaen aşağıda izah etmek istediğimiz «peşin ödemeler»in artırılıp azaltılmasına taallük etmektedir.

1934 tarihinde ihdas edilen bir kanun (*Steueranpassungsgesetz*) ile Maliye dairesine, lüzumlu gördüğü hallerde «peşin öde-

meler» i arttırıp azaltabilmek selâhiyeti verilmiştir. Bunun için, «peşin ödemeler»in tespitine esas olan vergi miktarlarından inhi-raf etmeyi gerektiren sebeplerin mevcut olması şarttır. Meselâ, bu arada, muamele hacminin artması veya azalması, hususî amortismanlar, fiyat değişiklikleri v.s. gibi muhtelif sebepler dolayısıyla bir önceki vergilendirme dönemine nazaran daha az veya daha çok gelir elde edilmesi; vergi tarifesinde yapılan değişiklikler; aile durumundaki değişiklikleri; kaynakta tevkife tâbi kazançlar yerine, tamamen veya kısmen diğer kazançların geçmesi veya bunun aksi olan bir durumun vârit olması; en son olarak tarh edilen gelir vergisine bir takvim yılının gelirinin esas olmaması gibi haller zikredilebilir. Ancak, vergi mükellefi, peşin ödemelerin arttırılmasını gerektirebilecek bu gibi halleri *kendiliğinden* Maliyeye *bildirmeğe mecbur* değildir. Maliye dairesi, carî yılın henüz tahakkuk etmemiş «peşin ödemeleri» ni (tahakkuk etmiş peşin ödemeler; sonradan arttırılamaz) o şekilde arttırıp azaltabilir ki, bunlar ile tahakkuk etmiş «peşin ödemeleri»in ve tevkif suretiyle alınan vergi miktarının toplamı, carî vergi yılı için beklenen kat'î vergi miktarına eşit olsun (§ 35 Abs. 2).

Bu hususu bir misal ile izah edelim. Bir mükellefin 1965 yılında temin etmiş olduğu gelir dolayısıyla 6000 mark tutarında vergi tarhedilmiş olduğunu ve bunun kendisine 30 Kasım 1966 da tebliğ edildiğini farzedelim. Mükellefin ilk defa olarak 10 Aralık 1966'da 1965 yılı vergisinin *dörtte biri* nisbetinde, yani 1500 mark tutarında «peşin ödeme»de bulunması icabeder. Diğer taraftan, bu mükellef, 10 Mart, 10 Haziran ve 10 Eylül 1966'da 5000.— mark tutarında «peşin ödemeler» de bulunmuş ve fakat 1966 yılı gelir vergisi yukarıda temas ettiğimiz *değişen şartlar* dolayısıyla 8000.— mark tahmin ediliyorsa, bu takdirde, tahakkuk etmiş «peşin ödemeler» ile bu meblâğ arasında 3000.— marklık bir fark doğar. İşte böyle bir durumda Maliye dairesi, takdir hakkını kullanarak, 10 Aralık 1966'da yapılacak «peşin ödemeler» miktarını 1500 marktan 3000 marka yükseltebilir.

Fakat her şeye rağmen, mükellefin carî yıl içinde yapmış olduğu bu «peşin ödemeler» ile *tevkif suretiyle mükelleften alınan vergiler* toplamı, sonradan yapılan tarh neticesinde kat'î surette tespit edilen *gerçek* vergi miktarına tam olarak uymaz. Bu yüzden aradaki fark, ya mükellefin *munzam (nihai)* bir ödemede (*Abschlusszahlung*) bulunması ile kapatılır veya fazla alınan ver-

gi Maliye tarafından mükellefe iade (*Erstattungen*) veya gelecek senenin vergisine mahsup suretiyle kapatılır (§ 47 Abs. 2).

Şimdiye kadar Alman Gelir Vergisinde «peşin ödemeler» sistemini çeşitli yönlerden izah etmiş olmakla beraber, bu sistemi *tenkitci* bir gözle değerlendirmeye geçmezden önce, anlamayı kolaylaştırmak ve herhangi bir yanlış anlamayı önlemek amacıyla, sadece *sistemin iskeletine* taallük eden müşahhas bir *misal* verelim.

Bir mükellefin, 1964 yılında temin etmiş olduğu gelir dolayısıyla 10.000 mark miktarında vergi tarhedilmiş olduğunu varsayalım. Bu vergi miktarı, mükellefe ancak Ekim 1965 de tebliğ edilebilecektir. 10 Mart, 10 Haziran ve 10 Eylül 1966'da 1966 gelir vergisi için «peşin ödeme» mahiyetinde olarak, 1964 vergisinin üç defa dörtte birerini, yani 7500 mark ödeyecektir. Ekim ayı sonunda, bu mükellefe, 1965 yılı geliri için nihai olarak tarhedilen vergi miktarı bildirilir; bunun 12.000 mark olduğunu farzedelim. Bu takdirde, 1966 yılı *son taksiti* için 1965 vergisinin *dörtte birini*, yani 3000 mark ödeyecektir. Diğer taraftan, bu mükellefin 1966 takvim yılı geliri için, 1967 yılı sonlarında yapılan tarh muamelesi neticesinde, kat'î surette 15.000 mark tutarında bir verginin tespit edilmiş ve bunun 1000 markının önce kaynaktan tevkif suretiyle tahsil edilmiş olduğunu kabul edelim. Bu durumda, mükellef, 1967 sonlarında, 1966 vergisine müteallik «nihai ödeme» yi (*Abschlusszahlung*) yaparken «peşin ödemeler» ve tevkif suretiyle alınan vergiler indirildikten sonra, daha 3500 mark ödemek mecburiyetinde kalacaktır. (Zira : 7500 + 3000 + 1000 + 3500 = 15.000).

Şimdi ana hatları itibarile izah edilen bu *sistem tenkitci bir değerlendirmeye* tâbi tutulursa, şöyle bir neticeye varılabilir : *bir kere*, böyle bir sistem sebebiyle gelir vergisi, vergi meselelerinin bilhassa son zamanlarda, esas itibariyle, konjonktür siyaseti açısından tetkik edildiği Almanya'da, *konjonktürel fonksiyonunu* gereği giti ifa edememektedir. Bilindiği gibi, klâsik maliye teorisinin aksine modern maliye teorisi, bilhassa gelir vergisinin konjonktürel dalgalanmalarına karşı olan kuvvetli reaksiyonunu, bunun müsbet ve tercihe şayan bir tarafı olarak telâkki etmektedir; zira, gelir vergisi, otomatikman - «*discretionary measures*» e lüzum kalmaksızın - *depresyon zamanlarında vergi yükünü* - hem mikro, hem de makro ekonomisi açısından arzuya şayan olan şe-

kilde - hafifletebilmekte ve refah zamanlarında ise, vergi yükünü arttırabilmektedir⁽⁷⁾. Halbuki, bilhassa konjonktürün yükseldiği devrelerde «peşin ödemeler», ekseriya, gerçek vergi miktarının aşağısında kalmaktadırlar. *Nihai ödeme (Abschlusszahlung)* ise, ancak, verginin mükelleflerin tasarrufa âmade şahsî gelirleri üzerindeki daraltıcı tesirinin (Entzugseffekt) konjonktür siyaseti yönünden arzu edilmediği bir zamana rastlamaktadır. Gerçi Alman Gelir Vergisi Kanununa göre «peşin ödemeler» - yukarıda izah edildiği üzere, değişen şartlar sebebiyle arttırılıp azaltılabilir; fakat, mevzuatın tanınmış olduğu bu imkândan - Almanya Federal Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı yetkililerinin ifadesine göre - teknik güçlükleri yüzünden, genellikle istifade edilememektedir.

Sistemin *ikinci* bir mahzuru, vergilemede müsavat prensibi ile ilgilidir. Mükellefler tarafından verilen beyannameler, Maliye dairesince tetkik edilip, vergi kat'î surette tarh edilinceye kadar normal 1 sene geçtiği için, ancak «*nihaî (munzam) ödeme*» (*Abschlusszahlung*) ile tasfiye edilebilecek önemli vergi meblâğlarının Devlet tarafından tahsili, istemiyerek ve faizsiz olarak, mükelleflerin lehine tehir edilmektedir. Vergi ödeme gücü yüksek olan mükelleflerin, tarh ameliyesinin gecikmesi sebebiyle, Devletten yıllarca «*vergi kredisi (Steuerkredit)*» diyebileceğimiz faizsiz kredi almaları, vergilemede âdalet prensibi ile kabili telif değildir. Bilhassa, vergilemede ücretlerin hissesinin sanayileşmiş ileri memleketlerde çok yüksek olduğu düşünülürse, bunun manâsı kolayca anlaşılır.

Almanya'da, sistemin bu mahzurlarını gidermek amacıyla, bazı reform teklifleri yapılmıştır. Bu tekliflerden biri, «*peşin ödemeler*» in gerçek vergi borcunun altında olmasını önlemeye matûf olup, mükellefin «peşin ödeme» taksitlerini elde ettiği gelirin ölçüsüne göre bizzat hesaplanmasını ihtiva etmektedir. İleride görüleceği üzere, bu usul, *A.B.D.* de tatbik edilmektedir (*Pay - As - You - Go*). İşgâl rejimi zamanında *Batı Almanya'nın* bazı bölgelerinde de (*Niedersachsen/Hannover*) tatbik edilmiştir; fakat, tarife ve diğer hükümlerdeki daimî değişiklikler dolayısıyla mükelleflere çok zor geldiği için tekrar vazgeçilmiştir. Binaenaleyh, Ma-

7) *Neumark, F.* : Einkommensteuer, «Handdwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 3, Tübingen 1961, s. 79.

liye Bakanlığı böyle bir metodun tatbik kabiliyeti hakkında şüpheli bir tavır takınmaktadır.

Son zamanlarda rağbet gören diğer bir reform teklifi de vergi borçlarını Maliye vergi alacaklarını ise, mükellefler lehine faizlendirmek esasıdır. Bu suretle mükellefler, 30 Aralık'tan itibaren işlemeğe başlayacak olan gecikmeden mütevellit faizleri ödemekten sakınmak amacıyla, vergi borcunu mümkün olduğu kadar erken tasfiyeye teşvik edilmek isteniyor.

2. *Fransa.* — Fransız gelir vergisinde, esas itibariyle «*bir müddet evvelki kazancın vergilendirilmesi esası*» (*Besteuerung nach der Vergangenheit*) tatbik edilmekle beraber, tahakkuk işleminin gecikmesinden mütevellit mahzurları bertaraf etmek amacıyla, 1942 yılından itibaren, son değişikliğini 1953 yılında idrak eden bir «*peşin ödemeler sistemi*» kabul edilmiştir. Bu sistemin esası kısaca şöyledir:

Mükellefler, hesap dönemini takip eden ilk üç ay içinde beyannemelerini verirler. Beyanname verilmekle tahakkuk yapılmış olmuyor. Vergi dairesinin, mükellefin beyanı üzerinde incelemeler yapıp, «*mise en recouvrement*» denen tahakkuk işlemini tamamlaması, uzun zamanı icap ettiriyor. İşte bu yüzden bu sistem, verginin -eğer o, geçmiş yılda 200 Frankı aşmışsa- üç taksit halinde peşin ödemelerle tahsilini öngörür⁸: Gelirin elde edildiği yılı takip eden 31 Ocak ve 30 Nisan'da geçmiş yılda ödenen verginin üçte birleri ve nihayet 1 Kasım'da geri kalan meblâğ (nihaî ödeme).

Mamafih, mükellef, yaptığı birinci ödemenin, en sonunda ödemeğe mecbur kalacağı vergi miktarına eşit veya bunun üstünde olduğunu tahmin ederse, ikinci ödemeyi yapmaktan imtina edebilir. Ancak, bunun için, vergi dairesine ikinci taksit süresinden önce yazılı bir beyanda bulunması gerekir.

Görülüyor ki, *Fransa*'da «*gelirin hemen vergilendirilmesi*» (*Gegenwartsbesteuerung*) esasına mâtuf orijinal anlamıyla bir «*peşin ödemeler sistemi*» mevcut değildir. Bu sistem sayesinde, sadece, gevşek bir vergi tahsil tatbikatı neticesi meydana vergi bakayasının büyümesi, bir dereceye kadar önlemek isteniyor.

8) *Trotabas. L.* : Précis de Science et Technique Fiscales, Librairie Dalloz, 2 inci basım, Paris 1960, s. 329; *Laufenburger, H.* : Die Einkommensbesteuerung, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2., Tübingen 1956, s. 491.

3. *Amerika Birleşik Devletleri.* — Gelir vergisinin ödenmesinde, 1943 yılına kadar «bir müddet evvelki kazancın vergilendirilmesi» (*Besteuerung nach der Vergangenheit*) esası tatbik edilmekte idi. Yani, Amerikan vergi mükellefi, bir yıl içinde elde ettiği geliri, müteakip yılda Federal Devlete beyan ediyor ve buna tekâbül eden vergiyi, ya bir bir defada veyahut dört eşit taksit halinde o yıl içinde ödüyordu.

Fakat, bu usul de, gelirin doğumu ile bunun vergilendirilmesi arasındaki uzunca bir «lag» den dolayı, gerek mükellefler ve gerekse Devlet yönünden tatbikatta bir takım mahzurlar doğuyordu⁹⁾. Bir kere, mükellefler, hastalık ihtiyarlık ve konjonktürel sebepler yüzünden gelirlerinde anı ve tedrici düşmeler muvacehesinde, bir evvelki yılın nisbeten yüksek olan gelirin ait vergiyi müteakip yılın daha düşük gelirden ödemek zorunda kalıyorlardı. Gelirdeki düşüklüğün anı ve büyük nisbetde olması halinde bu mahzurun önemi aşikârdır. Diğer taraftan, gelirin doğumu ile bunun vergilendirilmesi arasındaki gecikmenin Devlet yönünden mahzuru, verginin tahsilinin güçleşmesi ve hattâ bazan imkânsızlaşması şeklinde beliriyordu.

İşte bu sebepler yüzünden bu usul, 1943 tarihli «*Current Tax Payment Act*» ile kaldırıldı. Bunun yerine, «*Pay - As - You - Go*» esasına dayanan «peşin ödemeler sistemi» kabul edildi. Bu sistemin bugünkü tatbikatı kısaca şöyledir:

Amerikalı vergi mükellefi, birisi *tahmini beyanname* («*declaration*»), diğeri nihai beyanname («*return*») olmak üzere iki vergi beyanamesi tanzim eylemektedir. Mükellef, bir taraftan, her malî yılın 15 Mart'ında tanzim eylediği tahmini beyanname o yıl içinde elde edeceği muhtemel geliri; diğeri taraftan, aynı tarihte tanzim eylediği nihai beyanname geçmiş yıl içinde elde ettiği gerçek geliri Maliyeye bildirmektedir.

Tahmin edilen vergi dört eşit taksit halinde ödenir. Birinci taksit, *tahmini beyanname* («*declaration*»)nin verilmesi ile birlikte tediye olunur. Diğer taksitlerin ödeme zamanı, 5 Haziran, 15

9) Bu husus için bk. : The Pay-As-You-Go Income Tax Plan. Submitted to the Finance Committee of the United States Senate, July 21, 1942.

Eylül ve 15 Ocak'tır. *Nihaî ödem* («*balance of tax due*») ise, nihai beyannamenin tanziminden sonra ifa edilir. Eğer bir «*overpayment*» bahis konusu ise, mükellef, bunu nihai beyannamesinde bildirir. Fazla tahsilât, ya gelecek yılın vergisine *mahsup* («*credit*») edilir veya mükellefe *iade* («*refund*») edilir. Bir «*overpayment*» halinde, idare mükellefe fazla tahsil edilen meblâğ için % 6 nisbetinde bir faiz ödemektedir.

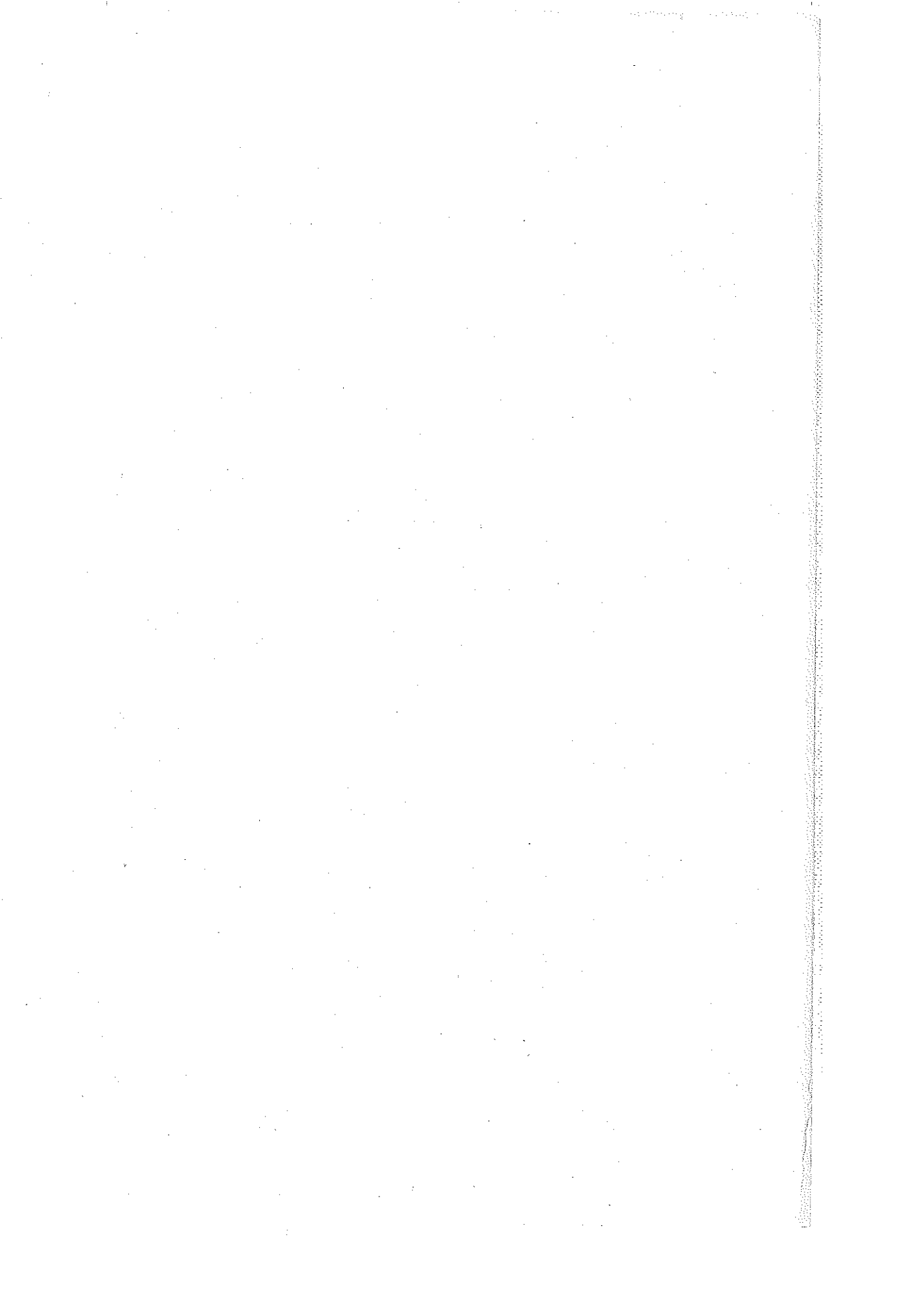
Görülüyor ki, Amerikan tatbikatı da, gelirin doğum tarihi ile bunun vergilendirme tarihini mümkün olduğu kadar birbirine yaklaştırmak amacına yönelmektedir.

III

Hemen bütün Batı memleketlerinde - değişik şekillerde de olsa - tatbik edilmekte olan gelir vergisinin peşin ödenmesi usulü, konuşmamızın seyri içinde bahsetmiş olduğumuz sebeplerin yanı sıra, Müsterek Pazar içinde vergi âhenkleştirilmesi hareketine uymak yönünden Türkiye için de büyük bir ehemmiyeti haizdir. Ancak, Türk vergi sisteminde bu hususta yapılacak reformun başarısı, bilhassa iki faktöre bağlıdır: Bir taraftan, vergi idaresinin, böyle bir reformun gerektirdiği yeni vazifeleri ifa edecek şekilde yeniden organize edilmesine; diğer taraftan, vergi mükelleflerinin tutum ve reaksiyonuna. O halde, okuma yazma bilmeyenlerin halkının % 60'ını teşkil ettiği, vergi zihniyetinin - Akdeniz memleketlerine has olan bir şekilde - menfi ve dolayısıyla vergi ahlakının düşük, vergi idaresinin tam tekemmül etmemiş olduğu bir ülke olan Türkiye'de, bu reformun bugünkü şartlar altında gerçekleştirilmesi imkânsızdır.

Maliye Enstitüsü Konferansları

- 1) UMUMİ FİHRİST
- 2) MÜELLİFLER İNDEKSİ
- 3) MEVZU İNDEKSİ
- 4) ENSTİTÜ YAYINLARI



UMUMİ FİHRİST.

Sıra No. su	Konferansçı	Me v z u	Cilt	Sahife
1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
2	Memduh Yaşa	Türk Gelir Vergisine Mütteallik Bazı Meseleler	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu ...	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
6	Ekrem Özelmas ...	İktisadi Devlet Teşekküllerinin Mülakabesi	I	73 — 82
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri	I	83 — 91
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı ...	I	127 — 153
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım ...	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muaflığının Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39
15	M. O. Dikmen	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Safhası	II	65 — 80
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	II	81 — 100
18	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 116
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele ...	II	129 — 142
21	Suat Keskinöğlü ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında	II	143 — 158
22	M. N. Anıl	Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkikleri Muvacehesinde Türk Devlet muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
24	Mehmet Akmansu .	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
25	Selâhaddin Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Masraf Politikası	III	1 — 24
26	Sabahaddin Teoman	1957 Mali Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensiplere ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar	III	25 — 49
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71

Umumi Fihrist

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
28	M. O. Dikmen	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	III	73 — 102
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadi Plân	III	103 — 126
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanununun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi	III	127 — 140
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
32	Gıyas Akdeniz ...	Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı	III	153 — 165
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tabi Oldukları Murakabe Şekilleri	III	167 — 190
34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları	III	191 — 205
35	Esat Tekeli	Türkiye'de İlk Bütçe	III	207 — 211
36	Selçuk Egemen ..	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	212 — 218
37	Esat Tekeli	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası	IV	1 — 11
38	Selâhattin Tunçer	İktisadi Kalkınmada Ämme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti	IV	13 — 58
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İliminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu ...	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikati	IV	65 — 85
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme	IV	87 — 91
41a	Ralph Turvey	The Economist's Approach To Taxation Some Introductory Notes	IV	93 — 98
42	H. Eichler	İktisat İlimi Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
42a	H. Eichler	Das System Des Privatrechts im Rahmen Des Wirtschaftswissenschaftlichen Studiums	IV	109 — 119
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmuyabilir?	IV	147 — 156
45	B. Keyder	Ziraî Sektörde Vergilendirme	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası	IV	199 — 226
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Malyet Rejimi	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen	Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi, Sabit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
50	Memduh Yaşa ...	Devlet Faaliyetinin ve Ämme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
51	Tahsin Yıldırım ...	Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi ...	V	35 — 53
52	Mübîn Başar	Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler	V	55 — 86
53	Recep Turgay	Türkiye'de Ziraî Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
55	Äkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131

Sıra No. su	Konferansçı	Me v z u	Cilt	Sahife
56	B. N. Feyzioğlu ...	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
57	Rudolf Strucken ...	Der Wandel in der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bundesrepublik	V	151 — 162
57a	Rudolf Strucken ...	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik	V	163 — 173
58	S. Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Âmme Varidatı	V	175 — 204
59	Sahir Erman	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
61	M. Orhan Dikmen	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
63	Kenan Bulutoğlu .	Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası	VI	33 — 66
64	Gülten Kazgan ...	Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası	VI	67 — 82
65	Ahmet Zühürlü Işıl .	Mali Politikası İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
66	Gıyas Akdeniz ...	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadi Politika	VI	119 — 123
69	Haydar Kazgan ...	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
70	Selâhaddin Tuncer	Türkiye'de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca ...	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası	VI	169 — 188
72	Mükerrem Hiç ...	Reevaliasyon Kavramı ve Reevaliasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri	VI	189 — 200
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Halli	VII	1 — 7
74	Mübin Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
75	Haydar Kazgan ...	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası ...	VII	21 — 45
76	H. Van Dyke	A New Dimension In Foreign Assistance	VII	47 — 56
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
78	Nasuh Bursal ...	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
79	P. Dertlîs	L'Association De La Grèce Au Marché Commun	VII	119 — 123
79a	P. Dertlîs	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
80	Halil Nadaroğlu ...	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
81	Selâhattin Tuncer	Servet Vergileri	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı	VII	179 — 196
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İn'ikası ...	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
85	Ali Şakir Ağanoglu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
86	M. N. Kodamanoglu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
87	Haydar Kazgan ...	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
88	Tayfur Tarhan ...	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61
89	İsmail Türk	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VIII	63 — 90
90	M. Orhan Dikmen	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
91	Selâhattin Tuncer	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	109 — 128
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı ...	VIII	129 — 141
93	Nuri Karacan	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün ...	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 168
95	Recep Turgay	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 198
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun ...	Vergi Kanunlarına Göre İktisadi Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
100	Mübîn Başar	«Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun» Üzerinde Düşünceler	IX	45 — 54
101	Selâhattin Tuncer	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler	IX	55 — 84
102	Nezih H. Neyzi ...	Petrol Sanayinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	85 — 110
103	N. Tanyolaç	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128
104	Memduh Yaşa	Türkiye Dış Borçlarının Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
105	Bedi N. Feyzioğlu	Bütçedeki Genelîk (Umumiyet) Prensipleri	IX	145 — 159
106	Haydar Kazgan ...	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
107	Halil Nadoğlu ...	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu .	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı	IX	185 — 194
109	Mesut Erez	Plânlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
110	Orhan Güreli	Mahallî İdareler Maliyesinin İslahı hakkında Görüş ve Düşünceler	X	25 — 48
111	Nuri Eren	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58

Umumi Fihrist

7

Sıra No. su	Konferansçı	Me v z u	Cilt	Sahife
112	Haydar Kazgan	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi	X	59 — 73
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
114	Nuri Karacan	İktisadî Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100
115	Selâhattin Tuncer .	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	X	101 — 118
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri ...	X	143 — 151
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyari İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
119	B. N. Feyzioğlu	Muhasebei Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler	X	163 — 175
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar	X	177 — 189
121	James Murray	Financing The United Nations	XI	1 — 9
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
122	Beysan Keyder	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu ...	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
127	Gaston Leduc	Quelques Aperçus Sur la Situation des Finances Publiques dans les États Africains D'expression Française ...	XI	83 — 93
127a	Gaston Leduc	Resmî Dil Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
128	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
129	İ. Sadi Tinaztepe .	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı	XI	167 — 181
131	Zeki Kuruca	Türk Vergi Sisteminde Asgarî Vergilendirme Usulleri, «Asgarî Mükellefiyet Sistemi»	XI	183 — 196
132	M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223
133	Hakkı Musaballı ..	Çağdaş Gider Vergileri	XII	1 — 8
134	P.-L. Réynaud	Psychologie Economique et Finances Publiques	XII	9 — 17
134a	P.-L. Réynaud	İktisadî Psikoloji ve Maliye	XII	19 — 26
135	Erdoğan Alkin	Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
136	Gaston Leduc	La Fiscalité Agricole dans les Pays en Voie de Développement	XII	37 — 48
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraî Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiyedeki Uygulanması	XII	57 — 86

Sıra No. su	Konferansı	Me v z u	Cilt	Sahife
138	İlhan Onur	Gelir Vergisinde Mütetakkilğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
139	Selâhattin Tuncer	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
140	Galip Dolun	Mali Kaza	XII	117 — 128
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 145
142	Haydar Kazgan	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadi ve Mali Neticeleri	XII	147 — 155
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	157 — 170
144	Yenal Öncel	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz)	XII	171 — 182
145	Paul Senf	Probleme Einer «Fiscal Policy» In der Bundesrepublik Deutschland	XIII	1 — 17
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XIII	19 — 32
146	Esat Çam	Milletlerarası Mali Meseleler	XIII	33 — 46
147	Beysan Keyder	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
148	M. Ali Canoğlu	Ekonomide Muhasebenin ve Hesap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
149	Galip İdil	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifli	XIII	81 — 94
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası ...	XIII	95 — 134
151	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi	XIII	145 — 153
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176
154	Erdogan Alkin	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155	V. R. La Garrigue	L'evolution Generale de l'aide Française Au Developpement Economique Depuis 1964	XIII	185 — 212
155a	V. R. La Garrigue	Fransanın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkışaf	XIII	213 — 232
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Karları	XIII	233 — 261
157	C. A. Colliard	Aspects Jurudiques et Financiers de la Planification Française	XIV	1 — 20
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlamasının Hukukî ve Mali Yönleri	XIV	21 — 37
158	Hüsamettin Kışğ	Ortak Pazar	XIV	39 — 87
159	Paul Senf	Sind Budgetdefizite und Budgetüberschüsse Als Solche Instrumente der Finanzpolitik?	XIV	89 — 102
159a	Paul Senf	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler?	XIV	103 — 114
160	Özen Özoymak	Uzlaşma Müessesesi	XIV	115 — 142
161	John Karsky	Western European Integration	XIV	143 — 152
161a	John Karsky	Batı Avrupa Entegrasyonu	XIV	153 — 162
162	Mustafa Yuluğ	Türkiyede Tarım Kesiminde Vergi Yükü	XIV	163 — 174
163	İ. Al Shoureiki	La Politique Economique Libre en Moyen - Orient	XIV	175 — 180
163a	İ. A. Shoureiki	Orta Doğuda Serbest İktisat Politikası	XIV	181 — 186

Sıra No. su	Konferansı	Me v z u	Cilt	Sahife
164	Nail Çelenoğlu	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 192
165	Mario Bandini	Agriculture and Community Development in Southern Italy in Comparison with the other Mediterranean Countries	XIV	193 — 197
165a	Mario Bandini	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesi	XIV	199 — 203
166	F. Ervardar	Vergi Uygulamasıyla İlgili Bazı Meseler	XIV	205 — 260
167	M. Orhan Dikmen .	Wirtschaftliche Entwicklung und Besteuerung	XIV	261 — 271
167a	M. Orhan Dikmen	İktisadî Gelişme ve Vergileme	XIV	273 — 282
168	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağılışı	XIV	283 — 307
169	G. Schmölders	Finanzpsychologie	XV	1 — 10
169a	G. Schmölders	Mali Psikoloji	XV	11 — 18
170	Gıyas Akdeniz	Vergi Kanunları ve Vergi Anketleri ...	XV	19 — 32
171	Ugo Sorbi	Struttura e Imposizione Fiscale Nell'agricoltura in Italia: Qualche Lineamento di Sintesi	XV	33 — 52
171a	Ugo Sorbi	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
172	Sahir Erman	Principi di Diritto Penale Nel Diritto Fiscale Turco	XV	71 — 72
172a	Sahir Erman	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
173	Ernest S. Griffith	The Budgeting Process in the United States	XV	89 — 100
173a	Ernest S. Griffith	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü	XV	101 — 112
174	Orhan Güreli	Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Son Gelişmeler	XV	113 — 132
175	Süleyman Barda .	Problemes de Financement dans Les Transports Modernes et Situation en Turquie	XV	133 — 174
175a	Süleyman Barda ..	Modern Ulaştırımda Finansman Mesalesi ve Türkiye'deki Durum	XV	175 — 212
176	Tacettin Güven ...	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı	XV	213 — 236
177	André Armengaud	Les Difficultes Economiques du Marché Commun	XV	237 — 243
177a	André Armengaud	Ortak Pazarın İktisadî Zorlukları	XV	244 — 250
178	M. Ali Canoğlu ...	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
179	Zeki Kuruca	Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine bir Deneme	XV	277 — 294
180	Salih Turhan	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme	XV	295 — 306

MÜELLİFLER İNDEKSİ

M. Orhan Dikmen	I	II	III	V	VI	VIII						XIV
Memduh Yaşa	I	II	III	V				IX				
Bedi Feyzioglu	I	II	III	V				IX	X			
Aydın Yalçın	I											
Suat Başar	I											
Ekrem Özelmas	I											
Besim Üstünel	I											
Rasim Saydar	I											
Mübin Başar	I	II		V		VII		IX				
Basri Bora	I											
Recep Turgay	I	II		V		VIII						
Esat Tekeli	I	II	III	IV								
Tahsin Yıldırım		II		V								
Talip Güran		II	III									
Suat Keskinoglu		II										
Mustafa Nuri Anıl		II										
Hikmet Sağcı		II										
Mehmet Akmansu		II										
Selâhattin Tuncer			III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XII	
Sabahaddin Teoman			III									
Sahir Erman			III		V							XV
Gıyas Akdeniz			III		V	VI			IX	X		XV
Muhlis Ete			III									
Kenan Bulutoğlu			III	IV		VI	VII	VIII	IX			
Selçuk Egemen			III									
Ahmet Kılıçbay				IV								
M. Cevdet Kutadgu				IV								
Ralph Turvey				IV								
Hermann Eicher				IV								
Osman N. Torun				IV								
İdris Küçükömer				IV							XI	
Beysan Keyder				IV								
Süleyman Barda				IV							XIII	
Kemal Tosun				IV								XV
Sadun Aren					V	VI		VIII		X		
Akif Erginay					V							
Rudolf Stucken					V				IX			
Mesut Erez						VI	VII			X		
Gülten Kazgan						VI						
Ahmet Işıl						VI						
Hakkı Musaballı						VI					XII	
Zeki Kuruca						VI						
Mükerrem Hıç						VI				XI	XIII	XV
Haydar Kazgan						VI						
H. V. Dyke						VI	VII	VIII	IX	X	XII	
Nasuh Bursal						VII						
P. Dertliss						VII						
Hallı Nadaroğlu						VII				XI		
Salih Tuğ						VII			IX			
Nuri Karacan						VII						
Arslan Başer Kafaoğlu						VII	VIII			X		

Nuri Kodamanoğlu	VIII	X			
İsmail Türk	VIII				
Tayfur Tarhan	VIII				
Ali Şakir Aġanođlu	VIII				
Sevim Grgn	VIII				
O. Fikret Arkun		X			
Necmi Tanyolaç		IX			
Nezih H. Neyzi		IX			
Nuri Eren		IX			
Orhan Grelli		X	XI		XV
Arif Nemli		X		XIII	
Sadullah Aygn		X			
James Murray			XI		
Fehamettin Ervardar			XI	XII	XIV
zhan Eroğuz			XI		
Gaston Leduc			XI	XII	
Halil Şahin			XI		XIII
İ. Sadi Tınaztepe			XI		
İlhan zer			XI	XII	
M. Ali Canoğlu			XI		XIII
P. L. Ryraud				XII	
Erdoğan Alkin				XII	XIII
Vural Ergun				XII	
İlban Onur				XII	
Galip Dolun				XII	
Yenal ncel				XII	
Paul Senf					XIII
Esat Çam					XIII
Galip İdil					XIII
Mustafa Yuluğ					XIII
Hayri ncel					XIII
V. Rouguet La Garrigue					XIII
C. A. Colliard					XIV
Hüsamettin Kılıç					XIV
zen zoymak					XIV
John Karsky					XIV
İbrahim Al Shoureiki					XIV
Nail Çelenoğlu					XIV
Mario Bandini					XIV
Gnter Schmlders					XIV
Ugo Sorbi					XV
Ernest S. Griffith					XV
Tacettin Gven					XV
André Armengaud					XV
Salih Turhan					XV

NOT : Mellif isimleri karşısındaki rakkamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını gstermektedir.

MEVZU İNDEKSİ

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
I — Umumî Maliye Teorisi ve Tatbikâtı				
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İlminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
65	Ahmet Zühtü Işıl ..	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
80	Hasil Nadaroğlu ...	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
127	Gaston Leduc	Resmî Dil Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
134a	P. L. Réyraud	İktisadî Psikoloji ve Maliye	XII	19 — 26
138	İlban Onur	Gelir Vergisinde Müterakkilliğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XIII	19 — 32
169a	G. Schmolders	Mali Psikoloji	XV	11 — 18

II — Devlet Gelirleri, Vergi Politikası

2	Memduh Yaşa	Türk Gelir Vergisine Müteallik Bazı Meseleler	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu ...	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadî Tesirleri	I	83 — 91
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikâtı ...	I	127 — 153
15	M. O. Dikmen	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ..	Muamele Vergilerinde Teklif Safhası	II	65 — 80
22	M. N. Anıl	Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
24	Mehmet Akmansu ..	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar	II	203 — 213
26	Sabahaddin Teoman	1957 Mali Yılında Yürürlüğe Giren malar ve 1956 Tarife Müzakereleri Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensipleri ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar	III	25 — 49

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
28	M. O. Dikmen	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	III	73 — 102
37	Esat Tekell	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası	IV	1 — 11
41a	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme	IV	87 — 91
45	B. Keyder	Zirai Sektörde Vergilendirme	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda	Enflasyon ve Vergi Politikası	IV	199 — 226
49	M. O. Dikmen	Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, Sabit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
53	Recep Turgay	Türkiye'de Zirai Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
58	S. Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Amme Varidatı Devlet Yatırımları ve Feykalâde Kazançların Vergilendirilmesi	V	175 — 204
62	Mesut Erez	Geri Kalınmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası	VI	23 — 32
64	Gülten Kazgan	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	67 — 82
66	Gıyas Akdeniz	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
69	Haydar Kazgan	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri	VI	169 — 188
71	M. Zeki Kuruca	Gelir Vergisi	VII	189 — 200
72	Mükerrem Hiç	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	9 — 20
74	Mübin Başar	Monopol Halinde Verginin İn'ikası	VII	67 — 101
77	Kenan Bulutoğlu	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	197 — 219
83	Nuri Karacan	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VII	221 — 236
84	A. Başar Kafaoğlu	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	143 — 160
93	Nuri Karacan	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler	VIII	161 — 168
94	Sevim Görgün	Petrol Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	55 — 84
101	Selâhattin Tuncer	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	85 — 110
102	Nezih H. Neyzi	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	IX	161 — 170
106	Haydar Kazgan	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri	X	119 — 141
116	Arif Nemli	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	X	143 — 151
117	Sadullah Aygün	İhracatta Vergi İadesi	XI	21 — 33
122	Beysan Keyder	Türk Vergi Sisteminde Asgari Vergilendirme Usulleri, «Asgari Mükellefiyet Sistemi»	XI	105 — 143
128	Halil Şahin	Çağdaş Gider Vergileri	XI	183 — 196
131	Zeki Kuruca	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Zirai Vergileme	XII	1 — 8
133	Hakkı Musaballı	Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması	XII	49 — 56
136a	Gaston Leduc	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	57 — 86
137	Vural Ergun	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	129 — 145
141	İhan Özer			
143	F. Ervardar			

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası ...	XIII	95 — 134
151	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ ...	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi	XIII	145 — 158
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Karları	XIII	233 — 261
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlamasının Hukukî ve Mali Yönleri	XIV	21 — 37
162	Mustafa Yuluğ ...	Türkiyede Tarım Kesiminde Vergi Yükü	XIV	163 — 174
171a	Ugo Sorbi	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
174	Orhan Güreli	Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Son Gelişmeler	XV	113 — 132
176	Tacetin Güven ...	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı	XV	213 — 236

III — Devlet Masrafları

25	Selâhattin Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Masraf Politikası	III	1 — 24
50	Memduh Yaşa ...	Devlet Faaliyetinin ve Amme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
103	N. Tanyolaç	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128

IV — Bütçe ve Bütçe Politikası

1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
18	B. N. Feyzioğlu ..	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 116
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadi Plân	III	103 — 126
35	Esat Tekeli ...	Türkiye'de İlk Bütçe	III	207 — 211
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
57a	Rudolf Strucken ...	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası	V	163 — 173
63	Kenan Bulutoğlu .	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VI	33 — 66
89	İsmail Türk	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri ile Milli Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	63 — 90
91	Selâhattin Tuncer	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensipleri	VIII	109 — 128
105	Bedi N. Feyzioğlu	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	IX	145 — 159
115	Selâhattin Tuncer	Muhasebeli Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler	X	101 — 110
119	B. N. Feyzioğlu ...	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz)	X	163 — 175
144	Yenal Öncel	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler? ...	XII	171 — 182
159a	Paul Senf	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü	XIV	103 — 114
173a	Ernest S. Griffith		XV	101 — 112

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
V — Devlet Borçları				
38	Selâhattin Tuncer	İktisadî Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti	IV	13 — 58
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
104	Memduh Yaşa	Türkiye Dış Borçların Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
139	Selâhattin Tuncer	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
VI — Vergi Hukuku				
5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
8	Rasım Saydar	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler	I	93 — 102
9	Mübîn Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muafiyetinin Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidî	II	81 — 100
19	Mübîn Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele ...	II	129 — 142
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidî	III	127 — 140
32	Gıyas Akdeniz	Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı	III	153 — 165
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
51	Tahsin Yıldırım	Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi ...	V	35 — 53
52	Mübîn Başar	Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler	V	55 — 86
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
59	Sahir Erman	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
67	Hakkı Musaballı	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Halli	VII	1 — 7
81	Selâhattin Tuncer	Servet Vergileri	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı	VII	179 — 196
95	Recep Turgay	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 198
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadî Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
109	Mesut Erez	Planlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları ve Vergi Mürakabesi	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gelir Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı	XI	167 — 181
140	Galip Dolun	Mali Kaza	XII	117 — 128
149	Galip İdil	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi	XIII	81 — 94
160	Özen Özoymak	Uzlaşma Müessesesi	XIV	115 — 142
164	Nail Çelenoğlu	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 192
166	F. Ervardar	Vergi Uygulamasıyla İlgili Bazı Mesleler	XIV	205 — 260
170	Gıyas Akdeniz	Vergi Kanunları ve Vergi Anketleri	XV	19 — 32
172a	Sahir Erman	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
179	Zeki Kuruca	Türkiye'deki Vergi Kaçaklığı Hesabı Üzerine bir Deneme	XV	277 — 294
180	Salih Turhan	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme	XV	295 — 306

VII — Devlet Muhasebesi

23	Hikmet Sağıcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkikleri Muvacehesinde Türk Devlet muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
56	B. N. Fezyioğlu	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
88	Tayfur Tarhan	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61

VIII — Mahallî İdareler Maliyesi

107	Halil Nadaroğlu	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı	IX	185 — 194
110	Orhan Güreli	Mahallî İdareler Maliyesinin İslahı hakkında Görüş ve Düşünceler	X	25 — 48
129	İ. Sadi Tınaztepe	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165

IX — Devlet Teşebbüsleri

6	Ekrem Özelmaz	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	I	73 — 82
---	---------------------	--	---	---------

Sıra No. su	Konferansı	Mevzu	Cilt	Sahife
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tâbi Odukları Murakabe Şekilleri	III	167 — 190
85	Ali Şakir Ağanoğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
87	Haydar Kazgan ...	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
112	Haydar Kazgan ...	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi	X	59 — 73
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütâfâalar	X	177 — 189
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176

X — İktisat Politikası

34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları	III	191 — 205
36	Selçuk Egemen ..	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	212 — 218
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmuyabilir ?	IV	147 — 156
61	M. Orhan Dikmen	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadi Politika	VI	119 — 123
75	Haydar Kazgan ...	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası ...	VII	21 — 45
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
90	M. Orhan Dikmen	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı ...	VIII	129 — 141
100	Mübin Başar	«Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun» Üzerinde Düşünceler	IX	45 — 54
114	Nuri Karacan	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58
111	Nuri Eren	İktisadi Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
135	Erdoğan Alkin	Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
146	Esat Çam	Milletlerarası Mali Meseleler	XIII	33 — 46
147	Beysan Keyder ...	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
154	Erdoğan Alkin ...	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155a	V. R. La Garrigue	Fransanın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkışaf	XIII	213 — 232
158	Hüsamettin Kılıç ..	Ortak Pazar	XIV	39 — 87
161a	John Karsky	Batı Avrupa Entegrasyonu	XIV	153 — 162
163a	İ. Al Shoureiki	Orta Doğuda Serbest İktisat Politikası	XIV	181 — 186
165a	Mario Bandini ...	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesi	XIV	199 — 203

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
167a	M. Orhan Dikmen	İktisadi Gelişme ve Vergileme	XIV	273 — 282
168	Erdoğan Alkin ...	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağılışı	XIV	283 — 307
175a	Süleyman Barda ..	Modern Ulaştırımda Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Durum	XV	175 — 212
177a	André Armengaud	Ortak Pazarın İktisadi Zorlukları	XV	244 — 250

XI — İşletme

21	Suat Keskinöğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında	II	143 — 158
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi	IV	227 — 248
78	Nasuhi Bursal ...	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
132	M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223
142	Haydar Kazgan	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadi ve Mali Neticeleri	XII	147 — 155
148	M. Ali Canoğlu	Ekonomide Muhasebenin ve Hesap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
178	M. Ali Canoğlu ...	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276

MALİYE ENSTİTÜSÜ YAYINLARI

- 1 — Maliye Enstitüsü Konferansları, I. Seri, 1956.
- 2 — H. Laufenburger: Mukayeseli Maliye, 1956.
- 3 — M. Orhan Dikmen: Asgari Geçim İndirimi, 1956.
- 4 — Maliye Enstitüsü Konferansları, II. Seri, 1958.
- 5 — Maliye Enstitüsü Konferansları, III. Seri, 1958.
- 6 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IV. Seri, 1959.
- 7 — A. Hansen: Para Teorisi ve Maliye Politikası, 1959 ve 1961.
- 8 — M. Yaşa: Âmme Masrafları, 1959.
- 9 — B. N. Feyzioğlu: Millî Muhasebe - Devlet Muhasebesi, 1960.
- 10 — Maliye Enstitüsü Konferansları, V. Seri, 1961.
- 11 — K. Bulutoğlu: Vergi Politikası, 1962.
- 12 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VI. Seri, 1962.
- 13 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VII. Seri, 1963.
- 14 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VIII. Seri, 1964.
- 15 — İ. H. Yeniay: Yeni Osmanlı Borçları Tarihi, 1964.
- 16 — G. Kazgan - H. Kazgan: Türkiye'de Maliye Politikası, 1964.
- 17 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IX. Seri, 1964.
- 18 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, I. Seri, 1965.
- 19 — Maliye Enstitüsü Konferansları, X. Seri, 1965.
- 20 — M. Orhan Dikmen: Türkiyede Tasarruf Bonoları, 1965.
- 21 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XI. Seri, 1965.
- 22 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, II. Seri, 1965.
- 23 — J. Buchanan: Maliye Teorisi ve Politik İktisat, 1966.
- 24 — Maliye Enstitüsü Haftaları I, Trabzon, 1966.
- 25 — Maliye Enstitüsü Haftaları II, Antalya, 1966.
- 26 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XII. Seri, 1966.
- 27 — J. F. Due: Maliye, 1967.
- 28 — İ. Özer : Vergi İdaresi, 1966.
- 29 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIII. Seri, 1967.
- 30 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIV. Seri, 1967.
- 31 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, III. Seri, 1967.
- 32 — İ. Özer : Tekel, 1967.
- 33 — Ursula K. Hicks, Büyük Şehir İdaresinin Finansmanı, 1968.
- 34 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XV. Seri, 1968.

