

KURUMLAR VERGİSİNDE  
İSTİRAK İSTİSNASI MESELESİ

1 - İştirak istisnasının mahiyeti ve tekniği

Kurumlar Vergisinde iştirak istisnasının kabul edilmiş olması, bilindiği gibi, vergi mükerrerliğine mâni olmak diğer bir ifade ile aynı mevzu veyahut aynı matrah üzerinden iki defa veya daha fazla vergi alınmasına mâhal vermemek içindir. (İsviçreli vergi hukuku - Prof. Dr. Blumenstein de Gelir Vergisi çerhinde iştirak istisnası - nin mucip sebebini bu suretle izah etmektedir.) (x)

İştirak istisnası şu veya bu şekilde yabancı memleketlerin vergi sistemlerinde tatbik edilmektedir. İştirak istisnasının en berrak şekline Alman Korporasyon vergisinde tesaduf edilir. Alman usulünde bizimkinden ayrıldığı başlıca nokta, iştirak hissesi nisbetinin % 10 yerine % 25 olmasıdır. İsviçre vergi hukukunda "iştirak istisnası" - 1920 den 1944 e kadar süren uzun bir tekâmül seyri takip etmiştir. Bu memlekette ilkin bu istisna (Holdingprivileg) yani Holding intizayı şeklinde gayetle dar bir sahaya inhisar ettirilmiş, bir çok istihaleleri geçirdikten sonra, bugünkü şumullu ve yumuşak şeklini almıştır.

İsviçre vergi sisteminde halen tatbik edilen iştirak istisnası bugünkü şekliyle hemen hemen Almanlarinkinin aynıdır. Yalnız İsviçre de hisse nisbeti % 25 yerine % 20'dir.

İştirak istisnası elinde sahip bulunan şirketler hakkında aletli tatbik olunmaz. Bu esasın tatbik edilebilmesi için iki sermaye şirketi arasında, Holding münasebeti derecesinde olmasa bile, iki ve devamlı bir iktisadi bağıllığın mevcudiyeti şarttır. Böyle bir şart aranmaksızın usulü bir surette tatbik olunacak iştirak istisnası bilhassa Gelir Vergisi cephesinden, muvazaalara ve sulistimallere yol açabilir.

İştirak istisnası ilk nazarda ince ve karışık bir mekanizma gibi görünürse de, haddi zatında tatbiki gayetle basittir.

Bizim kabul ettiğimiz istisna usulünü ele alalım. Bu usul şu tarzda işleyecektir :

1 - Tâbi şirket (iştirak edilen şirket) Kurumlar Vergisini bütün kurum kazancı üzerinden usulü esaslar dairesinde ödeyecek, bu vergi çıktıktan sonra kalan kâr miktarı üzerinden de ana şirketin veyahut üst şirketin (iştirak eden şirketin) kâr hissesini verecektir.

(x) Prof. I. Blumenstein: Allgemeine Wehrsteuer (sayife 196)

Bu hale göre, ana şirketin iştirak kazancı, tâbi şirkette doğduğu sırada, bir kere vergiye tâbi tutulmuş olacaktır.

2 - Ana şirket veya üst şirket tâbi şirketten aldığı kâr hissesini, aynı mevzu üzerinden bir defa daha vergi vermemek için, kendi kazancına yani vergi matrahına ilâve etmeyecektir. (Etmiş ise indirilecektir.)

## 2 - Stopaj meselesi

Mantıki ve vazih bir esasa dayanan ve tatbiki de basit olan iştirak istisnası (bunun sadece büyük şirketlerce tatbik olunacağı unutulmamalıdır. ) Menkul sermaye iradları stopajı dolayısıyla muhtak ve girift bir şekil almakta, daha doğrusu ilk bakışta böyle bir kanaat yaratmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunumuzun, şimdiden meşhur olan 82 inci maddesiyle, menkul sermaye iradları, bu meyanda dividendlar ve diğer iştirak kazançları, % 15 nisbetinde vergi tevkifine tâbi tutulmuştur. Bu maddenin sonunda bilindiği gibi şöyle bir fıkra vardır :

"Menkul sermaye iradları üzerinden vergi kesilirken, istihkak sahiplerinin gerçek veya tüzel kişi olmalarına ve gelir veya kurumlar vergisine tâbi bulunup bulunmalarına bakılmaz. (Hazine hariç)"

İşte işi karıştıran veya karıştıran gibi görünen bu hükümdür.

Bir görüşe göre, bu hüküm mutlakdır ; her ne mahiyette olursa olsun, temettü hissesi üzerinden % 15 stopaj yapılacaktır. Bunun - hiç bir istisnası olamaz. Biz bu görüşü doğru bulmamaktayız ve şuna kanıt ki, bu yoldan gidilirse, Gelir Vergisinin esas prensipleri zedelenmiş olur. 82 inci maddenin son fıkrasındaki hüküm dikkatle okunacak ve bunun sebebi vaz'ı araştırılacak olursa, bu hükmün tamamen subjektif bir mahiyet taşıdığı görülür.

82 inci maddenin hükmünde sadece istihkak sahiplerinden bahse dilmiş, bunların Gelir veya Kurumlar Vergisine tâbi bulunup bulunmalarının vaziyeti değiştirmeyeceği belirtilmiştir. (Stopaj üzerinde istihkak sahibinin bilfarz esnaf, çiftçi, göçmen, müellif ve ya belediye olmasının tesiri olmayacaktır.) Hükümün bu ifade tarzı tamamen şahsa muzaf subjektif bir mahiyet arzeder; matrah istisnaları ile bir şuna ilgisi yoktur. Aksi olsa idi, yani stopaj istisnalarına da şamil bulunsa idi, kanunda bu cihetin de mutlaka tasrih edilmesi icabederdi. Vergi hukuku muvacehesinde şahıs ile yani "mükellef" ile kazanç veya irad yani "matrah" hiç de aynı şeyler değildir. Bu sebepten dolayı matraha müteallik objektif bir istisnanın 82 inci maddenin hükmü içine sokulmaması icabeder. Hadiseyi (litéral) mânada, yani kanunun metni olarak böyle düşünmek icap ettiği gibi, vergi mantığı bakımından da aynı tarzda muhakeme etmek lâzımdır.

Gelir ve Kurumlar Vergisinden Devlet tahvillerinin faizleri - istisna edilmiştir. Bu faizler kimin tarafından ve kime tediye edilirse edilsin vergiden müstesna kalacaktır. 82 inci maddenin hükmü bu istisnayı bittâbi yok edemez. Merkez Bankası Devlet tahvilâtının faizlerini öderken tabii vergi kesmeyecektir ; vergi keserse, Dev-

let tahvilâtı istisnası bilfiil kaldırılmış olur. Devlet tahvilâtı istisnasından bahsederken şu ciheti de belirtmeği zarurî bulmaktayız.

Elinde Devlet tahvilâtı bulunan bir sermaye şirketi "kurum kazancına" bu tahvilâtın faizlerini ithal etmeyecek ve bunların üzerinden kurumlar vergisi ödemeyecektir.

Şirket bu surette ödediği vergiyi kurum kazancından indirdikten sonra, kazancın bakiyesini hissedarlara, meselâ hakiki şahıslara dağıtacak, bunu yaparken de 82 inci maddeye göre % 15 vergi tevkif - edecektir .

Hissedarlar ise, şirketten alacakları temettü hissesini gelirlerine ithal edecekler ve bunun üzerinden Gelir Vergisi ödeyeceklerdir.

Kurumlar vergisi çıktıktan sonra dağıtılan ve içine tahvilât faizi de karışmış bulunan temettü hisselerinin bir kere stopaja, ondan sonra da yıllık Gelir Vergisine tâbi tutulması Devlet tahvilâtının mutlak muafliğini ihlâl etmez mi ?

Bu suale yalnız menfi cevap verilebilir. Temettü hissesinin ayrı bir kıymet olarak vergi mevzuuna girmesi vergi hukukunun ve vergi tekniğinin kat'î bir icabıdır. Devlet tahvilât faizleri, ancak faiz olarak Gelir ve Kurumlar Vergilerinden muaf tutulmuştur. Bu muafliğin, faizin karıştığı diğer kıymetlere teşmil edilmesine, ne mantıkan ne hukukan ne de vergi tekniği bakımından imkân tasavvur edilemez.

Bu istitradı yaptıktan sonra mevzuumuza dönüyoruz. Devlet tahvilât faizleri, yukarıda belirttiğimiz üzere, faiz olarak, stopaja dışı kalacaktır. Çünkü bu faizler sarahaten vergiden istisna edilmişlerdir. Fakat Gelir ve Kurumlar vergisindeki istisna bundan ibaret değildir. Meselâ dar mükellefiyette "mevduat faizleri" de vergi mevzuu dışında bırakılmış diğer bir ifade ile vergiden istisna edilmiştir. (Gelir Vergisi madde 6).

82 inci maddede ise mevduat faizleri stopaja tâbidir. Bu böyle diye, Türkiyede ikamet etmeyen bir şahsın yerli bir bankadaki mevduatının faizinden vergi mi alınacaktır ? Dar mükellefiyette menkul sermaye iradının vergisi esasen stopaja inhisar ettiğine göre, mevduat faizinden vergi kesilmekle, bu hususta 6 inci madde ile konan istisna hükmü, 82 inci madde ile hükümsüz bırakılmış olmaz mı ?

Diğer bir misâl verelim : Yabancı kurumların menkul sermaye iradlarından sadece menkul kıymetlerin (yani esham ve tahvilâtın) faiz ve temettüleri vergi mevzuuna alınmış, mevduat faizleri, iştirak hisseleri (limited şirket hissesi gibi) vergi dışı bırakılmıştır.

Burada da 82 inci maddenin son fıkrası mutlak olarak tatbik edilmek istenirse, yabancı kurumları yalnız esham ve tahvilât temettü ve faizleri üzerinden değil, bilumum menkul sermaye iradaları üzerinden vergilendirmek icabeder. Böyle bir mükellefiyeti ise kanunun ruhuna ve maksadına tamamen aykırı düşer.

İste Kurumlar Vergisindeki iştirak istisnasını da bu vaziyeden ve bu esaslar dairesinde mütalâa etmek lâzımdır.

İştirak kazancı Kurumlar vergisinden sarahaten istisna edilmiştir. İştirak kazancı üzerinden 82 inci maddeye göre vergi tevkiif edilirse, muayyen sebeplerle kabul edilmiş olan mühim bir vergiprensibi muallakta kalmış, mânasını kaybetmiş olur. Burada yine bir istitrad yapmak mecburiyetindeyiz .

82 inci maddeye göre yapılacak stopajın, kazancın bilfiil tevzii beklenmeksizin, beyanname verme müddeti içinde tahakkuk ettirilmesi lâzımdır. Stopajın böyle bir usule bağlanmış olmasının, fiiliyatta iştirak istisnasının tatbikine mâni olacağı sanılmamalıdır. İştirak istisnasından faydalanacak mükellefler, aralarında sıki iktisadî münasebet ve bağıllık bulunan büyük sermaye şirketleridir. Bunlar kurumlar vergisinin tahakkukundan evvel iştirak kazancını hesap edecek ve ayıracak durumda bulunurlar.

Bu noktayı bir kere daha belirtelim ki, vergiden müstesna olan iştirak kazancı, tâbi şirket tarafından ödenen veya üst şirketin - hesabına geçirilen kazançtır. Binâenaleyh, kazanç üst şirkete şuveya bu şekilde intikal etmemiş, yani tâbi şirkette ihtiyata alınmış ise, bu takdirde stopaj bunlar hakkında da bittâbi tatbik olunacaktır .

### 3 - Yabancı şirketlerin durumu

Kurumlar Vergisinin iştirak istisnası hakkındaki hükmi umumî ve mutlaklıktır. Bu itibarla bu istisnadan yabancı sermaye şirketleri de istifade edebileceklerdir .

Meselâ memleketimizdeki yabancı bir banka Türkiyedeki bir anonim veya limited şirkete ortaktır. Bu iştirak, istisna şartlarına uygun ise, banka istisnadan faydalanacaktır. Memleketimizde gubesi olmayan yabancı bir müessese için de vaziyet aynıdır. Bir de yukarıdaki vaziyetin aksi olabilir. Yerli bir sermaye şirketi yabancı bir sermaye şirketinde (Türkiyede veya haricte) ortaktır. Bu ortaklık da istisna şartlarına uygun ise, yerli şirket bundan faydalanacaktır.

Bütün bu vaziyetlerde stopajın da işlemeyeceği tabiidir.

### 4 - Vergi mahsubu meselesi

Kurumlar Vergisinin , üzerinde bu kadar durulan, iştirak istisnası daha basit bir şekle, meselâ vergi mahsubu şekline ifrağ edilemez mi ? suali hakkındaki mütalâalarımı arz edeyim .

Evelâ, prensip bakımından istisna ile mahsup ayrı ayrı şeylerdir . İstisna mahsuba nazaran daha vazih ve tatbiki daha kolay bir usuldür. İstisnanın, yukarıda arzettiğimiz esaslar dahilinde tatbik edilmesinde (ki bunu tatbik edecek olan yalnız büyük sermaye şirketleridir. )hiç bir müşkül tasavvur edilemez. Böyle olun -

ca, bu mevzuda mahsup usulünü düşünmeğe mahal kalmamış olur. Kaldı-  
ki mahsup usulünün, istisna esasına uygun düşmeyen tarafları vardır.  
Meselâ, üst şirketin mahsubu yapabilmesi için, tâbi şirket tarafın-  
dan verginin ödendiğinin bilinmesi ve beklenmesi lâzımgelir. (Mahsu-  
bu yapılacak vergi stopaj vergisi değil, tâbi şirketin kurumlar vergi-  
sidir.)

Bundan başka, mahsup esasının kabulü halinde, yabancı memleket-  
lerdeki sermaye şirketlerinin istisnadan faydalanması imkânsız olur.

Mahsup usulü, ayrıca zarar hallerinde (bilhassa zararın nak-  
linde) aynı neticeyi vermez.

Bütün bunlara zaimeten, en mühim bir mahzur da verginin temel  
esaslarından birine taalluk eden bir meselede şimdiden kanun tadi-  
line gidilmesidir. Böyle bir hareketin, tatbikine yeni geçilecek-  
olan Gelir Vergisi sistemimizi zayıflatacağı muhakkaktır.

Müsavir Hesap Uzmanı  
Ali Alaybek

45

(3)

## Yabancı Şirketlerin Türkiyedeki Partisipasyonları

### 1 - Teriminin hakkında mülahazalar

Tetkik konusu olan mevzuu daha iyi nüfuz edebilmek için, evvel emirde, plâsman, partisipasyon, menkul kıymetler, iştirak hissesi gibi terimler üzerinde kısaca durulması faydalı olacaktır. Plâsman, umumî bir mefhum olarak, muayyen fonların (nakit mevcurlarının) irad temini maksadıyla emlak, menkul kıymetlere, limited veya komandit şirket iştirak hisselerine yatırılması veya ikraz edilerek suretile işletilmesini ifade eder.

Partisipasyon ise, usuliyetle bir anonim şirketin (bir mali müessesenin) diğer bir sermaye şirketinin, idare ve müzakereyi üstlenmesidir olmak gayesiyle sermayesine iştirakini tazammun eder.

Görüldüğü gibi plâsmanın muayyen bir şekli olan partisipasyon iki tabakada arasında sark ve idare bakımından bir tedabül veya - hiç değilse bir âlaka ve yakınlığı belirten organik bir münasebetin ifadesidir.

Partisipasyona delâlet eden organik bağlilik hangi hallerde mevcuttur? Bunu kat'iyetle tayin etmeye ve gerçekleştirilmeye imkân yoktur. Bu sebeptendir ki, gerek işletme ilminde, gerek mali ve iktisadi mevzuatta partisipasyonun umumî, müsbet ve objektif bir tarifinin yapılmasından çekinilmiştir. Filhakika, partisipasyon, mahiyeti itibarıyla, subjektif bir karakter taşıyan bir mali münasebet veya münaseleyle taalluk ettiği cihetle, bu mefhumun ancak partisipasyon, yani iştirak eden tarafın niyet ve maksadına göre mana - landırılması kabil olur.

Böyle olmakla beraber, bazı hallerde iki üçü partisipasyonun mevcudiyetine karine olarak kabul edilebilir. Biri sermayeye iştirak nisbeti, diğeri de iştirak müddetidir. Meselâ bir şirket - diğer bir şirkete ait hisse senetlerinin 2/3'ünü satın alır ve bunları senetlerle elinde tutarsa, bu vaziyet bir partisipasyon münasebetinin mevcudiyetine delil sayılabilir. Fakat, biraz önce belirttiğimiz üzere, partisipasyon esas itibarıyla subjektif bir hususa olduğu cihetle, bu gibi hallerde dahi mutlaka partisipasyonun mevcut olduğu iddia edilemez. Meselâ bir kaç şirket birlikte bir fabrika tesis etseler ve bunlardan bir veya bir kaçının fabrikasının tesis sermayesine iştirakleri öz'î miktar ve nisbetlerde olsa dahi, bu vaziyette partisipasyondan bahsedilebilir. Buna mukabil spekülâtif maksatlarla toplanan külliyetli miktarda aksiyon paketleri, vevaki bunları toplayanın elinde uzunca müddet kalsınlar dahi, partisipasyona delâlet etmezler.

Mevzuatımızda partisipasyonla ilgili olarak menkul kıymet ve iştirak hissesi terimlerine tesadüf edilmektedir.

Gerek ticaret, gerek vergi hukukunda (Gelir Vergisi, Usul Kanunu) "Valeurs mobilières" karşılığı olarak esbâh ve tahvilât - hakkında "menkul kıymetler" tâbiri kullanılmaktadır.

Yalnız buia mevzuat ve tatbikatımıza, ticari ve mali tesvüleri-  
mize göre değil, bütün yabancı memleketlerde de hisse senetleri  
kayıtsız partisi menkul kıymet sayılırlar.

Vergi kanunlarımızda limited ve kooperatif şirket ortak-  
ları ile komanditerlerin sermaye hisselerine "iştirak hissesi" denil-  
miş ve bunlar sarahaten menkul kıymetlerden ayrı bir sermaye kate-  
gorisi olarak mütemlak edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun menkul  
sermayeyi tarif eden 55 uncu maddesinde irad kaynakları tasnif edi-  
lirken şöyle bir grupman yapılmıştır.

- 1 - Her nevi hisse senetleri
- 2 - Her nevi tahvilât
- 3 - İştirak hisseleri
- 4 - Her nevi alacaklar
- 5 - Kevduat.

Bu tasnifin bir mânası ve mantığı varsa, iştirak hissele-  
rinin, elbette esham ve tahvilât dışında ayrı bir kategori olarak  
mütemlak edilmesi lâzımdır. Kanun yapıcısı bu hususta hiç bir tered-  
düde mahal kalmaması için, bu kategoriye dahil sermaye hisseleri-  
nin, parantez içinde, limited, komandit ve kooperatif şirketlere  
taalluk ettiğini de ayrıca belirtmiştir.

Gelir Vergisi Kanunumuzun 54 ve 55 inci maddelerinde de  
"menkul kıymetler" ile "iştirak hisseleri" nin birbirine karıştı-  
rılmadan ayrı mefhumlar halinde kullanıldığını görürüz. 55 inci  
maddede menkul kıymetlerle iştirak hisselerinin satıldığından doğan  
kazançların vergilendirilmesi bambaşka usullere bağlanmak suretille  
bunlar arasındaki fark büsbütün tebarüz ettirilmiştir.

### 2 - Partisipasyonun cerevelanması

Subjektif bir mahiyet taşıyan partisipasyon mefhumunun  
ilmi ve usulî bir tarifinin yapılamayacağını, ancak bazı kriterle-  
rin partisipasyon münasebetinin mevcudiyetine delalet edebileceği-  
ni arz etmiş idik. İşte bu inkândan faydalanmak suretille, zaruret  
duyulan bazı hallerde, muayyen ölçülere (miktar ve müddet ölçüle-  
rine) dayanarak partisipasyon münasebetinin tayini ihtotüne gidil-  
diği görülür. Bu eñaleden olmak üzere, kurumların vergilendiril-  
mesinde "iştirak muafliğinin" tesisi ve tatbiki dolayısıyla parti-  
sipasyonun bu türlü ölçülere müteniden tarifine zaruret hasil -  
olmaktadır. Ancak, şu noktayı gözden uzak tutmamak lâzımdır ki, ku-  
rumlar vergisinde vergi mükerrerliğini önlemek maksadile bir "mat-  
rah istisnası" şeklinde ihdas edilen iştirak muafliğinin ölçüleri  
indii oluştuktan kurtulamazlar. Muhtelif vergi sistemlerinde muaflik  
ölçü ve şartlarının birbirinden farklı oluşu bunun bariz bir de-  
lilidir. Türk kurumlar vergisinde hisse miktarı olarak kabul edil-  
miş olan % 10 nisbeti Alman mevzuatında § 20, İsviçrede § 25 dir.  
Anglosaksonlarda ise, şirketler arasındaki sermaye münasebetleri-  
nin organik olup olmadıkları araştırılmaksızın, muaflik, daha il-  
haral bir görüşle mutlak bir şekilde tatbik edilir.

Burada şu noktayı da belirtmek isteris ki, vergi mükerrer-  
liğine mâni olmak maksadile vazedilen matrah istisnasına müteallik  
bir takım götüre, indii ölçülerin ne doğrudan doğruya ne de kıyas  
yolu ile bir mükellefiyetin tesisine esas olarak kabul edilmei -  
varid olamaz. Bundan başka, kanunumuzun bir yerinde iştirak --

muafiyeti dolayısıyla partisipasyon münasabında "iktisadî" kelimesinin geçmesi de, verginin mevzuuna giren bir hadise karşısında olduğuna elbette delil teşkil eder. Yabancı menşelik mevzuatında bu hususta iktisadî yerine "organik münasebet", "tedahül" gibi tabirler kullanılmaktadır.

Partisipasyonlardan modern muhasebe plânlarında da bahsedildiği görülmektedir. Ancak, muhasebe organizasyonunda, sabit sermaye mahiyetini arz eden, partisipasyonları ailede plânlardan ayırtarak gayesile bir tefrik yapılması, münhasıran hesaplara ve bilânçoya vuzuh vermek maksadına matuftur. Hukuki bir mana taşıyan bir hesap tasnifinin, vergi gibi maddi bir hadisenin izahına esas teşkil edemeyeceği bedihdir.

### 3 - Vergi hukukunda partisipasyon

Daha önce temas ettiğimiz üzere, gelir ve dolayısıyla kurumlar vergisinde, "menkul kıymetler" kavramı ile bunlar dışında kalan "iktisadî hisseleri" açık ve tereddüde mahal vermeyecek surette birbirinden ayrı tutulmuştur.

Kevlâce yaptığımız tariflere göre, gerek menkul kıymet olarak hisse senetleri, gerek iktisadî hisseleri, hissedar ve ortakların subjektif durumlarına göre ya partisipasyon, yahutta ailede plândan şakillerinde tezahür edebilirler.

Kanunlarımızda, kurumlara ait iktisadî muafiyeti dışında, verginin mevzuu ve mükellefiyetin tesisi noktalarından, plândan ve partisipasyon halleri ve münasebetleri üzerinde durulmamıştır. Bu bakımdan yabancı vergi sistemleri ile Türk vergi sistemi arasında antabakat vardır.

Partisipasyonla ilgili satış muameleleri bilâhale, yabancı vergi sistemlerinde olduğu gibi, tam mükellefiyet bakımından sadece ticarî kazançın tesbiti dolayısıyla vergi mevzuuna girer. Filhakika ticarî kazanç bilânço esasına göre tesbit edilen bir farkta teğebbüsün, şahıs şirketinin veya kurumun aktifine dahil bulunan hisse senetleri veya iktisadî hisselerinin satılması halinde hasıl olan (plus value) mahiyetindeki farklar, sermaye nakayesi neticesinde kendiliğinden bu teğebbüslerin ticarî kazançlarına dahil olurlar.

Bu mükellefiyetin dışında, Gelir Vergisi Kanununun 66 nci maddesinin 3 inci fıkrasında menkul kıymet satışlarından mütevellit kazançlar (bir yıl içinde alınıp satılan kıymetlerden - sağlanan ve 5000 lirayı aşan karlar) da "sair kazanç ve iradiler" mevzuunda vergi mevzuuna alınmıştır. Ancak bu mükellefiyet ile partisipasyonların değil, doğrudan doğruya spekülasyon kazançlarının vergilendirilmesi iktisadî edilmiştir. Menkul kıymetlerin gelir vergisi mükelleflerine, yani hakiki şahıslara ait olması ve kira bir güddet karşısında (en çok bir sene içinde) alınıp satılması, spekülatif bir mahiyet taşıdığına delildir.

Budireyi der mükellefiyet seviyesinden tetkik ve tahil edince şu neticelere varırız :



a - Gelir vergisinde her ne şekilde olursa olsun (yani iş-  
tar ticari kazanç dahil olsun, ister spekülâtif mahiyette olsun)  
menkul kıymet satışlarından mütevellit kazançlar vergi mevzuunun  
dışında kalır. (Gelir vergisi, Madde 6).

b - Kurumlar vergisinde ticarî kazanç üzerinden vergilen-  
dirilen (yani Türkiyede sabit bir iş yeri veya daimi temsilcisi  
bulunan yabancı kurumların, aktiflerine giren hisse senetleri ve-  
ya iştirak hisselerinin satışından doğan (plus-value) mahiyetin-  
deki kazançlar, synon tam mükellefiyette olduğu gibi, kendiliğın-  
dan ticarî kazanç dahil olarak vergilendirilir. (Kurumlar vergi-  
si, Madde 11 ve Madde 12, fıkra 1)

c - Yabancı kurumların, Türkiyede ticarî kazanç üzerinden  
mükellefiyeti icap ettiren bir faaliyetle ilgisiz olarak yaptıkla-  
rı menkul kıymet satışları dar mükellefiyetin hudut ve şurası dı-  
şında kalır. (Kurumlar vergisi, Madde 12, fıkra 7).

Kurumlar vergisi kanununun menkul kıymet satışından doğan  
kazançların vergi dışı kaldığını ifade eden hükmü sarf ve kat'î-  
dir. Kanunun bu sarahat ve kat'iyeti karşısında, satılan hisse -  
senetlerinin bir partisipasyon mahiyetini arz edip etmediğinin -  
araştırılmasına lüzum kalmaz. Zira, bir partisipasyon hali mevcut  
olsa bile, buna senet teşkil eden hisse senetleri elbette menkul  
kıymet vasfını kaybetmezler. Mantıkî sülâsileye göre sat kategori  
olarak menkul kıymetler ve ancak bu kategori içine tali bir grup  
olarak partisipasyon şekli geldiği cihetle, mantıkî tazat hali-  
ne düşülerek istenilmezse, hisse senetlerini (bunlara teğbülâler  
aracındaki münasebet bakımından ne şekil izafe edilirse edilsin)  
her şeyden önce ve kayıtsız şartsız menkul kıymet olarak kabul  
etmekte zaruret vardır.

Kamafî, bir an için partisipasyonun menkul kıymet katego-  
risi dışında başka bir kıymet sınıfını teşkil ettiği farz edilse  
bile, bununla ilgili bir mesele hangi esasa dayanılarak vergi -  
mevzuuna sokulabilir ? Kanunlarımızda, nazıktan yakından partisi-  
pasyon münasebetine ve bu münasebetin müstenidi olan hisse senet-  
lerinin satışından tabessül edecek "kıymet fazlalarının" müsta-  
killesi vergilendirilebileceğine delâlet eden bir hüküm, hatta -  
bir kelime gösterilebilir mi ? Bilâkis vergi sistemimizde, yuka-  
rıdan beri izahına çalıştığımız gibi, partisipasyonun teğs etmek-  
ten bilerek çekinilmiş, partisipasyonun sâddi ifadesi olan menkul  
kıymetlerin satışından doğacak kazançların ise vergi dışı bira-  
kılacağı sarahat ve kat'iyetle belirtilmiştir.

#### 4 - Menkul kıymet kazançlarının vergi dışı birakılmasının sebebi

Dar mükellefiyette menkul kıymet satışından doğan kazanç-  
ların ticarî kazanç dışında vergi mevzuuna alınmaması vergi sis-  
temimizde bir noksan veya prensipsizlik olarak mütelâh edilmene-  
lidir. Tersine gelir vergisi sisteminin yapısı, ruhu ve tehni-  
ği bahis konusu kazançların dar mükellefiyet haricinde kalsasını  
mâir bulur. Bunun sebeplerini şu noktalarda toplayabiliriz :

a - Menkul kıymet alım satım, spekülasyon mahiyetini taşıdığı süddette, bir "plus - value" yani servet veya sermayede bir "kıymet fazlalığı veya artışı" ifade ederki, ticari kazanç mevzuu dışında kaldıkça, bu kıymet fazlalığının vergilendirilmesi, modern vergi tekelisine göre caiz görülmüş. (1)

Yabancı şirketlerin Türkiyede, ticari bir mevzu ve faaliyet dışında, plasmanlar rapeleri Türkiye bakımından muhtemel - muameleler mahiyetini iktisap ederler. Şunu da unutmamak lazımdırki, yabancı şirketler kendi menleketlerinde bahis mevzu olan kıymet artışıları da içine alan ticari kazançları üzerinden, hatta de bize nazaran çok yüksek nisbetlerde vergiye tabi bulunurlar.

b - Menkul kıymet satış farklarının hesaplanmasına esas olan parantez raylında bir takım vahavüller yuhua gelebilir. Bu yüzden Türk lirası üzerinden tesbit edilecek nominal kıymet fazlalıkları yabancı şirketler için aynı değeri taşımayabilir, hatta bazı hallerde bu muameleler yabancı şirketlerin hesaplarına karşı ve hatta zararlı olarak intikal edebilir.

c - Dar mükellefiyette, partisipsyon şeklinde de olsa, menkul kıymet satışından doğan kazançların vergilendirilmesi teknik bakımından da imkansızlıklar arzeder. Evvela yabancı şirket nasıl ve nerede beyanname verecek, bu beyanname kaza nerede ve kimin tarafından ve hangi menlekeye müsteniden tetkik olunacaktır? Bundan başka, şirket beyanname vermes ve vergi ödemesi, hakkında hangi yollardan ve ne gibi esaslara dayanarak takibat yapılacaktır? İbharname şirkete nasıl tebliğ edilecektir? Şirket vergiyi ödemeye hangi vasıtalarla mecbur edilecektir?

Bilindiği gibi, yabancı bahis ve şirketlerin dar mükellefiyet gergisveli dâhilinde vergilendirilmeleri iki usul dairesinde vaki olur :

- a - Şube veya temsilci vasıtasıyla,
- b - Stopaj suretiyle.

Menkul kıymet satış farklarında ise teknik bakımdan bu vergilendirme usullerinden her hangi birini tatbik etmek mümkün olamaz. Bu sebeple de böyle bir mükellefiyet bilfiil tatbik kabiliyetinden mahrum kalır.

Bir an için verginin usulî esaslar dâiresinde tarh ve tatbik edilebileceğini kabul etmek dahi, menkul kıymetlerin ikinci ellerden, hatta yabancı menleketlerde alınıp satılması kabil ve varid olduğuna, bu suretle değerlenmelerin harifte yapılacağına ve alınıp satılan ve muhafaza edilen hisse senetlerinin miktarları malum ve kabil tatbik ve tesbit olmayacağına göre, vergi ölçülerinin araştırılması ve mükellefiyetin temeli imkansızlığından ortadan kalkmış olur, diğer bir ifade ile, ilgililer kolayca böyle bir mükellefiyetten ayrılmaya imkânına sahip bulurlar.

(1) Bazı mükellefler (plus-value) lerin hatta ticari kazanç için içinde dahi vergilendirilmesinin doğru olmayacağını ileri sürerler.

4 - Yabancı sermaye menketteşizise, belki temasına yakın bir nispette menkul kıymet (eşya ve tahvilât) plâsmanları ve ik-  
 rasat şeklinde gelir ve gelecektir. Bu plâsmanların satıp olabil-  
 mesi için, yalnız ekonomik bakımdan sağlanacak avantajların, ve-  
 rilecek garantilerin kâfi gelmeyeceği, bunlar kadar belki de daha  
 fazla, müstekar, sentetik, pratik ve ağır vergi mükerrerliklerine  
 mâkul vermeyen bir vergi sisteminin de mevcudiyeti şart olduğu -  
 şüphesizdir. Yabancı sermayenin transferini zorlaştıran, yerli ve  
 muhtlak fişkal tekyidlerin yabancı sermayeyi teşvik politikasına  
 ait neticeler vereneği ise muhtemeldir.

5 - Limited şirketlerin durumu

Tetkik ettiğimiz meselede aksi tezi müdafaa edenler, ge-  
 lir ve kurumlar vergilerinde sadece menkul kıymetlerden bahsedil-  
 diğini, hisse senedine müstenit olmayan iştiraklerin (yani anonim  
 şirket dışındaki iştiraklerin) mükellefiyet içinde kaldığını be-  
 lirtmekte, bu sebeple de yukarıki görüşlerde bir tenakus olduğunu  
 ileri sürmektedirler.

Hadise realist bir görüşle tetkik edilirse, böyle bir  
 tenakusun mevcut olmadığı anlaşılır. Evvelâ şunu kabul etmek lâ-  
 zımdırki, menketteşler arasındaki piyasa ve sermaye muameleleri-  
 nin bir icabı olarak yabancı sermaye bir menkete eşya, tahvil-  
 lât veya ikras yolları ile girer ve anonim şirket dışındaki te-  
 şebbüs şekilleriyle ya hiç alakadar olmaz, yahut da istisnai ola-  
 rak ve ehemmiyetsiz bir nispette ilgilendir. Bu görüşte dahilinde  
 yabancı şirketlerin olsa olsa bazı limited şirketlerin sermayele-  
 rine iştirak etmeleri varid olabilir.

Limited şirkete iştirak ile menkul kıymet ihtisabı ara-  
 sında gerçek hukuki gerek mali bakımlarından esaslı farklar bulun-  
 duğu malûm bir kayıftır. Limited şirket modern vergi hukukunda  
 sermaye şirketleri mevzuatına alınmış olmakla beraber, aslında ge-  
 nis şirketi ile sermaye şirketi arasında kalan ve ne mali ne de  
 hukuki cephelerle anonim şirket mertebesine çıkmayan sul generis  
 bir işletme şeklidir. Bu karakterle limited şirket, kuruluşu ve idare-  
 si itibarıyla, bir kolektif ortaklığı gibi sermayesi ve idare-  
 si şahısların şahıslarına bağlı kapalı bir ortaklık şeklini muha-  
 faza eder. Limited şirketin sermaye hisseleri anonim şirketlerin  
 aksiyonları gibi kolaylıkla alınıp satılan, isimsiz, sermaye ve -  
 piyasa temevvüğülerine tâbi kıymetler değildir. Bu sebeplerle  
 limited şirkete iştirak daha ziyade şahıs şirketlerinde olduğu  
 gibi, ticari faaliyeti teşvik eden bir hadisedir. Böyle olduğu da  
 limited şirketlere ait iştirak hisselerinin satılmasından müte-  
 vellet kazançların, ister tem mükellefiyette, ister dar mükelle-  
 fiyette vergi dığı bırakılmasını haklı gösteren sebepler ileri  
 sürülebilir.

Şüphesiz, biraz önce işaret ettiğimiz üzere, bernoelmlol  
 sermaye hareketleri ve plâsmanlarında limited şirket iştirakleri  
 esaslı bir rol oynasalar. Aksi varid olsa idi, menkul kıymetle-  
 re ait gerçek farklı bir mahiyet arz etmelerine rağmen, sırf ekono-  
 mik mülahazalarla bu nevi iştiraklerin de belki dar mükellefiye-  
 tin dışına bırakılması düşünülebilirdi.

Muavir Hesap Uzmanı

Ali Alaybek



**Kurumlar Vergisi ile Kurumların Mesecikleri  
vergi hakkında**

④

İlgililerin mütevali müracaatlarından anlaşıldığı üzere, sermaye şirketleri (bilhassa anonim şirketler) ödeyecekleri Kurumlar Vergisinin ve Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesine göre yapacakları stopajın hesabında tereddüt içinde bulunmakta, bu husustaki kanun hükümlerini kendi görüşlerine göre mütalaa ve tefsir ederek, hatalı ve birbirinden farklı neticelere varmaktadır.

Hadise, banka ve sigorta şirketleri gibi büyük mütessesellere de taallük ettiği ve ayrıca sermayedarların (aksiyonerlerin) gelir vergisi hesapları ile ilgili bulunduğu cihetle, vergi tatbikatı bakımından büyük bir önem arz etmektedir.

Bilindiği gibi, Nisan ayı içinde vergi beyannamesini verecek olan anonim şirketler, usumiyetle, içinde bulunduğu Mart ayında - usumi hey'et toplantılarını yapmakta, bilanço ve kar zarar cedvellelerini tasdik ve tevzi edilecek temettü hisselerini tesbit etmektedirler. Şirketlerin bu işi yanlışsız olarak yapabilmeleri için, her şeyden evvel, kazançları ile ilgili olarak ödeyecekleri vergiler hakkında kat'î ve vazih bir fikre sahip olmaları zaruridir. Vuzuhsuzluk - içinde yanlış ve hatalı yollardan giderek olan şirketler, bu hareketleri ile, noksan vergi ödedikten başka, bizzat kendileri de hesap bakımından içinden çıkamayacakları bir vaziyete düşecekler ve böylece memleketimizde ne kadar sermaye şirketi varsa, hemen hepsi, yeni vergi rejiminin daha ilk tatbik yılında, Maliye ile ihtilaflara düşmüş olacaklardır ki, bu halin yeni vergi rejiminin için hiç de iyi ve hayırlı bir başlangıç sayılamayacağı bedihidir.

Kurumların yukarıda arz ettiğinin sephelerden vergi durumlarının aydınlatılması için Bakanlığımızın çok acele tedbir alınmasını (mesela mevzuata beyanatta bulunmak gibi) faydalı, hatta zaruri olduğuna kanısız. Bu sebepten dolayı, bahis mevzuu olan meselelere temas - ile bunlar hakkındaki görüşümüzü arz etmeği bir vazife bildik.

**1 - Hizmet arzına ödenen ikramiyeler**

Bilindiği gibi bankalar ilâh gibi büyük ve hakiki anonim şirketlerip kuffesi, statüleri mucibince veya usumi hey'et kararı ile, senelik safi kazançlarından bir kısmını ayırarak, ikramiye (veya prim) adları ile memurlara ve idare meclisi azalarına öderler.

Bu ödemeler Kurumlar Vergisinin natrihından indirilecek midir ?

Bazıları (Anonim şirketlerin akseriisi) bu ödemelerin Kurumlar vergisinin natrihından indirilemediği iddiasındadırlar. Buna sebep olarak da şu mütalaaı ileri sürmektedirler:

Gelir Vergisi Kanununa göre, ikramiye, prim, temettü hissesi, sermaye olarak kabul edilmiştir. (1) Heretler, mahiyetleri itibarıyla hazırlanmış, yani kazandan indirilmeleri esin olan ödemelerdir.

Kanunî olarak göre, bu görüş hatalıdır. Safi kazandan ikramiye ile ilgili şekilde ifade edilen maddeler, Kurumlar Vergisinin maddesine indirilmez. Sebepleri şunlardır:

a - Safi kazandan tebliğinde ortaya alınan ödemeler "ticari kazandan elde edilmesi ve idare ettirilmesi için yapılan masraflardır" (2)

Bahis mevzuu olan ödemeler ise, ticari kazandan elde edilmesi için yapılmış olan masraflardan değildir. Bunlar, ticari kazandan elde edildikten sonra bu kazanda iştiraki tazminat eden "temettü hissesi" mahiyetindedir.

Vergi maddesinin tebliğinde gayrisafi hazırlanmış ödemelerin tebliğ edilen heretler, için tevki ve yürütülmesi için netice beklenmesinin devre içinde masraf kaydedilen ödemelerdir.

Kanunumuzda, bahis mevzuu ettiğimiz ikramiyelerin, heret tebliği edilmesinin sebebi, bunları açıkta bırakmamak ve mahiyetlerine uygun bir şekilde vergilendirmek maksadına matuftur.

b - Muhasebe esasları bakımından da hadisenin başka türlü tutulması edilmesine imkan mevcut değildir. Kazandan indirilen ikramiyeler, ne tebliğ ettikleri seneye, ne de sonraki senelerde şirketlerin masraf hesaplarında gösterilmemesi. Bunlar bilançonun pasifinde yer alan, hususî mahiyetteki alecahî hesaplarda görülürler. Ödemeleri emredilen de şirket için bir "borç" ifade ederler. Bu hâlde göre, bu mahil ödemeleri, "ticari kazandan elde edilmesi için yapılmış olan bir masraf" tebliği etmeye, muhasebe tekniği bakımından da imkan mevcut değildir.

### 2 - İkramiyeler, stopaja tabiidir ?

İkinci mesele, yukarıda bahis mevzuu edilen ikramiye, prim ve sermaye gibi temettü iştiraki tazminat eden ödemelerin, kurumların, heretinden 15 stopaj yapacakları maddesine dahil olup olmayacağıdır. Kanunî olarak göre, bu ödemelerin stopaja tabii maddeden indirilmesi gerekir. Çünkü:

a - Gelir Vergisi Kanununun 23 inci maddesine göre, menkul sermaye iradi tevkiye tabiidir. Aynı kanunun 23 inci maddesi de bunu tebliğ eder. Bu hâlde, yukarıki hükümlere göre, bu maddeden vergi tevki edebilmek için, bunun menkul sermaye iradi olması şarttır. Halbuki ikramiyeler mahiyetinde menkul sermaye iradi değildir ve kanunî olarak heretler mevzuunda vergiye tabii tutulmaktadır.

b - İkramiyeler heretinden emreden 20 inci maddeye göre tevkiyat yapılacaktır. Bu vaziyette ikramiyeyi bir de 23 inci maddesine stopajına tabii tutmak, aynı maddeden aynı zamanda iki defa vergilendirmek olur ki, bu hâl kanunun ruhu ve maksadına asla te'lif edilmez.

(1) Gelir Vergisi Kanunu, maddesi 49, fıkrası 3.

(2) Gelir Vergisi Kanunu, maddesi 41, fıkrası 1.

c - 82 inci maddeye göre tevkif edilen vergi, mahiyeti itibarıyla önceden alınan ve sonradan mahsubu yapılacak olan bir vergidir. İkramiye üzerinden, 82 inci maddeye göre bir vergi kesilirse, ikramiye, kanunda ücret sayıldığı cihetle, bu verginin sonradan mahsubu yapılamaz. Bu vergilendirme şekli bu bakımdan da, kanunun ruhuna ve tekniğe aykırı bulunur.

### 3 - Stopajın matrahı ne olacaktır ?

Kurumların bugün karşılaştıkları vergi meseleleri içinde en mühimini "menkul sermaye iradı stopajının hangi mablağ üzerinden yapılacağı" meselesi teşkil etmektedir.

Bazıları, Kurumlar Vergisinin matrahını esas tutuyorlar ve bu verginin matrahından Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan mablağın stopaja tabi olacağını ileri sürüyorlar. Bunu bir misalle açıklayalım :

	TL.	
X Anonim şirketin ticarî kazancı ...	500.000	
Şayanı kabul olmayan masraflar....	10.000	(+)
	510.000	
Vergiden muaf Devlet tahvilâtı faizleri .....	60.000	(-)
Kurumlar vergisinin matrahı .....	450.000	
% 10 dan kurumlar vergisi .....	45.000	(-)
Stopaja tabi m.s. iradı.....	405.000	
	=====	

Bu misalde görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi bakımından şayanı kabul olmayan masraflar stopajın matrahına ilave edilmekte, buna mukabil Devlet tahvilâtı faizleri gibi kurumlar (ve Gelir Vergisinden) muaf olan iradlar stopaj dışı bırakılmaktadır.

Bu düşüncü tarzı yanlıştır ve buna müstenit bir tatbikat gerekli hazine için zararlı olduktan başka, şirketler için de içinden çıkılamayacak müşkülât doğurur.

Devlet tahvillerine ait vergi muaflığının sermaye şirketlerinin kazançları üzerinden dağıtılan ve aksiyonerlerin şahsî gelirlerine menkul sermaye iradı olarak girecek olan dividant ile hiç bir alakası yoktur. Şirket sermayesi gibi, bu sermayenin iradı olan dividant da tecrübi kabul etmeyen bir kamuyettir. Bu itibarla hususî bir mana taşıyan "dividant" mefhusunu, dividantı husule getiren muamelelere -- bağlamak ve bunların nevi ve miktarına göre parçalamak işletme ekonomisi görüşüne tamamen aykırı düştüğü gibi, vergi hukuku ve vergi tekniği bakımından da caiz, hatta mümkün değildir. Gelir Vergisi Kanunumuzda "Kaynağı ne olursa olsun her nevi hisse senetleri temettülerinin menkul sermaye iradı olduğu" ve bu sıfatla gelir vergisinin matrahına gireceği sarahat ve kat'iyetle ifade edilmiştir. (1)

Öbür yandan, dividantları şirketlerin muameleleri ile irtibatlandırmak suretille muhtelif parçalara ayırmağa, mesela % 10 nisbatındaki dividantan, % 5 şî eştes satışlarından % 1 ri tavassut işlemlerinden, % 2 şî Devlet tahvilâtı faizlerinden 1/2 ri banka faizlerinden, % 1,5 şî evvelki sene karlarından (ihtiyatlardan) ileri gelmiştir, demeye, teknik bakımdan, yani hesaben ve maddeten de imkan yoktur. Böyle

(1) Gelir Vergisi Kanunu Madde 59, metnin başı ve 1 inci fıkrası.

bir yoldan gidilmek istenirse, bunun altından ne Maliye ne de şirketler kalkabilirler; diğer bir ifade ile, bu takdirde 82 inci maddeyi fiilen iptal etmek iktiza eder.

Başka mükellefler, daha ileri giderek, ihtiyatları da stopaj dışında bırakmak istiyorlar.

Bu takdirde, yukarıki misal Kurumlar vergisi matrahından sonra şu şekli alır :

	Tl.	
X Şirketin Kurumlar Vergisi matrahı.....	450.000	
% 10 dan kurumlar vergisi .....	45.000	(-)
	405.000	
Kazançtan ayrılan ihtiyatlar.....	155.000	(-)
Stopaja tabi meblağ .....	250.000	
	=====	

Bu usulün ne kadar sakat ve kanuna muhalif olduğunu belirtmeğe hacet yoktur. Bu görüşü ileri sürenler, diyorlar ki, stopaj ancak senesi içinde mükelleflerin gelirine dahil olacak iradlar üzerinden, ve gelir vergisine mahsuben peşin vergi alınmasını ifade eder. Halbuki ihtiyat, tevzi edilmeyen (hiç değilse o sene tevzi edilmeyen ve tevzi edilip edilmeyeceği ve ne zaman tevzi edileceği malum olmayan) bir kazanç kısmıdır. Hatta, ihtiyat bir bakıma muhtemel zarar - karşılığı teşkil ettiği cihetle, bunun dividend kanalı ile hissedarların iradına inkılap olması dahi usumiyet itibarıyla varid değildir.

Hadisenin, bu suretle mütalaa edilmesi, yukarıda belirttiğimiz üzere, bizim vergi sistemimiz bakımından hatalıdır.

Filhakika, yabancı memleketlerin vergi sistemlerinde, menkul sermaye iradı üzerinden vergi tevhihi doğrudan doğruya "tevzi" esasına bağlanmıştır. Yani bu memleketlerde dividend veya temettü - hissesi olarak bilfiil dağıtılan paralar stopaja tabi olur.

Stopaj sisteminin esası bu olduğuna göre, biz neden bu usulden inhiraf ederek, "Kurumlar vergisi çıktıktan sonra bakiye kalan kazanç kısmını", dağıtılma dağıtılmasın, toptan stopaja tabi tuttuk? Bunun iki sebebi vardır :

(1)

Birincisi, yalnız tevzi edilen dividend stopaja tabi tutulursa, bir çok sermaye şirketleri (bilhassa tek şahsî veya aile şirketleri) şirket kazancından, ihtiyaçları nisbetinde, öz'ü bir kısmını çekecekler, bakiyesini şirkette bırakacaklardır. Böylece usun müddetler için şirkette kalacak olan kazançlar bu müddetler içinde şahısların gelir vergisine tabi olmayacaktır. Kurumlar vergisi nisbetinin % 10 olduğu Gelir Vergisinin ise % 35' e kadar çıktığı göz önünde de tutulursa, stopajda "tevzi" esasının vergiden kaçınmak için ne derecede cazip bir imkan teşkil edeceği kendiliğinden anlaşılır. Bundan başka, şu noktayı da unutmamak lazımdır ki, şirketten çekilmeyen kazanç, mes'uliyeti mahdud olan ve sermayeye dayandığı için ferdi teşebbüslere nazaran esasen kuvvetli ve itibarlı bir mevkiide bulunan büyük müesseseleri (auto - financing) yolile bir kat daha kuvvetlendirmektedir. Bu itibarla, bir taraftan mükellefin mali varlığı artar ve kuvvetlenirken, kazancını, mücerres şirkette bıraktığı için,

(1) Benim bu husustaki ilk tekliflerim "tevzi" prensibine istinad ediyordu. (Vergi reformu hakkındaki etüdüm ve kanun tasarısı)

Gelir vergisinin dışına çıkarması vergi adaletini ihlal edeceği gibi, vergi varidatını da geniş bir ölçüde düşürecek yani hazine için de zararlı olacaktır. Bu sebeplerden dolayıdır ki, tevzi usulüne sadık kalan memleketlerin bazıları (hatta Yunanistan) "dağıtılmayan kazançlar vergisi" adı altında, bir vergi indas etmişler ve rezervleri ayrıca bu hususî vergiye tabi tutmuşlardır.

İkinci sebebe gelince, bu da kurumlar için kabul edilen ve bu günün şartlarına göre düşük olan % 10 nisbeti yüzünden hasil olacak varidat azalışının kısmen stopaj vergisi ile telafi edilmesidir. Seneki memleketlerde kurumlar veya şirketler vergisinin nisbeti % 25 - % 40 arasındadır. İlk tekliflerde bizde de bu nisbet daha yüksek tutulmuş, Büyük Millet Meclisi müzakereleri sırasında verginin mükerrerlik tesirini azaltmak maksadile, % 10 na indirilmiştir. Fakat bu yapılırken, öbür yandan da, kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan bütün kazançta şamil % 15 nisbetindeki stopaj esasî kabul olunmuştur.

Stopajın peşin alınan gelir vergisi olduğu ve bu sebepten aynı senenin ve belki de hiç bir senenin gelirine girmeyecek olan şirket ihtiyatından böyle bir vergi kesildiği takdirde bu verginin mahsubu yapılamayarak muallakta kalacağı iddiasına gelince, meselelerin, vergi hukuku zaviyesinden, bu suretle vazedilemeyeceğini belirtmek isteriz. Kanunda sermaye şirketlerinin, kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan kar kısmı, menkul sermaye iradı olarak, açık ve kat'î bir ifade ile stopaja tabi tutulmuştur. Bahis mevzuu kar kısmının içinde ihtiyatlar da dahil bulunduğuna göre, kanun hükmünün sarahat ve kat'îyeti karşısında, bunların stopaja tabi olacağı hususunda tereddüt edilmez. "Stopaj peşin alınan gelir vergisidir." nazariyesi kanun hükmünü zayıflatacak bir kuvvette değildir. Çünkü bir sermaye şirketinin kazancı, hâlî halinde hissedarların malî devektir. Hissedarların şirketteki hissesi bu kazanç nisbetinde artar. Şirket hiç tevziat yapmayarak bütün kazancını ihtiyata nakletse bile, bu artış bittabi yine vaki olur. İhtiyatın usulî hoy'et kararile veya statü mucibince veya hât kanunen ayrılması (yani mecburi olması) bu vasıyeti değiştirmez. Bunun vergi hukukumuzdaki mesnedi kurumlar vergisinin 15 inci maddesindeki hükümdür. Bu hükmün, ihtiyatın, kazancın bir cüz'ü olduğu ve kazançtan ayrılamayacağı esasına dayanan mucip sebepleri, kurumlar vergisi kanununun gerekçesinde de açıklanmıştır.

Yukarıda stopajın matrahi hakkında ileri sürülen hatalı görüşlerin tenkidini yaptıktan sonra, bu matrah nedir ve nasıl tasbit edilecektir ? bu husustaki şahsî fikirlerimizi arz edelim.

Kanunda "şirketlerin safî kazançlarından kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan kar kısmı" stopaja tabidir deniliyor. (1)

Bu hükmünde geçen "safî kazanç" kurumlar vergisine matrah olan malî kazanç değildir. Bunun sebebini, biraz evvel izah etmiş idik.

Burada şunu da ilâve edelim ki, kurumlar vergisinin matrahi olan kazanç hakkında kurumlar vergisi kanununda ayrı bir mevzuu ifade eden "kurum kazancı" terimi kullanılmıştır (2)

(1) Gelir vergisi kanunu, Madde 82, fıkra 1 .

(2) Kurumlar vergisi kanunu Madde 1, son fıkra, aynı kanun Madde 13 birinci fıkra.



Bu inel maddede ise sadece "safı kazanç" tabiri geçmektedir. Bu safı kazanç, mali kazanç olduğuna göre, doğrudan doğruya ticari esaslara göre tesbit edilen safı kazançtan başka bir şey olamaz. Bu esas kabul edilince, mesela, berrak, sade ve pratik bir şekilde halledilmiş olur. Buna, yine yukarıdaki müsselden giderek aşaklayalım :

	TL.	
X Anonim şirketinin ticarî kazancı .....	500.000	
Şirketin ödeyeceği kurumsal vergisi .....	45.000	(-)
Stopaja tabi menkul sermaye iradi .....	455.000	

(Evvelden izah ettiğimiz üzere, senarlara idemmiş olup da üzerinden ücret vergisi alınmış ikraniyeler varsa onların da stopaja tabi meblağdan tenzili icabeder.)

#### 4 - Stopajın mahsubu nasıl yapılacaktır ?

Bir noktadan itibaren göre, yapılan stopajın tenziminin o sene dağıtılan temettü hisseleri üzerinden mahsup edilmesi lazımdır. Müssel:

	TL.
Üzerinden stopaj yapılan meblağ .....	400.000
Tevkif edilen vergiler .....	60.000
Tevzi edilen dividant .....	185.000

Bu vaziyete göre, o sene 185.000 lira dividant alan hissedarlar aynı senenin gelir vergilerinden 60.000 liralık stopaj vergisini mahsup edebileceklerdir. Böylece yapacakları mahsupta stopajın nisbeti % 15 yerine  $60.000 \div 185.000 = \% 32,5$  a çıkmış olacaktır.

Bu noktalı nazarı ileri sürerler, iddialarını Gelir Vergisi Kanununun 104 üncü maddesine istinat ettirmektedirler. Bu maddede şöyle denilmektedir :

"Yıllık beyannamede gösterilen gelirin ilgili bulunduğu yıl içinde bu gelire dahil kazanç ve iradilerden bu kanuna göre kesilmiş olan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir."

İtiraf etmek lazımdır ki tahrir şekli pek güzel olmayan bu maddede hükümlerin mahsubun sadece, gelirin ilgili bulunduğu yıl içinde yapılan tevkiyata inhisar edeceği mânası çıkabilir.

Böyle olunca, bir çok seneler geçtikten sonra (mesela tasfiye sırasında) tevki edilen "kazancı ihtiyatları" üzerinden evvelce kesilmiş olan vergi mahsup edilemeyecek, böylece bu vergi "dağıtılan kazanç vergisi" şeklinde mahsubu yapılamayan müstakil bir vergi mahiyetini almış olacaktır.

Başka memleketlerde böyle bir vergilendirme şekli mevcut olmakla beraber, kanaatimize göre vergi adaletine de münafi olan bu tarzındaki müstakil ve hususi bir mükellefiyet, bizim gelir vergisi sisteminin ruhuna ve yapısına tamamen aykırı düşer. Şuna da ilave edelim ki, bu çeşit bir vergilendirmeyi vermiş kanun da asla derpiş etmiş değildir.

Şu halde, meseleyi çözmek için elimizde iki tükân kalmaktadır.

Birincisi, Gelir Vergisi Kanununun, yukarıda bahis mevzu ettiğimiz mahsup hükümlü, ihtiyatları da içine alacak şekilde müssel-

İğdirmek ve tefsir etmek, ikincisi ise, bu kanun hükümlerini tadil ve islah etmek.

Kanaatinizce, kanun yolu ile tadili gelir vergisinin ileride yapılacak usulî revizyona bırakarak, şimdilik meseleyi, verginin ruhuna, maksadına ve mantığına göre halletmeğe çalışmak daha doğru olur.

Belir Vergisi Kanununda, biraz evvel işaret ettiğimiz üzere, "yıllık beyannamede gösterilen gelirin ilgili bulunduğu yıl içinde bu gelire dahil kazanç ve iradılardan kesilen vergilerin" mahsup edileceği yazılıdır. Burada "gelirin ilgili bulunduğu yılın" menkul sermaye iradı bakımından mutlak beyannamemle verildiği yıla tekaddüm eden - yıl olarak kabul edilmesi şart değildir. Netekim kanunumuzda da evvelki sene denilmemiştir. Bu itibarla, nasıl ki evvelce doğmuş fakat ihtiyata alındığı için aynı sene tevzi edilmemiş olan bir menkul sermaye iradı ancak dividend olarak dağıtıldığı yılda gelir vergisi mükellefinin matrahına giriyorsa, tevkife yılının da bu yıl, yani gelirin - bu bakımdan ilgili bulunduğu yıl olarak kabul edilmesi mümkündür. Kanunî bakımdan bu isah tarzı kabili müdafaa görülmezse, bu takdirde bahis mevzu olan hüküm tadiline gitmekten başka bir çare kalmamış olur.

Burada şu eiheti de belirtelim ki, tadilin hemen yapılmasında zaruret yoktur. Stopajlı ihtiyatlardan temettü tevzi bir kaç sene - sonra, en erken 1952 yılının Şubat, Mart aylarında bahis mevzu olabilir. Demek oluyor ki, gelir vergisi kanununda yapılacak bu ufak tadil için önümüzde aşağı yukarı 12 aylık bir müddet vardır.

#### 5 - Mahsup nisbeti hakkında pratik bir forşül

Hissedarlara (aksiyonerlere) dağıtılacak temettü hisseleri (dividentlar) üzerinden % 15 vergi tevkif edilmiştir. Bu vergi hissedarların ödeyecekleri gelir vergisinden ne suretle mahsup edilecektir. Mesela aksiyoner 100 lira dividend almıştır. Bu ödeme yapılmadan önce anonim şirket % 15 vergi tevkif etmiştir. Ancak bu tevkifat 100 lira üzerinden değil, daha fazla bir meblağ üzerinden yapılmış ve dividend vergi çıktıktan sonra net olarak hissedara verilmiştir. Bu itibarla - hissedarın 100 lira üzerinden % 15 hesabına yapacağı 15 liralık bir mahsup noksan olur.

Yapılacak mahsubun tam nisbeti şu suretle hesaplanabilir :

100 lira üzerinden 15 lira kesilince hissedara 85 lira ödenmiş olur. Şu halde mahsup edilecek meblağ 100 de değil 85 lirada % 15 liradır. Bunun nisbeti  $15 - 85 = \% 17,647$  dir. Şu halde mahsuplarda % 15 yerine bu nisbetin tatbik edilmesi icabeder.

#### Toplu misal :

Yukarıda arzettiğimiz fikirleri bir araya getirerek toplu bir misalle ifade edersek, kurumların vergi durumu/vazih bir şekilde ortaya koymuş oluruz. (Misalimiz somatik ve nazardır.)

**a - X Anonim Şirketinin Ödeyeceği Kurumlar vergisi**

	Fl.	Fl.
Ticari kazanç .....	500.000	
Kabul edilmeyen masraflar .....	10.000 (+)	
	510.000	
Vergiden muaf tabvilât faizleri .....	60.000 (-)	
Kurumlar vergisi matrahı .....	450.000	
	=====	
% 10 dan kurumlar vergisi .....		45.000

**b - Şirketin yapacağı stopaj**

Ticari kazanç .....	500.000	
Kurumlar vergisi .....	45.000 (-)	
	455.000	
Memurlara dağıtılan ikramiyeler .....	55.000 (-)	
Stopajın matrahı .....	400.000	
	=====	
% 15 stopaj vergisi .....		60.000

**c - Dağıtılan kazanç**

Ticari kazanç .....	500.000	
Vergiler 1- Kurumlar 45.000		
2- Stopaj 60.000		
	105.000 (-)	
	395.000	
Memurlara ikramiye .....	55.000 (-)	
	340.000	
Ayrılan ihtiyat .....	155.000 (-)	
Dağıtılan kazanç .....	185.000	
	=====	

**d - Şirketlerin gelir vergisi hesabı (1)**

Elde edilen menkul sermaye iradı (vergisiz) .....	185.000	
% 17,647 hesabı ile stopajı .....	32.646,95 (+)	
Elde edilen m.s.i (stopajlı) .....	217.646,95	
% 35 hesabı ile gelir vergisi .....	76.176,43	
Stopajın mahsubu .....	32.646,95 (-)	
Ödenecek gelir vergisi .....	43.529,48	
	=====	

Müşavir Hesap Usmanı  
Ali Alaybek

*Ali Alaybek*

(1) Nazarı olarak şirketin bir gerikli olduğu ve bunun başkaca kazanç ve iradları bulunmadığı farz edilmiştir.

6

3

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN TATBİKATINDA  
"DAR MÜKELLEFIYET" BAKIMINDAN HALLEDİLMESİ  
LAZIMGELEN MESELELER

Mart 1950

**Gelir ve Kurumlar Vergilerinin tatbikatında  
" Dar mükellefiyet" bakımından halledilmesi  
lâzımgelen meseleler**

**1 - Dar mükellefiyetten doğan zorluklar :**

İkametgahları veya kanunî iş merkezleri memleketimiz dışında bulunan hakikî ve hükûmî şahısların (ki bunların ekseriyetini yabancılar teşkil etmektedir), modern vergi hukukunda mahdud mükellefiyet denilen ve bizde " dar mükellefiyet" tabiriyle ifade olunan vergilendirme şekli, bir taraftan milletler arası mükerrer mükellefiyete sebebiyet vermektedir ve diğer taraftan da mükellefiyetin tesbiti matrahın tayini gibi teknik sebepler dolayısıyla tatbikatta bazı zorluklar doğurmaktadır.

Bu zorluklar vergi kanunlarının kifayetsizliğinden ve dar mükellefiyete mütcellik hükümlerinin vuzuhsuzluğundan değil, bu mükellefiyet şeklinin mahiyetinden ileri gelmektedir. En yeni Gelir Vergisi Kanunu olan İsviçre Federal Gelir Vergisi Kanununda ( Eidg. Wehrsteuer) ve bilhassa bizim Gelir Vergisi Kanununda " dar mükellefiyet" bakımından en geniş ve açık ve modern vergi hukukunun icaplarına en uygun hükümler yer almış - bulunmaktadır. Türk Gelir Vergisi Kanunu yabancı mevzuata meselâ Fransız, İngiliz, hatta Alman Gelir Vergisi Kanunlarıyla mukayese edilince bu iddianın doğruluğu daha iyi görülür. Böyle olmakla beraber memleketimizdeki Gelir Vergisi tatbikatında da halledilmesi iktiza eden bir takım meseleler tabiatile ortaya çıkacaktır ve hatta şiddiden bunlarla karşılaşılacaktır.

Bu gibi tatbikat meselelerini yabancı memleketlerde olduğu veçhile, üç şekilde halletmek mümkündür.

- 1) Milletler arası vergi anlaşmaları ile ;
- 2) Mali jürde prudans'a iktinat edilerek suretile ;
- 3) Alınan idarî kararlarla (umumi tebliğler ve sair gibi tedbirler);

İdarenin bu mevzuada belirecek görüşüne faydalı olmak gaye ve mülâhazasıle evvelce dar mükellefiyete yabancı kurumların memleketimizdeki şubelerinin durumları hakkındaki mütalaamışını arz etmekteyiz.

Bu çalışmamızda ise, dar mükellefiyetin tatbikat bakımından en mühim meselelerini teşkil eden iş yeri ve daimî temsilci mevzularına temas edeceğiz.

**11 - Dar mükellefiyette "iş yeri" meselesi :**

Bilindiği gibi yeni vergi rejimimizde dar mükellefiyet iki faktöre dayanır.

- 1) Sabit iş yeri
- 2) Daimi temsilci

Yabancı bir memlekette ikamet eden bir şahıs Türkiye'deki "sabit iş yeri" nde veya " daimi temsilci" vasıtasıyla yaptığı işle - rin kazancı üzerinden Gelir Vergisine tabidir. Yabancı kurumlar hak - kında da aynı esas câridir. (G.Md.7,K.Md.11)

"İş yeri" tabiri dar mükellefiyet sahasını aşan ve vergi ka - nunlarımızın başkaca hükümlerine de ilgili bulunan bir mefhum olduğu - için, bunun, bütün vergi tatbikatımıza şamil olmak üzere, vergi Usul Ka - nunumuzda, şu şekilde tarif yapılmıştır. (md.146)

"Ticari, sınai ve mesleki faaliyette iş yeri, mağaza yazıha - ne, idarehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ce spor yerleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri gibi veya sınai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

Ancak, dar mükellefiyette mevzu bahis olan "sabit iş yeri"dir. Gelir Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde "7 inci maddenin 1 Nu.11 fıkrası - nda yazılı sabit iş yeri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin edi - lir" denilmişse de Usul Kanununda mezkûr madde ile sadece "iş yeri"nin - in tarifi yapılmış, "sabit iş yeri" tabiri ayrıca açıklanmamıştır. Çerç - ke göre Kurumlar Vergisi kanunlarında, dar mükellefiyete müteallik - hükümlerde yer alan bu tabirin ayrı bir manası olmak lâzımgeldiği şüphe - sizdir.

Yabancı mevzuatta ve millerler arası vergi hukukunda da bu - hususta ayrı birer terim "stable" veya "permanent" kelimeleri kullanılmak - ta ve bunlarla içerisinde devamlı olarak kazanç sağlayan bir faaliyetin yapıldığı yerler kastedilmektedir. Nahiyyetleri itibarıyla banka, sigorta gibi müesseseler, ticarethaneler, imalathaneler, satış ve mübayaâ yerle - ri, alımlık şube ve fiyaller, sabit iş yerleridir. Bu noktada tereddüt edilecek bir cihet yoktur. Yabancı memleketlerin vergi tatbikatında ve baynesmîsel vergi münasebetlerinde bu mevzuda, depolarla inşaat şantiye - leri ve benzeri bunlar dışındaki yerler üzeri de durulmaktadır.

Milletler Cemiyeti mali komitesinin, toplanan bir konferans sonunda 1945 yılında nesrettiği milletler arası vergi konvansiyonlarına ait raporda ticari" kazanç bakımından dar mükellefiyet :

1) Bir teşebbüsün yabancı bir memlekette sabit bir iş yeri (permanent establishment) olmasına;

2) Bu yerin kazanç temin eden, üretken bir hareket (produc - tive character) arz etmesine;

bağlıdır, denilmiştir.

Bu raporda araştırma laboratuvarları, haber verme ilân ve rek - lâm büroları, eşya satılmayan meşherler ve depolarla satın alma yerleri "sabit iş yeri" telâkki edilmemiştir.

Bu kabil iş yerlerinden bilhassa anbarlarla inşaat santiyelerini hususi bir ehemmiyet arzederler. İçinde satış yapılmayan anbarlar iş-  
vüğe vergi tatbikatında iş yeri telakki edilmemiştir. (1)

Alman vergi tatbikatında da kendi namına taciyen anbarlarda -  
enteasını muhafaza ve buradan teslim eden yabancı müesseseler vergi -  
mevzuu dışında bırakılmıştır. Vergi anlaşmalarına müteallik mukavele-  
namelerde buna ay hükümlere tesadüf edilmektedir. Ekstale işvüğe ile  
yapılan anlaşmada \* yeniden sevki veya şekilleri tebdil edilmek üzere  
entianın bir teşebbüs tarafından depo edilmesi daimi iş yerinin mevcudü  
yetine delâlet etmez. "denilmektedir.

İnşaat santiyelerine gelince; bazı memleketlerde inşaat santi-  
yeleri de daimi veya sabit iş yeri sayılmamıştır. Mesela, İsviçre'de tat-  
bikat böyledir ve bu mevzuda federal vergi mahkemesince verilmiş müte-  
addit kararlar vardır. Diğer bazı memleketlerde ise, inşaat santiyeleri,  
ancak faaliyetleri 12 ay gibi muayyen bir müddeti maksatı takdirde  
mükellefiyete alınmaktadır.

Hülâsa, bugünün vergi hukukunda kabul edilen esaslara ve işvü-  
ğe Jüris profandasına göre, Blumenstein tarafından da belirtildiği ve hile  
gici olarak kullanılan devamlı bir mahiyet arzatsmeyen yerlerin "işyeri"  
"addedilmemeleri lâzımgelmektedir.

Bu sebeple, memleket realitesi de göz önünde tutulmak suretille  
bizde de, içinde satış yapılmayan depoların (entea muhafaza ve sevki edi-  
len yerlerin) ve müddetle mukayyet olmaksızın inşaat santiyelerinin  
(bu yerler Türkiye'deki bir şubeye veya daimi mümessile bağlı olmak  
şartile) sabit iş yeri telakki edilmeyerek vergi dışı bırakılmasının  
muvafık olacağı mütalâa edilmektedir.

### III - Daimi mümessil i

İkamet esasına dayanan gelir vergisinin şahsî bünyesi içeri-  
sinde kazanç ve iradı müstakil olarak mevzuuna alan dar mükellefiyet  
gayri şahsî reel bir vergi mahiyetini haiz bulunması itibarile, ayrı bi  
mükellefiyet karakterini taşır.

Mahdut mükellefiyet veya bizdeki tabirile dar mükellefiyet  
modern vergi ilminde "iktisadi bağıllık" (2) nazariyesile ifade ve tah  
edilmektedir. Bu nazariye, şahsî durum, şahsî bağıllığı noktasından gelir  
vergisine tâbi olmayanları ( ki bunlar ekseriyetle şahsîlerdir) yaban-  
ci bir memleketteki emlakinden veya ticarî faaliyetlerinden elde ettik-  
leri menfaatlardolayisile o memlekete iktisadi bakımdan bağlı saymakta  
ve bu görüş gelir vergisi sistemi içerisinde dar mükellefiyetin yer al-  
masını vacip olmaktadır.

(1) Hengeler Eidg. Wehrsteuer, Sahife 12.

(2) Blumenstein, Steuerrecht, Sahife 28.

İktisadi bağıllığın ticari faaliyet bakımından maddi ve şahsi teşahürü "sabit iş yeri"nin mevcudiyetidir. Modern vergi mevzuatında ve milletler arası vergi hukukunda görüldüğü üzere, dar mükellefiyet prensip itibarıyla "sabit iş yeri" esasına istinat ettirilmiştir.

Sabit iş yeri, mükellefiyetin esas prensibi olarak kabul edilince, artık tabii bir netice olarak, bunun yanısıra, "daimi temsilci" esasının da yer alması zarureti doğar.

Bir memlekette yabancı müesseselerin iş yerleri, ekseriyetle şubeleri beyahut şube durumunda olan acenteleridir. Tesebbüs sahibi memleket içinde ikamet etmediğine göre, bu şube ve acentelerin muamelesi mütesebbüs nam ve hesabına tam bir selâhiyetle (par procuration) hareket eden şahıslar vasıtasıyla tedvir edilir.

Bu müessiller umumî ve devamlı temsil selâhiyetini haiz ve mesailerini tâbi oldukları müesseseye nasretmiş memurlar (mesela tüccar memurları) olabilecekleri gibi, başka işleri meyanında bu temsil işleriyle uğraşan hukukî ve hükmi şahıslar da olabilir. Dar mükellefiyette daimi temsilcinin ihmal edilmesi takdirinde iş yerinin kavranması bir çok hallerde imkânsızlaşır ve tatbikatta muvazalâra meydan verilmiş olur.

Görüldüğü ki "İktisadi bağıllık" prensibi dar mükellefiyetin tatbikasında temsilci vasıtasıyla yapılan faaliyetlerin de vergi mevzuatına alınmasını zarurî kılmaktadır; aksi takdirde bu prensibin tatbiki yeri kalmamış olur.

Handwritten notes in the left margin, including "Milletler Arası Vergi Hukuku" and other illegible scribbles.

"Daimi temsilci" bize has bir mükellefiyet unsuru değildir. Yabancı memleketlerin vergi tatbikatında ve milletler arası vergi hukukunda bu esas sarahaten ve mutlak olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. Bazı memleketlerin vergi kanunlarında bu tâbir aynen zikrolunmaktadır. (Levige Federal Gelir Vergisi Kanunu Madde 6. Alman Gelir Vergisi Kanunu Madde 46) diğeri bazı memleketlerde ise bu mesele J'ris prudans veya anlaşımları ile yahut idari kararlarla bilfiil (de facto) halledilmiştir. İngiltere'de 1904, 1923, 1925 senelerinde muhtelif hadiseler dolayısıyla teşekkül eden kazalî içtihadlara göre devamlı ve muntazam müessellik mükellefiyete esas olarak kabul edilmiştir (1)

Handwritten notes in the left margin, including "Milletler Arası Vergi Hukuku" and other illegible scribbles.

Milletler arası vergi hukukuna gelin eğer milletler cemiyeti malî komitelerinin tanzim ettiği muhtelif raporlarda ve gerekse ilmi ve amelî bakımdan ehemmiyet arzeden vergi anlaşımlarında bu mesele dar mükellefiyetin esas prensibi olarak ele alınmıştır.

Daimi temsilci mefhumunun esvulu nedir; işte asıl mühim olan cihet bunun hududunun tayinidir. İngiltere'de dar mükellefiyetin teslîsinde acentelerin temsil ettikleri müessese nam ve hesabına devamlı olarak ve muntazaman faaliyette bulunup bulunmadıklarına bakılır. Yabancı müessesenin işlerine tavassut eden kimse (Broker) komisyoncu veya simsar yahut arizi müessil (casuel agent) durumunda

(1) Jean Lhomme, L'impôt sur le revucunu en Angletaire Sabife 263



ise yabancı müessesenin teklifi cihetiyle gidilmez;hatta Jean Lhomme'un ifadesine göre,bunların yani komisyoncu veya arizi mümessilin yabancı müessesenin hesabına çalışması dahi nazara alınmaz.

Alman Gelir Vergisi Kanununda, yukarıda temas edildiği üzere, daimi mümessil esası sarahaten belirtilmiştir.Buna göre, dar mükellefiyetin tesisi edilebilmesi için temsilin devamlı olması ve bundan başka temsil selâhiyetinin usulî surette tanımlanmış bulunması lâzımdır.(1)

İsviçre'deki tabbikatta da, temsil ettikleri firmalar namına - resen iş görme (mukavale akdetme ve işleri intaç)menzun bulunanlar yani usulî mahiyette temsil selâhiyetine haiz olanlar daimi mümessil sayılmaktadır. Bu, "mümessil iktisadî bakımdan temsil ettiği müessesenin bir organı olmalıdır."şeklinde ifade edilmektedir.(2)

Bu vaziyette olmayanlar, devamlı surette yabancı müessesenin işlerine tavassut etmeler dahi (sipariş almak, siparisi yerine getirmek, siparişe tavassut etmek gibi) kanunun kastedtiği manada mümessil ad olunmamıştır.İsviçrede, bu suretle, temsil edilen müessese namına mukabele, şuzakere ve akdetmek selâhiyeti de mündemiak olmak üzere, tamamen usulî vekâlet esasına dayanılmakta, her hadise için ayrı vekâlet alınması hali daimi mümessillik telakkî edilmektedir.

Daimi temsilcinin en etraflı ve vazih tarifini Milletler Cemiyetinin 1945 yılında Nükeiko'da toplanan mali komitesi tarafından hazırlanmış raporun başlı protokolun 5 inci maddesinde bulmaktayız.Bunda şöyle denilmektedir :

"Akid devletlerden birine ait bir teşebbüs, diğerdevlette bu teşebbüs namına hareket etmeğe esaslı bir vekil vasıtasıyla sınırlı surette faaliyette bulunursa, bu teşebbüs o devlette yerleşmiş sayılır.

Misal olarak, mümessil aşağıdaki şekillerde hareket ederse yerleşmiş olmak şartı mevcut addolunur :

- a. Mümessile tam selâhiyet verilmiş (Pondé de pouvoir) olursa ve devamlı olarak teşebbüs namına mukavelelere istirak ederse;
- veya
- b. Mümessil hizmet akdi ile bağlı olursa ve ücret mukabilinde müteaddit şekilde teşebbüs namına faaliyette bulunursa;
- veya
- c. Mümessil, devamlı olarak teşebbüse ait mallardan satmak maksadıyla stok olarak nezdinde bulundurursa;

Hizmet akdinin b. fıkrasındaki şekilde mevcudiyetine delil olarak ayrıca mümessilin idare memurlarının bilhassa kiranın teşebbüs sahibi tarafından ödenmesi ele alınabilir.

(1) Blumich - Reinhart, Einkommensteuer gesetz  
 (2) Blumenstein, Steuerrecht Seite 35,36

Handwritten notes in the left margin, including "3/5" and "Mükellefiyet".

Bir alıcının bir teşebbüs ile müşterileri temasa geçirme -  
 ni bu teşebbüsün yerleşmiş olmasını istilzam etmez. Teşebbüsün -  
 faaliyetinin müayyen fasılalarla tekrerrür etmesi ve hatta satılan  
 eşyaların bir depoda muvakkat olarak bulundurulması neticeyi de -  
 göstermez. Aynı şekilde, bir komisyoncu bir veya daha fazla teşeb -  
 büs hesabına ve fakat kendi namına faaliyette bulunur ve normal  
 nisbette komisyon alırsa, eşyalar muvakkat olarak bir depoda muha -  
 faza edilece dahi, teşebbüs yerleşmiş sayılmaz.

Yukarıki kategorilere girilmeyen ticarî seyahatler halinde -  
 yerleşmek şartı mevcut addolunmaz.

Bize gelince; Türk Gelir Vergisi modern vergi hukukunun te -  
 lekki ve isaplarına uygun olarak, dar mükellefiyette ticarî kazancın ver -  
 gilendirilmesini sabit iş yeri ve daimi temsilci esaslarına istinat  
 ettirmiş ve iş yerinin tarifini Vergi Usul Kanununa bırakarak daimi tem -  
 silciye müteallik hükmü Gelir Vergisi Kanununun metnine almıştır (C.Md.  
 8, K. Md. 12)

Gelir Vergisi Kanununa göre daimi temsilci, "...bir hizmet  
 akdi veya ticarî vekalet ile temsil edilene bağlı olup onunla ve hesa -  
 bina müreli veya müteaddit ticarî muameleler ifasına yetkili, bulunan kim  
 sedir. Bu tarifte temsilin istikrarlı, devamlı ve umumî mahiyeti yukarı -  
 da verdiğimiz izahata uygun olarak açık surette belirtilmiştir.

Bir kanun metninde bundan daha, vazih bir tarifin yapılması -  
 na, kanaatimizce lakan yoktur. Bundan ötesi tatbikat işidir. Vergi kanun -  
 larında hiç bir tarif olmadıkça halde yabancı meslekterin, tatbikatta, yu -  
 karıda arzettiğimiz esaslar dahilinde hallettikleri bu meseleyi, Türk Ge -  
 lir Vergisi Kanununda bu hususta mevcut olan hükümlerin ışığı altında  
 daha kolaylıkla halledeceğimiz muhakkaktır; elverir ki, kanunun maksadı  
 ve dayandığı prensip iyice anlaşılmiş bulunsun.

Yukarıda Blumenstein'e atfen belirttiğimiz vechile, dar mük -  
 kellefiyette, daimi mümessilin temsil ettiği müessesenin bir organı ol -  
 ması lazımdır. Temsil eden ile edilen arasında sıkı ve devamlı bir ikti -  
 sadî münasebetin mevcudiyeti şarttır. Mücerret tavassut işleri kanunun  
 kapsadığı mahada mümessilliği tazammun etmez.

Prensip bu bakımdan açık ve vazih olmakla beraber, itiraf et -  
 mek lazımdır ki, fiiliyatta bazı hallerde tavassut işleriyle mümessillik bir  
 birine pek fazla yaklaşmakta ve hatta çok defa birbirine karışmaktadır.  
 Bu sebepten dolayı, vazedilen umumî prensipten hareket edilerek suretile  
 bunları önceden birbirinden ayırmak lazımdır. Bunun için mümessilliğe ben -  
 zetilen veya mümessillik sayılan, fakat vergi hukuku bakımından dahi mümess -  
 illik mahiyetinde olmayan işler üzerinde birbir durmağı faydalı saymak -  
 tayız :

1) Kendilerinin mümessil (repräsentent) ismini veren ve piya -  
 sada böyle anılan tüccarların çoğu "komisyoncu" durumundadır. Bunlar ./.

representant

yabancı bir firma ile yaptıkları anlaşmaya müsteniden bu firma namına sipariş alırlar ve siparişi kendisine intikal ettirerek yerine getirilmesi i temin ederler ve ayrıca buna müteferri muamelelerle de meşgul olurlar. Bunların yaptığı sadece bir tavassut işidir. Türkiye'de yabancı firma namına mukavele akdetmeğe selahiyetleri yoktur.

2) Bir kısım tüccar vardır ki bunlar yabancı bir firma ile yaptıkları anlaşmaya müsteniden Türkiye'de bu müessesenin mallarını satmak inhisarını almışlardır. Bunlar komisyoncu durumunda değillerdir. Komisyoncu müessesil diye anılırlar. Fakat haddi zatında müessesil olmayıp itihafatçı bayi vaziyetindedirler. Otomobil ve lüks otomobilleri üzerine iş yapanlar arasında bunlara çok rastlanır. Filyakî, bunlar kendi nam ve hesaplarına yabancı firmanın mallarını getirirler. Aralarında malların getirilmesi, satılması, satış fiyatları, mal bedellerinin ödemesi bakımından muhtelif tarzlarda anlaşmalar yapılmış, tediyeler krediye istinat ettirilmiştir. Hatta bu anlaşmalarda temsilden de bahsedilmiş bulunabilir. Lâkin, bütün bu vaziyetler bu şekilde faaliyette bulunmaların daimi temsilci addedilmelerini icabettirmez. Çünkü bunların, ayrıca selahiyet almak için, ellerindeki mukaveleye müsteniden yabancı firmayı taahhüt altına sokmağa selahiyetleri yoktur.

Gerek bu kabîl tasvirler gerekse evvelki fıkrada durumlarına temas ettiğimiz komisyoncular bazı hallarda ilgili buldukları yabancı firma namına münakaşalara girerler, fiyat verirler ve hatta mukavele akfederler. Fakat bu taahhüt işleri için her def'asında ayrıca selahiyet almak mecburiyetindedirler. Çünkü, yabancı firma kendilerine, bu hususta önceden devamlı olarak (veya müteaddit def'alar) kullanılmak üzere açık bir selahiyet vermiş değildir. Yabancı müesseseler kendilerini taahhüt altına sokabilecek bir selahiyeti (procuration) münasebette bulunduğu bir komisyoncu veya böyle bulmaya vermez. Bunun verilmesi için aralarında sıkı ve organique bir münasebet bulunması, yapılan işlerin yabancı firmanın mürakabesine tâbi olması kısaca buradaki müessesillik bir nevâcûbe karakterini arz etmesi lâzımgelir.

3) Ne komisyoncu ve ne de bayi durumunda olan bir kısım tüccarlar da vardır ki, yabancı firmalar namına büyük taahhüt işlerine girerler, teklifte bulunurlar, fiyat verirler. Ancak bunların da ellerindeki anlaşma, yabancı firmayı devamlı olarak taahhüt altına sokmağa, müsaide değildir. Bu kabîl işlerde yabancı firmalar girişilecek taahhüt işi dolayısıyla ya bir müdürünü veya vekilini gönderir veya Türkiye'deki bir gerçek veya tüzel kişiyi bu işde kendi namına hareket etmeğe selahiyetli kılar. Ancak, Türkiye'deki bir gerçek veya tüzel kişiye firma namına taahhüdün girmeğe meşuriyeti verilmesi halinde bu suretle tanınan temsil selahiyeti tamamen o işe inhisar eder, Devamlı bir procurationu tazammun etmez.

Görüldüğü üzere, "tavassut işleri"ni daimi temsil işleri"nden kolaylıkla ayırmak mümkündür. Burada, bir kimsenin "müessesil" denilmesi ve hatta münasebette bulunduğu müessese ile aralarında mevcut anlaşmada bu tabirin kullanılmış olması, bu kimsenin vergi hukuku mevzuatında "daimi temsilcisi" telâkki edilmesini asla icabettirmediğini bir kerre daha belirtmek isteriz.

Daimi temsilci bahsinde üzerinde durulacak noktalardan biri de temsilcinin Türkiye'de bulunması kofsyettir. Gelir Vergisi Kanununun 7 i ci maddesinin 1 inci fıkrasındaki hükmüde "Türkiye'de bulundurulan" daimi temsilci bahis mevzuudur. Buna göre dar mükellefiyetin tesisi için temsilcinin Türkiye'de bir iş yeri olması veya Türkiye'de ikamet etmesi şarttır. Yabancı bir müessesenin iş takibi, mukavele akdi gibi maksatlarla Türkiye'ye gönderdiği vekilleri Türkiye'de bulunduran müesssiller'den sđ müddet sayılmaz. Bu itibarla, yabancı müesseselerin Türkiye'de bu suretle yapacakları işler dolayısıyla dar mükellefiyete tabi tutulmaları mümkün değildir.

Kanaatimize göre, kanunlarımızdaki sarahat bu meseleleri bu suretlerle halletmeğe kafi bulunmaktadır. Naahaza, bu husustaki hükümlerin sarah olmediği bir an için kabul edilse bile, kanunlarımızın ruh ve maksadı bakımından da bunların bu şekilde anlaşılması icabeder. Nitekim mevzuatında bu bahislerde sarahat olmayan yabancı meşketler bu meseleleri hep bu şekilde halletmişlerdir.

Türk Gelir Vergisi Kanununda, yukarıda tahlil ve münakaşasını yaptığımız esas prensipler vazedildikten sonra, bazı şahısların başkaca şartlar aranmaksızın daimi temsilci sayılacakları tasrih edilmiştir:

- 1) Ticaret Kanununa göre tüccar memuru ve temsilcisi durumunda bulunanlar ;
- 2) Giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler ;
- 3) Mağaza veya depolarında temsil edilen müessese hesabına komşinyasyon suretiyle satış üzere devamlı olarak mal bulunduranlar ;

1 inci fıkradaki "tüccar memur ve temsilcisi" tabirini bir kü olarak, aynı manada anlamak lâzımgelir. Kastedilen, "temsil selâhiyetini haiz" tüccar memurudur. Temsilci hakkındaki, yukarıda tahlilini yapmağa çalığımız usulî ana hüküm vazedilmiştir. Temsilcileri alelihlak bu hükme göre mütalaa etmek icabeder; aksi takdirde bariz bir tezadı düşülmüş olur Zira, kanunun yapısı; mantığı ve maksadı bunu başka şekilde anlamaya asla müsaîd değildir.

"Tüccar memur ve temsilcisi" tabiri, kanunumuza Ticaret Kanununun bu matlabı taşıyan sekizinci faslından alınmıştır. Ticaret Kanunu bu matlap altındaki bahsinde ticaret memurunu ele almış onun hukukî durumunu tesbit etmiştir.

Kanunda, bu faslin sonuncu maddesinde yabancı müesseselerin müesssillerinden de bahsedilmekte ise de, bu husustaki hükümle ne kastedildiği lâyikile anlaşılasmamaktadır. Easasen, Ticaret Hukuku Profesörü Dr. E. Sire'in de belirttiği gibi (1) Ticaret Kanununun bu faslındaki hükümler noksan ve gayri vazih olduğu gibi, Borçlar Kanunumuzun ticarî müesssiller hakkındaki hükümlerile de tamamen

(1) Ticaret hukuku dersleri Sahife 133 ve devamı.

tezat halindedir. Filvaki, Borçlar Kanununun 449 uncu maddesine göre "ticari mümessil, bir ticarethane veya fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseye sahibi tarafından işlerini idare ve müessesenin imzasını kullanarak bilvekele imza vazetmek üzere sarahaten veya zımanen kendisine vekâliyet verilen kimsedir. Kanunun kendisine tanıdığı bu temsil selahiyeti tahdit edilmez. Ticari mümessil müessesenin işletilmesine ait bütün muameleleri, bilvekele tasarrufları yapmak selahiyetini haizdir. Kanun kendisini yalnız gayri menkullerin temlik veya bir hak ile takyidi hususlarında tahdit etmiştir.

Görüldüğü üzere Borçlar Kanunumuz, yukarıda usulî mümessil hakkında arzettiğimiz esaslara uygun olarak, ticari mümessilin temsil selahiyet ve hududunu gayet geniş olarak tayin etmiştir. Halbuki Ticaret Kanununda zikredilen tüccar mümessilinin hukuki hüviyeti sâphen bulunmaktadır.

Bu sebeplere binaen, "tüccar memur ve mümessili" tabirinin, yukarıda işaret ettiğimiz üzere, bir mefhum olarak kabul edilmesi aynı zamanda "ticari mümessil" manasında anlaşılmasını lâzımgelir. Nitekim Prof. Dr. E. Hirsde, Ticaret Kanununun bu husustaki hükümlerini izah ederken kanunda mevzu bahis kişileri sadece "tüccar memuru" diye zikretmiştir.

Bu hale göre, tüccar memurlarının temsil selahiyetleri üzerinde "devamlılık" noktasından durmaya, bu noktâ ciheti incelemeğe mahal yoktur.

Giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen taraflardan ödenenlerle, mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konmuş suretlerle satılmak üzere devamlı surette mal bulunduranlara gelince; bu gibi vaziyetlerde Türkiye'de müesseseye ile yabancı firma arasında devamlı iş birliğine ve sıkı bir tabiiyetin mevcudiyetinde delalet eden emareler vardır. Burada dikkat edilecek nokta gerek masrafların yabancı müesseseye tarafından ödenmesinde ve gerek mal bulundurulmasında devamlılığın mevcut olup olmadığı hususudur. Tatbikatta bu duruma olan müesseseler umumiyetle yabancı firmanın şubesi vaziyetindedir. Milletler Cemiyetinin mali komitesinin protokolünde de bu cihet bu şekilde tesbit edilmiştir.

Bunlar dışında yabancı müesseselerin ârizî olarak masraflara iştirak etmeleri, numune olarak mal yollamaları, bir def'ada gönderildiği halde, tamamı satılmamış bulunan malların ertesi yıllara devredilmek üzere mükündür. Bu gibi hallerde yabancı firmaların mükellefiyetine gidilmemek icabettiği şüphesizdir.

#### IV - Yabancı müesseseye kazancının tesbitindeki müşkilât :

Dar mükellefiyete üzerinde en fazla durulan meselelerden biri de yabancı müesseselerin meşket içindeki faaliyetlerinden doğan kazançlarının doğru olarak ne suretle hesap ve tesbit edileceği meselesidir.

Yabancı müesseseler, yalnız şubeleri filyalleri ve daimi müessesileri vasıtasıyla yaptıkları işlerden doğan kazançlar üzerinden mükellefiyete alınmışlardır. Bunlar dışında Türkiye'de doğrudan doğruya veya mütevasıtlar vasıtasıyla yaptıkları işlerden dolayı vergilendirilmelerinin bahis mevzuu olmayacağını yukarıda izah etmiş bulunuyoruz. Vergi hukuku bakımından imken olmasakla beraber, bir an için böyle bir mükellefiyet düşünülse bile, bu işlerden doğacak kazançlardan Türkiye'ye isabet eden miktarın hesap ve tesbitinde büyük bir imkânsızlıkla karşılaşılır. Vergi tekniği bakımından beliren bu imkânsızlık dahi bu müesseselerin bu muamelelerinden dolayı bilfiil vergi dışı bırakılmalarının mucip bir sebebi mahiyetindedir. Zira, aksi takdirde ortaya çıkacak müşkilât, yabancı firmaları doğrudan doğruya veya mütevasıtların delaletiyle iş görmekten men'eder ki bunun ekonomik vahialarına memleket menfaatlerine aykırı neticeler doğuracağı izahıtan varededir.

Bu halde, yabancı müesseselerin kazançlarının tesbiti yalnız yukarıda işaret ettikimiz gibi, şube filyal ve daimi müesseseliklere veya o durumdaki agentelere inhisar edecektir. Hatta bu vaziyette dahi ticarî kazancın doğru olarak kavranmasında zorluklar vardır. Bu zorluk memleket içinde satılan malların maliyet bedellerinin tesbitindeki müşkilâtın ileri gelir. Yabancı firma ile Türkiye'deki şube veya filyali arasında organik birlik veya menfaat bağılılığı mevcut olduğu cihetle satılan malların maliyet bedellerinin istenildiği gibi ayarlanması ve neticenin ona göre tesbiti daima mümkündür. Böyle olunca da, yabancı müesseselerin mükellefiyeti fiiliyatta kendi ihtiyarlarına bırakılmış olur ve tamamen sembolik bir mahiyet arz eder. Bunun bir çok misallerine yabancı memleketlerde olduğu gibi, Türkiye'de de tasarruf edilir.

Bazı mükellefiyette ticarî kazancın tesbiti hususunda bugünkü vergi hukukunda üç yoldan gidildiği görülmektedir.

- 1) Ventilation usulü
- 2) Müstakil muhasebe usulü
- 3) Göstürü usulü

Bunların içerisinde kazancı kavrama bakımından en doğru usul ventilation usulüdür. Bu usulde yabancı müessesenin merkezinde hesaplanan senelik umumî ve hakiki kazancı, bazı esaslara müsteniden (umumiyetle iş hacmi esasına göre) memleket iç ve dışındaki iş yerleri arasında dağıtılır.

Milletler arasında vergi hukukunun prensip itibarıyla meyl ettiği bu usulün doğru olarak tatbiki, teknik bazı müşkilâttan sarfınazar, devletler arası vergi anlaşmalarının aktedilmesine ve karşılıklı yardımla bulunularak bu hususta rasyonel verilmesine bağlıdır.

Ventilation usulünün tatbik edilmediği yerlerde bizzat müstakil muhasebe usulüne gidilmekte veyahut buna dayanan bulunmadığı veya bu usulün kâfi görülmediği bir çok memleketlerde de gösterü vergilen dirme yolu ihtiyar olunmaktadır.

Türk gelir Vergisi sisteminde yabancıların vergilendirilme -  
sinde müstakil muhasebe usulü kabul edilmiştir. Bu usulde ticari kazanç  
usulü esaslara, yani bilhassa esasına göre tesbit edilecektir. Bunun ya-  
gane istisnasını yapar acenteleri teşkil eder. Bunları hakkında kısmen  
gösterdiği usule gidilmiş bulunmaktadır.

Müstakil muhasebe usulünde ticari kazanç miktarının sureti tes-  
bitine mükkelin mertebe teminat altına almak maksadıyla bazı tedbirler  
dergiş edilmiş Türkiye'de dar mükellefiyete tâbi tutulacak yabancı müesse-  
seler hemen istisnasız kuruma vaziyetinde olmaları ohatle bunlar Kurum-  
lar Vergisi Kanununda hükme bağlanmıştır. (Madde 15, 16, 17)

Yabancı mevzuata nazaran bu bakımdan daha ileri ve daha temi-  
natla bir mahiyet arzeden Türk Kurumlar Vergisinin bu prensiplerinin -  
iyice anlaşılması ve yerinde tatbik edilmesi halinde müstakil muhasebe  
usulünden doğabilecek mahzurlar, esas itibarıyla önlenmiş olacaktır. Bu  
suretle, bilfarz yabancı bir kurumun maddelerini Türkiye'de satmakta -  
olan şube veya fiyali, bu maddelerin maliyet bedellerini bütün kazanç  
bel'edecek şekilde tesbit edileyecek, esaslıca nazaran normal bedellerle  
kayıtlarına geçirecektir. Zaten büyük bir ciddi müesseselerin muvazaalı  
yollara gitmekten çekincekleri de kabul olunabilir.

#### V - N e t i c e :

Tafelden izahına gahılan sebeplere binaen, dar mükellefi-  
yet tatbikatında :

1) İçerisinde devamlı olarak kazanç sağlayan faaliyetleri  
yapıldığı yerlerin sabit iş yeri addedilmesi ve bu bakımdan içinde satış  
yapılmayan depoların ve müddetle mukayyet olmaksızın inşaat gantiyeli-  
rinin (bu yerler Türkiye'de bir şubeye veya daimi müessisele bağı olma-  
sartile) sabit iş yeri telakki edilmemeleri ;

2) Temsil ettiği müessise ile aralarında devamlı ve sıkı  
bir iktisadi bağılilik mevcut olan ve bu müessise namına her türlü tasarı-  
ruflarda bulunabilen kişilerin "daimi temsil" addedilmeleri, "tüccar  
menur ve temsilcisi" tabirinin de bir maddesi olarak anlaşılmalı ol-  
duğu müessiseye bir hizmet kkalı bağıli olanların bunun içine ithali;  
Lâzımgeldiği mütalâa edilmektedir.

Arz olunur .

Grup Başkanı  
Müsavir Hesap Uzmanı  
Ali Alaybek

YENİ VERGİ SİSTEMİMİZDE YABANCI KURUMLARIN VE  
ŞUBELERİNİN MÜKELLEFİYETİ



Şubat 1950

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu  
Başkanlığına

Öz : Yeni vergi sistemimiz  
de yabancı kurumların  
ve şubelerinin mükellefiyeti hk :

Kurumlar vergisi Kanunu, 12 inci maddesinin 6 ncı fıkrası ile, dar mükellefiyete tabi kurumların "Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesine göre vergi tevkifatına tabi menkul kıymet faiz ve temettüleri" ni vergi mevzuuna almıştır.

"Menkul kıymet" terimi, (valeurs mobilières mukabili olarak) esham ve tahvilât hakkında kullanılır. Hukuk dilinde de, bu tabir bilindiği gibi, esham ve tahvilâtı ifade eder. Netekim 1447 sayılı Menkul Kıymetler ve Kambyo Borsaları Kanununun 1 inci maddesinde de " .. Devlet, Vilâyet ve Belediyeler tarafından çıkarılan istikrazlar esham ve tahvilleriyle hazine bonolarının Türk Anınım Şirketleri tarafından çıkarılan esham ve tahvillerin .. " menkul kıymetleri teşkil ettiği açıkça ifade edilmiş bulunmaktadır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunumuzun değerlemeye müteallik hükümlerini ihtiva eden üçüncü kitabında da Türk ve yabancı esham ve tahvilâtın değerlendirme esasları, 261 inci maddede "menkul kıymetler" matlabı altında toplanmıştır.

Bu itibarla, Kurumlar Vergisi Kanununun mezkûr maddesindeki "menkul kıymetler" tabirine, hiçbir zaman, "menkul sermaye" manası verilemez. Eger, Kanun Vazıı, mevzubahis fıkra ile, menkul sermaye iratlarını kavramak istemiş olsaydı, hiç şüphesiz, "menkul kıymet" yerine, vergi hukukumuzda müstamel bir tabir olan "menkul sermaye" tabirini kullanırdı.

Binaenaleyh, madde metninde mevzu bakımından yapılan bu tahdit ile menkul kıymet faiz ve temettüünden gayri iştirak kazançları vergi dışı bırakılmış ; başka bir ifade ile objektif manada vergiden istisna edilmiş demektir.

Bu vaziyete göre, bir yabancı şirketin memleketimizdeki bir limited şirketten aldığı kâr hissesi vergi mevzuu haricindeki kalmaktadır. Mükellefiyete dahil iştirak kazancı, münhasıran, bir - anonim veya eshamlı komandit şirketten alınan temettü hissesinden ibarettir.

Yalnız, burada bir hususiyeti belirtelim : Yabancı şirketlerin, sözü edilen madde hükmüne göre Türkiyede anonim ve eshamlı komandititten gayri ortaklıklardan aldıkları kâr hisselerinin Kurumlar Vergisi mevzuu dışında kalması, yabancı kurumla yerli müessese arasındaki iştirak münasebetinin doğrudan doğruya teessüs etmiş bulunması haline münhasırdır. Yabancı kurumun, Türkiyede sabit bir iş yeri açmak veya daimi bir temsilcisi bulundurmak suretile, memleketimizde vucuda getirdiği teşekkülün kendisine tahsis edilen sermayeden bir kısmını yerli bir kuruma vazetmek suretile iştirak kazancı temin etmesi takdirinde, ticarî kazanç mahiyetini haiz olan bu kazançlar, bittabi, teşebbüsün diğer ticarî kazançlarıyla birlikte mükellefiyete tabi olacaktır.

Yabancı bir kurumun, yerli bir anonim ortaklığın aksiyoneri olması veya Türkiyedeki teşekkülünün herhangi bir yerli kurumda hissedar bulunması halinde, iştirak istisnası hakkındaki hükümden faydalanacağı tabiidir. İştirak istisnasının cari olmadığı vaziyetlerde ise 24 nci madde hükmü tatbik edilecektir.

Burada istitraden şu noktaya işaret edelim : Kanunun 24 nci maddesinde, Türkiyede iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların elde ettikleri menkûl kıymet iratları için beyanname verilmeyeceği belirtildikten sonra, bu gibi hallerde Gelir Vergisi Kanunundaki esaslara göre tevkif yolu ile alınan vergi ile iktifa olunacağı ifade edilmiştir.

Madde metninde yer alan "iktifa" kelimesi, müesseseden alınması lâzımgelen Kurumlar Vergisinin tevkif yolu ile tahsil edilen vergiden fazla olması takdirinde başkaca vergi istenmeyeceğini tazammun etmektedir.

Şu hale göre, tevkif suretile alınan verginin ödenmesi lâzımgelen Kurumlar Vergisinden fazla olduğu ahvalde, farkın müesseseye iadesi icap edecektir. Kanun, gerek maksat ve gerek hüküm itibarıyla bunu amir bulunmaktadır. Aksi takdirde fazla vergi alınmış olacaktır.

Şimdi esas mevzuu avdet edelim. Yabancı müesseselerin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinde ehemmiyet arzeden bir başka nokta da şube vaziyetleridir.

Şubeler, bağlı buldukları teşekküllerden ayrı birer varlık olarak mütalâa edilemezler. Bir şirketin merkezile şubesi arasında iktisadî bir uzviyet münasebeti mevcuttur. Yani, başka bir deyimle, şubeler, ana merkezlerinin iktisadî yapısının birer parçasını teşkil ederler, Hatta, bundan dolayıdır ki, Alman vergi hukukunda, bu münasebetler için (Organshaft) uzviyet tabiri kullanılmaktadır.

Bu sebeple, Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinin tatbikatında, yabancı şirket şubelerini ayrı birer varlık şeklinde telâkki etmek hiç bir suretle caiz olamaz. Yabancı şirket şubelerinin Kurumlar Vergisi mükellefiyetine alınması, esasen, bağlı buldukları teşekküllerin (yani yabancı kurumların) Türkiyede elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmesi demektir. Yerli kurumların şubeleri kârlarını merkezlerine devrederlerken Gelir Vergisi - tevkifatı yapmak mecburiyetinde bulunmadıklarına göre, yabancı ku-

rumların şubelerinin böyle bir mükellefiyete tabi kılınması mevzu-  
bahi olamaz. Aksi takdirde, vergi hukukumuzun ana prensiplerine ta-  
mamen aykırı hareket edilmiş olur. Kaldıkı, yeni vergi sistemimiz-  
de iştirak münasebeti için (ki bu münasebet uzviyet münasebetine -  
nazaran daha gevşektir.) istisna kabul edildiği halde uzviyet mün-  
sebeti için mutlak mükellefiyet yoluna gidilmesi bariz bir tenakuz  
teşkil eder.

Bu mülâhazalara binaen, yabancı kurumların şubelerinin yıllık -  
kazançları üzerinden 82 nci madde mucibince vergi tevkifatı yapmak-  
tan vareste tutulmaları icap eyler.

Halen % 40 civarında bir vergi veren bu teşekküllerin, yukarı-  
ki esasların tatbiki suretile vergilerinin % 10 a münhasır kalması,  
bunlara, yerli müesseselere nazaran rüçhanlı bir mevki verilmiş ol-  
duğu ve lüzumsuz yere malî bir fedakârlık yapıldığı zehabını uyan-  
dırmakta ve bu itibarla, zahiren, hem adaletsiz ve hem de Hazine -  
menfaatini muhil gibi görünmekte ise de, ilmi ve ileri prensiplere  
dayanan yeni vergi hukukumuzun böyle dar bir zaviyeden mütalâa edil-  
memesi lâzımgelir.

Evvelâ, kurumların vergi nisbeti % 10 dur. Türkiyede faaliyet-  
te bulunan yabancı bir kurumdaki (ki bu teşekküller memleketimizde-  
ancak bir şube veya fiyâl vasıtasile faaliyette bulunabilirler.)  
alınacak verginin % 10 dan, yani umumî ve esas nisbetten fazla ol-  
ması için vergi hukuku bakımından hiç bir sebep tasavvur edilemez.

Nisbetin şimdikine nazaran düşük olması bu mevzuda bir vergi -  
azalmasını intaç ederse de, diğer taraftan, bu halin, memlekete ya-  
bancı sermaye gelmesini teşvik edeceği tabiidir. Millî iktisadî men-  
faat gözönüne getirilirse bu cihetin ehemmiyeti daha iyi belirir.

Saniyen, eşitlik de asla ihlâl edilmiş değildir. Zira, buradaki  
kazancı üzerinden (yani şube kazancı üzerinde) vergi ödeyen yabancı  
bir kurum, bulunduğu memlekette de hem kurumlar vergisine, hem de -  
temettü tevziinde, gelir vergisine tabi olacaktır. Yabancı memleket-  
lerde (Fransa, İngiltere, İtalya, Amerika Birleşik Devletleri .gi-  
bi) kurum kazançları hatta iki defadan daha fazla vergilendirilmek-  
te ve bu memleketlerin kurumlar vergisile gelir vergisinin nisbeti  
daha yüksek bulunmaktadır. Bu itibarla, yabancı kurumlar, yerli ku-  
rumlara nazaran, vergi ödeme bakımından, imtiyazlı bir durumda olma-  
yacaktır.

Yukarıdanberi izah ettiğimiz esasların tatbiki, yeni vergi huku-  
kumuzun ana prensipleri içinde bir vahdet ve ahenk yaratacağı gibi,  
beynelmilel vergi mükerrerkliğini önlemek bakımından kabul edilmiş -  
olan prensip ve anlaşmalara da uygun bir hal tarzı teşkil edecektir.

Yabancı şirketler yeni vergi kanunlarımızın muvacehesindeki du-  
rumlarını tayin zaruretinde olduklarından, memleketimizde büyüklü-  
küçüklü faaliyette bulunan bu teşekküllerin mükellefiyetleri ile

İlgili hususlarda ihtilâflara düşmemek için, meselenin şimdiden lâayık olduğu ehemmiyetle incelenerek bir prensip kararına bağlanmasının isabetli olacağı mütalâa edilmektedir.

Saygı ile arz olunur.

Grup Başkanı  
Müşavir Hesap Uzmanı

4  
Tarih : 28.2.1950

Deniz ve hava nakliyatinin vergiden muaf tutulması hususunda İngiltere Hükümetinin teklif ettiği anlaşma hakkında rapor

### I - Umumi izahat :

Memleketimizde Gelir Vergisi tatbikatıyla "Milletler arası vergi hukuku" meselesi ehemmiyetli bir mevzu olarak meydana çıkmak tadır. Milletler arası vergi hukukunun maksadını şu gruplarda toplayabiliriz :

- 1 - Milletler arası vergi mükerrerliğini önlemek
- 2 - Milletler arası vergi kaçakçılığını önlemek

Şu halde sözü geçen hukuk kolı, bu maksatların tahakkukuna - mâni olacak tedbirlere müteallik kaide ve usulleri vasseten bir disiplin olarak tarif edilebilir.

Milletler arası vergi hukuku bakımından mükerrer vergilen dirmeğe mâni olmak için iki yoldan gidilmektedir :

- 1 - Millî mevzuata mükerrerliği önlemeğe matuf hükümler koymak
- 2 - Beynelmîlî vergi anlaşmaları yapmak

Vergi sistemini ilmi esaslara iptina ettiren memleketlerin kanunlarında milletler arası vergi mükerrerliğini önleyecek hü kûmlerin yer aldığı görülmektedir. Nitekim İsviçre Federal Gelir Vergisi Kanununda bunun misallerine tesadüf edildiği gibi Türk Gelir Vergisinde de bu mükerrerliğin önlenmesine büyük bir ehemmiyet verilmiştir.

Türk Gelir Vergisinin, bu bakımdan, vazettiği hukuk ve tedbirlerin başlıcaşları şunlardır :

- 1 - İhracat muafılığı
- 2 - Yabancı teğebbüslere ait ticarî kazançların vergilendirilmesinde, Milletler Cemiyetinin tavsiyelerine uygun olarak, sence esasına sadık kalınması ve bu esasın tatbikinde şube ve daimî mümessillik vasıflarının gözönüne alınması
- 3 - Yabancı bir memlekette ödenecek benzeri verginin Türkiye'de ödenecek toplu vergiden indirilmesi
- 4 - Türkiye'de geçici olarak bulunanların vergiden muaf tutulması

Yukarıda belirtildiği üzere Türk Gelir Vergisi, bilhassa dar mükellefiyet ile ilgili hükümleri bakımından, milletler arası vergi mükerrerliğini önleyecek bir karakterde bulunmakla beraber bu gayeyi kendi gerçevesi dahilinde ve tek taraflı olarak tamamen tahakkuk ettirmeye muktedir değildir. Bunun bariz bir misalini yabancı ulaştırma müesseselerinin durumu teşkil eder. Bilindiği ve hile, ecebî nakliyat müesseseleri, gelir vergisi bakımından, Türkiye'deki şube veya daimi müesseselikleri vasıtasıyla Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler. İşte prensip birlik ve bütünlüğün icabı olan bu mükellefiyet açık bir mükerrerliğe sebebiyet vermektedir ki buna ancak devletlerarası yapılacak vergi anlaşmaları ile mâni olunabilir. Bu itibarla 25-26 edilen konvansiyonlar bir taraftan gelir vergisinin ruh ve mahsadını desteklediği gibi diğer taraftan onu bugünün beynelmilel vergi hukuku anlamına uygun şekilde tanımlanmaktadır.

Beynelmilel vergi anlaşmaları bilhassa birinci sihan harbinden sonra çoğalırken diğer taraftan mevzu ve muhtevalarını da genişletmişlerdir. Özellikle halen muhtelif Avrupa Devletleri arasında otuz kadar vergi anlaşması câridir.

Beynelmilel vergi mükerrerliğini önleyici konvansiyonlar akdi, Milletler Cemiyetinin meşgul olduğu en önemli beynelmilel meselelerden birini teşkil etmiş ve 1928-1936 senelerinde yapılan gelişmeler neticesinde Cemiyetin mali komitesi tarafından bu mevzuda altı ciltlik bir eser yayınlanmıştır. Diğer taraftan Cemiyeti Akvamın infisabından sonra, faaliyetine devam etmiş olan mali komite, 1943 yılında Neksiko şehrinde yaptığı ikinci bir konferans sonunda, milletler arası vergi mükerrerliği hakkında ehemmiyetli bir rapor tanzim ederek iki taraflı konvansiyonlara ait bir anlaşma önerisi neşretmiştir. Bilhassa Cemiyeti Akvamın faaliyetine Big'leşmiş Milletlerin Lake Success'deki ekonomik ve sosyal konseyi devam etmiş ve 1948 senesinde "Beynelmilel vergi anlaşmaları" adında muhtelif konvansiyonları ihtiva eden mukayeseli bir etüd vluide getirmiştir.

Malum olduğu vechile, milletler arası vergi mükerrerliği, Devletlerin aynı şahısları aynı mevzuda aynı veya benzeri vergilere tabi tutmak suretiyle vergi hukukçuluklarını kullanmalarından nâş'et eder. Şörlüyor ki bu tarif şu unsurlara dayanmaktadır.

1- Aynı şahıs (mükellef), 2- Aynı mevzu (matrah), 3- Aynı vergi (mükellefiyet). fiiliyatta bu unsurları göz önünde bulundurmak suretiyle mükerrerliğin önüne geçilmesinde bir takım niğtül lar doğmaktadır.

Güçlük, evvelâ vergiye tabi şahsın tayininde meydana çık maktadır. Anlaşmaların çoğunda gerçek şahısların karşılıklı mükellefiyet ve muafiyetleri konusunda ikamet ve ikametgâh esaslarından hareket edilmekle beraber bazı konvansiyonlarda ayrıca tabiiyet esasına da yer verildiği görülmür.

Beynelmilel anlaşmalar bakımından üzerinde durulan meselelerden biri de tüzel kişilerin durumudur. Çünkü, şahıs toplulukları için bazı Devletlerce tüzel kişilik kabul edildiği halde

bazılarında kabul edilmemiş olmakla bunlara ait vaziyetin tayininde zorluk görülmektedir.

Mevzuu gelince; anlagmalar umumiyetle vasıtasiis vergilere inhisar etmekle beraber, bu sahada eksanriyetle şahsi ve aynı vergiler yekdiğerine tedahül ettiği cihetle burada da bazı müşkilatın og taya çıktığı görülmüştür.

Anlagmalarda bunların dayandığı esas unsur olan vergilerin de tayini zaruridir. Bunun için de iki usule müracaat edilmiştir. Birinci usule göre, anlagmada, umumî surette vasıtasiis vergiler bahis mevzuu edilmekte ikincide ise musayyan vergiler bir bir sikroluğ maktadır.

Birleşmiş Milletler meclisinin ıgığı altında gelişmekte olan vergi anlagmaları daha ziyade "Umumî anlagmalar" mahiyetini almış ve bu karakterde olan esas anlagmalarda gayri menkul iratları; tenettü, faiz, iştirak hissesi gibi menkul sermaye iratları; maas, ücret ve tekaüdiye sicilli hizmet erhabî kazançları ve serbest meslek kazançları ile ihtirâ beratları varidatı gibi gelir unsurları tamamen nazara alındığı gibi servet vergileri ile bilhassa veraset vergisi meselesinin de halli yoluna girilmiştir. Bunların dışında, umumî anlagmalarda yukarıda temas ettiğimiz üzere milletler arası vergi kaçakçılığını önleyecek tedbirlere de yer verilmekte, bunun için de Hükümetlerin karşılıklı yardım, mükellefiyet ve matrahın tayini bakımından "malidant verne" veya sair suretlerde muavenette bulunmalarını sağlayacak hükümler vazedilmektedir. Umumî anlagmalara misal olarak Fransa - Birleşik Amerika, İngiltere - Birleşik Amerika ve en son konvansiyonlardan biri olan Hollanda ile Birleşik Amerika arasındaki anlagmaları gösterebiliriz.

Bu esaslardan bakılınca gelir vergisi ile modern vergisizlik devresine girmiş olan memleketimizin, milletler arası vergi hukukunun bir isabı olan yabancı Devletlerle vergi muahedeleri akdi, bazı mali fedakarlıklar pahasına da olan, bu sistemin tabii bir neticesi olarak kabul edilmeli ve teşvik değer bulunmalıdır.

İngiltere Hükümeti ile yapılması bahis mevzuu olan konvansiyon, yukarıdaki açıklamalardan anlagılacağı üzere, umumî bir vergi anlagmasına matuf olmayıp muhassıran deniz ve hava nakliyatına, diğer bir deyişle, gemi ve uçak işletilmesine taallük eden kişni bir mukaveleden ibarettir. Ancak İngiliz teklifini netin olarak mülhaka ve tahlile geçmeden evvel bu anlagmanın mali ve iktisadi tesirleri üzerinde durmak isteriz :

Anlagma tahakkuk ettiği takdirde Türk'lere ve İngiliz'lere ait Türk ve İngiliz Ulaştırma Kurumları Türkiye'de ve İngiltere'de, karşılıklı olarak, vergiden muaf tutulacaklardır.

Bilindiği gibi, İngiliz Nakliyat Kumpanyaları kazanç vergisi rejiminde Türkiye'de sağladıkları kazanç üzerinden % 4.4 nisbetinde naktu bir vergi ödemekte idiler. Gelir Vergisi rejiminde ise İngiliz Nakliyat Kumpanyalarının Türkiye'deki şube ve acenteleri, Türkiye'de elde ettikleri hasıllata ortalama bir emsal nisbetinin uygulanması suretiile hesaplanacak safi kazanç üzerinden vergilendirileceklerdir. Gelir vergisinde, Yabancı Ulaştırma Kurumlarına tabii

edilecek emsal nisbetinin tayini hususunda hazırlanan bir raporda bu nisbet % 8 olarak tesbit edilmiştir. Kurumlar vergisi de % 10 olduğuna göre İngiliz Nakliyat Kumpanyalarının menleketimizde elde edecekleri hasılatıtan götürü usulle alınacak olan bu vergi, hasılatın % 18 den aşağı bir nisbete inhisar edecektir. Şu kadar ki burada ayrıca stopajın da işliyeceği kabul edilirse esas geçen nisbet % 2 vadesinin de olur. Demek ki İngiltere ile anlaşmaya varıldığı takdirde hasılat üzerinden takriben % 2 nisbetinde alınacak bir vergiden ferahat edilmiş olacaktır. Bu nisbettteki vergi hasılatının yıllık tutarını hesap etmek maksadıyla, başta Devlet Deniz Yolları olmak üzere, yerli ve yabancı armatörlerle temas edilmiş fakat İngiliz Ulaştırma Kurumlarının bütün Türkiye'de elde ettikleri hasılatı ait gerek ayrıntılı malî maten, maalesef, mevcudiyetsizliği gerek cenebi müesseselerin bu bakımdan çekingen hareket etmeleri yüzünden malî fedakârlığın ne miktara varacağı kesin olarak tesbit edilememiştir. Binaenaleyh bu mevzuda yapılan aydınlatıcı emsal vergi beyannamelerinden İstanbul'daki bütün cenebi nakliye müesseselerinin 1949 takvim yılı iş hacimleri ile vergi miktarlarının çıkarılmasından ibaret kalmıştır; bu müesseselerin iş hacmi 6.800.000,- lira ve ödedikleri vergi de 311.000,- liradır. (Harbut 1) Burada, istisraden, belirtelim ki anlaşma yapıldığı takdirde vergi hasılatımızda vakus gelecek ziyâ, çok kaba bir tahminle, 100.000,- liradan aşağı olacaktır. Ancak buna zâtesikip derhal diğer Devletlerle de aynı mahiyette anlaşmalar yapılması icabında ve malî ziyâ bir kaç misli artacaktır. Fakat şu noktayı da gözden geçirmemek lâzımdır ki, yabancı nakliyat müesseseleri hakkında ortalama emsal uygulamaları usulüne gidilmesi ve bunların % 10 nisbetinde kurumlar vergisine tâbi bulunması dolayısıyla alınacak vergi daha ziyade intikalf vergiye benzeyen objektif bir mükellefiyet manzurası arzelmektedir. Çünki bu vergi, umumiyet itibarıyla, navionlara yüklenmekte ve bilvasıta malî ihraç eden Türk müesseseleri tarafından ödenmektedir.

Türkiye ile İngiltere'nin durumları, nakliyat müesseselerinin mükellefiyetleri bakımından, mukayese edilecek olursa ilk bakışta bunun Türkiye aleyhinde olduğu görülmektedir. Zira, Türk Ulaştırma Kurumlarının İngiltere ile olan nakliyatı gayetle öz'î bulunmakta ve bu sahada ancak son zamanlarda bir hareketin başladığı gözle görülmektedir. Bu itibarla, Türk Nakliyat Müesseseleri İngiltere'de bilfiil gelir vergisi ödememektedirler. Şu halde fiikaliyet ve der bir zimmîyetle mütalâa edilecek olursa vaziyetin Türkiye aleyhine olduğu iddia edilebilir. Fakat hadise, geniş bir zaviyeden tahill edilince bunun İngiltere ile olan umumî münasebetlerinin bakımından menleket lehine müsbet tesirler yaratacağı görülür. Diğer taraftan bu münaseletin bizim de dahil olduğumuz milletler arası ekonomik konvansiyonlar yüzünden ve bilhassa beynelmilel vergi mükerrerliğini önlemek noktasından da ale alınması iktiza eder. Unutmamak lâzımdır ki, Devletler beynindeki vergi münahedeleri gerek Milletler Cemiyeti gerek Birleşmiş Milletler Teşkilatı tarafından müserred bu cepheden mütalâa edilmektedir.

Bahis konusu anlaşmalar sadece deniz nakliyatına ait olmayıp hava nakliyatını da şumullüne almaktadır. Yapılan tetkikatta menleketimizdeki Japon Hava Ulaştırma Müesseselerinin karlı galibiyetleri görülmüştür. Gelir vergisinin ana prensiplerine sadık kalınmak istenirse, bunların mükellefiyet mevzuuna giren Türkiye'deki



ajans ve temsilcilerinin bilfiil vergi idaremelerini icabeder. Bu sebeple yapılacak bir anlaşmada hava nakliyatı için karşılıklı muaf-  
lık tanınması, gelir vergisi rejiminin fiili vaziyeti üzerinde her  
hangi bir değişiklik yapılmayacak sadese yabancı hava ulaştırma kurum,  
gübe ve acentelerini lüksüz formalitelerden kurtaracaktır.

## II - Anlaşma metni hakkında mütalâalar

Deniz ve hava nakliyatına mütedair olmak üzere İngiltere  
Hükümeti ile yapılacak anlaşma hakkında aşağıdaki mütalâa ve teklif  
leri arz ederiz :

### G i r i Ő

Anlaşma metnindeki maddelere geçilirken yapılacak mukaddes-  
menin şu suretle ferredile edilmesini muvafık görürüz :

İngiltere Kraliyet Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti  
ti gemi ve uçakla yapılan nakliyattan mütevellit kazançların mükerr-  
rer vergilendirilmesine mâni olmak maksadıyla aşağıdaki hükümler dai  
resinde bir anlaşma ektine karar vermişlerdir.

(İngiliz teklifinde mukaddese başka şekilde yazılmış ve -  
milletler arası vergi mükerreriğine mâni olmak maksadı açık olarak  
ifade edilmemiştir. Kanastimize göre, yapılan anlaşmanın bağında -  
bunun doğrudan doğruya milletler arası vergi mükerreriği ile ilgi-  
li bir anlaşma olduğunun belirtilmesi, anlaşmanın mahiyet ve maksadını  
daha iyi tebarüs ettirmek bakımından faydalıdır. Nitekim bu hü-  
sus diğer Devletlerce aktedilmiş olan anlaşmaların çoğunda tesadüf  
edilmektedir.)

### MADDE - I

Büyük Britanya'da ikamet eden bir şahıs veya bir İngiliz  
Kurumuna ait olup İngiltere'de tescil edilmiş gemi veya uçakların -  
işletilmesinden doğan kazançlar Türkiye'de gelir vergisine ve kurum  
lar vergisine tâbi tutulmazlar.

Yukarıki maddenin, vüruh ve kat'iyet verilerek tathikatta  
kolaylıkla anlaşılmasını sağlamak için, şöyle ferredile edilmesi hatı  
ra gelebilir :

\*Büyük Britanya'da ikamet eden bir şahıs veya bir İngiliz  
Kurumuna ait olup İngiltere'de tescil edilmiş gemi veya uçakların -

işletilmesinden doğan kazançlar, bunların Türkiye'de temsilci, - ajans ve gubeleri olsa dahi, Türkiye'de gelir vergisine ve kurumlar vergisine tabi tutulmazlar."

Nitekim Yunanistan ile Yugoslavya arasında 1934 de deniz nakliyatına ait olmak üzere akdedilen konvansiyonun birinci maddesinde böyle bir sarahate tesadüf edilmektedir. Fakat gerek bilâhâra yapılan mühim ve gusullu anlaşmalarda olsun, gerek Milletler Cemiyeti tarafından yayınlanan Örnek anlaşmada olsun, ayrıca bu hususun sikrine lüzum görülmemiş olmakla burada da bu şekil bir açıklamaya yer verilmiştir.

Bu maddeye vazedilen muafık hükmü İngiliz teklifinin birinci ve ikinci maddelerinde ifade edilmiştir. Biz, yukarıda teklif ettiğimiz metnin, daha vazih ve Cemiyeti Akvamca kabul edilen esaslara daha uygun olduğu gibi sair büyük Devletler arasında mün'akid mukavelelerdeki metinlere de daha yakın olduğunu zannetmekteyiz. Ezelmis, İngiltere ile Birleşik Amerika arasında yapılmış olan anlaşmanın 7 inci maddesinde bizim teklifimize uygun bir ifade mevcuttur. Bu maddede, bilhassa, vergiden muaf tutulacak kazançların mün'akid Devlet nezdinde müseccel gemi ve uçakların işletilmesinden mütevellit bulunması kayfiyeti üzerinde durulmuştur. Hatta sözü geçen İngiltere-Birleşik Amerika konvansiyonunda tescil kayfiyetinin İngiliz mevzuatına göre yapılmış olması da belirtilmiştir. Anlaşmalarda tescil şartı üzerinde durulmasının sebebi, hükme kat'iyet ve vukuh verilerek vukuu melhuz muvazaaların önlenmek istenmesindedir.

Bu husustaki hüküm, Birleşmiş Milletler anlaşma Örneğinin 7 inci maddesinde sadece tescil esasına inhisar ettirilerek şu retile daha vezih olarak şöylece formüle edilmiştir :

"Akid Devletlerden birinde bir teşebbüsün gemi ve uçak işletmesinden elde ettiği kazanç sadece gemi ve uçakların müseccel bulunduğu Devlet tarafından vergiye tabi tutulabilir."

1948 yılında akdedilmiş olup milletler arası vergi anlaşmaları baharında Birleşmiş Milletler Teşkilâtının tavsiyelerine en uygun, en vazih ve teferrüatlı olan, aynı zamanda ilmi bakımdan en mütakâmil olarak vasıflandırılan Hollanda-Birleşik Amerika konvansiyonuna da aynen yukarıdaki ifade alınmıştır. Bizim de İngiltere-Türkiye anlaşması için aynen bu formülü teklif etmemizin sebebi, bu formülün daha ziyade umumî bir anlaşma çerçevesi içinde yer alacağı, buna mukabil, münhasıran deniz ve hava nakliyatına mütecellik olmak üzere yapılacak kısmî bir anlaşmada ise, yukarıda teklif ettiğimiz formülün daha muvafık olacağı mülahazasıdır.

#### MADE - II

Türkiye'de ikamet eden bir şahsa veya bir Türk Kurumuna ait olup Türkiye'de tescil edilmiş gemi veya uçakların işletilmesinden doğan kazançlar İngiltere'de gelir vergisine (munzam vergi dahil) ve kazanç vergisine tabi tutulmaz.

(I. Maddenin mütenezir olan bu maddenin izahına lüzum gö-  
rülmemiştir. Bilindiği gibi İngiltere'de tatbik edilmekte olan ka-  
rang vergisi "Profits-tax" kurum kazançları dahil ticari kazançlar  
üzerine mevzu bir mükellefiyettir.)

### MADDE - III

1) Yukarıda I ve II. maddelerde yazılı muafiyet hükmi an-  
laşmanın tasdikinden sonra Ökid Devletlerden biri tarafından kabul  
edilen mahiyetleri esas itibarıyla mükabih vergilere de tatbik olu-  
nacaktır.

2) Ökid Devletlerden birinin vergi mevzuatında esasen mütene-  
zallik tadiller yapılmış halinde Ökid Devletlerin mükellefiyetli malî  
mahalleri bu hususta işbu anlaşmanın mükafat ve esasları dairesinde  
mutabik kılınacaktır.

(Raporumuzun umumî izahat kısmında temasa edildiği üzere  
muafiyetin hangi vergiler bakımından tesis edildiği keyfiyeti kon-  
vansiyonların tabiiyatında müşkilât doğurmaktadır. Bu itibarla, vergi  
anlaşmaları yapılırken, bir taraftan anlaşmaya mevzu teşkil eden  
vergi türleri üzerinde ehemmiyetle durulmakta, diğer taraftan sonra-  
dan inhaat muhtemel vergilerle, mer'î vergi mevzuatında yapılacak  
tadiller hakkında mukavelaye bir hüküm vazedilmektedir. Bu hükümün  
son yapılan Hollanda-Birleşik Amerika ve Danimarka-Birleşik Ameri-  
ka gibi mühim mukavizelerde de bitim ifadesine benzer bir ifadeyle  
formüle edildiği görülmüştür.)

### MADDE - IV

Bu anlaşmada :

- 1) "Genel veya şahıs bir şahıs veya bir kuruma ait olma-  
yı" tabiri o şahıs veya kurumun genel veya şahıs sa-  
hip olmasını veya bunların müstecliri bulunmasını ta-  
zammun eder.
- 2) Şahıs tabiri gerçek kişileri ve tüzel kişiliği hâiz  
bulunmayan şahıs topluluklarını ifade eder.

- 3) İngiliz Kurumu" tabiri İngiliz mevzuatına göre teşekkül etmiş olup muamelesi İngiltere'deki merkez tarafından sevk ve idare edilen ticaret şirketlerine, iktisadi müesseselerine ve tüzel kişiliği haiz diğer teşekküllere şamildir.
- 4) "Türk Kurumu" tabiri Türk "Kurumlar Vergisi" Kanununa göre kurum sayılan müesseselere şamildir.
- 5) "Büyük Britanya'da ikamet eden şahıs" tabiri İngiliz vergi mevzuatı bakımından bu memlekette ikametgâhı olanları ifade eder.
- 6) "Türkiye'de ikamet eden şahıs" tabiri Türk "Gelir Vergisi" bakımından bu memlekette ikametgâhı olanları ifade eder.
- 7) "Selâhiyetli Mali Makam" tabiri İngiltere için "İç Gelirler Komiserleri" ni Türkiye için "Gelirler Genel Müdürlüğü" ni veya bunların yetkili temsilcilerini tasarruf eder.

(Yukarıki maddede, anlaşmada geçen tabirlerin tariflerine aittir. Usulî mahiyetteki anlaşmalarda bu tarifler daha geniş bir yer tutmakta ve müesseseler, yerleşme, iş yeri gibi terimler üzerinde ayrıca durulmaktadır. İngiliz teklifinde tariflere III. maddede tenas- edilmiştir. Tarafımızdan yapılan tariflerde bir taraftan bu hususta Geniyeti Akvanca tesbit edilen esaslardan mülbem olumsuz diğer taraf- tan, yukarıda sözü geçen, sen İngiltere-Birleşik Amerika vergi kon- vansiyonundan faydalanılmıştır. Ezcümle bu maddenin "Kurum ve İka- metgâh" a mütedair 3 ve 5 inci fıkraları ile "Selâhiyetli Mali Makam" tabirlerini açıklayan 7 inci fıkrası İngiltere-Birleşik Amerika an- laşmasından iktibas edilmiştir. Burada bize yabancı gelen "Selâhi- yetli Mali Makam" ibaresi üzerinde durmak isteriz :

Beynelmilel vergi müahedelerinde, vergilerin mahiyetlerinin tesbiti veya yeni vergiler ihdası yahut eski vergiler üzerinde ta- diller yapılması hallerinde husule gelecek tereddüt ve anlaşmazlık- ları izale maksadile metne ihtilâfların selâhiyetli makamlarca hal

ve faaliyetine dair mükahatler konusundadır. Bu hususta bazı Fransızca mukavvelerde selâhiyetli mükahat manasında (Autorité Comptable) bazılarında da mali mükahat demek olan (Autorité Fiscale) tabirleri kullanılmıştır. Bize, yukarıki IV. maddede "Selâhiyetli Mali Mükahat" teriminin alınmasını muvafık bulduk. İngiltere için "Selâhiyetli Mali Mükahat" in "İç Gelirler Komisyonları" olduğu İngiltere-Birleşik Amerika, İngiltere-Avustralya ve İngiltere-Güney Afrika gibi anlaşmalarda tasrih edilmiş bulunmaktadır. Bize bu mükahat - mukabilinin ancak "Gelirler Genel Müdürlüğü" olabileceği kanaatindeyiz.

#### MADDE - V

1) Anlaşma, en kısa bir zamanda tasdik edilecek ve tasdikli mükahat Ankara'da teati olunacaktır.

2) Anlaşma, tasdikini müteakip İngiltere için 6.Nisan.1950 tarihinden itibaren başlayan vergi yılı ile onu takip eden yıllarda Türkiye için de mebdel 1.Ocak.1950 tarihi olan mukellefiyet yılı ile onu takip eden yıllarda tatbik olunacaktır.

3) Anlaşma, feahi hakkında akid Devletlerden bir ihbar yapılmadıkça her'iyette kalacak ve en geç 30.Ekizirân'a kadar ibhar edilmek şartıyla İngiltere için müteakip vergi yılından ve Türkiye için de müteakip tekvin yılının birinci gününden itibaren biten bu müddet olacaktır.

(Bu madde, evvelkiler gibi, yürürlükteki vergi mukavvelerinden ve bilhassa İngiltere-Birleşik Amerika konvansiyonundan alınmış olarak vaz edilmiştir.)

İngiliz teklifinde bu anlaşmanın usulen tasdikine ilzüm bu hususta ifade ediliyor. Kanunimizce İngiliz teklifi Gelir Vergisi Kanununun kabulünden evvel hazırlanmış bulunması Türk Gelir Vergisi Kanununun milletler arası vergi etkilerininin Üstüncü anlaşmalar aktine yetki veren hususî bir hüküm ihtiva edeceği ve bu hükme dayanılarak anlaşma yoluna gidileceği düşünülüyor, bu sebepten ayrıca onama keyfiyetine ihtiyac hasil olmayacağı zikredilmiştir. Türk Gelir Vergisi Kanununda bu kabil bir hüküm mevcut olmadığı için metni ve izahatı yukarıda arz olunan anlaşmanın, bazı noktalarda kanuna muhalifeti tahakkun etmesi bakımından, Hükümetimizce Büyük Millet Meclisine yapılacak bir teklifle onaması şarttır.

Keyfiyet saygı ile arz olunur.

Muavir Hesaş Usmanı  
Ali Alaybek

*Ali Alaybek*

1949

Yabancı Ulaşlarına Kurumları İş hacmi ve ödedikleri  
vergi miktarlarını gösterir cetvel

Hesap No.	Adı	Katrah	Vergi yekûnu
1	Oryant Ekspres	-	-
2	Gilkria Voker	1093096,73	48005,80
3	Adriyatika	834493,03	36712,11
4	Loren rasul- Wariyel Kuto	1158468,93	50840,66
5	Umumi Deniz acen taliğı	-	-
6	Kurtuluđ Limited	-	-
12	Tritoz	2042,19	122,46
14	Mango Bahriye acen taliğı	60802,69	2674,69
15	Hans Gelmuyden	30337,13	1336,62
16	G. ve A. Baker	97043,22	4293,54
18	Lester Silberman	323467,49	14183,53
22	Gen Coloni Lind.	-	-
25	Corc Sheaberi	2022,42	122,79
28	Paratellil Sperko	5602,11	264,56
29	General Ekspres	-	-
30	Kalman Trabik	14817,27	651,64
35	Teorepen halefleri	18787,02	792,64
32	Levant Ekspres	420530,26	21397,70
42	Kontuar Maritin	544497,54	37157,66
45	Skand Ğip	248158,16	10369,13
48	Oskorkren	-	-
51	Olivier ve Ğirekâsi	70371,53	3026,21
53	Villy Sperco	1193553,67	52525,21
55	Dejastiyev Levant	269908,37	26264,00
58	Orient Havi	-	-
59	Dejaskip Levant	-	-
60	Himoldo Levant	-	-
60	Capt L.Koves	5741,40	252,63
	Yekûn	<u>6379161 76</u>	<u>311673,46</u>

Rehazlar

Nations Unies - Conventions fiscales internationales - Lake Success - New-York

League of nations - Fiscal committee Model bilateral conventions for the prevention of international double taxation and fiscal evasion

Société des Nations - Collection of international tax agreements and internal legal provisions for prevention of double taxation and fiscal evasion

Milletler Cemiyeti mali komitesi - Mikerrer teklife dair rapor - Maliye mecmuasi sayı 5 - 6

Hosendorff - Henggeler - Das internationale Steuerrecht des Erdballs

F. E. Koch - The double taxation convention (B.d.f.i.)

Dr. P. Verloren van Themaat - The application of double taxation-treaties to new taxes

K.G.A. Sandström - The convention between Sweden and Switzer-land for the avoidance of double taxation of income and property (B.d.f.i.)

Maurice Bonney - Traité Hollande - Belge  
(Bulletin de documentation fiscale internationale)

A. J. van den Tempel - Traité Hollande - Belge  
(B.d.f.i.)

Ronald Staples - Convention between the government of the United Kingdom and the government of the United States of America  
(B.d.f.i.)

Mitchell B. Carroll - Tax convention between the Netherlands and the United States (B.d.f.i.) J. B. J. Fosters - Modification of the Netherlands taxlaw by the convention concluded on 1948 between the Netherlands and the United States of America for the avoidance of double taxation

Maxime Chrétien - Les conventions fiscales franco - américaines de 1939 et de 1948

Ernst Blumenstein - Steurrecht

Irene Blumenstein - Die Wehrsteuer

Dr. H. Meuhel u. Dr. J. Garsann - Die Einkommensteuer

Drs. J. u. E. Henggeler - Rechtsbuch der schweizerischen Bundes-  
teuern, - Internationale Verträge - Band I.

**Gelir Vergisinde Vadeli Mevduat Faizlerinin  
Ne Suretle Vergilendirileceği  
Hakkında Etüd**

**Müavir Hesap Uzmanı  
Ali Alaybek**



## Etüdün Muhteviyatı

### Sahife

I - <u>İradin" elde edilmesi" ne demektir :</u>	
1- Elde etme mefhumu .....	1
2- Elde etme, alma, tahakkuk etme ..	2
3- Mükellefiyet yılı .....	3,3,4
II - <u>Tatbikatta Zorluklar :</u>	
1 - Mevduat bonoları .....	4
2 - Mevduat istisnası .....	4
3 - Eski mevduatın faizleri .....	4
4 - Fazla ödenen verginin istirdadı ..	5
III - <u>Banka kayıtları ve vergi Tatbikatı :</u>	
1 - İş Bankası .....	5,6
2 - Hollanda Bankası .....	6,7
3 - Ziraat Bankası .....	7
4 - Emniyet sandığı .....	8
5 - Türk Ticaret Bankası .....	8
IV - <u>Tatbikat Nasıl Olmalıdır :</u>	
1 - Mevduat bonoları .....	8
2 - Mevduat istisnası .....	8
3 - Eski Mevduatın faizleri .....	9
4 - Fazla ödenen verginin istirdadı ..	9,10

**Gelir Vergisinde Mevduat Faizlerinin  
Ne suretle Değerlendirileceği  
Hakkında Etüd**

**I - İradın Elde Edilmesi Ne Demektir :**

**I - Elde etme mefhumu :**

Bilindiği gibi Türk Gelir Vergisi sisteminde, vergiyi tevliit eden hadise, bir takvim yılı içinde bir gelir elde edilme sidir. (g.madde 1, 54 ve 59)

Gelirin, bilhassa geliri teşkil eden unsurlardan "menkûl sermaye iradının" kavranması ve değerlendirilmesinde "elde etme" mefhumunun şimdiden tereddütlere ve çesitli tefsirlere yol açtığı görülmüyor. Vergi tatbikatına bu cepheden vuguh vermek maksadile, evvelenirde bu mefhumun açık olarak tarif edilmesi iktiza eder.

Garp memleketlerinin vergi tatbikatına ve jurisprüdansi-na dayanarak "elde etmeyi" vergi hukuku zaviyesinden şöylece tarif edebiliriz :

"Biri iradın elde edilmesi, mükellefin bu irada hukuken ve fileen tasarruf edebilmesi demektir.

Tasarruf etme, bir kıymetin mükellefin memleketine intikal etmesini ifade eder. (1)

İntikal, bir iradın iradın ya doğrudan doğruya tahsil edilmesi ve yahut gerçek bir alacak şeklini iktisap etmesi suretleri ile vaki olur.

Gerçek bir alacak, mükellefin hesabına dilediği zaman çekileceği veya istimâl edebileceği, bir meblağın matlup kaydedilmesi suretiple tekevvün eder."

Bu esaslar mevduat faizlerine tatbik olunursa, bunların ancak şu hallerde elde edilmiş olduğu kabul edilir :

- 1 - Faiz banka tarafından tediye edilmiş olursa,
- 2 - Vadesinin hülûl etmesi dolayısıyla tadiyahesi icabeden faiz, müdi tarafından çekilmiyerek bankada bırakılmış olursa,
- 3 - Banka ile müdi arasındaki mutabakata göre, faiz res' almale flâve edilerek veya ayrıca ikraz edilmek suretiple müessesede bırakılırsa,

Görülmüyor ki, bütün bu hallerde, faiz şeklinde tecelli eden irada mükellef tam ve mutlak olarak tasarruf etmekte diğeri bir deyimle faizin tutarı gerçekten mükellefe intikal etmektedir.

Yukarıki hallerden başka birde mükellefin "bloke tasarruf hesabından" faiz elde etmesi hali vardır ki, bu vaziyette mevduatın faizi belli tarihlerde hesaplanarak mükellefe matlup yazılmakta, fakat mükellefe müessese arasındaki mutabakat mucibince, kendisine bu tahakkuk tarihlerinde değil, daha sonraki bir

(1) Alman vergi hukukunda bu hususta "Zufließen" kelimesi kullanılmaktadır ki, bunu, "intikal etme" tabiri ile tercüme edebiliriz.

tarikte ödenmektedir. Tediyeinin bu suretle gecikmesi mükellefin rizası ve muvafatı ile vaki olduğu cihetle, bu vaziyette faizin mükellefin hesabına matlup kaydedilmesi bir iradın doğduğunu, yani elde edildiğini ifade eder.  
(I).

## 2 - Elde etme, alma, tahakkuk etme :

Gelir Vergisi kanunumuzda vergiyi tevliit eden hadise "elde etme" tabiri ile ifade edilmiş olmakla beraber, kanunun bazı yerlerinde bu hususta alma ve tahakkuk etme tabirlerinin de kullanıldığını görmekteyiz.

Mevduat faizi istisnasına taallük eden 23 nci maddenin 2 ncipendi şöyledir :

"Mevduat ve özel alacaklar karşılığında bir takvim yılında alınan faizlerin 200 lirası vergiden istisna edilmiştir : "

Bu cümlede "alınan" kelimesi kendiliğinden anlaşılacağı üzere, "elde etme" ile aynı manada kullanılmıştır.

"Tahakkuk etme" tabirine gelince, bu tabir Gelir Vergisi Kanununun stopaja taallük eden 22 nci maddesinde geçmekte ve bu madde de borcun borçlanının zimmetine terettüp etmesi "şeklinde ifade edilmektedir :

İtiraf etmek lazımdır ki, bu tarif biraz müphemdir ve tatbikatta tereddütlere yol açabilir. Nitekim şimdiden bankaların bu noktada, bazı mevduat faizlerinin değerlendirilmesi bakımından tereddüde düştükleri görülmektedir.

Mevduat faizlerinin mali müessesenin " zimmetine terettüp etmesi "keyfiyeti iki tarzda mütalaa ve tefsir edilebilir.

a - " Zimmete terettüp etme " mutlak ve dar manada nazara alınır, bir faizin mücerret hesaben veya muvakkaten mali müesseseye zarar kaydedilmesini, vergiyi tevliit eden hadise olarak kabul etmek iktiza eder.

b - " Zimmete terettüp etme " kanunun ruhuna, maksadına ve esas mükellefiyet maddelerinde belirtilen "elde etme" prensibine uygun olarak tefsir edilirse, bu takdirde, bunu, vadesi hülül eden bir faizin banka için ödenecek müdi için tahsil edilebilecek bir hale gelmesi su refinde manalandırmak icabeder.

Zimmete terettübün bu tarzda anlaşılması hukukî icaplara ve vergilendirme tekniğine de daha uygun balunur.

Bir şahsen, bu görüşe taraftarız. Gelirler Genel Müdürlüğünün bu mevzuat mütedair yazısında da bu nokta nazara meyl edildiği görülmüyor.

## 3 - Mükellefiyet yılı :

Bir yılda elde edilen kazanç ve iradlar, Gelir Vergisi Kanununun I nci maddesine göre elde edildikleri yılın gelirine (matrahına) girerler.

Bu ana prensibe göre, bir yıl içinde tediye edilen veyahut müdiin matlubuna geçirilen mevduat faizleri, o yılın iradı sayılılar. Bu bakımdan, senesi içinde vadesi gelen ve aynı sene ödenen - veya matlup yazılan faizlerin vergilendirilmesinde bir zorluk bahis mevzuu olmaz.

(I) Almanyada Maliye Bakanlığının 1942 yılında neşrettiği bir tebliğde de bu esas kabul edilmiştir. (RSTB.42 3.77).

Yalnız, geçmiş senelere taallük edip de sonradan ödenen ve yahut, bunun tersine, gelecek bir seneye taallük edip de önceden (peşinen) ödenen faizler hangi yılın iradı sayılacaktır; tatbikatta işte bu cihet tereddütler uyandırmakta ve birbirinden ayrılan görüşlere yol açmaktadır.

Bu mesele, Türk Gelir Vergisi sisteminde mevduat faizleri için kabul edilmiş olan 200 liralık istisna dolayısıyla ayrıca ehemmiyet kesbetmektedir.

Hadiseyi şematik bir surette iki misalle izah edelim :

1 nci Misal :

Bir malî müessesese 4000 liralık bir mevduatın faizlerini, şu veya bu sebepten dolayı, %5 hesabla 3 senenin sonunda 600 lira olarak toptan tahakkuk ettirmiş ve müddet ödemiştir.

2 nci Misal :

Bir malî müessesese 4000 lira tutan ve 3 sene bloke kalacak olan bir mevduatın bu müddete (yani 3 seneye) taallük eden 600 liralık faizi peşin olarak ilk senede ödemiştir.

Yukarıki iki misale göre, banka tarafından yapılan faiz ödemeleri 200 liralık istisna bakımından nasıl mütalaa edilecektir .

Maliye Bakanlığının temayül ettiği noktaya göre, her iki halde de üç seneye taallük eden 600 liralık faizin 200 liralık bölümlere ayrılması ve her bir senenin istisnadan istifade ettirilmesi icabeder.

200 liralık istisnanın vaz'ındaki maksada ve vergi adaletine daha uygun gibi görülen bu noktaya göre, kanaatimizce, Gelir Vergisinin ana prensipleri ile teklifi güç, hatta imkansızdır.

Gelir Vergisi sisteminde, yalnız mevduat faizleri değil, bil' umum iradlar elde edildikleri yılın gelirine, yani vergi matrahına dahil olurlar, elde edilen yılın iradın taallük ettiği yıl olarak tefsire imkân olmadığına göre, gerek matrahın teessüsü, gerekse istisnaların tatbiki bakımından, iradın mükellefe intikal ettiği yılı mükellefiyet devresi olarak kabul etmekte zaruret vardır. Şu hale göre Gelir Vergisi tatbikatında dikkat edilecek nokta, muamelenin hangi devrelere taallük ve sirayet ettiği değil, iradın hangi sene mükellefe bilfiil intikal ettiği (I)

(I) (Blümich) Alman Gelir Vergisi serhinde bu meseleye temas ile şöyle diyor :

"Bir anlaşmazlık veya borçlunun hatası yüzünden senelerle ödenmemiş olan faizler, ancak ödendikleri yılda alacaklarının gelirine dahil olurlar" (Einkommensteuer 144)

Aynı müellif şu misali de vermektedir :

Bir sermaye şirketinde faaliyet yılı kapandıktan sonra, bu yılı kazancından ayrılarak müdür veya müşahidelere verilen ikramiyeler, bunları alanlar bakımından taallük ettikleri yılın değil, tediye edildikleri senenin gelirine girerler, ikramiyelerin geçmiş yılın bilanço tarihinde, yani geri bir tarihle şirket hesaplarına geçirilmiş olması mükellefiyet üzerinde halizi tesir değildir.

Prinsip böyle olunca, gelir vergisindeki 200 liralık istismanın sadece mevduat faizinin bilfiil elde edildiği sene hakkında tatbik edilmesi muamelenin taallük veya sirayet ettiği senelerle irtibatlandırılmaması iktiza eder.

Bu esastan gidilince, yukarıki iki misalimizde, üç sene için hesaplanan fakat üçüncü senenin sonunda (birinci misal) veya birinci senenin başında (ikinci misal) toptan ödenen 600 lira faizin 200 liralık parçalar halinde üç bölünerek her parçanın ve binnetice 600 liranın vergi dışı bırakılması mümkün olması; bunun yerine 600 liranın ödendiği (veya mudinin matlubuna geçirildiği) yılda yalnız bir defa 200 lira tenzil edilerek bakiye kalan 400 liranın stopaja tabi tutulması icabeder.

## II - Tatbikatta Zorluklar

### I - Mevduat bonoları :

Mahtelif bankalarda yaptığımız tetkikat gösterilmiştir ki, vadesiz mevduat ile ihbarlı mevduata ait faizlerin vergilendirilmesi tatbikatta müşkilatı mucip olmamaktadır. Faizlerin vadesinde ödenen mevduat da aynı vaziyettedir.

Mevduat faizlerinin vergilendirilmesi hususunda bankalar iki noktada güçlük çekmektedirler :

1 - Mevduat bonoları üzerinden peşinen hesaplanan faizlerin vergilendirilmesinde

2 - 200 liralık mevduat faizi istisnasının tatbikinde,

Mevduat bonusu, banka tarafından mudie verilen nama muharrer (bazı hallerde hamiline muharrer) bir borç senedi mahiyetindedir.

Bonoda, mudinin adı, yatırılan paranın (resulmalin) miktarı, vade tarihi, faiz nisbeti ve miktarı ve vade sonunda faizle birlikte öde necek meblağ yazılıdır.

Bono mukabilinde yatırılan para vadesinden evvel çekilirse, banka tarafından mudie faiz ödenmez; faiz peşin ödenmiş ise istirdat olunur.

Mevduat bonolarının kuponlu olan bir nev'i vardır. Bunlarda mevduatın faizleri aylara taksim edilmek suretile hesaplanır ve kuponlarda gösterilir. Faizler bu kuponlar mukabilinde her ay başında sahiplerine ödenir. Vade hitamında, resulmal iade edilirken, her ay yapılan ödemeler dolayısıyla faiz tamamen tediye edilmiş olur.

### 2 - Mevduat istisnası:

Bankaları tereddüde sevkeden meselelerin ikincisi, mevduat faizleri hakkındaki 200 liralık istismanın ne suretile tatbik edileceğidir.

Aşağıda izah edileceği üzere, bazı bankalar birkaç yıl için toplu olarak tahakkuk ettirdikleri faizleri taallük ettikleri yıllara ayırmak suretile, diğerleri ise böyle bir tefrik yapmaksızın stopaje tabi tutmakla, 200 liralık istismayı da ona göre her sene için ayrı ayrı veya bir defada tatbik etmektedirler.

### 3 - Eski mevduatın faizleri :

1950 senesinden evvel yatırılan vadeli mevduattan, vadeleri 1950 senesinde hulül edenler (veya daha geç hulül edecek olanların) faizleri Gelir Vergisine ve Bankalarca stopaje tabi olacaktır. Bu mesele de halledilmiş değildir.

Bu hususta şu tatbikat şekillerine tesadüf ediliyor :

a - Faizler tamamen stopaje dışı bırakılmaktadır.

b - Faizlerin yalnız 1950 yılına taallük eden kısımdan vergi kesilmekte, evvelki senelere ait olanlar vergi dışı bırakılmaktadır.

4 - Fazla Ödenen verginin istirdadı :

Vadeli mevduatta yatırılan para zamanından evvel çekilirse, bunlar için mudilere Bankaca faiz ödenmemektedir. Böyle olmakla beraber, bankalar, bu mevduata ait faizleri tamamen veya kısmen şu ve ya bu şekilde hesaplamakta ve bunlar üzerinden vergi tevkif ederek vergi dairesine ödemiş bulunmaktadırlar. İşte bu vaziyette bankalar önceden ödedikleri vergiyi, parasını zamanından evvel geçen mudilerden istiyebilirler mi? Bankaların tereddüt ettikleri meselelerden biri de budur .

III - Banka Kayıtları ve Vergi Tatbikatı :

Şimdi, bahis mevzuu olan hadiselerin bankalarca ne suretle muhasebeleştirildiğini ve bu sahada stopajın nasıl tatbik edildiğini, muayyen tiplerden giderek ve muameleleri şematize ederek göstermeğe çalışacağız.

I - İş Bankası : (I)

Bu bankada, bonolu mevduatın vade sonuna kadar olan faizi, paranın yatırıldığı tarihte peşinen hesaplanıp müşteriye verilen bonoda resülmale ilâve edildiği için şu ekritür yapılmaktadır : (2)

	Z	M
Kasa .....	5000	
Kâr ve zarar .....	500	
(Vadeli mevduat faizleri)		
Bonolu vadeli mevduat h.		5500

İşte İş Bankası muamelenin bu safhasında, yani bonoyu müşteriye verdiği tarihte şu suretle vergi stopajını da yapmaktadır :

Faiz .....	500
Mevduat is - tisması .....	200
Matrah .....	500
%15 hesabile stopaj	45

Seneye sonunda mevduatın müteakip seneye ait faizi reskont edilerek devrolunmaktadır :

	Z	M
Reskont h .....	250	
Kar ve zarar .....		250
(Vadeli mevduat fz)		

(1) Osmanlı ve Türk Ticaret Bankaları aynı usulü tatbik etmektedirler.

(2) Nazarı olan bu misalde, yatırılan para 1000 lira, senelik faiz %5 vade 2 yıldır.

Vadenin hâliülünde, faiz ödenirken şu kayıt yapılmaktadır :

	Z	M
Bonolu vadeli mevduat h.	5500	
Kasa .....		5500

İş Bankası, 1950 senesinden evvel yatırılan vadeli mevduattan, vadeleri 1950 ve müteakip senelerde hülûl edenlere ait faizleri vergiye tâbi tutmamaktadır.

Vergisi peşin ödenmiş olan mevduatın vadesinden evvel mudileceye faizsiz olarak iadesi halinde, bu verginin müşteriden alınıp alınmayacağı hususunda bankaca henüz bir karara varılmamıştır.

2 - Hollanda Bankası :

Bono verilirken :

	Z	M
Kasa .....	5000	
Vadeli mevduat .....		5000

Bononun tanziminde faiz hesaplanmamakta ve muamelenin bu safhada vergi kesilmemektedir.

Faizler her altı ay sonunda tranzituar hesaplardan geçirilmektedir. Meselâ 30/6/1950 : (x)

	Z	M
Kâr ve zarar .....	125	
(Vadeli mevduat faizleri)		
Tranzituar h .....		125
(Ödenecek faiz)		

Bu kayıt 1/7/1950 de aksi bir kayıtla iptal edilmektedir :

	Z	M
Tranzituar h .....	125	
(Ödenecek faiz)		
Kâr ve zarar .....		125
(Vadeli mevduat faizleri)		

(x) aynı tranzituar kayıtlar 31/12/1950 de 250 lira üzerinden yapılır.....

Banka altıncı aylık devrelerde tranziruar hesaplardan geçirdiği ve hemen ertesi devrenin başında iptal ettiği faiz kayıtlarını geçici kayıtlar addetmekte ve muamelenin bu safhasında vergi stopajı yapmamaktadır.

Faizin esas tahakkuku vadenin sonunda şu suretle yapılmaktadır.

	Z	M
Kâr ve zarar ..... 500 (vadeli mevduat faizi)	500	
Vadesiz mevduat .....		500

Muamelenin bu safhasında vergi stopajı yapılmaktadır. Vadesiz mevduat hesabına geçirilen vadeli mevduat faizlerine, müşteriler tarafından alınıncaya kadar faiz yürütülmemektedir. Mevduat müşteri tarafından çekildiği zaman şu kayıt yapılmaktadır :

	Z	M
Vadeli mevduat h.(resulmal) 5000	5000	
Vadesiz mevduat h.(faiz) 500	500	
Kasa		5500

Hollanda Bankası 31/12/949 tarihinde vadeli mevduat hesaplarının faizlerini tahakkuk ettirmiş ve Gelir Vergisinin mer'iyetinden evvel mudilere ödemiştir. Banka mevduat kaç seneye taalluk - ederse etsin, 200 liralık istisnayı faizi ödediği yılda yalnız bir defa tatbik etmektedir.

#### Ziraat Bankası :

Ziraat Bankası 1/1/950 tarihine kadar vadeli mevduata peşin faiz tahakkuk ettirmiştir. (İş bankasında olduğu gibi).

Halen vadeli mevduat bonolarında faiz miktarı gösterilmemekte, faizler vadenin sonuna kadar, her takvim yılına isabet eden miktarı yıl sonunda ve birde vadenin hitam bulduğu tarihte şu suretle tahakkuk ettirilmektedir :

	Z	M
Kâr ve zarar ..... 250	250	
Vadeli mevduat h .....		250

Bu kayıt ertesi senenin sonunda (veya vadenin hitamında) tekrarlanmaktadır. Verginin stopajı bu kayıtlar yapılırken (yani sene sonunda ve vadenin hitamında) her sene için 200 lira tenzil edilmek suretille yapılmaktadır. 1950 senesinden evvelki zamanlarda yatırılan mevduata ait faizler, 950 içinde tahakkuk ettirilseler dahi, vergi tevkifatı ile ilgilendirilmeyeceklerdir.



Gelir vergisi ödenmiş olan vadeli mevduatın vadesinden evvel gaizsiz olarak iadesi halinde, bu vergi müddiden istirdat edilmiyecektir.

#### 4 - Emniyet sandığı :

Ziraat Bankasının vadeli mevduat bonoları faizlerinin sene sonlarında hesaplanması usulü emniyet sandığına uygun bulunduğu için, bu banka da aynı usulü tatbik edecektir.

#### 5 - Türk Ticaret Bankası :

Bu banka mevduatın faizini peşinen hesaplamakta ve müşterilere verilen mevduat bonolarında resulmale ilâve etmektedir. (İs Bankasının da olduğu gibi) Banka, resulmale peşinen ilâve edilen faizin bononun tanziminde tahakkuk etmiş sayılıp sayılmıyacağı ve bu faiz üzerinden stopajın neşuretle yapılacağı hususunda Maliye Bakanlığına müracaat ettiğinden, alacağı cevaba intizaren hiç bir muamele yapmamaktadır.

### IV - Tatbikat Nasıl Olmalıdır :

#### 1 - Mevduat bonoları :

Mevduat bonoları ve bunlar üzerinden hesaplanan faizlerin ne suretle muhasebeleştirileceği bankalara ait bir meseledir. Bu husus ta mali müesseselerin tamamen serbest bırakılmalarında faide mülâhaza ederiz.

Faizlerin ne suretle vergilendirileceği meselerine gelince, bu husustaki düşüncemizi, etüdümüzün ilk kısmında arzedilen esaslara dayanarak şöylece mülâsa edebiliriz :

- a - Mevduat bonolarında faizi önceden hesaplanarak resulmale ilâve edilmesi, tevdiatı = vazip kılmağa matuf bir tedbirdir. Kaatimizce bankaların bu kabül buluşları ve muamele şekilleri tasarrufu tevkil eder mahiyette oldukları için, bunların vergi tatbikatı mülâhazaları ile önüne geçmek veyahut tesirlerini azaltmaktan tevekkil olunmalıdır.
- b - Mevduat bonoları üzerine şu veya bu şekilde faizin gösterilmesi bir "vaad"den ibarettir ve vergi hukuku bakımından bir mana ifade etmez. Müerred bonoda faiz gösterildiği diye Gelir Vergisi tevkifine mahal yoktur.
- c - Faizlerin, vadesinden evvel (Hollanda Bankasında olduğu gibi) banka muhasebesinde tranzituar hesaplardan geçirilmesi, dahil bir muameledir ve faizin gerçekten tahakkuk ettiğini delâlet etmez.
- d - Her sene sonunda o seneye isabet eden faizin tranzituar hesap yerine umumî alacaklı bir hesaba matlûp kaydedilmesi de (Ziraat Bankasında olduğu gibi) neticeyi değiştirmez. İcabında bütün bankalar, aynı muameleyi tranzituar hesaplar üzerinden yürütebilirler ve bu hareket tarzı bankaların bilanço ve kâr ve zarar durumuna icrayı teğir etmez. Kayıt usulündeki bu değişiklikler daha ziyade şeklidir. Vergilendirme bakımından asıl olan şekil değil, hadisenin mahiyetidir.

- e - Hadise güdür: Bankaya yatırılan mevduat için bir faiz ödeniyor. Gelir Vergisinin esaslarına göre bu faiz, evvelce belirtilmiş üzere, ancak müdi tarafından tasarruf edilebilir. diğer bir ifade ile banka tarafından (ödenir) bir hale geldiği zaman vergi mevzuuna girer.

Prensip bu olunca, banka tarafından mevduat bonoları tanzim edilirken veyahut banka, kendi hesap durumunu tesbit maksadıyla, sene sonunda veyahut daha evvel muhasebesinde bir takım kayıtlar yaparken, Gelir Vergisinin tevkif edilmesine mahal yoktur.

2 - Mevduat istisnası :

Bu husustaki görüşümüz şöyledir :  
İstisna doğrudan doğruya mükellefiyet ile ilgili bir hadisedir. Bu itibarla :

a - Mevduat faizi hangi yıl vergilendirilirse, istisna da o yıl tatbik edilir.

b - Vergilendirme bir yıl içinde hangi meblağlar üzerinden yapılırsa, istisnaya da aynı meblağların yekünü mevzu teşkil eder.

Bunlar hale göre, bankalar stopaj yaptıkları sırada ve üzerinden stopajı yaptıkları faizin yıllık tutarı üzerinden 200 liraya kadar bir indirim yapabilirler. Faizin (taallük ettiği seneleri faraziyesine) müsteniden tefriki caiz olmadığı gibi, istisnanın da her yıla isabet eden kısmı üzerinden ayrı ayrı nazarı itibare alınması da doğru değildir. İstisnanın tatbikine de, gözönünde tutulacak nokta, bir sene içinde ödenen faizlerin yekünü üzerinden yapılacak indirimin 200 lirayı aşmamasıdır.

3 - Eski mevduatın faizleri :

Bu mevzuada iki hal sur'eti düşünülebilir :

a - Mevduat 1950 den evvel bankaya yatırılmış olsa dahi, faizin ödenmesi, yani vergiyi tevliid eden hadise, 1950 de vaki olduğu cihetle, eski senelerle alakalanmaksızın faizin tamamını 1950 de vergiye tabi tutmak. Bu vergilendirme şekli etüdüün birinci kısmında arz edilen prensiplere ve vergi tekniğine uygun görülen hal suretidir.

b - Vergiyi tevliid eden hadise, 1950 yılında vaki olmakla beraber, 1950 den evvel bankaya yatırılırken başlayan bir muamele ile ilgilidir. 1950 den evvel başlamış olan bu muamele, eski mevzuatımıza göre, sarahaten vergi dışı bırakılmış idi. Bu sebepten dolayı, eski mevduata ait faizlerin vergilendirilmesi, eski vergi rejiminin kabul ettiği bir muafliğin sonradan tanınmaması neticesini doğurur. Buna mahal vermemek için, 1950 de ödenen faizin hesaben ikiye bölünmesi ve Gelir Vergisinin mer'iyetten evvelki devrelere isabet eden faiz kısmından vergi alınmaması daha doğru olur.

Nazari bakımdan zayıf olmakla beraber, mükellef hukukunu masun tutması itibarile bu tez de kabili müdafaadır. Bu meselenin münakaşasında; mükellef hukukunu ön plâna alan yeni vergi rejimimizin eski mevzuatın doğru veya yanlış, mükellefe bahsettikleri muaflikları ve imtiyazlar aynen tanıdığını da gözden kaçırmalıdır. Bu sebepten dolayı, kısa bir intikal devresine taallük eden ve matrah bakımından da büyük bir önem arz etmeyen bu hadise de, çoğu bankaların yaptıkları gibi,

eski seneler mevzuatına ait faizlerin ayrılarak vergi dışı bırakılmasının kabulü muvafık olur.

4 - Fazla ödenen verginin istirdadı :

Evvelce arzedildiği üzere, vadeli mevduatta yatırılan para zamanından evvel çekilirse, bunlar için mudilere faiz ödememektedir. Böyle olmakla beraber, ekseri bankalar bu mevduata ait faizleri tamamen (peşin hesaplarda) veya kısmen (sene sonu hesaplarında) hesaplamakta ve bunlar üzerinden de vergi tevkif ederek vergi dairesine yatırmaktadırlar. Bu vaziyette bankaca önceden ödenen vergi, parasını, zamanından evvel geçen mudilerden, alınacaktır? Bazı bankaların bu noktada tereddüt ettikleri görülmektedir .

Hadiseyi , vergi hukuku bakımında, şöyle mütalaa edebiliriz :

Stopaj suretile ödenen vergilerden asıl mükellefler istihkak veya irad sahibi olan kimselerdir, (tevdiat işlerinin de mudiler).

Böyle olmakla beraber stopajın tatbikatında, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödemelerin yerine getirilmesinden sorumlu olanlar "vergi kesenler"dir. (Usul Kanunu madde II).

Stopaj yapan bir bankanın, mükellef matrah ve vergi nispet ve miktarı bakımından hataya düşmesi halinde, vergi sorumluluğu bakımından şu durumda bulunur :

a - Banka, kesilmesi icabeden vergiyi kesmemiş veyahut vergi matrahı ve vergiyi noksan hesaplamış olursa, hiç ödemediği veya noksan ödediği vergiyi bizzat ödemek veya tahammül etmek mecburiyetinde kalır. Şu var ki, bu vaziyetlerde, asıl mükellefe rucu edebilir, yani sonradan ödediği veya tahammül ettiği vergiyi asıl mükelleften talep etmeğe hakkı olur. (Usul Kanunu, madde II fıkrası).

b - Banka, mükellef olmayanlar namına vergi kesmiş veyahut matrahı fazla hesap etmiş, vergiyi fazla ödemiş olursa, fazulen ödediği vergi dolayısıyla mükellefe rucu edemez. Önce bu vergiyi isteyemez.

c - Banka, stopaj sırasında, usulsüzlük veya vergi ziyai noktalarından vergi cezası ödemeğe mecbur kalırsa, bundan dolayı da mükellefe rucu edemez. Ödediği cezayı asıl mükelleften talep edemez.

Yukarıki izahatı şöyle hülâsa edebiliriz :

Bankaların mudilere ödemediği iptal ettikleri faizler üzerinden tevkif ve tediye ettikleri vergi, fazla ödenmiş bir vergidir.

Daha evvel belirttiğimiz üzere, bonolu mevduat için esasen önceden vergi ödenmesine lüzum yoktur. Fakat buna lüzum olsa bile (faizin peşin ödenmesi halinde varid olabilir.) faizin iptali veya istirdadı ile, asıl mükellef olan mudi bittabi bir irad elde etmiş olmaz. Ortada irad olmayınca bittabi mudi için bir mükellefiyet de bahis mevzuu olamaz. Şu hal

de vadeli mevduat muamelelerinde vergi kesenlerin yeni bankaların fuzulen ödedikleri vergiler dolayısıyla, asıl mükelleflere rücu edememeleri lâzımdır. Yalnız asıl mükellefe rücu edememekle beraber bu kabil vaziyetlerde vergi kesenler vergi dairesine müracaatla fazla ödedikleri vergileri "vergi hatalarını" yolu ile" geri isteyebilirler. (Usul Kanunu, Madde 108, fıkra 3)

İzmir, 10.8.1950

Müavir Hesap Uzmanı  
Ali Alaybek

## Birleşik Devletlerde Gelir Vergisi

Kasap, fırıncı, şamdancı, John D. Rockefeller Jr., Senatör Taft, John L. Lewis ve komşumuzdan müteşekkil asabı ve o nisbette öğrenmeğe meraklı Amerika vergi mükellefleri bu Mart'ı yine gelir vergisi beyannamesi doldurmakla geçirmişlerdir. Şu kadarki memleketinin harptemi yoksa sulhte mi yaşadığını bir seneden beri anlayamadıkları cihetle bu işi yaparken ne memnuniyet ne de vatanperverlik duymuşlar, sadece gelirden yapılacak indirimlerin yazarken Washington'daki müthiş bir müşahidin kendilerine baktığını zannederek hilekarlığa kaçmamışlardır, denebilirse de bazen bunun da düüstlüğe kâfi gelmediği görülmüştür. (+)

Diğer taraftan karışık, bazen de içinden çıkılmaz bir mahiyet gösteren bu beyannameleri doldurmak külfetinden bizar olarak sokakta numaraları evvelce tespit edilmemiş bir yığın para bulup buna "iç gelirler dairesi" nin gözünden saklamak hülyasına kapılmışlardır. 6 Numaralı sütunu doldururken, 2 ve 3 sayılı cetvelleri toplarken ve dışı ile benzincinin faturaları içinde bunalıp kaldıkları zaman ufak bir hoparlörün tahtalar arasından çıkararak Başkan Truman'ın yumuşak bir sesle söylediği şu cümleyi tekrarlamasını ister gibi derin derin tavana bakmışlardır: "Oh, Jim, bu yıl vergilerde tenzilat yapmağa karar verdik"

Allah Amerikalı vergi mükellefine verdiği bu sabrın fazlasını ancak ağır sıklet kaldırıcısı meşhur Yunan atleti Atlas'a bahsedebilir. Hür dünyanın savunması, Birleşik Devletler Hükümetinin 2.500.000.- memurunun maaşı, Eskimoların bakımı ile Napoli'nin Spagetti makarnasının mesarifi hep Amerika vergi mükellefinin omuzlarındadır. Ancak mütegalibeler, dedelerinden sopa, bıçak yahut işkence ile bir banknot veya bir demet şalgam aldıkları halde bugünün vergisi son Sentine varıncaya kadar kendi seçtiği temsilciler tarafından tahsil edilmektedir.

Gelir vergisinin cibayet mekanizması o kadar ustalıkla organize edilmiş ve yüksek kapitalizmin tedbirleriyle öyle desteklenmiştir ki 100 dolarlık tahsilat Hazineye sadece 50 sente mal olmakta ve mükellefin bazen kendisi ile ailesini beslemek için yaptığı masraftan çok vergi ödediği görülmektedir.

Tarihin en büyük harbine ait hesabı henüz kapayan Amerikalı mükellef yine tarihin en muazzam buhranının zirvesinde bulunmaktadır. Diğer taraftan bu mükellef 1952'de en müthiş hamlesini yapacak, Birleşik Devletler Hükümetinin hummalı 1930 yıllarının bütün 10 senesi zarfında tahsil ettiği kadar fazla olan 62.6 milyar doları bir senede ödeyecektir. Belirtmeğe lüzum yokturki bu miktar İkinci Dünya Savaşının en masraflı senesinde alınan verginin takriben üçte biridir. Sözü geçen 62.6 milyarın tahminen yarısı gerçek kişilerden yani Amerikan kurum ve müesseselerinden değil de bizzat Amerikalıların büyük ölçüde teşkilat vücuda getirebilmek deha ve isdidatlarının olgun meyvası demek olan şahsı gelirlere alınacaktır.

(+) Her dört beyannameden biri "hata" lı bulunduğu gibi hatalardan onda dokuzu da mükellef lehine yapılmaktadır. Son günlerin en dikkate değer olayı şudur: Doktor masrafları yüksek görülerek kendisinden izahat istenen bir San Fransiskolu mükellef, tabibinin sınırlarını yatıştırma maksadı ile sık sık cinsi münasebette bulunmasını tavsiye ettiğini, bu yüzden "tedavi" ücretine ameliyat mahalline gidip gelme için ödediği taksi paralarını da ilave ettiğini bildirmiştir.

Amerikalı mükellefin hal tercümesi sürprizlerle doludur. Fakat sürprizlerin en önemlisi henüz kendisini göstermemiştir. Bu hal ya beşer tarihindeki bir gelişmenin başarısı yahutta tarihin soğuk bir şakası olara mütalaa edilebilir. Hadisenin şaka diye alınacak tarafı, gelir vergisinin ilk def'a yürütmüğe konulmasında seçmenlerin Cornelius yahut Pierpont adında bir şahsa yumruk atmak üzere olduklarını zannetmelerine rağmen bugün yumruğun bütün hız ve kuvvetile her Martın 15 inde John Q ismindeki şahsın çenesine inmesidir.

Gelir vergisi ne tevazula başlamıştı? 1861 dahili harbinde, Lincoln 800 doları aşan gelirlerden % 3 vergi alınmasını kabul etmişti. Bu hadise, o zaman, New-York Herald gazetesi tarafından alkışlanmış ve baş makalesinde: "Mr.W.B.Astor, Commodore Vanderbilt gibi zenginler bundan sonra servetlerinin mühim bir kısmı ile ammeye masraflarına iştirak edecekler" denilmişti. Bu kanun, fiilhakika tatbik edilemedi. Fakat 1862'de Kongre'den gelirler üzerinden % 3 ve 10.000.- doları müteceviz gelirlerden de ayrıca % 5 nisbetlerinde vergi alınacağına dair bir kanun geçirildi. İşte bu kanun asrımızın meşhur "verginin iktidara göre alınması" prensipini getirdi. Muhalefet görülmedi, 1864'te bir takım artırmalar yapıldı. Şu kadarki Justin S. Morrill adında bir temsilci Kongre'de kalkıp hüsnüniyet veya suinüyetle: "Bu kanun bir şahsı diğerinden zengin olduğu için vergiye tabi tutmaktadır. Hukukî müesseselerimizin temel prensipi eşitliktir. Bunun manası ise zengin ile fakir arasında fark olmamasıdır. Mütevazı seviyede yaşayan bir vatandaş kendisinden daha çok refah imkanlarına malik bir vatandaş kadar iyidir. Fakat kanun, müreffeh şahsın diğerine nazaran üstünlüğünü kabul etmiyor" demiştir.(+)

39 milyonluk nüfusta ancak 250.000 kişiden alınan dahili harp vergisi, muayyen bir devre için kabul edildiği halde, 1872'de kaldırıldı.

Dahili harpten sonra Birleşik Devletler kapitalizmi hayli milyonlar yetiştirdi. Fakat bu milyonlar müthiş kıskançlıklar ve içtimai adalete aykırı hareketler yaptılar. Memleketin güney ve batısında yaşayanlar ağızlarında sigar tütüren yüzlerce milyonerin New York ve Newport limanlarında Kılıç balıkları gibi dolaştığını gördüler; milyonlarla bu muntakalar halkı arasındaki tezdadin sebebi, 1843'de bütün Birleşik Devletlerde yalnız 20 milyon olmasına rağmen 1909 yılında Senato'daki 92 üyenin 15 i Cumhuriyetçi ve 2 si Demokrat olmak üzere 17 sinin milyonluk servete malik olması idi.

Milyonerlerin türemesi gelir vergisi fikrini yeniden canlandırdı. Çünkü vergi, mutlak ve samimi olarak "zengini ıslatacak" bir tedbir olarak görülüyordu. 1893'te St.Louis'li bir gazeteci bütün gelirden % 5 ve 10.000.- doları aşan gelirlerden de % 10 nisbetlerinde vergi alınması mevzuunda kampanya açması için William Jennings Bryan'ı sıkıştırdı, Jennings: "Doğudaki zenginler kadar müthiş bir şey yoktur" demeye başladı.

Bryan bu işi ehemmiyetle ele almıştı. 1894'te 4.000.- doların üstündeki gelirlerden % 2 vergi alınması için Cumhuriyetçilerin tarife layihasına bir madde ilâvesini istedi. Mısır tarlasının gümüş süzlü ihtiyar kralı Kongre'de Amerika bayrağı ile kaplanmış iştihaver bir yemek gibi durarak arkadaşlarını kendi fikrine katılmak hususunda kışkırtmış,

(+) Bu görüşe, bilahara, Anatole France'da da rastlanır. Edip istihza ile : "Kanun, o şahane müsavet felsefesi ile, zenginin de fakir gibi köprüler altında yatmasını meneder" demişti.

vergi alınmasına karşı gelenlere dönerek:" anarşi ve kominizmi davet ediyorsunuz" diye bağırıştır. Mumalleyh, o zaman, vergi vermektense memleketi terkedeceklerini söyliyerek Kongre'ye tehditler savuran 400 New York'unun lideri Ward Mac Allister'e hücum etmiş ve "en güzide vatandaşlarımız % 2 vergi ödemek yerine vatani terketmeyi tercih ederlerse diğerlerine Allah imdat eyliye.....Bırakınız çıkıp gitsinler.Doğup büyüdükları bu topraklardan ayrılırken yüreklerinde pişmanlık duymıyanları bırakınız. Bunları kulaklarında şairin lanet sözleriyle baş başa bırakınız....." diye kükremiştir.

Bryan'ın tasarısı 1894'te kanunlaştı. Fakat Yüksek Meclis "Hata asrı" na rücu' ederek bunu Ana Yasa'ya aykırı buldu. New York'da yayınlanan "Sun" büyük harflerle:" Sosyalist ihtilali...Hürriyet sınırımızın en son siperinde durduruldu...Meclis dörde karşı beş oyla kale gibi karşı koydu" ibarelerine baş sahifesinde yazdı.

Gelir vergisi yine çığnenerek un ufak edilmişti. Verginin en yüksek noktasına eriştiği 2 Mart'ının ortalarına kadar ciddi bir muhalefete maruz kalmaksızın devam etmek üzere tekrar canlandığı günü, saati, dakikayı hatta saniyeyi bile tespit mümkündür. Kendi tabiriyle "Zenginin uzağı görmiyen ahmaklık ve sersemliğile" zaman zaman rahatsız edilen Başkan Theodore Roosevelt'in 1906 yılının 14 Nisan'ında yapılan bir temel atma merasiminde verdiği nutku Demokrat liderlerden Kongre üyesi Champ Clark şu suretle anlatmıştır: "Başkan güzel bir konuşma yapmış ve 15 zengini övüp Cumhuriyetçilerin yüzünü güldürdüktan sonra birden bire ve hiddetle müterakki nisbetli bir gelir vergisi ile veraset vergisinin luzumuna işaret etmişti. Matibin sözleri Demokratları coşturarak şiddetli alkışlanmasına ve Cumhuriyetçilerin de şaşırıp kalmalarına sebebiyet vermiştir. Ancak T.Roosevelt, hazır bulunanlar üzerinde yarattığı heyecandan ve Cumhuriyetçilere verdiği endişeden derin bir haz duymussa da ağır ve aleni hakaretlere maruz kalmıştır".

1908 yılında Demokratlar (Bryan) gelir vergisi ihdası maksadiyle Ana Yasa'da değişiklik yapılmasını istediler; Cumhuriyetçiler kabul etmedi fakat kendi temsilcilerinden William Howard Taft şahsen buna taraftar olduğunu bildirdi. Nihayet 1909 senesinin hümmalı Kongresi, ateşli bir hatip olan Tennessee'li C. Cordell Hull'ın sevki idaresi altında gelir vergisini kabul etti. Bu kanun C. Hull'ın dediği gibi Carnegie, Wanderbilt, Morgan ve Rockefeller'leri hedef tutan bir tedbirdi. Senato'nun başlıca zengin üyelerinden Rhode Island'lı Nelson Aldrich İayihayı evvelâ geri bırakmaya çalışmış fakat tasarı Senato'dan geçirilmiş ve Ayan da 14'de karşı 318 oyla kabul edilmişti. Bu sırada muhalefet sözcüsü John D. Rockefeller şöyle demişti : "Bir kimse kanuna dayanarak yani meşru şekilde servet iktisap edince başkası o serveti paylaşmaya haklı olmaz"

1913 Kanununa göre yıllık geliri 10.000.- dolar olan iki çocuklu evli bir adamın ödeyeceği vergi 60.- dolardan ibarettir. Bu vergi şikayetleri mucip olmasına rağmen hazineye sadece 28 milyon dolar sağlıyordu. Gelir vergisi zenginlere karşı bir silah olmakla beraber çakmaklı tüfekten ne de olsa daha adildi. Birleşik Devletlerde 1902'de 2.000.-, 1920'de ise 42.000.- milyoner vardı. Bugünkü sayı daha yüksektir. Sebep de şudur: Milyonerler, gelirlerini tasarrufla sarfetmek suretile değil, sermaye unsurlarının arttırmakla milyoner olmuşlardır. Vergi, bidayetten beri taraftarlarının hiç te arzu etmedikleri bir surette, halka şumullü ve esaslı bir yük olmaktadır.

Verginin mahiyet itibarile arzettiği bu değişikliği gösteren rakkamlar bldukça enteresandır. Çünkü, 1916 senesinde bir vatandaş vergisinin ancak dört üçünü mahalli vergi olarak ödüyor, yani Federe Devletler % 11 ve Federal Hükümet de % 23 olarak tahsilat tutarı 3 milyar dola-

ra baliğ oluyordu. Fakat 1939 sonunda (Bütün vergilerin yekünü 12.3 milyar dolar iken) Washington'un hissesi yine 1/3 ü geçmemekle beraber 1950 malî yılında Federal Hükümet 53 milyar dolarlık hasılatın % 70 ni istiyordu. Federal Devletin hissesi şüphesizki seneden seneye artış kaydetmektedir. Buna rağmen halen 29 Federe Devletin gelir vergisi tahsilatı ancak defterler üzerinde yer almaktadır.

Bu Mart'ta tanzim edilmekte olan 1951 yılı beyannamelerine göre:

a) Geliri 1.000.- doları aşmayan 1.526.000 kişiden her birinin ödeyeceği ortalama vergi 25 dolardan ibaret olacaktır.

b) Geliri 1.000 ile 2.000.- dolardan ibaret olan takriben 6.000.000.- mükelleften her biri 125 dolar ödeyecektir. Bu miktar 1913 yılında 10.000.- dolar gelirlili bir şahsın ödediği verginin iki mislidir.

c) Geliri 5.000.- doların altında bulunan 33.900.000 ödevli cem'an 8 milyar tediye edecektir. Bu rakam Federal Devletin 1938 yılı gelir bütçesidir.

d) 5 milyar dolar da gelirleri 5.000 ile 10.000.- dolar arasında bulunan 6.300.000 mükelleften tahsil olunacaktır. Burada her ödevlinin tediye edeceği vergi vasatı 811.- dolardır.

e) "Milyonerlere" gelince: Yıllık geliri 50.000.- dolardan fazla olan 95.000 kişiden Devlete sadece 4.4 milyar dolar gelecektir. Bu insanların çoğu, şüphesizki milyoner değillerdir. Fakat Hazineye bağlı tetkik elemanlarının kuvvetli projöktörleri altında süslü pervaneler gibi günü gününe yaşayan dolgun maaşlı ve gelirlili iş adamlarıdır. Sürtax'lar bunların kanını emecek ve tekrar zengin olabilmeleri için eski zamanların domuz yetiştiren çiftçileri gibi peynir ekmek yiyerek tasarruftan başka çareleri kalmıyacaktır.

Federal ve Federe Devletlerle mahallî idareler tarafından alınan vergilerin tutarı, 52 yılında, Amerika'da kazanılan paranın % 32 sine tekabül eder. Kendi durumunu İngiltere'deki kardeşinden daha müsait görerek müteselli olan Amerikan mükellefi İngiltere'nin de aşağı yukarı bu kadar vergi (% 4 sosyal emniyet hissesi hariç) aldığı görmektedir. Amerikan gelir vergisi bil'umum Federal gelirlerinin % 45 ini sağladığı halde İngiliz gelir vergisi İngiltere bütçesindeki varidatın ancak % 30 unu vermektedir.

İngiliz vergi ödevlisi ödediği verginin dürüst ve adil bir şekilde alındığına kanidir. Netekim Amerikalı mükellef de, Ayan azası John J. Williams'ın başını uzatıp Devlet gelirlerinde bir takım parazitleri gördüğü güne kadar, aynı emniyeti daymıştır. Ödenen vergiden büyük bir kısmın suiistimal edildiğine dair ortada her ne kadar kat'i deliller mevcut olmamakla beraber vatandaş, bir takım yolsuzlukların varit bulunduğu na hükmederek öfkelenmektedir.

Acaba Amerikan mükellefi, vergilere karşı homurdanmakta haklı mıdır? Bu mevzuda kendisini "Vergiler, medeni cemiyet uğrunda yaptığımız ödemelerdir." diyen yargıç Oliver Wendell Holmes ile anlaştırmak mümkün olmaz mı? (+)

(+) Holmes'in bu sözleri söylediği 1927'de, maaşı 25.000.- dolar; vergisi ise 6.000.- dolardan ibarettir. Bu ücretin şimdiki vergisi : 5.456.- dolardır. Ya ortada nazarı dikkati çekmeyen medeniyet mevcuttur veya medeni vasıtaların fiatı 9 sene zarfında artmıştır.



Sonra, acaba, bugünün mükellefini 1937'de 465.000.- dolar kazanıp mahalli ve Federal Devletlere 397.000.- dolar vergi ödeyerek bu hareketi sevinçle yaptığını söyleyen eski sinema yıldızı Carole Lombard ile aynı fikre ulaştırmak kabil olmaz mı? (+)

Nazik müşahitler ve iyimser ekonomistler yüksek nisbetlerde alınan verginin yine halka geleceğini iddia etmektedirler. Bunlar :  
" Akvaryumdaki mahluk (Midye)günde 9 galon suyu galsamaları ile içine çektiği halde nasıl diğer balıklar açlıktan ölmüyorlarsa Devletve amme hizmetlerini en iyi şekilde görmek ve bu hizmetlerden herkesin faydalanmasını sağlamak için parayı vergi şeklinde alıp vermektedir," diyorlar.

Ancak bu görüşte yanlışlık sezilmektedir. Bilfarz; Avustralya'da meşhur bir iktisatçı kendi memleketi de dahil olmak üzere yüksek vergili memleketleri tetkik etmiş ve milli gelir üzerinden % 25'ten fazla vergi alınmaya başlanıldığı zaman vergi fonksiyonunun değiştiğini ve bu nisbetteki verginin daima deflasyon doğrucağını, ezcümle "Fazla satın alma kudretini emerek ve eriterek artan arz karşısında talebi kısıtığını ileri sürmüştür. Diğer taraftan Clark % 25'in dununda kalan vergilerin de enflasyonist bir karakter taşıdığını iddia etmektedir. Çünkü; dolar sayısı milli gelirden mal ve eşyadan çabuk artmakta, fiatlar yükselmektedir. Vergiler Hükümet masraflarını karşılayamazsa fiatlar daha sür'atle artar. Bugün Birleşik Devletler, milli gelirinin % 25'inden fazlasını vergi olarak çektiğinden Federal Hükümet iflas yolundadır. Amerika'da fiyat 1939'dan itibaren hemen hemen iki misli artmış, bunun için dolar tasarrufu, hayat sigortası, ve emeklilik ödemeleri yarı yarıya durmuştur.

Para halkın elinde bırakılırsa bir kısmı istihsal sahasına akararak milletçe kullanılan ihtiyaç maddelerinin arzı fazlalaşır. Fakat para Clark'ın dediği gibi % 25'in fevkinde olarak Hükümet kasalarına girerse ihtiyaç maddelerinin istihsal vasıtalarını sağlamasından evvel ihtiyaç maddelerine karşı vaki talep miktarını arttırır. Şu halde akvaryumdaki Midye artık bir işe yaramaz oluyor; balıklara lazım olan gıdayı yiyor.

Fakat Amerika'nın 1952'de vergi ödeyen 42 milyon balığı açlıktan ölmek üzere değildir. Kendilerinin ifadelerine göre mükellefler bu seneki gibi bir devre yaşamamışlardır. Mart ortalarında adeta bir serap içinde bulduklarını zannemişler ve bu zamları iktisatçılar tarafından da tasdik edilmiştir. Bunun en canlı misali geçen hafta Kaliforniyada Gardena Kulübünde çalışan ve ekonomist olmayıp çipiak numaraları ile hayatı kazanan Doreen Gray adındaki bir kızın şu sözlerinde görülmektedir.

0 gece orkestra St.Louis Blues şarkısına başlayıp da Kulüp salonu ses ve alkışla dolduğu zaman Miss.Gray elinde gümüş bir kordon, arkasında kırmızı bir şal, ayağında yüksek topuklu iskarpinlerle sahneye fırlamış ve halindeki memnuniyetsizlik herkesin nazarını dikkatini celbetmişti. Çünkü basit bir kız olan Doreen sahneye gelmeden evvel konuştuğu şeyleri numaraları boyunca aklında tutmaya çalışmış ve netekim sahnedeki çekilir çekilmez yine kafasındaki mevzu dönmüştü. Kızın aklı Birleşik Devletlerin ekonomik durumu ile meşguldü: "İsterlerse şu gümüş kordonu da lasınlar" diyordu, "Beş sene evvel bunun eşini 1.50 dolara alabildiğim halde bugün 2.50 dolar. Fakat vergilerim de yükseldi. Anlamıyorum.Niçin İngiltere'den vergi almıyoruz da vergilerimizi İngiltere'ye gönderiyoyuz?"

Marvin Ross adındaki akıllı ve kır saçlı patronu: "Niçin olduğunu söyleyeyim" dedi. "Sebebi poletikadır. Washington'daki kodamanlardır. Soygunculardır. Belki de iyi yapıyorlar. Fakat çok geçmez onlar da yaşlanır, kuvvetlerini kaybederler.0 zaman neleri kalır.Hiç bir şeyleri

(+)

Maliye'nin Hesap Uzmanları bu artistin de beyannamesinde masraflarını 70.000.- dolar fazla gösterdiğini bildirmişlerdir.

değil mi? Fakat Devlet hırsızlıkları devam edecekmiş gibi onları vergiye tabi tutmakta ısrar eder."

Dreen bu sözleri kabul etmiş ise de: "Peki, anlıyorum, herkes vergi ödemeye mecburdur. Ancak bunun neresine kadar dayanacağını bilemiyorum. Bu kadar parayı ne yapacaklar?" diye sormaktan da kendini alamamıştır.

TIME'dan çeviren : Hesap Uzmanı Rasim Duru

