

ÇAĞDAŞ TÜRK VERGİ
SİSTEMİNİN KURUCUSU
ALİ ALAYBEK'e
Armağan

HÜSEYİN PERVİZ PUR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Mayıs 2015



MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ

Bu kitabın tüm yayın hakları Maliye Hesap Uzmanları Derneğine aittir. Maliye Hesap Uzmanları Derneğinin izni olmaksızın hiçbir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, manyetik ortama (Bilgisayar, CD, Disket v.s.) aktarılamaz.

ISBN: 978-605-9146-04-3

İsteme Adresi

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ
Kemankeş Mah. Rıhtım Cad. No:245 Karaköy / İSTANBUL
Tel.: (0212) 244 00 45 - 252 34 12 Faks: (0212) 252 34 71

Dizgi ve Kapak Tasarım

Deniz Kayak

Baskı Cilt

Yapım Tanıtım Yayıncılık Ltd. Şti.
Tel.: 0212 216 51 49 - 50

*Değerli eşim Prof. Dr. Necla Pur
hanımefendiye.....*

SUNUŞ

Türk kamu maliyesine, 4709 sayılı Kanunla kurulduğu 1945 yılından bir KHK ile ilga edildiği 2011 yılına kadar geçen sürede eşsiz hizmetlerde bulunmuş Hesap Uzmanları Kurulunun, bu süreçte çağdaş bir anlayışla bilgi, disiplin, dürüstlük ve her şeyden önemlisi de bağımsızlık temelinde görev yapmış mensupları olan Hesap Uzmanlarında, üstadları Ali Alaybek'in hep ayrı bir yeri olmuştur. O'nun bu güzide Kurumun temellerine bıraktığı esaslar 66 yıllık süreçte ürünlerini lâyıkiyle vermiş ve sonuçta, şeklen kapatılmış olsa bile sahip olduğu eşsiz değerleri kapatmaya hiçbir gücün yetmeyeceği, müstesna Hesap Uzmanları Camiası doğmuştur.

Bu eserin değerli yazarının "Anıt İnsan" olarak nitelediği Üstad Ali Alaybek'in tanıtımında bu güne kadar neden yetersiz kaldığı konusundaki kritiği son derece isabetlidir. Zira Üstad, elinizdeki bu eserde bütün detaylarıyla görüleceği üzere, Türk Maliye Sistemine etkileri uzun dönemlere sâri köklü katkılarda bulunmuş, enerji ve mesaisini mesleğine ve ülkesine adanmış müstesna bir şahsiyetti.

Saygıdeğer tarihçi Hüseyin Perviz Pur beyefendiye bu eşsiz eseri bize kazandırmış olması sebebiyle Hesap Uzmanları Camiası adına sonsuz şükranlarımı sunarım. Eserin gelecek nesillere ve okurlarına yararlı olmasını dilerim.

M. Mete USLU
Hesap Uzmanları Derneği
Başkanı

ÖNSÖZ

Değerli okuyucularım ve meslekdaşlarım.

Kitabımızda “verginin derin kuyusu”na indiğimizde orada verginin tek başına bizi beklediğini göremeyeceğiz.

Vergi kanunları mikro düzeyde incelendiğinde bir yorum size yeterli olabilir. Kanun maddesini açık ve net aklınıza yazabilirsiniz. Ve öğrendiğinize kanaat getirirsiniz.

Ancak o madde bir ekonomik olayın içinde karşınıza çıktığında; öğrendiğiniz, aklınıza yazdığınız anlam değişik yorumlara, kararsızlığa götürür sizi.

Gerçek kanun maddesinin anlamına karar vermek için kaynaklarda aramalarınız başlar.

Kanunun gerekçesi, tebliğler, özelemler, sirkülerler, yönetmelikler ve en sonunda yargı kararlarına inersiniz. İşte bu “verginin derin kuyusu” dur.

Bu yazdıklarım bize şunu göstermektedir.

Vergi kanunlarını düzenlemek çok kolay bir uğraşı değildir. Kanun maddesi hangi “ekonomik olay”ın içinde uygulanacaktır.

Bu da bize şu kapalı kapıyı açmaktadır.

Önce ekonomiyi ve ekonominin makro düzeyde geniş piyasa koşullarındaki hareketlerine hakim olmanız gerektiği kanısındayım. Vergi kanunları geniş bir kapsam içinde ele alınmalıdır.

Geçmişten geleceğe doğru ışık tutacak vergi kanunları ekonomi ile uyumlu olması halinde kalıcı olur ve devam eder. Uyum sağlanamadığında vergi kaçağı, mükellef sayısında azalma, kayıt dışı ekonomi gibi faktörler ortaya çıkar. Ve ekonomik kalkınma durur, geriye gider.

Ekonomik koşullar geliştikçe, vergi kanunlarında bu koşullara uyarlanılması için değişiklikler yapılır.

Bu değişiklikler sizlere tarihsel süreçlerle verilecektir.

Kitaplarım, makale ve toplantı sunumlarımda vergi açıklamalarını yaparken bana yol gösteren bir tek “vergi bilimcisi” vardı.

“ÜSTAD ALİ ALAYBEK”

Verginin tek başına düşünülmemesi gerektiğini, ekonomik yapının içinde yapılandırıldığında devlete gerçek katkı sağlayacağını bize öğretti.

Bu öğretimi kapsamında son yazdığım kitabımın adını koyarken fazla düşünmedim. “Osmanlı’dan günümüze Türk Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu” Otopsi Yayınyı 2010.

Kitapta; ekonominin trenin vagonları, lokomotifinde vergi sistemi olduğunu belirttim.

Bu kitabı okumamış olan okurlarımı düşünerek tekrar yazmak gereğini düşündüm. Geri kalmış ekonomilerde vagonların yokuş yukarı çıkabilmesi için lokomotifin önden çekmeye fiziksel güç ve teknik olarak aşırı zorlanma sonunda vagonların kopmaları veya lokomotifin motorunda arızalar olacağı bir gerçektir. Dolayısıyla en uygun yöntem lokomotifin itici gücünü kullanmaktır.

Düzlüğe çıkarıldığında itici güç, çekici güç olarak yerini önde alacaktır.

“Vergi Reform Komisyonu” 1961 yılında kurulurken Ali Alaybek komisyon üyeleri arasında ekonomi sektöründen temsilcileri davet etmiştir.

Hem ekonomi, hem de vergi bilgisinden kendine sonsuz güveni olduğunu altı ciltlik çalışma raporlarını hep beraber irdelediğimizde on yıllık süreçte önce ekonomi, sonra verginin ele alındığını göreceğiz.

1950 yılında götürü vergilendirme sistemine göre düzenlenmiş “kazanç vergisi”nden beyana dayalı üniter vergi sistemine geçerken önemli bir hata yapılmıştı.

1933 yılında Almanya’da faşist Hitler yönetiminden kaçan Yahudi kökenli bilim adamlarının içinde her meslekten kaliteli insanlar vardı. Türkiye’ye aileleri ile beraber geldiler. Önceleri Hitler korkusundan hükümette kararsızlık olsa da Büyük Önder Atatürk’ün emriyle onlara kucak açıldı.

Bu gelenler içinde dünyaca meşhur Maliyeci Prof. Dr. Neumark’ta vardı. Atatürk’ün imzası ile 1 Ağustos 1933 tarihinde Dar-ül-fünun, İstanbul Üniversitesi olarak değiştirildi ve Prof. Neumark İktisat Fakültesini kurdu.

Üniter vergi sistemi kurulması görevi Prof. Neumark’a verildi. O da Almanca eğitim almış Ali Alaybek’i Maliye Teşkilatından beraber çalışmak için seçti.

Alman gelir, kurumlar, vergi usul kanunu Hitler’in harp masraflarını karşılaması için gelişmiş Alman ekonomisine göre düzenlenmişti.

Vergiler aynen tercüme edildi. Ali Alaybek bundan çok rahatsız olmuştu. Nitekim 1961 yılı “Vergi Reform Komisyonu”, Türk ekonomisine uyum sağlayamayan, gelişmesini engelleyen 1950 vergi yasalarının yerine yeniden çalışmalar yapılarak uyumsuzluğun düzeltilmesi amacı ile kurulmuştu.

Komisyonun başkanlığına Ali Alaybek getirildi.

Yukarıda bahsettiğim kitabımın bir bölümünü “ANIT İNSAN – ALİ ALAYBEK” başlığı altında yazdım. Ekonomiye uyumlu modern Türk vergi kanunlarının çıkarılması için yoğun uğraşı veren yaşamını mesleğine adanmış Maliye Bakanlığı, Büyükelçilik, Milletvekilliği tekliflerini reddetmiş hesap uzmanı olarak emekli olduktan sonra da Fahri Baş Hesap uzmanı ünvanı ile Vergi Reform Komisyonu’nda çalışmalarını tamamladıktan sonra Cihangir’deki mütevazı evinde maaşı ile geçinen rahmetlinin ülkemize yaptığı hizmetler unutulmamalı idi.

1936 yılından 1966 yılında emekli olana kadar Hesap Uzmanı, 1966-1972 yıllarında Fahri Hesap Uzmanı olarak otuzaltı yıl çalıştığı Karaköy Necati Bey Caddesindeki Hesap Uzmanları Kurulu binasında 1982 yılında “Ali Alaybek” kütüphanesi açılarak vefa borcu ödenmemeli idi.

Devlette görev yapan meslekdaşlarımı kınamıyorum. Onların yetkilerinin son derece sınırlı olduğunu biliyorum. Ben vergi inceleme kurullarında görev almasam da Maliye Bakanlığında en az sekiz sene çeşitli görevlerde bulundum.

Teşkilattaki kast sistemini gördüm ve yaşadım.

Maliye Teşkilatından Maliye Bakanlığı görevine gelen Bakanlarımızın “Ali Alaybek”i tanıma fırsatını bulamayan veya adını hiç duymamış olanlara çeşitli etkinliklerle tanıtma gayreti gösterilmemesini yadırgıyorum.

Maliye Teşkilatında veya bağımsız çalışan meslekdaşlarımızın tamamının Üstadı tanıdıklarını biliyoruz. Ancak gelecek nesillere onun tanıtımını yapmak Alaybek’in vergi bilgilerini aktararak “Ali Alaybek”i yaşatmak amacıyla bu kitabı yazmak arzusunundayım.

Bana sorabilirsiniz. Sana “Ali Alaybek” denilince en etkileyen öge nedir?

Cevabım gayet kısadır.

15 yaşından 73 yaşına kadar birçok Maliyeci gördüm, tanıdım. Vergi kanunlarının düzenlenmesinde görevli olarak bulundum.

Fakat “mükellefe sıcak, dost elini uzatan” sadece rahmetli üstadımız Ali Alaybek’i gördüm.

1936 yılından 1972 yılına kadar (36) otuz altı yıl Maliye Bakanlığında çeşitli görevlerde ve Hesap Uzmanı olmasının dışında Maliye Bakanlığı, Berlin Büyükelçiliği, özel ve devlet sektöründen gelen hiçbir görevi kabul etmeyerek maddi çıkarlara gözünü kapatan mütevazî hayat yaşayan sadece ülkesine hizmeti ruhuna işlemiş üstün bilgi ve zekaya sahip gelmiş geçmiş en büyük maliyeci idi.

Vergilendirmede kendisine çizdiği yola bakarsak altı önemli prensibini görüyoruz.

- Vergilerin ekonomiyeye uyumu,
- Vergilerin, sosyolojik ve psikolojik yapısı,
- Vergilendirmede “kayıt dışı” ekonominin önlenmesi için vergi yüzdelerinin G.S.M.H göz önünde tutarak düşük yüzdeli olması, gelir dağılımı dengelerinin korunması, adil olması,
- Düşük yüzdelerle mükellef sayısının artırılmasına gayret gösterilmesi,
- Vergi incelemelerinin mükellefte korku yaratan bir baskı aracı olarak kullanılmaması
- Mükelleflerin savunma haklarına geniş bir ortam sağlanarak, yargılamadan önce Maliye bünyesinde uzlaşılmasıdır. (Batı ülkeleri modeli)

Tüm altı öğeyi Ali Alaybek'in "Altı yeşil cildinde" buldum. Devlet Damga Matbaasında (1970) yılında basılan ancak kitapçılarda bugün bulunamayan günümüz ve geleceğe ışık tutacak eseri sizlere özet olarak aktarmayı tercih ettim. 12 yıllık seçkin bir heyet tarafından hazırlanan altı ciltlik eserin kaybolup yok olması büyük bir sorumsuzluk olurdu bizim için. Bize sıcak gözlerle bakan Ali Alaybek üstadın göz renklerini almış altı ciltin herkese yararlı olacağı düşüncesi ile gün ışığına çıkarıyoruz.

Değerli okurlarım ve meslekdaşlarım bu çalışmamın sizlere yararlı olmasını dilerim.

Altı yeşil kaplı ciltlerin toplam sayfa sayısı 2820 (ikibinsekizyüzyirmi) dir. Ciltlerin günümüzde uygulanan ve geleceğe yol gösteren yaklaşık beşyüz sayfa tutan bölümler, seçilerek, şahsi düşünce, yorumlar yapmadan size sunmak; yapmak istediğim hizmetten yararlanmanız ve gelecek kuşaklara da aktarılması bana mutluluk verecektir.

Kitabın kalın olması – şu anda kaç sayfa olacağını bilmiyorum – sizin çalışmalarınızı aksatmayacaktır.

Yarım yüzyıla yakın evlilik hayatımız süresince yazı yazmamda, çalışma hayatımda bana verdiği mutluluk ve destekleri ile değerli eşim Prof. Dr. Necla Pur hanımefendiye, evlatlarım Tolga Özyiğit ile Kızım Leyla Pur Özyiğit'e, bana dede olmanın güzelliğini yaşatan torunum İdil'e,

24 (yirmidört) yıllık beraberliğimizde mesleki kariyerimde bana yol gösteren "canlı mali tarih" İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanım Sezai Onaral ve onun şahsında tüm Yönetim, Denetim ve Disiplin Kurulu üyelerine,

23 yıllık emeği ile bana katkılarını sunan sekreterim Sevil Yanık'a sonsuz teşekkürlerimi sunmayı borç bilirim.

Saygılarımla.

*Hüseyin Perviz Pur
Tuzla-Moda/İSTANBUL
29.11.2014*

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM

ALİ ALAYBEK; ÖZGEÇMİŞİ, ÖZEL YAŞAMI VE ESERLERİ

1. ALİ ALAYBEK ÖZGEÇMİŞİ VE ÖZEL YAŞAMI	3
2. TANIYANLARIN GÖZÜNDEN ALİ ALAYBEK	5
2.1. Prof. Dr. Halil Nadaroğlu'nun Ali Alaybek ile İlgili Anıları ve Görüşleri	5
2.2. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kurucusu Ali Alaybek Üstadımızın Kızı Vicdan Nil (Alaybek) İle Söyleşi	17
2.3. Prof. Dr. Selahattin Tuncer'in Ali Alaybek ile ilgili Görüşleri	23
2.4. Fahri Hesap Uzmanı Orhan Güreli Ali Alaybek'i Anlatıyor	43
2.5. Üstad Ali Alaybek ve Prof. Dr. Fritz Neumark	51
3. SOSYAL, İKTİSADİ VE MALİ SAHADA ALİ ALAYBEK	63
3.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği	63
3.2. Üstad Ali Alaybek'i Ziyaretim	65
3.3. AKİS Dergisi ve Ali Alaybek	67
3.4. Üstad Ali Alaybek İle Prof. Dr. Nicholas Kaldor'un Tartışması	72
4. TÜRK VERGİ VE MALİ SİSTEMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALAR	74
4.1. ABD'li Maliye Uzmanlarının 1950 ve 1963 Yılı Maliye Bakanlığı ve Türk Vergi Sistemi Hakkında Raporları	74
a) A.James N.Martin - Frank C.E. Cush Raporu	74
b) White Heyeti Raporu	87
4.2. VERGİ REFORM KOMİSYONU VE ALİ ALAYBEK RAPORU	97
a) Sistem Bakımından Teşkilat Reformu	98
b) Hazırlanmış Ön Tasarının Esasları	100
c) Ön Tasarı Hakkındaki Görüşlerimiz	106
4.3. Ali Alaybek Üstad'ın Bazı Yazıları ve Sonsöz	119

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ REFORM KOMİSYONU ÖZET RAPORLARI

1. GİRİŞ VE GENEL BİLGİLER	143
1961-1972 YILLARI ARASINDA VERGİ REFORM KOMİSYONUNDA GÖREV ALANLAR	144
VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ KONUSU VE KABUL TARİHLERİ	145

VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ GENEL FİHRİSTİ	152
2. VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ ÖZETLERİ CİLT 1	157
GENEL VERGİ REFORMU RAPORU	
Genel Görüşler	163
Çağdaş Vergi Sistemi	169
Reformun Gayesi	175
GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ RAPORU	
Verginin Ekonomik Fonksiyonuyla İlgili Tedbirler	185
Gelir Vergisi	206
Kurumlar Vergisi	229
İHRACATIN KORUNMASI VE TEŞVİKİ İLE İLGİLİ FİSKAL TEDBİRLER HAKKINDA ÖZEL RAPOR.....	239
MALİ YARGI HAKKINDA ÖN RAPOR	247
GENEL VERGİ REFORMUNA KARŞI YÖNELTİLEN TENKİTLERE CEVAP.....	255
3. VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ ÖZETLERİ Cilt 2	307
Yatırım İndirimi Hakkında Not	337
Maliye Bakanlığınca Hazırlanan Gelir Ve Kurumlar Vergileri İle Vergi Usul Kanunu Tadil Tasarıları Hakkında Özel Rapor (Maliye Çalışma Grubu)	343
Serbest Hesap Uzmanları Kanun Tasarısı Ve Gerekçesi	375
4. VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ ÖZETLERİ Cilt 3	425
Damga Vergisi Kanun Tasarısı Ve Gerekçesi	427
Maliye Bakanlığı İç Gelirler Teşkilatının Reformu Vergi Reform Komisyonu (Maliye Çalışma Grubu)	439
5. VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ ÖZETLERİ Cilt 4	479
Vergi Reformunun Manası Ve Muhtevası ve Türkiye’de Vergi Reform Hareketleri	481
6. VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ ÖZETLERİ Cilt 5	505
Tarım Fiskalitesi Hakkında Rapor	509
Kurumlara Ait Kar Hisselerinde Stopaj Meselesi Hakkında Rapor	529
Gelir Vergisine İlişkin Müteferrik Konular Hakkında Rapor	541
Vergi Usul Hukuku Reformuna Giriş	579
Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarısı Hakkında Mütalaa	589
7. VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ ÖZETLERİ Cilt 6	625
Türk Vergi Sisteminde Ortalama Kar Haddi (OKH) Metodunun İslahı Hakkında Rapor	627
Vergi Reform Çalışmaları Hakkında Memorandum	651

BİRİNCİ BÖLÜM

ALİ ALAYBEK;
ÖZGEÇMİŞİ, ÖZEL YAŞAMI VE ESERLERİ

1. ALİ ALAYBEK ÖZGEÇMİŞİ VE ÖZEL YAŞAMI:

Ali Alaybek eğitilmiş bir ailenin dört çocuğundan ikinci çocuk olarak 1901 yılında o tarihte Osmanlı İmparatorluğunun sınırları içinde bulunan Selanik'te dünyaya geldi. Daha sonra aile İstanbul'a taşındı.

Babası Dr. Rıza Servet Bey İstanbul'un tanınmış hekimlerinden biri olarak Cerrahpaşa Hastanesinin kurucuları arasında yer alır.

Dr. Rıza Servet Bey Jön Türk'lerden idi. Tıbbiyenin son sınıfında iken Paris'e kaçmış orada tahsilini tamamladıktan sonra Selanik'e gelip yerleşmiş. Ancak daha sonra Alaybek ailesi Selanik'ten İstanbul'a göç ederek yaşamlarına devam etmiştir.

Ali Alaybek orta öğrenimini İstanbul'un önemli okullarından Fransız Saint Joseph Lisesinde tamamlamış ve buradan 1916 yılında mezun olmuştur. Daha sonra Alman Lisesine devam etmiştir.

Burayı da başarı ile tamamlayan Ali Alaybek'i babası, ekonomi öğrenimi için, Birinci Dünya Savaşından sonra 1918 yılında Almanya'ya gönderiyor. Fakat bir süre sonra, ailenin mali sıkıntıya düşmesi nedeniyle Alaybek eğitimini yarıda keserek Türkiye'ye dönmek zorunda kalıyor. Bu kez İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebine kaydolan Alaybek, 1924 yılında buradan mezun olmuştur. 1924-1925 yıllarında askerliğini yapmıştır. Bir süre şirket-i Hayriye, Bakırköy Çimento Fabrikası ve Ankara Gaz Maske Fabrikasında çalıştıktan sonra, 1936 yılında kamu kesimine dönerek, İstanbul Muamele Vergi Dairesi Müdürlüğü emrinde Hesap Mütahassısı olarak göreve başlar ve bir süre sonra bu bölümün şefi olur. Ali Alaybek'in oniki senelik özel sektör çalışmaları liberal ekonomi düzeninde uygulama yöntemlerine ivme kazandırmıştır.

Bu tecrübenin yararı "Vergi Reform Komisyonu"nda kanunların hazırlanmasında vergilerin ekonomiye uyumunu ve maliyenin mükellefe olumlu yaklaşımı önerilerine katkı sağlamıştır.

Ali Alaybek'in üç yıl Almanya'da ekonomi eğitimi alması ve özellikle dünyaca ünlü Keynes'in ekonomi ile vergiciliğin ince noktalarını birleştirerek vergi nosyonunu ilerletmesi ona gelecekte birçok kapıların açılmasına yardımcı olmuştur.

Üstadı ziyaretine gittiğimde salondaki üç duvarı kapsayan kütüphanesinin üçte ikisi çeşitli yabancı dilde yazılmış vergi ve ekonomi ile ilgili kitaplardı.

1950 yılında Üniter Vergi sistemine geçişte Prof.Dr.Fritz Neumark'ın sosyalist düşüncesine karşı liberal sosyal demokrat tavrını koyması Neumark'ın aşırılığını önlemiştir.

Ali Alaybek'in bir diğer bilim adamı ile tartışması: Devlet Planlama Teşkilatı'nın Maliye Bakanlığı'na emr-i vaki yaparak Macar asıllı İngiliz Maliye bilimcisi Prof. Dr. Nicolas Kaldor'un "tarımın potansiyel verim teorisine göre vergilendirme sistemine karşı çıkararak raporun geri çekilmesinde bütün sorumluluğu tek başına yüklenerek başarı elde etmiştir.¹

Detaylı açıklama ilerideki sayfalarda yapılacaktır.

Ali Alaybek 1936 yılından 1945 yılı Mayıs ayı sonuna kadar dokuz yıla yakın bir süre ile Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı olarak İstanbul Muamele Vergileri Müdürlüğünde görev yapmıştır. 1940'lı yılların ortalarından itibaren kazanç ve muamele vergilerinin çağın gerisinde kalması, mali ihtiyaçlara yeterince cevap veremez hale gelmesi nedeniyle, bu alanda yeni bir reforma gidilmesi, bunlar yerine modern gelir ve kurumlar vergisi ile vergi usul kanunlarının kabulü ve muamele vergisinin ıslahı şeklinde yeni bir akım ve çalışmalar başlamıştır. Bu reforma paralel olarak yeni bir vergi denetim sisteminin kurulması düşünülmüş ve 29.05.1945 tarihinde yürürlüğe giren 4709 sayılı Yasa ile Teftiş Kuruluna paralel, vergi denetimi ile görevlendirilmiş Hesap Uzmanları Kurulu ismi altında yeni bir örgüt kurulmuştur. Bu yasanın geçici maddesi ile o tarihe kadar kazanç ve muamele Hesap Mütahassısı olarak ayrı ayrı görev yapan elemanlar, bir defaya mahsus olmak üzere, yeni Hesap Uzmanları kadrosuna atanmışlar ve ikili ayırım sona ererek tek çatı altında toplanmışlardır. 4709 sayılı Yasanın uygulanmaya girmesinden sonra Ali Alaybek (1) kıdem No.lu Müşavir Hesap Uzmanı olarak, İstanbul Muamele Vergileri Müdürlüğündeki bütün ekibi ile birlikte, Hesap Uzmanları İstanbul Grubuna katılmış ve bu Grubun Başkanı olmuştur. Şurasını da belirtelim ki bu değişimde, o tarihlerde İstanbul Muamele Vergisi Müdürü olarak görev yapan eski mesai arkadaşı Adil Yücefer üstadı da yeni Hesap Uzmanı olarak kadrosuna almış ve centilmence bir vefakârlık örneği göstermiştir.²

Ali Alaybek Cihangir'deki mütevazı evinde eşi Samiye Hanım ve kızı ile yaşamıştı. Vergi ile yoğrulmuş kafasını dostları ile toplanarak dinlendirmek amacıyla özellikle Beyoğlu'na çıkardı.

Cihangir'deki evi Karaköy ve Beyoğlu'nun tam ortasında kalıyordu. Herhangi bir taşıta binme gereği duymuyor, aynı zamanda yürüyüş yapabiliyordu.

1 Akis Dergisi – Metin Toker'in İktisat ve Mali Sahada Makalesi 11 Aralık 1961. Sayı 389 Ankara. (Kapak resmi Ali Alaybek)

2 Prof. Dr. Selahattin Tuncer – Vergi Dünyası Dergisi – Şubat 2009 Sayı 330. İstanbul.

2. TANIYANLARIN GÖZÜNDEN ALİ ALAYBEK

2.1. Prof. Dr. Halil Nadaroğlu'nun ALİ ALAYBEK ile ilgili ANILARI ve GÖRÜŞLERİ

Özel yaşamındaki Ali Alaybek'i onunla Vergi Reform Komisyonunda onbir yıl beraber çalışmış İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'nde maliye hocam olan rahmetli Prof. Dr. Halil Nadaroğlu'ndan aktarıyorum.

Rahmetli hocamızın Ali Alaybek anıları ve tanıtımı yapmadan kısaca özgeçmişini sunuyorum:

Prof. Dr. Halil Nadaroğlu (d.1926, İstanbul – ö. 15 Aralık 2001)

İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret mektebi'nden 1946 yılında mezun olmuştur. 1958 yılında Fransa Caen Üniversite'nde iktisat doktorasını vermiştir. 1963'te İstanbul İktisadi ve Ticari ilimler Akademisi'nde doçent ve 1969 yılında profesör olmuştur. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü başkanlığı ve 1993-1997 yıllarında Bakanlar kurulu kontenjanından YÖK üyeliği görevini yürütmüştür. Kamu Maliyesi üzerine çeşitli eserleri de bulunan ve Fransızca bilen Nadaroğlu evli idi.

Hocam Nadaroğlu, Ali Alaybek'ten yirmibeş yaş küçük idi.

Yaşamının elli beş yılını herhangi bir özel sektörde görev almaksızın sadece Maliye ile ilgili çalışmalar yapmış, özellikle Ali Alaybek'in daima yakınında olmuş ve bir nevi özellikle "Vergi Reform Komisyonu"nda asistanlığını yapmıştır.

Bu bölümde "Anıt İnsan" Ali Alaybek'in yaşamı, görüş katkı ve önerileri ele alınacaktır.

Vergi Dünyası Dergisi'nin Sorularını Prof.Dr.Halil Nadaroğlu Cevaplandırmıştır.

Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nun 1950 yılında yürürlüğe girmesiyle ülkemizde büyük bir vergi reformu hareketi başlamıştır. Bu hareketin devamında maliye ve vergi tarihimizin en önemli olaylarından birisi olan "Vergi Reform Komisyonu", 1961 yılında kurularak faaliyetine başlamıştır. Vergi Reform Komisyonu'nun görevleri, Vergi Reform Komisyonu Raporlarının önsözünde şu şekilde ifade edilmiştir: "...yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek ve bilhassa girilen reformu korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen şartlara ve münasebetlere intibak ettirmek üzere, kompetan bir reform heyetinin devamlı ilmi çalışmalarına ihtiyaç duyulmuş ve bu misyonu ifa etmek üzere, İstanbul'da 1961 yılında tam selâhiyetli Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur". Böyle önemli bir işlev üstlenen Komisyon, 1972 yılına kadar 11 yıl kesintisiz olarak faaliyetini sürdürmüştür. Vergicilik tarihimizde önemli bir yeri olan Vergi Reform Komisyonu ve bu Komisyonun kuruluşundan sona erişine kadar başkanlığını yapan Ali Alaybek hakkında, uzun yıllar bu Komisyonun üyeliğini

yapan ve çalışmalarına aktif olarak katılan Profesör Dr. Halil Nadaroğlu ile yapılan söyleşi, o günlerin heyecanını dinamizmini ve idealizmini bizim de duyumsamamızı sağladı. Konuyla ilgilenenlerin de aynı duyguları paylaşacağını umuyoruz.

SORU: Vergi Reform Komisyonu'nun kuruluş nedenleri nelerdir? Neden böyle bir harekete gerek duyuldu?

- Yasama Organında 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan mali reform kanunları manzumesi, 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. 1953 yılında Tahsili Emval Kanunu'nun yerini alan Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu da bu kategoride mütalaa etmek gerekir. Bu dönemde Gelir Vergisi Reformunu gerçekleştirmek hiç de kolay olmamıştır. Çeşitli değişiklikler ve zamlar sebebiyle içinden çıkılmaz bir hal almış bulunan randıman vergisi niteliğindeki Kazanç Vergisi'nin yerine çağdaş ve ileri bir vergi olan şahsileştirilmiş artan oranlı üniter gelir vergisinin konulmasına şiddetle karşı çıkan tutucu bazı çevreler, bu verginin nazi ve faşist vergisi olduğunu dahi iddia etmişlerdir. Gelir Vergisi'nin hazırlanması ve kabul edilmesi hususlarında başından sonuna kadar büyük emeği geçen ve davanın en hararetili savunucusu olan Ali Alaybek ile bu konudaki çalışmalarda kendisini destekleyen ve bilimsel katkılarda bulunan Neumark'ın 1950 büyük mali reformundaki payları gerçekten unutulamaz niteliktedir. 1950-1960 döneminin büyük reformları 1956 yılında kabul edilip 1957 yılında uygulanmasına başlanılan Gider Vergileri ile tamamlanmıştır.

Bu süreçte yer alan en önemli olumsuzluklardan birisi, tarım kesiminin gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmasıdır. Tarım kesiminin Gelir Vergisi dışında bırakılması ne yazık ki basit bir başlangıç kusuru değildi. Kanımızca, politik sebepler, özellikle 1950 seçimlerindeki oy endişesi, çerçevesinde teknik mazeretler ileri sürülmek ve asıl niyet gizlenmek suretiyle gerçekleştirilmiş bir tasarruf idi. Bunun teknik gerekçesi, tarım kesimindeki yükümlülerin gelir vergisi uygulamasına intibak edecek gelişmişlik düzeyinde bulunmaması olarak açıklanıyordu. 1950'den 1960'a kadar devam eden on yıllık dönem, tamamen yeni ve modern bir hüviyete kavuşan Türk Vergi Sistemi için bir tecrübe ve gözlem devresi olmuştur. Hemen ifade edeyim ki, sözü geçen dönemde kat edilen büyük aşamaya rağmen, 1960'larda ısrarla Türk Vergi Sistemi'nin yine de yeni bir reforma muhtaç bulunduğundan söz ediliyordu. Bunun en büyük nedeni, vergi gelirlerinde meydana gelen artışın yeterli olmadığı, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılamadığı eleştirileriydi. Vergi yükünün bütün ağırlığının vergi kaçırma imkanı bulunmayan ücretliler ile vergisini dürüst olarak ödeyen az sayıdaki yükümlünün sırtına yüklendiği yönünde oldukça yoğun eleştiriler geliyordu.

Oysa, 1951'de 209, 2 milyon TL olan Gelir Vergisi hasılatı 1960'da, 1.831, 8 milyon TL'ye; sözü geçen verginin Devlet gelirleri içindeki nispi payı da % 15, 4'den % 28, 9'a yükselmişti. Buna rağmen, yaygın bir kanıya göre vergi hasılatında meydana gelen artış yeterli değildi. Bunun yanı sıra vergilerin "bir maliye

politikası aracı olarak iktisadi kalkınma amacı doğrultusunda daha etkin bir şekilde kullanılması” gerektiği yönündeki istekler de yeni bir vergi düzenlemesi ihtiyacını arttırıyordu. Sonuç olarak, 1960 yılının sonunda Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yeniden yazılmaya başlandı. Aynı dönemde Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da önemli değişiklikler yapıldı. Sözü geçen girişimlerin amacı bryandan toplam vergi gelirlerinde bir artış sağlamak, öte yandan da vergi yükünü daha adil bir şekilde dağıtmak idi. Bu amaçlarla getirilen tedbirlerin başlıcaları, evvelce politik nedenlerle vergi dışında bırakılan tarım kesiminin Gelir Vergisi Kanunu içinde vergilendirilmeye başlanmış olması ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla bir güvenlik tedbiri olarak “servet beyanı” müessesesinin getirilmiş olmasıdır.

Vergi kanunlarında yapılan sözü geçen değişiklikler o tarihlerde büyük tepkilerin doğmasına sebep olmuştur. Özellikle servet beyanı müessesesi 27 Mayıs İhtilali ortamında fevkalade büyük reaksiyon ve korku yarattı. Servet beyanı aslında beyanın doğruluğunu kontrole yarayan bir sistem olmasına rağmen, İhtilal ortamında her şeye el konulacak şüphesi getirdi. Aslında iyi niyetli girişilmiş bütün bu çabaların en önemli kusuru çok aceleye getirilmiş olmasıdır. Hiç bir araştırmaya ve danışmaya dayanmadan büyük bir acele ile yeniden yazılmış kanunlarda hata yapmamak esasen mümkün olamazdı. Nitekim, kısa bir süre sonra önemli sayılabilecek bazı değişiklikleri gerçekleştirmek kaçınılmaz bir hal almıştır. Bu koşullar karşısında, devrin Maliye Bakanı Kemal Kurdaş, vergi sistemini bütünüyle incelemek ve önerilerde bulunmakla yükümlü bir Vergi Reform Komisyonu’nun 1961 yılında İstanbul’da çalışmalarına başlamasını uygun görmüştür.

SORU: Vergi Reform Komisyonu’nun kompozisyonu nasıl belirlendi?

- Vergi Reform Komisyonu 15 kişiden oluşmaktaydı. Komisyon Başkanı sürekli olarak Ali Alaybek’di. Üye kompozisyonu süreç içinde sürekli değişmekle beraber genellikle 4 Hesap Uzmanı, 4 Maliye Müfettişi ve 6 Odalar Birliği ve Üniversite temsilcisinden oluşmaktaydı. Hatırladığım kadarıyla bu Komisyonunda sürekli görev yapan iki kişi, Adil Yücefer ve Orhan Güreli’dir. Her ikisi de Ali Alaybek Bey’in yakın dostu olup, sağ ve sol elleri gibi çalışmakta, sürekli yanında bulunmaktaydılar. İlhan Uçkun da başlangıçta Maliye Bakanlığı temsilcisi olarak yer alırken sonradan Hesap Uzmanlığından ayrılmış ve Odalar Birliği temsilcisi olarak Komisyonunda yer almıştır. Zaman içinde Üyelerde değişiklikler olmasına karşın çalışmalarda en küçük bir aksama olmamıştır. Komisyon’un üyeleri Maliye Bakanlığı tarafından Ankara’da belirleniyordu. Ali Alaybek de dahil olmak üzere Komisyon’da çalışan üyelerin hiç biri üye belirlemesine karışmadılar.

SORU: Vergi Reform Komisyonu sürekli İstanbul’da mı toplandı? Komisyon’da İstanbul dışından üyeler var mıydı?

- Vergi Reform Komisyonu, sürekli olarak Hesap Uzmanları Kurulu’nun İstanbul’da Necatibey Caddesi’nde 59 numaradaki Grup binasında toplandı. Toplan-

tiları 2. katta kütüphanenin yanındaki geniş toplantı salonunda yapıyorduk. Toplantılar haftada 2 kez yapılırdı. Komisyon'da İstanbul dışından üyeler de vardı. Bunlar toplantı günlerinde İstanbul'a gelirlerdi. Ankara'dan gelenler arasında şu anda aklıma Adnan Başer Kafaoğlu geliyor. Kendisi tüm toplantılara Ankara'dan gelirdi. Ankara'dan gelen başka üyeler de vardı, ancak çoğunluk İstanbul'dandı. Hesap Uzmanı ve Maliye Müfettişi olarak Komisyonda yer alan üyeler, bu görevleri sırasında başkaca bir iş, inceleme yapmaz, turneye çıkmaz, sadece Komisyon'daki görevleriyle ilgilenirlerdi.

SORU: Komisyon'daki tartışmalarda Ali Alaybek'in üyeler üzerindeki etkisi nasıldı?

- Komisyonda üyeler arasında zaman zaman farklı görüşler çıkabiliyordu. Ali Alaybek, bilgisi ve davranışlarıyla olağanüstü bir kişilikti. Görüşleri üzerinde kesinlikle baskı yapmaz, karşı görüşlere de son derece saygılı davranırdı. Burada sizlere iki anımdan bahsetmek istiyorum. 1967 yılında Ali Bey, ekolojik harcamaların Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gider olarak kabul edilmesi önerisini getirdi. Bu öneri karşısında bir üye "böyle önemsiz konuların Gelir Vergisi Kanunu'na dahil edilerek yapının bozulmaması gerektiği" şeklinde biraz sertçe bir görüş bildirdi. Ali Bey manolya gibi dokunulduğunda solan çok nazik bir adamdı. Bu çıkış karşısında hiç sesini çıkarmadı. O sırada Komisyonda herkes fısıldayarak ekoloji ne demek diye birbirine soruyordu. 20 yıl sonra bu sert çıkışı yapan arkadaşla bir kez daha karşılaştık. Kendisi bana, "Hocam, ben o gün çok sert bir eleştiri getirmiştim, ama ekolojinin ne demek olduğunu ben de bilmiyordum. Şimdi ekolojinin önemi arttıkça, gündeme geldikçe vicdan azabı duyuyorum" dedi.

Vergi Reform Komisyonu'nda çalışmalar genellikle konular itibariyle paylaşım yapılarak sürdürülüyordu. Konuyu hazırlayacaklar, kaleme alacaklar önceden belirleniyordu. Bu çalışmalar sırasında bir konu Ali Bey ile bana gelmişti.

Benim Ali Bey'e danışarak hazırladığım ön rapor, müzakereler sonunda tamamen aksi istikamette gelişti. Bizim öneriler reddedildi, başka öneriler getirildi. Ben çok sinirlendim ve "ben bunu yazmam, kaleme almam" dedim. Ali Bey bana döndü ve "biz aynı şeyi paylaştık ve savunduk ama azınlıkta kaldık. Şimdi bu tür çalışmalarda yapılması gereken şey azınlıkta kalsan dahi, katılmadığın şeyi bir Komisyon kararı olarak kendi tezinmiş gibi, katıldığın bir kararmış gibi çok daha güçlü olarak savunmak ve yazmaktır" dedi. Bu benim için çok büyük bir dersti.

SORU: Vergi Reform Komisyonu'nun çalışmaları diğer çevrelerden nasıl tepki gördü?

- Komisyon başta Parlamento olmak üzere ilişkili olduğu bütün birimlerle genelde uyum içinde çalıştı. Tartışma yaratan en önemli olay, Devlet Planlama Teşkilatı'nın Komisyona bir tepki olarak gerçekleştirdiği çalışma ve bu çalışmayı içeren gizli raporu olmuştur. O zaman DPT'nin müsteşarı eski bir Hesap Uzmanı idi. Aynı dönemde Vergi Reform Komisyonu'nun raporları yayınlanmaya başlayıp,

oldukça büyük bir ilgiyle karşılanmıştı. Hatta Meclis'teki Vergi Komisyonu, Vergi Reform Komisyonu'ndan geçmeyen tasarıyı görüşmüyordu. DPT bu duruma tepki gösterdi. DPT'nin yaklaşımı daha koyu bir devletçilik yönündeydi. Bazı akademik çevrelerden de DPT'ye destek vardı. Bu dönemde DPT Dünyaca ünlü Macar kökenli iktisatçı Nicholas Kaldor ile irtibata geçti.

Kaldor, Macaristan'daki rejim değişikliğinden sonra Macaristan'ı terk eden, Cambridge Üniversitesi'nde iktisat kürsüsünün başkanı olan, aynı zamanda İşçi Partisi'nin danışmanlığını yapan çok değerli bir iktisatçıydı. DPT, Kaldor'un 20 gün Türkiye'de kalarak bir rapor yazmasını sağladı. Kaldor, bu çalışması sırasında sadece DPT ile temas etti, onların verdiği bilgileri değerlendirdi. Hazırlanan rapor, gizli kaydıyla zamanın Başbakanı İsmet İnönü'ye verildi. Rapor gizli olmasına rağmen bir hafta içinde bir çok insanın eline geçmişti.

Kaldor çok büyük bir iktisatçıydı, sıradan bir adam değildi, ama hazırladığı rapor büyük tepki topladı. Özellikle, tarım kesimi için önerdiği, potansiyel hasıla üzerinden artan oranlı vergi alınması görüşü çok eleştirildi. Kaldor, bu konuda, matrahı her bir bölgenin ve her bir arazi tipinin ortalama safi zirai hasılası olan artan oranlı bir verginin uygulamasını önermiştir. Önerilen bu vergi, herhangi bir toprak parçasının fiili hasılatından ziyade tahmine dayalı potansiyel hasılasını esas almaktaydı. Potansiyel hasıladan kastedilen husus, toprağın ortalama bir etkinlikle işletilmesi halinde yaratacağı hasılaydı. Burada, ekilmeyen boş arazi üzerinden de vergi alınması gerektiği, bu vergiyi ödeyemeyenlerin topraklarını satmak zorunda kalacakları ve böylece toprak reformunun doğal bir akışı içinde gerçekleşeceği iddia ediliyordu. Bu rapora karşılık olarak Ali Alaybek 30 sayfalık bir cevap yazısı hazırladı. Bu cevap yazısı 6 ciltlik Vergi Reform Komisyonu Raporlarının içinde de vardır. Ali Bey cevap yazısında, "Türkiye'de arazi kadastro-sunun olmadığını, arazinin vasat bir etkinlikle ekilmiş olması durumunda getireceği farzedilen potansiyel gelir üzerinden nasıl vergi alınabileceğinin hesaplanmasının mümkün olmadığını; toprak reformunun bu şekilde yapılması iddiasının tamamen Türkiye'nin koşullarını bilmemekten kaynaklan- dığını, zira vergi ödeyememe nedeniyle arazi satışına gidilmesi halinde, alıcıların yoksul çift-çilerden ziyade daha büyük toprak sahipleri olacağını" belirtti. İhtilaf büyüyünce zamanın Başbakanı İsmet İnönü, Avrupa Prodüktivite Merkezi'nden Türkiye'ye uzman gönderilme- sini istedi. Bunun üzerine 2 kişilik bir heyet Türkiye'ye geldi ve iki buçuk ay burada kaldılar. Bu iki kişiden Profesör Schmolders iyi bir finans uzmanı ve Köln Üniversitesi'nin dünyaca ünlü hocasıydı.

Diğer kişi Profesör Senf, International Institute of Public Finance'in Genel Sekreteri ve aynı zamanda Saarbrücken Eyaleti'nin Maliye Bakanıydı. Bu çalışmaları finansmanı da tamamen Avrupa Prodüktivite Merkezi tarafından sağlandı. Bu heyet, çalışmaları sırasında Vergi Reform Komisyonu Maliye Bakanlığı, Odalar Birliği DPT, üniversiteler ile temas etti, toplantılar yaptı. İnceleme ve toplantılar

sonunda da bir rapor düzenleyip İsmet Paşa'ya verdiler. Bu rapor Maliye Bakanlığının arşivlerinde vardır.

Esasta olumlu görüşler içeren bu raporda bir takım eleştiriler ve öneriler de vardı. Eleştirilerden birisi, "Türkiye'de vergi rezervlerinin büyük ölçüde dolaylı vergilerde ve özellikle de akaryakıttan alınan vergilerde olduğu, bunların da yeterince vergilen- dirilmediği" yönündeydi ve zaman onların haklı olduğunu gösterdi. Vergi Reform Komisyonu açısından ise raporda oldukça olumlu saptamalar vardı. Hatta Vergi Reform Komisyonu'nun örnek olarak alınması için Birleşmiş Milletler'e teklif götürüleceği de raporda yer alan bir husustu. Bütün bu olayların sonunda İsmet Paşa bu işle ilgili olarak bir toplantı düzenledi. Vergi Reform Komisyonu'ndan Ali Alaybek bu işle ilgili olarak Ankara'ya gitti. Ali Bey İstanbul'dan ayrılmayı hiç sevmezdi. Bu toplantıya gidişi istisnai olarak İstanbul'dan ayrıldığı olaylardan birisiydi. Toplantıya DPT'den yetkililer de geldi. Toplantının sonunda İsmet Paşa tercihini Vergi Reform Komisyonu'ndan yana koydu. Bunun üzerine Müsteşar da dahil olmak üzere DPT'nin üst kademe yöneticileri istifa ettiler.

Birkaç yıl sonra Kaldor ile Budapeşte'de İktisatçılar Toplantısı'nda bir kez daha karşılaştık. Şayet yanlış hatırlamıyorsam, Memduh Yaşa ve yanılmıyorsam Orhan Dikmen de vardı. Bir ara Kaldor söz aldı ve iki sene evvel Türkiye'ye gidip bir takım tetkikler yaptığından bahsetti ve bazı tespitlerde bulundu. Bunun üzerine Neumark, Kaldor'a "siz Türkiye'ye kaç defa gittiniz?" diye sordu. Kaldor, "bir kez" cevabını verdi. Neumark, "orada kaç gün kaldınız?" diye bir soru daha sordu. Kaldor, "20 gün" cevabını verdi. Bunun üzerine Neumark, "Ben 21 sene kaldım. Türkçe'yi mükemmel öğrendim. Türkçe kitaplar yazdım. Ülkenin koşullarını çok iyi bilirim ama sizin yaptığınız tespitleri yapma cesaretini kendimde bulamam" dedi.

SORU: Vergi Reform Komisyonu raporlarında dikkat çeken bir durum, bir çok konuda diğer ülke uygulamalarından örnek verilmesi. Bu çalışmalar için oldukça geniş araştırma ve güncel kaynağa ihtiyaç olduğu açık. O günkü koşullarda bu kaynak ihtiyacı nasıl çözüldü?

- Ali Alaybek, Almanca ve Fransızca'ya fevkalade hakimdi. İngilizce'yi de mesleğini takip edecek kadar biliyordu. Yabancı ülkelerdeki uygulamayı sürekli çok yakından takip ediyordu. Kendisi evinde de çok büyük bir kütüphaneye sahipti ve burada bir çok yabancı dilde yazılmış kitabı vardı. Vergisel ve ekonomik konulardaki gelişmelere çok hakimdi. Bunun dışında güncellik açısından yabancı yayınlara abone olmuş olabilir, bunu ben de bilmiyorum. Ali Bey'in dışında dil bilen akademisyen olarak ben de vardım. Ayrıca, İlhan Uçkun'un da çok iyi Fransızcası vardı ve kendisi çok parlak bir zekaydı. Kuşkusuz yabancı dil bilen diğer üyeler de vardı.

SORU: Vergi Reform Komisyonu'nun faaliyetine 1972 yılında son verildiğinde, Komisyon işlevini tamamlamış mıydı, yoksa bir süre daha faaliyette bulunması yararlı olur muydu?

- Komisyon faaliyetine devam edebilirdi, ama o zamanki şartlar kuruluştaki şartlara göre çok farklı hale gelmişti. Ali Bey faktörü çok önemliydi. Ali Bey emekli olmuştu ve artık Maliye Bakanlığı kontenjanından değil, Odalar Birliği kontenjanından Komisyonda yer alıyordu. Bunun dışında siyasiler sürekli kendi görüşleri doğrultusunda mütalaa istemeye başlamışlardı. İstekleri de tabii ki yerine getirilmiyordu ve bu durum sıkıntı doğuruyordu. Bu konjonktürde dönemin Maliye Bakanı, sanırım Ziya Müezzinoğlu idi, bu işin sonuçlandırılma zamanı geldi diye düşündü herhalde. Böylece 1972 yılında Komisyonun çalışmaları fiilen sona ermiş oldu.

SORU: Kuruluşundan sona erişine kadar olan süreci değerlendirdiğimizde Vergi Reform Komisyonu'nun yerine getirdiği en önemli işlev ne olmuştur?

- Vergi Reform Komisyonu, Türk vergiciliğinde çok önemli bir aşamadır, bir dönüm noktasıdır. Komisyon başlı başına bir inancın, bir felsefenin tertipçisidir. Yaptığı çalışmalarla toplumu aydınlatmış. Parlamento'dan gelen sorulara verdiği cevaplarla ve verdiği bilgilerle Yasama organını önemli ölçüde etkilemiştir. Hatta öyle bir durum oluşmuştu ki, Meclisteki Vergi Komisyonu, Vergi Reform Komisyonu'nun görüşü alınmadıkça Meclis'te görüşme yapmıyordu. Bu nedenle zaman zaman Maliye Bakanı dahi Komisyon'a gelerek yapmak istediği düzenlemeler konusunda Komisyon'dan olumlu görüş almak istiyordu. Vergi Reform Komisyonu 10 yılı aşkın süren çalışmaları sonucunda ülkemizin vergi yapısına yön vermiş ve düzenlemelerin yerleşmesini sağlamış, tüm çalışmalarını tarafsızlık içerisinde sürdürmüş, üyelerinin her biri konusunun uzmanlarından oluşmuş bir komisyondu.

Türk vergiciliğinde ayrı bir görüş ve felsefenin temsilcisi ve savunucusu haline gelen Vergi Reform Komisyonu'nun temel yaklaşımı: (Tarafımızdan büyük yazılmıştır.)1. VERGİDEN OPTİMAL HASILAYI SAĞLAMAK, 2. VERGİ SİSTEMİNİ SOSYAL VE EKONOMİK FONKSİYONLARINI YERİNE GETİRECEK ŞEKİLDE DÜZENLEMELİK, 3. VERGİ KANUNLARINI KOLAY, ANLAŞILIR, AÇIK VE BASİT HALE GETİRMEK, 4. VERGİ HUKUKUNU DEMOKRATİK PRENSİPLERE GÖRE DÜZENLEMELİK YÖNÜNDE OLMUŞTUR. VERGİ REFORM KOMİSYONU ÖNERİLERİNDE DAİMA MÜKELLEFLERİN TASARRUFLARINI VE YATIRIMLARINI VERGİ YOLUYLA TEŞVİK ETMEYİ ÖNEMLİK GÖZÖNÜNDE BULUNDURMUŞTUR. BU NEDENLE KOMİSYON KISA VADEDE VERGİ HASILATINDA AZALMAYA SEBEP OLABİLECEK BAZI VERGİ İNDİRİM TEDBİRLERİNİ ÖNERMEKTEN DE ÇEKİNMEMİŞTİR. BUNLARIN EN ÖNEMLİLERİ, YATIRIM İNDİRİMİ, HIZLANDIRILMIŞ AMORTİSMANIN BİR TÜRÜ OLAN DEĞRESİF AMORTİSMAN, İHRACATTA VERGİ İADESİ, TARIMA KONULMUŞ GELİR VERGİSİ KAPSAMININ DARALTILMASI GİBİ HUSUSLARDIR. Bu arada özellikle belirtmek istediğim bir husus, Ali Alaybek'in Vergi Reform Komisyonu'nun kurucusu ve başkanı olmasıdır. Ali Bey olağanüstü bir insandı. Ali Bey olmasa Komisyon bu kadar güçlü olmaz, çalışmalar da bu kadar etkili sonuç yaratmazdı.

Vergi Reform Komisyonu'nun çalışmalarını gösteren 6 ciltlik "Vergi Reform Komisyonu Raporları" adlı eser, Komisyon'un faaliyetlerinin günümüzde izlenebilmesi imkanını yarattığı için çok önemlidir. Bu ciltlerin hazırlanması ve yayınlanmasında en büyük çaba Orhan Güreli'ye aittir.

SORU: Şu anda faaliyette bulunan ve sizin de başkanlığını yaptığınız "Vergi Konseyi"ni, işlevi bakımından "Vergi Reform Komisyonu"nu ile karşılaştırmak mümkün müdür?

- Bugünkü Vergi Konseyi, Maliye Bakanı Sayın Sümer Oral tarafından kurulmuş olup, Maliye Bakanı'na bağlı bir istişare organı gibi çalışmaktadır. İstişare organı bir yandan Bakan ve Gelirler Genel Müdürü'nün sorduğu sorulara cevap vermekte, görüş bildirmekte, araştırma yapmakta diğer yandan re'sen bazı konuların tartışılması gerektiğini Bakan'a ve Gelirler Genel Müdürü'ne iletmektedir. Bu yapıyı ben kaleme aldım. Görüldüğü üzere bu son derece sınırlı bir çerçevedir. Konsey'in yapısı çeşitli kuruluşların görüşünü almaya yönelik olduğu için üyelerin yapısı da çok çeşitli kesimlerden oluşmaktadır. Oysa Vergi Reform Komisyonu tamamen vergiyle ilişkili kişilerden oluşmaktaydı. Bu kişiler tüm mesailerini Komisyon'un çalışmalarına vermekteydiler. Komisyon'da herhangi bir şekilde gruplaşma ya da başka kaygılar olmuyordu. Çalışmaların başarılı olmasında bu hususun da önemli bir yeri vardı. Ayrıca, Bakanlığı temsil eden Müfettiş ve Hesap Uzmanları Komisyon'daki faaliyeti dışında herhangi bir işle uğraşmıyorlardı. Faaliyetlerin yoğunluğu ve sağlığı açısından da bu gerekliydi. Vergi Konseyi'nde şu anda da Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nden gelenler var, ancak kendi işlerini herhangi bir şekilde kesintiye uğratmıyorlar. Bunun sonucunda da düzenli toplantı yapmak imkansız hale geliyor. Sonuç olarak Vergi Reform Komisyonu ile Vergi Konseyi yükledikleri fonksiyonlar, yapısı ve gerektirdiği ihtiyaç açısından çok farklı yerededirler. Vergi Konseyi'nden Vergi Reform Komisyonu'nunki gibi bir misyon beklememek lazım.

SORU: Ali Alaybek ile uzun yıllar beraber çalıştınız. Biraz kendisinden bahsedebilir misiniz?

- Ben yıllarca Ali Bey ile aynı Komisyon'da çalıştım. Ancak, bu iş ilişkisinin ötesinde, kendisi ile çok yakın bir dostluğumuz da vardı. Kendisini evinden arayabilen, evine gidebilen birkaç kişiden birisi de bendim. Kendisi beni derinden etkilemiş bir kişidir. Yıllar önce bir burs ile Paris'e gidecektim. Bu vesileyle benim için bir toplantı düzenlenmişti. Ali Bey de oradaydı. Bir ara beni bir kenara çekti ve "Paris, dünyanın en güzel şehridir, orada gez, eğlen ama sakın cazibesine kapılma, fırsatı değerlendir, doktoranı yap!" dedi ve sevgi dolu bir şekilde kolumdan tuttu, bunu hiç unutmuyorum.

Ali Bey'in en önemli özelliklerinden birisi dünya nimetlerine karşı son derece müstağni olmasıydı. 1957 seçimlerinde Adnan Menderes kendisini Maliye Bakanı yapacağı vaadiyle listenin başına milletvekili adayı olarak koydu, ancak Ali Bey

seçime bir gün kala adaylıktan telgrafla istifa etti. Gerekçesinde, "inançlarım sizinkiyle bağdaşmıyor" dedi. Ali Bey, kendisini Liberal Ekonomiye benimsemiş olarak niteliyordu. 27 Mayıs İhtilali'nden sonra Bonn'a büyükelçi olarak atanması istendi, bunu da işlerini gerekçe göstererek kabul etmedi.

Ali Bey, Fransızca ve Almanca'yı çok iyi bilmekle birlikte, İngilizce'ye de bir ölçüde vakıftı. Evinde çok büyük bir kütüphanesi vardı. Burada çok sayıda Almanca, İngilizce, Fransızca kitaplar vardı. Ali Bey, her gün mutlaka birkaç saat kütüphanesinde çalışırdı. Dünyada vergi ve ekonomideki gelişmeleri çok yakından takip ederdi. **Yıllar önce 1957'de üniversite çevrelerinde dahi Keynes pek bilinmezken, Ali Bey İktisat ve Maliye Dergisi'nde Keynes hakkında yazı yazdı.** O, bu çapta bir insandı. 1944 yılında zamanın Maliye Bakanı, İstanbul Defterdarlığı'ndan kazanç vergisinin ıslahı konusunda bir çalışma yapılmasını istemişti. Bunun için de bir aylık bir süre vermişti. Defterdar, bu konuda Ali Bey'den görüş istedi. Ali Bey de iki gün sonra "Kazanç Vergisi ıslah edilemez, ancak ilga edilebilir. Yerine Gelir Vergisi Kanunu ikame edilir" şeklinde yazılı cevap verdi. Bu cevap Bakanlık'ta şaşkınlık yarattı. Bunun üzerine Bakan, Ali Bey ile görüşmek üzere İstanbul'a geldi. Ali Bey bu görüşmede Bakanı ikna etti. Ali Bey'in böyle olağanüstü bir öngörüsü vardı.

Ali Bey'in hatırladığım bir özelliği İstanbul'dan ayrılmayı hiç sevmemesiydi. Ankara'ya nadiren, zorunlu olduğu zamanlar giderdi. Bir defasında daha önce bahsettiğim görüşmeler nedeniyle İsmet İnönü'nün Başbakanlığı zamanında gitmişti. Bir defasında da yine Ankara'ya gitmesi gerekmişti. Haydarpaşa'dan trene binip Pendik'e geldiğinde kendisini sıkıntı basmış, trenden inip, Ankara'ya gitmemiştir.

Ali Bey, özel yaşamında giyimine kuşamına son derece dikkat eden, çok şık birisiydi. Bunun yanısıra çok iyi bir konuşma yeteneği vardı. İnsancıl tarafı fevkaladeydi. Olağanüstü bilgisine karşın son derece mütevazı ve kibar bir insandı. Kimseyi kırmamaya özen gösterirdi. Bütün bu özellikleriyle de son derece etkileyici bir insandı. Ali Bey sosyal yaşamında da son derece aktif birisiydi. Akşamları bazen Tünel, Taksim arasında gece kulüplerine de giderdi. Çok geniş bir çevresi vardı. Ali Bey'i bir gün bir gazonada Selahattin Pınar'ı dinlerken, bir başka gün de Atlas Sineması'ndaki bir klasik batı müziği konserinde görebilirdiniz.

Yıllar önce Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grubu'ndaki Ali Alaybek Kütüphanesi'nin açılışında "O bir efsaneydi" demiştim ve Milliyet Gazetesi de bu sözü mü manşet yapmıştı. Bu yıl (2001) 25 Mayıs'ta İTO'da Ali Alaybek anısına düzenlenen panelde de aynı sözü şimdiki Maliye Bakanı Sayın Sümer Oral söyledi. Görülüyor ki, O, gerçekten efsane bir insandı. ³

3 Kaynak: Prof. Dr. Halil Nadaroğlu. Vergi Dünyası Dergisi-Kasım 2001 Sayı 243/İstanbul.

Prof. Dr. Halil Nadaroğlu hocamızdan alıntılarımıza devam ediyoruz:

“Ali Alaybek’in mesleki ve özel yaşamı”

Sanırım 1980’li yılların başı idi. Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grubu’nun bulunduğu, Karaköy’deki binada Ali Alaybek’in adının verildiği kütüphanenin açılış töreninde idik. O gün ben ve o tarihte İstanbul Defterdarı olan aziz dostum Adnan Barlas birer konuşma yapmıştık. Alaybek törene sağlık nedenlerinden ötürü katılamamış, her zaman çok yakınında ve daima yanında olan vefalı dostu Orhan Güreli vasıtasıyla bir mesaj göndermişti. Ben o törende irticalen (doğaçlama) yaptığım konuşmama “Ali Alaybek bir efsanedir” diyerek başlamıştım. Bu cümlem ertesi günkü Milliyet Gazetesi’nde törenle ilgili haberin başlığı olarak yayınlanmıştı. Aradan uzun yıllar geçti. Bugün de aynı kanaatteyim. Ali Alaybek benim için gerçekten bir efsane idi. Niçin?

Ali Alaybek’in çok seçkin Hesap Uzmanı kişiliğinin ve erişilmez mesleki formasyonunun dışında bir de inanılmaz özel kişiliği vardı. Bu özel kişiliği yönünden Ali Alaybek çok romantik, çok duygulu ve çevresindekileri tanı vergisi bir etkileme gücüne sahip (charismatic) bir kişiliğe sahipti. Buna, biraz da, oldukça içine kapanık, özel olarak sevdiklerinin dışındakilerle bir araya gelmeli, kalabalık toplantılara katılmayı pek sevmeyen (misanthrope) yönünü de katmak gerekir. Karizmatik kişiliği ile yakışıklılığının, özenli giyiminin, kendine özgü ses tonunun ve inanılmaz tevazu ve nezaketinin büyük payı vardı. Almancayı ve Fransızca’yı çok iyi bilirdi. 1927 yılında Ulümu Ticariye’i Aliye (bugünkü Marmara Üniversitesi’nin nüvesi olan İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi)/i çok parlak bir derece ile bitirdikten sonra Berlin Üniversitesinde okumuştur. Dolayısıyla Almancası daha da iyi idi. Ancak, konuşurken, 1950’li yıllarda aydın tabakada ve toplumun üst katmanlarında çok yaygın olan Fransızca deyimleri çokça kullanmaktan hoşlanırdı. Bu eğiliminin izlerini yazılarında da görmek mümkündür.

Ali Alaybek’in güzel sanatlara, özellikle musikiye büyük bir düşkünlüğü vardı. Kendisi çok genç yaşlarda amatör olarak viyolonsel çalmaya heveslenmiş, ünlü bir müzik adamımız olan Muhittin Sadak’tan ders almaya başlamış. Bir süre sonra Avrupa’dan gelen ünlü bir viyolonsel ustası İstanbul’da konserler vermiş. Bu virtüözün dinleyen Alaybek ertesi gün viyolonselini satın müzik derslerine son vermiş!.. Kendisi, batı müziği ya da Türk müziği ayırımı yapmazdı. Her ikisinin de iyi olanlarını dinlemekten büyük zevk alırdı. Türk müziği sanatçıları ile birlikte olduğumuz özel meclis ve sohbetlerde bir vesile yaratır ve şahsi dostu olan sanatçılardan Atatürk’ün sevdiği bilinen bazı şarkıları söylemelerini rica ederdi. Kendisi de o kısık sesi ile hafiften refakat ederdi. Ünlü bestekar Selahattin Pınar ile -ki şahsi dostluğu vardı karşılaşmalarındaki ilk sözleri çok şık giyinen Pınar’ın kramatları üzerine olurdu. Aynı Alaybek’i ben şahsen, 1956 yılında İstanbul’a gelen ve Atlas Sinemasında üç akşam üst üste konserler veren ünlü orkestra Şefi Antol Dorati yönetimindeki Minneapolis Orkestra’sının tüm konserlerini birlikte dinlediğimizi de hatırlıyorum.

Ali Alaybek'i, kendisinin çocukluk çağlarından itibaren çok yakın arkadaşı olan ve bu ilişkileri hayatları süresince devam eden benim bir yakınım aracılığı ile 1950'li yıllarda tanımıştım. O yıllarda Mükib Cevdet Kutadgu'nun kurucusu ve yayıncısı olduğu ünlü İktisat ve Maliye Dersinde "Blokaj ve Deblokaj Rejimi" başlıklı bir araştırmam yayınlanmıştı. Bu yazımı çok beğenmiş ve henüz 20'li yaşlarda olmama rağmen özel bir toplantıda beni haketmediğim ölçüde onurlandıran iltifat dolu sözleriyle derinden etkilemişti. Bu alandaki ilgisi ve üzerimdeki etkisi sonraki yıllarda da devam etti.

Alaybek'in yönlendirici ve cesaret verici sözleri ve davranışları benim için olduğu kadar etrafındaki herkes için de geçerliydi. Gerçek bir tevazu sahibi olarak etrafındaki gençleri, kendisinin de ilerisinde olduklarına ve olacaklarına inandırarak teşvik eder ve bunu yapmaktan büyük bir mutluluk duyardı.

Ali Alaybek adı adeta "Vergi Reform Komisyonu" ile de özdeşleşmiştir. Şöyle ki:

Ali Alaybek Türk vergiciliğinde 1960'lı yıllarda başlı başına ayrı bir görüş ve felsefenin temsilcisi ve savunucusu haline gelen Vergi Reform Komisyonunun kuruluşundan itibaren sonuna kadar Başkanlığını yapmıştır. Literatüre hediye ettiği altı ciltten oluşan külliyat ile hafızalarda yer eden bu Komisyon'un aslında "Ali Alaybek Komisyonu" olarak adlandırılması gerekir. Tıpkı, Avrupa Ekonomik Topluluğu'ndaki (bugünkü Avrupa Birliği) ünlü Mali Komitenin, Başkanının adına izafeten "Neumark Komitesi" olarak anılmasında ve adlandırılmasında olduğu gibi. Çünkü diğer üye arkadaşlarımın da hissiyatına tercüman olduğuma inanarak söyleyebilirim ki Ali Alaybek olmasaydı böylesine etkin ve verimli bir Komisyon çalışması gerçekleştirilemezdi. Hepimizi motive eden, Komisyona kalite ve güç kazandıran onun inanan ve inandıran kişiliği idi. Zamanının ötesinde bir kişi idi Ali Alaybek. Bir çok yerde bir çok vesile ile de söylediğim gibi vergileme ile ilgili tartışmalarda bizlerin otuz derecelik açıdan bin metreyi görebildiğimiz koşullarda Alaybek altmış derecelik açıdan on bin metre ilerisini görebiliyordu.

1960'lı yılların sonu mu yoksa 1970'li yılların başı mı idi, şimdi pek hatırlamıyorum. Prag'da IIPF'in Kongresinde idik. Prof. Neumark da orada idi. Kendisi ile sohbet ederken Vergi Reform Komisyonunun çalışmalarından ve Ali Alaybek'ten söz ettim. Dinledi; bazı sorular sordu ve kendisinin de 1940'lı yıllarda Alaybek'le yaptığı çalışmalardan söz ederek "bu Ali Bey Almanya'da olsa Üniversitede Ord. Prof. olurdu" dedi. Birden hatırladım; benim de hocam olan Ord. Prof. Dr. Nihad Sayar ki çok mağrur bir kişiliği vardı bizzat giderek Ali Alaybek'i aynı zamanda mezunu olduğu Kuruma öğretim üyesi olarak gelmesi için davet etmişti. Ancak Alaybek bunu da teşekkürle karşılayıp Hesap Uzmanlığı'nı tercih ettiğini söylemişti.

Ali Alaybek'in para, pul, şöhret v.b. konulara karşı büyük bir kayıtsızlığı vardı. Eski dildeki deyimiyle bunlardan müstağni idi. 1957 seçimlerinde zamanın İktidar Partisi Maliye Bakanı yapacağı vaadi ile kendisini milletvekili adayı yapmak iste-

mişti ancak Alaybek kabul etmemişti. Bizzat kendisinden dinlediğim gerekçesi de teklifi yapan Partinin program ve felsefesinin kendisinin hayranı olduğu İsveç'teki sosyal demokrasi anlayışı ile uyum halinde olmayışı idi. 1960 ihtilalinden sonra büyük elçilik teklif edilmişti; onu da reddetmişti. Vergi Reform Komisyonunun çok etkin olduğu yıllarda Komisyon Başkanı olarak Ali Alaybek de popüler olmuş ve ünlü Akis Dergisi kendisinin resmini kapak yapmıştı. İşte o sıralarda Maliye Bakanı olan Ferit Melen ki Alaybek'in yakın arkadaşı ve dostu idi bir gün kendisini ziyarete gelir ve şöyle der:

“Ali, sana bir haberim var; seni Milli Reasürans'ın Yönetim Kurulu Başkanlığı'na getirmeye karar verdik ben iş başındayken bu işi hemen halledelim”. Alaybek buna karşı çıkar ve aynen şöyle söyler: “Ferit'ciğim teşekkür ederim ancak kabul edemem çünkü ben bunu kabul edersem Vergi Reform Komisyonunun popülaritesini kendisine menfaat sağlamak için kullandı derler ben buna razı olamam”. Bu konuşmayı bana, o sırada tesadüfen Alaybek'in yanında bulunan kişi Melen Alaybek'in ziyaretine habersiz gelmiştir ve baştan sona konuşmaya şahit olan eski Baş Hesap Uzmanı Dostum Vedat Özgören nakletmiştir. Benim de aynı mealde bizzat şahit olduğum bir başka olay da şudur. Yine eski bir Baş Hesap Uzmanı olan dostum ve mesai arkadaşım İlhan Uçkun ile birlikte bir konuda aracılık yapmıştık. Olay şu idi. İstanbul Ticaret Odası Vergileme ile ilgili olarak yaptırdığı bir araştırma için konusunda gerçekten uzman olan bir kişiden görüş almak istemişti. Ali Alaybek konunun tam bir uzmanı idi. Ticaret Odası rayicin üzerinde bir bedel ödemek kaydı ile konu hakkındaki şahsi mütalaasını öğrenmek istiyordu. O sıralarda hukuken emekli olan, ancak özel bir statü ile Komisyon Başkanlığı görevini sürdüren Alaybek bu teklifi de reddetmişti. Gerekçesi de şöyleydi: “Ben Maliye Bakanlığı'nın bir mensubuyum dolayısıyla bu gibi konularda bitaraf (tarafsız) değilim tam aksine bir tarafım dolayısıyla söz konusu husus hakkında objektif bir mütalaa serdedemem”...

Yukarıda anlattıklarımı bugün için inanmayanlar çıkabilir. İnananlar da bu davranışları rasyonel bulamayabilirler. Çünkü, günümüzdeki değer yargıları, ahlaki olanları da dahil olmak üzere çok değişti. Ancak ne var ki Ali Alaybek anlattığım gibi bir insandı. Ben de galiba bugün için artık inanılmaz gibi görünen gerçekten müstesna vasıflarının da etkisiyle kendisi hakkında efsane deyimini kullanmıştım. Benim gibi kendisini yakından tanımış olan dostlarım da ona benzer duyguları taşıdıklarına inanıyorum. Kendisini bir kez daha saygı ve sevgi ile anıyorum. İtiraf edeyim ki Ali Alaybek'i özleyorum. Ruhu şad olsun.⁴

4 Prof. Dr. Hali Nadaroğlu Vergi Dünyası Dergisi-Sayı 179, Temmuz 1996. İstanbul.

2.2. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kurucusu Ali Alaybek Üstadımızın Kızı Vicdan Nil (Alaybek) İle Söyleşi:⁵

Bu bölümde, Ali Alaybek'i, ailesinden biri, kızı Vicdan Nil (Alaybek)'in gözünden sizlere sunuyoruz. Maliye Hesap Uzmanları Derneği'nin yayını olan "Vergi Dünyası" Dergisinde Vicdan Nil (Alaybek) ile yapılan röportaj aşağıda yer almaktadır.

VERGİ DÜNYASI: Öncelikle Kuruluşunun bu sene 59'nci Yılı'nı Kutladığımız Hesap Uzmanları Kurulu'nun ve Türk Vergi Sisteminin Kurucusu Ali Alaybek Üstadımızı saygıyla anarak sözlerime başlamak istiyorum. Kurulumuzun 50'nci Kuruluş yılı münasebetiyle Üstadımızın yakın çalışma arkadaşı Ömer Berk Üstad, Alaybek Üstadımızın hakkında şunu ifade etmişti: "Acaba Alaybek o 1940'lı yılların başında Kurul'dan ayrılıyorsa, Hesap Uzmanları Kurulunun kuruluşu ve Gelir Vergisi Rejimine geçiş gerçekleşebilir miydi? Belki uzun yıllar sonra ekonomik ve sosyal olayların gelişmesi ve akışı dolayısıyla başka bir Kurul veya müessese ortaya çıkardı. Fakat eminim ki bu; Kurulumuzun niteliğinde, düzeyinde ve saygınlığında olamazdı. Gerçi üstadın etrafında Onu destekleyen çok değerli Hesap Mühendisi arkadaşları vardı. Fakat bunların, bu kutsal savaşta üstadın gösterdiği sabrın, enerjini, toleransı, coşkuyu ve atılımları göstermeleri ve devam ettirebilmeleri kuşku idi. Üstelik üstadın bilimsel kariyeri çok değişik idi. Bu yüzden kanımca çözüme ve yok olma olasılığı büyük olur veya en iyimser bir gelişmeyle Defterdarlık emrinde bir ünite olarak kalınmağa mahkum olunurdu. Gelir Vergisi düşüncesi ise, çok uzun yıllar sonra akla gelebilirdi." Gelir İdaresiyle ilgili tartışmaların yaşandığı bugünlerde Üstadımızın sözlerine katılmamak mümkün değildir. İş hayatıyla tanıdığımız Ali Alaybek Üstadımızın, kızı olarak Üstadın özel hayatı, hayat felsefesi, size ve ailesine olan yaklaşımı hakkında bize biraz bilgi verebilir misiniz ?

Vicdan NİL (ALAYBEK): Babamın bir ablası (Müzeyyen Hanım) ve iki tane de erkek kardeşi (Abdullah ve Niyazi Bey) vardı. Halamdan (Müzeyyen Hanım) sonra yaşça en büyük olan babamdı. Büyükbabam, Rıza Servet İstanbul'un o zamanlar tanınmış doktorlarındanmış. Daha sonradan Cerrahpaşanın kurulmasında da katkıları olmuş. Büyükbabam çocuklarının tahsil hayatına çok önem vermiş. Babam 1916 yıllarında İstanbul Kadıköy'de bulunan Saint Joseph'den mezun olmuş. Daha sonra Alman Lisesine devam etmiş. Liseden sonra Büyükbabam, babamı ve diğer iki küçük kardeşini Almanya'ya Berlin'e gönderiyor. Babam orada iktisat üzerine tahsil yapıyor. Almanya o dönemlerde çok zor dönemler geçiriyor. I. Dünya Savaşından yeni çıkmış bir ülke. Babam hem okuyor hem de savaştan yeni çıkmış bir ülkeyi gözlemlemeye çalışıyor. Fakat babam ailesinin sıkıntı içine düşmesinden dolayı yüksek tahsilini tamamlamadan ülkesine dönmek zorunda

5 Vergi Dünyası Dergisi. Mayıs 2004 Sayı.273

kalıyor.Türkiye'ye döndükten sonra öğrenimine burada devam ediyor ve 1924 yılında İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebinden mezun oluyor. Büyükbabam, diğer iki çocuğunu okutamıyor. Onlar Türkiye'de kalıyorlar, üniversite okumuyorlar fakat en küçük amcam olan Niyazi Amcam daha sonradan Merkez Bankasında işe başlıyor ve işinde yükselerek müdür oluyor. Babamın diğer bir küçük kardeşi olan Abdullah Amcam ise Tekel'de müdürlük görevini yapıyor. Babam ise üniversite tahsilinden sonra bir süre Şirket Hayriye, Bakırköy Çimento ve Ankara Gaz Maske fabrikalarında çalışıyor.

Babam iktisat okumasına rağmen parayla hiç alakası olmayan bir insandı. Yani kendi evinin para işleri ile bile ilgilenmek istemezdi. Annem (Samiye Hanım) ilgilenirdi o işlerle. Babam belki kaç para aldığını bile bilmeyebilirdi.Yaşamında çok fazla serveti olmamıştır. Devlet memuru olmasına rağmen ki o zamanlarda devlet memurları çok değer gören kişilerdi; kendisine bir ev bile alamamıştı. Annem o konularla daha çok ilgiliydi. Annem (Samiye Hanım) ev hanımıydı. O da Kavala kökenli idi Göçmen mübadelesi ile Türkiye'ye gelmişlerdi. Babam ile annem 1943 yılları civarında evlenmişlerdi.Benim annemin ailesi Beyoğlu'nda bulunan Atlas Sinemasının sahibi idiler. Annemin ailesi Kavaladan geldikleri zaman İzmir'e yerleştirilmişler ve orada tütüncülük yapmışlardı. Mübadelede onlara Atlas Sineması verilmiş.Kavalada tiyatroları varmış. Benim en küçük amcam (Niyazi Bey) de teyzemle evliydi.

VERGİ DÜNYASI: Ali Alaybek Üstadımız nasıl biriydi ?

Vicdan NİL (ALAYBEK): Giyimine çok meraklıydı. Çevresine örnek olmaya çalışıyordu. Çok etkileyici biriydi. Konuşurken etrafındakiler zevkle onu dinlemeyi sever ve onun bu konuşmasına hayran kalırlardı. Güzel giyim konusunda etrafındaki herkesi telkin ederdi. Babam çevresini kendi özel işlerinde hiç kullanan biri değildi. Hatta bu konu ile ilgili bir anımı anlatayım size. Ben asistan olmaya karar vermiştim. Hiç unutmuyorum o zamanki hocalarla konuşmaya gittim. Hocalardan bir tanesi, "Ben Robert Kolejlileri hiç sevmem, boşu boşuna uğraşmayın sizi buraya alamayız." dedi. Ben de o zaman iddialıyım ve "ben bu asistanlık imtihanına gireceğim." dedim. Siz öyle diyorsanız ben kendilerine bu sınavı alırım dedim."Ne yaparsan yap" dediler. Sonra imtihana girdim. Kazanamadım.İşte babama bu olanları söylememe rağmen bu işe karışmak istemedi.

Babam, bilgisi ve davranışlarıyla olağanüstü bir kişilikti. Kimsenin görüşleri üzerinde kesinlikle baskı yapmaz, karşı görüşlere de son derece saygılı davranırdı. Çok nazik ve olaylar karşısında hassas biriydi. Mesela yurtdışına gönderildiği zaman onlara harcırah verilirdi.Ne kadar olduğunu tam bilmiyorum ama o gereksiz bir kuruş bile harcamazdı. Ben de o zaman genç kızım. Öyle babam Avrupa'ya gidince kendisinden bir hediye beklerdim. Fakat babam, "Devletin verdiği harcırahla küçük bir hediye bile alınamaz" derdi. O kadar ince bir dürüstlük konsepti vardı o zamanlarda. Herhangi bir görüşe yüzde yüz sahip çıkmazdı. Onun da kendi görüşleri vardı. İnanmadığı şeyi yapmak ona çok ters geliyordu.

Kendisi, bilmiş olduğu mükemmel iki yabancı dilin de yardımı ile Batıdaki gelişme ve değişimleri zamanında takip ediyordu. Görev üstlenmekten en büyük zevki alıyordu. Başka kuruluşların üstesinden gelemediği sorunlarda, daima yardımcı olarak babam akla geliyordu. Sormasını, dinlemesini ve cevaplamasını çok iyi bilirdi.

Gerçekleştirdiği bir fikri, hiçbir zaman kendine mal etmezdi. İnsanı mahçup eden nezaketi ve alçak gönüllülüğü ile bunlar için çalışma arkadaşlarına, “hepimizin eseridir” der ve etrafında daima bir huzur ve mutluluk havası estirirdi.

Çalışmaları sırasında, hiçbir şeyden şikayet ettiğini kimse görmemiştir. Hatta çalışmalar, olumlu safhalara girdikçe ve hedefe yaklaşıldıkça neşelenir, heyecanlanır ve bu coşkusu yanında bulunan çalışma arkadaşlarına da geçerdi. Zor çalışma şartlarında bile son derece mutlu anlar yaşanırdı. Onunla ilgili olarak onun çalışma arkadaşlarından benim de duyduğum bir anısını size anlatmak isterim:

Yoğun ve yorucu çalışmaların atmosferi içinde bulunduğu günlerde ve büro işleri ile uğraştığı bir sırada, iki-üç kişilik bir ziyaretçi grubu yanına gelmiş. Gelenlerden biri, o tarihlerde piyasanın en büyük kuruluşlarından birinin yöneticisi imiş. Gelenler muamele vergisi ile bazı problemlerini dile getirmişler ve ondan bilgi almışlar. Bu arada kendisine, büyük firmaların, muamele vergisi uygulamalarında çeşitli zorluklarla karşılaştıklarını, mevcut muhasebeci ve müşavirlerle bunları çözemediklerini, şayet memuriyetten ayrılırsa kendisine 8-10 büyük müessesenin müşavirliğinin sağlanacağını ve herbiri için halen aldığı ücretin birkaç misli kadar müşavirlik ücreti verileceğini söylemişler. Bu teklif babamın Devletten aldığı ücretin on-onbeş katı demektir. O zaman için duyulmamış, görülmemiş astronomik bir rakammış.

Babam, onlara sonsuz tevazu ve nezaketi ile şöyle cevap vermiş; “Benim gerçekleştirmek istediğim ideallerim var. Bunlara kendimi adadım. Bu yüzden ayrılmayı düşünmüyorum.”

Evet, babam varlık ve maddiyat peşinde değildi. Yalnızca ideallerini gerçekleştirmek istiyordu ve sadece bunun manevi hazzı ile; zenginliği ve mutluluğu tadacaktı ve o sıralarda aldığı ücret de ayda brüt 170 lira civarında idi.

Özel sektör tekliflerinin dışında, ülkemizin yaşadığı çok özel dönemlerde de başta Bakanlık ve cazip dış görevler olmak üzere çok şeyler teklif edildiği halde, babam her defasında mesleğimden, Kurulumdan ve arkadaşlarımdan ayrılamam demiş ve asla maddiyat ile makam ve mevki ile ilgilenmemiştir.

Bunun yanısıra çok iyi bir konuşma yeteneği vardı. İnsancıl tarafı fevkaladeydi. Olağanüstü bilgisine karşın son derece mütevazı ve kibar bir insandı. Kimseyi kırmamaya özen gösterirdi. Bütün bu özellikleriyle de son derece etkileyici bir insandı. Babam, sosyal yaşamında da son derece aktif birisiydi. Çok geniş bir çevresi vardı. Onu bir gün bir gazinoda Türk sanat müziği dinlerken, bir başka gün de klasik batı müziği konserinde görebilirsiniz.

Bir de ayrıca babam bayanların hesap uzmanlığına girmesini isterdi. Onun döneminde çeşitli komisyonlarda görev alan bayanlar da vardı. Onları müthiş desteklerdi. Bayanların okumasını ve onların ayakları üstünde durmasını fevkalade bir biçimde desteklerdi.

VERGİ DÜNYASI: Ailenizle nerede oturuyordunuz ?

Vicdan NİL (ALAYBEK): Biz hep Cihangirde oturduk.Babam yürüyüşe çok meraklıydı. Karaköyde bulunan iş yerine devamlı yürüyerek gidip gelirdi.Çok sevdi yürümeyi. Bu yüzden de çok sağlıklıydı. Yazları hergün belirli saatlerde denize girer ve yüzerdi. Bizim evde tam bir Alman disipliniyle, belirli saatlerde belirli işler yapılırdı ve o düzen hiç bozulmazdı. Bir gün geç yatayım ya da bir günde geç kalkayım denilmezdi. Babam bu disiplini hiç bozmadı. Babam futbola ilgiliydi. Kardeşleriyle beraber maçlara giderlerdi. Babam galiba Galatasaraylıydı. Bir ara amcam da BJK yönetim kurulundaydı.

Babamın çok dinç bir hafızası vardı.Yaşlılığında bile herşeyi hatırlıyordu. Yalnız yaşlılığında onu görmek isteyip onare etmek isteyenlere ben hastayım diyordu. Çünkü, yakışıklı dinç adam ne hale düşmüş ve ona acıyacıklar diye bir takıntısı vardı. O zaman onu birtakım yerlere ödül vermek için çağırdılar ama o hiçbirine gitmedi. Hepsine hastayım, kalbim var diyerek gitmedi.Aslında hiç bir şeyi yoktu. Tamamen psikolojikti. Beni böyle görecekler, çok yaşlanmış diyecekler, kafalarındaki imaj bozulacak, zavallı ne hale gelmiş diyecekler diyerek tamamıyla meslek çevresinden koptu. Halbuki o yaşına rağmen sağlıklı düşünebiliyordu. O görüntüyü göstermek istemedi.

Babamın vefatı aniden oldu. Nedenini şu an tam hatırlıyamıyorum. Hatta aynı apartmanda doktor bir komşumuz vardı. O da neden vefat ettiğini bilemedi.Herhalde yaşlılıktan böyle bir şey oldu. Babam 85 yaşında vefat etti. Annem daha sonra vefat etti. Annem ile babam birbirlerine çok yakın çifttiler.Birbirlerine çok düşküdüler. Hatta ben bazen ikinci planda hissederdim kendimi. Babam inanılmaz karizması olan biriydi. Sizle burada otursa bayılırsınız ona. Bazı insanların öyle müthiş karizması olur ya babam da onlardan biriydi. Ben bunca yaşıma geldim. Babam kadar kafasıyla birşeyi yaratan ve onun kadar karizması olan ve konuşma yeteneği olan birini görmedim. Ben babamı hiç sevmeyen ve ona hayran olmayan birini bilmiyorum. Belki onun için politikaya girmedi. Daha mütevazı olarak kendi ilmiyle meşgul olsun ve insanlara iyilik yapsın diye mesleğinde kaldı.

Onun dışında sevgi yönünden, etrafı ve ailesi için çok fedakardı. Annemin ailesi için o bakımdan çok sevilen biriydi. Ama ben babam için birtek şey söyleyecek olsam müthiş bir karizması vardı. Kendisi Rumelili olmakla da çok övünürdü.

VERGİ DÜNYASI: Ali Alaybek Üstadımız Politikaya ilgili miydi ?

Vicdan NİL (ALAYBEK): Hatırladığım kadarıyla politikaya ilgili değildi. Politikaya girmesi için çok teklif gelirdi. Hatta bir ara Maliye Bakanlığının bile kendisine

teklif edildiğini hatırlarım. Fakat politikaya girmeyi hiç istemedi. Çünkü politika yapısına uygun değildi. Politikacı olmak için kendinden taviz vermesi gerektiğini söylerdi. Fakat kendisi yaşamından taviz vermeyen biriydi. Değer yargılarından asla taviz vermezdi. Kendi istemediği insanlarla beraber olmayı sevmeyen bir insandı. Doğru bildiğini yapan bir insandı. Mesleğin en güzel yanının bağımsız olarak çalışmak olduğunu hep söylerdi. 1950 seçimlerinde Celal Bayar ve 1957 seçimlerinde Adnan Menderes kendisini Maliye Bakanı yapacakları vaadiyle listenin başına milletvekili adayı olarak koydular, ancak babam bu teklifleri kabul etmedi. 27 Mayıs İhtitali'nden sonra Bonn'a büyükelçi olarak atanması istendi, bunu da işlerini gerekçe göstererek kabul etmedi. Yani o bilim adamlığının dışına çıkmak istemedi, hiçbir zaman da çıkmadı.

Aşağıda Ali ALAYBEK Üstada milletvekili adayı olması için çekilen telgraf ve kendisinin cevabı görülmüyor. Telgraflarda şöyle denilmektedir;

“SAYIN ALİ ALAYBEK
MALİYE VEKALETİ
İSTANBUL BAŞ HESAP UZMANI
TOPHANE GALATA

PARTİMİZ NAMINA SEYHAN İLDEN ADAY GÖSTERİLMEKLİĞİNİZ TAKARRUR ETMİŞTİR. TEBRİK EDERİZ İL HEYETİ İLE İŞBİRLİĞİ YAPARAK LİSTEMİZİN MUVAFAKIYETİNE ÇALIŞMANIZI RİCA EDERİZ. SEÇİM 23 SAYILIDIR.

*BAŞKAN CELAL BAYAR
25.04.1950”*

*“Demokrot Parti Genel Başkanlığına
Ankara*

Seyhan'dan Millet Vekilliği Adayı gösterilmemden dolayı büyük bir şeref duyuyordum. Bunun için partinize teşekkürü borç bilirim ancak üzerime aldığım vazifeler dolayısı ile mesleğimde kalarak memlekete faydeli olacağıma inanıyorum.

Esasen Adaylık için bir müracaatta bulunmadığım da gözönünde tutularak Aday listesinden çıkarılmaklığımı saygılarımla rica ederim.

*Maliye Bakanlığı
Müşavir Hesap Uzmanı
Ali Alaybek”*

VERGİ DÜNYASI : Üstadımızın çalışma şeklini hatırlar mısınız?

Vicdan NİL (ALAYBEK): Küçük kağıtlara yazardı. Çok okurdu. Devamlı okurdu ve küçük kağıtlara not alırdı. O zamana göre müthiş bir kütüphanesi vardı.

Fransızca ve almanca'yı çok iyi bilmekle birlikte, ingilizce'ye de bir ölçüde vakti. Evimizde çok büyük bir kütüphane vardı. Burada çok sayıda almanca, ingilizce ve fransızca kitaplar vardı. Babam, hergün mutlaka birkaç saat kütüphanesinde çalışırdı. Dünyada vergi ve ekonomideki gelişmeleri çok yakından takip ederdi. Olağanüstü bir öngörüsü vardı.

Babam İstanbul'dan ayrılmayı da hiç sevmezdi. Ankara'ya zorunlu olduğu zamanlar giderdi.

VERGİ DÜNYASI : Üstadımızın diğer kardeşleri ile olan ilişkileri nasıldı?

Vicdan NİL(ALAYBEK):Babamlar 4 kardeşiler ve birbirlerine çok bağlıydılar. Babamın diğer kardeşlerinin çocukları olmamıştı.Ailede tek çocuk bendim ve maalesef Alaybek soyadımız da benimle birlikte sona erdi.Halama da (Müzeyyen Hanım) çok bağlıydılar.Halam da Cihangirde bir apartmanda amcamla birlikte oturuyordu. Hayatlarının sonuna kadar halama anne gibi baktılar.Akşamları birinin evinde toplanılır ve sohbet edilirdi.

VERGİ DÜNYASI : Sizin ne olmanızı isterdi ?

Vicdan NİL (ALAYBEK): Annemle babamın tek çocuğu olmamdan dolayı ben-den beklentileri çok fazlaydı. Babam benim Hesap Uzmanı olmamı istemedi. Üniversite hocası olmamı istiyordu. Hiçbir zaman benimle tartışmadan isteklerini bana söylerdi. Zorlamayla değil onare ederek isteklerini bana iletirdi. Bu arada yurtdışında okumamı babam istemedi. Ailem bana çok düşküdü. Yanlarından ayrılmamı istemediler. Ben Amerikan Kız Kolejini (Robert Koleji) bitirdikten sonra Boğaziçi Üniversitesinin İktisat Bölümünden mezun oldum. Babamın kafasında iyi yetişmiş bir kadın hoca olmam yönünde bir konsept vardı. Fakat daha sonradan bir takım nedenlerden dolayı asistan olamadım. Üniversiteden sonra gazeteciliğe ilğim oldu. Arkadaşlarımla birlikte Günaydın Gazetesine girdim. Fakat Günaydın Gazetesinde lisan bilen kimse pek yoktu. Ben de İngilizce ve az çok diğer dilleri biliyordum. İtalyanca, Fransızca, ve İngilizce olan gazete ve mecmualar için çevirmenlik yaptım. Daha sonradan ekonomi yazıları da yazmaya çalıştım.

1970'de üniversiteyi bitirdikten sonra evlendim. 2 tane oğlum var bir tanesi babama çok benzer. Eşimi geçtiğimiz senelerde kaybettik. Eşim yabancı banka temsilciliği yapıyordu. Büyük oğlum bankacılıkla uğraşiyor. Alman Lisesinden mezun oldu. Amerikada okudu. Uzun müddet New York'da çalıştı ve babası ölünce onun işlerinin başına geçti. Küçük oğlum ise bir bilgisayar firmasında çalışıyordu. Şimdi ise kendi yazılım şirketini kurdu.

VERGİ DÜNYASI: Bize bu fırsatı tanıyıp Üstadımızı bize daha yakından tanıttığınız için size çok teşekkür ederiz.

Vicdan NİL (ALAYBEK): Ben de teşekkür ederim.

2.3. Prof. Dr. Selahattin Tuncer'in Ali Alaybek ile ilgili Görüşleri:

Prof. Dr. Selahattin Tuncer'in Ali Alaybek ile ilgili alıntılarımıza geçmeden önce hocamızın özgeçmişini sunuyorum.

1920 yılında Antalya'nın Elmalı ilçesinde doğdu. Orta öğrenimini Antalya lisesinde tamamladıktan sonra 1937 yılında Siyasal Bilgiler Okulunu kazanıp 1941 yılında mali şube'den mezun oldu. 1944 yılında askerliğini tamamlayıp İstanbul Defterdarlığında "taahhüt kontrol memuru" olarak göreve başlamıştır. 1949 yılında Hesap Uzmanlığı sınavını kazanıp Hesap Uzmanı olmuştur aynı dönemde Prof. Dr. Fritz Neumark'ın nezaretinde tez çalışmalarını tamamlayarak 1947 yılında iktisat doktoru oldu. 1954 yılında Maliye Bakanlığınca, bir yıllık meslek stajı amacıyla gönderildiği İngiltere'de gelirler idaresi'nde incelemelerde bulundu ve London of Economics'de lisansüstü eğitim programına katılıp bunu tamamladı. 1964 tarihinde Hesap Uzmanlığı görevinden ayrıлып Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisinde maliye kürsüsü öğretim görevlisi olarak işe başladı yine aynı yıl doçent ve 1971 yılında da Profesör oldu. 1974 yılında emekli olduktan sonra vergi dünyası, lebib yalın, yaklaşım ile dünya gazetesinde yönetici ve yazar olarak çalışmıştır. Ayrıca edebiyat tutkunu olmasının da etkisiyle Tolstoy-yaşam öyküsü, savaş ve barış ve şair Oktay Rifat öyküsü ve sanatı ile 2012 yılında sevdiğim 12 şair (Şairler Antolojisi) yayımlanmıştır.

Ancak değerli hocamız ve üstadımız lütfedip bana imzaladığı son kitabının önsözünde bir düzeltme yaparak kitabın oniki değil, ondört şairi kapsadığını açıklamaktadır. Bu hatanın neden düzeltilmediğini de açık yüreklilikle "Sevdiğim on iki şair" başlığını çok sevdiğim ve benimsediğimden değiştirmedim açıklamasını yapıyor. Bu açıklamaya ilaveten "içlerinde beğenmediğim şairler de var. Bereket versin bunların sayısı çok az birkaçı geçmez."

Belki bana bu son yazılanların konumuz ile uzaktan yakından ne alakası var? Diyebilirsiniz.

Maliye Bakanlığı Vergi İnceleme Kurulu ve Kurullarında (eskiden) çalışmak önce sabır, sonra çalışma disiplini, açık sözlülük, doğruluk, gerçekçi olmayı karakterlerinde yer açanlardır.

Bu öğeleri başaramayanların Maliye İnceleme Kurullarında görev süresi kısa olur. Kendiliğinden istifa ederek ayrılırlar. Özel sektör onları bekletmektedir. Bilgi ve eğitimlerinden yararlanırlar.

Prof. Dr. Selahattin Tuncer hocamız ve üstadımız karakter yapısına tüm bu öğeleri yerleştiren değerli bir Hesap Uzmanı üstadımızdır.

Hocamız, bilgi ve deneyimlerini üniversiteli gençlere aktarmak suretiyle ülkemize büyük bir hizmette bulunmuş mesleki sorumluluğunu devam ettirmiştir.

Bu bilgilerden sonra, Sayın Hocamızın Ali Alaybek hakkında Vergi Dünyası Dergisinde yayımlanan yazısını sunuyoruz.⁶

Kurucumuz ve Büyük Üstadımız Ali Alaybek

Prof. Dr. SELAHATTİN TUNCER (Eski Hesap Uzmanı)

Giriş

Dergimizin (Vergi Dünyası) sahibi ve Derneğimizin değerli Başkanı Sayın Nihat Uzunoğlu dostumuz bundan bir süre önce benden az bilinen ve tanınan bir Hesap Uzmanı Hoca Rasim Saydar hakkında bir yazı kaleme almamı rica etmişti. Bu büyük ustanın yanında staj yapmış bir muavin-çırak olarak, bu görevi severek kabul etmiş ve kısa sürede yerine getirmiştım. Bu yazım gördüğüm kadar çok ilgi çaktı ve beğenildi. Özellikle Hocanın öğrencisi olan meslekdaşlarımız beni kutladılar.

Okuyucularım hatırlayacaklardır, bu ilk yazıda yöntem olarak klasik Yunanlı yazar Plutarkos'un Paralel Hayatlar serisini örnek almış iki kurucu ve Müşavir Hesap Uzmanı büyük usta Rasim Saydar ile Ali Alaybek'in yaşam öyküsünü yan yana ve mukayeseli olarak anlatmaya çalışmıştım. Yine bu ilk yazımda odak (foküs) olarak Rasim Saydar'ı ele almıştım. Bu kez yöntemi biraz değiştirerek odak olarak Üstat Ali Alaybek'i ön plana alıp, Hoca Rasim Saydar ile karşılaştırarak anlatmaya, aralarındaki benzerlik ve farkları göstermeye çalışacağım.

Burada bir noktayı belirtmeden geçemeyeceğim. HUK ile ilgili resmi belge ve yayınlarda büyük usta Ali Alaybek'in özgeçmişini verilirken sunulan bilgilerin pek doğru olmadığı, yer yer yetersiz kaldığını gördüm. Önce bunları tamamlamaya ve düzeltmeye gayret edeceğim.

Diğer yandan, Ali Alaybek Üstadın İstanbul Grup Başkanı ve Vergi Reform Komisyonu Başkanı olarak görev yaptığı yıllarda, O'nun yanında bulunan, O'na yardımcı-lık yapmış ve beraber çalışmış olan başta Orhan Güreli arkadaşım, Müşerref Çallılar, Rasim Duru gibi meslekdaşlarımız kaleme aldıkları üstad ile ilgili yazı, anı ve biyografilerde onu insan olarak, dış görünüşü ile anlatmışlar, belki bir Ali Alaybek portresi çizmişler fakat Ali Bey'in mesleki nitelikleri, Kurula yaptığı katkıları, büyüklüğü ve ustalığı üzerinde pek durmamışlardır.

Bu noktadan hareketle, ben Ali Beyin özellikle üstadın entelektüel yanını, bir vergi teknisyeni olarak mesleki çalışmalarını, Vergi Reform Komisyonu'nun değişmez başkanı olarak yıllar boyu süren çalışmalarını, Kurul'un kurulmasına olan katkılarını belirtmeye çalışacağım. Sanıyorum Müşavir Hesap Uzmanı olarak Ali Alaybek'in gerçek şahsiyeti ve büyüklüğü, Hoca Rasim Saydar'dan farklılığı or-

6 Prof. Dr. Selahattin Tuncer – Vergi Dünyası Dergisi Şubat.2009 Sayı.330 İstanbul.

taya çıkmış olacaktır. Şunu da belirtmek isterim ki, Rasim Saydar Hocanın yanında çalışmam, O'nun muavinliğini yapmam ve O'na yakın olmam nedeniyle benim Ali Alaybek üstadla bir yakınlığım olmadı. Fakat O'nun yaşam öyküsünü tam, doğru ve aslına uygun şekilde kaleme alabilmek için büyük ustayı tarafsız bir gözle, objektif olarak gözlem altına almak O'nu çok yönlü şahsiyetini, niteliklerini, Kurula katkılarını genç kuşaklara tanıtmak gerekir. Bakalım bu ağır ve sorumluluk isteyen görevi O'nun büyüklüğüne ve şanına lâyık şekilde yapabilecek miyim?

I- Ali Alaybek'in meslekteki gelişimi:

Ali Alaybek 1936 yılından 1945 yılı Mayıs ayı sonuna kadar dokuz yıla yakın bir süre ile Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı olarak İstanbul Muamele Vergileri Müdürlüğünde görev yapmıştır. 1940'lı yılların ortalarından itibaren kazanç ve muamele vergilerinin çağın gerisinde kalması, mali ihtiyaçlara yeterince cevap veremez hale gelmesi nedeniyle, bu alanda yeni bir reforma gidilmesi, bunlar yerine modern gelir ve kurumlar vergisi ile vergi usul kanunlarının kabulü ve muamele vergisinin ıslahı şeklinde yeni bir akım ve çalışmalar başlamıştır. Bu reforma paralel olarak yeni bir vergi denetim sisteminin kurulması düşünülmüş ve 29.05.1945 tarihinde yürürlüğe giren 4709 sayılı Yasa ile Teftiş Kuruluna paralel, vergi denetimi ile görevlendirilmiş Hesap Uzmanları Kurulu ismi altında yeni bir örgüt kurulmuştur. Bu yasanın geçici maddesi ile, o tarihe kadar kazanç ve muamele Hesap Mütahassısı olarak ayrı ayrı görev yapan elemanlar, bir defaya mahsus olmak üzere, yeni Hesap Uzmanları kadrosuna atanmışlar ve ikili ayırım sona ererek tek çatı altında toplanmışlardır. 4709 sayılı Yasanın uygulanmaya girmesinden sonra Ali Alaybek (1) kıdem No.lu Müşavir Hesap Uzmanı olarak, İstanbul Muamele Vergileri Müdürlüğündeki bütün ekibi ile birlikte, Hesap Uzmanları İstanbul Grubuna katılmış ve bu Grubun Başkanı olmuştur. şurasını da belirtelim ki bu değişimde, o tarihlerde İstanbul Muamele Vergisi Müdürü olarak görev yapan eski mesai arkadaşı Adil Yücefer üstadı da Hesap Uzmanı olarak kadrosuna almış ve centilmence bir vefakârlık örneği göstermiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu'nun bir değil, iki asli kurucusu vardır. Bunlardan (1) kıdem No.lu Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek'in meslek yaşam öyküsünü yukarıda anlatmaya çalıştım. Kurulumuzun (2) kıdem No.lu diğer kurucu üyesi yine Müşavir Hesap Uzmanı Hoca Rasim Saydar'dır. Bu iki değerli ustanın meslek yaşamları arasında büyük benzerlikler vardır. Şimdi konuyu kısaca açıklamaya çalışacağım.

Rasim Saydar tıpkı Ali Alaybek gibi, bugün Türkiye sınırları dışında kalmış olan Makedonya'nın Yenice-Vardar kasabasında dünyaya gelmiş ve aile daha sonra İzmir'e yerleşmiştir. Hoca kendisini İzmir'li sayardı. İlk ve orta öğrenimini burada tamamlayan Hocamız, tıpkı Ali Alaybek gibi 1925 yılında İstanbul Yüksek Ticaret Mektebine kaydolmuş ve 1928 yılında buradan mezun olmuştur. İlk me-

muriyete, Antalya'da yeni açılan Ticaret Mektebinde öğretmen olarak başlamış daha sonraki yıllarda, kamu iktisadi teşebbüslerinde Muhasebe Müdürü olarak çalışmıştır. İstanbul'a dönüşünde, mezun olduğu Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebine muhasebe hocası olarak atanmış ve bu görevi aralıksız uzun yıllar sürdürmüştür.

Maliye Müfettişi Şevket Adalan'ın İstanbul Defterdarı olduğu dönemde, 1941 yılında kazanç vergisi beyannamelerini incelemek üzere kurulan Beyanname Tetkik Bürosu'nun şefliğine Müşavir Hesap Mütihazası olarak Rasim Saydar atanmış ve bu görevi hocalık ile birlikte uzun yıllar sürdürmüştür. Bu duruma göre, Muamele Vergisi Hesap Mütihazası yanında, 1941 yılından itibaren buna paralel olarak bir de Kazanç Vergisi Hesap Mütihazası şeklinde ikinci bir meslek kolu kurulmuş İstanbul Defterdarlığına bağlı olarak çalışmaya başlamıştır.

Hoca Rasim Saydar ile Ali Alaybek'in yollarının tekrar kesiştiğini görüyoruz. Şu farkla ki, her ikisi de Hesap Mütihazası'dır fakat birinci grubun inceleme konusu Muamele Vergisi olduğu halde, yeni kurulan hizmet biriminin konusu Kazanç Vergisi beyan- namelerinin incelenmesidir. 1945 yılı Mayıs ayı sonunda 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Yasası ile Kurul faaliyete geçince Rasim Saydar çoğu öğrencisi olan 15-20 kadar seçilmiş bir ekibi ile Kurula iltihak ettiği halde Ali Alaybek böyle bir elemeye gerek görmeden bütün ekibi ile Kurula katılınca bunun sancılı yıllar boyu devam etmiş ve tasfiyesi ancak 1950 yılında Maliye Bakanı Halil Ayan'ın soruna elkoyması ile çözülebilmiştir.

II. HUK'un İlk Yılı ve Ali Alaybek'le İlk Karşılaşma

Hesap Uzmanları Kurulu, 29.05.1945 tarihinde 4709 sayılı Yasa ile kurulmuştur. İlk kurul Başkanı Maliye Müfettişi Abbas İdil'dir. Bu zat kendi halinde, halim, selim ve efendi kişiliği olan yaşlı, kibar bir zattı.

Kurulun kuruluşu aşamasından sonra, görev ve yetkilerini, çalışma usullerini, ayrıntılı olarak belirleyen bir Yönetmelik hazırlanmış ve 1 Ağustos 1945 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Bu Yasa ve Yönetmelik yayımlandıktan sonra muamele vergisi hesap mütihazası, kazanç vergisi hesap mütihazası unvan ve dönemi sona ermiş ve "eskiler" kazanılmış hak gereğince, hepsi de hesap uzmanı veya hesap uzman muavini unvanını almışlardır. Artık yeni uygulamaya göre, Kurul'a atama veya kayırma yöntemiyle girme dönemi kapanmıştır.

Hesap Uzmanlığı ilk giriş sınavı, Yasanın çıkışından altı ay sonra Kasım 1945'de açıldı. Uzun süredir bu tür bir sınav açılmadığı için yeni mesleğin cazibesine kapılan 400 kadar aday bu sınavda şansını denedi. Birinci poromasyon olarak giriş sınavını 19 kişi kazandık. Sınavı kazananların çok büyük bir kısmının Siyasal Bilgiler kökenli olması büyük hayret ve sürprizle karşılandı. Bizim hepimizi İstanbul Grup Başkanlığı emrine verdiler. 1945 yılının Aralık ayı sonuna doğru İstanbul Grubuna iltihak ettik. O tarihte, İstanbul Grup Başkanlığı yarı ahşap, yarı

kagir tarihi Defterdarlık binasının kuzey tarafına bakan bir blokuna yerleşmişti. Burası büyücek bir salonla irili ufaklı birkaç odadan oluşuyordu. İstanbul Grup Başkanı Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek, muavini ise Mehmet Ali Adalan idi. Ali Alaybek bizi kabul ederek hepimizi başarıımızdan dolayı kutladı sonra da Hesap Uzmanlığı mesleğinin önem ve özelliklerini belirten bir konuşma yaptı. Fakat bu konuşmanın ilginç yanı, yeni muavinlerin büyük çoğunluğunun Siyasal Bilgiler Fakültesi mezunu olmalarından dolayı bunlardan özür diledi. Çünkü Hesap Uzmanlığı mesleğinin sadece İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi mezunlarına özgü bir imtiyaz olmaktan çıktığını ve SBO mezunlarının da bu alanda büyük başarı gösterdiğini belirterek bizleri kutladı.

Ali Alaybek'in bariton ve ciddi bir ses tonu ile yapmış olduğu bu konuşma ve verdiği öğütler, Kurula yeni katılmış olan bizim gibi "çömezleri" çok etkiledi, böylece hesap uzmanlığı mesleğinin ciddiyet, önemi hakkında çok şeyler öğretti. Aradan yıllar geçtiği halde, bunları unutamadık ve aynen uyguladık. Ali Alaybek'i ilk tanımam böyle oldu.

III. 1945 Yılı Sonunda İstanbul Grubu

İstanbul Grubunda göreve başladığımız zaman, "manzara-i umumiye" şöyledi. Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grubu "Babil Kulesi" gibi bir görünüş arz ediyordu. Kurulda, Maliye Bakanlığının üst kademe bürokratları, meslekte isim yapmış eski hesap mütehasısları, Kanunun yayımlanmasından önce bu mesleğe türlü yollarla katılmış muavinler, Grup Başkanı ve yardımcısı olarak imtiyazlı yönetici sınıfı. Doğrusunu isterseniz, eskiler, Kurula sınavla katılmış yeni adayları bir hayli yadırgadılar "Bunlar da nereden çıktı!..." derecesine hayretlerini ifade ettiler. Bu yüzden birbirimize alışmamız, kaynaşmamız pek de kolay olmadı.

50-60 kadar uzman ve muavin yerleşmesi için bu mekân yeterli değildi. Bu yüzden vergi incelemeleri işyerinde yapılıyordu. 2-3 kadar odaya ise grup başkanı ile muavini, kıdemli uzmanlar, büro personeli yerleşmişti. Büyük salon kıdemsiz hesap uzmanları ile muavinlere ayrılmıştı. İstanbul Grubuna katıldıktan sonra, beni, büyük bir şans eseri olarak, 1946 yılının ilk ayında muavin olarak Müşavir Hesap Uzmanı Rasim Saydar Hocanın yanına verdiler. O tarihte Rasim Saydar Hoca, Karaköy Perşembe Pazarı Kurşunlu Hanın üçüncü katında küçük bir odada çalışıyordu. Kendisini ziyarete gitmeden önce, danıştığım uzman arkadaşlar, Hocanın çok sert bir kişi olduğunu, dikkatli davranmamı özellikle hatırlattılar. Ben biraz da çekinerek çalışma yerine gittim ve huzuruna çıktım. Hoca o tarihte Kurşunlu Han'da deyim yerinde ise sürgünde olduğu için canı sıkındı. Gelişimden pek memnun olmadığı yüzünden belliydi. Fakat zaman içinde aramızdaki buzlar eridi, birbirimize alıştık. Gördüğüm kadarı ile Müşavir Hesap Uzmanı Rasim Saydar'ın İstanbul Grup Başkanlığı ile pek bağlantısı yoktu. Ankara ile temasları devam ediyordu. Bu hal beni de etkilemiş olacak ki, yukarıda Hoca'nın Perşembe Pazarı Kurşunlu Han'ın üçüncü katında, kötü bir odada çalışmalarını sürdürdü-

ğünü söyledim. Daha sonraki yıllarda bu memnuniyetsizliğin ve kırgınlığının nedenlerini pek anlamış ve öğrenmiş değilim. Ancak kuruluş yılında arada bazı çekişme ve tartışmaların geçtiğini sanıyorum.

IV- Meslek Yaşamı

Ali Alaybek'le bir yakınlığım olmadığı için onun özel yaşamı hakkında bir bilgiye sahip değilim. Yalnız Üstadın Beyoğlu Cihangirde oturduğunu, mutlu bir aile reisi olduğunu, bir kızı bulunduğunu, özel yaşamını işi ile evi arasında geçtiğini, aydın-entelektüel bir kişi olduğunu biliyorum. Onun yakınında bulunan meslek arkadaşlarımızın bu konuda daha geniş bilgileri vardır ve bu özelliğini zaman zaman dile getirmişlerdir. (Özellikle Orhan Güreli arkadaşımın anıları.)

Meslek yaşamına gelince Ali Alaybek'in biraz farklı olmakla beraber tıpkı Rasim Saydar gibi iki ayrı şapkası vardı. Bunlardan ilki her ikisi de Müşavir Hesap Uzmanıdır. Şu farkla ki, Ali Bey Muamele Vergisi kökenli olduğu halde, Rasim Bey Kazanç Vergisi kökenli hesap uzmanıdır. Formasyonları açısından bu, önemli bir fark sayılır.

HUK kurulduktan sonra Rasim Saydar yine çantayı alıp mükellefler nezdinde vergi incelemelerine devam ettiği halde, Ali Alaybek 1945 yılından sonra mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapmamıştır. Ali Beyin bu yönü geçmişte kalmıştır. Bu noktada her iki üstad birbirinden farklıdır. Ali Alaybek'in ikinci şapkası, bir bilim adamı olmamakla beraber o gerçek bir bilim adamı gibi araştırmacı, yazar, usta bir vergi teknisyeni ve reformcudur. Evrensel bir kültürü ve geniş bir Dünya görüşü vardı. Türkçe'ye çok hakimdi, kalemî çok güçlü idi.

Almanca ve Fransızca gibi iki Batı dilini iyi biliyor, Batı vergi literatürünü yakından izliyordu. Alaybek'in bu ikinci şapkası Hoca Rasim Saydarın ikinci şapkasından çok farklı idi. Çünkü Rasim Saydar yerli ve klâsik bir Muhasebe Hocası idi. Bilgisi çok sağlam olmasına rağmen, yerli ve sınırlı kalıyordu. Müşavir Hesap Uzmanı ve İstanbul Grup Başkanı olarak Ali Alaybek aynı zamanda kalabalık bir üye grubundan oluşan Vergi Reform Komisyonu'nun Başkanlığını da yapıyordu. 15 üyeden oluşan bu karma komisyonun merkezi İstanbul'da ve Grup Başkanlığı binasında idi. Büro hizmetleri bu merkezden sağlanıyordu. Ali Alaybek'in bu Komisyon Başkanlığı emekliye ayrıldığı 1966 yılına kadar aralıksız devam etti. Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek'in idari görevi, İstanbul Grup Başkanlığı idi. Üstat bu görevi yardımcısı Mehmet Ali Adalan'a devrettiği için idari işlerle pek meşgul olmuyordu. Grup Başkanlığını fiilen Hesap Uzmanı olan Mehmet Ali Adalan yürütüyordu. Bu meslekdeşimizi biraz yakından tanımak gerekecektir.

1903 İzmir doğumlu olan Mehmet Ali Adalan, önce İstanbul Defterdarı olan ve sonra da Maliye Bakanlığı yapan Maliye Müfettiş kökenli Şevket Adalan'ın kardeşidir. Bu konumu itibarıyla, İzmir Ticaret Lisesinden mezun olmuş, İzmir Defterdarlığı emrinde Buğday Kurumu Memurluğu yaptıktan sonra 1936 yılında

Hesap Mühassıslığına atanmış 1941 yılında Rasim Saydar'ın öğrencisi olarak İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebini bitirmiştir.

Kurulumuzun kuruluşu sırasında, Hesap Uzmanlığına atanan Mehmet Ali Adalan 30.11.1945'de Baş Hesap Uzmanı ve 1.06.1963'de Müşavir Hesap Uzmanı olmuştur. 1968'de yaş haddinden emekliye ayrılan Adalan'a ayrıca Fahri Hesap Uzmanı unvanı da verilmiştir. Mehmet Ali Adalan'ın en önemli özelliği, Ali Alaybek'in sağ kolu ve İstanbul Grup Başkan Yardımcısı olmasıdır. Bir ara Danışma Komisyonu Başkanlığı da yapmıştır. Mehmet Ali Adalan çok zeki, becerikli ve çalışkan, mükemmel bir idareci idi. Yıllar boyu, Ali Alaybek'in yardımcısı olarak, İstanbul Grubunu yönetmiş, iş dağıtımını yapmış, karmaşık yapıdaki kalabalık Grubu büyük meharetle yürütmüştür. Bu yüzden Ali Alaybek üstada pek iş bırakmamıştır. Adalan 1974 yılında vefat etmiştir.

V- 1945-1950 Yılları Arasında Yürürlükte Olan İki Önemli Vergi Türü

1945 yılından sonra sınavı kazanarak Hesap Uzman Muavini olan birinci ve ikinci promosyon arkadaşlarımızın karşılaştığı iki önemli vergi türünü burada açıklamak isterim. Çünkü kazanç vergisi hesap mühassıslığı ile muamele vergisi hesap mühassıslığı diye, bu mesleğin iki ana gruba ayrılması bu yüzdendir. Sonra da bizim kuşak, 1950 yılında Büyük Vergi Reformunun yürürlüğe girmesine kadar, beş yıl süre ile bu iki vergi ile uğraştı ve yeterlik sınavına da bu vergilerden sorumlu olarak girdi. Bu vergilerden ilki memleketimizde 1926 yılından beri uygulanan ve büyük değişikliklere uğrayan, gerçek kişiler ile şirketleri birlikte, karine usulüne göre vergilendiren 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu. Bu vergi, beyanname usulüne de kısmen yer veriyordu.

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, karine usulüne yani "Gayrisafi irat esasına göre vergilendirmeye" dayandığı için, beyan çok önemli değildi. Bu yüzden Kazanç Vergisi Hesap Mühassıslığı, daha ileriki yıllarda, İstanbul Defterdarlığına bağlı bir Büro şeklinde Hoca Rasim Saydar tarafından 1942 yılında kurulmuş, daha yeni bir hizmet birimi idi. Fakat Kazanç Vergisinde beyanname usulü genişlemeye başladıktan sonra bankalar, sigorta şirketleri, ticari ve sanayi kuruluşu şeklindeki büyük işletmeler, bu kapsama girince, Kazanç Vergisi Hesap Mühassıslığı da önemli bir meslek haline geldi. Ayrıca bu birimin şefi olan Rasim Hoca da bu işi çok ciddi tuttu ve birimi zaman içinde güçlendirdi.

İkinci önemli vergi ise, 1940'lı yılların başından gelen ve son şeklini alan 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu (Özellikle imalat muamele vergisi). Bu vergi daha çok tekstil, un sanayii, bakır imalathaneleri, tel ve çivi, tabakhaneler üzerinde yoğunlaşıyordu. Bu vergide beyanname usulüne geniş yer veriyordu.

Bu yüzden olacak Muamele Vergisi Hesap Mühassıslığı, daha 1936 yılında Ali Alaybek tarafından İstanbul Muamele Vergileri Müdürlüğüne bağlı bir hizmet birimi olarak kuruldu ve kıdem olarak Kazanç Vergisinden önceliğe sahiptir.

Bu bölümün şefi olarak Ali Alaybek meslek hayatı boyunca hep Muamele Vergileri ile uğraştı ve deyim yerinde ise bu vergi ile özdeşleşti. Nitekim çalışmamızın sonuna eklediğimiz Ali Alaybek Bibliyografyası'na bakacak olursanız, Üstadın bu konudaki etüd, araştırma, rapor ve yasa taslağı şeklindeki yayınlarının bolluğu dikkati çekmektedir. Ali Alaybek tam bir muamele vergisi teknisyen ve uzmanı idi. Hatta 1945 yılında yayımlanan "Muamele ve İstihlak Vergileri Tetkikatına Ait Notlar" başlıklı ve 1945 yılında İstanbul-Kenan Matbaasında basılmış 65 sahifelik rehber bizlerin yetişmesinde bile katkısı olmuş değerli bir çalışmadır.

1950 yılında Gelir Vergisi Reformu gerçekleştirildikten sonra, Ali Alaybek çalışmalarını Muamele Vergisi ile İstihlak Vergileri üzerinde yoğunlaştırdı ve iki vergi grubunu Gider Vergileri başlığı altında toplanarak bir reform tasarısı hazırlandı. 1950'li yılların ortasına doğru Maliye Bakanlığına ulaşan bu tasarı, o zamanlar Gelirler Genel Müdürlüğünde Müşavir olarak çalışan eski Maliye Müfettişi Cahit Kayra'nın anılarında belirttiğine göre, pek kabul görmedi. Fakat buna rağmen 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 1956 yılında yasalaştı ve 1957 yılından itibaren uygulanmaya başladı. Kazanç ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinin teknikleri birbirinden oldukça farklı idi. Muamele vergisi daha çok imalât tekniğine yer veren, randımana dayanan, firenin ve envanterin ağır bastığı bir vergi inceleme yöntemi idi. Buna karşılık, kazanç vergisi incelemesi, muhasebe, denetim bilgisi, isteyen ve kazanç vergisinin girift hükümlerini iyi yorumlayan, deneyim gerektiren bir vergi inceleme türü idi. Kurul tek çatı altında birleştikten sonra, iki tür hesap uzmanı ayrılığı yıllar boyu devam etti. Buna karşı, bizler yeni kuşak muavin ve uzmanlar her iki vergiyi de öğrenerek mesleğe daha kolay intibak ettik. 1949 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu kabul edilip 1950 yılı başında yürürlüğe girince, Büyük Vergi Reformu gerçekleşerek Kurulun vizyonu ve misyonu bütünüyle değişti ve gerçek huviyetine kavuştu. Genç ve yaşlı bütün hesap uzmanı ile muavinler yeni vergi sistemini öğrenmek için ve öğretmek için hummalı bir çalışma atmosferine girdik. Önce Kurul içinde konferanslar tertitledik, sonra da eğitim kursları düzenleyerek kendimizi yetiştirdik, yeni vergileri öğrenmeye çalıştık. Daha sonra Türkiye sathına yayılarak, gruplar halinde vergi personelinin, Anadolu'daki turnelerle halkı ve kamuoyunu bilgilendirmeye çalıştık. Bu eğitim ve öğretim programına o zaman radyoda özel yayınlar, broşürler hazırlayarak meslek teşekküllerini ve halkı eğitmeye çalıştık. Bu çalışma kampanyamız çok ilgi topladı ve Hesap Uzmanları Kurulu ve mensubu olarak tanındık ve alandaki bilgi ve uzmanlığımız ön plana çıktı. Sonuç olarak Türkiye'de Maliye Müfettişliği yanında daha bilgili ve yetişmiş bir Hesap Uzmanlığı Mesleği doğdu ve zaman içinde büyük gelişme gösterdi.

VI. Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek

Üstadın Gelir Vergisi Reformunda Katkı ve Ağırlığı

1950 yılında gerçekleşen, gelir ve kurumlar vergisi ile vergi usul kanunlarının kabulü ile tamamlanan Büyük Vergi Reformu'nun hazırlık yılları 1942 yılı başlarına kadar uzanmaktadır. Bu reform bir kişinin eseri değil kolektif bir çalışmanın ürünüdür. Bu çalışmalarda ön plana çıkan "beyin takımı" olduğu gibi, geri planda çalışan isimsiz kahramanlar da vardır. Bu reformun gerçekleşmesinde emeği geçenlerin tam listesi pek bilinmediği gibi, sekiz yıl devam eden çalışmalara katılmış kişilerin adları, görev yerleri ve unvanları belli değildir. Bu konuda sadece Prof. Dr. F. Neumark ile Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek'in isimleri ön plana çıkmaktadır.

Bu büyük hareketin gelişmesini araştırmak üzere rahmetli hocamız Prof. Dr. Salih Sanver çalışmalara başlamış ve hatta benden de bilgi ve belge istemişti. Ben o zamanlar elimde mevcut, sanıyorum 1947 tarihli Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısı ve Vergi Usul Kanunu Kanun Tasarısı başlığını taşıyan açık yeşil karton kabı olan, matbaada basılmış üç dökümanı kendisine vermiştim. Fakat bir süre sonra hocanın sağlığı bozuldu, araştırmaya başlayamadı ve topladığı belgeler ölümünden sonra ne oldu bilemiyorum. Benim yaptığım ön çalışmalara dayanarak elde ettiğim bilgileri şöyle sıralıyorum;

Türkiye'deki Gelir Vergisi Reformunu, bu işin mimarı ve yaratıcısı sayılan Prof. Dr. Fritz Neumark 1982 yılında yayımlanan "Boğaziçi'ne Sığınanlar" başlıklı anı kitabının 171'inci sahifesinde bakınız nasıl anlatıyor: "Bizzat bana değişik vesilelerle, belirli iktisadi ve mali politika kararlarını etkilemek nasip oldu. Çabalarımın temelinde, ülkenin vergilendirme sistemini modernleştirmeye ve rasyonelleştirmeye yardım etmek isteği yatıyordu. Mutlu rastlantılar sayesinde bu istek daha sonra geniş ölçüde gerçekleşti. Daha önce de sözü edildiği gibi kısa bir süre sonra genç, çok yetenekli ve Avrupa öncelikle de Alman kurumlarını iyi tanıyan ve en azından benim kadar reform isteklisi bir maliyeci müttefik buldum: Ali Alaybek. Üst makamlarla yapılan sayısız görüşmelerden sonra, en sonunda Maliye Bakanını ve onun aracılığı ile tüm bakanlar kurulunu, vergi reformunu görüşmek için küçük bir bilirkişi komisyonu kurulmasının gerekliliğine ikna etmeyi başardık. Alaybek ve benim dışında İstanbul Defterdarının da katıldığı bu komisyon, yıllar süren yoğun çalışmaları sonunda geniş kapsamlı bir rapor düzenleyerek Almanya tipi bir vergi düzeninin kurulmasını, gelir, kurumlar ve esnaf-sanatkarlar için de bir tür verginin getirilmesini önerdi. Sonucu tür verginin gerekçesi bu gibi küçük işletmelerin çağdaş, defter tutmayı gerektiren bir gelir vergisi kapsamına etkili ve kalıcı biçimde alınmasının umulamayacağı idi.

Raporumuz açıklandıktan ve hele ona dayalı kanun tasarıları Maliye Bakanlığında hazırlandıktan az sonra, kamoyunda, anlaşılacağı üzere en başta reformla vergi yükleri artacak olan çevrelerin körüklediği şiddetli ve uzun süren bir müca-

dele başladı. Bir yıldan uzun bir süre boyunca genel basın, mesleki basın, ayrıca radyo ve meslek kuruluşları da-örneğin sanayi ve ticaret odaları tartışma konusu projelerle meşgul oldu. Vergi reformu kongreleri, dernek ve kuruluşlarda düzenlenen protesto mitingleri vb. gündemde idi. Salt hükümet değil, ayrıca ve belki ön planda reform komisyonu üyeleri de sürekli ve sinir bozucu bir savunma savaşına girdiler. Her halükarda, o yıllarda ülkedeki tanınımlık ve sevilmişliğim birbirine zıt yönlerde geliştirdi.⁷

1941-1942 yılları İkinci Dünya Savaşının en zor ve karanlık günleridir. Türkiye, tarafsız bir ülke olarak 1 milyon kişilik bir ordu beslemek zorunda kalmış ve savunma giderleri çok yükselmiştir. O tarihlerde olağanüstü savaş giderlerini karşılamak üzere, Bakanlığın emri ile İstanbul Defterdarı Faik Ökte'nin başkanlığında bir komisyon kurulmuş bu konuda önerileri içeren iki ayrı rapor hazırlanmıştır. Bu Raporlar Varlık Vergisi Tasarısı hazırlıklarının öncüsü niteliğindedir. Fakat türlü nedenlerle bu raporlar Maliye Bakanlığı nezdinde pek itibar görmemiş ve Bakanlık kendi görüşü çerçevesinde daha radikal bir tasarı hazırlayarak 1942 yılında Varlık Vergisi Kanunu'nu Meclisten geçirmiş ve 1943 yılında uygulama başlamıştır. Faik Ökte'nin anılarında belirttiğine göre, başkanı ve üyeleri aşağıdaki gösterilen bu Komisyonlardan ikincisi daha sonra Gelir Vergisi Reformunu hazırlamak üzere görevlendirilmiştir. Komisyon şu üyelerden oluşmaktadır:⁸

1. Başkan : Faik Ökte, İstanbul Defterdarı
2. Üye : Mehmet İzmen, İstanbul İrat ve Servet Vergileri Müdürü
3. Üye : Prof. Dr. Fritz Neumark, İktisat Fakültesi Ord. Profesörlerinden
4. Üye : Rasim Saydar, Müşavir Hesap Uzmanı
5. Üye : Ali Alaybek, Müşavir Hesap Uzmanı

Faik Ökte'nin anılarına göre Gelir Vergisi Reform Tasarısı'nın hazırlayıp Bakanlığa sunan ve kabul ettiren Başkanla birlikte beş kişilik komisyon bu zevattan oluşmaktadır. Bu belgeden öğrendiğimize göre, o tarihlerde, Defterdarlığa bağlı olarak çalışan Kazanç Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu şefi olan Müşavir Hesap Uzmanı Hoca Rasim Saydar'da bu Komisyonunda üye olarak görev almıştır. Daha sonra bu Komisyonun hazırladığı Rapor Bakanlık bürokratları tarafından yasa

7 Prof. Dr. Fritz Neumark: Boğaziçine Sığınanlar, İstanbul/1982 s. 170-171'den alınmıştır. 1940'lı yılların başarılarından sonra, gelir vergisi alanında bir otorite sayılan Prof. Neumark Maliye Bakanlığında ağırlık ve itibarı olan bir bilim adamı sıfatıyla, resmen danışmanlık yapıyordu. Bu konuda daha ayrıntılı bilgiyi, 1941-1946 yılları arasında İstanbul Defterdarlığı yapmış olan Maliye Müfettişi Faik Ökte'nin Varlık Vergisi Faciası başlıklı kitabında buluyoruz.

8 Faik Ökte, Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul/1952, s. 53. Gelir Vergisi Reformu Tasarısını Hazırlayan Komisyon

maddeleri haline getirilip Vergi Kanunu Tasarısına dönüştürülmüştür. Bu güç, teknik bilgi, deneyim ve beceri gerektiren kodifikasyon çalışmalarını kimlerin yaptığını bugün için, elde bilgi ve belge olmadığı için bilemiyoruz. Fakat hazırlanan Yasa Tasarıları Meclis Komisyonlarında enine boyuna incelenmiş ve genel kurulda 1949 yılı sonlarına doğru kabul edilerek o zamanın Maliye Bakanı Nurullah Sümer döneminde kanunlaşmış ve yine dönemin Maliye Bakanı İ. Rüştü Aksal zamanında yani 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yukarıda da bir ara belirttiğim gibi 1950 yılında gerçekleşen Gelir Vergisi Reformu, siyaset adamları, bilim adamları, Maliye Bakanlığı bürokratlarının ortak ve ahenkli çalışmalarının bir ürünü sayılır. Bu eserde her kesimin kendi ölçüsünde bir katkısı ve payı vardır. Bu büyük reformu kişi ve bir kuruluşa mal etmek gerçekten haksızlık olur. Ancak Prof. F. Neumark ile Ali Alaybek'i bu hareketin beyin takımı veya mimarları olarak kabul edebiliriz.

(Prof.Dr. Selahattin Tuncer'den alıntılarımız devam etmektedir.)

VII. Hesap Uzmanı ORHAN GÜRELİ Ali Alaybek'i Anlatıyor

Hesap Uzmanı Orhan Gürelî, bu mesleğe girdikten sonra, büyük şans eseri olarak Müşavir Hesap Uzmanı büyük Üstad Ali Alaybek ile onbeş yıl kadar birlikte çalışmış, deyim yerinde ise onun "asistanlığını" yapmıştır. Bu her meslekdaşımıza nasip olmayacak bir ayrıcalık ve şans sayılır. Bu yüzden Ali Alaybek'i en yakından tanıyan meslekdaşlarımızdan biri sayılır. Birçok toplantı ve biraraya gelişlerde, Orhan Gürelî kendine has üslubu ile onu, bazı özellikleri ile çok güzel anlatırdı. Bu toplantıların birinde ben de kendisini zevkle dinlemiştim. Hesap Uzmanları Kurulunun kuruluşunun 57. yılı nedeniyle genç arkadaşlarımızdan biri, A. Naci Arıkan, Vergi Dünyası adına "Fahri Hesap Uzmanı Orhan Gürelî ile Ali Alaybek Üstadımız ve Hesap Uzmanları Kurulunun ilk kuruluş günleri üzerine bir söyleşi" yaptı bunun metni Dergimizin Haziran/2002 sayısında yayımlanmıştır. Şimdi sizlere bu söyleşiden bir soru ile Gürelînin buna verdiği cevabı aynen aktarıyorum.

"VERGİ DÜNYASI: Ali Alaybek üstadımızın Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluş dönemindeki konumu hakkında bize bilgi verebilir misiniz ?

ORHAN GÜRELİ: Efendim Ali Bey o zaman Muamele Vergileri Hesap Mütahassısları Bürosu şefiydi. Çünkü biliyorsunuz o zaman iki müessese vardı. Biri Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısları; diğeri de Muamele Vergisi Hesap Mütahassısları. Bu bürolar Kazanç ve Muamele Vergileri Kanunları ile teşkil edilmişti. Bunlar aşağı yukarı bugün bizim Hesap Uzmanı olarak yaptığımız hizmeti ifa ediyorlardı. Ali Bey Muamele Vergileri Hesap Mütahassısları Bürosu'nun Defterdarlığına bağlı şefiydi. Yeri Perşembe Pazarı'nda bulunan Kurşunlu Han'da idi. Bir de Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısları'nın bürosu vardı. Onlar da Defterdarlığına bağlı idiler. Onların da başında Rasim Saydar bulunuyordu. O da Hesap Uzmanı olarak kurula intikal etmiş ve İstanbul Grup Başkanlığı da yapmıştı. Kendisi İktî-

sadi Ticari İlimler Fakültesi'nde hocalık da yaptı. Ben Ali Beyi ilk defa 1944-1945 senesinde tanıdım. Kendisini tanımam şöyle olmuştu. Ali Bey kazanç vergisinin mahiyetini tamamıyla anlamak için İstanbul Defterdarlığı'na müracaat ediyor. O zaman Defterdarlıkta Mehmet İzmen Bey vardı. Mehmet İzmen Bey İstanbul Defterdarlığı'nda İrat-Servet Vergileri Müdürüydü. Kendileri daha sonra Maliye Bakanı da olmuştur. O zaman ben Hocapaşa Tahakkuk şubesi'nde şef muavini ve beyannameli servis tahakkuk şefiydim. Mehmet İzmen Bey demiş ki "Hocapaşa'da bir Mülkiyeli var, Orhan Güreli. O bu konuda gerekli açıklamaları yapabilir." Ali Bey Hocapaşa'ya geldi. Arkadaki müfettiş odasına geçtik. 15 gün boyunca orada Ali Beyle birlikte kazanç vergisi konusunda çalışmalar yaptık. Kazanç vergisini adeta baştan aşağı Ali Bey'le birlikte etüd ettik. İlk tanışmamız buydu. Sonra da 1945'te Hesap Uzmanları Kurulu'na girdiğimiz zaman karşıma yine o çıktı. Ondan sonra da hayatının sonuna kadar beni bırakmadı. Ben de onun çırağı olarak çalıştım, demek ki bu ilişki 1945'te başladı.

Ali Alaybek vergi reformu çalışmalarına 1944'de başladı. Biliyorsunuz o tarihte 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlükte idi. 3840 sayılı Kanun'la da kazanç vergisinde beyan esası getirilmişti. Fakat randımanı düşük bir vergiydi ve tabii modern vergicilik içinde de bir önemi yoktu. O yüzden, o zamanki Halk Partisi Maliye Bakanı olan İsmail Rüştü Aksal Ali Beyden modern bir gelir vergisi sistemi çalışması yapmasını istemişti. O arada Neumark, kazanç vergisinin ıslahı hakkında bir rapor yazmıştı. Yani modern bir gelir vergisi sistemi değil, kazanç vergisinin ıslahı hakkında bir raporu vardı. Mühim olan şu ki; Neumark işe yeni bir modern vergi sistemini getirmek olarak değil, kazanç vergisinin ıslahı fikriyle başlamıştı. Fakat o arada da Ali Bey'den de bu konuda sistematik bir çalışma yapması istenmişti. Ali Bey 1944'te bu çalışmalara başlıyor, bu çalışmalara başladığı zaman yanında yardımcı olarak da maliye müfettişi Suat Başer Bey vardı."

Orhan Güreli arkadaşımın bu demecinde düzeltilmeye muhtaç bazı önemli hata ve yanlışlar mevcut. Bunları tek tek ele alarak belirtmek yararlı olacaktır. Orhan Güreli arkadaşım hesap uzmanlığına ikinci promosyonla girmiştir ve bu yüzden mesleğe başlaması 1946 yılı Mayıs ayı sonlarına rastlar. Arkadaşımız 1945 yılında hesap uzman muavini olmamıştır ve Hocapaşa Vergi Dairesinde tahakkuk şefi olarak çalışıyordu. Anılarında da belirttiği gibi, Ali Alaybek'le de tanışması bu dairedeki çalışmaları sırasında 1944-1945 yıllarına rastlar.

Önemli olan diğer bir husus, Orhan Güreli arkadaşımız Prof. Dr. F. Neumark'ın 1944-1945 yılında "Kazanç Vergisinin İslahı" ile ilgili bir rapor yazdığını söylüyor. Böyle bir rapor yazılmamıştır ve ortada mevcut da değildir.

Burada ileri sürülen görüş ve açıklamalar gerçeği yansıtmaktan uzaktır. Önce Prof. Dr. Fritz Neumark Türkiye'de gelir vergisi kavramını ilk getiren ve yayan bir bilim adamıdır. 1945 yılında yayımladığı Gelir Vergileri (Teori ve Pratik) eseri ile bu vergi Türk mali literatürüne girmiş ve yerleşmiştir. Dünya literatüründe de

Hoca, bu verginin teori ve uygulamasına katkıları olan, bu konunun uzmanı bir bilim adamıdır. Bu gerçek karşısında Prof. Neumark'ın bu modern vergiyi bir yana bırakıp, hem de Ali Alaybek'in yanında çağın gerisinde kalmış kazanç vergisini savunmasına maddeten imkan yoktur. Böyle bir beyan yarım yüzyıl sonra büyük hocaya hem haksızlık ve hem de bühtan olur. Kaldı ki, Gelir Vergisi Reformu Prof. Neumark ile Ali Alaybek'in ortak çalışmaları ve işbirliği sonunda gerçekleşmiş bir projedir.

Bu söyleşideki diğer konulara gelince, bunlar hakkındaki düzeltmelerim de şöyledir. Eldeki tek bilgi ve belge olmamasına rağmen gelir vergisi reform hareketinin başlangıcı 1942 yıllarına kadar geri gider. Ancak bu çalışmaların gerçek anlamda başlaması 1944-1945 yıllarında, Faik Öktenin İstanbul Defterdarı olduğu yıllarda başlar ve sonra devam eder.

Faik Ökte'nin Varlık Vergisi Faciası başlıklı kitabında naklettiğine göre, Varlık Vergisi Hazırlık Çalışmaları için toplanan Komisyonun Raporu, Ankara'da kabul görmeyince, aynı Komisyon daha sonra Gelir Vergisi Reform Taslağını hazırlamakla görevlendirilir ve çalışmalar bu zatin başkanlığında devam eder. Bu hususu yukarıda daha ayrıntılı olarak ele alıp açıklamıştım. Bu dönemde Maliye Bakanı İ. Rüştü Aksal değil, Nurullah Esat Sümer'dir ve Reformu başlatan bakan bu zattır. İ. Rüştü Aksal Maliye Bakanı olduğu zaman 1950 yılı başında yeni vergi sistemi yürürlüğe girer ve uygulama başlar. Demek oluyor ki Reformu başlatan bakan ile reformu uygulamaya başlatan bakanlar farklıdır.

VIII. Ali Alaybek'in Özellik ve Nitelikleri

Müşavir Hesap Uzmanı Hoca Rasim Saydar'ın yaşam öyküsünü anlatırken özellikle vurguladığım gibi, bu Kurulu'un bir değil iki kurucusu vardır. İkinci kurucu üstad Rasim Saydar'dır. Çünkü bu zat 1942 yılında İstanbul Defterdarlığına bağlı olarak Kazanç Vergisi Hesap Müttehassıslığı Bürosunu kurmuş ve bu hizmet biriminin şefi olmuştur. 4709 sayılı Yasa kabul edilip Hesap Uzmanları Kurulu faaliyete geçmeden önce Hoca Rasim Saydar seçkin bir kadro ile Müşavir Hesap Uzmanı olarak Hesap Uzmanları Kuruluna katılmıştır. Şu farkla ki, Ali Alaybek'in meslek kıdemi Hocaya göre daha eskidir. Bu noktayı vurguladıktan sonra şimdi de yine karşılaştırmalı olarak Ali Alaybek'in, mesleki açıdan özellik ve niteliklerini belirtmeye devam edeceğim.

Ali Alaybek aristokrat diyebileceğimiz bir ailenin çocuğu olarak dünyaya gelmiş, çok iyi koşullar altında iyi bir eğitim alarak yetişmiştir. Babası Rıza Servet bey hem hekim hem de Cerrahpaşa Hastanesinin kurucusudur. Bu refah ve eğitim düzeyi, onu diğer meslekdaşlardan farklı bir konuma getirmiştir. Halbuki Hoca Rasim Saydar, orta halli bir ailenin çocuğu olarak güç koşullar altında kendi kendini yetiştirmek zorunda kalmıştır. Bu ortam ve koşullar, Kurulumuz iki değerli kurucu üyesinin farklı yönlerde çalışma ve gelişmesi ile sonuçlanmıştır. Tekrar

geriye dönecek olursak Ali Alaybek, İmparatorluğun son dönemine rastlayan yıllarda o zamanın gözde okulları olan Saint Josephe ve Alman Lisesi gibi iki okulda eğitim gördüğü halde Rasim Saydar sıra okullardan mezun olmuştur.

Fakat Ali Alaybek'in Almanya'da kısa ekonomi eğitimini bir yana bırakacak olursak, iki usta, hemen hemen aynı yıllarda İstanbul Yüksek Ticaret Mektebinden mezun olarak aynı düzeyde birleşmişlerdir. Bu ikilinin meslek seçimleri de farklı olmuştur. Ali Alaybek mezuniyetinden sonra işe özel sektörde başlamış, bu işler pek hoşuna gitmemiş olacak ki, 1936 yılında Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı olarak kamu kesimine geçmiş ve uzun meslek yaşamını burada tamamlayarak Müşavir Hesap Uzmanı olarak buradan emekli olmuştur. Buna karşılık, Rasim Saydar, çalışma hayatına kamu kesiminde kendi deyimi ile "muallim" olarak başlamış bu alanda kendini yetiştirmiş ve sonunda mezun olduğu okula hoca olmuştur. Ancak 1942 yılında İstanbul Defterdarlığı Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığına atanmış kamu kesimindeki mevkiini güçlendirmiş, bu bölümün amiri olmuştur. Her iki ustanın en sonunda Müşavir Hesap Uzmanı olarak bu meslekten emekli olmaları onları bir noktada birleştirmiştir. Ali Alaybek, yüksek tahsilinden sonra ekonomi ve vergicilik alanında çalışmalara devam etmiş, Rasim Saydar Hocalık mesleğini seçerek kendi kendini yetiştirmiş; muhasebe, vergi ve denetim konularında uzmanlaşmıştır. Fakat şurasını da belirtmek gerekir ki, Rasim Saydar biri hocalık ve diğeri hesap uzmanlığı mesleğini sonuna kadar sürdürdüğü halde, Ali Alaybek üstad, Kurulun kuruluşundan sonra Hesap Uzmanlığı görevini bırakmış ve kendisini bütünü ile bilimsel ve mesleki çalışmalara adanmış ve "Hesap Uzmanlığı" sıfatını sembolik olarak muhafaza etmiştir.

Bu alanda önce vergi teorisyeni ve uygulamacı olarak Büyük Vergi Reformunun gerçekleşmesine büyük katkı sağlamış, daha sonraki dönemde 1962'de yeniden kurulan Vergi Reform Komisyonu Başkanı olarak bu tür çalışmalarını 15 yıl süre ile aralıksız devam ettirmiş ve Müşavir Hesap Uzmanı olarak 1966 yılında yaş haddi nedeniyle emekli olarak Kurul'dan ayrılmıştır.

Rasim Saydar hocalıkla Müşavir Hesap Uzmanlığını birlikte götürmüş deyim yerinde ise elde çanta, bankalar, sigorta şirketleri, büyük sanayi kuruluşları, ithalat ve ihracatçı firmalar nezdinde vergi incelemeleri yapmış, raporlar yazmış, turneye çıkmış, gittiği yerden ses getirmiş, genç meslek mensuplarını yetiştirmiş, onlara muhasebe ile ilgili kurslar düzenlemiş, ehliyet sınavlarında üye olarak bulunmuş ve kariyerini bu yönde tamamlamıştır.

İşte iki büyük hesap uzmanı ustadın birbirinden farklı ve ayrıldığı noktalarından önemli olanı, bu çalışma yöntemi olmuştur. Ali Alaybek bir teorisyen, bir vergi teknisyeni ve düzenleyicisi olarak mesleğin üst düzeyinde kalmış, Hoca Rasim Saydar yıllar boyu gerçek bir hesap uzmanı olarak misyon ve vizyonunu meslekten kopmayarak sonuna kadar bir hesap uzmanı olarak kalmıştır. O gerçekten bu mesleğin kurucusu, ağır işçisi, gençleri bu mesleğe yetiştirici bir eğitimci ve rehber olarak kalmıştır. Şimdi yine iki büyük ustanın hesap uzmanı olarak birbirinden

farklı olan yönlerini belirtmeye devam edelim. Ali Alaybek, Amerikan aktörleri gibi çok yakışıklı, ince ve zevkli giyinen, herkese karşı kibar, zarif fakat mesafeli davranışları ile ilgi toplayan, kalınca, bariton ve etkili sesi ile muhataplarını etkileyen güçlü bir hatip kişiliği vardı. Nadiren yapılan grup toplantılarında konuşmaya başladığı zaman genç arkadaşlarımızı çok etkilemiştir.

Rasim Saydar'ın yetişme tarzı nedeniyle kılık ve kıyafete fazla düşkünlüğü yoktu. Temiz ve düzgün giyinir, koyu renkli kurvaze ceketli takım elbiseleri tercih ederdi. Genç arkadaşlara giyim, kuşam ve kravat konusunda tavsiye ve telkinlerde bulunduğuna tanık olmadım. Uzun yıllar hocalık yapmış olmanın alışkanlığı ile olacak, tatlı fakat gür bir ses tonu ile çok muntazam konuşur, vergi incelemeleri sırasında gayri müslim ve Fransızca bilen muhasebecilere hitap ederken istediği belgelerin türlerini Fransızca söylemeyi severdi. Çok sert ve ciddi hocalığının yanında çalışkan, konusunu çok iyi bilen, vergi ve denetim bilgisi güçlü ve sağlam, eğitici ve öğretici niteliklere sahip bir meslek mensubu idi. Gittiği her yerde hoca ve müşavir hesap uzmanı olarak itibar görür, bilgisi ve meslek deneyimi ve efendi kişiliği ile saygınlık toplardı. Bu açıklama ve karşılaştırmaları bugün daha tarafsız ve objektif ölçülere göre değerlendirecek olursak, bir yanda Ali Alaybek, diğer yanda Rasim Saydar iki ayrı ve farklı dünyanın insanları idi. Mesleki açıdan bu iki büyük üstad Müşavir Hesap Uzmanı olarak aynı unvanı taşımalarına rağmen, iki ayrı kulvarda koşuyor ve fakat yolları birbiri ile kesişmiyordu. Onların her biri ayrı bir zirve idi.

IX. Ali Alaybek ve Politika

Ali Alaybek mizaç olarak politikaya yatkın bir kişi değildi. O iyi yetişmiş iki yabancı dil bilen, kendi kendini yetiştirmiş ve bilimsel çalışmalara adanmış, yüksek dereceli maliye bürokrati idi. Bu nedenle Ankara'da Maliye Bakanlığında kendisine sunulan üst kademe görevleri kabul etmemiş; meslek yaşamını Müşavir Hesap Uzmanı olarak tamamlamayı yeğlemiştir. Bülent Ecevit'in kabinesinde bakanlık yapan Eski Maliye Müfettişi Cahit Kayranın 2. baskısı 2008'de yapılan Telefon Rehberi başlıklı anı ve portreler kitabından öğrendiğimize göre, Ali Alaybek'in Ankara Ulus'taki eski Maliye Bakanlığı binasında 1950'li yılların başında bir çalışma odası bile varmış. Yazar, buranın telefon numarasını bile veriyor.

Zamanın Maliye Bakanı, İ. Rüştü Aksal, Müsteşar Mehmet İzmen, Gelirler Genel Müdürü Sami Şehbenderler, HUK'un ilk Başkanı Abbas İdil, Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek, Bakanlık Danışmanı Prof. Dr. F. Neumark. Bu kadro içinde, kuşkusuz, Büyük Vergi Reformun hazırlanmasında Ali Alaybek'in payı önemli ve ağır basıyor. Başlatmış olduğu vergi reformu süreci sonunda Türkiye'de yeni Gelir Vergisi Sistemi kabul edildikten sonra onun adı ve ünü her yerde duyulmaya başladı. Bilimsel çevrelerde ve iş aleminde büyük kabul gördü. Yaklaşan 1950 seçimlerinde Demokrat Parti kendisini Adana Bölgesinden milletvekili aday göstermeye karar verdi ve bunu yazılı olarak kendisine bildirdi. Bu haber İstan-

bul'da büyük sansasyon yarattı ve Kurulumuzda tartışmalara neden oldu. Genç kuşak Hesap Uzmanı arkadaşlar Ali Alaybek'in bu teklifi kabul etmesi taraftarı idi. Çünkü bu teklifin arkasındaki asıl amaç Üstadın eğer DP seçimi kazanırsa O'nun Maliye Bakanı olması idi. Böyle bir projenin gerçekleşmesi halinde Kurulun itibarının artması ve Ali Beyin gerçekten bu mevkie lâyük olmasını sağlamaktı. Bu fikre karşı çıkan eski kuşak Hesap Uzmanları ve özellikle Ali Alaybek'in yakın mesai arkadaşları ve yardımcısı Mehmet Ali Adalan, üstadın böyle maceraya atılmasının ilerisi için tehlikeli olacağını ve bu teklifi reddetmesi şeklinde idi. Ali Bey gerçekten iki yönlü ağır bir baskı altında kaldı ve Ali Bey yazdığı kibar bir mektupla teklifi geri çevirdi. Gençler grubu bu sonuca çok üzüldüler.

Eğer Ali Bey teklifi kabul edip milletvekili seçilip sonra da Maliye Bakanı olsa sonuç ne olurdu? Bugün konuyu daha serinkanlılıkla değerlendirdiğimiz ve ileriki yıllarda Demokrat Partinin akibetini gördükten sonra insanın "Her işte bir hayır var!.." diyeceği geliyor. İşte, büyük Usta Ali Alaybek'in politika macerası da böyle.

X. Vergi Reform Komisyonu

Prof. Dr. Fritz Neumark-Ali Alaybek tarafından gerçekleştirilen 1950 yılında yürürlüğe giren Büyük Vergi Reformu ile Türkiye'de Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu ile İşletme Vergisi Kanunu (1955'te yürürlükten kaldırılmıştır) ile dolaysız vergiler düzen ve disiplin altına alınmış; fakat Reformun diğer ayağını oluşturan dolaylı vergiler açıkta kalmış, bunlara dokunulmamıştı. Halbuki 1943 yılından beri uygulanmakta olan Muamele Vergisi Kanunu, bazı değişikliklerle hala yürürlükte idi. Dolaylı vergiler alanında yapılacak reform için yeni model ve örnekler aranmasına gerek kalmadan, yürürlükte olan Muamele Vergisi Sisteminin ıslahı yoluna gidilmiş ve 23.07.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu şeklinde kabul edilerek, 1957 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Ancak bu değişiklik tam bir reform sayılmazdı. Çünkü o tarihlerde Fransız buluşu sayılan Katma Değer Vergisi Kanunu, o ülkede yürürlüğe girmişti. Halbuki Türkiye'de yeni kabul edilen 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, ilk üretim maddeleri üzerinden alınan toplu bir muamele vergisi türünde idi. O zaman için KDV'ye geçiş, her nedense pek düşünülmemişti. Türkiye'de KDV Reformu yaklaşık otuz yıl sonra yine Hesap Uzmanı kökenli hızlı bir Maliye Bakanı olan Vural Arıkan zamanında 1985 yılı başında gerçekleşebildi. 1957 yılı başında yürürlüğe giren 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kısa zamanda büyük eleştirilere uğradı. Çünkü bu vergi çağın gerisinde kalmıştı. Ortak Pazar ülkeleri KDV uygulama hazırlıklarına başlamışlardı. Ayrıca Gider Vergisinin en büyük mükellefleri Türkiye'de kamu iktisadi teşebbüsleri yani KİT'lerdi ve bu yüzden bu vergiye KİT vergisi deniliyordu. Kümülatif etkileri yüzünden vergi "yığılma" ya neden ve sanayi gelişmesine engel oluyordu.

1960 yılında gerçekleşen Devrimden sonra vergi yasaları üzerinde bazı düzeltmeler yapıldı ve bunlar yeterli görülmedi. Bundan sonraki yıllarda Maliye Bakanlığına bağlı olmak üzere, sürekli görev yapacak şekilde Vergi Reform Komisyonu kurulmasına karar verildi. 1962 yılında kurulan bu Komisyonunda Maliye Bakanlığının yanı sıra, Devlet Planlama Teşkilatı, Üniversiteler, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği temsilcileri yer aldı. Bu komisyona Hesap Uzmanları ile Maliye Müfettişleri de üye olarak katıldı.

Komisyonun çalışma Merkezi İstanbul ve Başkanı da Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek'ti. İlk yıllar Komisyon ciddi ve sürekli mesai yaparak ciltler halinde Raporlar yayımladı. 1970 ve izleyen yıllarda Komisyonun etkinliği azalmıştır. 12 Eylül 1980 askeri müdahalesinden sonra Komisyon dağılmış ve 2005 yılında Vergi Konseyi başlığı altında yeni bir düzenlemeye gidilerek Vergi Reform Komisyonu kaldırılmıştır. Bugün elimizde, bu Komisyon tarafından hazırlanmış ve basılmış yeşil kaplı altı kalın cilt halinde tarihsel değeri olan çalışma kalmıştır.

XI. Eserleri

Ali Alaybek vefat ettiği zaman 85 yaşında idi. Bu yaş Türkiye standartlarına göre oldukça uzun bir ömür sayılır. Halbuki Hoca Rasim Saydar genç sayılacak bir yaşta 65'inde ölmüştü. Alaybek gerek memuriyet döneminde ve daha sonra emekliliğinde, hiç durmamış okumuş, düşünmüş ve yazmış bol eser vermiştir. Bu açıdan velüt bir yazar sayılır. Fakat ne yazık ki, onun uğraşı alanı olan vergi teorisi ve uygulaması hızlı değişen çabuk eskiyen ve güncelliğini kaybeden konulardan oluşuyordu. Bu nedenle onun bunca emek ve göz nuru ile hazırladığı kitap, etüd, araştırma ve özellikle raporları bugün için güncelliğini kaybetmiş, eskimiş ve birer tarih olmuştur. Adına Hesap Uzmanları İstanbul Grubunda bir kitaplık kurulan üstadın kaleme aldığı eserlerin tümüne yakın kısmı burada toplanmıştır. Bugün bunları incelediğimiz zaman çoğunun eskidiğini ve güncelliğinin kalmadığını görüyoruz. Ancak Türkiye'de vergi teori ve uygulamasının hangi aşamalardan geçtiğini görebilmek için bunların tarihi bir değeri olduğunu kabul etmek gerekir. Bu eserler gelecek kuşaklar birer anı ve belgeler olarak devredilecektir.

Bu girişten sonra, Üstad Ali Alaybek'in eserlerini iki başlık altında yani

A) Kitaplar,

B) Etüd - araştırma - raporlar, hizmet içi etüdlere başlığı altında toplayarak kısaca tanıtmaya çalışacağız.

A- Kitaplar

Ali Alaybek'in kitap olarak yayımlanmış çok az eseri vardır. Altı kalın cilt olarak yayımlanan Vergi Reform Komisyonu'nun Raporu kolektif bir çalışma ürünü olduğu için Ali Alaybek'in imzasını taşımamaktadır. Ancak unutmamak gerekir ki

bu çalışmaların gerçek yaratıcı ve mimari Ali Alaybek'tir. Bu konuyu yukarıda uzun ve ayrıntılı şekilde açıkladığım için tekrar dönmek istemiyorum. Şimdi üstadın kitap şeklinde yayımlanan eserlerini ele alabiliriz.

1. Ali Alaybek: Gelir Vergisi Davamız

İstanbul/1947

Bu kitap yayımlandığı zaman ben Kurula girmiş genç bir Hesap Uzman Muavini idim. Gelir Vergisi Reformunun en hararetle tartışıldığı günlerdi. Alaybek muhaliflerle gündelik tartışma ve polemik yoluyla cevap vermek istemediği için görüş ve fikirlerini, küçük ve fakat önemli bir eseri ile cevap vermeyi tercih etmiştir. Yüzzelli sahifelik bu eser üç ana kısımdan oluşuyor.

- I. Kısım vergi reformunun izahı,
- II. Kısım Reform aleyhtarları
- III. Kısım Gelir Vergisinin tatbik kabiliyeti.

Gelir Vergisi reformuna karşı, o zaman için sermaye kesiminden gelen muhalefet, Prof. Neumark'ın anılarında da yer aldığı gibi, çok güçlü ve insafsızdı. Reform taraftarları, bu karşı koyma nedeniyle çok sıkıntılı günler geçirdiler. Nihayet Alaybek üstad bu kitabı ile onlara gerekli cevabı vermiş oldu. Bu muhalefeti o zaman için İstanbul Tüccar Derneği yöneticisi olarak görev yapan ve Limancı Hamdi Bey (Asıl adı Ahmet Hamdi Başar) adı ile maruf bir zat yürütüyordu. 2007 yılında değerli meslek arkadaşım Mustafa Uysal'ın Dünya Gazetesinde yayımlanan Gelir Vergisi Reformu ile ilgili bir yazısında adı geçen A. Hamdi Başar adındaki zat ile ilgili yazısına, kendisine gönderdiğim bir mektupla şu açıklamayı yaptım: "Bendeniz 1945 yılı sonlarında sınavı kazanarak Hesap Uzmanları Kuruluna katılmış genç bir muavin olarak bu zatı yakından tanıyan kişi olarak hikayeyi kendi açımdan aktarmak ve katkıda bulunmak istiyorum.

1947 yıllarının başlarında Türkiye'de gelir vergisi reformu, hararetle tartışılan konuların başında geliyordu. Prof. Dr. Fritz Neumark-Ali Alaybek ikilisinin dahil olduğu komisyon Türkiye'de Gelir Vergisi Reform Tasarısını hazırlamakla meşguldüler. Fakat o zaman Özel Kesim temsilcisi İstanbul Tüccar Derneği'nin yöneticisi Ahmet Hamdi Başar, Vergi Reformuna karşı görüşün temsilcisi olarak toplantılar düzenleyerek ve yazılar kaleme alarak muhalefet ediyordu. Bu karşılıklı tartışma bir süre devam etti. Hatta Ali Alaybek Üstadımız Gelir Vergisi Davamız başlıklı bir kitap yayımlayarak karşı görüşlere cevap verdi ve gelir vergisini şiddetle savundu. Bu karşılıklı tartışma 1949 yılına kadar devam etti ve CHP Maliye Bakanı İsmail Rüştü Aksal'ın zamanı idaresinde TBMM, Gelir, Kurumlar Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu kabul ederek Büyük Vergi Reformu gerçekleşti ve 1950 yılı başından geçerli olarak uygulanmaya başladı. İstanbul Tüccar Derneği Yöneticisi olarak Limancı Hamdi Bey'in savunduğu görüş, 1940'lı yılların sonla-

rına doğru, Türkiye'nin içinde bulunduğu ortam ve koşullar, gelir vergisi gibi modern ve beyana dayanan bir vergi sisteminin uygulanmasına elverişli olmadığı görüşüne dayanıyordu. Fakat asıl neden, İstanbul Tüccar Derneği, ek bir mali yük getirecek olan gelir vergisine karşıydı ve bu muhalefetin savunucusu olarak akıllı, eli kalem tutan ve güzel konuşan bir sözcü bulmaları gerekiyordu. Ahmet Hamdi Başar daha sonraki yıllarda Demokrat Parti Milletvekili olarak Meclise girdi. Liberal görüşleri ile Komisyonlarda görev yaptı ve bazı projelere imza attı ve daha sonraki yıllarda unutulup gitti.

İşte Ali Alaybek'in bu kitabının serüveni de böyle.

HPP-Yazarın özel notu: Ahmet Hamdi Başar'ın unutulmaması için rahmetliye tarafımdan bir kitap yazılmış ve yayınlanmaya hazırlanmıştır. Kitabın adı: "Ahmet Hamdi Başar (Limancı Hamdi)nin Türk Ekonomi ve Vergi Sistemine Katkıları" olarak konulmuştur. Görevimiz; unutulmaları unutturmamak, kaynakları gelecek kuşaklara devretmektir.

2. Ali Alaybek: Batı Vergi Politikalarında Yeni Eğilim ve Akımlar İstanbul/Mayıs/1965, s. 146.

Ali Alaybek'in önemli çalışmalarından biridir. Kurul mensubu olarak Ali Alaybek de diğer Hesap Uzmanı arkadaşlar gibi, 1960'lı yılların başında Avrupaya gitmiş ve oradaki incelemelerden sonra, dönüşte biraz gecikmeli olarak bu çalışmasını yayımlamıştır. O tarihlerde Batı Avrupadaki vergi politika ve düzenlemelerindeki eğilim ve akımlar bu kitaba çok özet olarak yansıtılmıştır. Reform Komitesi Başkanı olarak Alaybek bu akımlardan özellikle o tarihlerdeki Ortak Pazar üyeleri olan ülkelerdeki vergi reformu, muamele vergilerindeki gelişmeler, vergi indirimlerinden çok etkilenmiş bu akımları Türk vergi sistemine yansıtmak için çalışmalar yapmıştır. Büyük Üstad, 1965 yılının aralık ayı ortasında "Aziz Kardeşim Dr. Selahattin Tuncer'e sevgi ve saygılarımla" ithafı ile eserin bir kopyasını da bana vermiştir. Etüdümüzün ekler bölümünde, bu belgenin bir örneğini değerli bir anı olarak sunuyorum.

3. Kitaplıkta "Kitap" Olarak Kayıtlı Diğer Eserler

İstanbul Grubundaki Ali Alaybek kitaplığında kayda geçmiş Üstadın diğer yayınlarının başlıkları ve basım yılları şöyledir:

- Muamele ve İstihlak Vergileri Tetkikatına Ait Notlar İstanbul/1945, Kenan Matbaası, s. 65

Ali Alaybek'in bu önemli çalışması önce teksir edilmiş ve daha sonra broşür olarak basılmıştır. Benim kitaplığında bu çalışmanın bir nüshası çıktı. Bu değerli çalışmayı Üstadın kitaplığına devrettim. Üç fasıldan oluşan bu eserde o zamanın

en önemli dolaylı vergileri olan Muamele ve İstihlak vergileri inceleme ve denetim yöntemleri ayrıntılı ve sistematik olarak açıklanmıştır.

- Organik Vergi Reformu – 1957

(HPP-yazarın notu. Bu eserin kitap olarak basılmamış hali üstad Ali Alaybek tarafından bizzat bana hediye edilmiştir.)

- Sınai Muhasebe – 1963

- Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza – 1959

(HPP-yazarın notu: Bu eserde üstad tarafından tarafıma hediye edilmiştir.)

- U.E.C. (Muhasebe, İktisat ve Maliye Uzmanları Avrupa Birliği) Meşgul olduğu Meseleler Ankara/1956, s. 43 (Maliye Tetkik Kurulu Yayını)

Etüd, Araştırma ve Bilim Raporu şeklindeki Çalışmaları

Bunlar çok uzun bir liste oluşturmaktadır. Başlıcaları:

- Gider Vergileri Reformu Hakkında Etüd-1954 Bilim raporu

- Sınai Muhasebe Notları - 1953 - Bilim Raporu

- Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesi - 1951 - Bilim Raporu

- Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ile İlgili Problemler - 1963 - Bilim Raporu

- Deniz ve Hava Nakliyatının Vergiden Muaf Tutulması İçin İngiltere Hükümetinin Teklif Ettiği Anlaşma Hakkında, Tarihsiz - Bilim Raporu

Bunların belli başlıları böyle sıralanmaktadır.

XII. Hatime ya da Genel Değerlendirme

Hatırlarsanız biyografik nitelikteki ilk yazımın başlığını “Üstad: Hoca Rasim Saydar” şeklinde atmıştım. Buradaki amacım gerçekten, genç ve orta kuşak hesap uzmanı arkadaşlarıma pek bilinmeyen değerli bir hesap uzmanını onlara değişik yönleri ile tanıtmaktı. Bu yazımda, konu olarak meslektaşlarımız ve kamuoyu tarafından iyi bilinen bir ustamızı ele aldım; Ali Alaybek. Bu Üstad, hem gelir vergisi reformunun mimarı ve hem de kurucumuz arasında yer alıyor. Fakat resmi belgelere ve yazılanlara baktığım zaman gördüm ki, bu büyük usta için yazılan yazılar, anılar ve üstadın niteliklerini belirtmeye yeterli değil; hatta yer yer eksik ve yanlış. Bu nedenle Ali Alaybek'i yeniden yazmaya karar verdim.

Ali Alaybek'in vefatı

31.5.1945'de kurucusu bulunduğu Hesap Uzmanları Kurulu'na Müşavir Hesap Uzmanı olarak atanmış ve İstanbul Grup Başkanlığı yapmıştır. 13.7.1966'da yaş haddi nedeniyle emekli olarak Kurul'dan ayrılan Ali ALAYBEK'e 1.8.1966'da “Fahri Hesap Uzmanı” ünvanı verilmiştir. 1966-1972 yılları arasında Fahri Hesap Uzmanı

olarak Komisyon Başkanlığına devam etmiştir. 1961-1972 yılları arasında Türk Vergi Sisteminin geliştirilmesinde önemli rol oynayan "Vergi Reform Komisyonu" nda başkanlık görevinde de bulunmuştur. Ayrıca değerli eserlerinin bulunduğu İstanbul Grubu kitaplığına, 1982 yılında "Ali ALAYBEK Kitaplığı" adı verilmiştir. Almanca ve Fransızca bilen, Almanya ve Fransa'da etüd ve incelemeler yapan ALAYBEK, 27.07.1986'da 85 yaşında vefat etmiştir. Allah rahmet eyesin.

2.4. Fahri Hesap Uzmanı Orhan Güreli Ali Alaybek'i Anlatıyor:

Prof. Dr. Halil Nadaroğlu hocamızdan yaptığımız alıntıda bir paragraf dikkatinizi çekmiştir. Paragrafı yeniden sunuyorum:

"Vergi Reform Komisyonu Raporları" adlı eser, komisyonun faaliyetlerinin günümüzde izlenebilmesi imkanını yarattığı için çok önemlidir. Bu ciltlerin hazırlanması ve yayınlanmasında en büyük çaba Orhan Güreli'ye aittir."

Rahmetli Fahri Hesap Uzmanı Orhan Güreli 1961-1972 yıllarında Üstad Ali Alaybek'in en yakın yardımcısı idi. On iki yıl hiç aksamadan beraberlikleri sürmüştür. Bu beraberliğin sonunda Orhan Güreli üstadımız "Mali Tarihimize" kaynak çalışması yaparak büyük bir katkı sağlamıştır.

Ali Alaybek'le ilgili bir kitap yazarken Orhan Güreli'yi tanıtmadan ve onu anmadan görevimizi yerine getiremeyiz.

Orhan Güreli'nin Özgeçmişi

Üstad ve hocamız Prof. Dr. Selahattin Tuncer'in "Vergi Dünyası" 2008 yılı Kasım ayında ek olarak yayınladığı "Orhan Güreli'ye Armağan" dergisinde yazdığı yazıdan aktarıyorum:

Prof. Dr. Selahattin Tuncer hocamız ile Orhan Güreli Mülkiye (Eski Siyasal Bilgiler Okulu) de aynı sınıfta beraber okumuşlardı.

Orhan Güreli'nin Yaşam Öyküsü

"Birinci Dünya savaşının sonlarına doğru, Hüsnü Bey ile Hacer Hanımın 1917 yılında İstanbul Tarabya'da bir oğulları dünyaya geldi ve adını Orhan koydular. Hüsnü Bey, Talat Paşa'nın telgrafçısı idi. Talihsizliğe bakın ki, küçük Orhan daha altı yaşında iken, Kurtuluş Savaşına katılan babasını kaybetti. Bir kaza sonucu attan düşen Hüsnü Bey yaralanmış ve kurtarılamamıştı. (HPP-yazarın notu: Vatan için şehit olan rahmetli Hüsnü bey'in ruhu şad olsun.)

Babasının genç denecek bir yaşta erken kaybı nedeniyle Orhan'ı yetim çocukların yetiştirildiği Darüşşafaka'ya verdiler. İlk, orta ve lise eğitimini bu müessesede tamamlayan Orhan, 1937 yılında iyi derece ile mezun oldu. Tahir Mevlevi gibi çok değerli hocaların yanında, bu genç sağlam ve geleneksel bir eğitim alarak yetişti. Bu yüzden dili, kalemi ve Osmanlıca bilgisi çok güçlüydü.

Siyasal Bilgiler Okulu'nun açtığı giriş sınavını kazanarak, bir yıl içinde İstanbul'dan Ankara'ya taşınmış ve adı değiştirilmiş olan Mülkiye'de yüksek eğitime başladı.

Okul numarası 804 olan Orhan Güreli arkadaşım, 1937 yılında Okul'un birinci sınıfında ilk kez karşılaştım. O zamanlar Orhan, orta boylu, beyaz tenli, açık alnı, düz taranmış kumral saçları ile kendi içine kapalı, çevresi ile fazla senli-benli olmayan, ciddi, çalışkan, iddialı bir İstanbul çocuğu tipi sergiliyordu. Bu hali ile diğer Anadolu kökenli öğrencilerden oldukça farklı görünüyordu. Okul yıllarında kendisi ile yakın bir dostluğumuz ve arkadaşlığımız pek olmadı. Kader birliğimiz, Okuldan mezun olduktan sonraki yıllarda başladı ve öyle devam etti.

Öğrencilik Yılları

Dört yıl süren öğrencilik yaşamımız, Ankara'da Cebecideki yeni inşa edilen binada geçti. 30'lu yılların sonu ile 40'lı yılların başlarında SBO'da kalabalık olmayan sınıflarda, yatılı okuyan, imtiyazlı öğrenci olmanın konfor ve rahatlığı içinde, iyi derecede disiplinli bir eğitim alarak yetiştik. Fakat mezuniyetten sonraki dönemde, özellikle İkinci Dünya Savaşının devam ettiği yıllarda (1939-1945) bu durum değişti ve aleyhimize döndü, okul yıllarını arar olduk.

Okul'da 1937-1941 arası dört yıllık dönemde, Orhan'la ilgili hatırlayabildiğim anıları aktarmak pek kolay değil. Düşününün aradan nerdeyse 70 yıl geçmiş, bunların çoğu kırık dökük olaylar.

O yıllar doğru dürüst kitap olmadığı için, dersi bir yandan dinler bir yandan da not tutmaya çalışırdık. Orhan, kıvrak ve seri yazdığı Arap harfleri ile güzel not tutardı. Geride kalanlar veya kaçırılanlar noksanlarını onunkinden tamamlardı.”

Meslek Yaşamı

“Hitler Almanya'sı İkinci Dünya Savaşında önce Batı cephesini çökerttikten sonra, 1941 yılı Mayıs ayında tekrar Doğuya dönerek Sovyetler Birliğine savaş ilan etti. Bu yüzden o yıl okullar erken tatile girdi ve bizler Siyasal Bilgiler Okulu'nun son sınıfında, mali şubeden erken mezun olduk.

Maliye Vekâleti hesabına yatılı okuduğumuz için mecburi hizmet nedeniyle hemen tayinimiz yapılarak, bu Bakanlığın o zamanki adı ile Varidat Umum Müdürlüğü nezdinde Orhan Güreli, Muhsin Ülker ve ben stajyer memur olarak göreve başladık. O yıllarda, Türk Maliye Tarihinde önemli bir yeri olan, Maliye Müfettişi kökenli “Üstat” namı ile anılan İsmail Hakkı Ülkmen bey, bu servisin başında Umumi Müdür, Nihat Ali Üçüncü de Umum Müdür Muavini olarak çalışıyordu.

Stajyer memur olarak çalıştığımız büyücek bir odada, memurlar vergi türlerine göre, sıraya dizilmiş okul çocukları gibi, arkaları dönük olarak oturuyorlardı. Orhan

Gürelî Muamele Vergisi Kalemi, Muhsin Ülker Kazanç Vergisi Kalemi ve ben de Veraset Vergisi kaleminde sıranın en sonundaki yerlerimizi aldık. Görevimiz servise gelen ve giden evrakın, bir deftere yazılması zimmet mukabili ilgili memura teslimi ve işlemi tamamlanan evrakı da alıp genel evraka teslimden ibaretti. Bunun adı o zamanki terminoloji ile “evrak mukayyidi” idi.

Staja başladığımız servislerde, bizden önceki yıllarda mezun olmuş Mülkiyeli ağabeylerimiz “mümeviz” (*) ünvanı ile görev yapıyorlardı. Mazhar Duruman, Sabahattin Teoman ve Medeni Derkunt ve soyadını hatırlayamadığım İdris Bey’ler bize çalışma- larımızda yardımcı oldular. Bu ustalardan “resmi kitabeti” öğrenmeye, gelen yazılara verilecek cevabı kaleme almaya başladık. Orhan Gürelî arkadaşımız Osmanlıca bilgisi nedeniyle bu işe çabuk kolayca intibak etti. Savaş nedeniyle bizleri askere hemen aldıkları için Bakanlık stajımız altı ayda tamamlanmış oldu.

Üç yıla yaklaşan uzun vatani görevden sonra, ikinci dönem memuriyet stajına, İstanbul Defterdarlığı nezdinde 1944 yılı Mayıs ayında yine Orhan Gürelî arkadaşım ile birlikte başladık. Ordudan terhis edilmiş 25 arkadaşımızla birlikte bizi topluca Maliye Müfettişi Salih Gölet beyin emrine verdiler. Bilgili, disiplinli bir yönetim altında bu zat bizi Defterdarlığın değişik servislerinde 15’şer günlük staja tabi tuttu, hepimizi ayrı ayrı inceledi ve izledi ve staj sonunda aldığımız notlara göre, asli memuriyete tayinlerimizi sağladı. Staj sonrası Orhan Gürelî o dönemin önemli bir vergi dairesi sayılan Hocapaşa’da tahakkuk memuru olarak göreve başladı. Bu görev Hesap Uzmanı muavinliğine atanıncaya kadar devam etti ve o dönemin önemli bir vergisi sayılan Kazanç Vergisi konusunda, Üstad Hamdi beyin yanında uzmanlaştı. İşin ilginç yönü, hesap uzmanlığı görevine başladıktan sonra da, Gelir Vergisi Uygulaması 1950 yılında başladığı için yıllar boyu kazanç vergisi beyannamesi incelemesine devam edildi.

Hesap Uzmanlığı

Ağır idari görevi nedeniyle Orhan Gürelî, ikinci promosyonla Hesap Uzman Muavinliği giriş sınavını kazanarak 23.05.1946 tarihinde bu yeni görevine başladı ve ehliyet sınavını başarı ile tamamlayarak 26.02.1949 tarihinde Hesap Uzmanlığına atandı.

Oldukça uzun devam eden memuriyet yaşamından sonra, Gürelî bu mesleği çok sevdi, benimsedi, bu yeni görev ona yeni bir heyecan ve enerji verdi.

Yanında staj yaptığı üstatlar tarafından sevildi ve beğenildi. Renkli ve değişik niteliklere sahipti. Temiz ve zevkli giyinirdi. Geniş kenarlı ve gri renkli fötr şapkası onun ayrılmaz “alamet-i farikası” idi. Osmanlıca bilgisi güçlü, kalemi kuvvetli ve Türkçeyi güzel ve rahat kullanan seçkin bir bürokrat idi.

Bu meziyetleri ile dikkat çektiği için Kurula girdiği tarihten itibaren, Büyük Usta Ali Alaybek’e yakın olmuş Onun Başkanlığını yaptığı Vergi Reform Komisyonunda

1960-1972 yılları arasında üye ve raportör olarak görev yapmış, bu Komisyonun hazırlamış olduğu altı kalın ciltlik Raporların kaleme alınmasına büyük katkısı olmuştur. Bu yüzden memuriyet yaşamında engin bir bilgi ve deney birikimine sahipti. 1982 yılında yaş haddinden emekliye ayrılınca, 1983 yılında kendisine Fahri Hesap Uzmanlığı payesi verildi. O bu ünvana gerçekten layık bir kişiliğe sahipti.

Orhan Güreli, uzun beraberliğin ve birlikte çalışmış olmanın verdiği yakınlıkla gerçek bir Ali Alaybek hayranı idi. Konuşmalarında ve kaleme aldığı anılarda Üstadın bilgi ve becerilerini, Hesap Uzmanı olarak zerafet ve nezaketini, mesleğe olan katkılarını, zaman zaman özel yaşamından pasajlar aktararak, heyecanla anlatır, yeni kuşaklara onu örnek olarak gösterirdi.

Üstad Orhan Güreli'nin vefatı

1917 yılında doğan üstad Ağustos 2007 yılında doğduğu şehir İstanbul'da doksan yaşında vefat etmişti. Cenazesi Levent Camiinde kılınan öğle namazını müteakip Zincirlikuyu mezarlığında aile kabristanında toprağa verilmiştir. Allah rahmet eylesin.

Prof. Dr. Selahattin Tuncer'in "Vergi Dünyası Dergisinde Ekim 2007 sayısında yayımlanan "Kaybettiğimiz Değerler Uluçınar Baş Hesap Uzmanı Orhan Güreli'ye Armağan" adlı yazısı yeniden yayınlanmıştır. Özel ek Kasım 2008 İstanbul.

Baş Hesap Uzmanı A.Naci Arıkan'ın Hesap Uzmanları Kurulunun kuruluşunun (1945) 57.yılı (2002) nedeniyle Üstad ORHAN GÜRELİ ile üstad ALİ ALAYBEK ile ilgili yaptığı ve Vergi Dünyası Dergisinde yayımlanan bir söyleşiden bazı bölümleri sunuyorum.⁹

Fahri Hesap Uzmanı Orhan GÜRELİ ile Ali ALAYBEK Üstadımız ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun ilk Kuruluş Günleri Üzerine Bir Söyleşi

"Vergi Dünyası: Ali Alaybek üstadımızın Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluş dönemindeki konumu hakkında bize bilgi verebilir misiniz ?

Orhan Güreli: Efendim Ali Bey o zaman Muamele Vergileri Hesap Mütahassısları Bürosu şefiydi. Çünkü biliyorsunuz o zaman iki müessese vardı. Biri Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısları; diğeri de Muamele Vergisi Hesap Mütahassısları. Bu bürolar Kazanç ve Muamele Vergileri Kanunları ile teşkil edilmişti. Bunlar aşağı yukarı bugün bizim Hesap Uzmanı olarak yaptığımız hizmeti ifa ediyorlardı. Ali Bey Muamele Vergileri Hesap Mütahassısları Bürosu'nun Defterdarlığına bağlı şefiydi. Yeri Perşembe Pazarı'nda bulunan Kurşunlu Han'da idi.

9 Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşunun 57.yılı nedeniyle Orhan Güreli üstadla yapılan bu röportaj, Vergi Dünyası Dergisinin Haziran 2002 sayısında yayınlanmıştır. Shf.45-53

Bir de Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslarımın bürosu vardı. Onlar da Defterdarlığa bağlı idiler. Onların da başında Rasim Saydar bulunuyordu. O da Hesap Uzmanı olarak kurula intikal etmiş ve İstanbul Grup Başkanlığı da yapmıştı. Kendisi İktisadi Ticari İlimler Fakültesi'nde hocalık da yaptı. Ben Ali Beyi ilk defa 1944-1945 senesinde tanıdım. Kendisini tanıyam şöyle olmuştu. Ali Bey kazanç vergisinin mahiyetini tamamıyla anlamak için İstanbul Defterdarlığına müracaat ediyor. O zaman Defterdarlıkta Mehmet İzmen Bey vardı. Mehmet İzmen Bey İstanbul Defterdarlığında İrat-Servet Vergileri Müdürüydü. Kendileri daha sonra Maliye Bakanı da olmuştur. O zaman ben Hocapaşa Tahakkuk Şubesi'nde şef muavini ve beyannameli servis tahakkuk şefiydim. Mehmet İzmen Bey demiş ki "Hocapaşa'da bir Mülkiyeli var, Orhan Güreli. O bu konuda gerekli açıklamaları yapabilir." Ali Bey Hocapaşa'ya geldi. Arkadaki müfettiş odasına geçtik. 15 gün boyunca orada Ali Beyle birlikte kazanç vergisi konusunda çalışmalar yaptık. Kazanç vergisini adeta baştan aşağı Ali Bey'le birlikte etüd ettik. İlk tanışmamız buydu. Sonra da 1945'te Hesap Uzmanları Kurulu'na girdiğimiz zaman karşıma yine o çıktı. Ondan sonra da hayatının sonuna kadar beni bırakmadı. Ben de onun çırağı olarak çalıştım, demek ki bu ilişki 1945'te başladı.

Ali Alaybek vergi reformu çalışmalarına 1944'de başladı. Biliyorsunuz o tarihte 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlükte idi. 3840 sayılı Kanun'la da kazanç vergisinde beyan esası getirilmişti. Fakat randımanı düşük bir vergiydi ve tabii modern vergicilik içinde de bir önemi yoktu. O yüzden, o zamanki Halk Partisi Maliye Bakanı olan İsmail Rüştü Aksal Ali Beyden modern bir gelir vergisi sistemi çalışması yapmasını istemişti. O arada Neumark kazanç vergisinin ıslahı hakkında bir rapor yazmıştı. Yani modern bir gelir vergisi sistemi değil, kazanç vergisinin ıslahı hakkında bir raporu vardı. Mühim olan şu ki, Neumark işe yeni bir modern vergi sistemini getirmek olarak değil kazanç vergisinin ıslahı fikriyle başlamıştı. Fakat o arada da Ali Bey'den de bu konuda sistematik bir çalışma yapması istenmişti. Ali Bey 1944'te bu çalışmalara başlıyor, bu çalışmalara başladığı zaman yanında yardımcı olarak da maliye müfettişi Suat Başer Bey vardı."

"Vergi Dünyası: Firmaların, 1950' li yıllarda müşavirleri ya da muhasebecileri var mıydı?

Orhan Güreli: Muhasebecileri, müşavirleri vardı. Gittiğimiz yerlerde karşımıza çıkarlar, bunlara Anadolu'da katip derlerdi.

Vergi Dünyası: Mükelleflerin bilgilendirilmesi o tarihlerde nasıl yapılıyordu ?

Orhan Güreli: Hesap uzmanları vergi incelemesi dışında mükellefleri bilgilendirmeye de başladılar. Kurulun başlangıçtaki en önemli fonksiyonu 1950 senesinin başında yürürlüğe giren vergi Reform Sistemi'nin tanıtılması idi. Reform Kanunları 10 Haziran 1949'da kabul edilmiştir. Fakat uygulamaya geçilmeden önce Ali Bey'in önderliğinde hesap uzmanları kurulu çok önemli bir fonksiyon ifa etti.

Mükellefleri yeni sisteme hazırlamak için kitaplar yazıldı. Gelir Vergisi İzahnamesi, Kurumlar Vergisi izahnamesi, Vergi Usul Kanunu İzahnamesi, Esnaf Vergisi İzahnamesi gibi müstakil izahnameler yazıldı.

Ali Bey, o zaman "Esnaf Vergisi İzahnamesi'ni Orhan sen yaz." dedi ve o görevi bana verdi. Esnaf Vergisi İzahnamesi'ni ben yazmış oldum. Ondan sonra tekrar ayrıca broşürler hazırlandı. Tüccarın Gelir Vergisi, Gayrimenkul İratları gibi broşürleri yazdım. O arada çeşitli teşekküllerde Ticaret Odalarında Tabip Odalarında, Barolarda, Gümrük Komisyoncuları Birliği'nde konferanslar verildi. Ondan sonra radyo konuşmaları yapıldı. Konuşmaların büyük bir kısmını İstanbul Radyosunda 1949'un son aylarında ben yaptım. Benden sonra Adnan, Sezai, Ümit konuşmalar yaptılar. Bu suretle, gerek İstanbul'da gerekse turneye çıktığımızda konferanslarla mükellefler bilgilendirildi.

1949'un Kasım - Aralık aylarında İstanbul Defterdarlığında bir DanışmaBürosu kuruldu. Bu büro o tarihlerde önemli bir Danışma Bürosuydu. Bu büroda ben, Tarık Hatusil ve Mükib Kutadgu görev aldık. Sabahleyin mükellefler gelirler numara alırlar; teker teker içeri girerlerdi. Akşama kadar onların sorularını cevaplandırmaya çalışırdık. Bu iş o kadar rağbet gördü ki; akşama kadar gelenlere Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu izahları da yapardık. Danışma Bürosu kanalıyla Gelir Vergisi sisteminin oturtulması için Kurul çok yardımcı oldu. Bunlar o zamana göre çok enteresan ve önemli çalışmalardı."

"Vergi Dünyası: Ali Alaybek üstat hakkında bize neler söyleyebilirsiniz ? Nasıl bir hesap uzmanı kimliği isterdi; hesap uzmanlarının nasıl olmalarını isterdi; muavinlere neler önerirdi?

Orhan Güreli: Ali Bey ülkesini çok seven bir insandı. Babasından, ailesinden gelen ilerici bir görüşü vardı. Atatürk'e karşı içten bir sevgisi vardı. Kendisi yurt dışında da bulunmuş. Almancası çok iyiydi. Almanlar o zamanlar Ali Bey'in kendilerinden daha iyi Almanca konuştuğunu söylerlerdi, ingilizcesi de çok iyiydi, Fransızcası da vardı.

Ali bey çok nazik ve kibar bir insandı; güzel giyinirdi ve çok titizdi. Ali Bey güzel giyinmeye meraklı idi. Bütün hesap uzmanı muavinlerinden ilk istediği; mükellefin karşısına saygı telkin edecek bir kıyafetle çıkmaları ve öyle davranmaları idi. Onlardan daima kaba bir sözle karşısındakini rencide etmemesini isterdi. "Aksi sabit oluncaya kadar herkes suçsuzdur." İlkesini benimsemişti.(Tarafımızdan çizilmiştir) Gezmeyi, eğlenmeyi, sosyal hayatı da tavsiye ederdi. Okumayı ve bilhassa dil öğrenmeyi tavsiye ederdi. O arada Avrupa'ya gitme konusunda çok çalışmalar yapıldı."

"Vergi Dünyası: Ali Alaybek üstadın vergi sistemimiz hakkındaki görüşleri konusunda bize neler söyleyebilirsiniz ?

Orhan Güreli: Vergi psikolojisi konusunu önde tutardı. "Vergi direnci yaratmamak; vergi kanunlarının ana amacı bu olmalıdır." Derdi. Çünkü vergi direnci

vergi kaybına neden olur. Mümkün olduğu kadar fazla kavrayıcı olabilmek için vergi direncini kırmak gerekir. Bununda vergi reformu çalışmalarında "vergi nispetlerini düşürmek suretiyle" sağlanacağını ifade ederdi. Vergi oranlarını arttırmak suretiyle vergi randımanı elde etmek zor bir yoldur. Çünkü böylelikle vergi direnci de artmış olur ve vergi kaybına da yol açılır. Ondan sonra kayıt dışı ekonomi de gelişir. (Tarafımızdan çizilmiştir) İşte bu yüzden Ali Bey vergi oranlarının yükseltilmesine karşı idi. Nakit hareketlerini kavramak bakımından çek sistemine çok taraftardı. Bu arada çok enteresan ve önemli bir konuya değinmek isterim: Bu nokta üzerine pek az kişi dikkati çekmiştir. Ali Bey 1950 reformunu kurarken güvenlik sistemi olarak esnaf vergisini koymuştur. Gelir vergisi sistemi, tavanı en çok % 35'e çıkan bir sistemdi. Tarife %5-10'larla başlardı. Düşük bir tarife ile mümkün olduğu kadar geliri kavrayabilmeyi hedeflerdi.

Esnaf vergisinin mahiyeti şuydu. Beyana tabi olmayan esnaf sadece belge toplayacak. Başka bir kayıt yok, defter yoktu. Fatura alacak, fatura da kesmeyecekti. Bunun sağladığı fayda şuydu. Biz esnaf vergisi incelemeleri yapmaya başladık o zaman. Güvenliği şöyle sağlıyorduk. Envanter yapıyorduk, faturaları topluyorduk. Ondan sonra aradaki fark kayda geçmiş mi geçmemiş mi farkı gösteriyordu. Bu kadar basit. Esnaf Vergisi incelemesi yaptığımızda alınan faturalar ile emtia arasında farklar bulurduk. Bu sebeple mükellefler belge almaya gayret ediyordu. Müeyyideler vardı. Bunlara maruz kalmamak için buna bayağı uyarlardı. Oldukça güzel işleyen bir sistemdi; fakat daha sonradan kaldırıldı."

Vergi Dünyası: Vergi Reform Komisyonundaki çalışmalarınız hakkında bize bilgi verebilir milsiniz?

Orhan Güreli: İsterseniz bu sorunuzu size 1960'ın 31 Aralık'ında kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun hikayesini anlatarak cevap vereyim. Milli Birlik Komitesi vergi sistemlerini düzenlemek için bir çalışma yapılmasını istedi ve bizim Kurul'a müracaat edildi. Bizim Kurul da ben, Tarık Hatusil, İlhan Uçkun, Ankara'dan Gelirler Genel Müdürü Cavit Kınay ve Rıfat Özenç vardı. Bu Komisyon kuruldu ve biz gelir vergisini yeniden yazdık. Tarım kazancını koyduk, servet beyanını koyduk, emekli maaşından kesilen vergiyi kaldırdık, yatırım indirimini koyduk. Vergi Usul Kanunu'nu yeniden yazmadık tadilat yaptık. Gelir vergisinde retont yaptık; Vergi Usul Kanunu ve kurumlar vergisinde tadilat yaptık ve ondan sonra Milli Birlik Komitesi (31.12.1960) bir gecede bu Kanunları kabul etti. Böylece sistem güçlendirildi. Buna karşılık piyasada sıkıntılar ve tepkiler ortaya çıktı. Vergi Reform Komisyonu bu tepkileri incelemek ve bunların ıslahı konusunda çalışmalar yapmak üzere Maliye Bakanı Kemal Kurdaş tarafından kuruldu. Bu komisyon birtakım tasarılar hazırladı.

Vergi Dünyası: Ali Alaybek üstadın vergi randımanı, vergi kaçağı konusunda genel düşünceleri nasıldı ?

Orhan Güreli: Ali Bey'in vergi randımanı, vergi kaçağı konusunda genel düşünceleri şuydu. Bizleri de o düşüncelere inandırmıştı. Bir defa vergi direncini kırmak; çeşitli teknik mekanizmalarla sağlanacaktı. Bu da vergi muafiyetleri, istisnalarla teşvik tedbirleriyle -ki bunların başına Ali Bey yatırım indirimini koymuştu- olacaktı. Yani verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını işleterek vergi direncini kırmaktı. İkincisinde vergi idaresini ıslah etmekte. (Taraflarımızdan çizilmiştir) Buda 2 yolla olacaktı.

1- Vergi idaresinde, ileri teknolojiyi ifade eden vergi kanunlarını uygulayabilecek bilgi düzeyinde, yetişmiş kaliteli personel istihdam etmek ve bunun için de personel ücret sistemini gözden geçirmek.

2- Vergi idaresi binaları. Yani bugün vergi dairelerinde makbuzların koçanlarını bulamazsınız. Şimdi ben size örnek vereyim. Ali Bey'in büyük bir geliri falan yoktu, yalnız eşinin İzmir'de bir gayrimenkulü vardı. Oradan kira geliri elde ederdi. Ve aile reisi sıfatıyla yıllık beyanname verirdi. Bu işberaber yapardık. Bir sene yine yaptık ve beyannameyi Galata Vergi Dairesi'ne gönderdik. Nusret Efendi parayı yatırdı ve makbuzunu da getirdi. Ali Bey de makbuzu çekmecesine attı. Ali Bey öyle makbuz falan saklamazdı; adeti de değildir. Bir süre sonra Ali Bey'e ödeme emri gelmiş. Sordu bana "Orhan nedir bu böyle?"

Vergi dairesinde kayıtlara baktılar, tahsilat işlenmemiş. İşte memur kayıtlara işlese görecekti tahsilatı. Makbuzu istediler, Ali Bey makbuzu atmış, neticede Ali Bey ödenmiş vergiyi bir daha ödedi.

Türk vergi reformunun kurucusu Ali Bey iki kere vergi ödemiş oldu.

Vergi direncini azaltmanın yollarından birisi de vergi idaresinin mükellefle olan ferdi ilişkilerin, onunla olan psikolojik ilişkilerini düzenlemektir. Biz bunun için, o tarihlerde yazılan "White" raporunu hep örnek olarak veririz.

O tarihte 1950'li yıllarda Amerika vergi kaçağı en çok olan ülkelerden birisi olarak gösteriliyordu. Fakat o zaman Amerika şunu yapmış, personel ücretlerini ve vergi idaresini ıslah etmiş ve ondan sonra dünyada en az vergi kaçağı olan ülke haline gelmiş. Amerika, denetim sistemlerini geliştirmiş ve ağır cezaları sistemine dahil etmişti. Ama başta personel reformunu yapmıştır ve vatandaşlık kavramı ile vergi mükellefiyeti kavramı arasında çok yakın bir bağ olduğunu vergi mükelleflerine çok iyi bir şekilde anlatmıştır. Siz de bilirsiniz, her ABD vatandaşı vergi ödediğini ileri sürerek devletinden vatandaşlık haklarını kolaylıkla isteyebilir. Vergi idaresinde en mühim olan bana göre budur ve bu reformlar vergi kaçağını azaltır ve vergi randımanını artırır.

Vergi Dünyası: Çok teşekkür ederiz.

Orhan Güreli : Ben de teşekkür ederim.

2.5. Üstad Ali Alaybek ve Prof. Dr. Fritz Neumark

1945 yılında Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları kurulmuştur.

Kurul zor bir sınavla; önce yazılı sonra sözlü sınavlarla Hesap Uzmanı muavinlerini titizlikle seçerdi. Seçtikleri ise üstadları tarafından eğitilirdi. Kurul bir "OCAK" mahiyeti arz ediyordu. Kuruldan Türk ekonomisine yararlı üstün zekalı, yapıcı, bilimsel maliye, ekonomi ve vergi konusunda uzman olmuş kimseler yetişmiştir.

Bugün İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasının 1990 yılında kurucu Başkanı seçilen Baş Hesap Uzmanı SEZAI ONARAL kurulda 44 yıl 4 ay çalıştıktan sonra emekli olmuştu. Giyimi, sıcak, yaklaşımı, üretici liberal ekonomiye olumlu bakışı ile tam bir sosyal demokrat üstattır.

Kısa ve öz konuşur, kapısı herkese açıktır. Söylediği bir önemli görüşünü siz ve biz yirmidört saat düşündükten sonra anlayabiliriz.

Üstad Ali Alaybek'te gördüğüm tüm özellikleri Başkanım Sezai Onaral'da aynen görüyorum ve yaşıyorum. 1990 yılından günümüze 2014 yılına kadar tam yirmidört yıl Odamızın Yönetim Kurulu üyesi ve Genel Sekreteri olarak görev yapmaktayım. İçimde bir ukte olarak kalmış olan Maliye Müfettişi Hesap Uzmanı veya Gelirler Kontrolü olamamam, başkanın eğitimsel gücü ile bilgilerimin gelişimine çok yararlı olmuştur.

Ben de o (Ocak) larda yetişmiş gibi kendimi hissediyorum.

Bakıyorum Ali Alaybek, Sezai Onaral, Cevdet Yalçın, Cahit Kayra, Ahmet Bayrak, Orhan Güreli, Muzaffer Egesoy, Adnan Barlas, Erdoğan Niron, Abdullah Aslan, Mehmet Şirin, Sefa Çetin, Hasan Kurt, Nihat Uzunoğlu, Mehmet Gültekin, Dr. Ahmet Kavak, Necdet Gökmen, Zafer Altıntaş ve isimleri sıralamakla bitmeyen birçok üstadları görüyorum. Görüşümü birleştiren öge bu üstadların kendi "Ocak"larında sabırla, dışarıdan gelen yüksek ücret tekliflerine kapılmadan 45 yıllık emeklilik sürelerini mütevazî yaşamları ile sürdürüp genç uzmanların yetişmelerine katkı sağlamalıdır.

Yetişme, yetiştirme yeteneğini artırma, vergi ve mükellefi öğretme bu "Ocak"ın başarısıdır.

Bu anlamda rahmetli "Altan Tufan"ı da anmadan geçemeyiz.

1939 yılında Ankara'da doğan, 1995 tarihinde 56 yaşında vefat eden üstad:

A.Ü Siyasal Bilgiler Fakültesinden 1963 yılında mezun olup, Hesap Uzmanlığı sınavını kazanarak 1964 yılında Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı muavini 1968 yılında Hesap Uzmanı olmuştur.

1979 yılında Bağ-Kur Genel Müdürü, 1983-1984 Hesap Uzmanları Kurul Başkanlığı (1985) ve daha sonra Gelirler Genel Müdürü oldu.

Genel Müdür olduğunda ilk yaptığı ve bir buçuk ay gibi kısa sürede yürürlüğe konulan vergi kanunu “Katma Değer Vergisi”dir. 3065 sayılı kanun 25/10/1984 tarihinde kabul edilerek 01/01/1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Katma değer kanunu Hollanda ve Danimarka’da otuz ay bekletilmiş, mükellef eğitilmiş sonra yürürlüğe konulmuştur. Üstadın Genel Müdürlüğü sırasında:

58 vergi yasası çıkarılmış, 257 Bakanlar Kurul Kararı ve 294 Genel Tebliğ yayımlanmıştır.

Çok genç yaşta vefat eden Altan Tufan üstadımızın ruhu şad olsun.¹⁰

Hesap Uzmanları Kurulu’nun kuruluşunun önemi, Ali Alaybek üstadın 1942’de Neumark’la başlamış oldukları vergi reform tasarısının özünde vardı. 1945’te kurulmasının nedeni üniter sistem esasına dayanan tasarının sadece mükellefi inceleyecek düzeyde, Maliye Bakanlığında müstakil bir teşkilata ihtiyaç duyulmasıydı. 1945 yılında bunun nüvesini atmıştır. Araştırmacı ve reformist kimliği ayrıca Almanca bilmesi Neumark’la 1942’den 1949 yılına kadar, yedi yıl süreyle, 1950 vergi reformu çalışmalarında katkı sağlamıştır. Neumark’ın “Boğaziçine Sığınanlar” adlı anı kitabında, Sayın Alaybek’ten şöyle bahsediyor: “Daha önce de söz edildiği gibi, kısa bir süre sonra, genç çok yetenekli ve Avrupa, öncelikle de Alman kurumlarını iyi tanıyan ve en azından benim kadar reform isteklisi bir maliyeci müttefik buldum: Ali Alaybek... Üst makamlarla yapılan sayısız görüşmelerden sonra, en sonunda Maliye Bakanı ve onun aracılığıyla, tüm Bakanlar Kurulunu vergi reformunu görüşmek için küçük bir bilirkişi komisyonu kurulmasının gerekliliğine ikna etmeyi başardık. Alaybek ve benim dışımda, İstanbul Defterdarının da katıldığı bu komisyon, yıllar süren yoğun çalışmalardan sonra, geniş kapsamlı bir rapor düzenleyerek, Almanya tipi bir vergi düzeninin kurulmasını, gelir, kurumlar ve esnaf ve sanatkarlar için de bir tür verginin getirilmesini önerdi. Sonra, tek başına, bir yıldan uzun bir süre boyunca, genel basın, mesleki basın, dernekler ve odalarda, bu tasarımı savunmak zorunda kaldı.

Salt hükümet değil, ayrıca ve belki, ön planda reform komisyonu üyeleri de sürekli ve zor bir savunma savaşına girdiler. Her halükarda, o yıllarda, ülkedeki tanınmışlık ve sevilmişliğim – yani, Neumark kendisi için söylüyor – birbirine zıt yönlerde gelişti. “Yedi yıl boyunca yapılan bu reformist çalışma en sonunda, 1949 yılında, Taksim Kristal Palas’ta, o günkü kitaplara ve kayıtlara göre İktisat Kongresi diye geçiyor; fakat nedense üniversite bunu sanayi kongresi olarak algılıyor; çünkü biliyorsunuz, 1923’te Birinci İktisat Kongresi Atatürk zamanında yapılmıştı.

10 Vergi Dünyası Dergisi. Haziran 1995 – Sayı:166.

İkinci İktisat Kongresi, devletçilikten liberalliğe geçiş kongresi olarak yapılmıştır. Vergi reform tasarısı, bu kongrede madde madde tartışılarak oylandı ve orada kabul edildi. Değerli Maliyeci üstad Ferit Melen'le olan dostluğunun ileriliği, bu tasarımı Mecliste Maliye adına Ali Alaybek ve Ferit Melen'in müştereken savunmalarıydı. Dostlukları bu tasarının kabulünde önemli rol oynamıştır. Meclis kayıtlarının yer aldığı ciltli bir tutanak kitabını rahmetli bana imzalayarak hediye etmişti.

Boğaziçine Sığınanlar (Prof.Dr.Fritz Neumark'ın Anıları)

“Türkiye mültecilerinin sayısal büyüklüğü tahmin edilmek istenirse birçok zorlukla karşılaşılır. Birincisi, gelenlerin çoğu ve hatta çoğunluğu yakınlarını da beraber getirmişti ki, bunların sayısı ortalama üç olabiliirdi. Sonra, özellikle tabii bilimciler, tıp adamları ve filologlar arasından birçok profesör, o zamanlar bazılarını tanıdığım ama şimdi teker teker hatırlayamayacağım bilimci veya teknisyen asistanlarını da birlikte getirmişlerdi.”

“Sayıları bakımından yüksek okul öğretmenleri, (geniş anlamda) sanatçıları oldukça geride bırakıyordu. Bu grup, tahminlerime göre, yaklaşık 70 kişiyi buluyordu ki bunların çoğu ordinaryüs, küçük bir kısmı ise ordinaryüs olmayan profesör idiler. Ama İstanbul ve Ankara'da aynı zamanda çalışmakta olan profesör sayısı, elli altmış arasında, bilimsel ve teknisyen asistanların sayısı ise on ile yirmi arasında olmalıydı. Öte yandan, yönetici mevkiinde vazife almış sanatçıların sayısı on'u geçmiyordu; fakat bu rakama, orta seviyede çalışan birkaç kişiyi de eklemek gerekir.”

Nasyonal-sosyalist propaganda için çok önem taşıyan antisemitizm (Yahudi düşmanlığı) göz önünde bulundurulursa, “ırk” faktörü idi. Bilindiği üzere bu faktör, Nazilerin anlayışına göre, hiçbir şekilde dinsel inanç ile özdeş değildi: Ne mezhepsizlik, ne de eskiden çoğunlukta çocukluk yaşında – bir Hıristiyan mezhebine geçmiş olmak iktidarın yeni sahiplerinin aldıkları işten çıkarma kararlarında herhangi bir anlam taşııyordu. Bunun ötesinde, Hıristiyan ve Yahudi'ler arasındaki karışık evlilikler de çoğu kez önemli bir rol oynamıştır; zira birçok Yahudi olmayan profesör ve sanatçı “ari ırkına mensup olmayan” eşlerinden ayrılmak istemediklerinden, ya işten çıkarılmışlar, ya da çıkarılmakla tehdit edilmişlerdir. İlgi çekicidir ki, Türkiye'ye iltica eden Yahudi veya “yarı ari” meslektaşların büyük bir bölümü, böyle karışık evli idiler. Ayrıca bunlar, az sayıdaki bekarlar da dahil olmak üzere tüm Yahudi ordinaryüs profesörlerin hemen hemen yüzde 50'sini oluşturuyorlardı. Bu oran, o dönemde Almanya'daki aynı oranın çok daha üzerinde idi. Nasyonal-sosyalist iktidar sahipleri için bilimsel ve/veya politik-sosyal açıdan değer taşıyan kişileri, Almanya'daki yerlerini korumak veya tekrar elde edebilmek vaadi ile, “ari olmayan” karı veya kocalarından boşatmak için az gayret sarfedilmedi; fakat bu gayretler çok kez, hatta diyebiliriz ki çoğunlukla, başarısız kalmıştır. Bu ilişkide,

derin bir memnuniyet ve şükranla “ari” olan eşimin hiçbir zaman benden ayrılmayı düşünmediğini ve hiç tereddüt etmeden, geleceğe yönelik endişeleri benimle paylaşarak iki çocuğumuzla birlikte göç denilen sonu belirsiz yola benimle beraber çıktığını vurgulamak isterim.

“Mendelssohn, Alman kültürüne ve uygarlığına tapan asimile olmuş uzun bir Alman Yahudileri dizisinin birincisiydi ve tüm bu insanların yatırımı iki yüzyıl sonra dehşet verici ve haşin bir sona varacaktı. Bazıları diğerlerinden daha yetenekliydi, bazıları hiç yetenekli değildi ama çoğu doğdukları ülkeye şaşmaz bir şekilde bağlıydı.”

“Çoğunluğu laik ve albenisi olan kişilerin kaderlerini ve fikirlerini izliyor. Bu kişiler belki Yahudiliğin simgesiydiler. Çoğu ya tam anlamı ile asimile olmuştu ya da Alman kültürünün etkisi altına girmişti.”

“Alman Yahudileri, bütün alaycılık ve şüpheciliklerine karşın Alman ve Yahudi kimliklerini kaynaştırma çabalarını kesmediler. Sevgilerinin gönül bağları erken bağlandı. Asıl istekleri tam Alman olmaktı. Çoğu bunu başardı. Birçoğu karma evlilik yaptı. On binlercesi din değiştirdi ve çoğunluk içinde yok oldu.”

“1925 yılından beri üyesi olduğum ve son olarak asistanlık hizmetinde bulunduğum Frankfurt Üniversite “Potsdam Günü” onbeş yıl için son kez ayak basıyordum. Yukarıda bahsedilen kutlama törenine katılmama engel çıkarılmadı, hatta aksine katılmamamı düşmanca bir tavır olarak değerlendirebilirlerdi. Ve o gün NS-Öğrenci Birliğinin kara tahtadaki bir ilanı derin üzüntü içinde okudum. Bu yazıda, diğer bazı şeylerin yanında, bundan böyle Yahudi profesörlerin yayınlarının “İbraniceden çeviri” olarak nitelendirilmesi isteniyordu. (Bana tamamiyle yabancı bir dil). Yaşamları boyu Almanca’yı ana dilleri olarak görmüş ve sevmiş insanlara bu şekilde çamur atılması, artık benim için sadece dış görünüşüyle “Johann Wolganag Göthe – Üniversitesi” adını taşımaya devam eden bu kuruluştaki çalışmamın imkansızlaştığını ortaya koyuyordu.

“Ve şimdi onun karşıtı olan Protestan öğrenci papazına gelelim: Bu oldukça genç din adamını, yönetici yardımcılığını üstlenmiş olduğum “Öğrenci Yardımlaşma Kurumu”nda (başkan son derece dinamik ve kendine özgü tavırları olan genç tarihçi Kurt Rheindorf idi) uzun süren ortak fahri çalışmalarımızdan tanıyorum. Bunun ötesinde, çocuklarımı da vaftiz etmişti. Kendisine çok değer verdiğim bir kişi idi. Fakat işten çıkarıldığımdan beri bir kez olsun evimize gelmemişti. Buna karşılık onu sonraları, Thomas Mann’ın, Brecht’in, Feucht Wanger’in vb. Römerberg meydanında, Goethe’nin “Hakikat ve Şiir” adlı eserinden tanıdığımız adalet sembolü olan çeşmenin önünde yakılan kitaplarının yüklediği öküz arabasına refakat edenlerin başını çekerken görecektim. Adını ettiğim bu papazın “Binyıl” sonra eski Hıristiyanlığına geri döndüğünü söylemem herhalde gereksiz ki bu dini dalgalanma, çöküşün ardından, anlaşılabilir nedenlerle çok kimseyi etkisi altına almış, ama para reformundan sonra hızı kesilmişti.”

“Özellikle vurgulamak istediğim bir husus da, nazi sempatizanı öğrencilerin kaba kuvvete dayalı birçok eylemlerine tanık olmama rağmen, şahsen benim, hayret verici olsa da, bunlara hedef olmadığım. Parti ve hükümet tarafından yayılan yalanların, yarı doğruların, romantik düşüncelerin, vahşetin ve şekilsel bir saygının artıklarının nasıl tuhaf bir bileşim yaratarak insanların kafalarını korkunç bir şekilde allak bullak ettiklerini gösterebilme amacıyla, eski bir öğrencimin yurtdışına iltica etmemden kısa bir süre önce bana yazdığı mektuptan aşağıdaki alıntıyı aktaracağım. Bu mektup, sayıları hiçte az olmayan aşırı sağcı öğrencilerin bana karşı olan tutumları için oldukça anlamlıdır:”

“Çok sayın Bay Profesör!

Bugün, Bolşeviklerin yüzlerce ve binlerce suçsuz insanı zehirlemeye kalkmasından sonra, hala onların iyi niyetli kişiler olduklarına inanıyor musunuz? Benim için her bolşevizm taraftarı en kısa zamanda doğranması gereken bir hayvan parçasıdır. Bu görüşü insancıl bir kişi olarak savunuyorum... Dolandırıcı Otto Braun ve Dr. Klepper'e, orospu tekesi Grzesinski'ye, rüşvet yiyen dönek Weinsman'a ne buyuruyorsunuz?... Evet, insan mevki ve servet için ölmez, insan yalnız düşünceleri için ölür... Sorularıma... yanıt verecek misiniz? Müteşekkire öğrenciniz (imza) Nauck ”

Prof.Dr.Fritz Neumark'ın “Boğaziçine Sığınanlar”dan dikkate değer bulduğumuz alıntılarımız devam etmektedir:

Türkiye Cumhuriyeti: Atatürk'ün Önderliğinde

Yeni Amaçlar Ve Kurumlar

“Herhalde Atatürk ile Hitler arasında görülen tezatlığın daha büyüğü düşünülemez. her şeyden önce yalnız dış görünümünde bile bir temel farklılık kendini göstermekteydi. Örneğin, Atatürk, Birinci Dünya Savaşında (Çanakkale Savaşı-1915) ve daha sonra Yunanlılara karşı sürdürülen Ulusal Kurtuluş Savaşında (1920-1922) son derece yetenekli ve anları haricinde, kendisini kesinlikle üniformasız, sivil kıyafetle – merasimlerde frak ile – göstermeye önem vermiştir. Eski çavuş Hitler ise, aksine eline geçen her fırsatta modelini kendisi çizdiği üniformayı giymeye özen gösterirdi.”

“Ben, Cumhuriyet'in Kurucusuyla sadece bir kez şahsen karşılaşabildim. Bu da, İstanbul'da Pera-Palası Otelinde verilen resmi kabul merasimi esnasında olmuştu. Fakat, onun salona girdiği an ve onunla üniversite sorunlarıyla ilgili birkaç dakikalık sohbetim, benim unutulmaz anılarımdandır. Bugün dahi içimde onun şahsında çağımızın gerçekten en yücelerinden biriyle karşılaştığım hissi mevcuttur ve burada, onun emaneti'nin, daha az yetenekli halefleri tarafından harcanmamasını ümit ettiğimi belirtmek isterim. Onun ülkesine getirdiği yenilikler uzun

zamandır varlıklarını sürdürdüğüne göre, aslında böyle olumsuz bir gelişmenin ortaya çıkması ihtimali çok azdır.”

“Ekonomik ve parasal sorunlara rağmen, 1930'ların ortasına doğru birçok alanda büyük ölçüde olumlu gelişmelerin sağlanmış olması hayret vericidir. Dışarıya olan borçların büyük bir miktarı ödenmiş, ve kamu hizmeti gören kuruluşlar, hükümet tarafından, yeterli miktarda tazminat verilerek, devralınmışlardı. Türkler borçlarını zamanında ödeme konusunda, Çar hükümeti döneminde alınan borçların reddedilmesinden sonra Sovyetler Birliği gibi aynı nedenlerden ötürü titizlikle davranmışlardı.”

“Atatürk, yaklaşık on beş yıllık cumhurbaşkanlığı süresince ülkede o denli benimsenmişti ki, hayata erken yaşta gözlerini yumduğu zaman (1938), onun döneminde güvence içinde yaşamakta olan ve Türklerden farksız muamele gören azınlıklar dahil olmak üzere, bütün halkın yas tuttuğunu söylemek abartma olmaz“

”Merkez Bankası'nda, İktisat ve özellikle Maliye Bakanlıkların da görevli bir çok memurla yakından ilişkim oldu. İlk sırada, büyük bir tutkuyla esaslı bir vergi reformu ve herşeyden önce modern ve genel bir harç ve gelir vergisi mevzuatı için benimle birlikte uğraşmış olan, Maliye Bakanlığı muhasebe ve işletme denetim servisi memuru, iş arkadaşım ve dostum Ali Alaybek'i anmak isterim Onun yanında, Fransa'dan örneklenerek oluşturulmuş Maliye Müfettişler grubundan Suat Başar ile olan ilişkim de beşeri ve mesleki açıdan hoşnut ediciydi ve nihayet, özel ilgilerimin neticesi olarak İstanbul' da yüksek düzeydeki Maliye yetkilileri ile sık sık görüştüğüm de olmuştur. Örneğin, daha sonra Maliye Bakanlığı Müsteşarlığı'na atanan Mehmet İzmen ve savaş sırasında çıkartılan üzücü varlık vergisinin tatbikatı ile görevlendirilen Faik Ökte. Bu tanıdığım başkanlar arasında yer alıyorlardı. Bu adlarını saydığım (ve bazı diğer) yüksek idare memurlarının – değişik ölçüde de olsa – genellikle hepsi, görevlerine samimi bir sevgiyle bağlı ve yetenekli birer bürokrat idiler ve bana karşı tutumları – benzeri tecrübeyi E. Hirsch (Türk Ticaret Kanununu hazırlayan Alman Profesör) de edinmiş – daima nazik, hatta saygılı ve çoğu zaman insancıl bir sıcaklık dolu idi. Ama onların, belli şartlar altında, hem kendi vatandaşlarına, hem de yabancılara karşı son derece sert davranabilmeleri, bambaşka bir konudur.”

“ Savaş sırasında lüks madde haline gelen dikiş iğnesi, mektup kağıdı, jilet, pamuklu eşyalar ve buna benzer şeyler de karaborsaya düşmüştü. Düzensiz aralıklarla bu tür eşyaları seyyar satıcıların elinde görünce, bütün ulaşım zorluklarına rağmen bu tür eşyalarla yüklü bir geminin daha İstanbul limanına vardığını anlıyorduk.”

“ Enflasyonist gelişmelere karşı korumanın ana çaresi, bir yanda şarkta zaten yaygın olan kıymetli maden, özellikle altın istifçiliği, diğer yandan da arsa ve ev almak idi. Eğer beş seneden fazla süren savaş süresince inşaatların yok denecek

kadar durduğu düşünülürse, yeter derecede parası olup inşa edilmiş veya edilmiş emlak alanların, gayrimenkullerdeki değer artışından oldukça yüksek kârı cebe indirmiş olmaları kolayca anlaşılır.” (Paragraf altı özellikle tarafımızdan çizilmiştir. Prof.Dr. Neumark’tan alıntılarımız bittiğinde nedeni açıklanacaktır.)

“Türk Hükümetinin savaş sırasında, ekonomik ve mali politika sahasında aldığı en esaslı ve müessif tedbirlerden birisi, varlık vergisini yürürlüğe koyması olmuştur. İlk bakışta, sert bir vergi politikası, enflasyonun nedenlerinin çoğunlukla devlet bütçesi ile ilgili olmasından dolayı zaruri görünmekteydi. Savaş nedeniyle doğan ek masraflar, ya devletin doğrudan doğruya kendisinin, ya da bir çok resmi devlet kuruluşu vasıtasıyla (ki bu yolla, halk devletin borçlanması farketmesin diye başvuruluyordu) özellikle toprak ofisinin aldığı kısa vadeli kredilerle kapatılıyordu. Bu seçilen vergi biçiminin mali ve sosyal yönden doğru olup olmadığı ise şüpheliydi.”

“Bu varlık vergisi denilen yeni vergi, yalnız kazanç üzerinden değil, asıl servetin bir kısmını da kapsayacak şekilde alınmaktaydı. Olağanüstü zamanlarda böyle bir tedbir bir kereye mahsus olmak üzere, bazı şartlar çerçevesinde mazur görülebilirdi. Bu şartların en mühimi, her şeyden evvel Maliyenin böylesine teknik ve ekonomik problemlerle yüklü bir vergiyi, oldukça titiz ve adaletli bir şekilde tahsil edebilme yeteneğine sahip olmasıdır. O sıralar ise Türkiye ‘de böyle bir durum bahsi bile edilemezdi.¹¹ Zira herşeyden evvel ne yürürlükte olan genel bir varlık vergisi, ne de daha ötesi, bütün gelirleri kapsayan modern bir gelir vergisi mevcut idi ki, ancak bu iki vergi, varlık vergisi için gerekli enformasyon kaynağını oluşturabilirdi. Bu eksiğin yanı sıra, Varlık Vergisi Kanunu’nun şeklen bir tarifesi bile yoktu. Bu inanılması güç gerçek açısından bakılırsa, vergi uygulamasının insafsız, haksız ve daha doğrusu keyfi bir işlem olmaktan öteye gidememiş olduğu kolayca anlaşılır. Mamafih bu keyfi uygulamayla, aşağıda yakından belirteceğimiz, belki de gerçekte ana hedeflerden biri olan, bir yan amaç güdüldü.”

“Kanunun çıkartılma tarihi 11 Aralık 1942, yani savaşın tam ortası idi. Benim tanıdığım çeşitli Türk iş adamları bile, bir defaya mahsus olmak üzere alınacak, cüzi olmayan bir verginin gerekli olduğunu prensip olarak kabullenmişlerdi.”

“Somut olarak şöyle denebilir : Kanunun amaçladığı ve fiili olarak da büyük ölçüde ulaştığı, azınlıkları, özellikle Ermeni, Rum ve Yahudileri, ama büyük bir ölçüde yabancı ülke vatandaşlarını da aynı şartlarda yaşayan öz Türklere nazaran çok daha yüksek vergiye tabi tutmak idi. Benim bilgim olan ve istisnasız azınlık mensuplarıyla ilgili birçok hallerde, istenilen vergi mükellefin bütün servetini kat be kat

11 Ord. Prof. Dr. Fritz Neumark “Boğaziçine Sığınanlar” İst. Üniv. İktisat Fak. İstanbul 1982

- Hüseyin Perviz Pur “Varlık Vergisi ve Azınlıklar” Eren Yayınları – İstanbul 2007

- Hüseyin Perviz Pur “Osmanlı’dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu” Otopsi Yayınları-İstanbul 2012

aşmakta idi ve mükellef bunun sonucu olarak ya iş yerini uygunsuz bir fiyata satmaya, ya da çok borçlanmaya mecbur kalmıştır. Böyle neticelerin, “yüksek” amaçlar uğruna göze alınmasının zorunlu olduğu sanılmakta idi. Bunun izleri, uzun zaman ve yoğun bir şekilde Türk ekonomik hayatına yerleşti ve özellikle mükelleflerin zaten pek yüksek olmayan vergi ahlakının son derece düşmesine sebep oldu.”

“ Ben burada özellikle vurgulamak isterim ki, biraz önce bu vergi tedbiri için yaptığım tenkid (ki bu umarım yeni Türkiye vergi tarihinde tek örnek olarak kalacaktır), sadece kendi hafızama değil, aynı zamanda Türkler tarafından yayınlanan yazılara da dayanmaktadır. İlk önce başvurulması gereken “Varlık Vergisi Faciası” isimli kitaptır. Bu kitap, o zamanlar İstanbul’da vergi toplama işlerini yürüten defterdar Faik Ökte tarafından yazılmış ve müstehzi olarak da bana ithaf edilmiştir.(Taraflımızdan çizilmiştir.) Fakat genç Maliyeci ve daha sonra bakan olan Profesör Kenan Bulutoğlu’nun, içinde Türk vergi sistemini tasvir ettiği yeni ve yaygın kullanılan ders kitabında da varlık vergisini tenkid eden görüşler bulunur.”

“ Bu vergi devletin 1941 yılındaki bütün gelir toplamının ortalama üçte birine denk olan 300 milyon liranın biraz üstünde bir gelir sağlamıştır. Bu muhakkak ki, ufak bir meblağ değildir; ama elde edilen verginin yüksek olduğu, hiçbir zaman vergilendirmenin kudret ve eşitlik prensiplerine kabaca karşı gelmesini, özellikle politik nedenli haksızlıkları mazur gösteremez.”

Rahmetli hocamız Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu’na aynen katılıyorum. Bu vergi sadece Türkiye’de alınmamıştır. (Geniş açıklama “Varlık Vergisi ve Azınlıklar” Eren Yayınları İstanbul 2007) adlı kitabımda mevcuttur.

Sıralarsak:

Almanya, I-II

Yunanistan

Macaristan

Bulgaristan

İsviçre I-II

Fransa

İngiltere

ABD I-II

Tüm bu ülkelerde varlık vergisi varlıklardan değil sadece kazançlar üzerinden alınmıştır.

Bizde uygulanan “varlık vergisi” ile hiçbir benzerlikleri yoktur. Bizde götürü olarak bir heyet tarafından takdir suretiyle alınmıştır maalesef. Bundan dolayı Neumark gibi “İstanbul Üniversitesi”ni 1 Ağustos 1933 yılında Atatürk’e kurdurtan Osmanlı’dan o güne değin ismi “Darül-fünun” olarak anılan üniversitenin hocaları

emekliye sevk edilerek, Almanya'dan ülkemize iltica eden Yahudi kökenli eğitimcilere yer açılmıştır.

II.Mehmet (Fatih Sultan Mehmet) tarafından 1453 yılında kurulan Darül-fünun 380 (Üçyüz seksen yıl) sonra tarihteki şanlı yerini almıştır.

Neumark'ın "varlık vergisi"ne hezeyan içinde karşı olması, kanunu yermesi biraz fazla geldi bana. Türkiye'de ilk defa uygulanacak olan bu verginin dünyada Türkiye aleyhine yaratacağı olumsuz tavırlar için hükümeti uyarabilirdi. Veya ona derin saygı duyulan hükümeti verginin uygulama aşamasında yanlışlıkları söyler ve dinletebilirdi. Çünkü günümüzdeki Türk vergi sisteminin kurulması çalışmalarına Neumark 1942 yılında başlamış 1948 tarihinde bitirmişti. "Varlık Vergisi" uygulamasında tamamen sessiz ve tarafsız kalmıştı. Kaynaklarda önceden yaptığı uyarılarını çok aradık, bulamadık. Türk maliye bilim literatüründe bu vergi modelini öneren ve kullanan bilim insanı odur.

Vergi matrahının savaş zamanında haksız elde edilen kazançlardan alınmasını öneren bilim adamının yukarıdaki vicdan temizliğine girmesi kendi önerileri ile ters düşmektedir. Ülkemizdeki bu vergide hiç katkısı yokmuş gibi yazarak bizi suçlaması en kolay yöntem. Belki Amerika Birleşik Devletlerindeki "Varlık Vergisi"ni Türkiye'den birkaç Türk turist önermişte olabilirdi. Prof.Dr.Fritz Neumark'ın ülkemize yaptığı katkılarını yadsıyamayız. Ancak bu ülkeminde Alman Yahudi bilim adamlarına kucak açması unutulmamalıdır.

Ben yazdığı tüm tenkitlere aynen katılabiliyorum. Bunun nedeni bu verginin ülkemiz vergi sisteminde açtığı ve kapanması mümkün olmayan yaradır. Sayın Neumark'ın benim kadar karşıt olmaya hakkı yoktur. Uyarı hakkını 1942 yılında kullanmalıydı.

Bu konuları irdelediğimizden daha fazla yazmayı yersiz buluyorum. Sadece Faik Ökte'nin "Varlık Vergisi Faciası" kitabını "müstehsi bir ifadeyle" Neumark'a "ithaf etmesini" anlamamış olduğunu biz anladığımız için memnunuz.

Ve alıntılarımızın sonuna geldik. Neden ve ne için bu kadar detaylara indik? Şimdi cevabımızı kasa ve öz vermeliyiz.

PROF. DR. FRITZ NEUMARK SOSYALİST İDİ. ÜSTAD ALİ ALAYBEK İSE ONIKİ YIL ÖZEL SEKTÖRDE ÇALIŞARAK MALİYEEYE İNTİKAL EDEN TÜRK EKONOMİSİNİ ÇOK İYİ TETKİK ETMİŞ, BİLGİLİ BİR LIBERALİST'Tİ.

1950 yılında kazanç vergisinin kaldırılmadan, düzeltmeler yapılmasını isteyen Prof. Dr. Neumark'ın teklifi üstad Ali Alaybek tarafından kabul edilmez.

Ülkemizin ekonomik ve mali gelişimine katkı yapacak üniter vergi sistemine dönülmesi gereklidir, diyerek karşı çıkar ve 1942 yılında yapılan çalışmalar 1949 yılında bitmiş ve 1950 yılında Gelir, Kurumlar, Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmalar Üstad Ali Alaybek'i hiçbir zaman tatmin etmemişti.

Prof. Dr. Fritz Neumark (1900-1990) İstanbul Üniversitesinde 1935 yılından itibaren İktisat ve Hukuk Fakültelerinde ders vermişti. 1943 yılında kendisine Mihri Belli'yi asistan olarak seçmişti. Beraberlikleri uzun süre devam etmişti. İstanbul Robert Koleji'de ve ABD Missisipi Üniversitesinde okumuş ve bitirmişti. Mihri Belli Rusca, Yunanca, İngilizce, Fransızca, Almanca biliyordu. 1946 yılında Avrupa'ya kaçana kadar asistanlık görevini sürdürmüştü. Mihri Belli'nin Türkiye'ye gidiş gelişleri devamlı olmuş hapisanelerde yatmış uzun yaşamış bilge bir kişi idi. (1916-2011).

Şimdi sormak sırası bize gelmiştir.

Sayın Ord. Prof. Dr. Fritz Neumark; Ali Alaybek gibi Almanca, Fransızca, İngilizce bilen bir Maliyeci'yi bulduğunuz gibi kendinize neden aşırı bir solcuyu asistan olarak aldınız?

Rahmetli Mihri Belli'yi kınamıyorum. Görüşlerine saygı duyarım. Tüm görüşlere saygı duyduğum gibi 1943 yılı gibi Türkiye'nin en karanlık döneminde siz değerli Neumark hocamız İstanbul Üniversitesinde İktisat ve Hukuk fakültelerinde ülkemizin gelişmesine koşacak genç nesilleri hangi yöne çevirmeye gayret gösterdiniz. Ve neden yaptınız bunu; gayeniz neydi, size kucak açmış ülkeye?

Prof. Dr. Neumark'ın; liberal ekonomiye uyumlu vergi sistemini düzenlemek onun sosyalist ekonomi görüşüne uygun değildi. Ona kucak açan Türkiye'den birtün nasıl olsa gidecekti. Nitekim de öyle yaptı.

Bu nedenle; Faşist Hitler yönetiminin gelişmiş liberal Alman ekonomisi'nden II. Dünya Savaşının harp masraflarının silah, mühimmat ve lojistik desteklerini sağlayacak büyük bir nakit varlığa ihtiyacı vardı.

Hitler; 1933 yılından itibaren gelir, kurumlar, servet vergileri ile Alman müttebbis ve yatırımlarını sermayelerinden koparırcasına nakit varlığı almaya başlamıştı. Bu sistemi en iyi bilen ve uygulamaya geçirenlerden birside ünü dünyaya yayılmış İktisat ve Maliyeci Prof. Dr. Fritz Neumark idi.

Kendisi ve ailesinin dinini Musevilikten hristiyanlığa devşirmesine karşın Yahudiliğini yok edememişti. Büyük bilimci Prof. Dr. Albert Einstein'ın yanına İsveçre'ye kaçtılar. Onun aracılığı ile önce 40 sonra 70 ve en sonunda toplam 90 bilim adamı İsmet İnönü ve Türkiye Üniversitesi hocalarının muhalefetine rağmen Mustafa Kemal Atatürk'ün müdahalesi ile Türkiye'ye geldiler.

A.Einsten'in bu mektubu dönemin Başbakanı İsmet İnönü'ye gönderilmişti. Bu mektup her nedense uzun süre İsmet İnönü tarafından Cumhurbaşkanımız Atatürk'e bildirilmişti.

Fakat bu Almanya'dan Yahudi kökenli bilim adamlarının kaçışı ve kaçacak yer aramaları dünyada duyulmuştu. Büyükelçilikler vasıtasıyla Atatürk'e bilgi ulaştı. Gazi Başbakanı çağırdı, sordu.

Gazi'nin verilen cevap canını çok sıkılmıştı.

- Efendim Darül-fünun hocaları Yahudi bilim adamlarını istemiyorlar. Atatürk'ün bu cevap üzerine 1 Ağustos 1933 tarihinde bir gecede kanun çıkarttırarak Darül-fünun'u kapatarak "İstanbul Üniversitesi"ni kurdu. Alman Yahudi bilim adamları Ankara ve İstanbul üniversitelerine dağıldılar. Darül-fünun hocalarını da emekliye ayırdılar.

Atatürk ile İsmet Paşa arasında anlaşmazlıklar çoğalmaya başlamıştı. Geleceği gören Atatürk ilerisi için bir Başbakanı hazırlıyorlardı. 1921 yılında Celal Bayar'ı İktisat Bakanı yapmıştı.

Ona İş Bankasını da kurdurtmuştu. 21 Mart 1937 tarihinde başlayan "Dersim Olayları" ancak 25 Ekim 1937 tarihinde yatıştırılmıştı.

Dersim hareketi Atatürk için çok büyük önem arz ediyordu. Bunun birinci nedeni Cumhuriyet öncesi Genelkurmay Başkanı Enver Paşa tarafından özellikle Mustafa Kemal Paşa'nın ülkeye yapacağı katkıları önlemesi için onu en tehlikeli bölgelere yollamıştı. Bu bölge Doğu ve Güneydoğu vatandaşlarımızın çoğunlukta olduğu Suriye ve Güneydoğudaki savaşlarda kullanılması görevi verildi. Ancak Enver Paşa'nın arzu ettiği Mustafa Kemal Paşa'nın yok edilmesi düşüncesi başarılı olamadı. Çünkü Mustafa Kemal Paşa Suriye, Güneydoğu ve Güneydoğu Anadolu'da yaşayan kürt kökenli vatandaşlarımızla çok büyük bir uyum sağlamış ve onlar tarafından korunmuştu.

Bunun en açık kanıtı 19 Mayıs 1919'da Samsun'a çıktıktan sonra İstanbul Saltanatından uzaklaşarak Doğuda kendisine ihanet etmeyeceğine emin olduğu vatandaşların yanına gitmek oldu.

Erzurum (23/07/1919) ve Sivas (04/09/1919) Kongrelerini onlarla beraber yaptı ve Ankara'ya döndü. Kurtuluş Savaşını Ankara'dan idare ederek İstanbul'a dönmedi. İngilizlerin kışkırtması ile başlayan Dersim hareketi Türkiye'nin parçalanması Doğu ve Güneydoğuda ayrı bir kürt devletinin kurulması amacını taşıyordu. Kardeşin kardeşi vurmasını önlemek için Atatürk bu hareketin durdurmasını en kısa zamanda yapılmasını istemişti. Çünkü Doğu ve Güneydoğu halkına ayrı bir sevgi ve saygısı vardı.

Cumhurbaşkanı olarak Başbakanın bu harekate bu kadar ay sonra müdahale etmesinden çok kaygı duydu. Vefakar Doğu ve Güneydoğu halkı bunu içine sindiremeyecekti. Bunu Atatürk çok iyi biliyordu.

Atatürk kader ve dava arkadaşı İsmet İnönü'yü bu ayaklanmaya sorumlu tutarak, İsmet İnönü'nün yerine Başbakanlığa Celal Bayar'ı getirmişti. Bu dostların yol ayrılığı bir daha onları buluşturmamıştı.

10 Kasım 1938 yılında rahmetli olana kadar üç aylık ağır hastalığında da onunla görüşmemişti.

Bu fikir uyuşmazlıkların birçok nedenleri ve olayları olmuştur. Konular incelenmiş kitaplar yazılmıştır. Bizim konumuz olmadığı için sadece bir tek açıklama ile konuyu tarihçilere bırakmak yerinde olacaktır.

İki dava insanına yakın olanların hatıralarında yazıldığı gibi özet olarak; Gazi Mustafa Kemal Atatürk liberal görüşü savunuyordu. Bu hususu 23 Mart 1923 İzmir İktisat Kongresinde tüm dünyaya duyurmuştu. Devletçiliği asla benimsememiştir. Cumhuriyet sonrası çıkarılan Teşvik-i Sanayi Kanunları (1929) ndan hiçbir müteşebbis yararlanmamıştır.

Zorunluluktan bu yokuştan trenin vagonlarını çıkarmak için devlet lokomotif görevini üstlenmiştir.

Mustafa Kemal Atatürk savaşta, sulhta her koşulda büyük düşündüğünü göstermiştir. 1925 yılı ve devamı TBMM tutanakları incelendiğinde hem ekonomi hemde vergi ile ilgili görüşlerini okuyan okurlarımız Gazi'miz bu eğitimi almadığı halde nasıl, nereden biliyor dedirtecek düzeydedir. Ancak ulu önderin dört bin kitap okuduğu bilinmektedir. Gecelerini bu kitaplarla geçiriyordu.¹²

Rahmetle andığımız İsmet İnönü Atatürk'ün vefatı sonrası devlet idaresini devraldı. TBMM tarafından 11 Kasım 1938 tarihinde Cumhurbaşkanı seçildi.

Atatürk'ün ona emanet ettiği Türkiye Cumhuriyeti'ni "İkinci Dünya Harbi"nde batının yoğun baskısına dayanarak savaşa sokmamıştır. Bu savaşa sokma baskısı; İngiltere, Fransa'nın büyük idealleri olan Anadolu ve Boğazları ele geçirme oyunu idi. Milli şef İsmet Paşa Atatürk'ün vasiyeti olan "Yurtta Sulh, Cihanda Sulh" kuralına sadık kalarak Türkiye'yi kurtarmıştır.

Bu konu atlamalarını çok yapıyorum. Hata olduğumu biliyorum. Bilgileri aktarmazsam görevimi eksik yerine getirmiş olurum düşünce ve takıntıdan kurtulamadım.

1950 yılı Prof. Neumark'ın faşist Almanya'dan gelişme sürecine yeni girmiş bir vergi sistemini Türkiye'ye getirmesi karşısında ona karşı tavır alan Üstad Ali Alaybek'in canını çok sıkıydı.

Fakat Prof. Dr. Neumark Başbakanlığın iktisadi ve mali danışmanı idi. Hiçbirşey yapılamazdı. Bürokrasiyi ve içindeki kast sistemini herkes çok iyi bilir. Susup oturup sıranın kendinize gelmesini beklemekten başka çare yoktur. Ali Alaybek üstadda öyle yaptı bekledi. Bu bekleme aşamasında İngiltere, Almanya, Fransa'ya giderek ülkelerin vergi sistemlerini inceledi, doküman topladı.

1961 yılında tamamen kendisinin seçtiği 15 kişilik kurul ile "Vergi Reform Komisyonu" kurularak liberal ekonomiye açık ülkemiz müteşebbislerine huzur güven veren o günden günümüze çeşitli değişiklikler olsa da halen Vergilerin temellerini oluşturan 6 (Altı) ciltlik eseri hazırlamıştı.

1961-1972 yılları sürecinde bıkmadan sıkılmadan "Vergi Reform Komisyonu" nun başında çalışmalarını yaparak ülkemize "Mali Tarih"imizin en büyük eserini kazandırmıştır.

12 Hüseyin Perviz Pur – Türk Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu – Otopsi Yayınları 2012 Shf.154, 192

3. SOSYAL, İKTİSADİ VE MALİ SAHADA ALİ ALAYBEK

3.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

Üstad Ali Alaybek'in 1942 yılında aşağıda isimlerini sunacağım dostları ile bir tek amaç üzerinde anlaşarak kurdukları derneğin tarihçesinden bahsetmek gerekmektedir.

Amaçları; kısaca ülkemizde batı standartlarında "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" kurumunu kurmaktır.

Derneğimizin kurucuları:

Ali Alaybek	Abdullah Akar
Prof. Osman Fikret Arkun (İlk Başkan)	Recep Aydın
Rasim Saydar	Zihni Bayo
İsmail Otar	Sadettin Tosbi
Ulvi Yenal	Saim Altaca
Prof. İsmet Alkan	Bedii Yazıcı
Cemil Parman	Faik Somer

Ali Alaybek derneğimizin başkanlığını; 1942-1949 yıllarında Prof. Neumark'la birlikte Uniter Vergi Sistemi çalışmalarındaki görev yoğunluğu nedeniyle kabul edememiştir.

Derneğimizin ilk ismi "Ekspert Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" idi.

1967 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" olarak isim değişikliği yapıldı. Ancak "Türkiye kelimesi ülkemizin yurtdışında temsil edilebilmesi için 28.03.1975 tarih 7/9737 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile verilmiştir. 13.07.1979 gün 16695 sayılı Resmi Gazete 7/17673 Bakanlar Kurulu Kararı ile A.B.D'leri New York kentinde bulunan İFAC (International Federation of Accountants) - "Uluslararası Muhasebeciler Birliği"ne üye olmuştur.

Aynı tarihte merkezi Londra'da bulunan İASC (International Accountants Standard Comite) – "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi" üyeliğine kabul edilmiştir.

1975, 1979 tarihlerinde tüm bu girişimleri yaparak Derneğimize büyük katkı sağlayan onbeş yıl Başkanlığımızı yapan değerli ve müstesna hocamız İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinde Prof. Dr. Mustafa Aysan tarafından başarılmıştır.

Hüseyin Perviz Pur; olarak derneğe 1970 yılında 300 sicil numarası ile üye oldum. 1976 yılında Yönetim Kurul üyeliğine seçildim. 1978 yılında ise Yönetim Kurulu üyesi ve Genel Sekreteri oldum. 1990-1991 yıllarında derneğimizin Genel Başkanlığına seçildim.

Benden sonra Prof. Dr. Ahmet Durmuş ve Masum Türker derneğimizin başkanlığını devam ettirdiler. Masum Türker ve Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş'la dostluğumuz fikir, bilgi birliğimiz daima devam etmiş ve etmektedir. Şu anda Genel Başkanımız YMM Sabri Tümer başarı ile görevini yürütmektedir.

YMM Doç. Dr. Masum Türker çok faal girişken bir kişiliğe sahip arkadaşımızdır. Onun başkanlığı döneminde;

13.09.1999 tarihinde FCM (Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonuna ve 2004 yılında da İAAER (Uluslararası Eğitimciler Derneği)ne üyeliğimizi sağlamıştır.

Ali Alaybek 1989/Haziran ayında 3568 sayılı kanunla kurulan mesleğimizin 1942 yılından itibaren mücadelesini sürdürmüştür.

Nitekim 1942-1950 yılları arasında çalışmalarla yürütülen "Üniter Vergi Sistemi"ne geçişte mesleğimizin kuruluş taslağı da yer almıştır. Bu taslaklar size altı yeşil cilt'in 1. ve 2.ci kitaplarında sunulmuştur.

Sizlere sadece 1.ciltte yer alan meslek taslağı ile ilgili sonuç görüşlerini naklediyorum:

"Muhasebe, işletmecilik ve vergi hukuku sahalarında özel bir mesleki bilgiye ve tecrübeye ihtiyaç gösteren bu işle uğraşanlar Serbest Hesap Uzmanları ve Maliye (Vergi) Müşavirleridir. "

"Serbest olarak çalışan bu Uzmanlar bir bakıma amme hizmeti mahiyetinde olan bu faaliyetleri dolayısıyla "vergi murakabesinde İdarenin yardımcı bir organı durumunda olurlar, hatta çoğu hallerde murakabe vazifesi bilfiil bunlar tarafından yerine getirilmiş olur. Şu var ki, bu fonksiyonun gereği gibi ifa, edilebilmesi için Serbest Uzman veya Müşavirlerin muayyen bir disiplin altında bir teşkilâta bağlanmaları icap eder. Teşkilâtın, Muhasebe Uzmanlığı ile Maliye Müşavirliğini kapsayan tek bir organizasyon olarak "kurulması halinde iktisadi ve Mali olmak üzere iki fonksiyonu bulunacaktır.(Tarafımızdan çizilmiştir.)

İkisadi fonksiyon, vergi tatbikatı dışında işletmeciliğe ve işletmelerin iç faaliyeti ve dış münasebetlerinin tanzim ve mürakabesine taalluk edecektir. Vergi tatbikat ve mürakabesi dışında kalan, fakat önemi hiç de bundan az bulunmayan bu fonksiyonun gereği gibi ifa edilmesile, genel olarak üretkenliğin artması yanında, İktisadi muamele ve münasebetlerde emniyet ve itibarın kuvvetlenmesi de sağlanmış olacaktır.

Teşkilâtın mali fonksiyonuna gelince, teferruata inmeksizin bunun faydalarını iki noktada toplamak mümkündür :

a. Devlet için çok masraflı olan, işletmelerde vergi revizyonunun ancak cüz'i bir nisbette yapılması dolayısıyla boş kalan ve gittikçe genişleyen mürakabe sahası, Devlete yük olmadan, artan ölçülerde bu teşkilata mensup Uzmanların çalışmalarıyla kapatılacaktır.

b. Vergi mürakabesi gibi, ne de olsa mükellefler için sıkıcı olan bir işte, mükellefler kendilerine daha yakın hissettikleri Serbest Uzmanlarla karşı karşıya kalacaklar bu suretle vergi emniyetinin işletme faaliyetine bağlı olarak devamlı fakat daha yumuşak bir nizam içinde teessüs etmesi mümkün olacaktır.

Batılı Devletler, işletmelerde vergi tatbikatı ve mürakabesi meselesini, yukarıda belirttiğimiz esaslara göre çoktan halletmiş bulunmaktadırlar. Şunu kabul etmek lâzımdır ki, Gelir, Kurumlar ve Muamele Vergisi gibi, modern büyük vergileri başarı ile uygulayan memleketlerde (İngiltere, Almanya gibi) bu müsbet neticenin elde edilmesinde, Serbest Uzmanlar ve Maliye Müşavirleri Teşkilâtlarının büyük rolü olmuştur.

Türkiye ise şimdiye kadar böyle bir teşkilat kuramamış olmakla, bu sahada çok geri kalmıştır. (Tarafımızdan çizilmiştir.)

“Gelir Vergisi reformu sırasında, bilindiği gibi böyle bir teşkilâtın bizde de kurulması için çalışılmış, fakat çeşitli sebeplerden dolayı, bu meyanda bilhassa Avukatların mukavemeti dolayısıyla bu teşebbüste muvaffak olunamamıştır. Bu defa giriştiğimiz Genel Vergi Reformu çerçevesi içinde, bu dâvanın şu veya bu şekilde halledilmesini, vergiciliğimizin istikbali bakımından kat'i bir zaruret olarak kabul etmek lâzımdır.

Bir bakıma özel sektörün kendi çevresi içinde kendini kontrol etmesini tazammun eden bir mürakabe sisteminin vücutte getirilmesiyle, zamanımızın mali psikoloji anlayışına en uygun bir tarzda hareket edilmiş, mürakabe sahası genişletilmiş, mürakabenin genel olarak müessiriyeti ve binnetice fiskal hasılatın önemli ölçülerde artması sağlanmış olacaktır.”

Alaybek üstattan alıntılarımız bitmiştir.

3.2. Üstad Ali Alaybek'i Ziyaretim:

1978 yılında randevu alarak gittiğim ilk ziyaretinde kendimi ona tanıttıktan sonra bir süre yüzüme renkli güzel gözleri ile dikkatli baktı nereli olduğumu sordu:

Ailem Rumeli'li dedim. Babaannemin Üsküp annemin Kosovalı olduğunu söyledim. - Sen oradamı doğdun?

- Hayır üstadım ben İstanbul'da doğdum. Ailem Balkan harbinde gelmiş. Dedem savaşta gazi olarak gelince Fatih'e yerleştirilmişler. Yüzbaşı olarak Enver Paşa'nın yanında savaşmış. Daha sonra Enver Paşa gazi dedemi Sarıkamış'a yanına çağırtmış. Henüz sol tarafta büyük hasar görmüş yaraları, tam iyileşmeden o vaziyette Sarıkamış'a giderek, şehit olmuş.

- Hüseyin Beyimi, Perviz'imi kullanıyorsun? Rumeli'li olupta Perviz ismini hiç duymadım.

- Hüseyin'i kullanıyorum dedim. Kısaca “Perviz'in ezgisi”ni anlattım. Dedemin vefatından 15 yıl sonra Babaannemin mali sıkıntıya düşünce varlıklı bir Azeri

Sahaf ile evlenir. Onun Perviz ve Behmen isimli çocukları ve ailesi Ermenilerin katliamında şehit olduktan sonra İstanbul'a yerleşir. Ağabeyime ve bana o çocukların isimlerini yaşatmak için koymuşlar. Ben ismimin sıkıntısını çok çektim. Ama değiştirmedim. Üvey dedem kendisine "beybaba" dememi istemişti. Şehit dedem İsmail Hakkı yüzbaşının üniformalı resmi ve kılıcı duvarda asılı dururdu. Beybabam vefat ettikten sonra sıkıntı çektik.

Üstad üzülmüştü.

- Çok çile çekmişsin. Nasıl okuduğunu, diğer birçok sorulardan sonra bana sahaflarda büyükbabanın yanında çalıştın mı? Kitap biriktirme merakımı anlatınca eşi Samiye hanımefendiden salondaki muazzam kütüphanesinden bana üç adet daktilo ile yazılmış ve ciltlenmiş kitaplarını hediye etti. Bir tanesine ıslak imzasını attı. Çok mutlu olmuştum. Bu görüşmemiz bir saati geçmeden hemen ayrılmak istedim.

- Hayır, gitme ne güzel anlatıyorsun. Konuşalım, dedi.

Ama yorulduğunu anlamıştım. Müsaadeniz olursa daha sık ziyaretinize gelirim dedim ve ayrıldım.

Ne geldiğinde ne giderken bana elini öptürmedi. Kapıdan çıkarken rahmetli eşi Samiye hanıma sordum:

- Samiye hanımefendi özür dilerim. Size birşey sormak istiyorum. Yorulduğu halde oturmamı neden istedi?

- Samiye hanım; Hüseyin oğlum Ali beyi arayan soran pek olmuyor. Canı buna çok sıkılıyor. Tekrar gelerseniz ben de memnun olurum. Ali Bey sizin Rumeli'li olduğunuzu öğrenince mutlu oldu. Kendisi Rumeli'li olmakla daima çok övünür. Sizi ondan sevdi. Yüzünüzü görünce bana baktı. Tebessüm etti.

Samiye hanımın bu son lafı kalbimi deldi geçti. Tekrar sordum.

- Bir sıkıntınız var mı?

Hanımefendi cevap verdi.

- Anladım. İzmir'de ailemden kalan bir gayrimenkulümüzden kira gelirimiz var. Teşekkür ederim. Sıkıntımız yok.

Cihangir yokuşundan aşağı inerken hüznlendiğimi, gözlerimin dolduğunu çok iyi hatırlıyorum. Modern üniter vergi sistemimizi kuran Anıt insan Ali Alaybek yalnızlığa bırakılmıştı. Neden ne için bu vefasızlık?

Daha sonra randevu alarak iki üç kere daha gittim.

Bana birçok şey anlattı ve içini döktü. Bunları yazmayacağım bende sır olarak kalsın.

Üstadımız 27.07.1986 yılında vefat ettikten sonra biz Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak cenazesinde bulunduk. Zincirlikuyu mezarlığına defnedildi. Allah rahmet eylesin.

Vefatının birinci yıl dönümünde 27.07.1987 tarihinde mezarını ziyaret isteğimi rahmetliyi tanıyan Hesap Uzmanları Dr. Veysi Seviğ ile Baş Hesap Uzmanı Hasan Kurt ve derneğimizin yönetim kurulu ve üyelerine ilettim. Ziyarete gittik. Hoca duasını okudu. Biz de dualarımızı yaparak ayrıldık. Bu ziyarete eşi Samiye hanım ile kızı da katıldı.

3.3. AKİS Dergisi Ve Ali Alaybek:

AKİS DERGİSİ 11.12.1961 tarihinde 389 sayılı yayınında; üstadın güzel bir resmini kapak yaparak onun görüş ve önerilerini aktararak "Mali Tarihi" mize katkı yapmıştır.

Rahmetli METİN TOKER'in Başyazar olarak Ali Alaybek'le ilgili yazısından başlayarak aktarımlarımı yapıyorum.

Zengin Malı (Başlık)

Vergi Reformu konusu ele alındığında, her şey göstermektedir ki İstanbul'daki "Alaybek Komisyonu" nun, iş adamlarının biraz fazla tesiri altında kaldığı hissedilen teklifleri esaslı tadillere uğrayacaktır. Bu demek değildir ki bugünkü Türkiye'nin ekonomi politikası, özel sektörün devlet sektörü karşısında ezilmesidir. -Bazı çevrelerin, arzuladıkları gibi... Ama özel sektöre, devlet sektörü yanında öncelik ve kolaylık tanımak da her hangi bir hükümetin kudreti haricindedir. Türkiye'de herkes, vergi vermek suretiyle plânlı kalkınma gayretlerine iştirak edecek, ancak bundan sonra şahsi menfaatini göz önünde bulunduracaktır. Vergi Reformu konusunda Alaybek Komisyonu bir görüşü temsil etmektedir. Bu görüşün, yabancı çok savunucusu da vardır. Bu tezi takip etmek suretiyle kalkınmasını başarılı sonuçlara ulaştırmış memleketler yok değildir. Belki Almanya, mutlaka Yunanistan bu arada sayılabilir. Fakat Türkiye'nin, daha başka hususiyetlere sahip olduğu hiç unutulmamalıdır. Bu mecmuanın, Yunanistan'la alâkalı yazısında da belirmişti, gerçek Karamanlis Mucizesi, Karamanlisi Yunan Realitesini iyi anlaması, doğru teşhis koymasındır. Bu sayede, Karamanlilerin yolu refah yolu olmuştur.

Türkiye gibi az gelişmiş bir memlekette. Vergi Reformuna girilirken iki ana fikirden yola çıkılabilir. Ya bu memlekette, kâfi kaynak vardır, ama Devlet teşvik etmediği için bu kaynaklar işlememektedir, Ya da kâfi kaynak yoktur, o halde bunların sağlanması lâzımdır. Alaybek Komisyonu ilk tezi benimsemiş ve gerçekten "altın yumurta yumurtlayan tavuğu öldürmeyelim, ona, acele etmeden boyuna yumurta yumurtalattıralım" diyerek tedbirler alınıştır. Bu tedbirlerin hepsi, kısa vadede gelir azaltan tedbirlerdir. Reform, bunların uzun vadede geliri çoğaltacağı esasına göre hazırlanmıştır. Gerçekten, Maliye Bakanlığına gelen raporda o kadar çok muafiyet vardırki şaşmamak kabil değildir.

Ama, bu görüş doğru mudur? Türkiye'de" sahiden, kaynak vardır da bunlar teşvik mi görmemektedir? İtiraf etmek lâzımdır ki bu konuda, Devlet Plânlama

Dairesinin itirazlarını ciddiye almamak zordur. Bizzat iş adamları, bir sermaye piyasasının yokluğundan şikâyetçidirler. Kaynaklar, teşvikten ziyade yaratılmaya muhtaçtır. Bunun başlıca delili, kredilerin kanuni fiyatı ile gerçek fiyatı arasındaki farktır. Yatırımları, kredi, musluklarını bir belirli ölçüde açmadan finanse etmek imkânı yoktur. Servet Beyannamelerinin aleyhinde olan zümrenin kendisine slogan yaptığı “Para var ama, korkudan çıkmıyor” sözünün pek doğru tarafı bulunmadığı herkes tarafından bilinmektedir. Daha ziyade, Türkiye’de fazla vergi ödemeyen kazanç sahipleri mevcuttur ve bunlar, politikacıları da elde ederek arabalarını yürütmek sevdasındadırlar. Halbuki Türkiye’nin plânlı kalkınma için gerçek kaynağa ihtiyacı vardır. Bu kaynağı da vergi muafiyeti değil, verginin ta kendisi sağlayacaktır.

Tabii verimli, âdil ve sosyal adalet prensiplerine tamamile uygun bir vergi... Reform, bu hedefi gerçekleştirdiği nisbette başarılı olacaktır.

“**Akis**” dergisinin 11 Aralık 1961 tarih ve 389 sayılı yayımında VERGİLER-Tavuk ve Yumurtası (Kapaktaki Maliyeci) başlığı altında “Ali Alaybek” anlatılıyor. Aktarıyorum.

Vergiler

Tavuk ve yumurtası

(Kapaktaki Maliyeci)

Bundan bir süre önce, İstanbul’da toplanan bir komisyonun raporu Maliye Bakanlığına geldiğinde Bakanlığın -Allahtan sayıları gittikçe azalan- “Kara Maliyeci”leri gözlerini hayretle açtılar:

“— Allah Allah, deli mi bunlar? Peki, biz kimden vergi alacağız?”

“Kara Maliyeci”, verginin mükelleften dış söker gibi alınmasına taraftar olan ve “Versin kerata!” formülünü kendisine prensip edinen dar kafalı maliye memuruna verilen isimdir. İstanbul’dan gelen raporun bunlar üzerinde böyle bir tepki yaratması hiç kimseyi şaşırtmadı. Zira rapora bir göz atıldığında görüldü ki İstanbul’daki “Alaybek Komisyonu” diye bilinen komisyonun hazırladığı “Vergi Reformu hakkında Memorandum”da mükellef lehinde çok tadiller vardır ve devlet yeni istisnalar, yeni indirimler, yeni muafiyetler tanımaya zorlanmaktadır. Buna rağmen rapor, yetkililer tarafından beğenildi, esas fikri üzerinde mutabakat hasıl oldu ve vergi reformunun, bir kanun halinde, tahminen Mayıs ayında bir bütün olarak T.B.M.M. ne sunulması için taslaklar hazırlanmasına geçildi. Böylece, klâsik vergi anlayışına sahip olan “Müfettişler Grubu” ile modern vergi anlayışına daha yatkın “Uzmanlar Grubu” arasındaki çekişme ikincilerin galibiyetiyle neticelendi.

Bir komisyon kuruluyor.

Türkiye’de vergi ile alâkalı iki büyük reform 1926 ve 1950 yıllarında yapılmıştır.

Cumhuriyetin İmparatorluktan devraldığı karışık vergi sistemi 1926'da Kazanç Vergisi ve Muamele Vergisi gibi iki büyük grup halinde toplanmıştır. 1950 de ise CHP iktidarı, modern Gelir ve Kurumlar Vergisi usulünü kanunlaştırarak yerini D.P.ye bırakmıştır. 1957'de de esaslı Muamele Vergisi olan Gider Vergileri nizamının tatbikine başlanmıştır.

Fakat Gelir Vergisi, daha 1950 de, ilk defa tatbik sahası bulan bir sistem olarak zamanla bazı tadilleri gerektirecek şekilde dünyaya gelmiştir. Devrin Maliye Bakanı İsmail Rüştü Aksal kanunu ancak bazı fedakârlıklarla Meclisten geçirebilmiştir. Meclis, bilhassa zirai gelir ve esnaf sınıfı konusunda, politik mülâhazalarla titiz davranmıştır. Sistemin kontrol mekanizması da kısmen eksik kalmıştır.

D.P. iktidarı, her sektörde olduğu gibi vergi bahsinde de küçük politika endişesini her şeyin üstünde tutmuştur. Bu yüzden de seçimlerden önce muafiyet sahası genişletilmiş, seçimlerden sonra bunun daraltılmasına çalışılmış, böylece olunduğu yerde sayılmış ve aksaklıklar düzeltilmemiştir.

İhtilâl, bu sisteme fazla fayda sağlamamıştı. Vergi olarak devlet hazinesine giren paranın artırılması gerektiğini düşünen Komiteciler, o sıralarda temas halinde buldukları çevrelerin etkisi altında "Versin kerata!" formülünü benimsemişler ve ağırlaştırma, zam, tazyik yoluna sapsmışlardır. Üstelik, böylece sosyal adaleti gerçekleştirdikleri hayaline de kapılarak vicdan huzuru bile duymuşlardır. Fakat M.B.K. nin kendi içinde kapalı çalışma şekli dolayısıyla halk efkârı önünde tartışılmadan kanunlaşan bu değişiklikler gerek ekonomik, gerek psikolojik sayısız mahzur taşıdığından geniş yankılar yapmış ve çeşitli tenkitlere yol açmıştır. Memleketin mali ve ekonomik hayatı böylece bir "iyi niyetle darbe" yemiştir.

İşte bir komisyonun kurularak vergi sistemimizi bir bütün olarak incelemesi ve günün şartlarına uyan reformların yapılması fikri bundan sonra doğmuştur.

"Akis Dergisi" 11 Aralık 1961 tarih 389 sayılı yayından alıntılarımıza devam ediyoruz.

İKTİSADİ VE MALİ SAHADA

Kıssadan Maliye Bakanlığına Hisse

Bir adamın, altın yumurtlayan bir tavuğu varmış. Tavuk her sabah, pırlıl pırlıl bir altın yumurtayı kümesinin samanları üzerine bırakırmış. Tavuğun sahibi bir gün düşünmüş ki, madem bu tavuk her gün bir altın yumurta yumurtluyor, demek ki içinde bir hazine vardır. "Bugün varım, yarın yokum" diyerek hazineyi hemen ele geçirmek hevesine kapılmış ve bıçağı kaptığı gibi tavuğun boynunu kesmiş. Sonra, hemen karnını açmış.

Aaa! Her tavuğun karnı gibi bir karın. Ne altın, ne hazine..

Olan, her günkü altın yumurtaya olmuş!

Bu yüzden, her memlekette vatandaş vergi vermektedir. Öyle ki, birçok memleketlerde halen devletin milli gelirden vergi olarak payı % 20'yi bulmaktadır. Fertler bakımından nispet daha da yüksektir. Mesela Amerika'da, % 91'e kadar gelir vergisi ödeyen mükellefler vardır.

Ancak, devlet "Jandarma Devlet" olmaktan çıkıp "Sosyal Devlet" haline gelirken daha fazla masraf edip vatandaştan daha fazla vergi almakla beraber son çeyrek asırda vergi anlayışında önemli bir gelişme de olmuştur. Mali mülâhazaları her şeyin üstünde tutan klâsik görüş yeni şartlara uymayınca, yerini, devlete varidat temin etmek yanında ekonomik ve sosyal mülâhazalara da pay veren modern vergi anlayışına terk etmiştir. Vergi şüphesiz devlet masraflarının finansman vasıtasıdır. Ama aynı zamanda ekonomik ve sosyal politikanın da başlıca icra âletidir. Bu yüzden ki, bilhassa kalkınma azmindeki geri kalmış memleketler vergi sistemleri vasıtasıyla genel politikalarının esaslarını ayarlamışlardır. XX. asır ortasının en büyük yeniliği olan Yatırım ve Sosyal Adalet faktörleri vergi anlayışı üzerinde önemli tesir yapmışlardır.

Türkiye'nin demokratik rejim içinde, devlet sektörüyle özel sektörün elele çalışması neticesi ve sosyal adalet ilkesi hiç gözden kaçırılmaksızın kalkınması ana hedef olarak seçilince, kurulan Vergi Reform Komisyonunun başına yeni görüşü benimsemiş bir uzman arandı ve Ali Alaybek bulundu.

Dış sökmeyen maliyeci

Maliyeci Ali Alaybek'in hayatında dönüm noktası, 1945 yılının bir ilkbahar günü gelip çattı. O gün, İstanbul Defterdarlığının loş odalarından birinde orta yaşlı, son derece ciddi görünüşlü bir adam bir süredir kendisine fikirlerini anlatan genç Alaybek'in -Alaybek o tarihte 43 yaşındaydı- sözünü kesti ve şöyle dedi:

"— Çok teşekkür ederim, Ali bey! İzahatınız, vergi sistemimizde hakikaten yapılması iktiza eden reformları en iyi şekilde hülâsa ediyor. Sizinle Ankara'da birlikte çalışmak istiyorum.."

Bunu söyleyen, devrin Maliye Bakanı Nurullah Esat Sümer olduğundan Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı Ali Alaybek başkente gitti ve kollarını, o tarihten itibaren vergi reformu konusunda sıvadı.

- Akis dergisinden alıntılar ve yorumlar aynen aktarılmaya devam etmektedir.

Ali Alaybek, Jön Türklerden Dr. Rıza Servet beyin oğludur. Babası, Tıbbiye'nin son sınıfındayken Paris'e kaçmış, orada tahsilini tamamladıktan sonra Selânik'e gelip yerleşmiştir. Ali Alaybek orada doğmuş, Fransız ve Alman mekteplerinde okumuştur. Küçük çocuk bu suretle batı kültürü alırken bir yandan da annesi Vicdan hanımın tesiriyle Türk edebiyatı ve musikisiyle de ilgilenme fırsatı bulmuştur. Alaybek 1918 yılında Almanya'ya giderek orada üç yıl kalmış, sonra yurda dönüp Yüksek Ticaret Mektebini bitirmiş ve evvelâ Şirketi Hayriye'de müdür muavinliği yapmış, arkadan serbest hayata atılmıştır. Alaybek Maliye Bakanlığına 1935 yı-

İnada girmiş ve hemen vergiler konusuna merak sarmıştır. İşi icabı binlerle vergi beyannamesini Hesap Uzmanı sıfatıyla tetkik eden genç memur vergi tatbikatının bizde son derece iptidai metodlarla yapıldığını hemen fark etmiştir. Bunun üzerine, kendini o sahada hazırlamaya koyulmuştur. Nitekim genç uzman memurluk hayatında Bakanlığa çeşitli teklifler yapmış, bunların çoğu makbul karşılanarak kanunlaşmış, Ankara'ya geldiğinde de Sümer ve onu takip eden Bakanlardan daimi müzaheret, yardım, teşvik görmüştür. Bu sırada hazırlanmakta olan Gelir Vergisi sistemine de Alaybek'in ciddi emeği geçmiştir.

Bütün bunlar bilindiğinden, vergi reformunu hazırlayacak komisyon 13 Şubat 1961'de kurulunca devrin Maliye Bakanı Kemal Kurdaş Başkan seçme konusunda fazla tereddüt etmemiş ve işi Ali Alaybek'e teklif etmiştir.

Çalışma plânı:

Maliye Bakanlığının 9 mensubu, İstanbul ve Ankara Üniversitelerinin birer temsilcisi ve Özel Sektörden 4 üyeden teşekkül eden Komisyon, derhal İstanbul'da faaliyete geçti. İktisadi kalkınmanın mali tedbirlerle teşviki ile ilgili çalışmalara Devlet Plânlama Teşkilâtı da bir temsilciyle katıldı. Çalışmalar, şu anda bitmiş değildir. Komisyon, haftada üç gün genel toplantı yapmakta, diğer günler alt komisyonlar halinde faaliyet göstermektedir. Genel toplantıların bazen on saat sürdüğü olmaktadır. Komisyon, birinci çalışmadesindeki sonuçları ihtiva eden bir memorandumu 19 Temmuz 1961 tarihinde hazırlayıp Bakanlığa sunmuştur. Bu memorandum, devlet gelir bütçesinin esasını teşkil eden Gelir ve Kurumlar Vergisini kapsadığından, işin en önemli kısmını meydana getirmektedir.

Üstad Ali Alaybek'in yorumları:

Vergi reformcuları daha işin başında, çalışma plânlarını hazırlarlarken bir takım noktalarda fikir birliğine vardılar. Bir gayeleri vergiden optimal hasılayı sağlamak olacaktır. Vergiler ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şeklesokacaklardır. Vergi kanunlarının mantıki, rasyonel, açık ve basit hale icra edeceklerdir. Vergi hukukunun demokratik prensiplere göregeliştireceklerdir. Prensipler bu olduğundan Komisyon Türkiye'nin ana dâvalarını teşkil eden ekonomik kalkınma, istihdam; ihracat gibi konuları kuru varidat temini gayesinin üstünde tuttu ve kısa değil, uzun vadeli görüşlere iltifat etti. Bu yüzdendir ki, fiskal tedbirlerin başına "Yatırım İndirimi"ni aldı.

Komisyonun, Bakanlıkça da müsait karşılanan teklifine göre 250 bin liranın üstünde olacak yatırımlar için, bir nisbet dahilinde, vergi muafiyeti tanınmaktadır. İndirim istisna haddi kurumlarda yatırım bedelinin % 60'ı, ferdi teşebbüslerde % 30'udur. Ancak, yatırım istisnasından faydalanmak için ilgili plân ve projeler kurulacak Yatırım Ofisinin tasvip ve tasdikinden geçecektir. Bu, Türkiye için büyük bir ileri adım olacak ve özel sektörün yatırım gayreti muazzam şekilde teşvik gerecektir. Aslında bu, hazineye girecek verginin, ilerde daha da çok vergi getirecek bir yatırıma özel sektör eliyle çevrilmesinden ibarettir. Yani Devlet, yumurta veren

tavukları beslemekte, investisman yapmaktadır. Komisyon bunun yanında bir de İhracat İstisnası tasarlamış ve ihracat muamelelerinden sağlanan kazançlardan kurumlarda % 40, ferdi teşebbüslerde % 20 nisbetinde özel indirme teklif etmiştir. Bundan gaye, İhracatı teşviktir. Türkiye'nin yılda 500 milyon dolarlık ithalât, 300 - 850 milyon dolarlık İhracat yaptığı gözönünde tutulursa tediye açığımızın nasıl kapatılabileceği hemen meydana çıkmaktadır, Türkiye'yi kurtaracak olan, yatırım ve ihracattır. Zira bunlar bugünkü hallerinde kaldıkça, memleketin başına kim gelse gelsin bir başarı sağlamasına imkân yoktur. İşte komisyon, vergi sistemini, bu gayeyi gerçekleştirecek bir alet olarak kullanma niyetindedir. Komisyon bu esas tadillerin yanında zarar naklini iki yıldan beş yıla çıkarmak, amortisman mevzuunda degressif amortisman metodunu kabul etmek gibi değişiklikler de yapmıştır.

Zirai kazançların vergilendirilmesi, pek tabii olarak kabul edilmektedir. Ancak bu verginin sâdece büyük ve bir kısım orta çiftçiden alınması sosyal adalet prensibine daha uygun görülmektedir. Esnaf bakımından da aynı açıdan bazı değişiklikler yapılmıştır. Komisyon, vergide aile mükellefiyeti esasını terk etmiş, ayrı vergilendirme usulünü kabul etmiştir. Çalışmalar da tam bir objektiflik ve geniş görüş takip edildiğinin bir delili, Servet Beyannamesi esasının muhafaza edilmesidir. Servet Beyannamesinin, sâdece, zamanı bakımından çok gayrı müsait şartlar altında ihdasının verdiği zarar ve yarattığı tepkiler hatırlardadır. Ancak, olan olmuştur. Yoksa Türk toplumu gibi, bilhassa serbest meslek erbabından fatura talep edilme ve çekle ödeme yapma adetinin bulunmadığı topluluklarda servet kontrolü farzdır. Meselâ İsviçre'de, sâdece bunu temin için pek gülünç bir nisbette Servet Vergisi alınmaktadır. Bu, gelir ile servet arasındaki münasebetleri kontrol gayesi taşımaktadır ve dürüst mükellefin bundan korkması için sebep yoktur. Ancak, bazı tatbikat aksaklıklarını Komisyon düşünmemiş değildir.

Şu anda, Mayısta Meclise getirilmesi düşünülen Vergi Reformu tasarısı üzerinde çalışmalar bu prensipler ve bu ışık altında devam etmektedir.¹³

3.4. Üstad Ali Alaybek İle Prof. Dr. Nicholas Kaldor'un Tartışması:

Prof. Halil Nadaroğlu iki bilim adamının zirai kazancın tespiti ve vergilendirilmesi konusundaki tartışması özet olarak sunulmuştu. Bu tartışmaya Ali Alaybek'in Kaldor'a cevabını daha detaylı olarak Marmara Üniversitesinde 19-20 Nisan 2002 tarihinde yapılan "Türkiye VI. Vergi Kongresi –Kriz Ekonomisi ve Kamu Maliyesi"

13 Akis Dergisi 11.12.1961 tarihinde 389 sayılı yayınında yapılan söyleşiler yazının bütünlüğünün bozulmaması için aynen aktarılmıştır. Üstadın "özgeçmiş ve vergi reformu" ile ilgili bilgiler sizlere daha önceki sayfalarımızda sunulmuştu. Ancak bu yazıların özetlenmesi veya kesilerek sizlere sunulmasını "Mali Tarihimiz" açısından sakıncalı bulunduğu bilerek tamamını kitabımıza aldım.

panelinde ikinci son günde “2.Günün Değerlendirilmesinde” panelist olarak görev almıştım. Yaptığım sunumun sadece tartışma bölümünü aktarıyorum.

“1963 yılında Devlet Planlama Teşkilatı İngiltere’den Nicholas Kaldor adlı Macar asıllı maliyeci bir profesör getirdi. Bunu getirirken, Maliye Bakanlığı’na hiç haber vermedi. Türk Hava Kurumunun uçaklarıyla topografyalar çekilecek, bütün Anadolu’nun haritalardan tahmini elde edilecek verim üzerinden biz ziraat kazanç vergisi alacağız. Zirai kazanç vergisi 1926’da kalktı ama 1957’de tekrar geldi. 1962’de vergi reformu komisyonu raporlarında ufak ufak yer açılmaya başlanmış. Fakat nazik bir konu, yavaş yavaş gitmek lazım. Planlı mı? Hayır Maliye buna engel oluyor,Devlet Planlama Teşkilatı ben onu hemen getireceğim deyip, Nicholas Kaldor’dan bir rapor aldılar. Buna Maliye Bakanlığı karşı çıktı. 3 gün tartışıldı, Devlet Planlamada, Ali Alaybek, Maliye Bakanlığını temsilen oraya çağırılmıştı. 3 gün sonra haber verildi. İsmet İnönü ne oluyor diye oraya acele atladı gitti. Maliye Bakanlığına verilen rapor için yapılan tartışmada Nicholas Kaldor ile Ali Alaybek konuşuyorlardı, Almanca ve İngilizce tartışılıyordu. Üstad Alaybek sizin bu projeniz dünyanın başka yerlerinde, geri kalmış ülkelerinde başarılı olabilir, biz 1950 yılında üçlü sisteme geçtik.

Bugün bizim uyguladığımız sistemi, Belçika, hala uygulayamıyor. Siz Sri Lanka, Seylan, Güney Afrika sömürgelerinde ve İngilterenin sömürge ülkelerinde böyle elde edilmeden gelirin vergisini alma sistemini kurabilirsiniz. Ama biz Türkiye’de Maliye Teşkilatı olarak buna müsaade etmeyiz. Bir bürokrat Başbakanın yanında bunu söyleyebiliyor.

O zaman yeminli mali müşavirlik yok ve Ali Alaybek’in karizması her halükarda özel sektörde çalışmayacak kadar gelişmişti. Çalışamazdı, gidecek hiçbir yeri yoktu, Cihangir’de mütevazı bir evde oturuyordu. İsmet İnönü masaya yumruğunu vuruyor. Mesele kapanmıştır, bu tasarı çıkmayacak. Sonra sebebini soruyor Ali Alaybek’e, sebebi şu efendim diyor, biz siz, toprak reformu yapmaya çalışıyorsunuz, bu çekilen fotoğraflar, topografya ve haritalar çıktığı zaman bu araziler parçalanır, küçük, küçük ağalar çıkar, çiftçinin verimi düşer, vergi vermemek için parçalanır, hiçbir gelir elde edemeyiz. Bu cevap Başbakanın hoşuna gider. Büyük elçilik teklif edilir, büyük elçilik Almanya büyükelçiliği, kabul etmez. Ali Alaybek yürekliydi, o şövalyeydi, şimdi bulamayız öyle bir maliye bürokrati, çıkmalarını bekleyemeyiz bu ekonomik koşullarda, bizim yapmamız gereken şu, biz Anayasa’da vergi kanunlarının değişmesiyle ilgili, mutlak ve mutlak değişiklik yapmayı talep etmeliyiz. Yasalar kolay kolay değiştirilmemeli, Kanunlar ekonominin gelişimine katkı sağlamalı. Yeni bir maliye sınıfı ve ücret politikası tabandan gelip yukarıya doğru çıkan, raporların doğrultusunda gelişen bir Maliye Teşkilatının kurulması, geniş, yetkili, özgür bir denetim teşkilatının üst düzeyde görev yapması ve tekrar söylüyorum, hazinenin tekrar yeniden Maliye Bakanlığı bünyesinin içine alınması, Gelir Başkanlığı, Hazine Başkanlığı, iki Başkanlığın bir bakanlıkta bir-

leşmesi, şarttır. Benim söyleyeceklerim bu kadar, çok teşekkür ederim sayın başkanım.¹⁴

4. TÜRK VERGİ VE MALİ SİSTEMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALAR

4.1. ABD'li Maliye Uzmanlarının 1950 ve 1963 Yılı Maliye Bakanlığı ve Türk Vergi Sistemi Hakkında Raporları:

"A.James N.Martin-Frank C.E.Cush" Raporu 1951 yılında dönemin Maliye Bakanı Hasan Polatkan'ın talebi üzerine A.B.D'lerinden ülkemize gelen "Vergi Uzmanları" tarafından düzenlenmiştir.

1950 yılı koşullarını göz önüne alırsak raporun tamamını sizlere sunmak, geleceğimize yol gösterecek kapsamda olmadığından önemli olan bölümlerini aktarmakta yarar görmekteyim.

Ancak "White Raporu-1963 yılında yazıldığından "Vergi Reform Komisyonu" ve Ali Alaybek üstatla ilgili bölümler yer aldığından tamamı sunulacaktır.¹⁵

a) A.James N.Martin - Frank C.E. Cush Raporu:

Personel Meselesi

Bundan önceki fasıllarda müspet sevkü idare yolları, ilmi hizmetlerle takviye edilen merkezi idare, Bakanlık faaliyetlerini düzenlemek üzere ıslah edilmiş teşkilat ve usule vesair sevkü idare tekniğinden bahsedilmiştir. Bundan sonraki fasıllarda da bütçe ve mürakabe meselelerinin hal şekilleri üzerinde durulmaktadır. Bu fasılda ise, Bakanlığa günlük işleri de dahil, muvaffakiyetle tatbik etmek maksadıyla memur kalitesinin devamlı bir suretle yükseltilmesi imkanlarını gözden geçireceğiz.

Heyetimizin personel meselelerine dair ileri sürdüğü fikirler şu noktada toplanmaktadır: Bakanlık işlerinin layıkı veçhile yürütülmesi için personel davasını ele almak lazımdır. Makama bağlı personel dairesi vasıtasıyla veya Genel Müdürlüklerin kendi içlerinde tedbir almalarıyla bütün teşkilatın personel işlerini tevhid etmek lüzumuna kaniiz.

Diğer taraftan, personel dairesinin mütehassıs memurlara ihtiyacı vardır, şahsen zeki olan ve uzun iccubelere sahip bulunan bir kimse, personel işlerinin tekniğine vakıf olmadığı için bu işte muvaffak olamaz.

14 1. Prof. Dr. Halil Nadaroğlu. Vergi Dünyası. Kasım 2001 Tarih 243 Sayılı dergi. İstanbul

2. Hüseyin Perviz Pur. Türkiye VI.Vergi Kongresi 19—20 Nisan 2002. İstanbul

15 Hüseyin Perviz Pur – "Türk Vergi İdaresi ve İdarenin Yeniden Yapılanması" İst. Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü- Yüksek Lisans Tezi İstanbul 1992. Shf.59-115.

Bakanlık faaliyetlerinin tahlilinden sonra personel işlerinin umumi plandaki yerini tespit etmek amacıyla bu fasılda personel işlerinin sevkü idaresi gözden geçirilecek ve bunların Türkiye'de nasıl tahakkuk ettirileceği üzerinde durulacaktır. Sonra da, Bakanlık tanzimine dair tavsiyelerin bir hulasası yapılacaktır.¹⁶

Türkiye'de Personel Politikasına Mesnet Teşkil Eden Esas Mülahazalar

Bakanlık işlerinin tedvirinde olduğu gibi, personel işlerinin sevkü idaresinde de Heyetimiz münferit meselelerden ziyade bilhassa amme menfaati ile ilgili hususlar üzerinde durmaktadır. Maksat, geçici değil devamlı olacak makul tedbirlerin ittihazı ile Devlet menfaati de korunmuş olur.

Memurlar zevkle çalışmazsa Bakanlık işlerinden de hayır gelmez. Eğer halli lazım gelen bir meselede ferdi menfaatler amme menfaati ile çarpışmakta ise, Heyetimiz, mesela memurların ihtiyacı üzerinde durmadan önce bütün Türk halkının ihtiyacını nazarı itibare almıştır.

Bu görüşe dayanmakta olan, personel politikasıyla ilgili ana fikirler aşağıya çıkarılmıştır:

I. Maliye Bakanlığı Personel Politikasının teessüsü, hakikatte bütün Hükümete şamil bir politikanın teessüsü demektir.

Maliye Bakanlığı memurları, doğrudan doğruya Devlet Memurudurlar ve diğer Devlet memurlarıyla rekabet halindedirler. Eğer bunların çalışma şartları veya tabi oldukları hükümler veya emekliliklerine aithükümler diğer Devlet memurlarına tatbik edilenlerden farklı tanzim edilmiş ise bu bir hatadır. Netice itibariyle, memurlara müteallik mevzuatı şimdikinden daha umumi bir hale getirmek lazımdır. Hakikatte, bu mevzuat, Devlet teşebbüsleri de dahil bütün Devlet dairelerine şamil olmalıdır. Aksi halde, Maliye Bakanlığının verimli bir şekilde çalışması sekteye uğrar zaten şimdiki halde muhtelif Devlet dairelerinde çalışanlar arasında hiç yoktan fark gözetilmesi hatta Maliye Bakanlığı kendi memurlarına bile farklı muamele yapmaktadır. Bir mania teşkil etmektedir.

II. Maliye Bakanlığı memurlarının kendilerinden istenen işi hakkıyla başarmaları isleniyorsa, evvela onların maneviyatını yükseltmek lazım geldiğine kaniiz.

Bir dairenin işlerinin iyi yürüyüp yürümediğini anlamak için memurların kendi daireleri hakkında ne düşündüğüne bakmak lazımdır. Mesela memurlar Maliye Bakanlığını "iyi bir yer" telakki ediyorsa Bakanlık işlerini de daha mükemmel yürütmek imkanı vardır. Böyle bir haleti ruhiye yaratmak için memurlar arasında bir beraberlik ruhunun inkişafını sağlamak hakkı ve fark gözetmeyen bir maaş

16 James W.Martin-Frank c.E Cush – Maliye Bakanlığı, Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor. Çeviren Haluk Demirtaş Damga Matbaası 1952 Shf.89.

sistemi tatbik etmek lazımdır. Bir memurun vazifesini ne gibi şartlar altında en iyi şekilde ifa edeceğine misal olmak üzere Maliye Müfettişleri ile Hesap Uzmanlarını zikredebiliriz.¹⁷

III. “Amme İdaresi prensipleri” diğer idari hususlarda olduğu gibi personel işlerinde de tatbik edilmelidir.

Bilhassa personel işlerine tatbik edilmesi lazım gelen en zaruri prensiplerden birisi memurlara adilane ve müsavi muamelede bulunmaktır.

IV. Devlet, bütün amme hizmetlerini içine alan bir “Tasnif Kanununu” vazetmelidir.

Böyle bir kanun kabulünü icabettiren bir çok sebepler mevcuttur. Bunları şöyle sıralayabiliriz: a) Her vazifenin umumi bir tarafını yapmak ve her vazifede tecrübe aramak ve bu suretle memuriyete intişar edeceklerden aranan evsafı tesbit etmek, b) Herhangi bir memuriyete talip olan namzetlerin muayyen ölçülere göre kabiliyetlerini denemek üzere imtihan vesair deneme usullerini tesbit etmek, c) Normal ve yeknesak terfi şekillerini tespit etmek, d) Yetiştirmede görülecek noksanlıkları bulmak ve bunlara çare aramak için gereken esasları tesbit etmek, e) Fark gözetmeyen ve adilane bir maaş sistemi kurarak, Hükümet dışında mümasil hizmetlere ödenen maaşlarla memur maaşları arasında bir muadelet temin etmek.

Nihayet, Türkiye’de bugün Barem denilen mevzuat yeni şartların doğurduğu ihtiyaçlara cevap vermemekte olduğundan bir sürü hususi kanunların, hususi şartların hesaba katması sebebiyle insicamını kaybettiğinden, ileri garp memleketlerinde mevcut pozisyon tasnifini Türkiye için de tavsiye ederiz. Hesap uzmanlarına tatbik edilmekte olan tasnif metodu buna güzel bir örnek teşkil etmektedir. Katma Bütçeli İdareler ve İktisadi Devlet Teşekkülleri de dahil Devlet teşkilatında umumiyetle bazı istisna ve ihtisas mevkilerinin ihdası, mesela mütercimler, yabancı dil bilen daktilolar vesaire gibi, kadro sistemini bozmuştur. Bu gibi çeşitli değişiklikler, asıl tasarlanmış olan sistemi cerh etmektedir. Heyetimiz, mevcut Baremle birlikte bütün bunların terk ve ilgasını ve yerine Devlete ve Devlete bağlı müesseselere şamil tek bir hizmet tasnif kanunu kabulünü tavsiye eder.

Mevcut sistemden tavsiye ettiğimiz sisteme geçiş bir hayli zor olacaktır. Bunu başarmak için muhtelif çarelere başvurulabilir. 1 - En münasip fakat belki ameli olmayan bir metod. Bütün Devlet dairelerine, Katma Bütçeli Dairelere ve Devlet İktisadi Teşekküllerine şamil olacak geniş bir hizmet tasnif planı hazırlamak ve bunu müteakip mali yıl başından itibaren tatbik etmektir. 2 - İkinci bir şık olarak böyle yeni bir tasnif sistemi her Bakanlık tarafından yavaş yavaş benimsenir ki eğer birinci şık kabul edilmemiş ise böyle bir harekete Maliye Bakanlığı-

17 Bu rapor 13.08.1951 tarihinde Dönemin Maliye Bakanı Hasan Polatkan’a verilmiştir.

nın öncülük etmesini kuvvetle tavsiye ederiz. 3 - Üçüncü bir ihtimal olarak ta, eğer kanun müsaade ederse, pozisyonların yeniden tasnifi sıraya konur, mesela, Maliye Tetkik kurulu İktisatçıları, bu fasıldaki tavsiyelere uyularak tasnif edilir. Keza personel uzmanları, idare ve bütçe raportörleri, bütçe tahmin personeli ve bu raporda zikredilen diğer yeni personel tercihan önceden tasnif edilir. Personel uzmanları çoğaldıkça Bakanlığın diğer memurlarının tasnifi de bitirilmiş ve nitecede bütün hizmet tasnifi tamamlanmış olur.

Yeni sisteme geçerken karşılaşılabilecek güçlüklerden birisi de, şimdiki halde sırf kıdem dolayısıyla mühim mevkiler işgal eden bazı kimselerin, yeni tasnifi müteakip gerek gördükleri iş ve gerekse ehliyet bakımından ehemmiyetsiz memurlar durumuna düşmeleri olacaktır. Bu müşkülü iki şekilde halletmek kabildir. Evvela ilgili memurların pozisyonu yeniden tasnif neticesi değişmekle beraber maaşlarına dokunulmaz. Yeni tasnif tabiatıyla her şahsın işgal ettiği pozisyondaki maaşını nazarı itibare alacaktır. Saniyen, hizmetler yeniden tasnif edilir ve her memur gördüğü iş itibarıyla yeni bir gruba girer ve maaşı da o gruba göre verilir. Bu vakia üzücü bir iştir, ama Bakanlık bunun diğer şıkka nazaran daha makul ve daha tasarruflu olacağını düşünülebilir.

V. Devlet yeknesaklığı temin edecek adil bir maaş sistemi tesis ve bunu muhafaza etmelidir.

1- Muhtelif Devlet daireleri arasında farklı maaş verme usulünü kaldırmak için devamlı bir gayret gösterilmelidir. Türk memurlarından bir çoğu şu kanaati taşımaktadır.

a) Bazı Bakanlıklara kendi memurlarına diğerlerinden daha iyi bakmaktadır.

b) Bir Vilayetten aynı derecedeki memurlar muhtelif Bakanlıklara mensup oldukları için muhtelif maaş almaktadırlar.

c) Bir grup memurlara (mesela hakimler) fazla olarak bir tazminat ödenmesi yine maaşlarda bir tefrik yapılmasına sebep olmaktadır.

2- Bazı ailelerin güç yaşama şartlarını tahfif etmek üzere hususi yardımlar yapılması fikri, mesela şimdiki çocuk zammı doğum, ölüm ve hastalık hallerinde yapılan yardımlar gibi umumiyetle tasvip edilmektedir.

3- Bahis mevzuu olan tadelat yapılır yapılmaz, her memura ancak gördüğü işe göre maaş vermek lazımdır ne fazla ve nede eksik.

4- Bazı uzmanların hususi ve muvakkat olarak istihdamı için bir kısım pozisyon ayrılması münasiptir. Türkiye'de mevzuat bunu düşünmüş olmakla beraber muvakkat istihdamla daimi istihdam arasında bir tefrik yapmamıştır. Bu sebeple Heyetimiz bu gibi uzmanların muvakkaten çalıştırılmalarını tavsiye eder ancak bu gibiler muvakkat bir müddeten fazla çalıştırılırsa (mesela altı aydan veya bir seneden fazla) pozisyonların umumi tasnife ithali ve normal maaş almaları icab eder.

5- Maaş nisbetlerini tayin ederken geçinme masraflarını mutlaka nazarı itibare almak lazımdır. Bu hususta merkezde bir şeyler yapılmak istenildiği müşahede edilmektedir. Heyetimiz bu mevzuda bilgi edinmemiş olmakla beraber, mevcut delillere bakarak, coğrafi farklar hesaba katılmak suretiyle aynı pozisyon için muhtelif bölgelerde farklı maaş vermek mümkündür sanırız. Devletin doğrudan doğruya ele almadığı daha mühim mesele de Türk Lirasının kıymetinde vukua gelen değişikliklerin nazar itibara alınmasıdır.

VI. Bakanlığın, muhtelif pozisyonlara kıymetli elemanları cezbedecek ve her kademeyi liyakatli kimselerle dolduracak bir tayin sistemine ihtiyacı vardır.

Tayin usulleri gerek merkezce ve gerekse mahallinde yapılan tayinler için en kıymetli elemanları seçmek maksadıyla tertip edilmiş olmalıdır. Binaenaleyh, bugünkü durumda tahsilli kimselerin taşra Teşkilatında çalışmasına mani olan usullerin tekrar gözden geçirilmesi zaruridir.

İleride kıymetli elemanları Bakanlığa cezbetmenin en müessir çaresi personel işlerinde gösterilecek başarı ve Bakanlığın iyi bir yer olarak şöhret kazanmasıdır.

VII. Daha yüksek pozisyonların Bakanlığın kendi memurlarını terfi ettirmek suretiyle doldurulmasına ve her memura liyakatine göre daha ileri pozisyonlara terfi etmek imkanı verilmesine ehemmiyet veren bir terfi sistemi kabul ve idame edilmelidir.

Fasıl 1 -de, Bakanlık daire ve kurullarındaki yüksek pozisyonlara tayin yapılırken şu iki prensibe riayet edilmesini tavsiye etmiştik: a) Namzetlerin mümkün ise kendi servisinden (Bakanlık içinde değil) seçilmesi, b) Bir servisin gerek merkez gerekse taşra teşkilatından en kabiliyetli namzedi seçmek...

Mesela bir Genel Müdürlük münhal ise, Personel Dairesi sicillerine nazaran namzet olabilecekleri şu bakımlardan tesbit edecektir: a) Tahsil b) Tecrübe c) Geçirdiği imtihanlar, d) Sair kıstaslar (1). Bu suretle en iyi durumda olan üç namzet ayrılacaktır. Bunlardan birisini Müsteşar seçerek tayini yapacaktır.

Bakanlık, mazide orta ve üst kademe memuriyetlere ekseriyetle Teftiş Kurulundan tayinler yapılmıştır. Birçok kere bundan fayda temin edilmiştir. Kanaatimizce aynı usule umumiyetle devam edilebilir ama her defasında tayin yapılacak daire amirinin kendi dairesinin moralini muhafazaya itina göstermesi lazımdır. Mesela, Gelirler Genel Müdürlüğü Yardımcılığı münhal ise buraya yalnız Teftiş Heyeti veya Gelirler Genel Müdürlüğünden bir kimsenin değil aynı zamanda Defterdarlardan veya büyük Defterdarlıklarda Defterdar maiyetindekilerden birisinin getirilmesi icab eder. Bütün Bakanlık dairelerinin şimdiki halde kabiliyetlerinin durumunda bir pozisyonda bulunan elemanları layık oldukları yerlerde çalıştırmak hususunda tetkikler yapması lazımdır.

VII.Devlet hizmetinden ayrılan memurları üç sınıfa toplamak mümkündür: a) Uzun müddet hizmet veya maluliyet dolayısıyla emekliye ayrılanlar, b) Tensikat dolayısıyla Bakanlığın yol vermeği mecbur olduğu memurlar, c) Vazifede başarı-

sızlık veya şahsi kusurları dolayısıyla çıkarılanlar. Heyetimiz emeklilik işlerinin tedviri üzerinde fazla durmamıştır. Çünkü, a) bugünkü durum tatmin edici görünmektedir, b) Emekli işleri üzerinde bir müddet önce etraflı tetkikler yapılmıştır. Binaenaleyh şimdiki sistemde yaşlı veya malul memurların emekliye ayrılmaları bakımından yeni bir değişiklik yapılması tavsiye edilir.

Memur Adedini Azaltmak Dolayısıyla İşten Çıkartma:

VIII. Tensikat yahut iş hacmini azaltmak dolayısıyla bazen bir dairede herhangi bir sınıftan memur adedini azaltmak icabeder. Bu sebepten bir kısım memurlar açıkta kalır. Cari usullerden anladığımıza göre, tatbikatta Bakanlığın en iyi elemanları muhafaza etmesine yarayacak kafi bir elastikiyet yoktur. Açıkta kalanların başka vazifelere nakli mümkün olmakla beraber, en iyi elemanların muhafazasına daima dikkat etmek lazımdır. Bu gibi ayarlamaların başarı ile yapılması için amme hizmetlerini inkişaf ettirecek müsbet bir idari programla beraber çalışma notlarını da ihtiva eden toplu sicil kayıtlarına ihtiyaç vardır. Bu iş tamamıyla idari mahiyette bir iştir ve işten çıkarma hususunda müsavat ve adelet prensibine riayet arzu edilmekle beraber, kanunen çok sıkı takyidat koymamak icabeder.

Ehliyetsizlik Sebebiyle İşten Çıkartma:

Bir memurun dürüst olmadığı anlaşılırsa, mevcut usullere tevkifan vazifesine nihayet verilir. Bu usuller biraz tertipsiz olmakla beraber adil ve tesirlidir. Binaenaleyh bir değişiklik yapılmasına lüzum yoktur.

IX. Bakanlığın, gerek Bakanlık işlerinin yürütülmesi bakımından ve gerekse memurların şahsi inkişafı bakımından teşvik edici bir yetiştirme programı olmalıdır.

Maliye Bakanlığında, memurların verimi arttırmak üzere yetiştirilmelerine bugünkü halde Teftiş ve Hesap Uzmanları Kurullarında tatminkar bir şekilde devam olunmaktadır. Bu yetiştirme, gerek üniversite tahsili şart koşulduğu için ve gerekse mesleki staj (vazifede veyahut yabancı memleketlerde yapılan) dolayısıyla başarılı olmaktadır. Her iki şekil de mükemmel bir usuldür ve yetiştirme imkanlarından azami derecede faydalanabilmek için, ufak bir tadili müteakip, hemen Bakanlığın diğer servislerinede teşmil edilmelidir. Heyet umumiyesiyle oldukça başarılı diğer bir Bakanlık faaliyeti de Maliye Okulunda görülmektedir. Adı geçen kurullardaki teknik yetiştirme gibi bu okulun faaliyeti de, ancak Bakanlığın kati ihtiyaçlarına göre ayarlanırsa muvaffakiyetli olur.

X. Bakanlığın merkez ve taşrada personel işlerini tek elden idare bakımından faal bir programa ihtiyacı vardır.

Merkezi teşkilatın mevzuata göre karar, kaide, nizamname ve münferit izahnameler hazırlaması tatbikatte vahdet temini bakımından zaruridir. Bununla be-

raber, taşradaki personel işlerini kanunun çizdiği sarih hudutlar içinde ve mües-
sesse standartlara uygun bir şekilde tanzim bakımından, Defterdarlara hareket
serbestisi tanımak lazımdır.

XI. Bakanlık, gerek merkez gerekse taşra teşkilatında a) Daha iyi iş görülme-
sini temin, b) Terfiler, c) Memur adedini azaltmak, d) Yetiştirme işlerini tanzim ba-
kımından memurların mesaisini kıymetlendirmek üzere tedbirler almış olmalıdır.

XII. Bakanlık, icabında esas malumat hülasasını derhal verebilecek bir şekilde
olmak üzere bir personel kayıtları sistemi kurmalı ve bunu idame ettirmelidir.

Şartlar müsaade edince, Bakanlık, İdarede uzun vadeli ıslahata esas teşkil
etmek üzere personel kayıtları sistemi kurmalı ve bunu idame ettirmelidir.

Şartlar müsaade edince, Bakanlık, idarede uzun vadeli ıslahata esas teşkil
etmek üzere personel işlerinde araştırmalar yaptırmalıdır.

Heyetimiz, Bakanlık dairelerinde istişari hizmetler teşkilatının kurulmasını tav-
siye etmiştir. Bizatihi bir istişari hizmet dairesi olan personel dairesi, diğer husus-
larla birlikte Bakanlık Hizmetlerine alınacak namzetlerin intihabına dair ölçüler
koymak, terfi kıstaslarını düzelterek tedbirler almak (tahlili mahiyette bir not
verme kartı ihdası da dahil), büro mesaisi için münasip usuller koymak vesair
personel meselelerini düzenleme hususunda da gerekli tecrübeleri yapmak ve
devamlı tetkiklerde bulunmak mecburiyetindedir.

Bakanlık, morali yüksek tutmak gayesiyle müsait çalışma şartları temin ve
idame etmek üzere devamlı bir gayret göstermelidir.

Memurların işlerinden memnun olup olmadıklarını anlamak maksadıyla ge-
çenlerde yapılan bir araştırma iyi ışık şartları kısa dinlenme müddetleri, dikkatle
düzenlenmiş maaş planı ve diğer bazı taliamillerin bu hususta çok müessir oldu-
ğunu ortaya koymuştur. Bu incelemeyi Maliye Bakanlığında da yapmak yerinde
bir hareket olur. Bakanlık personelini, kendi işleri ve verimi bakımından hoşnut
tutmak azami şahsi tatmin için olduğu kadar azami verim için de bir şart teşkil et-
mektedir.

Bugünkü durumda görülen çeşitli aksaklık sebeplerini şöylece sıralayabiliriz:

1- YOLCULUK VE GÜNDELİKLER: Bu günkü halde, başka bir yere nakledilen
bir memura eşyalarını nakletme masrafı ödenmemektedir, bu ise nakledilenlerle
yerinde kalanlar arasında bir haksızlık yaratmaktadır. Keza, seyahat edenlere
farklı gündelik verildiği gibi miktarı da çok kifayetsizdir.

2- İZİNLER: Bakanlık izin hususunda cömert davranmakta ve izinler bilhassa
yaz aylarında verilmektedir. Resmi tatil günlerinin iznin ortasına değil de başına
veya sonuna rastlatılması ise bir nevi haksızlık telakki edilebilir.

3- HABER VERME (Enformasyon): Bir dairenin iyi bir yer olduğunu anlamak
için memurların olup bitenlerden haberdar olup olmadıklarına bakmak lazımdır.

Bu sebeple, Bakanlığın memurlara muntazaman dağıtılmak üzere muayyen zamanlarda çıkan bir bülten yayınlamasını tavsiye ederiz.

4- TOPLANTILAR TERTİP ETMEK: Memurlar arasında bağlılık duygularını artırmak maksadıyla toplantılar yapmanın ehemmiyeti vardır. Bu suretle Bakanlık kendi personeli arasında içtimai bir yakınlık ve kaynaşmayı teşvik fırsatını bulur.

5- MEMURLARIN DERTLERİYLE ALAKADAR OLMAK: İhtiyaçlarıyla alakadar olunmasından memurlar derin bir memnunluk duyar. Memurlar, idarenin mesela ışık şartlarıyla, rahat masa temini ile fazla çalışma malzemesi temini ile meşgul olduğunu görürse daha gayretle çalışırlar. Bu mevzu ile alakalı olarak, İstanbul Defterdarlığında memurlara ucuz yemek veren bir lokanta mevcut olduğuna memnuniyetle işaret etmek isteriz.

6- SAĞLIK VE KORUMA: Bakanlığın halen memurların sağlığı ile ilgili bir servisi vardır. Bu servis bilhassa hastalananlarla yakinen meşgul olmaktadır. Hastalıklardan korunmak için diğer tedbirlerin de alınması lazımdır.

Bu meydanda daha iyi ışık, ısıtma, havalandırma, temizleme ve tuvaletlere bakma şartlarının ve memurların çalışması ve yaşama şartlarıyla ilgili sair imkanların temini icabeder. Bazı hallerde çok sıkışık bir yerde çalışanları bu durumdan kurtarmak hemen yapılması gereken bir iş olur.

Teklif Edilen Çalışma Programı

Bakanlığa bir kolaylık olmak üzere Heyetimiz, belli başlı tavsiyelerimizi seçerek hulasa halinde bir program yapmıştır. Bu program üç kısmı ihtiva etmekte olup numara sırasıyla hülasa edilmiştir. Her kısımda bir sıra takip edilmiş ve başta konması lazım gelen bir mesele, mübrem olup olmadığına bakılmaksızın, başka yerde yer almıştır.

Derhal Alınması Lazımgelen Tedbirler:

1- Heyetimizin vardığı netice ve yaptığı tavsiyelere tatbikat sahasına çıkarmak için alınacak ilk esaslı tedbir, Bakanın ve Bakanlık mensuplarının raporumuzda belirtilen müsbet sevkü idare görüşünü kabul etmesidir. Daha iyi bir sevkü idare bakımından bunun manası şudur: Bakanlık üst kademelerdeki memurları aşırı derecede formalite yükü altında bırakan, maiyettekileri kırtasiyecilik ağlarına dolandıran, bir sürü idari teferruatı mevzuata sokan ve Bakanlık makamının müsbet bir sevkü idare yolu tutmasına engel olan merkezietçi kontrol usulüne bozuk maneviyatına, toplu bir muhasebe sistemine bağlı bulunmayan sayısız kayıtlar tutulmasına ve çalışma masraflarının fazlalığına bir çare bulunacaktır. (Fasıl-I ve V).

2- Eğer Bakanlık sadece makama sunulan yazıların tasvibi formalitesi yerine müsbet bir sevkü idare görüşünün hakim olmasını istiyorsa, daire amirine ve bilhassa Defterdarlara bu görüşü telkin edecek devamlı bir programı olmalıdır.

3- Başlangıçta gerekli mevzuatın çıkmasını beklemeden, Müsteşarın talimatı veçhile müsbet bir sevkü idare programı yapılabilir. Bu takdirde yapılacak ilk iş, ihtiyaç duyulan mevzuatı hazırlamakla mükellef bir sevkü idare heyetinin çekirdeği sayılacak teşkilatı kurmak olacaktır. Şüphesiz gerekli mevzuatın bir çoğu mevcut kurullarda ve Genel Müdürlüklerde hazırlanabilir. (Fasıl-I)

4- Bakanlık yatırımlar bütçesi meselesini ve bilhassa Devlet inşaat işlerini halletmek üzere derhal kuvvetli bir programı hazırlayabilir. Bu son derece mühim bir iştir. Ve gerek zaruret ve gerekse sıra bakımından başa alınması icap eder. (Fasıl-V)

5- Fasıl- 1'in sonunda hulasa ettiğimiz "Amme idaresi prensiplerinin, mevzuatın müsaadesi nisbetinde, tamamen kabul edilip benimsenmesini ısrarla tavsiye ederiz. Bu suretle, Bakanlık bütün emirleri Müsteşarlık kanalıyla ısrar edilecektir. Bu "prensip" mevcut istişari kurullardan, bilhassa Tetkik Kurulu ve Baş Hukuk müşavirliğinden, daha çok faydalanmak gerektiğini göstermektedir. (Fasıl - I)

6- Bugün cari olan, el yazısı müsveddelerin vesair yazıların tekrar gözden geçirilerek tahsisi usulüne nihayet verilebilir. Dikte makineleri tedarik edilir edilmez müsvedde hazırlanmasına da hacet kalmaz. (Fasıl - I)

7 - Bakanlık, bilhassa üst kademelerdeki personel arasında değişiklik yapmaktan mümkün mertebe kaçınılmalıdır.

8- Bakanlık memurların moralini korumak bakımından, bilhassa üst kademelere tayinler yaparken aynı servis içindekilere bir rüçhan hakkı tanımak hususunda çok dikkatli davranılmalıdır.

Kanunlaşmadan önce etraflı tetkikleri icap ettiren projeler ve kanun çıkarıldıktan sonra yapılması gerekli işler

9- Heyetimizin anladığına göre, Başbakanlığa bağlı olmak ve sonradan alınacak siyasi kararlara mesnet teşkil edecek teknik araştırmalar yapmak üzere kurulmasını tavsiye ettiğimiz bir iktisadi Planlama Dairesi, nispeten kısa bir çalışmayı müteakip bir kanun çıkarılarak ve başlangıçta basit bir teşkilatla faaliyete geçebilir. Böyle bir dairenin mevcudiyeti iktisadi politikaya müteallik isabetli kararlar alınması için şarttır. Bu kararlar ekseriya Maliye Bakanlığı bilhassa Bütçe Genel Müdürlüğü, kanalıyla tatbik mevkiine konduğu için önce iktisadi bir program hazırlanmasını başa almak lazımdır. Bu münasebetle şunu belirtmek isteriz ki böyle bir Genel Planlama Dairesinin işi bütçe yapma işinden tamamıyla farklıdır. Ve hiçbir suretle bu ikisini birbirine karıştırmamak lazımdır. (Fasıl -V)

10- Mevcut mevzuata göre Maliye Bakanlığının kullanmak mecburiyetin olduğu muhasebe usulü çok israfa sebep olmaktadır. Bundan başka, sonunda fiili

bir ödeme ile kapanmadıkça bir muameleyi daha başlangıçta iken gösterebilecek ve tahline imkan verecek bir bütçe hesap sistemi yoktur. Muhtelif Bakanlıklarla da işbirliği yaparak geniş tetkikler yapmak ve bir muhasebe sisteminin ana hatlarını çizmek lazımdır. Bu tasarı kanunlaştıktan sonra Bakanlık muhasebe sistemini kuracaktır. Bütün bu işlerin yapılması, Türk Bütçe Sistemini modern bir hale getirmek ve bugün için Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer ilgili kanunların engellediği bir çok idari işleri makul bir şekilde düzeltmek için şarttır. Bunun için bu proje Bakanlığın istikbali bakımından büyük bir ehemmiyet taşımaktadır. (Fasıl - II ve V).

11- Mali işlerin umumi sevkü idaresini ıslah bakımından, Bakanlığın başka memleketlerin yakın zamanlardaki tecrübelerinden faydalanması için a) bütçe tahminlerine ve ödenek tevziine esas olmak üzere bir "Çalışma Planı" kabul etmek b) Meclisce tasvib edilen umumi politikanın dışına çıkmamak üzere "elastikiyet" temin edecek çeşitli vasıtalar kullanmak, c) müessese hizmetleri için, olağanüstü tehlike hali müstesna, ek ödenek verme usulünü kaldırmağa bakmak lazımdır.

Heyetimiz, bütçe vazifesinin Maliye Bakanlığından alınmasını icabettiren bir sebep görmemektedir. Bunun Barker Heyetinin görüşüne de uyduğuna eminiz yalnız bu Heyet, Başbakanlığın bütçeye dair kararlar almak bakımından yetkili olduğu zehabına kapılmıştır, halbuki kanaatimizce bu yetki Maliye Bakanlığına ve Bakanlar Kuruluna ait bulunmaktadır.

Bütçe Genel Müdürlüğü bir tahminler servisi kurmalı ve Devlet Muhasebe Sistemi değiştirilince şimdiki vazifelerine lüzum kalmayacak olan Bakanlık Muhasebe Müdürleri veya maiyetindekiler arasında seçilecek bütçe tahlilcileri (raportörleri) de bu servise yardım etmelidir. (Fasıl - II ve V).

12 - Muhasebe sistemi için ileri sürülen tetkik, kanunlaştırma ve kurma metodunun Bakanlık Personel İşleri için de aynen tatbiki zaruridir. Barker Heyeti ve mevzuu incelemiş olan sair kimseler gibi Heyetimiz de Türkiye'nin milli bir personel Servisi kurması lazım geldiğine kanidir.

O zamana kadar da Maliye Bakanlığının, makul bir pozisyon tasnifi, mütecanis bir maaş planı ve memuriyete alma, seçme, terfi ve memuriyetten ayrılma planı hazırlamak ve daha fazla ferdi verim ve ferdi tatmin sağlayacak şekilde verimlilik tedbirleri almak hususunda, müsbet ve kuvvetle çalışacak bir personel teşkilatına ihtiyacı vardır.

Bu proje, diğer Bakanlıklara nisbetle kendi personel işlerini dağınık ve üzüntü verici bir şekilde çevirmek zorunda bulunan Bakanlık için en ehemmiyetli projelerden biridir. Personel sevkü idaresine müteallik esas standartlar umumi mahiyette bir revizyona tabi tutulmalı ve yalnız umumi muvazeneye dahil dairelerin değil aynı zamanda Katma Bütçeli Dairelerin ve Devlet İktisadi Teşekküllerinin de ihtiyacını karşılayacak bir hale getirilmelidir. Tabii bütün bu dairelerle istişare-

lerde bulunmak lazımdır. Bu mevzuda, Fasıllar - IV'de ileri sürülen umumi politikadaki 1951 başlarında Birleşmiş Milletlerin personel işleri seminerinde varılan neticelere çok uymaktadır - Tatbik edilmelidir. Bakanlık dairelerinin her birinde ayrı bir personel servisinin bulunmasından mütevellit mükerrerliğin kaldırılmasını, tatbikatta vadet temin edilmesini ve aynı mahiyetteki vazifeler için aynı maaşın verilmesini bilhassa tavsiye ederiz. (Fasıl - IV).

Tamamıyla tatbiki, önceden kanun çıkarılmasına bağlı olan teklifler:

13- Bakanlık maddi hatalardan mütevellid mali mesuliyeti kaldırmak ve yerine teminat (Sigorta) sistemini koymak ve gerekli kanun tasarısını hazırlamalıdır. (Fasıl-I)

14- Bakanlık, Vali ve Kaymakamlara taşra teşkilatı üzerinde muayyen kontrol hakkı tanıyan ve 1949'da kabul edilmiş olan iller Kanununun derhal kaldırılması için ciddi teşebbüslere geçmelidir. Bunun yerine, Defterdarlara bağlı taşra teşkilatı düzenleyecek müsbet bir plan yapılmasına imkan veren hükümler konulmalıdır. (Fasıl - I-II-III)

15- Defterdarlar, mesuliyetleriyle mütenasip selahiyete sahip olmalıdırlar.

(Fasıl - I ve II)

16- Kurul Başkanları, Genel Müdürler ve Müdürler kendi daireleri başında tam manasıyla faali bir sevkü idaresi olarak çalışabilmek için gerekli bütün selahiyetlere malik olmalıdır. Bu selahiyetler arasında birçok yazıların tasvibin maiyetteki memurlara bırakmak hakkı da vardır. Yine bu cümleden olmak üzere her amirin muayyen bir planlama görüşüne sahip olması, planlarını tatbik için teşkilatlanması, yalnız emir şeklinde değil fakat işbirliği maksadıyla da talimat vermesi ve emirlerinin yerine getirilip getirilmediğin kontrol etmesi, kendi teşkilatını Müsteşar nezdinde temsil etmesi ve nihayet teşkilatının bütçe ve personel işlerini düzenlemesi lazımdır (Fasıl -1 ve II).

17- Bakanlık, yazı makineleri, hesap ve teksir makineleri kullanmakla beraber, ayrıca dikte makineleri ve küçük ve büyük çapta kroki ve proje teksir makineleri ve baskı makineleri temin ederse verimi artırdığı gibi tasarruf da sağlayacaktır. Bu makinelerin kullanılması teksir makinelerinden daha ucuz ve daha iyi iş çıkaracaktır. Bakanlık yeni muhasebe sistemini kurduğu zaman keza bütçe hesapları içinde makine kullanılmasını derpiş etmelidir.

18- Gelirler Genel Müdürlüğü ile Hesap Uzmanları kurulu birleştirilmelidir. Hesap Uzmanları Kurulunun süratle genişlemesine ve verimli çalışmasını temini için gerekli tedbirlerin alınması lazımdır. Gelirler idaresi içinde merkezi bir istihbarat servisinin ve hileli durumları **incelemek** üzere bir gizli istihbarat servisinin kurulması tavsiye ederiz. (Fasıl-II)

Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve vergi denetmenleri; 07.07.2011 tarih 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Ma-

liye Bakanlığı'nda "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurularak kurullar bu başkanlığa "vergi müfettişi" ünvanı altında toplanmıştır. Kurulların birleştirilmesinde daha önceki satırlarda sunulduğu gibi Avrupa Birliği, Dünya Bankası ve IMF gibi batılı kurumların baskısı etkin olmuştur.

1951 yılında Martin-Cush raporundaki öneri altmış (60) yıl sonra yerine getirilmiştir.(Tarafımızdan ilave yapılmış ve çizilmiştir)

19- Vergi itirazlarını, itiraz komisyonları yerine hesap uzmanlarından mürekkep bir grubun tetkik etmesine derhal karar verilmelidir. (Fasıl -11).

20- Vergi itirazlarını, yalnız Hesap Uzmanlarının bunları incelemesi bakımından değil fakat müstakil bir vergiler Temyiz Komisyonunun nihai olarak karar bağlaması bakımından da yeniden düzenlemek lazımdır. (Fasıl - II ve III).

21- Sayıştay tam bir sarf sonrası kontrolü yapmalıdır. Keza Sayıştayın, kendi çalışmaları bakımından olduğu kadar Maliye Bakanlığı çalışmaları içinde, diğer vazifelerinden kurtarılması lazımdır. (Fasıl - VI).

22- Şartlar müsaade eder etmez, Devletin basım işlerinin mütecanis bir şekilde düzenlenmesi için bir program yapılmalıdır. (Fasıl - II).

23- Bakanlık, bir memurun birden fazla amirden emir almaması prensibine uyarak maiyettekilere emir verme yetkisini Müsteşara ve yardımcısına bırakmalıdır. Müsteşar, Bakanlık dairelerinin başında bulunanların yalnız kendisine veya yardımcılarının birisine karşı -aynı zamanda ikisine birden değil- mesul olmalarına dikkat etmelidir diğer iki Müsteşar Yardımcısı da sırasıyla istişari hizmetleri ve Bakanlık ölçüsündeki hizmetleri idare etmelidir. (Fasıl -I).

24- Bakanlığın mali ve idari bütün dahili kontrolü müfettişlere bırakılmalıdır. Müfettişler taşrada da incelemeler yapmakta devam etmeli, fakat kontrolörlükler kaldırılmalı ve kontrolörlere başka vazifelere verilmelidir. (Fasıl -I ve VI).

25- Bakanlık küçük bir haber verme (Enformasyon) teşkilatı kurmalı ve bu servis de şahsen Bakan ve Müsteşar için ve diğer Bakanlık personeli de faydalanmak üzere malumat vermelidir. (Fasıl -I).

26- Müsteşarlık Makamında olduğu gibi, Kurul Başkanlıklarında ve Genel Müdürlük ve Müdürlüklerde de Müşavir ve kafi miktarda katip bulundurmaları lazımdır. Müşavire en çok ihtiyaç olan makamın Hazine Genel Müdürlüğü olduğu görülmektedir. (Fasıl - II).

27- Muhtelif Bakanlık daireleri, ilk fırsatta maiyettekilere bir kolaylık olmak üzere kanunen yapmakla mükellef oldukları vazifeleri ve idari muamelelerin kanuni mesnetlerini gösteren bir hizmet talimatname, idari muamelelerin cereyan tarzını gösteren usul talimatnamesiyle birlikte, müsbet bir politikanın tatbikini kolaylaştıracaktır. Böyle bir talimatnameye en çok taşra teşkilatı bulunan Genel Müdürlükler, mesela bilhassa Milli Emlak Genel Müdürlüğü, muhtaç olmakla beraber,

bütün Bakanlık dairelerinin böyle talimatnameler hazırlaması faydalı olur. Son zamanlarda bu gibi yardımcı "el kitabı" neşretmemiş dairelerin ihtiyacı daha büyüktür. (Fasıl - II).

28- Bakanlık kullandığı kağıtların ebadını ve diğer fizik vasıfların mümkün olduğu kadar süratle standartlaştırmak ve ancak bu örneklerle uyan dosya levazımını satın almalıdır. (Fasıl - II).

29- Heyetimiz, Gümrükler Genel Müdürlüğünün yine bir Genel Müdürlük halinde Maliye Bakanlığına devredilmesini tavsiye eder. (Fasıl - II).

30- Bakanlık daire amirlerini evrakla uğraşmaktan kurtarmak bakımından muntazam kayıtlara zarar vermeyecek şekilde işlerin merasimsiz yürütülmesini teşvik etmek lazımdır. (Fasıl - II).

31- Bakanlık bizzat kendi teşkilatı için, Müsteşarlığa bağlı bir bütçe Servisi ihdas etmelidir. (Fasıl -1 ve V).

32- Bakanlık, Darphanenin Hazine ile daha yakın işbirliği yapmasını yahut Hazineye bağlı olarak çalışmasını temin etmelidir. (Fasıl - II).

33- Heyetimiz, mükelleflerin vecibeleri üzerinde, bilhassa Gelir Vergisi bakımından ısrarla durulmasını tavsiye eder. (Fasıl - II).

34- Bakanlık, Maliye Okulunun Bakanlık Personel Politikasına uygun bir faaliyet göstermesi için gerekli tedbirleri almalıdır. (Fasıl - II- I).

Rapor alıntımız burada bitmektedir.

Maliye Bakanlığı görevinde bulunan Rahmetli üstad Ferit Melen (20.06.1962-20.02.1965) tarafından ABD'lerinden "Vergi Uzmanları" talep edilir.

Bu heyette görev alan vergi uzmanları; Frank White-Howart C.Longley tarafından hazırlanan raporun konusu "Türkiye'de Vergi İdaresi"dir. Bu rapora kısaca "White Heyeti Raporu" denilmiştir.

Rapor araştırmacılar tarafından Maliye Bakanlığı arşivlerinde bulunamamıştır. Araştırılmış, sonunda Marmara Üniversitesi arşivlerinde bulunarak bir sureti Maliye Bakanlığı'na getirilmiştir.¹⁸

Maliye Bakanlığı 1989-1990 yıllarında 3568 sayılı meslek kanununun hazırlanışında on kişilik kurula seçilerek görevi almıştım. O sırada İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde "Yüksek Lisans" çalışmamı ayrıca yapıyordum. Maliye Bakanlığınının arşivlerine inmekte zorlukla karşılaşmadan rapora ulaşabilmiş, tez kitabıma aktarmıştım.

18 Kemal Kılıçdaroğlu – SSK Eski Genel Müdürü – Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 166 Haziran 1995 İstanbul.

A.James N.Martin-Frank C.E.Cush Raporu tüm kısaltmalarına, özet olarak sunmaya gayret etmeme karşın uzun oldu. Sonunda aynen aktarma gereğini duydum.

Sıkıcı ve yorucu bulabilirsiniz ancak yazmak, size sunmak zorundaydım. Bunun tek nedeni; 1950'li yıllarda "Maliye Teşkilatı"nın tam anlamı ile gelişme sürecine çaba harcayan ekonomiye uyumsuz olmasıdır.

1950 yılı vergi sistemi üniter yapıya kavuşsa da başarılı olamadı. Çünkü 1950 vergileri Faşist Almanya'dan alınarak Türkiye ekonomisinin gelişme süreci dikkate alınmaksızın yürürlüğe girmişti. Daha önce yazdığım üzere Prof. Dr. Fritz Neumark'ın "Varlık Vergisi Önerisi" dahil Ali Alaybek'in liberal görüşü ile karşı çıkmasına rağmen faşist Alman Kanunları ülkemizde yürürlüğe koydurarak ekonomimize ve vergi sistemimize darbe vurmuştur.

Ali Alaybek sadece "Vergi Reformu Komisyonu" çalışmalarında vergi önerileri dışında Maliye Bakanlığı ve diğer kurumlara katkı sağlamıştır. Türk çağdaş vergi sistemi ile teşkilat kuruluşlarına katkı yaparak yakın meslekdaşları ile beraber mücadele etmiş biridir.(Tarafımızdan çizilmiştir.)

b) White Heyeti Raporu (Rapor, yorum ve katkı yapılmaksızın size sunulmuştur.)

Türkiye'de vergi idaresinin İslahı mevzuunda en bariz engeli Maliye Bakanlığı bünyesi içinde, yukarıda aşağıya dikkatini münhasıran gelir konularına hasretmiş bir teşkilat biriminin mevcut bulunmayışı teşkil etmektedir.

Aşağıda sadece vergi daireleri ve üst kademe yalnız Gelirler Genel Müdürlüğü, Defterdarlar, Valiler, Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Müsteşar muavini de dahil olmak kaydıyla, gelir mevzuunda sorumluluk taşıyan Bakanlık Teşkilatına dahil diğer bütün üniteler sair mali işlere ait görev ve sorumluluklar da deruhte etmektedirler.

Meseleyi bir başka şekilde ifade etmek istersek, ihtiyacınız bir reorganizasyon probleminde ibaret olmayıp, daha çok yeniden teşkilat yaratılması ihtiyacına taalluk etmektedir. Vergi idaresi görev ve sorumluluğun kısmı bir esas içinde tevdiine müsait olmayacak kadar önemli bir konudur. Vergi İdaresi, yüksek ihtisas isteyen bir fonksiyon mahiyetini ihraz eylemiş ve özel bir dikkati gerektirmiş bulunmaktadır. Binaenaleyh, ayrı bir teşkilata sahip olmak zaruridir. Bu takdirde, gelir konularını sadece bir gelir konusu olarak ele alınabilir, vesair mali işlerle karıştırılmaksızın görülebilir. Sonuç, vergi işleriyle meşgul memurlarınızın daha iyi bir nezaret ve yönetim altında bulunmaları şeklinde tecelli edecektir.

Biz bu teşkilatı, genel hatları itibariyle, şu şekilde formüle etmekteyiz: Yukarıda, her çeşit gelir meselelerinin düzenli bir şekilde yürütülmesinden size karşı sorumlu ve size en yakın bir pozisyonda bulunacak bir Gelirler Müsteşarı yer al-

malıdır. Bu makamın emri altında, görülen işe göre teşkilatlanmış kuvvetli sevk ve idare ve icra elemanları bulundurulmalıdır. Sadece gelir konularıyla meşgul olmak kaydıyla teftiş, bu fonksiyonlardan birini teşkil etmeli ve keza memurlar hakkında tahkikat yapmak ve daire ve servis teftişleri icra eylemek üzere daimi bir mütehasıslar grubu kadroya ithal olunmalıdır. Personel, Eğitim, Levazım ve Gelir Bütçesinin hazırlanması da dahil olmak kaydıyla idari işler yukarıda sözü edilen fonksiyonlardan bir diğerini teşkil etmelidir. Hesap Uzmanları Kurulu ve bir Gelir İşleri Genel Müdürü müteakip iki fonksiyon olarak sayılabilecektir.

Alt kademelere gelince valilerin, defterdarların ve Mal müdürlerinin vergi idaresiyle irtibatlarının tamamen kesilmesi gerektiğine inanmaktayız. Bunun yerine sayıları tarafınızdan tayin edilecek olan Gelir Bölgeleri sistemini ikame etmek daha iyi sonuçlar verebilir. Bölgeler sistemini ikame etmek daha iyi sonuçlar verebilir. Bölgeler birer müdürün

emrine verilecek ve bunlar doğrudan doğruya Gelir İşleri Genel Müdürüne bağlı olacaklardır. Bölge Müdürleri vergi dairelerini direkt olarak nezaretleri altında bulundura- caklardır. Bölgelerin sayısını tayinde, coğrafi şartlar, haberleşme imkanları v.s. gibi çeşitli faktörlerin rol oynayacağı tabiidir. Müessir bir idare ve nezaret kurabilmek yönünden bu sayının 5 ile 12 civarında tutulmasını tavsiye ederiz.(Tarafımızdan çözülmüştür.)¹⁹

Filhakika, her bir Bölge Müdürü tarafından idare ve nezaret edilecek vergi dairelerinin sayısını tayinde de aynı faktörler rol oynayacaktır. Her bir vergi dairesinin yeterli ölçüde alakaya muhatap olabilmesi yönünden, bir Bölge Müdürünün 20'den fazla vergi dairesine nezaret görev ve sorumluluğu ile karşı karşıya bırakılmamasını tavsiye ederiz. Bu arada, vergi daireleri derken bugünkü haliyle Mal müdürlüklerini bu ifade içinde mütalaa etmediğimizi kaydetmek isteriz. Mal müdürlüklerinin bulunduğu mahallerde vazife gören vergi memurlarının en yakın vergi dairesi tarafından idare ve nezaret edilebileceklerini kabul etmekteyiz.

Vergi dairesi müdürü seviyesinde beyanname tetkik fonksiyonu içinde hali hazırda Defterdarlara bağlı vergi kontrol memurlarından istifada edilebileceğine inanmaktayız. Muhakkak ki, beyanname tetkiki vergi dairesi seviyesinde temsili gereken bir fonksiyon durumundadır.

Bu tekliflerin tarafınızda okunmasını müteakip yapılacak müzakere sırasında, haberleşme hatları, çeşitli mevzuların ele alınma şekilleri ve muhtelif teklifler üzerinde sahip bulunduğunuz görüş ve gerekçeler gibi hususlarda dahil olmak kaydıyla, burada ana hatları itibariyle belirtilen düşüncelerimizi daha da vazıh bir hale getirebileceğimizi sanıyoruz ve bundan memnun olacağız.

19 Bu rapor 1963 senesinde A.B.D. uzmanlardan teşekkül eden "White Heyeti" tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu rapor Maliye ve Gümrük Bakanlığı arşivlerinde olup, yayınlanmamıştır.

Gelir konularıyla meşgul olmak üzere ayrı bir teşkilata sahip bulunmayı isteyeceğinizi farz ederek, zatiyelerine ikili bir hareket tarzı tavsiye etmekteyiz.

1) Bir gelir Müsteşarlığı kadrosu ihdas etmek ve bu makama tayin yapmak.

2) Müsteşara kendisine bağlı sevk ve idare (menajman) kadroları ihdas etme ve bu kadrolara terhican en seçkin elemanlarınızın yer aldığı iki kuruldan Hesap Uzmanları ve Maliye Teftiş Kurullarından tayin yapma yetkisini bırakmak.

Bu kadroların ihdası ve bunlara tayinlerin yapılması ile munzam yaratıcı faaliyetlerin devamını temin etme konusunda seçkin kimselerden kurulu bir heyete veya bir başka deyimle, yüksek seviyeli faaliyet gücüne sahip olacaksınız. Bu yüksek faaliyet grubu, muhtemelen, Birleşik Devletler milletlerarası Kalkınma Ajansı kanalıyla temini mümkün olabilecek özel vasıfta yardımlara ihtiyaç hissedebilecektir. Tabiatıyla, bu grup AID personeline mensup Arthur Handley'nin hizmet ve müşavirlik görevinden de faydalanabilecektir. Kanaatimce MR.Handly, yüksek bir temyiz kabiliyetine ve sağlam bir muhakeme gücüne ve aynı zamanda menajman metod ve hünerleri üzerinde geniş bilgiye sahip değerli bir şahsiyettir.

Bu yüksek faaliyet grubu, keza önem taşıyan üçüncü bir hareket tarzı olarak, gelir mevzuuyla meşgul olacak müstakil teşkilat biriminin süratle kurulup faaliyete geçirilmesi işini deruhte etmelidir. Bu, geniş çapta analizlere ihtiyaç gösteren bir iş durumundadır. Önemli olan husus, sizin ve elemanlarınızın bu işi bizzat yapmak pozisyonunda bulunmanızdır. Normal olarak bundan husulü beklenilebilecek tali bir mahsul, kurulan teşkilata alınacak memurlar hakkında gösterilecek ihtimam ve alaka olacaktır. Bir başka deyimle, bu müşterek çalışma, bir babanın çocuklarına karşı beslediği hislere benzer muhabbet ve alakaya zemin hazırlayacaktır.

Bu üçüncü hareket safhasına dahil olacağını müşahade ettiğimiz davranışların mahiyeti üzerinde bazı misaller aşağıya alınmıştır:

Üç kademe ile ilgili olarak teşkilat yapısının nihai şekilde tayini,

(+) Teşkilat birimlerinden her birinin ve bunların belli başlı elemanlarının vazife yetki ve sorumlulukların kesin ifadelerle belirtme, geliştirme,

(+) Teşkilat birimleri ve belli başlı elemanlar arasında düşünülen münasebetleri belirtme ve geliştirme,

(+) Gelir teşkilatının maksat, görev ve politikasını ve belirtme ve geliştirme,

(+) Ve nihayet, bütün bu materyali muhtevi olacak şekilde bir teşkilat el kitabının hazırlanması ve bunun gelir teşkilatı içinde bütün amir pozisyonundaki elemanlara dağıtımı,

Şimdi, tekrar yüksek seviyede bir tahsilat yapabilme imkanının elde edilebilmesinde öncü, izalesini gerekli gördüğümüz manile dönelim. Bunların belli başlıları aşağıda liste halinde sayılmış ve bilahare münferid izah olunmuştur:

- (+) Vergi mükellefine hizmette yetersizlik.
- (+) İmkan ve malzeme yetersizliği,
- (+) Lüzumsuz ve tesirsiz kontroller,
- (+) Memurların kabiliyetinden yeteri kadar faydalanılmaması,
- (+) Ücret sistemindeki dengesizlikler,
- (+) Beyannamelerin tetkikinde koordinasyon kifayetsizliği.
- (+) Mali yargı usullerindeki yetersizlik.

Vergi Mükellefine Hizmette Yetersizlik:

1950 senesinde Türk cemiyetine kurumlar ve gelir vergisi sistemi getirildiği zaman, vergilendirme muamelelerinin mükellef bakımından mümkün olan en kolay ve en seri şekilde yürütülmüş olmasının ehemmiyetine kafi derecede önem atfedilmemiştir.

Hiç şüphe yokki, yıl içinde bulunduğumuz 1963 senesinde Türk vergi mükellefi enteresan bazı zorluklarla karşı karşıyadır. Birincisi posta hizmetlerinden faydalanma ve çek kullanma konusundaki umumi yetersizlik dolayısıyla mükellef şahsen vergi beyannamesi ve parası ile birlikte vergi dairesine veya Mal Müdürlüğüne gelmek zorundadır. Beyannamesine yapıştırmak üzere pul satın almak mecburiyetindedir. Yaptığı tediye için kendisine verilen makbuza yapıştırılmak üzere pul almak durumundadır. Beyannamesi kontrol edilir ve tahakkuk pusulası hazırlanırken beklemesi icap etmektedir. Vergisini ödedikten sonra, beyannamede gösterilen matrahın % 3'ü tutarında bono almak ve vergi dairesine 12'yi 5 geçe geldiği zaman, dairenin açıldığı 1.30'a kadar beklemek mecburiyetindedir. Bu arada, ufak bir olay olmakla beraber, bir vergi mükellefinin parasını bozdurmak için dışarıya gönderildiği dahi müşahade edilmiştir.

Bu durumda, Türk vergi mükellefine gösterilen muamelede büyük bir değişiklik olmasını tavsiye etmekteyiz. İlk olarak halkla sıkı bir münasebet temin edilmelidir. Mükellefin vergi yönünden yetiştirilmesi doğru beyanda bulunması en mühim bir unsurdur. Kendisine yardım etmek istediğinize, vergi mükellefini inandırmanız, ona da sizlere yardım etmeğe sevkeder.

Mükellefi bilgi sahibi kılmak mühim bir unsurdur. Halihazırda vergi mükellefi için hazırlanmış bazı el kitapları mevcutsa da, bunların mükellefin bilgisini artırmak gayesiyle geniş bir program çerçevesinde yayınlanmış oldukları müşahade edilmemiştir.

Diğer bir husus da, vergi dairelerinde mükellefin işlerinin yürütülüş şeklidir. Mükellefler bazı hallerde daire içinde servis servis dolaştırılmaktadırlar. Vergi mükellefine kıymet vermenin, ona saygı ve nezaketle muamele etmenin önemi üzerinde, amirlerin memurlarına telkinlerde bulunmadığını müşahadelerimiz neticesinde inan-

mak durumunda kaldık. Bu durum, kısmen vergi dairelerinin tertip ve tanzimindeki yetersizliklerden ileri gelmekte olup, bu ayrı bir mesele olarak ele alınacaktır.

Posta ve çeklerden faydalanamama engellerin en mühimidir. Bu durum, ortadan kalktığı ve böylece vergi mükelleflerinin beyanname ve parasını postaya verme imkanı yaratıldığı takdirde, mükellefe vaki hizmet ve vergi idaresi iyiye doğru gidecektir. Bu engeller mevcut oldukça halkın vergilerini ödeyebilmeleri için çok sayıda - halihazırda 500 civarında - daire ihtiyacı devam edecektir. Engellerin kalkması halinde, bunların sayısının yarıdan daha aza indirilmesinin mümkün olabileceğine eminiz.

İmkan ve Malzeme Yetersizliği:

Malzemenin istediğiniz evsafa olmadığını kabul ettiğinizi bilmekle beraber, müsbet bir gayret neticesinde çok şeyler yapılabileceği kanaatindeyiz. Ankara'da ve Anadolu'da, Bakanlığınızın ve diğer hükümet teşkilatının birçok dairelerini gezip gördük. Sizin de ifade buyurduğunuz gibi, Bakanlığınızın tasarruf hususunda bir örnek olması lazım geldiğini müdrük olmakla beraber, dairelerin tanzim ve servislerin tertibinde ve muamelelerin süratle görülmesinde de başkalarına örnek olmanızı tavsiye edeceğiz. Umumiyetle, dairelerin tanziminde bir planlama olduğunun delilini müşahade edemedik. Aksine, Çankaya Vergi dairesi gibi normal standartların çok aşağısında bulunan bir binanın genişletilmesine tevessül edildiğini dahi duymuş bulunuyoruz.

Önerimiz; malzeme Müdürlüğünün idarenin ünitelerinden biri haline getirilmesidir. Tahsis ve malzemelerin bugünkü durumu karşısında bu daire personelinin seçilmesi ve işlerinin programlaştırmasının gayet önemli bir iş olduğunu düşünüyoruz. Bu maksada tahsis edilecek ödeneklerde büyük bir artma sağlanmasını zatıalınıza ısrarla tavsiye edeceğiz. Bu sahadaki yatırımın önemli bir gelir getireceğini düşünüyoruz. Cazip ve iyi tanzim edilmiş dairelerde ve vakitten tasarrufu sağlayan makinaları kullanarak çalışan memurlar en azından daha verimli olacaklar yaptıkları işlerden daha gurur duyacaklar ve onlarla ilgilendiğinizi hissetmeleri, bu memurları daha mesuliyetli işlem yapmaya teşvik edecektir.

Lüzumsuz ve Tesirsiz Kontroller:

Bu problem, daha evvelce zikredilen çeşitli araştırmalarda ve bilahare Martin ve Cush raporunda teşhis edilmiş ve teferruatlı bir şekilde münakaşa edilmiş bulunmaktadır. Şu kadarını söylemek yeter ki müşahadelerimiz bu problemin varlığının devam ettiğini teyid etmektedir. Problem mühimdir ve çok köklü geleneklerle ilgili sebeplere dayanması dolayısıyla durumun objektif bir tahlili karşılaşıcağımız en güçlü bir meseleyi teşkil eder.

Kayıtların tutulması hususunda aşırı ölçüde ileri gidildiği ve fakat bu kayıtların temin edeceği fayda üzerinde pek az durulduğu gözükmektedir. Mesela, gelen

ve giden her evrak için kılı kırk yaran bir kayıt tutulmaktadır. Zaman aşımı süresi 5 yıl olduğu halde, bir çok defter on sene muhafaza edilmekte ve dosyalar bunlara her gün ihtiyacı olan servislerde bulunması yerine, kayıt tutma sisteminin kolaylıkla yürütülmesi bakımından merkezi bir yerde saklanılmaktadır. Dosyalar intizamsız ve yüklüdür. Kayıtların elden çıkarılmasına pek az önem verilmektedir. Müşahadelerimiz şudur ki, oldukça mühim bir memur mesaisi netice olarak hedef edilmektedir.

Bu hususta diğer bir misal, çeşitli dokümanların tekrar tekrar üst makamlar tarafından tasdikinin istenmesidir. Kontrol gayesine mutaf bu usul, tatbikatta bilhassa mesuliyetin dağılması neticesini tevhit etmiştir. Bu meselenin kaynağı muhtemelen, her ferdin kendi kararlarındaki hataların mali mesuliyetini yüklenmesinin öteden beri istenmiş olmasıdır. Şu halde, çok eski senelerden beri devam edegelen bir kontrol usulünün, bugün ne netice hasıl ettiğini görmek için, meselenin tekrar ele alınmasına lüzum vardır. Biz, bu durumun, kabahatin kimde olduğunun tesbit imkanını ortadan kaldıran çok hacimli koruyucu bir tatbikat usulleri yarattığı kanaatindeyiz.

Diğer bir misal de, teftiş şeklidir. Sistematik bir araştırma programı dahilinde yapılacak bir kontrol gayet önemli bir murakabe usulüdür. Ancak biz, vergi dairelerindeki teftiş faaliyetlerinin sun'i olduğunu ve istenilen kontrolü temin edecek bir murakabe şeklinde olmadığını müşahade etmiş bulunuyoruz. Ayrıca, vergi dairelerini ziyaretlerimiz sırasında sadece Müfettişler tarafından faydalanılması için tutulan kayıt ve defterler görmüş bulunuyoruz.

Diğer bir misal de bir kontrol usulü olarak merkezileşmeye kuvvetle bağlı kalınmasıdır. Bu da, bugün ne netice hasıl ettiğini görmek bakımından ele alınmaya ihtiyaç gösteren ayrı bir problemdir. Bizim kanaatimiz bu usulün, mesuliyet yüklenmekten geniş ölçüde kaçmayı artırdığı merkezindedir. Bu durumun, tasavvur olduğu şeklinde bir kontrol sağladığına inanmıyoruz.

Memurların Kabiliyetinden Yeteri Kadar Faydalanılmayış:

En büyük yatırımınızın beşeri kaynaklarda bulunması ve bu kaynaklardan istifade vergi idaresinin muvaffakiyetinde en önemli bir unsur olması bakımından, bu husus, üzerinde çok dikkatli durulmasını icap ettiren konulardan biridir.

Dairelerinizi ziyaretimiz ve memurlarınızla konuşmalarımız sırasında, onların tesiri altında kaldık. Bu memurlar daha yüksek kademede iş yapabileceklerinde kendilerini kabiliyetli hissetmedikleri hususunda kendilerini muktedir görmektedirler. Bunlar, kendi mesailerinin lüzumlu olmayan işlerin yapılmasında kullanıldığını hissetmektedirler. Tavsiyelerde bulunmaya teşvik edilmemekte, fakat kendilerini böyle tavsiyeler yapmayı istemektedirler. Kendilerinde bir şeyler yapmak hususunda kuvvetli bir şevk gördük. Üst makamlardan gösterilecek itimat saygı ve alakanın gösterilmemesinin hüznünü gözlerinde okuduk.

Gördük ki, memurlar kendilerinden ne beklenildiğini sarıh olarak bilmemektedirler. Mesuliyetler açıkça tayin edilmemiştir. Selahiyet tamamen belirtilmemiştir. Bunlar mühim engellerdir ve kanaatımca bu engeller kaldırılmadan memurların yetiştirilmesi, teşkilatın bütün kademesinde Bakanlığınızın en mühim bir ihtiyacı olduğu, bizlere birçok defa ifade edilmiş bulunmaktadır. Tavsiyemiz yetiştirme programından evvel, vazifelerin selahiyetlerin ve mesuliyetlerin tayin edilmesi hususunda gerekli ilk adımın atılmasıdır. Aynı zamanda USAID yetiştirme programına iştirak, vazifeleri sarıh olarak tarif edilen memurlara münhasır kılınmalıdır. Netice olarak kanaatimiz teşkilatınızda kendilerinden faydalanılmayan çok çeşitli kabiliyette personelin mevcut olduğu ve bunlardan istifade etmenin gayet mühim bir gaye olması lazım geldiği merkezindedir.

Ücret Sistemindeki Dengesizlikler:

İlgililerle münakaşalarımız sırasında, ücretlerin kabiliyetli personele cazip gelecek şekilde yüksek olmadığı, bizlere ısrarla söylenmiştir. Bu varit olabilir, ancak çalışmalarımız bu hakikatin doğruluğunu tesbit etmeğe kafi gelecek şekilde teferruatlı olmamıştır. Bununla beraber, dikkatimizi çeken bir takım usuller, ücret sisteminin tam bir araştırma konusu yapılması lazım geldiğine bizi inandırmış bulunmaktadır.

Mesela, Bakanlığın bazı memurları, aylıklarının dışında seyahat halinde olmalarına bakılmaksızın yevmiye almaktadırlar. Yevmiye işin icap ettirdiği ücretin bir parçası halini almış bulunmaktadır. Bazı memurlar öğretmenliklere tayin edilmekte, bazılarının ise normal ücretleri dışında vekalet ücreti almaları sağlanmaktadır. Muayyen memuriyetlere verilen ücreti, vasıflı memurların bulunmasını sağlayacak bir seviyeye getirmek için, bu tedbirlerin lüzumlu olduğu, bizlere ifade edilmiş bulunmaktadır.

Kanaatımızca ücret, ferdin muayyen bir vazifeyi deruhte etmesini sağlayacak asgari maliyetten ziyade bu vazifenin icap ettirdiği mesuliyet ve külfete göre ayarlanmalıdır. Ücretin asgari bir geçim seviyesi sağlayacak ölçüde olmaması dolayısıyla, memurların bazen vergi mükelleflerinden hediye aldıklarını duymuş bulunmaktadır. Gelir teşkilatında ücretler, bütün memurların namuslu yaşamalarını sağlayacak şekilde tesis edilmelidir. Bu durum vergi mükelleflerinden hediye kabul etmek meylini azaltacak ve vasıflı memur bulmanın esasını teşkil edecektir.

Kabiliyetli personelin arzu edilmeyen bölgelerde vazife almalarını sağlamak bakımından, kendilerine daha yüksek ücretlerin ödenmesi üzerinde de durulmalıdır.

Beyannamelerin Tetkikinden Koordinasyon Kifayetsizliği:

Bugünkü sisteminizde, vergi beyannamelerinin tetkiki birçok gruplar tarafından yapılmaktadır. Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Genel Müdürlüğüne

bağlı kontrolörler, defterdarın emrindeki kontrol memurları ve vergi dairesi müdürleri tarafından beyannameler tetkik edilmektedir. Bu grupların çalışma programlarında koordinasyon yapılmamakta, bu sebeple inceleme elemanlarından tam fayda sağlanamamaktadır.

Teklif ettiğimiz teşkilatın bünyesine göre, inceleme en ideal bir şekilde, bölgelerde çalışan hesap uzmanları ve vergi dairesi müdürleri emrinde bulunan denetmenler tarafından yapılabilir.

Gelirler Genel Müdürünün emrinde bulunan inceleme elemanları bölgeler itibarıyla tetkik edilecek beyannamelerin tahmini miktarını gösterecek şekilde yıllık bir plan hazırlanmalıdır. Bu plan, en fazla hataların bulunabileceği beyannamelerin seçim esaslarını, tetkik edilecek coğrafi bölge ve mükellef nev'ini içine almalıdır.

Bu plan, Hesap Uzmanları Kurulu tarafından hazırlanacak aynı mahiyetteki planla titizlikle koordine edilmelidir. Böyle bir usul, inceleme programlarında bir muvazene olmasını, inceleme elemanlarından en iyi bir şekilde faydalanmayı ve tetkike en fazla ihtiyaç gösteren beyannamelerin seçilmesini sağlayacaktır.

Hesap Uzmanları büyük mükelleflerin beyannamelerini tetkik etmelidirler. İnceleme programlarının genişletilmesi Hesap Uzmanlarının sayısını artırmaktan ziyade, vergi dairesi denetmenlerinin sayılarını artırmak suretiyle sağlanmalıdır.

Vergi dairesi denetmenliğine giriş şartlarında, siyasi ilimler, iktisat ve yabancı dil gibi mevzular yerine, muhasebe ve inceleme gibi ihtisas bilgilerinde yetişmiş olmalarının üzerinde durulmalıdır.

Denetmenler için yetiştirme kursları açılmalı ve işe alınacaklar iş sırasındaki yetiştirme yanında bu kurslara tabi tutulmalıdır. Kurslarda vergi kanunları, inceleme teknikleri ve rapor yazma usulleri öğretilmelidir. Amerikan Yardım Teşkilatı ve Amerika Birleşik Devletleri Gelirler Genel Müdürlüğünün, yardım talep edildiği takdirde yetiştirme programlarının hazırlanması hususunda yardımda bulunması mümkündür.

Mali Yargı Usul Usullerindeki Yetersizlik:

Vergi dairelerinin ve inceleme elemanlarının kararlarının pek çoğuna karşı mahalli itiraz komisyonlarına müracaat edildiği anlaşılmaktadır. Bu kararların da tamamına yakın bir kısmının yine Temyiz Komisyonuna intikal etmektedir.

Bu hacimli müracaatlar itiraz mercilerini devamlı olarak ağır yükaltına sokmakta, dolayısıyla vergi tarhiyatını da geciktirmektedir. Mükellefler ikmalen yapılan tarhiyat üzerinden, itiraz mercilerinde geçen zamana göre faiz ödemektedirler. Bu ödemenin faizsiz olarak geciktirilmesi mükellefin işine gelmekte, hatta mükellef ikmalen yapılan tarhiyatında doğruluğuna inansa bile yine itiraz mercilerine müracaat etmektedir. Komisyonlara müracaatı teşvik eden diğer bir sebep de gayri muvaz-

zaf itiraz komisyonunda mükellefin lehinde karar verebilecek hemşehrilerinde üye olarak bulunmasıdır. Komisyon üyelerinin pek çoğu muhasebe ve vergi kanunlarını bilmeyen kimselerdir. Söylenildiğine göre ekseri üyeler uzman raporlarını dahi anlayamamaktadırlar. Bilgi ve anlama kifayetsizliği olaylara ve kanuna uymayan kararlar verilmesine yol açmaktadır.

Eğer itiraz mercilerine müracaat adedini azaltma ve komisyondaki işleri süratle karara bağlatmak mümkün olursa vergi tatbikatının İslah olacağına inanıyoruz. Aşağıdaki hususlarda bu neticenin alınmasında rol oynayabilir.

Karar mercilerinin kararına göre ek olarak alınacak vergiye muayyen nisbette faiz tatbik edilmelidir. Faiz, verginin beyan edilmesi ve tarhedilmesi gereken zamandan itibaren hesaplanmalı ve nisbeti de cari ticari faiz nisbetinde olmalıdır.

Vergi itiraz işlemleri, teklif edilen gelir teşkilatının vergi dairesi seviyesinde halledilmelidir.

Bu suretle ihtilafı olayların başlangıçta mesul kimseler tarafından halledilmesi temin edilmiş olacaktır.

Her vergi dairesinde, büyüklüğüne göre, vergi kanunlarını ve muhasebeyi iyi bilen tecrübeli ve olgun bir veya daha fazla elamanın çalıştırıldığı bir itiraz servisi bulunacaktır.

Olayların tahlili, vergi kanunlarının tatbiki için mükelleflerin bütün itirazları bu servise gelmelidir. Mükellefler itiraz konularını bizzat veya temsilcisi vasıtasıyla bu serviste açıklamalıdır.(Taraflımızdan çizilmişlerdir)

Bundan sonraki itiraz mercii ise, bölge vergi müdürlerinin emrinde bulunan itiraz servisleri olacaktır. Bu serviste iyi muhasebe bilgisi olan ve vergi kanunlarının tatbikini iyi bilen elemanlar çalıştırılacaktır. Vergi dairesi İtiraz Servisinden gelen mükellef itirazları, bu serviste bir muhasebeciye intikal ettirilecek, muhasebeci de mükellef veya temsilcisi ile temas edecek ve uzlaşma temin etmeye çalışacaktır.

Bundan sonraki itiraz, Vergiler Temyiz Komisyonuna yapılacaktır. İtiraz mercilerinde karar, yalnız vergi konusunda yetişmiş, yetkili kimseler tarafından verilmelidir.

Vergi dairelerinde ve Bölge Vergi Dairelerinde yapılan uzlaşmalar nihai olmalı, daha yüksek bir makamın tasdikine lüzum kalmamalıdır.(Taraflımızdan çizilmiştir.)

Vergi Kaçakçılığı:

Vergi daireleri memurları ve mükelleflerle yaptığımız temaslara, Türkiye'de önemli bir gelir ve kurumlar vergisi kaçakçılığının varlığını ve kanuni müeyyidelerinden pek az çekinildiğini göstermektedir. Vergi kaçakçılığı tüccarın, defter tutmak mecburiyetinde olmayan esnafa sahte fatura düzenlemesi, tüccarın fatura

ve makbuz vermemesi, serbest meslek erbabı ile iş sahiplerinin anlaşarak ödenen ücretten stopaj yapılmaması gibi hileli ve çok çeşitli yollardan cereyan etmektedir. Birkaç Türkle konuşmamızdan anlaşıldığına göre, Türkiye'de ekseri mükellefler evvela ödeyeceği vergiyi tayin etmekte, o veriye göre de beyanname düzenlemektedir. Türk memurlar da Türkiye'de vergiye tabi matrahın ancak dörtte bir veya üçte birinin beyan edilmekte olduğunu ifade etmişlerdir. Vergi kaçakçılığının normal işlem olarak telakki edildiği anlaşılmaktadır.

Herkesçe kabul edildiği gibi defter tutma usulleri ile ilgili kanunlar ve mükelleflerin vergi yönünden yetiştirilmeleri bu suistimallerin önlenmesine yardım edebilir, fakat mükellefe daha doğru beyan yaptıracak yol, mevcut ceza ve usul kanunlarının tam olarak tatbik edilmesini temin etmektir. Böylece başarı ile vergi kaçıranların durumu değişecek, adetleri süratle azalmaya başlayacaktır.

Bugünkü tatbikatınıza göre, Hesap Uzmanı, Müfettiş veya diğer inceleme elemanları inceleme sırasında kaçakçılık olaylarını tesbit edip, tahkikat yapıp raporu da yazmaktadır. Tecrübeler göstermiştir ki başarılı bir vergi kaçakçılığı tahkikatı bu maksatla yetmiş, uzun tahkik elemanları tarafından yapılabilmektedir.

İnceleme işlerinde yetmiş özel bir uzmanlar grubu kurularak bunlar cezai tahkikat tekniği, kanuni vesikalar ve deliller şahitlerle mülakat, kaçakçılık tekniği ve rapor yazma usulleri konularında özel olarak yetiştirilir. Normal incelemeler sırasında kaçakçılık olayına rastlanınca, derhal özel tatbikat uzmanına durum intikal ettirilerek onun dikkatli ve süratli inceleme yapması temin edilir. Bu çeşit incelemelerde hususi bir dikkat ve çalışma gayreti gösterilmeli, cezai müeyyidenin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için de asgari bir zamanda sonuca varılmalıdır.(Taraflardan çizilmiştir. 2010 tarih 6009 sayılı torba kanunla uygulama başlatılmıştır.)

Vergi kaçakçılarının mahkemelerine ve cezalarına gazetelerde önemli yerler ayrılmasına gayret edilmelidir. Başka bir deyimle hükümetin vergi kanunlarını tam olarak tatbik ettiğini halk anlamalıdır. Bu yoldan gidilirse vergi kaçakçılığının cazibesinin çok azalacağına inanıyoruz.

Zikredilen manilerin tedrici olarak kaldırılmasından ve vergi idaresi için ayrı teşkilat ünitesi kurulmasından sonra, Türkiye gelir potansiyelinin yüksek bir nisbetini elde edecek kuvvetli bir duruma gelebilir. Bu müşahadelerimizi açıklayarak ilerlemenize yardım ettiğimizi ümit eder, herhangi bir konuda yapabileceğimiz yardım olursa onu da yapmaktan zevk duyarız.

Vergi İdaresinde Bazı Şahsi Görüşlerim

Beyana dayanan bir vergi sisteminin başarısı için her vergi mükellefinin adil bir şekilde vergi yükü taşıması, bu payın fazla veya eksik olmaması gerekir.

Mükelleflerin vergi ödemelerini teşvik için, kendisine nezaketle kolaylık göstererek muamele yapılmalı, işleri süratle sonuçlandırılmalıdır.

Mükellefle vergi dairesi arasındaki ihtilaflar mükellefin ve idarenin zarara ve zaman kaybına uğramaması için kaza mercilerine intikal ettirilmeden mümkün olduğu kadar ilk idari kademelerde halledilmelidir.(Tarafımızdan çizilmiştir)

Vergi dairelerinin, mevcut vergi kanunlarına göre mükellefin haklarını, vazifelerini, imtiyazlarını devamlı olarak onlara duyurmaları temel görevlerindedir.

Vergi kanunlarının tam olarak tatbiki vergi kaçakçılığını cazip olmaktan çıkarır, mükellefi isteyerek vergi ödemeye sevkeder.

Vergi dairelerinin, mükellef beyanlarının doğruluk derecesini incelemeler, yoklama- lar vesair yollarla sistemli ve devamlı olarak tesbit etmesi esas görevlerindedir.

Halkın vergi idaresinin daima iyiye gittiğine inanması onların vergi kanunlarına ve vergi idaresine olan saygısını da artırır.

İcra yoluyla vergi tahsilatı, mükellefi kolaylıktan ziyade onun ödeme kabiliyetine göre ayarlanmalıdır.

Vergi idarelerinin, memurlarına itimat, saygı ve alaka havasını telkin etmeleri temel görevlerinden biridir. Böyle bir atmosferin yaratılması memurda fazilet ve mesuliyet hissini kuvvetlendirir.

En ufak memurlara kadar sorumluluk hissi verildiği zaman, insan kuvvetinden ve kabiliyetinden daha fazla faydalanılır.

Her memur, özellikle kendisinden ne görev beklenildiği, bu görevin sınırının ne olduğu, muhtemel değişikliklerle karşılaşıldığı zaman ne yapacağı hakkında bilgiye sahip olmalıdır. (Eğer yalnız bu şart bir teşkilatta uygulanırsa idari meselelerin çoğu halledilmiş olur.)

Bir teşkilatta en iyi kontrol, fertlerin kendi kendilerini kontrol etmeleri ile sağlanır.

Her kilit mevkideki memur, mümkün olduğu kadar teferruatlı idari işlere dalmamalı emrindeki memurların işlerini yapıp yapmadıklarını kontrole vakit ayırmalıdır.

Memurları, idarenin kararlarını daha istekli tatbiki teşvik etmek için ilgili şahısları o kararların alınmasına iştirak ettirmelidir.

- WHITE heyeti raporu aynen aktarılmıştır. Alıntılarımız burada bitmiştir.

4.2. VERGİ REFORM KOMİSYONU VE ALİ ALAYBEK RAPORU

(Bu raporun tamamı yeşil kitabın III.Cildinde yorumsuz olarak aynen sunulmuştur.) Cush ve White raporlarından sonra Ali Alaybek üstadın raporunu aynı sıraya koymak gerekliydi.

A) SİSTEM BAKIMINDAN TEŞKİLAT REFORMU:

1) Çift Teşkilatlı Yeni bir Nizamı Kurulması:

Maliye teşkilatı konusunda radikal ve rasyonel reform anlayışı, yukarıda açıklandığı üzere, gümrüklerin de dahil olacağı bir gelir teşkilatı vücuda getirmeyi, Gelirler dışında kalan servisleri de kendi bünyelerine uygun diğer bir teşkilatta toplayarak reorganize etmeği gerektirir.

Devlet gelirlerinin muhtevasını, bilindiği gibi, esas itibarıyla, vergiler teşkil eder.

Vergiler arasında vergi politikası, genel ve özel vergi hukuku ve vergi tatbikatı yönlerinden sıkı organik bağlantılar mevcuttur. Bu bağlantıları sadece iç gelirleri teşkil eden vergilerde değil gümrüklerde alınan vergilerde de açık olarak müşahade etmek mümkündür. Bunun belirli misali olarak Gümrük Vergisi ile birlikte alınan ve idaresi iç gelirlere mevdu bulunan Gider Vergileri gösterebilir.

Bizde 1963 yılında gümrükte alınan Gider Vergilerinin (sadece istihsal vergisi ve akaryakıttan alınan vergiler) gümrük vergisine nisbeti % 152'dir.

Görüldüğü gibi Devlet gelirleri arasındaki organik bağlantı, Maliye teşkilatının gümrüğü de kapsayan bir hüviyet ile nizamlanmasını gerektirir.

Burada şu noktayı da belirtelim ki, hiçbir memlekette ve hiç bir zaman, Gümrüğün Maliyenin dışında ayrı bir teşkilat tarafından idare edildiği vaki değildir. Şu halde bizde Maliye teşkilatı reorganize edilirken, Gelirler yönünden yapılacak ilk iş, iç gelirlere Gümrüğü iki büyük servis halinde Gelirler teşkilatı içinde yeniden kurmak olacaktır.

Bu yoldan gidildiği takdirde şimdiki Gümrük ve Tekel Bakanlığının görev yönünden fonksiyonu yeniden kurulacak Gelirler teşkilatına intikal edecektir.

İç gelirlerin ve gümrüklerin bu suretle bir elde toplanması esasen işi ağır olan ve geniş bir teşkilata dayanan vergi idaresinin Maliye teşkilatı içinde diğer servisler arasında yürütülmesini ve ön görülen reform hedeflerine ulaşılmasını güçleştirecektir.

Görülüyor ki, bu durumda yani gelirlerin gümrükleri de kapsayacak şekilde bir bütün olarak mütalaa edilmesi Maliye teşkilatının Bakanlık seviyesinde ikili bir kuruluşa gidilmesindeki zarureti bu yönden de ortaya koymaktadır.

Gümrük ve Tekel Bakanlığının diğer çalışma yönünü teşkil eden Mali tekellere gelince, bunlarında yeni teşkilat reformunda bünyelerine yegane uygun olan bağımsız İktisadi Devlet teşebbüsü haline getirilmeleri gerekecektir.

Türkiye'de Mali tekellerin fonksiyonları, esas itibarıyla, amme hizmeti kavramı dışında bulunan belirli sınıai ve ticari faaliyetlere (Tütünün sanayii, alkol sanayii, çay sanayii ve kahve ticareti gibi) inhisar eder. Bu sebepten bunların, bugünkü idari rejime göre, yaşatılmalarına devam olunması modern işletmecilik anlayışı

ile bağdaşamayacağı gibi bu alanda saklı bulunan muazzam mali imkanlar bakımından gereği kadar yeterli ve rasyonel bir idare şekli olarak da kabul edilemez.

Şu halde yeni teşkilatın kuruluşunda, bir yandan Gümrükler Gelirler teşkilatına bağlanırken öbür yandan da, az önce söylediğimiz gibi, iktisadi Devlet teşebbüsü halinde yeni baştan organize edilmesi gerekecektir.

2) Bakanlık Planında Gelirler Teşkilatının Kuruluşu:

Çift Bakanlık tezine gidildiği takdirde Maliye teşkilatı, bir Bakanlık (Gelirler veya Maliye Bakanlığı) öbürü de Maliyenin diğer servislerini içine alan diğer bir Bakanlık (Hazine veya bütçe ya da Bütçe ve İktisadi İşler Bakanlığı) şeklinde reorganize edilebilir.

Bu tarzda çift Bakanlık tezine dayanan ve etraflı çalışmaları gerektiren organizasyon sistemi üzerinde burada ayrıca durulmayacak, sadece bu yoldan gidildiği takdirde, esas itibariyle gelirlerle iştigal edecek Bakanlığın kuruluşu hakkındaki görüşlerimiz ana çizgileriyle belirtilecektir.

Gelirler iştigal edecek Bakanlığın kuruluşu bu yönden iç Gelirler ve Gümrük servisleri olmak üzere iki Genel Müdürlük teşkilatına göre nizamlanacaktır.

Bu iki Genel Müdürlüğün gerek merkez teşkilatı gerek dış teşkilatı bunların meşgul olacakları konulara, işlerin takip edeceği gelişme seyrine ve modern organizasyon tekniğine uygun olarak ve memleketimizde yapılmış olan bu alandaki tecrübelerle yabancı memleketlerin tatbikatı gözönünde tutularak organize edilecektir.

Bakanlığın merkez teşkilatı kurulurken vergi kategorilerine göre ayrılacak faal servisler dışında, (bunlara vergi ihtilaflı işleri de dahil olacaktır) genel mürakabe, idare, personel ve eğitim işleri, etüd ve araştırma, dokümantasyon ve yayın ile organizasyon ve koordinasyon işlerinin de birlikte düşünüleceği tabiidir.

Yeni bir fikir olarak, yukarıda zikredilen servislerin dışında, Gelirler Bakanlığı personelinin sosyal problemleriyle iştigal etmek üzere, (sağlık, meslek, iş zamanında yemek ve tatilleri değerlendirmek gibi) sosyal işler servisinin kurulmasının da ön görülmesi yerinde olacaktır.

Gelir dışı teşkilatı, esas itibariyle, başta Bölge Gelir Müdürlüğü olmak üzere, bunlara bağlı faal vergi dairelerinden kurulu olacak ve bu teşkilat vergi kategorilerine ayrılacağı gibi, ayrıca mahalli vergileri de (Belediye ve Özel İdare) içine alacak şekilde organize edilecektir.

Bölge teşkilatı kendi sahaları içinde, mürakabe, teftiş, beyanname kontrol servisleri ve istihbarat arşivini de içine alacak şekilde kurulacak ve vergi yargısının aslı birimini teşkil eden Vergi Mahkemeleri de bu bölgelerde tesis edilecektir.

Gümrüklere gelince, bunların teşkilatlandırılmasında kendi fonksiyonlarına uygun ve aynı anlayış içinde bir kuruluşu gidilecektir.

B) HAZIRLANMIŞ ÖN TASARININ ESASLARI:

1) Kuruluş:

Maliye Bakanlığında Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Genel Müdürlük temsilcilerinden kurulu bir heyet tarafından hazırlanan "Gelirler Genel Müdürlüğü görev ve kuruluşu hakkında hazırlanan ön tasarı" Maliye Bakanlığı çerçevesi içinde iç Gelirler İdaresini daha belirli ve kuvvetli bir teşkilat olarak organize etmeği, öbür yandan da Bölge teşkilatına gitmek suretiyle, ademi merkezîyet prensibine uygun bir kuruluş vücuda getirmeyi hedef tutmaktadır.

Şu varki, tasarının hazırlanması, daha önce izah ettiğimiz gibi Gümrüğün Gelirlerle birleşmesi ve bir bakıma bunun neticesi olarak çift teşkilat esaslarına dayanan radika] bir reform görüşünden hareket edilmediği cihetle tasarı Maliye Bakanlığı teşkilatının bir Tadil Tasarısı hüviyetini arz etmektedir.

Böyle olmakla beraber, tasarının Gelirler İdaresinde bir takım yenilikler ve ileri görüşleri getirdiği muhakkaktır.

İç Gelirler Teşkilatının yeniden kuruluşunu ön gören tasarının bu bakımdan getirdiği yenilikler şu esaslara göre gruplandırılmaktadır:

- Merkez teşkilatının yeniden kuruluşu.
- Dış Teşkilatın bölge esasına göre organize edilmesi.
- Gelir memurlarının yeni bir statüye bağlanması. (Tarafımızdan çizilmiştir.)

Aşağıdaki paragraflarda bu konular üzerinde ayrı ayrı durulacaktır.

2) Merkez Teşkilatı:

Tasarının Gelirler Genel Müdürlüğü merkez teşkilatı ile ilgili hükümleri birinci maddede toplanmıştır. Bu madde ile getirilen merkez teşkilatının kuruluşunu daha iyi kavrayabilmek için 2996 sayılı Maliye Teşkilat Kanununun 5655 sayılı kanunla değişik 10'uncu maddesinde yazılı bugünkü kuruluş hükümleriyle karşılaştırmak faydalı olacaktır.

Maliye Teşkilat Kanununun 10'uncu maddesinde toplu olarak gösterilen merkez teşkilatına ait görevleri şu kategorilere ayırmak mümkündür.

- 1- Devlet gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak,
- 2- Devlet gelirlerine ait kanunların tatbikatını idare etmek,
- 3- Devlet alacaklarının vaktinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak,
- 4- İller teşkilatının iş güdüsünü düzenlemek,
- 5- Gelirlere ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak,

6- Uygulamalarda anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine yapılacak sorulara cevap vermek ve bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılmaları için gerekli tedbirleri almak gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek,

7- Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilmeyerek zaman aşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine ilişkin işlemleri yapmak,

8- Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek,

9- Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistikleri toplamak,

10- Özel İdare ve Belediyeler vergi sisteminde Devlet Vergi sistemleriyle ahenk ve tenazurunu temin edecek tedbirleri almak.

Tasarının l'inci maddesi, merkez teşkilatını kurarken, bu teşkilatı Genel Müdürlük ve 8 daireye ayırmak suretiyle organize etmeyi ön görmüştür.

Gelirler teşkilatının görevleri Genel Müdürlük ve 8 daireye göre şu suretle ifade edilebilir.

Gelirler Genel Müdürlüğü

1- Gelir bütçesi hazırlamak,

2- Devlet gelirlerine ilişkin kanun tasarılarını hazırlamak,

3- Devlet gelirlerine ait kanunların tatbikatını idare etmek

4- Devlet gelirlerinin noksansız olarak tarh, tahakkuku ve tahsilini sağlamak amacıyla gereken tedbirleri münferiden ve zorunlu görülen hallerde diğer Bakanlık ve kuruluşları müştereken almak,

5- Devlet gelirleriyle ilgili her türlü işleri ifa etmek,

I- Gelir Bütçesi Dairesi

- Gelir Bütçesini hazırlamak,

- Devlet gelirlerinin gelişmesini sağlamak amacıyla gerekli tedbirleri almak,

- Kalkınma planı ile ilgili işleri yürütmek,

- Hesap ve istatistik bilgilerini toplamak,

- Genel ve katma bütçeli dairelerin Devlet gelirleriyle ilgili olarak alacakları kararları incelemek ve görüşlerini bildirmek.

II- Vasıtalı Vasıtasız Vergi Daireleri

1. Vergi Kanunlarının tatbikatını idare etmek,

2. Devlet alacaklarının vaktinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili konusunda gerekli tedbirleri almak,

3. Uygulamadaki tereddüt ve duraksamaların giderilmesini sağlamak,
4. Kanun ve tüzük tasarılarını hazırlamak,
5. Kanunların uygulanmasına ilişkin yorum ve tebliğlerde bulunmak,
6. Gümrüklerde alınan vergi ve resimlerin uygulanması koordine etmek,

III- Anlaşmalar ve Etüd Dairesi

1. Vergi anlaşmaları için gerekli çalışmaları yapmak,
2. Gelirlerle ilgili uluslararası toplantılara katılmak ve ilgili uluslararası kurumlarda Maliye Bakanlığını temsil etmek,
3. Gelirlere tesiri olan kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkında düşüncelerini bildirmek,
4. Yabancı vergi sistemleri üzerinde incelemeler yapmak ve gelişmeleri takip etmek.

IV- Mahalli İdare Gelirleri Dairesi

1. İdaresi Maliye Bakanlığı'na bırakılan Özel İdareler ve Belediyeler Gelir Kanunlarının tatbikatını idare etmek,
2. Uygulamalardaki tereddüt ve duraksamaların giderilmesini sağlamak,
3. İlgili kanun ve tüzük tasarılarını hazırlamak,
4. Bunların tatbikatına ait yorum ve tebliğlerde bulunmak,
5. Özel İdare ve Belediyeler Vergi sistemlerinin gelişmesini temin edecek tedbirler almak.

V - Vergi Usul ve Tahsilat Dairesi

- 1- Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması için gerekli tedbirleri almak,
- 2- Devlet alacaklarının kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak,
- 3- İlgili kanun ve tüzük tasarılarını hazırlamak,
- 4- Uygulamalarda doğan tereddüt ve duraksamaları halletmek,
- 5- Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilmeyerek zaman aşımına uğrayan hazine alacaklarının silinmesine ilişkin işlemleri yapmak.

VI- Kontrol Dairesi

- 1- Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı kuruluşların mürakebe ve teftiş programlarını hazırlamak ve uygulamak,
- 2- Vergi dairelerinin çalışmalarını Merkezden kontrol etmek,

3- Kontrol suretiyle görülen aksaklıkların bertaraf edilmesi için alınacak tedbirleri tesbit etmek,

4- Personel hakkında iş ve şahsi niteliklerine göre tekliflerde bulunmak.

VII- Personel ve Eğitim Dairesi

1. Personelle ilgili her türlü işlemleri ifa etmek,
2. Personelin bilgi ve iş sahipleriyle olan ilişkileri yönünden eğitimini sağlayacak tedbir almak,
3. Eğitim merkezleri kurmak,
4. Teşkilatın organizasyon ve metod işleriyle meşgul olmak,
5. Teşkilatın gider bütçesini hazırlamak,
6. Bina levazım, ayniyat, evrak, arşiv ve yayın işlerini yürütmek.

VIII - Teşkilatla ilgili Genel Mahiyetteki Diğer Hükümler

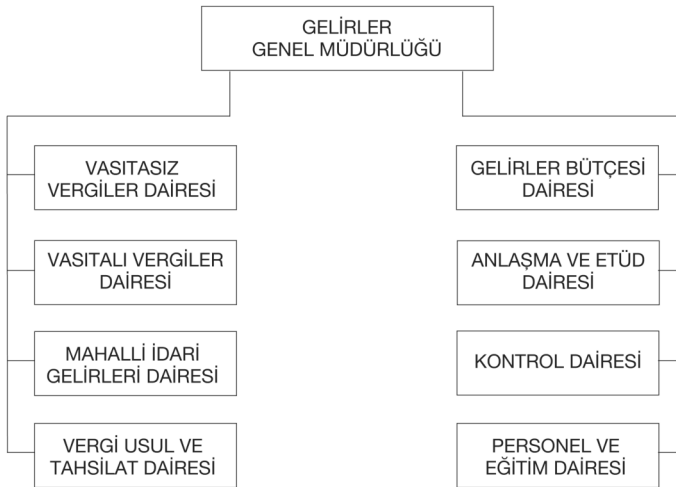
1- Gelirler Genel Müdürlüğü görevlerini bu Müdürlük kadrosuna dahil daireler vasıtasıyla yürütür.

2- Her dairenin başında bir Genel Müdürlük yardımcısı bulunur. Lüzumlu hallerde bir dairenin işleri iki Genel Müdür yardımcısı bulunur. Lüzumlu hallerde bir dairenin işleri iki Genel Müdür yardımcısı tarafından yürütülebilir.

3- Gelirler Genel Müdürlüğü lüzumlu gördüğü diğer işlerle ilgili daireyi görevlendirilebilir.

4- Maliye Bakanlığı Vergi uygulamaları ile ilgili olarak kanunlarla kendisine verilmiş olan yetkileri Bölge Müdürlüklerine ve Vergi Dairesi Müdürlüklerine devredebilir.

Ön tasarıya göre açıklanan Merkez Teşkilatı şematik olarak şöyle gösterilebilir.



Yukarıda açıklamalardan anlaşılacağı üzere, tasarının mevcut rejimine göre gösterdiği farklılık ve getirdiği yenilikler ana çizgileriyle şöyle özetlemek mümkündür:

A) Tasarıda merkez teşkilatı, şimdiki rejimde mevcut olmayan daire taksimatı esasına göre kurulmuştur.

B) Milli vergi sistemi ile irtibatlı başlıca mahalli vergilerin tesis ve uygulanması görevi esas itibarıyla Gelirler Teşkilatının uhdesi dışında kalmış olmakla beraber, bu vergilerle olan alaka şimdiki duruma nazaran daha ziyade kuvvetlendirilmiş ve ileri bir adım olarak Mahalli İdare Gelirleriyle ilişkin kanun ve tüzük tasarılarının hazırlanması görevi Merkez Gelirler Teşkilatının "Mahalli İdareler Gelir Dairesi"ne verilmiştir.

C) Gümrük İdaresi, bugünkü gibi, tasarı ile getirilen Merkez Gelir teşkilatının dışında kalmakla beraber, Gümrüklerde alınan vergi ve resimleri uygulanmasını koordine etmek ödevi de Merkez teşkilatının "Vasıtalar Vergiler Dairesi" ne tevdi olunmuştur.

D) Personelin eğitim işleriyle meşgul olmak ve eğitim merkezleri kurmak gibi görevler de yeni baştan ele alınarak ihdas olunan "Personel ve Eğitim Dairesine" tevdi olunmuştur.

E) Bugün Merkez Teşkilatı tarafından yapılan veya yapılması mümkün bulunan bir takım işler tasarıda sayılmak suretiyle ifadelendirilmiş ve bunlar daireler arasında bölüşülmüştür.

Bu cümleden olmak üzere,

. Devlet gelirlerinin toplanmasına (cibayetine) ilişkin tedbirleri münferiden almak durumunda olan Merkez teşkilatının zorunlu görülen hallerde diğer Bakanlık ve kuruluşlarda bu tedbirleri müştereken almak imkanı,

. Vergi anlaşmaları üzerinde çalışmak, Milletlerarası toplantılara katılmak, Maliye Bakanlığını temsil etmek ve yabancı sistem ve mevzuatı takip etmek,

. Kalkınma planı ile ilgili işleri yürütmek,

. Mürakabe ve kontrol programlarını yapmak, merkezi kontrolleri icra etmek ve personel hakkında tekliflerde bulunmak.

3) Dış Teşkilat:

Tasarının Gelirler Genel Müdürlüğü Dış Teşkilatı ile ilgili hükümlere 2-7'nci maddelerinde toplanmıştır.

Bu maddelerde getirilen Dış Teşkilat (Taşra Teşkilatı) kuruluş ve görevleriyle bugün yürürlükte bulunan kuruluş hükümlerini karşılaştırmak yerinde olacaktır.

Bilindiği gibi, halen dış teşkilat, iller planında Defterdarlıklara, ilçe planında da Mal Müdürlüklerine bağlıdır.

Defterdarlıklarda Gelirlerle ilgili hizmetler Maliyenin diğer servisleri meyanında (Saymanlık, Muhakemat ve Milli Emlak Müdürlükleri gibi) Gelir Müdürlüğüne bağlanmıştır.

Ayrıca illerde ve lüzum görülen ilçelerde Defterdarlığa bağlı olarak Vergi Daireleri ihdas edilmiştir.

Defterdarın emrine, ayrıca gelirlerle ilgili hizmetlerde çalışmak üzere kontrol memurları verilmiştir.

Tasarıya göre ise, dış teşkilatın kuruluşu, Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Bölge Müdürlükleri ve Vergi Daireleri ve Vergi Şefliklerinden teşekkül etmiştir.

Gelirler Bölge Müdürlükleri 3 Şube Müdürlüğüne ayrılmıştır.

- 1- Vergiler Şubesi, (1)
- 2- Bütçe ve Personel Şubesi,
- 3- İhtilafı İşler Şubesi.

Gelirler Bölge Müdürleri Vergi Dairelerin ve Vergi Şefliklerinin çalışmalarını tanzim ve kontrol etmek, vergi tatbikatını takip etmek ve vergi ihtilaflarına bakmakla görevli kılınmış ve bu husus etraflı bir surette tasarı maddesinde ifade edilmiştir. Gelirlerin dış teşkilat bakımından aktif servislerini teşkil eden teşekküller Vergi Daireleriyle Vergi Şeflikleridir.

Vergi Daireleri doğrudan doğruya Vergiler Bölge Müdürlüğüne bağlıdır.(Taraflımızdan çizilmiştir.)

Vergi Şeflikleri, Maliye Bakanlığınca belli edilen yerlerde, vergi dairelerine bağlı olarak ihdas edilmektedir.

Vergi Daireleri, şimdi olduğu gibi, vergi tatbikatı ile iştigal edecektir. Bu husus tasarıda etraflı bir şekilde ifade edilmiştir.

Vergi Şeflikleri de kendi ölçülerinde kendilerine bırakılan vergilerin tatbikatı ile uğraşan daireler küçük üniteleri olarak düşünülmüştür.

Vergi Daireleri planında yapılmış olan bir yenilik de, bu çerçeve içerisinde, Kontrol Memurları kadrosu ihdas edilmiş olmasıdır.

Bu kontrol memurları, vergi incemeleri yapmak ve intikal ettirilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca tasarının 5'inci maddesinde, Maliye Bakanlığınca lüzum görülen yerlerde Vergi İcra Dairelerinin kurulacağından bahsedilmektedir.

Yukarıda beri verilen izahattan anlaşılacağı üzere, tasarının getirdiği en önemli yeniliklerden birisi, Dış teşkilatın doğrudan doğruya Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Bölge Müdürlükleri esasına göre organize edilmiş olmasıdır. Böylelikle halen mevcut olan Gelirler servisi Dış teşkilat bakımından Defterdarlık teşkilatından ayrılmaktadır.(Taraflımızdan çizilmiştir)(Bu madde günümüzde uygulanmaktadır.)

Bu reform yapılmakla beraber, yine Defterdarlıklar mevcut olacak ancak bunlar Gelirler dışında kalan servislerin işleriyle meşgul olacaklardır. Şu varki, bu prensip tam olarak uygulanamayacak yalnız Bölge Müdürlükleri ihdas edilecek yerler için cari olacaktır. Bunun dışında yani Bölge Gelirler Müdürlüğü teşkilatı kurulmayan yerlerde ise, gelir hizmetlerinin ifası bugünkü gibi Defterdarlara bağlı kuruluşlar tarafından ifa olunacaktır.

4) Gelirler Memurlarının Statüsü:

Ön tasarının iki maddesinde Gelirler teşkilatının memurlara ait hükümleri yer almıştır. Yürürlükteki kanunun Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatına ait memurların kadroları, maaş dereceleri, tayin suret ve şekilleri ile ilgili hükümleri değiştirilmiş ve yeni tasarının yukarıda zikredilen iki maddesinde bu değişikliğe yer verilmiştir.

Tasarıda, tayin usulüne ait önemli bir prensip değişikliği yoktur. Yalnız yeni kuruluşun bir icabı olarak bugün Defterdarlar veya Mal Müdürlerine ait bulunan yetkiler Bölge Gelir Müdürlüğüyle Vergi Dairesi Müdürlerine intikal ettirilmiştir. (Taraflımızdan çizilmiştir)

Memurların şahsi durumlarıyla ilgili olarak bazı kademeler için yüksek öğrenim müesseselerinden mezun olma şartı konulmuştur. Yine statü ile ilgili olarak Gelirler Genel Müdürlüğüne teşkilattaki memurların memuriyet ünvanı ve işgal kadrolara bakmadan kuruluş içinde dilediği yerde kullanma yetkisi verilmiştir.

Memur statü ile ilgili olarak asıl önemli değişikliği, Gelirler teşkilatında, geniş ölçüde, ihtisas kadrolarının ihdas edilmesi, bu kadrolara atanmaları, işgal ettikleri yere göre bir ihtisas tazminatı verilmesi, ihtisas kadrosu dışında kalanlara da bir sorumluluk tazminatının ödenmesi teşkil eder.

Yine personel rejimi ile ilgili olarak, dört üst dereceye kadar maaş verebilme imkanı da tasarıda yer almıştır.

Bugünkü teşkilatın vücuda getirdiği 1 sayılı kadro cetveli yeniden ihdas olunan 2 sayılı kadro cetveline tahvil olunmuş ve 1 sayılı cetveli işgal edenlerin 2 sayılı kadrolara Maliye Bakanlığınca belli edilecek esaslar dairesinde, atanacakları da ayrıca hükme bağlanmıştır.

C) ÖN TASARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ

1) Tedvin Tekniği Bakımından:

Tasarıda gelirlerin merkez teşkilatına ait hükümleri bir maddede toplanmış Dış teşkilata ait olanlar ise, çeşitli maddelerde bugünkü teşkilat hükümleriyle iç içe olmak üzere, yer almıştır.

Tasarının merkez teşkilatına ait olup, yürürlükteki Teşkilat Kanununun 10' uncu maddesini değiştirici birinci maddesi 2,5 sahife uzunluğundadır.

Maliye Teşkilat Kanunu esasen evvelce türlü tadillere uğramış ve böylece değiştirilen hükümler ve yapılan ilavelerle ilk şeklini ve bütünlüğünü kaybetmiştir.

Yeni tasarı ile aynı kanunun bünyesinde ve kadrosu içinde daha da derin değişiklikler yapılması kanunun yapısını ve ahengini büsbütün bozacağı gibi ön görülen reformun tedvin tekniği bakımından derli toplu ve vüzuyla ortaya çıkmasına da engel olacaktır.

Yapılacak teşkilat reformu tasarıda ön görülen ölçüde kalsa bile, bu reforma ait hükümlerin ayrı ve müstakil bir kanun metni halinde hazırlanarak tedvin edilmesinin daha uygun olacağını mütelaa etmekteyiz.

Şunu da göz önünde tutmak lazım gelir ki, Gelirler Teşkilatının müstakil bir kanun olarak tedvin edilmesi ile aynı zamanda genel olarak teşkilatta yapılacak bünyevi değişikliklere de kolaylıkla intibak edecektir.

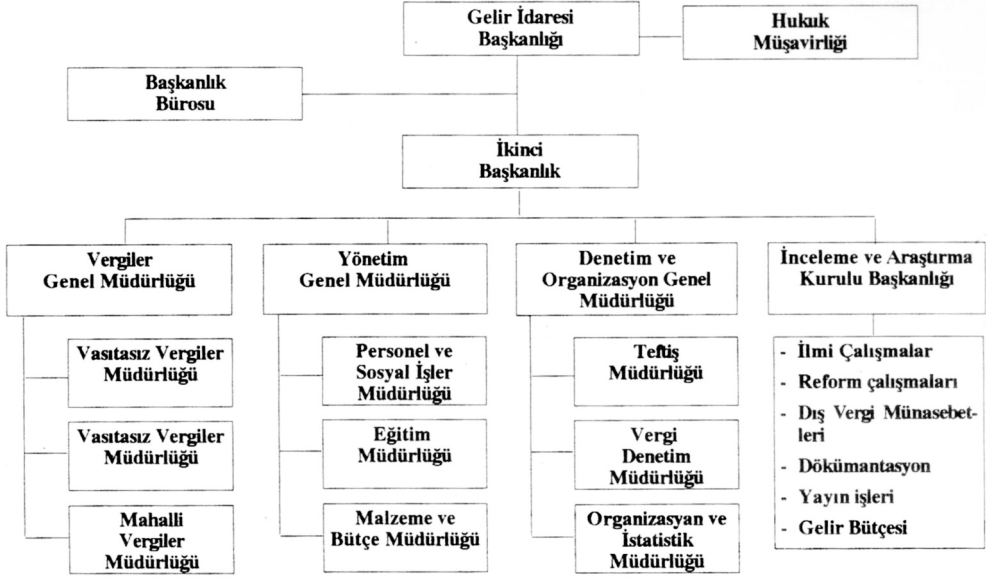
Yine tedvin tekniği bakımından üzerinde durulacak hususlardan birisi de kanun maddelerinde ifade edilmek istenilen çeşitli hususların veya kavramların ve maksatların fazlasıyla teferruatlı olarak ve kısmen de insicamsız bir tarzda bir araya getirilmiş olmalarıdır. Misal olarak Merkez teşkilatı ile 10'uncu maddeyi zikredebiliriz. Bu madde hem bir yönden organizasyonu ifade ederken bir yönden de görevleri kapsamına almakta ayrıca bu görevleri kapsamına almakta ayrıca bu görevleri ifa edilemeyeceği zehabını doğurmakta, diğer taraftan da bu görevler çeşitli fıkralarda merkez teşkilatının bölünüşü içinde de tekrarlanmaktadır.

Bu tedvin şekli bağımsız bir kanun yerine eski Teşkilat Kanunu içinde köklü bir reformu tazammun eden değişikliğe ait hükümlerin eski kanunun metninin içinde sıkıştırılmış olmasından ileri gelmektedir.(Tarafımızdan çizilmiştir.)

2) Gelirler İdaresinin Kuruluşu:

Tasarıda daha evvel izah ettiğimiz üzere, Gelirler Merkez Teşkilatı bir Genel Müdürlük ile 8 daireden kurulmuştur.

Bizce ister tasarı ölçüsünde kalınsın, ister prensip itibariyle teklif ettiğimiz radikal ve şumullü reforma gidilsin, iç Gelirler Merkez teşkilatının şu şekilde kurulmasını daha uygun mütalaa etmekteyiz.



Görülüyorki, teklif ettiğimiz organizasyon şekline göre, tasarıdan bazı esaslarda ayrılmış bulunmaktayız,

Teklifimize göre Gelirler teşkilatının, Gelirler İdaresi Başkanlığı şeklinde kurulması düşünülmektedir. (Günümüzde uygulanan model)

İdarenin başında bir Başkan ile bir ikinci Başkan bulunur.

Başkanlığı Bakanlık Makamıyla, Bakanlığın diğer daireleri ve diğer servisleri ile olan temas ve ilişkilerinde ve Başkanlığın kişiler ile olan münasebetlerinde sekreterlik görevini yapan özel bir bürosu vardır.

Gelirler İdaresi Başkanlığının ve Merkez teşkilatına giren servislerin fonksiyonlarını kısaca açıklamaya çalışalım:

Gelir İdaresi Başkanlığı:

Raporumuzun önceki kısımlarında açıkladığımız üzere Gelirler teşkilatının yaptığı hizmetin önemi, kuruluşunun genişliği ve halkla olan devamlı ve sıkı münasebetleri gözönünde tutularak bu teşkilatın ayrı bir idare hüviyetinde ve Başkanlık seviyesinde kurulması uygun mütalaa edilmiştir.

Başkanlığın görevi:

- Vergi politikasına ilişkin meseleler ile uğraşmak
- Vergi hukukunun geliştirilmesi yolunda çalışmalar yapmak,
- Vergi tatbikatını takip etmek, denetleme ve geliştirmek,

- Gelirler teşkilatını sevk ve idare etmek,
- İç gelirler ile ilgili diğer kamu kaynakları ile meşgul olmaktır.

Başkanlığın fonksiyonları bu suretle üst kavramlar olarak tesbit edildikten sonra Gelirler İdaresi Merkez servislerinin görevlerini de yine detaylara ineksizin genel olarak formüle etmeğe çalışalım.

Vergiler Genel Müdürlüğü

Vergiler Genel Müdürlüğü bir Genel Müdür ile üç Genel Müdür yardımcısı tarafından idare olunan üç Merkez Müdürlüğünden tereküp eder.

Merkez Müdürlükleri, Vasıtasız, Vasıtalı ve Mahalli Vergiler Müdürlükleri adlarını alacaktır. Damga Vergisi ve Harçlar Vasıtalı Vergiler Müdürlüğü tarafından idare olunacaktır.

Parafiskal mükellifiyetler ile Vasıtasız Vergiler Müdürlüğü görevlendirilir. Diğer iç gelirler ile ilgili kamu kaynakları mahiyetlerine göre Müdürlükler arasında dağıtılır. Bu arada çeşitli kanun ve kararnamelere dayanılarak yönetilen fonları bekleyen gelirler ile de Vasıtalı Vergiler Müdürlüğü meşgul olur.

Vergiler Genel Müdürlüğünün fonksiyonlarını şu kategorilerde toplamak mümkündür:

- Vergi tatbikatını sevk ve idare etmek,
- Mevzuat üzerinde tatbikat yönünden gereken çalışmaları yapmak ve tadil ve İslah tekliflerinde bulunmak,
- İhtilafı vergi işlerini takip etmek.

Denetim ve Organizasyon Genel Müdürlüğü:

Denetim ve Organizasyon Genel Müdürlüğü, bir Genel Müdür ile üç Genel Müdür yardımcısı tarafından idare olunan üç merkez Müdürlüğünden tereküp eder.

Merkez Müdürlükleri, Vergi Denetim Müdürlüğü, Teftiş Müdürlüğü, Organizasyon ve İstatistik Müdürlüğü adlarını alacaktır.

Genel Müdürlüğün fonksiyonları şu kategorilerde toplanabilir:

- Başkanlık adına Dış teşkilatın idare teftiş ve tahkik işlerini planlamak ve takip etmek,
- Vergi Denetim ile ilgili meseleler üzerinde çalışmalar yapmak, vergi denetimini planlamak ve takip etmek,
- Dış teşkilatın çalışma metodlarını geliştirecek ve çalışma verimini arttıracak organizasyon meseleleri ile meşgul olmak, vergi istatistik sistemini kurmak ve geliştirmek, istatistik bilgilerini toplamak ve değerlendirmek.

Yönetim İşleri Genel Müdürlüğü:

Yönetim İşleri Genel Müdürlüğü, bir Genel Müdür ile üç Genel Müdür yardımcısı tarafından idare olunan üç Merkez Müdürlüğünden terekküp eder.

Merkez Müdürlükleri, Personel ve sosyal işler, eğitim, bütçe ve malzeme Müdürlüğü adlarını alacaktır.

Bu Genel Müdürlüğün fonksiyonları da şu kategorilerde toplanabilir:

- Gelirler İdaresinin personel işlemleriyle uğraşmak,
- Personel sosyal hizmetlerini düzenlemek ve gerçekleştirmek,
- Personelin yetiştirilmesi ve eğitimi meseleleri ile meşgul olmak (Maliye mektebi, meslek ve ihtisas kursları, sınav ve staj işleri gibi servis öncesi ve servis içi eğitim),
- Memlekette vergi ahlakını ve vergi şuurunun gelişmesini sağlamak maksadıyla mükelleflerin yetiştirilmesine matuf tedbirler almak,
- Gelirler teşkilatının malzeme işlerini yürütmek,
- Gelirler teşkilatının gider bütçesini hazırlamak.

İnceleme ve Araştırma Kurulu bir Başkan ile yeteri kadar uzman ve Raportörden terekküp eder.

Kurulun fonksiyonlarını şu suretle özetleyebiliriz:

- Vergi ve benzeri konuları üzerinde ilmi ve mukayeseli incelemeler ve araştırmalar yapmak ve kanun tasarıları hazırlamak,
- Bakanlık mensupları ile ilmi ve ihtisas adamlarından ve ilgili teşekküller temsilcilerinden kurulacak reform komisyonları ile iş birliği yapmak,
- Yabancı memleketler ile yapılacak vergi anlaşmalarına ait hazırlık çalışmaları yapmak ve Milletlerarası vergi çalışmalarına katılmak,
- Gelir bütçesi ve gerekçesi hazırlamak, istatistik, dokümantasyon ve yayın işlerini idare etmek.

Bakanlık Hukuk Müşavirliği:

Gelirler Hukuk Müşavirliği, bir Hukuk Müşaviri ile yeteri kadar Avukata terekküp eder.

Hukuk Müşavirliğinin görevi, ihtilafli işlerde idareyi temsil etmek, genel hukuki meseleler hakkında mütalaa vermektir.

Genel Müdürlüklere bağlı Merkez Müdürlüklerinin iç kuruluşları ihtiyaca göre kısım, şube ve servis bölümü esasına göre tertiplenir.

İnceleme ve Araştırma Kuruluna gelince, bunun iç teşkilatı kendi özelliği ve çalışma konuları gözönünde tutulmak suretiyle düzenlenir.

Gelirler İdaresinin merkez servisleri arasındaki Koordinasyon İdare Başkan veya İkinci Başkanın yönetiminde Genel Müdürler ile Araştırma ve İnceleme Kurulu Başkanından bileşik Gelirler Korordinasyon Kurulu tarafından belli zamanlarda toplantılar yapılmak suretiyle sağlanır.

Yukarıda açıklanan şekilde inceleme ve araştırma, denetim ve organizasyon, yönetim hizmetlerinin Vergiler Müdürlüğü yanı sıra aynı Merkezi teşkilat içinde ayrı servisler halinde ve fakat organik bir bütün teşkil edecek tarzda nizamlanması yapılacak reformu temel hedeflerinden biri olarak mütalaa etmekteyiz.

Her ne kadar bahis konusu hizmetlerin şimdiki teşkilat içinden çıkarılarak Gelirler İdaresi içinde yeni hüviyetleri ile kurulması, başlangıçta bazı güçlükler doğurabilirse de bunu, yapılacak reformun tabii bir icabı olarak kabul etmek gerekir.

3) Dış Teşkilatın Kuruluşu:

Daha evvel izah edildiği üzere, Merkez Dışı Teşkilat sistem itibariyle, Bölge Müdürlükleriyle bunlara bağlı faal servisler olan Vergi Daireleri nizamına göre kurulmuştur. Bu kuruluş tarzının ileri ve rasyonel bir organizasyon anlayış ve disiplinine uygun olduğu şüphesizdir.

Şu varki, tasarıda Bölge sistemine dayanan dış teşkilat nizamı tam olarak ortaya çıkmamakta, şüphesiz pratik mülahazalarla, Bölge Müdürlüklerinin yanında Defterdarlıklar da bugünkü durumlarıyla muhafaza edilmektedir. Halbuki, vücuda getirilmesi düşünülen yeni organizasyonun ve bununla ilgili reformun mantığı ve bütünlüğü bakımından Gelirler Dış teşkilatının yalnız bir prensibe ve sisteme göre, yani Bölge Müdürlüğü - Vergi Dairesi münasebetine göre, kurulması icab eder. (Günümüzde uygulanan model)

Şüphesiz yeni Gelirler dış teşkilatının, düşünülen tarzda ve genişlikte, yeniden kurulması ve gereği gibi işleyebilmesi, ciddi organizasyon çalışmaları içinde geçecek uzunca bir intikal devresine ihtiyaç gösterecektir.

Bu realite karşısında davanın sistem bütünlüğü içinde müspet çözüm şekli, bahis konusu Bölge Teşkilatının ilkin hazırlık çalışması niteliğinde olmak üzere bir pilot bölgede uygulanması ve kısa bir zamanda da vergi tatbikatı bakımından önemli bölgelere ve nihayet bütün memlekete teşmil edilmesi gerekir.

Tatbikatın bu seyir içinde gelişebilmesi için, geçecek intikal devresinde, henüz Bölge teşkilatı kurulmamış yerlerde ancak muvakkat bir rejim olarak, Defterdarlıkların muhafazası uygun olur.

Diğer taraftan gelirlerin dış teşkilatında strüktürel bir reform yapılırken, Maliyenin halen Defterdarlık ve Mal müdürlüğü kadrolarında toplanmış bulunan diğer hizmetleri (Muhasebe, Vezne Millî Emlak gibi) üzerinde de yeni reform görüşü

açısından durulması ve bu servislerin de, zamanımızın şartlarına göre, organize edilmesi suretiyle modernleştirilmesi icap edecektir.

Bu münasebetle, özellikle üzerinde durulması gereken, iki meseleyi burada belirtmekle yetinelim.

- Vergi tarh ve tahsilini ile red ve terkin işlemlerinin, umumi muhasebe ve memur sorumluluğu bakımından, modern vergi tatbikatı anlayış ve disiplinine uygun daha vazih ve basit bir rejime bağlanması,

- Devlet' ödemelerinin Devlet Bankaları (Merkez ve Ziraat Bankasıyla) vasıtasıyla yapılmasının, usul ve imkanının tecrübe edilerek, sağlanması,

Gelirler teşkilatının reformu münasebetiyle yukarıdaki meseleler de ele alınıp müsbet bir çözüm yoluna bağlanırsa bahis konusu reform hiç değilse bu yönü ile daha insicamlı, köklü ve manalı bir hareket olarak ortaya çıkmış olur.

Gelirler Genel Müdürlüğünün dış teşkilatına gelince, bu teşkilat Gelirler Bölge Müdürlüğü - Vergi Dairesi esas ve münasebetlerine dayanılarak kurulacaktır.

(Not:Günümüzde kurulmuştur.)

Gelirler Bölge Müdürlüğü:

Türkiye idari taksimat dışında, vergi tatbikatı yönünden bir bütün teşkil edecek surette, belli gelir bölgesine ayrılacaktır.

Gelir Bölgeleri, ekonomik ve mali münasebetler ve şartlara göre kurulacaktır.

Bilindiği gibi halen idari taksimatın içine sıkıştırılmış olan Maliye teşkilatının kuruluşunda iktisadi, mali ve teknik mülahazalar hakim olmamış, mali teşkilatın bağlı bulunduğu idari teşkilat, daha ziyade politik, coğrafi, tarihi hatta askeri sebepler ve tesirler altında kurulmuştur.

Yapılacak yeni teşkilatın sağlam ve müstekar bir temel üzerine oturtulabilmesi için, bölgeleri, ilmi ve objektif esaslar dairesinde büyük bir dikkat ile tayin etmek gerekecektir. Bu itibarla Bölgelerin tasarıda olduğu gibi sayılarının önceden sınırlandırılması yerinde görülmemektedir.

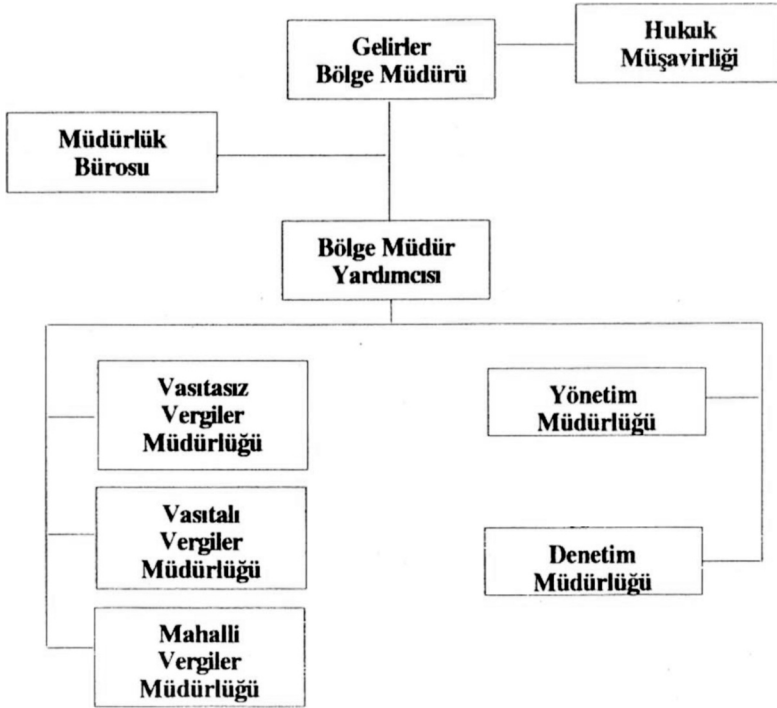
Gelir bölgelerinin tesbitinde, ilim adamlarıyla, Maliyeci, iktisatçı, istatistikçi ve idarecilerden kurulu bir heyetin teşkil olunarak mütalaasının alınması yerinde olacaktır.

Gelirler Bölge Müdürlüğünün Görevleri:

Gelirler Bölge Müdürlüğü doğrudan doğruya Gelirler İdaresi Başkanlığına bağlıdır.(Not: Günümüzde uygulanıyor.)

Gelirler Bölge Müdürlüğünün fonksiyonlarını genel olarak şu suretle formüle etmek mümkündür:

- Bölge teşkilatının vergi tatbikatı vergi denetimi ve çalışması ile ilgili işlerine nezaret, ve bunları takip etmek ve koordine etmek,
 - Gelirler Bölge Müfettişleri vasıtasıyla bölgeye dahil teşkilatın idari teftiş ve tahkik işlerini yapmak
 - Vergi tecil ve terkin işleri ile meşgul olmak,
 - Bölgeye dahil teşkilatın personel, eğitim sosyal hizmetler, bütçe ve malzeme işleri ile uğraşmak,
 - Bölgenin, vergi tatbikatı ile ilgili istatistiklerini çıkarmak bölgenin istatistikleri ile iş ve çalışma durumunu muntazam faaliyet raporlarıyla Gelirler İdaresi Başkanlığına bildirmek,
 - İhtilafı vergi işlerini takip, vergi dairelerini bu işlerde temsil etmek,
- Gelirler Bölge Müdürlüğü ifa edeceği görevleri bakımından, Gelirler İdaresi Teşkilatına mütenazır ve şematik olarak şu suretle kurulacaktır.



Gelirler Bölge Müdürlüğünün görevleri, yukarıdaki şemada gösterilen, ilgili Müdürlükler tarafından yürütülür.

İhtilafı vergi işleri de her Müdürlüğün ilgili bulunduğu vergiler kadrosu içinde bu Müdürlükler tarafından takip olunacaktır. Ayrıca, mücerred olarak, ihtilafı iş-

lerle meşgul olmak üzere ayrı bir Müdürlüğün ihdası, organizasyon tekniği bakımından, uygun olamayacağı sonucuna varılmıştır.

Denetim Müdürlüğüne gelince, bu Müdürlükte çalışacak personelin yeni Gelirler Bölge Müfettişleri ile vergi denetmenlerinin görevleri devamlı olarak, bu teşkilata bağlı vergi dairelerinin işlemlerini, Bölge Baş Müdürlüğü adına, idari teftiş ve mürakabesini, devamlı ve sistematik bir tarzda, yapmak ve bölgenin vergi denetim işlerini sevk ve idare etmek olacaktır. Bu servis aynı zamanda bölgenin istatistik hizmetlerini de yapacaktır.

Bölgenin Yönetim Müdürlüğü Merkez yönetim işleri Genel Müdürlüğü teşkilatına mütenazır olarak bölge planında bu servisin meşgul olacağı hizmetleri ifa edecektir. (Personel ve sosyal işler, eğitim ilah...gibi)

Gelirler Bölge Müdürlüğünün bulunduğu yerlerde dava safhasına intikal eden vergi ihtilafları ile meşgul olmak üzere vergi yargı mercii (Vergi Mahkemesi veya İtiraz Komisyonu) veya mercileri ihdas olunacaktır.

Vergi Daireleri:

Vergi Dairesi, bilfiil vergi tatbikatı ile uğraşan teşkilat birimidir.

Vergi Daireleri doğrudan doğruya Bölge Gelir Müdürlüklerine bağlı bulunurlar, bunların nerelerde kurulacakları Maliye Bakanlığınca tesbit edilir.

Vergi Daireleri yapacakları görevleri bakımından şematik olarak şu suretle kurulurlar.

Vergi Dairelerinin vergileme işlemleri şu kategorilere ayrılır:

- Yoklama işleri
- Tarh ve tahakku işleri
- Hesap (Muhasebe) ve tahsil işleri

Vergi denetimi faaliyetine beyanname incelemeleri ve vergi güvenliği ile ilgili diğer işler girer.

İhtilaflı vergi işleri re'sen ve ikmalden vergi tarhından başlayarak bu vergilerin ve vergi cezalarının genel hukuku esaslarına göre vergi dairesi planında takip edilmesi ile ilgili işleri kapsar.

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere Vergi Dairesi Müdürüne bağlı olarak bir Vergi Komisyonu kurulacaktır.

Vergi Komisyonu şimdiki Re'sen Takdir Komisyonlarının yaptığı işler ile vergileme ile ilgili diğer değerlendirme işleri ve Uzlaşma Komisyonlarının yaptıkları işler ile meşgul olacaktır.

Vergi Dairesi Müdürü Vergi Komisyonunun Başkanıdır. Vergi Komisyonunun kuruluşu ve çalışması yaptığı işin mahiyetine göre genel vergi hukukumuzdaki

hükümleri dairesinde olacaktır. (Yorumumuz: Tahsilatı hızlandıran Batı modelidir.)

Lüzum görülen hallerde düzeltme işlemleri ve taksit ve tecil işlemleri hakkında Vergi Komisyonunun mütalası alınarak karara varılır.(Tarafımızdan çizilmiştir.)

Vergi Dairelerinin iç organizasyonu ve çalışma metodları yukarıda ana çizgileriyle belirtilen fonksiyonlarına göre düzenlenir.

Lüzum görülen yerlerde münhasıran belli vergilerin tatbikatiyle meşgul olmak üzere özel Vergi Daireleri kurulur. (Veraset Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gider Vergileri, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi gibi).

Özel Vergi Dairesi bir Bölge Müdürlüğüne bağlı olmakla beraber bu vergi dairesinde çalışma sahası, diğer vergi dairelerinin veya Bölge Müdürlüklerinin çalışma sahaslarını da çerçevesi içine alabilir.

Lüzum görülen hallerde ve yerlerde Bölge Müdürlüğü tarafından mükellefler ile temas sağlamak vergi işlemlerini kolaylaştırmak maksadıyla Vergi Dairelerine bağlı olarak bunların çalışma alanları içinde (Vergi Büroları) kurulabilir.

Vergi Daireleri, faaliyet neticeleri raporlar ile muntazaman Bölge Müdürüne bildirecekleri gibi tutacakları vergi istatistiklerini de usulüne uygun olarak gönderecektir.

4) Vergi Denetimi:

Yapılacak Gelirler Teşkilatı Reformunun getireceği en büyük yeniliklerden birisi, genel olarak, Vergi Daireleri fonksiyonu içinde organize edilmesi olacaktır.

Şu varki, bizde Kazanç Vergisinden sonra Gelir Vergisinin tatbikatına geçilmesiyle vergi mürakabesi, beyanname incelemesi yönünden, esas itibarıyla doğrudan doğruya Maliye Bakanlığına bağlı yüksek kademe bir organ olan Hesap Uzmanları Kurulu uhdesine verilmiştir.

Bu murakabe halen yüksek seviyesinde Hesap Uzmanları tarafından ifa olunmakta isede mükellef adedinin durmadan artışı ve işletmelerin önem dereceleri gözönünde tutularak mürakabenin mahalli bir hizmet şeklinde düzenlemesi ve planlanması bir zaruret olarak otaya çıkmaktadır.

Nitekim daha önceden kendini hissettiren bu ihtiyacı karşılamak maksadıyla özellikle memurların formasyon ve çalışma metodları bakımından, pek düzenli olduğu iddia edilemeyecek bir tarzda Defterdarlıklara bağlı Vergi Kontrol Memurları çalıştırılması yoluna gidilmiştir.

Bilhassa büyük mükellef kitlelerini kapsayan işletme hesabı esasına göre defter tutanlar, serbest meslek erbabı, menkul ve gayri menkul sermaye iradı sahipleri ve nihayet orta ve küçük tarım işletmeleri, genişliğine ve sistematik bir tarzda,

vergi güvenliğini sağlayacak bir surette, vergi daireleri içinde, denetim servislerinde çalışacak ve bu hizmete göre özel bir eğitimle yetiştirilecek "Vergi Denetmenleri" tarafından revizyona tabi tutulacaklardır.

Hiç şüphesiz Vergi dairelerinin denetim faaliyetleri (Vergi denetmenlerinin beyanname incelemeleri) Gelirler Teşkilatının yanında Hesap Uzmanlarının bu yöndeki çalışmalarıyla ahenkleştirmek suretiyle bir plan ve disipline tabi tutularak yürütülecektir.

5) Memurların Statüsü:

Tasarıda, Gelir memurlarının özel durumları, göz önünde tutularak, bunlar hakkında maaş statüleri bakımından, bir zam usulü teklif edilmektedir.

Daha önce de izah ettiğimiz gibi bir zam usulü şu esaslara istinat etmektedir.

İhtisas kadrolarını işgal edenlere ihtisas tazminatı, bunun dışında kalanlara sorumluluk tazminatı verilir.

Gelir memurlarının taşıdıkları sorumluluk ve hizmetlerinin özel meslek bilgi ve tecrübeye dayanan bir ihtisas işi olduğu göz önünde tutularak, normal maaş rejimi dışında bir zam sistemine bağlı bulunmalarını hizmetin bir icabı olarak kabul etmek gerekir.

Ancak bu zamlı maaş sisteminin, genel olarak Maliye teşkilatı içinde belirli bir farklılık yaratması ve bu yola gidilmesindeki sebebin gereği gibi izah ve müdafaa edilebilmesi için, kanaatimize göre, Gelirler teşkilatı çalışmalarının, vergi müra-kabesine dayanan bir ihtisas hizmeti olduğu esastan hareket etmek gerekir. Bunun için de Gelir memurlarının tarif ve tespit etmek ve mesela Almanya'da olduğu gibi muayyen sınıflara ayırmak uygun olur.

Bu sınıflar orta, üst ve yüksek Gelir memurları sınıfları olabilir.

Orta ve üst sınıfı teşkil eden Gelir memurları bilfarz 5 yıl Gelirler teşkilatında çalıştıktan ve Vergi Denetmenliği imtihanını başarı ile verdikten sonra belli bir bareme göre ihtisas zammı alırlar.

Yüksek memurlar hakkında hazırlık müddeti 3 yıl olabilir, bunlar Vergi Denetmenliği imtihanı yerine Yüksek Gelir Memurluğu imtihanına tabi tutulabilirler.

Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları bu hüviyet ve sıfatları dolayısıyla Yüksek Gelir Memuru durumundadırlar.

Halen İç Gelirler Merkez ve Dış teşkilatında çalışan memurların müktesap haklarının yeni reformların ahengi içinde korunacağı şüphesizdir. Memurların statüsü meselesi üzerinde durulurken tasarıda olduğu gibi ayrıca bunlar ile ilgili listeler düzenlenmesi yoluna gidilmemiştir. Teklif ettiğimiz sistem kabul olunduğu takdirde bittabi kadroların buna göre yeniden tanzimi gerekecektir.

6) Mahalli Vergilerin İdaresi Meselesi:

Tasarıya göre, Gelirler Merkez Teşkilatı, yerine olarak, Mahalli Vergilerle (Mahalli İdareler ve Belediyeler Vergileri) daha yakından alakadar olacak bir şekilde organize edilmektedir. Bunun içinde, bizimde teklif ettiğimiz gibi, Gelirler İdaresi kadrosu içinde, münhasıran mahalli vergicilik ile meşgul olmamak üzere, bir Müdürlük teşkili bahis konusu olmaktadır.

Şu var ki, tasarının tetkikinden de anlaşılacağı üzere gelirler Teşkilatının mahalli vergicilik ile alakası tatbikatı da kapsayan anlam ve şümulde ele alınmıştır. Halbuki bu konuda, daha evvel yapılmış olan inceleme ve etüdlerde izah edildiği üzere, asıl dava mahalli vergi tatbikatını bugünkü irrasyonel, karışık durumdan kurtarmak için, bu tatbikat ile uğraşan teşkilatı, önemli ve genel mahalli mükellefiyetler bakımından, Maliyeye bağlamaktır.

Bahis konusu mükellefiyetlerin mesela gelişme yolunda olan eğlence vergisi, ilan ve reklam vergisi gibi mükellefiyetlerle, özellikle Bina ve Arazi Vergilerinin genel vergi nizamı ve vergi hukuk içindeki yeri ve bu nizam içinde diğer vergilerle olan bağlantıları bunların idaresinin dağınık ve zayıf mahalli teşkilatta kalmasına artık imkan bırakmamaktadır.

Bu itibarla bahis konusu mükellefiyetlerin bilhassa tatbikat yönünden aynı disiplin içinde kurulacak gelirler teşkilatına bağlanması yapılacak reformun başlıca hedeflerinden biri olarak kabul edilmektedir.

7) Reformun Gerçekleştirilmesi Safhası:

Yukarıda beri yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, esaslara ve şartlara göre yeni Gelir teşkilatının kurulmasıyla memleketimiz büyük bir reform hareketinin içine girmiş olacaktır. Bu reform hareketinin başarı ile sonuçlanabilmesi için, organizasyonla ilgili meselelerin şimdiden büyük bir önemle ele alınarak, bu hususta gereken hazırlık çalışmalarının yapılması icap etmektedir. (Bu öneri günümüzde gerçekleştirilmiştir.)

Not: Buraya özel bir not koymak gereği duyulmuştur. Üstad Ali Alaybek otuz metre ilerisini değil (60) altmış yıl ilerisini görecektir yüksek ve tecrübeye sahip üstün zekalı bir maliye bilimcisi idi. Ne mutlu bizlere. Üstad'tan alıntılarımız devam ediyor.

Bu çalışmalar çerçevesine giren önemli problemleri şu suretle özetlemek mümkündür:

- Mütahassis ekipler kurarak, Merkez Teşkilatının, Bölge Müdürlüklerinin ve Vergi Dairelerinin, teferruatlı olarak, organizasyon çalışmalarını yapmak ve bu organizasyona dahil servislerin çalışma düzenini tespit etmek,

- Merkezde ve Dış teşkilatta çalışacak personeli tespit ve tayin etmek ve yeni kuruluş ve çalışma düzeni ve metoduna göre, bu personelin beklenen tarzda verimli çalışmasını sağlamak maksadıyla, bir eğitim programı hazırlamak ve bu programa göre personeli yeni mesleki eğitim sistemine tabi tutarak en kısa zamanda yetiştirmek,

- Mevcut teşkilatın yürütmekte olduğu işlerin yine bir plan çerçevesi içerisinde yeni teşkilata intikalini sağlamak.

“White heyeti Raporu” iki önemli açılımı vermektedir.

Birincisi, 1950 yılındaki vergi kanunları ile mükellef açısından çekilen sıkıntıların giderilmesi için çalışmaların başlatılmasına yer ayrılmış olmasıdır.

İkinci önemli husus “Vergi Reform Komisyonu”nun sadece vergilerle ilgili düzenlemelerin yanında bu vergileri uygulayacak “Gelirler Teşkilatının Reformu” hususunda da çalışmaların yapılmış olmasıdır. Üstad Ali Alaybek yenilenecek Maliye Teşkilatında yer alacak kurumları önerirken yabancı ülke Maliye Teşkilatlarından yararlanmıştı.²⁰ Burada önemli bir konuyu açıklamak zorunluluğu duymaktayım. Üstad Alaybek sadece “çağdaş vergi sistemini değil, günümüzde uygulanan modern çağdaş Maliye Teşkilatını da kurmuştur. Ancak üzülerək kitabımın kapağını yazarken maliye teşkilatını anlatamadım. Fakat maalesef kitap kapaklarını koyarken uzun cümleler okuyucuyu kitaptan uzaklaştırır korkusu ile kısaltmak zorunda kaldım.

Günümüzdeki “Gelir İdaresi Başkanlığı 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmî Gazetede ilan edilerek 5345 sayılı kanunla kurulmuştur. Daha sonraki tarihlerde:

- 5345 sayılı kanun 04.04.2007 tarih 5615 sayılı kanun,
- 10.07.2011 tarih 646 sayılı kanun hükmündeki kararnamenin 9.maddesi,
- 01.08.2010 tarih 6009 sayılı kanun,
- 28.02.2009 tarih 5838 sayılı kanun,
- 11.09.2014 tarih 6552 sayılı kanun,

Değişikliği ile 37 madde geçici ve geçici 7 madde ile 2005 yılında yürürlüğe girmiştir.

Böylece üstad Ali Alaybek'in önerdiği Maliye Bakanlığı “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Rahmetli huzur içinde yapılanları görüyordur.

20 Vergi Reform Komisyon Raporları. Damga Matbaası 1970 Cilt 3 Shf.436.

4.3. Ali Alaybek Üstad'ın Bazı Yazıları ve Sonsöz:

VERGİ SİSTEMİ'NİN EKONOMİYE UYUMU

“Mali Tarih”i irdelemek bana büyük haz vermiştir. Vergi nosyonunu kavramak için onu tarihi süreçte irdelemenin gerektiğine inanmıştım. Bunun yararını gördüm. Özellikle “Türk vergi sistemini” derin ve ayakları üstünde durmasını bilen geçmiş sürecini öğrendim. Üzüldüğüm nokta; o geniş ve varıl süreçten sonra devamını sağlayamadan temel vergi felsefemizden hızla uzaklaşarak bugüne gelmemizdir. Hafta sonlarını sahafları dolaşarak kitap toplamak onları o haftanın geceleri okumak hobi olmuştu. Gene yetersizdim. Aradığım bir şey vardı. Ona yaklaşamıyordum. “Türkiye'nin Borç Prangası” ve “Varlık Vergisi ve Azınlıklar” bir şeyler veriyordu. Fakat beni iki kitap doyurmamıştı.

Birgün kütüphanemi düzenlerken bir şey dikkatimi çekti. Bazı kitapları bir bölümde ayrı tutuyordum.

Bu kitaplar ve yazarları ise; Birinci ve İkinci (1948) İktisat Kongreleri, Ali Alaybek makaleleri, Neumark'ın Türkçe tüm kitapları, Keynes'in Türkçeleştirilmiş kitapları ile 1933 yılından 1951 yılına kadar Maliye Bakanlığınca yayımlanmış “Mali Bülten” mecmuaları, aynı dönemlere ait aylık “Muhasebe ve Maliye” “İktisat ve Maliye” mecmuaları idi.

Bunların burada bir araya getirilmesinde amacımın ne olduğu belli idi. Aradığım; “Türk Vergi Sisteminin uygulanan ekonomi ile uyumu nedir”?

Biz millet olarak vergi ödemeye neden sıcak bakmıyoruz. Bizi bu yönetime alıştırmadılar mı, yoksa vergi ödemeyi altıyüz yıl aksatmadan yapmış bir ulusun genleri bozuldu mu? Aşar vergisi Osmanlı İmparatorluğunu altı asır ayakta tutan en büyük gelir kaynağı idi.

Tanzimat fermanından sonra toprak mülkiyeti değişimi oldu. Bu değişimle topraktan alınan vergi modellerini toplama yöntemide adil tahsilattan cebren tahsilata yöneldi. Bu baskı tarım ve hayvancılık sektöründe vergiden kaçınmayı başlattı.

Günümüzde vergi disiplini ekonomi sistemimizden tamamen kopmuştur. Devlet yaşamının iki önemli varlığı arasındaki bağlar birbirini desteklemenin aksine kösteklemekte ve gelişimlerini engelleme mücadelesine girmişlerdir. Bir yarış var, ancak birbirlerinin kulvarlarına girerek, ortalık karıştıktan sonra çekilerek o noktaya kadar yapılan emekleri çöpe atarak devam ediyor. Size en önemli belge olarak 1963 yılından 2013 yılına kadar yapılan “Kalkınma Planları”nda ki çalışmaların tablosunu sunuyorum. 4246 sayfalık toplam planlarda vergiye ayrılan program 64 sayfadır. (% 1,51) Bu 64 sayfa kamu harcamalarını, Maliye Politikaları ve vergi ile ilgili tabloları v.s kapsamaktadır. Yukarıdan beri sizlere sunmak istediğim özet budur.

KALKINMA PLANLANLARI

		<u>TOPL. SAYFA</u>	<u>VERGİ BÖLÜMLERİ</u>
2. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968 – 1972)	: 665	5 SAYFA	/ AYRI BÖLÜMLER
7. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996 – 2000)	: 319	6 SAYFA	/ AYRI BÖLÜMLER
1. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963 – 1967)	: 535	8 SAYFA	/ AYRI BÖLÜM YOK
3. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973 – 1977)	: 1077	7 SAYFA	/ AYRI BÖLÜM YOK
4. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979 – 1983)	: 699	18 SAYFA	/ AYRI BÖLÜM YOK
5. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985 – 1989)	: 221	9 SAYFA	/ AYRI BÖLÜM YOK
6. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990 – 1994)	: 375	7 SAYFA	/ AYRI BÖLÜM YOK
8. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001 – 2005)	: 254	3 SAYFA	/ AYRI BÖLÜM YOK
9. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2007 – 2013)	: 101	1 SAYFA	/ AYRI BÖLÜM YOK
TOPLAM		4.246	64 SAYFA % 1,51

Üstad Ali Alaybek'in 1949 yılında Vatan'da intişar eden değerli etüdünü vergi reformunda mühim bir noktaya teması dolayısıyla sütunlarımıza aynen naklediyoruz: (Vatan gazetesi (1949) bu makaleyi Maliye Muhasebe mecmuasından sene (2) sayı (22) Haziran 1949 (İstanbul) aktarmıştır.

GELİR VERGİSİNDE İHRACAT MUAFLIĞI

Yazan: Ali Alaybek

Gelir vergisinde “İhracat muaflığı”, geniş münakaşalara yol açmış ve şiddetle tenkit edilmiş mevzulardan birisidir. İhracat muaflığının vergi tatbikatında yerli ve yabancı tüccar arasında, yerlilerin aleyhine, bir fark yaratacağı ileri sürülmekte, hatta bunun bir nevi kapitülasyon mahiyeti taşıdığı iddia olunmaktadır.

İhracat Muaflığı nedir? Gelir vergisinde neden böyle bir muaflığa gidilmiştir? Bu yazıda, bu sualleri cevaplandırmaya çalışacağız.

İhracat Muaflığının Mahiyeti:

Gelir vergisine göre Türkiye'de ikamet etmeyen tüccarların, Kurumlar vergisine göre de kanuni merkezleri veya iş merkezleri Türkiye dahilinde bulunmayan yabancı şirketlerin doğrudan doğruya veyahut mübayaa büroları vasıtasıyla satın alacakları malları ihraç etmeleri vergiden muaf tutulmuştur.

Şu halde, Türkiye'den mal ihraç eden bir şahıs, Türkiye'de ikamet ediyorsa, yabancı bir tabiyette olsa dahi, aynen yerli bir tacir gibi “Tam mükellefiyete” tabi olacak ve tabiatıyla ihracat muaflığından faydalanmayacaktır.

Hükmi şahsiyeti haiz yabancı teşebbüslere (Yabancı sermaye şirketlerine) gelince, bunların ihracat muaflığından istifade edebilmeleri için, kanuni veya iş mer-

kezlerinin Türkiye'de bulunmaması şarttır. Burada bilhassa (iş merkezi) tabiri üzerinde durmak isteriz.

İş merkezinden maksat, bir teşebbüsün, iktisadi varlığının dayandığı, diğer bir deyimle, iktisadi faaliyetinin gerçekten temerküz ettiği yerdir. Bu itibarla, "İş merkezi" şekli ve mukavelesi olan "Kanuni merkez" den ayrılabilir. Bilfarz bütün ticaretiyle iştigal eden bir müessese, mesela İsviçre'de veya Hollanda'nın bir müstemlekesinde şeklen kurulmuş gibi görünür, fakat fiiliyatta işlerini Türkiye'den tedvir ederse, bu müessesenin kanuni merkezi hariçte olmasına rağmen, iş merkezi Türkiye'de olduğu için, aynen yerli bir şirket gibi vergiye tabi tutulacak ve bitabi ihracat muaflığından istifade edemeyecektir.

İş merkezinden nerede bulunduğu, muamelelerin cereyan tarzı, mahiyet ve şumulü gözönünde tutularak, teşebbüsün gerçek durumuna göre tayin edilir. Bunun yanında başkaca karinelere de itibar olunur. Mesela, Alman vergi hukukunda bir şirket, iktisadi bakımdan bir şahsın hakimiyeti altında bulunursa, o şahsın ikamet ettiği yer şirketin de işyeri, yani vergi ikametgahı olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda ihracat muaflığının mükellefe taalluk eden subjektif cephesini belirtmeye çalıştık. Şimdi de kısaca muaflığın objektif mahiyetine temas edelim.

İhracat muaflığı objektif, yani mevzu bakımından münhasıran ihraç edilmek üzere mübaya edilen mallara taalluk eden bir muaflıktır. Bu itibarla, bir ihracat firması, ihraç etmek üzere satın aldığı emtiayı her ne şekilde olursa olsun **Türkiye'de veya Türkiye'den satarsa** muaflıktan istifade edemez.

Görülüyor ki, Gelir vergisindeki ihracat muaflığı, muvazaalara yol açacak kayıtsız şartsız bir muaflık değildir. Bu günkü kazanç vergisinde ise bu muaflık mutlaklıktır. Kazanç vergisi tatbikatında ikametgahı Türkiye'de olan bir ecnebi, ihracat muaflığından istifade ettiği gibi, merkezi şeklen bir müstemlekedeki olan bir yabancı şirket de faydalanmaktadır. Gelir vergisi rejiminde bu vaziyet değişecek ve muaflıktan, iş merkezleri gerçekten hariçte olan büyük ve hakiki yabancı firmalar, Amerikan, İngiliz, Alman firmaları istifade edecektir.

İhracat Muaflığının Sebepleri:

İhracat muaflığının sebeplerini kısaca şu noktalarda toplayabiliriz.

1) Mücerret mal mübayaası kazanç tevhit eden bir hadise değildir. Bir muameleden kazanç doğabilmesi için, satın alınan malın satılması şarttır. Kazanç ancak satış sırasında tekevvün eder ve satış kıymetinin içinde mündemice bulunur.

Bir İngiliz mahkemesi ecnebi bir teşebbüsün İngiltere'de mal satın almasının ticari bir muamele olmadığına ve binaenaleyh bundan dolayı vergi istisnası lazım gelmeyeceğine karar vermiştir. (Başsavcı aleyhine sulh davası) İngiliz vergi mevzuatında bu hususta bir sarahat olmadığı halde bu içtihat vergi tatbikatına esas teşkil etmiştir.

Birleşik Amerika Devletlerinin 1922 tarihli "Revenue act" kanununun E 119 kısmında "Amerika'da ve Amerika dışında menkul emvalin satışından istihsal edilen kazancın, tamamen satışın vuku bulunduğu yere izafa edilmesinin lazım geldiği" tasrih olunmuştur.

2) Yurdumuzun ihracat maddelerini zirai mahsullerle maden cevherleri teşkil eder. Bu maddelerin başlıca alıcıları da Amerika, İngiltere, Almanya gibi ileri endüstri memleketleridir. Bu memleketlerde ise, ayrı ayrı gelir ve Kurumlar vergisi tatbik edildiği gibi, bunların nispetleri de bizdeki gelir vergisinin nisbetlerine nazaran çok daha ağırdır. Bu itibarla, Türkiye'de tütün, üzüm, fındık, krom v.s... mübayaaya eden ecnebi firmalar kendi memleketlerinde, yerli tüccarlarımızın Türkiye'de ödeyecekleri vergiye nazaran bir mislinden fazla vergi tediye etmektedirler. Bu sebeple yabancı firmaların aynı mevzu üzerinde bir kere de Türkiye'de vergiye tabi tutulmaları, milletlerarası vergi hukuku bakımından kaçınılması icap eden bir vergi mükerrerliğini doğurur.

3) Yabancı ihracat müesseselerinin Türkiye'deki mübayaaları üzerinden, vergi nasıl hesap edilecek ve alınacaktır? Bu da, halledilmesi vergi tekniği bakımından son derece güç olan bir meseledir.

Modern vergicilikte yabancı müesseselerin vergilendirilmesi bakımından ya müstakil muhasebe usulünün veyahut da empirique bir takım usullerin tatbik edildiği görülür.

Yabancı bir banka şubesi, bulunduğu memleketteki işleri için ayrı bir sermaye tahsis edeceği ve muamelelerini de memleket içinde tekemmül ettireceği cihetle, müstakil muhasebe esasına göre kazancını tespit edecek ve bunun üzerinden de vergi ödeyecek bir durumda bulunur. Ecnebi sigorta şirketleri, yabancı sermaye ile çalışan sınaî ve ticarî işletmelerin ekserisi de bu vaziyettedir. İhracat işine gelince, bu işte ayrı muhasebe bir mana ifade etmez. Bu mevzuda olsa olsa harice sevk ve irsal edilen malların maliyetlerini tespiti medar olacak bir takım hususi hesaplar tutulabilir. Bunlar ise netice veren, yani kar veya zararı gösteren bir muhasebe hüviyetini taşımazlar. Böyle olunca da, ihracat işlerinin vergilendirilmesinde (Empirique) bir takım usullere müracaat etmekten başka çare kalmaz. Bunlar da, mübayaaya miktarına yüzdelik tatbiki, resen takdir usulü, uzlaşma usulü veya tevzi (ventilation) gibi usullerdir. Bunların içerisinde ilmi bakımdan tercihe şayan olanı (ventilation) usulü olmakta beraber, bu usulde yabancı memlekette tespit edilen safi kazancın bilinmesi, bunun muhtelif yerlerdeki mübayaaların, ehemmiyet ve vüs'atine göre bir tevziye tabi tutulması icap eder ki, bunun ne derece müşkül bir iş olduğu izahtan varestedir. Bu vaziyet karşısında, yabancı ihracat firmaları, herhangi bir mülahaza ile vergiye tabi tutulsalar bile, bunlar hakkında takdir ve uzlaşma yollarına gitmekten başka çare kalmaz.

Yabancı Memleketlerde Tatbik Edilen Usuller:

İngiltere, Birleşik Amerika gibi devletlerin mevzuatına göre, münhasıran ihraç edilmek üzere mal mübayaası, kazanç tevhit eden bir hadise sayılmakta ve bu itibarla vergiye tabi tutulmamaktadır.

Birleşik Amerika, beynelmilel vergi mükerrerliğine mani olmak maksadıyla Milletler Cemiyeti Mali Komitesine tevdi etmiş olduğu bir raporda bu usulün umumileştirilmesini tavsiye etmiştir.

Almanya ile Fransa gibi diğer bazı memleketlerde, bir müessesenin memleket içinde müstakar bir ticarethanesi bulunması, vergiye tabi tutulmak için kafi bir sebep olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu memleketlerde dahi devletlerarası vergi hukukunun icaplarına uyulmak suretiyle, vergi mükerrerliğini önleyecek anlaşmalar yoluna gidilmektedir. Harpten evvel bu yolda Belçika ile Fransa, Birleşik Amerika ile Fransa, İngiltere ile Hollanda v.s... devletler, aralarında akdettikleri mukavelelerle fiilen ihracat muaflığını tanımışlardır.

Hadisenin Milli Ekonomi Bakanından Mütalaası:

İhracat işi, dış ticaretin gelişmesiyle, döviz politikası ile ve zirai kalkınma davası ile çok yakından ilgili olan hayati memleket meselelerimizden birini teşkil eder.

Bu itibarla, ihraç mallarımızın sürümü üzerinden en ufak menfi bir tesir yaratacak hareketlerden kaçınılmasında kati bir zaruret vardır. Yabancı ihracat firmalarının memleketimizden ham madde mübayaası ettikleri, bunların büyük bir kısmını yerli tüccar delateyile satın aldıkları ve Yunanistan gibi komşu memleketlerde bu kabil ihracat müesseselerine her türlü kolaylıkların gösterildiği gözönünde getirilecek olursa, bu müesseselerin muğlak ve baskı yapan bir takım usullerle vergiye tabi tutulmalarının ve bu suretle zor bir durumda bırakılarak ürkütülmelerinin milli ekonomimiz için ne dereceye kadar zararlı olacağı kendiliğinden anlaşılır.

Kazanç vergisinin ilk tatbikatı sıralarında bir ara yabancı müesseselerin vergilendirilmesi tecrübe edilmişti. Bu tecrübe Türkiye'de iş gören bir çok ihracat firmalarının şubelerini kapamalarına ve işlerini Yunanistan İngiltere gibi memleketlere nakletmelerine sebep olmuş ve bunun üzerine bu usulden acele dönülmüştür.

Netice:

Yukarıdan beri verdiğimiz izahatlar ile belirtmiş oluyoruz ki, gelir vergisinde ihracat muaflığının kabul edilmiş olması, bazılarının iddia ettikleri gibi yabancılara kapitüler mahiyette bir muaflığın tanınmış olmasını ne hukuken, ne mantıken ve ne de fiilen tazammum etmez. Amerika ve İngiltere gibi devletlerden sarfınazar,

ihracatı daha ziyade gıda maddelerine inhisar eden Danimarka gibi bir devletin mutlak olarak ihracat muaflığını kabul etmiş olması, kapitülasyon mahiyetinde bir imtiyaz mı telakki edilecektir? Diğer taraftan bir kısım ihracat müesseselerinin, ihracat muaflığından istifade maksadıyla şimdiden bir takım hazırlıklara giriştikleri ve bu cümleden olmak üzere merkezlerini Mısır, İran ve Efganistan gibi memleketlere nakle tevessül ettikleri yolunda serdedilen iddiaların da ciddi telakki edilemeyeceği aşikardır. Zira bu muaflık, vergi nispetleri çok yüksek olan bugünkü kazanç vergisi rejiminde öteden beri ve mutlak bir şekilde tatbik edilmektedir.

Gelir vergisinde ise, izah ettiğimiz gibi, ihracat muaflığı bir takım kayıt ve şartlara bağlanmış, bu muaflık muvazaalara ve vergi kaçırmalarına imkan vermeyecek bir şekilde tahdid ve tespit edilmiştir. Kaldı ki, Efganistan'daki tatbikatı bilmiyoruz amma, Mısır ve İran'da da tacirler ve ticaret şirketleri vergiye tabi bulunmaktadırlar.Üstad'tan alıntımız bitmiştir.

Üstad Ali Alaybek'in gelir vergisinin muvaffak olup olmaması ile Hesap Uzmanları Kurulunun neden kurulduğunun gerekçesini anlatan bir yazısını sunuyorum.... Bu yazı, 1949 yılında, Maliye ve Muhasebe Mecmuasında yayımlandı. Yazının bütünü Ali Alaybek'in vizyonunu veriyor. Dolayısıyla yazıyı aynen aktarıyorum. Rahmetlinin o uçsuz bucaksız vizyonu bize önemli bir misyon vasiyet ediyor. Bu yazı dikkatle okunduğunda rahmetlinin "vergi vasiyetnamesi" anlamını taşıyor bence. Aynı yıl (1949) Vatan Gazetesinde intişar ettiği için, oradan, bu etüd dergiye aynen aktarılmıştır.

GELİR VERGİSİ MUVAFFAK OLACAK MI?

YAZAN: ALİ ALAYBEK (YIL 1949)

Gelir vergisi ile amme finansında büyük bir inkılap yapılmakta, yeni "Türk vergisi sistemi" yaratılmaktadır.

Vergi sistemi denince, bir memleketin umumi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tatbik edilen, ilmi prensiplere dayanan, aralarında ahenk ve irtibat bulunan çeşitli vergilerin kül halinde ifade ettikleri nizam anlaşılır. Geniş manada mütalaa edildiği zaman, bu nizama devlet vergilerinden başka mahalli vergiler de (Hususi idare, Belediye ve Köy vergileri) de dahil bulunur.

Gelir vergisi ile yeni vergi sistemimiz kurulurken, bütün vergilerimizin bir revizyona tabi tutulması, bu cümleden olarak muamele, veraset ve bina ve arazi vergilerinin ıslah edilmesi, hayvanlar vergisi ile yol vergisi meselesinin hallolunması, (biz şahsen bu sonuçların yeni vergi sistemimizde yeri olmadığına kaniiz), belediyeler için büyük bir varidat sağlayacak vasıtasız bir verginin (gelir vergisi ile birlikte alınacak hemşehrilik vergisi gibi) ihdası, belediyeler ile devlet arasındaki mali münasebetlerin ilmi esaslara dayanan bir (compromis fiscalt) yani (mali

uzlaşmaya) müsteniden halledilmesi, nihayet inhisarlar hasılatının fiskal bakımından yeni bir görüşle ele alınması iktiza edecektir.

Görülüyor ki, gelir vergisi ile muazzam bir davanın içine atılmaktayız. Bu davada muvaffak olacak mıyız? Buna tereddütsüz müsbet cevap verebiliriz. Muvaffak olacağız, çünkü muvaffak olmamız lazımdır, şarttır. Vergi bilindiği gibi, devlet hayatının maddi bakımdan dayandığı temeli teşkil eder. Vergisiz devlet olmaz. Muasır bir devlet de gelir vergisiz olamaz.

Kısmen tekalifi şeriyeden arta kalan, kısmen köhne Fransız mevzuatından iktibas edilmiş, kısmen de uydurulmuş olan bir takım karışık vergilerle Türkiye'nin medeniyet aleminde modern bir devlet olarak ileri gitmesi tasavvur edilemez.

Vergi inkılabı hareketinde artık geriye dönemeyiz. Önümüzde, yalnız bir yol vardır. Bu yol yokuştur; bizi yoracak, belki çok yoracaktır, fakat bu yolu tırmanaçağız. Henüz takatımız var, başka çaremiz yoktur.

Gelir vergisi, patant vergisi, şu bizim kazanç vergisi tatbikatında gayri safi iradlı mükellefiyet dediğimiz iptidai vergi gibi rahat ve kolay bir mükellefiyet değildir. Gelir vergisi rejiminde birçok müşküllerle karşılaşacağımız muhakkaktır. Bu bütün medeni memleketlerde, mesela gelir vergisini 150 senedir tatbik eden İngiltere'de de böyle olmuştur ve halen böyledir. Fakat, müşkül gayri mümkün demek olmadığına göre, biz de diğer memleketler gibi bu müşküllerle mücadele edeceğiz.

Verginin sistemine ve tekniğine taalluk eden müşküllerden tevahhuş etmemeliyiz; bunları, güçlükle de olsa yenebiliriz. Bizce, vergi davasında üzerine eğileceğimiz asıl mesele "zihniyet meselesi"dir.

Biz vergi anlayışı bakımından hala patant vergisinin (temettü vergisinin) sınırını aşamadık. Bu basit, dar ve iptidai vergi telakkisi, tatbikatta formalist, sert bir taraflı zihniyeti yaratmıştır. Buna "nefi hazine zihniyeti", "mal memuru zihniyeti" de diyoruz. İşte içine girdiğimiz büyük vergi davasında her şeyden önce bu zihniyetle mücadele edeceğiz, bunu yıkacağız.

Gelir vergisi, mükellefin vergi ödeme kabiliyetini esas tutan, beyan esasına dayanan, demokratik bir halk vergisidir. Bu vergi ve buna dayanacak olan yeni vergi sistemimiz kısır ve geri bir zihniyetle (sectaire) bir ruhla asla tatbik olunmaz.(Taraflımızdan çizilmiştir.)

Gelir, muamele, veraset vergileri gibi beyana dayanan vergilerde, mükellef vergi matrahını bizzat hesaplayarak vergi dairesine bildirir. Matrahın hesap ve tespiti ise, bir bakıma bir takdir işidir. (Gelir vergisinde envanter kıymetlerinin değerlendirilmesi, amortismanların, maliyetlerin, bazı masrafların hesaplanması gibi). Bu hesapları ve takdirleri mükellef yaptığı için bu usule modern vergi hukukunda "bizzat takdir" yani matrahın mükellef tarafından takdir ve tespit edilmesi usulü denilmektedir. Geniş ölçüde takdirin karıştığı böyle bir usulde bir kasa hesabında veyahut gayri safi irad üzerinden idarece bir kalemde alınan iptidai bir vergide ol-

duğu gibi santimi santimine bir katıyet ve mutabakat aranamaz. İşte bizde her şeyden önce bu cihetin iyice anlaşılması lazım gelir.

Beyana müstenit modern vergiler mükellefle “iş birliği” esasına dayanır. Yeni vergi rejiminin manası ve ruhu bunda mündemiçtir. Vergicilikte iş birliği, bilgi ve ihtisas ile geniş bir anlayış ve tesamühü istilzam eder. Formalist ve dar bir zihniyet mükellef cephesinde yalnız “vergi korkusu” ve “vergi husumeti” uyandırabilir. Böyle bir hava içinde bu günün vergilerini tatbik etmeğe kalkışmak bir kör dövüşüne düşmekten başka bir netice vermez. (Taraflımızdan çizilmiştir.)

Bir senede 250.000 lira vergi ödemiş olan dürüst bir müessese ile, 150 liralık bir masraf pusulasını derhal ibraz etmedi diye, ihtilafa düşmek ve müesseseyi bu yüzden tazip etmek, bugünün vergi görüşüne göre yalnız cehaletle tavsif olunabilir.

Amerika Birleşik Devletlerinde 1946 yılında 57.061.763 gelir vergisi beyannamesi verilmiştir. (Bizde kıyamet koparılan beyanname miktarı azami 40.000 olacaktır!) Bunlardan aynı sene içinde yalnız 4611 hadise vergi mahkemelerine intikal etmiştir. On milyonlarca mükellefi olan, vergileri içtimai ve iktisadi hayatın her safhası üzerinde derin tesirler yapan Almanya'da (Rayh Maliye Divanına) intikal etmiş ve divan tarafından karara bağlanmış olan ihtilafli hadiseler şu miktarlardadır.

Senesi	Divanın verdiği kararların yekunu
1932	Yalnız 4561
1938	“ 3168
1941	“ 2022

İngiltere'de gelir vergisi mükelleflerinin miktarı 16-17 milyon yani nüfusun üçte biri nispetindedir. Bu memlekette 1875 den 1945 yılına kadar geçen 70 senelik devre zarfında yapılmış olan itirazlar maliye idaresi tarafından 26 cilt içinde toplanmıştır. Bu ciltlerde gösterilen itirazlı hadiselerin yekunu 8000 den ibarettir. 70 senede yalnız 8000 ihtilafli hadise!

Bu nasıl böyle oluyor? Bizde beyanname veren her mükellefle maliye idaresi arasında ihtilaf çıkarken, bu memleketlerde ancak 10.000 de bir hadisede ihtilafa düşülmesi nedendir? Bu memleketlerde maliye teşkilatı mı işlemiyor? Vergi tetkikleri mi yapılmıyor?

Birleşik Amerika Devletlerinde 1946 yılında sadece beyanname tetkiki ile vazifeli 10.658 mütehasıs memur çalışmıştır. Aynı yılda 4.517.259 beyanname tetkik edilmiş 469.662.079 dolarlık ikmalen vergi tarholunmuştur. İşte mükellefle iş birliği budur. Gelir vergisi, muamele vergisi gibi vergiler böyle tatbik olunur.

Amerika, İngiltere, Almanya, İsviçre ve diğer memleketlerde de mükelleflerin çoğu hataya düşerler, usulsüzlük yaparlar, fakat bunların hataları düzeltilir, mükellefler ikaz edilir, tenvir edilir; kendilerine doğru yol gösterilir; mükellefler muntazam defter ve hesap tutmamışlar, doğru beyan mükellefle anlaşma yolunda geniş (pazarlık) selahiyeti verilmiştir. Bu memlekette mükellef, selahiyetli maliye memuru ile tarhiyatın şekli ve miktarı hakkında münakaşa etmek imkanına maliktir, Birleşik Amerika'da matrahın miktarı üzerine maliye memuru ile mükellef mutabık kalmadıkları takdirde “müzakereciler” vasıtası ile bir uzlaşmaya varılır.(Tarafımızdan çizilmiş ve kalın yazılmıştır.)

Bu izahatı, İngiltere, Amerika veya Almanya'daki usulleri aynen bizim de tatbik etmemiz için değil, bugünkü verginin nasıl bir görüş ve zihniyetle ele alındığını belirtmek maksadı ile verdik. Göstermek istiyoruz ki, gelir vergisi daha umumi deyimle beyannameli mükellefiyet bizim bildiğimizden bambaşka bir şeydir. Yurdumuzda ileri bir vergi sistemi kuracak, bugünün vergilerini tatbik edeceksin ki buna mecburuz eski ile tamamen alakamızı kesmemiz, köhne itiyatlarından, eski huylarımızdan vazgeçmemiz, vergi hadisesine yepyeni bir görüşle bakmamız, tatbikatta bugünün zihniyetiyle hareket etmemiz şarttır.

Bu yazımızda mükellefin zihniyeti ve psikolojisi üzerinde duracak değiliz. Mükellef, vergi kanunları ve bunların tatbikatı karşısında bir takım reaksiyonlar gösterir. **Adil bir vergi sistemi, mutedil vergi nisbetleri ve bilhassa vergi kanunlarının iyi tatbik edilmesi mükellefin bu reaksiyonları üzerinde müspet bir surette tesir eder.** Bu sebepten dolayı, biz bu yazımızda davayı evvela Maliye cephesinden ele almak istiyoruz.

Vergi tatbikatında Maliyenin organları Maliye memurlarıdır. Maliye memurlarını ise iki kategoriye ayırmak mümkündür. Birinci kategoriye giren ve büyük çoğunluğu teşkil eden memurlar, veznedar, katip, daktilo gibi büro memurlarıdır. Bunların (fonction) u üzerinden vergi görüşü, vergi zihniyetinden ziyade rasyonel çalışma metodları hakim olur.

İkinci kategoriye teşkil eden Maliye memurlarına gelince, bunlar re'sen iş gören, tetkik eden, karar veren yüksek memurlarla mütehassıslar ve kalifiye memurlarıdır ki, işte zihniyet inkılabı bu birkaç bini geçmeyen memurlarda olacaktır. Eski zihniyeti kafalarından söküp atacak ve vergi hadisesine başka bir gözle bakacak olanlar bunlardır.

Bu birkaç bin Maliye memurunda, memleket ölçüsünde bir dava mahiyetini alan, zihniyet değişikliği nasıl olacaktır? Bu suali cevaplandırmak için evvela bu memurlarda eski zihniyet yaratmış ve yaşatmış olan sebep ve amiller üzerinde kısaca durmak faydalı olur.

Maliye memurunun şimdiye kadar vergi anlayışında ve vergi tatbikatında geriliğe ve delaletle sevk etmiş olan amillerin başında vergi mevzuatı gelir. Prensipleri belli olmayan, usul bakımından sert olduğu kadar sakat bulunan, ölçüsüz, ada-

letsiz ve vuzuhsuz vergi kanunları, bunları tatbik eden memurlarda salim bir vergi görüşünün teessüsüne imkan bırakmaz.

İkinci amil, idare cihazımızda, tatbikatta çalışan memurlara vazife ve mesuliyetleriyle mütenasip “şahsiyet”in tanınmamış olmasıdır. 15 senelik vergi tatbikatçısı olarak yaptığımız müşahedelere müsteniden söyleyebiliriz ki, tatbikatta çalışan memurların çoğu selahiyetsizlik, korku ve çekingenliğin doğurduğu bir kompleks içinde yaşarlar.

Üçüncü amil memurların intihap, yetiştirme, çalışma tarzları ve terfihleri ile alakalıdır.

İşte görüşümüze göre, bizdeki eski zihniyeti yaratmış ve yaşatmış olan amiller bunlardır eski zihniyetin değişmesi için de bunların değişmesi için de bunların değişmesi lazımdır.

Birinci amili ele alalım! Gelir vergisi reformu ile mevzuularımız temelinden değişmekte, ilmi prensiplere dayanan ve mükellef haklarını ön plana alan bir “vergi hukuku” yaratılmaktadır. Bu hukuk disiplini içinde eski zihniyetin yaşaması kendiliğinden güçleşecektir. Bilhassa vergi usul kanununda öyle hükümler vardır ki, bunları tatbik edecek olan memurlar bu hükümlerin ışığı ve tesiri altında ister istemez başka türlü görmeye ve düşünmeye alışacaklardır.

İkinci ve üçüncü amillere gelince, memleketimizde bilinen, fakat münakaşa safhasından bir türlü ileri gidemeyen bu meselelerin Gelir vergisi münasebetiyle hiç değilse, Maliye teşkilatında tahakkuk ettirileceğini bekleyebiliriz. Gelir vergisi rejiminde, mesuliyetten kaçınan, herşeyi merkezden soran, seri no.lu umumi tebliğler ve emirlerle çalışma insiyatifi sımsıkı bağlanan, amire hürmeti korku halini alan memurlarla iş görülemez.

Yeni vergi sistemi muvaffak olacaksa, tatbikatta çalışan memurların ve teknisyenlerin (şahsiyeti) tanınacak bunların intihap ve çalışma şekilleri eskimiş, klasik usullerden kurtarılacak ve bu memurlara asgari bir refah seviyesi sağlanacaktır.

Bunlar yapılamaz mı? Yapılabilir, yapılması zaruridir ve yapılacaktır. Vergi inkılabı gibi mühim bir memleket davasında kötümser olamayız. Bizce, mesele açık olarak ortaya atılır, baştan sıkı tutulur, azim ve cesaretle, planlı ve metodlu bir surette takip edilirse, kısa bir zamanda mutlaka halledilir. Vergiciliğimizde hesap uzmanlarının kuruluşu ile yapmış olduğumuz tecrübe bu husustaki kanaatimizi teyit edici mahiyettedir. Maliye hesap uzmanı ile yeni zihniyeti temsil eden Maliye memuru tipi şimdiden vergi tatbikatında yerini almış bulunmaktadır. Bu vergi teknisyenlerinin diğer değerli meslektaşları ile birlikte Gelir vergisi dediğimiz bu memleket davasında muzaffer olacaklarına şüphe etmiyoruz.(Tarafımızdan çizilmiştir.)²¹

21 Kaynak: Muhasebe ve Maliye Mecmuası / Sene/2 Sayı 22 Haziran 1949. İstanbul.

GÖRÜŞÜM:

Ali Alaybek üstadın öneriler içeren makalesinden alıntı yaptığımız bölümlerinde dikkatimizi çeken önemli öğeler vardır.

-Vergi sisteminde yer alan vergilerin aralarında bağlantılı olup birbirlerinin tamamlayıcısı olması gerekmektedir.

-Verginin halktan demokratik ortamda alınmasının koşulları yerine getirilmelidir. Eğitilmemiş gelişmemiş bir düşünce yapısında vergi tahsil edilemez.

- Beyana dayanan vergilerde maliye idaresi ile mükellef arasında işbirliği esastır. Vergi korkusu ve husumeti yaratarak vergi alınamaz.

-Bazı giderlerin kabul edilmemesinde mükellefin devlete vergi olarak yaptığı katkı değerlendirilmelidir.

-Vergi kanunları ile bunları uygulayan vergi memurlarının da bilgili, açık, net, adil ve moralinin yerinde olması lazımdır.

Ustad Ali Alaybek'in bir başka yazısında vergi denetiminin mükellefi yok edici değil, hatalarını düzeltici ve öğretici olmasını önermektedir.

Üstad Ali Alaybek aktardığımız yazısının sonunda şu cümleyi kullanmıştı:

“Vergi rejiminde, mesuliyetten kaçınan, herşeyi merkezden soran, tebliğler ve emirlerle yetki kullanımı sınırsız bağlanan, amire hürmeti korku halini alan memurlarla iş görülmez .”(Taraflımızdan vurgulanmıştır)

Önerilerinde vergi kanunlarının başarısını vergi idaresinin yapılanmasına getirmektedir. Bu önerilerden yararlanmak ve en önemlisi “mükellef korkuyu” atmanın bilgi alma yöntemlerinin çok geliştiği ülkemizde uygulanması öncelikle başta gelmektedir.

Alıntılarımızın sonunda: Türk ekonomisini geliştirecek vergiden korkmayan müteşebbislerin sayısını arttırmada etkisi olan mükelleflere “Uzanan sıcak el” Ali Alaybek'in elidir.

Türk Maliye tarihinde heykeli dikilecek insanları Maliye denetim kurulları yetiştirmiştir. Kurullar mensuplarına üniversite disiplini kariyer yaptırarak uzmanlaştırıyor yurt dışına gönderiyor, araştırma ve görüşlerin vergi idaresinde uygulanması için hükümetlere öneri götürüyor ve özellikle ve bilerek dar tutulan kadrolarına rağmen denetim yapabiliyordu.

Rahmetli Ferit Melen ve Ali Alaybek dayanışma içinde geceli gündüzlü vergi tasarılarını TBMM’de savunarak ülkemizin vergi sistemini batılı ülkelerin seviyesine çıkartmışlardı.

Bu reformun başarısı için yapılması gerekli düzenlemeleri yukarıda sunmuş-tuk. Yarım asırdan fazla bir süreçte vergi kanunlarının başarı anahtarı hükümetler

ve hükümetlerce tayin edilen yöneticileri tarafından ele alınmamış, vergilendirme kapası açılmamıştır.

Aksine; vergi yasaları daha da anlaşılabilir hale sokulmuş, "Maliye Sınıfı" kurulması önerisinin aksine memurların yaşamı daha da perişan hale getirilmiş, kısa süreli görevlerle tüm Türkiye dolaştırılmış, amiri karşısında disiplinli ama özgür düşünen "maliye memuru" yetiştirilmemiştir.

Bunları irdeledikçe derinlerden pis kokular gelmeye başlıyor. Maliye Bakanlığından ilk aşamada Hazine kopartıldı. Bütçe gelirlerini ve giderlerini takip eden Maliye'nin gider eksikliğinin kimden, nasıl, hangi faizle borçlanıldığına öğrenilmesi istenilmedi. Ayrıca, iç ve dış borçlanmada devletin bütçesinden sorumlu olan Bakanlığın yetkisi bakanlıkta hiç görev yapmamış hükümet ve hükümetin partili danışmanlarca kullanılarak, onların hazırladığı mükelleflerin lehine veya aleyhine vergi sistemine ters düşen, adil olmayan, denetim kadrolarını ve Maliye memurlarını zor durumda bırakan vergi kanunları çıkarıldı. Vergi mevzuatı içinden çıkılmaz duruma getirildi. Üçüncü aşamada "Maliye teşkilatının" ücret sorunu özellikle ve kasten düzeltilmedi. Yargı, silahlı kuvvetler ve üniversitelerin personelinin ücret politikası içine bir türlü maliye teşkilatı alınmadı. Büyük emeklerle yetiştirilen kadroların boşalması beklendi.

Bu aşamada dikkatlerinize sunmak istediğim husus şudur:

İç ve dış borçların hızla artmaya devam etmesi buna karşın maliye idaresinden çit çıkmamasıdır. Bunun nedeni ilgisizlik değil, borçlanma bilgilerinden yoksun bırakılmasıdır. Bu rahatsızlık sonucu günümüzde kurullardan Hazine ile birleşme önerileri gelmeye başladı. Batı kapitalizmi ve IMF "Kamu yönetimi reformu" ile son darbeyi vurmaya hazırlık yaptılar. Amaç, Maliye idaresinin temelini oluşturan vergi denetim kurulları (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri)'ni Bakanlıktan uzaklaştırarak aynen Hazineyi ayırarak kopardığı kanattan sonra kalan ikinci kanadı da kopartmaktır. Böylece Maliye Bakanlığı'nı geçmişi lekesiz tertemiz kurumlardan ayırarak uçamaz hale getirmek ve etliye sütlüye karışmayan bir devlet birimi haline sokmaktır.

Bu kurulların bilgi ve deneyimi ile kendi içlerinde oluşturdukları etik kuralları yeniden oluşturmaya en az elli yıl gerekecektir. Yetişmiş dürüst insanlarımızı bu kadar kolay harcama lüksümüz yoktur.

Burada amaç takdir ve çok açıktır.

Türkiye vasıtalı vergilerle bütçesini idare ettiği kadar etsin, kalan masraflar yurt dışı borçlarla karşılsın, böylece ülkenin ekonomik özgürlüğü yok edilsin. Borçlar ödenemeyecek aşamaya gelindiğinde ikinci Duyunu Umumiye kurularak Lozan iptal edilip Sevr anlaşması Türkiye'nin önüne konulsun.

Lozan müzakerelerine müşahit sıfatı ile katılarak antlaşmayı imzalamayan Ba-tılı Devletlerin beklediği günler yaklaşıyor mu? Oturup yeniden düşünmeliyiz.

1913 yılında Selanik tek kurşun atılmadan batılıların dayatması ile Yunanistan'a verilmiştir. Verilen bu toprağımız Duyunu Umumiye borcumuzdan düşülmüştür. Şimdi Kıbrıs'ta ne oluyor. Açalım tarihe bakalım Yunanistan Kıbrıs adasını dünya kurulduğundan beri kimden ne zaman almıştır?

“MÜKELLEFE UZANAN DOST ELİ” ALİ ALAYBEK

Bu cümleyi ve yakıştırmayı önceki sayfalarda kullanmıştık. Şimdi cümlelerin açılımını yaparak önerilerimizi sunacağız.

Yazıma Anıt insan Rahmetli Ali Alaybek'in başkanlığında 1961-1969 yıllarında ve buna iki sene ayrıca ilave edilerek çalışan Vergi Reform Komisyonunun “TEMEL” yaklaşımını aşağıya koyarak devam edeceğim.

1. VERGİDEN OPTİMAL HASILAYI SAĞLAMAK, 2. VERGİ SİSTEMİNİ SOSYAL VE EKONOMİK FONKSİYONLARINI YERİNE GETİRECEK ŞEKİLDE DÜZENLEMEK, 3. VERGİ KANUNLARINI KOLAY, ANLAŞILIR, AÇIK VE BASİT HALE GETİRMEK, 4. VERGİ HUKUKUNU DEMOKRATİK PRENSİPLERE GÖRE DÜZENLEMEK YÖNÜNDE OLMUŞTUR. VERGİ REFORM KOMİSYONU ÖNERİLERİNDE DAİMA MÜKELLEFLERİN TASARRUFLARINI VE YATIRIMLARINI VERGİ YOLUYLA TEŞVİK ETMEYİ ÖNEMLE GÖZÖNÜNDE BULUNDURMUŞTUR. BU NEDENLE KOMİSYON KISA VADEDE VERGİ HASILATINDA AZALMAYA SEBEP OLABİLECEK BAZI VERGİ İNDİRİM TEDBİRLERİNİ ÖNERMEKTEN DE ÇEKİNMEMİŞTİR. BUNLARIN EN ÖNEMLİLERİ, YATIRIM İNDİRİMİ, HIZLANDIRILMIŞ AMORTİSMANIN BİR TÜRÜ OLAN DEGRESİF AMORTİSMAN, İHRACATTA VERGİ İADESİ, TARIMA KONULMUŞ GELİR VERGİSİ KAPSAMININ DARALTIKMASI GİBİ HUSUSLARDIR.

Rahmetli bugün yaşasaydı, “Maliye Bakanlığı”nın günümüz durumuna şahit olsaydı temel yaklaşımların yerine getirildiği ve fazlası ile aştığını “Batılı bir Maliye Bakanlığı” görür ömrüne ömür katardı. Ancak aradan altmış yıl geçti. Bu hususu yazmıştık. 1984 yılından günümüze yokuşu çıkararak düzlüğe çıkan ekonomimiz “İLERİYE giden gelişimini hızlandıracak vergi lokomotifinin” hızla **ekonominin önüne geçerek** gelişmenin hızını arttıracak görevini üstlenmiş durumdadır.

Önce 2005 yılında 5345 sayılı kanunla daha evvelki satırlarda sunduğum Modern Maliye'nin Teşkilatı olan “Gelir İdaresi Başkanlığı” ve bu başkanlığa direkt bağlı bölge ve şehirlerde “Vergi Dairesi Başkanlık”ları kurularak üstad Ali Alaybek'in “Vergi Reform Komisyonu”nda önerdiği modelin uygulanmasına geçildi.

Mükellefe vergi korkusu yaratan onu kayıt dışına iten vergi incelemeleri “Gelir İdaresi Başkanlığı”na bağlı Koordinasyon Başkanlığı'nda toplandı. İnceleme süreleri ve en önemlisi inceleme görevlilerinin vergi mevzuatı dışına çıkılarak “yorumda bulunma” modeli kaldırıldı denilebilecek düzeye geldi.

Üstad Ali Alaybek'in “Gelir Vergisi Muaffak Olacak mı?” başlıklı yazısında yaptığı “Vasiyetnamesi” 2010 yılında yerine getirilmiştir.

Öncelikle tamamı mükellef lehine, onu Mali İdareye yanaştıracak 23.07.2010 tarih 6009 sayılı kanunun genel hükümleri; bazıları muhtelif tarihlerde olmak üzere 01/08/2010 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Kanunun en önemli hükmü vergi incelemeleri ile ilgili Vergi Usul kanununun 140.maddesinde mükelleflerin "Vergi müfettişleri" tarafından incelenmesi ile ilgili değişikliklerdir. Kısaca ve sırayla özetlersek;

a- İnceleme başlama hususu mükellefe bir tutanak ve incelemenin nedeni açıklanarak başlanır.

b- İnceleme yapanlar vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özgelere aykırı inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak bu düzenlemelerin kanunlara aykırı olduğu kanaatine varan inceleme elemanı bağlı olduğu birimler aracılığı ile Gelir İdaresi Başkanlığına bu hususu düzenleyecekleri raporla bildirirler.

c- İncelemelerin süresine kısıtlamalar getirilmiştir.

- Tam inceleme yapılacaksa süre bir yıldır.

- Sınırlı incelemede süre en fazla altı aydır.

- Her iki sürelerde inceleme bitirilemeyecekse inceleme elemanı gerekçe göstererek ek süre talep edebilir. Bir süre verilmesi gerekli görülürse en fazla altı ay daha süre verilebilir.

Bu kanun öncesi, mükellef neden incelendiğini soramazdı ve ayrıca yıllarca süren incelemelerde "vergi korkusunu" yaşamaya mecbur kalırdı.

Mükelleflerle Gelir İdaresi arasında sıcak temas sağlayan bu değişiklik mükellefleri rahatlatmıştır kanaatindayım. Bu kanunla genel bir çerçevede bakıldığında vergi incelemesi mükellefi yıpratmak değil, aksine vergisel eğitmek amacını taşıdığını söyleyebiliriz.

Geniş tabanlı birçok maddeyi içeren kanunun tamamı incelendiğinde "TORBA KANUNU" olarak adlandırılan 6009 sayılı kanunun genel gerekçesinde özetle:

"Ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, vergi sistemimizin gelişmiş ülke uygulamalarına paralellik sağlandığı" açıklanmıştır.

Kanımızca; Serbest Piyasa ekonomisine sıcak bakan bu kanun yerli ve yabancı kurumsal yatırımcılar açısından müphem noktaları kaldırdığı gibi, geçmişte kalan vergi sistemimizin ekonomiye yaptığı baskıdan kaçarak yurt dışına yatırım yapan yerli sermayeyi geri dönmeye ve kayıt dışı ekonomide bekleyen potansiyel mükelleflere bir çağrı mesajı vermektedir.

"Torba Kanunu" baştan başa incelemeye değer bir vergi kanunu diyemeyeceğim "vergi dostluk kanunu"dur diyebilirim. Yerimizin daralması ve kitap sayfalarının çoğalması dolayısıyla önerilerime geçiyorum.

Kitabımıza aldığımız önerilerimizin hemen hemen tamamı gazete makalelerinde, kitabımın içinde yer alan sempozyum sunumlarında ve özellikle gururla zevkle seçilerek görev aldığım Maliye Bakanlığı Vergi Konseyinde 2005-2011 yıllarında yazılı olarak sunmuştum.

1.ÖNERİM: “Vergi Affı Anayasamızda yer almalıdır.

Sayın Maliye Bakanımızın 20.11.2009 Referans gazetesindeki demecinde belirttiği “**ANAYASA DEĞİŞMEZLERİNE VERGİDEN AF YOK MADDESİ EKLENMELİ**” görüşüne aynen katılıyorum. Bu konuda Sayın Bakanımızın bu görüşü önerilerimizin en başında yer almaktaydı.

Konu ile araştırmalarımı yaparken değerli meslekdaşım YMM Dr. Ahmet Kavak'ın 02/05/2012 tarihinde Dünya gazetesinde “Af Kanunu ile ilgili bir makalesine rastladım. Makalenin başlığı “*Anayasamıza Vergi Affı Çıkarılmaması yönünde bir hüküm konulması Kamu Vicdanında olumlu karşılanacaktır*” idi.

Sayın Maliye Bakanı Mehmet Şimşek ve YMM meslekdaşım “Vergi Affının çıkarılmaması konusunda “Değişmez” maddeleri önermektedirler.

YMM Dr. Ahmet Kavak makalesinde 1979'dan günümüze “Af kanunlarını” irdelemiştir.

Makalede dikkatimi çeken husus benim o güne kadar bilmediğim yürürlükteki Anayasamızın 169.maddesi; “(.....) Münhasıran orman suçları için genel veya özel af çıkarılamaz (....)” hükmü idi. Vergi içinde aynı hükmün konulması öneriliyordu.

Benim hazırladığım daha geniş kapsamlıdır.

“**Türkiye’de (1924 ve 2012) yıllarında yapılan mali aflar**” gerçekleşmiş 35 (otuz beş) Mali Af çıkarılmıştır. Hesaplama ortalaması yapılırsa 2-3 yılda bir mali af kanunu çıkartılmıştır. Vergisini istikrarlı ödeyen mükellefleri ne duruma düşürdüğümüzü açıklamaya gerek duymuyorum.

İster ormanlarımız olsun, isterse vergimiz o ülkede yaşayan insanların varlığıdır. Vatandaş adına onların hakkını koruyan hazinedir. Devlettir.

Epey oluyor bir kitapta veya makalede okumuştum. ABD’lerinde kocası ölen bir hanım oldukça büyük mal varlığının sahibi olur. Las Vegas’ta dört oteli ve villaları olan bu hanım yeni aldığı büyük bir villasına 1,5 milyon dolara havuz yaptırır. Ancak faturasını otellerinin birinin üstüne masraf yazar. Şirketin denetçisi (CPA) bu masrafı yazmayı reddeder ve Maliye’ye verilen yıl sonu raporunda tenkit eder, daha doğrusu görevi gereği devlete bildirmiş olur. ABD mali denetçileri (IRS) raporu ve maddi cezayı yazar. Konu Federal mahkemeye intikal eder. Orta yaşlı hanıma mahkeme başkanı paraya çevirilmeksizin dört yıl hapis cezası verir. Ka-

kaçkıcı hanım mahkeme başkanına cezasının paraya çevrilmesini ne kadar tutarsa, malını mülkünü satarak karşılayacağını, ancak hapise girmekten çok ızdırap duyduğunu, korktuğunu söyler. Başkan'dan aldığı cevap şudur:

“Hanımefendi ben size vergi kaçakçılığı cezası vermiyorum, siz Amerikan vatandaşlarının parasını çaldığınız için hırsızlık yapmanızdan dolayı bir suça ceza veriyorum. Cezanızı çekeceksiniz. “

Bu olay gerçektir. Ve ben bu olaydan mutluluk duyarım daima.

Vergi affı ile ilgili önerim. Sayın Bakanım ve meslekdaşımdan daha değişik olacaktır. Gelişmekte olan ekonomiden gelişen ekonomiye hızla geçiyoruz. Fevri ve çok katı hareket etmemeliyiz. Ülkemizin geleceğini düşünerek vergi affı kanununun Anayasamıza konulmasına tamamen katılıyorum. Ancak gerektiği veya lüzum hasıl olduğunda vergi affı kanununun TBMM'nin 3/4 veya 4/5 milletvekillerinin oyları ile çıkarılmasını önermekteyim.

2.ÖNERİM: “Gelir Vergisi mükelleflerinin matrah beyanları, “YILLIK SERVET HARCAMALARI” vergi idaresinde takip edilerek karşılaştırılıp beyan edilen matrah bir yıl önceki serveti ile beyan edilen yıl arasında harcama yönünden gelirle karşılanamayan farkın oluşmasında, mükellef farkın oluşmasını vergi dışı bir kazançtan karşılandığını vergiye tabi olmayan gelir, miras v.s gibi gelirden oluştuğunu kanıtlayamazsa vergi kaçağı cezai işlem yapılabilir.

İçinde bulunduğumuz yıl gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin sayısı 1.200.000 olarak tespit ederek mükelleflere beyannamesini hazır olarak yollayan vergi idaremiz bu mükelleflerin banka hesaplarına girerek kira gelirlerinden mükellefi cezalandırmadan önce bütçeye geçen yıla nazaran iki kat vergi artışı sağladı. Maliye Bakanlığı'nın bu tespitinden önce gayri menkul mükellef sayısı 400.000 idi.

Şimdi lüks otolarla ilgili araştırmalar (şu satırlar yazıldığında gündemde olan olay) yapılarak 300 adet lüks ve çok pahalı otosunun değerini dolaylı yollarla çok düşük göstererek vergi kaçırın mükellefler ortaya çıkarıldı. Bu model “Servet Beyanı” değildir. “Nereden buldun” yasası asla değildir. Yarı ABD modelidir. Zamanla o modele doğru gitmenin ilk adımlarıdır. İki model arasında şahsi giderlerin tamamının veya bir kısmının gelirden indirilmesi, herkesin beyannameye tabi olması için biraz süreye ihtiyacımız var. Orada sosyal güvenlik numarası ile vergi numarasında karşılaştırmalar yapılır. “Çapraz denetim” sistemidir.

Bizdeki ise vatandaşlık numarası ile gelir vergi numarasında takip edilebilir. Vatandaşlık numarası ile bir mükellefin tüm Türkiye’de ki, gayri menkullerini, lüks otolarını, bankadaki parasının tutarını, yurt içi, yurt dışı havaleleri, mücevheratçı firmalardan satış beyan bildirgesi alarak bir bilgisayarda toplama olanağına vergi idaremizin yakın zamanda geçebileceğine inanıyorum. Elektronik beyan ve imzayı halletme işi kolay değildir. Bu uygulama muhasebecileri ve işletmeleri ne

kadar rahatlattığını herhalde işin içinde olmayanlara yazıyorum tahmin etmişsinizdir. Sadece mükelleflerde değil, karşı tarafı vergi dairesindeki kolaylığı da düşünün, zamandan ne büyük tasarruf sağlanmıştır.

Bundan 4-5 yıl önce Vergi Dairelerinde tek renk pembe mükellef dosyaları memurların masa altlarına kadar yığılmıştı. Depolar dosyalarla dolmuş, bir dosyayı gerektiğinde arayıp bulmak memurun tam yarım gününü alırdı. Nereden nereye geldik.

3.ÖNERİM: Genişletilmiş Uzlaşma Komisyonu ile diğer öneriler.

Bu öneriler toplu olarak 25.08.2009 tarihinde "Vergi Konseyi"ne bir rapor olarak tarafımdan sunulmuştur. Bu rapordan ilgili bölümleri kısaltarak yeniden sunuyorum.

4.ÖNERİMİZ; "Maliye sınıfının" kurulmasıdır. Yargı, silahlı kuvvetler, üniversiteler gibi maliye sınıfının 657 devlet personel kanunundan ücretlerinin tespiti konusunda ayrılıp uluslararası düzey örnek alınarak ücret seviyesi tespit edilmelidir.

5.ÖNERİMİZ; Ülkemizde ceza kesmede müruruzaman beş yıldır. Mükellefin inceleme süresi de aynı süre, yani beş yıldır. İyi niyetli mükellefin içinde acaba muhasebe hesaplarında hatam varmı idi korkusu beş yıl süreyle mükellefin başında "demoklesin kılıcı" olarak durur. Önce bu kılıcın kaldırılması gerekir. Beşinci yılın sonlarına doğru alelacele yapılan bir vergi inceleme raporu ile gelen vergi ve ceza bir yana, verginin dört beş kat tutan gecikme cezası o işletmeyi veya iyi niyetli ise bir dürüst mükellefi hatasından dolayı kaybetmektir.

OECD'nin 30 ülkesi içinde nüfusa oranlı mükellef sayısında % 3 rakamına ancak ulaşarak en son sırada yer aldığımızı göre mükellefe artık daha değişik yaklaşmalıyız.

"Demoklesin kılıcı" nı mükellefin başından indirmenin temel yöntemi vergi inceleme süresinin bir yıla indirilmesidir. Mükellefin incelenmemesinin suçu devletindir. Denetim kadrosu genişliği ve bilgisayar ortamında verimlilik rasyoları kullanılarak incelenecek mükellefi seçme pratik yöntemi varken, beş yıl sonra hata yapmış mükellefi vergi cezaları ile yok ederek cezalandıramayız. Bir yandan mükellefi vergiden uzaklaştırmak, diğer yandan çok büyük emekle yetişen üniversitelerin yüksek lisans ve doktora eğitimiyle de çok ağır bir programla donanmış tüm denetim elemanlarının üst düzeydeki bilgileri sistemsizlik içinde harcanmaktadır.

İnceleme süresi bir yıldan sonra kalan dört yıl içinde gene yapılabilmesi, ancak mükellefle uzlaşma yolu açık tutularak sadece vergi ile cezalar alınmalı, verginin gecikme zammı talep edilmemelidir. "Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki" Kanununun 51.maddesinin son bendinde gecikme cezasının vergi aslını geçemez hükmü 1980 yılından sonra enflasyon artışı ile 28.11.1980 tarih 2347 sayılı kanunla kaldırılmış ve mükellefin ödemediği verginin yarattığı katma değer devlete dönüşümünün sağlanması için konulmuştu. Günümüz enflasyon oranında ba-

şarılan indirimden sonra gecikme cezasına gerek olmadığı kanısındayız. Bu değişim vergi idaresinin mükellefe iyi niyetle yaklaşımının göstergesi olacaktır.

6.ÖNERİMİZ; Mükelleflerin matrahlarının belli bir yüzdesinin (% 5 - % 10)'luk kısmı kasıt ve ihmal ile meslek mensubunun mesleki yetersizliği dışında şayet kusur ve maddi hata ile kanun maddesinin yorum farklılığına dayanıyorsa vergi hatası olarak kabul edilerek sadece vergisi alınmalı ve hiçbir ceza uygulamasına tabi tutulmamalıdır. Denetimin esas amacı hataları düzelterek tekrarını önlemek ve mükellefin muhasebe departmanında belgeli meslek mensuplarına görev verilmesinin sağlanması olmalıdır. Devlet denetiminin yeni misyonu, mükellefi cezalandırmak değil ona yol göstermek ve eğitmektir. Vergilendirmede, hatalı bir yarım asır yaşadıkdan sonra heykelleri dikilecek üstatların çizdiği yola yeniden dönmeliyiz.

Ülkemizin yatırımcı müteşebbise ihtiyacı vardır. Vergi kanunları ekonominin önünde değil, arkasında itici olmalı, gerekli kriz dönemlerinde ise yanında ve önünde giderek pürüzleri ortadan kaldırmalıdır.

Verginin ekonomiye uyumu sağlanmadan mükelleflerin yok edici ceza kanunları ile hırpalanması ülkemizdeki liberal kalkınmayı engellemektedir. Geleceğin müteşebbislerinin gözünü korkutmaktadır. Üst düzeyde eğitilmiş ve aileden intikal etmiş sermayesi olanların dahi büyük işletmelerde yönetici olmayı tercih ettikleri görülmektedir.

Mükellef sayımız ürkütücü bir ekonomik veridir. Beyana bağlı mükellef sayısının nüfusumuzun en az % 10'una ulaşmalıdır.

7.ÖNERİMİZ; “UZLAŞMA KURULUNUN YETKİLERİNİN GENİŞLETİLMESİ”

Vergi borç ve cezaları mükellef ile vergi idaresi arasında uzlaşmanın bütçeye katkısı etkili olacaktır. Vergi ihtilaflarının yargı sürecinde geçen zaman tarafların aleyhine çalışmaktadır.

“Uzlaşma Kurumunun” vergi idaresi içinde müstakil vergi mahkemeleri tarzında çalışması ve bu ihtisas mahkemelerinin vergi ve cezanın konumuna göre uzlaşılması üzerinde çalışılmalıdır. Bu kurumda Gelir İdaresi Başkanlığı, inceleme kurulu, mükellef, mükellef ve hazine avukatları ile tam tasdiğe tabi bir mükellef olması halinde mükellefin raporunu yazan Yeminli Mali Müşavir yer almalıdır.

Üstad Ali Alaybek'in kendisini ziyaret ettiğim birgün şahsıma hediye ettiği çalışmalarından bir diğerinin adı ve konusu “Almanya'da vergi murakebesi, vergi uzlaşması ve Mali Kaza” adlı daktilo ile pelür kağıdına Haziran 1956 yılında yazılıp ciltlenmiş kitapçığın “ön söz”ünü sizlere aktarmakta yarar görüyorum; Çünkü vergi davaları yargıda % 95'i aşan bir miktarda red olunmaktadır. İnceleme raporları ile kanunların yorumlarında yapılan yanlışlıkların yıllardır düzelemediğini maalesef yaşıyoruz. Devlet ve Maliye'nin otoritesi yıpranmaktadır. Bu aktarmada bazı bulgular elde edeceğinize eminim.

“ÖN SÖZ”

“Bu Etüdümüz, memleketimizde Mali Kaza sahasında yapılacak reform ile ilgili mukayeseli tetkik ve çalışmalarından bir kısmını teşkil etmektedir. Asıl mevzuumuz olan (Batı Avrupa’da Mali Kaza Sistemleri) hakkındaki tetkiklerimize devam ederken, az sonra izah edeceğimiz sebeplerle, Almanya’da vergi mürakabesi, uzlaşma ve vergi yargılaması konularını müstakillen ve daha etraflıca incelemeği muvafık bulduk.

Tetkikimizin, haddizatındı, batı devletlerinde mali kazaya (vergi yargılaması)na inhisar etmekle beraber, Almanya’ya ait bu etüdümüz, mevzuu bu dar çerçevenin dışına çıkararak, vergi mürakabesine ve uzlaşma müessesesine de teşmil edilmiştir. Bunun sebebi, vergi yargılamasının, mevzu ve fonksiyon itibariyle, sıkı sıriya vergi mürakabesine ve uzlaşma müessesesine bağlı bulunmasıdır.

Milli hususiyetler bir yana bırakılırsa, vergi tatbikatı ve vergi yargılamasını, batı Avrupa planında, İngiliz, Fransız ve Alman tiplerine irca etmek mümkündür.

İngiliz sisteminde, vergi beyanname kontrolleri serbest Hesap Uzmanları (Chartered Accountants) lar tarafından yapılmakta, doğrudan doğruya uyusulamayan ihtilafli meseleler (General Commisioners)den mürekkep hususi heyetlerce halledilmekte ve ancak nadir ve istisnai hallerde adli kaza mercilerine baş vurulmaktadır. (Taraflımızdan vurgulanmıştır.)

Fransız sisteminde, vergi kontrolleri esas itibariyle Maliyenin mahalli teşkilatı tarafından yapılmakta, **uzlaşmaya bu sistemde de geniş bir yer verilmekte**, uzlaşılamayan ihtilafli hadiselerde idari kaza yollarına (İdari mahkemeler ve Devlet Şurasına) müracaat olunmaktadır.

Alman sisteminin karakteristiklerine gelince, onları şu noktalarda toplamak mümkündür: Almanya’da vergi mürakabesi, esas itibariyle, mahalli teşkilata bağlı işletme mütakiplerine yaptırılmakta ve bu faaliyette serbest vergi müşavirleri ve vergi yardımcılarının mesleki faaliyetlerinden de geniş ölçüde faydalanılmaktadır. **Almanya’da uzlaşma müessesesi vergi tatbikatının mihverini teşkil etmekte**, uzlaşmaya varılamayan vergi ihtilaflarında ise, idare nezdinde yapılan (ön itiraz) dan sonra, hususi vergi mahkemeleri ve Yüksek Maliye Divanından müteşekkil Mali Kaza mercilerine başvurulmaktadır.

Görülüyorki, vergi yargılaması bakımından, İngiltere’de (General Commissioners) usulünün yanında adli kaza esası, Fransızca idari kaza, Almanya’da ise ihtisas mahkemelerinden müteşekkil mali kaza sistemi cari bulunmaktadır. (Alintımız devam etmektedir.)

Vergi sistemlerindeki bünye ve usul farklarına rağmen Batı Devletlerinin vergi tatbikatında vergi ihtilaflarının halli hususunda şu temel prensiplerde birleştikleri müşahede edilir:

a) Vergi tatbikatı, sert ve formel usullerden uzak, mükellefle (iş birliği) esasına müsteniden cereyan eder.

b) Tatbikatta İdare ile mükellef arasında zuhur edecek ihtilaflar, kaideten (uzlaşma) yolu ile hal ve fesledilir. İleri garp devletlerinde verginin uzlaşmasız tatbik edileceği kabili tasavvur değildir. Bu devletlerde çoğu hallerde pazarlık şeklini alan uzlaşma, hatta ağır vergi suçlarına taalluk eden vak'alarda dahi tatbik olunur. Bu suretle Kaza Mercilerine intikal eden ve daha ziyade önemli hukuki meselelere inhisar eden hadiselerin mikdarı, mükellefiyetin ehemiyet ve şumulile kıyaslanırsa gayetle cüz'i ve mahdut bulunur.(Taraflımızdan vurgulanmıştır)

c) Vergi ihtilaflarına bakan karar mercileri kazai mürakabe ve faaliyetlerini her türlü idari ve siyasi nüfuz ve tesirin dışında (bağımsız) organlar olarak ifa ederler.

İleri Batı Devletlerinde vergiciliğin tatbikat yönünden dayandığı bu temel prensipleri birer kelime ile belirtmek istersek şöyle diyebiliriz: Vergi Mürakabesi (İşbirliği), vergi ihtilaflarının halli, esas itibariyle, (uzlaşma) ya, vergi yargılaması da karar mercilerinin (bağımsızlığı) prensibine dayanır.

Yukarıda temas ettiğimiz üç tipteki vergi tatbikat ve yargılama nizamı içinde İngiliz sistemi, taşıdığı hususiyetler ve gelenekçi karakteri ile başka hiçbir memlekette tecrübe edilmesi mümkün olmayan bir sistem olarak görülür. Belki bu sistem, seyyaliyeti ve yaşayan realiteye sür'atle intibak kabiliyeti dolayısıyla, İngiltere'de en müspet neticeleri vermektedir. Fakat İngilizlere has olan bu usul ve nizamların değil bizde, ileri Avrupa memleketlerinde, hatta Amerika Birleşik Devletlerinde dahi tatbik imkanı bulamayacağı ve bulmadığı bir hakikattir. Mesela, beyanname tetkiklerini, mükellef hesabına Serbest Hesap Uzmanlarına yaptırmak ve vergi mürakabesinde esas itibariyle bununla iktifa etmek, Fransa'dan sarfınazar, ne Almanya'da ne Birleşik Devletlerde tatbik edilebilecek bir usuldür. Bunun gibi, vergi ihtilaflarının hallini (G. Commissioners) gibi hususi hey'etlere tevdi etmek de şüphesiz İngiltere'den başka hiçbir memlekette muvaffakiyetle tatbik edilecek bir usul olamaz.

Fransa'daki tatbikata gelince, sureti umumiyede vergi sistemleri bakımından olduğu gibi, bu noktalardan da Fransa'nın diğer batı devletlerine nazaran en geri ve en başarısız durumda bulunduğu bir vakıdır. Bu sebepten değildir ki, Fransa'da pek karışık ve müz'ic bir hal almış olan vergi tatbikatında mükelleflerin yani halkın mali sabotaj derecesine varan, şiddetli mukavemetleri ile karşılaşmaktadır. Maaheza, şunu da itiraf etmek lazımdır ki, Fransa'da, son zamanlarda, vergi tatbikatı sahasında bir takım esaslı reform hareketlerine girişilmiştir. Bunların başında, vergi mürakabesinin yeniden organize edilmesini (bu teşebbüs Poujade hareketile akim kalmıştır.) ve bilhassa, vergi ihtilaflarına bidayeten bakan mercilerin (Vilayet Koolislerin) idari mahkeme haline getirilmiş olmalarını zikredebiliriz. (Alıntımız devam etmektedir.)

Bahis konusu ettiğimiz üç devlet içinde, vergi tatbikatı ve mali mevzularında en ileride bulunan ve bu bakımdan birçok noktalarda bize de örnek teşkil edebilecek olan devletin Almanya olduğunu tereddütsüz ifade ve iddia etmek mümkündür.

Etüdümüzde daha etraflı bir surette izah edileceği üzere, Almanya'da 1919 da tatbik mevkiine giren ve muasır vergi hukukunda, bilhassa usul hukuku bakımından bir çığır açmış olan (Enno Becker) in büyük eseri (Rayh Vergi Usul Kanunu), vergi tatbikatçılığı ve mali kaza sahalarına yeni bir nizam getirmiştir. Hitler rejimi ve ikinci dünya savaşı sırasında oldukça zedelenmiş olan bu nizamı mali kaza cephesinden yeniden ve zamanımızın hukuk devleti anlayışına daha uygun bir tarzda, tesis etmek üzere, son yıllarda bir takım çalışmalar yapılmış ve bunların muhassalasını teşkil eden son bir reform projesi federal meclise sunularak, Meclisin gündemine alınmıştır.

Mevzuumuz bakımından başlıca Batı Devletlerinin durumu hakkında verdiğimiz bu kısa izahattan sonra, etüdümüzün tertip tarzı hakkında birkaç söz söyleyelim:

Almanya'ya hasrettiğimiz bu etüd, (Vergi Mürakabesi ve Uzlaşma) ve (Mali Kaza) olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. İkinci kısımda, az önce sözünü ettiğimiz reform projesine de genişçe bir yer verilmiştir. Bundan başka, şimdilik bizim için yeni bir mevzu olan, fakat türlü sebeplerden dolayı ergeç bizim de ele almağa mecbur olduğumuz vergi yargılama masrafları (mahkeme harçları ve diğer masraflar) meselesi de etüdümüzün sonunda ayrı bir tetkike tabi tutulmuştur.

Şimdi birkaç kelime ile bizdeki duruma da temas etmeliğimiz yerinde olacaktır. **1950 den bu yana bizde cereyan eden tatbikat göstermiştir ki, bir yandan vergi mürakabesinin iyice formüle edilmemiş ve gereken genişlikte organize edilmemiş olması, öbür yandan vergi uzlaşmasının tamamen meçhulümüz kalması ve nihayet bugünün ihtiyaçlarına cevap verecek bir mali kaza sisteminin kurulmamış bulunması, vergiciliğimizin, usul ve tatbikat yönlerinden 1950 vergi inkılabının prensiplerine, ruhuna ve dinamizmine uygun bir gelişme kaydetmesine, başka bir deyişle, memleketimizde muasır vergi hukuku nizamının tamamen teesüs etmesine, diğer taraftan da vergi sisteminizin (bilhassa gelir vergisinin) optimal varidatı sağlanmasına imkan vermemiştir. Bu sebeple mali islahat hareketine, usul ve tatbikat cephesinden, devam ederken, üç konuyu, yani Vergi Mürakabesi, Uzlaşma ve Mali Kaza konularını, birden ele almak ve bu müesseseleri, radikal bir reform fikrinden hareketle, süratle yeniden organize etmek mecburiyetinde bulunmaktayız.**

(Tarafımızdan vurgulanmıştır)

Mali Kazanın reformu bahsinde, 1950 den evvel bazı çalışmalar yapmış ve Vergi Usul Kanununun kadrosu içinde yeni bir yargılama nizamı teklif etmiştik. Batı devletlerinin mali kaza sistemleri üzerinde bu kere yaptığımız daha etraflı tetkikler bizi fikir itibarile, aynı neticeye getirilmiştir. Bu mevzudaki kat'i kanaatimiz şudur ki, Türkiye'de yeni Mali Kaza Sistemi, bittabi kendi şartlarımız ve hususi-

yetlerimiz gözönünde tutulmakla beraber az önce belirttiğimiz üzere zamanımızın en ileri ve hukuken en vazih ve mazbut vergi yargılama nizamını teşkil eden Alman sisteminden mülhem olarak müstakil vergi mahkemeleri ve Yüksek Maliye Divanından müteşekkil bir teşkilata müsteniden kurulabilir.

Bu sebeptendir ki, Alman vergi yargılama sistemi, vergi mürakabesi ve uzlaşma müessesesi ile irtibatlandırmak suretile öne aldık ve bu mevzuu yapacağımız Mali Kaza reformuna faydalı olur düşüncesi ile bu etüdümüzde daha etraflı bir surette incelemeğe çalıştık.“

19/06/1956
Ali Alaybek

DEĞERLENDİRME:

Vergi Usul Kanunu tüm kanunların düzenlenmesi görevini yüklenmektedir. Bu öneminden dolayı vasıtasız ve vasıtalı vergilerin bütünü ile Vergi Usul Kanununun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sorumluluğu çok ağır böyle bir verginin özellikle vergi cezalarının;

1- Mükellefin eğitim düzeyinin tespiti,

2- Mükellefin sosyolojik psikolojik durumunun yakın tespitinin yapılması,

3- Vergi kaçığının nedenlerinin ekonomik ve sosyal açıdan irdelenmesi

4- Türkiye Ekonomisinin, Dünya ekonomisi içindeki rekabet ve gelişim sürecinin katkısı saptanmalıdır. Dolaylı ve dolaysız vergilerin makul düzeyde ekonomik etkileri uluslararası ticareti etkileyecektir.

SONUÇ: Vergi Usul Kanununun radikal bir vergi reformuna ihtiyacı vardır.

Cezalar, mükellefi geliştirmeye, vergiyi öğretmeye ve mükellef yargıya gitmeden vergi idaresi içinde uyumsuzlukların dava öncesi daha geniş kapsamlı, yepyeni mali kurumlarla çözüleceği kanısındayım. Çalışmalara katkı sunan emeği geçen Başkan, Başkan Yardımcısı, Genel Sekreter, İcra Komitesi ve Genel Kurul üyelerine teşekkürü borç bilir, saygılarımı sunarım.²²

25.08.2009

MALİYE BAKANLIĞI VERGİ KONSEYİ ÜYESİ
HÜSEYİN PERVİZ PUR

22 Hüseyin Perviz Pur "Osmanlı'dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu – Otopsi Yayınları. İstanbul 2012 Shf.708-717.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ REFORM KOMİSYONU ÖZET RAPORLARI

1961-1972

KURUL BAŞKANI: ALİ ALAYBEK

1. GİRİŞ VE GENEL BİLGİLER:

Değerli okurlarım ve meslektaşlarım; bu kitabı sadece üstad Ali Alaybek'i tanıtmak için yazmadım.

Çalışmalarım üç esas gayesi vardır.

a- Ali Alaybek'i daha yakından tanımak, tanıtmak ve yeniden yaşatmak,

b- On iki yıllık kesintisiz devam eden Vergi Reform Çalışmalarına verilen üstün hizmetler sonucu ortaya çıkan bilgilerin kapalı kapıları açarak sizlere ulaştırmaktır.

c- Vergi nosyonunun makro ve mikro düzeyde gelişmesini sağlamaktır.

Böylece günümüzde unutulmaya yüz tutmuş, raflara kaldırılmış ülkemiz ve dünyada uygulanan vergilerin temelini teşkil eden makro ve mikro düzeyde verginin temel nosyonunu kapsayan altı adet yeşil kaplı ciltlerin üstündeki tozları temizleyerek geleceğin vergicilerine bilgileri aktarmaktadır.

Altı cilt'in toplam sayfa sayısı

1.cilt – 434 sayfa

2.cilt – 448 sayfa

3.cilt – 464 sayfa

4.cilt – 524 sayfa

5.cilt – 504 sayfa

6.cilt – 504 sayfa

Toplam 2820 sayfa (iki bin sekiz yüz yirmi sayfa)

Toplam 2820 (iki bin sekiz yüz yirmi sayfa) olan ciltlerin içinde günümüzde kullanılan veya gelecekte kullanılabilecek vergilerin size uygun olanlarını seçerek kitap içinde değerlendiril- mesinin daha yararlı olacağı kanaati ile çalışmalarımıza başlıyoruz.

1961-1972 YILLARI ARASINDA
VERGİ REFORM KOMİSYONUNDA GÖREV ALANLAR

ADI SOYADI

ALİ ALAYBEK
ADİL YÜCEFER
ORHAN GÜRELİ
İLHAN UÇKUN
HÜSAMETTİN KILIÇ
RIZA ORMANCI
Doç.HALİL NADAROĞLU
GALİP DOLUN
SADİ İ.TINAZTEPE
OSMAN ERTÖRER
HAYRİ ÖNCEL
ADNAN B. KAFAOĞLU
RASİM DURU
BÜLENT ÇAYÇIK
HAKKI MUSABALLI
VEDAT ÖZGÖZEN
Prof.Dr.ORHAN DİKMEN
TAHSİN YILDIRAN
ORHAN ASTAM
GANİ BAŞMAN
SADIK BAKLACIOĞLU
RÜŞTÜ ERİMEZ

TEMSİL ETTİĞİ KURUM
VE MESLEK ÜNVANI

M.B.Fahri Hesap Uzmanı
M.B.Müşavir Hesap Uzmanı
M.B.Baş Hesap Uzmanı
Türkiye Odalar Birliği
Maliye Baş müfettişi
Türkiye Odalar Birliği
Türkiye Odalar Birliği
Türkiye Odalar Birliği
Türkiye Odalar Birliği
Türkiye Odalar Birliği
M.B.Maliye Baş Müfettişi
M.Bakanlığı Baş Müfettişi
M.B.Baş Müşavir Hesap Uzm.
M.B.Maliye Müfettişi
M.B.Malişe Müfettişi
M.B.Hesap Uzmanı
İst. Üniv. İktisat Fakültesi
İst. Ticaret Odası Umum Katibi
M.B. Maliye Müfettişi
M.B.Hesap Uzmanı
M.B.Hesap Uzmanı
M.B.Hesap Uzmanı

**VERGİ REFORM
KOMİSYONU RAPORLARI**

**1961-1972 YILLARI ARASINDA
RAPORLARININ KONUSU VE
KABUL TARİHLERİ**

Ek: I

MAYIS 1968
TARİHİNE KADAR YAPILAN ÇALIŞMALAR

I — Birinci Dönem Çalışmaları :

Vergi Reform, Komisyonunun kuruluşundan, Maliye Grubu olarak çalışmaya başladığı ikinci dönem başına kadar, Özel Sektör temsilcilerinin de katıldığı, ilk dönem çalışmaları aşağıda gösterilmiştir :

Sıra Raporun adı veya konusu	Tarih
1- Bina Vergisi Geçici Rejimi Hk. Ön Rapor	25/2/1961
2- Servet Beyanı Hk. Ön Rapor	03/3/1961
3- Bina Vergisi Hk. Ön Rapor (Alatı Sabite ve Serlerle ilgili)	15/3/1961
4- Bina Vergisi'nin Mahsubu Hk. Ön Rapor	15/3/1961
5- Mali Yargı Hk. Ön Rapor	05/4/1961
6- Genel Vergi Reformu Raporu (I ve II. kısımlar)	15/7/1961
7- Menşe Şahadetnamesi harçları Hk. Ön Rapor	18/1/1962
8- Servet Beyanı Hk. Özel Rapor	04/1/1962
9- İhracatın Korunması ve Teşviki ile ilgili Fiskal Tedbirler Hk. Özel Rapor	19/2/1962
10- Mahalli Finans Hk. Ön Rapor	Mart 1962
11- Genel Vergi Reformu Raporu (III. Kısım)	05/3/1962
34- Emlak Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	Mart 1963

2 — Maliye Grubu Çalışmaları :

Komisyon'un Özel Sektör temsilcilerinin katılmadığı dönemde, yalnız Maliye Bakanlığı mensuplarından teşekkül eden Maliye Çalışma Grubu tarafından yapılan çalışmalar aşağıda gösterilmiştir :

Sıra No Raporun adı veya konusu	Tarih
12- Gider Vergileri Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	14/7/1962
13- Uzlaşma Müessesesi Kanun T. ve Gerekçesi	Temmuz 1962
14- Uzlaşma Müessesesi Hk. Not	16/7/1962
15- Gider Vergileri Kanun Tasarılarına ait Ek Rapor.	21/8/1962
16- Yatırım İndirimi Hk Not.	28/8/1962
17- Genel Vergi Reformu'na Yöneltilen Tenkitlere Cevap	03/9/1962
18- Gider Vergileri Kanun Tasarısı Hk. Rapora Ek Not	18/9/1962
19- Maliye Bakanlığınca hazırlanan G. ve K. Vergileri ile V. U. K. Tadil Tasarıları Hk. Özel Rapor.	08/10/1962
20- Damga Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	16/10/1962
21- Damga Vergisi Kanun Tasarısı Hk. Özel Rapor	-
22- Harçlar Kanununun Tasarısı ve Gerekçesi	16/10/1962
23- Değerli kağıtlar Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	18/10/1962
24- Emlak Alım Vergisi K. Tasarısı ve Gerekçesi	24/10/1962
25- Tasarruf Bonolarının ihracı Hk. mütalaa raporu	26/11/1962
26- Damga Vergisi, Değerli kağıt ve Harçlar Kanun Tasarıları ile ilgili mütalaa, raporu	30/11/1962
27- Motorlu Kara Taşıtları K. Tasarısı ve Gerekçesi	06/12/1962
28- Damga V. Harçlar ve Emlak A. V. den sağlanacak varidat Hk. Özel Rapor.	21/12/1962
29- Motorlu Kara Taşıtları K. Tasarısı Hk. Özel Rapor	21/12/1962
30- İlan ve Reklam V. Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	09/1/1963
31- Maliye Bakanlığınca Hazırlanan Gider Vergileri K. Tasarısı üzerinde yapılan çalışmalar Hk. Özel Rapor	02/2/1963
32- Maliye Bakanlığınca Hazırlanan Gider V. K. Tasarısı üzerinde yapılan çalışmalar Hk. Özel Rapora Ek Rapor	02/2/1963
33 - Serbest Hesap Uzmanları Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	18/2/1963

Sıra No Raporun adı veya konusu	Tarih
35- İlan ve Reklam Vergileri ve Emlak V. Kanun Tasarıları Hk. Özel Rapor	12/4/1963
36- Belediye Vergi v,e Harçları K. Tasarısı ve Gerekçesi	30/4/1963
37- Mali Tevzin Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	Mayıs1963
38- Gider Vergileri Reformu Hk. Genel Rapor	Eylül 1963
39- Bakanlıkça Hazırlanan Emlak V. Belediye Gelirleri ve Mali Tevzin K. ile V. U. K. da değişiklik yapılması Hk. Kanun Tasarılarına ait Mütalaa Raporu	02/7/1963
40- Zirai kazançların Vergilendirilmesi ile ilgili Problemler.	21/9/1963
41- Belediye gelirleri K. Tasarısı Hk. Mütalaa	Şubat 1964
42- Gider V. Tadil tasarısı ile ilgili bazı meseleler Hk. Mütalaa	Şubat 1964
43- Batıda ve Türkiye'de Mali Tevzin Tatbikatı Hk. Rapor.	Mayıs 1964
44- Portakaldan Vergi Alınması teklifi Hk. Etüd.	Ağustos1964
45- Maliye B. İç Gelirler Teşkilatının Reformu.	Aralık 1964
46- Kamu Gelirleri Nizamında Ücret Sistemi	Ocak 1965
47- Özel İdareler Maliyesi'nin Reformu	Şubat 1965
48- Bazı Sanayi Grupları'nın İstihsal Vergisine tabi tutulması Hk. Muhtıra	Eylül 1965
49- Gümrüklerde Alınan % 5 Damga Resminin Bir misli arttırılması teklifi Hk. Muhtıra.	Eylül1965
50- Emlak V. Kanun Tasarısı Hk. Mütalaa	Ocak 1966

3 — Son Dönem Çalışmaları :

Vergi Reform Komisyonunun 1965 yılı Haziran ayından sonra, özel sektör temsilcilerinin de katılması ile başlayan son dönem çalışmalarının listesi aşağıda gösterilmiştir :

<u>Sıra No</u>	<u>Raporun adı veya konusu</u>	<u>Tarih</u>
51-	En az geçim İndirimi Meselesi	Ekim 1965
52-	Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası Türkiye'de Vergi Reform Hareketleri.	Ekim 1965
53-	Vergi Güvenlik Tedbirleri Hk. Ön Rapor	Aralık 1965
54-	Ücretlerle İlgili Bazı Meseleler Hk. Ön Rapor.	Aralık 1965
55-	Serbest Meslek kazançları ile ilgili bazı konular Hk. Ön Rapor.	Aralık 1965
56-	Birden fazla takvim yılma sirayet eden İnşaat ve Onarım İşlerinin vergilendirilmesi Hk. Ön Rapor	Ocak 1966
57-	Ticari kaaznçiarla ilgili bazı konular Hk. Ön Rapor	Ocak 1966
58-	Özel İnşaat ile ilgili Emlak Alını Vergisi ve G. V. Tatbikatı Hk. Ön Rapor.	Ocak 1966
59-	Turizmin Teşviki ile ilgili Mali Tedbirler Hk. Ön Rapor.	Şubat 1966
60-	Küçük Sanat ve Ticaret Erbabının Vergilendirilmesi Hk. Ön Rapor.	Mart 1966
61-	İhracatın Teşviki ile ilgili Piskal Tedbirler Hk. Ön Rapor.	Nisan 1966
62-	Belediye Maliyesinde Ücret Nizamı Hk. Ön Rapor	Mayıs 1966
63-	Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Hk. Ön Rapor.	Temmuz 1966
64-	Deniz Ticareti ve Gemi inşa Sanayii ile İlgili Fiskal Teşvik Tedbirleri Hk. Ön Rapor.	Ağustos 1966
65-	Tarım Fiskaliteleri Hk. Rapor.	Eylül 1966
66-	Karayolları Fiskalitesi Hk. Rapor.	Kasım 1966
67-	Yüksek ücretlerde Yıllık Beyan Esasını Geçiş Hk. Rapor.	Ekim 1966
68-	Kurumlara ait kar hisselerinde stopaj meselesi Hk. Rapor.	Kasım 1966
69-	Gelir Vergisi'nde Peşin Ödeme Usulü Hk. Rapor.	Kasım 1966
70-	Gelir Vergisine ilişkin müteferrik konular Hk.Rapor.	Kasım 1966

Sıra No Raporun adı veya konusu	Tarih
71- Ferdi Teşebbüslerde tasfiye meselesi Hk Rapor	Aralık 1966
72- En az Geçim İndiriminin mükellef tarafından Bakılan Akrabaya Teşmil Edilmesi Hk. Rapor.	Aralık 1966
73- Vergi Usul Hukuku Reformuna Giriş	Şubat 1967
74- Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarısı Hk. Mütalaa	Nisan 1967
75- Halı İmalinde Kullanılan Sun'î İpek İpliklerinin Gider Vergisi Hk. Rapor.	Mayıs 1967
76- Yabancı Taşıtlarla yapılan Kara Nakliyatının Vergilendirilmesi Hk. Rapor.	Mayıs 1967
77- Demir Yolların Taşımalarına ait Nakliye Vergisi Tarifesinin Düzeltilmesi Hk. Rapor.	Mayıs 1967
78- Yatırım İndiriminin Geliştirilmesi Hk. Rapor.	Mayıs 1967
79- Gelir ve Kurumlar Vergisinde dar mükellefiyet muafılığı Hk. Rapor.	Ekim 1967
80- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Hk. Rapor.	Aralık 1967
81-Gider Vergilerine İlişkin Mütferrik Konular Hk. Rapor.	Aralık 1967

Ek : 2

MAYIS 1968 DEN SONRA YAPILAN ÇALIŞMALAR

82- Emlak Değerleme Kanun Tasarısı ve Gerekçesi.	Temmuz 1968
83- Tekstil Sanayimde Vadeli Satışlarda ve Dahili sarflarda Gider Vergisinin ödeme süresi ile ilgili Rapor.	Kasım 1968
84- Tekel Fiskalitesi ve Rejiminin Reformu Hakkında Rapor.	Ocak 1969
85- Seramik Sanayiinde Gider Vergisi	Şubat 1969
86- Seker Fiskalitesinin Reformu Hakkında Rapor	Nisan 1969
87- Türk Vergi Sisteminde Ortalama Kar Haddi (O. K. H.) Metodunun İslahı hakkında Rapor.	Eylül 1969
88- Sermaye Piyasası ile ilgili Ön Güvenlik Tedbirleri Hakkında Rapor.	Eylül 1969

Altı yeşil cilt kitaptaki çalışmalar 1961-1969 yılları arasında yapılmış olsa da; Ali Alaybek komisyonlar dağıldıktan sonra Orhan Güreli, Adil Yücefer ve İlhan Uçkun'la raporlarda düzeltme çalışmalarına 1972 yılı dahil devam etmiştir.

Bu çalışmada özellikle evvelce belirttiğim üzere altı ciltin yayına hazır hale getirip İstanbul Damga Matbaasına teslim eden rahmetli üstad Orhan Güreli'dir. Ruhu şad olsun.

VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ GENEL FİHRİSTİ

CİLT: I	Ciltteki Sayfa No
1 Genel Vergi Reformu Raporu I. Kısım	3
2 Genel Vergi Reformu Raporu II. Kısım	25
3 Genel Vergi Reformu Raporu III. Kısım	215
4 Bina Vergisi Geçici Rejimi Hakkında Ön Rapor	315
5 Bina Vergisi Hakkında Ön Rapor	321
6 Bina Vergisinin Gelir Vergisinden Mahsubu Hakkında Ön Rapor	329
7 Servet Beyanı Hakkında Ön Rapor	335
8 Servet Beyanı Hakkında Ön Rapor	341
9 İhracatın Korunması ve Teşviki ile ilgili Fiskal Tedbirler Hakkında Özel Rapor	356
10 Mali Yargı Hakkında Ön Rapor	365
11 Genel Vergi Reformuna Karşı Yöneltilen Tenkitlere Cevap	375
CİLT: II	Ciltteki Sayfa No
12 Mahalli Finans Hakkında Ön Rapor	3
13 Gider Vergileri Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	47
14 Gider Vergileri Kanun Tasarısı Hakkında Mütalaa	149
15 Maliye Bakanlığınca Hazırlanan Gider Vergileri Kanun Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışmalar Hakkında Özel Rapor	157
16 Maliye Bakanlığınca Hazırlanan Gider Vergileri Kanun Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışmalar Hakkındaki Özel Rapora Ek Rapor	197
17 Gider Vergileri Reformu Hakkında Genel Rapor	209
18 Gider Vergileri Tadil Tasarısı İle İlgili Bazı Meseleler Hakkında Mütalaa	297
19 Uzlaşma Müessesesi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	309
20 Yatırım İndirimi Hakkında Not	321
21 Maliye Bakanlığınca Hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergileri İle Vergi Usul Kanunu Tadil Tasarıları Hakkında Özel Rapor	327
22 Tasarruf Bonoları Kanun Tasarısı Hakkında özel Rapor	367
23 Serbest Hesap Uzmanları Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi	387

CİLT : III	Ciltteki Sayfa No
24 Damga Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	1
25 Damga Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Özel Rapor	57
26 Harçlar Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	63
27 Değerli Kağıtlar Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	165
28 Emlak Alım Vergisi Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi	179
29 Damga Vergisi, Harçlar ve Emlak Alım Vergisinden Sağlanacak Varidat Hakkında Özel Rapor	207
30 Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	219
31 Motorlu Kara Taşıtları Kanun Tasarısındaki Tarifelerin Arttırılması Hakkında Özel Rapor	239
32 Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Özel Rapor	247
33 İlan ve Reklam Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	251
34 İlan ve Reklam Vergisi ve Emlak Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Özel Rapor	275
35 Emlak Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	285
36 Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ile İlgili Problemler	369
37 Portakaldan Vergi Alınması Hakkında Mütalaa	391
38 Maliye Bakanlığı iç Gelirler Teşkilatının Reformu	411
CİLT: IV	Ciltteki Sayfa No
39 Belediye Vergi ve Harçları Kanun Tasarısı ve Gerekçesi	1
40 Mali Tevzin Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi	97
41 Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı Hakkında Mütalaa	129
42 Batıda ve Türkiye'de Mali Tevzin Tatbikatı	153
43 Kamu Gelirleri Nizamında Ücret Sistemi	175
44 Özel İdareler Maliyesinin Reformu	203
45 Bazı Sanayi Gruplarının İstihsal Vergisine Tabi Tutulması Hakkında Muhtıra	243
46 Gümrüklerde Alınan Damga Resminin Arttırılması Teklifi Hakkında Muhtıra	253
47 Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası ve Türkiye'de Vergi Reformu Hareketleri	257

48	En Az Geçim İndirimi Hakkında Rapor	279
49	Vergi Güvenlik Tedbirleri Hakkında Ön Rapor	301
50	Ücretlerle İlgili Bazı Meseleler Hakkında Rapor	319
51	Serbest Meslek Kazançları İle ilgili Bazı Konular Hakkında Rapor	327
52	Birden Fazla Takvim Yılma Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi Hakkında Rapor	337
53	Ticari Kazançlarla İlgili Bazı Konular Hakkında Ön Rapor	347
54	Emlak Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Mütalaa	357
55	Özel İnşaat İle İlgili Emlak Alım Vergisi Ve Gelir Vergisi Tatbikatı Hakkında Rapor	371
56	Turizmin Teşviki İle ilgili Mali Tedbirler Hakkında Rapor	379
57	Küçük Sanat ve Ticaret Erbabının Vergilendirilmesi Hakkında Rapor	401
58	İhracatın Teşviki ile İlgili Fiskal Tedbirler Hakkında Rapor	431
59	Belediye Maliyesinde Ücret Nizamı Hakkında Rapor	477
60	Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Hakkında Rapor	487
61	Deniz Ticareti ve Gemi İnşa Sanayii ile İlgili Fiskal Teşvik Tedbirleri Hakkında Rapor	499

CİLT: V

Ciltteki Sayfa No

62	Tarım Fiskalitesi Hakkında Rapor	1
63	Karayolları Fiskalitesi	93
64	Yüksek Ücretlerde Yıllık Beyan Esasına Geçiş Hakkında Rapor	137
65	Kurumlara Ait Kar Hisselerinde Stopaj Meselesi Hakkında Rapor	147
66	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Usulü Hakkında Rapor	159
67	Gelir Vergisine İlişkin Müteferrik Konular Hakkında Rapor	165
68	Ferdi Teşebbüslerde Tasfiye Meselesi Hakkında Rapor	213
69	En Az Geçim İndiriminin Mükellef Tarafından Bakılan Akrabaya Teşmil Edilmesi Hakkında Rapor	221
70	Vergi Usul Hukuku Reformuna Giriş	227
71	Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarı Hakkında Mütalaa	241

72	Halı İmalinde Kullanılan Sun'î İpek İpliklerinin Gider Vergisi Hakkında Rapor	285
73	Yabancı Taşıtlarla Yapılan Kara Nakliyatının Vergilendirilmesi Hakkında Rapor	291
74	Demiryolları Taşımalarına Ait Nakliye Vergisi Tarifesinin Düzeltilmesi Hakkında Rapor	299
75	Yatırım İndiriminin Geliştirilmesi Hakkında Rapor	307
76	Gelir ve Kurumlar Vergisinde Dar Mükellefiyet Muafılığı Hakkında Rapor	361
77	Gider Vergilerine İlişkin Müteferrik Konular Hakkında Rapor	381
78	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Hakkında Rapor	441

CİLT: VI

Ciltteki Sayfa No

79	Emlak Değerleme Kanun Tasarısı Ve Gerekçesi	1
80	Tekstil Sanayiinde Veresiye Satışlar ve Dahili Sarflarda Vergi Ödeme Süreleri İle İlgili Rapor	147
81	Tekel Fiskalitesi ve Rejiminin Reformu Hakkında Rapor	171
82	Seramik Sanayiinde Gider Vergisi Hakkında Rapor	269
83	Şeker Fiskalitesinin Reformu Hakkında Rapor	289
84	Türk Vergi Sisteminde Ortalama Kar Haddi Metodunun İslahı Hakkında Rapor	413
85	Sermaye Piyasası ile ilgili Ön Güvenlik Tedbirleri Hakkında Rapor	445
86	Halı ve Kilim İpliklerinin Gider Vergisi İstisnası Hakkında Rapor	457
87	Vergi Reform Çalışmaları Hakkında Memorandum	471

2. VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARININ ÖZETLERİ

**Cilt
I**

İstanbul — 1969
Damga Matbaası

ÖNSÖZ

Modern vergi hareketi, Batı Avrupada 18 inci yüzyılın sonunda ve 19 uncu yüzyılın başlarında Napolyon Harpleri sırasında ilkin İngiltere'de 1797 de (Income Tax) ın, daha sonraları Alman Devletlerinde özellikle Prusya'da Gelir Vergisinin ortaya çıkması ve uygulanması ile başlar.

İngiltere'de Income Tax'ın 1842 de yeniden tesisi ve halkın buna tedricen alışması ile, bu vergi, İngiliz fiskal sisteminin vazgeçilmez, en önemli unsuru olmuştur.

Almanya'da modern hüviyetiyle global ve şahsi Gelir Vergisinin Von Miquel'in büyük reformu neticesinde 1891 de Prusya sistemi olarak tatbikine başlanır.

Batı Avrupa fiskalitesine, Gelir Vergisinin ortaya çıkmasına kadar, Orta Çağ Vergiciliğinin sıklet merkezi olan Emlak Vergisi (L'impôt foncier), İngiltere'de (Land Tax) hakim olmuştur.

Avrupa'da bugünkü manası ve şumulü ile Çağdaş Vergi Sistemi, aslında, Birinci Dünya Savaşından sonra, yani 20 nci yüzyılın başlarında kurulmuştur.

1924 de Income Tax şahsi ve progresif Gelir Vergisinin en mükemmel şekline almış, Von Miquel tipine göre gelişen Alman Gelir Vergisi de Eyalet Vergisi olmaktan çıkarak, Rayh Vergisi olmuş, Fransa da da Sedüler Gelir Vergisinin tatbikatına geçilmiştir.

Bu sırada Almanya'da usul ve tatbikat hükümlerini toplayan Çerçeve Kanun (Abgabenordnung) un ihdası ile Modern Vergi hukukunun da temeli atılmıştır.

Ayrıca bu devrede, Almanya'da yine Von Miquel'in büyük bir reformu ile Emlak Vergisi (Grundsteuer) İngiltere'de General Rate önemli, mahalli bir vergi olarak kurulmuş ve uygulanmaya başlanmıştır.

Bu devreyi karakterize eden diğer büyük bir vergi hadisesi, Birinci Dünya Savaşı sonlarında, ilkin Almanya'da uygulanmaya başlanan Muamele Vergisinin (Umsatzsteuer) Münferit İstihlak Vergilerinin yanında, kısmen de bunları kapsamına alan genel bir Gider Vergisi nizamı olarak ortaya çıkması ve kısa zamanda bütün Avrupa'ya yayılmasıdır. Bu vergi AET Vergi Armonizasyonu hareketi içinde (T. V. A.) Eklenen Değer Vergisi şeklini alarak Avrupa' nın ilk büyük müşterek vergisi olmaktadır.

Muasır vergiciliğin tekamül seyrinde dikkati çeken diğer bir fenomen de yeni vergi konsepti içinde Mali Vergiden (Impôt Financier) den Politik Vergiye (Impôt Politique) geçilmesidir.

1936 Yıllarına kadar her şeyden evvel bütçe ihtiyaçlarını karşılayan Gelir Vergisi ve diğer büyük vergiler, bu fonksiyonun yanında artan ölçüde ekstra fiskal etkileriyle, ekonomik ve sosyal politikanın da bir vasıtası olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Modern verginin anlamında vukua gelen diğer köklü bir değişme de Vasıtasız - Vasıtalı vergi münasebetinde olmuştur.

Sosyolojik açıdan yalnız Vasıtasız Vergiyi makbul sayan, Vasıtalı Vergiyi prensip itibariyle antisosyal bulan klasik, nazari görüş, vergi inikasındaki değişiklikler, toplum hayatında strüktürel istihale ve nihayet vergi hukuku ve tekniğinde vukua gelen gelişmeler dolayısıyla değerini kaybetmeye başlamıştır.

Türkiye'ye gelince, Türkiye'de vergi İslahat hareketi, Tanzimat, Meşrutiyet, Cumhuriyetin ilk devresi ve 1950 ve 1961 den sonraki devreler olmak üzere, dört devreye ayrılır.

Tanzimatta, umumi İslahat ile birlikte mali İslahata girişilmek istenilmiştir. Bu konuya Gülhane Hattı - Humayununda ayrı bir yer verilmiş ve verginin mali iktidara göre eşitlikle alınacağı kaidesi vazedilmiştir.

Tanzimatta, ıslahat hareketi Aşar'ın tatbik şekillerinde yapılan bazı tadilat ve Emlak Vergisinin tanzimi ile başlamış, ne var ki, ıslahat bu tadilatdan ileri gide-memiştir.

Tanzimatın muvaffak olamayışının sebeplerinden biri olarak da, Aşar gibi Te-kalifi Şer'iyeye kalıntısı vergilerden kurtularak ileri bir vergileme nizamına gidileme-miş olması gösterilebilir.

Meşrutiyet devrinde, daha ziyade Fransız mevzuat ve usullerinden mülhem ola-rak, mali nizamımızın yeni bir takım vergiler ve harçlarla teçhiz edilmesi yoluna gi-dilmiştir. Bu devrede Emlak Vergisi Müsakkafat ve Arazi ve Arsa Vergisi halini almış, Fransızların Patente'ına benzeyen Temettü Vergisi ihdas edilmiş, Orman ve Ma-denler Resimleri, Damga Resmi, Müskirat, Tütün, Tuz Resimleri, Mahkeme, Nüfûs, Ferağ ve İntikal Harçları gibi bir takım İstihlak Vergileri ve Harçlar getirilmiştir.

Meşrutiyet devrinde de denenen Mali İslahat, modern vergicilik istikametinde gerçek bir reform hareketi olarak ortaya çıkamamıştır. Bunun da sebebi, bir yan-dan Aşar, Ağnam gibi orta çağ vergilerinin başlıca fiskal kaynak olarak muhafaza edilmesi ve getirilen yeni vergi ve harçların, vergicilik alanında İngiltere'ye ve Al-manya'ya nazaran pek gerilerde kalmış olan Fransa'dan alınmasından ileri gel-miştir.

Bizde şüphesiz, batılı manada gerçek büyük vergi reformu hareketi Cumhuri-yet Devrinde başlar.

Cumhuriyetin başlangıç devresinde 1926 da Aşar kaldırılmış ve bunun yerine Fransızların «Chifre d'affaires» inin bir kopyesi olan umumi ve hususi İstihlak Ver-gileri uygulanmak istenmiş ve Meşrutiyetin Temettü Vergisi de Kazanç Vergisi şekline getirilmiştir.

Genel İstihlak Vergisi bir yıl içinde terk edilmiş, bir nev'i patente ve Ücret Ver-gisi karışımı iptidai ve insicamsız bir vergi olan Kazanç Vergisine ise, İktisadi Buh-

ran, Muvazene, Hava Kuvvetlerine Yardım namları altında mükellef kategorilerine göre değişik nisbetlerde çeşitli zamlar yapılmıştır. Yine bu devrede hala muhafaza edilen Yol Vergisi ve Hayvanlar Vergisinin yanında, Toprak Mahsulleri Vergisi uygulanmaya başlanmış, bir de Gümrük Çıkış Vergisi ihdas edilmiştir.

Vergilerin bu geriliği ve karışıklığı karşısında köklü bir reform ile rasyonel ve modern Türk Vergi Sisteminin yeni baştan kurulması zarureti kendini hissettirmiştir.

İşte bu zaruretin ilcasıdır ki, Türkiye'de Genel ve Organik Vergi Reformu Hareketi başlamış ve gelişme yoluna girmiştir.

Bu büyük reform hareketi 1950 de Türk Gelir Vergisinin ve vergi tatbikatının çerçeve kanunu olan Vergi Usul Hukukunun kabulü ile başlamış, bunu Vasıtalı Vergiler sahasında 1956 da tahakkuk ettirilen Gider Vergileri Reformu takibetmiştir.

Bu başlangıç noktalarından sonra, yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek ve bilhassa girilen reformu korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen şartlara ve münasebetlere intibak ettirmek üzere, kompetan bir reform heyetinin devamlı İlmî çalışmalarına ihtiyaç duyulmuş ve bu misyonu ifa etmek üzere, İstanbul'da 1961 yılında tam yetkili Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur.

Üyeleri Maliye Bakanlığı ve Özel Sektör temsilcilerinden ve ilim adamlarından tereküp eden Komisyonun çalışmalarına zaman zaman muhtelif Mesleki Teşekküllerin ve ilgili diğer çevrelerin temsilcileri de katılmışlardır.

1962 Yılı ortalarından 1965 yılı ortalarına kadar Özel Sektör temsilcilerinin Komisyon çalışmalarına katılmalarına ara verilmiş olmasına rağmen, Reform Komisyonu çalışmaları yine de bir devamlılık içinde bulunmuştur.

Zira, araya giren bu dönemde Komisyonun görevi, Komisyonun varlığı şuuru ve aynı çalışma zihniyeti içinde Maliye Bakanlığının temsilcilerinden müteşekkil Çalışma Grubu tarafından ifa edilmiştir. Bu itibarla bahis konusu fasıla dolayısıyla Reform Komisyonu çalışmalarının bilfiil inkitaa uğradığı düşünülmemelidir.

Komisyon çalışmalarının uzun perspektif içinde devamlılığı, bu teşekkülü adeta müesseseleştirmiş ve bir nevi İlmî araştırma ve inceleme enstitüsü haline getirmiştir. Komisyon bu hüviyeti ile genel ve Organik Vergi Reformu mefhumunun şumulüne giren her türlü çalışmaları planlı ve metodik bir tarzda yapmaktadır.

Bu çalışmaların çerçevesine giren bazı konuları zikrederim :

- Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisinin revizyonu ve yeniden tedvini,
- Gider Vergileri sistemi üzerinde ilmi çalışmalar yapılması,
- Vergi Usul Hukukumuzun tamamlanması ve bütün unsurları ile daha ileri, pratik ve daha iyi işleyen bir nizam haline getirilmesi,
- Modern Türk Emlak Vergisi sisteminin yapılandırılması

- Mali tevzin esasına dayanan modern Mahalli Vergi Sisteminin kurulması,
- Yeni harçlar nizamının tesisi,
- Tarım fiskalitesi ve Kara Yolları fiskalitesinin nizamlanması,
- Tekel fiskalitesinin ve Tekel rejiminin ıslahı,
- Şeker fiskalitesinin reformu,
- Eski bazı vergilerin geliştirilmesi (Damga Vergisi, Veraset Vergisi) ve yeni bazı vergilerin ihdası (Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, Emlak Alım Vergisi gibi),
- Maliye Teşkilatının reorganizasyonu,
- Yeni Mali Kaza Sisteminin kurulması, ilah.

Bu önemli reform konularının yanısıra, Komisyon bir çok başkaca münakaşalı meseleler üzerinde de inceleme ve araştırmalar yaparak mütalaasını bildirmek suretiyle istişari bir fonksiyon da ifa etmektedir.

Komisyon, reform çalışmaları çerçevesinde, aynı zamanda, vergi sisteminin ekstra fiskal yönleri üzerinde de çalışmalar yapmakta, böylelikle sistemin, özellikle İktisadi etkiler bakımından politik hüviyetiyle ortaya çıkmasını temin etmektedir.

Bunların başlıcalarını da şöyle özetleyebiliriz :

- Yatırım indirimi,
- Sınai mamul ihracatını teşvik,
- Turizmi teşvik,
- Deniz ticareti ve gemi inşaatını teşvik,
- Degresif amortisman usulü, ilah.

İlmi objektiviteden ayrılmadan iddia olunabilir ki, bugün Türkiye, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, inşa halindeki Emlak Vergisi ve Mali Tevzin Kanunu ve diğer yeni vergilerden kurulu fiskal sistemi ile ve tamamlamakta ve tekemmül ettirmekte olduğu Vergi Usul Hukuku ile çoğu Batı Devletlerinden ileri bir saf'da gelmektedir.

Bu büyük eseri hazırlayan adları ekli listede yazılı Reform Komisyonunun sayın üyelerine, Komisyon çalışmalarına daha önce katılmış olanlara, çalışmaları benimsemiş ve desteklemiş bulunan Sayın Maliye Bakanları ve Maliye Bakanlığı Erkanına, Türkiye Odalar Birliği Sayın Başkanı ve Erkanına, İlim Adamlarına ve eserin basılmasında hizmeti geçen Damga Matbaasının Sayın Yöneticilerine ve Personeline şükranlarımı sunar, basılan ciltlerin Maliye Tarihindeki yerini almasını dilerim.

İstanbul, Ocak 1969

Vergi Reform Komisyonu Başkanı
Ali Alaybek

GENEL VERGİ REFORMU RAPORU

BİRİNCİ KISIM Genel Görüşler

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul - 15 Temmuz 1961

GİRİŞ

Memleketimizde 1949 yılından bu yana yapılan vergi reform hareketleri ile Vergi sistemimize ilk olarak Gelir ve Kurumlar Vergileri girmiş, çeşitli vergilerle ilgili usul ve ceza hükümleri tek bir Vergi Usul Kanunu'nda toplanmış, Muamele Vergisinin yerine Gider Vergileri sistemi kabul edilmiş, eskimiş Tahsili Emval Kanunu yerini, «Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Kanun» a bırakmış, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu günün icaplarına daha uygun bir hale getirilmiştir.

Bellibaşlılarını saydığımız bu radikal reformlarla denilebilir ki, 1949 ila 1960 arasındaki devrenin ilk yılları vergiciliğimiz bakımından çok hareketli ve müsbet bir inşa devresi olmuş, geri kalan zaman (Gider Vergisiyle Veraset ve İntikal Vergisi Kanunlarının kabulü hariç) ufak bazı tadillerle geçiştirilmiştir.

Bilindiği üzere, her sosyal müessese gibi vergi müessesesi de memleketlerin ekonomik, sosyal ve kültürel şartlarına tabi olarak devamlı bir değişiklik ve tekamüle maruzdur. Bütün medeni Batı aleminin mali tarihi bunun misallerile doludur. Bu sebeptendir ki ilim adamları bu sahada devamlı, bitmeyen bir reformdan bahsederler.

Nitekim memleketimizde de, genel olarak Vergi sistemimiz ve vergi hukukumuzun 10 kûsûr yıllık bir tatbikat devresi geçirdikten sonra günümüzün görüşlerine ve şartlarına daha uygun bir hale getirilmesi zarureti kendini kabul ettirmiştir. Tatbikat sırasında tesbit olunan aksaklıklar dışında bilhassa şu husus derhal ele alınıp rasyonel bir hal çaresine bağlanması gereken bir problem olarak kendisini hissettirmeğe başlamıştı.

Az gelişmiş ve aynı zamanda Müşterek Pazar camiasına girmek arzusunda ve durumunda bir memleket olarak Türkiye'nin, memleket ekonomisi için faydalı her sahadaki ve hususiyle zirai ve sınıai sahadaki cihazlanmasını sür'atle geliştirmek ve istenilen bir seviyeye ulaştırmak, başka bir deyimle zirai ve sınıai kalkınmasını gerçekleştirmek hususundaki ihtiyaç ve zarureti ne İlmi ne de memleket realiteleri yönünden inkar etmek mümkün değildir.

Bu bakımdan çeşitli vergi kanunlarımızı bir tetkik süzgecinden geçirerek bir taraftan İktisadi faaliyeti ve sınıai cihazlanmayı aksatabilecek mahiyetteki hükümleri ayıklamanın, diğer taraftan da yatırımları ve sermaye terakümünü teşvik edici yeni hükümler koymanın zamanı çoktan gelmiş bulunmaktadır.

27 Mayıs Devriminin yurdumuza getirdiği yepyeni ruh ve hava ile her sahada olduğu gibi vergicilik sahasında da ilmin ve memleket realitelerinin ışığı altında yapıcı çalışmalara girişilmiş, Gelir Vergisi Kanunu (zirai kazançların vergi mevzuuna alınması ve servet beyanı gibi yeni bir takım müesseseleri de muhtevi olarak) ve Vergi Usul Kanunu yeniden tedvin olunmuş, Kurumlar Vergisi ve Gider Vergisi Kanunlarında gerekli bazı düzeltmeler yapılmıştır.

Ancak gerek bu reformun getirdiği yeni müesseselerin (zirai kazançlarla küçük san'at ve ticaret erbabının vergilendirilmesi, servet beyanı gibi) kanunlaşmasında

İlgili hususi sektör mensuplarının görüşlerinden yeteri kadar faydalanılamamış olması, gerek yatırımlar ve sermaye terakümünün teşviki konusunun arzulanan ölçüde işlenmemiş bulunması ve nihayet yapılan reformun şumûl sahasının darlığı gözönünde bulundurularak Maliye Bakanlığı tarafından, vergi sistemimizi bir bütün olarak gözden geçirip yukarıda izahına çalıştığımız manada bir vergi reformunun esaslarını tesbit etmek üzere «Vergi Reform Komisyonu» kurulmuştur.

Komisyonun teşkiline dair olan Maliye Bakanlığının 13 Şubat 1961 tarihli, muhatabıyla Komisyonda İstanbul Ticaret Odası, İstanbul Sanayi Odası, İstanbul ve Ankara Üniversiteleri, Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Borsalar Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Teşkilatı Konfederasyonunun da birer üye ile temsili derpiş olunmuş, bilahare zirai sektörün de bir temsilci bulundurması kabul edilmiştir.

Başkanlığını Maliye Bakanlığı Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek'in deruhte ettiği Vergi Reform Komisyonu başlangıçta aşağıdaki üyelere tereküp etmiştir:

Maliye Bakanlığı Temsilcileri :

Adil Yücefer	Maliye Bakanlığı Müşavir Hesap Uzmanı
Rasim Duru	» » Baş » »
Rıza Turgay	» Müfettişi
Tarık Hatusil	» Bakanlık Hesap Uzmanı
Orhan Güreli	» » » »
Sadık Baklacioğlu	» » » »
İlhan Uçkan	Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı
Rifat Özenç	Gelirler Genel Müdürlüğü Müşaviri

Üniversite Temsilcileri :

İsmail Hakkı Ülkümen	Danıştay 4. Daire Başkanı ve Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim Üyesi
Prof. M. Orhan Dikmen	İst. Üniversitesi Maliye Profesörü

Hususi Sektör Temsilcileri :

Tahsin Yıldırım	İst. Ticaret Odası Umumi Katibi, İst. Ticaret Odası ve Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Borsaları Birliği Temsilcisi
Rıza Ormancı	İst. Sanayi Odası Umumi Katibi
Veysel Soyer	Kurucu Meclis Üyesi, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Teşkilatı Konfederasyonu Temsilcisi
Suphi Kocamemi	Zirai Sektör Temsilcisi, Manisa Bağcılar Konfederasyonu Başkanı

Daha sonra Komisyon üyeliğinden ayrılmak zorunda kalan Maliye Baş Hesap Uzmanı Rasim Duru'nun yerini Hesap Uzmanı Gani Başman, Maliye Müfettişi Rıza Turgay'ın yerini de Maliye Müfettişi Turhan Energin almış, bilahare İstanbul Defterdar Muavini Mübin Başar'da üye olarak Komisyona katılmıştır.

Ayrıca, hususi sektör temsilcilerinin, Komisyonda görüşme konusu yapılan meselelerle ilgili olarak istedikleri kadar müşavir ve teknik eleman bulundurması da kabul ve temin olunmuştur.

Verginin ekonomik fonksiyonu ile ilgili tedbirler konusundaki çalışma ve müzakerelere katılmak hususunda talepte bulunan Devlet Planlama Dairesinin, Komisyonda memnuniyetle karşılanan müracaatı Maliye Bakanlığınca da uygun görülmüş ve adı geçen Teşkilat bahis konusu çalışmalara bir temsilcisi ile iştirak etmiştir.

Vergi Reform Komisyonu hazırlık çalışmalarından sonra ilk genel toplantısını 20 Şubat 1961 günü Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grubu binasında yapmış ve o tarihten itibaren haftada 3 gün toplanmak suretiyle çalışmalarına aralıksız olarak devam etmiştir.

Ancak üye İsmail Hakkı Ülkümen, Ankara'daki resmi görevleri dolayısıyla Komisyon çalışmalarına katılamamış, fakat Komisyonun düzenlediği ön raporlar hakkında, yazılı mütalealarını Maliye Bakanlığına arzetmiştir.

Vergi Reform Komisyonu, çalışmaları sırasında kendisine, gerek doğrudan doğruya, gerek Maliye Bakanlığı kanalıyla intikal eden, vatandaşların ve ilgili teşekküllerin Vergi kanunlarıyla ilgili müracaatlarını birer birer incelemiş, ayrıca basınımızda vergicilik konusunda yapılan yayınları takip etmiş ve yeri geldikçe bu müracaat ve yayınları gözönünde bulundurmıştır.

Komisyon, arzettiği önem ve hususiyet dolayısıyla, küçük ticaret ve san'at erbabı ile serbest meslek erbabının ve zirai kazançların vergilendirilmesi konularında, genel toplantılarda tesbit olunan prensip kararlarına uygun olarak derinliğine inceleme ve çalışmalar yapmak üzere üç alt komisyon (Sous - Commission) kurmuş ve zikri geçen konularda müzakerelerini bu komisyonların düzenlediği raporlar üzerinde yaparak karara varmıştır.

Vergi Reform Komisyonunun kuruluşunun, 206 sayılı kanunla- Bina ve Arazi Vergilerine misil zamları yapıldığı, 193 sayılı yeni Gelir Vergisi Kanunu ile bina vergisinin gelir vergisinden mahsubu usulünün kaldırıldığı ve servet beyanı müessesesinin vergi sistemimize girdiği, Kurucu Mecliste II. Cumhuriyetin Anayasası üzerinde görüşmeler yapıldığı bir devreye rastladığı malumdur. Bu bakımdan Komisyon gerek uyandırdığı geniş tepkiler gerekse arzettiği müstaceliyet dolayısıyla bazı meselelerin öncelikle ele alınıp birer rapora bağlanması hususunda (bu konulara ilerde tekrar avdet etmek üzere) prensip kararına varmış ve bu gerekçe ile (5) adet ön rapor düzenleyip Maliye Bakanlığına arzetmiş bulunmaktadır. Bu ön raporların konuları aşağıda sırası ile gösterilmiştir.

1 No.lu Ön Rapor	Bina Vergisi Geçici Rejimi Hakkında
2 No.lu Ön Rapor	Servet Beyanı Hakkında
3 No.lu Ön Rapor	Alatı Sabite ve Serlerin Bina Vergisi Hakkında
4 No.lu Ön Rapor	Bina vergisinin Gelir Vergisinden Mahsubu Hakkında
5 No.lu Ön Rapor	Mali Yargı Hakkında

Bina Vergisi misil zamları, sabit istihlal vasıtalarından alınan bina vergisi, Serlerin Bina Vergisinden istisna edilmesi konularıyla ilgili ön raporlarda belirtilen komisyon kararlarının Maliye Bakanlığınca hazırlanan tadil tasarılarına mesnet teşkil ettiğini, servet beyanı ile ilgili bazı tekliflerin ise Bakanlık genelgesi şeklinde tatbik mevkiine konduğunu ve bu suretle ilgili çevrelerde büyük bir ferahlık yarattığını zikretmek isteriz.

Komisyon müzakereleri muhtasar tutanaklarla tesbit edilmiş ve bunlar munzam dosyalar halinde üyelerin tetkiklerine arz edilmiştir.

Komisyon muhtelif konular üzerinde yaptığı müzakereler sonunda bazı kararlarını oy birliğiyle bazılarını da oy çokluğuyla almıştır. Raporunda, oy çokluğu ile karara bağlanan konularda en çok oy toplayan muhalif görüşe de (muhalif oy sahipleri zikredilmeksizin) yeteri kadar temas olunmuştur.

Fakat zirai kazançların vergilendirilmesi konusunda zirai sektör temsilcisinin, bu sektörün görüş ve tekliflerini muhtevi muhtırası, kendisinin arzusuna uyularak ayrıca Bakanlığa sunulmuştur.

Memleketimizde ilk defa Devlet sektörü ile hususi sektörün bu kadar geniş çapta işbirliği yapmasına imkan veren böyle bir komisyon kurulmuştur. Vergi Reform Komisyonunun Başkan ve Üyeleri, çalışmalar sırasında hakim olan tam anlayış havasını ve yapıcı zihniyeti burada belirtmeyi zevkli bir vazife bilmektedirler.

Yukarıda işaret edildiği üzere 20 Şubat 1961 günü başlayan Komisyon çalışmaları iki safhaya göre organize edilmiştir. Birinci safhayı teşkil eden Genel Görüşler, Verginin Ekonomik Fonksiyonu ile ilgili Tedbirler, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine ait çalışmalar 15/07/1961 tarihinde bitirilerek sonuçları Vergi Reform Raporunun bu ilk kısmı ile sunulmuştur.

GENEL GÖRÜŞLER BİRİNCİ BÖLÜM

Çağdaş Vergi Sistemi

I — MODERN VERGİ ANLAMAMI :

1— Verginin anlamı, memleketlerin sosyal ve ekonomik bünyelerine göre değişmekte olup tarih boyunca «vergi» yi ifade için kullanılan kelime ve tabirlerin menşei dahi bu farklılığın bir nevi ifadesi sayılabilir. Nitekim vergi diyebileceğimiz bütün mükellefiyetleri ifade etmek üzere zaman zaman «haraç», «hediye», «rica», «yardım», «fedakarlık» ve son birkaç asırdan beri de «cebir» veya «iştirak» kökünden gelen kelimeler kullanılmıştır.

Verginin anlamındaki bu değişikliklere yalnız eskiden değil bugün dahi rastlamak mümkündür. Ancak asrımızın ikinci yarısından sonraki milletlerarası ekonomik ve politik hayatı karakterize eden entegrasyon hareketlerinden sonra, Devletler her sahada (bu arada vergicilik sahasında) bir ahenkleştirme (Harmonisation) gayreti içinde görünmektedirler. Bilhassa Avrupa Ekonomik Birliği, başka bir ifade ile Müşterek Pazar, anlaşmasında bu ahenkleştirme bir vecibe olarak sarıh hükümlere bağlanmış bulunmaktadır. Bu bakımdan bugün, hiç olmazsa Avrupada müşterek bir vergi anlamının doğmakta olduğu söylenebilir.

Yirminci asrın başlarına kadar hakim olan klasik ekolün görüşü, büyük maliyecî, Prof. Gaston Jeze'in «Il ya des depenses, il faut les couvrir» (masraflar vardır, bunları karşılamak gerekir), şeklinde gayet veciz bir surette ifade ettiği üzere vergiyi, münhasıran amme masraflarının karşılanması için bir vasıta şeklinde mütealea eylemekte, bu arada nazari de olsa milli gelirin adilane bir tarzda, tevzii de düşünölmekte idi.

2— Bugün klasik görüş tamamen terkedilmiş ve vergi yepyeni bir anlam kazanmıştır. Verginin anlamındaki bu değişiklik Devlet mefhumunda vukua gelen değişiklikle sıkı sıkıya ilgilidir. Bugünün Devleti, bir taraftan günden güne artan sosyal ve kültürel hizmetlerini yerine getirmek, diğer taraftan memleket ekonomisinde düzenleyici bir rol oynamak durumundadır. Bu ise amme masraflarının artması, dolayısıyla milli gelirden vergi olarak alınan payın eskisiyle kıyaslanamayacak şekilde büyümesi neticesini doğurmuştur.

Nitekim vergilerin milli gelire nisbeti asrımızın başında % 5-10 iken 1930 dan sonra bu nisbet % 30 - 45'e çıkmış bulunmaktadır. Milli gelirin, Yunanistan'da % 25 i, İsrail'de % 40 ı vergi olarak amme sektörüne intikal etmektedir. Bizde ise bu nisbet % 16 - 17,5 civarındadır. Milli gelirin vergi yoluyla bu ölçüde yeniden dağılışa (Redistribution) tabi tutulması, çağımızı, Batı dünyasının demokratik nizamı

bakımından, karakterize eden en önemli hadiselerden biri olarak kabul edilmektedir.

İşte bu önemli gelişme, verginin anlamına da tesir etmiştir. Filhakika 1930 ekonomik buhranından sonraki devrede amprik, statik ve bitaraf «mali vergi» nin yerini aktif, yapıcı, dinamik bir «politik vergi» (İmpot politique, Ordnungssteuer) başka bir deyimle «düzenleyici vergi» almıştır. Bunun neticesinde de küçük, perakende vergiler ortadan kalkarak vergi sistemlerine büyük, masif randımanlı bir kaç vergi hakim olmuştur.

Bu mahiyetiyle vergi, kamu gider ve gelirleriyle para ve kredi politikasını kapsayan «Fiscal Policy» anlamındaki zamanımızın mali politikasının en önemli ve tesirli vasıtalarından biri olmuştur.

Değişen sosyal ve ekonomik şartlara göre verginin anlamında vukua gelen bu köklü tahavvül, vergicilik sahasında devamlı ve büyük reformları da beraberinde getirmiş ve «ağacın kök ve gövdesine dokunmadan sadece dallarından istifade edilmeli» tarzındaki «eski görüşler terkedilmiştir. Zira modern vergi anlamına göre artık, vergi olarak amme sektörüne intikal eden paralar istihlak edilip yok olmamakta, fertler arasında yeniden bir tevzie tabi tutulmaktadır.

Bütün bu izahat, verginin anlamındaki derin tahavvüle paralel olarak verginin fonksiyonlarının da büyük ölçüde değiştiğini göstermeye yeter. Bu suretle sözü, «Verginin Fonksiyonları» na getirmiş bulunuyoruz.

II— VERGİNİN FONKSİYONLARI :

Modern verginin fonksiyonları fiskal ve ekstra fiskal (Mali Ve gayri mali) olmak üzere iki kısımda mütalea edilebilir.

1— Verginin Fiskal Fonksiyonu :

Verginin fiskal fonksiyonu, optimal bir varidat sağlamaktır.

Bu da ancak, yukarıda ifade ettiğimiz üzere masif randımanlı büyük vergilerle mümkün olabilir. Optimal varidatın en büyük garantisini ise, verginin umumiliği, tarifelerin müterakkiliği, vergi ziyasını asgariye indirecek bir tatbikat ve kontrol mekanizması, mükelleflerle geniş ölçüde işbirliği yapılması suretiyle memlekette vergi terbiyesinin tesisi ve vergi şuurunun uyanmasının temini teşkil eder.

2— Verginin Ekstra - Fiskal Fonksiyonları :

Zamanımızın politik vergisinin temel fonksiyonu, fiskal fonksiyonu yanında ve belki daha ziyade «ekstra - fiskal» sahalarda, bilhassa ekonomik hayatın gelişmesi ve sosyal düzenin kuruluşu üzerindeki müdahaleci ve yapıcı tesirlerinde kendini gösterir. Bu bakımdan modern verginin ekstra - fiskal fonksiyonları, sosyal ve ekonomik fonksiyonlar olmak üzere iki kısımda mütalea edilebilir.

a) Verginin Sosyal Fonksiyonu :

Bilhassa büyük iktisatçı ve maliyeci A. Wagner tarafından ileri sürülen verginin sosyal gayeler gütmesi gerektiği fikri, önceleri hiç revaç bulmamışsa da verginin sosyal fonksiyonu, günümüz vergilerinin en bellibaşlı karakteristiklerinden biri haline gelmiştir.

Bu fonksiyon, vergilerin ya alınışı veya sarfı sırasında kendini gösterir.

Sosyal gayelerle uygulanan istisna ve indirimler (en az geçim indirimi, çalışma geliri indirimi, hastalık masrafları indirimi gibi), Gider Vergilerinde vergi konularının sosyal mülhazalardan mülhem bir tasnife tabi tutulması, vergi yükünün ekonomik güce göre ayarlanmasını sağlayan müterakki tarifeler uygulanması v.s. bu fonksiyonun vergi alınması safhasındaki tezahürleridir.

Verginin sarfında ise bu fonksiyon, bilhassa bütçeden sosyal gayelerle yapılan yardımlarla gerçekleşir. Bu sübvansiyonlar dolayısıyla müellifler bir menfi vergiden (Contre - impot) bahsederler. Böylelikle vergi memleket dahilinde servet ve gelirin dağılışında bir tesviye unsuru (Agent de Nivellement) rolü oynamaktadır. Öyle ki bugün İngiltere'de yıllık geliri 600 - 1.000 sterlin arasında olan 13 milyon kişi, 6.000 sterlinin üstünde olan sadece 38 - 54 kişi (yani en çok milyonda bir kişi) mevcut bulunmaktadır.

Bu ise, ne denirse densin, verginin modern anlayışı ile izah edilen «vergi yoluyla müdahaleciliğin» sosyal fonksiyon ve veçhesini bütün açıklığı ve müessiriyeti ile ortaya koyar.

b) Verginin Ekonomik Fonksiyonları :

Verginin ekonomik fonksiyonu, Keynes ve Beveridge'in ifade ettiği gibi, geniş manada, milli ekonominin vergi yolu ile idaresi şeklinde anlaşılmaktadır.

Verginin, ekonomik fonksiyonu bakımından, etkilerini şu kategoriler içinde mütealea etmek mümkündür:

aa) Vergi yoluyla hususi sektörden amme sektörüne aktarılan nakit, diğer bir deyimle amme gelirleri, geniş ölçüde ve gittikçe artan oranlarda müstahsil sahalarda, bilhassa amme yatırımlarının finansmanında kullanılmakta, böylece vergi, istihsal hacmi ve milli gelirin artışı üzerinde müessir olan önemli bir faktör mahiyetini iktisap etmektedir.

bb) Vergi tedbirleri ve vergi tekniği yoluyla ekonomik faaliyetlerin belirli yönlerde gelişmesine ve milli produktivitenin artmasına yardım edilmektedir.

cc) Vergi ile ekonomik konjonktür arasında mevcut tabii fonksiyonel münasebetler dolayısıyla vergi, konjonktür politikasının önemli bir vasıtası olarak kullanılmaktadır.

Böylece vergi, istihsal, istihlak, tasarruf, yatırım ve istihdam üzerine tesir etmekte ve artan ağırlığı ve tatbikatı ile milli ekonominin gelişmesinde düzenleyici

bir rol oynamaktadır. Batı aleminin harp sonrası mucizevi gelişme, ekspansiyon ve modernizasyonu esnasında eskiden havsalanın alamıyacağı derecede yüksek nisbetlerde vergiler alınmıştır. Almanya, A.B.D. ve İsveç'in % 80 in üstünde vergiler aldığı ve almakta olduğunu bu arada zikredebiliriz.

Bu bakımdan iyi tanzim edilmiş vergilerin ekonomik gelişmeyi desteklemek şöyle dursun bilakis teşvik ettiği, müşahhas bir vakıdır.

Modern verginin, ekonomik ve sosyal alanlarda yukarıda izahına çalışılmış fonksiyonlarını ifa edebilmesi, vergilerin rasyonel ve organik bir sistem içinde düzenlenmesine bağlıdır. Bu suretle sözü çeşitli vergi sistemlerine getirmiş bulunuyoruz. Aşağıda bu konu teferruata inilmeden anahatlarıyla, kısa bir tahlile tabi tutulacaktır.

III— ÇEŞİTLİ VERGİ SİSTEMLERİ :

Vergi sistemleri muhtelif bakımlardan mütalea olunabilir. Ancak bütün vergi sistemlerinde müşterek olan üç nokta vardır ki bunlar da sistemin gayesi, tekniği ve organizasyonudur.

Bir memleketin vergi sisteminin gayesi, Devletin politik gayesine istikamet veren temel muharriklere göre taayyün eder. Diğer bir deyimle, sosyalist bir Devletle liberal bir Devletin vergi sistemlerinin gayesi, tabiatıyla birbirinden farklı olacaktır. Bu gayeler de verginin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarından faydalanılmak suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılır.

Vergi sisteminin tekniği de, sistemin gayesine uygun bir hüviyette olmak zorundadır. Diğer bir ifade ile sosyalist devletin vergi sisteminin tekniği zayıf gelirlerin yükünü hafifletmeyi, kapitalist devletlerinki ise randımanı sabit ve müstakar tutacak prodüktif usulleri ön planda mütalea eder.

Vergi sisteminin organizasyonuna gelince, bu organizasyon herşeyden evvel verginin, üzerine konulacağı bazın tayini meselesidir. Başka bir ifade ile vergi sisteminin organizasyonu deyince vergi şeklinde hususi sektörden amme sektörüne transfer edilecek naktin, gelir üzerinden mi, istihlak veya muamele üzerinden mi yoksa servet veya sermaye üzerinden mi alınacağı meselesi anlaşılır.

Bu önemli problem, memleketlerin tarihi ve ekonomik gelişme seyri içinde türlü şekillerde halledilmeğe çalışılmıştır. Bu konu teori ve pratikte o derece işlenmiştir ki vergi sistemi deyince birçok müelliflerce vergi sisteminin organizasyonu anlaşılmaktadır. Bu bakımdan üzerinde hala çetin tartışmalar cereyan eden bu, gerçekten önemli, problemi biraz daha yakından incelemek faydalı olacaktır.

Yukarıda temas edildiği üzere vergi sistemleri, geniş ölçüde memleketlerin tarihi gelişmelerine bağlı bulunmaktadır. Her bakımdan gelişmiş bir çok memleketlerin, İlmî ve teknik yönden müdafaası mümkün bulunmayan vergi sistemlerini

devam ettirmeleri başka türlü izah olunamaz. Mahzurları anlaşılmiş bulunan bir vergi sisteminin sırf alışılmış olması yüzünden terkedilmediği de sık sık rastlanan bir vakıadır. (Belçika ve İsviçre vergi sistemleri gibi.)

Bir vergi sistemi kurulurken memleket ihtiyaçlarına en uygun olan kombinezonun tayini gerekir. Fiskal bakımdan aynı hasılatın muhtelif tip vergilerle sağlanması farklı ekonomik ve sosyal sonuçlar doğurmaktadır.

Bütün vergiler esas itibariyle gelir ve birikmiş gelir olan servete dayanır. Vitti de'Marco'nun da belirttiği gibi vergi, ya gelirin elde edilmesi, ya harcanması, ve yahutta tasarruf edilen gelir olan servet ve bu servetin tedavülü üzerinden alınır.

Görüldüğü üzere vergi, bu safhalardan hangisinde alınırsa alınsın, neticede gelire dayanır.

Bugün genel olarak kabul edilen bir görüşe göre, verginin ölçüsünü mükelleflerin mali iktidarı tayin eder. Ancak, mali iktidar prensibi de son yıllarda büyük tenkitlere maruz kalmış ve bunun hatalı olduğu, verginin sosyal ve ekonomik gerçeklere dayandırılması gerektiği ileri sürülmüştür. Gerçekten bütün vergileri mali iktidar prensibi ile izah etmek mümkün değildir.

Günümüzde servet ve servet tedavülü vergilerinin amme gelirleri içindeki yeri çok azalmış olup nisbi önemleri, memlekette memlekete değişmekle beraber, bütçeleri gelir ve gider vergileri beslemektedir.

Burada, gelir ve gider vergilerinin leh ve aleyhinde ileri sürülen fikir ve görüşlerin tahlil ve münakaşasına girişilmeyecektir. Şurası bir vakıadır ki çağdaş modern memleketlerin hiçbirisi bu iki çeşit vergiden birini feda edememekte ve her ikisine de vergi sistemlerinde bir arada yer vermektedir.

Bilindiği gibi klasik bir tasnife göre vergiler vasıtasız ve vasıtalı vergiler olarak iki grupta mütalea edilmekte ve bu iki grubun en tipik örneklerini de gelir vergileriyle (şahsi Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi) gider vergileri teşkil eylemektedir. Vergi sistemlerini, vergilerin mali iktidara göre alınması gerektiği tezine göre geliştirmek isteyen memleketler, yekûn fiskal varidatları içinde vasıtasız vergilerin payını yükseltmeye, buna mukabil vasıtalı vergilerin payını düşürmeye çalışırlar. Bundaki başarı derecesi de her memlekete göre başka başka tezahür etmektedir.

Aşağıdaki tabloda, muhtelif Devletlerin vergi sistemlerinde vasıtasız ve vasıtalı vergilerin nisbi önemleri gösterilmiştir. [*]

[*] Nisbetler John H. Adler'in « Kalkınan Memleketlerde Mali Politika » adlı etüdünün, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından yayınlanan tercümesinden alınmıştır.

Memleketler	Mali	yıllar	Vasıtssız v. %	Vasıtalı v. %	Diğer gelirler %
İngiltere	1954 —	1958	49,5	41,7	8,8
B. Almanya	1953 —	1958	40,0	53,6	7,8
Fransa	1953 —	1958	25,5	68,4	6,2
Belçika	1953 —	1958	41,95	20,12	37,92
İsveç	1954 —	1959	48,3	37,8	13,9
İsviçre	1954 —	1959	25,4	58,5	16,1
İtalya	1953 —	1958	20,5	53,8	25,6
Hollanda	1954 —	1958	56,5	43,5	—
A. B. D.	1954 -	1958	80,8	15,0	4,2
»	1954 —	1958	69,4	30,7	— (Merkezi İdare)
İsrail	1954 —	1959'	37,15	48,67	14,18 (Mahalli İdare)
Yunanistan	1952 -	1957	17,4	54,2	28,4

Buraya kadar verdiğimiz izahatı özetlersek diyebiliriz ki modern vergi sistemleri prensip itibarile, masif randımanlı ve mahdut sayıda büyük birkaç vergi ile bunları tamamlayan ve vergileme ile istihdaf edilen sosyal ve ekonomik gayelere yönelmiş tali bir takım vergilere istinat etmektedirler.

Çağdaş vergi sisteminin belkemiğini teşkil eden büyük vergiler, vasıtssız mükellefiyetler sahasında şahsi gelir vergisi ile kurumlar vergisi; gider vergileri kategorisinde ise, muamele vergisi veya bu verginin yerine kaim olan istihsal vergisi ve hizmet vergileri ile tütün vergisi, alkollü içkiler vergisi gibi bazı an'anevi istihlak vergilerinden tereküp ederler.

Diğer taraftan vergi sistemini mahalli planda tamamlayan vergiler ise, özel bir karakter taşıyan reel vergiler ile (Bina, arazi ve işletme vergisi ilah.) eğlence vergisi gibi bazı vasıtalı vergilerden ibaret bulunur.

Modern ve rasyonel bir vergi sistemi içinde, mazinin kalıntısı olan müteferrik, perakende, küçük vergilerle zamanımızın şartlarına, vergi anlayışı ve tekniğine intibak kabiliyeti bulunmayan vergilerin artık yeri kalmamıştır.

Yukarıda temas edildiği üzere modern vergi sistemleri içinde servet vergilerinin bu arada veraset vergisinin nisbi öneminin azalmasına ve randımanının düşmesine rağmen yine de muhafaza edilmesinin yegane sebebi, bu verginin muayyen devrelerle serveti tesviye eden düzeltici bir unsur olması, bazı memleketlerde de (İsviçre Almanya ve İskandinav memleketleri gibi) patrimuvanın beyanı dolayısıyla umumi vergilemede otokontrol vazifesini ifa etmesidir.

İKİNCİ BÖLÜM

Reformun Gayesi

I— BUGÜNKÜ VERGİ SİSTEMİMİZ :

Birinci Cumhuriyetimizin mali tarihini iki devrede mütalea etmek yerinde olur.

İlk devreyi teşkil eden 1923 - 1949 arasında yapılmış olan mali ıslahatın karakteristiğini, bilhassa Ortaçağ vergiciliğinin kalıntısı olan Aşar'ın ilga edilerek Kazanç Vergisi ve Muamele Vergisinin ihdas edilmiş olmaları teşkil eder.

İkinci Dünya Harbinde sadece muhtelif vergilere zam yapılması ve bazı istisnai mükellefiyetler ihdası ile yetinilmiştir. Harbi müteakip, modern vergicilik prensipleri ile bağdaşamaz ve günümüzün icaplarına uyamaz hale gelen vergi sisteminin köklü bir reforma tabi tutulması zarureti kendini hissettirmeye başladığından 1947 den itibaren bu yolda çalışmalara girişilmiştir.

Çalışmalar ilk semerelerini 1949 yılında vermiş ve arzulanan reform, tahakkuk ettirilmiştir.

1949 da gerçekleştirilen büyük vergi reformu, mali tarihimizin birer dönüm noktasını teşkil eder.

1949 reformu ile vasıtasız vergiler sahasında gelir ve kurumlar vergisi ile prensip ve kuruluş bakımından modern vergiciliğin esaslarına uygun ileri bir gelir vergisi sistemi tesis edilmiş ve bu reformun yanı sıra Vergi Usul Kanunu ile de örnek sayılabilecek bir vergi hukukunun temelleri atılmıştır.

Denebilir ki, bazı ileri Batı Devletleri, Gelir vergisi sistemi bakımından memleketimiz seviyesine henüz ulaşmamıştır. (İtalya ve Belçika'yı buna misal olarak göstermek mümkündür.)

Vasıtalı vergiler sahasında 1957 de gerçekleştirilen Gider Vergileri reformu ile Türkiye, bu sahada yeni bir görüş ve nazariyeden hareketle yepyeni bir sistem kurmuştur. Bizde Gider vergileri sahasında yapılan bu reformun gerekçesini esas itibariyle çeşitli şekilleri ile tatbikine çalışılmış olan muamele vergisinin beklenen başarıyı göstermemiş olması ve bilhassa bu verginin milli sanayimiz üzerinde menfi bir tesir icra etmiş bulunması teşkil eder.

Yapılan bu büyük reformlarla prensip ve kuruluş bakımından ulaştığı ileri merhaleye rağmen Türk Vergi Sistemi, başka bazı bakımlardan aynı mükemmeliyeti arzitemektedir.

Burada Türk Vergi Sistemini teşkil eden çeşitli vergilerin her biri üzerinde ayrı ayrı durmayarak sistemin kusur ve noksanlarını kısaca belirtmekle yetineceğiz. Sayılan bu kusur ve noksanların müşahhas olarak her vergi kategorisinde ne dereceye kadar mevcut olduğu ve ne şekilde düzeltilebileceği, raporumuzun bu vergilerle ilgili bölümlerinde daha etraflı olarak açıklanmış olacaktır.

Vergi sistemimizin modern vergi anlamına ve çağdaş vergi sistemlerinin temel prensiplerine uymayan kusur ve noksanlarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

a) Vergi sistemimiz, modern verginin yukarıda izahına çalışılan fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirebilecek bir seviyeye getirilememiş ve bu maksatlara göre organize edilememiştir.

b) Vergi kanunlarımızın başlangıçtanberi çeşitli saiklerle bünyesinde yer alan ve ayrıca tatbikat ile, ortaya çıkan aksak ve kusurlu tarafları bir türlü düzeltilememiştir.

c) Yapılan reform hareketleri, mali tarihimizde gerçek birer ileri hamle teşkil etmekle beraber bu reformlarla bütün vergi sistemi topyekün ele alınamamış ve sistem içinde yer alan muhtelif vergiler arasında arzulanan ölçüde bir harmoni sağlanamamıştır. Çeşitli harçlar ve bilhassa mahalli finans konusu tamamen bakir bir saha olarak bir tarafa bırakılmıştır.

Bu bakımdan vergiciliğimizin bugünkü durumuyla, bu sahada mevzii ve kısmi değil, küllî ve organik bir reforma gidilmesi artık bir zaruret halini almış bulunuyordu.

Çeşitli vergi sistemlerinden bahsedilirken yapıldığı üzere Türk Vergi Sistemi içinde de vasıtasız ve vasıtalı vergilerin nisbi önemleri üzerinde bir nebze durmak yerinde olacaktır.

1961 yılı Bütçe Tasarısı gerekçesinden alınan aşağıdaki tablo 1953 ila 1961 yılları arasında memleketimizde vasıtasız ve vasıtalı vergiler tahsilatı ile bunların yekün fiskal varidat içindeki hisselerini göstermektedir. [*]

Yıllar	Vasıtasız Vergiler			Vasıtalı Vergiler			Yekün Fiskal		Varidatta	
							Vasıtasız V. %	Vasıtalı V. %		
1953	544	700	678	1	308	595	108	29,39	70,61	
1954	687	702	493	1	407	059	883	32,83	67,17	
1955	818	502	055	1	663	059	533	32,98	67,02	
1956	047	684	922	1	767	745	067	37,21	62,79	
1957	178	844	412	2	412	284	147	32,83	67,17	
1958	364	200	000	2	777	100	000	32,94	67,06	
1959	850	900	000	3	676	800	000	33,48	66,52	
1960	231	000	000	4	789	030	000	31,78	68,22	
1961	863	000	000	4	533	800	000	38,71	61,29	

Tablonun incelenmesinden anlaşılacağı üzere fiskal varidatımız içinde vasıtasız vergiler ortalama olarak 1/3 nisbetinde bir yer işgal etmektedir. Bu nisbetin, zirai kazançların vergi mevzuuna alınması ve esnaf muafiyeti hudutlarının daraltılması gibi sebeplerle daha da yükselmesi beklenebilir.

[*] Bu tabloda 1953 ila 1959 yıllarına ait rakamlar fiili tahsilatı, 1960 ve 1961 yılları rakamları ise bütçe tahminlerini ifade etmektedir. Resim ve harçlarla Tekel safi hasılatı ve Hazine hissesi, vasıtalı vergiler kategorisine dahil olunmuştur.

Bu nisbet ayrıca memleketimizde vergi yükünün gereği kadar mali iktidar prensibine göre dağılmadığına da bir işaret sayılabilir.

Bugünkü vergi sistemimiz hakkındaki bu genel mahiyette ve kısa izahlarımıza son vermeden önce çeşitli vergilerimizin 1960 yılı Mart - Aralık ayları arasında kalan 10 aylık devredeki tahsilat toplamalarının ve bu vergilerin, genel toplam içindeki nisbi önemlerini bir tablo ile belirtmek istiyoruz (Bu tablo da 1961 yılı Bütçe Tasarısı gerekçesinden alınmıştır.)

<u>Gelirin Nevi</u>	<u>10 Aylık Tahsilat</u>	<u>Devlet gelirleri içindeki hissesi (%)</u>
Gelir Vergisi	1 623 529 682	32,09
Kurumlar Vergisi	217 277 296	4,31
Gider Vergisi	1 370 958 516	27,11
Gümrük Vergisi	484 266 481	9,57
Tekel Vergileri	495 925 616	9,80
Şeker İstihlak Vergisi	105 707 166	2,09
Diğer gelirler	<u>760 231 578</u>	<u>15,03</u>
	5 057 896 335	100,00

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi çeşitli vergilerimizin, vergi sistemimiz içindeki yeri, aksayan tarafları ve bunların ıslahı için alınması gerekli tedbirler, raporumuzun bu vergilerle ilgili kısımlarında izaha çalışılacaktır.

II— MEMLEKETİMİZDE VERGİ YÜKÜ :

Umumiyetle bir memleketteki vergi yükü, çeşitli namlarla alınan vergilerin toplamının milli gelir toplamına olan nisbetini ifade eder. Bu manası ile, Türkiye'de ortalama vergi yükü düşük bir seviyede bulunmaktadır.

Aşağıda önce muhtelif memleketlerin, sonra da Türkiye'nin devlet gelirlerinin milli gelire nisbeti, birer tablo ile gösterilmiştir. [*]

Bu iki tablonun mukayesesi memleketimizde vergi yükünün ileri Batı devletlerine, hatta Yunanistan'a nazaran ne derece düşük olduğunu açıkça göstermektedir.

[*] 1959 yılı milli gelir rakamları, İstatistik Genel Müdürlüğünden alınan muvakkat rakamlardır. Her iki tablo da 1961 Bütçe Tasarısı Gerekçesinden alınmış olup gerekçede ilk tablonun Financial Statistics adlı derginin Aralık 1960 sayısındaki rakamlara göre hazırlandığı ve 1958 yılına ait malûmatı gösterdiği belirtilmektedir.

Muhtelif Memleketlerin Devlet
Milli Gelire Nisbeti

Memleketler	Devlet Gelirlerinin Milli Gelire Nisbeti (%)
Avusturalya	32,3
Avusturya	43,9
Kanada	34,8
Fransa	43,7
Yunanistan	26,6
İtalya	26,3
Japonya	27,0
Hollanda	37,7
İngiltere	39,0
A. B. D.	31,8

Memleketimizde Devlet Gelirleri, Milli Gelir
(000 ilavesiyle T. L.) ve Devlet Gelirlerinin
Milli Gelire Nisbeti (%)

Yıllar	Milli Gelir	Devlet Gelirleri Tahsilatı	Milli Gelire Nis. %	Özel İdareler Ve Belediye Dahil Tahsilat	Milli Gelire Nis. %
1953	14 696 400	1 936 775	13,17	2 227 882	15,15
1954	14 785 000	2 198 931	14,87	2 554 581	17,27
1955	18 219 700	2 594 516	14,24	3 003 453	16,48
1956	21 196 900	2 949 382	13,91	3 417 936	16,12
1957	27 425 600	3 775 061	13,76	4 397 942	16,03
1958	33 873 100	4 329 304	16,78	5 453 304	16,09
1959	40 220 000	5 739 545	14,27	6 919 159	17,20

Bu düşüklüğün sebepleri üzerinde bir nebze durmak, yapılması düşünülen Genel V.ergi Reformunun hedef ve istikametini tayin bakımından faydalı olacaktır.

Bilindiği gibi Türkiye az gelişmiş bir memlekettir. Bu vakıanın çeşitli tezahürleri arasında bilhassa fert başına düşen yıllık milli gelir hissesi, üzerinde durulması gereken bir konudur. Nitekim bu hissenin memleketimizde, 1960 yılı cari fiatlarıyla tahminen 200 dolar olmasına mukabil, aynı fiatlarla A. B. D. de 2.690, Kanada'da

1.985, Fransa'da 1.490 İngiltere'de 1.280, Norveç'te 1.230 Batı Almanya'da 1.120, Avusturya'da 730, İtalya'da 550, Yunanistan'da 354 ve İspanya'da 300 dolar civarında bulunması, medeni Batı alemi ile aramızdaki mesafeyi gayet veciz bir surette ifadeye kafidir.

Bunun yanında milli gelirin içinde zirai sektörün yüzde elli civarında bir paya sahip olduğu ve 193 sayılı yeni Gelir Vergisi Kanununun kabulüne kadar bu sektörün sadece Hayvanlar Vergisi, Arazi Vergisi ve Köy Vergileri gibi cüzi bir mükellefiyete tabi tutulduğu gözönünde bulundurulursa gerek mutlak rakam olarak vergi hasılatının, gerekse milli gelir üzerindeki vergi yükünün düşüklüğünün en belli başlı sebeplerinden birisi ortaya çıkar.

Bu konuda şunu da ilave etmek yerinde olur ki, zirai makineleşme ve sanayileşme hareketinin bir neticesi olarak köylerden şehirlere insan akını artmış, ziraattaki bu iş gücü azalışına mukabil zirai milli hasılat çoğalmış ve milli gelirden fert başına düşen hisse bu sektörde diğerlerine nazaran daha fazla yükselmiştir. Bütün bunlara rağmen bu geniş sektörün hemen hemen tamamen vergi dışı kalması yukarda belirttiğimiz anormal durumu daha da şiddetlendirmiştir.

Memleketimizde milli gelir üzerindeki vergi yükünün zayıf kalmasının diğer bir sebebi de (fert başına düşen milli gelir hissesinin de gösterdiği gibi), Türkiye'de gelir seviyesinin düşük olması hasebiyle büyük bir milli gelir parçasının vergi ödeyebilme sınırının altında kalmasıdır.

Diğer taraftan milli gelirdeki artışa paralel olarak gerek mutlak manada gerek nisbi olarak vergi hasılatını yükseltecek olan vergiler, vasıtasız vergiler ve bunlar içinde de bilhassa beyana müstenit ve müterakki tarifeli vergilerdir (Gelir Vergisi gibi). Halbuki daha önce belirttiğimiz üzere vasıtasız vergiler vergi sistemimizde ancak 1/3 nisbetinde bir yer işgal etmektedir. Bunun bir kısmının da beyana dayanmayan ve müterakki tarife ile alınmayan vergiler olduğu gözönünde tutulursa memleketimizdeki vergi yükü ve vergi gayretinin düşüklük sebeplerinden biri daha ortaya çıkmış olur.

Memleketimizde vergi gayretini arttırmak ve vergi yükünü optimal bir seviyeye çıkararak bu yükü muhtelif sektörler arasında adilane bir tarzda tevzi edilmesini sağlamak için muhtelif vergiler bakımından alınması gerekli tedbirler hakkındaki görüşlerimizin izahını raporumuzun bu vergilerle ilgili kısımlarına bırakarak genel olarak şu noktayı belirtmeyi uygun bulmaktayız.

Komisionumuz, memleketimizde vergi yükünün optimal bir seviyeye çıkarılmasının herşeyden evvel, vergi sistemimizde mevcut gediklerin kapatılması, diğer bir deyimle vergi mevzuu dışında kalmış sahaların vergilendirilmesi, kontrol sistemini mükemmelleştirmek suretiyle vergi ziyasının asgariye indirilmesi, bunun yanında da modern vergiciliğin çeşitli konularında ileri Batı Devletlerinin tatbikatının ve bununla birlikte memleket realitelerinin ışığı altında tedbirlerin alınması suretiyle sağlanması gerektiği kanaatindeyiz.

III— VERGİ REFORMUNUN TEMEL HEDEFLERİ :

Modern vergi anlamı ve verginin fonksiyonları da gözönünde tutulursa gerçekleştirilmek istenilen genel vergi reformunun temel hedeflerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

1— Vergiden optimal hasılayı sağlamak;

2— Vergi sistemimizi, sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde tesis etmek;

3— Vergi kanunlarımızı, gerek mükellefler gerek bu kanunları uygulayanlar için kolay anlaşılacak şekilde mantıki, rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek;

4— Vergi hukukumuzu, demokratik prensiplere göre geliştirmek, mükellef haklarını masun tutacak şekilde yeniden organize etmek.

Derpiş olunan Genel Vergi Reformu ile varılmak istenilen temel hedefleri bu suretle özetledikten sonra, umumiyetle ileri sürülen bir fikir üzerinde bir nebze durmayı muvafık mütalea etmekteyiz.

Denilebilir ki, «bir vergi reformu yapılırken az gelişmiş bir memleket olduğumuz vakiasını bir an olsun gözden uzak tutmamak gerekir. Diğer bir deyimle, her sosyal müessese gibi vergicilik de memleketlerin sosyal ve ekonomik bünye ve şartlarına göre şekillenir. Bu bakımdan ileri Batı Devletlerinin vergi sistemleri Türkiye için örnek olamaz.»

Filhakika Türkiye az gelişmiş bir memlekettir. Fakat köklü ve organik vergi reformlarının yalnız gelişmiş memleketlerde yapılabileceği fikri tamamen hatalı bir görüşün ifadesidir. Bilakis az gelişmiş memleketlerde, yukarda izahına çalıştığımız mana ve şümulde bir vergi reformu, ileri memleketlere nazaran çok daha büyük ve zaruri bir ihtiyaç olarak kendini gösterir.

Bunun gerekçeleri üzerinde kısaca durmayı faydalı bulmaktayız:

Birinci olarak verginin sosyal vasfı, az gelişmiş memleketlerde, mevcut sosyal adaletsizlik sebebiyle, çok daha mütebarizdir. Halk oyuna sunulan yeni Anayasamızda sosyal adalet prensibinin açıkça belirtilmesi ve ön planda tutulmasının bir manası olmak gerekir.

İkinci olarak, az gelişmiş memleketlerin ekonomik kalkınmasını sağlamak ve süratlendirmek için de verginin ekonomik fonksiyonlarından geniş ölçüde faydalanmak, başvurulacak en müessir tedbirlerden birini teşkil etmektedir. Zira bu gibi memleketlerin varmak istedikleri belli başlı ekonomik hedefleri, istihsalin arttırılması, sermaye terakümünün ve verimli yatırımların çoğaltılması, binnetice milli gelirin yükseltilmesi olduğuna göre bunu temin için vergi, en yapıcı ve aktif bir vasıta. Az gelişmiş memleketlerde İktisadi evölüsyonu gözönüne alarak vergiyi, aşırı istihlaki tahdit edici bir istikamette kullanmak, istihlake akacak gelirlerin yönünü değiştirerek bunlardan yatırımlar sahasında faydalanmak, sanayii ferahlatici

fiskal tedbirler almak, bu arada mesela envestismanlara vergi avantajı sağlamak gibi hususlar, vergi sistemlerinin temel gaye ve hedefleri arasında bulunmalıdır.

Yapılmak istenilen ve esaslarının tesbiti Komisyonumuza havale olunan Genel Vergi Reformu ile takip edilen gayeler de, yukarda belirttiğimiz gayelerden farklı değildir.

GENEL VERGİ REFORMU RAPORU

İKİNCİ KISIM Gelir ve Kurumlar Vergileri

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul - 11 Temmuz 1961

GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ BİRİNCİ BÖLÜM

Verginin Ekonomik Fonksiyonuyla İlgili Tedbirler

I— GENEL AÇIKLAMA :

1— Maksat :

Reformun temel hedeflerinden bahsederken modern bir vergi sisteminin karakteristiğini, gayri mali (ekstrafiskal) dediğimiz sosyal ve İktisadi fonksiyonların teşkil ettiğini belirtmiştik. Bir vergi sisteminin bu görüş ve anlayış içinde kurulup düzenlenmesinde gözönünde tutulacak husus, herşeyden evvel verginin ekonomik kalkınma ve gelişmeye engel olmak şöyle dursun, aksine, genel mali politika çerçevesi içinde bu kalkınma ve gelişmeyi teşvik etmesi, hızlandırılması ve buna tesirli bir tarzda yardım eden bir vasıta olmasıdır.

Ekonomik kalkınmanın genel bir tarifini yapmak istersek şöyle diyebiliriz «Ekonomik kalkınma, istihsal ve prodüktiviteyi arttırmak suretiyle iş ve çalışma güç ve imkanlarını genişletmek ve binnetice kalkınma hızını arttırmak suretiyle genel refah seviyesini yükseltmektir.» İlimi manada ekonomik kalkınmanın temel şartı ise, memleket içinde sermaye teşekkülü ve terakümü yoluyla yatırım hacmini arttırmak, yatırımı millet ekonomisi bakımından en verimli ve faydalı sahalara yöneltmek, dış İktisadi münasebetlerde ticaret ve tediye muvazenelerindeki açıkların ekonomik kalkınmaya engel olmasını önlemektir.

İşte vergi reformunda ekonomik tedbirlerden bahsederken yukarıda arzettiğimiz esaslar dairesinde ekonomik kalkınma ve gelişmeye yardım edecek organik, mali tedbirleri kastedmekteyiz. Bahis konusu tedbirler bütün vergi sistemine şamil olup tesir dereceleri farklı olmakla beraber, her vergi kategorisi ile ilgilidir. Bu vergi kategorileri içinde ekonomik fonksiyonun genişliği, yoğunluğu ve etkisi bakımından başta gelenler, Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Dahili Gider Vergileri ve bittabi Gümrük Vergisi Raporumuzun Gelir ve Kurumlar Vergisine hasredilen bu kısmında vergiciliğin ekonomik fonksiyonlarını bu vergiler yönünden inceliyeceğiz ve bu bakımdan olan görüş ve tekliflerimizi açıklamaya çalışacağız.

Vergiciliğimize bahis konusu yönlerden yeni bir hüviyet ve istikamet vermekle, Genel Vergi Reformu çerçevesi içinde revolüsyoner diyebileceğimiz bir reform yapmış olacağız. Bu devrimi gerçekleştirirken ilmin ışığı altında modern vergi anlamı ile az gelişmiş bir memleket olan Türkiye'nin ekonomik ve mali realitesini uzlaştırmaya çalışacağız.

Filhakika verginin ekonomik fonksiyonu ile ilgili tedbirler konusunun, metodoloji bakımından, Gelir ve Kurumlar Vergisine ait incelemelerden sonra ele alınması

daha uygun olurdu. Fakat vergiciliğimize yeni bir mana ve istikamet verecek olan bu tedbirlerin, taşıdığı üstün önemi ve yapılacak reformun mihrak noktasını teşkil etmesi gözönünde tutularak bu konunun öncelikle ele alınması muvafık mütalea olunmuştur.

2— Ekonomik Planlama ve Vergi Politikası :

Ekonomik kalkınmanın temel şartı, yatırım hacmini arttırmak ve yatırımdan optimal sosyal faydayı sağlamak olduğuna göre, bu görüşe dayanan rasyonel bir ekonomi politikası, asgari bir planlamayı ve yatırımların böyle bir planlama anlayışı ve esasları dairesinde yapılmasını zaruri kılar. Bu husus bizim gibi az gelişmiş bir memlekette ekonomik kalkınma ve gelişmenin zamanımızın ilmi anlayışı ve şartları karşısında plansız bir şekilde gerçekleş- miyeceği, söz götürmez bir vakıa olarak kendini kabul ettirmiştir.

Kapanan son devrede takip edilen ekonomik politikanın mesnetsiz, muhteva- sız kalmış olmasının ve büyük ölçüde başarısızlığa uğramış bulunmasının başlıca saikini, gerek amme sektöründe, gerek özel sektördeki yatırımların, genel, ras- yonel ve selektif bir plana göre yapılmamış olması teşkil eder.

Planlama, diğer bir deyimle planizm manasına gelen plancılık, bilindiği gibi ya istihlake de şamil mutlak ve külli yani totaliter ve emperatif olur ki bu takdirde sos- yalize bir ekonomiye müncer olur ve kollektivist sosyalizmi ifade eder, ya da özel mülkiyet, şahsi teşebbüs ve inisiyatife yer veren demokratik anlayışa göre dü- zenlenir ve uygulanır.

Kantitatif ekonomi nazariyesine dayanan demokratik plancılık bir doktrin değil bilhassa yatırımlarda öncelik, seleksiyon ve koordinasyon esaslarına göre en çok sosyal faydayı sağlamaya matuf bir metod ve tekniktir.

Otokratik ve demokratik plancılık arasındaki farka böylece temas ettikten sonra, demokratik plancılığın şekilleri üzerinde kısaca durmayı faydalı buluruz.

Evela şu hususu belirtelim ki, yukarda arzettiğimiz manada asgari plancılığı en mutaassıp liberaller dahi kabul ederler. Demokratik plancılık, sanayileşmiş ileri Batı memleketleri ile iktisaden az gelişmiş veya gelişme halinde olan memleket- lere göre mana, şümül ve önem bakımlarından farklılıklar arzeder. İleri Batı Dev- letlerinde plancılığın bu memleketlerin bünye ve seviyelerine ve sosyal ve ekonomik hayatlarında geçirdikleri gelişme safhalarının şartlarına göre, bazan daha umumi ve belirli bir şekilde, bazan da sınırlı, belirsiz ve hatta görünmez bir tarzda uygulandığı müşahade edilir.

İktisaden az gelişmiş memleketlerde ise İktisadi plancılığın, demokratik ma- nasını ve mahiyetini muhafaza etmekle beraber, daha şümillü, daha tesirli ve di- siplinli olmasını, bu memleketlerin ekonomik kalkınma yolundaki mücadelelerinin ve sanayileşmiş memleketlerle aralarındaki mesafeyi kapatma gayretinin tabii bir icabı saymak gerekir.

Ekonomik plancılığı amme sektörü ve özel sektör bakımlarından iki kısımda mütalea etmek lazımdır. Bu ayırma bilhassa az gelişmiş memleketler bakımından özel bir önem arzeder.

İktisaden geri kalmış memleketlerde istihdaf edilen en az gelişme merhalesine varılıncaya kadar ekonomik ve sosyal sahalarda amme müdahalesinin daha belirli ve şümüllü olacağı ve amme teşebbüsü ve yatırımlarının da hususi sektöre nazaran daha geniş bir sahayı kaplıyacağı tabiidir.

Türkiye'de milli gelire (ithalat fazlasının ilavesi suretiyle hesaplanan milli masraflara) göre yatırım nisbetleri şöyledir:

Yıllar	Amme Yatırımları %	Hususi Yatırımlar %	Toplam %
1959	6,5	4	10,5
1960	7,1	3,5	10,6

Bu nisbetler memleketimizde yatırımın ne derece yetersiz olduğunu gösterdikten başka, amme yatırımlarının hususi yatırımlara göre fazlalığını da (1960 da bir mislinden fazla) açıkça ortaya koymaktadır. [*]

Planlamanın amme sektöründe yatırım yönünden, yani yatırımın seleksiyonu, koordinasyonu, finansmanı ve kontrolü bakımlarından şümüllü bir nizam içinde ve genel bir disipline bağlı olarak düzenlenmesi ve uygulanmasındaki zaruret aşıkardır.

Hususi sektöre gelince; bu sektördeki faaliyet ve yatırımların bilhassa az gelişmiş memleketlerde tamamen başıboş bırakılması varit ve mümkün olamayacağına göre, bu sahanın da Devletin çeşitli suretlerde tecelli eden müdahaleciliği ile genel planlama çerçevesi içinde muayyen istikametlere yöneltilmesi gerekir. Devletin bu bakımdan müdahaleleri kredi politikası, dış ticaret politikası, sübvansiyon ve dotasyonlar gibi tedbirlerin yanında, bilhassa fiskal politika yoluyla olur. Görülüyor ki demokratik manada ekonomik plancılık, hususi sektörde daha ziyade yol gösterici (endikatif), teşvik edici mahiyetiyle tezahür eder.

Nazariyede, devletin ekonomik hayata müdahale suretiyle yatırımları teşvikinde fiskal tedbirlerin mi yoksa sübvansiyonların mı daha iyi sonuç vereceği münakaşa konusu yapılmakta olup muhtelif memleketlerin tatbikatında her iki çeşit tedbirlere de yer verildiği görülmektedir.

[*] Bilindiği gibi Türkiye, Avrupada Portekiz hariç en az yatırım yapan memlekettir. Avrupada yatırım nisbeti % 15 - 20 arasında olup Demir Perde gerisi memleketlerde bu nisbet % 30 a kadar çıkmaktadır. Yatırımlarda otofinansmanın payı Avrupada % 60 nisbetine varmakta Amerika'da bu nisbeti dahi geçmektedir.

Sübvansiyonların daha üstün olduğunu iddia edenler tezlerini takviye için aşağıdaki delilleri ileri sürmektedirler:

a) Sübvansiyonlar yatırım yapılması arzulan sahanın daha objektif ve iyi olarak seçilmesini mümkün kılar.

b) Devlet, bu yoldan yatırımları teşvik ederken, katlanacağı fedakarlığın hudut ve şümulünü önceden kesin olarak tayin ve tespit edebilir.

c) Teşebbüslerin kuruluşlarını takip eden ilk yıllarda genel olarak kar sağlamadığı veya pek cüz'i kar sağladığı bir vakıdır. Bu bakımdan yeni teşebbüs ve işletmelerin kurulmasında sübvansiyonlar daha etkili bir teşvik unsuru vasfı taşımaktadır.

Buna mukabil aksi tezde olanlar sübvansiyonların şu mahzurları ihtiva ettiğini, binnetice yatırımların teşviki bakımından fiskal tedbirlerin daha müessir olduğunu iddia etmektedirler.

a) Yardımdan faydalanacak faaliyet sahaları ve dolayısıyla şahısların tayininde siyasi nüfuz gibi tesirlerle suiistimal ve kayırmalar yapılabileceği için, vatandaşlar arasında eşitsizlik yaratılır. Diğer bir deyimle sübvansiyonlar, demokratik nizamın temel prensiplerinden biri olan «Vatandaşlar arasında fırsat müsavati» esasını ihlale daha ziyade elverişlidir.

b) Sübvansiyondan faydalanmayan zümrelerde, kendilerinden alınan paraların başkalarına verildiği yolunda bir fikir doğar ve bu sebeple menfi bir tepki uyanır.

c) Sübvansiyonlar bir bakıma, iane mahiyetinde olduğundan bundan faydalanacak olanlar için izzetinesif kırıncı bir karakter arzederler.

d) Fiskal tedbirlerle yatırımların teşvikinde derpiş olunan şartları haiz bulunan herkes sağlanan imkanlardan faydalanmak hususunda bir hak iddia edebileceği halde, sübvansiyon konusunda böyle bir imkan mevcut değildir.

Yukarda kısaca arzedilen mütalealar muvacehesinde fiskal tedbirlerin sübvansiyonlara nazaran daha müessir, daha teşvik edici ve binnetice şayanı tercih bulunduğunu kabul etmek gerekir.

Biraz önce açıklanan mahiyetiyle planlama ile vergi politikası ve vergiciliğin İktisadi fonksiyonu arasında sıkı, organik bir münasebet mevcuttur. Hatta denilebilir ki, İktisadi planlama, hususi sektörde esas itibarıyla vergi politikasıyla gerçikleşme ve uygulama imkanını bulabilir.

3- Hususi Yatırımlarla Mali Avantajlar Arasındaki Münasebet :

Konuyu yukardaki genel açıklamanın ışığı altında vergi tedbiriyle yatırım arasındaki münasebet bakımından daha müşahhas bir zemin üzerinde incelemeye devam edelim.

Vergiciliğin ekonomik mahiyetteki tedbirleri, diğer bir deyimle vergi avantajı veya imtiyazlarıyla, hususi yatırımlar üzerinde, daha doğrusu yatırım hakkında karar verecek durumda olan teşebbüs sahip ve idarecilerinin davranışları üzerinde, kuvvetli tesirde bulunmak mümkündür. Bu tesirleri şu noktalarda toplıyabiliriz;

- a) Yatırım hacminin artırılması,
- b) Yatırımların muayyen istikametlere yöneltilmesi,
- c) Prodüktif olmayan faaliyet kollarında ve spekülatif mahiyette olan yatırımların güçleştirilmesi,
- d) Sanayi ve diğer istihsal sahalarında prodüktivitenin artırılması.

Tekrar edelim, vergi tedbirleriyle bu müsbet sonuçların elde edilmesi, yatırımların genel bir kalkınma planı çerçevesi içinde koordine edilmiş selektif bir programa göre uygulanmasına bağlıdır.

Böyle bir planlama şuuru içinde mali avantajların uygulanma ve etki sahasına, yeni teşebbüslerle genişleme halinde olan eski teşebbüslerin hepsi dahil olur.

Az gelişmiş memleketlerde genel surette ve hususiyle sanayi sektöründe, mali avantajlar yoluyla yukardaki anlayış ve esaslar dairesinde reformcu müdahalelerde bulunulması, çağdaş mali görüşün kabul ve tavsiye ettiği ve tatbikatı gitgide genişlemekte olan bir prosedür halini almıştır.

Birinci Dünya Harbinden sonra az gelişmiş memleket olarak Latin Amerika memleketlerinin, Uzak Doğu ve sonraları Yakın Doğu memleketlerinin mali politikalarının karakteristiğini, bahis konusu mali tedbirler teşkil etmiştir. Şu var ki, ekonomik mahiyetteki fiskal tedbirlerin beklenen neticeyi vermesi bir yandan az evvel belirttiğimiz gibi bu tedbirlerin umumi planlama çerçevesi içinde yürütülmesine, öbür yandan da yürürlükteki vergi sisteminin bunların uygulanmasına müsait olmasına bağlıdır.

İtiraf ve kabul etmek lazımdır ki, Türk Vergi Sistemi, 1949 yılının büyük reformundan sonra kazandığı ileri hüviyeti ile bahis konusu tedbirlerin en açık ve etkili bir surette uygulanmasına imkan verecek mali zemini hazırlamış bulunmaktadır. Bu bakımdan Türki-ye'nin, çoğu az gelişmiş memleketlerden pek farklı ve elverişli bir durumda olduğunu belirtmek yerinde olacaktır.

4- Vergi Avantajları ve Fiskal Varidat :

Gelir ve Kurumlar Vergileri sahasında vergi avantajı ilerde izah edeceğimiz üzere, vergiye tabi kazançtan muayyen şekil ve şartlar altında yapılan indirimleri, yani bir nevi vergi istisnasını teşkil ederler. Bu mahiyeti ile vergi avantajları ilk bakışta fiskal varidatın azalmasına müncer olan tedbirler olarak görünürler. Hadi-

senin dış görünüşü böyle olmakla beraber, tatbikatın gösterdiği gibi, fiiliyatta netice tamamen aksine tecelli etmektedir. Gerçekten maksada uygun olarak, yani rasyonel ve selektif genel bir plana göre uygulandığı takdirde vergi avantajı, milli tasarrufun artan bir kısmının verimli yatırımlara, bilhassa sınai yatırımlara inkılap etmesini kolaylaştırdığı, dolayısıyla istihsal ve prodüktivitenin artışı sağladığı, iş ve çalışma sahasının genişlemesine yol açtığı cihetle varidat kaybını fazlasiyle telafi ettikten başka, uzun vade ile düşünülürse, varidatın umulmadık ölçüde artmasını da intaç eder.

Zamanımızın tanınmış iktisatçı ve maliyecileri bu hakikati açıkça belirttikleri gibi, tatbikat da bu neticeyi bütün vuzuhuyla meydana koymaktadır.

Şu hususu da gözönünde tutmak lazımdır ki, hususi sektörde vergi avantajı tesiriyle selektif bir plana dayanarak yapılan ve bir teşkilatın murakabesine tabi bulunan yatırımlar, kısmen amme sektöründeki yatırımların yerini alır ve böylelikle finansmanını Devletin deruhte ettiği kalkınma yükünün hafiflemesine imkan verir. Bilindiği gibi, az gelişmiş memleketlerin bir çoğunda kalkınma yükünün bütün ağırlığı ile Devlet üzerine çökmesi ve bu yükü kaldırmak için açıkca finansmana gidilmesi, enflasyonist bir hareket içinde genel ekonomik, sosyal ve hatta politik muvazene ve istikrarın tahrip edilmesine yol açmaktadır.

Şu halde kesinlikle ifade edebiliriz ki, ölçüleri ne kadar yüksek tutulursa tutulsun, verimli yatırımları teşvik eden mali avantajlar, fiskal varidatın azalması şöyle dursun aksine, varidatın artmasını sağlarlar. Mali gelirin az olmasına, ancak israf edilmiş sermaye mahiyetini alan gelişi güzel yapılmış ve sosyal verimi bulunmayan yatırımlar hakkında uygulanan mali avantajlar sebebiyet verirler. Bu yüzden, rasyonel bir mali politika çerçevesi içinde mali avantajların mümkün olduğu kadar bu tarzda uygulanmasına imkan vermemek icap eder.

Bu genel açıklamalardan sonra, verginin ekonomik fonksiyonu ile ilgili tedbirlerin daha müşahhas olarak tahlil ve tetkikine gelmiş bulunuyoruz.

Gelir ve Kurumlar Vergisi sahasında bahis konusu ekonomik mahiyetteki tedbirleri yatırım indirimi, amortismanlar ve diğer tedbirler olmak üzere gruplandırabiliriz.

Diğer tedbirler grubuna, ilerde izah edileceği üzere plus - value istisnası, zarar nakli, ihracatı teşvik ile ilgili tedbirler, personelin anonim şirketlere ortak olmalarını teşvik ile ilgili tedbirler ve nihayet reevalüasyon gibi konular girmektedir.

Yukarda üç kategoriye ayırdığımız mali tedbirler, ya doğrudan doğruya ya da vasıtalı olarak yatırım ve maliyetle ilgili olmak üzere maksatta birleştikleri halde, mahiyetleri, teknikleri ve vergi hukuku bakımından arz ettikleri özellikler doayısıyla ayrı fasıllarda incelenmişlerdir.

II— YATIRIM İNDİRİMİ :

1— Yatırım İndiriminin Mahiyeti :

Mali ekonomi politikasıyla ilgili tedbirlerin başında, en açık ve müessir bir teşvik unsuru olarak yatırım indirimi gelir.

Yatırım indiriminden maksat, teşebbüslerin kazançlarından ayırarak yatırıma tahsis ettikleri fonların vergiden istisna edilmesidir.

Yatırım indirimi ile ilgili olarak şu usuller bahis konusu olmaktadır.

- a) Yatırım indiriminin muayyen kayıt ve şartlara göre uygulanması,
- b) Yatırım indiriminin kayıtsız şartsız vergiden istisna edilmesi, (yani teşebbüsten çekilmeyen kazançların - rezervlerin - topyekûn vergi dışı bırakılması ki buna global indirim usulü denilmektedir),
- c) Dividantlar hakkında istisna veya indirim tanınması,
- d) Yatırım indirimi yerine vergilerin sureti umumiyede düşük tutulması veya yatırımlar bakımından farklı nibsetler uygulanması.

Komisionumuz, yukardan beri verilen izahattan da anlaşılacağı üzere maksada daha uygun bulunması ve Türkiye'nin az gelişmiş bir memleket olması sebepleriyle ancak ilk usulün, yani muayyen şartlar içinde yatırım istisnası veya indirimi esasının bizim için kabul edilebileceğine inanmaktadır.

Komisionca, diğer usullerin nazari mahiyette kaldığına ve bilhassa memleketimiz için uygulama imkan ve kabiliyetini haiz olmadığına kanaat getirilmiş bulunmaktadır. Bunun sebepleri aşağıda kısaca arz edilmiştir.

İşletmeden çekilmeyen kazançların topyekûn ve kayıtsız şartsız vergi dışı bırakılması, diğer bir deyimle global indirim usulü, yatırımı doğrudan doğruya teşvik veya yatırımın verimli saha ve konulara yöneltmesi prensipleriyle uzlaşamaz. Evvela, global indirim usulünde işletmeden çekilmeyen kazançların mutlaka yatırımlara hasır ve tahsis edilmesi, diğer bir ifade ile yatırımlara kanalize edilmesi varit değildir. İşletmeden çekilmeyen fonlar, yatırımın finansmanında kullanılacak yerde işletmede birikmiş atıl fonlar halinde de kalabilir. Ayrıca bu fonlar, doğrudan doğruya vergi ziyasını ve dolayısıyla fiili varidat azalmasını mucip olacak tarzda çeşitli görünür veya görünmez şekillerde faydalanmalara da yol açabilir.

Diğer taraftan işletmede bırakılan fonlar yatırıma tahsis edilseler dahi bu tahsisler selektif bir plana müsteniden yapılamayacağına göre, çoğu hallerde ekonomik kalkınma ve gelişme bakımından faydalı olacak yerde zararlı neticeler verirler. Ekonomileri gelişmemiş ve iyi organize edilmemiş olan memleketlerde, tecrübelerin gösterdiği bu neticelerle karşıla- şılması mukadderdir.

Ünlü İtalyan maliyecisi Einaudi gibi bazı müellifler yukarda arzedilen görüşlerin aksine, savundukları yeni bir vergi anlayışına dayanarak gelirlerin sadece kabili

tasarruf (disponibl) olmaları halinde vergiye tabi tutulmaları tezini savunmaktadırlar. Bunların vergilemede kabul ettikleri temel kaideye göre, gelirin sarfedilmeyen ve her ne şekilde olursa olsun işletmede kalan ve kullanılan kısmının, prensip itibariyle vergi dışı bırakılması gerekir.

Bu suretle, tasarruf edilen gelir vergiye tabi olursa, mantıken, bunun doğruduğu gelirler de vergilendirileceği cihetle, aynı mevzu üzerinden iki defa vergi alınmış olur.

Komisyon çoğunluğunun kanaatine göre bu tez nazari mahiyette kalmakta, vakıalara uygun bulunmamakta ve bilhassa az gelişmiş memleketler için hiç bir pratik kıymet ve uygulama imkanı taşımamaktadır. Kaldı ki, ileri Batı Devletlerinin hiç birinde şimdiye kadar bu teorinin gerçekleşme safhasına girdiği görülmemiştir.

Yatırımlarla ilgili mali tedbirler bakımından üzerinde durulan diğer bir usul de, yatırımların dividantlar hakkında tanınacak mali avantajlarla teşvik edilmesi usulüdür. Bu tedbir sayesinde anonim şirketlerin hisse senetleri fazla rağbet görecektir, halk arasında dağılacak, böylece milli tasarruf artacak, sermaye teşekkülü ve terakümü vetiresi müsbet bir seyir takip edecek ve binnetice İktisadi ve sosyal gelişme temposu hızlandırılmış olacaktır.

Bu görüşün daha ziyade nazari olduğunu ve mali vakıalara taalluk etmediğini kabul etmek lazımdır.

Bilhassa az gelişmiş memleketlerde hususi tasarrufun pek dağınık bir halde bulunduğu malûmdur. Ayrıca bu memleketlerde menkul kıymetler piyasası ya hiç organize edilmemiş ya da tek yetersiz ve kötü bir tarzda işlemektedir. Bu sebeple bu memleketlerde dividantlar için kabul edilecek vergi istisnası dolayısıyla tasarrufların yeni teşebbüslere doğru bir cereyan alması beklenemez.

Bu şartlar altında sağlam bir surette kurulmuş teşebbüslere yeniden yatırım (reinvestisman) imkanı verecek mali avantajlar çok daha müsbet ve tesirli olur. Kaldı ki, ileri Batı Devletlerinde de bu usulün tatbikatına tesadüf edilmemekte, aksine menkul sermaye iratlarının daha ağır bir şekilde vergilendirildiği müşahade olunmaktadır.

Böyle olmakla beraber, gerek sosyal mülahazalarla, gerek küçük tasarruf erbabını hisse senedi almağa teşvik maksadı ile, anonim şirketlere işçi ve müstahdemlerin muayyen şartlar dairesinde pay sahibi, olmalarının mali avantajlarla teşvik edilmesi, üzerinde ayrıca durulması gereken bir mesele teşkil eder, Bu mesele, ilerde ayrı bir konu olarak incelenecektir.

Nihayet yatırımı teşvik ile ilgili usullerden biri de, gelir ve kurumlar vergisi nisbetlerinin mutedil bir seviyede tutulması, veya vergi nisbetlerinin yatırımlara göre farklı olarak uygulanmasıdır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi nisbetlerinin indirilmesi hususunda çoğu nazariyecilerin iktisadi, faydalar mülahaza ettikleri ve zaman zaman bu yolda tavsiye ve

telkinlerde buldukları görölüyor. Fakat raporumuzun ilk kısmında izaha çalıştığımız gibi ne modern verginin anlamı, ne de çağdaş demokratik sosyal devletlerde vergiciliğin «fiscal policy» kadrosu içinde takip ettiği gelişme seyri, bahis konusu vergilerde önemli indirmeler yapmağa müsait bulunmamaktadır.

Bizim, gibi vergi gayreti en düşük bir seviyede bulunan ve batılı anlamda sosyal yapısı zayıf olan az gelişmiş bir memlekette, yukarıdaki mülahazalarla Gelir ve Kurumlar Vergileri seviyesinin önemli bir nisbette düşürülmesi asla varit olmaz.

Vergi tarifesinin farklı olarak tesbit edilmesi hususuna gelince bu usul yalnız Kurumlar Vergisinde, dağıtılan ve dağıtılmıyan karlar hakkında bahis konusu olur.

Yine Einaudi gibi bazı müellifler savundukları umumi tez içinde Kurumlar Vergisi (sermaye şirketleri vergisi) hakkında şu fikirleri ileri sürerler.

Sermaye şirketleri (Anonim şirket hüviyetindeki sermaye şirketleri) vergileme bakımından gerçek kişiler gibi mütalea edilemezler. Anonim şirket, istihsal ettiği gelirleri bizzat istihlak edecek durumda değildir. Diğer bir deyimle, anonim şirket sadece gelirin istihsalini sağlayan bir vasıttır. Şirketin aktifine sahip olan pay sahipleridir ki şirketin dağıtılan kazancına tasarruf ederler. Bu sebeple dağıtılmayan kazancı vergilendirmek modern vergi anlayışına göre yersiz olur. İstihsal edilen gelir (Revenu Produit) nazari ve farazi bir gelirdir. Bu gelir, ancak dağıtıldığı takdirde fiili, aktif bir gelir halini alır. Dağıtılmayan gelir, yani rezerve ayrılan gelir, vergiden istisna edilir ya da düşük nisbette vergiye tabi tutulursa zaman itibariyle pay sahiplerinin menfaatine olarak dividantların stabilize edilmesine imkan verdikten başka teşebbüsün istihsal kudretini arttıran kollektif tasarrufda desteklenmiş olur. Bu suretle sermaye şirketleri tasarruf ve sermaye için daha büyük bir cazibe kuvvetine sahip olurlar.

Bu görüşe aksi olan teze göre, sermaye şirketlerinde rezerve ayrılan kazançlar, dağıtılan kazançlar gibi vergilendirilmelidir. Hatta bazı mütehassıslar, dağıtılmayan kazançların daha yüksek bir nisbet üzerinden vergilendirilmesi lüzumunu savunurlar. Batı memleketlerinde bu konudaki eğilim ve uygulama, iki görüş ve nazariyeye göre gelişmiştir. Mücerret nazari düşüncelerin dışında fiili ve teknik mülahaza ve icaplar da, vergilemenin bu yolda uygulanmasını zaruri kılmaktadır.

Yatırımla ilgili olarak yaptığımız bu inceleme ve tahliller sonunda vardığımız sonuç, bahsin başında ifade ettiğimiz gibi, yatırım indiriminin vergi sisteminin yapısına dokunmadan selektif plan esasına göre belirli kayıt ve şartlara bağlı olarak uygulanmasının biricik müsbet, rasyonel ve maksada uygun hal çaresi olduğudur. Bilhassa bizim gibi az gelişmiş bir memleket için davanın mücerret, nazari bazı görüşlerin etkisi altında başka yoldan çözülmesi düşünülemez.

2— Batı Devletlerinde Yatırım İndirimi :

Az evvel temas ettiğimiz gibi, Gelir ve Kurumlar vergisine ait mali avantajların hepsi, doğrudan doğruya veya vasıtalı olarak yatırımla ilgilidirler. Bu bakımdan bilhassa doğrudan doğruya yatırım indirimi, amortisman usulleri ve plus - value istisnaları arasında sıkı bir ilgi ve benzerlik vardır.

Bu itibarla doğrudan doğruya yatırım indirimi usulünü uygulamayan çoğu Batı Devletlerinin, yatırımı teşvik yolunda diğer tedbirlerden faydalandıklarını gözden uzak tutmamak lazımdır.

a) İsveç'te Yatırım İndirimi Sistemi (İsveç Sistemi) :

İktisadi ve sosyal kalkınmasını, geçen asrın sonlarından bu asrın ortalarına kadar geçen kısa bir devrede gerçekleştirmiş olan bu küçük İskandinav memleketi, bilindiği gibi zamanımızın en ileri ve hayat standardı (nüfus başına düşen milli gelir itibariyle) en yüksek olan Batılı Devletlerin başında gelir.

İsveç, doğrudan doğruya yatırım indirimi usulünü ihdas etmiş olan ve devamlı olarak uygulamakta bulunan bir memleketidir. İsveç'te cari usule göre teşebbüsler (esas itibariyle Kurumlar), kazançlarının % 40 ını «yatırım rezervi» olarak ayırabilirler. Teşebbüsler bu suretle ayırdıkları fonların % 40 ını «Riks» Bankasına yatırıma mecburdurlar. Ayrılan fonun geri kalan kısmına ise bizzat tasarruf edebilirler. Şu var ki, İsveç'te yatırım indirimi evvelce İzah ettiğimiz gibi selektif bir plana müsteniden ve kontrollü olarak yapılır. Bunun için yatırım indiriminden faydalanacak teşebbüsler, «Çalışma Piyasası Ofisi» adını taşıyan resmi bir teşekküle müracaat ederek yatırım programlarını bu teşekkülün tetkik ve tasvibine arz ederler. Diğer bir deyişle, vergi indiriminden faydalanacak yatırımların tahsis mahalli, binnetice Çalışma Piyasası Ofisi tarafından tayin edilir. Ofis, Beş yıl içinde, ayrılan yatırım fonları için bir tahsis yeri göstermemiş olursa teşebbüsler bunların % 30 unu (yani % 40 ın % 30 u olan % 12 sini) diledikleri sahalara yatırabilirler. Bu suretle yatırımın bu miktarı Riks Bankasınca serbest bırakılır.

İsveç usulünde mükerrer indirimlere mahal vermemek için bahis konusu yatırımlar hakkında ayrıca amortisman uygulanmaz. Şu var ki, Ofisçe müsaade olunan yatırımlar için ayrıca % 10 nisbetinde munzam bir indirim kabul edilir.

Yatırım için ayrılan fonlar her ne suretle olursa olsun, yani Ofisçe kabul edilmiş veya edilmemiş bulunsun, bilfiil yatırıma, tahsis edilmediği takdirde, bu rezervler üzerinden ayrıca % 10 nisbetinde munzam bir vergi alınır.

b) Hollanda Usulü :

Hollanda'da ekonomik kalkınmayı hızlandırma ve işsizlikle mücadele gayesiyle, 1953'de İnvesteringsafekt denilen bir yatırım indirim usulü kabul edilmiştir. Sonradan bazı değişikliklere uğramış bulunan bu usule göre yatırım yapılan tahsisler için yatırıma, ait sipariş yapıldığı ilk yıldan başlamak üzere, 5 yıl müddetle % 4 nisbetinde, yani cem'an % 20, kazançtan safi bir indirim yapılır. Bu indirim

son yıllarda belli konulara inhisar ettirilmiş ve nisbeti yılda % 8 den yıl için % 16 olarak tesbit edilmiştir.

Hollanda yatırım indiriminin diğer özellikleri, ana hatlarıyla şöyledir: Yatırım indirimi, 3.000 florini aşan yatırımlar hakkında uygulanır. İndirimden, bilanço esasına göre defter tutan teşebbüsler faydalanabilirler.

Yatırım indirimine tabi mallar teşebbüs tarafından 10 yıl içinde satılırsa, satış yılının ve onu takip eden 4 yılın kazancına, o malların satış bedellerine göre % 4 nisbetinde ilaveler yapılır. Arazi ve meskenlere yatırılan meblağlarla müteşebbisin ailesi efradından biri ile yapılan envestisman muameleleri indirim konusuna girmez. Envestisman indirimi prensip itibarıyla mecburidir, buna rağmen tatbikatta Maliye Bakanlığı bu hususta ihtiyariliği kabul etmiştir.

Şu ciheti de belirtelim ki, Hollanda'da cari usulde yatırım indirimi, İsveç usulünün aksine olarak, amortismanla tesir etmez. Diğer bir deyimle bu indirim bir sübvansiyon karakterini taşır ve neticede indirim nisbetinde vergi nisbetinin düşmesine müncer olur.

c) Belçika'da Tatbik Edilen Usul:

Belçika'da 1954 de kabul edilen bir sisteme göre prodüktif teçhizat ve tesisat ile malzemeye yatırılan fonların % 30 u vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanmasında şu maksadlar gözetilmiştir:

aa) İşletme ve istihsal şartlarının islahı; (maliyetin düşürülmesi, prodüktivitenin artırılması, kalitenin İslahı gibi),

bb) Ayrılan fonların, sanayide teknik araştırmalara tahsis edilmesi,

cc) Ziraat ekonomisinde istihsal metodlarının modernleştirilmesi (istihsalin makineleştirilmesi, gübre kullanılması gibi), çiftçilerin çalışma ve yaşama şartlarının islahı (sulama ve zirai elektrifikasyon).

Ayrıca 15 Temmuz 1959 tarihli bir kanunla, 1959 ve 1960 yıllarında gayrimenkul ve mesleki tesisat ve teçhizat şeklinde Belçika'da yapılacak munzam yatırımların % 30 una tekabül eden sınaî kazançların «Mesleki Kazançlar Vergisi» nden (Taxe Professionnelle) istisna edilmesi kabul olunmuştur.

Bu istisna, 1/3 er oranında, bahis konusu yatırımların yapıldığı ve takip eden iki hesap döneminde uygulanır. Bu dönemlerden birinin kazancının kafi gelmesi halinde, istisnanın faydalanılmayan kısmı, müteakip 5 hesap döneminin kazancından indirilebilir.

Yukarda zikri geçen vergileme dönemlerinde yapılan munzam yatırımların değeri şöyle hesaplanır.

-Derpiş olunan vergileme döneminde iktisap edilen gayrimenkullerle mesleki tesisat ve teçhizatın amortismanına tabi değeri
..... a

- Aynı dönem zarfında realize edilen gayri-menkul, tesisat ve teçhizatın satış bedeli + aynı dönem için bir önceki dönem sonunda mevcut bu çeşit değerler üzerinden ayrılan amortisman b
- Munzam yatırım c

Bu yatırım istisnasından faydalanabilmek için, Ticaret Kanununa göre muntazam muhasebe tutulması ve munzam yatırımların değerinin en az 50.000 frank olması şart koşulmuştur.

d) Fransa'da Yatırım ile İlgili İndirimler:

Fransa'da çeşitli şekillerde yatırım indirimleri uygulanır. Şöyle ki:

aa) Sanayide, ulaştırmada kullanılmak üzere iktisap edilen, yeni teçhizat ve tesisat, 5 yıldan fazla bir kullanma müddeti olmak şartı ile, iktisap tarihlerinde normal amortismanla ilaveten munzam, amortismanla tabi olurlar.

bb) Ayrıca teşebbüslerin modernizasyonu ile ilgili istihsal, vasıtaları, enerji tesisleri, işletmede çalışma emniyeti sağlayan tesisler, muhasebe makineleri, laboratuvar cihazları ilah, tesellüm edildikleri yılda % 10 nisbetinde özel bir amortismanla tabi olurlar. Bu munzam amortismandan faydalanmak için tesisatın 5 yıldan fazla bir kullanma müddeti olması ve memleket içinde imal edilmiş bulunması şarttır.

cc) Basın teşebbüslerinin iktisap ettikleri aktif elemanlar için kazançlarından veya önceden tesis ettikleri rezervlerden ayırdıkları meblağlar, işletmenin aktifine girdikleri tarihte ve maliyet değerlerini aşmamak şartı ile vergiden müstesnadırlar.

dd) İlimi ve teknik araştırmalarla, ilgili yatırımlar için % 50 istisnai bir indirim uygulanır.

ee) İhracatçı kartını haiz olan teşebbüsler, iktisap ettikleri sabit kıymetlerin heyeti umumiyesi için mütemmim bir amortismandan (indirimden) faydalanırlar. Bu indirim şu suretle uygulanır: Evvela ihracatın tutarı global iş hacmine nisbet edilir, bu suretle bulunan rakkam normal amortisman nisbetine ilave olunur.

ff) Nihayet konvansiyonel emlak şirketlerinin, yani devletçe emlak şirketi olarak kabul edilen ve Devletin devamlı kontroluna tabi olan yapı şirketlerinin, ilk sermayelerine iştirak veya sermayeleri arttırmak için taahhüt edilen meblağlar, taahhüdü yapan teşebbüsler bakımından % 50 istisnai bir amortismanla tabi olurlar. Bu indirim, Avrupa İktisadi Camiasına intibak maksadiyle sanayi, ticaret ve ziraatın geliştirilmesi için ihdas olunan keza konvansiyonel şirketlere iştirak edenler hakkında % 100 nisbeti üzerinden uygulanır.

3— Komisyonumuzca Teklif Edilen Yatırım İndirimi Usulü :

Bir yandan sanayileşme zorunda bulunan az gelişmiş bir memleket olduğumuzu ve ekonomik kalkınmamızın ancak özel sektörü de kapsayan genel ve se-

lektif bir plan esasına göre gerçekleştirilebileceğini, öbür yandan da Gelir ve Kurumlar Vergisi nisbetlerinin, zamanımızın ve şartlarımızın icaplarına uygun bir seviyede tutulmasındaki lüzumu gözönünde bulundurarak yukarıda verdiğimiz izahatın ışığı altında Millet Ekonomimiz bakımından optimal sosyal faydayı sağlayacak etkili bir yatırım indirimi usulünün vergi sistemimize ithalini, ikinci büyük Vergi Reformunun temel gayelerinden biri olarak kabul etmekteyiz.

Vergi sistemimizi, ekonomik ve sosyal fonksiyonlar bakımından yeni hüviyeti ile ortaya koyacak olan yatırım indirimi müessesesi hakkındaki Komisyonun görüş ve teklifleri, aşağıda, teferruattan sarfınazar olunarak, ana hatlarıyla arz edilmiştir:

a) Yatırım İndirimi Müessesesinin, Vergi Kanunlarına Konacak Hükümlerle veya Özel bir Kanunla Düzenlenmesi:

Yatırım indiriminde esas itibarıyla bir vergi istisnası bahis konusu olduğu cihetle, bu indirimle ilgili hükümlerin, vergi kanunlarında yer almasının daha uygun olacağı, bunun tatbikatta bir güçlükte yaratmayacağı, ancak ilerde mahiyeti izah edilecek olan yatırım ofisinin kuruluş ve görevlerinin ayrı bir kanunla tedvininin muvafık bulunacağı fikri, Komisyonunda oy çokluğuyla kabul edilmiştir. Nitekim yatırım indirimi, Komisyonun tekliflerine benzer şekillerde uygulayan bütün Batı Devletlerinde de problemin bu tarzda hal çaresine bağlandığı müşahade olunmaktadır.

b) Yatırım İndiriminden Faydalanacak Müesseseler:

Bu konuda karşımıza iki problem çıkmaktadır. Bunlardan biri yatırım indiriminin yalnız anonim şirketlere hasredilip edilmemesi, diğeri de indirimin vergiye matrah olan yekûn gelirden veya sadece bir kısım kazançlardan düşülmesi problemidir.

aa) Yatırım indiriminin sermaye şirketlerine, hususiyile Anonim şirketlere, inhisar ettirilmesinin daha doğru olacağı ileri sürülebilir. Nitekim bazı memleketlerde bu kabil vergi avantajlarının bu şekilde bir kayda tabi tutulduğu görülmektedir.

Yatırım indiriminin anonim şirketlere inhisar ettirilmesi, büyük işletmeciliği ve sınai temerküzü teşvik etmesi bakımından, yerinde bir tedbir olarak düşünülebilir. Diğer taraftan indirimin ferdi teşebbüslerdeki tatbikatının, bu teşebbüslerde sermayenin seyyal ve mütehavvil olması itibarıyla, bazı teknik güçlükler doğurması da mümkündür.

Böyle olmakla beraber Komisyon, yatırım indiriminin anonim şirketlere inhisar ettirilmesini kabul etmemiş ve bu vergi avantajından ferdi teşebbüslerin de faydalanmalarını maksada ve memleket realitelerine daha uygun bulmuştur. Şöyle ki:

Böyle bir vergi imtiyazının memleketimizde aile şirketi halinde veya muayyen şahısların hakimiyeti altında olan sermaye şirketlerine hasredilmesi, ne vergi hukuku bakımından ne de ekonomik yönden doğru görülmemiş ve indirimin genel ve daha etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak için yatırım indirimi imkanının

ferdi teşebbüslere de tanınması daha uygun mütalea edilmiştir. Kaldı ki, aşağıda açıklanacağı üzere, teklif ettiğimiz yatırım indirimi sisteminde yatırımın muayyen bir haddin üstünde olması şartı, indirimin, yatırım hakkında karar verecek yetkili bir organın tasvibine bağlı bulunması, derpiş ettiğimiz usulün kendiliğinden yukarıdaki mülahazalara uygun bir tarzda cereyanını sağlayacaktır.

bb) Yatırım indiriminin hangi kazançlardan düşüleceği meselesine gelince; Komisyonumuz, bu indirim ile istihdaf olunan gayeyi gözönünde bulundurarak, indirimin sadece ticari ve zirai kazançlardan yapılmasını muvafık mütalea eylemiştir.

Bu duruma göre, yatırım indiriminden faydalanacak müesseseler tayin bakımından şöyle bir formül vazetmek mümkündür:

«Yatırım indiriminden, ticari veya zirai kazançları dolayısıyla Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi olan işletmeler faydalanırlar. İndirim, bahis konusu işletmelerin sadece bu çeşit kazançlarından yapılır.»

c) Yatırımın Finansman Kaynağının, İndirimden Faydalanma Bakımından Önemi :

Komisyonunda bu konuda iki görüş belirmiştir. Bunlardan birincisine göre, indirim sadece işletmelerin kazançlarından yapılacak yatırımlar için bahis konusu olmalı, başka kaynaklardan yapılacak yatırımlar böyle bir indirimden faydalandırılmamalıdır.

İkinci görüşe göre ise, yatırımın kaynağı ile ilgilenmeye mahal olmayıp hangi kaynakla finanse edilirse edilsin derpiş olunan şartları haiz bulunan bütün yatırımlar için indirim uygulanmalıdır.

Komisyon, oy çokluğuyla ikinci görüşü kabul etmiştir. Çoğunluğun fikrine göre, ekonomik kalkınmasını ve cihazlanmasının, verimli bütün yollara başvurarak mümkün olduğu kadar süratle gerçekleştirmek ve geliştirmek zarureti içinde bulunan memleketimizde, birinci görüşün kabulü halinde yatırımlar arzulan ölçüde teşvik edilmiş olmayacak ve gayet dar bir sahaya inhisar ettirilmiş bulunacaktır. Memleketimizin en önemli ekonomik problemlerinden birini de atıl duran sermayelerin harekete getirilmesi ve verimli sahalara kanalize edilmesi teşkil eylediğine göre bunun, birinci görüşün derpiş ettiği usulle temini güç, hatta imkansızdır. Öte yandan yatırım indirimi ile müesseselerin değil, yatırımların teşviki istihdaf olduğu için, indirimi ancak tek bir kaynaktan yapılacak yatırımlara inhisar ettirmek, arzulan sonucu hiçbir zaman vermeyecektir.

d) Yatırım İndiriminin, İşletmelerin Hangi Yıl Kazançlarına Uygulanacağı:

Yukarıda, yatırım indiriminin yalnız ticari ve zirai kazançlara uygulanacağını belirtmiştik. Ancak yatırımların hem mevcut işletmelerin tevsi hem de yeni kurulacak teşebbüslerin yapacakları yeni yatırımlar şeklinde tezahür etmesi mümkündür. Bu bakımdan indirimin hangi kazançlara uygulanacağını tayini gerekmektedir.

Komisyon, yeni kurulacak teşebbüslerin yapacağı yatırımlara ait indirimlerin, zaruri olarak bu işletmelerin ileride doğacak kazançlarına uygulanması gerektiğini, ancak mevcut işletmelerin tevsii veya yeni bir faaliyet kolu şeklinde yapacağı yatırımlarla ilgili indirimlerin, arzulanan ölçüde bir teşvikin sağlanması bakımından, vergilendirilmekte olan ticari veya zirai kazançlarından düşülmesini uygun mütaalea etmiştir. Bu yönden yatırım indirimini amortismanlara benzetmek mümkündür.

Ancak, yatırım indiriminin bu suretle vergilendirilmekte olan ticari veya zirai kazançlardan düşülmesinin kabulü, yapılacak yeni yatırımlar müstahsil hale gelinceye kadar geçecek kısa bir devre için fiskal varidatta fiili bir azalma tevhit edeceği cihetle Komisyonumuz, yatırım indirimi müessesesinin kanunlaşacağı yıldan itibaren geçici olarak üç yıl zarfında, yukarıdaki şekilde kazançtan yapılacak indirimlerin her yıl için bu kazançların % 30 unu aşmamasını ve geçici bir madde ile bu hususun teminini muvafık mütaalea etmiştir.

e) İndirimden Faydalanabilmek için İşletmelerin Sermayesi ve Yatırımlar Bakımından Asgari bir Had Konulması :

İşletmelerde asgari bir sermaye haddi aranıp aranmaması hususunda Komisyonca üç görüş belirmiştir. İndirimi yoluyla yalnız ciddi ve büyük yatırımların teşviki gerektiği, bu itibarla gerek bir emniyet ve garanti unsuru olması, gerek kurulacak Yatırım Ofisi'ni Perakende ve gayri ciddi müracaatlarla uğraşmaktan kurtarması bakımından indirimden faydalanmak isteyen İşletmelerde asgari bir sermaye şartı (meselâ 500.000 lira) aranmasının uygun olacağını savunan birinci görüşe mukabil ikinci görüş, yatırımın finansman kaynağına bakılmıyacağına göre sermayenin sıhhatli bir emniyet ve ciddiyet ölçüsü olamayacağı, asıl ölçünün yatırımın miktarı bulunduğu, binaenaleyh yatırımlar için asgari bir had tanınmasının maksadı temine kifayet edeceği yolundadır. Üçüncü görüş ise, sermaye ve yatırım tutarı için asgari hadler kabulü yerine sermaye ve yatırımlar arasında önceden tespit edilecek muayyen bir oran aranmasının istihdaf olunan emniyet ve ciddiyeti daha iyi sağlayabileceğini savunmaktadır.

Komisyonca ikinci görüş oy çokluğuyla kabul edilmiş ve yatırımlar için en az 250.000 liralık bir ölçü tesbit olunmuştur.

Ancak işletmeler için en az bir sermaye şartı kabul edilmemekle beraber yatırım indiriminin işleyişi ve hususiyetleri dolayısıyla bilanço usulüne göre defter tutulmasını gerektirdiği de göz önünde tutularak, bu mali avantajın bilanço usulüne göre defter tutanlara inhisar ettirilmesi zaruri bulunmuştur.

Diğer taraftan 250.000 liralık en az yatırım haddinin bütün işletmeler için tek bir ölçü olarak kabulü de Komisyonca uygun bulunmamış ve bu haddin aşağıdaki hallerde yarı yarıya yani 125.000 lira olarak nazara alınmasının yerinde olacağı kanaatine varılmıştır:

aa) Ziraatde yatırımlar genel olarak sanayideki gibi büyük tesisat şeklinde değil, traktör mübayaası, sulama tesisatı, ilaçlama, kimyevi gübreleme, toprağı ziraate elverişli hale getirme için yapılan masraflar şeklinde tecelli edeceği cihetle, bu sektörde gerekli teşvikin sağlanması için en az yatırım haddinin 125.000 lira olarak kabulü daha uygun olacaktır.

bb) Ekonomi politikası ve bununla ilgili planlama bakımından rejyonel yani bölge kalkınması, ayrı bir önem arz eder. Rejyonel kalkınma politikası ile bütün memleket sathında muvazeneli bir ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi sağlanır ve böylece, ekonomik bakımdan bazı bölgelerin çok ileri gidip bazılarının geri kalması önlenmiş olur.

Rejyonel kalkınma ekonomik olduğu kadar sosyal ve kültürel bakımlardan da ayrı ve büyük bir önem taşır.

Bu itibarla Devlet Planlama Teşkilatının bölge planlamalarına esas teşkil eden hareket noktaları gözönünde bulundurularak mezkûr Teşkilatın "Yüksek Planlama Kurulu" tarafından tespit olunacak belgelerde, ekonomik kalkınmayı sağlamak ve teşvik etmek için en az yatırım haddinin %50 noksanı ile yani 125.000 lira olarak nazara alınması muvafık bulunmuştur.

cc) Ayrıca memleket ekonomisi ve ekonomik kalkınma bakımlarından ayrı bir önem taşıyan ve özellikler arzeden muayyen faaliyet konuları ve kolları hakkında da, enaz yatırım haddi 125.000 lira olarak nazara alınmalıdır. Bu faaliyet konuları ve kollarının da Yüksek Planlama Kurulu tarafından tayin ve tespiti uygun mütalea edilmiştir.

Burada şu noktayı da belirtmeyi faydalı bulmaktayız. Zirai işletmelerle özel kalkınma bölgeleri bakımından derpiş olunan en az yatırım haddi bu bölgelerdeki zirai işletmeler için ayrıca % 50 noksanıyla nazara alınmayacak, diğer bir deyimle 125.000 liradan 62.500 liraya düşürülmeyecektir.

Diğer taraftan, İstanbul ve Ankara gibi bazı şehirlerimizin şehircilik, köylerden bu şehirlere akın, buraların mahalli ve tarihi özelliklerinin muhafazası, mahalli finans ve belediye hizmetleri gibi çeşitli yönlerden arzettikleri hususiyet dolayısıyla buralarda yapılacak yatırımlardan ancak bir kısmına yatırım indirimi imkam tanınması, temenniye şayan görülmüştür. (Mesela İstanbul için balıkçılık, turizm, şilepçilik gibi sahalarda yapılacak yatırımlar buna misal olarak gösterilebilir).

f) İndirimden Faydalanacak Yatırım Nevileri :

Komisyon çoğunluğunun katıldığı görüşe göre bu yatırım nevelerinin vergi kanunlarında sadece genel bir formülle tespiti ve Devlet Planlama Teşkilatının hazırlayacağı genel kalkınma planının esaslarına uygun yatırımların indirimden faydalandırılacağı belirtilmesi muvafık olacaktır. Bu formülün şu şekilde tespiti mümkündür: «Devlet Planlama Teşkilatının hazırladığı genel kalkınma planının esaslarına uygun ve istihsali genişletmeye, prodüktiviteyi arttırmaya, mahsul ve

mamullerin kalitesini islaha, kültür seviyesini yükseltmeye, ilmi ve teknik araştırmalara, çalışma güvenliğini sağlamağa matuf olmak üzere yeni teçhizat, tesisat ve benzeri diğer aktif değerlerin tedariki ve kuruluşu ile ilgili yatırımlar, yatırım indiriminden faydalanırlar».

Bu suretle, memleket kalkınmasının ancak selektif bir planlama anlayış ve şuuru içinde gerçekleşmesine, geniş ölçüde yardım edilmiş olacağına inanmaktayız.

Aşağıda, bu genel formülle ilgili bazı açıklamalar yapılmıştır:

aa) Yukarıda yatırım haddi vesilesiyle temas ettiğimiz üzere ziraatte kimyevi gübreleme ve ilaçlama giderlerinin de yatırım sayılması, zirai sektörün kalkınması bakımından zaruri bulunmuştur.

bb) Komple kuruluşa ait olanlar dışında tesisat ve teçhizatın yedek parçalarının tedariki, indirimden faydalanması gerekli bir yatırım sayılmıyacaktır.

cc) Mesken inşası ve arazi edinilmesi şeklinde yapılacak yatırımlar indirimden faydalandırılmıyacaktır. Ancak sevkü idare ile ilgili binalarla işletmenin ehemmiyet ve genişliğiyle mütenasip sosyal tesislerin (personel lojmanları ve revirler gibi) indirimden faydalanmaları muvafık bulunmuştur.

dd) Muayyen konularda (maden istihracı, ilmi ve teknik araştırmalar gibi) yapılacak yatırımların, yatırım indirimi bakımından öncelikle nazara alınması tavsiyeye değer görülmüştür.

g) Yatırım İndiriminin Nisbeti :

Komisyonumuz yatırım indiriminin esas nisbetini % 60 olarak kabul etmiştir. Yani indirimden faydalanmak için derpiş olunan şartlara uygun yatırımların belirlenim % 60 ı, işletmelerin ticari veya zirai kazançlarından düşülecektir.

Ancak aşağıdaki hallerde bu esas nisbetten ayrılmak uygun mütalea olunmuştur.

aa) Enaz yatırım haddi vesilesiyle işaret olunan gerekçeler ve esaslar dahilinde, rejyonel kalkınmanın bahse konu olduğu yerlerde yatırım indirimi nisbetinin % 75 olarak nazara alınması oy çokluğuyla kabul edilmiştir.

bb) Yatırım indiriminin sağlayacağı mali avantaj, vergi tarifelerinin farklılığı dolayısıyla Kurumlar ve ferdi teşebbüsler için aynı miktar ve önemde olmayacaktır. Diğer bir deyimle Kurumlar Vergisi % 20, Gelir Vergisi ise gelirin miktarına göre değişen müterakki bir tarife üzerinden alındığı cihetle, yatırım indirimi yoluyla kazançlardan bir kısmının vergileme dışında bırakılması, Gelir Vergisi mükelleflerine, Kurumlara nisbetle daha büyük bir avantaj sağlayacaktır. Halbuki böyle bir farklılaşmanın ferdi teşebbüsler değil Kurumlar lehine sağlanması, sermaye şirketlerinin kuruluş ve gelişmesini teşvik bakımından düşünülebilirse de, ferdi teşebbüslere daha fazla bir mali avantaj tanınması makul hiçbir sebeple izah olunamaz.

Bu bakımdan Komisyonumuz, Kurumlar için yukarda zikri geçen % 60 ve % 75 nisbetlerinin, ferdi teşebbüsler için ise bunlara paralel olarak % 30 ve % 45 nisbetlerinin uygulanmasını uygun mütalea etmiştir.

Ancak zirai sektörün özellikleri ve ziraatte şirketleşmenin fiilen pek mümkün olamaması ve geniş bir uygulama sahası bulamaması gibi sebeplerle Kurumlarla ferdi teşebbüsler arasında yatırım indiriminin nisbeti bakımından bir farklılaşma yapmanın lüzumlu bulunmadığı, bu sektörde % 60 ve % 75 nisbetlerinin kabulünün uygun olacağı mütalea edilmiştir.

h) Yatırım İndiriminin Uygulama Süresi :

Komisyonca, yatırım indiriminin, yukarıda belirtilen indirim miktarları tamamlanmaya kadar işletmelerin ticari veya zirai kazançlarından düşülmesi oy çokluğuyla karara bağlanmıştır. Başka bir deyişle, yapılan yatırımın bedelinin Kurumlarda ve zirai işletmelerde % 60 veya % 75 i, Gelir Vergisine tabi diğer ferdi işletmelerde % 30 veya % 45 i, bu müesseselerin vergiye tabi ticari veya zirai kazançlarından düşülecek, bir yılın kazancının bu indirimin tamamen yapılmasına imkan vermemesi halinde takip eden yıllarda bakiyenin indirilmesi mümkün olacaktır.

Diğer taraftan yatırım indiriminin, bir müessese olarak uygulama süresinin muayyen bir müddetle mesela 10 yıl gibi tahdit edilmesi de hatıra gelebilir ve böyle bir devrenin ekonomik kalkınmamız için kafi geleceği ileri sürülebilir.

Ancak Komisyonumuz, memleketimizin halihazır ekonomik durumunu gözönünde bulundurarak, indirimin böyle bir zamanla tahdidine lüzum görmemiştir.

i) Yatırım İndiriminden Faydalanan Aktif Değerlerin Satış veya Devri :

Komisyonumuz, yatırım indirimi ile bilhassa memleket ekonomisine yeni kıymetler ilave edilmesinin teşviki gerektiği fikrinden hareketle, mevcut bir tesisin mübayaa ve devir alınmasının indirimden faydalanacak bir yatırım sayılmamasını muvafık mütalea etmiştir.

Yukarıda, «İndirimden faydalanacak yatırım neveleri» bahsinde zikri geçen umumi formülde « . . . yeni teçhizat, tesisat, . . . » şeklindeki ifade de bu maksatla kullanılmıştır.

Ancak indirimden faydalanan yatırım mallarının, indirim miktarı tamamlanmadan satış veya devri halinde, (mübayaa veya devir alan bakımında farklı tespit edilmesi suretiyle eşit olacağı kabul edildiğine göre, Kurum tesisatı devraldığı anda kendisi bakımından indirimin

x % 20 = % 40 ına tekabül eden kısmından faydalanılmış demektir; binnetiee (B) kurumu ancak (% 60 - % 40 =) % 20 nisbetinde bakiye bir indirimden istifade edebilecektir.

Yatırım mallarının kurumlarca ferdi teşebbüslere satış veya devri halinde ise yapılacak hesap işlemi tersine olacak, kurumun fiilen faydalandığı indirim nisbe-

tinin yarısı alınıp, bulunacak nisbetle % 30 nisbeti karşılaştırılacak, ve ferdi teşebbüs ancak aradaki fark nisbetinde bir yatırım indiriminden faydalanabilecektir.

Rejyonel kalkınma ile ilgili yatırımlarda yatırım mallarının satış ve devri halinde hesabın 1/2 nisbeti yerine 3/5 nisbeti nazarı, itibara alınmak suretiyle yapılacağı izahtan varestedir.

j) Yatırım İndiriminin Başlama Tarihi :

İndirimin başlama tarihinin, projenin Yatırım Ofisi tarafından tasdiki tarihi, yatırım konusunu teşkil eden İşletmenin fiilen işlemeye başlama tarihi ve indirimden faydalanacak elemanların aktife giriş tarihi olarak kabulü gerektiği yolunda beliren üç fikirden, Komisyonca üçüncüsü oy çokluğuyla kabul edilmiştir.

Takip ve tespit bakımından arzettiği kolaylık ve objektif bir usul olması, gerçek bir teşvikin ancak bu yolla sağlanabilmesi gibi sebepler, Komisyonu bu görüşe sevkemiştir. Kabul edilen görüşe göre işletmeler her yıl sonunda bilançolarının aktifinde yer alan indirimden faydalanacak aktif değerlerin toplamına, tespit edilen indirim nisbetlerinin uygulanması suretiyle bulunacak miktarı (ve neticede genel yatırım toplamına bu nispetlerin uygulanmasıyla bulunacak miktarı) aşmıyacak şekilde indirim yapabileceklerdir. Tabiatıyla bu indirim, mevcut işletmelerin tevsiî veya yeni bir faaliyet kolu tesisi hallerinde bahis konusu olup, yeni kurulacak işletmelerin, ancak komple kuruluştan sonra sağlayacakları kazançtan indirim yapmaları mümkün bulunacağından onlar için böyle bir problem mevcut değildir.

k) Yatırım İndiriminden Faydalanan Aktif Değerlerin Amortismanı :

Komisyonca, İsveçteki yatırım indirimi tatbikatından mülhem olarak, indirimden faydalanan aktif değerler üzerinden ayrıca amortisman ayrılmaması yolunda bir fikir ileri sürülmüşse de, İsveç ile memleketimizin kalkınma seviyesi ve ihtiyacının kıyaslanamayacak şekilde birbirinden farklı bulunduğu gözönünde bulundurularak, yatırım indiriminin tam ve kamil bir teşvik sağlayabilmesi için bu görüş oy çokluğuyla reddolunmuştur.

Bu itibarla indirimden faydalanan yatırım mallarının, genel esaslar dairesinde amortismanına tabi tutulması muvafık müteale edilmiştir.

l) İndirimden Faydalanan Aktif Değerlerin Yatırımı Tamamlanmadan Satış veya Devri :

Yatırım indirimi müessesesinin kötüye kullanılmasını ve bu indirimden az vergi ödemek için bir vasıta kılınmasını önlemek bakımından Komisyon, indirimden faydalanan aktif değerlerin satış veya devri halinde ne işlem yapılması gerektiğini de görüşme konusu yapmıştır.

Bu konuda Komisyonun oy çokluğuyla vardığı karar şu şekilde formüle edilebilir: «Yatırım, tamamlanmadan ve istihsal ve istimale başlanmadan yatırım mal-

larının ayrı ayrı satılması veya devredilmesi halinde, yatırım indirimi dolayısıyla ödenmeyen vergiler muacceliyet kesbeder ve gecikme zammı ile alınır».

Azınlıkta kalan bir görüşe göre ise, yatırım indirimi müessesesinin kötüye kullanılmasının önlenmesi için gecikme zammı kafi olmayıp yatırım mallarının istih-sal ve istimalden önce satışı halinde normal ceza hükümlerinin (hiç olmazsa kusur cezasının) uygulanması zaruri bulunmaktadır.

Şu noktayı da hemen belirtelim ki, yatırım indiriminden faydalanmak için derpiş olunan şartlar ihlal edilmek suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde (es-kimiş bir tesisat kurulması, kabul ve tasdik olunan projede gösterilen konu ile ilgili bulunmayan bir yatırım yapılması gibi) normal ceza hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

m) Yatırım Ofisi ve Görevleri :

Daha önce de temas edildiği üzere Komisyonumuz, memleketimizin ekonomik kalkınmasının gelişi güzel yatırımlarla değil, selektif bir plan dairesinde yapılacak yatırımlarla arzulanan ölçü ve sür'atte gerçekleştirilebileceğine inanmaktadır. Bu bakımdan da indirimden faydalanabilmek için, hususi sektöre ait yatırımların, Devlet Planlama Teşkilatının genel ve bölge kalkınma planlarına uygun bulunması gerektiğine işaret etmiştik.

Ancak, müteşebbislerin yapmayı tasarladıkları yatırımların, indirimden faydalanma bakımından gerekli şartları haiz olup olmadığının da ayrıca tesbiti icap etmektedir.

Komisyonumuz bu görevi yerine getirmek üzere Ankara'da bir «Yatırım Ofisi» kurulmasını teklif etmektedir. Yatırım Ofisi ile ilgili Komisyon kararları aşağıda kısaca arzedilmiştir:

aa) Yatırım indiriminden faydalanmak isteyenler, yatırıma ait plan, proje ve finansman hesaplarını bu Yatırım Ofisine tevdi edecekler, Ofis'çe yapılacak inceleme ve tahliller neticesinde, yatırımın derpiş olunan şartlara uygun bulunması halinde, proje sahibi müessesenin indirimden faydalanabileceği tasdik edilecektir.

bb) Ofis'le yatırımı yapacak teşebbüs arasında varılacak anlaşmaya göre, yatırım plan ve projeleri ve yatırım müddetinde değişiklikler yapılabilecektir.

cc) Yatırım, Ofisi, indirimden faydalanan teşebbüslerden, yatırımla ilgili her türlü bilgiyi istemeye ve yatırımların gerçek seyir ve safhalarını takip ve kontrol etmeye yetkili olacaktır.

dd) İlk nazarda Yatırım Ofisi'nin görevinin Devlet Planlama Teşkilatınca ifası veya Ofis'in bu teşkilata bağlanması makul görülebilir. Ancak, Planlama Teşkilatı daha ziyade genel kalkınma problemleri ile uğraştığı, bir karar mercii olmadığı, ayrıca demokratik bir memlekette bu yolda bir tatbikatın Devletin görüşlerini to-

taliter bir otorite olarak hususi sektöre empoze etmesi manasına geleceği cihetle, Komisyonca bu görüş kabul olunmamıştır.

Başka bir görüşe göre kurulacak Yatırım Ofisi, iş aleminde uyandıracığı müspet psikolojik tesir dolayısıyla, Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları Birliği'ne bağlanmalıdır. Komisyon çoğunluğu, bir vergi avantajına, diğer bir deyimle amme nizamına, müteallik kararların hususi sektörü temsil eden bir teşekkül tarafından alınamayacağı gerekçesinden hareketle bu görüşü de kabule şayan bulmamıştır.

Neticede yatırım indirimi ile ilgili yukarda zikredilen görevleri yerine getirmek üzere ayrı bir kanunla, hususi sektörün de temsil edileceği, Başbakanlığa bağlı bir Yatırım Ofisi kurulması, daha uygun mütalea edilmiştir.

Ofisin Yönetim Kurulunun, Maliye Bakanlığı, Odalar Birliği, Devlet Planlama Teşkilatı, İşçi teşekkülleri ve Ziraat Odalarını temsil edecek muvazzaf üyelerden meydana gelmesi ayrıca uygun mütalea olunmuştur.

ee) Yatırım Ofisi'nin giderlerinin, kısmen, tasdik edilen proje bedellerinin % 1 ini geçmemek, yatırımın nev'ine göre değişmek ve bir kararname ile tayin edilmek üzere, müracaat sahiplerinden alınacak iştirak hisseleri, kısmen de Devlet sübvansiyonu ile karşılanmasının yerinde olacağı hususunda görüş birliğine varılmıştır.

n) Yatırım İndiriminden Faydalanmak için Yapılan Müracaatların Ofis Tarafından Reddi :

Komisyonumuz, indirimden faydalanmak için yapılan müracaatların Ofis tarafından reddinin ne gibi sonuçlar doğuracağını da görüşme konusu yapmış ve teferruatı kanunla tespit edilmek üzere aşağıda arzedilen hususları karara bağlanmıştır.

aa) Red kararlarına karşı ilk itirazlar, Yatırım Ofisi'nin Yönetim Kurulu tarafından incelenmeli ve muayyen bir meblağa kadar olan yatırım projeleri konusunda bu kurulun kararları kesin olmalıdır.

bb) Tespit olunacak muayyen bir meblağın üstündeki yatırım projelerinin Ofis'ce reddi dolayısıyla vaki itirazlar üzerine Yönetim Kurulunca verilen kararlarla tatmin olmayanların ikinci itirazları, tarafsız bir Yüksek Hakem Kurulu tarafından karara bağlanmalıdır..

İKİNCİ BÖLÜM

Gelir Vergisi

I — GELİR VERGİSİNİN VERGİ SİSTEMİMİZDEKİ YERİ VE FONKSİYONU:

1— Vergi Sistemimizde Gelir Vergisi :

«Tekalifi Seriyeye» nin kalıntısı olan Aşar ilga olunmak ve Temettü ve Kazanç vergileri safhalarından geçilmek suretiyle Batılı manada çağdaş vergi anlayışı ve nizamına bizi ulaştıran, Gelir Vergisi reformudur. Bu reform, mali tarihimizin bir dönüm noktasını teşkil eder.

Tam olarak uygulanmağa başlandığı 1951 yılından bu yana Gelir Vergisinin Devlet fiskal varidatı içinde ihraz ettiği mevki ve takip ettiği seyir, mutlak ve nisbi rakamlarla şöyledir:

Yıllar	Devlet Gelirleri (Milyon TL.)	Gelir V. Hasılatı (Milyon TL.)	Nisbet (%)
1951	1 353,2	209,2	15,4
1952	1 653,8	299,8	18,1
1953	1 926,4	394,6	20,4
1954	2 181,1	532,1	24,3
1955	2 581,7	656,3	25,4
1956	2 943,4	840,7	28,5
1957	3 748,1	975,4	26,
1958	4 329,9	1 154,4	26,6
1959	5 739,5	1 565,2	27,2
1960 [1]	6 323,1	1 831,8	23,9

Bir bakıma aynı kategori içerisinde mütaleası mümkün olan Kurumlar Vergisi hasılatını Gelir Vergisi hasılatına eklediğimiz takdirde 1960 yılının nisbeti aşağıda gösterildiği gibi % 32,8 e baliğ olur.

Devlet Gelirleri	Gelir V. Hasılatı	Kurumlar V. Hasılatı	Toplam	Nisbet	
6 323,1	1 831,8	243,1	2 074,9	32,8	[1]

Bir kıyaslamaya imkan vermek için şu hususu belirtelim ki 1923 yılında Aşar'ın Devlet gelirlerine nisbeti % 28,6 raddesinde bulunmuştur.

[1] 1960 yılı rakamları, 1961 Mart ayına ait aylık İstatistik Bültenindeki aylık ortalamaların 12 ile çarpılması suretiyle bulunmuştur.

Gelir Vergisinin Vasıtasız Vergiler kategorisindeki yerini de son 3 yıla ait şu rakamlarla gösterebiliriz :

Yıl	Vasıtasız Vergiler Hasılatı (2)	Gelir Vergisi Hasılatı %	Nisbet
1958	1 389,4	1 179,6	84,8
	1 851,—	1 565,2	84,5
1960(3)	2 156,—	1 831,8	85,8

Yukardaki kıyaslamalar Gelir Vergisinin, fiskal bakımdan Türk Vergi Sisteminin en önemli taşıyıcı unsuru olduğunu göstermektedir.

Diğer yönden Gelir Vergisi, bünyesi ve etkileri itibarile aynı zamanda Türk Vergi Sisteminin Sosyal ve Ekonomik fonksiyonları bakımından gelişmesine imkan veren mali zemini de hazırlamıştır.

Vergi Sistemimizin belkemiğini teşkil eden bu mali vasıttan faydalanmak suretiyle vergiciliğimizi, bahis konusu sosyal ve ekonomik fonksiyonları istikametine geliştirmek imkanları, geniş ölçüde sağlanmış bulunmaktadır.

2— Çeşitli Gelir Vergisi Sistemleri :

Gelir Vergisinin vergi sistemimizde yerini ve önemini kısaca, tespit ettikten sonra genel bir revizyon ve reform çerçevesi içinde konuyu, çeşitli Gelir Vergisi sistemleri yönünden de incelemek faydalı olacaktır.

Bahis konusu ettiğimiz fiskal ve ekstra - fiskal fonksiyonları gereği gibi yerine getirme bakımından hangi tipte bir Gelir Vergisi sisteminin maksada daha uygun bulunduğu meselesine de kısaca temas etmek yerinde olacaktır.

Batı Dünyasında uygulanan Gelir Vergisi sistemlerini 3 tipe irca etmek mümkündür.

- Analitik Gelir Vergisi, daha yaygın bir tabirle Sedüler Gelir Vergisi Sistemi;
- Çift unsurlu Gelir Vergisi Sistemi;
- Sentetik Gelir Vergisi, diğer bir deyimle Üniter Gelir Vergisi Sistemi.

(2) Rakamlar Mart 1961 ayına ait İstatistik Bültenindeki aylık ortalamaların 12 ile çarpılması suretiyle bulunmuştur.

(3) Vasıtasız vergiler kategorisine, bütçe tasnifindeki İrat ve Servet vergileri dahil edilmiştir.

Analitik Gelir Vergisi, bir takım indirimlerle ve müterakki tarifelerle şahsileştirilmeye gayret edilen hasılat veya randıman vergilerinin bir demeti şeklinde tezahür eder. Fransızların icat ettikleri ve Fransa'dan diğer bazı Batı Memleketlerine geçmiş olan bu sistemin, İkinci Dünya Savaşından sonra Fransada da terkedildiğini görmekteyiz. Bu sistemin kalıntıları halen Batı Avrupa Devletlerinden Belçika ile İtalya'da yaşatılmakta, ancak bu memleketlerde dahi bu sistemin bırakılması yolunda çalışmalar yapılmaktadır.

Çift unsurlu Gelir Vergisi, menşe ve kuruluşu itibariyle, Anglo - Sakson Gelir Vergisi Sistemidir. Normal Vergi ile (Normal -Tax) munzam vergi (Surtax)'dan terekküp eden bu iki kademeli Gelir Vergisi Sistemi, bilhassa Anglo - Sakson memleketlerinin tatbikatında bilfiil tek vergi şeklini almaktadır. Bu itibarla menşei, kuruluşu ve teorisi bakımlarından tek vergiden farklı olmakla beraber geçirdiği istihaleler neticesinde iki unsurlu Gelir Vergisi Sistemini Üniter Gelir Vergisiyle aynı kategori içinde mütalea etmek daha yerinde olur.

Sentetik yani Üniter Gelir Vergisine gelince, bunun mükemmel örneğini Alman Gelir Vergisi teşkil eder. En yeni örneğini de Türk Gelir Vergisinin teşkil ettiği söylenebilir.

Fransada 1960 yılında yaptığı mali reform ile, bu sistemi kabul etmiş bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan kısa açıklama, Türk Gelir Vergisinin ileri ve rasyonel bir kuruluşta olduğunu, bu itibarla teori ve sistem bakımından bu ana vergimizde bir değişiklik yapılmasının varit olamayacağını göstermektedir.

Gelir Vergisi konusundaki genel açıklamamıza son vermeden önce, bu hususta son zamanlarda ileri sürülmekte olan bazı yeni görüşlere de kısaca temas etmek faydalı görülmektedir.

Bu görüşlerden biri, Gelir Vergisinin gerçek gelir yerine itibari gelir, diğer bir deyimle gerçek kazanç yerine istihsal kapasitesine (capacite productive) dayanan potansiyel kazançta dayandırılmasıdır. Bu esasa göre organize edilecek Gelir Vergisinin zamanımızın değişen ekonomik şartlarına daha uygun olacağı iddia edilmektedir.

Bu konuda bazı müellifler daha da ileri giderek, Gelir Vergisinin bir efsaneden (mythe) ibaret bulunduğunu, asrımızın başında Fransa'da nasıl Kapı - Pencere Vergisi anlamını kaybetmişse, içinde yaşadığımız bugünün şartları karşısında Gelir Vergisi de, zamanını geçirmiş bir vergileme şekli olarak mütalea edilmektedir.

Bu konuda müşahade ettiğimiz diğer bir cereyan da, verginin «Gelirin elde edilmesi» olayı yerine «Gelirin harcanması» esasına göre tesis edilmesinin daha uygun olacağı görüşüne dayanmaktadır.

Teorik değeri ne olursa olsun, Gelir Vergisi konusunda realitenin dışında daha çok ilmi spekülasyon sahasında kalan bu yeni fikirlerin, ne bugün ne de yakın bir gelecekte gerçekleşip uygulama safhasına girmeleri, ihtimal dahilinde görülmemektedir.

3— Gelir Vergisinin Tenkidi :

Evvelki paragraftaki açıklamadan anlaşılacağı üzere, Türk Gelir Vergisi, esas yapısı bakımından ileri ve hatta örnek sayılabilecek bir vergi şekli arzeder. Böyle olmakla beraber, verginin umumiliği, sosyal ve iktisadi fonksiyonları, bazı prensipleri, tekniği ve tatbikatı bakımlarından Türk Gelir Vergisinin tenkide şayan cihetleri bulunduğu da bir vakiadır. Bunları ana çizgileriyle aşağıda arz etmeye çalışacağız.

a) Gelir Vergisi fikri memleketimizde ilk ortaya atıldığı sırada, o günün şartları içinde, bu fikri kabul ettirmek ve bu esasa dayanan büyük reformu gerçekleştirebilmek için bazı tavizlerde bulunmak, prensipten fedakarlıklar yapmak icap etmiştir. Bunların başında zirai kazanç istisnası ile esnaf muaflığı gelir.

Son yapılan değişikliklerle Gelir Vergisinin bu boşlukları her ne kadar kapatılmış ise de, bu sahalarla ilgili mükellefiyetleri daha realist ve rasyonel bir şekilde ifrağ etmenin lüzumlu olduğuna inanmaktayız.

b) Son değişikliklerle, en az geçim indiriminin artırılması, indirimin strüktüründe değişiklik yapılması, çalışanlar için özel bir indirim kabul edilmesi, çok yüksek gelirlere vergi nisbetinin bir miktar artırılması gibi tedbirlerle Gelir Vergisinin sosyal yönden arzettiği zaafın giderilmesine çalışılmıştır.

c) Türk Gelir Vergisinin en zayıf tarafını ekonomik fonksiyon bakımından yetersizliği ve geriliği teşkil eder. Kurumlar Vergisine de şamil olan, mahiyetleri Raporumuzun bundan önceki bölümünde açıklanan ve yatırım, amortisman, zarar nakli, reevalüasyon, ihracatı teşvik tedbirleri gibi konularla ilgili olan bu problem, evvelce de belirttiğimiz üzere, bu defa yapacağımız genel vergi reformunun temel hedeflerinden başlıcasını teşkil etmektedir.

d) Türk Gelir Vergisi, tesis edildiği sırada hakim olan ilmi görüşe ve Batıdaki tatbikata uygun olarak aile mükellefiyeti esasına istinat ettirilmişir. İlerde izah edeceğimiz bu prensip, gerek teoride gerek tatbikatta değerini kaybetmiş olup bilfiil terk edilmekte bulunmaktadır. Bu itibarla bizim de bu konuda zamanımızın demokratik anlayışına, ilmi eğilim ve tatbikatına uyarak yeni bir yoldan gitmemiz icap edecektir.

e) Başta Gelir Vergisi olmak üzere, beyana dayanan diğer vergileri de kapsayan mükellefiyet sahasında, otokontrolü sağlayacak en önemli unsur olarak servet beyanı esas kabul edilmiştir.

Bu müessesenin gerek bünyesi gerek geçici rejimi bakımlarından üzerinde durulmağa değer yönleri vardır. Diğer taraftan da bu usulün umumi efkar gereği

gibi hazırlanmadan sürpriz şeklinde uygulanmasına geçilmesi ve diğer çeşitli sebepler yüzünden mükellefler nezdinde psikolojik bir tepki ve direnme yaratmıştır.

Bu durumu gözönünde tutarak servet beyanı müessesesini realist bir açıdan ele alıp usûl bakımından daha basit ve munis bir hale getirmenin lüzumlu olduğuna inanmaktayız.

Türk Gelir Vergisi Reformu prensip itibarile başarılı olmuş, yalnız geçmiş 10 yıllık devrede tatbikat yönünden davanın önemi ve genişliği ile orantılı tedbirler alınmadığı cihetle bu verginin bilhassa beyannameli mükellefiyet sahasında randıman bakımından arzulanan ölçüde gerçek bir ilerleme kaydetmediği müşahade edilmiştir.

Gelir Vergisinin, ödevlerini dürüstlükle yerine getiren mükellefler aleyhine tecelli eden, vergi ziyasına geniş ölçüde sebebiyet vermeden uygulanabilmesi için, Maliye Hesap Uzmanlarının faaliyeti ile yetinilmiyerek, vergi murakabesinin ve teşkilatının işbirliği zihniyeti içinde, vergi terbiyesini ve ahlakını geliştirecek bir istikamette ve genişlikte reorganize edilmesi lazım gelecektir.

Kuruluşu itibariyle ileri bir müessese olan vergi hukukumuzun usul, ceza, mali kaza ve kamu alacakları nizamı bakımlarından demokratik anlayışa ve bilhassa bu anlayış içinde bir halk vergisi people tax - olan Gelir Vergisinin anlamına ve icaplarına tamamen uygun bulunduğu iddia edilemez. Bu itibarla bu meselenin de reformun önemli bir konusu olarak ele alınması ve bu açıdan gerekli ıslahatın yapılması icabedecektir

II — ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ İNCELEME VE TEKLİFLERİMİZ :

A — Prensip Bakımından Zirai Kazançların Vergilendirilmesi:

Komisyonomuz zirai kazançların vergilendirilmesi lüzumunu prensip bakımından kabul etmiştir. Komisyonun bu karara varmasını icap ettiren sebepler, ana çizgileri itibariyle, aşağıda açıklanmıştır.

1— Gelir Vergisinin Bünyesi ve Fonksiyonu Bakımından :

Türkiye, Gelir Vergisi Sistemini kabul etmekle, Maliye sahasında bugünün İlmî, ileri ve demokratik görüşüne dayanan büyük bir devrimi gerçekleştirme yoluna girmiş bulunmaktadır.

Bu hareketin birbirine sıkı bir surette bağlı iki iddiası vardır. Birincisi Millî gelirle irtibatlı, verimli ve elastiki bir vergi sistemi kurmak, diğeri de vergi mevzuunda «teklif adaleti» ne ve «mükellef hakları» na yer vermek.

Maliye politikasında bizi bu hedeflere ulaştıracak vasıtaların en önemlisi, daha evvel de işaret olunduğu veçhile, Gelir Vergisidir.

Gelir Vergisi Devlet için en büyük varidat kaynağı olmakla kalmıyacak, aynı zamanda yurdumuzda çağdaş vergi anlayışını ve demokratik vergi duygusunu yerleştirecektir.

Gelir Vergisinin Maliyemizde bu fonksiyonu ifa edebilmesi, herşeyden evvel bu mükellefiyetin taşıdığı manaya ve maksada uygun bir tarzda tesisine ve uygulanmasına bağlıdır.

Bunun için de bilhassa zirai kazançlar gibi geniş bir mükellefiyet konusunun, muaflik sahası içinde bırakılmaması icabeder.

Gelir Vergisi, sisteminin icabı olarak, bütün gelirleri kavramak mecburiyetindedir. Gelir sahalarını kısmen kavrayan bir sistemin, Gelir Vergisinin fonksiyonlarını tamamiyle ve kemaliyle ifa edebileceğini düşünmek mümkün olamaz.

Bir vergi sisteminin başarı ile uygulanabilmesini sağlayan tedbirlerin başında, bu sistemdeki kontrole matuf müesseslerin, gereken sıhhat ve yeterlikte olması gelir. Gelir Vergisi sistemi bu bakımdan bizzat bünyesinde mevcut bir imkana, sahiptir ki bu da «Otokontrol» dur.

Ancak otokontrolün işleyebilmesi, sistemin, gerekli ve mahdut istisnalar dışında bütün gelirleri kavraması ile mümkündür.

İşte bu mülahazalarla, zirai kazançların, kendine özel bazı metodlarla, Gelir Vergisi bünyesi içine alınması, Gelir Vergisinin bütünlüğü ve fonksiyonunu gerektirdiği gibi ifa edebilmesi bakımından zaruri telakki edilmiştir.

2— Fiskal Bakımdan :

Devamlı surette artan amme masraflarının karşılanabilmesi, Devletin mali kaynaklarının veriminin de artmasını zaruri kılmaktadır.

Bu gelirler arasında en mühim rolü almış olan Gelir Vergisinin de bu istikamette gelişerek kendisinden beklenen mali fonksiyonu ifa edebilmesi için muaflik ve istisnaların tahdit edilmesine, bunların verimli sahalara taşınmasına dikkat etmek lazımdır. Aksi takdirde, verginin randıman bakımından kısır bir hale düşmesine sebebiyet verilmiş ve beklenen gelişmeyi göstermesine sed çekilmiş olur.

Milli Gelirin yarısına yakın bir kısmını teşkil eden zirai sektörden elde edilen kazançların topyekûn vergi mevzuu dışında bırakılması, yukarıdaki mülahazalar muvacehesinde, asla tecviz edilemeyecek bir hareket tarzı teşkil eder.

Bu sebeple Türkiye'de zirai kazançların Gelir Vergisi Sisteminin şumulü içerisine alınması, artan Devlet Masraflarının rasyonel bir tarzda karşılanması mevzuunda, tevessül edilmesi gereken başlıca İslahattan birini teşkil etmektedir.

Zirai kazançların Gelir Vergisi kadrosu içine alınması, ticari ve sınai sektörlerdeki Gelir Vergisi randımanında da bir artış sağlayacak ve böylelikle de fiskal bakımdan yeni ve tesirli bir fonksiyon daha ifa edilecektir.

3— Ekonomik Bakımdan :

Nüfusunun % 71,5 i köylü, milli gelirinin % 45 i zirai gelir ve ihracatının % 80 i zirai mahsuller olan memleketimizde, Zirai Kazançların vergilendirilmesinin ekonomik yönden büyük bir önem, taşıdığı bariz bir hakikattir.

Zirai kazançların vergilendirilmesinin gerek zirai istihsal, gerek ziraat sahasına tevcih edilecek yatırımlar bakımından menfi bir tesir yapması varit görülmemektedir.

Şunu da gözönünde tutmak lazımdır ki, zirai kazancın vergilendirilmesi cihe-tine gidilirken ilk merhalede zirai işletmelerin pek mahdut bir kısmının (10 bin li-ranın üstünde kazanç sağlayan işletmelerin), mükellefiyet şümulü içine alınması derpiş edilmiştir.

Bu sebeple, başlangıç devresinde zirai sektörden alınacak verginin, bu sek-törün milli gelirdeki hissesine nazaran cüzi bir nisbette bulunacak ve ziraat eko-nomisinin gelişmesinde ani ve menfi bir etkisi görülmiyecektir.

Diğer taraftan, büyük zirai kazançların vergilendirilmesi sonunda elde edilecek randımanın fazlasıyla, amme yatırımları veya yardımları yoluyla zirai sektöre tah-sis ve tevcih edileceği gözönünde bulundurulduğu takdirde, zirai gelirlerin vergi mevzuuna alınmasının ziraat ekonomisinin gelişmesine engel olmak şöyle dur-sun, uzun vade ile düşünülecek olursa aksine, bu gelişmeyi hızlandıracağını kabul etmek gerekir.

Yurdumuzda, yetersiz olan ziraat sahasındaki büyük yatırımların, ancak Devlet tarafından realize edilebileceğini daha uzun bir müddet için teslim etmek zorun-dayız.

Zirai kazançların vergilendirilmesiyle, bu sektöre muhasebe, maliyet gibi iş-letmecilik mefhumları girecek böylelikle ticari sahada olduğu üzere vergicilik bu sahada da prodüktivitenin artması neticesini doğuracaktır.

4 — Sosyal Adalet Bakımından :

Asrımızın Sosyal Adalet anlayışı, bütün fertlerin vergi karşısında eşit tutulma-sını icabettirmektedir. Modern vergi sistemlerinde, bu prensibin gerçekleşmesine en ziyade imkan verebilecek vergi, Gelir Vergisidir.

Gelir Vergisinin dayandığı ana prensip, «Vergi ödeme gücü» olan her şahsın, gerçek ve safi geliri üzerinden vergi ödemesi tarzında ifade edilebilir.

Kamu oyuna sunulacak olan yeni Anayasada bu prensip şu şekilde formüle edilmiştir: «Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi öde-mekle yükümlüdür.»

Fedakarlıkta eşitlik prensibi, bittabi zirai gelirlerin de muayyen ölçülere göre Gelir Vergisinin şumul sahası içine alınarak vergilendirilmesini zaruri kılar. Bil-hassa çalışan sınıfların, ağır bir vergi yükü altında buldukları bir mali düzen

içinde, büyük zirai kazançların ve büyük çiftçilerin vergi dışı bırakılmaları, Sosyal Adalet duygusu ve anlayışı ile telif edilemez.

Gelir Vergisi sisteminin bir icabı olarak bu verginin sahası içinde mütalea edilmesi gereken gelirlerden, milli gelirin yarısına yakın bir parçasının, vergi mevzuu dışında bırakılması neticesinde, vatandaşların amme masraflarına eşit fedakârlıklarla iştirakleri prensibinin tahakkuk ettirilmesine imkan bulunamayacağı aşikar bir hakikattir.

Vergi yükünün adilane bir tarzda tevzi edilememesi, vergi mukavemetini doğuran ve bunu adeta vergi husumeti derecesine kadar götüren sebeplerin başında gelir.

Amme masraflarının pek ağır bir yük halini aldığı zamanımızda, vergi yükünün adilane ve yurtdaşların ödeme güçlerine göre ayarlanmış bir tarzda dağıtılabilmesi için, bu yükün eşit mali güce sahip gelir elde edenler arasında eşit olarak bölünmesinden başka çare yoktur.

Bu mülahazalar, hiç değilse ilk hamlede muayyen bir haddin üstündeki zirai kazançların Gelir Vergisi sistemi içine alınması neticesine müncer olmaktadır.

III — SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ İNCELEME VE TEKLİFLERİMİZ :

1— Gelir Vergisi Bakımından Serbest Meslek Kazançları :

Serbest Meslek Erbabı konusundaki Komisyon mütalaalarına geçmeden önce bu sektörün vergi durumu ve Gelir Vergisi sistemimiz içindeki yeri üzerinde biraz izahat verilmesini faydalı görmekteyiz.

1950 den önce serbest meslek erbabı gayri safi irat üzerinden nisbi ve bir de mesleki teşekküllerdeki sınıfları nazara alınmak suretiyle uygulanan maktu bir ilaveyi muhtevi muhtelit ve karineye göre tarhedilen bir «Kazanç Vergisi» ödemekte idi.

1949 vergi reformumuzla Gelir Vergisi şümulüne dahil edilen serbest meslek erbabı, defter tutmağa ve gerçek kazanç üzerinden vergi vermeye başlamıştır. Bu kabil meslek sahipleri için tahsil edilen hasılat «Recettes encaissees» ve ödenen masraf «depenses payees» kadesine uygun bir sistem kabul olunmuş, ancak fiili masraf yerine gayri safi hasılatın % 30 u tutarında bir götürü masraf usulü uygulanmasına imkan veren bir muhayyerlik te kabul olunmuştur.

193 sayılı kanunla yapılan değişiklikle götürü masraf usulü tamamen kaldırılmış, böylece giderlerde de gerçek esasa gidilmiş bulunmaktadır.

Belli bazı işlerle uğraşan ve miktarları mahdut olan serbest meslek sahipleri ise kazançları takdir yoluyla tespit edilmek suretiyle, götürü usulde vergilendirilmektedir.

Muhtelif yıllarda yıllık beyanname veren serbest meslek erbabı miktarı ile bunların mesleki kazanç olarak beyan ettikleri matrahlara ait bilgiler aşağıdadır:

Çağdaş Türk Vergi Sisteminin Kurucusu
ALİ ALAYBEK'e Armağan

Yıllar	Serbest Meslek Erbabı Sayısı	Beyan Ettikleri Mesleki Kazançlar T. L.	S. Mes. Er başına düşen Ortalama Mesleki Kazanç T. L.
1953	11 264	54 193 581	4 811
1954	12 683	45 301 904	3 571
1955	13 831	56 669 563	4 097
1956	13 939	62 791 516	4 505
1957	15 928	82 857 275	5 201
1958	17 703	104 016 218	5 875
1959	17 657	107 409 548	5 083

Aynı süreler zarfında yıllık beyanname veren mükelleflerin toplamı ile bunların arasındaki serbest meslek erbabına ait rakamlar ve mukayeseler aşağıda gösterilmiştir.

Yıllar	Mükellefler Toplam Adet	Serbest Meslek Sahipleri Adet	Toplama Nisbeti %	Genel Matrah Toplamı (000 ilavesiyle)T.L.
1953	72 318	11264	15.5	750.208
1954	83 119	12683	15.2	958.313
1955	103 638	13831	13.3	1.249.671
1956	122 218	13939	11.4	1.617.425
1957	170 373	15928	9.3	1.908.389
1958	179 919	17703	9.8	2.170.984
1959	196 578	16657	8.5	2.533.937

Yukarıdaki tablolarda görülen rakamlara göre genel olarak beyannameli mükellefler başına düşen ortalama matrah tutarları ile serbest meslek erbabı tarafından beyan edilen ortalama matrahlar şöyle olmaktadır:

Yıllar	Beyannameli Mükellefler Toplamında Ortalama Matrah T. L.	S. Meslek Erbabının Beyan Ettiği Mesleki Kazançlara Göre Ortalama Meblağ T. L.	%
1953	10 373	4 811	47
1954	11 529	3 571	31
1955	12 058	4 097	34
1956	13 235	4 505	34
1957	11 201	5 201	47
1958	12 065	5 875	48
1959	12 890	6 083	47

Yukarıdaki tablolardan yıllık beyanname veren serbest meslek kazancı sahiplerinin 18.000 kadar olduğu, yıllık mesleki gelirlerinin son senelerde ortalama olarak 6.000 lira civarında bulunduğu, beyannameli mükellefler arasında % 8,5 tutarında yer işgal ettikleri matrah yekûnlarının ise umumi matrah toplamının % 4,2 sinden ibaret bulunduğu anlaşılmaktadır.

Genel olarak beyannameli mükellefiyet sahasında yıllık ortalama matrahın 13.000 lira olmasına mukabil, bahis konumuz mesleki kazançların 6.083 lira olduğu ve 1953 den bu yana daima genel ortalamanın yarısından az bulunduğu müşahade olunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda, serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen kazançlar ile bu faaliyeti dolayısıyla stopaja tabi tutulan meblağlar gösterilmiştir :

Beyan Edilen Serbest Meslek

Yıllar	Faaliyeti Matrahları	Stopaj Matrahları
1953	59 883 388	42 477 142
1954	47 608 309	43 741 719
1955	60 320 366	56 787 822
1956	75 086 616	63 547 999
1957	90 054 263	91 624 620
1958	1121 343 419	102 130 042
1959	129 212 571	139 985 765

Bu rakamların mukayesesi ilk nazarda stopaja tabi tutulmayan mesleki kazançların çok büyük bir kısmının matrah dışı kalmakta olduğu intibahını vermekte ise de, stopaj matrahlarının brüt ücreti ifade etmesi, matrahların ise çok kerre (rakamlara ait yıllarda mer'i hükümlere göre) % 30 kadar eksik olması dolayısıyla tam bir mukayeseyi mümkün kılmamaktadır. Bununla beraber rakkamların birbirine bir hayli yakın olması, bazı mesleki kazançların yıllık beyanname verilmeyerek stopajla iktifa olunduğu hususu da gözönünde tutulsa bile, bu sektörde elde edilen gelirlerin bir kısmının beyan dışı kaldığı yolundaki iddiaları teyit eder mahiyette görülmektedir.

Bu tablolar aynı zamanda serbest meslek kazancı mefhumunun da kanunda sarih olarak tesbit edilmesi lüzumunu ve bu kazançların sağlanmasında müşkülât olduğu hususundaki, mütaleaları da kuvvetlendirmektedir.

2— Komisyonun Görüş ve Teklifleri :

Yukarıda tespit edilen müşahedelerden sonra Komisyonumuzca bu konuda yapılan inceleme sonuçlarına ve tekliflerimize geçebiliriz.

Komisyonumuz serbest meslek kazançları konusunda esas itibariyle 193 sayılı kanundaki prensipleri uygun bulmuş olmakla beraber, bu gelir kaynağına ait tarifin bilhassa «Ücret Geliri» ile daha vazıh surette tefrikinin mümkün kılınmasını sağlayacak şekilde getirilmesinde isabet olacağını mütalea etmiştir.

Ayrıca, fikir eserlerinin korunması ve teşviki, gayesiyle telif kazançları konusunda, modern vergi sistemlerinden de mülhem olarak, bazı yeni esasların getirilmesinin uygun olacağı düşünülmüştür.

Komisyonumuz, serbest meslek kazançlarında prensip itibariyle gerçek gider esasının muvafık bulunduğu neticesine varmış olmakla beraber, bir kısım müteferrik ve tevsiki mutad olmayan masraflar için götürü bir nisbet tayinini kararlaştırmış bulunmaktadır.

Ayrıca yabancı artist ve sanatçıların vergilendirilmelerinde daha pratik ve kolay bir usulün kabulü de uygun görülmüştür. Nihayet, götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı içinde yaş dolayısıyla bir muaflik tanınmasının zarureti üzerinde mutabık kalınmıştır. Yukarıda kısaca temas edilen bu konular hakkında, aşağıdaki pragraflarda, varılan neticeler daha teferruatlı olarak belirtilecektir.

a) Serbest Meslek Kazancının Tarifi :

193 sayılı G. V. K. serbest meslek faaliyetlerinin arızı veya devamlı olarak yapılması hallerini aynı bölümde mütalea etmiş ve tarif bu görüşe uygun bir şekilde tedvin olunmuştur.

Toplantılarda bir kısım üyeler yürürlükteki sistemin uygun bulunduğunu ve değiştirilmesine mahal olmadığını ileri sürmüşlerdir.

Çoğunluk ise, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinin 193 sayılı G. V. K'un 65. maddesi şumulünden çıkarılarak, arızı kazançlara ait kısma konulmasını ve tarifin yeniden yapılarak, daha vazıh bir hale getirilmesinin muvafık olacağını ileri sürmüştür.

Çoğunluğun serbest meslek kazancının tarifinde birleştiği metin şöyledir :

“Serbest meslek faaliyeti, işverene tabi bulunmaksızın şahsi sorumluluğu altında, kendi nam ve hesabına olarak sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin ifasıdır.»

193 sayılı kanunun 65. maddesinin son fıkrasının madde metninde kalması ve oradaki açıklama hükmünün aynen ipkası doğru ve yerinde mütalea edilmektedir.

Arızı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının bu nev'i kazançlara ait kısımdan çıkarılarak arızı kazançlar meyanında yer alması gerektiği neticesine varıldığına az evvel işaret olunmuştu.

Böyle hareket edilmekle, arızı olarak yapılan ticari faaliyetler gibi arızı şekilde ifa edilmiş işlerden doğan serbest meslek kazançlarının da esas maddeden ay-

rilması temin olunarak kanunun yapısına daha uygun bir şekil verilmiş olacak ve teknik bakımdan daha doğru hareket edilmiş bulunacaktır.

Bunu temin için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 80 inci maddesinin 2 numaralı bendinde yazılı arizi kazançlar fıkrasına bahis konusu kazançlar da eklenecektir. Bu fıkraya ait tarifler 82 inci maddede 4 bend halinde gösterilmiştir.

82 inci maddenin birinci kısmı tariflere, ikinci kısmı ise matrahın tesbitine taalluk etmektedir. Bu yapıyı bozmadan gerek tarif, gerek tesbit şeklini göstermek üzere aynı maddenin ilk ve son kısımlarına (5) numara altında maksadı temin edecek hükümler ilavesi icap etmektedir.

Bu mütalaalara göre 82 inci madde aşağıdaki şekli alacaktır.

Madde 82 — Aşağıda yazılı kazançlar arizi kazançtır:

1. Yürürlükteki hüküm aynen
2. » » »
3. » » »
4. » » »

Arizi olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinden sağlanan ve her bir işte 500 veya yıllık tutarı 1.000 lirayı aşan kazançlar.

Arizi kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tesbit olunur.

1. Yürürlükteki hüküm aynen
2. » » »
3. » » »
4. » » »

5. Arizi serbest meslek kazançlarında hasılatın kazancın elde edilmesi için yapılan giderler indirilir.»

Böylece arizi olarak yapılan faaliyet neticesinde her bir işte 500 liralık meblağ esas alınmak suretiyle aynı maddenin 1 ve 3 sayılı bendleri ile tenazur temin edilmiş ve bu kabil faaliyetlerden 1.000 liradan fazla kazanç sağlanması halinde vergi alınmaması da uygun görülmemiş ve bir üst had konulması yoluna gidilmiştir.

b) Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi :

Hemen bütün modern vergi sistemlerinde telif kazançları konusunda koruyucu ve teşvik edici hükümlere tesadüf olunmaktadır. 1950 de tatbik alanına girmiş olan Gelir Vergisi Kanunumuzda da telif kazançları istisnası hükmü mevcuttu. Telif kazançlarının, gerek telif eserlerinin teşviki, gerek bu faaliyetlerin özellikleri gözönünde tutulmak suretile vergilendirilmeleri icap edeceği düşünülmektedir. Vergi hukuku bakımından ileri gitmiş bulunan devletlerin son zamanlarda kabul etmiş oldukları sistemlerden de mülhem olarak bu konuda aşağıdaki tedbirlerin teklifi uygun görülmüştür.

aa) Telif Kazançlarının İkiye Bölünmesi Suretile Vergilendirilmesi :

Telif kazançları umumiyetle bir yıldan fazla süren bir mesai neticesinde elde edilirler. Adalet fikri bunların elde edildikleri yıllara bölünmesi suretile vergilendirilmesi yoluna gidilmesini icap ettirir. Ancak, pratik zorluklar, yabancı memleketlerde bile bu zorluklardan dolayı kazancın azami üç yıla bölünmesine cevaz verilmesi ve nihayet telif kazançlarında 10 bin liralık bir istisnanın kabul edilmiş olması gözönünde bulundurularak meselenin şu şekilde hallinin muvafık olacağı neticesine varılmıştır.

Senelere bölmenin pratik neticesi, müterakkiyetten dolayı husule gelecek vergi yükünün hafifletilmesidir. Matrahı aynı yıl içinde ikiye bölmek, bunu bir dereceye kadar temin eder. Vergilendirmenin bir yıla ait beyannamede yapılması, gerek mükellef gerek Maliye İdaresi bakımından daha kolay ve açık bir usuldür.

Bu mütalaaların neticesinde :

«Mükelleflerin diledikleri takdirde telif kazançlarına ait matrahı ikiye bölmelelerine imkan tanınması» gerektiği kararına varılmıştır.

Tatbikatta işlemin şöyle yürüyeceği düşünülmektedir:

Telif kazancı, elde edildiği yılda evvela istisna hükmünden faydalandırılacak, kalan meblağ ikiye bölünecek, ilk yarısı, varsa diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iradlarla birleştirilecek, en az geçim indirimi de nazara alınmak suretile vergi hesaplanacaktır. Diğer yarısı ise yine 1 numaralı vergi cetveline göre indirimsiz olarak vergilendirilecektir. Bu suretle hesaplanan vergilerin toplamı, telif kazancı sahibinin yıllık vergisi olacaktır.

Bahsedilen imkanı sağlayan bir hükmün müstakil bir madde halinde (mesela serbest meslek kazançlarının tesbitine müteallik 67 inci maddeden sonra) kanuna konulması gerekecektir.

bb) Mükelleflerin Eserlerini Bizzat Yayınlamaları Halinde Kazancın Tesbii Usulü :

Bir çok hallerde müellifler eserlerini bizzat yayınlarlar. Bu konuda vergi hukumuzda tayin ve kabul edilmiş bir sistem yoktur. Tatbikatta iki ana grupta toplanabilecek birbirine uymayan usullerin uygulandığı da görülmektedir. Her iki usulün de doğru ve faydalı tarafları vardır. Bu bakımlardan bu iki usulün de kanunda yer alması ve müelliflere bunlardan birini seçmekte muhayyerlik tanınması uygun mütalaa edilmiştir.

Bu itibarla telif kazançlarının tesbitinde :

1- Parça başına maliyet tesbit olunarak safi kazancın satılan parça adedine göre tayini veya

2- Kazancın temini için yapılan masraflar karşılancaya kadar, kar doğmayıp kazancın ancak bundan sonra tahassül edeceği; esaslarından hareket eden iki

sisteme de cevaz verilmesi, bunlardan birini seçme hususunda mükelleflere muhayyerlik tanınmasının muvafık olacağı mütalaa edilmektedir.

Bu hükümlerin uygulanmasında maliyet bedelinin V. U. K. nun bu konudaki hükümlerine göre tayin edileceği tabiidir.

Ayrıca, telif kazancı sahiplerinin defter tutma mecburiyetinden varestelik kılınmaları da muvafık mütalaa edilmiş bulunduğundan, faaliyetleri mesleki faaliyet olduğu halde, kendilerinin «serbest meslek erbabı» sayılmayacaklarının tasrihi suretiyle bu hususun da temini mümkün görülmektedir.

cc) Telif Kazançları İstisnası :

Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunumuzdaki telif kazançları istisnası müessesesi prensip bakımından uygun görülmeyle beraber 5.000 liralık had düşük bulunmuş, ayrıca eserlerin yabancı memleketlerde değerlendirilmelerinde daha büyük bir istisna haddinin uygulanması, kültürümüzün dış memleketlerde tanınmasını teşvik gayesile, muvafık mütalaa edilmiştir.

Bu bakımdan telif kazançları istisnasına mütedair 18 inci maddedeki 5.000 liralık haddin 10.000 liraya çıkarılması ve bu kabil eserlerin yabancı memleketlerde değerlendirilmeleri halinde bu istisnaya 40.000 lira daha ilave edilmesi uygun görülmektedir.

Aynı zamanda bu istisna hükümlerinden varislerin de faydalandırılmaları muvafık bulunmuştur. Hükümün uygulanmasında, varislerin hak sahibi gibi muameleye tabi tutulacağına fıkra sonunda tasrih edilmesi ve buna mütenazir açıklamaların 22 inci madde ile 81 inci maddenin 3 numaralı bendinde yapılması gerekmektedir.

c) Serbest Meslek Kazançlarının Tesbiti ile İlgili Meseleler :

Gerçek usulde vergilendirilecek serbest meslek kazançlarının yürürlükteki kanunumuzda olduğu gibi gerçek gider esası üzerinden tesbitinin devam etmesi veya eskiden olduğu şekilde götürü gider esasına dönülmesi hususları, komisyonda uzun tartışmalara sebep olmuştur. Mesleki teşekküller (Baro ve Tabipler Odası) götürü gider usulünün (hasılat arttıkça azalacak şekilde tesbit edilecek nisbet emsallerine göre) gerek mükelleflere sağlayacağı kolaylık, gerek fiskal verim bakımından daha tercihe şayan olduğu fikrini savunmuşlardır.

Buna karşılık mutlak surette gerçek gider usulünü savunanlar da bulunmuştur. Bu mütalaa da olanlar küçük ticaret erbabının (esnafın) ve çiftçilerin dahi vergi şumülüne alındığı bir sistem içinde, hemen tamamı üniversite ve yüksek okul mezunu olan serbest meslek kazancı sahiplerinin götürü gider esası ile vergilendirilmelerinde makul bir sebep mevcut olmadığını, fiskal bakımdan matrahta azalma olması ihtimalinin prensibi feda için bir sebep sayılmayacağını belirtmişlerdir. Ayrıca, gelir vergisi sistemi içindeki otokontrol ve karşılıklı inceleme müesseselerinin işleme bakımından da gerçek usulün lüzumu üzerinde durulmuştur.

Komisyon çoğunluğu, prensip olarak gerçek gider esasının uygulanmasını muvafık bulmuş; ancak, bazı müteferrik masraflarla zaten vesika alınması mutad bulunmayan giderler için gerçek giderlere ilave olarak bir de götürü masraf emsali tatbikinin daha pratik ve uygun bulunacağına karar vermiştir.

Serbest meslek erbabına kayıt nizamı bakımından bir kolaylık tanınması ve yabancı artist ve sanatçıların vergilendirilmelerinde daha basit usullere gidilmesi konuları üzerinde de durulmuştur.

Bu kısımda şimdiye kadar kısaca temas ettiğimiz hususlar hakkında varılan neticeler, aşağıda 4 paragraf halinde daha müşahhas olarak arz edilmiştir:

aa) Serbest Meslek Kazancında Mesleki Giderler :

Komisyon esas itibarile 193 sayılı kanununun 68 inci maddesini muvafık bulmuştur. Ancak, kendilerinin sahip oldukları binalarda iş görenlerin, işyeri amortismanlarını da gider yazmalarını mümkün kılacak bir hüküm ilavesi ve özel otomobili olanların bu araçları işlerinde de kullanmaları halinde bunların masraflarından bir kısmını da hasıllattan indirmelerine imkan verilmesi üzerinde mutabık kalınmıştır. Bunlardan sonuncusu (bb) işaretli kısımda izah edeceğimiz götürü gider bahsinde yer alacaktır.

Gerçek giderlerde yapılan ilave esas itibariyle sahip bulunan işyeri amortismanına inhisar etmektedir. Bazı bentlerde de ufak redaksiyon değişikliği vardır.

Buna göre 68. maddenin ilk 9 bendi aşağıdaki şekli almaktadır. Hükümler ayrıca açıklamaya lüzum göstermeyecek kadar vazıhtır.

«Madde 68 — Serbest meslek kazancının tesbitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir :

1. Mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen işyerinin kirası (ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgahın tamamı için ödedikleri kira ile sair masrafların yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahları kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler),

2. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri ve müstahdem ücretleri,

3. Mesleki faaliyetin ifasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paralar,

4. Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri bedelleri, mesleki teşekküllere ödenen aidat,

5. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla),

6. Meslekin ifasına lüzumlu aletlerin, eczaların vesair maddelerin tedariki için yapılan giderler,

7. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşya için V. U. K. hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (mesleki faaliyette kullanılan ve değeri 1.000 liraya kadar olan tesisat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider kaydolunabilir),

8. Emekli Sandıklarına ödenen giriş, emeklilik aidatı ve yardım pulları bedelleri (emeklilik aidatı yıllık gayri safi kazancın % 5 ini geçemez),

9. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukaveleye göre ödenen tazminatlar.

bb) Müteferrik Giderler için Götürü Usul :

Komisyon, yukarıda yazılı giderler dışında kalan mesleki kazançla ilgili sair müteferrik masrafların ayrı ayrı bir bend halinde kanunda yer almasını, bu bendde yazılı giderlerin gerçek tutarları ile veya tayin edilecek bir götürü esasa göre gider kaydına imkan veren ve mükelleflere muhayyerlik tanıyan bir hüküm isdarını uygun mütalea etmiştir.

Bu masraflar, şehir dahili nakil vasıtaları ücretleri, posta, telgraf, mecmua, gazete, işyeri temizliği, odabaşı ve asansörcü parası gibi mutad ve müteferrik giderlerdir. Bunların çok kere tevsiki mutad ve mümkün değildir. Özel otomobillerini işlerinde de kullananların yakıt ve yağ masraflarının yarısını yazmalarına imkan verecek hüküm de buraya konulmuştur. Böylece bu giderler de şehir içi nakil vasıtalarının yer aldığı bendde mütalea edilmiş bulunmaktadır.

Komisyon, yukarıda saydığımız giderlerin nihayet azami 5.000 liralık bir had ile de tahdidinin muvafık bulunacağını kararlaştırmış ve daha ziyade az kazananları himayeye matuf olarakta nisbetin % 10 olmasını uygun mütalea etmiştir.

193 sayılı kanununun 68. maddesinin sonunda yer alan numarasız açıklama hükmünün de kanunda kalması tabii ve isabetli görülmüştür.

Bu söylediklerimizi ihtiva edecek ve adı geçen maddede 9 bendden sonra gelecek olan hükümler şöyle olabilir:

«10. Yukarıdaki bendler dışında kalan, işle ilgili şehir dahili nakil vasıtaları ücretleri (özel otomobillerini işlerinde de kullanılan yakıt ve yağ bedellerinin yarısı), posta, telgraf, mecmua, gazete, işyeri temizliği, asansörcü ve odabaşı ücreti gibi müteferrik giderler. (Bu bendde yazılı giderlere karşılık olarak mükellefler diledikleri takdirde 5 000 liradan çok olmamak üzere gayri safi hasılatın % 10 unu götürü olarak gider yazabilirler.)

Sebebi ne olursa olsun para cezaları ve vergi cezaları gider olarak indirilemez.»

cc) Yabancı Artist ve San'atçıların Vergilendirilmesi :

Serbest meslek kazançları ile ilgili olarak yabancı grup ve artistlerin vergilendirilmesi konusunda da tatbikat kolaylığı ve telif rahatlığı bakımlarından, biletle

girilen yerlerde bilet bedelleri tutarının yüzde muayyen bir kısmı kar sayılarak (yabancı nakliyat şirketlerinde olduğu gibi) vergilendirme buna göre basit bir yolla icra edilmelidir.

dd) Serbest Meslek Erbabı İçin Kayıt Nizamı Kolaylığı :

Serbest meslek erbabının işlerinin özelliği ve mahiyeti icabı, yalnız giderlere inhisar etmek üzere, kayıt nizamı hükümlerinde müddet bakımından bir kolaylık tanınmalı ve bunların «Giderlerini yıl sonlarında defterlerine kaydedebilmelerine» cevaz verecek bir esasın V.U.K.'nda yer alması temin olunmalıdır.

d) Götürü Serbest Meslek Erbabında Yaşlılık Muafılığı :

Götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabından muakkip, arzuhalci, sağlık memuru, ebeler gibi mükelleflerin, ihtiyarlıklarında dahi vergi ile muhatap olmaları sosyal bakımdan adaletsiz görülmektedir. Bunlara yaşlılık dolayısıyla muaflik tanınmanın verginin karşılıklı kontrol mekanizmasını zedelemeyeceği de izahtan varestedir.

Bu bakımdan, serbest meslek kazançlarının istisnalar arasında «Götürü usulde vergiye tabi olan serbest meslek erbabından 60 yaşını aşmış bulunanların, bu kazançlarına münhasır olmak üzere, Gelir Vergisinden muaf» kılınmalarını temin edecek bir hükmün kabulü zaruri mütalea edilmektedir.

e) Serbest Meslek Erbabı İçin Özel İndirim :

Raporumuzun V işaretli kısmının «B» harfini taşıyan bölümünün 2 numaralı bahsinde yazılı olduğu üzere, ücret sahipleri için tanınması uygun görülen özel indirimin fikren çalışan sınıf olması dolayısıyla serbest meslek erbabına da teşmili, ücrete ait görüşmede kararlaştırılmıştır. Açıklaması adı geçen bahiste yapıldığından burada sadece işaretle yetinilmiştir.

IV— DAR MÜKELLEFİYETLE İLGİLİ İNCELEME VE TEKLİFLERİMİZ :

1— Dar Mükellefiyet Esası :

Gelir Vergiciliği alanında, yabancıların memleket içinde ve vatandaşların yurt dışında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi, çözümlenmesi en güç olan meselelerin başında gelmektedir. Konu fiskal ve ekonomik yönlerden önem arz etmektedir. Yurt dışına yatırım yapılmasını teşvik etmek isteyen iktisaden gelişmiş memleketlerde yurt dışında elde edilen gelirler için vergi avantajları sağlanmakta, bu kazançların tam olarak vergilendirilmesi halinde de bunlar için yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu kabul edilmektedir.

Yabancıların vergilendirilmesi konusu da, ekonomik bakımdan yabancı sermaye ve emeğin yurda girmesinin teşviki yönünden büyük bir önem taşımaktadır. Fiskal yönden ise, bütçe için munzam bir kaynak sağlamak, vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçmayı önlemek amaçlarıyla yabancıların vergi dışında bırakılmaları

genel olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca, yabancıların vergilendirilmesi, muhtelif memleketlerin vergi sistemlerinin birbiriyle ahenkli hale sokulması ve milletlerarası vergi mükerreriği bakımlarından beynelmînel vergi hukukunun önemli bir meselesini teşkil etmektedir.

Mesele, genel olarak, vergi kanunlarına hükümler konulmak suretiyle hal olunmakta, İngiltere gibi bazı memleketlerde ise jürisprüdansa bırakılmaktadır. Bu alanda milletlerarası anlaşmalar yolu da geniş bir tatbikat yeri bulmaktadır. Memleketimizde yabancıların vergilendirilmesi sarîh kanun hükümleri konulmak suretiyle halledilmek istenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri ile aktolunan Askeri ve İktisadi yardımla ilgili muafık anlaşmaları dışında, bu konuda milletlerarası anlaşmalar yapılmamıştır.

Gelir Vergisi hüviyeti itibarıyla, vergilemede şahsîlik prensibine istinat etmektedir. Kanunlarımızda da bu esasa sadık kalınmıştır. Gelir Vergimizde şahsîlik prensibi tam mükellefiyette açık olarak tezahür etmektedir. Kanunun 3. maddesi hükmüne göre tam mükellefler «Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.»

Dar mükellefiyette ise, tam mükellefiyettekinin aksine olarak, mülkîlik (Territori alite) prensibi hakim olmakta, bu mükellefiyete tabi olanların yalnız Türkiye'de elde edilen gelirleri üzerinden vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Dar mükelleflerin gelir vergisine tabi tutulması, yukarıda sözü edilen ekonomik ve sosyal sebepler dışında, memlekette yerleşmiş olanlarla yerleşmemiş olanlar arasında rekabet şartlarında eşitlik sağlamak bakımından da zaruri bulunmaktadır.

Dar mükellefiyette en çok önem arzeden gelir unsuru, şüphesiz ticari kazançtır. Milletler arası vergi hukukunda ticari kazancın vergi mevzuuna, alınması, sabit işyeri ve devamlı temsilci esaslarına istinat ettirilmektedir. Vergiye tabi ticari kazançların tesbitinde uygulanan başlıca usuller şunlardır:

- Vantilasyon usulü,
- Müstakil muhasebe usulü,
- Götürü usul,
- Uzlaşma usulü.

Memleketimizde en rasyonel ve ilmi olan, müstakil muhasebe usulü kabul edilmiştir.

2— Dar Mükellefiyette Üzerinde Durulan Konular ve Varılan Sonuçlar :

a) Türkiye'de Bir Takvim Yılında Altı Aydan Fazla İkamet :

Gelir Vergisi Kanununun 4. maddesi «Türkiye'de yerleşme» mefhumunun neyi ifade ettiğini açıklamaktadır. Maddenin 1. bendi hükmüne göre ikametgahı Türkiye'de bulunanlar 2. bendi hükmüne göre ise «bir takvim yılı içinde Türkiye'de

devamlı olarak altı aydan fazla ikamet edenler» Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır. Birinci bentte, ikametgahın Medeni Kanun hükümlerine göre tayin edileceği hükme bağlanmıştır.

İkametgah, bir kimsenin devamlı olarak oturmak niyetinde bulunduğu yerdir; bu itibarla bir şahsın tek bir ikametgahı olabilir. İkametgah mefhumunun kanuni ve ilmi olan bu tarifi karşısında, Gelir Vergisi Kanununun 4. maddesinin 2. bendindeki «... altı aydan fazla ikamet edenler» ibaresi bir mana ifade etmemektedir. Bendin maksadı, ikametgahları Türkiye dışında bulunan şahısların bir takvim yılı içinde altı aydan fazla Türkiye'de oturmaları halinde kendilerini tam mükellefiyete tabi tutmaktır. Bu bakımdan bahis konusu ibare yerine «... altı aydan fazla oturanlar» ibaresinin konulmasının uygun olacağı sonucuna varılmıştır.

b) Kazanç Sahibinin Türkiye'de Bulunması :

5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun «Kazanç sahibinin Türkiye'de sabit bir işyeri bulunması veya daimi bir temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden doğması» şeklindeki 7. maddesinin 1. bendi, 193 sayılı kanunla «Kazanç sahibinin Türkiye'de bulunması, Türkiye'de bulunmadığı hallerde Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla veya bizzat yapılan işlerden doğması» şeklinde değiştirilmiştir.

Bentte bu değişikliğin yapılmasına, bir işyeri açmaksızın veya daimi temsilci bulundurmaksızın ticari faaliyette bulunan yabancıların vergilendirilmesinin eski hükme göre mümkün bulunmaması sebep olmuştur. Bendin tadilden önceki şeklinde, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan yabancıların arızı ticari faaliyetler dolayısıyla vergilendirilmesinde de tereddüt edilmiştir.

Konunun tartışılmasında, aşağıda arzedilen sebeplerle bende ilave olunan Türkiye'de bulunmak şartının metinden çıkarılmasının yerinde olacağı görüşü oy çokluğu ile kabul olunmuştur.

İlimde ve Milletlerarası anlaşmalarda ticari kazançların dar mükellefiyete tabi tutulabilmesi için prensip itibarıyla işyeri açma ve devamlı temsilci bulundurma şartları kabul edilmekte ve yine prensip olarak dar mükellefiyet sahasının genişletilmesi uygun bulunmamaktadır. Mükellefiyet alanını genişletmek milletlerarası anlaşmalara aykırı düşmektedir. Dahil bulunduğumuz ve Müşterek Pazara iltihak etmemiz halinde daha da sıkı bir bağlılığımızın doğacağı muhakkak bulunan Batı Dünyası memleketlerinin vergi sistemleriyle mevzuatımızın ahenkli bulunması zarureti de böyle bir genişletmenin yerinde olmadığı sonucuna varmamızı gerektirmektedir. Böyle bir genişletmenin kabulü, sayısız ihtilaflar yaratacaktır.

Türkiye'de bulunma gibi müphem bir mefhumun mükellefiyete esas tutulması, yabancıları, memleketimizde çalışmaktan alakoyacak mahiyettedir. Mücerret alım satım muameleleri mükellefiyeti icap ettirecek olaylar sayılamazlar. Nitekim yabancı memleketlerdeki tatbikat ta genel olarak bu merkezdedir. Kaldı ki, bir takvim

yılı zarfında altı ayı geçmemek üzere Türkiye'de kalmak ve işyeri açmaksızın geniş hacimde muamelelerin yapılması da varid bulunmamaktadır. Türkiye'de bulunan yabancıların, yapacakları arızı ticari muameleler dolayısıyla vergilendirilecekleri hususu ise 7. maddenin 7. bendinde hiç bir tereddüde mahal bırakmayacak bir açıklıkla hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Azınlıkta kalan görüşe göre ise, meseleyi, işyeri ve devamlı temsilci bulundurma halleri dışında, elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesinin arzulanıp arzulanmadığı bakımından ele almak gerekmektedir. Türkiye'de elde edilen bir kazanç mevcut olunca bunun vergilendirilmesi gerekir. Kazancın, temsilci tarafından elde edilmesi halinde, vergilendirilmesi kabul edildiğine göre bizzat elde edilmesi halinde vergilendirilmemesi için hiç bir sebep yoktur. Vergi bakımından Türkiye'de yerleşmemiş olanları yerleşmiş sayılanlara nazaran avantajlı duruma sokmak, teklif adaleti ve rekabet şartlarında eşitlik prensibine aykırı düşer. Bu kabil kazançların vergilendirilmesini sağlamak için bent hükmünün «Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması; işyeri ve daimi temsilci bulunmaması halinde kazancın, kazanç sahibinin bizzat yaptığı işlerden doğması» şeklinde formüle edilmesinin yerinde olacağı ifade olunmuştur.

c) İhracat İstisnası :

Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesinin 1. bendine parantez içinde konan bir hükümlerle, iş merkezleri Türkiye'de bulunmayanların satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın ihraç etmelerinden doğan kazançlar, Gelir Vergisinin mevzuu dışında bırakılmıştır. Zirai bünyenin hakim olduğu ve ihracatı teşvikin lüzumlu bulunduğu memleketimiz bakımından böyle bir hüküm konulması çok yerinde olmuştur. Ancak tatbikatta kanun metninin anlaşılmasında tereddütlere düşülmüş, bilhassa tütün konusunda ihtilaflar doğmuştur.

193 sayılı kanunla kanun metnine vuzuh verilmiş ve Türkiye'de satmak ibaresinin neyi ifade ettiği açıklanmak suretiyle tatbikatta rastlanan güçlüklerin ortadan kaldırılması cihetine gidilmiştir. Ancak, bent hükmüne «Merkezleri hesabına ihraç etmek üzere» kaydı ilave edilmiştir. Vergi formalitelerini bertaraf etmek için muhasebe ve yazışmalarda kanunun koyduğu şartın yerine getirilmiş gibi gösterilmesi daima mümkün olduğuna göre, bu eklemenin muvazaaları önliyeceği iddia edilemez. Kanunda, merkezleri hesabına denecek yerde «Merkezlerine» denmesi tatbikat bakımından daha uygun olur. Bu takdirde dahi re-eksport yoluyla bu hükmün de istismar edilmesi varit olabilir. Kaldı ki, satın alma veya imalin merkezleri hesabına ihraç edilmek üzere yapılmış olması, tesbiti güç bir husustur. Burada asıl olan muamelenin fiilen yapılmasıdır. Verginin doğup doğmayacağı alım veya imal sırasındaki kasta göre değil, muamelenin icrasından sonra taayyün edecektir. Bu bakımdan, bende eklenen «Merkezleri hesabına» ibaresinin kaldırılmasının yerinde olacağına oy birliği ile karar verilmiştir.

d) Giderleri Devamlı Olarak Kısmen veya Tamamen Temsil Edilen Tarafından Ödenenler :

Gelir Vergisi Kanununun 8. maddesinin 2. bendi hükmüne göre «Giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler» daimi temsilci sayılmaktadır. Böyle bir hüküm konulmasından maksat, daimi temsilciliğin muvazaalı yollarla gizlenmek istenmesi halinde, ödeyene sıkı bir bağlılık ifade eden giderleri karşılamanın bir karine olarak kabulünü sağlamaktır. Bu suretle, giderlerin devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödemesi halinde, devamlı temsilcilik mevcuttur ve sırf bu yüzden yabancı şahıslar Dar Mükellef olarak vergiye tabi tutulurlar.

Gerçekten, kira, müstahdem aylığı, büro malzemesi temini gibi giderlerin deruhte edilmesi, devamlı bir bağlılığa karine teşkil eder. Ancak, zamanımızda, başta reklam olmak üzere, satış masrafları piyasada tutunmak ve tanınmak için elzemdir. Yabancı firmalar da, sürüm temin etmek için dünyanın her yerinde bu giderleri cömertce yapmaktadırlar. Bu giderleri devamlı temsilci durumunda bulunmayan şahıslara yaptırdıkları ve tutarlarını kendilerine ödedikleri genel olarak görülmektedir. Bu yol, gideri karşılayanı vergi mükellefiyetine sokmak suretiyle penalize edilirse, fiyat şişmeleri, bu giderler ödendiği halde ödenmemiş gibi gösterilerek döviz kaçırılması gibi hileli yollara başvurulması teşvik edilmiş olur. Kaldı ki, yabancı firmalar bedelini ödemek suretiyle her zaman memleketimizde reklam yaptırmak imkanına sahiptirler.

Bütün bu hususları gözönünde bulunduran Komisyonumuz, bendin «satış giderleri dışında kalan giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler» şeklinde değiştirilmesinin uygun olacağı sonucuna varmıştır.

e) Royalty'lerin Vergilendirilmemesi :

Yabancı filimler doğrudan doğruya ve bilvasıta muhtelif vergilemelere yol açmaktadır. Bunların başlıcaları şunlardır :

1— İthal sırasında alınan Gümrük Vergisi ve İstihsal Vergisi (başka memleketlerde Muamele Vergisi),

2— İthalatçıların, yabancı filim amili şirketlerden,, filimleri kiralamalarından sağladıkları kazanç dolayısıyla ödedikleri Gelir ve Kurumlar Vergisi,

3— Filimleri gösterenlerin (sinemacıların) ödedikleri Gelir ve Kurumlar Vergisi,

4— Sinemalarda bilet bedeli üzerinden alınan mahalli Eğlence Vergisi (Ecnebi filimlerde bedelin % 75 i, yerlilerde % 25 i).

Bu vergilemeler silsilesi içinde bir bakıma fiskal yönden gayri tabii ve tatbikatta güçlükleri ve mütevali şikayetleri mucip olanı, yabancı filim amili şirketlerin tabi oldukları dar mükellefiyettir.

Bu mükellefiyet, Royalty dolayısıyla bahis konusu, olmaktadır. İthal edilen bir filmin bedeli maddi ve gayri maddi olmak üzere iki unsurdan müteşekkildir. Bunlardan gayri maddi olanı bir nevi telif hakkı mahiyetindeki gösterme hakkını teşkil etmektedir ki buna Royalty denilmektedir.

Yabancı filim şirketleri filim ithalatçılarına Royalty dolayısıyla gayri maddi bir hakkı filim bedeli ile birlikte muayyen şartlarla devretmekte, daha müşahhas bir ifade ile, kiralamaktadır.

İşte bu suretle dar mükellefiyet sahasındaki bir vergileme konusu ortaya çıkmakta ve bu mesele az evvel belirttiğimiz gibi, tatbikatta bir takım güçlükleri mucip olmakta, şikayetlere yol açmaktadır.

Bunun sebeplerini şu noktalarda toplamak mümkündür :

1— Filim bir sınai mamul olarak ithal sırasında Gümrük değeri üzerinden Gümrük ve İstihsal Vergilerine tabi tutulmakta, bu değer ise filmin gayri maddi değeri olan Royalty'yi de ihtiva etmektedir. Filmin bedeli bu suretle bir kere ithal sırasında vergilendirildikten sonra, Royalty'nin ayrıca vergi mevzuu yapılmasında isabet mütalea edilemez.

2— Royalty bir kazanç olarak Gelir veya Kurumlar Vergisine ancak safi değeri üzerinden tabi tutulabilir ki bu da her bir filmde royalty'nin maliyetinin bilinmesini icabettirir. Buna ise fiilen ve maddeten imkan olmadığı cihetle, vergi matrahının doğru olarak hesaplanması kabil olamaz.

3— Bahis konusu yabancı film şirketlerinin memleket içinde bir işyerleri ve daimi temsilcileri de bulunmadığı cihetle Royalty üzerinden tarh edilen vergiden mezkûr şirketlerin muhatap ve sorumlu tutulmaları ayrıca müşkilatı mucip olmaktadır.

4— Yukarıdaki sebep dolayısıyla, verginin yabancı şirket yerine film ithalatçısından alınması yoluna gidilmekte, bu vergileme şekli ise bu defa da ithalatçıların itiraz ve şikayetlerine yol açmaktadır.

5— Nihayet bu vergileme şekli, yabancı filmlerin maliyetini arttırdığı ve ithalini güçleştirdiği cihetle sosyal ve kültürel hayatın gelişmesi üzerinde de kendi ölçüsünde menfi tesirler yaratmaktadır.

Yukarıdaki sebeplerden dolayı, Royalty bakımından dar mükellefiyet tatbikasında yabancı memleketlerde şu yollardan gidildiği görülmektedir :

1— Memleketler arası vergi anlaşmalarına müsteniden Royalty üzerinden yabancı şirketler vergiye tabi tutulmaktadır.

2— Royalty'nin safi tutarı, % 80'e kadar götürü indirim nisbetlerine göre hesap edilmektedir.

3— Bu konuda hususi nisbetler uygulanmaktadır.

4— Vergi yukarıdaki esaslardan birine göre ithalatçılar tarafından stopaj yolu ile ödenmektedir.

Komisyonumuzda bu konuda iki teklif ileri sürülmüştür.

Birinci teklife göre, ithalataçlıların Royalty üzerinden düşük bir nisbette stopaj yapmak suretiyle vergi ödemeleri yoluyla bu meselenin halledilmesi uygun olacaktır. Böylelikle umumi vergileme prensibile teknik icaplar telif edilmiş ve vergileme, mahiyetine uygun hasit ve vazih bir hale getirilmiş bulunacaktır.

İkinci görüş ve teklife göre, ithal edilen filmlerde film ile gösterme hakkının bir bütün teşkil etmesi ve Royalty'nin ayına bağlı bulunması dolayısıyla filmlerin sınai bir mamulden farkı yoktur.

Bu itibarla, Royalty'nin mevzuatımızdaki yeri bakımından gayrimenkul sermaye iratları bölümünde değil, ticari kazançlar bölümünde mütalea edilmesi ve evvelce belirtilen teknik ve kültürel mülahazalarla vergiye tabi tutulmaması uygun olacaktır.

Komisyonumuz bu tekliflerden ikincisini kabule şayan bularak Royalty'lerin vergilendirilmemesini çoğunlukla kabul etmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kurumlar Vergisi

I— KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ SİSTEMİMİZDEKİ YERİ VE FONKSİYONU :

1 — Genel Açıklama

Kurumlar Vergisinin Batıda doğuşu ağır ve müşkül olmuştur. İlk A.B.D. konfederasyonuna dahil üye devletlerde, umumi servet vergisinin başarısızlığa uğraması üzerine, mütevazı bir vergi olarak ortaya çıkmış, 1909 da federal bir mükellefiyet şeklini almıştır.

Randımanın önemi, vergi sistemindeki rolü ve etkileri itibariyle son zamanlarda gösterdiği gelişme hayret vericidir.

Menşesinde mücerret fiskal bir karakteri olan bu verginin, geçirdiği evölüsyon neticesinde, dar manada mali bir mevzu olmaktan çıktığı müşahade edilir. Fiskal bakımdan sağladığı hasılat, A.B.D. de Gelir Vergisinin takriben yarısını teşkil eder. Aynı nisbet Almanya ve Fransa'da 1/3, bizim 1961 bütçemizde 1/5 tir.

Hüviyetlerinden ileri gelen özellikler dışında, Gelir ve Kurumlar Vergisi arasında, gerek fiskal ve teknik, gerek gayri mali fonksiyon ve etkiler bakımından sıkı bağlantılar mevcuttur. A.B.D. hariç, Kurumlar Vergisi Gelir Vergisinin bir parçası olarak doğmuştur ve İngiltere başta olmak üzere İsrail ve Yunanistan gibi sedüler vergi tatbik eden bazı memleketlerde halen bu şeklini muhafaza etmektedir.

2- Mükerrerlik Meselesi:

Gelir ve Kurumlar Vergisi arasındaki münasebetlerden bahsederken, bu konuda ötedenberi üzerinde durulan mükerrerlik meselesine kısaca dokunmak yerinde olacaktır.

Mükerrerlik iddiası, kurum kazancının bir kere Kurumlar Vergisine göre vergilendirildikten sonra, dağıtılan kısmının, ayrıca şahsi Gelir Vergisinin mevzuu içinde tekrar vergiye tabi tutulduğu nazariyesine dayanır.

Bu konuda İlmî anlayış ile tatbikatı birbirinden ayırmak lazımdır.

İlmî sahada iki görüşün çarpıştığı müşahade edilir.

Birinci görüş, az evvel belirtildiği üzere, aynı kazancın çifte vergilemeye tabi tutulduğunu iddia eder. Bu iddia, kendiliğinden anlaşılacağı gibi, Kurum kazancının ergeç dağıtılacağı, yani ortakların gelirlerine inkilap edeceği faraziyesine dayanır.

İkinci görüş ise, Kurumlar ile ortakların ayrı süljeler olarak telakki eder. Sermaye şirketlerinde bunları teşkil eden ortaklardan, ayrı, bağımsız bir İktisadi varlığın mevcudiyetini tanır ve dolayısıyla bunların ayrı ve bağımsız bir vergi ödeme

gücüne sahip olduklarını kabul eder. Bu görüş, Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi arasındaki bağlantıyı da gözönünde tutarak, her iki verginin münasebetini bir «Coexistence» şeklinde mütalea eder.

Kurumlar Vergisi konusunda son zamanlarda kendisini kabul ettiren diğer bir görüş te, bu verginin umumiyetle nisbi ve önceden malûm bulunması ve piyasada hakim büyük teşebbüsler tarafından ödenmesi hasebile, bir Masraf Vergisi karakterini alarak kısa veya uzun vadelerle devir ve in'ikas ettirildiği keyfiyetidir.

Bu iddiayı kesin olarak reddetmek mümkün olmamakla beraber Kurumlar Vergisinde devir ve in'ikas hadisesinin talep elastikiyeti, maliyet ve rekabet şartları ve sermaye strüktürü gibi çeşitli faktörlere tabi olduğunu kabul etmek lazımdır.

Her halde, her zaman ve tamamen devredilmesi mümkün bulunmamakla beraber, Kurumlar Vergisinde devir ve in'ikas imkanının geniş ölçüde mevcut olduğu bir hakikattir. Devredildiği hallerde ve nisbetlerde ise, değil sermaye şirketlerinin hissedarları, hatta Kurumlar tarafından yüklenilen bir mükellefiyet mahiyetini dahi kaybeder.

Hadise tatbikat ve realite yönünden incelendiği zaman, Kurumlar Vergisinin, nazariyeden evvel ve nazari tartışmalar dışında, ayrı bir mükellefiyet olarak tesis edildiği ve geliştiği görülür. Gelir Vergisini tatbik eden hiç bir memleket yoktur ki, Kurumları ayrıca vergiye tabi tutmasın. Mali eserlerde, sermaye şirketlerinin tesisinde vergi faktörünün hiç bir rol oynamadığı veya bu faktörün pek tali derecede bir etkisi bulunduğu hususunda ittifak vardır.

Görülüyor ki, yukarıda temas edilen ayrı İktisadi varlık ve bağımsız vergi ödeme gücü esaslarına dayanan ikinci nazari görüş, zaten mevcut olan fiskal bir vakıyı teyit etmektedir.

Memleketimizde Gelir Vergisi reformu sırasında Kurumlar Vergisi ihdas edilirken, bu görüş ve vakıyadan hareket edilmiş ve bu husus kanunun gerekçesinde izah ve ifade olunmuştur. Halen mezkûr görüşü değiştirmeyi icabettiren herhangi bir sebep mevcut olmadığına göre, bunu gene muhafaza ve aynı kuvvetle savunma durumundayız.

Bu görüş ve anlayış tarzından, Kurumlar Vergisi dolayısıyla, çifte vergilemenin bahis konusu olamayacağı neticesi çıkmaktadır.

Bu itibarla, sermaye şirketlerinin ödediği Kurumlar Vergisini, ortakların Gelir Vergisi ile bir araya getirerek birlikte mütalea ve hesap etmek, ne kabul ettiğimiz İlmi görüşe, ne de mali realiteye uygun bulunur. İleri sanayi memleketlerinde yüksek müterakki tarifeli Gelir Vergileri yanında % 50 nisbetine varan ve bazan bu haddi aşan Kurumlar Vergisinin mevcudiyeti, bu iddianın doğruluğunu isbat eden en kesin bir delildir.

Bu sebeple, memleketimizde Kurumlar Vergisine yapılan son zam dolayısıyla, bu vergi ile Gelir Vergisini birleştirmek suretiyle vergi yükünü hesaplayanların, verginin ağırlığı hakkındaki iddialarına katılmak mümkün değildir.

Bu konuda vergi mükerrerliği olsa olsa, o da nazari bakımdan, tek şahıs ve aile şirketleri hakkında varit olabilir ki, bunları aslında ne hüviyetleri ne de İktisadi fonksiyonları itibariyle gerçek sermaye şirketleri şeklinde mütalea etmek yerinde olamaz.

3— Kurumlar Vergisinin Antiprodüktif Olması Meselesi :

Kurumlar Vergisi konusunda üzerinde durulan diğer bir mesele de, bu verginin prodüktiviteye aykırı ve İktisadi bakımdan mahzurlu bulunduğu yolundaki iddiadır.

Vergi mükerrerliği ile ilgili olan bu meseleyi, mücerret Kurumlar Vergisi yönünden değil, Gelir Vergisi ile birlikte mütalea etmek lazımdır.

Şüphe yoktur ki, sermaye terakümü, yatırım ve sınai temerküz: bakımlarından İktisadi gelişmenin mihrakını, büyük sermaye şirketleri teşkil eder. A.B.D'de 500.000 kadar Anonim şirket mevcuttur. Bunlar adet itibariyle İktisadi teşebbüslerin % 11 ine tekabül eder. Buna mukabil milli gelirin % 60 ı bu şirketlerin faaliyet sahasında tekevvün etmektedir. Türkiye gibi az gelişmiş bir memlekette İktisadi kalkınma ve gelişmenin esas itibariyle büyük sermaye şirketleri (gerçek, anonim şirketler) yolu ile tahakkuk edeceğini, bir vakıa olarak kabul etmek lazımdır. Bu itibarla memleketimizde İktisadi gelişmeyi ön planda tutacak olan modern manadaki bir mali politikanın, sermaye şirketlerinin taazzuv ve inkişafına aykırı bir istikamet takip etmeyeceği tabiidir.

Ancak böyle bir netice sermaye şirketlerini vergi dışı bırakmak, veya aynı manaya gelecek derecede Kurumlar Vergisini düşük tutmakla değil, bu sahada maksada uygun, yani istihsal ve prodüktiviteyi, arttırmaya matuf yerinde bir takım mali ve iktisadi tedbirlerin ittihazı ile gerçekleştirilebilir.

Yukarıdaki görüşü teyit eden bir misal olarak eski «Teşviki Sanayi Kanununu» zikredebiliriz. Bu kanunun kabul ettiği geniş ve mutlak vergi muaflığının, müsbet netice vermek şöyle dursun, sınai ekonomimizin sağlam temeller üzerine kurulmasına, prodüktivite ve milletlerarası rekabet şartlarına göre gelişmesine engel olduğu, yakın tarihimizin İktisadi mali bir vakıası olarak görülür.

Mali tedbirler yönünden sermaye şirketlerinin ne suretle korunacağı hususu Gelir ve Kurumlar Vergisi ile irtibatlı olarak daha evvel incelendiği cihetle, burada ayrıca bu konu üzerinde durulmamıştır.

II— KURUM KAZANCININ TARİFİ VE DAR MÜKELLEFİYET

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde, «Kurum kazancının, Gelir Vergisi Kanununda gösterilen kazanç ve iratlarla, tarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan terekküp ettiği», 13. maddesinde de «Safi Kurum kazancının hesaplanmasında G. V. K.'nun ticari kazançlar hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı» belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, Ticaret Kanununa göre tacir sayılan kuramların bütün faaliyetleri ticaridir ve ticari kazanç hüviyetini taşıyan tekmlil kazançları Kurum kazancını meydana getirir. Kuramlarda, Kurum kazancı dışında, G. V. K'nun 2. maddesinde gösterilen kazanç ve iralara rastlanmaz.

Bu bakımdan, Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde, vergi mevzuunun kurum kazancından ibaret olduğunu belirtmekle iktifa ederek, kurumları şahıslara has kazanç ve iratlardan kurtarmak lazımdır.

Ancak gerek hibe ve intikaller şeklindeki bazı gelirleri kurum kazancı dışında bırakmak, gerekse Gelir ve Kurumlar Vergisi arasındaki bağlantıyı göstermek bakımından, Komis- yonumuzca G.V.K'nun maddesindeki unsurlara istinat edilmesi uygun görülerek, Kurumlar Vergisi kanununun 1. madde son fıkrasının şu şekilde değiştirilmesi kabul edilmiştir:

«Kurum kazancı, Gelir Vergisi mevzuuna giren, gelir unsurlarından tereküp eder.»

Kurumlar Vergisi Kanunumuzda üzerinde durulması gereken diğer bir mesele de dar mükellefiyettir.

Kanunumuzda, dar mükellefiyete tabi kurumların, şahsi Gelir Vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratlar üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmeleri esası kabul edilmiştir.

Bu esasa göre, mesela yabancı bir şirketin, hizmet erbabı gibi, ücret üzerinden vergilendirilmesi mümkün bulunmakta, diğer taraftan şahsa muzaf ve raci bulunan iratlar, keza bir anonim şirketin iradı olarak, bu mahiyeti ile ayrıca Kurumlar Vergisine tabi tutulmaktadır.

Vaktiyle Alman Vergi Hukukunda nazarı itibara alınmış bulunan bir tasniften mülhem olarak ve pratik mülahazalarla kabul ettiğimiz bu vergileme şeklinin, gerek vergi prensibi, gerek vergi tekniği yönlerinden isabetli bulunmadığını itiraf etmek mecburiyetindeyiz.

Nitekim Alman mevzuatında, zaten nazari mahiyette kalmış olan eski tarif ve tasnif esası terkedilerek, dar mükellefiyet, karakterine uygun daha vazıh ve umumi bir şekilde formüle edilmiştir. Bu sebeplerle bizde de dar mükellefiyet mevzuunun kanunda şu tarzda ifade edilmesinin uygun olacağını mütalea etmekteyiz.

Dar Mükellefiyet (Madde 11) :

«Birinci maddede yazılı kurumlardan, kanuni veya iş merkezi Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.»

Dar Mükellefiyette Mevzu (Madde 12) :

«Dar mükellefiyetin mevzuuna giren kurum kazançları şunlardır:

1— Ticari kazançlar, (Kanunun 12. maddesinin eski 1. Bendi aynen)

2— Kurumlar Vergisi tevkif yolu ile alınan kazançlar,

a) Menkul kıymetler üzerinden alınan kar payları ve faizler (menkul kıymetler temettü ve faizleri),

b) Limited şirketlerden alınan kar payları,

c) Hizmet (serbest meslek faaliyeti dahil) karşılığı alınan bedellerin % 80 i,

d) Hakların ve menkul malların kiralanması mukabilinde alınan bedellerin % 80 i,

e) Hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedellerin % 60 ı,

3— Diğer kazançlar :

a) Gayrimenkullerin kiralanması karşılığında alınan bedeller,

b) Gayrimenkullerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde edilen kazançlar,

c) Arızı kazançlar,

d) Zirai kazançlar.

Safi Kurum Kazancı (Madde 13) :

Maddenin son fıkrası :

«Dar mükellefiyetin mevzuuna giren kurum kazançları, bunların mahiyetlerine tekabül eden Gelir Vergisi Kanununun bu gibi kazanç ve iratların tesbiti hakkındaki hükümlerine göre tayin edilir. Şu kadar ki, beyan esasını tercih etmeyen mükelleflerin, tevkife tabi kurum kazançlarında, kesilen vergi ile iktifa olunur.»

III— KURUMLAR VERGİSİNİN NİSBETİ :

Türkiye'de 1949 Gelir Vergisi Reformu sırasında Kurumlar Vergisi ihdas edilirken bu verginin nisbeti % 20 olarak teklif edilmiş, T. B. M. M. de bu nisbet, o zamanın şartları ve anlayışına göre yüksek bulunarak % 10 a indirilmiştir.

Bunun üzerine sermaye şirketlerinde Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kazançların % 15 üzerinden menkul sermaye iradı stopajına tabi tutulması yoluna gidilmiş ve böylelikle dağıtılmıyan kazançlarda yekûn vergi nisbeti % 23,5 a çıkarılmıştır.

192 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi nisbeti % 10 dan % 20 ye, menkul sermaye iradı stopajı da % 15 ten % 20 ye yükseltilmiştir.

Vergi nisbetlerinde yapılan bu değişiklik ilgili çevrelerde şiddetli bir tepki yaratmış, bunun iktisadi kalkınmamızın başlıca mesnedini teşkil edecek olan sermaye şirketlerinin taazzuv ve inkişafına mani olmakla kalmıyarak, mevcut şirketlerin dağılmasına dahi yol açacağı ileri sürülmüştür.

Bu konudaki görüşlerimizi açıklamadan önce sermaye şirketlerinin yabancı memleketlerde tabi olduğu vergi nisbetlerine göz atmamız faydalı olacaktır.

Fransa'da : Önceleri % 24 olan Kurumlar Vergisinin nisbeti, 1950 den bu yana sıra ile % 34, % 36, % 38, % 41,8, % 45,6 ve nihayet son olarak % 50 ye çıkarılmıştır.

A. B. D. ' de : Başlangıçta % 1 olan aynı verginin nisbeti 1918 de % 12 ye, İkinci Dünya Savaşı sırasında % 40 a, 1959 da % 52 ye çıkarılmıştır.

İngiltere'de : Dağıtılmıyan ve dağıtılan karlara göre sermaye şirketlerinin ödedikleri vergi nisbetleri şöyledir :

Dağıtılmıyan karlarda % 45,5

Dağıtılan karlarda % 30

Kanada'da : Kurum kazançları iki kademeli müterakki bir vergiye tabi bulunmaktadır. Nisbet, 10.000 dolara kadar % 20, 10.000 doların üstünde % 50 dir.

Hollanda'da : 40.000 florine kadar nisbet % 44, müteakip 10.000 florin için % 59, 50.000 florin ve daha fazlasında % 47 dir.

Batı Almanya'da : 1948 e kadar müterakki nisbetler uygulanmış, 1948 de müterakkilik terkedilerek tek nisbet olarak % 50 kabul edilmiştir. Bazı kredi müesseseleri hariç, 1951 de nisbet % 60 a çıkarılmış, 1953 reformu ile yeniden şu suretle tesbit edilmiştir:

Dağıtılmıyan kazançlarda % 45

Dağıtılan kazançlarda % 30

Son 1958 reformu ile nisbetler şöyle olmuştur:

Dağıtılmıyan kazançlarda % 51

Dağıtılan kazançlarda % 15

(Aile şirketleri ve bazı bankalar hakkında özel nisbetler uygulanmaktadır.)

Şu hususu da belirtmek icabeder ki, Batı Almanya'da Kurumlar ayrıca sermayeleri üzerinden Servet Vergisine ve işletme sermayeleri, kazançları ve ödedikleri ücretler üzerinden de, mahalli bir mükellefiyet olan İşletme Vergisine tabidirler.

Yunanistan'da : Nisbet global olarak % 35 tir. Şayet dağıtılmıyan kazanç global kazancın 1/5 inden fazla olursa, % 10 munzam vergi alınır.

Global kazancın tesbitinde normal rezervler, gayrimenkuller ve tesisat için ayrılan fonlar, hesaba katılmaz.

İsrail'de : Dağıtılan ve dağıtılmıyan kazanç tefriki yapılmaksızın uygulanan tarife şöyledir:

Gelir Vergisi	% 25
Şirket Kazançları Vergisi	% 28
Savunma Vergisi	<u>% 5</u>
Toplam	% 58

Yukarıda gösterilen nisbetler, başlangıçta mütevazı hadler dahilinde tatbikine başlanılan Kurumlar Vergisinin, gittikçe artırılarak, ne kadar yüksek hadlere çıkarıldığını açıkça göstermektedir.

Yabancı memleketlerde uygulanan nisbetlerle kıyaslanacak olursa, Türkiye'de Kurumlar Vergisi tarifesinin % 10 dan % 20 ye çıkarılmış olmasını zaruri ve gecikmiş bir düzeltme ve % 20 nisbetini de makul ve hatta düşük bir vergileme seviyesi olarak kabul etmek lazımdır.

Şunu da belirtmek icabeder ki, Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi arasında mevcut bünyevi bağlantı, vergi nisbetleri konusunda en belirli bir şekilde kendisini hissettirir.

Gelir Vergisi tarifesi orta gelirlerde % 30 - 40, yüksek gelirlerde % 70 e yaklaşan nisbetlerde düzenlenmiş bulunurken, Kurumlar Vergisi nisbetinin % 10 da kalması, bu iki vergi arasındaki nisbet bakımından olan irtibat ve münasebeti temelinden yıkmış olur.

Bu sebeple, Kurumlar Vergisi nisbetinin % 20 olarak tesbit edilmiş olmasını Gelir Vergisi tarifesinin bir neticesi olarak kabul etmek iktiza edeceği gibi, hatta bu bakımdan düşük dahi bulmak mümkündür.

IV— KURUMLAR VERGİSİ VE STOPAJ :

Sermaye şirketlerinde stopaj, Gelir Vergisi yönünden menkul sermaye iratları ile ilgili olarak uygulanır.

Menkul sermaye iratlarını bu bakımdan iki kategoriye ayırmak mümkündür :

- 1— Sermaye şirketlerinin dağıtılan kazançları (Dividant ve kar hisseleri),
- 2— Faizler (Obligasyon faizleri, alacak ve mevduat faizleri),

Stopajın vergi tekniğine göre anlamı, Gelir Vergisinin mevzuuna giren bazı kazanç ve iratlardan, sonradan mahsubu yapılmak üzere, bunların doğuşu sırasında (esas itibariyle ödenmesi sırasında) tevkif yolu ile önceden vergi almaktadır.

Bu tarife göre stopaj, verginin tahsil şeklinden başka birşey değildir.

Bu esastan hareket edilince, faizler bir yana bırakılacak olursa, sermaye şirketlerinde stopajın sadece dağıtılan kazanç, yani dividant ve kar hisselerine uy-

gulanması gerekir. Nitekim menkul sermaye iradı hakkında stopaj usulünü kabul etmiş olan memleketlerde, stopaj bu esasa göre uygulanır.

Türkiye'ye gelince, daha evvel işaret ettiğimiz gibi, 1949 vergi reformu sırasında, Kurumlar için teklif edilmiş olan % 20 vergi nisbetinin, T. B. M. M. de % 10 a indirilmesi üzerine bu kaynakta husule gelecek gelir azalmasını telafi etmek maksadiye tedvin edilen hükme göre (Mad. 82) bahis konusu stopaj, dağıtılan kazanç üzerine değil, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kazançlarına istinat ettirilmiştir.

Bu stopaj şekli ile dağıtılmıyan kazançların Kurumlar vergisine bilfiil % 13,5 bir zam yapılmakta ve bu verginin % 10 olan kanuni nisbeti, aslında Gelir Vergisinin bir tahsil şekli olan stopaj tatbikatı yüzünden, % 23,5 a çıkarılmış buunmakta idi.

Burada şu noktayı da belirtelim ki bizim usulümüzde, stopajın mevzuunu, vergi kanununa göre tesbit edilen fiskal kazanç teşkil ettiğine göre, çoğu hallerde şayanı kabul olmıyan giderler dolayısıyla, verginin stopaj yüzünden fiili nisbeti teşebbüslere göre değişik olmak üzere bir miktar daha artmaktadır.

Tatbikatta pek çok ihtilaflara yol açmış bulunan bu usulün, stopajın prensibine ve tekniğine aykırı olan bu şeklini islah etmek maksadiyle Yeni Gelir Vergisi Kanununda bazı tedbirler derpiş edilmiş, dağıtılan kazanç esasına yaklaşmak için, stopaja tabi safi kazanç bir takım indirimler ve ilavelerle düzeltilmek istenilmiştir (Mad. 96).

Ancak kazancın düzeltilmesinde indirilmesi kabul edilen rezerv ve provizyonların kanuni olanlara inhisar ettirilmesi ve düzeltmeye tabi kazancın fiskal kazanç olarak bırakılması, yani vergi kanununa göre şayanı kabul olmıyan giderlerin nazarı itibara alınmamış bulunması, yeni usulde de dağıtılan kazanç esasına varılmasına imkan bırakmamıştır.

Hiç şüphe yok ki, vergiciliğimizin önemli konularından birini teşkil eden bu meselenin vergi prensibi ve tekniğine göre radikal bir şekilde halledilmesi, stopajın doğrudan doğruya ve açıkça dağıtılan kazançta, daha müşahhas bir ifade ile dividant ve kar hisseleri üzerine vazedilmesi suretiyle mümkün olur.

Şu var ki, bu yoldan gidildiği takdirde, Gelir Vergisi hasılatında önemli bir vâridat kaybına ve vergi hukuku yönünden de vergilemede büyük bir eşitsizliğe sebebiyet verilmiş olunur.

Bunun sebeplerini iki noktada toplayabiliriz :

1— Kurumlar Vergisinin % 20 olan nisbeti, Gelir Vergisinde orta kazançların % 40, yüksek kazançların % 70 nisbetlerine nazaran 1- 2,5 misli daha düşüktür. Nisbetler arasındaki bu bariz farklılık ve ahenksizlik, yüksek kazançlı teşebbüsleri diğer mülâhazalar bir yana, mücerret fiskal avantajlar dolayısıyla sermaye şirketleri kurmağa ve ellerinin altında bulunan şirketlerde kazanç dağıtmamak veya kazanç dağıtımını asgari bir seviyede tutarak, şirket kazancından başka yollardan faydalanmak suretiyle «Evasion legitime» şeklinde vergiden kaçınmağa sevkeder.

Filhakika, Kurumlar Vergisinin bilfiil % 23,5 olduğu ve bu vergi ile Gelir Vergisi arasındaki ekarın çok daha düşük bulunduğu geçen devrede, bu imkandan bir çok müteşebbislerin geniş ölçüde faydalandıkları görülmüştür.

2— Memleketimizde banka ve sigorta şirketleri hariç bırakılırsa, sermaye şirketleri sahasında daha ziyade tek şahıs veya aile şirketi, ya da mahdut şahıslar şirketi şekillerinin hakim olduğu görülür.

Bu hususta bir ayırma yapmak iktiza ederse, bizde sermaye şirketleri sahasında, aksiyonları borsada muamele gören umumi ve gerçek anonim şirketler yerine, hususi sermaye şirketleri diyebileceğimiz teşebbüslerin hakim olduğu görülür. Hatta bu nevi sermaye şirketleri, Bankacılık sahasına dahi girmiştir.

Bu hususi sermaye şirketlerini ise, hukuki şekilleri ne olursa olsun, ferdi teşebbüslerden, veya vergi hukukunda aynı mahiyette telakki edilen şahıs şirketlerinden gerek İktisadi gerek vergi hukuku bakımlarından kesin olarak ayırmağa imkan yoktur.

Bu şartlar, karşısında, sermaye şirketlerinde stopajın, mali esaslara uygun olarak ve hiçbir kayıt ve şarta tabi tutulmaksızın, dağıtılan kazançta inhisar ettirilmesi, fiskal bakımdan caiz ve mümkün olamayacağı gibi umumi İktisadi mülahazalar muvacehesinde de yersiz olur.

V— KOMİSYONCA KABUL EDİLEN STOPAJ USULÜ :

Komisyonumuz, stopajın prensip itibariyle «dağıtılan kazançlara» uygulanmasını kabul etmekle beraber, yukarıda belirtilen sebepler dolayısıyla, gerçekten dağıtılmış olmasına veya dağıtılmasına mani bir hal bulunmamasına rağmen henüz dağıtılmamış gibi görünen «dağıtılabılır kazançların» da bir stopaja tabi tutulmasını zaruri görmüştür.

Dağıtılabılır kazançlar, metinde bazı düzeltmeler yapılmak suretiyle, son kunda kabul edilen usul dahilinde tesbit edilecektir.

Bu görüşümüze uygun olarak, stopaj hükümlerinin şu esaslar dairesinde tanziminin yerinde olacağını mütalea etmekteyiz :

«Kurumların dağıtılan kazançları ile dağıtılabılır kazançlarının toplamı Gelir Vergisi tevkifatına tabidir.»

a) Dağıtılan Kazançlarda Vergi Tevkifatı :

1— Prensip itibariyle hak sahiplerine hesaben veya nakden ödenen dividant ve kar hisseleri vergi tevkifatına tabidir.

2— İstihkak sahipleri bu gelirleri dolayısıyla Gelir Vergisi mükellefi bulunan kimseler, yani gerçek kişilerdir. (Kollektif şirketlerle adi komandit şirketler, Gelir Vergisi sistemimizde gerçek kişiler gibi mütalea edildiklerinden bunlara yapılacak

dividant ve kar hissesi ödemelerinden de gerçek kişiler gibi vergi kesilmek icabeder.)

3— Tevkifat nisbeti olarak halen uygulanmakta bulunan % 20, muhafaza edilmelidir.

b) Dağıtılabilir Kazançlarda Vergi Tevkifatı :

1— Sermaye şirketleri ile kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin mali bilançolarına göre tahassül eden safi kazançlarının, aşağıda belirtilen indirim ve ilaveler neticesinde bulunan kısmı, «dağıtılabilir kazanç» sayılarak vergi tevkifatına tabidir.

2— Kurum kazancından yapılacak indirimler :

a) Ödenecek olan veya ödenmiş bulunan Kurumlar Vergisi,

b) Ticaret Kanunu ve özel kanunlardaki mecburiyete dayanarak ayrılmış olan her çeşit ihtiyat akçeleri ve provizyonlar,

c) Genel menfaatlara yararlı derneklere makbuz karşılığında yapılmış olan yardımlar (Kurum kazancının tesbitinde bu neviden bir indirim yapılmış ise, bu miktar hariç),

d) Ödenmiş olan vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin işletme ile alakalı suçlarından doğan tazminatlar,

e) Yatırım indirimine mevzu teşkil eden yatırımlar için doğrudan doğruya kurum kazancından ayrılarak bu yatırımlara tahsis edilen meblağlarda, kredi yoluyla finanse edilen aynı mahiyetteki yatırımlar için ise kurum kazancından ayrılarak borçların ödenmesine fiilen tahsis olunan meblağlar,

f) Kurumların mali bilançolarına göre tahassül edip Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri muvacehesinde mahsubu kabil olmıyan geçmiş yılların zararları,

g) Kurumların, gerçek kişi olmıyan ortaklarına (koliektif ve adi komandit şirketler hariç) ait kazanç hisseleri.

3— Kurum kazancına yapılacak ilaveler :

a) Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan menkul kıymet faiz ve temettüleri ile ihracat indirimleri,

b) Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan iştirak kazançları,

4— Bu suretle tevkifata tabi tutulmuş olan «dağıtılabilir kazançların» sonradan ortaklara dağıtılması halinde bu kazançlar üzerinden ayrıca Gelir Vergisi tevkifatı yapılmaz.

5— Ortaklar, şirketçe kesilmiş olan bu vergileri, iratların kendilerine intikali dolayısıyla beyan esasına göre ödeyecekleri Gelir Vergisinden mahsup edecekler, mahsup fazlası umumi hükümler dahilinde hak sahiplerine iade olunacaktır.

**İHRACATIN KORUNMASI VE
TEŞVİKİ İLE İLGİLİ FİSKAL TEDBİRLER
HAKKINDA ÖZEL RAPOR**

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul, 19/2/1962

I— GENEL AÇIKLAMA :

Komisyonumuzun Gelir ve Kurumlar Vergileri ile ilgili görüş ve tekliflerini ihtiva eden 15/ Temmuz/1961 tarihli ve «Genel Vergi Reformu I. ve II. Kısımlar» başlıklı raporunda da belirtildiği üzere Az Gelişmiş bir memleket olarak Türkiye'nin ekonomik kalkınmasında kilit noktasını ihracat teşkil etmektedir. İhracatı teşvik yolu ile dış gelirlerimizi artırmanın memleketimiz için arzettiği hayati öneme karşılık yıllardanberi dış ticaret gelirlerimizde zikre değer bir artış sağlayamadığımız da bir gerçektir.

Bu vakıanın çeşitli amilleri arasında ihraç mallarımızın esas itibariyle mahdut bir kaç ananevi zirai mahsule ve ham madene inhisar etmesi, bunların ise nüfus artışı, enflasyon ve sanayileşme (tekstil ve nebati yağ sanayiinde olduğu gibi) dolayısıyla gittikçe artan bir ölçüde dahililde istihlak edilmesi, istihsal hacminin çeşitli sebeplerle arzulan bir seviyeye çıkarılamaması, fiat istikrarsızlığı, yüksek maliyet ve standardizasyon yetersizliği sayılabilir. Bunların yanında an'anevi zirai ihraç mallarımızın talep elastikiyetinin sert oluşunu da dikkat nazarına almak gerekir.

Diğer taraftan ekonomik kalkınmanın yatırıma dayandığını, bazı hesaplara göre ise memleketimizde her bir yatırım ünitesinin 1/3 oranında dış finansmana, başka bir deyimle döviz gelirine ihtiyaç gösterdiğini, hele yatırımın yedek parça, işletme malzemesi ve bazı ham madde ithalatı ihtiyaçları da nazara alınırsa bu nisbetin 1/2 ye çıkabileceğini hatırlamak yerinde olur.

Yıllardan beri 320 Milyon Dolar civarında adeta donmuş olan ihracatımızı bugünkü şartlarla, yani ihraç mallarımız belli bazı zirai mahsullerle ham madenlere inhisar ettiği sürece önemli bir ölçüde artırmak mümkün görülememektedir. Şu halde, yapılması gereken şey - teferruattan sarfinazar - dış yardım ve kredilerle, memleketin ekonomik kalkınmasına hadim yabancı yatırımların artması ve bir yandan da büyük bir dikkat ve önemle sınaî mamül ihracı imkanlarının aranmasıdır.

II— SINAİ MAMUL İHRACATINI TEŞVİK İÇİN ALINABİLECEK FİSKAL TEDBİRLER :

Konuyu Vasitasız ve Vasitalı Vergiler bakımından ayrı ayrı incelemek yerinde olur.

A — Vasitasız Vergiler Bakımından :

1 — Yukarıda sözü edilen 15/ Temmuz/1961 tarihli raporda Komisyonun, ihracatın teşviki için Gelir ve Kurumlar Vergilerinin kadrosu dahilinde alınabilecek fiskal tedbirlerle ilgili görüş ve teklifler açıklanmış bulunmaktadır. Bu teklifleri burada kısaca tekrarlamayı faydalı görmekteyiz :

a) İhracattan sağlanan kazanç üzerinden özel bir indirim yapılacak, bu indirim Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilecektir;

b) Bu indirimden bilanço esasına göre defter tutan bütün Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri faydalanacaklardır;

c) Bu vergi avantajı, döviz geliri sağlayan bütün ihracat müesseselerine tanınacaktır;

d) İhracata isabet eden kazançtan kurumlarda kazancın % 40'ı, ferdi teşebbüslerde % 20'si indirilecek, ancak kazançtan indirilecek bu miktarlar işçilik, muharrik kuvvet sarfiyatı, amortisman tutarı ve ihracatın finansmanı için kullanılan kredi giderleri toplamının yarısını aşamayacaktır.

Yukarıdaki masrafların ihracata isabet eden kısmını ayırmak için ihracat tutarı ile dahili satışların birbirine oranı esas alınacaktır.

e) İndirilen bu miktar, kurumlarda sermayeye eklendiği veya dağıtıldığı takdirde Gelir Vergisine tabi tutulacaktır.

Bu teklifler, bilhassa (d) fıkrasındaki şart, incelendiği takdirde teşvikin bilhassa sinai mamül ihracatına yöneltildiği açıkça görülür. Zira yapılacak indirim işçilik, muharrik kuvvet sarfiyatı, amortisman tutarı ve ihracatın finansmanı için kullanılan kredi giderlerinin toplamının yarısını geçemeyeceğine göre, indirim, fiilen bu neviden giderlerin mevcudiyeti halinde uygulanacak demektir. Bu giderlerin ise esas itibarıyla sinai mamuller ile memleket içinde manipülasyona tabi tutulmak suretiyle işlenen maddeler için bahis konusu olduğu izahattan varestedir.

2— Yine mezkûr 15/Temmuz/1961 tarihli raporda yatırımların teşviki için ilmin, yabancı memleketlerdeki tatbikatın ve memleketimiz gerçeklerinin ışığı altında yepyeni ve müessir bir Yatırım İndirimi Müessesesi işlenmiştir. Bu konuda burada izahata girişmekten sarfınazar ederek rapora atıfta bulunmakla yetineceğiz.

Yalnız şu noktayı belirtmeği faydalı mütalea etmekteyiz:

Yatırım indirimi müessesesi ile Devlet Planlama Teşkilatının yapacağı Genel Kalkınma Planına ve diğer bazı şartlarla uygun yatırımların teşviki hedef tutulmuştur. Bu arada ihracata yöneltmiş yatırımların kendiliğinden ve ön planda bu indirim tatbikatı alanına gireceği izahattan varestedir.

B — Vasıtalı Vergiler Bakımından :

Sinai mamül ihracatını teşvik için Vasıtalı Vergiler sahasında alınabilecek tedbirleri Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Hizmet Vergileri, Gümrük Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi ve diğer münferit İstihlak Vergileri yönünden incelemek yerinde olur.

1— Dahilde Alınan İstihsal Vergisi ve Şeker İstihlak Vergisi:

a — 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 6 ila 9 uncu maddeleri ihracat muafılığı müessesesini düzenlemiş bulunmaktadır. Bu suretle dahili istihsal vergisi bakımından sinai mamül ihracatını teşvik için önemli olan bir mesele üzerinde durulmuştur.

Gider Vergileri Kanunu ile ilgili çalışmalarına pek yakında başlayacak olan Komisyonumuz, oldukça uzun bir tatbikat devresi geçirmiş olan ihracat muaflığının, sınıai mamûl ihracatını teşvik bakımından ileri bir adım teşkil ettiğine kani bulunmaktadır. Şu var ki sistemin daha müessir, daha kolay işler bir hale getirilmesi için İlmî temayüller ve yabancı memleketlerdeki tatbikatın da ışığı altında alınabilecek tedbirleri bu vergi ile ilgili raporunda arz edecektir.

b — Diğer taraftan 6747 sayılı Şeker Kanununun 16 ncı maddesi de şeker ve şekerli madde ihracı halinde Şeker İstihlak Vergisi muafiyet veya iadesini derpiş etmektedir.

Bu maddenin incelenmesinden anlaşılacağı üzere Şeker Kanunu da, biraz önce temas ettiğimiz İstihsal Vergisi ihracat muaflığına paralel hükümlerle şeker ve şekerli madde ihracatını teşvik gayesini gütmektedir, (a) Fıkrasındaki mülahazaları Şeker Kanunu, için de tekrarlıyabiliriz.

Buna ilaveten şu noktaların belirtilmesinde fayda mülahaza, etmekteyiz. İlerde Komisyon raporunun şeker üzerinden alınan İstihlak Vergisi ile ilgili kısmında da üzerinde durulacağı gibi Bugün Kanunen Küp şekerde Kg. başına 100 kuruş, kristal şekerde ise Kg başına 85 kuruş İstihlak Vergisi alınması gerekmektedir. Halbuki şekerin satış fiyatı, önceden tesbit edilmekte, buna mukabil 100 veya 85 kuruşluk İstihlak Resminin de dahil bulunduğu ve gayet karışık bir mekanizma ile hesaplanan şeker maliyeti hemen daima satış fiyatının üzerinde teşekkül etmekte ve aradaki menfi fark fon hesabına aktarılmak suretile hazine tarafından karşılanmaktadır. Başka bir deyimle 100 veya 85 kuruşluk İstihlak Resmi fiilen aynı miktarda tahsil edilememektedir.

Komisyonumuz bu konu ile ilgili tekliflerini ilerde arz edecektir. Bu bakımdan şeker ve şekerli madde ihracatındaki vergi muafiyet veya iadesi konusunda şimdilik fiilen ödenen verginin iadesini temin edecek olan ve müessir bir sistemin kurulmasının lüzumuna işaretle yetineceğiz.

2— Hizmet Vergileri :

Bilindiği gibi 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 30 ila 33 üncü maddelerine göre banka ve sigorta muameleleri üzerinden % 15 nisbetinde «Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi» alınmaktadır. İhracatı teşvik için ihracatçı müesseselere yüklenen bu verginin, kabul ettiğimiz selektif vergi politikasının icabı olarak ya bu konuda tamamen kaldırılması veya nisbetinin müessir bir şekilde düşürülmesi bir tedbir olarak düşünülmektedir. (Yabancı memleketlerin çoğunda bu gibi konularda banka faizleri ayrıca vergiye tabi tutulmamaktadır.)

Şu var ki bu konu Genel Kredi politikası ile ilgili olup fiskal yönden bu yoldan gidilirken buna muvazi olarak faiz strüktürü üzerinde durulması ve selektif kredi politikasının da daha müessir bir hale getirilmesi için gereken tedbirlerin topyekûn ele alınması icap edecektir.

Yalnız şunu belirtmek isteriz ki Devlet tarafından sağlanacak mali avantajlara mukabil banka sisteminin de aynı yapıcı zihniyetle hareket etmesi, başka yollar-dan krediyi pahalılaştıran tatbikattan çekinmesi ve kaçınması, yani bu müsbet harekete iştirak etmesi gerekir.

3— Gümrük Vergisi ve İthalde Alınan İstihsal Vergisi :

Çalışma programına uygun olarak muhtelif vergiler üzerindeki incelemelerine devam eden komisyonumuz, pek yakında Gümrük Vergisi ve İthalde Alınan İstihsal Vergisi üzerinde de duracak ve bu vergilerin çerçevesi dahilinde, bunların ekonomik fonksiyonunu gereği gibi yerine getirebilmesini temin, bu arada sınaî mamûl ihracatını teşvik için alınması lüzumlu fiskal tedbirleri ayrıca bir inceleme konusu yapacaktır.

Bu konuda teklif edilecek sistemin prensip ve teknik bakımından incelenmesi nisbeten uzun bir mesaiyi icabettireceği cihetle burada teferruata girmeksizin şimdiden belirmiş olan bazı ana fikirler üzerinde durmakla yetineceğiz.

Komisyonumuzun vardığı kanaate göre sınaî mamûl ihracatını teşvik için bu sahada alınabilecek en müessir tedbirlerden biri iyi organize edilmiş bir vergi iadesi sistemi olabilir. Başka bir ifadeyle, bir sınaî mamûlün bünyesindeki iptidai madde ve yardımcı malzeme daha önce Gümrük Vergisi ve ithalde Alınan İstihsal Vergisine tabi tutulmuşsa bu vergilerin, mamulün ihracı halinde, yine rasyonel ve basit fakat aynı zamanda maksadı gerçekten sağlayacak ve yersiz vergi ziyasına meydan vermiyecek bir usul dairesinde iadesi lüzumlu görülmektedir.

4— Münferit İstihlak Vergileri :

Şeker Vergisi gibi münferit istihlak vergilerine tabi maddelerin, bu meyanda hatta mali Tekel mevzuuna giren maddelerin, ihracatını teşvik konusunda da ya Gider Vergileri kadrosu içinde ya da bunların ayrıca özelliklerini gözönünde tutarak gereken tedbirlerin, derpiş olunması icap etmektedir. Bu incelemeler de Komisyonumuzun ilerideki çalışmaları sırasında yapılacaktır.

5— Diğer İadeler :

İhracatı teşvik ile ilgili olarak elektrik, Akaryakıt İstihsal Vergisi ve bunlar dışında ayrıca işçi ücretleri vergisi, sosyal aidat ve daha da ileri giderek, ihracata isabet eden amortismanların da iadesi, muhtelif memleketlerin çeşitli ölçülerde başvurdukları tedbirlerdendir.

Bu tedbirleri memleketimiz bakımından iki katagoride incelemek yerinde olur :

a) İhraç edilen mamûllerin maliyetine giren ve dolayısıyla ihraç fiatı üzerinde müessir olan elektrik ve akaryakıt İstihsal Vergisinin mamulün ihracı halinde iadesi prensip bakımından uygun bulunmakla beraber, bu vergilerin şu veya bu tarzda nazarı itibare alınması imkanları üzerinde, Komisyonun zikri geçen vergilerle ilgili ilerideki çalışmaları sırasında durulacaktır.

b) İşçi ücretleri vergisi, sosyal aidat ve amortismanlara gelince; bir kısım yabancı memleketler ihraç muafılığı kadrosu içinde bunların da iadesi cihetine gitmekle beraber Komisyonumuz, evvelce belirttiğimiz Gelir ve Kurumlar Vergisindeki ihracat muafılığı müessesesinin bu kabil tedbirleri kapsayan daha müessir bir sistem olması dolayısıyla memleketimiz bakımından bu yola gitmeye mahal bulunmadığı kanaatine varmıştır.

Arzederim.

Vergi Reform Komisyonu Başkanı
Müşavir Hesap Uzmanı
Ali Alaybek

**MALİ YARGI HAKKINDA
ÖN RAPOR**

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul, 5 / 4 /1961

I— GİRİŞ

Komisyonumuz faaliyete geçişini müteakip hazırladığı ve Bakanlığa sunduğu «Genel Çalışma Planı» na ve «Detay Planları» na uygun olarak çalışmalarına devam etmektedir.

Genel çalışma planının incelenmesinden anlaşılacağı üzere Onuncu Bölümde Mali Yargı konusu da yer almakta olup Komisyon, zamanı gelince bu önemli müessesese üzerindeki görüşlerini tesbit etmeyi ve çalışmaları sonunda düzenliyeceği genel raporda belirtmeği düşünmekte idi.

Ancak Kurucu Meclis'te II. nci Cumhuriyetin Anayasası üzerinde müzakerelere başlanmış olması ve Mali Yargı konusunda Komisyonumuzda beliren umumi temayüle göre meselenin Anayasa ile ilgili bulunması gözönünde tutularak bu konudaki görüşlerin bir Ön Raporla arzı uygun mütalaa edilmiştir.

II— MALİ YARGININ FONKSİYONU :

19 uncu asıra kadar vergi sistemleri hukuki mesnet ve kaidelerden mahrum basit ve dar bir takım mevzuattan ibaret bulunuyordu. Vergi tatbikatı da Maliye ilminden çıkarılan kaidelere göre yürütülmekte idi.

Vergilerin son derece çeşitlenmesi, vergi yükünün eskisi ile kıyaslanmıyacak şekilde ağırlaşması ve fertlerin İktisadi varlıklarına vergi yolu ile müdahalenin artması ve kesifleşmesi gibi sebepler kendi prensip ve esasları ile ayrı bir hukuk disiplini olarak vergi hukukunun ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Vergi hukuku, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilinin tamamen kanunlara uygun bir şekilde yürütülmesini gerektirir. Bunun için ise Hukuk Devleti telakkisine göre bu sahada kazai bir kontrolün mevcudiyeti şarttır. Bu sayededir ki idarece tesbit edilen bir vergi alacağı (ve vergi cezası) ile ilgili olan vatandaşların hak ve menfaatleri teminat altında bulundurulmuş olur. Bu da, vergiye müteallik İdari tasarruflardan doğan ihtilafların, tarafların talebi üzerine, İdareye bağlı olmayan ve Hakim salahiyet ve teminatı ile teçhiz edilmiş bulunan kazai organ ve merciler tarafından incelenip karara "bağlanması ile mümkün olur.

İşte mali yargının birinci fonksiyonu budur.

Mali yargının önemli olan ikinci bir fonksiyonu da kazai içtihatlar (Jurisprudence) yolu ile esasen kompleks ve teferruatlı bir mahiyet arzeden mali mevzuatın boşluklarını doldurmak, hükümleri vuzuhlandırmak ve kanunların hukuki ve ilmi anlayışa göre uygulanmalarına ışık tutmak ve vergiciliğe bu yoldan istikamet vermektir.

Mali yargının bu çok önemli ve geniş fonksiyonlarını yerine getirebilmesi, ancak bağımsız mahkemeler şeklinde organize edilmesile mümkün olabilir.

III— MALİ YARGININ ORGANİZASYONU :

Batı Devletlerinin mali yargı sistemleri gözden geçirildiği zaman aşağıdaki üç temel prensibin hepsinde ortak olduğu görülür.

a) Vergi tatbikatı, geniş bir anlayış ve müsamaha ile yürütülmektedir.

b) Vergi ihtilaflarının halinde uzlaşma yolu geniş bir tatbik sahası bulmuştur. Bu sayededir ki vergi ihtilaflarının ancak % 3 - 5 i mali yargı önüne gelmektedir.

e) Mali yargı mercileri her türlü tesirden uzak, bağımsız olarak vazife görürler.

Muhtelif memleketlerin mali yargı sistemlerini üç tipe irca etmek mümkündür:

1— Adli yargıya bağlı mali yargı sistemi (İngilterede'ki sistem)

2— İdari yargıya bağlı mali yargı sistemi (Vasitasız vergiler ve Muamele Vergisi konusunda Fransa'da cari sistem)

3— Bağımsız mali yargı sistemi (Almanya'daki sistem)

Yukarıdaki tiplere sahip belli başlı memleketlerin mali yargı sistemleri üzerinde kısa bazı açıklamalarda bulunmak konunun aydınlanması bakımından, faydalı olacaktır.

1— İngiltere :

Bu memlekette vergicilik sahasında idari mahkemeler yoktur. Ortaya çıkan ihtilaflarda ilk itirazlar «General Commissioners» denilen heyetlere yapılır. Bu, Genel Komiserler diyebileceğimiz kurul, Belediye Başkanı, Merkez Bankası Müdürü, Belediye Meclisinden seçilen üyelerden teşekkül etmekte ve maddi bakımdan nihai kararlar verebilmektedir. Bazı vergi ihtilaflarının hallinde «Special Commisioners»lar vazife görmekte olup bunlar yüksek Devlet memurlarıdır.

Yukarıda sözü edilen Komiserler Heyetinin kararları sırasile Yüksek Mahkemelere (High Courts), İstinaf Mahkemelerine (Courts of Appeal), sonra da Lordlar Kamarasına (House of Lords) halli gereken bir ihtilaf konusu olarak götürülebilir.

Fiiliyatta İngiliz mükellefi, kendi arasından seçilen General Commissioners'lar huzuruna çıkmaktan çekinmekte ve büyük ölçüde dürüst hareket ederek bir ihtilaf konusu doğmamasına çalışmaktadır.

2— Fransa :

Fransa'da vergi ihtilaflarının hallinde vasitasız vergilerle muamele vergisi konusunda İdari yargı, Muamele Vergisi dışındaki vasitalı vergiler sahasında ise adli yargı vazife görür.

İdari yargı, İdari mahkeme (Tribunal Administratif) ve Devlet Şûrası (Conseil D'Etat) olmak üzere iki kademeli olarak organize edilmiştir. Bugün Fransa'da vukufu bütün dünyaca teslim edilen Devlet Şûrasının mali sahada iyi kararlar vermediği yolunda iddia ve mütalaalar ileri sürülmektedir.

Fransadaki adli yargılama sistemi üç safhayı ihtiva etmekte olup bunlar sırasile Bidayet Mahkemesi, İstinaf Mahkemesi ve Temyiz Mahkemesi safhalarıdır. Cezai sorumluluğu gerektiren hallerde ayrıca Ceza Mahkemeleri yetkilidir.

Fransa'da bir de ihtilafsız Kaza (Jurisdiction Gracieuse) denilen uzlaşma yolu vardır ki bu sayede mahkemelere ihtilafların ancak % 2 - 3 ü intikal etmektedir.

3— Amerika :

Bu memlekette ihtilafların % 95 inden fazlası uzlaşma yolu ile halledilir. Uzlaşmaya varılmadığı hallerde ihtilaf, «Tax Court» denilen bağımsız bir vergi mahkemesinin huzuruna getirilir. Merkezi Vaşington'da olan bu mahkeme 16 Hakimden tereküp eder. Hakimler zaman zaman memleketin muhtelif yerlerine dağılırlar ve gittikleri yerlerde tek Hakimli mahkeme olarak faaliyette bulunurlar.

Tax Court'tan sonra ihtilafın sıra ile aşağıdaki mercilere götürülmesi mümkündür: İstinaf Mahkemesi, tarhiyatın yapıldığı yerde istinaf mahkemesi yoksa Columbia Eyaleti İstinaf Mahkemesi, Yüksek Mahkeme. (Yüksek Mahkeme aynı zamanda Anayasa Mahkemesi fonksiyonunu da ifa eder.)

Filiyatta Tax Court'a yılda 4500, İstinaf Mahkemelerine 300 civarında vergi ihtilafı aksetmektedir.

4— Almanya :

Almanya'da ön itirazlar Vergi Komisyonlar'na yapılır. Bu komisyonlar Vergi Dairesi Müdürünün Başkanlığı altında vazife gören, halk temsilcilerini de içine alan fakat daha ziyade İdari bir merci karakteri arzeden, bağımsız olmayan birer uzlaşma müessesesidir.

Uzlaşma olmadığı takdirde, kısmen Maliye mensubu kısmen fahri üyelerden müteşekkil Bağımsız Maliye Mahkemelerinde dava açılır.

Maliye Mahkemesinden sonraki safha Federal Maliye Divanıdır. Divanın Başkanı Maliye Bakanı olup üyeleri Yargıçları Seçme Komisyonu tarafından kaydı hayat şartile seçilirler ve her türlü hakim teminatına haizdirler.

Almanya'da Maliye Mahkemeleri ve Federal Maliye Divanı Gümrük Vergileri de dahil bütün vergi ihtilaflarını inceleyip hallettiği gibi ayrıca Divan, Mali Kanunlar hakkında istişari mütalaalarda bulunur.

5— Türkiye :

Memleketimizde halen uygulanmakta olan Mali Yargı sistemi, Komisyonlar (İtiraz ve Temyiz Komisyonları) ve İdari Mahkemeden (Danıştay) mürekkep muhtelif bir manzara arz etmektedir. Bu sistemin, zamanımızın anlayışı ve icaplarına göre, mali yargının yukarıda işaret edilen fonksiyonlarını yerine getirmesine engel teşkil ettiği muhakkaktır. Zira:

a) Bilindiği gibi İtiraz ve Temyiz Komisyonları bağımsız merciler değildir;

b) Danıştay'ın mevzuu ve üyelerinin seçilişi bakımlarından vergicilik sahasında gerekli tecrübeye ve ihtisas bilgisine yeteri kadar sahip bulunmadığı söylenebilir;

c) Bu miksata usul, ihtilafların sür'atle hallini imkansız kılmaktadır;

d) İtiraz Komisyonlarının muvazzaf ve gayri muvazzaf diye ikiye ayrılması, aralarındaki bünyevi farklar, büyük zaaflardır.

IV— MALİ YARGI REFORMU :

1— Reformun Esasları :

Yukarıda izahına çalışılan modern Hukuk Devleti anlayışı, mali yargının fonksiyonları ve bugüne kadar olan tatbikat memleketimizde bir mali yargı reformu yapılmasını kaçınılmaz bir ihtiyaç haline getirmiştir.

Komisyonumuz yapılacak bu reformla raporumuzun bundan önceki bölümlerinde işaret edilen mali yargı sistemlerinden, Almanya'da uygulanmakta olan Bağımsız Mali Yargı Sisteminin kabulünün uygun olacağı kanaatine varmıştır.

Reformun gerçekleşmesi için önce mali yargının bağımsızlığını sağlayacak şekilde Anayasaya gerekli hükümlerin konması icap etmektedir. Ancak bu safha geçildikten sonradır ki Anayasa'da bir kanun mevzu olarak gösterilen meselelerin bir veya müteaddit kanunla halli cihetine gidilebilir.

Komisyonumuz, daha önce de işaret olunduğu üzere, meselenin müstaceliyetini gözönünde bulundurarak bu ön raporunda sadece, reformun bir bütün olarak gerçekleşmesi için Anayasa'ya ilavesini zaruri gördüğü hükümler hakkındaki tekliflerini maddeler halinde arz etmekle yetinecektir. Ancak bu tekliflerinin hazırlanmasına esas alınan hareket noktaları ile mucip sebepleri kısaca belirtmeyi de uygun mütalaa etmiştir.

a) Yeni mali yargı sistemimiz, doğacak vergi ihtilaflarının ön bir uzlaşma safhasından geçmesini kabûl etmelidir. Halen Gümrük Vergileri ihtilafları konusunda mevcut hakem kurullarının bu safha içinde mütalaasıyla, gerekli İslahat yapıldıktan sonra, ipkası mümkündür.

b) Uzlaşma safhasından sonra iki dereceli bağımsız mahkeme sisteminin kabûlü, vergi tatbikatının önem derecesine göre tayin ve tesbit edilecek yerlerde Bölge Maliye Mahkemeleri kurulması uygun olacaktır.

c) Maliye Mahkemelerinden sonra ihtilaflar, Ankara'da kurulacak bir Mali Yargıtay'da incelenecektir.

d) Maliye Mahkemeleri bağımsız olmalı, hakimlerimizde Anayasa'ya göre hakim teminatını haiz bulunmalıdır. Hakimlerin Maliye, İktisat Teknoloji, İşletmecilik, Vergicilik ve Muhasebe gibi konularda gerekli formasyona sahip kılınmaları zaruridir.

e) Hileli Vergi Suçlarının, ceza bakımından arzettiği hususiyet dolayısıyla, yine ceza mahkemelerince yargılanması uygun olacaktır.

f) Reformun gerçekleşmesinden sonra yeni sisteme intibak için gerekli zaman zarfında uygulanacak cezalar hakkında Anayasa'ya bazı geçici maddeler konulması lüzumlu görülmektedir.

2— Tekliflerimiz :

Yukarıda belirtilen noktaları da gözönünde bulundurmak suretile hazırladığımız ve Anayasa tasarısına ilavesini zaruri gördüğümüz madde tekliflerimiz aşağıda, tasarının tertip tarzına uygun olarak, sırasile arz edilmiştir.

II — Mali Yargı :

Madde 139 Mükerrer

Vergi, resim ve harç mükellefiyetlerinden ve bunlarla ilgili mali ceza ve usul hükümlerinin uygulanmasından doğan davalara bakmak üzere Maliye Mahkemeleri kurulur.

Bu mahkemelerde görev alacak hakimlerde hakimlik niteliği aranır.

Maliye Mahkemelerinin kuruluşu, işleyişi, hakimlerinin özel nitelikleri ve Özlük işleri, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre, kanunla düzenlenir.»

II — Mali Yargıtay : Madde 142 Mükerrer

Mali Yargıtay, Maliye Mahkemelerince verilen karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Ayrıca kanunla gösterilen mali işlere ait belli davalara ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

Bakanlar Kurulunca gönderilen mali kanun ve tüzük tasarıları hakkında düşüncelerini bildirir.

Mali Yargıtay Başkan ve Üyeleriyle Baş savcısı, Maliye Hakimliği niteliğine sahip ve 40 yaşını bitirmiş olanlar arasından Yüksek Maliye Hakimleri Kurulu üye sayısının salt çoluğu ile ve gizli oyla seçilir.

Mali Yargıtay'ın kuruluşu, işleyişi, yargılama usulleri, başkan ve üyeleriyle diğer mensuplarının özel nitelikleri kanunla düzenlenir.

Madde 143

.....Adli, İdari, Mali ve Askeri.....» (Uyuşmazlık mahkemesiyle ilgili işbu 143 üncü maddeye, mali kelimesinin ilavesi gerekmektedir.)

Burada bir noktanın daha belirtilmesi uygun mütalaa edilmiştir. Teklif ettiğimiz maddelerde sözü geçen «Yüksek Maliye Hakimleri Kurulu» nun teşkilini ve Anayasa Mahkemesine Mali Yargıtaydan da üye katılmasını sağlayacak şekilde Anayasa tasarısına gerekli hükümlerin ilavesi de tabiatıyla zaruri bulunmaktadır.

**GENEL VERGİ REFORMUNA KARŞI
YÖNELTİLEN TENKİTLERE CEVAP**

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul 3/9/1962

GENEL VERGİ REFORMUNA KARŞI YÖNELTİLEN TENKİTLERE CEVAP

GİRİŞ

Bilindiği gibi memleketimizde girişilen genel vergi reformu hareketine karşı çeşitli yönlerden, daha ziyade Prof. N. Kaldor'un raporuna dayanılarak, tenkitler yapılmaktadır. Dolayısıyla Vergi Reform Komisyonunun çalışmalarını da hedef tutan bu tenkitleri, ilmi gerçeğin ortaya çıkmasına yardım gayesiyle, teorik ve teknik teferruata inmeksiniz, cevaplandırmağa çalışacağız. Bu suretle bizim reform tezimize karşılık Prof. Kaldor'un fikirlerinden mülhem olarak yapılan reform teklifleri hakkındaki görüşlerimizi de ana çizgileriyle açıklamış olacağız.

Her şeyden önce şunu ifade edelim ki, reform çalışmalarının başlıca amacı ve hedefi, Türk Vergi Sisteminin ekonomik ve sosyal fonksiyonunu bu günün ilmi telakkilerine, Batı'daki tatbikata ve memleketimizin realitelerine uygun olarak geliştirmek, demokratik nizam içinde planlı kalkınmanın hizmetinde ve ona yardımcı selektif bir vergi politikasını gerçekleştirmektedir.

Çalışmalarımız ile yakından ilgilenmiş olan Alman Vergi Reform Komisyonunun devamlı üyelerinden Milletlerarası Maliye Enstitüsü Üyesi Ordinaryüs Prof. Schmolders ile aynı Enstitünün Genel Sekreteri Prof. Senf, Maliye Bakanlığına birlikte verdikleri raporlarında, Reform Komisyonu çalışmalarını mana, muhteva ve takip edilen istikamet bakımlarından takdir ile teyit etmişlerdir.

Şu hususu da kayıt edelim ki girişilen genel vergi reform hareketi ile daha ileri ve müteakim bir safhaya erişecek olan Türk Vergi Sistemi, bilhassa Vergi Usul Hukuku, Gelir ve Kurumlar Vergileri, Harçlar ve Damga Resimleri nizamı yönünden, katılma yolunda bulunduğumuz Avrupa İktisadi Camiasının vergi armonizasyonu hareketine kolaylıkla intibak edebilecek bir durumda bulunacaktır.

I— TARIMIN VERGİLENDİRİLMESİ :

1— Prof. N. Kaldor'un Zirai Sektörün Vergilendirilmesi Hakkındaki Teklifi:

Prof. Kaldor, burada bulunduğu pek kısa bir süre içinde yaptığı incelemeler sonunda, Türkiye'de Vergi Reformunun ağırlık noktasını teşkil etmek üzere nev'i şahsına münhasır bir «Ziraat Vergisi» ihdas ve tatbikini teklif etmektedir. Prensip itibarile Devlet Planlama Teşkilatı tarafından da benimsenen bu verginin esasları, ana çizgileri şöyledir :

a — Bu vergiyle ziraat sektöründen, en az, bir milyar liralık varidat sağlanacaktır.

b — Vergi matrahı, çiftçi ailelerinin sahip olduğu arazinin «potansiyel hasıla» sı olacaktır. Bu matrah milli muhasebeye uygun olarak safi hasıla dağıtılmak ve

67 vilayetin ayrı ayrı zirai hasılları tahmin olunmak, hektar başına baz kıymetler bulunmak ve bunlara göre değerlemeler yapılmak suretile tesbit olunacaktır. Ferdi değerlemeler yapıncaya kadar bazı kıymetlere itibar edilecektir. Değerlemeler, ziraat vergisinde vazifelendirilecek memurlardan müteşekkil komisyonlar tarafından yapılacaktır.

c — Vergiyi, sahip oldukları arazinin yekûn miktarına göre, çiftçi aileleri ödemekle mükellef olacaklardır.

d — Ziraat Vergisi, arazinin yekûn miktarına göre müterakki nisbetlerde alınacaktır. Müterakki vergi tarifesi şöyledir :

Hektar

0 - 2		Muaf
3 - 10	Potansiyel hasılaya göre	%5
11 - 50	» » »	%10
50 den fazla	» »	%15

e — Verginin matrahı olan potansiyel hasılanın tesbitinde, ne arazinin piyasa değeri, ne de toprağın gayri safi hasılatı nazarı itibara alınmayacaktır. Prof. Kaldor'un ifadesine göre bu suretle verimsiz çalışan mükellefler (çiftçi aileleri) cezalandırılmış, verimli çalışmalar teşvik edilmiş olacaktır.

Diğer taraftan vergileme, mutlak müterakkilik esasına göre uygulanacağı cihetle, bir vergileme kademesinden diğerine geçerken verginin tazyiki fazlasile artacak, bunun neticesinde çiftçi aileleri fazla arazilerini satmak mecburiyetinde kalacaklardır. Bu tesirin ne suretle husule geleceğini izah edelim :

Prof. Kaldor'a göre ziraatte hektarlaşıma ortalama safi milli hasıla 750 lira olarak alındığı takdirde, arazi miktarına göre vergi tutarları şöyle olacaktır :

Arazi miktarı Hektar	Matrah T.L.	Nisbet %	Vergi T.L
2	1.500	Muaf	0
3	2.250	5	112,50
10	7.500	5	375,—
11	8.250	10	825 —
50	37.500	10	3.750,—
51	38.250	15	5.737,50

Görülüyor ki 2 hektar arazisi olan çiftçi ailesi hiç vergi vermeyecek, 1 hektar fazlası olanlar, bu fazlalık dolayisile birden 112,5 lira vergi ödiyeceklerdir. Arazisinin büyüklüğü 10 hektar olanlar 375.- lira, 11 hektar olanlar ise, 1 hektar farktan dolayı 450 lira fazlasile 825 lira vergi ödemeğe mecbur olacaklardır.

Arazi miktarı 50 hektar olan bir çiftçi ailesi 3.750,- lira, 51 hektar olanise, 1.987,50 lira fazlası ile, 5.737,50 lira vergi ödiyecektir.

2— Prof. N. Kaldor'un Zirai Sektörün Vergilendirilmesi ile İlgili Teklifleri Hakkındaki Görüşlerimiz :

Prof. Kaldor'un yukarıda ana çizgileriyle belirttiğimiz Ziraat Vergisi hakkındaki görüşlerimizi, teferruata inmeksiz, kısaca açıklıyorum :

a — Prof. Kaldor, raporunda «Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi» nden bahsetmektedir. Mali terminolojide Tarım Sektörünün vergilendirilmesi şeklinde bir tabire tesadüf edilmez. Modern vergicilikte ya arazi vergisi, ya da Gelir Vergisinin kadrosu içinde zirai kazanç vergisi vardır.

b — Arazi Vergisi, Bina Vergisi ile birlikte Emlak Vergisi (Grundsteuer, impôt Poncier) olarak reel, diğer bir tabirle objektif bir vergidir. Reel Verginin karakteristiği ise, prensip itibarıyla, gayri şahsi oluşunda, yani vergilemede mükellefin şahsi durumunun nazarı itibarı alınmamasında ve bilhassa gelir kademelerine göre müterakki bir tarifenin tatbik edilmemesinde tezahür eder.

Prof. Kaldor'un Ziraat Vergisinde, gelir şöyle dursun, arazinin miktarına göre müterakki nisbet tatbik edilmek istenilmektedir. Reel Verginin manası ve mahiyeti ile bağdaşması mümkün olmayan böyle bir vergileme şeklinin, şimdiye kadar hiç bir yerde uygulandığı görülmemiştir.

Müterakki tarife, bilindiği gibi, ancak şahsi vergiler hakkında uygulanır. Ziraatte ise Gelir Vergisinin kadrosu içinde, zirai kazanç üzerinden alınacak bir vergi, şahsi vergi mahiyetini iktisap edebilir.

c — Arazi Vergisini de içine alan Emlak Vergisi, modern vergiciliğin gelişmesi neticesinde, mahalli idarelerin özel masraflarını karşılamak üzere organize edilen ve uygulanan bir mükellefiyet halini almıştır. Zirai kazanç ise, başlıca Devlet Vergisi olarak Gelir Vergisinin kadrosu içinde vergilendirilir. Vergi mantığının icabı olan bu vuzuha, Batı Devletlerinin çoğu şimdiden kavuşmuşlar (Almanya, Hollanda, Fransa ve İngiltere gibi), ya da bu yolda bulunmaktadırlar. (Belçika, İtalya gibi)

Prof. Kaldor'un teklif ettiği Ziraat Vergisinin ne karakterde bir vergi olduğunu kestirmek mümkün değildir. Anıyabildiğimize göre, Prof. Kaldor, teklif ettiği Ziraat Vergisi ile, modern vergi görüş ve sisteminin dışına çıkmakta, bir Devlet Vergisi olarak, Gelir Vergisinin yanında, fakat bu vergi ile irtibatsız, nev'i şahsına münhasır, yeni ve geniş bir mükellefiyet ortaya koymaktadır.

d — Matrah ve mükellefiyet bakımlarından da Prof. Kaldor'un Ziraat Vergisi, bir vuzuhsuzluk ve karışıklık içindedir.

Vergi matrahı, daha evvel temas ettiğimiz gibi, milli muhasebe kadrosu içinde zirai safi milli hasıladan hareketle arazinin potansiyel hasılası olarak tesbit edile-

cektir. Ziraat sektörünün vergilendirilmesinde Prof. Kaldor'un teklifi reel karakterli bir Arazi Vergisi ise, bu verginin matrahını, böyle makroekonomik ölçü ve münasebetlere göre tayin etmenin manasını anlamak müşkül olduğu gibi, pratikte tatbik imkanı bulacağı tasavvur edilemez.

Arazi Vergisi, bilindiği gibi, ya kadastral değer (Fransa, İtalya ilah.) ya üniter değer (Almanya), ya da daha pratik ve basit değerlendirme esaslarına göre, fakat herhalde makroekonomik ölçü ve münasebetler dışında, verginin mahiyeti, genişliği ve vergi tekniğinin icaplarına uygun bir değerlendirme usulüne istinat ettirilir.

Ayrıca Prof. Kaldor'un teklif ettiği genel, nazari ve şematik değerlendirme usulünün, müterakki nisbetli olan bir vergilemede, sertlikleri ve eşitsizlikleri arttıracığı muhakkaktır. Böyle bir değerlendirme usulünün, değil Türkiye'de en ileri bir Batı Devletinde dahi uygulanması varit olamaz.

Ziraat Vergisinin mükelleflerine gelince, bunlar teklife göre, arazi sahibi aileler olacaktır. Bu mükellefiyet şeklini de anlamak güçtür. Ziraat Vergisi şayet Arazi Vergisi manasında bir reel vergi ise, daha evvel belirttiğimiz gibi, objektif karakterle bir şeye (ayn'a) bağlı olarak ödenir. Bu itibarla, bu vergide Gelir Vergisi mükellefiyetlerine has olan totalisation (gelir unsurlarının toplanması ve birleştirilmesi) ve aile mükellefiyeti bittabi bahis konusu olamaz. Bu kabil zorlamalar verginin mantığına ve tekniğine tamamen aykırı bulunur.

Prof. Kaldor, teklif ettiği Ziraat Vergisini şahsi bir vergi olarak mütalaa ediyorsa, bu takdirde vergiye arazi sahibi değil, araziyi işleten çiftçinin tabi olması gerekir.

Görülüyor ki, Ziraat Vergisinin mükellefiyet bakımından kuruluşu da, sakat demiyelim, herhalde müphem ve vuzuhsuzdur.

3— Meselenin Reformcu Maksat Yönünden Münakaşası :

Şimdi bir kere de reformcu maksat yönünden ve ileride temas edeceğimiz vergi psikolojisi açısından Prof. Kaldor'un Ziraat Vergisini incelemek faydalı olacaktır.

Prof. Kaldor, ziraatten 1 milyarın üstünde vergi sağlayacağını umduğu Ziraat Vergisi ile, aynı zamanda ziraat ekonomisinin strüktüründe köklü bir değişikliği de hedef tutmaktadır. Prof. Kaldor'a göre, büyük veya büyükçe arazisi olan veya arazisini gereği kadar prodüktif işletemiyen çiftçiler, teklif ettiği mutlak müterakkilik esasına dayanan Ziraat Vergisinin tazyiki altında, arazilerini kısmen veya tamamen satmak mecburiyetinde kalacaklardır. Bu suretle bir yandan büyük arazi parçalanacak, öbür yandan da topraklar, bunları daha prodüktif işletecek olanların eline geçecek, böylece, toprak reformu davası, hiç değilse geniş ölçüde vergi yoluyla halledilmiş olacaktır.

Böyle bir iddianın İلمي mesnetten ne derecede mahrum, realiteden ve zamanımızın vergileme sanatı anlayışından ne kadar uzak olduğu meydandadır.

Henry George'un, Single Tax'ın tartışma konusu yapıldığı zamanlardan çok uzaktayız, O zamandan bu yana İktisadi ve sosyal hayatın stürüktüründe derin tahavüller olmuş, verginin anlamında ve tekniğinde büyük değişiklikler vukua gelmiştir. Türkiye'de iktisaden geri kalmış bir memleket olmakla beraber, bu inkılabın içinde bulunmaktadır. Türkiye tatbikatta bazı yetersiz zayıf noktalar bir tarafa bırakılacak olursa Gelir Vergisi sistemi ve Genel Vergi Hukuku bakımından bir çok ileri batı Devletlerinden bu cümleden olarak İtalya Belçika ve İngiltere'den daha ileri bir seviyede bulunmaktadır. Bu itibarla memleketimizi giriştiği vergi reformu hareketlerinde, "istiklallerine yeni kavuşan bazı Afrika ve Asya memleketleri ile, kıyaslamak yerinde olamaz ve Malezya, Seylan gibi eski küçük İngiliz sömürgele-
lerindeki tecrübeler model olarak gösterilemez.

Bizim durumumuzda daha önce de belirttiğimiz gibi, zirai faaliyetle ilgili iki vergi bahis mevzuu olur. Birisi reel karakterde Arazi Vergisi, diğeri de Gelir Vergisinin kadrosu içinde Zirai Kazançların vergilendirilmesi.

Modern vergicilikte iddiasını kaybetmiş, mahalli bir mükellefiyet halini almış olan reel Arazi Vergisine Prof. Kaldor'un düşündüğü gibi reformcu bir misyonu yüklemek şüphesiz varit olamaz. Bu vergi mahalli planda, bünyesine ve tekniğine uygun fiskal bir konu olarak geliştirilecektir.

Daha evvel izah ettiğimiz gibi, Gelir Vergisi içinde muayyen bir sisteme müsteniden uygulanacak Zirai Kazanç Vergisi de, keza mahiyeti ve tekniği icabı, toprak reformuna alet olacak bir hüviyet taşımaz.

Bu ilmi bedahetleri belirttikten sonra, bilhassa mevzuumuzla ilgili olarak şu noktalar üzerinde durmak isteriz.

Prof. Kaldor'a göre, az evvel izah ettiğimiz gibi, vergi tazyiki karşısında büyük arazi sahipleri ve arazilerini prodüktüf bir şekilde işletemeyenler, bunları satacaklardır. Hudut ihtilaflarından dolayı birbirine giren çiftçilerin herhangi bir mukavemet göstermeden bağlı oldukları topraklarını kolayca terk edeceklerini sanmak, sosyal psikolojik görünüş ve memleket realitesinin tamamen dışına çıkmığı ifade eder.

Diğer taraftan, bir an için çiftçilerin vergi tazyiki altında kolayca arazilerini satmaya karar vereceklerini kabul edelim. Satışa çıkarılacak bu araziye kim satın alacaktır? Bunlar tüccar, serbest meslek erbabı, memur ve işçi olamayacağına göre, bir çiftçinin satmak mecburiyetinde kalacağı araziye olsa olsa o civarda yine ziraatle meşgul olan diğer bir çiftçi alacaktır. Bu suretle arazide el değiştirmenin bilfiil mümkün olamayacağı, olsa bile, İktisadi ve sosyal bakımdan ne derece vahim neticeler doğuracağı meydandadır. Bu neticelerin başında toprak ağası denilen ve ekonomik ve politik güç ve imkanları müsait olan sınıfın, zayıf durumda olanlardan arazilerini satın almaları durumuna geçmeleri gelebilir. Böyle bir neticenin ise toprak reformu ile güdülen maksada tamamiyle aykırı düşeceği aşikardır.

Şu halde son bir ihtimal kalıyor, o da araziyi Devletin satın almasıdır. Bu ise prensip bakımından olduğu kadar, teknik yönden de imkansızdır. Bu tarzda, yani vergi tazyiki yoluyla hususi mülkiyetin, bilhassa ziraat sahasında amme eline geçmesini, zamanımızda sosyalistler dahi reddederler.

Biz, zirai kazancın Gelir Vergisinin kadrosu içinde vergilendirilmesi hakkındaki teklifimizle, büyük ve orta işletmelerden başlamak üzere, ziraat sahasında, vergi psikolojisinin hudutlarını aşmamak şartıyla, mümkün olan bir vergiyi almak ve bunu yaparken de, mali otokontrol bakımından, ziraatle ticaret ve sanayi arasındaki bağlantıları kurmak ve tarım ekonomisine, basit şekilleriyle de olsa kısmen ve tedricen hesap ve maliyet mefhumlarını getirmek gayelerini gütmekteyiz.

Ayrı bir mevzu olan toprak reformu dışında verginin ziraat ekonomisinin gelişmesine ancak bu yönden bir yardımcı olabileceğine inanmaktayız.

4— Meselenin Fiskal Varidat Yönünden Münakaşası :

Arazi Vergisini de kapsayan Emlak Vergisi, 19. asrın ortalarına kadar Devlet Vergi sistemlerinin dayandığı esas mükellefiyeti ve en verimli fiskal kaynağı teşkil etmiştir.

Bu vergi, İngiltere'de «Income tax» ın uygulanmağa başladığı 17. yüzyılın ikinci yarısında, Devlet fiskal gelirlerinin % 40 ını sağlamıştır. 18. yüzyılın ilk yarısında ise verginin varidatı % 23 e düşmüş, 1949 yılında ilga edilen bu eskimiş mükellefiyetin mezkûr tarihe takaddüm eden devrelerindeki fiskal verimi, yekûn devlet gelirleri içinde, binde ile ifade edilecek bir hale düşmüştür.

Gelir Vergisi kadrosu içinde zirai kazançlar üzerinden alınan verginin fiskal hasılatı da pek cüz'i bulunmaktadır. Mesela Avrupa'da, ziraat ekonomisi (hububat ziraati, meyvacılığı, şarapçılığı, hayvancılığı, balıkçılığı . . . ilah ile) en gelişmiş bir memleket olan Fransa'da 1960 yılında Gelir Vergisine tabi tutulan 54. 848 milyon N. F. lık yekûn matrah içinde zirai kazançlar, 676 milyon N. F. dan, yani binde 9 dan ibaret bulunmuştur.

Fransa'da aynı yılda gayrisafi Milli hasılada ziraatin payının % 14 olduğuna da işaret etmek isteriz. Yine Fransada 1958 de 5 000 milyar eski frankı aşan Devlet gelirlerine karşılık, mahalli bir vergi olan «Contribution fonciere» den sağlanan varidat 88.3 milyar franktan ibaret bulunmuştur. Nisbet binde 2 den azdır.

Başka bir misal vermek için Hollanda'yı zikredelim :

1958 de Hollanda'da 8 milyar florin raddesinde olan yekûn fiskal hasılataya karşılık, Emlak Vergisinin varidatı 66 milyon Fl. den ibaret bulunmuştur ki nisbet binde 8.2 dir.

Avrupa'da yalnız Almanya Emlak Vergisini, Miquel'in reel vergi reformunu müteakip, mahalli bir vergi olarak geliştirmek ve randımanını nisbeten arttırmak imkanını bulmuştur. Yekûn fiskal hasılataya göre nisbeti % 3 raddesindedir.

Arazi Vergisini de kapsayan reel Emlak Vergisinin modern vergicilikte geri plana düşmesinin sebepleri, şahsi Gelir Vergisinin ortaya çıkması ve Emlak Vergisinin dayandığı değerlemelerin güç ve masraflı olması, yapılmasının uzun zamana ihtiyaç göstermesi ve vergilemede vuzuh ve eşitlik sağlayamamasıdır. Çoğu Batı Devletlerinde vergi tatbikatı bakımından Hükümetleri en ziyade meşgul eden konuların başında, kadastral gelirin revizyonları gelir. İtiraf edilmektedir ki, bu sahada önemli bir başarı sağlanamamıştır. Emlak Vergisi İtalya'da bir takım zamlarla 1937 - 1939 devresinde tesbit olunan, Belçikada ise 1926 - 1936 devresinde tayin edilmiş bulunan kadastral değerlere göre alınmaktadır. Aynı vergileme Fransa'da 1942 de, Hollanda'da ise 1877 - 1881 devresinde yapılmış olan tahrirlere dayanmaktadır.

Daha evvel belirttiğimiz gibi, bu memleketlerde Gelir Vergisinin zirai kazançlara düşen payı gayet cüz'î kalmıştır. Bu da ziraat ekonomisinin özelliklerinden, zirai kazançların gerçek miktarları üzerinden kavranmasındaki müşkilattan, zati istihlakin genel olarak vergi dışı kalmasından, ziraatı korumak maksadiyle yapılan tavizlerden (özel indirimler, götürü usuller gibi) ve vergilemenin ziraat sahasında bile bile, gevşek ve müsamahalı bir tarzda uygulanmasından ileri gelmektedir.

Bu İktisadi ve mali realite karşısında Prof. Kaldor'un bir milyar liradan fazla varidat sağlayacak olan Ziraat Vergisini gözönüne getirelim. Bu bir milyarlık varidat, takriben 8 milyarlık fiskal hasılatın % 12,5 ünü teşkil eder, Yukarıda verdiğimiz izahat ziraatten bu ölçüde vergi sağlanmasının ne derecede muhal olduğunu açıklığı ile ortaya koymaktadır. Türkiyede bu ölçüde bir varidat sağlayabilmek için ya ziraatı topyekün Devletleştirmek, ya da şimdiki vergi sistemimizi terk ederek Aşara dayanan eski vergiciliğe dönmek gerekir.

5 — Alman Profesörlerinin Görüşü :

Bu bahse son vermeden evvel zirai kazançların Gelir Vergisi sistemi içinde vergilendirilmesi usulümüz hakkında Prof. Dr. Schmolders ve Prof. Dr. Senf'in Maliye Bakanlığına takdim ettikleri raporlarındaki bu konu ile ilgili görüşlerine kısaca temas edelim.

Alman Profesörlerinin raporlarında aynen şöyle denmektedir:

«Alman komisyonu bu tekliflerin (Yani Vergi Reform Komisyonu teklifleri) her biri üzerinde teker teker durmak istememektedir. Sadece şu hususu belirtmek lazımdır ki, gerek halen mevcut hükümler, gerek yapılan teklifler Batı dünyasının diğer memleketleri için örnek olabilecek mahiyettedir. Türkiye'de ziraatın vergilendirilmesinde diğer memleketlerde mevcut bir çok ihtilaflı durumlardan içtinap edilmiş ve ziraatın vergilendirilmesinden gerek usul, gerek ölçü bakımından teknik, İktisadi ve sosyal ihtiyaçlara müessir surette cevap verebilmek başarısı gösterilmiştir. Bu suretle her şeyden önce, müteakip vergi tedbirlerinde vücuduna mutlaka ihtiyaç duyulacak olan vergi şuuru bütün zirai faaliyet sahasında yaratılmış olmaktadır. Alman Komisyonunun kanaatine göre, ziraatın vergilendirilmesi

konusunda vergiden mutlak muafiyete, götürü vergilemeye, işletme defteri tutanlara ve bilanço esasında defter tutanlara müteallik yukarıda temas edilen hadlerin esaslı surette genişletilmesi mümkündür ve bu takdirde «bir maksada matuf» vergi tedbirlerinin tatbiki için de saha açılmış olacaktır.»

II— VERGİ REFORM KOMİSYONUNUN TEKLİF ETTİĞİ, VERGİNİN EKONOMİK FONKSİYONU İLE İLGİLİ BAŞLICA FİSKAL TEDBİRLERE KARŞI YÖNELTİLEN TENKİTLER :

1— YATIRIM İNDİRİMİ :

Reform çalışmalarında verginin bilhassa İktisadi fonksiyonu ön plana alınmak suretile vergi sistemimizin mana ve muhtevasında köklü bir değişiklik yapacak olan bir takım tedbirler teklif edilmektedir. Bunların başlıcaları yatırım indirimi, sermaye kazançlarının vergilendirilmesi ve degresif amortisman usulü ile ilgilidir.

Reform Komisyonunun bu bakımdan çalışmalarına yöneltilen tenkitlerin, üzerinde toplandığı meselelerin başında yatırım indirimi müessesesi gelmektedir.

Demokratik rejim içinde bulunan sanayileşmiş ileri memleketlerin olsun, az gelişmiş memleketlerin olsun, ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi ve hızlandırılması yolunda buldukları tedbirlerin önünde en açık ve müessir bir teşvik unsuru olarak yatırım indirimi gelir.

Hemen şunu belirtelim ki, reform rapor ve tasarılarında kabul edilmiş olan yatırım indirimi sistemi, genel kalkınma planının esprisine ve hedeflerine uygun olarak, muayyen şartlar altında ve muayyen endüstrilerde, ziraatte, turizmde, . . . ilah, yatırım hacmini, dolayisile istihsalı arttırmağa, prodüktiviteyi yükseltmeğe, yeni çalışma sahaları, yaratmağa ve dolayisile istihdam seviyesini de yükseltmeğe matuf selektif karakterde bir indirim sistemidir. Bu sistemle prodüktif olmayan ve milli ekonomi bakımından faydalı bulunmayan faaliyet kollarındaki yatırımlarla, spekülative mahiyetteki yatırımların teşviki şöyle dursun, aksine engellenmiş olacaktırlar.

Görülüyor ki, teklif edilen yatırım indirimi sisteminde demokratik bir rejim içinde müteşebbisler, kalkınma için lüzumlu ve verimli olan yatırımları yapmağa teşvik edilmek suretile, planlı kalkınma hareketine kendi inisiyatifleriyle ve sorumlulukları altında, sosyal şuur ve tesanüt anlayışı içinde katılmağa sevk edilmiş olacaktırlar. Böyle bir fiskal teşvik tedbirinin uygulanmasını icap ettiren amillerin başında, memleketimizde çok yüksek hadlere çıkarılmış ve bu seviyede tutulmakta olan vergi nisbetlerinin sermaye teşekkülü üzerinde menfi tesirleri olması, prodüktif yatırımlara ayrılacak kazançların spekülative mevzulara kayması, lüks istihlake yönelmesi, gizlenmesi, hatta iddia edildiğine göre, yabancı memleketlere kaçmasıdır.

Yukarıdaki mülahazalara, teklif edilen yatırım indirimi müessesesinin yabancı sermayenin memleketimize gelmesini teşvik yolundaki ani ve bilhassa uzun vadeli müsbet tesirini de ilave edebiliriz.

Şu hususları da belirtelim ki, yatırım indirimi gibi ekonomik kalkınmayı teşvik edici fiskal tedbirlerin müessiriyeti, bunların yanında, daha doğrusu bu tedbirlerle birlikte bir sistem bütünlüğü içinde para ve kredi politikası ve sermaye piyasasının organize edilmesi ve geliştirilmesi ile ilgili diğer tedbirlerin de alınmasıyla artar. Nitekim daha şimdiden, Hükümetimiz bu bakımdan da müsbet ve yapıcı bir yola girmiş bulunmaktadır.

Az evvel yabancı memleketlerin yatırım indirimi müessesesi ve bu mahiyette olan İktisadi gelişmeye matuf teşvik edici tedbirden geniş ölçüde faydalandıklarına işaret etmiştik. Komisyonumuzun raporunda bunlar hakkında bazı izahat verilmiştir.

Almanya'nın mucizevi kalkınmasında, bahis konusu tedbirlerin birinci derecede rol oynadığı bilinen bir gerçektir.

Çok yüksek vergi nisbetleriyle investismanları güçleştiren Amerika Birleşik Devletlerinin, bir yandan Gelir ve Kurumlar Vergilerinde önemli iridirimler yaparken, öbür yandan da, Sovyet Rusya'nın İktisadi gelişme alanındaki iddiaları karşısında, yatırımı teşvik için müessir bir indirim usulüne gitmekte olduğu görülmektedir.

Keza Fransa'da 1960 da gerçekleştirilen büyük reform ile, bizde olduğu gibi, tek vergi sistemine gidilirken verginin nisbetlerinde hafifletmeler yapılmış ve yeni kanununun 10 uncu maddesine göre, yatırıma tahsis edilen tasarrufların vergi muafılığı hakkında kararname çıkarılması esas kabul edilmiştir.

İngiltere'de Kurumlar Vergisi (Profits tax) in değiştirilmesi hakkında Prof. Kaldor ile bazı arkadaşlarının teklifleri hilafına, bu verginin % 27.5 ten % 30 a çıkarılan nisbeti, investismanı teşvik maksadiyle (Prof. Laufenburger) in izahına göre, dağıtılmayan kazançlarda % 3 gibi düşük bir seviyede tutulmuştur. Unutmamalı ki, İngiltere'de 1954 Finance Act'ı ile inisiyal Amortisman usulüne müsteniden yıllık amortismanlar dışında yeni yatırımlar için genel olarak ayrıca % 20 nisbetinde munzam bir indirim kabul edilmiştir.

Avrupa İktisadi camiasına girmekte olan komşumuz Yunanistan, bizi takiben yaptığı büyük vergi reformu ile bizim sistemimize benzeyen tek Gelir Vergisi sistemini kabul ettikten sonra, 1959 - 1960 yılında investismanı teşvik maksadiyle bir sıra mali tedbirlere başvurmuştur. Şöyleki :

a — Vergiye tabi kazançtan % 50 nisbetinde yatırım indirimi kabul edilmiştir.

b — Hususi inisiyatifi desteklemek ve sermaye piyasasını geliştirmek maksadiyle, Devlet, Mali müesseseler ve özel teşebbüslerin iştirakile 40 milyon dolar sermayeli bir «Sınai Gelişme Ofisi» ihdas edilmiştir. Bu ofis kurulacak olan Anonim Şirketlere iştirak edecek ve bunların bir kısım aksiyonlarını halka satacaktır.

c — Yatırıma tahsis edilen kredilerin maliyeti indirilmiştir.

d — Sermaye Şirketi teşkilinde alınan resimler indirilmiştir.

e — Yatırım malları (makinelere ve diğer istihsal araçları) vasıtalı vergilerden tamamen muaf tutulmuştur.

f — Prensip itibarile 15 yıl içinde vergilerde arttırma yapılmaması esası kabul edilmiştir.

g — Bölge kalkınması için ayrıca daha geniş avantajlar tanınmıştır.

Yunanistan'da kabul edilen % 50 yatırım indirimi muayyen bir meblağın üstündeki yatırımlar hakkında uygulanmakta (bizim teklifimizde olduğu gibi) ve yatırımın üretkif olduğu hususunda ilgili Bakanlıkça karar verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda ana çizgileriyle belirtilen mali tedbirler kısa zamanda meyvalarını vermeğe başlamıştır. [*]

İtalya'da, genel teşvik tedbirlerinin yanında, Güney İtalya'nın (Mezzogiorno) kalkınmasını sağlamak ve hızlandırmak maksadiyle şu fiskal tedbirlere baş vurulmuştur:

a — 1957 den önce yapılmış olan yatırımların % 50 si, bu tarihten sonraki yatırımların tamamı Gelir Vergisinden muaf tutulmuştur. Bu yatırım muafılığı muayan şartlara bağlıdır. (Bilanço esaslı, üretkivite şartları . . . ilah gibi)

b — Ayrıca yatırım malları hakkında, Gümrük Vergisi muafılığı, Gider Vergilerinde ve harçlarda da özel indirimler tanınmıştır. Sınai şirketlerin kuruluşu ve sermaye tezyitlerinde alınan resimlerde indirimler yapılmıştır. (Bizim de yaptığımız gibi.)

Yukarıdaki fiskal tedbirlerin fevkalade müsbet neticeler verdiği görölmektedir.

İtalya nüfusunun % 40 ı Mezzogiorno'dadır. (İtalya'nın nüfusu 49 milyondan biraz fazla olduğuna göre takriben 20 milyon).

Bu bölgede 1951 - 1955 yıllarında fert başına reel gelir artışı % 1,8 den ibaret iken, bu artış son yıllarda % 4,3 e çıkmıştır. [**]

Nihayet kısaca İsveç üzerinde duralım :

Amerika Birleşik Devletleriyle Kanada'dan sonra fert başına düşen 1640 dolar ile (1962 de) Batı'nın en müreffeh memleketi olan bu sosyalist devlet, komisyon raporunda izah edildiği gibi, muayyen şartlara göre % 30 yatırım indirimi uygulanmakta idi. Raporumuzu tenkit edenlerin iddia ettikleri gibi, İsveç, yatırım indirimi sistemini terk etmiş değil, aksine, indirimin % 30 olan nisbetini % 40 a çıkarmıştır.

[*] Etudes economique de L'OCDE : Grece. 1960-1962

[**] OCDE : İtalye 1961

İsveçte yatırım indirimi, yatırıma tahsis edilen fonların muayyen nisbetlerde ve muayyen devrelerde Merkez Bankasında bloke edilmesi suretile anticyclique politikanın bir vasıtası olarak kullanılmaktadır. Ancak OECD'nin raporunda belirtildiği gibi, İktisadi faaliyetin kamçılanması gerektiği zamanlarda, bankada biriken fonlar serbest bırakılmakta ve böylece bu fonlar vergiden muaf olarak envestismanda kullanılmaktadır. [*]

Esasen, prensip itibariyle, envestismanı durdurmak veya yavaşlatmak için yatırım indirimi tatbik edilmesinde bir mantık bulunamaz. Böyle bir muaflığa gidilmeden, vergiyi tam olarak uygulamak suretile aynı neticenin en basit ve müessir bir tarzda elde edilmesi mümkündür.

Bizde yatırım indirimi sisteminin, diğer fiskal ve moneter tedbirlerle birlikte uygulanması, yalnız iç imkanlar bakımından İktisadi hayatımızın, yeni ve verimli bir istikamette hızla gelişmesine yardım etmekle kalmayacak, daha evvel belirttiğim gibi, aynı zamanda yabancı özel sermayenin artan ölçülerde memleketimize akmasına, memleketimizde devamlı iş ve çalışma sahalarının yaratılmasına yol açacaktır.

Yatırım indiriminin, tatbik edileceği yıldan itibaren, yatırımın tekabül ettiği miktarda, matrah azalması ve dolayısıyla vergi kaybına müncer olacağı hususunda, yüz milyonlarca liralık kat'i rakamlar gösterilmek suretile, ileri sürülen iddianın da asla varit olmadığını ifade etmek isteriz.

Teklif edilen sistemde yatırım indirimi, gerek miktar, gerek yatırım konuları ve sahaları itibariyle, bir takım şartlara bağlanmak suretile, tahdit edilmiştir. Bu itibarla, özel sektörün her türlü yatırımları değil, sistemin, selektif mahiyeti icabı, esas itibariyle sermaye şirketlerinin, belli sınıai tesisler için yapacakları yatırımlar hakkında indirim esası uygulanacaktır.

Diğer taraftan, yine teklif edilen sistemin icabı, indirimden daha ziyade yeni kurulacak işletmeler faydalanacaktır. Bu işletmeler ise, tam istihsal safhasına geçtikten sonraki devrelerdeki kazançlardan indirim yapabileceklerdir.

Nihayet şu hususu da gözönünde tutmak lazımdır ki, yatırımın yapılacağı sahalarda, indirimin üstündeki kazançlardan alınacak vergiden başka, yatırımın meydana getireceği hareket dolayısıyla, ücretler ve diğer muameleler üzerinden de artan ölçüde vergi toplanmasına imkan verilmiş olacaktır.

Görülüyor ki, hangi yönden ele alınırsa alınsın, hatta ilk tatbik yıllarında dahi, teklif ettiğimiz selektif sistemdeki yatırım indirimi, Prof. Kaldor'un miktarını önceden ve kesinlikle hesapladığı bir vergi kaybını intaç etmeyecek, aksine, bizim iddiamıza göre, genel olarak ve mütezayit ölçülerde vergi artışına yol açacaktır.

(*)OCDE : İtalie 1962

İkinci dünya savaşından sonra, Batı Devletlerindeki tatbikat, bu arada bilhassa Almanya, İsveç, İtalya ve Yunanistan'daki tatbikat, bizim iddiamızın doğruluğunu ortaya koyan örneklerdir.

Şu hususu da gözden uzak tutmamak gerekir ki, Devletin Gelir ve Kurumlar Vergilerinin yüksek nisbetleri dolayısıyla sağlayacağı varidat ile sınai istihsal sahasında yapacağı amme yatırımları yerine, bunların selektif bir plana müsteniden ve müteşebbislerin kendi sorumlulukları altında özel sektörde yapılması, milli ekonominin gelişmesi bakımından, üstün faydalar sağlayacağı tabiidir.

Yatırım indirimi ve yatırımı teşvike matuf diğer fiskal tedbirler hakkında ileri sürülen tenkitlerde, anlayamadığımız diğer bir nokta, az evvel de belirttiğimiz gibi, bunların antisosyal olacağı, daha müfrit bir ifade ile zenginleri daha zengin etmek suretile çalışan sınıfın aleyhine ve zararına netice vereceği iddiasıdır.

Teklif ettiğimiz usulde, yatırımdan faydalanacak selektif ve kontrollü prodüktif yatırımlar, büyük kazançların lüks istihlake yönelmesi veya aynı derecede faydalı olmayan sahalarda kullanılması temayül ve hareketlerini zayıflatacak, buna mukabil istihsalin ve prodüktivitenin artması nisbetinde, yeni çalışma sahalalarının açılması ve ücret seviyesinin yükselmesine yol açacaktır. Bu sebeple, müsbet ve realist bir görüşten hareket edildiği takdirde, yatırım indiriminin ve yatırımı teşvikle ilgili diğer tedbirlerin, her şeyden evvel, sağlayacağı sosyal faydalar bakımından, değerlendirilmesi ve savunulması gerekir.

Unutmamalıdır ki, İsveçte Sosyalist Rejimin hakim olduğu devrededir ki, yatırım indirimi «Çalışma Ofisi» ne bağlı olarak tesis edilmiş ve uygulanmağa başlanmıştı.

Hollanda'da yatırım indirimi (İnvesteringsaftrek) tatbikatına 1953 yılında, çalışma imkanlarını arttırma, (yani münhasıran sosyal mülahazalarla) geçilmiştir. [*]

Sosyalist İsveç'te, Batının sosyal refah devletlerinde, Güney İtalya'da, Yunanistan'da, Meksika, Filipinler gibi çoğu az gelişmiş memleketlerde, çeşitli şekillerle özel yatırımları teşvik edici fiskal tedbirler geniş ölçüde uygulanırken, Avrupa İktisadi camiasında yerini almak durumunda olan Türkiye'nin, içine girdiği yeni kalkınma devresinde bu tedbirlerden gereği gibi faydalanmaması her halde yerinde bir hareket sayılamaz.. [**]

[*] La fiscalite du marche commune, Statistiques et etudes financieres.

[**] Yatırım indirimi konusunda, yeni bir formül bulunması ve banka kredileriyle yapılan finansmanların indirimin bazından hariç tutulması hakkında düzenlenen 28 Ağustos 1962 tarihli not bu yazıya eklenmiştir.

2 — Sermaye Kazançları (Plus - values) Meselesi

Genel vergi reformu ile Gelir ve Kurumlar Vergilerinin kadrosu içinde yatırım indirimi, azalan bakiye üzerinden hesaplanan (degresif) amortisman usulü gibi sermaye kazançları hakkındaki teklifler sosyal adalete aykırı, mücerret özel sektörü, diğer bir deyimle, zenginleri, korumağa matuf tedbir ve tavizler olarak vasıflandırılmakta, bu suretle reformun, gerek teorik, gerek sosyal açıdan, ters bir istikamete yöneltildiği ileri sürülmektedir.

Sermaye kazançları, işletme sırasında ve işletme sonunda (tasfiyelerde) işletmenin aktif elemanlarında (makine, tesisat, esham ve tahvilat gibi) vukua gelen değer artışlarını satış veya yeniden değerlendirme dolayısıyla) ifade eder.

Bizim vergi sistemimizde, ticari kazancın fiskal anlamı öz sermaye mukayesesi prensibine dayandığı cihetle, bu değer artışları kendiliğinden ve bütün genişliği ile vergiye tabi bulunur. Halbuki ticari kazancın bu suretle vergilendirilmesi teoride tartışma konusu olduğu gibi, bazı Batı devletlerinde, bu arada Gelir Vergisi tatbikatında bir buçuk asırlık mazisi bulunan İngiltere'de bahis konusu plus - values'ler vergileme dışında kalmaktadır.

Şunu hemen ilave edelim ki, anılan plus - values'ler ekonomik olmaktan ziyade nominal ve nakdi bir mahiyet arzederler. Bu hal, bilhassa para değerinin düşmesinden ileri gelir. Bu takdirde bir malın ikame değeri, satış değerinden yüksek olabilir ve bu yüzden nominal ve İzafi bir kazanç, gerçek bir zararı ifade edebilir.

Bu sebepledir ki, hemen bütün Batı Devletleri zaman zaman ve genel bir planda bilanço unsurlarının yeniden değerlendirilmesi (reevaluation) esasını uygulamışlar ve bu ameliye sonunda husule gelen plus - value'leri vergi dışı bırakmışlardır.

Giriştığımız vergi reformunda, komisyon raporunda izah edilen sebepler dolayısıyla, reevalüasyonlardan doğan plus - value'ler dahi vergi mevzuunda bırakılmışlardır.

Bizim ticari kazanç ile ilgili olarak plus - value'ler konusunda kabul ettiğimiz yenilik, işletmenin devamı sırasında sadece tesisat, teçhizat ve makine gibi amortisman tabi aktif değerlerin satışından doğan plus - value'ler «Remploi» esasına göre ve muayyen şartlar içinde sadece yatırıma tahsis edildikleri takdirde, ticari kazançtan indirilmesine ve dolayısıyla vergi dışı bırakılmasına inhisar eder.

Komisyon raporunda izah edildiği gibi, teklif ettiğimiz usul, Batı Devletlerinin hemen hepsinde (Fransa, Belçika, Hollanda, Almanya ve ilah) şu veya bu şekilde uygulanmaktadır.

Şunu da unutmamak gerekir ki, genel olarak reevalüasyona gitmediğimiz ve tasfiyeler de bahis konusu usuller dışında kaldığına göre arizi ve nadir hallerde uygulanacak olan plus - values'ler hakkındaki tekliflerimizin haddizatında mali bir önemi de bulunmamaktadır. Buna mukabil bu tedbirin yeni görüşün bir ifadesi olarak yaratacağı tamamlayıcı, müsbet, psikolojik etkiden faydalanılacaktır.

Hususi şahısların, gayrimenkul veya menkul kıymetler satışından elde edecekleri arizi kazançlar da vergileme bakımından bir problem olarak ortaya çıkarlar. Mali portesi hemen hemen sıfır olan, fiiliyatta kavranması ve takibi imkansız derecede müşkül bulunan bu kabil kazançlar, spekülasyon kazançları mahiyetini aldıkları takdirde vergi mevzuuna girerler. Bunun maddi ölçüsü ise belli bir süre içinde satışın yapılması (gayrimenkullerde 2 yıl, menkul kıymetlerde 1 yıl içinde) ve sağlanan kazancın muayyen bir meblağın üstünde olmasıdır.

Yabancı memleketlerde hususi şahısların gayrimenkul ve menkul kıymetlerin satışından sağladıkları arizi kazançlar ya tamamen vergi dışı bulunmakta (İngiltere), ya da bizim kabul ettiğimiz gibi muayyen şartlara ve ölçülere göre vergi mevzuuna girmektedir. (Almanya gibi).

Bizde gayrimenkullerde müddet, Almanya'da olduğu gibi, 2 yıl, menkul kıymetlerde 1 yıl (Almanya'da 3 ay) iken 193 sayılı kanunla bu müddet 4 yıla çıkarılmıştır. Bunun eskiden olduğu gibi mahiyetine uygun olarak, 2 yıla indirilmesi tarafımızdan teklif edilmiştir.

Reform tasarıları ve komisyon raporu üzerindeki tartışmalarda ticari kazançlarla ilgili plus - value'lerle birlikte bilhassa hususi şahısların bahis konusu arizi kazançlarının vergilendirilmesinde yapılan düzeltmeler, sosyal adaletle irtibatlandırılmak suretile, şiddetli tenkitlere hedef tutulmaktadır.

Henüz bir sermaye piyasası olmayan, yaratılması için her türlü imkanlara başvurulmuş bir memlekette hangi hususi şahıslar arizi olarak, ne çapta aksiyon alıp satacaklar ve bundan sosyal adalete aykırı kazançlar sağlayacaklardır?

Arizi olarak (mutad meslek halinde yapılanlar zaten vergiye tabidir) gayrimenkul satışlarını (mahalli bir mükellefiyet olan şerefiye haricinde) daha ağır bir vergileme rejimine tabi tutmanın, teoride olduğu kadar, bilhassa pratikte ne manası olur? Değer artışları şöyle dursun emlak satışlarının tapu harcı şeklindeki vergilendirmesinde ne büyük zorluklarla karşılaştığımızı gözönüne getirelim.

Prof. Kaldor 1951 yılında İngiltere'de teşkil edilen ve nihai raporunu 1955 de veren «Royal commission on the taxation of profits and incomes» çalışmalarına iştirak etmiş ve bu çalışmalarda bizde tenkidini yaptığı «Capital gains» (sermaye kazançları) meselesi üzerinde ısrarla, durmuş, sosyal adalet icabı olarak bu kazançların özel bir vergiye tabi tutulmasını teklif etmiştir. İngiltere'de az evvel belirttiğimiz gibi hususi şahıslar şöyle dursun, ticari işletmelerce sağlanan plus-value'ler, prensip itibarile, vergi dışı kalmaktadır. Diğer taraftan bu ileri sanayileşmiş memleketlerde bahis konusu plus-value'lerin vergiye tabi tutulup tutulmamasının fiskal önemi elbette Türkiye ile kıyaslanamayacak derecede yüksektir. Böyle olmakla beraber, Prof. Kaldor'un teklifi zikri geçen komisyon tarafından dikkat nazarına alınmamıştır. [*]

(*) Laufenburğher Finances Comparees

Bu münasebetle Türk Vergi sisteminin kuruluşunu, memleketimizin politik, ekonomik ve sosyal şartlarını incelemeğe imkan bulmadan, Türk Vergi Reform Komisyonu raporunun 30 sahifelik Almanca bir özeti üzerinden tenkitlerini yürüten, Prof. Kaldor'un ortaya attığı ve üzerinde keza ısrarla durduğu diğer bir tezine de temas etmeyi faydalı bulmaktayız.

Gider Vergileri Reformuna ait raporumuzda daha etraflı bir surette üzerinde durduğumuz Prof. Kaldor'un bu tezine göre, (ki bunun dayandığı fikir, kendinden evvel başka müellifler tarafından da işlenmiştir) asrımızın şartlarına, bilhassa kendi sosyal anlayışına uygun bulunmayan Gelir Vergisini tersine çevirerek gelir yerine şahısların genel harcamalarının, müterakki nisbetli şahsi bir vergiye tabi tutulması istenilmektedir. [*]

Bu yeni vergileme sisteminde harcamaların kaynaklarını gelir sermaye kazançları, arızı kazançlar, hibe ve veraset yoluyla iktisap edilen servetler . . . ilah teşkil edecek ve şahısların karışık bir usule göre bu kaynaklardan yaptıkları sarfiyat vergiye tabi olacaktır. Prof. Kaldor'un bazı müelliflerce hayali olarak vasıflandırılan bu vergisinin realiteden ne kadar uzak bulunduğu ve hiç bir zaman ve hiç bir yerde ve rejimde uygulama imkanı bulamayacağını belirtmeği zait addederiz.

3— Degresif Amortisman Usulü :

Reform çalışmalarını, özel sektörü ve zenginleri koruma bakımından töhmet altına koyan tedbirlerden biri de «Degresif Amortisman Usulü» hakkındaki tekliftir.

Prof. Kaldor, bu konuda daha ileri giderek degresif amortisman metodunun 100 milyon liralık bir vergi hasılatı kaybını intaç edeceğini de iddia etmektedir.

Degresif amortisman metodu, düz amortisman usulü yerine amortismanın azalan bakiyeler üzerinden hesaplanmasını ifade eder. Bu mahiyeti ile degresif amortisman usulü, müteakip yıllarda azalmasına karşılık, ilk yıllarda daha yüksek miktarlarda yapılmasına imkan vermesi itibarile, modern işletmeciliğin icaplarına daha uygun bulunduğu gibi, yatırımları teşvik edici tesir de icra eder.

Kendiliğinden anlaşılacağı üzere, amortismanın hesaplanmasına taalluk eden bir metoddan başka bir şey olmayan degresif amortisman usulünün, ne ilmi bakımdan, ne de pratikte vergi azalması veya kayıpla hiç bir ilgisi yoktur ve olamaz. Böyle bir iddia olsa olsa, normal amortismanların yanında bazı memleketlerce uygulanan munzam amortismanlar hakkında ileri sürülebilir. İşletmeciliğe ve vergiciliğe vukufu olanlar ise degresif amortismanın munzam bir amortisman olmadığını bilirler.

Komisyon raporunda açıklandığı üzere, yabancı memleketlerde amortismanların fiskal yönden sert ve değişmez bir usule bağlanması yolundan çoktan ayrılmış ve işletmelerde değil, degresif amortisman usulü, ilk yıllarda bu usule nazaran çok daha geniş ölçüde indirimler yapılmasına imkan veren diğer çeşitli hızlandırılmış usullerin tatbikine de cevaz verilmiştir.

[*] An Expenditure tax, 1955 N. Kaldor.

III— VERGİ SİSTEMİMİZİN SOSYAL YAPISI :

Bu bahiste, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Reformuna karşı yöneltilen tenkitleri verginin bitarafılığı, vergi eşitliği, vergi karşısında tesanüt (Solidarite devant l'impôt) gibi genel ve nazari açılardan değil, vasitasız - vasıtalı vergiler münasebeti, Gelir Vergisinde küçük gelirlerle ilgili indirimler, vergi tarifesi, çalışanların (Emekçilerin) vergi yükü gibi, daha müşahhas konuları ele alarak realist bir zemin üzerinde incelemeğe ve cevaplandırmağa çalışacağız.

1. Vasitasız - Vasıtalı Vergiler Münasebeti :

Bilindiği gibi, ötedenberi, vergi sistemlerinin sosyal adalete uygunluğunun ilk kriteri olarak, vasitasız - vasıtalı vergiler arasındaki münasebet üzerine durulur ve iddia edilir ki, bir mali sistemin kompozisyonunda vasitasız vergiler (bilhassa Gelir Vergisi) ne derecede hakim bir mevki işgal ederse, vergi politikasında o derecede sosyal adalete uyulmuş olur.

Maliyede bu klasik görüşün mesnedini, Gider Vergilerinin mahiyetleri itibarile antisosyal bir karakter taşıdıkları faraziyesi teşkil eder.

Bu iddianın münakaşasını daha sonraya bırakarak, vasitasız - vasıtalı vergi münasebeti bakımından bizim vergi sistemimizle bazı Batı Devletlerinin vergi sistemlerini kıyaslamayı uygun bulmaktayız.

Vergi Reform Komisyonunun raporunda gösterildiği gibi, Türkiye'de şeklin fişkal hasılat içinde, vasitasız - vasıtalı vergiler arasındaki münasebet 1953 yılından beri şu seyri takip etmiştir :

Yıl	Vasitasız Vergiler %	Vasıtalı Vergiler %
1953	29.39	70.61
1954	32.83	67.17
1955	32.98	67.02
1956	37.21	62.79
1957	32.83	67.17
1958	32.94	67.06
1959	33.48	66.52
1960	31.78	68.22
1961	38.71	61.29

Görülüyor ki, Türk Vergi sisteminin kompozisyonunda vasitasız vergilerin payı 1961 yılında % 40 a yaklaşmıştır. Bunların içinde yalnız başıma şahsi Gelir Vergisinin nisbeti % 32.09 olup, Kurumlar Vergisi ile birlikte bu nisbet % 36.40 ı bulmaktadır.

Şimdi aynı açıdan, Avrupa İktisadi camiasına dahil memleketlerin vergi sistemlerine bir göz atalım: (*)

Memleketler	Gelir Vergileri (**)	Şahsi Gelir Vergisi
	%	%
Belçika	36.5	-
Fransa	39.5	30,8
Almanya	40.3	27,8
Lüksemburg	44.8	25,3
Hollanda	53.3	35.-

Vasitasız - vasıtalı vergiler münasebeti, İngiltere ve bilhassa.. Amerika Birleşik Devletlerinde vasitasızların lehine daha yüksek bir seviyede bulunmaktadır. Buna mukabil Yunanistanda vasitasız - vasıtalı vergiler münasebeti % 20 ye karşı % 80 dir. (***)

Görülüyor ki, bütün iddiaların hilafına Türk Vergi Sisteminin Gelir ve Gider Vergileri münasebeti bakımından yapısı, Batının en ileri sosyal devletlerinin seviyesinde bulunmakta, hatta şahsi Gelir Vergisi bakımından, Hollanda hariç, diğer devletlere nazaran daha müsait bir durum arz etmektedir.

Hele aynı münasebet bakımından Türk Vergi sistemini Yunan, vergi sistemi ile kıyaslamak dahi mümkün değildir:

Reform Komisyonu raporunu incelemiş olan Alman Maliye Profesörleri, bu konu üzerinde önemle durarak, görüşlerini şu suretle ifade etmişlerdir.

Gelir Vergisini kabul edeli henüz uzun bir zaman geçmemiş olmasına rağmen, Türkiye'de vasitasız ve vasıtalı vergi arasında teessüs eden münasebet, bilhassa iktisaden az gelişmiş bir memleket için büyük bir başarı sayılabilir. Buna mukabil, bu durumdan, Türkiye'de gider vergileri sahasında saklı olan mali rezervlerden gereği gibi faydalanılmadığı neticesini de çıkarmak mümkündür.

2. Gider Vergilerinin Sosyal Görünüşü

Prof. Duverger'ye göre, öteden beri' gerek teoride gerek halk efkârında vasitasız verginin (İyi) vasıtalı verginin ise (Kötü) olduğu görüşü hakimdir. Bu sebeple vergi sistemini geliştirirken, vasitasız vergilerin (Gelir Vergisinin) ön plana geçirilmesi gayreti içinde bulunmak gerekir.

(*) Les fiscalite des pays du marche commun 1958

(**) Kurumlar vergisinden başka reel vergiler de dahildir.

(***) Etudes economiques de L'OCDE, 1962

Vasıtalı Verginin kötülüğü, daha evvel belirttiğimiz gibi, tersine müterakkiliğinde, daha genel bir deyimle antisosyal karakterinde belirir.

Geçmiş devreler için doğru ve yerinde olan bu iddianın, birinci dünya savaşından sonra manasını ve muhtevasını kaybetmekte olduğunu müşahade etmekteyiz. O derecede ki, başta Fransa olmak üzere, çoğu Batı Devletlerinde vasıtasız - vasıtalı vergi tefriki gerek nazariyede, gerek pratikte gittikçe silinmek üzere bulunmaktadır.

Vasıtasız Verginin (Gelir Vergisinin) üstünlüğü, şahsi bir mükellefiyet oluşundadır. Vergide şahsılık ise, esas itibarile en az geçim indirimi (küçük gelir muafılığı) ve verginin müterakkiliğinde (Sosyal müterakkiliğinde) tezahür eder.

Vergi anlayışındaki şumûl ve vergi tekniğinin gelişmesi neticesinde Gider Vergilerini de, bu yönlerden, bize göre biraz daha kaba bir tarzda, Prof. Duverger'e göre ise daha müessir ve mütekamil bir şekilde şahsileştirmek mümkün olmaktadır ki, bu olay vergicilik bakımından asrımızı karakterize eden en önemli mali fenomen sayılmaktadır.

Gelir Vergisinin en az geçim indirimine tekabül eden fonksiyonu, Gider Vergilerinde zaruri ihtiyaç maddelerinin (utility) vergi dışı bırakılması suretiyle, müterakkilik ise vergiye tabi maddelerin sosyal bir tasnife göre (lüks eşya, konfor eşyası, adi ihtiyaç maddeleri gibi) farklı nisbetlerle vergilendirilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Batı Devletlerinde, başta Muamele Vergisi olmak üzere, münferit İstihlak Vergilerini de kapsayan Gider Vergilerinin geliştirilmesinde, ekonomik mülahazaların yanında, yukarıda arz ettiğimiz manada sosyal anlayışa da cevap verecek surette şahsileştirme gayreti müşahede olunmaktadır.

Bu açıdan Türk Gider Vergileri Sistemi (münferit İstihlak Vergileri ve Gümrük dahil) incelendiği zaman, en az geçim indirimine tekabül eden veçhesiyle, bizim sistemimizin en ileri bir safda bulunduğu görülür.

Türkiye'de bugün, zaruri ihtiyaç maddelerinin başında gelen ve bunların çoğunluğunu teşkil eden gıda maddeleri, başka hiç bir memlekette görülmeyen bir genişlikte gider vergileri mevzuunun dışında kalmaktadır. (Un, Ekmek, Makarna, Pirinç, Sebze, Meyve, Et, Balık, Konserveler, Zeytinyağı, diğer Nebati yağlar, Hayvani yağlar . . .)

Şunu unutmamak lazımdır ki, Batı Devletlerinde gıda maddeleri istisnası bu genişlikte uygulanmamaktadır. (Bazı memleketlerde Unlu maddeler, Maden suları, Kömür, hatta Amerika Birleşik Devletlerinde mahdut İstihlak Vergileri içinde nebati yağlar vergiye tabidir.)

Vergi nisbetlerinde diferansiyasyon yoluyla sağlanan müterakkiliğe gelince, bizde, müteferrik İstihlak Vergileri, Gümrük Vergisi ve Otomobil Vergisi ilah . . . ile, Türk Gider Vergileri Sistemi, aynı genişlik ve müessiriyette olmamakla beraber, sosyal tefrik ve tasnife mümkün olduğu kadar uygun bir tarzda geliştirilmektedir.

Bu izahatın ışığı altında, Türkiyede Gider vergilerinin, sosyal bakımdan fazla sıkıcı olmadığını hatta çoğu ileri Batı Devletlerine nazaran, belki, sosyal anlayışa daha uygun bir gelişme safhasında bulunduğunu iddia etmek mümkündür.

3. Gelir Vergisinde İlk İndirimler :

Türkiye'de Gelir Vergisi kadrosu içinde en az geçim indiriminin asgari miktarı, bekar mükellefler için tatbik edilen 810,- liradır.

En az geçim indirimi hadleri 193 sayılı kanunla şu şekli almıştır :

Temel indirim	1.800,— lira
Eş için	1.080,— lira
Her bir çocuk için	720,— lira

Ancak bu indirim bareminin birden uygulanmağa geçilmesinin büyük varidat kaybına sebebiyet vereceği gözönünde bulundurularak kademeli bir tarzda tatbik edilmesi uygun görülmüş ve 1963 de takriben yarısının, 1965 de de tamamının uygulanması kabul edilmiştir.

193 sayılı kanun ile evvelce yapılan tekliflere uyularak, ücretin gerçek miktarın hesaplanması sırasında masraf karşılığı olarak düşülmek üzere, çalışanlar için yılda 1080,- liralık bir indirim kabul edilmiştir. Diğer taraftan Vergi Reform Komisyonu, münhasıran emek gelirlerine uygulanmak üzere, yılda 720,- lira miktarında özel bir indirim teklif etmiştir.

Böylece Vergi Reform Komisyonu, bazı çevrelerin iddialarının aksine, en az geçim indiriminin azaltılması şöyle dursun, çalışanlar için temel indirimin bir kat daha artırılması yolunda teklifler ileri sürmüştür. (*)

Şu var ki, diğer fiskal konularda olduğu gibi, en az geçim indirimi problemini, mücerret, nazari ve doktriner açıdan değil, realist bir görüşten hareket etmek suretile ele almak ve çözmeğe çalışmak gerekir.

Şu hakikati gözden uzak tutmamak lazımdır ki, en az geçim indirimi müessesesinin, bazı istatistiki verilere dayanılarak hesaplanan ve geçinmek için zaruri olan en az gelir miktarına göre kurulması ve uygulanması bilfiil mümkün olmamış ve olamamaktadır.

Buna, her şeyden evvel, indirimin, Gelir Vergisinin verimi üzerinde birinci derecede tesiri bulunan bir faktör olması dolayısıyla mali mülahaza ve zaruretlere mani olmaktadır. Bu mali vakıayı yabancı memleketlerdeki tatbikat da teyid etmektedir. Bu hususta fert başına düşen gayrisafi milli hasıla ile karşılaştırmak suretiyle bazı misaller verelim: (**)

(*) Genel Vergi Reformu. Shf:153

(**) Fert başına gayrisafi milli hasıla Almanya, Fransa, İsveç için 1960, diğer devletlerde 1959 yılına ait rakamlar gösterilmiştir.

Memleket	Gayrisafi Milli Hasıla Dolar	Temel İndirim		
			Memleket Parası ile	Dolar Olarak
Almanya	1259	DM	1680	420
A.B.D.	2685		—	600
Hollanda	900	Fl.	1500	400
İtalya	568	Lt	240 000	384
İngiltere	1276	£	120	336
Fransa	1270	NF.	1410	285
İsveç	1600	Kr.	1760— 2000	340—386
Belçika	1256	FB.	40 000	800

Görülüyor ki, temel indirim, fert başına düşen gayrisafi milli hasıla ile kıyaslanırsa, memlekete göre değişik olmakla beraber, 3, 4, 5 kat daha düşük bulunmaktadır.

Türkiye'de fert başına gayri safi milli hasıla 160 dolar civarında bulunduğuna göre, 200 dolara tekabül eden 1800,- liralık temel oranda fert başına gayrisafi milli hasıladan fazladır.

Bu kıyaslama ve tahlil ile bizde en az geçim indiriminin (kabul edilmiş olan indirimin) sosyal bakımdan yeter ve tatmin edici olduğu neticesini çıkaracak değiliz.

Bizde, gelir seviyesinin düşüklüğü, vergilemede en az geçim indiriminin elbette daha yüksek hadlere çıkarılmasını gerektirir. Şu var ki, daha evvel de belirttiğimiz üzere, diğer mali konularda olduğu gibi, bu önemli vergi probleminde de, diğer memleketlerin yaptıkları şekilde, doktriner ve dogmatik değil, realist hareket etmek mecburiyetindeyiz.

Yabancı memleketlerde, bilindiği gibi, temel indirimlerin yanında, başta ücretler olmak üzere, küçük gelirler hakkında, ayrıca özel bir takım indirimler uygulanmaktadır.

Bizde de, bilindiği gibi, Gelir Vergisinin kuruluşunda sosyal maksatlarla çeşitli özel indirimlere yer verilmiş ve bunlara sonradan yenileri ilave edilmiştir. Bunlar arasında bilhassa işçilere işyerlerinde yemek verilmesini, emekli maaş ve ücretleri hakkında kabul edilmiş olan vergi istisnalarını belirtmek isteriz. 193 sayılı kanunla, hizmet erbabı için, çalışma masraflarını karşılamak üzere, ilk kademede yarısı tatbik edilen bir özel indirim kabul edildiği malumdur.

Görülüyor ki, memleketimizde küçük gelirlerle ilgili ve daha ziyade emekçileri ilgilendiren indirimler meselesi ihmal edilmiş değildir. Aksine, mali imkanlarla sosyal görüşü bağdaştıracak yolda, indirim sisteminin geliştirilmesine çalışılmaktadır.

4. Gelir Vergisi Tarifesi ve Vergi Yüğü :

Komisyunun teklif ettiği, tarife tekniğine mümkün olduğu kadar uygun bir tarzda tanzim edilmiş olan Gelir Vergisi tarifesinde fiskal ve ekonomik mülahazaların yanında ve belki bunlardan önce sosyal görüşlere yer verilmiştir.

Teklif edilen tarifenin sosyal karakteri, halen cari olan tarife ile kıyaslandığı zaman, daha belirli olarak ortaya çıkar.

Teklif edilen tarifede ilk transın nisbeti % 15 den % 10 a düşürülmüş, para değerindeki düşme gözönünde tutularak progresyon sahası 500.000 liradan 1.000.000 liraya çıkarılmak suretile genişletilmiş, marjinal nisbet % 67,5 de durdurulmuş, verginin plafonu da % 60 olarak muhafaza edilmiştir. Bu suretle orta ve bilhassa küçük gelirlerin vergi yükü hafifletilmiş, büyük gelirlerin vergi nisbeti yüksek seviyede tutulmuştur.

Bazı yabancı memleketlerin Gelir Vergisi tarifeleriyle kıyaslandığı zaman teklif ettiğimiz tarifenin sosyal mülahazalara uygunluk derecesi daha iyi anlaşılabilir olur.

Mesela Almanya'da Gelir Vergisi tarifesi % 20 ile başlamakta, azami nisbet % 60 a, çıkmakta verginin plafonu ise % 53 den ibaret bulunmaktadır. Almanya'da ikinci dünya savaşından sonra işgal kuvvetlerinin telkini ile azami nisbet % 95'e, verginin plafonu ise % 80 e çıkarılmıştı. 1953 ve 1958 yıllarında yapılan reformlar neticesinde azami nisbetler yukarıdaki hadlere düşürülmüştür. Bu memlekette Gelir Vergisi tarifesinin daha da hafifletilmesi yolunda kuvvetli bir cereyan mevcuttur.

Fransa'da 1959 reformundan evvel % 77 ye çıkmış olan marjinal nisbet, bu reformdan sonra % 60 a ve verginin plafonu da % 55 e düşülmüştür. Böylece Fransa Maliye Bakanlığı'nın neşrettiği etüdlere belirtildiği üzere «kaçakçılığı artıran aşırı nisbetler fasit dairesinin kırılması» istenilmiştir.

Şunu da istitraten arzedelim ki, 1959 reformu ile, indirimlerin miktarı da artırılmış, bu meyanda gayrimenkul sermaye iradına ait % 30 götürü masraf indirimi % 35 e çıkarılmıştır.

Ortak Pazara dahil diğer memleketlerden Belçika'da Gelir Vergisinin azami nisbeti % 30, Lüksemburg'da % 54 dür.

Birleşik Amerika Devletlerinde % 20 ile başlayan Gelir Vergisinin genel tarifesi son transta % 91 e çıkmaktadır.

Ancak A. B. D. de, Gelir Vergisinde esaslı hafifletmeleri hedef tutan ve 1963 de gerçekleştirilecek köklü bir reform hareketi içinde bulunmaktadır. Gelir Vergisinde marjinal nisbetin % 91 den % 60 - 65 raddelerine düşürülmesi Hükümet çevrelerinde şimdiden kabul edilmiştir.

Columbia Üniversitesi Profesörlerinden «Shoup» bir etüdünde belirttiği gibi, Gelir Vergisinde azami nisbetin % 60 a indirilmesi vergi mukavemetini azaltacağı cihetle, verginin hasılatında herhangi bir düşüklük husule getirmeyecektir.

Bu izahattan sonra küçük ve büyük gelirlerde efektif vergi yükü üzerinde kısa bir inceleme yapalım.

Gelir Vergisi yükünü bilhassa küçük gelirlerde (daha ziyade maaş ve ücretleri kapsayan gelir kategorisinde) indirimlerle birlikte hesaplamak gerekir.

Teklif ettiğimiz sistemde evli ve iki çocuklu bir emekçinin (Hizmet erbabının) ödiyeceği yıllık Gelir Vergisi şu miktar ve nisbetlerde olacaktır.

	Yıllık Gelir (T. L.)			
	5.000	10.000	15.000	20.000
Temel indirim	1.800	1.800	1.800	1.800
Aile indirimi	2.520	2.520	2.520	2.520
Masraf indirimi	1.080	1.080	1.080	1.080
Munzam indirim [*]	720	720	720	720
İndirimler toplamı	6.120	6.120	6.120	6.120
Net gelir	—	3.880	8.880	13.880
İndirimli gelire göre nisbet	—	457	1.276	2.276
İndirimli gelire göre nisbet	—	% 11,77	% 14,36	% 16,39
Brüt gelire göre nisbet	—	% 4,57	% 8,50	% 11,38

Görülüyor ki, düşük gelirlerde vergi yükü, teklif edilen sistem bakımından, zamanımızın vergi anlayışına göre asla ağır bulunamaz. Kaldı ki, modern vergicilikte, vergi yükünün küçük gelir, hususile ücretler üzerindeki tazyiki tetkik ve tahlil edilirken, mücerred bu gelir üzerinden hesaplanan vergi miktarı üzerinde durulmakla yetinilmez. Bilindiği gibi, bu gelir sahiplerinin teşkil ettikleri sosyal sınıflar modern cemiyetlerde gittikçe artan ölçülerde, merkezi ve mahalli planda sosyal hizmetlerden ve yardımlardan (genel sağlık, eğitim, mesken gibi konularda) faydalanırlar.

Bazı mükelliflerin «Contre - impôt» dedikleri ve bir nevi vergi iadesine tekabül eden bu kabil hizmet ve yardımların, vergi yükünün hesaplanmasında hafifletici unsurlar olarak nazarı itibara alınması gerekir.

Diğer taraftan şu hususu da unutmamak lazımdır ki, ücretlerin bilhassa stopaj yolu ile vergilendirilmesinde, şiddetli devir ve in'ikas temayülleri mevcuttur. Bu keyfiyet zamanımızın şartlarına göre çalışan münasebetlerinde ücret teşekkülünün bir neticesi olarak kabul edilmektedir. Bu görüşten hareket eden bazı müellifler (Profesör Gerloff gibi), ücretlerin vergilendirilmesinde doğrudan doğruya iş verenin mükellef tutulabileceği imkanı üzerinde durmaktadırlar.

[*] Raporumuzda teklif edilen munzam indirimdir.

Filhakika, Fransa'da, bu usul tecrübe edilmiş ve hizmet erbabı son reforma kadar «Taxe proportionelle» den muaf tutulmuş, buna mukabil iş verenler ücret ödemeleri üzerinden % 5 nisbetinde bir vergiye tabi tutulmuşlardır.

Teklif ettiğimiz sistemde düşük gelirlerin vergi yükünün mümkün olduğu kadar hafif tutulmasına mukabil, büyük gelirlerde plafon % 60 olarak muhafaza edilmektedir.

Daha evvel izah ettiğimiz gibi % 67,5 marjinal vergi nisbeti ve % 60 plafon, çoğu Batı Devletlerinden daha ileri bir seviyede bulunmaktadır.

Yüksek gelirlerde vergi nisbetinin bu derecede ağır tutulması, bilindiği gibi mücerret sosyal mülahazalardan ileri gelir. Bizim gibi iktisaden az gelişmiş bir memlekette büyük gelirlerin bu derecede ağır bir surette vergilendirilmesi, mali sistemimizin kuruluşunda sosyal adalet mülahazasının ne derecede ileri bir planda tutulduğunun en bariz bir delilidir.

Hatta doktrin bakımından mütalaa edildiği zaman, Batılı manada demokratik bir nizam içinde büyük gelirlerin bizdeki hadlere göre vergilendirilmesini bir nevi fiskal sosyalizm olarak kabul etmek mümkündür.

5. Gelir Vergisinin Mükellef Sınıfları Arasında Dağılışı :

Gelir Vergisinin, çeşitli gelir kategorileri, daha genel bir tabirle sosyal sınıflar arasında eşitlikle dağılması, şüphesiz ki vergi politikasının idealidir.

Bizde, vergi sistemimiz sosyal yönden tenkit edilirken üzerinde ısrarla durulan noktalardan biri de, Gelir Vergisinin geniş ölçüde küçük gelirler üzerinde toplandığı ve bilhassa çalışan sınıf üzerine yüklendiği keyfiyettir.

Aynı iddiaya göre, Gelir Vergisi hasılatının yarısından fazlasını emekçiler ödemektedir. Bu yüzden Gelir Vergisinin dağılışında eşitlik ve adalet bilfiil sağlanamamaktadır.

Bizde etraflı ve sıhhatli vergi istatistikleri mevcut olmadığı, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ile birlikte nazara alınmadığı, yapılan kıyaslamalar, başkaca unsurları ihtiva eden stopaja istinat ettirildiği cihetle, verginin dağılışı hakkında kati rakamlar ve nisbetler tesbit etmek müşküldür.

Böyle olmakla beraber bizde, verginin dağılışında ideal bir münasebetin mevcut bulunmadığı inkar edilemez. Şu var ki, bu hadise bize has olan bir mesele değildir.

Evvela şu hususu kabul etmek lazımdır ki, küçük gelirlerden, hususiyle ücretlerden alınan verginin, Gelir Vergisi hasılatı içindeki payının yüksek oluşu Gelir Vergisi bünyesinin ve nizamının tabii bir neticesidir.

Yabancı memleketlerde Gelir Vergisinin mevzuuna giren gelirlerin % 70 ine kadar olan kısmını ücretlerin teşkil ettiği müşahede olunur.

Mesela Fransa'da 1960 yılında, Gelir Vergisine tabi tutulmuş, olan gelirlerin muhtelif kategoriler itibariyle dağılışı şöyledir :

	<u>%</u>
Maaş ve ücretler	63,4
Ticari ve sınai kazançlar	24,8
Serbest meslek kazançları	5
Menkul sermaye iratları	33
Gayrimenkul sermaye iratları	9
Zirai kazançlar	0,9
Çeşitli gelirler	0 7
	100

Görülüyor ki, Fransa gibi iktisaden en ileri seviyede bulunan ve Gelir Vergisini 1912 den beri uygulayan bir memlekette Gelir Vergisine tabi maaş ve ücretlerle, ticari kazanç ve diğer gelir kategorileri arasında muazzam bir fark mevcuttur.

Fransa'da 1960 yılında tüccar ve emekçi başına düşen vergiye tabi yıllık gelirin miktarı şöyledir :

	Mükellef adedi	Gelir tutarı Milyar NF.	Mükellef başına Gelir NF.
Ticari kazanç	1 330 000	13104	9 852
Maaş ve ücretler	3 945 000	32800	8 314

Görülüyor ki, Fransa'da mükellef başına vergilendirilen gelir bakımından tüccar ile emekçi arasında hemen hemen bir fark mevcut değildir ve tüccarın vergilendirilen gelirinin bir aya isabet eden miktarı, Türk lirasına çevrilirse 1.470 liradan ibaret bulunmaktadır.

Bu neticeyi doğuran amillerin başında, götürü vergilemeler ve esnaf için uygulanan indirimler ve ticari kazançlarda meşru ve gayrimeşru yollarla vergiden kaçınma imkanları gelir.

Batı devletlerinin çoğunda (Almanya, Fransa, Belçika, İtalya gibi) ticari ve sınai faaliyetler sahasında, vergileme geniş ölçüde kanuni esasa (legal) veya uzlaşma esasına göre (contractuel) götürü usullerde yapılmaktadır.

Fransa'da, Gelir Vergisi içinde ticari kazançların götürü ve gerçek vergileme esaslarına göre vergilendirilmelerindeki münasebet şöyledir:

	(1959 Yılıının Gelirlerine Göre)	
	Mükellef Adedi	Matrah NF.
Götürü	1 086 833	8 536 126 000
Gerçek	242 610	4 567 938 000

Verginin dağılışındaki eşitsizlik üzerinde müessir olan diğer önemli bir amil, yukarıda belirttiğimiz gibi, meşru veya gayrimeşru yollarla vergiden kaçınma imkanlarının mevcut oluşudur. Bu imkanlardan İsveç ve A. B. D. dahil bütün Batı Devletlerinde, mükelleflerin derece derece faydalandıkları, bilinen bir hakikattir.

Fransa'da Maliye Bakanlığının tahminlerine göre, vasıtasız vergiler varidatı, vergi gizlenmesi yüzünden % 40 a kadar düşmektedir. [*]

Belçika ve İtalyada da durumun Fransa'dakinden farklı olmadığı kabul edilebilir.

6. Vergi Psikolojisi :

Vergi yükünün dağılışında tam bir eşitlik sağlanamadığını yukarıdaki izahat ile belirtmeğe çalıştık. Bu mali vakıa karşısında Batı Devletleri, Gelir Vergisi ile Muamele Vergisine dayanan modern vergiciliği terk ederek, yeni bir mali sistem kurmak teşebbüsüne girişmemişlerdir. Çünkü, mülkiyet hakkı ve özel teşebbüse dayanan Batılı manadaki demokratik nizamı mali bakımdan ayakta tutan faktörlerin başında bu temel mükellefiyetler gelmektedir.

Bahis konusu devletler, vergilerin kısmen bünyesinden, kısmen tatbikatındaki gerilik ve güçlüklerden ileri gelen aksaklıkları karşısında ümitsizliğe düşecek ve şiddet ve cebir yollarına başvuracak yerde, İlmi ve realist bir yoldan hareketle, aksaklıkların sebeplerini araştırmak ve bunları mümkün olduğu kadar gidermek yollarını aramaktadırlar.

Modern vergi tatbikatının güçlükleri ve halk kitlelerinde yarattığı mukavemetin sebepleri araştırılırken, vergileme sanatının yeni bir anlayışı olarak «Maliye psikolojisi» diyebileceğimiz yeni bir bilgi kolu ortaya çıkmıştır. (**)

Bu suretle vergileme sanatı Sosyal - Psikoloji yönünden ele alınarak, bir yandan vergi sisteminin kompozisyonu, verginin kuruluşu, dozajı, vuzuhu, basitliği, öbür yandan da halkta vergi şuurunun gelişmesi ve vergi moralinin yükselmesini sağlayacak tedbirler üzerinde durulmakta ve vergileme davasının, idarenin mükellefe yaklaşması, mükellefi anlaması, tenvir etmesi, kısaca mükellefle işbirliği zihniyeti içinde çözülebileceği kabul edilmektedir.

Vergilemede psikolojik faktörleri nazara almayan, ani, sert müsamahasız ve anlayışsız hareketlerin demokratik bir nizam içinde, ancak makûs neticeler verdiği çeşitli tecrübelerle sabit olmuştur.

Fransa'da esnafın Gelir ve Muamele Vergileri bakımından tabi oldukları mükellefiyetlerin, birden bire daha ciddi ve kesin bir tarzda uygulanmağa kalkışılmış olması, bilindiği gibi, bu memleketi bir rejim buhranına kadar götüren «Poujadisme» hareketine sürüklemiştir.

(*) Lanfenburaer : Theorie economique et Psychologique des Finances Publiques. 1956

(**) Psychologie des Finances Publiques – Finanz Psychologie.

Bütün bu hakikatler, giriştiğimiz büyük vergi reformu hareketinin, doktriner, dogmatik ve değerini kaybetmiş olan nazari görüşlere göre değil, mali psikolojiyi ön planda tutan modern vergileme sanatının realist, pozitif ve yapıcı anlayışına göre geliştirilebileceğini açıkça ortaya koymaktadır.

Bu bahse son vermeden önce, verginin reformcu fonksiyonu üzerinde kısaca durmamız faydalı olacaktır.

Komisyon raporunda belirtildiği üzere, zamanımızın aktif, politik ve düzenleyici vergisinin İktisadi ve sosyal hayat üzerinde reformcu tesirleri olduğu aşikardır. Nitekim verginin bu tesirleri dolayısı ile (reformisme fiscal) den bahsedilir. Şu var ki, bu reformcu fonksiyon, verginin bünyesine tekniğine, tatbik sahasına ve nihayet aslında mali bir konu olan verginin, bu bakımdan taşıdığı tesir kudreti ve imkanına bağlıdır.

Bu itibarla, vergi, hiç değilse, Batılı manada demokratik bir nizam içinde, ekonomik ve sosyal hayatın strüktürünü temelinden değiştirecek radikal bir vasıta olarak kullanılamaz. Bu konuda, bilhassa yukarıda temas ettiğimiz mali psikoloji meselesini de gözden, uzak tutmamak lazımdır.

IV— İTHALAT KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

1— Prof. Kaldor'a Göre İthalat Kazançlarının Vergilendirilmesi :

Raporumuzu tenkit edenler aşağıdaki gerekçe ile ithalattan doğan mefruz aşırı kazançların vergi yolu ile Devlete intikal ettirilmesini ileri sürmektedirler.

«Dış ödeme dengesindeki güçlüklerden dolayı ithalat bugün olduğu gibi plan süresinde de kota sistemi ile düzenlenecektir. İthalatçılar bu tahditler dolayısıyla yüksek karlar elde etmektedirler. Kota sistemi yüzünden Devlet eliyle yaratılan bu yüksek karların muayyen kişiler tarafından alınması hem ticaret ve sanayide, hem de başka sektörlerde çalışanların gelirleri arasındaki ayrılığı arttırmaktadır. Bu ayrılığın düzeltilmesi gerekmektedir.»

Bu düzeltme vergi yolu ile nasıl yapılacaktır? Bu hususta bir sarahate tesadüf edilmemektedir. Yalnız aynı mucip sebebe dayanılarak Prof. Kaldor'un raporunda:

«İthalatta, maliyet ile dahili satış fiatı arasında husule gelen büyük farkların, yani ithalattan doğan hususi karların Hükümete aktarılması gerektiği, bunun da bir lisans harcı veya ücreti ile sağlanacağı» ifade edilmektedir.

Bahis konusu lisans ücreti veya vergisini «ithal malının dahildeki satış fiyatı ile ithali tahdit edilmemiş olsa idi satılacağı fiat arasındaki, fark» teşkil edecektir.

2— İthalat Kazançlarının Vergilendirilmesi Hakkındaki Görüşlerimiz :

Böyle bir vergilemenin, ne vergi prensibi ne de vergi tekniği ile asla bağdaşmayacağı, böyle gayri tabii bir fiskal zorlama ve müdahalenin tatbik kabiliyetinden

tamamen mahrum bulduktan başka, vahim İktisadi neticeler doğuracağı da meydandadır.

Evvela, adı ister harç, ister ücret olsun böyle bir fiskalitenin mahiyeti nedir? İtiraf etmek lazımdır ki, bunu tayin etmek imkansızdır. Bu bir vergi, olmaktan ziyade ithalattan Devletin pay alması manasını ifade eder.

Teklifeye göre, ithalatı tüccar yapacak, ithal ettiği malı tüccar serbest piyasada satacak, fakat bu muameleden husule gelecek fazla kara (Süper benefice) Devlet el koyacaktır.

Devletin ithalat ticaretine bu yoldan müdahalesi ve iştiraki nasıl düşünülebilir? Bu usulü yürütebilmek için, her şeyden evvel ithal malları ile ilgili bütün muameleleri, baştan sonuna kadar Devletin özel ve sıkı bir kontrol altına alması gerekir. Bunun yanı sıra da, ithal malının «tahdit olmasa idi satılacağı fiat» ın her muamele için ayrı ayrı tesbiti iktiza eder.

Böyle bir usulün aşikar olan tatbik imkansızlığı üzerinde duracak değiliz. Yalnız sormak isteriz, böyle bir usulü tatbik etmiş olan gelişmiş veya az gelişmiş tek bir memleket gösterilebilir mi?

Bir an için Prof. Kaldor'un teklifinin tatbik edildiğini farzedelim. Bu takdirde ithalat ticaretinde şu durum hasıl olacaktır:

a. İthal fiyatları şişirilerek suretiyle «fark'ın» giderilmesine çalışılacak, böylece, fiskalitenin en nevrallik bir cephesini teşkil eden, kazancın ve sermayenin harice kaçırılması adeta zorlanmış olacaktır.

b. Dahilde zincirleme satışların (paravan firmaları araya sokarak) yapılmasına ve karaborsanın yeniden şahlanmasına yol açılmış olacaktır.

Görülüyor ki, Prof. Kaldor'un teklifi, filhakika tamamiyle tatbik kabiliyetinden mahrum olduktan başka, normalleştirilmeye çalışılan dış ticaret nizamı ve diğer sahalar üzerinde yapacağı maddi ve psikolojik etkileri dolayısıyla, genel olarak ekonomik hayat üzerinde de telafisi imkansız tahribat vücade getirecektir.

Böyle çapraşık bir yoldan gidecek yerde, mesela son yıllarda Mısırdaki yapıldığı gibi, ithalatın doğrudan doğruya Devletleştirilmesinin neden teklif edilmediğine şaşmamak mümkün değildir.

Prensip bakımından Devlet Planlama Raporuna da alınmış olan Prof. Kaldor'un ithalat ile ilgili tezinin, herhalde, başka usullere göre tahakkuk ettirilebileceğinin düşünülmüş olması gerekir. Bu usuller ise, ya ithalat kazançlarını daha ağır bir surette vergilendirmek ya da bazı ithal vesikaları üzerinde Damga Resmi veya harç adı altında özel bir vergi almak olabilir.

İthal kazançlarının olsa olsa Gelir Vergisinin kadrosu içinde özel bir vergilemeye tabi tutulması düşünülebilir. Halbuki Gelir Vergisinin bünyesi ve tekniği, ticaretin nevine göre farklı bir vergilemeye müsait bulunmaz. Böyle bir vergileme,

hatta doğrudan doğruya ticari kazanç üzerinden alınan eski ve basit vergiler hakkında dahi bahis konusu olamaz.

İthalatçıların münhasıran ithalat ticareti ile (hususile kotaya müstenit ithalat ticareti ile) iştigal etmeleri şart değildir. Bunların çoğu başkaca ticari faaliyetlerle (ihracat, dahili ticaret) hatta sınai işlerle de uğraşabilirler. Verginin mevzuunu teşkil eden ticari kazanç ise, bütün bu faaliyetlerin, genel muhasebe kaideleri ve bilanço nizam ve vergi hukuku esaslarına göre (öz sermaye mukayeseleri, değerlemeler gibi) tesbit edilen muhassalasını ve neticesini teşkil eder.

Teşebbüs, kazancını kaynaklarına ve muamele nevilerine göre karşılayarak ayrı kemiyetler halinde ortaya koymaya, ne ticaret hukuku, ne vergi hukuku, ne de bilanço anlayış ve tatbikatı müsait değildir.

Kaldı ki, en basit vergi anlayışına göre de böyle bir tefriki gidilmesine lüzum yoktur. İthalat tüccarlarının bir kısım kota sistemi yüzünden fazla kar sağlıyorsa, bu karlar, gelir vergisinin % 70 e kadar çıkan (bizde tasarruf bonoları ile % 73 ü bulan) yüksek nisbetlere tabi olacakları cihetle, kendiliğinden fazlasiyle vergilendirilmiş olurlar.

Bu durumda fazla karlar üzerinden munzam vergi almak suretiyle ve vergi yoluyla ithalat kazançlarının ayrıca penalize edilmeleri elbette varid olamaz.

Şunu da unutmamak lazımdır ki, fazla karın yalnız kotalı ithalat muamelelerinden sağlanması icap etmez. Bazı kotalı ithalat muamelelerinden zarar edilebileceği gibi konjonktür, para değerinin düşmesi, geçici fiili inhisarlar dolayısıyla de zaman zaman veya devamlı olarak, müteşebbislerin insiyatifi, gayreti ve mesuliyeti dışında fazla karlar elde etmeleri ticaretin normal icaplarındanındır. Gelir Vergisinin % 70 e varan yüksek nisbetleri ile bu kabil fazla kazançlar en ağır bir şekilde vergilendirilmiş olur.

İthalat ile ilgili vesikaların ayrıca vergilendirilmesi fikrine gelince, bu usulün de, tatbik müşkülâtından başka antiekonomik olduğunu ve Milletlerarası anlaşmalarla kolayca bağdaştırılamıyacağını ifade etmek isteriz.

Bu usulde, üzerinden özel vergi alınacak vesikalar, ithalat beyannameleri, Merkez Bankasından alınan ithal vesikaları, akreditifler veya orijinal faturalar olabilir.

Bu vesikalar üzerinden özel bir vergilemenin fiskal bakımdan herhangi bir önem taşıması için verginin oldukça yüksek bir nisbette tutulması gerekir. Böyle bir vergi ise, mahiyeti itibariyle doğrudan doğruya ithal mallarının maliyetine gireceği cihetle, bir taraftan bu malların zaten yüksek olan fiatlarını biraz daha artıracak ve dolayısıyla ithalatçı karlarının daha da fazlalaşmasına yol açacaktır.

Görülüyor ki, ithalatta kota rejiminden doğan mefruz fazla karlar için, şu veya bu şekilde özel bir fiskalite icat edilmesinin, demokratik, ilmi ve normal bir vergi sistemi anlayışı bakımından, izah ve müdafaa edilebilir bir tarafı yoktur.

İrticalen ortaya atılan bu kabil fikirler, memleketimizin en önemli davası olan İktisadi hayatın gelişmesi üzerinde ancak menfi tesirler yaratmaktan öteye gidemezler.

V— LÜKS VERGİSİ :

1— Lüks Vergisi ve Bu Hususta İleri Sürülen Teklifler :

Lüks Vergisi, bilindiği üzere, lüks maddeler istihlakinin ve bu mahiyetteki diğer harcamaların, Gider Vergileri kadrosu içinde ayrıca ağır bir surette vergilendirilmesini istihdaf eden bir mükellefiyettir.

Bir vergi sisteminde, genel olarak, şu veya bu ölçüde bir reform yapılması bahis konusu olunca ilk hatıra gelen konuların başında lüks vergisi bulunur.

Nitekim Prof. N. Kaldor'un raporunda ve bundan mülhem olarak ileri sürülen tekliflerde, Türkiye'de yapılacak vergi reformunun temel hedeflerinden biri olarak lüks maddelerin ayrıca vergilendirilmesi üzerinde önemle durulduğu müşahade edilmektedir.

Klasik vergi anlayışına uygun olan bu görüşe göre, bu vergileme yolu ile bir yandan fiskal hasılatta artış sağlanmış olacak, öbür yandan da sosyal adaletin icapları yerine getirilmiş bulunacaktır.

İçinde bulunduğumuz vergi reform hareketinden çok önce bizde de zaman zaman lüks vergisi üzerinde durulmuş, 1950 yılında bu konu üzerinde etraflı incelemeler yapılarak bir kanun tasarısı dahi hazırlanmış idi. Fakat bu teşebbüs, lüks vergisinin vergi sistemimize intibak ettirilmesinin mümkün görülmemesi, tatbikatta meydana getireceği güçlükler ve kendisinden beklenen fiskal ve ekstra fiskal gayelerin bilfiil gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması üzerine akamete uğramıştır.

2— Lüks Vergisi Hakkındaki Görüşlerimiz :

Yukarıda belirttiğimiz gibi, Lüks Vergisi konusunun tekrar tekrar ele alınarak ileri sürülmesinin sebepleri başta sosyal mülahaza olmak üzere vergi veriminin bu yol ile artacağı düşüncesidir.

Halbuki tatbikat, bu vergileme ile istihdaf edilen gayelerin, getirdiği güçlüklerle mukabil, tatmin edici bir netice vermediğini göstermektedir.

Gider Vergilerini mali bakımdan besleyen kaynaklar, ya genel harcamalar, ya da özel konulara inhisar eden kitle istihlakidir. Çağdaş vergiciliği Gider Vergileri yönünden karakterize eden bu mali realite karşısında özel bir lüks vergisinin fiskal portesi hiç mesabesinde kalmaya mahkumdur.

Verginin sosyal adaleti sağlamaya matuf fonksiyonuna gelince, ki böyle bir vergilemeyi daha ziyade bu yönden savunmak mümkün olabilir, bunu da, realist olarak düşünülürse büyütmemek gerekir. Filhakika Çağdaş Vergi sistemi içinde

sosyal adaletin bu gibi vergilere başvurmadan daha genel ve köklü olarak sağlanması mümkün olmakta ve lüks vergisi önemini ve değerini kaybetmiş bulunmaktadır.

Vergi reform komisyonu raporunda belirtildiği gibi, demokratik bir nizam içinde verginin sosyal maksatlara göre organize edilmesi mali politikanın başlıca amaçlarından biridir. Şu varki, bu hedefe ulaşmak için ayrı bir lüks vergisinin ihdası ve uygulanması gerekmez. Verginin sosyal fonksiyonu modern vergi sistemi içinde temel vergilerin bu maksat gözönünde tutularak tanzim edilmeleri ve bunlar arasında bu yönden bir ahenk ve münasebet kurulması suretiyle, genel ve organik bir tarzda sağlanır. Bu sebeple geniş abatmanlar sistemi ve en yüksek haddine çıkarılmış müterakiliği ile şahsi Gelir Vergisinin ve sosyal mülhazalara göre organize edilmiş bir Muamele Vergisinin yanında ayrıca Lüks Vergisinin tatbikine kendiliğinden ihtiyaç kalmamış olur.

Şu hususu da bilhassa gözden uzak tutmamak lazımdır ki, lüks vergisinin tesis ve uygulanması teknik bakımdan büyük zorluklar yaratır. Bunların başında lüks mefhumunun tarifi ve bu tarife göre verginin mevzuuna girecek maddelerin seçilmesi gelir.

Şunu kabul etmek lazımdır ki, fiskal bir mefhum olarak lüksün genel ve realiteye uygun bir tarifini yapmak hemen hemen imkansızdır. Lüks mefhumu zamana, mekana, sosyal sınıfların hatta şahısların görüş ve anlayışlarına ve alışkanlıklarında vukua gelen tahavüllere göre değişir. Bu sebeple diğer vergilerde olduğu gibi mevzuun tayin ve tesbitinde hatta genel ve teorik de olsa bir ölçü ve görüş birliğine varılamamaktadır.

Mesela İngilterede yahut Sovyet Rusyada lüks telakkisi ile ağır surette vergilendirilen bazı maddelerin İsviçre, Fransa, Almanya'da veya Amerika Birleşik Devletlerinde ya tamamen vergisiz bırakıldığı ya da düşük bir nisbet üzerinden vergilendirildiği görülür. Bunun gibi mesela eskiden lüks madde sayılan Şeker zamanımızda zaruri bir gıda maddesi olmuş ve bu mahiyeti ile bazı devletlerde vergi dışına çıkarılmıştır.

En tipik lüks mevzularından biri olarak mütalea edilmiş olan özel binek otomobillerinin, Birleşik Devletler bir yana, hatta Batı Avrupada da lüks olmaktan çıktığı bilinen bir gerçektir. Kahve, çay, alkollü içkiler gibi Gider Vergileri içinde ağır surette vergilendirilen istihlak maddeleri bir yana bırakılarak, lüksün dar manadaki tarifine gidilirse bu mefhumun içine sadece süs ve eğlence mevzularının girebildiği görülür. Halbuki az önce belirttiğimiz üzere mali önemi esasen düşük olan Lüks Vergisinin mevzuu bu derece tahdit olunursa bu vergi, maddi temelden tamamen mahrum sembolik bir mükelleyetten başka bir şey olmaz. Kaldı ki, lüks mefhumu ve bunda vukua gelen değişmeler bakımından süs ve eğlence mevzularını da kolayca kavramak mümkün olamaz. Mesela tiyatroyu lüks şöyle dursun zamanımızın telakkilerine göre bir eğlence mevzuu bile saymak mümkün değildir.

Lüks Vergisini ihdası aleyhinde ileri sürülebilecek mülahazalardan biri de verginin ekonomik bakımdan da bazı mahzurlar taşıdığı keyfiyettir. Filhakika lüks sayılan bir çok maddelerin istihsalı mevzuuna ve yerine göre genişliği değişmekle beraber bir takım küçüklü büyüklü sınai ve ticari faaliyetlere yol açmakta böylece de umumiyetle kalifiye işçiliğe çalışma sahaları yaratmaktadır.

Nihayet lüks vergisinin tatbikatı, bundan kaçınma imkanlarının fazla olması dolayısıyla de (mücevherat, kürk ve saatlerde olduğu gibi) vergilemeyi temelinden sarsan mahzurlar taşımaktadır.

Batıda lüks vergisini ilk uygulayan memleket Almanya olmuştur. 1918 de uygulanmaya başlanan ve mevzuuna mücevherat, sanat eserleri, seramik mamulleri, deri, bazı nevi mensucat, ayakkabı ve mobilya ile otomobil, tuvalet levazımı, saatler ilah. . . giren Alman lüks vergisinin ilkin % 10 olan nisbeti % 15 e çıkarılmış arkasından nisbet yeniden indirilmiş ve nihayet bu vergi bir daha, ele alınmamak üzere 1926 yılında kaldırılmıştır.

Lüks Vergisinin hala bazı Batı Devletlerinde (İsviçre, Belçika ve İsveç gibi) tatbikatına tesadüf edilmektedir. Şu var ki bu memleketlerde verginin mevzuu dar ve nisbeti oldukça mutedil bulunmaktadır (İsviçre % 10 Belçika'da % 10 - 13, İsveç'te % 20). Yukarıdaki görüş ve neticeler gözönünde tutulursa bizde bir lüks vergisinin yeni baştan ele alınıp vergi sistemimize ithal edilmesinin mümkün bulunmadığı anlaşılır. Kaldı ki vergi sistemimizin kuruluşu itibariyle, gümrük dahil Gider Vergileri ve diğer Özel Vergiler (Eğlence Vergisi, Otomobil Vergisi gibi) mümkün olduğu kadar sosyal bir tasnife göre inşa edilmiştir.

VI— SERVET VERGİLERİ :

Yapılan tenkitlerde ayrıca Servet Vergileri üzerinde durulmakta, bu meyanda kabul ettiğimiz servet beyanı müessesesi yerine bir Servet Vergisinden bahsedilmekte ve Veraset Vergisinin verimli ve sosyal fonksiyonunu daha iyi yerine getirecek bir hale ifrağ edilmesi luzumu ileri sürülmektedir.

Bu tenkit ve teklifler dolayısıyla evvela genel olarak Servet Vergilerine kısaca temas etmeyi ve sonra da bu kategoriye giren başlıca vergiler üzerinde ayrı ayrı durmayı faydalı bulmaktayız.

1— Genel Olarak Servet Vergileri :

Modern vergi sistemleri içinde Gelir ve Gider Vergileri kategorilerinin arasında yer alan Servet Vergilerini şu suretle tasnif etmek mümkündür :

1. Olağan üstü Servet Vergisi;
2. Devamlı Servet Vergisi;
3. Veraset Vergisi (Hibe Vergisi ile birlikte);
4. Servet tedavül vergileri (gayrimenkul iktisabı, menkul kıymetler vergileri gibi).

Bu Vergilerden Veraset Vergisi de, daha rasyonel bir tasnif tarzına göre (Alman tasnifi) servet tedavülü vergileri grubunun içine alınmaktadır.

Diğer taraftan, bazı mali sistemlerde servet değeri üzerinden vergilendirilmeleri ve bir mülkiyet vergisi karakteri taşımaları itibariyle Emlak Vergisinin de (bina ve arazi vergilerinin) servet vergileri grubuna ithal edildikleri görülür. Fakat bu eskimiş telakki tarzı terkedilmekte ve Emlak Vergileri, Gelir Vergileri ile Servet Vergileri arasında, ayrı bir hüviyeti olan reel vergiler olarak kabul olunmaktadırlar.

Ayrıca vergi vasfı galip olan bir takım harçlar da Servet Vergileri grubunda mü-talea edilebilirler. Ancak gerek mikst karakterler itibariyle, gerek modern vergicilikten tasfiye edilmekte veya mahiyet değiştirmekte oldukları için, bu dağılık ve verimsiz mükellefiyetler üzerinde burada ayrıca durmakta bir fayda mülhaza etmemekteyiz.

2— Olağan Üstü Servet Vergisi :

Bu vergi, kendiliğinden anlaşılacağı üzere, olağan üstü zamanlarda fiskal, sosyal ve moneter sebeplerle bir defaya mahsus olarak ihdas ve tatbik edilen fevkalade bir mükellefiyettir.

Harp sıralarında, Almanya'nın ve İngilterenin uyguladıkları keza olağan üstü mahiyette aşırı kazanç vergilerinin ve bir bakıma vergi tesiri yapan cebri istikrazlar dışında olağan üstü Servet Vergisinin, birinci dünya savaşından sonra Almanya'da, ikinci dünya savaşından sonra ise Anglosakson memleketleri hariç diğer Batılı Devletlerin hemen kaffesinde şu veya bu suretle tatbik edildiği görülür.

Olağan üstü Servet Vergisinin mevzuunu, genel olarak muayyen bir devrenin (harp devresinin) sonunda ve başındaki servetler arasında fevkalade şartlardan dolayı vukua gelmiş olan Servet artışları teşkil eder.

Şahsi karakterde olan bu mükellefiyetin nisbeti, memleketlere göre değişik olmakla beraber, genel olarak servet artışının büyük bir kısmını kapsayacak bir ağırlıkta bulunur.

Bu vergiye misal olarak Fransızların 1945 de ihdas ettikleri milli dayanışma vergisi (Impôt de Solidarite Nationale) ile Almanların uzun çalışmalar sonunda 1952 de tatbik mevkiine koydukları, Fedakarlıkları Tevzin Vergisini (Lastenausgleichsteuer) ve investisman yardımını zikredebiliriz.

Avrupada olağan üstü Servet Vergileri, İktisadi hayatı tazyik etmeyecek ve normal gelişmesine mani olmayacak tarzda organize edilmişlerdir. Böyle olmakla beraber, Almanların, ödeme taksitleri dolayısıyla tatbikatı hala devam eden «Lastenausgleichsteuer» leri bir yana bırakılırsa diğer memleketlerde olağan üstü Servet Vergileri beklenen başarıyı sağlayamamışlar ve kısa tatbik devrelerinden sonra tasfiye edilmişlerdir. [*]

[*] Bu vergiler hakkında, Ali Alaybek'in 1960 da hazırladığı (Çeşitli Mali Meseleler Hakkında Görüşler) adlı raporunda etraflı tafsilat mevcuttur.

Türkiye'nin içinde bulunduğu bugünkü politik ve ekonomik şartlar muvacehesinde olağan üstü bir Servet Vergisinden bahsedilemeyeceği tabiidir.

3 – Devamlı Servet Vergisi:

Devamlı Servet Vergisi, Gelir Vergisinin yanında ve bunu itmam eden bir mükellefiyet halinde, beyan esasına göre yıllık olarak uygulanan bir vergidir.

Eskiden kalma bu vergi, halen İngiltere, Fransa ve Belçika hariç, diğer Batı Devletlerinde (ezcümle Almanya, İsviçre, İtalya ve İskandinav memleketlerinde) tatbik olunmaktadır.

Son zamanlarda bir takım sosyalist telakkilerin tesiri ile Hindistan ve Seylan gibi bazı geri kalmış Asya memleketlerinin de Servet Vergisini kabul ederek uygulamaya başladıkları müşahade olunmaktadır.

Prof. Kaldor ve onun görüşlerini benimseyenler, Türkiye'de de, servet beyanı yerine devamlı bir Servet Vergisinin kabul edilmesi fikrini savunmaktadırlar.

Bu teklif hakkındaki mütalealarımızı kısaca arz edelim :

Ortaçağ ekonomisinde ve XIX. yüz yılın başlarına kadar, mülkiyetin müteradifi olarak servetin, vergi ödeme gücünün başlıca ölçüsü ve ifadesi olduğu kabul edilmekte ve o devirlerin mali nizamları esas itibariyle bu görüşe dayanmakta idi.

XIX. Yüzyılın ikinci yarısından sonra ve bilhassa XX. Yüzyılda, verginin mesnedi bütün kesinliği ile Gelir'e doğru yer değiştirmiştir.

Maliye tarihinde vukua gelen bu köklü değişme ve gelişme üzerinde müessir olan başlıca amiller şunlardır :

1. Para ekonomisinin genişlemesi ve bunun bir neticesi olarak maddi varlıklar içinde menkul servetlerin artması ve ön plana geçmesi,

2. Menkul servetlerin (ki çoğu hallerde görünmeyen servet şekli alırlar.) Fiskal bakımdan kavranmasında idarenin aciz kalması,

3. Gayrimenkul servet unsurlarının değerlendirilmesinde, vergi tekniği bakımından güçlüklerle karşılaşılması,

4. Kira blokajı gibi sebeplerle gayrimenkul mülkiyetin üzerinde (Substance'ında) bir boşluk husule gelmiş olması,

5. Milli gelir içinde çalışma geliri ile müteşebbis geliri paylarının hakim bir mevki işgal etmesi,

6. Vergi yükünün gittikçe ağırlaşması.

İşte bu sebepler dolayısıyledir ki servet, zamanımızın vergi sistemlerinin önemli kaynağı ve mesnedi olma kabiliyet ve kudretini tamamiyle kaybetmiş bulunmaktadır.

Zamanımızda, bilindiği gibi, Servet Vergisi veya Vergileri, sadece sosyal adalet müahazasıyla müdafaa edilmek istenilir. Halbuki modern vergicilikte sosyal adalet şahsi müterakki Gelir Vergisi ile daha evvel izah ettiğimiz gibi, hatta Gider Vergileri nizamı içinde ve nihayet (contre - impot) şeklinde tezahür eden sosyal hizmet ve yardımlarla, mali yönden bütün genişliği ve müessiriyeti ile gerçekleştirilmektedir. Ortaçağın kalıntısı olan Servet Vergisi, bugünün vergi anlayışı, vergi tekniği ve vergi ağırlığı karşısında bu fonksiyonu ifa edecek kuvveti ve manayı çoktan kaybetmiştir.

Şunu da unutmamak lazımdır ki, devamlı Servet Vergisi, şahsi patrimuvan yani toplu servet üzerinden değil, gelir üzerinden ödenir. Bu mükellefiyette servet sadece bir vergileme ölçüsü rolünü oynar. Bu sebeptendir ki, Servet Vergisi, Gelir Vergisi ile birlikte, adeta Gelir Vergisinin bir parçası olarak mütalea edilir ve ancak pek cüz'i nispetlere göre uygulanır.

Servet Vergisinin modern vergicilikte önemini ne derecede kaybettiğini bazı rakamlarla belirtelim :

Bu vergiyi tatbik eden memleketlerden Almanyada Servet Vergisinin yekûn fiskal hasılat içindeki payı % 1.77 den, Hollanda da % 1.4 den, İtalyada % 1.33 den ibarettir.

Bazıları A.B.D. inde Servet Vergisinin hala önemli bir rol oynadığını iddia etmektedirler.

Bizim yaptığımız incelemelere göre A. B. D. nin bu bakımdan durumu şöyledir:

A. B. D. inde, diğer bazı Batı Devletlerinde olduğu gibi, Servet Vergisi (Property Tax) uzun zaman aza devletler ve belediyeler maliyesinde hakim mevkiini muhafaza etmiştir. (A.B.D. Gelir Vergisi sistemine oldukça geç intikal etmişlerdir.)

Son zamanlarda Servet Vergisi, bir çok eyaletlerde reel servet, yani gayrimenkuller üzerinden alınan bir vergi mahiyetini almıştır.

1929 yılında New York Devleti, bu vergiyi kaldırmış, daha doğrusu New York şehrine terketmiştir. Bundan sonra bu mükellefiyet, bir Belediye Vergisi olarak, gayrimenkuller üzerine mevzu bir Emlak Vergisi mahiyetini almış ve verginin hasılatı yıldan yıla azalmağa başlamıştır. [*]

A. B. D. inde fiskal önemini kaybetmekte olan Senet Vergisinin yerini başka bir takım vergiler almaktadır.

[*] Finauces Comparees, Laufenburger.

Schultz and Harris'in bu konuda yaptıkları bir etüdde belirttikleri gibi, aza Devletlerin yekûn fiskal hasılatı içinde Servet Vergisinin 1915 te % 51 olan nisbeti, son yıllarda % 3 e kadar düşmüştür. Buna mukabil aynı devrenin başında mevcut olmayan Satış Vergisi ile Benzin Vergisinin nisbetleri % 17 ve % 20 ye çıkmıştır.

Türkiye'ye gelince, modern Gelir Vergisini en ileri anlayış kadrosu ve unsurları ile kurmuş ve geliştirme halinde bulunan memleketimizde, Ortaçağın kalıntısı olan ve yukarıda izah ettiğimiz gibi, manasını, muhtevasını ve fiskal önemini tamamiyle kaybetmiş olan Servet Vergisi gibi bir mükellefiyetin vergi sistemimize sokulması asla düşünülemez.

Böyle bir vergiyi tatbika kalkışmak, fiiliyatta Gelir Vergisinin yükünü ağırlaştırmaktan başka bir netice vermez. Buna mukabil Servet Vergisinin tatbikat yönünden arz ettiği sonsuz güçlükleri ve memleketimizde alışılmamış böyle bir mükellefiyetin, bilhassa içinde bulunduğumuz şartlar muvacehesinde, psikolojik bakımdan yaratacağı şiddetli mukavemeti de hesaba katmak lazımdır.

Türkiye'yi, tarihi, coğrafi varlığı, sosyal ve İktisadi bünyesi ve nihayet geliştirmekte olduğu ileri mali sistemi bakımından, Hindistan, Malaya, Seylan, Burma, gibi memleketlerle kıyaslamak hatalı olur. Türkiye, giriştiği Büyük Vergi Reformunda bu memleketleri örnek olarak alamaz, almamalıdır.

Bazı Batı Devletlerinde hala Servet Vergisinin yaşatılmakta olması keyfiyetine gelince, bunun sebebi, bu planda manasını kaybetmiş olan diskriminasyon nazariyesi bir yana bırakılırsa, Gelir Vergisinde servet kıyaslamaları yoluyla oto kontrol'a imkan vermesinden ibarettir. Halbuki bizim buluşumuz olan Servet Beyanı müessesesi, aynı neticeyi, verginin kesinliği, sıkıcılığı ve tazyiki olmaksızın, modern vergileme tekniğine ve sosyal psikolojiye çok daha uygun bir tarzda hasıl edebilir.

4- Veraset Vergisi :

Türkiye'de halen uygulanmakta olan Veraset Vergisi tenkit edilirken, bunun sağladığı hasılatın düşük olduğu bu mükellefiyetin üzerine düşen sosyal fonksiyonu yerine getiremediği, ticari işletmelere dahil gayrimenkullerin bilanço kıymetleri üzerinden değerlendirilmekle diğer gayrimenkullere nazaran daha ağır bir şekilde vergilendirildikten, böyle bir ayırım ise, «sosyal bakımdan adaletsizliğe sebep olduktan başka, sermayenin üretime yönelmesini kösteklediği ve işletilmeyen serveti İktisadi bakımdan en zararlı bir şekilde kayırdığı» hususları üzerinde durulmakta ve neticede bütün gayrimenkullerin Veraset ve İntikal Vergileri bakımından cari fiatlara göre değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Bundan başka, Prof. Kaldor, sosyal adalet mülahazalarıyla, İngilterede olduğu gibi, % 30 nisbetine kadar yükselen ayrı bir Tereke Vergisinin ihdasını teklif etmekte ve bu yeni munzam vergi ile dahi Veraset Vergisinin yabancı memleketlere nazaran çok düşük olacağını iddia etmektedir.

Prof. Kaldor kendine has düşünüş tarzına göre, bu hususta şöyle demektedir:

«Milli sermayenin çok kaba bir şekilde yapılacak tahmine göre, her sene nesilden nesile intikal eden gayrimenkullerin değeri 3 milyar lirayı bulmalıdır. Şayet ortalama vergi nispeti % 10 olarak kabul edilirse, 300 milyon tutarında, diğer bir deyimle, halen elde edilen meblağın 25 misli bir varidat sağlayacaktır.»

Meselenin esasına geçmeden evvel, ticari işletmelere dahil olanlarla, özel kişilerin mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin değerlendirilmesinde mevcut olduğu iddia edilen, sosyal ve İktisadi bakımdan vahim neticeler doğuran farklılık üzerinde kısaca duralım.

Vergi usul hukukumuzda, işletmelerde «servet değerlemesi» nin ne suretle yapılacağı özel bir bölümde açık olarak gösterilmiştir. Bu bölümdeki hükümlere nazaran, gayrimenkuller, iddia olunduğu veçhile, bilanço kıymetlerine göre değerlendirilmezler. Bunun Veraset Vergisi bakımından esasen mümkün olamayacağı meydandadır.

Vergi Usul Kanunumuza göre işletmelere dahil gayrimenkullerin (bina ve arazi) değerlendirilmesinde vergi değeri esası cari bulunmaktadır.

Kaldı ki, sermaye şirketleri dışında diğer büyüklü küçüklü işletmelerde gayrimenkullerin işletme sahiplerinin özel mülkiyetinde kaldıklarını da gözden uzak tutmamak lazımdır. Görülüyor ki, iddia edildiği gibi, vergi hukukumuzda gayrimenkullerin Veraset Vergisi yönünden farklı değerlendirilmesi yüzünden, sosyal ve ekonomik bakımlardan büyük haksızlıklar ve mahzurlar yaratan bir vergileme usulü cari bulunmaktadır. Bu hatayı tashih ettikten sonra esas meseleye gelelim.

Veraset Vergisinin menşei, bilindiği üzere, Damga Resmi ve diğer bir takım tedavül vergilerinde olduğu gibi harç (Enregistrement) teşkil eder. Tarihi bir mükellefiyet olan bu vergi, modern vergicilikte yerini ve mali önemini tamamiyle kaybetme yolundadır. Bu keyfiyeti aşağıdaki mukayese bütün açıklığı ile belirtmeye kafidir.

Avrupa İktisadi camiasına dahil devletlerde Veraset Vergisinin yekûn fiskal hasılat içindeki payı şöyledir :

<u>Memleketler (*)</u>	<u>Veraset vergisinin yekûn fiskal hasılatına nisbeti %</u>
Almanya	0.18
Fransa	1.04
İtalya	1,35
Hollanda	1,20
Belçika	2,11
Lüksemburg	0,62

[*] UNICE : Les Systemes Fiscaux des pays de la Communaute Economique. Europeenne (1958)

Veraset Vergisinin (Estate duty) yani Tereke Vergisi şeklini uygulayan ve verginin marjinal nisbeti 1 milyon Sterlinde % 80 e varan İngilterede aynı nisbet % 4 - % 4.5 arasındadır. Bu memlekette tek başına Tütün Vergisinin yekûn fiskal hasılat içindeki payı % 14 tür.

Veraset Vergisinin anlayış ve tatbikatında iki görüş çarpışmıştır.

Birincisi, bir şahsın değil, ailenin varlığı olarak kabul edilen serveti muhafaza etmek, sermayenin devamlılığını sağlamak, ikincisi, birincisinin aksine, serveti parçalamak ve sermayenin kümülasyonuna mani olmak.

Yukarıdaki misallerden de açıkça anlaşılacağı üzere, 19 uncu asrın sosyalist doktrinine dayanan ikinci görüş, zamanımızın sosyal refah devletlerinin mali politika anlayışı ve tatbikatının dışına çıkmış bulunmaktadır.

Veraset Vergisinin tatbikatındaki son temayüller, vergiden istisna edilen meblağların, yani başlangıç indirimlerinin yüksek tutulması, bilhassa karı koca ile fûrua isabet eden miras hisselerinde bu istisnanın azami hadlere çıkarılması, hatta bu sonuncuların tamamıyla vergi dışı bırakılması yolunda belirmektedir.

Bu hususta bazı misaller vermek için, A. B. D. inde bahis mevzu istisna hadininin 10 000 dolar, Belçikada 20 000 F. B. (bu indirim küçük çocuklarla eş için ayrıca artırılır), Almanya'da 250 000 DM olduğunu zikredelim. Bunların yanı sıra ayrıca vergide hafifletmeler yapılmakta, vergi tarifesi de düşürülmektedir.

Fransada 1959 da kabul edilen ve 1960 da yürürlüğe giren yeni vergileme rejimine göre, karı, koca ve çocuklar için uygulanan kademeler her birinde 100 000 NF. e çıkarılmıştır. Ayrıca müteveffanın son hastalığı ve cenaze masrafı olarak 2 000 ve 3 000 NF. e kadar indirim kabul edilmektedir.

Vergi nisbetleri de istisna hadleri üstünde şöyledir :

50 000	NF.e kadar	% 5
50 000 – 100 000	NF. için	% 10
100 000	NF. Den yukarı	% 15

Gayri şahsi tereke vergisi usulünü uygulayan İngilterede bir takım indirimlerle verginin yükü hafifletilmektedir. Bu cümleden olmak üzere değeri 10 000 Sterlinden düşük olan zirai servetler «Estate Duty» ye tabi bulunmazlar. Gayrimenkullere isabet eden vergi 8 senede ödenebilir.

Türkiye'ye gelince: Bizde 1962 bütçesinde Veraset Vergisi varidatı 19 milyon lira olarak gösterilmiştir. Verginin bu veriminin pek düşük olduğunu itiraf etmek lazımdır. Ancak verginin verimini bir dereceye kadar artırma düşünülürken, Prof. Kaldor'un teklif ettiği gibi doktriner mülahazalarla ve gayrimenkullerin nesilden nesile intikal ettiği sırada her sene 300 milyon liraya yakın bir varidat elde edilebileceği faraziyesine dayanan bir tereke vergisinin ihdası bittabi ve asla varid olamaz.

Bu mükellefiyet, genel vergi reformu çerçevesi içinde yeniden organize edilirken, olsa olsa gayrimenkuller hakkında cari değer esasının yeniden kabulü üzerinde durulabilir. Şu var ki, eskiden beri bizim de taraftar olduğumuz bu değerlendirme usulünün takdir müşkülâtı ve bundan doğan adeletsizlikler ve bilhassa dağınık ve hatta büyük çoğunluğu tapusuz olan ziraat arazilerinin bu usule göre değerlendirilmesindeki fiili imkansızlık gözönüne getirilirse, evvelki tecrübelerin gösterdiği gibi, bu usulün de uygulanamayacağını kabul etmek gerekir.

Bizce bu mevzuda gidilecek en doğru ve pratik yol, verginin gayrimenkuller bakımından baz'ını nasıl olsa ele almağa mecbur olduğumuz genel tahrir bağlamaktır. Almanyada olduğu gibi, genel tahrir çerçevesi içinde değerlemelerin, bina ve arazi vergisinin yanında Veraset Vergisine de esas teşkil edecek unsurları ihtiva eyleyecek tarzda organize edilmesi ve yürütülmesi en uygun hal sureti olabilir.

Ancak şunu hiç bir zaman gözden uzak tutmamak lazımdır ki, Veraset Vergisi mütevellinin hayatında iktisap ettiği servet değil, ölümünde bıraktığı servet üzerinden alınan bir vergi olduğu ve mütevazî randımanına mukabil, tatbikatı en güç bir mükellefiyet bulunduğu cihetle, üzerinde ne kadar uğraşılırsa uğraşılınsın, bu tarihi vergi, mali sistem içinde ancak tali ve önemsiz bir unsur olarak kalmağa mahkûm bulunacaktır.

5— Servet Tedavülü Vergileri :

Damga Resmi ve harçlara ait raporumuzda etraflı bir surette izah edildiği gibi, Veraset Vergisinden başka, menşei harç teşkil eden diğer bazı mükellefiyetler, fiskal karakterleri ve artan verimleri dolayısıyla, harç nizamından koparak, servet tedavülü vergileri veya özel Gider Vergileri şeklinde müstakil vergiler mahiyetini almışlardır veya almaktadırlar.

Bunların başında Emlak Alım Vergisi, Batı Devletleri için önemli olan menkul kıymetler (menkul kıymet alımı) vergisi ve Gider Vergisi olarak da zamanımıza ait yeni bir mükellefiyet şeklinde teşekkül eden otomobil vergisi gelir.

Bizim de, raporumuzda teklif ettiğimiz esaslar dairesinde, Veraset Vergisinden önce ele alacağımız ve iptidai, karışık harç fiskalizminden ve Damga Resimlerinden kurtararak Emlak Vergisi ile motorlu kara taşıtları vergilerini derli toplu ve müstakil vergiler haline getirmemiz, genel vergi reformunun en müsbet başarılarından biri olacaktır.

Bu münasebetle şu hususu da belirtelim ki, tekliflerimizde bahis konusu olan gaye yeni mükellefiyetler tesis etmek değil, mevcut olan Harç ve Damga Resimlerini vergi haline getirmekten ibarettir. Bunun, yani alışılmış olan harç usulünden vergiye geçişin menfi psikolojik tesirleri olacağını kabul etmek mümkün değildir. Aksine, mükellefin haddizatında bir harç olmayan bir vergiyi ödediğini bilmesinin halk arasında vergi anlayış ve şuurunun yerleşmesi bakımından ancak müsbet

tesirleri olabilir. Herhalde bu kabil konformist mülhazaların, vergi sistemimizi modernleştirme ve geliştirme yolundaki reform hareketlerini engellemeyeceğine inanmaktayız.

VII— FİSKAL HASILATIN ARTTIRILMASI :

Genel vergi reform çalışmalarına yöneltilen tenkitlerden biri de, bu reformun vergi varidatını artırıcı mahiyette olmadığı, kalkınmanın iç finansman bakımından lüzumlu olan fazla fiskal hasılatı sağlamadığı, aksine varidatta bir gerileme ve azalma husule getireceği iddiasıdır.

Bu iddiayı cevaplandırmak için, fiskal hasılatın artması hadisesini, içinde bulunduğumuz şartlar muvacehesinde, vergi, İktisadi gelişme ve tatbikat yönlerinden ele almak suretiyle inceleyeceğiz.

1— Hadisenin Vergi Yönünden Tetkiki :

Fiskal hasılatın vergi yönünden veya vergi yolu ile artırılması, yeni vergiler vazedmek, mevcut vergilerin baz'ını yani mevzuunu genişletmek (yeni unsurları mevzua almak, istisna ve muafırları daraltmak gibi), vergi nisbetlerini arttırmak ve nihayet vergileme şekillerini değiştirmek (mesela gelir vergisinde götürü kazanç usulünden gerçek usule geçmek) gibi özel vergi hukukuna taalluk eden tedbirlerle olabilir.

Fiskal hasılatın, yukarıda arzedilen manada vergi yolu ile artırılması problemini, Türk vergi sistemi içinde başlıca vergi kategorileri bakımından incelediğimiz zaman şu neticelere varırız.

Muasır vergi sistemlerinin taşıyıcı unsurlarını masif randımanlı büyük vergiler teşkil ederler. Bizim vergi sistemimizde, bu bakımdan, ön planda gelen mükellefiyetler şunlardır :

- Gelir ve Kurumlar Vergileri,
- Dahilde ve ithalde alınan İstihsal Vergileri,
- Çeşitli Hizmet Vergileri,
- Akaryakıtlar Vergisi,
- Şeker İstihlak Vergisi,
- Tekel fiskal hasılatı (safı gelir ve savunma vergisi),
- Gümrük Vergisi.

Gelir ve Kurumlar Vergilerinde, kabul ve teklif ettiğimiz nisbetleri daha da arttırmak suretiyle fazla varidat sağlanması düşünülemez. Kurumlar Vergisi ile birlikte Gelir Vergisinde, daha önce de belirttiğimiz gibi, psikolojik kırılma noktasını, diğer bir ifade ile tehlike hududunu, bilhassa bizim şartlarımıza göre, fazlasıyla aşmış bulunuyoruz.

Gelir Vergisinin ağırlığı üzerinde durulurken, cebri istikraz mahiyetindeki tasarruf bonolarını da gözden uzak tutmamak lazımdır.

Bizde Gelir Vergisinin mevzuunu genişletmek suretiyle verimini artırma yolunda alınabilecek tesirli bir tedbir mevcut değildir. Mevzuuna küçük sanat faaliyetlerinden başka zirai kazançlar da alınmak suretiyle, Gelir Vergisinin bazı mümkün olduğu kadar genişletilmiştir. Ziraat sahasında Gelir Vergisi mükellefiyetini daha yaygın bir hale getirmek, evvelce izah ettiğimiz gibi, asla varid olamaz.

Diğer taraftan gerek küçük çiftçinin, gerçek esnafın vergilendirilmesinde götürü usulün tatbik sahasını daraltmak da düşünülmez. Bu yolda yapılacak zorlamaların, son zamanlarda görüldüğü gibi, yaratacağı şiddetli psikolojik reaksiyon bir yana, elle tutulur bir varidat artışı sağlaması da mümkün değildir. Hatta götürü vergileme sahaslarının daraltılması mali bakımdan ancak menfi neticeler verir.

Şu halde, nazari spekülasyonların dışına çıkıldığı zaman Kurumlar Vergisi ile birlikte Gelir Vergisinin de, fiskal yönden vergi hasılatını artırma imkanlarının filhal mevcut bulunmadığını kesin olarak kabul etmek gerekir.

İkinci temel vergiler kategorisini teşkil eden istihsal vergilerine gelince, bu sahada istihsal vergisi prensibini terkederek, Fransa'daki (Taxe sur la valeur ajoutée) şeklindeki bir vergileme sistemine yahut da Yayık Muamele Vergisi usulüne geçilmediği müddetçe, vergi nispetini yükseltmek veya vergi bazını genişletmek gibi tedbirlerle fiskal hasılatı arttırmak varit olamaz. İstihsal Vergisinin prensibi ve bünyesi buna müsait değildir.

Bizde İstihsal Vergisinin kabulüne, bilindiği gibi, İktisadi mülahazalar hakim olmuştur. Bu sebeptendir ki, belli bazı maddeler (daha ziyade ilk istihsal maddeleri) üzerine oturtulmak suretiyle mükellefiyet dar bir sahaya inhisar ettirilirken verginin nisbetleri, ayrıca ithalatta bu bakımdan bir diskriminasyon gözetilmek suretiyle azami hadlerde tutulmuştur. (Mesela ipliklerde % 30 - 36, kürklerde % 75, bir kısım seramik mamullerinde % 40, ziynet ve süs eşyasında % 50 gibi).

Bu defa Genel Vergi Reformu çalışmalarında müşahade ve tesbit edildiği üzere, esas itibariyle, İstihsal Vergisinin tarifesi daha da ağırlaştırmak ve bazını genişletmek, sistemi bozmadan filhakika mümkün olamamaktadır.

Gider Vergileri manzumesine dahil Hizmet Vergileri grubuna gelince, bu vergilerin mevzuuna giren muameleler de bizde bütün genişliği ve ağırlığı ile vergilendirilmektedir. Bu iddianın doğruluğunu anlamak için yabancı memleketlerin bu konular hakkında uyguladıkları vergilerle bir kıyaslama yapmak kafidir. (Çoğu yabancı Devletlerde Banka muameleleri vergisi diye bir vergi dahi yoktur.)

Bu itibarla Hizmet Vergileri sahasında da genel olarak hasılatta fazlalık sağlayacak fiskal imkanlar mevcut değildir. Aksine, vergi sistemimizin gelişmesi ile bu mükellefiyet sahasına giren bazı konularda vergi hafifletmelerine gidilmesi icap edecektir.

Gatt andlaşmaları ile bağlı ve Avrupa İktisadi Camiası ile olan münasebetlerimizle ilgili Gümrük Vergisi bir yana bırakılırsa, fiskal yönden üzerinde durulacak diğer konular, Şeker Vergisi, Akaryakıtların İstihsal Vergisi ve Tekel fiskal hasılatıdır.

Şeker Vergisi konusunda, Gider Vergileri reformuna ait raporumuzda izah edildiği üzere, vergi arttırılması değil, yeni vergileme nizamı içinde, varidat kaybına mahal vermeden, vergi azaltılmasına gidilmesi bahis mevzuudur.

Şeker Vergisini de çıkardıktan sonra, geriye akaryakıtlardan alınan istihsal vergisi ile tekel fiskalitesi kalmaktadır. İşte bizim mali sistemimizde, vergi yönünden önemli fiskal rezervlerin saklı olduğu konular bunlardan ibarettir.

Raporumuzda izah edildiği üzere, bu konulardan vergi yolu ile yarım milyar liraya yakın bir varidat fazlası sağlamak mümkündür.

Bu fazlalığın bir yandan teklif ettiğimiz esaslar dairesinde Gider Vergileri reformunun tahakkuk ettirilmesi, öbür yandan da Tekel idaresinin köklü bir reorganizasyona tabi tutulması suretile elde edileceğine de işaret etmek isteriz.

Damga Resmi ve Harçlara gelince, bu geniş, dağınık, insicamsız, vizuhsuz ve zamanını geçirmiş fiskalite sahasında yapılacak reform ile, bu fiskalitenin içinden çıkarılacak bazı konular derli toplu, müstakil verimli ve modern vergiler (Emlak Alım Vergisi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi) haline getirilmiş olacak, bunlar dışında kalanlardan bazı verimsiz, sıkıcı ve küçük mükellefiyetler tasfiye edilecek, diğerleri de yeni bir tertip dahilinde derlenmek suretile, bu sahaya açıklık ve sadelik getirilmiş olacaktır. Bu yolda yapılacak reform, denilebilir ki, vergi sistemimizin tekamülü bakımından, mali tarihimizde bir dönüm noktası teşkil edecektir. Şu var ki, ihdas edilecek yeni vergiler haricinde kalacak olan Damga Resmi ve Harç fiskalizminden verimlilik bakımından fazla bir şey beklememek lazımdır.

Devlet fiskalitesi dışında Mahalli Finans Sistemimiz yeniden organize edilirken, yapacağımız reformun temel hedeflerinden biri, reel vergileri (Bina ve Arazi Vergileri) aynı sistem içine alarak, bunları, bidayette dar bir kadro içinde uygulanması mümkün olan reel karakterde bir işletme vergisi ile birlikte, mahalli planda verimli fiskal kaynaklar olarak geliştirmek olacaktır. Şu var ki, bu gelişme bahis konusu mükellefiyetlerin bünyesi ve tekniği icabı ve kira blokajı gibi vergi üzerinde müessir takviyeler dolayısıyla, zamanla ve tedricen tahakkuk edecektir.

Nihayet şu hususu da gözden uzak tutmamak lazımdır ki, reel vergiler sahasında yapılacak reform ne kadar başarılı olursa olsun, bu vergilerin, modern bir vergi sistemi içinde, fiskal hüviyetleri ve önemleri itibarıyla, hiç bir zaman masif randımanlı büyük Devlet Vergilerinin yanında yer almaları beklenemez.

Hülasa olarak diyebiliriz ki, genel vergi reformu neticesinde çeşitli yönlerden en ileri şeklini alacak olan vergi sistemimizde, mücerred fiskal bakımdan, bazı

Gider Vergilerinde saklı olan mali rezervlerden faydalanmak mümkündür. Bunun dışında yapılacak vergi zorlamaları, fiskal yönden beklenen neticeyi vermeyeceği gibi, memleketin İktisadi ve sosyal bünyesinde derin tahribat vücuda getirebilir. Bu sebeptendir ki, fiskal imkanın yanında, vergi hasılatını yüksek nisbetlerde arttıracak diğer faktörler üzerinde durulması gerekmektedir ki, bunlar da, daha önce belirttiğimiz gibi, İktisadi gelişme ve tatbikatın İslahı konularında toplanmaktadır.

2— İktisadi Gelişmenin Vergi Hasılatı Üzerindeki Tesiri :

Bizim gibi vergi sistemini, kendi şartlarına göre, fiskalite bakımından, azami randımanı verecek bir seviyeye çıkarmış olan bir memlekette, fiskal hasılattaki artış seyrinin yükselmesi ve hızlanmasını, yeni vergilerde veya vergi zamlarında değil, vergi tatbikatının İslahı yanında, esas itibariyle İktisadi hayatın canlanması ve gelişmesinde aramak lazımdır.

İktisadi kalkınma ve fiskal hasılat arasındaki münasebet, verginin temel kaynağı olan gelirin, bir yandan, elde edilmesinde, öbür yandan da harcanmasındaki artışlarında tecelli, eder.

İktisadi gelişme ve bunun müterafıki olarak hayat standardının yükselmesi neticesinde, verginin tatbik sahası durmadan genişler, vergi ödeyenlerin mikdarı ve ödedikleri vergi fazlasile artar.

Gelir Vergisi hasılatındaki artışın, İktisadi gelişmeye nazaran, daha sür'atle vukua gelmesi, son zamanlarda üzerinde önemle durulan bir mali fenomen olarak kabul edilmektedir. Bu netice üzerinde verginin daha kolaylıkla ödenmesi imkanının yanında, muaflik, istisna ve götürü vergileme hadlerinin aşılması ve bilhassa artan kazanç, ücret ve iratların müterakki vergi tarifesinin daha yüksek translarına geçmesi suretile vergilendirilmesi müessir olur.

Bu netice, aynı kesinlikle olmasa bile, Gider Vergileri sahasında da kendini hissettirir. Filhakika İktisadi gelişmeye paralel olarak bir yandan harcamaların hacmi artarken, öbür yandan da, harcamalar, daha ziyade vergiye tabi ve vergileri daha ağır olan istihlak maddelerine yönelir. (Şeker, sigara, kahve, çay, bira alkollü içkiler, benzin, otomobil gibi)

Diğer taraftan devamlı ve organik İktisadi gelişmenin temel şartları olan istikrar ve güvenin teessüs etmesi, yabancı özel sermayenin geniş ölçüde memlekete gelmesine ve yerleşmesine yol açar. Bu hareketin bizim gibi az gelişmiş ve Avrupa İktisadi camiasına girmek yolunda olan bir memleket için taşıdığı hayati önem üzerinde duracak değiliz. Biz burada yabancı özel sermayenin memlekette yaratacağı yeni ve geniş iş ve çalışına imkanlarının, vergi hasılatının artışı üzerindeki tesirine, ayrıca işaret etmekle yetineceğiz.

Yukarıdaki sebeplerledir ki, fiskal hasılatın artışının organik manasile ve esas itibarile, İktisadi gelişmeye bağlı bir hadise olarak mütalea edilmesinin zaruretine inanmaktayız. Meseleyi bu açıdan ele aldığımız içindir ki, giriştiğimiz Genel Vergi

Reformu hareketi ile sadece vergi sistemimizin İktisadi gelişmeyi engelleyen tesirlerini hafifletmek değil, bu gelişmeyi aktif bir surette destekleyen ve teşvik eden fonksiyonunu ön plana almak suretile, vergi anlayışı ve vergi nizamında bir inkılap yaratma yoluna girmiş bulunmaktayız.

İtiraf etmek lazımdır ki, bu hareket üzerinde, yabancı memleketlerde müşahade ettiğimiz yeni görüşlerin ve tatbikatın büyük tesiri olmuştur. Mesela Almanya'nın mucizevi kalkınmasında yukarıdaki manada takip edilen mali politikanın birinci derecede rolü olmuştur.

Diğer ileri Batı Devletleri, hatta Yunanistan hakkında dahi aynı şeyi söylemek mümkündür.

İktisadi gelişmenin fiskal hasılatın artışı üzerindeki müessiriyet derecesini Almanya misali üzerinden belirtelim :

Almanya'da 1950 yılında 14.7 milyar DM den ibaret bulunan Federal fiskal hasılatın tutarı 1961 yılında 53.5 milyar DM ye yükselmiştir. 1962 için tahmin edilen meblağ ise 56.8 milyar DM dir. Bu müddet zarfında Almanya'da genel fiyat artışı ancak % 24 den ibaret bulunmuş, buna mukabil hayat standardı % 80, genel ücret seviyesindeki yükseliş % 94 e baliğ olmuştur.

Su hususu da ayrıca belirtelim ki 1954 de ve 1958, 1959 yıllarında bilhassa Gelir ve Kurumlar Vergilerinde nisbetlerin önemli ölçülerde hafifletilmesi yoluna gidilmiştir.

Bilindiği gibi, Almanya, Vergi Sistemi, Vergi hukuku ve tatbikatı bakımlarından batıda en ileri seviyeyi tutmuş bir memlekettir.

Şu var ki bu faktörlerin tesiri inkar edilemezse de fiskal hasılatın artışı üzerinde en belirli rolü oynamış olan asıl unsur Almanya'da yeni dinamik iktisat teorisinin ifadesi olan «Sosyal piyasa ekonomisi» nizami içinde kaydedilen ve mucizevi olarak vasıflandırılan gelişme olmuştur.

Batı memleketlerinin çoğunda, İktisadi gelişmeyi teşvike matuf çeşitli tedbirler dışında, yeni vergiler ihdası şöyle dursun, son yıllarda yapılan vergi hafifletmelerine rağmen fiskal hasılatın tahminlerin üstünde bir seyir takip ettiği görülmektedir.

3— Hasılatın Artışı Üzerinde Tatbikatın Tesiri :

Vergi hasılatının artışı üzerinde kesin rolü olan bir faktör de, vergi tatbikatının, modern vergiciliğin gerektirdiği şekilde, genişlikte ve anlayışa göre organize edilmesi ve yürütülmesidir. Vergi tatbikatının bu tarzda geliştirilmesi ile, aynı zamanda, demokratik nizamın temel unsurlarından biri olan, halkta vergi şuurunun kuvvetlenmesi, vergi ahlakının teessüsü ve mevzuata göre vergilemenin mümkün olan eşitlikle yapılması sağlanmış olur.

Bir vergi nizamı, nazariye ve sistem bakımından ne kadar ileri bir safhada ve İktisadi konjonktür de ne derecede müsait olursa olsun, tatbikat gereği gibi orga-

nize edilmemiş ve geri bir safhada kalmış bulunursa, vergi politikası ile takip edilen fiskal ve ekstra fiskal gayelerin tahakkuku bilfiil muhal olur. Bu itibarla, giriştiğimiz Genel Vergi Reformu hareketi içinde, bu reformun ayrılmaz bir parçası ve temel şartlarından biri olan tatbikat meselesi üzerinde büyük bir önemle durulması icap eder.

Batı dünyasında modern vergiciliğin yerleşmesi ve gelişmesinde bazı Devletlerin diğerlerine nazaran daha müsbet neticeler elde etmiş olmalarının başlıca sebeplerinden biri de, bunların bilhassa tatbikatta sağladıkları başarıdır.

Bu umumi mülahalardan sonra, memleketimizde Genel Vergi Reformu çerçevesi içinde tatbikat bakımından üzerinde durulan meselelere geçmiş bulunuyoruz. Bunları şu suretle sıralamak mümkündür :

- a. Vergi mürakabesinin reorganizasyonu,
- b. Uzlaşma müessesesinin ihdası,
- c. Serbest Hesap Uzmanları teşkilatının kurulması,
- d. Genel vergi hukukunun (Vergi Usul Kanununun) revizyonu.

Aşağıda sıra ile bu meseleler hakkındaki görüşlerimizi ana çizgilerle açıklamaya çalışacağız.

a. Vergi Mürakabesinin Reorganizasyonu :

Gelir ve Muamele Vergisi gibi muasır büyük vergilerin ortaya çıkması ile vergi tatbikatının manası, muhtevası ve tekniği temelinden değişmiştir.

Zamanımızda vergi tatbikatı ile ilgili faaliyetleri iki kısma ayırmak mümkündür:

1— Tarh, tahakkuk ve tahsil muameleleri dediğimiz, verginin toplanması ile ilgili İdari muameleler;

2— Verginin mükellef tarafından doğru olarak ödenmesini sağlayan vergi mürakabesi.

Modern organizasyon metodlarından faydalanmak suretile tanzimi mümkün olan tarh ve tahsil muameleleri bir tarafa bırakılacak olursa, muasır vergi tatbikatının sıklet merkezine vergi mürakabesi üzerinde toplandığı görülür. O kadar ki, zamanımızda vergi tatbikatı, vergi mürakabesi mefhumunun müteradifi olarak kullanılmaktadır.

Vergi tatbikatında, mürakabenin ön plana geçmiş olmasının sebebi, modern vergi sistemlerinin esas itibarıyla Kontrollü Beyan (Declaration contrôlée) esasına dayanmasından ileri gelmektedir. Bu hüviyeti ile vergi mürakabesinin önemi, bilhassa işletmelerin mürakabesinde belirlemektedir. Bunun sebepleri kısaca şunlardır :

I. Gelir ve Kurumlar Vergileri hasılatının başlıca kaynaklarından birini ticari ve sınıai işletmelerin kazançları teşkil eder.

2. İşletmeler fiskal kazançlarını ve bu kazançlarla ilgili indirimleri (yatırım indirimi gibi) çeşitli hesap, kayıt ve değerlenmelere müsteniden kendileri tesbit ederler.

3. İşletmeler doğrudan doğruya ödedikleri vergiler dışında alıcılara intikal ettirdikleri vasıtalı vergileri ve stopaj yolu ile de ücret vergisi ve menkul kıymet vergilerini toplayarak öderler. Bu hizmetleri dolayısıyla işletmeler vergi daireleri yerine geçerler. Bu suretle, Batı devletlerinde, yekûn vergi hasılatının büyük kısmı (bazı tahminlere göre % 70 i) ticari ve sınai işletmelerden sağlanmaktadır.

Bizde işletme esasına dayanan modern manada vergi murakabesi 1945 yılında Hesap Uzmanları Teşkilatının kurulmasıyla başlamıştır. İtiraf etmek lazımdır ki, memleketimizde Gelir Vergisine dayanan modern vergiciliğin yerleşmesi ve gelişmesinde bu teşkilatın önemli rolü olmuştur. Şu var ki, bizde şimdiden 200 bini geçmiş olan vergi beyannamelerinin incelenmesi vazifesinin, yani bütün genişliği ile vergi mürakabesinin bu teşkilat üzerinde bırakılması, teşkilatın kuruluş kadrosu ve Hesap Uzmanlarının kalifikasyonları bakımından, işin mahiyet ve önemi ile telifi mümkün olamaz.

Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinin ancak, % 2, 2,5 u incelenabilmektedir. Mükellefiyet sahasının gittikçe genişlemekte olduğu gözönünde tutulursa, vergi mürakabesinden beklenen neticenin, bu cüz'i nisbetlere göre memleketimizde sağlanabilmesi bittabi düşünülemez. Bu itibarla vergi mürakabesinin temelli bir reforma tabi tutulması zaruri bulunmaktadır. Bu reform şu esaslara göre tahakkuk ettirilebilir :

Vergi mürakabesini, dünyanın her yerinde olduğu gibi, mahalli planda organize etmek lazımdır. Bunun için, Maliyenin mahalli teşkilatına (Defterdarlıklar gibi) vergi murakabesi esasına göre yeni bir şekil vermek icap edecektir. Bu suretle vergi mürakabesi ile esas itibarile, mahalli planda vazifelendirilecek olan mürakabe organları meşgul olacaklardır.

Hesap Uzmanlarına gelince, bunlar vergi mürakabesi sahasında, kadrolarının ve formasyonlarının icabı, büyük işletmelerde veya vergi hukuku bakımından önemli olan konular üzerinde incelemeler yapacaklar, diğer taraftan mahalli mürakabe teşkilatının yetiştirilmesi çalışmalarının organize edilmesi, takip ve kontrolü işleriyle de meşgul olacaklardır.

b. Uzlaşma Müessesesinin İhdası :

Yapılan reform çalışmaları çerçevesi içinde, Vergi Usul Kanununa bir kısım ilave edilmek suretile, Vergide Uzlaşma müessesesinin vergi hukukumuzda yer alması teklif edilmiştir.

Vergide uzlaşma müessesesinin kabulü ile vergi hukukumuz İleri Batı memleketlerindeki anlayışa uygun yeni bir mana ve istikamet almış olacaktır. Şu hususu hemen belirtelim ki, zamanımızda beyana dayanan vergilerin, özellikle Gelir

ve Kurumlar Vergilerinin, uzlaşma müessesesi olmaksızın uygulanması düşünülemez. Vergi tatbikatında idarenin mükellefle daimi anlaşmazlık halinde bulunması, ileri bir vergi nizamının memlekette yerleşmesine mani olacağı gibi, Batılı manada demokratik rejimin icaplarıyla da bağdaşmaz ve bu yüzden daha evvel vergi psikolojisi bahsinde izah ettiğimiz gibi, İçtimai huzursuzluk ve sarsıntılara sebebiyet verebilir.

Bu sebepledir ki, Gelir Vergisi ve benzeri beyannameli mükellefiyetlerin, mana, muhteva ve şümmelleri icabı, yepyeni bir zihniyet ve anlayışa dayanan işbirliği atmosferi içinde tatbik edilmeleri zaruri bulunur ki, bu da esas itibarile Vergide Uzlaşma yolu ile tahakkuk ettirilir.

Uzlaşma, vergileme sırasında, İdare ile mükellef arasında zuhur edecek ihtilafların, taraflar arasında mutabakata varılması suretile, halledilmesini tazammun eder.

Batı Devletlerinde vergi tatbikatının mihverini teşkil eden uzlaşmanın şumül sahası sonsuz denecek derecede genişdir. Hatta Almanya'da yani vergi hukukunun en gelişmiş bulunduğu bir memlekette görüldüğü üzere Maliye mahkemelelerine intikal etmiş olan hadiseler hakkında uzlaşma yapılabildiği gibi, «İnkıyad usulü» denilen bir esasa göre hileli vergi kaçakçılığı dahi uzlaşma konusu olur.

Uzlaşmanın vergi tatbikatında oynadığı rolü belirtmek için, Almanya hakkında bazı bilgiler verelim:

Almanya'da vergi mürakabesine tabi, büyüklü küçüklü işletmelerle ilgili beyannamelerin takriben % 90 ı hatalı ve noksan bulunmakta, diğer bir deyimle mürakabe terminolojisine göre «Tenkit» edilmekte, ancak % 10 u aynen kabul olunmaktadır.

Diğer Batı Devletlerinde de müşahade edilen böyle bir netice üzerinde, verginin ağırlığı, vergi mevzuatının bir çok hallerde basit ve vazih olmayışı, vergi hukuku ve tatbikatına ait İdari ve kazai görüş ve içtihatların değişmesi, bunların mükelleflerce takip edilme ve anlaşılmasının güçlüğü ve imkansızlığı, vergilemeye esas teşkil eden kayıtların ve hesapların mükellefler tarafından tutulması değerlemelerin onlarca yapılması, başkalarına ait vergilerin onlar tarafından toplanarak ödenmesi, bazı hallerde mükelleflerin vergiyi filhal ödeyemeyecek hale düşmeleri gibi çeşitli faktörler müessir olmaktadır.

Beyana dayanan modern, büyük vergilerin tatbikatında müşahade ve tesbit. edilen bu durum, bunların riyazi bir kesinlikle uygulanmalarının vergi psikolojisi bakımından mümkün olmadığını mali bir vakıa olarak bütün açıklığı ile ortaya koymaktadır. Bunun içindir ki, vergi ihtilaflarının esas itibarile uzlaşma yolile halledilmesi, yalnız İdari bir tedbir olarak değil, tatbikat yönünden de vergiyi şahsileştirmeye matuf muasır vergi hukuku anlayışının bir icabı olarak kabul edilmektedir.

Almanya'da ve diğer Batı Devletlerinde, vergi ihtilaflarının esas itibariyle uzlaşma suretile halli yoluna gidilmesini bu görüşle izah etmek mümkündür.

Almanya'da bir yıl içinde tesbit edilen 750.000 ihtilaflı hadiseden ancak 15.000 i Maliye mahkemelerine intikal etmiş, 735,000 i şu veya bu suretle (Esas itibarile inceleme ve ön itiraz safhasında) uzlaşma yolile halledilmiş, Maliye Mahkemele-rine intikal eden ihtilaflı hadiselerin keza % 40 ı üzerinden uzlaşmaya varılmıştır.

Demek oluyor ki, Almanya'da mali yargılama safhasına intikal etmiş olanlar da dahil olmak üzere, ihtilaflı vergi hadiselerinin takriben % 99'u uzlaşma yolu ile halledilmektedir.

İngiltere ve Amerika Birleşik Devletlerinde Maliye ile mükellefin uzlaşmaması yüzünden kaza mercilerine intikal eden hadiselerin nisbeti Almanya'ya nazaran daha da düşüktür.

Bizde demokratik nizamın bir icabı olarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Mua-mele Vergisi (İstihsal Vergisi) esas itibarile beyana dayanan vergi sistemini prensip itibarile kabul etmiş olan ve geliştirme yolunda bulunan bir memleket olarak, vergi tatbikatını da bu mali sistemin icaplarına göre organize etmek durumunda idik.

Bu defa genel vergi reformu çerçevesi içinde, bazı kayıtlar ve şartlarla, teklif ettiğimiz, vergide uzlaşma müessesesi kabul edildiği takdirde, vergi hukukumuzun tatbikat bakımından bir boşluğu kapatılmış ve tatbikatın mali sistemin icap-larına uygun bir istikamette gelişmesine ve dolayısıyla vergi hasılatının bu yönden de artmasına imkan verilmiş olacaktır.

c. Serbest Hesap Uzmanları Teşkilatının Kurulması :

Modern vergilerin tatbikatı, işletmelerde, muhasebenin fiskal bakımdan orga-nizasyonu, mali bilançonun çıkarılması ve bunlara müsteniden vergi beyanna-mesinin tanzimi gibi bir ihtisas işini ortaya çıkarmıştır.

Muhasebe, işletmecilik ve vergi hukuku sahalarında özel bir mesleki bilgiye ve tecrübeye ihtiyaç gösteren bu işle uğraşanlar Serbest Hesap Uzmanları ve Maliye (Vergi) Müşavirleridir.

Serbest olarak çalışan bu Uzmanlar bir bakıma amme hizmeti mahiyetinde olan bu faaliyetleri dolayısıyla vergi murakabesinde İdarenin yardımcı bir organı durumunda olurlar, hatta çoğu hallerde mürakabe vazifesi bilfiil bunlar tarafından yerine getirilmiş olur. Şu var ki, bu fonksiyonun gereği gibi ifa edilebilmesi için Serbest Uzman veya Müşavirlerin muayyen bir disiplin altında bir teşkilata bağlanmaları icap eder. Teşkilatın, Muhasebe Uzmanlığı ile Maliye Müşavirliğini kapsayan tek bir organizasyon olarak kurulması halinde, İktisadi ve Mali olmak üzere iki fonksiyonu bulunacaktır.

İkisadi fonksiyon, vergi tatbikatı dışında işletmeciliğe ve işletmelerin iç faaliyeti ve dış münasebetlerinin tanzim ve mürakabesine taalluk edecektir. Vergi tatbikat ve mürakabesi dışında kalan, fakat önemi hiç de bundan az bulunmayan bu fonk-

siyonun gereği gibi ifa edilmesile, genel olarak prodüktivitenin artması yanında, İktisadi muamele ve münasebetlerde emniyet ve itibarın kuvvetlenmesi de sağlanmış olacaktır.

Teşkilatın mali fonksiyonuna gelince, teferruata inmeksizin bunun faydalarını iki noktada toplamak mümkündür :

Devlet için çok masraflı olan, işletmelerde vergi revizyonunun ancak cüzi bir nisbette yapılması dolayısıyla boş kalan ve gittikçe genişleyen mürakabe sahası, Devlete yük olmadan, artan ölçülerde bu teşkilata mensup Uzmanların çalışmalarıye kapatılacaktır.

Vergi mürakabesi gibi, ne de olsa mükellefler için sıkıcı olan bir işte, mükellefler kendilerine daha yakın hissettikleri Serbest Uzmanlarla karşı karşıya kalacaklar bu suretle vergi emniyetinin işletme faaliyetine bağlı olarak devamlı fakat daha yumuşak bir nizam içinde teessüs etmesi mümkün olacaktır.

Batılı Devletler, işletmelerde vergi tatbikatı ve mürakabesi meselesini, yukarıda belirttiğimiz esaslara göre çoktan halletmiş bulunmaktadırlar. Şunu kabul etmek lazımdır ki, Gelir, Kurumlar ve Muamele Vergisi gibi, modern büyük vergileri başarı ile uygulayan memleketlerde (İngiltere, Almanya gibi) bu müsbet neticenin elde edilmesinde, Serbest Uzmanlar ve Maliye Müşavirleri Teşkilatlarının büyük rolü olmuştur.

Türkiye ise şimdiye kadar böyle bir teşkilat kuramamış olmakla, bu sahada çok geri kalmıştır.

Gelir Vergisi reformu sırasında, bilindiği gibi böyle bir teşkilatın bizde de kurulması için çalışılmış, fakat çeşitli sebeplerden dolayı, bu meyanda bilhassa Avukatların mukavemeti dolayısıyla bu tessebüste muvaffak olunamamıştır. Bu defa giriştiğimiz Genel Vergi Reformu çerçevesi içinde, bu davanın şu veya bu şekilde halledilmesini, vergiciliğimizin istikbali bakımından kati bir zaruret olarak, kabul etmek lazımdır.

Bir bakıma özel sektörün kendi çevresi içinde kendini kontrol etmesini tazammun eden bir mürakabe sisteminin vücuda getirilmesile, zamanımızın mali psikoloji anlayışına en uygun bir tarzda hareket edilmiş, mürakabe sahası genişletilmiş, mürakabenin genel olarak müessiriyeti ve binnetice fiskal hasılatın önemli ölçülerde artması sağlanmış olacaktır.

d. Genel Vergi Hukukumuzun Revizyonu :

1949 - 1950 Büyük Reformu ile, yalnız Gelir Vergisine dayanan modern Türk vergi sisteminin temeli atılmakla kalınmamış aynı zamanda, Vergi Usul Kanunile, çoğu ileri Batı Memleketlerine nazaran daha ileri bir hüviyet taşıyan Genel Vergi Hukuku yaratılmıştır. İleri hüvyetine rağmen, Vergi Usul Kanunumuzun kuruluşunda bulunan bazı hatalı ve noksan tarafları, sonradan kanunda yapılan tadillerle daha belirli bir hal almıştır.

Genel Vergi Hukukumuzun kuruluşunda mevcut olan hatalı ve noksan tarafları, mali kaza sistemimizin, o sırada yapılan çalışmalara ve tekliflere rağmen, eski Fransız usulünden mülhem Komisyonlar ve Danıştay esasına dayanan şekli muhafaza etmesi ve verginin tahsili ile ilgili hükümlerin, Genel Vergi Hukukumuz (Vergi Usul Kanunu) dışında, Tahsili Emval Kanununun bir istihalesi olan «Amme Alacakları Kanunu» nda tedvin edilmiş olmasıdır.

Genel Vergi Reform Komisyonu yeni Anayasa'nın Kurucu Mecliste müzakeresi sırasında, zamanımızın icaplarına uygun müstakil bir mali kaza sisteminin tesisi hakkında yaptığı teklif kabul edilmeyerek eski usulün yaşatılmasına devam olunmuştur.

Davanın Anayasa yönünden halledilmesi kabil olmadığına göre, mali kaza sistemimizin, hiç değilse bugünkü esaslar dairesinde gerek teşkilat, gerek usul bakımlarından islah ve tekamül ettirilmesi çarelerinin araştırılması gerekmektedir.

Mali kaza sistemimizde yapılacak reform ile aynı zamanda tatbikatın, buna ilmi ve hukuki yönden selahiyetle ışık tutan bir jurisprüdans nizamı içinde yürütülmesine imkan verilmiş olacaktır.

Az evvel belirttiğimiz gibi, Genel Vergi Hukukumuzun kuruluşunda mevcut olan hatalı ve noksan yönlerden biri de, tahsilata ait hükümlerin vergi hukuku nizamı dışında ayrı bir kanunla tedvin edilmiş olmasıdır. Bu durum üzerinde, vergi hukuku sahasında yapılan inkilabın manası, muhtevasını ve şumulünü gereği gibi anlayamamış olan gelenekçi idare hukuku anlayışı ile amme alacağının aslını teşkil eden vergi alacağının tabii bulunduğu nizama kolayca bağlanması mümkün olan diğer bir takım tali, arizi ve önemsiz alacakların, eski Tahsili Emval Kanununda olduğu gibi, vergi alacağı ile birlikte ayrı bir tahsil nizamı gerektirdiği görüşü müessir olmuştur.

Genel Vergi Hukuku sahasında yapılacak reform ile, yukarıda arzedilen gelenekçi ve eskimiş görüşleri terk ederek, verginin tahsili ile ilgili hükümlerin, Vergi Usul Kanununun kadrosu içinde ve demokratik anlayışa daha uygun bir tarzda yeniden tedvin edilmesi gerekecektir.

Vergi Ceza Hukukumuzda gelince, Usul Kanunumuzun tedvin edildiği sırada, Genel Vergi Hukukumuzun bu önemli kısmı da, muayyen prensiplere dayanan ileri bir nizam olarak tesis edilmiş idi. Şu var ki, sonradan kanunda yapılan çeşitli tadillerle, vergi ceza sistemimizin vüzuhi kaybolmuş ve prensipleri zedelenmiştir. Bilhassa, kaçakçılık gibi ağır bir suçun cezalandırılmasında, «Kast unsuru» aranmaksızın, mücerred ziyaa uğrayan vergi miktarına itibar edilmesi bunun en bariz delilini teşkil eder. Diğer taraftan, cezaların ağırlığı ve vergi ihtilaflarında uzlaşma imkanlarının olmaması yüzünden, muayyen bir müddet içinde ödenen cezalar hakkında kabul edilen 2/3 e kadar indirimleri de vergi ceza hukukunun temel kaideleriyle telif etmek güçtür.

Nihayet Vergi Kanunlarımızda yapılan bazı değişikliklerin (Zirai kazançların Gelir Vergisine tabi tutulması gibi), Usul Hukukumuzda icap ettirdiği tadiller ve Genel Vergi Reformu neticesinde yapılması gereken diğer tadillerle (Uzlaşma Müessesesi ve Değerlemeler gibi) Usul Kanunumuzun kuruluşundaki vüzuh ve insicam bozulmuş olacaktır.

Yukarıdaki sebeplerle, vergi tatbikatının hukuki mesnedini teşkil eden ve dolayısıyla vergi varidatının gelişmesi üzerine müessir olan Vergi Usul Kanununun, diğer münferit vergi kanunlarında (Gelir Vergisi, Gider Vergileri gibi) yapıldığı üzere, bütünüyle ele alınarak bir revizyona tabi tutulmasını ve yeniden tanzim ve tedvin edilmesini Genel Vergi Reformunun bir icabı olarak kabul etmek lazım gelir.

Ali Alaybek
Müşavir Hesap Uzmanı
Vergi Reform Komisyonu Başkanı

**3. VERGİ REFORM KOMİSYONU
RAPORLARININ ÖZETLERİ**

**Cilt
II**

İstanbul — 1969
Damga Matbaası

MAHALLİ FİNANS HAKKINDA ÖN RAPOR

GİRİŞ

a) Komisyonun Çalışmaları Hakkında Kısa İzahat :

Mali sistemimizi bir bütün olarak gözden geçirip çeşitli vergiler arasındaki münasebetleri de gözönünde bulundurmak suretiyle yapılması gerekli reformun esaslarını tesbit üzere kurulmuş bulunan Komisyonumuz, Genel Çalışma Planının I inci ve II nci Kısımlarını teşkil eden «Genel Görüşler» ve «Gelir ve Kurumlar Vergileri» hakkındaki mütalaalarını Yüksek Bakanlığa arzetmiş bulunmaktadır.

Komisyonumuz, vergi sistemimizi organik bir bütün olarak incelemeye matuf olmak üzere hazırladığı programının müteakip kısımlarını da etüde devam ederek III üncü kısmı teşkil eden «Damga Resmi ve Harçlar» konusundaki çalışmalarını neticelendirmiş ve IV üncü kısımdaki «Genel ve Özel Gider Vergileri» üzerindeki çalışmalarına başlamış bulunmakta idi.

Programa göre incelenecek diğer konular şu şekilde sıralanmıştır

V. Kısım Tekel rejimi ve Gümrük Vergileri

VI. Kısım Mahalli finans reformu ve Reel Vergiler

VII. Kısım Vergi Usul Hukuku

VIII. Kısım Organizasyon, Parafiskalite ve diğer meseleler.

Görüldüğü gibi programda meseleler, konuların birbirleriyle olan irtibatları ve herbirinin neticelerinin diğerlerine olan tesirleri gözönünde tutularak organik bir münasebet çerçevesi içinde sıralanmış, böylece Maliye ilminin icaplarına uygun sistematik bir tetkik planı ortaya konulmuştur.

Buna rağmen komisyonumuz, zaman zaman, sistematik tetkik planının dışında bulunmakla beraber, gördüğü lüzum ve Bakanlıkça vaki isteğe uyarak, bazı konuları öncelikle incelemek ihtiyacını hissetmiş ve bu husustaki görüşlerini Bakanlığa «Ön Rapor» larla arzetmiş bulunmaktadır.

Bu kere de komisyonumuz, Bakanlıkça izhar edilen istek ve temayüle uyarak, Gider ve Gümrük Vergileri ile Tekel rejiminin incelenmesinden sonra ele alınması icabeden mahalli finans ve reel vergiler konusundaki bazı meseleler hakkındaki görüşlerini yine bir «Ön Rapor» la belirtmek lüzumunu duymuştur.

Bu ön raporumuzda, Bakanlıkça tetkiki istenen konular, genel mahiyette ve ana hatları ile ele alınarak komisyonumuzun bu husustaki umumi ve ön temayülleri kısaca belirtilmiştir.

Mahalli finans konusu, bilindiği gibi modern fiskalitenin en önemli ve temel problemlerinden biri olup uzun ve derin incelemelere zaruret hissettirmekte, bu ihtiyaç ve zaruret bilhassa memleketimiz için bir kat daha önem arzulemektedir.

Bu sebeple, komisyonumuz, mahalli finans konusundaki genel kanaatlerini bu ön raporunda belirtmekle beraber ileride, programındaki sırası geldiği zaman, konuyu rakamlara müstenit geniş tahlil ve tetkiklere istinaden İlimi çalışma planındaki proporsiyonu ile ve gereken önemle ele alarak görüşlerini ifade edecektir.

b) Ön Rapor Konusu Olan Meseleler :

Maliye Bakanlığınca, tetkik edilerek bir hal tarzına bağlanması talep edilen ve komisyonumuzca umumi şekilde etüd ve müzakere edildikten sonra varılan neticeler ifade olunan konuları şu suretle hülasa etmek mümkündür :

1— Arazi Vergisi kaldırıldığı takdirde köy bütçelerine, köyün arazisini, binalarını ve hayvanlarını bir iktidar karinesi saymak suretiyle tesis edilecek bir vergi sistemi içinde ve Anayasa çerçevesi dahilinde, gelir kaynakları bulunması;

2— Aynı eseslara göre belediye hudutları içindeki bina, arazi ve hayvanlar esas alınmak suretiyle Belediye hisseleri tefriki;

3— Özel İdarelere Devlet Gelirleri üzerinden munzam kesirler verilmesi.

Komisyonumuz bu konuları genel mahalli finans prensipleri içinde mütalaa ederek vasıl olduğu neticeleri bir «Ön Rapor» la arzylemiştir.

I— UMUMİ ESASLAR :

1— Mahalli finans mefumu :

Bilindiği gibi milli sınırlar içinde yaşayan fertlerin umumi mahiyetteki müşterek ihtiyaçları Devlet tarafından amme hizmetleri mefumu dahilinde karşılanmakta, mahalli köllektiviterin özellik arzeden mahalli hizmetleri de bu mahalli teşekküller tarafından deruhte edilmiş bulunmaktadır. Mahalli kollektiviter tarafından deruhte edilen hizmetler için mali kaynakların temini problemi, amme maliyesi içinde «mahalli finans» mefumunu ortaya çıkarmıştır.

Amme hizmetlerinin ifasındaki merkeziyet veya ademi merkeziyet prensiplerinin cemiyetlerde zaman zaman takip ettiği inkişaf seyri tabiatıyla «mahalli finans» mefhumunun önemi ve genişliği üzerinde de tesirini göstermekten geri kalmamış, bu önem sözü edilen prensiplerin seyri ile doğru orantılı bir gidiş takip etmiştir.

Şehirleşme hareketleri ve bu hareketlerin ortaya çıkarmış olduğu çeşitli sosyal ve ekonomik meseleler, mahalli hizmet ve masrafların eski devirlerle kıyaslanamayacak derecede genişlemesi ve artması neticesini vermiş, buna bağlı olarak da mahalli finans amme maliyesinin önemli konularından birisi haline gelmiştir.

2 - Mahalli finansın modern finans içindeki yeri ve önemi :

Modern Devlet telakkileri muvacehesinde amme hizmetleri mahiyetlerini değiştirir ve şümullerini genişletirken amme masrafları da buna muvazi olarak hızlı

bir artış seyri takip etmekte, bu gidiş içinde mahalli hizmetleri deruhte etmiş olan mahalli kolektivitelerin bilhassa belediyelerin masrafları da eskisi ile kıyaslanamayacak derecede büyük bir önem kazanmaktadır.

Filhakika bir yandan şehirleşme hareketinin gelişmesi ve şehirlerde yaşayan nüfusun süretle çoğalması, diğer taraftan şehir halkının sosyal, ekonomik ve kültürel ihtiyaçlarının kesifleşmesi ve nihayet şehirlerin, asrımızın icaplarına göre yeniden tanzimi hareketleri, şehirlerle ilgili umumi masrafların geniş ölçülerde artmasını intaç etmektedir.

Bu masraf artışı, ekonomik, sosyal ve teknik gelişmenin bir tezahürü olduğu kadar bir yandan da halkın ve idarenin fikri ve politik görüş ve davranışlarındaki tahavvülün bir neticesidir.

Böylece, Devlet masrafları nispetinde olmamakla beraber mahalli masraflardaki artış, mahalli finansa amme finansı içinde önemli bir yer ayrılmasını intaç etmiştir.

Önemi bu şekilde artan ve fakat eski şartlara göre kurulmuş bulunan mahalli finans sistemlerinin, modem finansın geçirdiği istihalelere muvazi olarak bir reforma tabi tutulması ihtiyacı kendini göstermektedir.

Bu sebeple memleketimizdeki mahalli finans davasının, gerek masraf gerekse gelir cephelerinden radikal bir reforma tabi tutulmaksızın, zamanımızın mali anlayış ve icapları bakımından halledilmesinin mümkün olabileceği kabul edilemez.

Bu konuda yabancı memleketlerin geçirmiş olduğu merhalelere kısaca göz etmek faydalı görülmüştür.

3- Mahalli finansın yabancı memleketlerdeki tatbikatı :

Kabul etmek lazımdır ki, bazı istisnalarla, Batı Devletleri de bilhassa Latin Devletleri, mahalli vergiciliği modernleştirmeğe ve rasyonel bir şekle ifrağ etmeğe tamamen muvaffak olamamışlardır. Bununla beraber, Batıda, bu sahada kuvvetli cereyanlar mevcut olduğu ve bunların muayyen ve müspet istikametlerde gelişmekte bulunduğu da bir vakiadır.

Gelişen reform hareketlerinin ışığı altında Batının mahalli vergiciliğini, 3 tipe irca etmek suretiyle tetkik edebiliriz :

- a) «Tek Vergi» ye istinat eden mahalli vergi sistemi;
- b) Esas itibariyle mahalli vergiler (Bina, Arazi ve İşletme Vergileri) üzerine kurulmuş olan mahalli vergi sistemi;
- c) Reel vergiler yanında Muamele Vergisine dayanan mahalli vergi sistemi.

Mahalli vergicilikte «Tek Vergi» esasını bilfiil tahakkuk ettirmiş olan devlet İngilteredir. Filhakika bu devlette, muğlak, teferruatlı ve sistemsiz halde bulunan mahalli idarelerin vergileri birinci dünya savaşını müteakip, yapılan radikal İslahat

neticesinde «General Rate» denilen tek vergiye irca edilmek suretiyle en basit ve vazih bir şekle ifrağ olunmuşlardır. General Rate'in yanında sadece lağım masrafları su masrafları karşılığı alınan harç mahiyetinde bir kaç mükellefiyet muhafaza edilmiştir.

General Rate kullanılmaya salih gayrimenkullerin (emlakın) kira değeri üzerine mevzu bir vergidir. Kira değerlerinin takdiri işi, iç gelirler idaresine bağlanmak suretiyle merkezi leştirilmiştir.

Verginin mükellefi, prensip itibariyle, gayrimenkulu işgal eden kimse (gayrimenkul kiraya verilmiş ise kiracı)dır.

Verginin nispeti her mahalli idarenin masraf ve bütçe durumuna göre her yıl tespit edilir. Ziraata tahsis edilen arazi ve binalar vergiden müstesnadır Sınai tesisler maden işletmeleri ve ulaştırma hizmetleri ile ilgili gayrimenkuller, kısmen muafıktan istifade ederler. Tek bir vergiye Gidilmesi ve ziraat sahasının vergi dışında kalması Gelir vergisinin zirai kazançları da tamamen kavrayacak şekilde şümüllü bulunmasından ileri gelmektedir.

1913 Yılında mahalli vergilerin Devlet Vergileri tutarına nispeti % 45 raddelerinde idi. 1938 de bu nispet % 24 e ve 1955 te % 9 a düşmüştür. Mahalli vergi varidatında bu duraklama ve azalışın sebebi, bir yandan tek vergi tatbikatından, öbür yandan da, verginin istinat ettiği kira değerindeki artışın umumi fiat artışlarına nazaran cüzi mahdut kalmış olmasından ileri gelmiştir.

Mahalli idareler varidatının mahdut ve kifayetsiz bir hale gelmiş olması, Devlet bütçesinden bu idarelere geniş ölçüde sübvansiyonlar yapılmasına yol açmıştır.

Almanyada 1893 de «Miquel» tarafından Prusya Komünal Vergilerinin İslahı ile başlayan hareket, 1936 da «Realsteuerreform» şeklinde bütün memlekete şamil umumi ve köklü bir reform mahiyetini almıştır. Diğer Avrupa Devletleri üzerinde tesirini icra etmekten hali kalmamış olan bu reform ile Reel Vergiler denilen gayri şahsi mahiyetteki iki vergi (Arazi ve Bina Vergisi ile İşletme Vergisi) yeniden organize edilerek Belediyelere hasr ve tahsis olunmuş, böylece Belediyeler, büyük Devlet Vergileri derecesinde değilse de, verimliliği onlara yakın fiskal kaynaklarla teçhiz edilmiştir.

Bahis konusu iki verginin Devlet Vergilerinin yekûn hasılatına nispeti % 17 raddesindedir. Bir yandan bu vergiler, öbür yandan da hizmetlerin ve dolayısıyla masrafların tefriki hususunda tatbik edilen müspet ve realist usuller sayesinde, Almanya'da Belediye Maliyesinin açıklarını kapamak üzere, Devletin geniş yardımlarına ihtiyaç kalmamıştır.

Burada şu noktaya da işaret edelim ki, Alman Belediyelerinde bahis konusu edilen iki büyük vergi yanında, eskiden kalma bir takım küçük vergilerin ve müteferrik harçların tatbikine devam edilmekte, ancak organik vergi reformu çerçevesi dahilinde, bunların çoğunun tasfiyesi kabul edilmiş bulunmaktadır.

Mahalli vergicilikte, Reel vergilerin yanında Muamele Vergisini tatbik eden devletlere misal olarak Birleşik Devletlerle Fransıyı gösterebiliriz.

Birleşik Devletlerin esas mahalli vergisi «Property tax» denilen tarihi Servet Vergisidir. Ancak zamanla bu vergi, global servet üzerinden alınan, asli karakterini kaybetmiş ve Almanya'daki gibi gayrimenkuller üzerine mevzu bir Emlak Vergisi (Arazi ve Bina Vergisi) mahiyet ve şeklini almıştır.

Diğer taraftan property taxin randımanı, Belediyelerin artan ihtiyaçlarını karşılayacak bir inkişaf göstermediği cihetle, bu vergi ile kapanmayan masrafların, mahalli satış vergileri «sale taxes» ve devletin sübvansiyonları ile karşılanması yollarına gidilmiştir,

Newyork şehrinde mahalli varidatın % 85 ini «property tax» teşkil ederken bu nispet son yıllarda % 48 e düşmüştür.

Burada şu noktaya da işaret edelim ki, Birleşik Devletlerde Federal Vergi olarak Muamele Vergisi tatbik olunmaz; bu itibarla eyalet ve belediyelere ait satış vergileri, mükerrerliği intaç eden bir vergileme mahiyeti almazlar.

Sübvansiyonlara gelince, bu usulün Birleşik Devletlerde doğrudan doğruya Federal Devlet tarafından yapılan yardımlar şeklinde tatbik edildiğini müşahede ederiz. Esasen bu memlekette mahalli idareler için ne federal vergilere zam usulü uygulanır ne de Federal Hükümetin kendi hesabına tahsil ettiği vergilerden mahalli idarelere pay vermesi esası cari olur.

Fransada karışık, vüzuhsüz şeklini muhafaza eden mahalli maliyenin, esas vergiler bakımından, Emlak Vergisi (Bina ve Arazi Vergisi) ile bir nevi işletme vergisi olan «Patente» ve az evvel işaret ettiğimiz, yakında ilgası derpiş olunan hussu bir muamele vergisine (Taxe locale) istinad ettiğini müşahede ederiz,

Fransada da diğer Batı Devletlerinde olduğu, gibi, mahalli idareler, umumi bütçeden yapılan sübvansiyonlarla desteklenmektedir.

4— Mali tevzin meselesi

Komisionumuz, mahalli finansın radikal ve modern bir reform anlayışı içinde, zamanımızın şartlarına göre İslahının, daha doğrusu yeniden tesisinin ancak «Mali Tevzin» esası ve nizamı içinde tahakkuk ettirilebileceğine kani bulunmaktadır.

Mali Tevzin, Almanca «Finanzausgleich» tabirinin karşılığı olarak kullanılmaktadır, Mali Tevzin yerine «mali denkleşme» veya «mali uzlaşma» tabirlerinin kullanılması da mümkündür. Fransızcada bu konuda «Compromis fiscal» İngilizcede «Intergovernmental fiscal relations» terimleri kullanılmaktadır.

Mali Tevzin, genel tarifi ile, Devlet (Merkezi Hükümet) ile mahalli kolektiviteler arasında masraf ve gelirlerin paylaşılması bakımından sistemli ve planlı bir anlaşmaya varılmasını ifade eder.

Bu anlaşmada gerek masraf gerek gelir konularında kendini kabul ettirmiş olan «Merkezileşme» temayül ve hareketinin gözönünde tutulması gerekir. Hatta denilebilir ki modern anlamı ile mali tevzin, amme maliyesinde merkezileşme hareketinin doğurduğu bir mali nizamın ifadesidir.

Masraflarda merkezileşme hareketi ötedenberi mahalli sayılan bir takım hizmetlerin, bu meyanda bilhassa artan masraflara yol açan sosyal hizmetlerin (sağlık, ucuz mesken inşaatı, sosyal yardım, eğitim gibi) hatta mahalli ulaştırma ve elektrifikasyon hizmetlerinin devlet tarafından deruhte edilmesi yolunda belirlemektedir.

Masrafların merkezileşmesi hareketinin gelişmesi üzerinde müessir olan amilleri şu noktalarda toplamak mümkündür :

a. Bahis konusu hizmetlerin devlet tarafından umumi bir tarzda organize edilmesi ve sevk ve idaresi daha rasyonel bir usul teşkil eder.

b. Bir takım hizmetler, şümul ve mahiyetlerinde vukua gelen tahavvül dolayısıyla mahalli karakterlerini kaybetmektedirler.

c. Mahalli gelirler masrafları gittikçe artmakta olan hizmetleri karşılamak bakımından kifayetsiz bulunmaktadır.

d. Bahis konusu hizmetlerin devlet tarafından organize edilerek ifa edilmesi, takip olunan umumi ekonomik ve sosyal politikanın icaplarına daha uygun bulunur.

Gelirlerin merkezileşmesi hareketinin ise, mahalli hizmet ve masraflara nazaran daha belirli ve müşahhas bir şekilde geliştiğini müşahade etmekteyiz.

Gelirlerdeki merkezileşme hareketinin sebepleri ise şu suretle hülasa edilebilir:

a. Amme maliyesinde vukua, gelen derin değişimler neticesinde, eski çağların kalıntısı olan dağınık, perakende ve verimi düşük vergi ve harçların yerini mahdut sayıda masif randımanlı büyük fiskal kaynaklar almıştır. Bunların başında Gelir ve Kurumlar Vergileri ile Muamele Vergisi, tütün ve alkol vergileri gibi ananevi büyük İstihlak Vergileri gelmektedir.

Devlet, bu fiskal kaynakların veridatından müstagni kalamıyacağı gibi, gerek vergi hukukuna ve tatbikatına taallük eden sebepler gerekse takip olunacak mali politikanın icapları dolayısıyla bu kaynakların devlet tarafından idaresi teknik bir zaruret olarak kendini gösterir.

Bu sebepler yüzündendir ki zamanımızın umumi ve şahsi Gelir Vergisinin veya bu şümuldeki diğer herhangi bir verginin kısmen dahi olsa mahalli planda organize edilerek tatbik edilmesi tasavvur olunamaz.

b. Mahalli kolektiviteler İdari kuruluş ve bünyeleri bakımından umumiyetle ufak İdari üniteler teşkil ettikleri için, bahis konusu, vergileri tatbik edecek teşkilatta malik bulunamazlar.

c. Diğer bir amme geliri vasıtası olan istikrazlar mevzuunda da mahalli kolektivitelerin devlete nazaran çok daha gayri müsait bir durumda buldukları aşikardır.

Bu izahattan anlaşılacağı üzere önemli masraf ve gelirler konusunda müşahede edilen merkezileşme, kaçınılmaz bir mali vakıa olmakla beraber, bu gelişmeyi, demokratik bir nizam içersinde, mahalli idarelerin mali muhtariyetlerini büsbütün ortadan kaldıran bir hareket olarak telakki etmek de yerinde olmaz. Merkezileşme hareketi, içinde, filhakika eskiden mahalli idarelere mevdu bulunan bir takım mahalli karakterli hizmetler belediyelerin uhdesinde kalmakta hatta, bunlara yeni ihtiyaçlardan doğan başkaca hizmetler de inzimam etmektedir.

Gelirler yönünden de mahalli kolektivitelerin elinde keza mahalli karakterlerini muhafaza eden otonom bazı mali vasıtalar kalmakta ve mali kaynakların yeniden tanzimi suretiyle rasyonel ve verimli bir mahalli gelir sisteminin tesisine imkan hasıl olmaktadır.

Bu suretle mahalli idareler tam müstakil veya mutlak devlete tabi masraf yerleri olmak karakterinden çıkmaktadırlar. Nispeten verimli bir kaç otonom vergi ile teşhiz edilen bu idarelere devlet fonundan da gerekli yardımlar yapılarak bir takım hizmetleri bizzat ifa etmelerine imkan verilmekte, bu sayede, mali istiklallerini büsbütün kaybetmelerinin önüne geçilmektedir.

Esasen mali tevzini kısaca izah ettiğimiz bu muhtelit sistem içinde kabul etmek icap edecektir.

Şunu da ifade edelim ki, yukarıda esaslarına kısaca temas ettiğimiz muhtelit sistemdeki mali tevzin, esas itibariyle, devlet ile komünler (belediyeler) arasındaki münasebetlere taallük eden bir meseledir. Vilayetleri ve köyleri, devlete tabi masraf yerleri olarak kabul eden bir mali tevzin sistemi içinde mütalaa etmek daha yerinde olur.

5— Hizmetlerin bölüşülmesi :

Hizmetlerin bölüşülmesi, şehirlerde yaşayan halkın çeşitli kolektif ihtiyaçlarını tatmin için ifası gerekli umumi hizmetlerin devlet ile belediyeler arasında taksimini ifade eder. Hizmet mali bir mevzu olarak masraf şeklinde tecelli ettiği cihetle hizmet bölüşülmesi yerine «masraf bölüşülmesi» tabiri de kullanılır.

Hangi hizmetlerin Devlet tarafından ifa edilmesi hangilerinin Belediyelerce deruhte olunması gerektiği konusunda kesin kriterler konulması mümkün değilse de bu hususta İktisadi şartların, sosyal telakkilerin ve mahalli giderlerin hukuki bünyelerinin tesir icra ettiği müşahede olunmaktadır. Böyle olmakla beraber, hizmet bölüşülmesindeki gelişmenin istikametini ve takip ettiği seyri ana hatları ile tespit etmek kabildir. Bu husustaki en belirli vakıa «hizmetlerin merkezileşmesi» temayülü, diğer bir ifade ile şehir hayatı ile ilgili bir takım hizmetlerin doğrudan doğruya Devlet tarafından deruhte edilmesi yani hizmetlerin mahalli plandan milli plana intikal etmesi keyfiyettir.

Bu gelişmenin sebepleri arasında, ulaştırma ve haberleşme vasıta ve sistemlerinin tekamülünü, nüfus artması ve nüfus hareketlerinin daha seyyal bir hale gelmesini, artan hizmetleri belediyelerin kendi imkanları ile karşılayacak iktidardan uzaklaşmalarını, modern Devletler tarafından takip edilen sosyal ve ekonomik politika icaplarını zikretmek mümkündür.

Belirtmeye lüzum yoktur ki bu merkezileşme ve millileştirme hareketi her devletin hususiyetine göre değişik ölçülerde tahakkuk etmektedir. Bu harekette en ileri gitmiş olan memleketin İngiltere en ziyade dışında kalmış olan memleketin de Birleşik Amerika Devletleri olduğunu ifade etmek mümkündür.

Şu ciheti de belirtmeliyiz ki, özel şartlara tabi olan Amerika hariç, şehir hayatı ile ilgili başlıca amme hizmetlerinin mahalli plandan milli plana yükselmeleri, önüne geçilmesi imkansız bir vetire olarak gelişmektedir.

6— Gelirlerin bölüşülmesi :

«Gelirlerin bölüşülmesi» belediye hizmet ve faaliyetlerinin istilzam ettikleri masrafları karşılayacak amme gelirlerinin, devlet ve belediyeler arasında taksimini ifade eder.

Bir görüşe göre, mali tevzin nizamında, gelirin bölüşülmesi, hizmetlerin bölüşülmesine tekaddüm eden safha olarak kabul edilir. Bunun sebepleri, hizmetin gelire tabi bulunması ve gelir bölüşülmesinin daha müspet ve müşahhas bir şekilde tahakkuk ettirilmesi imkanındır. Hatta bu sebeplerden dolayı, bazı müellifler (Gerloff, Yessen) mali tevzini doğrudan doğruya gelirin bölüşülmesi manasında almışlar ve formüle etmişlerdir.

Mali tevzin çerçevesi içinde rasyonel bir mahalli, gelir sisteminin şu gelir kategorilerine göre nizamlanması mümkündür :

- a. Mahalli vergiler ve harçlar;
- b. Devlet sübvansiyon ve dotasyonları;
- c. Mahalli emlak gelirleri;
- d. Mahalli istikrazlar.

Bu gelir kategorileri içinde önemli olanlar ve mahalli gelir sisteminin mihverini teşkil edenler, mahalli fiskalite ile devlet yardımlarıdır.

Mali tevzin sistemi içinde harçlar ve harcamalara iştirakler ve belediyelerin ticari işletmelerinden elde edilen karlar da mahalli planda bırakılması gerekli mali kaynaklar meyânında mütalaa edilmelidir.

Buna mukabil Gelir ve Kurumlar Vergileri, Muamele - İstihlak Vergileri ve Gümrük Vergileri gibi masif randımanlı büyük vergilerin, gelirlerin bölüşülmesinde Devlet tarafında kalan kaynaklar halinde tezahür ettiği müşahede olunur.

7— Sübvansiyon ve Dotasyon Meseleleri :

Daha evvel ifade ettiğimiz gibi mahalli finansın reformunda takip edilecek yegane çıkar yol, mali tevzin çerçevesi dahilinde, bir yandan bir kısım mahalli hizmetleri merkezi hükümete devretmek, öbür yandan da çeşitli, eskimiş ve verimsiz mahalli vergileri tasfiye ederek bunların yerine başta Reel Vergiler olmak üzere mahdut sayıda otonom vergilerden mürekkep rasyonel mahalli bir gelir sistemi vücade getirmektir.

Şu var ki böyle bir mali sistem, belediyeler dışındaki mahalli idareler için kabili tatbik olmadıktan başka, ne kadar verimli olursa olsun belediye masraflarının tamamını karşılamaya kafi gelmez. Bunun sebebi, masif randımanlı asıl büyük vergilerin devlete ait bulunması keyfiyettir.

Şu halde mahalli idarelerin ve belediyelerin öz kaynakları ile kapatamayacakları devamlı veya arızı masraflarını karşılamak üzere başkaca mali imkanlardan faydalanmaları iktiza eder. İstikrazlarla emlak gelirleri bir yana bırakılacak olursa bu imkanlar şu suretle guruplandırılabilir:

a — Bazı büyük Devlet Vergileri hasılatının bir kısmının kollektivelerin payı olarak mahalli idarelere tahsisi;

b — Aynı kaynaklardan mahalli idarelere hususi vergi veya munzam kesirler yolu ile özel varidat sağlanması;

c — Mahalli idarelere doğrudan doğruya umumi bütçeden sübvansiyon ve dotasyon şeklinde mali yardımda bulunmak.

Bu usullerin Batı Devletlerinde çeşitli ve bazen karışık şekillerde tatbik edildiği görülmüştür.

Bugünün vergi teorisi ve tekniğine göre ilk iki usul eskimiş, irrasyonel ve terkedilmekte olan usullerdir.

Filhakika büyük devlet vergilerinden kollektivelere pay vermek veyahut bunun daha vuzuhsuz bir şekli olan, aynı mevzuu umumiyetle başka esaslar dairesinde, bir kere de belediyeler namına vergilendirmek usullerini, zamanımızın vergi anlayış, tekniği ve tatbikatı ile telif etmek mümkün değildir.

Mahalli idareler için Devlet Vergilerinden pay ayırmak, vergiye zam yapmak, yahut aynı mevzudan ikinci bir defa vergi almak, asıl verginin vüzuhunu kaybet-tireceği gibi, kuruluş ve tatbikatındaki seyyaliyeti ve serbestliği de daraltacağı cihetle, verginin gerek mali gerek gayri mali yönlerden optimal müesseriyyetle uygulanmasına mani olur. Almanya'da vergi reformu üzerinde çalışan İlmî istişare heyetinin hazırladığı raporda, pay verme ve zam usulleri, bu mucip sebeplerle reddedilmiştir.

Pay verme usulünün daha modern ve mütekamil bir şekli «müşterek fon» veya «Belediyeler fonu» usulüdür. Bu usulde, Devlet Vergilerinden ayrılan paylar, ma-

halli idarelere ait bir fonda toplanmakta ve bu fon kanalı ile, muayyen esaslar dairesinde mezkûr idarelere intikal ettirilmektedir.

Bir çok Batı Devletlerinde türlü varyantları ile tatbik edilmiş olan müşterek fon usulü, mütekamil şekli ile Devlet sübvansiyonundan farksız bulunduğu, fakat gerek nazari gerek tatbiki yönlerden aynı vüzuhi arzetmediği cihetle, gittikçe rağbetten düşmekte ve yerini doğrudan doğruya sübvansiyon usulüne terketmektedir.

Arzedilen bu izahattan anlaşılacağı üzere, devlet mahalli idare münasebetlerinin, mali yönden tanzimi hususunda gidilecek yol, mali tevzin çerçevesi dahilinde masraf ve gelir anlaşmaları esasından hareketle, kolektiviteleri oldukça verimli bir takım otonom vergilerle teşhiz etmek ve kolektivitelerin gerek bu kaynaklar gerek diğer gelirleri ile karşılayamadıkları masraf kısımlarını umumi bütçeden yapılan yardımlarla kapatmaktır.

Bahis konusu mali yardımlara mali terminolojide sübvansiyon ve dotasyon denilmektedir.

Dotasyon, mahalli gelirlerle mahalli masraflar arasındaki farkın kapatılması için umumi bütçeden tahsis edilen fonları, sübvansiyon ise, mahalli bütçelerin tanziminden evvel muayyen bazı mahalli masraflara, mesela envestismanlara, Devletin iştiraki manasında kullanılır.

Görüldüğü gibi, dotasyon umumi ve global bir mehfum olduğu halde, sübvansiyon muayyen bir mevzua bağlı bir mali yardımdır.

Komisyonumuz, mahalli finans reformu tahakkuk ettirilirken, yukarıda izah edilen anlayış ve görüşler dairesinde, mahalli finansın amme maliyesinin ayrılmaz bir parçası olduğunu düşünerek, mahalli finans nizamının geniş bir cephesi ile Devletin dotasyon ve sübvansiyon şeklindeki mali yardım sistemine dayandığını kabul etmek icabettiğine inanmaktadır.

8— Mahalli teşkilat ve mahalli maliye :

Mahalli teşkilat ile mahalli maliye arasında sıkı bir irtibat müşahede edilmektedir.

Yabancı memleketlerde mahalli maliye umumiyetle komünlerin (Belediyelerin), kantonların, federe devletlerin elinde bulunmaktadır. Mahalli maliye denildiği zaman her memleketin İdari bünyesine göre bu mahalli organların idare ettiği maliye anlaşılacaktır. Bu memleketlerde mahalli maliyenin otonom, bağlı veya muhtelit sistemlerle idare olunduğuna işaret etmiştik.

Bizde ise mahalli maliye, İdari bünyemizin tarihi inkişafı ile muvazi olarak daha değişik bir şekil almış, mahalli finansın sıklet merkezi belediyelerden başka özel idareler ve köyler üzerine istinat etmiştir.

Buraya kadar olan görüşlerimizi açıklarken mahalli idare reformunun mihveri olarak belediye finansını aldık ve tekliflerimizin bilhassa otonom mali finansla ta-

allûk eden kısımlarında özel idareleri ve köyleri konumuzun dışında tuttuk. Bunun sebebi, kanaatimizce, mahalli finans nizamı içinde mali bir müessese ve teşkilat olarak özel idarelerin ve köylerin yeri olmadığı, daha doğrusu kalmamış bulunduğudır.

İllerimizin ve köylerimizin bugünkü durumları ile özel idare sistemimizin teşkilinde derpiş edildiği gibi, ayrı bir ziraat sanayi, ticaret, bayındırlık ve eğitim politikası takip etmeleri, bu faaliyetlerin istilzam edeceği masrafları karşılayacak mali imkanlara sahip olmaları şüphesiz ki varit bulunamaz. Bu takdirde tarihin bir kalıntısı olan özel idareleri otonom mali müesseseler olarak yaşatmanın gerçekten bir manası kalmamış olur.

II— REEL VERGİLER :

1— Umumi izahat :

Bilindiği gibi, modern vergi teorisine göre, Reel Vergi, bizdeki eski tabiri Aynı Vergi, bir mala (objet'ye) bağlı olan vasıtasız bir vergidir. Önceleri gayrimenkul değerler üzerine mevzu kısmi bir servet vergisi şeklinde mütalaa edilmiş olan Reel Vergiler, gerek Servet, gerek Gelir Vergileri manzumesi dışında ayrı bir vasıtasız vergiler kategorisini teşkil ederler.

Reel Vergilerin tipik örneği olan Bina ve Arazi Vergilerinde, vergileme ölçüsü olarak, servet değeri, irat veya randımanın alınması, bunların yukarıda işaret edilen özelliği üzerinde müessir olmaz.

Reel Vergiler zümresine, bilhassa mahalli fiskalite bakımından önemi gittikçe artan sanat ve ticaret vergisi (İşletme Vergisi) de dahil bulunmaktadır.

Hayvanlar Vergisinin de Reel Vergiler zümresi içinde mütalaa edilmesi mümkün olabilir.

Reel Vergilerin başlıca ayırıcı vasıfları, bunların esas itibariyle, gayri şahsi oluşlarında ve matrahlarının, gayrimenkullerde tahmin, işletmelerde dış karineler esasına göre tayin edilmesinde tezahür eder.

Reel Vergilerin geçirdiği istihalelere göz atıldığı zaman bu vergilerin Gelir, Kurumlar ve Muamele Vergileri gibi büyük vergiler yanında nisbi önemlerini kaybettikleri ve Devlet Vergisi olmaktan çıkarak mahalli vergi şeklini aldıkları görülür.

Reel Vergilerin, zamanımızın vergi anlayışı ve vergi sistemi kuruluşunun zaruri bir neticesi olarak mahalli fiskaliteye intikallerindeki sebepleri şu suretle ifade edebiliriz :

a — Mali tevzin çerçevesi içinde, amme gelirlerinin devlet ile mahalli kolektiviteler arasında görüşülmesine gidilirken, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Muamele Vergisi ve ananevi İstihlak Vergileri gibi masif randımanlı büyük vergiler Devlet Vergileri olarak alıkonulmuşlardır.

Bu sebeple mahalli fiskalitelere ancak Reel Vergilerin tahsisi mümkün olabilmektedir.

b — Reel Vergiler mevzuları itibariyle, en ziyade mahalli karakter arzeden mükellefiyetlerdendir.

Filhakika objektif mahiyetleri ve mevzularının buldukları yerlere bağlılığı itibariyle bu vergiler mahalli masraflara tahsis edilmeye en elverişli olan mali kaynaklardır.

c — Nihayet, Reel Vergilerden Bina Vergisi hususi bazı mahalli masrafların bunlardan faydalananlar arasında dağıtılması hususunda temel bir ölçü (base) teşkil eder. Buna başlıca misal olarak temizleme ve aydınlatma resmini zikrebiliriz.

Memleketimizdeki mahalli finansın da bina, arazi ve işletme vergileri gibi Reel Vergilere istinat ettirilmesi zaruri bir vakıa olarak tezahür etmektedir.

1946 da hazırlanan tasarı ile teklif edilen fakat 1949 yılında Esnaf Vergisi olarak değişik bir hüviyetle Devlet Vergileri arasında yer alan İşletme Vergisinin mahalli planda Reel bir Belediye Vergisi olarak tatbik edilmesi çok daha uygun olurdu.

Memleketimizde İşletme Vergisini bugünkü şartlar içinde yeniden ihya ve ihdas etmek mümkün olmasa bile, mahalli fiskalitelere için bir işletme ruhsatı şeklinde tatbikine başlamak yerinde olur kanaatindeyiz. Başlangıçta her türlü ticaret ve sanat erbabının mesleki faaliyeti için senelik bir ruhsat harcı olarak uygulanacak olan bu verginin, zamanla ve şartların müsaadesi nispetinde, kendine mahsus karinelere istinat ettirilmek suretiyle bir İşletme Vergisi şekline geçirilmesi mümkün görülmektedir.

Mahalli fiskalite için Reel Vergiler arasında mütalaasının mümkün görülebileceğine işaret ettiğimiz Hayvanlar Vergisinin ne Devlet ne de mahalli fiskalite planında yeniden ihyasına asla gidilmemelidir.

Ne tam bir karine vergisi ne tam bir servet vergisi ne de tam bir irat vergisi sayılamayacak olan Hayvanlar Vergisinin Zirai Kazançların vergilendirilmesi problemi karşısında tatbik şansının daha da azalacağı aşikar bir vakıadır.

Zirai istihsalin inkişafına muhtaç bulunan yurdumuzda, Hayvanlar Vergisinin bu sahada da makûs tesirlerini gözden uzak tutmamalıyız.

2— Yabancı Memleketlerdeki Tatbikat :

a. Almanyada :

Reel Vergi anlayışı ilk defa Almanyada ifadesini bulmuş ve bu anlayışa dayanan mali sistemin gelişmesi de bu memlekette başlamıştır.

Eski Alman İmparatorluğuna dahil bir çok Devletlerin ve bu meyanda Prusya'nın da 19 uncu asrın sonlarına kadar Emlak Vergisi «Grundsteuer» Devletin başlıca gelir kaynağını teşkil etmiştir.

Prusyada 1893 de tahakkuk ettirilen ve mali tarihte Devlet adamı «Miquel» e izafe edilen Reel Vergi reformu ile gerek Emlak Vergisi (Arazi ve Bina Vergisi), gerek İşletme Vergisi - «Gewerbesteuer» tamamiyle Belediyelere devredilmiştir.

Halen gerek Batı gerek Doğu Almanyada Belediyelerin gelir sistemi esas itibariyle Emlak Vergisi ile İşletme Vergisine dayanmaktadır. Alman şehirlerinin gelişmesinde bu mahalli temel vergilerin belediyelere devredilmesini sağlamış olan «Miquel» reformunun tesiri büyük olmuştur.

Reel Vergilerin mahallileştirilmesi hareketi, Alman reformundan mülhem olarak Orta Avrupanın diğer Devletlerine de yayılmıştır.

b. Fransada :

Fransa ve İtalya gibi Latin Avrupa memleketlerinde; Reel Vergilerin asılları Devlet planında muhafaza edilmiş, buna mukabil mahalli idarelere bu kaynaklardan munzam kesir (Centimes additionnels) şeklinde pay alma imkan ve selahiyeti tanınmıştır.

Fransada munzam kesir usulü 1959 dan evvel öyle bir hal almıştır ki, mesela «patente» devletin bir mali kaynağı olarak terkedilmesine rağmen bu vergi mahalli idarelerin munzam kesirlerinin hesaplanmasına esas teşkil etmek üzere «Principal fictif» şeklinde farazi olarak yaşatılmaya devam edilmiştir.

Fransada yıllardanberi münakaşası yapıları mahalli vergiler reformu, «De Gallie» un iktidara gelmesi üzerine 1959 da gerçekleştirilmiş ve bu tarihte tatbik mevkiine giren bir kanunla munzam kesir usulü nihayet terkedilerek, bunların yerine tamamen mahalli idarelere ait 3 muhtar vergi ihdas edilmiştir :

1. Bina Vergisi,
2. Arazi Vergisi,
3. Meslek Vergisi (Patente'in işletme vergisi şeklini alan Tax professionnelle).

Bu temel Vasitasız Vergilerin yanında ötedenberi mevcut olan tali mahiyetteki «İkamet Vergisi» ile Vasitasız Vergiler sahasında mahalli bir Muamele Vergisi karakterini taşıyan «Taxe Locale» şimdilik muhafaza edilmiştir. Nisbeti % 2.75 (muayyen bazı hizmetlerde % 8.5) olan «Taxe locale» kaldırılması istenilen bir vergi halinde tenkit ve münakaşa konusu olarak devam etmektedir.

Diğer taraftan Fransız mahalli vergi reformunda yapılan bir yenilik de, İngilizlerin bu sahada yaptıkları islahattan mülhem olarak, küçük bir takım vergilerin ilgası ve çeşitli harçların üçe irca edilmesidir.

- 1— Kanalizasyon harcı,
- 2— Temizleme harcı,
- 3— Çöp harcı.

Fransada mahalli vergicilik konusunda yapılan köklü reformun başarıya ulaşabilmesini sağlamak maksadiyle bu reform ile birlikte gayrimenkullerde kadastral değerlerin yeniden tespiti ve muntazaman revizyona tabi tutulması esasları da kabul edilmiştir.

Esaslarına kısaca temas ettiğimiz, Fransız mahalli vergi reformunun yanı sıra, mahalli finans tatbikatında, modern organizasyon tekniğinin bahşettiği imkanlardan faydalanmak suretiyle lüzumsuz formalitelerin kaldırılması, İdari muamelelerin basitleştirilmesi ve umumi surette İdari hizmetlerde verim ve süratin artırılması için de gerekli tedbirler alınmaktadır.

c. Amerika Birleşik Devletlerinde :

Bu memleket tarihinde, en önemli ve en verimli fiskal kaynağı teşkil etmiş bulunan ve bir nevi Servet Vergisi olan «Property Tax» iki yönde bir gelişme göstermiştir.

a — Property Tax federal bir mükellefiyet olmaktan çıkmış, esas itibariyle bir belediye vergisi mahiyetini alarak, mahalli kollektivitelerin başlıca gelir kaynağını teşkil etmiştir.

b — Property Tax zamanla Servet Vergisi karakterini kaybederek daha ziyade gayrimenkuller (Bina ve Arazi) üzerinden alınan bir Reel Vergi şeklini iktisap etmiştir.

A.B.D. inde, mahalli vergiler konusunda hiç bir zaman munzam kesir usulünün uygulanmadığını da belirtmek yerinde olur.

d. İngiltere'de :

Daha evvel de belirtildiği gibi İngilterede muğlak, vüzuhsuz ve teferruatlı bir halde bulunan mahalli vergicilik birinci dünya harbini müteakip yapılan radikal İslahat neticesinde «General Rate» denilen «Tek Vergi» ye irca edilmek suretiyle, en mütekmil, en basit ve en rasyonel bir şekle ifrağ olunmuştur.

Mahalli idarelerin General Rate'dan başka fiskal kaynakları kalmamış, sadece bu verginin yanında mahdut sayıda bir kaç «Harç» muhafaza edilmiştir.

General Rate esas itibariyle kira üzerinden ödenen bir «İkamet Vergisi», İngilteredeki telakkiye göre bir «Masraf Vergisi» mahiyetini almaktadır.

İngiliz Mahalli finansı General Rate'e istinat eden bir mali sistem halindedir. Bu sistemin temel kaidelerini, vergi değil Devlet yardımları teşkil eder. Mahalli masrafların yardımlarla kapatılmayan kısmı General Rate ile karşılanır. Verginin nispeti bu esas dairesinde, mahalli idarelerin her yıla ait bütçeleri ile tespit edilir ve umumiyetle yüksek bir seviyede bulunur.

e. Belçikada :

Batı Avrupada hala munzam kesir usulünü tatbik eden memleketler Belçika ve İtalya'dır.

Belçika'da 1948 yılında tahakkuk ettirilen mahalli finans reformu neticesinde :

a) Mali tevzin esasına göre, bir takım mahalli masrafların milli bütçeden yapılan yardımlarla «Dotation» devlet tarafından deruhte edilmesi,

b) Mahalli vergiciliğin devlet fiskalitesinden ayrılması ve Emlak Vergisi hariç diğer vergilerde munzam kesir usulünün kaldırılması yoluna gidilmiştir.

Belçikada Emlak Vergisinde munzam kesir usulünün ipka edilmesinin sebebi, bu memlekette Gelir Vergisi sisteminin eski Fransız Sedüler sistemi karakterini muhafaza etmesinden ileri gelmektedir.

Şu var ki, Belçikada, Emlak üzerinden sağlanan fiskal hasılatın esas itibariyle mahalli idarelere kaydığı müşahede edilmektedir.

1951 de «Contribution fonciere» den sağlanan varidatın dağılışı şöyledir :

	Milyon Belçika Frangı	%
Devlet.....	436	12,5
Munzam kesir yolu ile beledileyelere...	2 749	78,8
Munzam kesir yolu ile vilayetlere.....	303	8,7
Toplam	3 488	100,-

f. İtalya'da :

İtalyada da aynı durum müşahede edilmektedir. 1865 de, Emlak Vergisinden mahalli idareler için kabul edilen munzam kesir (Surtax) lar ferî kaynaklar arasında mütalaa edilmiş ise de zamanla durum değişmiş olup, Emlak Vergisi daha ziyade mahalli bir mali kaynak hüviyetini iktisap etmiştir. Halen İtalyada mahalli vergicilik reformuna ait muhtelif projeler tetkik safhasındadır.

g. Diğer memleketlerde :

Bina ve arazi vergilerinin mahalli mükellefiyetler olarak tatbik edildikleri diğer memleketler hakkında misal vermek için Hollanda, Lüksemburg, İsrail, Rusya ve Kanada'yı zikredebiliriz.

Bunlardan İsrailde ayrıca mahalli bir mükellefiyet olarak işletme Vergisi de tatbik edilmektedir.

3- Türkiyede Bina Vergisi :

Bina Vergisinin tarihi seyri :

Bina Vergisi Devlet ve özel idare vergisi olmak üzere iki safha geçirmiştir. Bu seyri, şu suretle ifade etmek mümkündür :

a. Devlet Vergisi safhası :

Bina Vergisi memlektimizde İkinci Meşrutiyete gelinceye kadar Arazi Vergisi ile birlikte «Emlak Vergisi» şeklinde alınmıştır.

14 Haziran 1326 (1908) tarihli Müsakkafat Vergisi Kanunu ile (Müsakkafat Vergisi) adı altında 1330 senesinden itibaren tahrir usulüyle bulunan gayrisafi irat üzerinden istifa edilmeye başlanmıştır. Verginin nispeti ahşap binalarda, değirmen, fabrika ve imalathanelerde gayrisafi iradın % 9 u, diğer binalarda % 12 sidir.

Müsakkafat Vergisi Kanunu 1931 tarihinde yürürlüğe giren 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu ile kaldırılmıştır.

Bina Vergisi, binanın tahrir usulüyle bulunan gayrisafi iradından % 20 nispetinde idame ve itfa masrafı indirilmek suretiyle bulunan safi iradı üzerinden % 12 nispetinde alınmaktadır.

1932 mali yılından itibaren 1996 sayılı kanunla Bina Vergisine «İktisadi Buhran Vergisi» adı altında bir zam yapılmıştır. Bu zam sahibinin oturduğu meskenlerde Bina Vergisinin 1/6 sı, diğer binalarda ise Bina Vergisinin 1/3 ü nispetindedir.

b. Özel İdare Vergisi safhası :

1936 Yılında Bina Vergilerinin Özel İdare Vergisi olması devri gelmektedir.

30/12/1936 tarih ve 2371 sayılı kanunla Bina Vergisi ile İktisadi Buhran Vergisi, 1936 yılından itibaren Vilayet Hususi İdarelerine terkedilmiştir.

Ancak 1941 yılından itibaren 4040 sayılı kanunla Milli Müdafaa Vergisi adı altında yapılan ve miktarı İktisadi Buhran Vergisi nispetinde olan zam. Özel İdarelere değil Devlete ait varidat meydanında bulunmaktadır.

Bina Vergisi nispeti, Buhran ve Milli Müdafaa Vergisi ile birlikte, sahibinin oturduğu meskenlerde safi iradın % 16 sına diğer binalarda da % 20 sine baliğ olmaktadır.

c. Tahrirler ve gayrisafi iratlara yapılan zamlar :

Bina Vergisi matrahı olan gayrisafi irat tahrirlerle tespit edilmektedir.

İlk tahrir Müsakkafat Vergisi Kanununa istinaden 1326 (1908) yılından itibaren yapılmışa başlanmış, her 10 yılda bir tekrarlanması icabederken bu mecburiyete riayet olunmamış ve tahrirlerle tesbit edilen gayrisafi iratlar donmuş bir halde kalmıştır.

1923 tarihli ve 295 sayılı kanunla, gayrisafi iratlar ikamete mahsus binalarda 3, ticaret ve sanata tahsis edilenlerde, de 6 kata çıkarılmıştır.

1929 yılında, ikamete mahsus binaların gayrisafi iradları da «munzam kesirlerin tevhidine dair» 24/05/1929 tarih ve 1454 sayılı kanunla, 6 kata iblağ edilmiştir.

Nihayet 1931 yılında yürürlüğe giren 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu ile yeni bir tahrire gidilmek imkanı hasıl olmuştur.

Gayrisafi iratların tahrirle günün cari kıymetlerine ircaı yerine emsal tatbiki suretiyle artırılması şeklindeki palyatif usulün son bir tatbik devresi de 1961 yılına tesadüf etmektedir.

03/01/1961 tarih ve 206 sayılı kanunla, yeniden genel tahrir yapıp bu tahrir neticelerinin uygulanacağı yıla kadar, arazi kıymetleri 10 misli, binaların gayrisafi iratları da, Milli Korunma Kanununun ve gayrimenkul kiralari hakkındaki kanunun hükümleri de nazara alınmak suretiyle kademeli olarak, 2 - 6 misli artırılmıştır.

Fakat bu zamlar, 1961 yılı ortasında çıkarılan 309 sayılı kanunla, 1961 yılı başından muteber olmak üzere tahfif edilmiştir.

4— Türkiyede Arazi Vergisi :

Tarihi Gelişmesi :

Osmanlı İmparatorluğunda araziden biri dönüm başına nakden, diğeri aşar adıyla mahsulattan ayın olmak üzere iki vergi alınmıştır. Aşar Cumhuriyet devrine kadar devam etmiş ve 1924 yılında kaldırılmıştır.

Araziden bugün alınmakta olan verginin menşei, tanzimatta «Ancemaatin Alınan Vergi» adıyla ihdas edilen tevzii vergidir.

Tevzii vergi 20 yıl kadar tatbik edilmiş ve 1275, 1276 da Bursa ve Yanya Vilayetlerinde yapılan tecrübelerden sonra kaldırılarak yerine 1277 (1859) tarihli Tahriiri Emlak ve Nüfus Nizamnamesi ile emlak ve arazinin tahrir usulü ile takdir edilen kıymeti üzerinden alınan bir vergi konulmuştur.

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

Bu nizamnameye göre bina ve arazi, tahrir ve tahmin heyetleri tarafından takdir olunan kıymetler üzerinden Emlak Vergisi adıyla bir vergiye tabi tutulmakta idi.

Emlak Vergisi 1931 yılında yürürlüğe giren 1833 sayılı kanunla kaldırılmış ve yerini bugünkü Arazi Vergisine bırakmıştır.

Arazi Vergisine esas olan kıymetler, 1923 yılında 1914 yılındaki kıymetlerin 6 katına çıkarılmış, 1924 te aşarın kaldırılması üzerine bu kıymetler 8 kata, 1929 yılında da 1454 sayılı kanunla 10 katına iblağ edilmiştir.

Bu verginin vilayet özel idarelerine devri dolayısıyla 1936 senesinde 2 - 3 yılda ikmal edilen yeni bir tahrir yapılmıştır.

UZLAŞMA MÜESSESESİ KANUN TASARISI VE GEREKÇESİ

I— UZLAŞMA MÜESSESESİ HAKKINDA AÇIKLAMALAR :

Demokratik bir düzen içinde modern vergilerin, muhteva, mana ve maksatlarına uygun olarak mükellef ile işbirliği anlayış ve zihniyeti içinde uygulanabilmesinin temel şartlarından birisini vergilemede ve vergi anlaşmazlıklarında uzlaşma müessesesinin teşkil ettiği malûmdur.

İleri Batı Devletlerinin vergi tatbikatında idare ile mükellef arasında zuhur eden ihtilaflar kaide olarak uzlaşma yolu ile hal ve fasledilirler.

Esasen zamanımızda, bütün işletmeleri içine alan, geniş mükellef zümrelerini çok yakından ilgilendiren ve hesaplanması, beyanı, hatta geniş ölçüde toplanması işletmelere bırakılmış olan büyük vergilerin, uzlaşma müessesesi olmaksızın uygulanması tasavvur edilemez.

Vergi anlayışı, muhasebe tekniği ve vergi hukuku bakımlarından yalnız mükellefleri değil, çoğu hallerde Maliye'yi de, tereddüde sevkeden, genişliği ve inceliği itibarile sehivleri ve hataları tabii kılan beyana müstenit büyük vergilerin tatbikatında dar ve formalist bir görüşle hareket ederek, mükelleflerle daimi bir ihtilaf ve niza halinde bulunmak, bu vergilerin kuruluşları, bünyeleri ve maksatları ile bağdaşamaz.

İngiliz mali kaza sistemine hakim olan ruhu belirten aşağıdaki sözler bu konuda çok manalı bulunmaktadır :

«İhtilaflar zuhur edebilir, bunları bir hal tarzına bağlamak Maliye teşklatına düşen esas vazifelerden biridir.»

İhtilafların kaza mercilerine intikali en çok ve çaresiz hallerde bahis konusu olabilir.

İhtilaflarla zaman kaybetmemek ve makul ölçülerle fedakarlık ederek, alınması mümkün olan vergiyi almak en doğru hareket tarzıdır.

II— TASARININ GEREKÇESİ :

Tasarımızda «Uzlaşma» müessesesine, Vergi Usul Kanununun vergi ihtilaflarına taallük eden Beşinci Kitabında itiraz ve temyiz müesseseler yanında müstakil bir kısım olarak yer verilmiştir.

Vergi ihtilaflarının ortadan kaldırılmasına taallük eden bir olay olarak yer alan uzlaşma müessesesine ait Üçüncü Kısım. :

Birinci Bölüm : Genel Esaslar

İkinci Bölüm : Uzlaşmada Usul

Üçüncü Bölüm : Uzlaşma Organları

şeklinde üç bölüm halinde tedvin edilmiştir.

1 — Genel Esaslar Bölümü :

Ek 1, 2 ve 3 üncü maddelerde ver alan «Uzlaşmanın tarifi», «Uzlaşma sonuçları» ve «Uzlaşma konusu» maddelerini ihtiva etmektedir.

Tarif maddesinde uzlaşmanın vergi ihtilaflarını ortadan kaldırıcı karakteri belirtilmiş, uzlaşma esnasında uzlaşmaya hakim olacak maddi ve manevi unsurlar ve hedeflerin temel prensibi ortaya konulmuştur.

Bu prensibe göre uzlaşma esnasında, ilgililerin iyi niyetle hareket etmiş oldukları veya hareket edecekleri kanaatine varılması gerekmekte, mükelleflerin bilgi seviyelerinin, ihtilaf konusu hakkındaki mazeretlerinin gözönünde bulundurulması lüzumu irade olunmaktadır.

Uzlaşmanın sonuçları maddesinde, uzlaşmanın tarafları bağliyacağı prensibi hükme bağlanarak, uzlaşmanın ihtilafları bidayeten ve nihai olarak bertaraf etme karakteri hakim kılınmak istenmektedir.

Mükelleflerin, uzlaşma ile serbest iradelerinin herhangi bir tazyik ve takyid altında bulunmadığı hususunda bir teminat olarak da ilerideki bir madde ile uzlaşmayı hemen takip eden kısa bir süre içinde, mükelleflerin uzlaşmadan vazgeçmeleri imkanı tanınmış bulunmaktadır.

Bu suretle mükelleflerin uzlaşma yolu ile vergi ihtilaflarını ortadan kaldırmak maksadiyle kanun yollarına müracaat haklarından feragat etmiş olmalarının, iradeleri ile ve tam rızaları ile vukua geldiği hususuna bir karine ve demokratik bir teminat vazedilmiş olmaktadır.

Uzlaşmanın konusu ve şumulü prensip olarak bütün vergi ihtilaflarını (değerlemelerden, masraflardan, amortismanlardan ve saireden doğan) içine alacak şekilde tayin edilmek gerekmekte ise de, bizdeki vergi ahlakı ve mükellef seviyesi konusunda henüz kesin müşahadelerin mevcut bulunmadığı bir devrede müessesenin, neticelerinin tam bir kat'iyetle tahmin edilmesi mümkün olmayan bir genişlikte kurulması başlangıç için uygun bulunmamıştır.

Böylece uzlaşma müessesesi, bütün Batı Memleketlerinde kabul edilen genişlikte cezalara ve takdire müstenit vergilere hasredilmiştir.

Uzlaşmanın zamanla, takdir ve tahmin dışında çeşitli sübjektif faktörlerin tesiri altında ihtilaf konusu olan vergi asıllarına da teşmili temenniye şayan bulunmuştur.

Tasarıdaki şekliyle uzlaşma müessesesi, ticari ve zirai kazançlardaki asgari ve ortalama kar esasına göre tarhedilen vergilerle re'sen takdir suretiie tarhedilen bütün vergiler dolayısıyla ortaya çıkan vergi ihtilaflarına şamil bulunmaktadır.

2— Uzlaşmada Usul Bölümü :

Ek 4 - 11 inci maddeler, uzlaşma isteğinin hangi safhada, kimler tarafından, ne suretle yapılacağı hususlarını hükme bağlamıştır.

Memleketimiz için uzlaşma müessesesi bilhassa vergi ihtilaflarını azaltarak mali kaza mercilerinin yükünü hafifletmeyi ve böylece daha rahat çalışan mali kaza organlarından ileri bir jürisprtidans doğmasını hedef tuttuğuna göre, ihtilafların bu mercilere varmadan önce bertaraf edilmesinin müessesenin maksadına daha uygun düşeceği aşikardır.

Böylece vergi incelemesi sonunda veya tarh safhasında veya tarhiyatın itiraz komisyonunda karara bağlanmasından önceki safhada uzlaşma yapılmasına imkan tanınması, tasarıda gözönünde bulundurulan bir prensip olmuştur.

Kaza mercilerinde karara bağlanmış bir ihtilaf konusu hakkında uzlaşma yolu ile elde edilecek bir pratik fayda, bulunmadığı düşünülmektedir. Buna rağmen ileride, bu müesseseden elde edilecek faydaların daha da artırılması için, uzlaşma yolu ile ihtilafların bertaraf edilmesi imkanlarının çeşitli kaza mercilerindeki safhalara da teşmili düşünülebilir.

Ancak şimdilik bir başlangıç olarak, ihtilafın kaza mercilerine gitmeden önce idare ile mükellef arasında yeniden gözden geçirilerek bir uyuşmaya varılmasındaki büyük faydalarla yetinilmesinin, memleketimizin şartlarına daha ziyade uygun bulunduğu mülahaza edilmektedir.

Yine memleketimizin şartları gözönünde tutulmak sureti ile, uzlaşma isteğinin yalnız mükellef tarafından yapılabilmesi esası kabul edilmiş bulunmaktadır.

3— Üçüncü Bölüm :

Ek 12 ve 13 ncü maddeler uzlaşma organlarını tayin eden hükümleri ihtiva etmektedir.

Bu hükümlere göre uzlaşma organları iki kademeli olarak teşekkül etmekte, birinci kademeyi ilerde Defterdarın Başkanlığında ileri gelen Maliye Memurlarından kurulu (İl Komisyonu) ikinci ve üst kademeyi de Maliye Bakanı tarafından tayin edilen ve içinde en az bir Maliye Müfettişi ile bir Hesap Uzmanı bulunan üç kişilik bir (Bakanlık Uzlaşma Komisyonu) teşkil etmektedir.

İl Komisyonları Maliye Bakanlığınca tayin edilen bir hudut içerisinde nihai uzlaşma organı olarak fonksiyon ifa etmekte, bunun dışındaki ihtilaflar için de nihai organ, Bakanlık Uzlaşma Komisyonu olarak kabul edilmektedir.

Bakanlık Uzlaşma Komisyonları Maliye Bakanı tarafından tayin edilecek yerlerde ve miktarlarda kurulacaktır. Bu yerlerin, İktisadi faaliyetlerin temerküz etmiş bulunduğu İstanbul, İzmir ve Ankara gibi büyük şehirler olacağı ve bu Komisyonların civarlarındaki İl Komisyonlarının uzlaşmalarında ikinci kademeyi teşkil edecekleri tabiidir.

Tasarıda kabul edilen esasa göre, anlaşmazlık konusu vergi ve ceza toplamı 25.000 lirayı geçen olaylar hakkında uzlaşma yapma yetkisi münhasıran Bakanlık Uzlaşma Komisyonlarına verilmektedir.

BAŞKAN

ALAYBEK Ali

Maliye Bakanlığı Müşavir Hesap Uzmanı

ÜYELER :

YÜCEFER Adil

Maliye Bakanlığı Müşavir Hesap Uzmanı

TÜRELİ Orhan

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı

UÇKUN İlhan

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı

T A S A R I

Beşinci Kitap : Vergi İhtilafları

ÜÇÜNCÜ KISIM

Uzlaşma

BİRİNCİ BÖLÜM

Genel Esaslar

Uzlaşmanın Tanımı :

Ek Madde 1 — Uzlaşma, beyana dayanan vergilerin incelenmesinde ortaya çıkan vergi ihtilaflarının, uzlaşma organları ile mükellef, sorumlu veya ceza muhatapları arasında uyuşularak ortadan kaldırılmasıdır.

Uzlaşmanın yapılmasında ilgililerin iyi niyetle hareket, etmiş olmaları veya edecekleri kanaati, bilgi seviyeleri, mazeretleri ve gerçek ödeme güçleri gözönünde bulundurulur.

Uzlaşmanın Sonuçları :

Ek Madde 2 — Usulü dairesinde yapılmış ve kesinleşmiş olan uzlaşmalar tarafları bağlar. Mükellefler, vergi sorumluları veya ceza muhatapları, üzerinde uzlaşılan hususlarda sonradan İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına, Danıştaya ve idari mercilere baş vuramazlar.

Uzlaşmanın Konusu :

Ek Madde 3 — Uzlaşmanın konusunu tarh edilen veya tarh, edilmesi gereken vergi ve vergi cezaları teşkil eder.

İkmalen vergi, tarhı ile ilgili ihtilaflarda uzlaşma sadece vergi cezaları hakkında uygulanır.

İKİNCİ BÖLÜM

Uzlaşmada Usul

Uzlaşma İsteği :

Ek Madde 4 — Uzlaşma isteği mükellef veya sorumlu veya cezaya muhatap olanlar tarafından yazılı olarak yapılır.

Uzlaşma isteği :

1. Vergi incelemeleri sonunda;
2. Tarh safhasında;

3. Tarh işleminin itiraz safhasında ve itiraz komisyonunca karar verilmeden önce;

yapılabilir.

Vergiler Temyiz Komisyonu'na ve Danıştay'a intikal etmiş olaylar hakkında uzlaşma isteğinde bulunulmaz.

Uzlaşma İsteğinde Bulunma :

Ek Madde 5 — Uzlaşma isteği ile ilgili dilekçe, inceleme safhasında incelemeyi yapana, tarh ve itiraz safhalarında ilgili Vergi Dairesine verilir.

İncelemeyi yapan veya Vergi Dairesi, dilekçeyi, aldığı tarihten itibaren en çok beş gün içinde, bu husustaki mütalaası ile birlikte, yetkili uzlaşma organına gönderilir.

İtiraz safhasında yapılan uzlaşma istekleri ayrıca itiraz komisyonuna intikal ettirilir.

Uzlaşma İsteğinin Sonuçları :

Ek Madde 6 — Uzlaşma isteği tarhiyatı durdurur. Tarhiyat bir ihtilaf konusu olarak itiraz komisyonuna intikal etmiş ise, itiraz hakkında karar verilmesi uzlaşmanın sonuna bırakılır. Uzlaşma yapılamadığı takdirde tarhiyat ve itiraz işlemlerine devam olunur.

Uzlaşmanın Tesbiti :

Ek Madde 7 — Yapılan uzlaşmalar taraflarca imzalanan bir tutanakla tesbit olunur. Tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da 5 gün içinde Vergi Dairesi'ne gönderilir.

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde keyfiyet uzlaşma organlarınca 5 gün içinde Vergi Dairesine ve ilgiliye tebliğ olunur.

Uzlaşmadan Vazgeçme :

Ek Madde 8 — Uzlaşma tutanağının düzenlenmesi tarihinden itibaren 7 gün zarfında mükelleflerle, vergi sorumluları veya ceza muhatapları, yazı ile, yapılan uzlaşmadan vazgeçebilirler.

Bu takdirde uzlaşma isteği üzerine durdurulan işlemlere devam olunur.

Uzlaşma İsteğinin Tekrarlanamaması :

Ek Madde 9 — Uzlaşma isteğinin reddedilmesi halinde istek konusu vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Ödeme :

Ek Madde 10 — Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

1. Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında ödeme

zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde,

2- Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, bu kanunun 112, 368 ve 389 uncu maddeleri hükümleri dairesinde ödenir.

Uzlaşma ve Cezalarda İndirme :

Ek Madde 11 — Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ıncı madde hükümleri hakkında 376 ıncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Uzlaşma Organları

Uzlaşma Komisyonları :

Ek Madde 12 — Maliye Bakanlığı adına aşağıda yazılı komisyonlar uzlaşma yapmağa yetkilidir:

1— İl Uzlaşma Komisyonları;

2— Bakanlık Uzlaşma Komisyonları.

İl Uzlaşma Komisyonları, Defterdarın veya Muavininin Başkanlığında Gelir Müdürü ile ilgili Vergi Dairesi Müdüründen (Vergi Dairesi bulunmayan yerlerde Defterdarca seçilecek bir Kontrol memurundan) kurulur.

Mahalli vergilere ait uzlaşmalarda Komisyona Vergi Dairesi Müdürü veya Kontrol memuru yerine ilgili Gelir Müdürü katılır.

Bakanlık Uzlaşma Komisyonları Maliye Bakanı tarafından seçilecek 3 üye'den kurulur. Bu komisyonlarda en az bir Maliye Müfettişi ile bir Hesap Uzmanı bulunur. Başkanlık kıdemli üye tarafından yapılır.

Bakanlık Uzlaşma Komisyonları, Maliye Bakanının lüzûm göreceği yerlerde ve sayılarda kurulur.

İl ve Bakanlık Uzlaşma Komisyonları üye tam sayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler.

Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri :

Ek Madde 13 — Uzlaşma Komisyonlarının bakabilecekleri olaylar bakımından yetkileri, anlaşmazlık konusu vergi ve ceza toplamına ve olayın nevi ve mahiyetine göre Maliye Bakanlığınca tayin olunur.

Şu kadar ki, anlaşmazlık konusu vergi ve ceza toplamı 25.000 lirayı geçen olaylar hakkında karar vermeğe yalnız Bakanlık Uzlaşma Komisyonları yetkilidir.

YATIRIM İNDİRİMİ HAKKINDA NOT

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul, Ağustos 1962

YATIRIM İNDİRİMİ HAKKINDA NOT

I — YATIRIM İNDİRİMİ HAKKINDA YENİ FORMÜL :

Yatırım indiriminin, finansman kaynakları bakımından krediler hariç tutularak, yalnız öz kaynaklara inhisar ettirilmesi suretile yeniden şöyle formüle edilmesi mümkün olabilir:

1 — Yatırım indirimi, öz sermayeden yapılan selektif mahiyetteki yatırımlara inhisar edecektir. Öz sermaye Vergi Usul Kanunumuzun 192 ci maddesinde belirtilen anlamda nazara alınacaktır.

Öz sermayenin yatırıma tahsis edilecek kaynakları (öz kaynaklar) bilfiil şunlardan tereküp eder:

a — Müteşebbislerin işletmeye yatırdıkları ilk sermaye ve sonradan yapılan sermaye arttırmaları,

b — İşletmelerin kanuni (Ticaret Kanunu) ve bunun üstündeki yedek akçeleri,

c — İşletmelerin henüz yedek akçe mahiyetini almamış olan dağıtılmamış veya işletmeden çekilmemiş kazançları,

2 — Bu yeni formüle göre yatırıma tahsis edilen rezervler ve müdevver karlar bidayette vergilendirilmiş bulunacaktır. Bahis konusu özel kaynaklar yatırıma tahsis edildikleri miktar ve nisbette ve yatırımın gerçekleştirildiği yıldan itibaren elde edilecek kazançların yatırım bazını teşkil edeceklerdir.

3 — En az yatırım haddini teşkil eden 250 bin veya 125 bin liranın mutlaka öz kaynaklardan karşılanması gerekmekte, bunun bir kısmının borç kaynaklarla karşılanması mümkün bulunacaktır.

4 — Yeni formüle göre yatırım indiriminden, yukarıdaki açıklamadan anlaşılacağı üzere mali müesseselerden (bankalardan), üçüncü şahıslardan alınacak veya obligasyon ihracı suretile sağlanacak borç paraları yapılacak yatırımlar faydalanmayacaktır.

5 — Yatırım indiriminin yukarıdaki formüle göre yalnız öz kaynaklara inhisar ettirilmesinden dolayı teşvik edici fonksiyonu kısmen zayıflayacağı ve gelir ve kurumlar vergilerinde aynı nisbetler uygulandığı takdirde sağlayacağı avantajın farklı bulunacağı cihetle kurumlara üstünlük verme düşüncesi de nazara alınarak bunlar hakkında indirim nisbetinin, ilk teklifimizde olduğu gibi daha yüksek tutulmasının uygun olacağı kanaatindeyiz. İndirim nisbeti, gelir vergisinde, % 30 olarak tesbit edilmiş olduğuna göre kurumlarda bu nisbetin % 60 a yükseltilmesi uygun olur. Ancak memleketimizde sermaye piyasasının kurulması ve gelişmesi bakımından asıl korunması ve teşvik edilmesi gereken gerçek sermaye şirketleri

olduğuna göre farklı indirim nisbetinin yalnız bunlar hakkında uygulanması yerinde görülebilir. Bu takdirde memleketimizde hakim durumda olan aile şirketleri (aile anonim şirketleri, limited ve komandit şirketler) farklı nisbetten faydalanmayacakları cihetle indirimin mali portesi, bilhassa ilk yıllarda, mahdut kalmış olacaktır.

Gerçek Anonim Şirketin İngiltere'de Private Limited Company (özel sermaye şirketi) ve Public Limited Company (genel sermaye şirketi) tefriki gözönünde tutularak mali mevzuatımızda tarifinin yapılması gerekecektir. Bu tarife göre gerçek anonim şirketin özellikleri aksiyonlarının çoğunluğunun halk (küçük tasarruf sahipleri) elinde toplanmasında, aksiyonlarının borsada muamele görmesinde ve kote edilmiş bulunmasında ve nihayet muayyen miktardan fazla, aksiyonun bir şahsın (gerçek veya özel) elinde bulunmamasında tezahür eder.

Gerçek anonim şirketlerin bu hüviyette bulduklarını Ticaret Odaları ve icabında Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının yetkili elemanları tesbit edeceklerdir.

II— REZERV İSTİSNASI :

Yatırım indirimi yerine teşvik edici bir tedbir olarak işletmeden çekilmeyen kazançlar (rezerv mahiyetini iktisap eden fonlar) ın vergiden istisna edilmesi düşünülmüştür.

Yatırım indirimi müessesesinden beklenen neticelerin gerçekleşmesi herhangi formüde olursa olsun indirimin doğrudan doğruya yatırıma matuf bulunması, muayyen bir haddin üstünde olmasına ve selektif bir mahiyet taşımasına bağlıdır. Halbuki rezervler önceden vergiden istisna edilmekle bütün bu esaslar terkedilmiş olacaktır. Bu rezervlerin nerede, ne zaman ve ne ölçüde kullanılacağını önceden kesinlikle tesbit etmek mümkün olmadığı gibi, bunların yatırımla irtibatlandırılmak suretile takibi de tatbikatta büyük güçlük doğurur ayrıca fiskal varidatı azaltıcı tesirine de işaret etmek yerinde olur.

Bununla beraber teklif edilen ve rezervleri de içine alan formül maksadı daha vazih ve yeterli bir tarzda temin ettiği cihetle rezerv istisnası kendiliğinden ve müsbet bir tarzda halledilmiş olmaktadır.

III— VERGİ REFORM KOMİSYONU TEKLİFİ İLE YENİ FORMÜLÜN KIYASLANMASI :

Yatırım indirimi hakkında Vergi Reform Komisyonunun teklifi ile yeni formül arasındaki fark, esas itibarile kredi yoluyla elde edilen fonların finansman kaynakları arasından çıkarılmasına inhisar etmektedir.

Halbuki ilk teklif haddizatında çok ağır olan vergi yükünü yatırımlar seviyesinde hafifletmekle, verginin gizlenmesini, sermayenin harice kaçırılmasını önlemeğe

ve lüks istihlak eğilimini daraltmağa matuf bir müessese olarak düşünölmüştür. Bu hüviyetile ilk teklifin genel olarak yatırımı teşvikinin daha şümöüllü ve daha ani tesirli ve devamlı olacağı şüphesizdir. Bununla beraber ortalama bir hal sureti olarak yeni formöl de daha dar ölçülerde aynı neticeleri sağlayabilecek niteliktedir.

IV— TASARIDA YAPILACAK DEĞİŞİKLİKLER :

1- Bakanlığımızın Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının sekizinci bölümünün ek 1 - 2 inci maddelerinde şu değışikliklerin yapılması ile maksat hasıl olacak, diğeri ilgili maddelerin de buna göre düzeltilmesi gerekecektir.

«Ek madde 3 — Yatırım indiriminin nisbeti, yatırım toplamının öz sermaye ile sağlanan ve karşılanan kısmının' % 30 udur. Bu nisbet »

Ek madde 4 — Yatırım indiriminin

Her yıl yapılacak indirim o yıl içinde ve bilançonun aktifinde yer almış olan indirimden faydalanacak değeriilerin toplamında öz sermaye ile sağlanan ve karşılanan kısmına indirim nisbetlerinin uygulanması suretiyle bulunur. Evvelki yıllarda aynı suretle hesaplanmış olup o yılların kazançlarından düşölmemiş olan indirim miktarları mevcutsa bunlar da ayrıca nazara alınır. Bu suretle ayrılmış olan indirimin toplamı, hiç bir şekil ve surette, genel yatırım toplamında öz sermaye ile sağlanan ve karşılanan kısmın toplamına, indirim nisbetlerinin uygulanması suretile bulunacak miktarı aşamaz.

2— Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısında, yukarda arzolunan gerçek sermaye şirketleri için daha yüksek nisbetli yatırım indirimi kabul edildiği takdirde bu şirketlerin tarifini belirtecek hükümlerin konulması gerekecektir.

Vergi Reform Komisyonu Başkanı
Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek

**MALİYE BAKANLIĞINCA HAZIRLANAN
GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ İLE
VERGİ USUL KANUNU TADİL TASARILARI
HAKKINDA ÖZEL RAPOR**

**Vergi Reform Komisyonu
(MALİYE ÇALIŞMA GRUBU)**

İstanbul, Ekim 1962

MALİYE BAKANLIĞINCA HAZIRLANAN GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ İLE VERGİ USUL KANUNU TADİL TASARILARI HAKKINDA ÖZEL RAPOR

GİRİŞ

Bilindiği gibi vergi sistemimizi bir bütün olarak ele alıp bilhassa sistemi sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde yeniden tesis etmek, vergiden optimal hasılayı sağlamak, vergi kanunlarımızı daha rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek ve nihayet vergi hukukumuzu demokratik prensiplere göre geliştirmek gibi temel hedefleri gerçekleştirmek üzere bir Genel Vergi Reformu hareketine girilmiş bulunmaktadır. Bu reformun esaslarını tesbite görevlendiren ve Şubat 1961 den beri faaliyetine devam etmekte olan Vergi Reform Komisyonu, Gelir ve Kurumlar Vergisi ile ilgili incelemelerini Temmuz 1961 de tamamlayarak tekliflerini bir rapor halinde Bakanlık Yüksek Makamına sunmuştur.

15 Temmuz 1961 tarihli mezkûr raporun tevdiini müteakip Ankara'da Komisyonun üç üyesinin dahil bulunduğu beş kişilik bir Komite tarafından, bu rapordaki teklifler esas alınmak suretile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanununda yapılması gerekli değişikliklere müteallik olmak üzere tadil tasarıları hazırlanmıştı.

Bilhare Ankara'da Vergi Reform Komisyonu raporu ve bahsi geçen tadil tasarıları üzerinde yeniden çalışmalar yapılmış ve neticede Gelir ve Kurumlar Vergileri ve Vergi Usul Kanunu üzerinde hazırlanan 12 Temmuz 1962 tarihli üç tadil tasarısı ve gerekçesi Bakanlık Makamınca Başbakanlığa sunulmuştur.

Bu defa mezkûr tasarılar hakkında Vergi Reform Komisyonunun Maliye Bakanlığı mensubu üyelerinin mütalaası istendiğinden Komisyonun Başkanı ve üç Üyesi bu tasarılar ve gerekçelerini, Reformla güdülen temel hedeflerin, memleket gerçekleri ve ihtiyaçlarının ışığı altında bir incelemeye tabi tutarak müzakere konusu yapmış ve vardıkları sonuçları, her üç tasarı ve gerekçesi için ayrı ayrı olmak üzere, aşağıda sırasile arz etmişlerdir.

I — GELİR VERGİSİ TADİL TASARISI VE GEREKÇESİ :

Bu bahisteki izahlarımızı, Genel Müşahadeler ve Temennilerle Tekliflerimiz olmak üzere iki ayrı bölümde vermeğe çalışacağız.

A — Müşahade ve Temennilerimiz :

1 — Komisyonun, personelin anonim şirketlere pay sahibi yapılmasını teşvik sadedinde teklif ettiği tedbirlerin tasarıda nazara alınmadığı müşahade olunmuştur.

Mahiyeti, yukarda bahsi geçen raporda izah olunan, fiskal bakımdan fazla önem arzetmeyen, buna mukabil vergi sistemimizin sosyal fonksiyonu yönünden geliştirilmesinde ileri bir adım teşkil edecek olan bu müessese hakkındaki tekliflerimizin, prensip itibarile nazara alınması temenniye değer bulunmuştur.

2— Genel Vergi Reformu Raporumuzda izah olunduğu gibi vergi sistemimizi modern vergileme prensipleri ve Batılı Demokratik anlayış içinde geliştirme yolunda önemli bir merhale olmak üzere aile reisi beyanı müessesesinin Vergi Hukukumuzdan çıkarılması teklif edilmiş idi. Bakanlık Tasarısında yer verilmediği müşahade olunan bu yoldaki teklifimizin nazara alınması temenniye değer görülmüştür.

3— Komisyon raporunda mevcut iki tarifeden birincisi Komisyonda çoğunluk kazanmış olduğu halde, Bakanlık Tasarısında ikinci tarifinin benimsendiği müşahade edilmiştir.

4— Komisyonun aile reisi beyanı müessesesinin kaldırılması yolundaki temennisi nazara alındığı takdirde GVK Mad. 107/2 de tarhiyatın muhatabını tayin bakımından zirai kazanç sahiplerine has olmak üzere rapora ekli, beş kişilik komitenin tasarısında derpiş olunan tadilatın yapılması da temenniye şayan bulunmaktadır.

5— 193 sayılı kanunun geçici 5 inci maddesinin Bakanlık Tasarısının 62 nci maddesi ile değiştirildiği ve yeni en az geçim indirimlerinin uygulanmasının mezkûr maddede derpiş olunan zamanlardan geriye atıldığı müşahade olunmuştur.

Hadisenin bütçe imkanlarile sıkı sıkıya ilgili bulunduğu açık ise de vergi sistemimizin sosyal bünyesinin takviyesi için yeni indirimlerin bir an evvel gerçekleştirilmesi uygun mütalaa edilmektedir.

6— Vergi Reform Komisyonunca su ve kara avcılığı işlerinden sağlanan kazançların, kavrama güçlüğü ve sair sebeplerle, vergiden istisna edilmesi kararlaştırılmış ve bunu temin için kanuna bir hüküm konması teklif edilmişti. Bakanlık Tasarısında bu teklifin nazara alınmadığı müşahade olunmuştur.

7— Film gösterme haklarının devredilmesi karşılığında alınan paraların (Royalty) dar mükellefiyet kadrosu içinde gayrimenkul sermaye iradı addedilerek vergilendirilmesini, hadisenin mahiyetine uygun bulmayan Komisyon, Royalty'lerin ticari kazanç kategorisine dahil bulunduğu, bu sebeple mevcut hükümler muvacehesinde vergilendirilmesine imkan olmadığı, kaldı ki bir kültür meselesi olması hasebile vergilendirme yoluna gidilmemesi lazım geldiği yolunda karara varmış ve bunu temin için gerekli tadilata, beş kişilik komite tarafından hazırlanan tasarıda yer verilmişti.

Bakanlık Tasarısında Komisyonun bu konudaki tekliflerinin nazara alınmadığı görülmüştür.

B — Tekliflerimiz :

1— Bakanlık tasarısının 7, 8 ve 9 uncu maddeleri ile 193 sayılı kanunun 11, 12 ve 13 üncü maddeleri tadil olunarak küçük çiftçi muafılığı ölçüleri genişletilmiştir.

Aynı konu üzerinde Vergi Reformu Komisyonu da durmuş ve küçük çiftçi muafılığı ölçülerinin muayyen bir oran dahilinde yükseltilmesini teklif etmişti. Komisyonun tekliflerinde hareket noktasını, beş bin lirası zirai kazançlar istisnası beş bin lirası da en az geçim indirimi olmak üzere, yılda on bin liraya kadar olan zirai kazançların fiilen vergi dışı kalacağı, bu bakımdan ölçülerin, on bin liralık kazanç getirebilecek ortalama yüz ölçümleri ve yıllık satış tutarı olması gerektiği fikri teşkil etmiştir.

Bu fikrin ışığı altında yapılan hesaplarla, 193 sayılı kanundaki ölçülerin ne miktarlara iblağı gerektiği Komisyon raporunda gösterilmiş olup aşağıda, konunun daha iyi aydınlanması için, kanundaki ölçüler, Komisyon teklifleri ve Bakanlık tasarısındaki ölçüler bir tablo halinde gösterilmiştir.

	193 Sayılı Kanun	Komisyon Teklifi	Bakanlık Tasarısı
1.Grup	150 Dönüm	200 Dönüm	400 Dönüm
2.Grup	60 “	75 “	150 “
3.Grup	30 “	40 “	80 “
4.Grup	30 “	40 “	80 “
5.Grup	800 Zeytin Ağacı 400 Narenciye Ağacı	1000 Zeytin Ağacı 500 Narenciye Ağacı	1200 Zeytin Ağacı 600 Narenciye Ağacı
6.Grup	15 Dönüm	20 Dönüm	40 Dönüm
7.Grup	25 Büyükbaş 100 Küçükbaş	30 Büyükbaş 150 Küçükbaş	60 Büyükbaş 300 Küçükbaş
Yıllık Satış Tutarı	15000 Lira	30000 Lira	50000 Lira

Görüldüğü üzere zeytin ve narenciye ziraati hariç diğer gruplarda Bakanlık tasarısında ölçüler, Komisyon tekliflerinin iki katı olarak tutulmuş, yıllık satış tutarı ölçüsü de 50.000 liraya çıkarılmıştır.

Bu defa yapılan görüşmeler sonunda Komisyon Başkanı Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek ile Üye Müşavir Hesap Uzmanı Adil Yücefer uygulama güçlüğü ve Bakanlığın zirai sektörün vergilendirilmesi konusunda yeteri kadar hazırlıklı bulunmadığı gerekçeleriyle Bakanlık tasarısındaki ölçülere katılmışlardır. Üye Hesap Uzmanı Orhan Güreli ve Üye Hesap Uzmanı İlhan Uçkun, Komisyon raporunda teklif edilen ölçüler üzerinde ısrar etmişler, bilhassa yıllık satış

tutarının 30 000 liranın üstüne çıkarılmaması gerektiği, yüz ölçümlerinin ortalamalara göre hesaplanması sebebi ile bu ortalamaların altında kalanlar için ayrıca bir miktar artırma yapılabileceği, Bakanlık tasarısındaki ölçülerin çok geniş tutulmuş olduğu, bu suretle diğer mükellef kategorilerine nazaran vergileme eşitliğine aykırı bir durum yaratılacağı fikrini savunmuşlardır.

2— Bilindiği gibi 193 sayılı Kanununun 19 uncu maddesi bir vergilendirme döneminde elde edilen ve toplamı 10000 liraya kadar olan zirai safi kazançların 5 000 lirasının Gelir Vergisinden müstesna olduğunu hükme bağlamaktadır.

Komisyonumuz plafonların genel olarak sebebiyet verdikleri sert köşeler dolayısıyla doğuracağı adaletsizlikleri ve yaratacağı mukavemetleri, ayrıca zirai istihsalin özelliklerini göz önünde bulundurarak 5000 liralık istisnanın mutlak olmasına ve 10000 liralık bir safi kazanç plafonu ile tahdit edilmemesi gerektiğine karar vermişti. Fiskal bakımdan da bir önem arzetmeyen bu konudaki görüş ve tekliflerimize Bakanlık tasarısında yer verilmediği müşahede olunmuştur.

Yukarıda kısaca temas edilen gerekçe ile teklifimizin nazara alınmasının uygun olacağı mütalaa edilmektedir.

3— 193 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde gayrimenkullerin ve hakların kiralanmasından elde edilen ve bir takvim yılında toplamı 2 500 lirayı aşmayan kiralara bir takvim yılı içinde toplamı 10 000 lirayı aşmayan kiralara 2 500 lirasının Gelir Vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Zirai kazanç istisnası münasebetile de kısaca temas edildiği üzere, istisnaların tek bir plafonla (hadisemizde 10000 lira) tahdidi, yapacağı psikolojik tesirden başka sert köşelere sebebiyet vermek, vergi mukavemeti uyandırmak, verginin ağırlığını birden hissettirmesi yüzünden vergiden kaçma gayretine yol açmak ve binneticce vergi ziyaına sebebiyet vermek gibi birtakım mahzurlar taşır.

Bütün bu mahzurları göz önünde bulunduran Komisyonumuz, gayrimenkul sermaye iratlarında istisnanın aşağıdaki şekilde kademeli olarak uygulanmasını ve bunu teminen GVK Md. 21 in tadilini teklif etmişti :

«10 000 lirayı aşmayan kiralara 5 000 lirası

15 000 lirayı aşmayan kiralara 4 000 lirası

20 000 lirayı aşmayan kiralara 3 000 lirası

Gelir vergisinden müstesnadır.»

Bakanlık tasarısında yer verilmediği anlaşılan bu teklifimizin nazara alınması uygun miktalaa edilmektedir.

4— Komisyon, raporunda açıklanan gerekçelerle, fikri ve bedeni çalışmada bulunanlara (ücret ve serbest meslek kazançlarına) özel bir indirim uygulamasını teklif ettiği halde Bakanlık tasarısında bu teklife yer verilmediği görülmektedir.

Vergi sistemimizin sosyal fonksiyonu bakımından büyük önem attığımız bu müessesenin bütçe mülahazaları ile sıkı sıkıya ilgili olduğu aşikar ise de, kanaatimizce bu indirimlerin bir müessese olarak vergiciliğimize ithalini behemahal sağlamak, ancak, gerekiyorsa, uygulanmasını (en az geçim indirimlerinde yapıldığı gibi) ertelemek düşünülebilir.

5— Vergi Reform Komisyonu, mali tarihimizde ilk defa olarak vergi sistemimizin ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirebilecek bir şekilde organize edilmesi, bu arada memleketin ekonomik kalkınması için lüzumlu selektif yatırımların fiskal tedbirlerle teşviki fikrinden hareketle, mahiyeti Genel Vergi Reformu raporun da etraflı bir şekilde izah olunan «Yatırım İndirimi» müessesesinin vergi sistemimize ithalini teklif etmişti. Bu defa Bakanlık tasarısında da bu müesseseye yer verildiği memnuniyetle müşahede olunmuştur. Tasarı üzerinde yapılan inceleme ve görüşmeler sonunda aşağıdaki hususlar tespit olunmuştur.

(Bakanlık tasarısında yatırım indirimi müessesesi, 5 kişilik komitenin hazırladığı tasarıya da uygun olarak, ikinci kısmın sonuna eklenen sekizinci bölümde ve ek maddeler halinde işlenmiştir).

a — Yatırım indiriminin mahiyetini açıklayan Ek 1 inci madde «Ticari ve zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi, kolektif ve adi Komandit şirketler dahil).....» şeklinde başlamaktadır. Görüldüğü gibi parantez içindeki hükümden adi, kolektif ve adi komandit şirketlerin Gelir Vergisi mükellefi oldukları gibi iltibasa meydan verebilecek bir mana çıkmaktadır. Bu bakımdan, maksadın temini için parantez içindeki hükmün yerine maddenin sonuna «Şahıs şirketlerinde indirim, ortaklar yerine bu şirketlerin kazançları üzerinden yapılır» hükmünün ilavesi uygun mü-talaa edilmektedir.

b — Ek. 2 inci maddenin 3 numaralı bendindeki «yabancıturist celbini temine matûf» ibaresi, iltibasa meydan verebilecek mahiyette görülmüştür. Mesela memleket dahilinde inşa edilecek bir turistik otel, Komisyonun anladığı manada (bittabi diğer şartların da mevcudiyeti halinde) indirimden faydalandırılması gereken bir yatırım olduğu halde tasarıdaki ibareye göre mücerret bir otel yabancı turist celbi ile ilgili görülmeyebilir. Bu bakımdan mezkûr hükmün «turizm sanayiini geliştirmeğe matuf.....» şeklinde tadili uygun bulunmaktadır.

c — Aynı maddenin 5 numaralı bendinde indirimden faydalanmak için yatırıma ait planlar, projeler ve finansman hesapları ile projenin tahakkuku için derpiş olunan müddetin, Devlet Planlama Teşkilatının mütalaaası alınmak suretile Maliye Bakanlığında kurulan bir Yatırım Komitesi tarafından tetkik ve tasdiki şart koşulmaktadır.

Genel Vergi Reformu raporunda açıklandığı üzere Komisyonumuz yukarda bahsi geçen Yatırım Komitesi yerine Başbakanlığa bağlı ve amme sektörü yanında özel sektör temsilcilerine de bünyesinde yer verecek bir Yatırım Ofisi ku-

rulmasını derpiş etmişti. Bu suretle yatırım ofisinde özel sektörün ihtisasından faydalanmanın, ofisi daha supl bir hale getirmenin ve en önemlisi, özel sektörü memleketin ekonomik kalkınma davasının halli sorumluluğuna iştirak ettirmenin mümkün olacağı düşünölmüş ve adı geçen ofisin kuruluş, görev ve yetkilerinin özel bir kanunla düzenlenmesinin uygun bulunacağı mütalaa edilmişti.

Bu konuda yapılan görüşmeler sonunda, Komisyonun görüşünün, yatırım indirimi müessesesi ile güdülen gayeye daha uygun bulunduğu ve mezkûr 5 numaralı bentte bu yolda tadilat yapılmasının muvafık olacağı kanaatine varılmıştır.

d — Bakanlık tasarısının, tabından sonra yapılan değişlikle, Ek 3 üncü maddesinde münhasıran öz sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırımların indirimden faydalanacağı hükme bağlanmıştır. Tasarrufu ve dolayısıyla milli ekonomide yeni kaynaklar yatırılmasını teşvike müteveccih olması gerekçesile Üye Müşavir Hesap Uzmanı Adil Yücefer bu görüşe katılmaktadır.

Başkan Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek ile Üye Hesap Uzmanı Orhan Güreli ve Üye Hesap Uzmanı İlhan Uçkun, Genel Vergi Reformu raporunda izah edilen gerekçelerden başka, yatırım indirimi ile başlangıçta, ani tesirli bir teşvik sağlamak istenmesi, bu müessesenin yerli sermayenin yanı başında yabancı sermaye yatırımlarını da teşvike müteveccih bulunması, halbuki yabancı sermayenin kaynak ve menşeinin tesbit ve tahkikine imkan bulunmaması gibi mülahazalarla, yatırımların finansman kaynakları ile ilgilenmemek gerektiği kanaatindedirler.

e — Ek. 5 inci madde, yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin satış veya devri halinde yapılacak muameleyi tayin ve tarif etmektedir.

Komisyon raporunda ve ona uygun olarak hazırlanan tasarılar da ferdi teşebbüslerle kurumlarda yatırım indirimi nisbetleri farklı tutulduğundan, indirim konusu aktif değerlerin ferdi teşebbüslerle kurumlar arasında alım satımı halinde yapılacak muamele de tayin edilmişti. Bakanlık tasarılarında yatırım indirimi nisbetleri kurumlar ve ferdi teşebbüsler için aynı tutulduğundan; tabiatile bu alım satım bir özellik arz etmemektedir. İlerde kurumlar vergisi münasebetile üzerinde duracağımız veçhile biz, farklı nisbet tesbiti hususundaki kanaatimizi muhafaza etmekte olduğumuzdan, bunun neticesi olarak bahis konusu alım satım hali için yaptığımız teklifleri tekrarlamak isteriz.

Diğer taraftan Ek. 5 inci maddenin (c) fıkrasında «Yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin (yatırımın hangi safhasında olursa olsun) yatırım la güdülen gaye dışında parça parça satılması veya Ek, 2 inci maddedeki şartlardan herhangi birinin ihlali halinde, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyai hadis olmuş sayılır» şeklinde bir hüküm mevcuttur.

Kanaatimizce yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin yatırım la güdülen gaye dışında parça parça satılmasının normal ceza hükümlerine tabi tutulması yolundaki hüküm, yanlış bazı tatbikata yol açabilir. Zira «yatırımla, güdülen gaye» tabiri

çok mücerret olup satışın bu gaye dışında olup olmadığını kimin ve nasıl tesbit edeceği de cari sualdir.

Bu bakımdan 5 kişilik komitenin hazırladığı tasarıdaki maddenin 2 numaralı fıkrasını aynen almak, buna ilave olarak Ek. 2 inci maddedeki şartlardan birinin ihlali halinde vergi ziyayı doğduğunu ve normal ceza hükümlerinin uygulanacağını belirtmek uygun mütalaa edilmektedir.

Ayrıca Komisyon raporuna mütenazır olarak hazırlanan bahis konusu tasarıda mevcut «bu fıkra hükmünün uygulanmasında tahakkuk zaman aşımı, devir veya satışın vuku bulduğu tarihi takip eden takvim yılından başlar» hükmüne Bakanlık tasarısında yer verilmediği müşahade olunmuştur. Tatbikatta getireceği açıklık bakımından bu hükmünde tasarıya ithalinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

6— Vergi Reform Komisyonu, yatırım indirimi münasebetile temas ettiğimiz, verginin ekonomik fonksiyonları çerçevesi dahilinde ve bilhassa sınai mamûl ihracının teşviki zımında fiskal bazı tedbirler teklif etmiş, 5 kişilik komite tarafından hazırlanan tasarıda bu müessese, yatırım indiriminden hemen sonra açılan Dokuzuncu Bölüm'de işlenmişti. Ekonomik kalkınmamızda ihracatımızın içinde bulunduğu çıkmazdan kurtarılmasının ve an'anevi ihraç mallarımızı teşkil eden zirai mahsullerle ham maden cevherlerinin yanında gittikçe artan ölçülerde sınai mamûl ihracı zaruretinin arzettiği önemi burada belirtmek zaittir.

Halen hiç mesabesinde olan bu nevi ihracat için derpiş olunan teşvik tedbirlerinin hali hazırda mali portesi hemen hemen yok gibidir. Bu bakımdan Bakanlık tasarısında yer verilmediği görülen bu müessesenin vergi sistemimize ithalini faydalı bulmaktayız.

7— Vergi Reform Komisyonu, 193 sayılı kanunun 42 nci maddesinin sonuna bir fıkra ilavesile, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, bu maddede sözü edilen inşaat ve onarma işlerinin tamamına şamil olmak üzere, bu işlerin kar ve zararını işlerin bitimini beklemeksizin genel hükümlere göre her hesap dönemi için ayrı ayrı tesbit edebilmelerine imkan tanınmasını teklif etmişti. Bakanlık tasarısında nazara alınmadığı görülen bu teklifin, 5 kişilik komite tarafından hazırlanan tasarıdaki şekli ile, tasarıya ithali uygun mütalaa edilmektedir.

8— 193 sayılı kanunun götürü usulde ticari kazancın tesbiti ile ilgili 46 ncı maddesi, tasarinın 18 inci maddesi ile tadil edilmiş ve üçüncü fıkrada «mükellefin Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilmiş olan derecelerden hangisine gireceği, Maliye Bakanlığınca tesbit olunacak esaslar dahilinde Vergi Dairesi tarafından tayin edilir» denmiştir.

Mesleki teşekküllerin yaptıkları sınıflamalardan da faydalanabilmek ve Vergi Dairesinin işini kolaylaştırmak üzere mezkûr fıkranın : «Mükellefin Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilmiş olan derecelerden hangisine gireceği Vergi Dairesi ta-

rafından, herhangi bir mesleki teşekküle dahil olan mükelleflerde bu teşekküllerin mütalaaları alınmak suretile, tayin olunur» şekline getirilmesi uygun mütalaa edilmiştir.

9— G. V. K'nun 47 inci maddesinde, götürü usule tabi olmanın genel şartları arasında, iş yerlerinin yıllık gayri safi iratlarının toplamının 180 lirayı aşmaması da gösterilmektedir. Komisyonumuz, Genel Vergi Reformu raporunda da etraflı şekilde izah, olunduğu üzere, bu haddin 300 liraya çıkarılmasını teklif etmişti.

Gayri safi iradın eskiden olduğu gibi bir muafiyet mükellefiyet hududu değil, götürü - gerçek usul hududu olduğu, bu haddin bile zaten geniş ölçüde aşıldığı ve bundan sonraki inşaatta aşılmasına devam edileceği, ayrıca çoğu hallerde götürü vergilemenin, (iştigal sahaları ve kazanç kademeleri nazara alındığı takdirde), fiskal varidat yönünden Maliye'nin lehine tecelli edeceği aşikar bulunduğu cihetle, tatbikatta büyük kolaylık getirecek olan bu teklifimizin tasarıya ithalini muvafık mütalaa etmekteyiz.

10— G. V.K.'nun 48 inci maddesine götürü usule tabi olmanın muhtelif faaliyet nevelerine göre değişen, özel şartları belli edilmekte olup Komisyonumuz gayri safi irat bahsinde temas olunan gerekçelerle bu hadlerin yükseltilmesini teklif etmişti.

Bakanlık tasarısında yer verilmediği müşahade olunan bu yoldaki tekliflerimizin nazara alınmasını uygun mütalaa etmekteyiz.

Bu vesile ile bir noktanın aydınlatılmasını faydalı bulmaktayız. 193 sayılı kanundaki özel şartlar, yıllık gayri safi 8.000 liralık kazançta göre ayarlanmış olduğu cihetle, Bakanlık tasarısının 18 inci maddesi ile değiştirilen 46 inci maddeye bir ikinci fıkra ilavesile «bu suretle sabit olunacak safi kazançlar 8.000 lirayı geçmez» hükmü konmuş ve özel, şartlarla paralellik sağlanmak istenmiştir.

Komisyonumuz özel şartlardaki iş hacmi ölçülerinin 5 kişilik komite tarafından hazırlanan tasarıdaki hadlere yükseltilmesini teklif etmekte olup bu hadler, yıllık 15.000 liralık gayri safi kazançta göre ayarlanmıştır. Bu bakımdan 46 inci maddenin 2 inci fıkrasındaki safi 8.000 liralık plafonun da 12.000 liraya (15.000 liralık gayri safi kazançta ortalama olarak tekabül eden safi kazanç) iblağını teklif etmekteyiz.

11— Tasarının 24 üncü maddesi ile G. V. K.'nun 56 ncı maddesi değiştirilmiş ve maddeye «işletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemdede yazılması caizdir» fıkrası eklenmiştir.

Tasarının 25 inci maddesi ile değiştirilen 57 inci maddeye eklenen son fıkrada ise yukarıda yazılı emsal bedelinin bu defa da gider yazılacağı hükme bağlanmıştır.

Zati istihlaki gelir saymayan bir vergilendirmede yukarıdaki hükümlerin (hem gelir hem gider kaydedilmesi dolayısıyla vergi matrahına da tesir etmeyeceğine

göre) yeri olmaması gerektiği kanaatindeyiz. Fiiliyatta doğuracağı, emsal bedeli tayini gibi, güçlükleri de nazara alarak yukarda bahsi geçen birbirine mütenazir hükümlerin 56 ıncı ve 57 inci maddelerden çıkarılmasının uygun olacağını müta-laa etmekteyiz.

12— Tasarının 26 mıcı maddesi ile G. V.K.'nun 58 nci maddesi değiştirilmiş ve ilave edilen parantez içindeki hükümlerle «işletmede istihlal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlal edilenler hariç» demek suretile bunların gider yazılabileceği anlatılmak istenmiştir.

Zirai kazançların vergilendirilmesinde büyük ölçüde «Cash usulü» denilen tahsilat tediyat usulünü kabul etmiş olduğumuz cihetle, zati istihlaklerin zaten gelir sayılması bahis konusu olmadığından bunun mukabilinde gider yazılması da düşünülemez. Kaldı ki işletmede yalnız teşebbüs sahibinin, eşinin ve velayet altındaki çocuklarının değil işçiler, büyük çocuklar ve sair kimselerin istihlak de olabilir ve bunların birbirinden tefriki ve tesbiti imkansız bulunduğu gibi bazı komplikasyonlar da yaratabilir.

Cash usulü dışında kalan, bilanço esasına göre defter tutan, mükelleflere gelince; ziraat ekonomisinin özellikleri ve bilanço esasında defter tutulmasını teşvik için, iki mükellef kategorisi arasında sırf defter tutma bakımından mevcut farklılıktan dolayı bir ayrılık yaratılmaması gerektiği gözönünde tutulursa, zirai kazançlarda zati istihlak konusunun yeknesak tek bir muameleye tabi olmasının muvafık bulunacağı kolaylıkla anlaşılır.

Bu bakımdan parantez içindeki hükmün kaldırılması uygun mütalaa edilmektedir,

13— Komisyonumuz 53 üncü maddenin tadili ile yıllık hasılat tutarı 150.000 lira ve daha fazla olan çiftçilerin kazançlarının gerçek kazanç usulüne (işletme veya bilanço esasına) göre tesbit olunmasını, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet, altındaki çocuklara ait işletmelerde bu hükmün tatbikinde satış hasılatı tutarının toplu olarak nazara alınmasını teklif etmişti. Bakanlık tasarısında bu teklif aynen maddeleştirilmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan komisyonumuz yukardaki hükmeye paralel olarak 59 uncu maddede bir fıkra ilavesi ile bilanço esasına göre defter tutma hududu olan 500.000 liralık yıllık hasılat tutarının ailede topluca nazara alınmasını teklif etmiş iken Bakanlık tasarısında bu teklife yer verilmediği müşahade olunmuştur. İki madde arasında tenazuru sağlamak üzere 59 uncu maddenin sonuna maksadı temin edecek bir fıkra ilavesini uygun bulmaktayız.

14— 193 sayılı kanununun 64 üncü maddesinin 4 numaralı bendine göre gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinden sadece götürü gider usulünü kabul edenler yanında çalışanlar götürü ücret esasına göre vergilendirilecek iken, Bakanlık tasarısının 29 uncu maddesi ile mezkûr bent değiştirilmiş ve götürü usul bütün gay-

rimenkul sermaye iradı sahipleri yanında çalışanlara teşmil edilmiş ve kanaatımızca gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde büyük bir kaçak kapısı açılmıştır.

Komisyonumuz, mezkûr bent hükmünün kanundaki şekliyle aynen ipkasını, ancak irat sahiplerinin vergi tevkifatı yapmasını temin için 94 üncü maddeye bir fıkra ilavesini, bu suretle tatbikattaki tereddütlerin de izalesini uygun mütalaa etmektedir.

15— Komisyonumuz 18 inci madde şumulüne giren işlerin (telif, tercüme, heykel, resim gibi) mutad meslek halinde yapılması halinde, bu işleri yapanların fiskal bakımdan serbest meslek erbabı sayılmaması ve defter tutma vs. vecibelere tabi olmamasını uygun görmüş ve 5 kişilik komitenin rapora mütenazır tasarısında 66 inci maddenin sonuna bu yolda bir fıkra eklenmişti.

Bu faaliyet nevilerinin özellikleri nazara alınarak fiskal bakımdan hiç bir önem arz etmeyen bu teklifimizin Bakanlık tasarısına da ithalini uygun mütalaa etmekteyiz.

16— Komisyonumuz, telif kazançlarının özelliklerini gözönünde bulundurarak, Batıda da emsali görüldüğü üzere, bu kazançların ikiye bölünmesi suretile vergilendirilmesini ve bunu temin için G. V. K.'nin 67 nci maddesine lüzumlu fıkralar ilavesini teklif etmişti. Bakanlık tasarısında bu teklife yer verilmediği müşahade olunmuştur.

Mali portresi hiç mesabesinde olan, milli kültür davası ile de ilgili bulunan bu teklifimizin tasarıya ithalini uygun mütalaa etmekteyiz.

17— Komisyon, eserlerini bizzat yayınlayan telif kazancı sahibi mükelleflere, safi kazançlarının tesbitinde aşağıdaki iki usulden birini seçme imkanının tanınmasını teklif etmişti.

a — Eserin Vergi Usul Kanununa, göre parça başına maliyetinin tesbiti ile safi kazancın satılan parça adedine yöre tayini;

b — Eserin satış hasılatından o yılın sonuna kadar yapılmış olan masraflar düşülmek suretile kazancın tesbiti.

Tatbikatta bu konudaki tereddütleri gidermek ve çeşitli uygulamaları yeknesak bir hale getirmek bakımından lüzumlu görülen bu teklifin de nazara alınmadığı müşahade olduğundan, 67 inci maddeye bu yolda gerekli hükmün ilavesini uygun bulmaktayız.

18— Komisyonumuz, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi sanatçıların vergilendirilmesinde, esas usul olarak, bilet bedelleri tutarından bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısının safi kazanç sayılmasını, dileyenlerin ise kazançlarını gerçek usulde tesbit edebilmelerini sürmüştür.

Bakanlık tasarısı 31 nci maddesi ile G. V. K'nun 67 nci maddesine yaptığı bir ilave ile prensip itibarile teklifi benimsemiş, ancak esas usul olarak gerçek kazancı kabul etmiş ve bizim ileri sürdüğümüz yeni metodun uygulanmasını mükelleflerin ihtiyarına bırakmıştır.

Vergi Reform Komisyonu, bu götürü kazanç teklifini ileri sürerken bu sahanın fiskal bakımdan hemen hemen hiç bir önem arzetmemesini, tatbikatta yabancı sanatçıların vergilendirilmesinde hem mükelleflerin hem de idarenin uğradığı müşkülâtı gözönünde bulundurarak götürü usulün asli usul, gerçek kazanç metodunun ise seçimlik usul olarak kabulünün uygun olacağını düşünmüştü.

Yukarda kısaca arz edilen gerekçe ile tasarıdaki hükmün de bu şekilde tadilini teklif etmekteyiz.

19— 193 sayılı kanunun gayrimenkul sermaye iratlarını tarif eden 70 inci maddesine, tasarının 34 üncü maddesi ile ilave olunan 8 numaralı bend ile «motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç, makina ve tesisat» ın kiraya verilmesinden elde edilen iratlar da gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Fıkra, makina ve tesisatın da motorlu olması gerekli imiş şeklinde, yanlış anlamağa elverişli bir tarzda kaleme alınmış olduğundan, «makinalar, tesisat, motorlu taşıma ve çekme araçları ve her türlü motorlu araçlar» şekline getirilmesi muvafık müta-laa edilmektedir.

20— 193 sayılı kanunun 73 üncü maddesinin 1 nci fıkrasında, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri ile emsal kira bedellerinden hangisi yüksek ise o miktarın hasılat kaydolunacağı hükme bağlanmıştır.

Komisyonumuz kiranın, emsal kiraya nazaran aşırı derecede düşük olması halinde emsal kiranın esas alınmasını teklif etmişti. Bakanlık tasarısının 35 inci maddesi ile mezkûr fıkra, «kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedellerinden aşağı olamaz» şeklinde değiştirilmiş ve 193 sayılı kanundaki esas, başka bir şekilde ifade olunmuştur. Ayrıca Bakanlık tasarısında «Binalarda emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce takdir edilmiş kirası, bu suretle takdir edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanununa göre taayyün eden gayri safi irattır hükmü ile emsal kiranın yeni bir tarifi yapılmıştır.

Bazı hallerde bir gayrimenkulün gerçek kirasının emsal kirasından daha düşük olması mümkün olduğu cihetle Komisyonumuz emsal kira esasına gidilebilmesi için iki nev'i kira arasında, aşırı fark bulunması şartının aranmasını teklif etmişti ki kanaatimizce G. V. K. nun ruhuna uygun olan da budur. Aksi takdirde gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde fiilen götürü bir vergilemeye gidilmiş olur.

Diğer taraftan emsal kira bedelinin kira takdirlerine bağlanmış olması da hadisenin mahiyetine uygun bulunmamıştır. Kira takdir komisyonlarının takdirleri arzı olup kira rejimi değişince hükmü kalmıyacaktır. Genel tahrir de yapılacağı

gözönünde bulundurulursa emsal kira bedelinin mütecanis bir ölçü olan tek bir ölçüye, gayri safi irada bağlanması uygun görülmektedir.

21— Tasarının 37 nci maddesi G. V.K/nun 81 inci maddesini tadil etmekte olup mezkûr maddenin 1 inci fıkrası gayrimenkullerin alım, inşa veya trampa tarihlerinden başlayarak dört yıl içinde satılmaları, trampa veya istimlak edilmeleri halindeki kazançları kavramaktadır.

Bilindiği gibi bu madde ile spekülasyon kazançlarının vergilendirilmesi hedef tutulmakta olup dört yıllık müddet 5421 sayılı kanunda iki yıl idi. Vergi Reform Komisyonu da iki yılı benimsemiş ve beş kişilik komitenin hazırladığı tasarıda madde bu yolda kaleme alınmış, bu arada parsellenenin arazinin hüviyetini değiştirdiği ve ticari faaliyete karine teşkil ettiği gözönünde bulundurulurken arazinin parsellenmesi halinde müddetin 5 yıl olarak kabulü teklif olunmuştur.

Bu defa Bakanlık tasarısında G. V. K.'nun 37/6 ncı maddesi değiştirilerek satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar, ticari kazanç sayılmıştır.

81 inci maddenin 1 inci fıkrasının, Komisyon raporuna mütenazıran 5 kişilik komitece hazırlanan tasarıdaki şekilde, yani parselleme halini de içine alacak tarzda, tadili halinde Madde 37/6 ya lüzum kalmıyacağı ve ancak devamlı olarak gayrimenkul alım - satım işle uğraşanların bu işten doğacak kazançlarının ticari kazanç şumulüne alınacağı tabiidir.

Komisyonumuz netice itibarile 5 kişilik komitenin tasarısındaki metnin (Ali Alaybek ve Orhan Güreliye göre süre iki yıl, Adil Yücefer ve İlhan Uçkuna göre dört yıl olacak şekilde) aynen kabulünü ve Bakanlık tasarısındaki Madde 37/6 nın da kaldırılmasını teklif etmektedir.

22— Mezkûr 81 inci maddenin 4 üncü fıkrası «bir işletmenin faaliyetini durduktan sonra kısmen veya tamamen satılmasından doğan kazançların vergilendirilmesini derpiş etmekte olup Vergi Reform Komisyonu (yabancı memleketlerde de emsali olduğu üzere) bu kazançların periyodik olmaması bakımından normal bir gelir addedilemeyeceği gerekçesile ayrı ve düşük bir nisbet üzerinden vergilendirilmesini kabul etmişti. Beş kişilik komite tasarısında bu görüşe, bahsi geçen işlerden doğan kazançların yarısının matrah ittihazı şeklinde yer verilmiş iken Bakanlık tasarısında hiç nazara alınmadığı müşahade olunmuştur.

Fiskal varidat bakımından hiç bir önem arzetmeyen bu teklifin tasarıya ithalini uygun mütalaa etmekteyiz.

23— Beş kişilik komite, arızı kazançların vergilendirilmesile ilgili 82 nci maddenin 2 nci fıkrasında, Komisyonun kararına mütenazıran, 81/4 üncü maddedekine benzer bir tadilatla ticari bir faaliyetin durdurulması için alınan paralar, ayınlar ve sağlanan menfaatlerin yarısının matrah ittihazını teklif etmiş iken Bakanlık ta-

sarisında bu kazançların 1.000 lirayı aşan kısımlarının tamamının vergilendirilmesi derpiş olunmaktadır.

Bu konuda yapılan görüşmeler sonunda mezkûr kazançların (1.000 lirayı aşması şartıyla) yarısının matrah ittihazının uygun olacağı mütalaa edilmiştir.

24— 193 sayılı kanunun 87 nci maddesine göre tam mükellefiyette yıllık gayri safi kazanç ve iratlarının toplamı 5.000 lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlardan tevkif yolu ile vergisi kesilmiş bulunanları beyannameye ithal etmeleri ihtiyari bırakılmışken, Vergi Reform Komisyonu beyannameye safi kazanç ve iratların ithal edilmesi, gayri safi kazanç tabirinin muhtevası belirsiz ve gayri mütecanis bulunması hasebiyle gayri safi 5.000 liralık haddin safi 5.000 lira şeklinde değiştirilmesini teklif etmişti.

Bu defa Bakanlık tasarısının 41 nci maddesi ile bahsi geçen had gayri safi 10.000 lira olarak tadil edilmiştir.

Yukarıda açıklanan gerekçe ile haddin safi 5.000 lira olarak kabulü, muvafık mütalaa edilmektedir.

25— Yukarda raporumuzun «Müşahade ve temennilerimiz» bölümünde aile reisi beyanı müessesesinin Bakanlık tasarısında ipka edildiğine işaret olunmuştu. 193 sayılı kanunun bu konudaki 93 üncü maddesi, tasarının 46 ıncı maddesi ile değiştirilmiş ve 5421 sayılı kanundaki «birleştirilmeyecek aile gelirleri» hükmü, bazı tadilatla tasarıya alınmış, bu suretle kısmen de olsa ayrı beyan esasına yer verilmiştir.

Ancak birleştirilmeyecek gelirlerin istisnaları arasına 5421 sayılı kanundan farklı olarak «Anonim şirketlerden alınan kar hisseleri» diye bir ilave yapıldığı görülmektedir. Bu suretle anonim şirketlerden alınacak temettülerin mutlak surette birleştirmeye tabi tutulmak istendiği anlaşılmaktadır.

Terminoloji bakımından anonim şirketten kar hissesi alınmasından bahsetmek hatalıdır. Vergi hukuku, Ticaret hukuku ve Muhasebe tekniği bakımlarından anonim şirketlerden alınan temettüler kar hissesinden bambaşka bir karakter arz ederler ve mutlak birleştirmeye tabi tutulmalarına maddeten imkan mevcut değildir. Zira anonim şirketlerdeki hisseler aksiyonlarla temsil edildiği cihetle bunların daima gizlenmesi mümkündür ve aile reisinin, eşinin bu çeşit bir hissesi bulunduğundan haberi dahi olmayabilir. Limited ve Komandit şirketlerde hissedarlar ve hisseler teşkil edildiği ve hisselerin tedavülü bahis konusu olmadığı cihetle takip ve tesbiti mümkündür. Bu bakımdan bu şirketlerden kar hissesi alınmasından bahsedilebilir. Halbuki anonim şirketlerde durum tamamen farklı olup aksini düşünmek, devamlı bir surette tedavül edebilen menkul kıymet (Valeur Mobiliere) mefumu ile bağdaştırılamaz.

Bu bakımdan maddeden, «anonim şirketlerden alınan kar hisseleri» ibaresinin kaldırılması muvafık mütalaa edilmektedir.

26— Komisyon raporuna mütenasır beş kişilik komite tasarısında, dağıtılan kazançlarda vergi tevkifatını işleyen 96 ıncı maddenin 1 No.lu fıkrasının son bendinde, hesaben ödeme tarif edilirken «..... iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü muhasebe kayıt ve muamelelerini ifade eder» dendiği halde, Bakanlık tasarısında (43 inci madde) muhasebe kelimesinin çıkarıldığı müşahade olunmuştur.

Asıl olan ödeme olduğuna ve ödemeler mutlaka muhasebeden geçeceğine göre muhasebe kayıt ve muameleleri demek, işin mahiyetine daha uygun düşmektedir. Ayrıca muhasebeden geçmeyen, mücerret bir muamele veya kayıt hukuken bir değer taşımayacağı cihetle, tasarının bu yolda tadili muvafık mütalaa edilmektedir.

27— Aynı maddede dağıtılabılır şirket kazançlarında stopaj matrahının tesbitinde kazançtan yapılacak indirimler arasında (f fıkrası) şirketlerin gerçek kişi olmayan ortaklarına ait kazanç hisseleri de gösterilmiş olup, Komisyon raporunda ve ona ekli tasarıda, kollektif ve adi komandit şirketler gelir vergisi bakımından gerçek kişiler gibi mütalaa edildiği cihetle parantez içinde bir hükümle bunlara ait kazanç hisselerinin şirket kazancından indirilmemesi kabul edilmişti. Bakanlık tasarısında parantez içindeki bu hükme yer verilmediği müşahade olunmuştur.

Yukarda açıklanan gerekçe ile tasarıya bu hükmün ithalini muvafık mütalaa etmekteyiz.

Buna paralel olarak, aynı maddede «dağıtılmış sayılan menkul sermaye iratlarında vergi tevkifatı» nı tarif eden 1 No. lu fıkranın (c) bendini takip eden «istihkak sahibi gerçek kişilere nakden veya hesaben ödendiği anda» hükmünün de «istihkak sahibi gerçek kişilere (kollektif ve adi komandit şirketler dahil) nakden veya hesaben ödendiği anda» şeklinde değiştirilmesi yerinde görülmektedir.

28— Bakanlık tasarısında aynı maddenin (a) fıkrasında şirket kazancına yapılacak ilaveler arasında «Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan menkul kıymet faiz ve temettüleri» gösterilmektedir.

Dağıtılabılır kazançlarda stopaj matrahının tesbitinde kurumların mali bilançolarında gösterilen kazançlar hareket noktası ittihaz edildiğine göre fıkrada gelir vergisinin yeri olmamak lazım geldiği kanaatindeyiz.

29— Ortalama kar haddi esasiyle ilgili 111 inci madde, tasarının 54 üncü maddesiyle değiştirilmektedir.

a — Komisyon raporu ve ona ekli tasarıda, mezkûr maddenin son iki fıkrasında yapılan tadilatla maddede sözü edilen işletme giderleri tarif olunmuş ve iş yeri kiralarının da işletme gideri sayılacağı belirtilmişti. Bakanlık tasarısında böyle bir tarif ve tadat yapılmıyarak, hangi giderlerin işletme gideri sayılacağıнын tayini Maliye Bakanlığına bırakılmıştır.

Komisyon raporu ve ona ekli tasarıda da işletme giderlerinin tam bir tarifi yapılmamakla beraber genel giderlerle idare giderleri hariç tutulmak suretile işletme Giderleri kavramı daha mazbut bir hale getirilmek istenmiş diğer taraftan genel giderlere atılması mümkün olan iş yeri kiralari, eğlence ve istirahat yerlerinde kazançla mütenasip olduğu cihetle genel gider sayılmıyacağı belirtilmişti. Ayrıca matrahın tesbiti ile ilgili giderlerin tayinini kanunla yapmayı Bakanlığa bırakmanın vergi ve kanun tekniği bakımlarından doğru olmayacağı düşünülmektedir.

Bu itibarla tasarının da bu tarzda tadili uygun mütalaa edilmektedir.

b — Bakanlık tasarısında aynı maddenin son fıkrasında perakende satışın tarifi yapılmaktadır. Bu tarifi aşağıdaki şekilde tadilinin, hadisenin mahiyetine ve vergi hukukunda yerleşmiş olan perakende satış kavramına daha uygun düşeceğini mütalaa etmekteyiz.

“Yukarıdaki hükümlerde yer alan perakende satıştan maksat satışı yapılan madde ve malzemenin, aynen veya işlendikten sonra, satışını yapan veya işletmelerinde kullanan kişiler dışındakilere satılmasıdır.»

30— 193 sayılı kanunun 114 üncü maddesine göre, beyan edilecek gelirleri gayrimenkul sermaye iradından ibaret bulunanlar servet beyanına tabi değildirler. Vergi Reform Komisyonu cüz'i bir menkul sermaye iradı sağlanmasının servet beyanına tabi tutulmayı gerektirmesini, bir otokontrol vasıtası olan bu müessesenin bünyesi ile kabili telif görmediği gibi gerek gayrimenkul gerek menkul sermaye iratları sahiplerinin, iradın miktarına bakılmaksızın, servet beyanı müessesesinin kapsamı dışında bırakılmasını da mahzurlu bulmuş ve raporunda gayrimenkul sermaye iratlarının 25.000, menkul sermaye iratlarının 5.000 lirayı aşması halinde sahiplerinin servet beyanına tabi tutulmasını teklif etmişti.

Bu defa Bakanlık tasarısında miktarına bakılmaksızın her iki çeşit irat sahiplerinin servet beyanından muaf tutulduğu müşahade olunmuştur. Bu müessesenin bir mukavemetle karşılaştığı bilinmekle beraber kanaatimizce bu mukavemet daha çok ticaret erbabından gelmiş ve ilk beyannamelerin vergi psikolojisi bakımından gayri müsait bir zamanda istenmiş olması bunda büyük bir rol oynamıştı.

Servet beyanı müessesesinde adalet ve suplesi sağlıyabilmek üzere bu iki çeşit irat sahiplerini de yukarıda yazılı hadlerle beyana tabi tutmak, muvafık mütalaa edilmektedir.

31— 193 sayılı kanunun götürü ücretlerde verginin ödenmesi ile ilgili 118 inci maddesinin 3 No.lu fıkrasında «Bütçe yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, ikinci taksit vergisi, verginin karneye yazıldığı günde ödenir» denmiş iken tasarıнын 59 uncu maddesi ile tadil olunan bu fıkrada ikinci taksit vergisi ibaresi atlanmış olup gerekçede sebebi de açıklanmamıştır.

Bir zuhûl neticesi olduğu tahmin edilen bu hatanın tashihi uygun bulunmaktadır.

32— Tasarının 60 ıncı maddesiyle kanuna eklenmesi istenen mükerrer 122 inci maddede, 193 sayılı kanunla kaldırılan bina ve arazi vergilerinin gelir vergisinden mahsubu usulünün ihya edildiği ve kısmen 5421 sayılı kanundaki esasa dönüldüğü görülmektedir.

Fakat gayrimenkul sermaye iratlarındaki istisnaya isabet eden vergilerin mahsup edilemeyeceği saraheten hükme bağlanmamıştır.

Tatbikatta çeşitli uygulama ve ihtilaf konusu olan bu meselenin kesin şekilde halli için, istisnaya isabet eden verginin mahsup edilemeyeceğini, mevcut fıkralarda veya yeni bir fıkroda, belirtmek yerinde olacaktır.

33 - Tasarının Geçici 2 nci maddesinde uygulama süreleri, belirtilmekte olup bu arada 1961 yılı zirai kazançlarının yeni esaslara, göre vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun zirai kazançlara müteallik hükümlerinin uygulanmasının 28/2/1962 tarih ve 35 sayılı kanunla ertelendiği malumdur. Başkan Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek ile Üye Müşavir Hesap Uzmanı Adil Yücefer ve Hesap Uzmanı Orhan Güreli vergilendirme ile ilgili mükellefiyetlerin ertelenme ile bilfiil yerine getirilmediği, yeni ölçülere göre geçmiş yıl için mükellefiyet tesisinde mükelleflerin beyan, kayıt ve vesika saklama ödevlerini yerine getirmeleri bakımından müşkülât ve hatta imkansızlık ortaya çıkacağı, ayrıca 1961 ve 1962 yılları vergilerinin bir arada isteneceği gözönünde tutulursa 1961 yılı kazançlarını vergi dışı bırakmanın ve mezkûr geçici ikinci maddenin (a) fıkrasındaki 1961 yılını 1962 olarak değiştirmenin uygun olacağını mütalaa etmekte; üye Hesap Uzmanı İlhan Uçkun ise 35 sayılı kanunun 28/2/1962 tarihini taşıdığını ve sadece G. V. K.'nun zirai kazançlarla ilgili hükümlerinin uygulanmasını ertelediği, V.U.K. hükümlerinin uygulanmasına devam edilmiş olduğu, içinde bulunduğumuz mali ve İktisadi şartlar muvacehesinde 1961 yılına ait vergilerin feda edilmesinin doğru bulunmayacağı fikrini savunmaktadır.

Tasarının, 1961 ve 1962 takvim yılları zirai kazançlarının vergilendirilmesinde uyulacak esasları kapsayan, geçici 6 ncı ve geçici 7 nci maddelerinin 1961 ile ilgili kısımları içinde yukarıda verilen izahatı tekrarlamak isteriz.

34— Vergi Reform Komisyonu ilk üç yılda yapılacak yatırım indirimlerinin, bu indirimlerin uygulanacağı kazançların her yıl için % 30 unu geçmesini teklif etmiş iken, Bakanlık tasarısında üç yıl beş yıla çıkarılmış, buna mukabil % 30 nisbeti % 20 ye indirilmiştir.

Bu tadilata sadece üye İlhan Uçkun aşağıda kısaca belirtilen gerekçe ile katılmış, Başkan ve diğer Üyeler Komisyon teklifindeki süre ve nisbetin yeter bir güvencilik tedbiri teşkil ettiği kanaatini izhar etmişlerdir.

Üye Hesap Uzmanı İlhan Uçkun görüşünü şu şekilde özetlemektedir. Yatırım indirimi uzun vadede düşünülürse fiskal varidatı azaltıcı değil verginin bazını ge-

nişletmek suretiyle, bilakis arttırıcı mahiyette bir müessese ise de, (indirim, yatırıma ait İktisadi değerler aktive peyderpey girdikçe uygulanacağı cihetle) yapılacak yatırımlar müstahsil hale gelinceye kadar ilk yıllar fiskal varidatta bir miktar azalma tevhit etmesi muhtemeldir. İçinde bulunduğumuz mali ve ekonomik şartlar muvacehesinde bu kaybı asgari hadde indirebilmek için Bakanlık tasarısındaki süre ve nisbetin kabulü uygun olur.

II— KURUMLAR VERGİSİ TADİL TASARISI VE GEREKÇESİ :

1— Gelir Vergisi tadil tasarısı münasebetiyle üzerinde durduğumuz gibi, Vergi Reform Komisyonunun personelin anonim şirketlere pay sahibi yapılmasını teşvik sadedindeki tekliflerine, Bakanlık tasarısında yer verilmediği müşahade olunmuştur.

Bu tekliflerimizin nazara alınması temenniye değer bulunmuştur.

2— Tasarının 7 nci maddesi ile değiştirilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 15 numaralı bendinde «Derneklere ait olup münhasıran üyelerin istifadesine tahsis edilen ve alkollü içki verilmeyen lokal, gazino ve lokanta işletmeleri» vergiden muaf kılınmaktadır.

Tatbikatta şumul sahasının kontrolü imkansız olduğu cihetle muaflığa ithali tehlikeli görülen bu hükmün tasarıdan çıkarılması uygun mütalaa edilmektedir.

3— Raporumuzun Gelir Vergisi Tadil Tasarısı ile ilgili bölümünde üzerinde durduğu gibi, Bakanlıkça nazara alınmayan sınai mamül ihracının teşviki konusundaki tekliflerimizin tasarıya ithalini faydalı bulmaktayız.

4— Bakanlık tasarısında yatırım indirimi müessesesi, istisnalarla ilgili 8 nci maddenin sonuna eklenen numarasız ve «Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimi istisnasına taallük eden hükümleri kurumlar hakkında da uygulanır» tarzındaki bir fıkra ile hükme bağlanmak istenmiştir.

Bu suretle kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri arasında yatırım indirimi nisbeti bakımından bir tefrik gözetilmediği gibi bu müessese, numarasız bir fıkra ile değiştirilmek suretiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nda layık olduğu önemle ele alınmadığı intibasını uyandırmaktadır.

Genel Vergi Reformu raporumuzda etraflı olarak izah olduğu veçhile Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinde yatırım indirimi nisbetinin (bu iki vergileme sahasındaki vergi yükünün farklı olması, memleketimizde sınai temerküz ve sermaye piyasasının teşekkülünü temin için sermaye şirketlerinin kurulmasını teşvik gayesi dolayısıyla ve vergi emniyeti mülahazalariyle) aynı olmaması gerekir.

Bu bakımdan adı geçen raporda Komisyonumuz yatırım indirimi nisbetinin kurumlarda normal olarak % 60, bölge kalkınması ile ilgili yatırımlarda % 75 olarak kabulünü teklif etmişti. Gelir Vergisi tadil tasarısında izah olduğu gibi gerçek

kişilerde indirim nisbeti % 30 olarak kabul edildiğine göre kurumlarda bu nisbetin en az % 50 olması uygun mütalaa edilmektedir.

5— Tasarının 10 uncu maddesi Kurumlar Vergisi Kanununun, dar mükellefiyette mevzu ile ilgili olup 192 sayılı kanunla muaddel, 12 nci maddesini değiştirmektedir. 1 No.lu fıkranın parantez içindeki hükmünde, kurumların ihraç edilmek üzere Türkiyede satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiyede satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı ve binnetice vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmektedir.

Bu maddenin, Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 1 No.lu fıkrasına paralel bir hale getirilmesi ve « göndermelerinden doğan kazançların» ibaresinin «gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları» şeklinde tadili muvafık mütalaa edilmektedir. Yapılmak istenen tadilattan da kolayca anlaşılacağı üzere yabancı memleketlere mücerret bir mal gönderilmesinden kazanç doğması, ne vergi tekniği ne de muhasebe yönünden kabili tasavvur değildir.

6— Tasarının 13 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesine 7 numaralı bir bend eklenmiş ve ihraç kanunlarına veya Devletle akdolan mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muafılığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin kurumlar vergisinden istisna edilen temettü, faiz ve ikramiyelerine isabet eden giderlerin matrahtan indirilemeyeceği; bu giderlerin kati olarak tesbit edilememesi halinde, vergiden muaf menkul kıymetlerden elde olunan faiz, temettü ve ikramiye gelirlerinin genel gayri safi kar içinde işgal ettiği nisbet esas alınarak bilumum giderlerden pay tefriki suretile hesaplanacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Menkul kıymetlere kanunlar veya özel mukavelelerle bahşolunan vergi istisnasının bir bakıma ortadan kaldırılmasını tazammun eden bu hükmün tasarıdan çıkarılmasını ve istisnaların tam ve kamil şekilde işlemesine imkan verilmesini teklif etmekteyiz.

Ayrıca tatbikatta tamamen nazari ve gerçeğe ne dereceye kadar uyduğu meçhul birtakım hesaplarla hisse tefrikinin, gerçek vergileme prensibini zedeliyeceğini de gözden uzak bulundurmamak gerekir.

7 — Tasarının geçici 4 üncü maddesi, Gelir Vergisi tasarısındaki hükme paralel olarak, ilk beş yılda yapılacak yatırım indirimlerinin, bu indirimlerin uygulanacağı Kurum Kazançlarının her yıl % 20 sini geçemeyeceği hükmünü ihtiva etmektedir.

Gelir Vergisi tasarısı doayisiyle bu konuda verdiğimiz izahatı burada da aynen tekrarlamak isteriz. Binnetice Başkan Müşavir Hesap Uzmanı Ali Alaybek, Üye Müşavir Hesap Uzmanı Adil Yscefer ve Üye Hesap Uzmanı Orhan Güreli Vergi Reform Komisyonu raporuna uygun olarak sürenin 3 yıl, nisbetin de % 30 olması fikrini savunmakta, Üye Hesap Uzmanı İlhan Uçkun ise Gelir Vergisi konusunda serdettiği gerekçenin aynı ile Bakanlık tasarısındaki hükme katılmaktadır.

III— VERGİ USUL KANUNU TADİL TASARISI VE GEREKÇESİ :

Bilindiği gibi Vergi Reform Komisyonu Vergi Usul Kanununu henüz bir bütün olarak ele alıp inceleme ve görüşme konusu yapmamış, ancak gelir ve kurumlar vergileriyle Damga Resmi ve Harçlar dolayısıyla bu konuda yapılması zaruri görülen tadilat üzerinde durmuştur. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu ile ilgili tekliflerimizin sadece bugüne kadar Genel Vergi Reformu Raporunun muhtelif kısımlarında ifade edilenlerden ibaret bulunmadığını belirtmeyi zaruri görmekteyiz.

Bakanlık tasarısında ayrıca vergi usul hukukumuzda, ilk defa olarak, Uzlaşma müessesesinin ithal edildiği görülmektedir. Bu defa yaptığımız inceleme ve müzakerelerde, bu müessese üzerinde ayrı ve özel bir önemle durulmuş ve uzlaşma ile ilgili tekliflerimiz, önce kanun maddeleri şeklinde, müteakiben bunların gerekçeleri belirtilmek suretiyle ifade olunmuştur.

Ayrıca intikal eden müteaddit şikayetler gözönünde bulundurularak V. U. K'nun 63/5 inci maddesi üzerinde de durulmuş ve bu konudaki teklifimizin de bu münasebetle arzı muvafık mütalaa edilmiştir.

1— Tasarının 4 üncü maddesiyle, 213 sayılı kanunun 46 ncı maddesi tadil edilmekte, bu arada bazı şartlarla zirai kazançlar Merkez Komisyonuna resen ve nihai olarak yeni ölçüler tayin ve tesbit yetkisi tanınmaktadır. Ancak tasarıda bu resen ve nihai ölçü tesbiti işinde, Komisyonunda hazır bulunanların ittifakı aranmaktadır.

Kanaatımızca oylarda ittifak sağlamanın güçlüğü gözönünde bulundurulursa bu hükmün gerçekten işliyebilmesini temin için maddenin, ittifak yerine çoğunlukla karar alınmasını mümkün kılacak şekilde tadili uygun olur,

2— 213 sayılı kanunun 85 inci maddesi tasarının 10 uncu maddesiyle tadil olunmakta ve zirai kazançlar Merkez Komisyonu'nun terekküp tarzı değiştirilmektedir.

Vergi Reform Komisyonu da aynı konu üzerinde durmuş ve komisyonun ne tarzda kurulması gerektiği hususundaki tekliflerini raporunda ifade etmişti. Tasarıdaki kuruluş ile komisyonun teklifi bazı üyeler bakımından birbirinden farklı ise de esasa müteallik bir değişiklik mevcut değildir. Ancak komisyonun teklif ettiği kuruluşta Başkan ve üye sayısı ceman 10 kişi iken tasarıda bu adedin 11 olduğu görülmektedir. Müteakip maddelerde Komisyonların müretteplerinin 4/5 ü ile toplanabileceği ifade olunduğuna göre mürettep Başkan ve üye adedinin 5 e bölünebilmesi gerekmektedir. 11 sayısı 5 e bölünemeyeceği cihetle tasarıda 4 olarak teklif edilen Tarım Bakanlığı temsilcisi sayısının 3 e indirilmesini muvafık mütalaa etmekteyiz.

3— Vergi Reform Komisyonu, 213 sayılı kanunun 219 uncu maddesine bir (c) fıkrası ilavesi ile serbest meslek erbabına giderlerini yıl sonunda bir defada kay-

detmelerine imkan tanınmasını teklif etmiş iken tasarıda bu teklife yer verilmediği müşahade olunmuştur.

Serbest meslek faaliyetlerinin bir çoğunun bünyesi icabı, ticari faaliyetten tamamen farklı olarak, bir muhasebe tutulmasını icap ettirmediği, bu sahada sadece vergi kanunlarının koyduğu mecburiyetler dolayısıyla defter tutulup vesika saklandığı malûmdur. Bu hususu gözönünde bulunduran Komisyonumuz fiskal yönden de bir mahzur arzetmediği cihetle yukarda ifade olunan teklifte bulunmuştu. Bahis konusu teklifimizin tasarıya ithalinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

4— Tasarının 15 inci maddesi, 213 sayılı kanunun 242 inci maddesine iki yeni fıkra eklemekte ve (Gelir Vergisi Kanunu tadil tasarısı ile vazolunan) mezkûr kanunun 54 üncü maddesinin yeni 2 numaralı bendine göre vergi matrahlarının tespitinde gerçek giderleri nazara alınan mükelleflere, bu giderleri tevsik edecek vesikaları saklama; G. V. K.na göre sair kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükelleflere de vergi matrahlarının tesbitinde nazara alınacak giderlerini ispat edecek vesikaları muhafaza mecburiyeti tahmil olunmaktadır.

Bilindiği gibi 242 nci madde V. U. K. da, VESİKALAR başlığını taşıyan ÜÇÜNCÜ KISIM'da yer almakta olup matlâbı «Diğer vesikalar» dır. Tasarıda bu maddeye eklenen fıkralarla hem tevsik hem de muhafaza mecburiyeti konmaktadır. Kanaatimizce bu maddeye mezkûr iki konu ile ilgili olarak sadece tevsik mecburiyeti konmasının, muhafaza mecburiyetinin ise «Muhafaza ve ibraz ödevleri» başlığını taşıyan ALTINCI KISIM'da ve 254 üncü maddeye yapılan ilavelerle vaz'ı, kanun tedvin tekniğine daha uygun bulunmaktadır.

5— Vergi Reform Komisyonu, verginin ekonomik fonksiyonu ile ilgili fiskal tedbirler meyanında plus - value istisnasını, başka bir deyimle amortismanına tabi İktisadi kıymetlerin satılması halinde doğacak değer fazlalarının, muayyen bazı şartlara uygun olarak işletmede yeniden yatırıma tahsisi takdirinde, vergi dışı bırakılmasını teklif etmişti. Beş kişilik komitenin hazırladığı tasarıda, V. U. K. nun 328 inci maddesine fıkralar eklenmesi suretiyle formüle edilen bu istisnanın şartları şunlardı :

a — Elde olunan kazanç, işletme dahilinde en geç 3 yıl içinde makina, tesisat, teçhizat ve nakil vasıtaları gibi amortismanına tabi istihsal vesikalarının iktisabına yatırılmış olacaktır;

b — Yatırımın tutarı en az satılan aktif kıymetin satış bedeli ile bu kıymet üzerinden ayrılmış bulunan amortismanların toplamına eşit bulunacaktır;

c — Bu suretle vergiden istisna edilen kazanç, (a) ve (b) bendlerindeki esaslar dahilinde iktisap olunacak kıymetler üzerinden, V.U.K. hükümleri dairesinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilecek, bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunacaktır.

Bakanlık tasarısında plus - value istisnası, 21 inci madde ile ve V. U. K. nun 328 inci maddesinin sonuna eklenen bir hükümlerle, Komisyon tekliflerinden tamamen farklı ve 329 uncu maddedeki, amortisman tabii malların sigorta tazminatları için derpiş edilen usule paralel bir tarzda hükme bağlanmıştır. Şöyle ki, satılan İktisadi kıymetlerin yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, bu takdirde satıştan tahassül eden karın yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği belirtilmiştir. İkinci bir fıkrada ise, Komisyon tekliflerine uygun olarak, bu suretle yeni değerlerin iktisabında kullanılan karın yeni değerler üzerinden V. U. K. hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edileceği, bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunacağı ifade edilmiştir.

Komisyonun teklifleri ile Bakanlık tasarısındaki hükümler karşılaştırıldığı zaman plus - value istisnasının uygulanabilmesi için Komisyonun yatırım sahası yönünden daha selektif davrandığı, yatırımın miktarının ise realize edilen plus value'den daima daha yüksek olacak şekilde (Satış bedeli + ayrılmış amortismanlar) formüle edildiği, bu suretle değer fazlaları vergiden istisna edilmek suretiyle selektif ve aynı zamanda eski değerlerden fazla yeni yatırımların yapılması teşvik olunmak istendiği görülür. Bu bakımdan plus - value istisnasının, Batı'da ve bilhassa Fransa'da emsali görüldüğü şekilde tekliflerimize uygun bir tarzda tasarıya alınmasını muvafık mütalaa etmekteyiz.

Bu arada, üç yıl içinde yatırıma tahsil edilmeyen değer fazlalarının alınmamış olan vergilerinin, yatırım indirimi müessesesinde derpiş olunan usule mütenazir şekilde, % 20 ceza ile birlikte tahsili için maddeye bir fıkra ilavesini de faydalı bulmaktayız.

6— Tasarının 25 inci maddesi ile 213 sayılı kanuna eklenen geçici 10 uncu maddede, yeniden gerçek usulde mükellefiyete girecek çiftçilerle götürü gider usulünden gerçek usullere geçecek çiftçilerin o yıla müdevver zirai mahsullerini maliyet bedeli ile, bu bedel belli değilse bizzat belli edecekleri bedel ile değerlendirilecekleri iade olunmaktadır. Yalnız bizzat belli edilecek olan bu bedelin nasıl bir bedel olacağı belirtilmemiştir. Vergi Reform Komisyonunun bu konudaki teklifine uygun olarak bu bedelin «Alış emsal bedeli» şeklinde tasrih edilmesini muvafık mütalaa etmekteyiz.

7— Tasarının geçici 1 inci maddesinde, zirai kazanç II Komisyonlarınca 213 sayılı kanun hükümlerine göre ve 1961 - 1963 yılları için tesbit edilmiş bulunan ölçülerin sadece 1961 ve 1962 yılları için uygulanacağı hükme bağlanmaktadır.

Raporumuzun gelir vergisi tadil tasarısı ile ilgili I inci Kısmında belirtildiği üzere 1961 yılı zirai kazançlarının vergi dışı bırakılmasını teklif eden Başkan ve Üyeler

yukardaki maddeden de 1961 ile ilgili kısımların çıkarılmasını muvafık mütalaa etmektedirler.

8— Daha önce temas edildiği üzere 213 sayılı kanunun 63 üncü maddesinin 5 inci fıkrasının aşağıda izah edilecek gerekçe ile şu tarzda tadilini teklif etmekteyiz :

Aynı kanunun 63 üncü maddesinin 5 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

«Bir binanın ikamete mahsus mahallerinin tamamının veya bir kısmının mağaza, dükkan, depo, fabrika, imalathane, büro ve muayenehane gibi ticaret sanat ve meslek icrasına mahsus mahaller haline veya bu hallerde bulunan yerlerin ikamete mahsus mahaller haline getirilmesi (bu hüküm uygulanmasında bir apartmanın her dairesi ayrı bir bina sayılır ve yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen mahallin iradı yeniden takdir olunur.)»

Gerekçesi :

V. U. K. nun 63/5 maddesinin ilk ibaresi, «kullanış tarzının değiştirilmesi» gibi umumi ve şamil bir manayı tazammun ettiği cihetle, tatbikatta binaların iç kullanışlarında vukua gelen değişiklikleri, hatta tamir mahiyetinde olan tadilleri de içine alacak şekilde uygulamalara sebebiyet vermiştir.

Binaların içinde vukua gelen tadillerin genel tahrirler dışında yoklamalarla kavranabilmesi müşkül bulunduğu cihetle bu sebebe müsteniden yapılan tadil takdirleri umumilik ve eşitlikten uzaklaşarak tesadüfi ittılalara inhisar etmiş ve bu yüzden vatandaşlarla idare arasında anlaşmazlıklara yol açmış, aslında umumi tahrirle giderilmesi lazım gelen konjonktürel sebepler böyle münferit hadiselerle irat düzeltilmeleri yoluna gidilmesi yüzünden vatandaşların binalarında tamirat yapmaktan dahi çekinmelerine yol açmıştır. Bu itibarla daha müşahhas ve kavranması mümkün bir değişmeyi tazamun eden ikametgah ve işyeri farkı ile yetinilmesi uygun bir formül olarak düşünülmüş ve fıkra bu hale getirilmiştir.

9— Yukarda, Vergi Usul Kanununun tadil tasarısı ile ilgili izahlarımıza başlar-ken de temas ettiğimiz üzere, uzlaşma müessesesi üzerinde yapılan inceleme ve görüşmeler sonunda mutabık kalınıp tasarıya ithali uygun görülen esaslar, aşağıya maddeler halinde dercedilmiş, teklif edilen maddelere ait gerekçeler de müteakiben arz olunmuştur.

Önceden şu ciheti belirtelim ki, uzlaşma müessesesinin, Vergi Usul Kanununda vergi ihtilaflarına ve bu ihtilafların ortadan kaldırılmasına ait hükümleri ihtiva eden beşinci kitabın başında birinci kısım olarak yer alması, ihtilafların ortadan kaldırılmalarındaki safhalar bakımından daha muvafık bulunmuş ise de, kanundaki kısım taksimatının bozulmaması için şimdilik üçüncü kısım olarak tedvini uygun görülmüştür.

**UZLAŞMA MÜESSESESİ İÇİN KABUL VE TEKLİF
EDİLEN ESASLAR**
Beşinci Kitap : Vergi İhtilafları
ÜÇÜNCÜ KISIM
Uzlaşma
BİRİNCİ BÖLÜM
Genel Esaslar

Uzlaşmanın Tanımı :

Ek Madde 1 — Uzlaşma, beyana dayanan vergilerin incelenmesinde ortaya çıkan vergi ihtilaflarının, uzlaşma organları ile mükellef, sorumlu veya ceza muhatapları arasında uyuşularak ortadan kaldırılmasıdır.

Uzlaşmanın yapılmasında ilgililerin iyi niyetle hareket etmiş olmaları veya edecekleri kanaati, bilgi seviyeleri, mazeretleri ve gerçek ödeme güçleri gözönünde bulundurulur.

Uzlaşmanın Sonuçları :

Ek Madde 2 — Usulü dairesinde yapılmış ve kesinleşmiş olan uzlaşmalar tarafları bağlar. Mükellefler, vergi sorumluları veya ceza muhatapları, üzerinde uzlaşılan hususlarda sonradan itiraz ve temyiz komisyonlarına, danıştaya ve İdari mercilere baş vuramazlar.

Uzlaşmanın Konusu ;

Ek Madde 3 — Uzlaşmanın konusunu tarh edilen veya tarh edilmesi gereken vergi ve vergi cezaları teşkil eder.

İkmalen vergi tarhı ile ilgili ihtilaflarda uzlaşma sadece vergi cezaları hakkında uygulanır.

İKİNCİ BÖLÜM
Uzlaşmada Usul

Uzlaşma İsteği :

Ek Madde 4 — Uzlaşma isteği mükellef veya sorumlu veya cezaya muhatap olanlar tarafından yazılı olarak yapılır.

Uzlaşmanın isteği :

1. Vergi incelemeleri sonunda;
2. Tarh safhasında;

3. Tarh işleminin itiraz safhasında ve itiraz komisyonunca karar verilmeden önce

yapılabilir.

Vergiler Temyiz Komisyonuna ve Danıştaya intikal etmiş olaylar hakkında uzlaşma isteğinde bulunulamaz.

Uzlaşma İsteğinde Bulunma :

Ek Madde 5 — Uzlaşma isteği ile ilgili dilekçe, inceleme safhasında incelemeyi yapana, tarh ve itiraz safhalarında ilgili Vergi Dairesine verilir.

İncelemeyi yapan veya Vergi Dairesi, dilekçeyi, aldığı tarihten itibaren en çok beş gün içinde, bu husustaki mütalaası ile birlikte, yetkili uzlaşma organına gönderir.

İtiraz safhasında yapılan uzlaşma istekleri ayrıca itiraz komisyonuna intikal ettirilir.

Uzlaşma İsteğinin Sonuçları :

Ek Madde 6 — Uzlaşma isteği tarhiyatı durdurur. Tarhiyat bir ihtilaf konusu olarak itiraz komisyonuna intikal etmiş ise, itiraz hakkında karar verilmesi uzlaşmanın sonuna bırakılır. Uzlaşma yapılamadığı takdirde tarhiyat ve itiraz işlemlerine devam olunur.

Uzlaşmanın Tesbiti :

Ek Madde 7 — Yapılan uzlaşmalar taraflarca imzalanan bir tutanakla tesbit olunur. Tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir.

Bir nüshası da 5 gün içinde Vergi Dairesine gönderilir.

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde keyfiyet uzlaşma organlarınca 5 gün içinde Vergi Dairesine ve ilgiliye tebliğ olunur.

Uzlaşmadan Vazgeçme :

Ek Madde 8 — Uzlaşma tutanağının düzenlenmesi tarihinden itibaren 7 gün zarfında mükellefler, vergi sorumluları veya ceza muhatapları, yazı ile yapılan uzlaşmadan vazgeçebilirler.

Bu takdirde uzlaşma isteği üzerine durdurulan işlemlere devam olunur.

Uzlaşma İsteğinin Tekrarlanamaması :

Ek Madde 9 — Uzlaşma isteğinin reddedilmesi halinde istek konusu vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Ödeme :

Ek Mdde 10 — Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

1— Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında ödeme

zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;

2— Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, bu kanunun 112, 368 ve 389 uncu maddeleri hükümleri dairesinde ödenir.

Uzlaşma ve Cezalarda İndirme :

Ek Madde 11 — Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında, 376 ncı madde hükümleri hakkında 370 inci madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Uzlaşma Organları

Uzlaşma Komisyonları :

Ek Madde 12 — Maliye Bakanlığı adına aşağıda yazılı komisyonlar uzlaşma yapmağa yetkilidir :

1- İl uzlaşma komisyonları;

2- Bakanlık uzlaşma komisyonları.

İl uzlaşma komisyonları, Defterdarın veya Muavininin Başkanlığında Gelir Müdürü ile ilgili Vergi Dairesi Müdüründen (Vergi Dairesi bulunmayan yerlerde Defterdarca seçilecek bir Kontrol memurundan) kurulur.

Mahalli vergilere ait uzlaşmalarda Komisyona Vergi Dairesi Müdürü veya Kontrol memuru yerine ilgili Gelir Müdürü katılır.

Bakanlık Uzlaşma Komisyonları Maliye Bakanı tarafından seçilecek 3 üye'den kurulur. Bu komisyonlarda en az bir Maliye Müfettişi ile bir Hesap Uzmanı bulunur. Başkanlık, kıdemli üye tarafından yapılır.

Bakanlık Uzlaşma Komisyonları, Maliye Bakanının lüzum göreceği yerlerde ve sayılarda kurulur.

İl ve Bakanlık Uzlaşma Komisyonları üye tam sayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler.

Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri :

Ek Madde 13 — Uzlaşma Komisyonlarının bakabilecekleri olaylar bakımından yetkileri, anlaşmazlık konusu vergi ve ceza toplamına ve olayın nev'i ve mahiyetine göre Maliye Bakanlığınca tayin olunur.

Şu kadar ki, anlaşmazlık konusu vergi ve ceza toplamı 25.000 lirayı geçen olaylar hakkında karar vermeğe yalnız Bakanlık Uzlaşma Komisyonları yetkilidir.

UZLAŞMA MÜESSESESİ HAKKINDA İZAHLAR VE GEREKÇELER

Demokratik bir düzen içinde modern vergilerin, muhteva, mana ve maksatlarına uygun olarak mükellef ile işbirliği anlayış ve zihniyeti içinde uygulanabilmesinin temel şartlarından birini vergilemede ve vergi anlaşmazlıklarında uzlaşma müessesesinin teşkil ettiği malûmdur.

İleri Batı Devletlerinin vergi tatbikatında idare ile mükellef arasında zuhur eden ihtilaflar kaide olarak uzlaşma yolu ile hal ve fasledilirler.

Esasen zamanımızda, bütün işletmeleri içine alan, geniş mükellef zümrelerini çok yakından ilgilendiren ve hesaplanması, beyanı, hatta geniş ölçüde toplanması işletmelere bırakılmış olan büyük vergilerin, uzlaşma müessesesi olmaksızın uygulanması tasavvur edilemez.

Vergi anlayışı, muhasebe tekniği ve vergi hukuku bakımlarından yalnız mükellefleri değil, çoğu hallerde Maliye'yi de, tereddüde sevkeden, genişliği ve inceliği itibarile sehivleri ve hataları tabii kılan beyana müstenit büyük vergilerin tatbikatında, dar ve formalist bir görüşle hareket ederek, mükelleflerle daimi bir ihtilaf ve niza halinde bulunmak, bu vergilerin kuruluşları, bünyeleri ve maksatları ile bağdaşamaz.

İngiliz mali kaza sistemine hakim olan ruhu belirten aşağıdaki sözler bu konuda çok manalı bulunmaktadır :

«İhtilaflar zuhur edebilir, bunları bir hal tarzına bağlamak Maliye teşkilatına düşen esas vazifelerden biridir.»

İhtilafların kaza mercilerine intikali en son ve çaresiz hallerde bahis konusu olabilir.

İhtilaflarla zaman kaybetmemek ve makul ölçülerle fedakarlık ederek, alınması mümkün olan vergiyi almak en doğru hareket tarzıdır.

Vergi tatbikatında mükellefle daimi anlaşmazlık halinde bulunmak, yalnız büyük vergilerin değil bütün mali sistemin memlekette gerektiği gibi yerleşmesine ve gelişmesine mani olabileceği gibi, uzun vade ile düşünülürse, mükellef yani halk cephesinde uyandıracığı mukavemet yüzünden İçtimai huzursuzluklara ve sarsıntılara da yol açabilir.

Vergi uygulamasındaki devamlı ihtilaflar mali kaza mekanizmasının bilhassa muhtaç olduğu bir sürat içinde işlemlerini önleyeceği gibi mali jürisprüdanm da yeter derecede sıhhatli ve berrak bir tarzda belirmesine engel olur ve mali kazanın işleyişindeki bu ağırlık ve mali jürisprüdanadaki vüzuhsuzluk yeni ihtilafların kaynağı haline gelerek vergi sisteminin tamamen sarsılmasını intaç eder.

Bu sebeplerledir ki, Gelir Vergisi ve benzeri beyannameli mükellefiyetlerin, mana, şumul ve mahiyetleri icabı yepyeni bir zihniyetle ve anlaşmazlıkları bertaraf

edecek bir anlayış, tesamüh ve işbirliği atmosferi içinde tatbik edilmeleri zaruri bulunur.

Gelir Vergisi Reformundan sonra geçirdiğimiz tatbikat bu müessesenin memleketimizde ne derecede lüzumlu olduğunu ortaya koymuş, içine girdiğimiz yeni demokratik nizam, uzlaşma usulünün vergi hukukumuzda bütün açıklığı ve genişliği ile yer alması zaruretini meydana çıkarmıştır.

Uzlaşma, vergileme dolayısıyla Maliye ile mükellef arasında ortaya çıkan bir anlaşmazlığın (vergi ihtilaflarının) taraflar arasında uyuşularak daha başlangıçta ortadan kaldırılmasını ifade eder. Uzlaşma, vergi murakabesi neticesinde, bir vergi ihtilafı meydana çıktıktan sonra, Maliyenin yetkili organları ile mükellef arasında, ihtilaf mevzuu üzerinde çoğu hallerde bir nevi pazarlık suretiyle mutabakata varılması şeklinde tecelli eder.

Uzlaşma, Batı Devletlerinde, mali kaza safhasına intikal etmiş olan ihtilaflara şamil olduğu gibi, bazı vergi hukuku sistemlerinde, hatta hileli vergi kaçakçılıkları hakkında dahi uygulanmaktadır.

Batı memleketlerinde uzlaşma müessesesine verilen geniş uygulama sahası dolayısıyla, vergi incelemelerindeki tenkit yani ihtilaf konusu miktarının çok yüksek olmasına rağmen, mali kaza mercilerine intikal eden mali ihtilafların pek düşük bir nisbette kalması, uzlaşmanın bu memleketlerin vergi tatbikatındaki önemini ve faydasını açıkça ortaya koymaktadır.

Yukarıda kısaca arzedilen izahat muvacehesinde, vergiciliğimizi yeniden organize ederken, bizim de uzlaşma müessesesine sistemimizde yer vermemizin lüzum ve zarureti meydana çıkmış bulunmaktadır.

Tasarımızda «Uzlaşma» müessesesine, Vergi Usul Kanunu'nun vergi ihtilaflarına taallük eden beşinci kitabında itiraz ve temyiz müesseseler yanında müstakil bir kısım olarak yer verilmiştir.

Vergi ihtilaflarının ortadan kaldırılmasına taallük eden bir usulolarak yer alan uzlaşma müessesesine ait üçüncü kısım:

Birinci Bölüm : Genel esaslar

İkinci Bölüm : Uzlaşmada usul

Üçüncü Bölüm : Uzlaşma organları şeklinde üç bölüm halinde tedvin edilmiştir.

Genel Esaslar Bölümü :

Ek 1, 2 ve 3 üncü maddelerde yer alan «Uzlaşmanın tanımı», «Uzlaşmanın sonuçları» ve «Uzlaşmanın konusu» maddelerini ihtiva etmektedir.

Tarif maddesinde uzlaşmanın vergi ihtilaflarını ortadan kaldırıcı karakteri belirtilmiş, uzlaşma esnasında uzlaşmaya hakim olacak maddi ve manevi unsurlar ve hedeflerin temel prensibi ortaya konulmuştur.

Bu prensibe göre uzlaşma esnasında, ilgililerin iyi niyetle hareket etmiş oldukları veya hareket edecekleri kanaatine varılması gerekmekte, mükelleflerin bilgi seviyelerinin, ihtilaf konusu hakkındaki mazeretlerinin gözönünde bulundurulması lüzumu ifade olunmaktadır.

Uzlaşmanın sonuçları maddesinde, uzlaşmanın tarafları bağliyacağı prensibi hükme bağlanarak, uzlaşmanın ihtilafları bidayeten ve nihai olarak bertaraf etme karakteri hakim kılınmak istenmektedir.

Mükelleflerin, uzlaşma ile serbest iradelerinin herhangi bir tazyik ve takyid altında bulunmadığı hususunda bir teminat olarak da ilerideki bir madde ile uzlaşmayı hemen takip eden kısa bir süre içinde, mükelleflerin uzlaşmadan vazgeçmeleri imkanı tanınmış bulunmaktadır.

Bu suretle mükelleflerin uzlaşma yolu ile vergi ihtilafını ortadan kaldırmak maksadıyla kanun yollarına müracaat haklarından feragat etmiş olmalarının, iradeleri ile ve tam rızaları ile vukua geldiği hususuna bir karine ve demokratik bir teminat vazedilmiş olmaktadır.

Uzlaşmanın konusu ve şumulü prensip olarak bütün vergi ihtilaflarını (değerlemeler- den, masraflardan, amortismanlardan ve saireden doğan) içine alacak şekilde tayin edilmek gerekmekte ise de, bizdeki vergi ahlakı ve mükellef seviyesi konusunda henüz kesin müşa- hadelerin mevcut bulunmadığı bir devrede müessesenin, neticelerinin tam bir katiyetle tah- min edilmesi mümkün olmayan bir genişlikte kurulması başlangıç için uygun bulunmamıştır.

Böylece uzlaşma müessesesi, bütün Batı Memleketlerinde kabul edilen genişlikte cezalara ve takdire müstenit vergilere hasredilmiştir.

Uzlaşmanın zamanla, takdir ve tahmin dışında çeşitli sübjektif faktörlerin tesiri altında ihtilaf konusu olan vergi asıllarına da teşmili temenniye şayan bulunmuştur.

Tasarıdaki şekliyle uzlaşma müessesesi, ticari ve zirai kazançlardaki asgari ve ortalama kar esasına göre tarhedilen vergilerle re'sen takdir suretile tarhedilen bütün vergiler dolayısıyla ortaya çıkan vergi ihtilaflarına şamil bulunmaktadır.

Uzlaşmada Usul Bölümü :

Ek 4 — 11 inci maddeler de uzlaşma isteğinin hangi safhada, kimler tarafından, ne suretle yapılacağı hususlarını hükme bağlamıştır.

Memleketimiz için uzlaşma müessesesi bilhassa vergi ihtilaflarını azaltarak mali kaza mercilerinin yükünü azaltmayı ve böylece daha rahat çalışan mali kaza organlarından ileri bir jürisprüdans doğmasını hedef tuttuğuna göre, ihtilafların bu mercilere varmadan önce bertaraf edilmesinin müessesenin maksadına daha uygun düşeceği aşıkardır.

Böylece vergi incelenmesi sonunda veya tarh safhasında veya tarhiyatın itiraz komisyonunda karara bağlanmasından önceki safhada uzlaşma yapılmasına imkan tanınması, tasarıda gözönünde bulundurulan bir prensip olmuştur.

Kaza mercilerinde karara bağlanmış bir ihtilaf konusu hakkında uzlaşma yolu ile elde edilerek bir pratik fayda bulunmadığı düşünülmektedir. Buna rağmen ileride, bu müesseseden elde edilecek faydaların daha da artırılması için, uzlaşma yolu ile ihtilafların bertaraf edilmesi imkanlarının çeşitli kaza mercilerindeki safhalara da teşmili düşünülebilir.

Ancak şimdilik bir başlangıç olarak, ihtilafın kaza mercilerine gitmeden önce idare ile mükellef arasında yeniden gözden geçirilerek bir uyuşmaya varılmasındaki büyük faydalarla yetinilmesinin, memleketimizin şartlarına daha ziyade uygun bulunduğu mülahaza edilmektedir.

Yine memleketimizin şartları gözönünde tutulmak sureti ile, uzlaşma isteğinin yalnız mükellef tarafından yapılabilmesi esası kabul edilmiş bulunmaktadır.

Üçüncü Bölüm :

Ek 12 ve 13 üncü maddeler uzlaşma organlarını tayin eden hükümleri ihtiva etmektedir.

Bu hükümlere göre uzlaşma organları iki kademeli olarak teşekkül etmekte, birinci kademeyi İllerde Defterdarın Başkanlığında ileri gelen Maliye memurlarından kurulu (İl Komisyonu) ikinci ve üst kademeyi de Maliye Bakanı tarafından tayin edilen ve içinde en az bir Maliye Müfettişi ile bir Hesap Uzmanı bulunan üç kişilik bir (Bakanlık Uzlaşma Komisyonu) teşkil etmektedir.

İl Komisyonları Maliye Bakanlığınca tayin edilen bir hudut içerisinde nihai uzlaşma organı olarak fonksiyon ifa etmekte, bunun dışındaki ihtilaflar için nihai organ Bakanlık Uzlaşma Komisyonu olarak kabul edilmektedir.

Bakanlık Uzlaşma Komisyonları Maliye Bakanı tarafından tayin edilecek yerlerde ve miktarlarda kurulacaktır. Bu yerlerin, İktisadi faaliyetlerin temerküz etmiş bulunduğu İstanbul, İzmir ve Ankara gibi büyük şehirler olacağı ve bu Komisyonların civarlarındaki İl Komisyonlarının uzlaşmalarında ikinci kademeyi teşkil edecekleri tabiidir.

Tasarıda kabul edilen esasa göre, anlaşmazlık konusu vergi ve ceza toplamı 25.000 lirayı geçen olaylar hakkında uzlaşma yapma yetkisi münhasıran Bakanlık Uzlaşma Komisyonlarına verilmektedir.

**SERBEST HESAP UZMANLARI
KANUN TASARISI VE GEREKÇESİ**

**Vergi Reform Komisyonu
(MALİYE ÇALIŞMA GRUBU)**

İstanbul, Şubat 1963

SERBEST HESAP UZMANLARI KANUN TASARISI VE GEREKÇESİ

BİRİNCİ KISIM

Genel Açıklama

BİRİNCİ BÖLÜM

Serbest Hesap Uzmanlığı Mesleğinin Mahiyeti ve Gelişmesi

GİRİŞ

«Serbest Hesap Uzmanları Kanun Tasarısı», Türkiye Maliye tarihinin bugünkü merhalesinde vücuduna büyük, ihtiyaç duyulan bir serbest mesleği, ileri Batı memleketlerindeki seviyesi ile teşkilatlandırmak amacıyla hazırlanmış bulunmaktadır.

Çağdaş toplum hayatında milli ekonominin ve tekniğin ilerlemesi ve gelişmesiyle paralel ve bunun kaçınılmaz bir sonucu olarak, mühendislik ve mimarlık meslekleri gibi serbest hesap uzmanlığı mesleği de büyük bir gelişmeye mazhar olmuş ve 19. Asrın sonundan başlayarak özel bir tahsile, tecrübeye, ihtisas ve vukufa ihtiyaç gösteren bu meslek, mensuplarından gayrisinin yapamayacağı bir bünye ve önem kazanmıştır.

Filhakika, Batıda da görüldüğü gibi, bu meslek üzerine düşen fonksiyonu gereği gibi ifa edebilecek bir seviyede organize edebilmek sizin genel olarak ekonomik hayatta ve şumul sahası gittikçe genişleyip özel bir disiplin ve ince bir tekniğe ihtiyaç gösteren mali ve fiskal münasebetlerde, gerekli düzenin ve güvenliğin sağlanması mümkün ve varit olamaz.

Bu sebeptendir ki bu konuda, memleketimizde geç kalınmış olmakla beraber, bilhassa içine girdiğimiz yeni planlı ekonomik kalkınma devresinde bu mesleğin bizde de, Batı dünyasında olduğu gibi, düzenlenip teşkilatlandırılması bütün zuretiyle kendisini kabul ettirmiş bulunmaktadır.

I— MESLEĞİN MAHİYETİ :

1— Hesap Uzmanı Tabiri :

İşletmelerin İktisadi ve mali durumlarını, hesap, muhasebe ve bilanço açısından inceleyen, tahlil ve murakabe eden uzmanlara eksper muhasip, revizör, iktisat veya işletme murakıbbı, müşavir, organizatör ilah gibi isimler verilmektedir.

Memleketimizde, muhasebe revizyonu, sistemli surette ve geniş ölçüde kazanç ve muamele vergilerine ait beyannamelerin incelenmesi dolayısıyla, maliye

teşkilatı içinde, başlamıştır. Bu görevde çalışanlara, bilindiği gibi «Hesap Uzmanı» denilmiş ve bu tabir Maliyeden diğer sahalara intikal ederek Serbest Uzmanlar hakkında da kullanılmağa başlanmıştır.

Burada şu noktaya da işaret etmek isteriz ki, lisanımızda «hesap» kavramı, muhasebeyi de içine alan ve (compte) tabirine nazaran daha geniş ve genel bir mana taşımaktadır. Bu sebeplerden dolayı, bahis konusu serbest meslek erbabı hakkında başka tabirler «Serbest Hesap Uzmanı» tabirinin kullanılması daha uygun bulunmuştur.

2— Serbest Hesap Uzmanının Fonksiyonu :

Hesap Uzmanlarının, ileri memleketlerde, bugün ifa etmekte oldukları hizmetler çok genişlemiş ve İktisadi ve mali bakımlardan pek büyük bir önem iktisap etmiştir. Bu hizmetleri şu suretle sıralayabiliriz :

a — Hesap Revizyonları :

Ticari işletmelerin muayyen bir hesap devresinde (umumiyetle takvim yılında) yaptıkları muameleleri ve bunların neticelerini, kayıt ve vesikalara müsteniden muhasebe tekniği dairesinde incelemek ve bu hususta rapor vermek. (Bu inceleme bizzat işletme için olduğu kadar, işletme ile ilgili veya işletme ile münasebette bulunan diğer müesseseler, bilhassa mali müesseseler bakımından da önem arzeder.)

b — Hesap ve Bilanço Tahlilleri :

Hesap ve bilançoya müsteniden tahlil ve mukayeseler yapmak ve istatistikler çıkarmak suretile işletmelerin faaliyeti ve gelişmesi ile ilgili hususlar (verimlilik, seyiyet, maliyet, sürüm ilah) hakkında mütalaa, teklif ve tavsiyelerde bulunmak,

c — Organizasyon İşleri :

İşletmelerin muhasebe sistemlerini tesis etmek ve muhasebe ve kalkülasyonla (işletme ve maliyet hesapları ile) ilgili servislerini organize etmek.

d — Vergi İncelemeleri :

Beyanname üzerinden vergiye (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gider Vergileri, Veraset Vergisi ilah.) tabi gerçek ve tüzel kişilerin vergi bakımından hesap ve muamelelerini incelemek, mali bilanço ve vergi beyannamelerini tanzim etmek, vergi işleri (bazı memleketlerde döviz işleri) hakkında rey ve mütalaa vermek. (Hesap Uzmanları bir çok memleketlerde mükelleflerin sadece hesaplarını, bilanço ve beyannamelerini tetkik ve tasdik ile kalmazlar, ihtilafı tarhiyatta selahiyetli mercilere izahat vermek ve mükellefi temsil etmek ve savunmak selahiyetini de haizdirler.)

e — Şirket Murakıplığı, Tasfiye Memurluğu :

Ticaret şirketlerinde, bilhassa anonim şirketlerde murakıplık ve tasfiye memurluğu hizmetini ifa etmek. (İleride temas edileceği üzere, bazı memleketlerde bu

hizmet, kanunen Hesap Uzmanlarına mevdu bulunmakta, diğerlerinde fiilen bunlar tarafından ifa edilmektedir.)

f — İktisadi Devlet Teşekküllerinin Murakabesi :

Devlet veya Mahalli İdareler tarafından işletilen veyahut bunların hissedar buldukları İktisadi teşekküllerin (fabrikalar, bankalar, sigorta müesseseler, ofisler, nakliyat müesseseleri, umumi hizmet müesseseleri gibi) hesap ve işletme durumlarını tetkik ve murakabe etmek (kısmen bizdeki yüksek murakabe hey'etinin hizmetine tekabül eder).

g — Belediye Hesaplarının Murakabesi :

Bazı memleketlerde belediye hesaplarını, bütçe tatbikatı noktasından tetkik ve murakabe etmek. (Böylece Divanı Muhasebat veya İdari teftiş ve murakabe organları tarafından yapılan murakabe işi de S. Hesap Uzmanlarına geçmektedir.)

h — Cemiyet Hesaplarının Murakabesi :

Cemiyet ve tesisler (vakıflar) gibi ticari gaye takip etmeyen teşekküllerin muamele ve hesaplarını tetkik ve murakabe etmek. (Bu mevzua bazı memleketlerde sendikalar da dahil bulunmakta hatta noterlere mevdu olan «servet idaresi» gibi işler dahi Hesap Uzmanları tarafından yapılmaktadır.)

i — Bilirkişilik, Hakemlik :

Mahkemelerde (mali kasa mercilerinde ve adli mahkemelerde) bilirkişi olarak vazife almak, mukavelelerin icrasından tahaddüs eden ihtilafları halletmek üzere hakemlik yapmak, (İngiltere'de Hesap Uzmanı bu gibi işlerde tahkikatı bizzat idare eder. İcabında ilgililere yemin dahi tevcih eder).

3— Hesap Uzmanlığının Önemi :

Bilindiği gibi, bugünün İktisadi hayatında, bhusus sanayi, nakliyat, inşaat, banka ve sigortacılık gibi mühim İktisadi faaliyet sektörlerinde sermaye şirketi (bilhassa anonim şirket) hakim rol oynamaktadır. Anonim şirketler bu kuvveti, esham ve tahvilat yolu ile ve diğer mali vasıta ve münasebetlerle sağladıkları muazzam sermayelerde bulurlar. Bunu yapabilmeleri ise, bilanço hesaplarının ciddi bir murakabeye tabi bulunmasına ve bunun müteşebbisler, bankalar ve diğer ilgili şahıs ve müesseseler tarafından böylece bilinmesine, diğer bir deyimle, sermaye tedariki sahasında mali münasebetlerde emniyet, itimat ve istikrarın mevcudiyetine vabestedir.

Bazı müelliflerin ileri sürdükleri gibi, İngiltere'deki sanayileşme hareketi, Hesap Uzmanlarının murakabe hizmetine sıkı sıkıya bağlı olarak inkişaf etmiştir.

Amerika Birleşik Devletlerinde «büyük şirketlerin» teessüsü devresinde, bunların finansmanına lüzumlu sermayenin temini için geniş ölçüde ve mutemedi surette halka ve müteşebbislere başvurulmuştur. Bunda muvaffak olmak için,

teşebbüslerin sağlamlığı ve verimliliği hakkında ilgilileri tenvir ve temin etmek iktiza ediyor idi ki, bu da bahis mevzuu şirketlerin hesap ve bilanço tetkiklerine ait Hesap Uzmanları raporları ile sağlanmıştır. [1]

Bugün, İktisadi ve mali sahada Hesap Uzmanlarının hizmeti, eskisine nazaran çok daha genişlemiş ve ehemmiyet iktisap etmiştir.

Mali müesseseler (mesela ticaret bankaları ve investisman bankaları) ikraz veya mali iştirak dolayısıyla temasta buldukları ve adetleri gittikçe artan teşebbüs erbabından, işlerinin ve işletmelerinin mali durumu hakkında esaslı malûmat ve teferruatlı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara mesnet olabilmeleri için selahiyetli ve bitaraf tetkik organları tarafından tanzim ve tasdik edilmeleri lazımdır.

Serbest Hesap Uzmanlarının faaliyeti, İktisadi ve mali münasebetlerde intizam, vuzuh, emniyet ve itimat sağlamağa matuf fonksiyonu dahi aşmış bulunmaktadır.

İleri Batı memleketlerinde Hesap Uzmanlarının (bilhassa Almanyada İktisat murakıplarının) hizmet ve mesailerini, az çok formalist olmaktan da çıkmış, teşebbüs sahiplerini irşat ve ikaz eden, ilerisi için yol gösteren ve ilham veren bir mahiyet iktisap etmiştir.

Bundan başka, vergi muameleleri ve tatbikatı da Hesap Uzmanlarının esas meyanında meyalında büyük bir yer almış bulunmaktadır.

Beyana dayanan ve ileri memleketlerde milyonlarca mükellefi olan Gelir, Kurumlar, Muamele ve Veraset Vergileri gibi umumi mükellefiyetlerin bugün artık Serbest Hesap Uzmanının fiili yardımı olmaksızın yürütülmesine imkan dahi tasavvur edilemez.

Şunu da unutmamak lazımdır ki, vergi tatbikatında S. Hesap Uzmanı bilgili, tarafsız ve dürüst mesaisi ile mükellefe olduğu kadar Devlete de hizmet eder. İngiltere'de beyanname tetkiki mevzuunda cari olan usul buna misal olarak gösterilebilir.

İngiliz Maliye Bakanlığının ayrıca, beyanname tetkikatı ile uğrasan organları yoktur. Vergi tatbikatı bakımından birinci derecede önemi haiz olan bu vazifeyi (Chartered accountants) lar, yani Serbest Hesap Uzmanları ifa ederler. (1) Mükellefler hesap, bilanço ve vergi beyannamelerini, umumiyet itibarile, bunlara tetkik ettirirler. İdare de bunlar tarafından tanzim edilen raporları veya tasdik edilen beyannameleri aynen kabul eder.

[1] Perren : La profession d'expert .comptable aux Etats - Unis

Filhakika, İngiliz vergi mevzuatında Hesap Uzmanları tarafından yapılan hesap, bilanço ve beyanname tetkiklerinin İdarece kabul edileceğini amir bir hükme tesadüf edilmez. Fakat (Jean L'homme) un dediği gibi, kanundan daha müessir ve kuvvetli olan bir teamül bu mevzuda da en pratik ve müsbet usulü bulmuş ve kabul ettirmiştir. Bu sayede Devlet büyük bir İdari kontrol ve murakabe cihazının külfet ve zahmetinden kurtulmakta, bu muazzam hizmeti kendine hemen hemen bedavaya mal etmektedir. [2]

Diğer memleketler bu bahiste İngiltere kadar ileri gitmiş olmamakla beraber, onlarda da vergi tatbikatı sahasında doğrudan doğruya veya bilvasıta S. Hesap Uzmanlarından geniş ölçüde istifade olunduğu görülmektedir.

Hesap Uzmanlarının ifa ettikleri hizmetlerin ehemmiyetinden bahsederken, bunların resmi makamlarla teşriki mesaide bulunmak suretile sağladıkları faydalara da kısaca temas etmek isteriz,

İngiltere, Almanya, Birleşik Devletler gibi ileri garp memleketlerinde Hükümet ve mahalli idareler S. Hesap Uzmanlarının muhtelif mali ve iktisadi mevzular hakkındaki etüd, müşahade ve mütalaalarından azami derecede istifade ederler.

İngiliz Maliye Bakanlığı ve vergi idaresi bilhassa mali sahada Uzmanlarla sıkı bir surette işbirliği yapmaktadır, böylece vergi mevzuat ve tatbikatı hakkında Uzmanların fikir ve mütalaasına her zaman müracaat edildiği gibi, Uzmanlar da vergi tatbikatında tesbit ettikleri noksan, hatalı veya haksız muamelelerin giderilmesi, tatbikat usullerinin ıslahı ve basitleştirilmesi hususunda re'sen hükümete teklif ve telkinlerde bulunurlar. [3]

İngilterede Maliye Nazırı tarafından 1945 yılında vergi reformu üzerinde çalışılmak üzere Hesap Uzmanlarından müteşekkil bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonun mesaisi Maliye aleminde o yılın en mühim hadisesini teşkil etmiştir. [4]

İngiliz Hükümeti, İktisadi amme işletmelerinde va hatta doğrudan doğruya İdari servislerde tatbik edilecek muhasebe ve hesap usulleri hakkında Uzmanlar hey'etinden mütalaa almağı da itiyad edinmiştir.

Görülüyor ki, İngilterede Hesap Uzmanları heybetinin bir rolü de İktisadi ve mali kanunların hazırlanmasında ve tatbikat ve müşkülata mütedair meselelerde Hükümet için istişari bir makam olmasıdır. Meslekin ticari, sınai ve mali sahalardaki geniş tecrübeleri, kendisini bu işe de gerçekten selahiyetli kılmaktadır.

[2] Jean L'homme=Impot sur le revenu an Angleterre.

[3] Timeste intişar eden (Sir H. G. Howitt) in 1946 yılındaki vermiş olduğu beyanat.

[4] Komisyonun hazırladığı rapora, komisyon reisine izafette (Cohen raporu) denilmektedir.

Uzmanların resmi makamlarla yaptıkları işbirliğinin diğer bir misalini de, İngiltere'de İşçi Partisi iktidara geldikten sonra ana sanayi branşlarında (maden ve çelik sanayii gibi) başlayan millileştirme muamelelerine Hesap Uzmanlarının aktif olarak iştirak ettirilmesinde görürüz. Bilindiği gibi, millileştirmeler tazminat karşılığında (eski sermayedarlara tazminat verilmek suretile) vaki olmaktadır.

Bu tazminatın miktarı hususi bir mahkeme tarafından hesap ve tesbit edilmektedir. İşte İngiliz Hesap Uzmanları gerek bu mahkemede aza olarak gerekse mahkemenin kararına mesnet olan hesap tetkik ve tahlillerini yapmak suretile bu mühim işte de faal bir rol oynamaktadırlar.

Bütün bu hizmetlerden başka. Hesap Uzmanlarının, yukarıda da işaret ettiğimiz üzere, Devlet ve mahalli idarelere ait İktisadi teşekküllerin murakabesi ile meşgul olduklarını, hatta bir çok memleketlerde, ezcümle İngiltere ve Birleşik Devletlerde, doğrudan doğruya belediyelerin bütçe hesaplarını da murakabe ettiklerini görmekteyiz. [1]

II— YABANCI MEMLEKETLERDE VE TÜRKİYE'DE SERBEST HESAP UZMANLIĞI :

1- Serbest Hesap Uzmanlığı Mesleğinin Teşekkülü :

Modern manasile, Hesap Uzmanlığı mesleği 18 inci asırda İngilterede teşekkül ve taazzuv etmeğe başlamıştır.

Bugün dünyada mevcut Hesap Uzmanları teşekkülünün en maruf ve en mühimi şüphesiz İngiliz «Institute of chartered accountants» yani fermanlı muhasip ve murakıplar enstitüsüdür. Bu müessese 1870 de tesis edilmiş, buna da 1885 de «Society of incorporated accountans and auditors» yani müseccel (veya ruhsatlı) muhasip ve murakıplar ortaklığı katılmıştır.

Geçen asrın sonlarına doğru 5000 azası olan bu teşekküllerin, Avrupa'da, şimali ve cenubi Amerika'da ve İngiliz dominyonlarında kurulan emsali müesseseler üzerinde büyük tesiri olmuştur. Fransada Hesap Uzmanlarının ilk mesleki teşekkülü 1881 de tesis edilen (Societe academique de comptabilite) dir.

Birleşik Devletlerde, New - York'da 1886 da (Association of public accountants) Hollanda'da da 1895 de Hollanda muhasipler enstitüsü, Almanyada, 1899 da Alman muhasebe revizörleri birliği, İsveçte İsveç revizörleri cemiyeti tesis edilmiştir.

Birinci dünya harbinden sonra bu hareket büyük ölçüde gelişmiş, her tarafa (bu meyanda Balkanlara) yayılmış ve böylece, hekimlik ve avukatlık gibi serbest meslekler içinde en genci olan fakat ehemmiyet bakımından bunlardan hiç de geri kalmayan yeni ve büyük bir meslek vücuda gelmiş ve kendini her yerde tanıtmıştır.

[1] İngilterede England ve Wales gibi bazı eyaletlerde belediyelerin teftiş ve murakabesi hususunda bu bakımdan hukuki bir monopol dahi mevcuttur.

2— İngilterede Hesap Uzmanlığı :

Yukarıda işaret ettiğimiz üzere, İngiltere'de S. Hesap Uzmanları :

1— Fermanlı muhasip ve murakıplar enstitüsü,

2— Ruhsatlı muhasip ve murakıplar ortaklığı, olmak üzere iki büyük müessese halinde taazzuv etmiştir. [1] «Chartered accountants» ların miktarı İkinci Dünya Harbi sonunda 13375 e çıkmıştır.

İngiliz mevzuatı, diğer bazı memleketlerde olduğu gibi, C. A. lar hakkında bir monopol tesis etmiş olmamakla beraber (mesela anonim şirket murakıplarının bunlardan seçilmesi mecburiyeti gibi) C. A. enstitüsü tetkik ve murakabe sahasındaki hakim mevkii dolayısıyla kanunen değilse bile fiilen böyle bir monopole sahip bulunmaktadır. Hatta, yukarıda temas ettiğimiz üzere, bazı belediyelerde bütçe hesaplarının teftiş ve murakabesi hususunda hukuki bir monopol dahi mevcuttur.

İngiltere'de revizyon işlerinin C. A. lara tahsisi hususunda bazı teşebbüsler yapılmamış değildir. Fakat gelenekçi İngiliz telakksi bunun, tahakkukuna mani olmuştur. Esasen buna hacet de kalmamıştır. Çünkü yukarıda da belirttiğimiz üzere, İngilterede bu inhisar fiilen mevcuttur.

Buna revizyon edebiyatında meslekin (tanınması) deniyor. Bundan maksat, Hesap Uzmanlarının tetkik ve murakabe sahasındaki yetkilerinin ticaret alemi ve Devlet tarafından fiilen ve resmen tanınmasıdır. Bu keyfiyet tatbikatta, C. A. enstitüsüne mensup bir azanın imzasını taşıyan herhangi bir vesikanın herkes tarafından, hakikate uygun ve bilgi ve ihtisasa müsteniden tetkik veya tanzim edilmiş bir vesika olarak kabul edilmesini ifade eder.

İngiltere'de C. A. çok itibarlı ve şerefli bir üvandır. C. A. müessesesi mesleki kanun ve nizamlardan ziyade, azasının şahsiyetinden, bilgi ve ihtisaslarından kuvvet almaktadır. Bu müessese mensuplarının yalnız ahlaki değil aynı zamanda fikri seviyesi de çok yüksektir. C. A. lar İngiliz ticaret ve maliye mehafilinde «dürüstlüğü büyük hakemi» olarak anılmaktadır. [2]

Bu cemiyetlere mensup olmayan muhasipler de vardır. Fakat bunlar cemiyet mensuplarına ait olan unvanları taşıyamazlar ve onların kanuni ve fiili imtiyazlarından istifade edemezler.

İngiltere'de, ticari ve sınai teşebbüslerin hemen kaffesi, yukarıda işaret ettiğimiz üzere, C. A. ların hizmetlerinden istifade ederler.

[1] Bu cemiyetlere mensup olmayan muhasipler de vardır. Fakat bunlar cemiyet mensuplarına ait olan unvanları taşıyamazlar ve onların kanuni ve fiili imtiyazlarından istifade edemezler.

[2] Grand arbitre de la probite.

Vergi (bilhassa gelir vergisi) tatbikatında da bunların oynadığı rol, gayetle ehemmiyetlidir. Burada şunu da ilave edelim ki, C.A. lar gelir vergisi tatbikatı ile vazifeli merciler nezdinde mükellefleri temsil salahiyetini de haizdirler. [1]

Bu umumi izahattan sonra C. A. müessesesinin kuruluşu hakkında kısaca ma-lûmat verelim :

a — Konsey :

C. A. Enstitüsü 45 azası olan bir konsey tarafından idare edilir. Bu azalar ara-sından bir reis, bir reis muavini ve 7 komite seçilir. Komiteler şunlardır :

- 1— Tahkikat komitesi (Heyete girmek isteyenler hakkında tahkikat yapar.)
- 2— İmtihan komitesi (İmtihanları tertip ve bunlara riyaset eder.)
- 3— Mali komite (Hey'etin varidat ve masraflarını idare eder.)
- 4— İstihbarat komitesi (Hey'et azasının meslek dışı faaliyetleri başlayış tarzları ilah. Hakkında malumat toplar.)
- 5— Kütüphane ve neşriyat komitesi.
- 6— Mevzuat komitesi (mesleki faaliyetle ilgili mevzuat ile meşgul olur.)
- 7— Muhtelif işler komitesi (Diğer komitelerin meşgul olmadıkları işlere bakar.)

Bu muhtelif komitelerden tereküp eden konseyin selahiyetleri pek vasidir. Müessesenin mali durumu gayetle sağlamdır. Sadece idare merkezinin bulun-duğu binanın (1880 da inşa edilmiş olan ve sitenin en işlek yerinde bulunan muh-teşem bir binadır.) Bilançodaki değeri 100.000 İngiliz lirasıdır. Müessesenin, tarihi değeri olan bir çok kitapları ihtiva eden, muazzam bir kütüphanesi vardır.

b — Aza :

Enstitünün azaları «Associates» şerikler ve «Fellows» üyeler olmak üzere iki kısma ayrılır.

Şerik olmak için eksperlik imtihanını muvafakkiyetle vermiş olmak lazımdır.

Üye olmak için ise, asgari 5 yıl şerik olarak Uzmanlık yapmış olmak şarttır. Şerik ve üyeler imzalarının yanına A. C. A. veya F. C. A. insiyallerini vazederler.

c — İmtihanlar :

Enstitüye aza olacaklar şu imtihanlara tabi tutulurlar :

İlk İmtihan :

Bu imtihan umumi bilgi yoklaması mahiyetindedir. Mevzuları İngilizce, cebir ve geometri, coğrafya, tarih ve yabancı lisandır.

[1] Bulletin de l'ordre national des experts comptables Nu. 8

İlk imtihana girmek için en az 16 yaşında olmak lazımdır. Yüksek mektep mezunları ise müessese azası yanında 10 sene memur olarak çalışmış olanlar bu imtihandan muaf tutulurlar.

İlk imtihanda muvaffak olanlar (erkek veya kadın) müessese azasından birinin yanında 5 sene müddetle müstahdem olarak çalışmayı taahhüt ederler. Yüksek mektep mezunları için bu müddet 3 senedir. Talip işe başladığı zaman kendisini hizmete alana bir tazminat verir.

Ara İmtihani :

Bu ikinci imtihan ilk imtihandan 2,5 sene sonra ve namzedin bu müddet zarfında iktisap ettiği mesleki bilgiler hakkında fikir edinmek maksadile yapılır. Ara imtihanında muvaffak olmayanlar tekrar imtihan edilirler.

Ara imtihanının mevzuları : Muhasebe, revizyon ve işletmeciliktir.

Son İmtihan :

Bu imtihanın esas mevzuları : İhtisas muhasebesi, revizyon, maliye ilmi, vergi kanunları, döviz kanunları, ticaret, şirketler ve iflas hukukudur.

Son imtihanda (Final examination) da muvaffak olan namzetler hey'ete associate yani şerik olarak kabul olunurlar. Burada şu noktayı da belirtelim ki, İngilterede C. A. imtihanlarına büyük bir ehemmiyet verilir ve bu imtihanlar çok ciddi ve sıkı yapılır istatistiklere göre, ilk denemelerde namzetlerin yarısından fazlası muvaffak olamamaktadır.

2— Birleşik Devletlerde Hesap Uzmanlığı :

Birleşik Devletlerde, memleketin federatif bünyesi icabı, muhtelif Hesap Uzmanı teşekkülleri vücade gelmiştir. Bunların içinde en mühim olanlarından biri (American institute of accountants) dir. Bu enstitü de, İngilterede olduğu gibi, şerik ve üyelerden tereküp eder.

Amerikada enstitülere dahil Uzmanlara (public accountants) yani amme muhasipleri veyahut resmi muhasipler denir. Bu tabir Hesap Uzmanları hizmetinin bir amme hizmeti olduğunu açık olarak ifade etmektedir. Amerikan Hesap Uzmanları enstitüsüne girmek isteyenlerde evvela şu şartlar aranır :

a — 21 yaşını doldurmuş olmak,

b — Kendi namına veyahut bir eksper muhasip yanında memur olarak 5 sene müddetle (yüksek mektep mezunu olanlar için 2 senedir) çalışmış bulunmak.

Bu şartları haiz olanlar ilk imtihana tabi olurlar. Bu imtihanda namzedin umumi kültürüne, muhasebe nosyonuna ve mesleki uygunluk kabiliyetine bakılır. İmtihan heyeti namzedi imtihana kabul edip etmemek hususunda serbestçe karar verir. Yalnız red halinde bunun sebeplerini bildirmeye mecburdur.

Şerik olmak için staj devresini ikmal etmiş olmak ve aşağıdaki mevzulardan imtihan vermek lazımdır :

- a — Revizyon tekniği,
- b — Muhasebe nazariyat ve tatbikatı,
- c — Vergi ve tatbikatı,
- d — Ticaret hukuku.

Üye olmak için ise, bir tez hazırlamak ve bunu imtihan hey'eti huzurunda müdafaa etmek lazımdır. Tezin mevzuu imtihan komisyonu tarafından verilir ve 2000 kelimedenden az 4000 den fazla olamaz.

Üyelik imtihanı için bir müddet yoktur; şerik unvanını kazandıran imtihanın akabinde de yapılabilir.

Uzmanların imtihanları ile «state boards of accounty» namındaki bir komisyon alakalıdır. İmtihanlar bu komisyonun murakabesine tabidir.

3— Almanyada Hesap Uzmanlığı :

Almanyada tetkik ve mürakabe sahasında çalışan Uzmanlar 3 gruba ayrılmaktadır.

- 1— İktisat murakıpları (Wirtschaftsprüfer)
- 2— Yeminli muhasebe revizörleri (Vereidigte Bücherrevisor)
- 3— Vergi müşavirleri (Steuerberater)

Bu gruplar içinde yüksek ve mümtaz sınıfı iktisat murakıpları teşkil ederler.

Almanyada eskidenberi mevcut olan yeminli revizörler resmi bir karakter taşırlar bunların tayinleri muayyen bir disiplin dairesinde ticaret odaları tarafından yapılır. Bu revizörlerin yanında murakabe ve revizyon şirketleri vardır ki, tetkik ve murakabe sahasında daha ziyade bunlar hakim rol oynamışlardır. Yeminli muhasebipler 1896 da (Verband deutscher Bticherrevisoren) adı altında bir birlik tesis etmişlerdir. Almanyada 1928 de iktisat murakıpları enstitüsünün tesisi ile İktisadi tetkik ve murakabe sahasında büyük bir değişiklik vukua gelmiştir.

Milli Ekonomi Bakanlığının nezareti altında bulunan ve amme hükmi şahsiyetini haiz olan bu müessese, mensuplarının maddi ve manevi hukuk ve menfaatini her cihetten koruyan, diğer taraftan bunların mesleki faaliyetlerini ve hatta meslek dışındaki tavır ve hareketlerini takip eden bir disipline göre faaliyette bulunur Enstitü, mesleğin seviyesini ilmi bakımdan yüksek tutmak maksadile, ilim mehafili ile (Üniversite çevreleri ile) devamlı temas halindedir, ilmi çalışmalar yapar, kurslar tertip ve idare eder.

Almanyada iktisat murakıplığı mesleki, 1931 yılında anonim şirketler hakkındaki kanunun meriyete girmesi üzerine büyük bir inkişaf göstermiştir. Mezkûr ka-

nunla Almanya'da anonim, şirketler için (mecburi revizyon) usulü kabul edilmiş ve tatbik edilmeğe başlanmıştır. Bugün Almanyada mecburi revizyonun [1] şumul sahasına şu müesseseler girmektedir:

- 1— Eshamlı şirketler,
- 2— Limited şirketler,
- 3— Bankalar, sigorta müesseseleri,
- 4— İktisadi amme müesseseleri (İktisadi devlet ve belediye teşekkülleri),
- 5— Kooperatifler,
- 6— Sendikalar (işçi sendikaları ve diğerleri),
- 7— Cemiyetler.

Mecburi revizyon sahasının vüs'at ve şumulü hakkında bir fikir vermek için, 1938 de yalnız anonim şirketlerin 5716, İktisadi amme müesseselerinin (elektrik, gaz su gibi belediyelerin umumi hizmet müesseseleri dahil) 9424 adet olduğunu zikredelim. Alman mevzuatına göre bu mecburi revizyonları yapmağa yalnız iktisat murakıpları selahiyetlidirler.

Almanyada iktisat murakıplarından sonra yeminli muhasebe revizörleri sınıfı gelir. Bu revizörler de kalifiye Uzmanlar olmakla beraber mecburi revizyon sahasında vazife alamazlar. Böylece Almanya'da mecburi revizyon iktisat mensuplarının inhisarı altında bulunmaktadır. Almanya gibi, İktisadi bakımdan ileri olan bir endüstri memleketinde yukarıda saydığımız mecburi revizyon sahalarının gelişme önemi gözönüne getirilirse, iktisat murakıplarının mesai ve hizmetlerinin azamet ve ehemmiyeti kendiliğinden anlaşılmış olur.

Biraz evvel, vergi müşavirlerinin de Almanya'da ayrı bir meslek grubu teşkil ettiklerine işaret edilmiş idi. [2] Burada şu noktayı da belirtelim ki, iktisat murakıpları başka bir kayıt ve şarta tabi olmaksızın, vergi müşavirliği hizmetini de ifa edebilirler ve etmektedirler.

Şimdi Alman iktisat murakıpları ile İngiliz C. A. ları arasında bir mukayese yapalım :

İngilterede C. A. müessesesi tamamen serbest olarak, yani Devletin müdahalesi dışında teessüs etmiş iken, Almanya'da tetkik ve murakabe işinin organizasyonunda Devletin tesiri bariz bir surette görülür. Anglosaksonlar bu sahada statülerini, çalışma nizamlarını serbestçe kendileri tayin ederler. Fakat şurasını unutmamak lazımdır ki C A. lar şahsiyet, bilgi ve tecrübeleri sayesinde yarım asırda bugünkü yüksek mevkilerini ihraz etmişlerdir. Almanya'da ise bu mevki Devlet otoritesi ve Devlet yardımı ile bu hizmete verilmek istenilmiştir.

[1] Almanca istilahi: (Zwangrevision), Fransızcası (revision obligatoire) dir.

[2] Almanyada: 1942 de vergi müşaviri 3803, vergi yardımcısı 18788 idi.

Alman İktisat murakıpları hakkındaki bu umumi izahattan sonra, bunların teşkilatı ve bugünkü durumu hakkında kısaca malûmat verelim:

a — Teşkilat :

İktisat murakıpları enstitüsünün bir yüksek konseyi (Hauptstelle) ile buna bağlı muhtelif mahalli teşekkülleri (Bezirsgruppen) vardır.

Yüksek konseyin reisi ve azaları enstitü içinden intihap edilir. Konseyin faaliyet sahası gayetle geniştir. Yukarıda işaret ettiğimiz üzere, mesleğin manevi ve maddi hak ve menfaatlerini korumak, ilmi seviyesini yüksek tutmak, enstitünün başlıca vazifelerini teşkil eder.

Enstitünün haysiyet divanı iki dereceli bir mahkeme şeklinde kurulmuştur. Mahalli teşekküller resmi bir karakter taşırlar ve ticaret odaları ile sıkı temas halinde bulunurlar.

b — Kabul ve İmtihan Komisyonları :

Her mahalli teşekkülün bulunduğu mahalde kabul ve imtihan komisyonları vardır. Bu komisyonlar şu azadan tereküp eder :

- 1— Mahallin ticaret ve sanayi odaları mümessilleri,
- 2— İktisat murakıpları arasından seçilen aza,
- 3— Bir işletme İktisadi profesörü,
- 4— Bir hükümet mümessili.

İmtihanlarda ayrıca yüksek konseyin bir mümessili de bulunur.

c — Tayin :

İmtihan neticeleri yüksek konseye bildirilir. Tayin yüksek konsey tarafından yapılır. Tayinden sonra yemin merasimi icra edilir ve böylece tayin katileşir. Bundan sonra iktisat murakıbına diploması verilir. Bu tayin Devlet tarafından yapılan bir tayin mahiyetinde olup, iktisat murakıbını memleketin her tarafında faaliyette bulunmağa mezun kılar.

Almanyada yemin müessesesine bilhassa ehemmiyet verilmektedir. Bu yemin ile iktisat murakıbu serbest olarak ve bitaraflıkla hizmet göreceğini taahhüt eder. Bu taahhüt tamamen şahsi mes'uliyet esasına dayanır.

d — İmtihana Kabul :

Diğer memleketlerdeki 2 veya 3 imtihan sistemine mukabil Almanyada tek imtihan esası caridir.

İmtihana kabul için namzetlerde aranılan şartlar şunlardır :

- 1— Almanya'da ikamet etmek (mütekabiliyet şartı ile yabancılar da kabul edilebilirler.)

2— Ahlaki bakımdan murakıplık mesleğini ifaya müsait durumda olmak.

3— Maddi bakımdan tam bir muvazene ve intizam içinde bulunmak.

4— Yüksek mektep mezunu olmak (yüksek tahsili olmayanlardan en az 5 sene müstakillen yeminli muhasebe revizörü veyahut maliye müşaviri olarak çalışmış olanlar kabul edilir.)

5— En az 30 yaşında olmak.

6— En az 6 senelik bir pratiği bulunmak, (bunun yarısının revizyon işlerinde geçirilmiş olması lazımdır.)

e — İmtihan Mevzuları :

İmtihanın mevzuları şunlardır :

1— Meslekle ilgili bir tez (bunun için 8 haftalık bir mühlet verilir. Namzet, tezi kendisinin hazırladığını isbat etmek mecburiyetindedir.)

2— Yazılı imtihan (revizyon, organizasyon, vergi hukuku, ticaret hukuku ve işletmecilik mevzuları hakkında). Yazılı imtihanda muvaffak olanlar şifahi imtihana tabi olurlar. Muayyen üniversite fakültelerinden mezun olanlar şifahi imtihandan muaf tutulurlar. [1]

4— Avusturya'da Hesap Uzmanlığı :

Avusturya'da tetkik ve murakabe mevzuunda Alman usulünü kabul etmiştir. Burada iktisat murakıpları ve vergi müşavirleri «İktisat murakıpları odasına» bağlıdırlar. Bu küçük memlekette murakıp ve müşavirlerin sayısı II. Dünya harbinden sonra 1800 idi.

5— Fransa'da Hesap Uzmanlığı :

Fransa'da 3 Nisan 1942 (Alman işgali zamanında) kabul edilen bir kanunla «Ordre national des experts comables et des comptables agrees» yani «Eksper Muhasıpler ve Yetkili Muhasıpler milli Birliği» tesis edilmiştir. [2]

Mezkûr kanun 19 Eylül 1945 tarihli bir emirname ile teyit edilmiştir. Fransada halen yürürlükte olan bu kanundur.

Tetkik ve murakabe sahasında esaslı bir değişiklik vukua getiren bu özel kanun ile Fransa'da «hesap tetkiki, muhasebe tesisi ve murakabe işleri» bahis mevzuu mesleğin (birliğin) azalarına inhisar ettirilmiştir.

[1] İktisat murakıpları, revizörler ve vergi müşavirlerinin ikinci dünya harbinden sonra merkezi teşkilatları dağılmış olmakla beraber muhtelif işgal mıntıklarında (hususî meslek odaları) tesis etmek suretile yeniden teşkilatlanmışlar ve eski mevkilerini almışlardır.

[2] Fransa'da daha evvel (1927 de) özel bir kanunla «eksper muhasip diploması» esası kabul edilmiş idi. Bu kanuna göre eksper muhasip olmak isteyenler 2 imtihan vermek ve 5 senelik bir staj devresi geçirmek mecburiyetinde idiler.

Mesleğin müntesiplerinde aranılan bilgi yalnız muhasebe nazariyat ve tatbika-tına değil, vergi ve hukuk sahalarına da şamildir. Bu bilgi seviyesi tetkik ve mura-kabe mevzuunda salahiyetle iş görmenin esaslı teminatı olarak telakki edilmektedir.

Fransada, yukarıda zikredilen kanunun isminden de anlaşılacağı üzere, tetkik ve murakabe elemanları :

a — Eksper muhasipler, (experts comptables)

b — Yetkili muhasipler (comptables agrees) olmak üzere iki sınıfa ayrılmışlar-dır.

a — Eksper Muhasip Olmanın Şartları :

Eksper muhasip unvanını, yalnız «meslek tablosuna» kayıtlı olanlar taşıyabi-lirler. Bu ünvanı, tabloya kayıtlı olmaksızın kullananlar Fransız ceza kanununun 258 - 259 uncu maddelerine göre cezalandırılırlar.

Tabloya kaydedilmek için aşağıda yazılı vasıf ve şartları haiz olmak lazımdır :

1— Fransız tabiiyetinde olmak (muayyen şartlar dahilinde yabancılar da kabul edilir.)

2— Medeni haklara sahip bulunmak,

3— Şeref ve haysiyeti muhil bir suçla cezalandırılmış olmamak,.

4— 25 yaşını ikmal etmiş olmak,

5— Maarif Bakanlığı tarafından verilen bir «eksper muhasiplik» diplomasını haiz olmak (bu hususta müktesap haklar geniş ölçüde tanındığı gibi, bir takım istisnalar da kabul edilmiştir:)

6— Ahlaki durum bakımından eksperliğe layık bulunmak (bu hususta, birlik konseyi serbestçe karar verir.)

b — İmtihanlar :

Yukarıda işaret edildiği üzere, eksper muhasip olmak için Maarif Bakanlığı «eksper muhasiplik» diplomasını almak şarttır. Bu diploma Maarif Bakanlığı ta-rafından iki imtihanda (ilk ve son imtihanlarda) muvaffak olan ve muayyen bir staj devresi geçirenlere verilir.

İlk imtihanda daha ziyade umumi malûmata, teknik ve umumi bilgiye bakılır. Yazılı ve sözlü olan bu imtihanın mevzularını, işletmecilik, iktisat, hukuk ve mu-hasebe teşkil eder, ilk imtihanda muvaffak olanlar (stajyer eksper) olurlar. Bunlar birliğe dahil değildirler, fakat birlik konseyinin nezaret ve kontrolüne tabi bulunur-lar.

Staj müddeti 3 senedir. Bu staj müddeti eksper muhasipler yanında veyahut Maliye Bakanlığı hizmetinde geçirilebilir. Bu müddet zarfında stajyerler hususi kurslara da devam ederler. Memur kullanan eksper muhasipler yanlarında stajyer

çalıştırmak ve bunlara bir ücret vermek mecburiyetindedirler. (İngilterede cari olan tazminat usulünün aksine)

Staj müddetini dolduranlar nihai imtihana girebilirler. Bu imtihanın mevzuları şunlardır:

1— Yazılı imtihan :

a) Tetkik ve murakabe ile ilgili hukuki mevzuat (ticaret hukuku ve vergi hukuku) hakkında bir kompozisyon.

b) Muhasebe tatbikatı hakkında bir kompozisyon.

2— Sözlü imtihan :

a) İşletmecilik

b) Banka ve borsa muameleleri

c) Ticaret hukuku, ceza hukukunun esasları, hukuk muhakemeleri usulünün esasları.

d) Vergi hukuku (vergi kanunları),

e) İhtisas muhasebesi,

f) Revizyon,

g) İş istatistikleri.

c — Yemin :

İmtihanlarda muvaffak olup da konsey tarafından kabul edilen ve mesleğin tablosuna isimleri kaydedilen eksper muhasipler usulü dairesinde yemin ederler.

d — Meslek Sırrı :

Ekspertler, hekimler ve avukatlar gibi «meslek sırrı» na tabidirler. Ceza kanununun müeyyidesi altında bulunan bu hususa büyük bir ehemmiyet verilmektedir.

e — Birliğin Organları :

Ekspertler birliği şu organlar tarafından temsil ve idare edilir:

Yüksek Milli Konsey : (Gopseil Superieur National) :

Yüksek konsey 30 azadan mürekkeptir. Azalar gizli reyle ve 6 sene için seçilirler. Bütün ekspertler seçilme hakkını haizdirler.

Yüksek konsey kendi azası arasından «daimi bir encümen» teşkil eder. Konseyin Başkanı bu encümene de başkanlık eder.

Yüksek konseyin vazifeleri şunlardır :

1) Birliği (mesleği) temsil etmek,

2) Birliğin nizam ve intizamını temin etmek, hukuk ve menafiini korumak,

3) Amme idare ve müesseseleri tarafından verilen mevzular üzerinde tetkik ve etüdler yapmak,

4) Ekspertlerin formasyonu (yetiştirilmesi, ilmi seviyelerinin yükseltilmesi) ile ilgili işlerle meşgul olmak (program, etüd, kurs, staj meseleleri),

5) Bölge konseyleri ile mutabık kalarak birlik aidatını tesbit etmek.

Bölge Konseyleri : (Conseils regionaux) :

Bu konseyler muayyen mıntıkalarda tesis edilmişlerdir.

Konsey azaları o mıntıkanın tablosunda mukayyet eksperler tarafından gizli reyyle 6 sene için intihap edilirler. Konseyin vazifeleri şunlardır :

1) Ekspertlerin faaliyetine nezaret etmek,

2) Ekspertlerin hukuk ve menafiini korumak,

3) Mesleki ihtilaflarını hal ve tesviye etmek,

4) Tabloya kayıt müracaatlarını tahkik ve tesbit etmek,

5) Stajyerlere nezaret etmek,

6) Mesleğe müteallik İçtimai muavvenet işleri ile meşgul olmak.

Her mıntıka konseyinin nezdinde bir (mıntıka inzibat meclisi) tesis edilir. Bunlar eksperlerin, meslekin icaplarına uygun olarak hareket etmelerini temin ile muvazzaftırlar. Bu meclis bir reis ve 4 azadan tereküp eder. Reis İstinaf Mahkemeleri Yargıçları arasından Adalet Bakanı tarafından tayin edilir.

f — Umumi Toplantılar :

Senede bir defa bölge konseyinin Başkanlığı altında her mıntıkada umumi bir toplantı yapılır. Bu mahalli içtimalar haricinde yüksek konseyin azaları ile bölge konsey azaları her sene bir toplantı yaparlar ki, buna (milli kongre) denilmektedir. Bu kongrenin gündemi yüksek konsey tarafından tesbit edilir.

g — Hükümet Komiserleri :

Hükümet yüksek konsey ile bölge konseyleri nezdinde birer komiser vasıta ile temsil edilir. Komiserler konsey toplantılarına iştirak ederler. Yüksek konseyin komiseri Milli İktisat Nazırının teklifi üzerine kararname ile mıntıka komiserleri ise konseyin teklifi üzerine Milli İktisat Bakanı tarafından tayin olunurlar.

h — Tablo :

Yukarıda belirtildiği üzere eksper muhasip olanların isimleri (Tabloya) kaydedilir. Her bölge konseyinin bir tablosu vardır. Bu tabloda o mıntıkada eksper muhasip olarak çalışanların isimleri yazılıdır. Stajyerler Tablonun ayrı bir yerinde gösterilir. Herhangi bir tabloda kayıtlı olmak bütün Fransada mesleki faaliyette bulunmağa mezuniyet verir.

i— Tablo Komitesi :

Gerek eksper muhasipliğe talip olup da kabul edilmeyenler, gerekse Hükümet Komiserleri, konsey kararlarına karşı 1 ay içinde yüksek konseyde müteşekkil (Comite national du tableau) yani tablo milli komitesi nezdinde itiraz edebilirler.

Bu komite de (bölge inzibat meclisleri gibi) 1 reis ve 4 azadan tereküp eder. Reis ile vekili Hakimler arasında Adalet Bakanı tarafından tayin olunur, azalar yüksek konsey tarafından kendi azaları arasından seçilirler.

Tablo komitesinin kararına karşı Devlet Şûrasına müracaat edilebilir.

j — Yetkili Muhasipler (Comptables agrees) :

Bunlar eksper muhasiplerin tali sınıfını teşkil ederler. Yetkili muhasip olmak için eksper muhasipliğinin ilk imtihanına muadil bir imtihan vermek ve asgari 3 senelik bir staj devresi geçirmek lazımdır.

Filiyatta, eksper muhasiplerinin nihai imtihanında muvaffak olamayanlar an-gree muhasip olurlar.

k — Adli Eksperler (Experts judiciaires) :

Mahkeme ekspertizlerinde çalışan eksperler ayrı bir sınıf teşkil ederler. Bunların kanunla tesbit edilmiş ayrı bir statüleri vardır. Adli eksperlerin diplomalı olmaları, yani yukarıda izah ettiğimiz resmi imtihanları vermiş bulunmaları lazımdır, fakat eksper muhasip Unvanını haiz olmaları (eksper muhasipler birliğine dahil bulunmaları) şart değildir. Bunların mahkemeler nezdinde ayrıca (Listeleri) vardır.

l — Vergi Müşavirleri ve Şirket Murakıpları :

(Experts fiscaux) yani vergi müşavirleri serbest olarak vergi işleri ile uğraşan uzmanlardır. Bunlar hususi bir takım teşekküller kurmuş olmakla beraber, eksper muhasipler şeklinde taazzuv etmiş değillerdir.

Fransa'da ayrıca (Commissaires aux comptes des societes) namıyla anonim şirket murakıpları vardır. Bunların adli eksperler gibi ayrı statüleri mevcuttur. Gerek şirket murakıplığı gerekse adli eksperlik Fransa'da eskidenberi mevcut olup eksper muhasipler mesleği teşekkül ettikten sonra faaliyetlerine devamla müsaade edilmiş olan müesseselerdir.

Burada şu noktaya da işaret edelim ki, Fransa'da eksper muhasipler, muhasebe ile ilgili vergi işleri ile de meşgul olurlar. Bu cümleden olarak, mali mevzular hakkında rey ve mütalaa vermek, bunları her türlü İdari ve kazai merciler nezdinde izah ve müdafaa etmek selahiyetini haizdirler; bundan başka, eksper muhasipler, ihtisasları sahasında hakemlik yaptıkları gibi, yukarıda bahsettiğimiz şirket komiserliği vazifesini de ifa edebilirler. Yalnız bu işler, diğer bazı memleketlerde olduğu gibi, kanunen veya fiilen eksper muhasiplerin inhisarı altında değildir.

6 — İsviçre'de Hesap Uzmanlığı :

a — Teşkilat :

İsviçre'de 1913 de [1] (Association Suisse d'Experts Comfctables) yani İsviçre Eksper Muhasipler Birliği veya Cemiyeti 1925/26 da da (Chambre Suisse pour expertises comptables) yani İsviçre Eksper Muhasipler Odası tesis edilmiştir.

Odaya şu teşekküller dahildir :

- a — İsviçre eksper muhasipler birliği,
- b — Tetkik ve murakabe şirketleri (Societes fiduciaires et de re vision)
- c — Banka ve tasarruf sandıkları kontrolörleri derneği.

Burada şu noktayı belirtmek isteriz ki, İsviçre'de, bilfarz Almanya'da olduğu gibi, eksper muhasipler için inhisar şeklinde kanuni imtiyazlar tanınmamıştır. Gerçi bu hususta bazı teklifler yapılmış (bilhassa Borçlar Kanununun 1937 de tadili sırasında bu mesele ortaya atılmıştır) fakat, İsviçre umumiyet itibarile İngiltere gibi, mesleki zümreler hakkında monopoller tesisinden kaçındığı için, bu memlekette eksper muhasiplere şimdiye kadar böyle bir hak tanınmamıştır. Ancak, İngiltere derecesinde değilse de, burada da bazı sahalarda eksper muhasipler lehine fiili bir inhisarın kendiliğinden teessüs ettiği görülmektedir.

a — Kabul Şartları :

İsviçre eksper muhasipler birliğine kabul şartları şunlardır :

- 1— İsviçre tabiiyetinde olmak, (mütekabiliyet şartile ecnebiler de kabul edilir.)
- 2— İtimada şayan bulunmak.
- 3— 25 yaşını doldurmuş olmak.
- 4— Devlet muhasebe eksperliği imtihanını vermek.

b — İmtihanlar :

Muhasip eksperliği imtihanı ilk ve son olmak üzere iki kısımdan tereküp eder.

İlk imtihan: a) Yazılı: 6 saat sürer, mevzu muhasebe ve bilançodur.

b) Sözlü: 3 saat sürer, mevzuları şunlardır :

- 1— İşletme iktisadı ve iş organizasyonu
- 2— Hesap ve istatistik
- 3— Muhasebe ve bilanço
- 4— Revizyon
- 5— Revizyonla ilgili hukuki malûmat
- 6— Muhasebe ve bilanço ile ilgili vergi meseleleri.

[1] Almanca: Verbandtf Schweizerischer Bücherexperten.

Nihai imtihan: a) Yazılı: 1) Meslekle ilgili bir tez (ev çalışması)

2) 7 saat süren ve revizyonla ilgili mevzulara taallük eden yazılı imtihan.

b) Sözlü: 1) Yazılı tezin müdafaası (2 1/2 saat)

2) Vergi hukuku (2 saat)

c — Staj :

İlk imtihana girmek için 2 sene, nihai imtihana girmek için de 4 sene tatbikatta çalışmış olmak lazımdır.

d — Diploma :

İki imtihanda muvaffak olanların isimleri İktisat Bakanlığında tutulan bir listeye kaydedilir ve bunlara İsviçre Konfederasyonu Eksper Muhasiplik diploması verilir. Bunlar «diplomalı eksper muhasip» unvanını taşırlar.

7— Türkiye'de Tetkik ve Murakabe İşleri :

Memleketimizde tetkik ve murakabe işleri serbest olarak yapılanlarla mecburi revizyona ve vergi tatbikatına taallük eden hizmetler olmak üzere üç kısma ayrılabilir. Serbest olarak hesap işleriyle iştigal edenler kendilerine «Hesap Uzmanı», «Eksper Muhasip» ve «Mali Müşavir» isimlerini vermektedirler. Bunların bir kısmı «eksper muhasipler ve işletme organizatörleri derneği» gibi cemiyetler de kurmuşlardır.

Mecburi revizyona gelince, memleketimizde bu sahaya, başlıca aşağıda yazılı teşekküller girmektedir :

1— İktisadi Devlet teşekkülleri

2— Bankalar

3— Sigorta şirketleri

4— Anonim şirketler

İktisadi Devlet teşekküllerinin murakabesi, bilindiği gibi, Başbakanlığa bağlı «Umumi Murakabe Heyeti» tarafından, bankaların murakabesi «Yeminli Murakıplar», sigorta şirketlerinininki Ekonomi ve Ticaret Bakanlığının Müfettişleri, anonim şirketlerin murakabesi de, Ticaret Kanununa göre, «Murakıplar» tarafından yapılır. Vergi tetkikatına gelince, bu hizmet, bilindiği gibi, esas itibarıyla Maliye Bakanlığının bir servisi olan Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu tarafından ifa edilmektedir.

Yukardanberi verilen izahat, memleketimizde Serbest Hesap Uzmanlığı mesleğinin batıdaki anlamda ve içinde bulunduğumuz şartlara cevap verecek bir tarzda organize edilerek üzerine düşen fonksiyonu gereği gibi ifaya başlaması zaruretini ortaya koymaktadır.

İKİNCİ KISIM

Tasarı Maddelerine Ait Açıklama

Serbest Hesap Uzmanlığı Kanun Tasarısı, mesleğin konusunu ve tarifini, mesleğe intisap şartlarını, yeminli Serbest Hesap Uzmanlığını, mesleki teşekkülleri, meslek kütüğü ve maksatlarını çeşitli hükümleri ve ceza hükümlerini ihtiva edecek şekilde (8) bölüm içinde tertiplenmiştir.

Aşağıda tasarı maddelerine ait açıklamalar bağlı buldukları bölümler içerisinde izah olunmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

Serbest Hesap Uzmanlığı Mesleği

Bu bölümde, Serbest Hesap Uzmanlığı tarif edilmiş, mesleğin konusu belirtilmiş ve mesleğin temel ilkeleri ile mensuplarına münhasır işlerin neler olduğu zikredilmiş bulunmaktadır.

Madde 1 — Serbest Hesap Uzmanları :

Birinci madde Serbest Hesap Uzmanlığının tarifini yapmaktadır.

Madde metni, herhangi bir izahata lüzum göstermeyecek kadar vazıhtır.

Madde 2 — Mesleğin Konusu :

İkinci maddede Serbest Hesap Uzmanlığı mesleğinin konusu tespit edilmiştir.

Memleketimizde resmen ilk defa tanınacak bir meslek olması hasebiyle Serbest Hesap Uzmanlarının vazifelerini iltibasa mahal vermeyecek şekilde ve sarahaten belirtmekte fayda mülahaza edilmiştir. Nitekim İtalyan Muhasebe Uzmanlarına dair olan mevzuattaki tarifler ve vazifenin tespit edilmiş tarzı tasarımızın birinci ve ikinci maddelerini andırmaktadır. Fransa'da sadece tariflerle iktifa edilmiş Almanya'nın son hazırladığı kanun tasarılarında umumi bir tarif yapmaktan dahi iştinap edilmiş ve sadece vazifeler sayılmıştır.

Madde, muhasebe kurmak ve sevk ve idare etmek prensibini ifade ile başlamaktadır. Bu hükümlerle Serbest Hesap Uzmanlığının, Muhasebe Katipliği (Book - Keepers, tenesurs des Livres) nden olan farkları ortaya konulmaktadır. Filhakika, zamanımızda her işletmenin bünyesine uyan muhasebe organizasyonu, ancak selahiyetli elemanlar tarafından yapılabilecek ihtisasa müstenit bir iş olmuştur. Aynı şekilde muhasebeyi sevk ve idare etmek de hem iyi bir organizasyonun kuruluş gayelerinden inhirafını önlemek hem de kuruluş sırasında derpiş edilemeyen hususların ikmaline imkan vermek bakımından önemlidir. Çünkü:

Evvla işletmeyi rasyonel ve verimli bir şekilde idare edebilmek için müteşebbin müracaat ettiği bilanço ve kar ve zarar hesabının gerçeğe en yakın durumu göstermesi lazımdır.

Diğer taraftan, işletmede sıhhatli bir finansman politikası takibi için de mutlaka doğru bir bilanço ve kar - zarar cetveline ihtiyaç vardır. Gerek işletmenin öz kaynakları ile yabancı menbalar arasında karşılıklı nisbetlerin tespiti, gerekse işletmede seyyaliyet ve emniyet kaidelerinin temini için bu menbalarla aktif kalemler arasında miktar ve vade bakımından doğru bir münasebet kurulabilmesi ancak bilanço kalemlerinin hakikati göstermesi halinde kabil olur.

Buna ilaveten serbest rekabet rejimi içinde çalışan teşebbüslerin fiyat politikasını tayinde, muhasebe ve maliyet organizasyonunun rolü aynı derecede mühimdir.

Nihayet, iyi ve sıhhatli bir muhasebe organizasyonu, hakiki durumu mümkün olduğu kadar doğru olarak aksettiren bir bilanço vergicilik bakımından artık hayati bir zaruret olmuştur. Müteşebbin hiç bir kusuru olmaksızın, sırf muhasebe servislerinin kusurlu olması dolayısıyla vergi kanunları ve idare muvacehesinde pek müşkül durumlara düşen ve dolayısıyla piyasaya ve ekonomiyi müşkül durumda bırakan teşebbüsler pek çoktur. Kesmen tanınmış bir ihtisas koluna mensup meslek erbabı tarafından organize edilecek, murakabe olunacak veya tedvir edilecek muhasebelerin, müteşebbisleri müşkül mevkide bırakmıyacağını ifade etmek mümkündür.

Bu mülahazalar, memleketimizin içinde bulunduğu kalkınma hamlelerinin gerçekleştirilmesinde en hayati ihtiyaçları ifade eylemekte ve bir an evvel tahakkuk ettirilmeleri milli ekonomimizin selameti bakımından da zaruri bulunmaktadır.

Mucip sebepleri yukarıda kısaca arz olunan (a) bendindeki hüküm, muhasebenin kurulmasıyla birlikte, bilanço, kar - zarar hesabı çıkarılmasını, maliyet unsurlarının hesaplanmasını, işletme bütçesi tanzimini, satış ve stok programları yapılmasını, yatırımların rantabilitesini hesaplanmasını, işletmenin mali ve İktisadi emniyetinin sağlanmasını, kredi ve ücret politikalarının tanzimini, hülasa işletme iktisadı şumulüne giren, bütün işleri ihtiva eylemektedir.

Maddenin vergi tatbikatı ile ilgili hükümlerine gelince, fiilhakika bugün mali meselelerin hemen her memlekette büründüğü mudiliyet vergi kanunlarının aldığı şekil, beynelmilel mübadelelerin kambiyo kontrolleri dolayısıyla taşıdığı hususiyetler, bunlarla alakalı meselelerin ihtisas yolu ile halledilmesini gerektirmektedir.

Bu mevzulardan her birinin muhasebe ve hesapla olan fonctionel rabitası, gerekçenin (I ve II) faslından da anlaşıldığı üzere, işleri dünyanın hemen her yerinde Serbest Hesap Uzmanlarının vazifeleri arasına koymuştur. Bunun sebeplerini şöylece izah etmek mümkündür.

Ticaret Kanunlarının ticari defterleri ilgilendiren hükümlerine ilaveten Gelir Vergisi sistemine giren her memlekette vergi kanunları da bu meseleleri tanzim etmek zorunda kalmışlardır.

Nitekim Vergi Usul Kanunumuzun mükelleflerin ödevlerine taallük eden ikinci kitabının ikinci kısmı (Defter tutma) başlığı altında elli üç madde ihtiva eylemekte Ticaret Kanunumuza nazaran çok daha geniş hükümleri muhtevi bulunmaktadır.

Artık dünya serbest ticaret ve altın para esasından ayrılmış bulunmaktadır. Yabancı para üzerine müessese alacak borç münasebetleri Borçlar Kanunları hükümlerinden daha ziyade döviz mevzuatının prensip ve tekniğini alakalandırmaktadır.

Bunlarla alakalı işlerin sürat ve emniyetle görülebilmesi bu mevzularda ihtisas sahibi elemanlara ihtiyaç göstermektedir.

Maddedeki diğer konulara gelince,

a- Murakabe: Bu iş Serbest Hesap Uzmanının hemen hemen diğer bütün fonksiyonlarına tekaddüm eden bir vazifedir. Filhakika tarihte Muhasebe Uzmanlığının bir serbest meslek olarak ilk zuhuru bu tarafı ile olmuştur. Daha evvel kurulmuş bir muhasebe sistemine göre hazırlanmış hesapların ve bilançoların bir mütehasıs tarafından muayyen usul ve prensiplere göre incelenmesi ve tenkit edilmesi iş sahibinin veya kanunun aradığı husustur.

Murakabe mefhumunun tavzihi için, İngiliz Muhasebe Uzmanlığı edebiyatında pek mühim yeri olan «SPICER AND PEGIER'S PRACTICAL AUDITING» adlı eserden aşağıdaki tarifin iktibası faydalı telakki olunmuştur.

«Murakabın,

(a) Bir müessesenin iş durumu hakkında bilançonun sahih(— true) ve doğru (— Fair) kanaat verecek tarzda ve usule uygun olarak çıkarılıp çıkarılmadığı,

(b) Kar ve zarar cetvelinin mali devre karlarını ve masraflarını sahih ve doğru olarak aksettirip ettirmediği,

Hususlarında kanaat elde etmek maksadiyle, şahsen edinebildiği malûmata (— to the best of his Information), kendisine verilen izahata ve defterlerin muhtevalarına göre bir müessesenin defterlerini, hesaplarını ve vesikalarını incelemesine murakabe denilir.»

«Bu tariftin, murakabenin, bilanço ve hesapların defterlere mutakabatını tespit etmekten ibaret olduğu manası çıkarılmamalıdır. Bu cihetin ifasından başka, murakıp makul bir vukuf ve gayretin ele ihrazı suretile muamelatin defterlere, usulüne uygun bir surette kaydedilmiş olup olmadığı hususunda sahip olduğu malûmatın kendisine verilen izahatın yetebildiği kadar kendisini tatmin mecburiyetindedir.»

«Bunlar, müessese kayıt usullerinin ve muamelatının kaffesinin kontrolünü iltizam eyler. Kontrolün şumulü, her hadisenin icaplarına göre deęiőeçeęinden, murakıp tarafından kararlaőtırılmak lazımdır.» Yani murakabe eden, sadece kendisine verilen nihai vaziyetleri değil aynı zamanda bunların istinat ettikleri bütün kayıtları ve müsbit evrakı usulü dairesinde tetkik eder.

İleri garp memleketleri bir teşebbüse sahip kimselerle sair menfaat sahiplerini tatmin edebilmek ve bunların menfaatlerini koruyabilmek için, murakabe işini bazen örf ile bazen mevzuatla mecbutiyet halinde tesis etmişlerdir.

Memleketimizde murakabe, iş sahiplerinin bilhassa gelir ve kurumlar vergileri ve kambiyo mevzuatı muvacehesinde arzu etmeyecekleri duruma düşmelerine mani olmak için müracaat edecekleri bir yol olacaktır. Müteşebbisler, doğruluk ve ihtimam ile çalışan ihtisas erbabına muhasebe ve bilançolarını murakabe ettirmekte büyük faydalar bulacaklardır.

b- İnceleme : Bu mefhum işletme iktisadı, maliye ve muhasebe ile ilgili muayyen işlerin ihtisas raporlarına bağlanmasını ifade etmektedir.

c- Tahlil : Muhtelif bilanço kalemlerinin işletmedeki nisbi ehemmiyetinin belirlmesine taallük eden işleri kavramaktadır. Seyyaliyet, emniyet, provizyonlar ve her türlü ratiolar ancak tahlil neticesinde tespit olunabilir.

d- İslah ve Tahkim : Bunlar, yerleşmiş ve alışılmış mefhumlardır. Kayıt sistemindeki hataların düzeltilmesinde ve karşılıklı kayıtlar dolayısıyla tevellüt edilecek ihtilafların hakem yolu ile halinde muhasebe uzmanlarına vazife vermek kadar tabii bir şey olamaz.

e- Tasdik : 13. maddenin esbabı mücibesinde de görüleceği veçhile ikinci madde mevzuuna giren herhangi bir beyan, muamele veya vesikanın işletmeye veya mameleke izafe edilerek durumunun hakikate mutabık bulunduğunu bildirmektedir. Keyfiyet her türlü beyanın müstenidatını teşkil eden bilanço ve hesap hülasasına da şamdır.

Şurasını hemen kayıt etmek lazımdır ki tasdik, Hesap Uzmanlığı mesleğinde, mücerret bir şahadet kaydından ibaret değildir. Muhasebe tasdik müessesesinin yabancı memleketlerde bilhassa Anglosaksonlarda takriben bir asırlık mazisi ve teessüs etmiş usulleri vardır. Bu usuller ve teknik dairesinde yapılan mesleki şahadetler tasdik sayılacaktır.

f- Bilirkişilik : Kanun tasarısının umumi mütalaasından anlaşılacağı üzere, Serbest Hesap Uzmanları isimlerinin de delalet ettiği veçhile, Muhasebe sahasında ihtisası olan meslek erbabı olmak haysiyeti ile adli ve İdari kaza mercilerinin müracaat edecekleri en tabii bilirkişiler olcaktadırlar. Tahsilleri, tecrübeleri, geçirdikleri imtihanlar ve ellerinde bulunan ruhsatlar bunun teminatıdır.

Serbest Hesap Uzmanlığı bir serbest meslek olmak haysiyeti ile onun için asıl olan, mensuplarının müstakillen icrayı faaliyet etmesidir. Ancak, mesleği, gerçek ve tüzel kişilere bağlı olarak icra etmekte mümkün değildir.

Gerçi İngiltere ve Amerika'da mümasil meslek mensupları gerçek ve tüzel kişilere bağlı olarak çalışmaktadırlar. Tababet ve Avukatlık, Mühendislik gibi serbest mesleklerde de bu imkan vardır. Ancak, memleketimizde yeni kurulacak olan bu mesleğin mensuplarının mesailerini, hizmet akdi ile bağlı bulunacakları şahıs ve müesseselere hasretmeleri, mesleğin inkişafı yönünden mahzurlu ve mesleğin tamamlanması için aşılması gereken bir merhale olarak mütalaa edilmektedir.

Son olarak, maddede, Serbest Hesap Uzmanlarının idare mercileri nezdinde mesleki faaliyetleri ile ilgili işler hakkında açıklamada bulunabilecekleri, Yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının buna ilaveten idari kaza mercilerinde de açıklamada bulunabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Madde 3 — Mesleğin Temel İlkeleri :

Üçüncü maddede mesleğin temel ilkeleri zikredilmiştir. Bu ilkeler iş sahiplerine karşı olduğu kadar, yöneltici karakterleri bakımından meslek için de oldukça kuvvetli bir teminat ifade etmektedir.

Aynı şekilde İngiliz C. A. larına verilen 1948 tarihli ek fermanın madde 20/5 inci ".....meslek mensupları, serbest muhasiplikten, Enstitüce muhasiplik mesleği ile ilgili veyahut kabili imtizaç sayılan iş ve mevzulardan gayrisi ile uğraşamaz" hükmü mevcuttur.

Almanya'da işletme murakıpları (Madde 55) için aynı hükümlere rastlanmaktadır. Buna nazaran İşletme Murakıpları mesleğin itibarı ile kabili telif olmayan işler ile ve ticaretle meşgul olamazlar, hizmet akdi ile herhangi bir müesseseye bağlanamazlar. Ayrıca meslekle kabili telif olan mecburiyetler de tadat olunmuştur.

Fransız Kanunununda da (Madde 22) «Meslek mensuplarının vazifeleri istiklallerini ihlal edebilecek mahiyette olan meşguliyet ve muamelelerle kabili telif değildir.» hükmü mevcut olmakla beraber, ticaretle, ticari muamelelere tavassutla, murakıplıkla uğraşamayacakları da ayrıca tasrih edilmiştir.

Memleketimizde Etibba (Tabip, doktor, hekim)Odaları, Avukatlık ve Noter Kanunlarında mümasili hükümlere rastlamak kabildir.

Madde 4 — Meslek Mensuplarına Münhasır İşler :

Tasarının gerekçesinde tebarüz ettirilmiş olduğu veçhile yeni bir serbest meslek olarak taazzuv etmekte bulunan Serbest Hesap Uzmanlarına cemiyetin gayet büyük bir ihtiyacına cevap verecek olan, bir vazife tevdi edilmektedir. Bu durumun zaruri neticesi olarak, mesleğin, gerek bilgi, gerekse karakter itibarıyla ehliyetleri sabit olan şahıslardan gayrisi tarafından icra edilmemesi gerekir. Nitekim cemi-

yet için mümasil bir ehemmiyet taşıyan tababet, hukuk, mühendislik ve mimarlık sahalarında da böyledir.

İnhisar vaziyeti mutlak değildir. Ancak büyük bir zaruret ifade eden saha bu inhisarla hudutlandırılmıştır.

Filhakika;

1— Mesleğin muhtevasını teşkil eden fonksiyonların hepsi inhisara mevzu teşkil etmemektedir. Muhasebe sistemlerinin tesisi, rantabilite hesapları, işletme bütçeleri, mali mevzular üzerinde istişare gibi mutlak olarak hususi bir bilgi ve seviyeyi icap ettiren mevzular inhisarın şumulü içerisinde alındığı halde müesseseler, bir kere Serbest Hesap Uzmanlarına kurdukları muhasebelerini emniyet ettikleri herhangi bir şahsa tevdi ve bu işlerini bu şahıslar vasıtasıyla yürütmekte muhtar bırakılmışlardır.

2— Avukatların, Serbest Hesap Uzmanlığı mesleğinin fonksiyonlarından biri olan mali mevzuat üzerinde istişarede bulunabilme ve mükellefleri idare ve kaza mercilerinde temsil etme hakkı mahfuz tutulmuştur.

3— İnhisarı, kafi miktarda serbest meslek mensubu bulunmayan yerlere kadar teşmil tehlikeli görülmüş ve binaenaleyh Hesap Uzmanları Odası bulunmayan, yani meslek müntesibinin 100 den az olduğu yerlerde mesleğin icrası serbest bırakılmıştır.

4— 2 ci madde şumulüne girmeyen alalade takipçilik ve mali işlerde mükelleflere yapılacak yardımlar kanun dışında bırakılmıştır.

Bu hüküm ile mükelleflerin bir defa meslek mensuplarına tesis ettirdikleri muhasebelerinin gerek kendileri gerekse üçüncü bir şahıs tarafından yürütülebilmesi temin edilmiş ve bu suretle mükelleflerin küçük işlerini takip etmekle hayatını kazanan çok geniş bir zümrenin faydalanacağı düşünülmüştür.

İKİNCİ BÖLÜM

Mesleğin Şartları

Dört maddeden ibaret bu bölümde mesleğe intisap için gereken genel ve özel şartlar, imtihan komisyonları ve yabancı meslek mensuplarına müteallik hükümler yer almıştır.

Madde 5 — Mesleğin Genel Şartları :

Bu madde mesleğin genel şartlarını tespit etmekte, gerek intisapta gerekse mesleğin icrası sırasında gözetilmesi gereken mutad şartlarla ahlaki standart ve prensipleri tayin etmektedir.

Malûm olduğu üzere Hesap Uzmanlığı, yüksek bir meslek ahlakına ihtiyaç gösteren bir iştir. Hesap Uzmanı, kendisine iş tevdi eden kimse ile mesaisinin ne-

ticesine göre hareket eden taraf arasında, bilgisine ve yeterliğine olduğu kadar ahlaki selabetine inanılması gereken üçüncü bir unsurdur. Hem iş sahibinin, hem de raporlarını, reyini, tasdiklerini nazarı itibara alacak olan tarafın aynı zamanda itimadını haiz olması lazımdır. Ortaklık kuracak firmalar muayyen bir müesseseyi satın almak isteyen müteşebbisler, birleşmek arzusunda olan teşebbüsler, esham alacak olan tasarruf erbabı, vergi beyannamesi kabul edecek olan Maliye daireleri, vukuf raporunu mütalaa edecek olan hakimler, tahkim kararlarının neticesini bekleyen taraflar ilah daima Hesap Uzmanlarının ahlaki tarafını arayacak veya gözönünde tutacaklardır.

Bu itibarla tasarının 5. maddesinde meslek mensuplarının haiz olmaları gereken vasıflar tespit ve tadat edilmiştir.

Madde 6-7 — Mesleğe Giriş Şartları ve Meslek İmtihanları :

Bu maddede Serbest Hesap Uzmanı olabilmek için gerekli şartlar sayılmıştır.

Bunlar, tahsil, staj ve imtihan olarak hülasa edilebilir.

Mesleki vukufun sadece nazari bilgilerle iktisap edilemeyeceği ve tatbikatın da görülmesi icap ettiği gözönünde tutularak iki yıllık bir staj konulmuştur.

Meslek imtihanları yüksek öğretim üyeleri ile Y. Serbest Hesap Uzmanlarından kurulu bir komisyon tarafından yapılacaktır.

İmtihan esaslarının yönetmelikte tespit edileceği tabiidir. Bazı memleketlerde mesela Almanyada imtihan mevzuları kanun metnine alındığı halde imtihan mevzularının zaman zaman değiştirilebileceği, aksayan hükümlerin kolayca islah edilebileceği gözönünde tutularak bu husus yönetmeliğe bırakılmıştır.

Gerekçenin yabancı memleketlerdeki tatbikata ait kısmının da tetkikinden anlaşılacağı veçhile son derece ehemmiyetli ve mesela Fransa'da bir hayli güç olan imtihan mevzuunda titiz davranılması lazım geldiği muhakkaktır.

Madde 8 — Yabancı Hesap Uzmanları :

6 ve 7. maddelerin tetkiki esnasında görüldüğü veçhile mesleğe giriş staj ve imtihanla kabil olmaktadır. Yabancı Hesap Uzmanları maddede yazılı şartları buldukları takdirde, staj ve imtihan mükellefiyetine tabi olmadan mesleği icra edebileceklerdir.

Bu şartlar şunlardır :

a) Yabancı tabiiyetli şahsın mensup olduğu Devlet Hesap Uzmanlığı mesleğini bu disiplin dahilinde resmen tanzim etmiş olacak;

b) Yabancı şahıs bu disiplin dahilinde mesleği veya mesleğin bir kısım fonksiyonlarını icra hakkını ihraz etmiş olacak;

c) Bahis mevzuu yabancı Devlet de, aynı avantajı aynı şartlar dahilinde Türk vatandaşlarına tanımış olacak.

Bu takdirde yabancı tabiiyetli şahıs, kendi memleketinde ihraz etmiş olduğu hakkın ve hakların hudutları dahilinde mesleği veya mesleğin yalnız bir kısım fonksiyonlarını Türkiyede de icra edebilecektir.

Maddenin son fıkrası ile, yabancı sermayeyi teşvik kanunundan faydalanarak gelecek müesseselerin, bu tasarının şumulüne giren işlerinde, arzu ettikleri takdirde kendileri tarafından getirilecek personeli istihdam edebilmelerini temin eden bir hüküm vazedilmiş ve böylece bu sahada izhar edebilecekleri herhangi bir endişenin önüne geçilmiştir. Bu personelin hizmetini bahis mevzuu müesseseye hasr edeceği, mesleği ancak bu şekilde icra edebileceği de ayrıca maddeye ilave olunmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığı

Bu bölümde Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığının tarifi yapılmış, seçilme şartları ve usulü, yemin tevcihinin şekli belirtilmiş ve beyan ve tasdik esası nizamlanarak, tasdik tarifi de ayrıca gösterilmiştir.

Madde 9 — Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığının Tarifi :

Bu maddede Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığı, beyan tasdiki yetkisi ile tarif edilmiştir.

Madde 10 — Seçilme Şartları :

Bu maddede Yeminli Serbest Hesap Uzmanı olabilmek için

- iki hal derpiş edilmiştir. Fiilen 3 yıl Serbest Hesap Uzmanlığı yapmış olmak,

Veya, resmi veya hususi sektöre ait bazı müesseselerin 2 nci madde şumulüne:

- giren hizmetlerinde 8 yıl çalışmış olmak lazımdır.

Bu hükümlerle istihdaf edilen gaye, Yeminli sıfatını, tatbikatta muayyen bir müddet geçirerek tecrübesini arttırmış ve mesleki vukufu ve ahlaki selabeti denemiş elemanlara tevdi eylemektedir.

Madde 11 — Seçme Usulü :

Bu madde, Yeminli Serbest Hesap Uzmanlarını seçme usulünü, selahiyetli heyetin kuruluş suretini ve çalışma şeklini düzenlemektedir. Madde metninden de anlaşılacağı veçhile bir kimsenin yeminli sıfatını ihraz edebilmesi için evvela bir Serbest Hesap Uzmanları Odasına kaydedilmiş olması lazımdır. Talip müracaatını kayıtlı bulunduğu odaya yapacak, oda müracaat evrakını kendi kanaat ve mütalaasıyla birlikte Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliğine gönderecektir. Odalar Birliğince Seçme Komisyonuna tevdi edilecek olan dosya komisyonca tetkik edilip tamam olduğuna kanaat getirildikten sonra, konu müzakere

edilecek ve neticede müracaatçıya «Yeminli» sıfatının layık görülüp görülmediğine ekseriyetle karar verilecektir.

Namzet hakkında yeter kanaat edinilmediği takdirde 2 nci madde şumulüne giren ve kendisi tarafından yazılı olarak hazırlanan bir çalışma konusu üzerinde yeterlik görüşmesine davet edilecektir.

Seçme komisyonuna, mesleğe giriş imtihanını yapan komisyondan farklı olarak Maliye Bakanlığı temsilcisinin ithali uygun görülmüştür.

Müsait sicille on yıl müddetle Maliye Müfettişliği veya Hesap Uzmanlığı yapanların durumuna gelince, staj ile birlikte beş yıl çalışan meslek mensupları yeminli sınıfına kabul edilirken, iki imtihan geçiren ve on yıl müddetle aynı işi yapan ve gerektiğinde serbest uzmanların yaptığı incelemeleri de tekrar tetkik eden bu elemanların başkaca kayıt ve şartlara tabi tutulması hiçbir suretle izah ve müdafaa edilemez.

Diğer taraftan Uzman ve Müfettişler, vergi incelemeleri münasebetiyle her an yeminli uzmanlarla temas ve münasebet halindedir. İleride kendisinin Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığına alınması konusunda söz sahibi olması icabeden kimsele karşısında bulunmasının Uzman veya Müfettişin vazife, durumuna tesir edeceği düşünülebilir.

İşte bu sebeplerle on yıl müsait sicille Maliye Müfettişliği ve Hesap Uzmanlığı yapanların bu maddedeki kayıtlara tabi tutulmadan mesleğe alınmaları uygun görülmüştür.

Madde 12 — Yemin Ünvanının Tevcihi :

Bu madde yeminin şeklini ve Ünvanın ne suretle tevcih edileceğini belirtmektedir.

Yemin esası hemen bütün memleketlerde mevcuttur.

Madde 13 — Beyan Tasdiki :

Yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının kıdem ve tecrübe sahibi meslek mensupları arasından seçilmiş olmalarını, denenmiş ve itimada şayan görülmüş bulunmalarını, bitaraf ve müstakil kalma şartlarının hazırlanmış olmasını gerektiren sebeplerden belki en mühimi, onların tasdik edecekleri beyanların amme makamlarınca da muteber tutulmasıdır denilebilir.

Bu madde, Yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının yapacakları tasdiklerin, amme idarelerinin yetkili memurlarının usulü dairesinde icra edecekleri incelemelerin yerini tutacağını kabul etmek suretiyle mevzuatımıza büyük bir yenilik getirmekte, gerek amme idarelerine karşı her türlü mali ve hesabi beyanda bulunmakla mükellef vatandaşlar için, gerekse bu çeşit beyanları mahallinde, defter ve vesikalara göre kendi memurları marifetiyle tahkik etmek zorunda bulunan amme idareleri için büyük kolaylık ve fedakarlık yaratmaktadır.

Bu tasdiklerin Maliyeden gayrı amme idarelerine karşı yapılan beyanlar için de muteber sayılması lazım geleceği madde metnindeki sarahatten anlaşılacaktır. Bundan başka mütenazır tasdiklerin, sigortalar, bankalar, şirket umumi heyetleri gibi menfaat sahiplerince dahi kabul olunabileceklerinden, gerekçenin üçüncü bölümünde arz olunan iktisadi faidelerin kısa zamanda zuhur edeceği aşikardır.

Madde 14 — Tasdikın Tarifi :

Bu madde tasdikten anlaşılması gereken manayı vermektedir. Bunun izahına girmeden önce tasdik kelimesinin, burada, mesela noterin bir vesikayı tasdik etmesi halindeki kadar, sarih olmadığını, belirtmek lazımdır. Zira bugün muhasebe ve işletme iktisadı sahasında umumiyetle kabul edilmektedir ki hiç bir bilanço taallük ettiği müessesenin mali durumunu aynen aksettiremez. Muhasebe usullerinin halen içinde bulunduğu tekamül safhasında ancak hakikate en yakın bilançolardan bahsedilebilir. Bu itibarla Yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının yapacakları beyan tasdiklerini bu zaviyeden mütalaa eylemek zarureti vardır.

Tamamen teknik bir hususiyet arzeden bu cihetin kanunda yeter açıklıkla yer alamıyacağı düşünülerek meselenin üçüncü madde hükümlerinin de ışığı altında halli, yerli ve yabancı Uzmanlardan en tecrübelerine büyük bir ihtimamla hazırlanacak mufassal vazife talimatına bırakılmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Meslek Teşekkülleri

Bu bölümde 15. maddeden 30. maddeye kadar olmak üzere tertip edilen bölümlerle, Serbest Hesap Uzmanlarına müteallik mesleki teşekküllerin nelerden ibaret oldukları, nasıl kurulacakları, bunların görevleri, organları, gelirleri ve tasfiye şekilleri hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Madde 15-30 — Meslek Odaları ve Birlik :

Gerekçenin 1. ve 2. bölümünde de arz olunduğu veçhile, serbest mesleklerin tanzimi, bütün memleketlerde, meslek mensuplarının teşkilatlandırılması ve muayyen teşekküllere bağlanması suretinde olmuştur. Bidayette meslek teşekküllerini fertler kendi teşebbüsleriyle aralarında kurmuşlar, sonradan resmen tanınmışlardır. Anglosakson memleketlerinde ilk defa serbest muhasip cemiyetleri ile İsviçre'deki serbest teşekküller buna misaldir. Halen meslek daha ziyade, kanunlar ve kararnemelerle teşkilatlandırılıp tanzim olunmaktadır. Fransa, Almanya, İtalya bu gibi memleketlere misaldir.

Memleketimizde büyük serbest mesleklerin kanunla tanzimi prensibi hakimdir. Hekimlik, Avukatlık, Mühendislik, Mimarlık ve Veterinerlik meslekleri hep kanunla tanzim olunmuştur. Serbest Hesap Uzmanlığı mesleğinin tanziminde de aynı

prensipten hareket edilmiştir. Meslek Odaları ve Birlik, üyeler arasında tesanüdü sağlamak, müşterek menfaatlerini korumak mesleği temsil etmek, mesleğin inkişafına çalışmak gibi umumi ve mutad gayelerden başka, bu kanunla istihdaf olunan maksadı da temine hadim, kamu tüzel kişiliği niteliğinde birer müessese olacaklardır.

Madde 18 — Disiplin Kurulları :

Disiplin kurulları Meclis ve Genel Kuruldan seçilecektir. Bu kanunla güdülen gayeye paralel olarak, Yüksek Disiplin Kuruluna amme otoritesi de iştirak ettirilmiştir.

Disiplin Kurullarının kararları bir üst kurulun denetlemesine tabi tutulmuştur. Yüksek disiplin kurulunun kararları kesin olacaktır. Ancak kurulun 43. maddenin 4, 5 ve 6 numaralı fıkraları ile ilgili kararlarına karşı Maliye Bakanlığı nezdinde itiraz edilebilecek, böylece, oldukça mühim hükümler ihtiva edecek olan bu nevi kararların amme otoritesince ve idari, yargı organlarınca denetlenmesi temin edilmiş olacaktır.

Madde 21-30 — Meslek Teşekküllerinin Gelirleri :

Meslek teşekküllerinin mali bakımdan müsait durumda olmaları mesleğin sür'atle gelişmesini temin bakımından faydalı olacağından, yıllık aidata munzam aidat da eklenmiş, bunlara ilaveten ruhsat harçları da bu teşekküllere bırakılmış, ayrıca genel bütçeden de yardım derpiş edilmiştir.

Madde - 29 Hesap İhtisas Enstitüsü :

Muhasebe mevzuununun her bakımdan işlenmesini temin edecek bu kanunla güdülen gayenin asıl uzun vadeli büyük neticelerinin alınmasında müessir olacak müessese, Odalar Birliğinin, Maliye Bakanlığı ve Üniversite ile birlikte kuracağı «Hesap İhtisas Enstitüsü» olacaktır. Bu enstitü İlmi ve tatbiki tetkiklerin, araştırmaların yapılmasını, muhasebe el kitaplarını, monografi eserlerinin telif ve tercümelerinin yapılmasını veya neşrini meslekle ilgili kanunların kararların ve içtihatların uygun yollarda meslek mensuplarına ulaştırılmasını, kongreler, kurslar, konferanslar tertibini üzerine alacak ve bilhassa meslek imtihanlarının iyi bir şekilde icrasını sağlayacaktır.

Enstitünün statüsü kurucuları tarafından müşterek bir protokol ile tespit olunacaktır. Memleketimizde bu kabil müşterek teşebbüslerle kurulmuş enstitüler esasen mevcut olduğundan statünün esaslarının tayininde tereddütlere mahal bulunmayacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Meslek Kütüğü ve Ruhsatlar

Meslek disiplininin şekli vasıtaları bu bölümdeki 31, 32 ve 33 üncü maddeler hükümleriyle sağlanmıştır.

Bunlar :

- 1— Kütük,
- 2— Sicil numarası,
- 3— Ruhsat, tır.

Meslek mensuplarının durumunu tayin edebilmek ve hakkı olmayanların kanun hükümlerinden faydalanmalarını önleyebilmek için, bu kabil usuller hemen her memlekette aynen mevcuttur.

Burada önemli diğer bir hususa da temas etmek gerekir. 31 nci maddenin 2. fıkrası ile her yıl kütüğe yeni kaydedilen meslek mensuplarından ruhsat almış olanların isim ve soyadlarını, iş yerlerini, bağlı oldukları odaların adlarını gösterir alfabetik bir listenin, birlik tarafından tanzim ve neşredileceği derpiş edilmiş bulunmakta ve bu suretle kanun hükümleri dairesinde meslek icra etmeğe yetkili olanların ammeye arzedilmeleri sağlanmaktadır.

ALTINCI BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Tasarının tümü ile ilgili çeşitli hükümler bu bölümde toplanmış ve gerekçeleri aşağıda sıra ile belirtilmiş bulunmaktadır.

Madde 34 — Şumûl İhtilafının Mercii :

Bu maddede ihtilafa meydan verebilecek bazı muameleler zikredilerek böyle bir ihtilafın vukuu takdirinde ihtilafı halledecek merciler tesbit edilmiştir.

Madde gayet sarih olduğundan ayrıca izahat verilmesi zait, addedilmiştir.

Madde 35 — Meslek Ünvanlarının Korunması :

Meslek ve meslek şirketleri ünvanlarını ve mezkûr ünvanlarla itibasa meydan verecek her türlü ibare ve remizlerin kanunen hakları olmayanlar tarafından kullanılmasını önlemek, doıayısıyla bu ünvanların itibarını muhafaza etmek üzere işbu madde sevk edilmiştir.

Madde 36 — Meslek Sırları :

36.madde meslek mensuplarının meslekleri doıayısıyla muttali oldukları sırları muhafaza etmelerini mecburi kılmaktadır. Her serbest Meslek Erbabı için varit olan sır saklama keyfiyetinin bu kanunda da yer alması tabii ve elzemdir.

Maddenin yenilik getiren tarafı meslek mensuplarının 1905 sayılı kanun hükümlerinden istifale edemeyeceklerine dair ibaresidir. «Bu hüküm, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar» şeklinde ifade edilmiştir. Bilindiği gibi 1905 sayılı kanun muhtelif mevzularda ihbar yapanlara ikramiye verilmesini amirdir. Meslek mensuplarının bu hükümden istifade etmelerine mani olunmak suretiyle meslek ahlakının zedelenmesi imkanı önlenmiştir.

Madde 37 — Reklam Yasağı :

37. madde hükmü serbest meslek erbabının reklam yapamayacağına dair umumiyetle kabul edilmiş mesleki ahlak ve mesleki tesanüt prensibinin bir ifadesidir.

Madde 38 — Meslek Mensuplarının Ücretleri :

36. madde prensip olarak ücretin serbestçe tayin olunabileceğini amirdir. Filhakika serbest meslek faaliyeti sonunda hak edilen ücretler tatbikatta mukavele serbestisi prensipleri dahilinde tespit edilmektedir.

Ancak alınacak ücreti iş sahibinin elde edeceği mali neticelere göre tesbit eylemek de mahzurlu bulunmaktadır. Nitekim Avukatlık Kanununda hasılı davaya iştiraki tazammun eden ücret mukavelelerini batıl addedmiştir. Bu bakımdan ücretin, tip mukaveledeki vecibelerle, serbestçe tayin edilmesi uygun bulunmuştur.

Madde 39 — Tutulacak Defter ve Kayıtlar :

Bu madde hükmü 13. maddenin tabii bir neticesidir. Şöyle ki tasdik bir murakabe sonunda yapılacağına ve bu murakabe vazife talimatnamesindeki esaslara uygun bulunacağına göre bu esaslara riayet edilip edilmediği her zaman kontrole hazır tutulmalıdır. Bunun için tetkik fişleriyle, bunların müstenidatını teşkil eden vesikalar bir tasdik dosyası haline getirilerek muhafaza edilecektir,

Amerika'da bahis mevzuu vesikalar şu suretle tasnif edilmektedir.

1— Çalışma fişleri (Work Papers)

Notları, izahları, hesap tahlillerini v.e yevmiye kayıtları murakabesini (List of adjusting journal entries) ihtiva etmektedir.

2— Defterikebir muvazeneleri

3— Murakabe programı

4— Dahili kontrol sisteminin izahı

5— Raporun sureti

Madde 41 — Üye Aidatını Ödemeyenler :

41. madde hükmü ile meslek mensuplarının aidatlarını ödemeleri ağır bir müeyyideye bağlanmıştır. Zira ruhsat meslek disiplinini temine medar en kuvvetli vasıtaadır. Hesap Uzmanlarının meslekle ve meslek teşekkülleriyle alakalı, adres-

leri ile müessir bir şekilde ancak bu yolla takip olunabilir. Bütün garp mevzuatında ruhsata büyük ehemmiyet atf olunmuştur.

Diğer taraftan evvelce arz olunduğu veçhile meslek teşekküllerinin kendilerine mevdu işleri iyi bir şekilde görebilmeleri için mali bakımdan kuvvetli olmaları şarttır. Bu da genel bütçeden yardımdan başka meslek mensuplarının taahhütlerini ifa etmeleriyle imkan dahiline girecektir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Ceza Hükümleri

Bu bölümde meslek mensuplarının sorumlulukları, buna mukabil kendilerine sağlanan teminat, disiplin cezaları ve diğer cezai hükümler tertiplenmiş bulunmaktadır.

Madde 42 — Sorumluluk ve Teminat :

Meslek mensuplarının sorumluluğu konusunda Borçlar ve Ceza Kanunu gibi genel kanunlarda Vergi Usul ve Gümrük Kanunları ve saire gibi özel kanunlarda yer alan müeyyidelere yenilerinin ilavesine lüzum görülmemiştir. Meslek mensuplarının iş sahipleriyle olan anlaşmazlıklarında haksız fiil, akdi kusur, sebepsiz iktisap, emniyeti suistimal gibi genel hükümler, idareye karşı sorumlulukları da özel kanunlarda, bilhassa Vergi Usul Kanunundaki iştirak, teşvik, azmetirme müesseseleri açısından mütalaa edilecektir.

Avukatlık mesleğinde olduğu gibi, Serbest H. Uzmanlarına da sorumluluk konusunda bir teminat tanınmış, haklarında cezai takibat icrası, Maliye Bakanının iznine bağlı kılınmıştır.

Madde 43 — Disiplin Cezaları :

Bu madde hükmü disiplin cezalarından bahsetmektedir. Maddede disiplin cezalarının hududu çizilmek ve bunların tatbikatı Ana Nizamnamelerle Kanunda sayılan talimatnamelere bırakılmak suretiyle sistemin daha iyi işleyebileceği mütalaa olunmuştur.

Kabul edilen disiplin cezaları, bütün memleketlerde ve memleketimizde mutad olan cezalardır. Bu itibarla bunlar üzerinde durulmamıştır.

Adli takibatın ve adli hükümlerin disiplin cezalarına mani olamayacağı fıkrası, yukarıdaki izahlar muvacehesinde haşiv gibi görünmekte ise de, meslek disiplin meclislerine sarahatle vazifelerini göstermek bakımından faideden halı bulunmamıştır.

Maddenin diğer fıkraları maddenin sureti tatbikine delalet eden esaslardan ibarettir.

Madde 44 — Meslek İnhisarına Mugayir Hareket Edenler, Meslek Ünvanlarını Haksız Kullananlar :

44.madde meslek inhisarına mugayir hareket edenlerle, meslek ünvanlarını haksız bir şekilde kullanacak olanlara tatbik edilecek olan müeyyideyi tespit etmektedir.

Madde 45 — Sırları İfşa Edenler :

Meslek sırlarını ifşa edenler hakkında Türk Ceza Kanununun 198. maddesindeki cezanın iki kat olarak derpiş edilmesi, iş sahiplerinin meslek mensuplarına itimadını temin edecek iklimin teessüsü için zaruri sayılmıştır. Ayrıca bir emniyet ve itimat mesleği mensubunun, meslek sırlarını ifşa etmesinde, 198. maddedeki hallere nazaran daha fazla (ahlaki redaet) bulunacağı mülahaza olunmuştur.

Madde 46 — 3. Maddeye Muhalefet :

3. maddenin izahında, Yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının, bitaraf, müstakil kalmaları; sıfatları ile kabili telif olmayan işler yapmamaları, işlerini amme hizmeti zihniyeti ve kanun şuuru ile görmeleri gibi esasların ehemmiyeti izah olunmuştur. Bu gibi prensipleri ihlal eden meslek mensuplarının, Ana Nizamnamelerde ve statülerde daha hafif cezalar ile kurtulmalarını önlemek maksadiyle fiillerine temas eden müeyyidenin bir kanun maddesi halinde tertip edilmesi uygun görülmüştür.

GEÇİCİ HÜKÜMLER

Kanunun Neşri ile Mesleğe Girme (Geçiei Md. 1, 2, 3)

Kanunun neşri tarihinde bilfiil Hesap Uzmanlığı ile (Mali Müşavirlik, Vergi Müşavirliği, Eksper Muhasiplik, Muhasebe Müdürlüğü, Mali İşler Müdürlüğü ilah, gibi işlerle) iştigal eden kimselerden arzu edenlerin kanunla himaye edilen meslek ünvanlarını kazanmak ve bu kanun hükümleri dahilinde meslek icra edebilmek için yapacakları işler ile Maliye Bakanlığınca yapılacak hazırlıklar geçici birinci, ikinci ve üçüncü maddelerde tasrih olunmuştur.

Buna göre Serbest Hesap Uzmanı olmak isteyenler bu kanuna göre teşekkül edecek ayırma komisyonlarına müracaat ederek arzularını bildireceklerdir.

Müracaatların kanunun neşrinden itibaren altı ay içinde yapılması lazımdır. Bu müddeti geçirenlerin veya ayırma komisyonunca müracaatları red olunanların, umumi hükümler dahilinde mesleğe girebilme hakları baki bulunacaktır.

Ayırma komisyonları aleyhine Maliye Bakanlığı nezdinde itiraz olunabilecektir. Bundan maksat reddedilen namzetlere İdari kaza yolunu açık bırakmaktır.

6. ıncı maddenin (a) fıkrasındaki şartları haiz olmayanlar Komisyonlarca mutlak surette imtihana tabi tutulacak, bunlara Yeminli Serbest Hesap Uzmanı ünvanı

verilmeyecektir. Esas itibariyle bu hüküm müktesep hakların mümkün olduğu kadar korunması esasına dayanmaktadır.

Yabancı Hesap Uzmanları (Geçici Md. 4)

Yabancı Hesap Uzmanlarının faaliyetlerinin birden bire durdurulması uygun görülmemiş, memleketlerin kanunlarını mütekabiliyet esasına göre tanzim etmeleri için üç yıllık bir müddet verilmiştir.

Genel Bütçeden Yardım (Geçici Md. 5)

Yukarıda meslek teşekküllerinin mali menabiiinin ehemmiyeti üzerinde durulmuştur. Bu cihet burada tekrarlanmayacaktır. Devlet Bütçesinden S. Hesap Uzmanlarının meslek teşekküllerine yardıma lüzum oldukça bunun yapılacağı tabiidir. Bu cihetle tasarı metninde, hazine yardımına, gelir kaynakları arasında sayılmak suretiyle işaret edilmiştir. Geçici madde halinde bu mevzuun ayrıca formüle edilmesinden maksat, ilk yıllarda mesleğin mali yardıma cidden büyük ihtiyacı olacağını tekrarlamak ve bunun her yıl masraf bütçesine konulmasının usul ittihazını temin etmektir.

Nasıl Maliye Bütçesinin yardımlar kısmından, menafii umumiyeye hadim cemiyetlerle, mahalli kültür ve tarihe, turizme faydalı cemiyetlere yardımlar yapılıyorsa, meslek teşekküllerinin birliği de kendisini idare edecek menafie sahip olacak zamana kadar aynı ölçüler ile yardım yapılması zarureti vardır.

Muhalefet Notu :

Hesap Uzmanı Gani Başman aşağıdaki görüşle 13 üncü madde hükmüne katılmamıştır:

Anayasanın 117 nci maddesinde «Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin, genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin memurlar eliyle görüleceği» belirtilmiş, bu esasa ve idare hukuku prensiplerine uygun olarak, Vergi Usul Kanununun 135. inci maddesinde de «Vergi incelemesine yetkili memurlar» gösterilmiştir.

Tasarının hazırlanmasında bu hükümlerin dışına çıkılmış, 13 üncü maddede «Tasdik, yapılan incelemenin mahiyet ve şumulü ölçüsünde, kamu idaresinin yetkili organlarınca yapılmış bir inceleme olarak kabul edilir» denilmek suretile, kurulması teklif edilen Meslek teşekkülü mensuplarında da Vergi inceleme yetkisi tanınmıştır.

Kamu idaresi tarafından görülmekte olan bir hizmetin, aynı zamanda, kurulacak olan bir Meslek teşekkülüne bırakılabilmesi için bazı sebepler bulunması, hadisenin hukuk prensiplerine ve hizmet icaplarına uygun düşmesi gerekir.

Durumun aydınlanması maksadile, Vergi incelemesi ve tatbikatı yönünden, olay üzerinde kısaca durulması faydalı görülmüştür.

Bilindiği üzere, beyana dayanan, çağdaş vergi tatbikatının temelini Vergi incelemesi teşkil eder. Vergi incelemesi ise, sözlü ve yazılı bilgi isteme, karşılıklı inceleme yapma, istihbarat arşivi ve mükellef dosyalarından faydalanma, servet mukayeseleri yapma, envanter ve arama gibi çeşitli müesseselerin kadrosu ve yetkisi içinde gerçekleştirilen ve bir bütün teşkil eden aktif bir görevdir.

Bu itibarla, beyannamenin sadece mükellefin defter kayıtları ve belgelerine ve kanuni ölçülerine uygunluğunu araştırarak belirtmekten ibaret bulunan Tasdik işlemi, ancak kendi anlamında bir değer taşır ve hiç bir zaman vergi incelemesi hüviyetini kazanamaz.

Diğer taraftan, tasarının yukarıda belirtilen hükmü ile ortaya çıkacak ikili organizasyon, beyanlarını tasdik ettiren mükelleflerle, beyanları kamu idaresinin yetkili organları tarafından incelenen mükellefler arasında farklı durumlar yaratacak, vergi murakabesi bakımından, gerek mükelleflerin gerek meslek mensupları ve İdarenin tutumlarında istikrarsızlığa sebebiyet verecektir.

Bugün karşısında bulunduğumuz Vergi inceleme nisbetinin gereği kadar yükseltilmesi problemi, bütün memleketlerde olduğu gibi memleketimizde de ancak vergi murakabesinin ayrıca mahalli planda kurulması ve geliştirilmesile isabetli bir çözüm yoluna kavuşabilir.

Sözü edilen hüküm metinden çıkarılmakla Tasarı gerçek hedefini bulacak, 2 nci şümülüne giren konularda, karşılığını mükelleften alarak, esas itibarile onun hizmetinde çalışacak olan Teşekkül mensupları, Kamu idaresine de dolayısıyla yardımlar sağlayacak, idare bunların tasdiklerini, kendini hiç bir suretle bağlamaksızın, serbestçe değerlendirebilecektir.

Kurulacak mesleğin gerçekten serbest meslek hüviyetini muhafaza edebilmesi ve fonksiyonuna daha objektif ve sağlam esaslar dairesinde yerine getirerek gelişebilmesi bakımından, hiç bir memleket mevzuatında rastlanmayan «Tasdik, Vergi incelemesi olarak kabul edileceği» hükmünün tasarıdan çıkarılmasının yerinde olacağı kanaatindeyim.

SERBEST HESAP UZMANLIĞI KANUNU TASARISI

BİRİNCİ BÖLÜM

Serbest Hesap Uzmanlığı Mesleği

Serbest Hesap Uzmanlığı :

Madde 1 — Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazanmış olan serbest meslek sahiplerine «Serbest Hesap Uzmanı» denir.

Mesleğin Konusu :

Madde 2 — Genel olarak Serbest Hesap Uzmanlığı,

a) İşletmelerin ve vergi mükelleflerinin muhasebelerini kurmak, muhasebe, mali mevzuat ve tatbikat ile ilgili işlerini düzenlemek ve bu konularda istişari mütalaada bulunmak,

b) (a) bendinde yazılı konularda belgelerine müsteniden bilanço ve beyanname mütalaaname, rapor ve benzerlerini tanzim etmek, murakabe, inceleme, tahlil, ıslah, tahkim, tasdik, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak mesleğidir.

Serbest Hesap Uzmanları idarenin veya mükelleflerin talebi üzerine idare mercileri nezdinde mesleki faaliyetleriyle ilgili işler hakkında açıklamada bulunabilirler.

Yeminli Serbest Hesap Uzmanları idari kaza mercilerinde de yukarıdaki fıkra hükümleri dairesinde açıklama ve ilgili dosyalar üzerinde inceleme yapabilirler.

Mesleğin Temel İlkeleri :

Madde 3 — Serbest Hesap Uzmanlığı kamu hizmeti niteliğinde bir meslektir. Meslek mensupları, faaliyetlerini tam bir bağımsızlık ve tarafsızlıkla icra ederler. Vukuflarını yalnız kanun hizmetinde kullanırlar. Ticaretle iştigal edemezler. İkinci maddede yazılı işlerin icrası dolayısıyla gerçek ve tüzel kişilere hizmet erbabı sıfatıyla bağlanamazlar. Aldıkları işleri mevzuata uygun olarak, muhasebe ve işletme ekonomisi esaslarına ve işin icaplarına göre, doğruluk ve ihtimam ile yaparlar.

Meslek Mensuplarına Münhasır İşler :

Madde 4 — Serbest Hesap Uzmanları Odasının bulunduğu yerlerde gerçek ve tüzel kişilerin ikinci madde kapsamına giren işlerini bu kanuna göre ruhsat almış olmayanlar icra edemez.

Avukatların mali mevzuat üzerinde istişarede bulunabilmek ve mükellefleri idare ve kaza mercilerinde temsil etmek yetkileri mahfuzdur.

Vergi uygulamasında ikinci maddenin (b) bendinde yazılı hizmetler dışındaki işlerde mükelleflere yardım etmek ve işlerini takibetmek bu kanun hükümlerine tabi değildir.

İKİNCİ BÖLÜM

Mesleğin Şartları

Genel Şartlar :

Madde 5 — Serbest Hesap Uzmanlığı mesleğinin genel şartları şunlardır :

- a) Türk uyrukluğunda olmak,
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetini haiz olmak,
- c) İyi ahlak sahibi olmak ve muhelli haysiyet ve namus cürüm ve alelittlak ağır hapis veya o derecede cezayı gerektiren bir suç ile mahkûm bulunmamak,

- d) Ahlakça iş çevrelerinin güvenliğini sarsacak bir hal ile dile gelmiş bulunmak,
e) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan halleri bulunmamak,
f) Hileli veya taksirli şekilde iflas etmiş olmamak.

Mesleğe Giriş Şartları :

Madde 6 — Serbest Hesap Uzmanı olabilmek için,

a) İktisadi ve Ticari İlimler Akademisinden veya İktisat, Siyasal Bilgiler, Hukuk Fakültelerinden veya meslek için lüzumlu kültürü veren Yüksek Öğrenim Müesseselerinden mezun olmak,

b) Devamlı olarak bir serbest hesap uzmanının yanında veya kamu tüzel kişileri ve kamu kurumları, adli veya İdari yargı organları, İktisadi Devlet Teşekkülleri, Bankalar, Sigorta Şirketleri, sermayesi iki milyon lira veya daha fazla olan sermaye şirketleri ile kooperatiflerin ve bunların birliklerinin ikinci madde şumuluüne giren hizmetlerinde fiilen ve başarı ile iki yıl çalışmış olmak,

c) 7 inci maddede yazılı imtihanı vermiş olmak,

d) Serbest Hesap Uzmanı ruhsatını almış olmak, lazımdır,

İmtihan Komisyonları :

Madde 7 — Mesleğe giriş imtihanları Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliğince seçilecek üç yeminli Serbest Hesap Uzmanı ile, 6 nci maddenin (a) fıkrasında yazılı Öğretim Müesseselerinin kendi öğretim üyelerinden seçecekleri üç üyeden kurulan imithan komisyonları tarafından yapılır.

Yabancı Hesap Uzmanları :

Madde 8 — Serbest Hesap Uzmanlığı mesleğini resmen tanzim etmiş olan yabancı devletler uyrukluğundaki kişiler, kendi memleketlerinde iktisap etmiş oldukları hakların konusuna giren hizmetleri mütekabiliyet şartı ile Türkiye'de de yapabilirler.

Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunundan faydalanan müesseselerin 2. madde kapsamına giren hizmetlerinde kullanılan yabancı uyruklu kişiler, yalnız bağlı oldukları müesseselere hizmet şartı ile mesleklerini ifa ederler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığı

Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığı :

Madde 9 — Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığı, Serbest Hesap Uzmanlığının bu kanunla beyan tasdiki yetkisi verilen sınıfıdır.

Seçilme Şartları :

Madde 10 — Yeminli sıfatının iktisap edilebilmesi için :

a) Fiilen üç yıl Serbest Hesap Uzmanlığı yapmış olmak,

b) Veya kamu idare ve müesseseleri, adli veya İdari vergi organları, İktisadi Devlet Teşekkülleri, Bankalar, Sigorta Şirketleri ve iki milyon lira veya daha fazla sermayeye sahip sermaye şirketleri ile ortak adedi en az 500 olan kooperatiflerin ve bunların birliklerinin 2. madde şumulüne giren hizmetlerinde fiilen ve müsait sicille cem'an 8 sene çalışmış olmak, lazımdır.

Seçme Usulü :

Madde 11 — Yeminli Serbest Hesap Uzmanı olmak isteyenler müracaatlarını bağlı buldukları Serbest Hesap Uzmanları Odasına yaparlar. Odalar bu müracaatları kendi mütalaaları ile birlikte Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliğine gönderir.

Teşekkül eden dosya Odalar Birliğince kurulan seçme komisyonu tarafından incelenir. Komisyon namzet hakkında ekseriyetle karar verir. Yeter bilgi edinilmediği takdirde namzet, ikinci madde şumulüne giren ve kendisi tarafından yazılı olarak hazırlanan bir çalışma konusu üzerinde yeterlik görüşmesine davet olunabilir.

Seçilmeyen namzet bir yıl geçmedikçe yeniden müracaat edemez.

Seçme Komisyonu, 2. madde şumulüne giren konularda öğretim yapan Üniversite ve resmi yüksek öğretim, müesseselerince kendi öğretim üyeleri arasından seçilecek iki Profesör ile, Maliye Bakanlığı ve Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliğince seçilen ikişer üyeden kurulur.

Komisyon en az üçte iki nisapla ve ayda bir defa toplanır. Üyelere toplantılar için verilecek huzur hakkını 100 liradan az olmamak üzere Maliye Bakanlığı tesbit ve tediye eder.

Müsait sicille 10 yıl Maliye Müfettişliği veya Hesap Uzmanlığı yapmış olanlar yukarıda yazılı kayıtlara tabi tutulmaz.

Yemin ve Ünvanın Tevcihi :

Madde 12 — Seçilen namzet 11. maddede yazılı Komisyonun Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliği İdare Hey'eti ile yapacağı müşterek toplantıda aşağıda yazılı şekilde yemin eder :

«Yeminli Serbest Hesap Uzmanlığının bir kamu hizmeti olduğunu müdrük bulunarak Türkiye Cumhuriyetinin kanunlarına üstün bir dikkatle riayet edeceğime, mesleğimi tam bir bağımsızlık ve tarafsızlıkla icra edeceğime, deruhte ettiğim işleri doğruluk ve ihtimamla yapacağıma namusum üzerine söz veririm.»

Yeminin bir tutanakla tesbitini müteakip «Yeminli Serbest Hesap Uzmanı» unvanı Odalar Birliği Başkanlığınca ruhsat verilmek suretiyle tevcih edilir.

Beyan Tasdiki :

Madde 13 — 2. madde şumulüne giren hususlarda, kanunları gereğince, kamu idare ve müesseselerine beyanda bulunmakla mükellef gerçek ve tüzel kişiler, beyanları muhtevasını yeminli Serbest Hesap Uzmanlarına tasdik ettirdikleri takdirde, bu tasdik, yapılan incelemenin mahiyet ve şumulü ölçüsünde, kamu idaresinin yetkili organlarınca yapılmış bir inceleme olarak kabul edilir. İncelemenin lüzumu halinde tekrarına mütedair Vergi Usul Kanunu hükümleri mahfuzdur.

Tasdikin Tarifi :

Madde 14 — 13. maddedeki beyan tasdikinden maksat, beyan sahibinin defter, hesap ve kayıtlarına dayanılarak beyanlarının doğruluk derecesini incelemek ve varılan neticeyi kanaati ile birlikte rapora bağlamaktır.

Tasdik raporlarının neveleri ve bu nevelere göre esasları, şekilleri ve bunlara muhalefet halinde tertibi icabeden disiplin cezaları yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının vazife yönetmeliğinde gösterilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Meslek Teşekkülleri

Serbest Hesap Uzmanları Odaları :

Madde 15 — Serbest Hesap Uzmanları Odaları bu kanunda yazılı esaslar dairesinde meslek hizmetleri görmek, mesleki ahlak ve tesanüdü korumak, mesleğin gelişmesine çalışmak ve bu maksatlarla verilecek işleri yapmak üzere kurulan kamu kurumu niteliğinde, tüzel kişiliği haiz mesleki teşekküllerdir.

Kuruluşları ve Çalışma Sınırları :

Madde 16 — Serbest Hesap Uzmanları Odaları en az 100 meslek mensubunun bulunduğu yerlerde kurulur.

Odaların kuruluşu ile ilgili işlemler ve odaların sınırları Odalar Birliğince tesbit edilir.

Yüzden az meslek mensubunun bulunduğu yerlerin bağlanması bakımından uygun durumda bulunan odaya bağlanmasına karar vermeğe Odalar Birliği yetkilidir.

Odaların unvanı, buldukları yer veya bölgenin adı ile, «Serbest Hesap Uzmanları Odası» ibaresinden tereküp eder.

Meslek mensuplarının Odalara üye olmaları mecburidir. Odalara üye olmayanlar Serbest Hesap Uzmanlığı yapamazlar.

Odaların Görevleri :

Madde 17 — Serbest Hesap Uzmanları Odalarının görevleri şunlardır :

- a) Mesleki ahlak ve tesanüdü korumak, Mesleğin gelişmesi ile ilgili her türlü ilmi, tatbiki ve sosyal faaliyetlerde bulunmak,
- b) Meslek mensuplarının riayeti mecburi mesleki kararlar alınması konusunda Birliğe tekliflerde bulunmak,
- c) Bu kanun ve sair mevzuatla verilen görevleri yapmak,
- d) Resmi makamlar tarafından istenen meslekle ilgili bilgileri vermek ve mü-talaa beyan etmek,

Gayrimenkul Mallara Sahip Olma :

Madde 18 — Odalar, Meclis kararı ile gayrimenkul almaya satmaya, ipotek verip kabul etmeğe yetkilidir.

Organlar :

Madde 19 — Odaların organları şunlardır :

- a) Oda Meclisi,
- b) Yönetim Kurulu,
- c) Disiplin Kurulu,

a) Oda Meclisi :

Oda Meclisi Serbest ve Yeminli Serbest Hesap Uzmanları arasından seçilir ve üyelerinin sayısı kırktan az ve yüzden fazla olamaz. Meclisin süresi 4 yıldır. Meclis kendi üyeleri arasından her yıl bir Başkan ile bir veya iki Başkan Vekili seçer. Oda Meclisinin görevleri şunlardır :

- 1) Genel olarak Odaların gayelerinin gerçekleştirilmesi hususunda gereken karar ve tedbirleri almak,
- 2) Oda Yönetim Kurulu üyelerini seçmek,
- 3) Yönetim Kurulu tarafından yapılacak teklifleri incelemek ve karara bağla-mak,
- 4) Meslek mensuplarının riayeti mecburi mesleki kararlar alınmasını Odalar Birliğine teklif etmek,
- 5) Yıllık bütçe ve kesin hesapları tasdik etmek,
- 6) Yönetim Kurulunu ibra etmek, gerektiği ahvalde mesuliyeti görülenler hak-kında takibata karar vermek.

b) Yönetim Kurulu :

Yönetim Kurulları Oda Meclisi tarafından seçilen 6 kişiden tereküp eder. Üye-lerinin 2/3 nün yeminli Serbest Hesap Uzmanı olması şarttır. Oda Meclisi üyeleri arasında Yönetim Kuruluna seçilecek sayıda yeminli Serbest Hesap Uzmanı mevcut değilse, noksan miktar odaya kayıtlı Yeminli Serbest Hesap Uzmanları

arasından seçilmek suretiyle tamamlanır. Odaya kayıtlı üyeler arasında da bu ekseriyet temin edilmediği takdirde, mevcutla yetinilir.

Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasından bir yıl müddetle bir Başkan ve bir veya iki Başkan Vekili seçer.

Yönetim Kurullarının görevleri, Odaların işlerini mevzuat, tüzük, yönetmelikler ve Meclis Kararları dairesinde yürütmek ve Odaları temsil etmektir.

Yönetim Kurulu disiplin cezaları ile ilgili olanları hariç, yetkilerinden bir kısmını üyelerinden bir veya bir kaçına veya Genel Katibe devredebilir.

Genel Katip :

Madde 20 — Odaların, işlerini çevirmekle görevli, birer Genel Katibi bulunur. Vazifeleri ve yetkileri Tüzükte gösterilir.

Odaların Gelirleri :

Madde 21 — Serbest Hesap Uzmanları Odalarının gelirleri şunlardır :

- a) Kayıt parası, Odaya kayıt esnasında alınır,
- b) Aidat, üyelerden yılda bir defa alınır,
- c) Munzam aidat, üyelerin mesleki faaliyetleri sonunda bir yıl zarfında sağladıkları safi kazançları üzerinden % 3 nisbetinde alınır.
- d) Odalar Birliğinin yardımları,
- e) Diğer yardım ve bağışlar,
- f) Para cezaları,
- g) Çeşitli gelirler.

a ve b fıkralarında yazılı gelirlerle, mahiyet ve neveleri Tüzükte gösterilecek vesika, hizmet, tasdik ve sair işlemler karşılığı olarak alınacak ücretlerin miktarları Yönetim Kurullarının teklifi üzerine Oda Meclislerince tesbit edilir.

Huzur Hakkı :

Madde 22 — Oda Yönetim Kurulu ve Meclisi üyelerine iştirak edecekleri toplantılar için huzur hakkı verilebilir.

Organların Feshi ve Odaların Kaldırılması ve Tasfiyeleri :

Madde 23 — A) Organların Feshi :

Odaların organlarının feshinde aşağıdaki esaslar uygulanır :

a) Yönetim Kurullarının Feshi :

Oda Meclisleri, Yönetim Kurullarını lüzum gördükleri hallerde, her zaman değiştirip yenilerini seçebilirler. Yeni Yönetim Kurulu sürenin kalan kısmını tamamlar.

b) Oda Meclislerinin Feshi :

1) Oda Meclisleri, Oda Meclislerinin mürettep adetteki üyesinin yarısından fazlasının yazılı talebi üzerine, mürettep adetteki üyesinin 2/3 ünün vereceği kararla feshedilir. iki toplantıda bu nisap bulunmadığı takdirde bir yıl süre ile fesih talebinde bulunulamaz.

2) Çalışmalarını mesleki ahlak ve memleketin genel menfaatleri ile ahenkli olarak yürütmeyen, mevzuata uymayan, görevlerini iyiye kullanmayan ve Birlik kararlarına riayet etmeyen Oda Meclisleri Yargı mercilerince karar verilmek suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından feshedilir.

Bu hallerde Meclis yeniden teşkil olunur. Yeni Meclis eski Meclisin süresini tamamlar. Feshedilen organların yeniden teşekkülüne kadar işlerin ne şekilde ifa edileceği Tüzükte gösterilir.

B) Odaların Kaldırılması ve Tasfiyesi :

Odaların kaldırılması ve tasfiyesinde aşağıdaki esaslar uygulanır :

Odaların kaldırılması ve tasfiyesi için, odaya kayıtlı mürettep adedin üçte biri miktarındaki üyenin Meclise yazılı bir talepte bulunması, bu teklif üzerine Oda Meclisinin mürettep adedinin 2/3 ekseriyetle kaldırma ve tasfiye için plebisite karar vermesi lazımdır. Plebisit en çok üç gün devam eder. Plebisit neticesinde bütün üyelerin 60/100 ünün kaldırma ve tasfiyeyi istemesi şarttır.

Bu suretle kaldırılmasına karar verilen Oda hakkında anonim ortaklıkların tasfiyesine ait hükümler tatbik olunur.

Tasfiye esnasında menkul ve gayrimenkuller paraya çevirilir. Bu paralar yedi emin sıfatı ile Birliğe tevdi olunur ve bir Bankada saklanır. Kaldırılan Oda beş yıl içinde aynı çalışma sınırı içinde yeniden kurulduğu takdirde, bu para yeni Odaya verilir. Beş yılın sonunda bu paralar Birliğe irat kaydolunur.

Odalar Birliği :

Madde 24 — Serbest Hesap Uzmanları Odaları arasında, kamu kurumu niteliğinde, tüzel kişiliği haiz bir birlik kurulur.

Birliğin adı «Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliği» dir, Merkezi istanbuldur.

Görevleri :

Madde 25 — Birliğin görevleri şunlardır :

- a) Mesleğin tekamülü ile ilgili faaliyetlerde bulunmak,
- b) Odalara tip yönetmelikler yapmak ve tasdik etmek,
- c) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlemek,

d) Milli ve Milletlerarası mesleki teşekküllere üye olmak ve bu çeşit teşekküller kurmak, Milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,

e) Bu kanunla verilen sair görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve mütalaaları vermek,

f) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.

Birliğin Organları :

Madde 26 — Birliğin organları şunlardır :

a) Genel Kurul,

b) Yönetim Kurulu,

c) Disiplin Kurulu.

a) Genel Kurul :

Birlik Genel Kurulu, Odaların Meclis Üyeleri arasından seçecekleri delegelerden teşekkül eder. Her oda, delege olarak, Meclis üyelerinin 1/10 u nisbetinde delege seçer. Genel Kurul kendi üyeleri arasından bir yıl için bir Başkan ve bir Başkan Vekili seçer.

Delegelerin Genel Kurula iştirak masrafları mensup oldukları Odalarca, kararlaştırılmışsa huzur hakları, Birlikçe ödenir.

Genel Kurul her sene Haziran ayında toplanır. Genel Kurulun görevleri şunlardır :

1) Birlik Yönetim Kurulunu seçmek,

2) Odalar ile Birlik Yönetim Kurulu tarafından hasırlanan Yönetmelikleri tetkik ve tasdik etmek,

3) Yönetim Kurulunca hazırlanacak raporları tetkik ve tasdik etmek,

4) Odalar arasında işbirliği kurmak ve bunların inkişaflarını sağlamak hususunda lüzumlu görülecek tedbir ve kararları almak,

5) Birlik bütçe ve kesin hesabını tetkik etmek ve karara bağlamak,

6) Riayeti mecburi mesleki kararlar almak,

7) Yönetim Kurulunu ibra etmek, sorumlu görülenler hakkında takibata karar vermek.

b) Yönetim Kurulu :

Yönetim Kurulu, Genel Kurulun bir yıl için seçeceği 9 kişiden teşekkül eder. Yönetim Kurulu üyelerinin en az 2/3 ünün yeminli Serbest Hesap Uzmanı olması lazımdır. Genel Kurulda bu sayıda Yeminli Serbest Hesap Uzmanı yoksa, noksan miktar, Odalara kayıtlı yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının seçilmesi ile tamamlanır.

Birlik Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasından bir Başkan ve bir Başkan vekili seçer, Yönetim Kurulu, üyelerine huzur hakkı verilebilir.

Genel Katip :

Madde 27 — Birliğin muamelatını yürütmekle görevli bir Genel Katibi bulunur. Genel katibin görevleri, Yönetmelikle tesbit olunur.

Disiplin Kurulları :

Madde 28 — Disiplin cezaları ile ilgili işlemleri yapmak ve kararları almak disiplin kurullarının görevidir.

Oda Disiplin Kurulları, Oda Meclislerince seçilecek üç ve Birliğin Disiplin Kurulu Birlik Genel Kurulunca seçilecek altı üyeden terekküp eder. Yeminli Hesap Uzmanları bu Kurullarda 2/3 oranında temsil edilir.

Disiplin cezası verilmesi ile ilgili teklifler Yönetim Kurullarınca yapılır. Yönetim Kurulu üyeleri, disiplin kuruluna üye olamazlar.

Disiplin Kurullarının çalışma usulleri Tüzükte gösterilir. Oda Disiplin Kurulları Yeminli Serbest Hesap Uzmanları hakkında karar alamaz. Bunlar hakkında Odalar Birliğinin Disiplin Kurulunca karar verilir. Oda Disiplin Kurulu kararlarına karşı birliğin disiplin kurulu nezdinde itiraz edilebilir.

Odalar Birliğinin Disiplin Kurulu Kararlarına vaki itirazları tetkike yüksek disiplin kurulu yetkilidir. Yüksek Disiplin Kurulu Odalar Birliği Genel Kurulunca Yönetim Kurulu dışından seçilmiş üç Yeminli Serbest Hesap Uzmanı ile Maliye Bakanlığınca seçilecek üç üyeden terekküp eder.

Yüksek Disiplin Kurulu, çalışma ve karar verme usullerini bir Yönetmelikle tesbit eder. Kurulun 43. maddenin 4, 5 ve 6 sayılı fıkraları ile ilgili kararlarına karşı Maliye Bakanlığı nezdinde itiraz edilebilir. Kurulun diğer kararları kesindir.

Hesap İhtisas Enstitüsü :

Madde 29 — Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliğince, mesleki tetkik, araştırma, tedris, neşir ve mesleğe faydalı sair işler için bir «Hesap İhtisas Enstitüsü» kurulur. Enstitünün kuruluş ve çalışma esasları Üniversite ve Yüksek Öğretim Müesseseleri ile Birlik tarafından müştereken tesbit edilir.

Birliğin Gelirleri :

Madde 30 — Türkiye Hesap Uzmanları Birliğinin gelirleri, Birliğe dahil meslek teşekküllerinin aidatı ile Genel Bütçeden yapılacak yardımlardan ve genel hükümler dairesinde ana tüzüğe göre sağlayacakları ücret, bağış ve yardımlardan terekküp eder.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Meslek Kütüğü ve Ruhsatlar

Meslek Kütüğü :

Madde 31 — Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliğinde bir meslek kütüğü tutulur. Kütük (A) ve (B) tablolarından müteşekkildir. (A) tablosu yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının, (B) tablosu Serbest Hesap Uzmanlarının isimleri ile sicil numaralarını ve lüzumlu sair bilgileri ihtiva eder. Kütüğün numunesi Birliğin Ana Nizamnamesinde gösterilir.

Her yıl, kütüğe kayıtlı meslek mensuplarından yeni ruhsat almış olanların isim ve soyadlarını, iş yerlerini, bağlı oldukları odaların adlarını gösterir alfabetik bir liste birlik tarafından tanzim ve neşrolunur.

Meslek Ruhsatları :

Madde 32 — Meslek mensupları 6. maddede sözü geçen ruhsatı bir defaya mahsus olmak üzere bedeli karşılığında iş yerlerinin bağlı bulunduğu mahaldeki Serbest Hesap Uzmanları Odasından alırlar.

Yukarıdaki fıkrada ve 12. maddede sözü geçen ruhsatların bedellerini yıllık aidatın iki katını geçmemek ve meslek kademeleri ile mahallerine göre değiştirebilmek üzere Odalar Birliği tayin eder.

Kütük Kaydının Silinmesi :

Madde 33 — Mesleğin bu kanunda yazılı şartlarını kaybeden, disiplin kurulu kararları ile meslekten çıkarılan, kendi arzusu ile ayrılan veya vefat edenlerin kütük kayıtları silinir.

Kaydın silinmesini mucip halin ortadan kalktığını ve ilk kayda esas olan şartların varlığını isbat eden müracaatçıya kütükteki eski yeri geri verilir.

ALTINCI BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Şumul Anlaşmazlıklarının Mercileri :

Madde 34 — Belirli işlerin 2. madde şumulüne girip girmeyeceği, belirli hizmetlerin 6 ve 10. madde hükümlerinden faydalanıp faydalanmayacağı veya yabancı uyrukluğundaki meslek mensuplarının 8. madde hükmünden istifadeleri hususunda meydana gelecek anlaşmazlıkların hal mercii birinci derecede Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Birliği, 2. derecede Maliye Bakanlığıdır.

Belirli Öğretim Müesseselerinin 6. maddenin (a) fıkrası kapsamına girip girmeyeceği konusundaki anlaşmazlıklar Milli Eğitim Bakanlığınca çözümlenir.

Meslek Ünvanlarının Korunması :

Madde 35 — «Serbest Hesap Uzmanı», «Yeminli Serbest Hesap Uzmanı» unvanlarının, mezkûr ibarelerle iltibasa meydan verecek her türlü unvan, ibare veya remizlerin, kanunen hakları olmayanlar tarafından her ne suretle olursa olsun, kullanılması yasaktır.

Meslek Sırları :

Madde 36 — Meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları, kanun nazarında suç olup cezai takibatı gerektiren hallerin yetkili mercilere duyurulması hariç, ifşa edemeyecekleri gibi, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden de faydalanamazlar. Şahitlik sırrın ifşası sayılmaz.

Reklam Yasağı :

Madde 37 — Meslek mensupları reklam mahiyetinde olmamak şartıyla, ünvan, adres ve çalışma mevzularını gösterir ilanlar yapabilirler.

Meslek Mensuplarının Ücretleri :

Madde 38 — Meslek Mensuplarının ücretleri taraflar arasında serbestçe tayin olunur. Şu kadar ki ücretlerin miktarı, işin hasılına, iştirak şeklinde tesbit edilemez.

Tutulacak Defter ve Kayıtlar :

Madde 39 — Serbest ve Yeminli Serbest Hesap Uzmanlarının tutmak mecburiyetinde oldukları defter, kayıt, vesika, çalışma notları, ve dosyalar ile bunların saklanacakları müddetler ve müeyyideleri Yönetmelikte gösterilir.

Meslek Mensuplarının Nakilleri :

Madde 40 — Kayıtlı oldukları Serbest Hesap Uzmanları Odasının bulunduğu mahalden başka bir yerde yerleşen meslek mensupları, yerleştikleri mahallin Serbest Hesap Uzmanları Odasına kaydolmaya mecburdurlar.

Üye Aidatını Ödemeyenler :

Madde 41 — Yapılan tebliğe rağmen üye aidatını mücbir sebep olmaksızın, üst üste üç yıl ödemeyenlerin kaydı silinir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Ceza Hükümleri

Sorumluluk ve Teminat :

Madde 42 — Meslek mensuplarının mesleklerinin icrasından olayı sorumlulukları, genel hükümler ve özel kanunlar dairesinde mütalaa edilir. Şu kadar ki, adli takibata girilmek için bunlar hakkında tahkikat icrası, Maliye Bakanlığının

iznine bağlıdır. Tahkikat, 28. maddede sözü geçen yüksek disiplin kurulu tarafından yapılır.

Disiplin Cezaları :

Madde 43 — Meslek mensuplarının mesleki sıfat ve vazifelerinin icaplarına uymayan hal ve fiillerinden dolayı haklarında disiplin cezaları uygulanır. Disiplin cezasını gerektiren hal ve fiillerle, bunlara uygulanacak cezaları Odalar Birliğince Yönetmelikle tesbit edilir.

Disiplin cezaları şunlardır :

- 1) İhtar,
- 2) Tevbih,
- 3) 1000 liraya kadar para cezası,
- 4) Bir yıldan az 5 yıldan fazla olmamak, üzere geçici olarak işten alıkonulma,
- 5) Yeminli sıfatının kaldırılması,
- 6) Meslekten çıkarma.

Adli takibat ve kazai hükümler, disiplin cezalarının tatbikine mani değildir.

Para cezalarının yukarıda sözü geçen yönetmelikte gösterilecek mehil zarfında ödemeyenler hakkında sırası ile daha ağır disiplin cezası uygulanır.

Meslek Nizamlarına Aykırı Hareket Edenler, Meslek Unvanlarını Haksız Kullananlar :

Madde 44 Kanununun 4 ve 35. maddelerine aykırı hareket edenler, disiplin kurulu kararı ile muvakkaten işten alıkonulmuş veya meslekten çıkarılanlardan veya yeminli sıfatı kaldırılanlardan meslek unvanlarını kullanmaya devam edenler hakkında mahkeme kararı ile 100 liradan 1000 liraya kadar ağır para cezası hükümlenir. Tekerrürü halinde ayrıca üç aya kadar hafif hapis cezası verilir.

Sırları İfşa Edenler :

Madde 45 Kanununun 36. maddesi hükmüne aykırı hareket edenler hakkında T. C. Kanununun 198. maddesindeki ceza iki kat olarak uygulanır.

Üçüncü Maddeye Muhalefet :

Madde 46 - Üçüncü maddeye muhalefet eden meslek mensupları hakkında ilk defasında muvakkaten işten alıkonulma, tekerrürü halinde meslekten çıkarma cezaları uygulanır.

GEÇİCİ HÜKÜMLER

Kanunun Neşrinde Mesleğe Girme :

Geçici Madde 1 — Bu kanunun neşri tarihinde,

a) 2. maddede yazılı işlerle üç yıldanberi serbest olarak meşgul bulunanlar, 5. maddede yazılı şartları haiz oldukları takdirde, «Serbest Hesap Uzmanı» ünvanının,

b) Durumları 10. madde hükümlerine uygun bulunanlar, «Yeminli Serbest Hesap Uzmanı» ünvanının, kendilerine tanınmasını, geçici 2. madde gereğince kurulacak Komisyonlara lüzumlu belgelerle birlikte altı ay içinde müracaatla, bu Komisyonlardan isteyebilirler.

Komisyonlar, müracaatçının tahsil derecesini durumlarının bu kanunla güdülen gayeye uygun olup olmadığını, meslek için lüzumlu sair vasıfları haiz bulunup bulunmadıklarını, mazideki hizmetlerini, varsa eserlerini ve şahsi her türlü hallerini gözönünde tutarak karar verir.

Haklarında yeter kanaat edinilemeyen namzetler hakkında 11. maddenin 2. fıkrası hükmü uygulanır.

Müracaatçılardan 6. maddenin (a) fıkrasındaki şartı haiz olmayanların Serbest Hesap Uzmanı ünvanını alabilmeleri mezkûr Komisyonlarca imtihana tabi tutulmaları ile mümkündür. Bu imtihanın esasları Yönetmelikle tesbit edilir. Ancak bunlar Yeminli Serbest Hesap Uzmanı olamazlar.

Komisyonların kararları aleyhine, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Maliye Bakanlığı nezdinde itiraz edilebilir.

Müracaatları reddolunanların bu kanun hükümleri dairesinde mesleğe girme hakları saklıdır.

Ayırma Komisyonları :

Geçici Madde 2 — Maliye Bakanlığınca belli edilecek yerlerde önceden tayin edilen tarihlerde ayırma komisyonları kurulur, Bu komisyonlar Maliye Bakanlığının iki temsilcisi ile Üniversite ve Yüksek Öğretim müesseselerinin kendi Öğretim Üyeleri arasından seçecekleri iki profesörden ve Ticaret ve Sanayi Odalarını temsil etmek üzere seçilmiş iki üyeden kurulur.

Maliye Bakanlığı aynı yerde birden fazla ayırma komisyonu ve bir bölgedeki işlerle meşgul olmak üzere belirli yerlerde bölge ayırma komisyonları kurmaya yetkilidir.

İstanbul'da kurulacak ayırma komisyonları, önce, bir arada toplanarak çalışma esas ve usullerini geçici bir Yönetmelikle tesbit ederler. Bu yönetmelik bütün ayırma Komisyonlarınca uygulanır.

Komisyon üyelerine verilecek huzur hakları 100 liradan aşağı olmamak üzere Maliye Bakanlığınca tesbit ve tediye edilir.

Meslek Teşekküllerinin Kurulmasından Önceki Çalışmalar :

Geçici Madde 3 — Meslek teşekküllerinin kurulmasına kadar çalışmalar Maliye Bakanlığınca yürütülür.

Yabancı Hesap Uzmanları :

Geçici Madde 4 — İlgili Devletlerce mütekabiliyet şartı temin edilinceye kadar, 8. madde hükmünden faydalanmayan yabancı uyruklu kişiler üç yıl müddetle işlerine devam ederler.

Genel Bütçeden Yardım :

Geçici Madde 5 — Meslek teşekkülleri ve Hesap İhtisas Enstitüsü bu kanunla verilen işlerin iyi bir şekilde yapılabilmesi için, bu teşekküllerin kendilerini idare edecek duruma geldikleri Maliye Bakanlığınca tesbit edilinceye kadar, her yıl Maliye Bakanlığı bütçesinde açılacak bir fasıldan Türkiye Serbest Hesap Uzmanları Odaları Birliğine yardım yapılır.

Maliye Bakanlığı meslek teşekküllerine çalışma mahalli tahsis etmeye yetkilidir.

Geçici Madde 6 — Bu kanuna ait tüzük ile Odaların ve Birliğin ana tüzükleri Kanunun neşrinden itibaren bir yıl içinde tanzim edilir.

YÜRÜKLÜK MADELERİ

Madde 47 — Bu kanun neşredildiği tarihten üç ay sonra yürürlüğe girer.

Madde 48 — Bu kanunu Bakanlar Kurulu yürütür.

**4. VERGİ REFORM KOMİSYONU
RAPORLARININ ÖZETLERİ**

**Cilt
III**

İstanbul — 1970
Damga Matbaası

DAMGA VERGİSİ KANUN TASARISI VE GEREKÇESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Genel Görüşler

I — FİSKAL KONU OLARAK DAMGA RESMİ:

Giriş

Vergi sistemimizin, bütünü ile gözden geçirilerek, modern vergi anlayışı ve vergi hukukuna daha uygun bir hale getirilmesi sırasında, devlet gelirleri içinde Önemli bir yer alan Damga Resmi ve diğer Resim kanunları üzerinde de durulması zaruri görülmüştür.

Gerçekten, diğer vergi kanunlarımıza nazaran, tarih itibarile daha eski bulunan resim kanunları, verginin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını belirli bir şekilde yerine getiremedikleri gibi, vergi tekniği ve tatbikatı bakımlarından da gerilik ve güçlükler arz etmektedir. Her ne kadar 1928 tarihli Damga resmi kanununun bazı maddelerini değiştiren veya bu kanuna ek teşkil eden çeşitli kanunlar çıkarılmışsa da, bunlar radikal bir değişiklik arz etmeyeceği gibi, bazı konularda resmin tatbikatını daha da güçleştirmiştir.

Bu itibarla gerekçe ve tasarısı ilişikte sunulan yeni bir Damga vergisi kanununun hazırlanması bir zaruret halini almıştır.

1— Damga Resminin Mahiyeti:

Bilindiği üzere devlet gelirlerinin en önemli kaynakların vergi, resim ve harçlar teşkil etmekte ve bunlar genel olarak teoride şu şekilde tarif olunmaktadır:

Vergi, kamu giderlerine vatandaşların mali iktidarları nisbetinde iştirak paylarıdır. Harçlar ise, fertlerin, özel menfaatlarına ilişkin olarak, kamu müesseseler ve hizmetlerinden faydalanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir. Resimler bu iki mefhum arasında, yer almakta, hem hizmet ve faydalanma, hem de gelir sağlama yönleri bulunmaktadır.

Ancak tatbikatta bu ayırma ve tarifler kesin bir mahiyet taşımamakta, vergi, resim ve harçlar arasında tedahüller olmaktadır.

Gerçekten Damga resminin teorik anlamda açık ve genel bir tarifini yapmak, vergi olarak karakterini tayin ve vergi sistemi içindeki yerini tesbit etmek çok müşküldür.

Damga resmi, bazan servet tedavülü bazan masraf vergisi şeklinde tecelli eden çeşitli ve küçük vergilerden müteşekkil bir mükellefiyet kadrosu olup bu vergiler aslında ticari faaliyetle ilgili bazı hukuki muameleler üzerinden alınan «sermaye tedavülü vergileri» dir.

Ernst Blumenstein'in izahına göre, Damga resmi, hukuki muameleler, diğer bir deyimle bu muamelelerin mesnedini teşkil eden evrak ve vesikalar üzerine konulmuş hukuki tedavül vergileridir.

Tatbikatta Damga resminin hemen her türlü muamele ve vesikalara, bu arada nakliyata, ilan ve reklamlara, motorlu taşıtlara ve özellikle harç mevzuuna giren işlemlere teşmil edilmek suretile sonsuz bir şekilde genişlediği görülür.

Bu durum karşısında, Damga resmini, ayrı ve mütecanis bir vergiler kategorisi olarak değil, belki bir tahsil usulüne bağlanmış bir vergiler topluluğu olarak mütalaa etmek yerinde olur.

Bahis konusu tahsil usulünün ilk şekli, resmin mevzuuna giren muamelelerde devletçe bastırılan ve muayyen işaretleri ihtiva eden damgalı, kağıtların kullanılması idi; Ancak, resmin muamele nevine göre değişmesi ve değerlerinde vergilemeye ölçü ittihaz edilmesi neticesinde, damgalı kağıdın yerini zamanla damga pulu veya doğrudan doğruya ödeme usulleri almıştır.

Damga resminin en büyük avantajı uygulanmasındaki kolaylık ve tahsil masraflarının az oluşudur. Fakat resmin mevzuu genişledikçe ve miktarı arttıkça tatbikatı güçleşmiş, çeşitli suiistimallere yol açmıştır. Özellikle pulların iptali usulünün mükerrer istimaline imkan vermesi ve resme tabi muamele ve vesikaların kolaylıkla gizlenebilmesi resim uygulanmasındaki emniyeti azaltmıştır.

Bugün harçlarda olduğu gibi, Damga resminin de modern vergi sistemleri içinde, mevki ve önemini gittikçe kaybetmekte olduğu görülmektedir. Bu netice üzerinde etkili olan faktörleri şu noktalarda toplamak mümkündür:

- a. Resimlerden önemli olanlar münferit vergi şeklini almakta veya diğer vergiler içine girmektedir.
- b. Resimlerden büyük bir kısmı modern vergi sistemlerinin gelişmesi neticesinde fiskal kaynak olarak önemlerini tamamen kaybetmişlerdir.
- c. Resimler, gerek liberal gerek sosyal devlette takip edilen mali politikaya intibak kabiliyeti gösterememiştir.

2— Damga Resmi - Harçlar Münasebeti:

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Damga resmi ile harçlar çoğu hallerde bir birine karışmakta, aralarında kesin bir ayırma yapmak mümkün olmamaktadır. Hatta bazı memleketlerde Damga resmi, Harçlarla aynı kadro içinde mütalaa edilmekte (Fransa), bazılarında ise harçlar, Damga resmi grubunda toplanmış bulunmaktadır. (İngiltere).

Damga resmi ile Harçlar arasındaki bu tedahülün sebeplerini şu şekilde izah etmek mümkündür :

- a. Maliye ilmi bu tarihi mükellefiyetlerle gereği kadar meşgul olmamış gerek Damga resmi, gerek Harçların mevzuları dağınık ve vüzuhsus kalmış, bunların

tatbikatında daha ziyade fiskalist ve formalist görüşler hakim olmuştur.

b. Yukarıdaki sebeple ilgili olarak çoğu hallerde Harçlar, vergi karakterini almış, bazı Damga resimleri ise Harç mahiyetini iktisap etmiştir.

c. Aynı mevzu üzerinden hem Damga resmi, hem Harç alma yoluna gidilmiştir.

d. Nihayet bunların tahakkuk ve tahsil usullerinde, genel olarak, aynı esaslar uygulanmaktadır.

Bütün bu sebepler dolayısıyla, aşağıdaki izahların bir kısmında Damga resmi ile birlikte Harçlar da yer almış bulunmaktadır.

II— YABANCI MEMLEKETLERDEKİ TATBİKAT :

1 — Fransa'da :

Yabancı memleketlerde uygulanan Harçlar ve Damga resmi sistemlerini Fransa, İngiliz ve Alman usulleri olmak üzere üç esas tipe irca etmek mümkündür.

Fransa'da Harçlar ve Damga resmi tatbikatının mihrini «Kayıt ve tescil resmi» diyebileceğimiz «Droit d'enregistrement» teşkil eder. Eskiden beri mevcut olan bu mükellefiyet Büyük İhtilal sırasında yeniden düzenlenmiş ve bütün genişliği ile uygulanmaya başlanmıştır.

Enregistrement, hukuki bir muamelenin mali sicile (registre- fiscal) kaydedilmesi ve bu münasebetle bir resim (kayıt ve tescil resmi) alınmasını ifade eder.

Bu mükellefiyette hakim olan fiskal unsurdur. Gerçekten alınan resmi, ne hukuki muamelelere sağlanan teminatın bir karşılığı, nede ifa edilen hizmetin bedeli olarak mütalaa etmek mümkündür. Maddi formalite ile resmin miktarı arasında hiç bir münasebet mevcut değildir. Bu sebeple Enregistrement'ı bazı müellifler mikst karakterli bir mükellefiyet, bazıları doğrudan doğruya özel bir vergi olarak kabul ederler.

Droit d'enregistrement sistemli bir tasnife tabi tutulmak istenirse şu kısımlara ayrılabilir:

A — Servet İntikallerinden Alınan Resimler :

1. İvazsız İktisaplarda (Veraset, hibe)
2. İvazlı İktisaplarda (Gayrimenkul iktisabı, bazı menkul eşya iktisabı)

B — Mülkiyet İntikali ile İlgili Olmayan Muamelelerden Alınan Resimler :

1. Hususi hukuk muamelelerinde (Actes civiles)
2. İdari muamelelerde
3. Adli muamelelerde

4. Hakimin huzuru veya iştiraki dışında, cereyan eden muamelelerde (Zabitlar, ekspertizler v. s.)

5. Noter muamelelerinde

C — Enregistrement'a Bağlı Resimler:

1. Damga Resmi

2. Borsa Muameleleri Resmi

3. Şirketler Resmi

4. Sigorta Muameleleri Resmi

5. İpotek Resmi

6. Motorlu Vasıtalar Resmi.

Görülüyor ki, Fransa'da Droit d'enregistrement tatbikatı çok geniş bir safhayı kaplamakta, bu nizama Damga resmi bağlı bulunduğu gibi vergi hukuku ve tatbikatında bağımsız bir mükellefiyet mahiyeti almış olan Veraset vergisi de dahil bulunmaktadır.

Fransa'da Droit d'enregistrement usulünün Özelliklerini belirtmek için şu noktalara da temas edelim:

a. Droit d'enregistrement'ın mevzuuna giren muamelelerin birçoğu, aynı zamanda, Damga resmine de tabidir.

b. Bazı hallerde, Damga resmi daha ziyade Harç karakteri taşır.

c. Droit d'enregistrement, muamelelerinin nevi ve mahiyetine göre maktu, nisbi veya müterakkidir.

d. Resmi taahhüt muameleleri % 1 nisbi resme tabi iken bu resmin tatbikatta fiatla ilave edildiği, buna mukabil bir takım formaresmin tatbikatta fiata ilave edildiği, buna mukabil bir takım formalitelere sebebiyet verdiği gözönünde tutularak 1941 de kaldırılması cihetine gidilmiştir.

e. Jünsprüdans'a göre, hususi muamelelerde tek mukavele (Acte unique) şeklinde olmayan yani teati edilen mektuplara göre tekemmül eden muameleler vergiye tabi değildir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Harç ve vergi karışımı olan Droit d'enregistrement'ı bütün genişliği ve karışıklığı ile uygulayan memleketlerin başında Fransa gelmektedir. Fransa'da bu mükellefiyetin tatbikatı o derece vüzuhsuz ve içinden çıkılmaz bir hal almıştır ki, hususi eksperlere ihtiyaç gösteren bu konuda ayrı bir "Science d'enregistrement" yani Kayıt ve Tescil ilminden bahsedilmektedir.

Fransa'da Damga resmi dahil Droit d'enregistrement'in 1958 yılı yekun fiskal hasılatı içindeki payı % 6,65'den ibarettir.

Bu nisbetin dağılışı şöyledir:

Servet intikallerinden alınan resimler	% 2,60
Damga resmi	% 1,20
Diğerleri.....	% 2,85
Toplam.....	% 6,65

2-İngiltere'de :

İngiltere'de devlet planında Damga resmi ile Harçlar arasında prensip itibariyle bir ayrılık gözetilmemiş, bunlar vergi niteliği galipbulunan «Stamp Duties» grubu altında toplanmıştır.

Bu resimlerden bir kısmı sermaye vergileri (menkul kıymetlerin emisyonu ve transferi üzerinden alınanlar gibi), diğerleri masraf vergileri (Ticari senetler, borsa muameleleri, istikrazlar, ipotekler, sigorta muameleleri ve benzerleri üzerinden alınanlar) olarak mütalaa edilmektedir.

İngiltere'de Damga resmi ve Harçlar konusunda iki gelişme kayda değer bulunmaktadır:

a. Mevzuun karışıklığı ve vuzuhsuzluğu gözönünde tutularak, teessüs eden kazai içtihatlarla göre, resmin uygulanmasında düşülen anlaşmazlıklarda mükellef lehine karar verilmesi hemen hemen kaide halini almıştır.

b. Esasen uygulama sahası dar olan Damga resminin 1949 Finance Act ile daha da basitleştirilmesi yoluna gidilmiş ve resme tabi birçok muameleler vergi dışı bırakılmıştır. Bu suretle en tipik resim ve harçlardan olan Pasaport ve medeni hal ile ilgili Resim ve Harçlar kaldırılmıştır.

3— Almanya'da :

Almanya'da Damga resmi ve Harçlar konusunda kabul edilmiş ve uygulanmakta bulunan usul, diğer Batılı memleketlere nazaran, en rasyonel ve ileri bir sistem olarak görülür.

Bu sistemin özelliklerini şu noktalarda toplamak mümkündür:

a. Almanya'da halen Damga resmi mevcut değildir. Evvelce Eyaletlere göre değişik şekillerde ve geniş ölçüde uygulanmış bulunan Damga resmi, 1936 da Reich vergisi olarak yeniden düzenlenmiş, 1941 yılında ise tamamen terk edilmiştir.

b. Almanya'da devlet planında ve fiskal sistemin dışında organize edilmiş olan harçlar, muayyen ve mahdut mevzulara inhisar etmektedir. (Mahkeme harçları, Noter harçları, Pasaport harçları gibi)

c. Almanya'da Fransa ve diğer Batı devletlerinin karışık, dağınık ve sistemsiz kayıt ve tescil resimleri, Harçlar ve Damga resmi usulü yerine bunların sahasında giren belli başlı konular hakkında, münferit «Tedavül vergileri» ihdas olunmuştur.

Yukarıda ana çizgilerle açıklanmasına çalışılan Alman sisteminin karakteristiğini, fiskalitenin dışında kalan mahdut harçlar bir yana bırakılırsa, sözü edilen «Tedavül vergileri» teşkil eder.

Bu vergileri su suretle tasnif edebiliriz :

A — Sermaye Tedavülü Vergileri :

1. Şirketler vergisi (Sermaye şirketlerinin tesisinde konulan ve sonradan arttırılan sermaye ile öz sermaye yerine geçen istikrazlar üzerinden alınan vergi)
2. Menkul kıymetler vergisi (Obligasyon emisyonları ve belli şartlarla yabancı menkûl kıymetler üzerinden alınan vergi)
3. Borsa muameleleri vergisi

B — Gayrimenkul İktisabı Vergisi

(Fransa'da Enregistrement mevzuuna giren, bizde tapu harcına tabi olan bu vergi, Alman vergi sisteminde bağımsız ve önemli bir mükellefiyet olarak düzenlenmiştir.)

C — Diğer Tedavül Vergileri :

1. Ticari senetler vergisi
2. Sigorta vergisi (Nakden korunma vergisi)
3. Nakliyat vergisi
4. Motorlu taşıtlar vergisi
5. Bahsi müşterek ve piyango vergisi

Almanya'da yukarıda sayılan tedavül vergilerinin 1958 yılı yekûn fiskal hasılatı içindeki payları şöyledir:

	D. M. Milyon	%
Sermaye tedavülü vergileri	139	0,32
Gayrimenkul iktisabı vergisi	120	0,27
Ticari senetler iktisabı vergisi	104	0,24
Sigorta vergisi	246	0,57
Nakliyat vergisi	544	1,26
Motorlu taşıtlar vergisi	1 082	2,51
Bahsi müşterek ve Piyango vergisi	<u>243</u>	<u>0,56</u>
Toplam	2 478	5,73
Yekûn fiskal hasılat	43 Milyar	

4 — Diğer Memleketlerde :

Amerika Birleşik Devletlerinde Damga resmi ve Harçların federal gelir sistemindeki yeri, Avrupa Devletleriyle kıyaslanamayacak, derecede önemsizdir. Noter muameleleri, aksiyon ve obligasyon emisyon ve transferleri, sigorta muameleleri, oyun kağıtları ve gümüş külçe satışı üzerinden alınan bu resimlerin tutarı fiskal hasılat içinde ancak binde ile ifade edilen bir orandadır. Şu kadar ki üye devletlerle büyük şehirlerde bu mükellefiyetin tatbikatı nisbeten daha geniş ve önemlidir.

Batı Avrupa'nın diğer devletlerinde (Belçika, İtalya, İsviçre, Hollanda gibi) daha ziyade, Fransız Enregistrement usulünün daha daraltılmış ve bazılarında bir dereceye kadar islah edilmiş şekillerile uygulandığı görülür.

İsviçre'de federal planda uygulanan Damga resmi, mevzularına göre 6 kategoriye ayrılmıştır.

1. Menkul kıymet emisyonları
2. Menkul kıymet alım satımları
3. Menkul kıymet kuponları
4. Ticari senetler ve çekler
5. Sigorta primleri
6. Nakliyat belgeleri

Kanton ve Belediyelerde ayrıca tescil ve Damga resimleri uygulanır, Şu var ki gerek Konfederasyon, gerek kanton ve belediyelerin bu kaynaktan sağladıkları hasıla gayet cüzi bulunmaktadır.

İtalya'da Fransız usulüne benzeyen bir sistem uygulanmakta olup 1953 te çıkarılan bir kanunla Damga Resmi mevzuunda bir koordinasyon ve birleştirme yoluna gidilmiştir.

III- TÜRKİYE'DEKİ TATBİKAT :

1— Damga Resminin Tarihçesi :

Türkiye'de Harçlarda olduğu gibi Damga Resmi de Fransa'daki tatbikatın etkisi altında tesis edilmiş ve geliştirilmiştir.

Damga resminin memleketimizdeki ilk yazılı şeklini 1858 yılının «Varakai Sahiye Nizamnamesi» teşkil eder. 1871 de Damga resminin daha mezbut bir şekilde kanunlaştığı görülür. Bu tarihte resmin, damgalı kağıt kullanma, kağıtları damgalama ve kağıtlara pul yapıştırma suretile tatbikine geçilmiştir.

1905 yılında yürürlüğe giren bir kanunla Damga Resmi bu günkü çehresini almış, nihayet 1928 de halen yürürlükte olan kanun kabul edilmiştir.

Bu kanuna göre, aynen Fransa'da olduğu gibi, Damga resmi maktu ve nisbi olmak üzere iki esas üzerinden düzenlenmiş, evvelce 20 pozisyonundan ibaret bulunan maktu resim tarifesi 98 pozisyona çıkarılmıştır.

Nisbi resme tabi olan konuları şu suretle gruplandırmak mümkündür :

1. Ticari senetler,
2. Sigorta muameleleri,
3. Esham ve tahvilat,
4. Değer ihtiva eden diğer her türlü evrak

(Bunlardan bir kısmı özel nisbetlere, diğerleri binde 3 genel nisbete tabidir.)

Böylece maktu ve nisbi resme tabi işlemlerin ve bunların mesnedini teşkil eden kağıtların çeşitleri binlere varmakta, resimden muaf olanlar, özel hükümler hariç, 81 fıkra da toplanmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Damga Resmine tabi işlemlerin bir kısmı aynı zamanda Harca, bir kısmı da sigorta muameleleri ve nakliyat vergisi gibi özel vergilere tabidir.

Nihayet şu hususu da belirtelim ki Damga Resmi hasılatının büyük kısmı ticari faaliyetler sahasından sağlanmaktadır. (Ticari senetler, Sigorta muameleleri, Esham ve Tahvilat, İlanlar, Ticari mukaveleler, akreditifler, taahhütnameler gibi) Bu mahiyeti ile Damga resmi bir masraf unsuru olarak ticari kazançtan ve dolayısıyla kısmen Gelir, ya da Kurumlar Vergilerinden" indirilmekte, diğer bir deyimle hazine tarafından ödenmektedir.

Damga resminin Devlet fiskal gelirleri içindeki payı, 1961 bütçesine göre, 270 Milyon lira, yekûn fiskal hasılatı oranı yüzde 3,6 dir.

2— Türkiye'deki Damga Resmi Rejiminin Tenkidi :

Türkiye'deki Damga Resmi tatbikatı, yukarıda genel olarak izahına çalışıldığı üzere, sistem bakımından gerilik ve vüzuhsuzluğunu bütün genişliği ile muhafaza etmektedir. Bu tarihi mükellefiyet, Vergi hukuku ve sistemimizde meydana gelen gelişmeyi takip etmekten uzak kalmıştır.

Türk Vergi Sistemi, Gelir, Kurumlar ve Gider Vergileri ile prensip bakımından, ileri bir nizam olarak kurulmuş olup bu hareket olumlu bir gelişme halinde bulunmaktadır.

1952 yılında kabul edilen Harçlar kanununun, şekil olarak, ifade ettiği ilerleme bir yana bırakılırsa, gerek Harçlar, gerek Damga resmi mükellefiyetlerinin, teori ve tatbikat yönünden Türk Vergi Reform hareketinin tamamen dışında kaldıkları görülür.

Yukarıda belirtilen görüşler dışında, bizdeki Damga resmi tatbikatı özel olarak şu noktalardan tenkide değer bulunur:

a. Türkiye'de Damga resmine tabi konular, hatta Fransız usulünü tatbik eden Batı Devletlerine nazaran, sonsuz denecek derecede geniş ve teferruatlı tutulmuştur. Bu sebeple iktisadi hayat, hukuki mameleler ve fertlerin Devletle münasebetleri bu mükellefiyetle ilgili formalitelerin sıkıcı etkisi altında bulunmaktadır.

b. Damga resmi kanunu, 1928 tarihli şekli ile vergi tekniği bakımından vuzuhsuzluk içindedir. Bu vuzuhsuzluk bir çok tadil kanunları ile daha da karışık bir hal almıştır.

c. Harca tabi işlemlerin bütünü, bu arada Tapu harcına tabi muameleler, Adli muameleler, Pasoport ve Konsolosluk muameleleri ve Ruhsatnameler aynı zamanda Damga resmine de tabi bulunmaktadır.

d. Bağımsız vergilerin konusunu teşkil eden bazı işlemlerden (Sigorta ve Nakliyat gibi) ayrıca Damga resmi de alınmaktadır.

e. Damga vergisi kuruluş ve tatbikatı bakımından modern vergi politikasına hakim olan ekonomik ve sosyal görüş ve icaplarla bağdaşamamaktadır. Bu durumu sermaye şirketleri emisyonları ve yazışma yolu ile yapılan ticari muamelelerde müşahade etmek kabildir.

f. Resmi ödememek için bazı işlemlerin ifasından kaçınılmakta, ya da bunlara başka şekiller verilmekte ve gizli tutulmaktadır. (Mukavele yapılmaması, ticari senetlerin gizli tutulması gibi)

g. Bir çok resimlerin fiskal değeri gayet düşük bulunmaktadır. Özellikle bu günkü para değerine göre bu resimler fiskal anlamlarını tamamen kaybetmişlerdir. Maktu resim konusuna giren 1 kuruşluk, 3 kuruşluk 5, 6, 9 ve 15 kuruşluk birçok pozisyonlar mevcuttur. Para sistemimizde kuruşun yerini kaybettiği ve zamanımızın fiskalitesinin kuruşlardan toplanacak gelirler üzerine kurulamayacağı aşikardır.

h. Bazı resimler antidemokratik bir mahiyet taşır. Dilekçelere yapıştırılan 16 kuruşluk pullar gibi. Dilekçe pullarının köylüsü ve kentlisi ile tedarik ve doğru olarak iptalinin nasıl bir külfet teşkil ettiği göz önüne getirilirse modern bir toplum hayatı ve ileri bir fiskal sistem içinde bu resmin de yeri olmadığı söylenebilir.

**MALİYE BAKANLIĞI İÇ GELİRLER
TEŞKİLATININ REFORMU**

Vergi Reform Komisyonu

(MALİYE ÇALIŞMA GRUBU)

İstanbul — Aralık 1964

MALİYE BAKANLIĞI İÇ GELİRLER TEŞKİLATININ REFORMU

GİRİŞ

Bilindiği gibi, memleketimiz 1949 yılında gerçekleştirdiği Gelir Vergisi Reformu ve bunun yanı sıra vücade getirdiği yeni vergi hukuku nizamı ile batılı manada modern vergi sistemini prensip itibarıyla benimsemiş ve tatbikat safhasına geçirmiştir.

Sosyal ve politik meselelerin hemen hepsinde olduğu gibi vergi sisteminin de yeni görüşlere ve değişmekte olan şartlara intibak edebilmesi, vergi sistemi ve vergi hukuku üzerindeki çalışmaların devamlı bir reform hareketi içinde gelişmesini icap ettirir.

Bu sebepledir ki, 1961 - 1963 yıllarında vergi sistemimizi organik gelişme seyri içinde ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını bugünün görüşleri ve zamanımızın ihtiyaç ve şartlarına cevap verecek bir tarzda daha ileri bir safhaya ulaştırmak için köklü ve derin İslahat teşebbüsüne girilmiş ve bu hareket büyük ölçüde gerçekleştirilerek vergi sistemimiz istenilen seviyeye vardiirılmıştır .

Bu sırada mahalli vergicilik üzerinde de gerekli çalışmalar yapılmış olmakla beraber, bahis konusu edilen organik vergi reformu, daha ziyade, Devlet vergisi kadrosu içinde gerçekleştirilebilmiştir.

Vergi reform hareketinin çalışma konuları dışında ancak, genel vergi hukukunun mevzuunu teşkil eden vergi usul hukuku, mali yargı ve vergi ceza hukuku ile ilgili meseleler kalmıştır ki, reformun bütünlüğü bakımından, bunların da en kısa zamanda, aynı espri içinde, ele alınıp çözümleneceği tabiidir.

Vergiciliğimizin, sistem, vergi hukuku ve vergi politikası yönlerinden erişmekte olduğu bu ileri seviyesinde sağlanacak başarı bir yönü ile de doğrudan doğruya vergi tatbikatına bağlıdır.

Vergiciliğimizin, yukarıda kısaca işaret edilen ilerleme seyrine paralel olarak, aynı önem ve vüs'atte, vergi tatbikatının ve bununla ilgili teşkilatın ve buna bağlı çeşitli meselelerin, bu arada bilhassa gelir memurlarının mesleki formasyonları, çalıştırılmaları ve yetiştirilmeleri gibi davaların da en kısa zamanda, çözümlenmesi gerekecektir.

Teşkilat meselesinin çözümlenmesi memleketimiz şartları içinde artmakta olan vergi randımanının daha da yüksek seviyelere çıkmasını sağlayacak olan en önemli faktörlerden birisidir.

Yukarıdaki sebeplerden dolayıdır ki, tatbikat ve teşkilat meselesi vergi reformunun başarı şartlarından başlıcası olarak kendisini kabul ettirmiş ve bu münasebetledir ki, teşkilat reformunun gerçekleştirilmesine teşebbüs olunmuş ve Ankarada hazırlanan ön tasarı ile gereken çalışmalara başlanmıştır.

Bilindiği gibi, genel olarak, Maliye teşkilatı, önem ve genişliği itibarı ile, daha ziyade gelir servisleri üzerine oturtulmuş bir teşkilattır.

Maliyenin gelirler dışındaki servisleri ve çalışma alanları, kuruluş itibarile daha ziyade, merkezi bir hüviyet, taşımakta ve kısmen de merkezileştirilmesi mümkün hizmetleri kavramakta ve hiç şüphesiz gelirlerde olduğu gibi, fonksiyonu itibarile ve halkla temas bakımından, memleket ölçüsünde bir genişliği gerektirmemektedir.

Bu görüşten hareket etmek suretiile teşkilatın yeni baştan Reorganize edilmesi yolundan gidilirken iki alternatif karşısında kalınmaktadır.

Gelirler teşkilatının reorganizasyonunun ayrı bir konu olarak ele alınıp çözümlenmesi ya da organizasyon bakımından, Maliye teşkilatını bir bütün olarak ele almak suretiile, davanın her türlü bağlantı ve ilişkileri ile birlikte düşünülmesi.

Aslında bu alanda da radikal reform bahis konusu olduğuna göre, problemin ikinci alternatife göre, yani mali idarenin bütünü ile ele alınıp işletmesinin en uygun bir çözüm şekli olacağını ifade etmek isteriz.

Yine kanaatimize göre, davanın sadece gelirler yönü ile kısmi olarak ele alınmasını ve reformun bu açıdan gerçekleştirilmesini çok zor bulmakta ve hatta mümkün görmemekteyiz. Buna ileride de değineceğimiz üzere, gelirler teşkilatı ayrı bir hüviyet taşır gibi görünmekle beraber bu teşkilat ile Maliyenin diğer servisleri arasında şüphesiz bir takım bağlantı ve ilişkiler bulunmaktadır. Bu bağlantı ve ilişkiler gözetilmeden girilecek kısmi bir teşkilat reformu ile Maliyede bütün halinde bulunması gereken koordinasyon kanaatimizce zedelenmiş ve bozulmuş olacaktır.

Davayı kısmi olarak ele alıp çözümlenmeye çalışmanın diğer bir mahzuru da nasıl olsa ileride gerçekleştirmek mecburiyetinde olduğumuz büyük teşkilat reformunun geciktirilmesine sebebiyet vermesi olacaktır.

Bu ana fikirden hareket ederek incelememiz; «Genel görüşler», «Sistem bakımından teşkilat reformu», «Hazırlanmış ön tasarının esasları» ve Hazırlanmış olan ön tasarı hakkındaki mütalaalarımız» a göre tertiplenmiştir.

Genel görüşler kısmında; bu konuda mevcut olan Maliyede çift teşkilat tezine dayanılarak bizde ve Batıdaki gelir teşkilatı üzerinde durulmuş ve memur formasyonu meselesine de ayrıca değinilmiştir.

İkinci paragrafta ise, çift teşkilat tezine göre, reformun ne suretle gerçekleştirileceği araştırılmış, bu husustaki görüşlerimiz ana çizgilerile belirtilmeğe çalışılmıştır.

Son iki paragrafta, Bakanlıkça hazırlanmış olan ön tasarının üzerinde durulmuş ve bu tasarı çerçevesinde kalınmak suretiile gelirler teşkilatı reformu hakkında düşüncelerimiz açıklanmıştır.

I— GENEL GÖRÜŞLER :

1— Çift Teşkilat Tezi :

Çift teşkilattan maksat, bugün Maliye Bakanlığında toplanmış olan görevlerin ve Maliye politikasına giren faaliyetlerin gelirler ve diğer servisler olmak üzere, fonksiyonları itibarile, iki kategori açısından ele alınarak organize edilmesini ifade eder.

Çift teşkilat tezinin uygulanmasında organizasyonu, Maliye Bakanlığı ve Hazine Bakanlığı olmak üzere, iki Bakanlık şeklinde kurmak bahis konusu olabildiği gibi, Maliye Bakanlığı çerçevesi içerisinde kalmakla beraber, iki Müsteşarlığa bağlı ve bilhassa gelirler teşkilatı bakımından daha bağımsız ve yetkili bir teşkilat vücutte getirmek suretile de gerçekleştirilebilir.

Gelirler teşkilatı, herhangi şekli ile olursa olsun, prensip itibarile vergi tatbikatı ve vergi politikası ile meşgul olacaktır.

Bu faaliyet alanına Devlet Vergileri, Mahalli Vergiler, Parafiskal mükellefiyetler, bunların tatbikatı ve genel olarak vergi ekonomisi ile ilgili incelemeler, araştırmalar, vergi reformuna ilişkin çalışmalar ve vergi politikasının genel planlama ile olan bağlantıları da girmektedir.

Hazine teşkilatına gelince bu teşkilat, milli bütçe ve milli muhasebe çerçeveleri içinde bir yandan amme gelir ve giderlerinin nizamlanması, muhasebeleştirilmesi ve mürakabe işleriyle öbür yandan da para, döviz ve kredi politikaları, bankaların mürakabesi, kambiyo kontrolü, dış mali münasebetler, Milletlerarası ekonomik işbirliği ve amme finansman ve investismanı konuları ile genel planlama ile bağlantılı olarak, meşgul olacak ve böylece aynı zamanda mali yönden İktisadi koordinasyon fonksiyonunu da yapacaktır.

Yukarıda esaslarına değindiğimiz çift teşkilat tezi, politik ve tatbikat yönünden, şu suretle açıklanabilir:

a — Bütçe ile vergi arasında hukuki ve fonksiyonel bir bağlantının mevcut olduğu malûmdur. Ancak, teorik mülahazalar dışında, bu bağlantının esas itibarile toplam vergi hasılatının bütçenin kadrosuna alınmasından ve genel vergi politikasının Hükümet programı ve planı içinde istikametlendirilmesinden ibret bulunduğu görülür. Yoksa, vergi hasılatının bütçede toplanması ve gösterilmesi keyfiyeti, bütçe ile vergi arasında organizasyon yönünden bir tedahül, teşkilatta şu veya bu şekilde bir birleştirmeği, gerektirmemektedir.

Bütçe disiplininin sınırları içinde vergi hasılatının yeri diğer bir deyimle bütçe ile vergi arasındaki ilişki mesela bütçe ile yatırımlar arasındaki ilişkiden yahut bütçe politikasının fiskalite üzerindeki tesirleri aynı politikanın yatırım politikası ve faaliyetleri üzerindeki tesirlerinden farksızdır.

Görülüyorki ilmi ve fonksiyonel mahiyeti itibarile bütçe ile vergi arasındaki ilişki aynı sevki idareye tabi tutulmasını aynı teşkilat içinde birbirine başlanmasını gerektirmemektedir. Aksine bu iki amme fonksiyonu birbirinden ayrı ve bağımsız birer teşkilata bağlanması en makûl ve mantıki çözüm yolu olarak görülür.

İleri Batı Devletlerinde müşahade edilen verginin sevki idare bakımından, bütçeden ayrılması yolundaki hareket sebebini kısmen yukardaki görüşte atfetmek hatalı olmaz.

b — Mesele teknik yönden mütalaa edilirse bütçenin tatbikatı ile «Vergileme hadisesi» arasındaki ayrılımin çok daha belirli ve kesin olduğu müşahade edilir.

Vergileme, bütün memleket yüzeyine yayılmış ve bir yandan gelir vergisi öbür yandan gider vergileri yönleriyle, milyonlarca kişi ile ilgilenen, bütün dış alemi ve çalışma hayatını, her türlü özellikleri ve tezahürleriyle, içine alan şumullü ve teferruatlı hukuki, ekonomik ve sosyal bir hadisedir.

Bundan başka vergilemenin usule, değerlemeye, mali yargıya, vergi ceza hukukuna, vergi kanunlarının değiştirilmesine ve yorumlanmasına, verginin tarhi, tahakkuku, tahsili ve murakabesine, çeşitli organizasyon meselelerine ve nihayet vergi reformlarına ait olmak üzere ilmi, teknik çalışma ve araştırmaları gerektiren çok geniş bir faaliyet alanı vardır.

Bu çalışmalara vergi istatistikleri ile vergi gelirlerinin yıllık gelir tahminlerine ait araştırmaları da katmak gerekir.

Vergilemenin, yukarıda belirttiğimiz özellikleri karşısında, bütçenin bambaşka bir hüviyet arzettiği görülür.

Vergilemenin yaygın ve teferruatlı bir iş olmasına karşılık bütçe esas fonksiyonu itibarile, yani hazırlama ve planlama bakımından, merkezi bir müşahade ve etüd faaliyetini tazammun eder.

Bütçenin murakabe ve icra ile ilgili yönlerine gelince;

Bunlardan bütçe murakabesi, bugünün eğilimlerine ve pratiğine göre, ancak bir gider murakabesi olarak kurulabilir. Bütçenin icrası ise, keza daha ziyade gider mihver-i etrafında cereyan eden Hazine ve Banka kanallarile ifade edilen bir faaliyettir.

c — Gelirlerin ayrı bir teşkilat olarak organize edilmesini gerektiren olayların başlıcalarından birisi de vergilemenin murakabe bakımından arzettiği önem ve özelliğidir.

Vergilemede murakabe, daha ziyade şekle bağlı olan masraf murakabesinin aksine, çeşitli yorumlara mütehammil bulunan ve ancak genel tebliğler, izahlar ve hatta münferid hal suretleri, uzlaşmalar ve devamlı jürisprüdans'larla istikametlendirilen vergi mevzuatının tatbikikatına öbür yandan da mükelleflerin nezdinde yapılan işletme murakabesi ve hesap incelemelerine doğru uzanan bir faaliyettir.

Milyonlarca mükellef beyannamesinin doğruluğunu incelemek, mükellefleri doğru beyana teşvik etmek ve buna alıştırmak, vergi ahlakının yüksek seviyeye ulaşmasını sağlamak vergiciliğin en karışık ve içinden çıkılması en güç problemini teşkil eder ki bunun kameralist gider mürakabesi ile uzaktan bir ilgisi olmadığı izahtan varestedir.

d— İkili teşkilat sisteminde işlerin mahiyet ve tekniğine göre rasyonel organizasyon ve çalışma metodlarının uygulanması, teşkilatların da bütün dikkat ve enerjilerini kendi konuları üzerinde toplamaları kolaylaşmış olur.

Bizce Maliye teşkilatının İslahı konusunda, bugünün görüş ve şartlarına göre, bu iki teşkilat yukarıda izah edilen manada, çift teşkilat tezinden hareket etmek suretile, daha ilmi, rasyonel ve müsbet bir çözüm yoluna bağlanabilir.

Verginin, ekonomik ve sosyal fonksiyonları itibarile de netice üzerinde birinci derecede etkili mali bir faktör olduğu gözönüne getirilirse bu yönden de faaliyetlerin sevki idare ve teşkilat bakımlarından birbirinden ayrılması ve farklı olarak organize edilmesindeki zaruret daha iyi anlaşılabilir.

2— Bizde Cari Olan İki Bakanlık Usulü :

Bilindiği gibi, memleketimizde 1932 yılında Maliye Bakanlığı ikiye bölünmüş ve Maliyenin yanında ikinci bir teşekkül olarak Gümrük ve Tekel Bakanlığı ihdas edilmiştir.

Cezmi Erçin'in belirttiği gibi «bu inkisam hakiki bir taksimi amalin mantıklı bir icabı olmaktan ziyade Maliye Vekaletinin meşgul olduğu işlerden bir kısmının yeni teşkil olunan bir Vekalet verilmesi şeklinde vukua gelmiştir.»

Gerçekten Devlet gelirlerinin bizde olduğu gibi ikiye bölünerek bir kısmının Maliye Bakanlığının bir Genel Müdürlüğüne bırakılması öbür kısmı ile işteğal etmek üzere ayrı bir Bakanlık kurulması Devlet idaresinde uygulanan büyük veya küçük Bakanlıklar sisteminden hiç birine uymadıktan başka fiskal politikanın bütünlüğü, modern sevki idare anlayışı ve organizasyon tekniği bakımlarından da izah edilemez.

Bu itibarladır ki, bizde Gümrük ve Tekel Bakanlığını bünyesi, teşekkül tarzı ve ihdası maksadı itibarile, devamlı bir teşekkül olarak mütalaa etmek mümkün olmaz. Daha ziyade kapitülasyonların ilgasını müteakip bir yandan gümrük işlerini düzenlemek, öbür yandan da Devlete intikal eden Tekel işletmelerinin faaliyetlerini yoluna koymak gibi belli ve geçici bir misyon ifa etmek maksadile vücade getirilen Gümrük ve Tekel Bakanlığının, gümrük yönünden, Maliye Bakanlığına bağlanmasının zaruri olarak mütalaaası yerinde olacaktır.

«Merkezi Hükümet teşkilatı araştırma projesi yönetim kurulu raporu» nda (MEHTAP) bu konu üzerinde önemle durulmuş ve yukarıda arzedilen esaslar dairesinde, meselelerin çözümlenmesi yolunda şu görüşler ileri sürülmüştür: [1]

[1] MEHTAP, 228 inci sahife 8. paragraf

«Bu şekilde teşkilatlanma Gümrük ve Tekel Bakanlığının bugünkü şikayet konularını da ortadan kaldıracaktır. Türk Parasının kıymetini koruma mevzuatının uygulanmasında hiç mütalaası alınmadan pek çok görevler yüklenen gümrük teşkilatı Maliye Bakanlığı içerisinde çalışırken bu konuda söz sahibi olacaktır.

Dış ticaret politikasının yürütülmesinde ilgili Bakanlıklar tek merci ile (Maliye Bakanlığı) karşı karşıya gelecekler, gümrük tarifeleri ve tevzi listeleri iki Bakanlık arasında tartışma konusu olmayacaktır.

Gümrük andlaşmaları, Müşterek Pazar ve Ticaret ve Gümrük Tarifeleri Genel andlaşması (GATT) müzakereleri bakımından Dışişleri Bakanlığınca yürütülecek görevlerde de teknik servis olarak yalnızca Maliye Bakanlığı söz ve mütalaa sahibi olacaktır.

Yeniden tekilatlanmada ikinci derecede başka faydeler de elde edilecektir. Bu teşkilatlanmada Mali idarenin daha verimli ve rasyonel çalışması pek çok yazışmanın önlenmesi, ihtilaf konularının ortadan kaldırılması sonuçlarını da verecektir.»

Yine aynı projede, gümrükteki mali ihtilafların ve gümrükle ilgili denetleme meselelerinin de genel vergi hukuku nizamı ve prensibine uygun olarak daha irtibatlı ve pozitif bir tarzda organize edilmesinin, ancak yukarıda izah olunan, teşkilat birliği içerisinde mümkün olabileceğine de değinilmektedir.

3— Batı Devletlerinde Gelir Teşkilatı:

a- Yabancı Memleketlerde İkili Teşkilat Hareketinin Gelişmesi :

Avrupa'da, Fransa ve Belçika'da zaman zaman, İtalya'da, daha devamlı olarak, ikili hatta üçlü Bakanlık usullerinin uygulandığını, Amerika Birleşik Devletlerinde bütçe bürosunun ihdası ile bilfiil bu yola gidildiğini, Kanada'da ise, iki Bakanlık sisteminin en berrak ve rasyonel bir şekilde uygulandığını görüyoruz.

İngilterede, Bakanlık planında olmamakla beraber, ileride açıklayacağımız üzere, gelirler servisi bağımsız bir teşkilat olarak taazzuv etmiştir.

Fransa'da 1925 yılında Maliye Bakanlığı ikiye ayrılarak Bütçe Bakanlığı ihdas olunmuş, muhtelif defalar ilga ve tesis ve tekrar ilga edilmiştir. Bu sırada İktisadi İşler Bakanlığı İktisadi koordinasyon planlama işleri dahil Maliye Bakanlığına bağlanmıştır.

Bununla beraber, şunu ifade etmek lazımdır ki, Fransa'da Maliye, Bütçe ve hatta ekonomi işleri, bir Bakan'm uhdesinde toplandığı zamanlarda dahi, ayrı ayrı siyasi müsteşarlar tarafından idare edilmiş ve teşkilatlarda açıklıkla görülmesi bile fiili bir ayrılık mevcut bulunmuştur.

Belçika'da zaman zaman Maliye teşkilatının, Bütçe ve Maliye Bakanlıkları şeklinde, ikiye bölündüğü görülür. Bununla beraber, iki Bakanlık uygulansın veya uygulanmasın, Belçika'da bütçeyi hazırlama ve Planlama işi Bakanlar kademesinde bir Kurul tarafından yürütülür.

İtalya'da, iki Bakanlık sisteminin tatbikatı, Fransa ve Belçika'ya göre daha istikrarlıdır. Hatta zaman zaman bu memlekette, Maliye ve Bütçe Bakanlığı yanında Hazine Bakanlığı olmak üzere üç Bakanlık faaliyette bulunmuştur.

Almanya'ya gelince; bu memlekette tek Bakanlık esası caridir. Son yıllarda, münhasıran Milli Emlak işleri ve amme teşebbüsleri ile meşgul olmak üzere, ihdas edilen Hazine Bakanlığı bu manada nazarı itibara alınmamalıdır.

Şu var ki, Almanya'da tek Bakanlık olmakla beraber Maliye teşkilatının ağırlık merkezini vergi politikası ve vergi tatbikatı teşkil eder. Ekonomi politikası ve ekonomik koordinasyon meseleleri ile esas itibarile Ekonomi Bakanlığı meşgul olur. Bundan başka, Almanya'da para ve kredi politikası sahasında Merkez Bankasının geniş yetkileri bulunduğu da unutulmamalıdır.

Amerika Birleşik Devletlerinde; 1921 yılında vücade getirilen iki teşkilattan biri olan Bütçe Bürosu ile Hazine Bakanlığından bütçe işlerinin yönetimi, esas itibarile bu büroya, geçmek suretile ikili organizasyonun Amerika'ya has, bir uygulama tarzı ortaya çıkmıştır.

Şunu belirtelim ki, sözü edilen Bütçe Bürosu, doğrudan doğruya Cumhurbaşkanlığına bağlı bir teşekkül olarak, esas itibarile, gider bütçesile meşgul olur. Amme gelirlerinin tahmini Hazine «Maliye» Bakanlığı tarafından yapılır.

Kanada'ya gelince; daha önce işaret ettiğimiz gibi, iki Bakanlık esasına dayanan iş bölümünün en rasyonel ve vüzhlu uygulama şeklini burada görürüz.

Kanada'da Maliye servislerinin gruplandığı iki Bakanlık Milli Gelir Bakanlığı ve Maliye Bakanlığıdır.

Milli Gelir Bakanlığı, münhasıran vergi konusu ile iştigal eden bir ihtisas Bakanlığı durumundadır.

Maliye Bakanlığı ise, Bütçe ve Hazine işleriyle mali politikaya ilişkin konularla uğraşır.

b- Fransa'da Gelir Teşkilatı :

Fransa'da 16/5/1948 tarihli kararname ile vergi işleriyle iştigal eden çeşitli idareler (regie'ler) arasında füziyon yapılmak suretiile iki Genel Müdürlük ihdas edilmiştir.

— Vergiler Genel Müdürlüğü

— Gümrük ve İstihlak Vergileri Genel Müdürlüğü

Ayrıca, eskiden harçlar ve pullarla birlikte enregistrement rejisine dahil olan Milli Emlak, Gelirler teşkilatında bağımsız bir servis olarak kurulmuştur.

Vergi sisteminde vukua gelen derin değişikliği takiben girilen bugünkü İdari reform, Gelir teşkilatının çalışma metodlarını islah etmek bunlarda birlik ve yek-

nesaklık sağlamak, kısaca bu teşkilatı daha rasyonel ve modern bir hale getirmek ihtiyaç ve zaruretinden doğmuştur.

Gelirler Teşkilatında bahis konusu reforma imkan veren unsurların başında, ileride değineceğimiz üzere, yeni mesleki formasyona müsteniden yetiştirilen memur kadrosu gelmektedir.

Vergiler Genel Müdürlüğü, Genel Müdürün kabinesinden (Genel Müdürlük Bürosu) başka dört büyük servisten tereküp eder.

- Koordinasyon
- Vasıtasız vergiler ve Kadastro
- Enregistrement (Harçlar, Damga Resmi ve Veraset ve İntikal Vergisi)
- Vasıtalı vergiler.

Koordinasyon servisi, iştigal konularına göre, üç şubeye ayrılmaktadır :

1) Mevzuatta Koordinasyon :

(Kanun tasarıları, kararname, yönetmelik gibi çalışmalarla Milletlerarası vergi münasebetlerine ait çalışmalar)

2) Personel Meselelerinde Koordinasyon :

(Vergiler Genel Müdürlüğüne bağlı servislerde çalışan personellerle ilgili meselelerin incelenmesi ve bunlar arasında koordinasyon sağlanması)

3) Etüd ve Vergi Mürakabesi :

(Genel Müdürlüğe bağlı servislerin organizasyonu, bunlarda, çalışma metodlarının ıslahı ve vergi kontrolüne ait meselelerin incelenmesi)

Genel Müdürlüğün diğer faal servislerinin organizasyonu, hakkında bir fikir vermek için Vasıtasız Vergiler ve Kadastro servisinin tali bölümlerini zikredelim :

Personel Bürosu :

Şubeler :

I. Şube : Mevzuat

(Tasarı, tamim, izahname hazırlanması, Milletlerarası araştırmalar ve dokümantasyon)

II. Şube : Tatbikat

(Tekalif cetvelleri, tarhiyat meseleleri, gelir istatistikleri, Genel Müdürlüğün masraf politikası, servislerin nezareti)

III. Şube : Mali Yargı İşleri

(Mali kaza ve vergi ceza hukukuna ait mevzuat üzerinden çalışmalar, mükelleflerin müracaatları ve şikayetleri ve Devlet Şûrasına intikal eden İdari Dava işleri)

Kadastro Servisi :

(Kadastro ile ilgili her türlü işler)

Vergiler Genel Müdürlüğüne bağlı dış teşkilata (taşra teşkilatı) gelince; bunların, prensip itibarile, Departman esasına göre organize edildikleri görülür. Şu var ki, bu coğrafi bölünüş usulünün pek dar bulunduğu anlaşıldığı için, Departman Müdürlerinin kararlarını koordine etme yoluna, gidilmiştir.

Departmanlarda vergi işleriyle uğraşan servisler; biri Vasıtasız Vergiler diğeri Enregistrement olmak üzere, iki Direktöre bağlı Müdürlükler şeklinde organize edilmiştir.

Departman Vergi Müdürlerine özellikle İdari kontrol hizmetinde çalışmak üzere, bizdeki kontrol memurlarına tekabül eden, Inspecteur prineipaller bağlanmıştır.

Departman Müdürlerine, tahakkuk işleriyle meşgul olmak üzere, bizdeki eski vergi tahakkuk şubelerine tekabül eden, tahakkuk büro veya servisleri bağlıdır. Bunlar inspektörler idaresi altında birer teşkilat ünitesi olarak görülmektedirler.

Vergiler Genel Müdürlüğü 1960 yılında, yapılan son bir reform ile, yeniden değiştirilmiş ve dört genel servis ile dört ihtisas servisine ayrılmak suretile şu şekli almıştır.

I— Genel servisler :

- 1— Personel ve Bütçe
- 2— Genel idare
- 3— Mevzuat
- 4— Mali Yargı işleri

II — İhtisas servisleri :

- 1— Kadastro
- 2— Milli Emlak
- 3— Milletlerarası münasebetler
- 4— Özel servisler ve Mali Tekeller.

Mahalli plandaki teşkilatta ise, tedricen yeni bir organizasyon yoluna gidilmektedir.

Bu hareketi karakterize eden hususlar, faaliyetlerin modernleştirilen vergi merkezlerinde (Centres fiscaux) toplanması ve servisler arasındaki münasebetlerin islah edilmesidir.

Yukarıda arzedilen Fransız Maliye teşkilatında yenilenme ve reform gayretinin, bu memlekette nadiren rastlanan bir hacimde ve önemde olduğu ve bunun neti-

cesinde vergi servislerinin misyonlarına daha uygun bir bünyeye sahip olacağı ileri sürülmektedir.

c — Almanya'da Gelir Teşkilatı :

Almanya'da, yukarıda işaret ettiğimiz gibi, Maliye Teşkilatının ağırlık merkezini vergilerin idaresi teşkil eder.

Bakanlık, biri Maliye Bakanı diğeri Bölge Yüksek Maliye Başkanı olmak üzere, iki kademe üzerinden teşkilatlandırılmıştır ki, bu organizasyon şeklinde ademi merkeziyet esası en geniş ölçüde cari olur.

Mahalli bir teşkilat olarak kurulmuş, gerek federal ve gerek lokal, Maliye Teşkilatının Başkanı olan Yüksek Maliye Başkanı idaresi altında bulunan Bölge Teşkilatı şu kısımlara ayrılmıştır:

I. Vergiler kısmı

II. Gümrük kısmı

III. Devlet malları ve inşaat kısmı

Ayrıca Başkana bağlı olan Maliye Başkanlığı veznesi.

Vergilerle meşgul olan mahalli faal servisler vergi daireleridir. Bunların yerleri, iş-tigal konuları, faaliyet sahaları Bölge Yüksek Maliye Başkanı tarafından tesbit edilir.

Vergi dairelerinde bir veya daha fazla vergi komisyonu kurulur.

Değerleme, emsal tayini, re'sen takdir işleri ve matrahın tayini ile ilgili sair işlerde bu komisyonun istişari mahiyetteki mütalaası alınır.

Vergi mürakabesi ve geniş bir iş hacmi tutan uzlaşma işleri doğrudan doğruya vergi dairelerinde yönetilir.

Almanya'da, Gelir teşkilatına paralel olarak, her Maliye Başkanlığı bölgesinde bir de Vergi Mahkemesi bulunur. Bu mahkemede her türlü vergi anlaşmazlıkları ile gümrük vergisi tatbikatından doğan ihtilaflı işlere de bakılır.

Almanya'da Gelir teşkilatının özelliği, bu teşkilatın yukarıda da değindiğimiz gibi, ademi merkeziyet prensibine uygun olarak ve eyaletlere göre, bir bütün teşkil edecek şekilde organize edilmiş olmalarıdır.

Yine Alman Gelir teşkilatının özelliklerinden biri de, bazı vergilerin ve konuların bu cümleden, kurumlar vergisinin ihtisas yeri olmak üzere özel vergi dairelerinde toplanmış olmasıdır.

d — İngiltere'de Gelir Teşkilatı :

İngiltere'de Gelirler Teşkilatı, iki büyük servis halinde, Hazine Bakanlığı içinde yer alır. İç Gelirler Kurulu ve Gümrük ve İstihlak Vergileri Kurulu.

1950 yılından beri mahalli vergilerin tatbikatı da İç Gelirler İdaresine tevdi olunmuştur.

Ancak şurasına işaret edelim ki, İç Gelirler Servisi Hazine Bakanına bağlı olmakla beraber bu teşkilatın dışında kalmakta ve yukarıda adı geçen Kurul tarafından idare edilmektedir.

İç Gelirler Kurulu, bir Başkan (Müsteşar seviyesinde), bir Başkan Yardımcısı ve üç Komiser olmak üzere 5 kişiden tereküp eder.

Kurul, görevini muhtelif servisler aracılığı ile yapar. Bunların başında Vergiler Genel Müdürlüğü diyebileceğimiz ofis gelir. Bundan başka Kurula. Etüd ve İstatistik Müdürlüğü ile ihtilafli İşler Müdürlüğü de bağlıdır.

İngiltere'de Gelir teşkilatında, Almanya'dakinin aksine, merkeziyet usulünün cari olduğu söylenebilir.

İç gelirler teşkilatı, Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda'da 650 kadar vergi tarhiyat bölgesine (Vergi Dairelerine veya Vergi Servisine) ayrılmıştır. Bu bölünüş, nüfus esası ve tarhiyat yerlerinin ticari ve sınai özelliklerine göre yapılmıştır.

Bahis konusu Vergi Daireleri, esas itibarile yalnız Gelir Vergilerinin tarhiyatı ile uğraşırlar.

Muayyen vergilerle meşgul olmak üzere belli yerlerde özel servisler ihdas edilmiş veya teşkilat kurulmuştur.

Surtax ile ilgili işler Londrada İç Gelirlere bağlı merkezi bir teşkilat tarafından idare edilir.

Veraset Vergisinin tarhiyatı ile, biri Londra'da diğeri Edinburg'da olmak üzere, iki büro meşgul olur.

İngiliz vergi tatbikatının en karakteristik yönlerinden biri, idare ile mükellef arasındaki anlaşmazlıklara (mümkün olduğu kadar) yer verilmemesi ve genel olarak uzlaşma yoluna gidilmesidir. Bu sonucun alınmasında, Sanayi ve Tarım erbabından seçilen ve hizmetlerine karşılık Devletten ücret almayan Vergi Komiserleri büyük rol oynar.

Bundan başka Serbest Hesap Uzmanlarının yardımı da vergilerin düzgün ve anlaşmazlıklara yer vermeden tarhını kolaylaştırmaktadır.

Yukarıda işaret ettiğimiz iki müessese, İdari bakımdan şeklen fazlasile temerküz ettirilmiş gibi görünen, vergi tatbikatının fiiliyatta mahalli bir atmosfer içinde cereyan etmesini sağlamaktadır.

İngiliz vergi tattbikatının diğeri bir özelliği de vergi alacaklarının İç Gelirler teşkilatı dışında muhasebe ve kontrol servisi tarafından tahsil edilmesidir. Bunun için her biri bir tahsildar tarafından idare edilen 300 kadar tahsil bürosu vardır. (Bizdeki eski tahsil şubeleri teşkilatı gibi)

e — Kanada'da Gelir Teşkilatı :

Yukarıda işaret ettiğimiz gibi, Milli Gelir Bakanlığı yalnız vergilerin idaresi, tatbikatı, yorumlanması ve vergilere ait diğer çalışmalarla iştigal eden bir İhtisas Bakanlığı durumundadır.

Milli Gelir Bakanlığı teşkilat bakımından iki büyük kısma ayrılmıştır.

— Gelir ve Servet Vergileri İdaresi (Kısaca Vergiler İdaresi)

— Gümrük ve Gider Vergileri İdaresi.

Bu kısımların her biri birer Müsteşar tarafından idare olunur.

Vergiler idaresi (Taxation Division) un görevleri Ottava'daki merkezi büro ile bölge teşkilatları arasında bölünmüştür.

Merkezi büro şu suretle organize edilmiştir :

Vergiler Müsteşarı

Müsteşar Yardımcısı

1) Vergilendirme Genel Müdürlüğü :

Bu Genel Müdürlük kendi bünyesi içerisinde belli başlı Ticaret ve Sanayi gruplarına göre ihtisas servislerine ayrılmıştır.

2) İhtilafli İşler Genel Müdürlüğü

3) İdari İşler Servisi

4) Personel Servisi

5) Mahalli Teşkilatın teftişi ile iştigal eden servis

6) İnceleme Servisi

7) Veraset İşleri Servisi.

Yukarıda teşkilatını şematik olarak gösterdiğimiz merkez bürosunun servisi mahalli teşkilatın faaliyetini istikametlendirmek, mürakabe etmek ve böylece Vergi Kanunlarının yeknesak bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır.

Merkez Bürosunun mükelleflerle doğrudan doğruya teması yoktur. Yalnız mahalli teşkilatın tasarruf ve kararlarından şikayetçi olanlar merkez teşkilatına başvurabilirler. Bu takdirde de önceden mükellefin mahalli büro tarafından dinlenmesi ve müteakiben büronun merkeze rapor vermesi gerekir.

Milli Gelir Bakanlığının Mahalli Teşkilatının kuruluşu ise şöyledir :

Bütün memlekette 26 Bölge Bürosu (Vergi Dairesi Müdürlüğü) vardır. Her Bölge Bürosu Vergi Müdürü adını alan ve Büronun faaliyetinden ve randımanından Vergiler Müsteşarına karşı sorumlu olan bir Müdür tarafından idare olunur.

Bölge Büroları genel olarak iki kısma ayrılmıştır :

— Vergi tatbikatına ilişkin harici işlerle meşgul olan servis (esas itibarile inceleme işleri),

— Büronun iç işlerle meşgul olan servis (mükellef listelerini düzenlemek, tarhiyatı yapmak ve vergiyi tahsil etmek gibi).

f — Birleşik Amerika'da Gelir Teşkilatı :

Amerika devlet kuruluşu istiklalden önceki İngiliz Koloni idaresi ve dolayısıyla Büyük Britanya idaresinin tesirleri altında teşekkül ederek Federal Devlet hizmeti anlayışı ve Başkanlık sistemi içerisinde kendi özelliğine erişmiştir.

Mali idare de aynı tesirlerle kurulmuştur. İngiliz Hazine Nezareti ile Amerika Hazine Sekreterliği arasında geniş benzerlik vardır. Bütün federal Mali idare (Bütçe hariç) Başkanın Hazine Sekreteri tarafından idare edilmektedir.

Hazine sekreterine bağlı Deputy Sekreter ve Assistant sekreterlerden biri Başkanla İç Gelirler Umum Müdürlüğü ve Gümrükler Umum Müdürlüğü arasındaki politik irtibatı sağlamaktadır.

Hoover Komisyonu raporuna uygun olarak teşkilat Reorganizasyonu başlamadan önce, İç Gelirler Genel Müdürü ve (Deputy ve Assistant) Genel Müdür Muavinleri ve Bölge Genel Müdürleri (Regional Collector) ve Vergi Dairesi Müdürleri (District Collector) politik memuriyetler olarak tayin ve istihdam edilmekte idiler.

1953 Reorganizasyonu ile Gelirler Genel Müdürü hariç İç Vergiler idaresinde başka politik memur bırakılmamıştır. Diğer bütün memurlar Devlet Memurları statüsüne tabidirler.

Amerika'da geniş anlamda vergicilik vergi politika ve idaresi olmak üzere 2 kısımda mütalaa olunabilir.

1. Vergi Politikası :

A. B. Devletin Başkanlık sistemi ve Anayasasının kuvvetler ayrılığı prensibine uygun olarak, Vergi politikası her yıl Başkanın yıllık raporu ile Parlamente'ye intikal etmektedir. Vergi Konunun müteakip safhaları Anayasanın 2 inci maddesinin «Bilumum Gelir Kanunlarının menşe ve amili Mümessiller Meclisidir» hükmüne uygun olarak Mümessiller Meclisinin Ways and Means Komitesinde tekemmül etmektedir. [1]

[1] Bu komite 25 kişiliktir. 15 i iktidar 10 u muhalefet partisindedir. Başkan iktidar partisindedir.

Komite Başkanı, Cumhurbaşkanının raporundaki tavsiyeleri (İktidar Partisi Politikası) gerçekleştirmek için bir konferans komitesi teşkil etmektedir. Bu komitede Ways and Means komitesinin bazı üyeleri ile Reisicumhurun Vergi Müşaviri (Assistant Secretary) Gelirler Genel Müdürü, ve Baş Müşaviri Üniversitelerin Vergi Hukuku ve İktisadi Kürsüleri mensupları, Barolar, Odalar ve sair mesleki kuruluşlar ve Federal Devlet teşkilatı (Tarım, Ticaret Bakanlıkları ve Tarife Komisyonu gibi) mümessilleri bir araya gelerek «Konferans Komitesi» raporu hazırlamaktadır. Bu rapora uygun şekilde Ways and Means komitesi Başkanı ilk kanun taslağını hazırlamak üzere bir Redaksiyon komitesi teşkil etmektedir. Bu komitede Ways and Means Komisyonunun 3 Hukuk Müşaviri de çalışmaktadır. Hazırlanan ilk tasarı komisyona sevk edilmekte ve komisyonda Vergi Kanunu taslağı haline gelmekte ve görüşmeler bittikten sonra Senatonun Tahsisat Komisyonuna sevk edilmektedir. Senato Komisyonu, Mümessiller Meclisi Komisyonundan farklı bazı düşüncelere sahip ise, tasarıya nihai şeklini vermek üzere (Joint Committee) karma bir komisyon teşkil etmektedirler. Karma komisyon Meclislerde müzakere edilerek nihai tasarıya hazırlamaktadır.

Meclislerden geçen tasarının kanunlaşması Reisicumhurun tasdiki ve ilanına bağlıdır. Reisicumhurun kısmen veya tamamen bir veto hakkı mevcuttur.

Şuna işaret etmek lazım gelirken Amerika'da Vergi Kanunlarının meclislerde müzakeresi bütçe ile ilgili bulunmamakta ve bütçe müzakerelerinde Senato Tahsisat Komisyonunda baş rolü oynamaktadır.

Görülmektedir ki vergi politikası Gelirler Genel Müdürlüğü seviyesinin üzerinde cereyan etmekte ve bu Genel Müdürlük politikacılara teknik servis olarak hizmette bulunmakta ve kanunların tedvininde de Ways and Means Committee hukukçularına yardım etmektedirler.

2. Gelir İdaresi :

Amerika Birleşik Devletlerinde gelir idaresi Hazine Bakanlığı içerisinde 2 Genel Müdürlük tarafından idare edilmektedir. Biri Gelirler (Internal Revenue) diğeri Gümrük (Custom) Genel Müdürlüğüdür. Biz burada yalnız Gelirler Genel Müdürlüğü teşkilatına kısaca temas edeceğiz.

Amerika'da vergi idaresi (Gümrük hariç) 3 kademeli bir gelir teşkilatı tarafından idare edilmektedir. Bunlar :

Merkezi Teşkilat (National Office)

Bölge Teşkilatları (Regional Office)

Vergi Daireleri (District Office and Branch Offices)

dir.

a) Merkezi teşkilatın görevi, bütün memleket çapında (Nation Wide) vergi idaresi için politika (Personel, istihbarat, kontrol, teftiş gibi) ve program düzenlemek,

direktifler vermek, rehberler çıkarmak, koordinasyon ve mürakabedir. Genel Müdürlük bu görevlerini ifa için bir Gelirler Genel Müdürü (Commissioner of İnternal Revenue) ve (Deputy Commissioner) ikinci Genel Müdür ve Genel Müdürlük ofisi ile 5 genel Müdür Muavini (Assistant Commissioner) ve bir Merkez Dairesi Müdürü olarak teşkilatlanmıştır. 5 genel Müdür Muavini idare (Personel, eğitim, malzeme, bina,) teftiş, muamelat, araştırma ve planlama ve Teknik servisler görevlerini yüklenmişlerdir.

Genel Müdürlükte Baş Müşavirliğe bağlı bir Müşavirler Heyeti mevcuttur. Ayrıca gezici olarak çalışan 20 Vergi Hakimi ile Hakimlik sıfatını haiz Hakimler Kurulu Başkanı ve Hakimlerin İdari işlerini tedvir eden bir merkez ofisi mevcuttur.

Vergi Yargısına Merkez teşkilatı vesilesile kısaca temas ettikten sonra vergi işlemlerinin yönetildiği Bölge Genel Müdürlükleri ve vergi daireleri teşkilat ve görevlerine kısaca temas etmek istiyoruz.

Bölge Genel Müdürlükleri 9 yerde organize edilmiş bulunmaktadır. Bu bölge idarelerinde organik kuruluş merkez teşkilatına benzer Genel Müdürün yardımcısı vardır. Bunlardan birisi tütün ve alkollü içkiler işlerini tedvir etmektedir. Diğer iki Genel Müdür yardımcısından birisi muamelat diğeri (İntelligence) istihbarat ve kontrol görevlerini tedvir etmektedir. Bunun dışında bölge genel Müdürlüğünün idare müdürü (Personel, eğitim, malzeme işleri) mevcut bulunmaktadır. Bölgelerde Baş Müşavir ve Hukuk Müşavirleri ofisi, Bölge Müfettişi (Regional İnspector) ve ona »bağlı Müfettişler merkezi idarenin mürakabesi altında müstakil olarak çalışırlar. 1953 teşkilatlanması ile idareye yeni bir müessese olarak girmiş bulunan «Bölge ihtilafı işler servisi» (Appealate Division) bölge idaresinin en mühim hususiyetidir. Bu daire her hangi bir ikmal tarhiyatına ait idarenin son kararını vermekte, yargıya gidip gitmemeyi kararlaştırmaktadır.

Bundan başka halen 4 bölge Müdürlüğüne bağlı Hizmet Servisi tesis edilmiştir. Bunlar elektronik beyinlerle beyanname tasnif ve hesapların kontrol fonksiyonunu ifa ederler.

Vergi tahsilatı ile birlikte vergi reddiyatları da bu servis tarafından yürütülmektedir. Ancak reddiyatın daima «Reddiyat öncesi tetkikler» den sonra yapıldığına da ve bu tetkiklerinde vergilerin tahsil vadesi içinde yapıldığına işaret etmek yerinde olur.

4— Memurların Formasyonu Meselesi :

Geniş halk kitlelerini teşkil eden mükelleflerin Gelir, Kurumlar ve Muamele Vergileri gibi Devlet gelirlerinin mali temelini teşkil eden ana mükellefiyetler bakımından kazançlarını, gelirlerini ve muamelelerini, vergi disiplinine uygun bir tarzda, bizzat hesap ve beyan etmeleri bunlarla birlikte ayrıca başkalarına ait vergileri de stopaj yolu ile toplayarak ödemeleri nizamına dayanan modern vergiciliğin memleket ölçüsünde başarı ile uygulanabilmesi, her şeyden önce, gereken şekilde vergi mürakabesinin kurulması ve işlemesi şartına bağlıdır.

Bilindiği gibi, modern manada genel vergi murakabesi bir yandan bu işlerle görevlendirilecek Gelir Memurlarının kadrosu ve formasyonuna öbür yandan da, dolayısıyla bu sahada vazife gören, Serbest Vergi ve Hesap Uzmanları Teşkilatının mevcudiyet ve faaliyetine bağlıdır.

Bugünün anlayışı ve şartlarına göre, Gelirler Teşkilatının reorganizasyonuna gidilirken, bu iki kadro ile ilgili meselelerin, aynı paralel içinde çözümlenmesinin zaruri olduğu kabul edilmelidir.

Zamanımızda vergi mürakabesi dedektif yani suç arayıcısı, bir hizmet olmaktan çıkmış, Batı Devletlerinin hepsinde kabul edildiği gibi, mükellefle işbirliği esasına dayanan yetiştirici, önleyici, yapıcı ve yardım edici bir faaliyet ve görev halini almıştır.

Serbest Uzmanları bir yana bırakırsak, Gelirler Teşkilatı içinde, yukarıdaki manada ve şumulde mürakabe hizmetinin yerine getirilebilmesi, bu teşkilatın, Batıda görüldüğü gibi, esas itibarile bu fonksiyon üzerine oturtulmasına, bunun için de, belli mesleki formasyonu olan geniş bir memur kadrosunun yetiştirilmesine bağlıdır.

Fransa'da daha önce de ifade ettiğimiz gibi, girişilen idari teşkilat reformunun başarı yolunda bulunması, her şeyden önce, Gelir memurlarının mesleki formasyonu ile izah edilmektedir.

Bu mesleki formasyon Fransa'da, özellikle 1950 den beri memurların, Vergiler Milli Okulunda (Ecole nationale des Impôts) eğitim görenler arasından muayyen bir usul dahilinde seçime tabi tutulmak suretiile gerçekleştirilmektedir.

Genellikle dış servislerde (Taşra teşkilatında) çalışan memur kadrolarını vücuda getiren bu mesleki formasyon sisteminin üstünde, özellikle, merkez teşkilatının elemanları ise idare Milli Okulu (Ecole nationale d'administration) tarafından sağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen mesleki eğitim sisteminde Fransız Gelir Memurlarının formasyonu, teşkilatı içinde, staja ve kurslara tabi tutulmak suretiile tamamlanmaktadır.

Almanya'da, Vergi Memurları, yetiştirilmeleri ve statüleri bakımından, ayrı bir kadro teşkil ederler. Bu kadro içinde Vergi Memurlarının yetiştirilmesi 16/05/1961 tarihli bir kanunla özel bir nizamla bağlanmıştır.

Bu disipline göre, dış teşkilatta (Eyalet Vergi Dairelerinde) çalışan, memurların formasyonu dört hizmet sınıfına göre tertiplenmiştir.

Hizmet sınıfları şunlardır :

- Basit hizmet
- Orta hizmet

— Üst hizmet

— Yüksek hizmet

Basit hizmet sınıfına, ilk öğrenimi başarı ile bitirmiş olanlar kabul edilir. Bunlar Maliye teşkilatı içinde, 6 ay süre ile, pratik bir mesleki eğitime tabi tutulurlar.

Orta, hizmet kategorisine, orta öğrenimi başarı ile yapmış ve 16 yaşını bitirmiş olanlar alınır.

Bu hizmet kategorisinde Maliyede geçen hazırlık dönemi 18 ay olup bunun 3 ayı özel mesleki eğitime ayrılmıştır.

Hazırlık döneminin sonunda memurlar mesleki bir imtihana tabi tutulurlar. Bunda başarı gösteremeyenlere bir hak daha tanınmıştır.

Üst hizmet kategorisine Lise öğrenimini başarı ile yapmış ve 18 yaşını bitirmiş olanlar alınır. Bunlarda Maliyede geçen hazırlık, dönemi 3 yıldır. Bu dönemin 9 ayı mesleki eğitime ayrılmıştır.

Hazırlık dönemi içinde adaylar bir ara sınavına, hazırlık döneminin sonunda da, ikinci bir sınava tabi tutulurlar.

Yüksek hizmet sınıfı kategorisine gelince bu sınıfa girecek olanlarda Hukuk, İktisat, Maliye ve Sosyal İlimler konusunda Üniversite tahsili aranır. Bunlar 3 yıllık hazırlık devresi geçirirler ve ikinci bir Devlet imtihanına tabi tutulurlar. Hazırlık döneminin 18 ayı mesleki eğitime ayrılmıştır. Bunun 3 ayı Federal Maliye akademisindeki kurslarda geçer.

Kanunda, belli şartlarla, derece derece aşağı hizmet kademelerinden, üst ve yüksek hizmet kademelerine geçme imkanları tanınmıştır. Ayrıca, yüksek dereceye geçişte, diğer şartlar dışında, en az 40 en çok 58 yaşlar arasında bulunmaları şartı aranır.

Alman senatosunun tasvibini almak şartıyla, Federal Maliye Nazırı, Vergi Memurlarının yeknesak bir tarzda yetiştirilmelerini sağlamak için, bir mesleki yetiştirme ve imtihan yönetmeliği hazırlar.

Amerika Birleşik Devletlerinde :

Amerika Birleşik Devletlerinde, özellikle 1953 yılında yapılan reform ile teşkilatın bugünkü yüksek seviyesine ulaşması memurların mesleki formasyonları ile mümkün olabildiği.

Memurların formasyonları mesleğe alınışlarındaki seçim usulü ve alındıktan sonraki eğitim sistemleriyle gerçekleştirilmektedir.

Amerika'da Devlet memuriyetine sınavla girilmektedir. Sınavların açılması ve kazananların puanlarına göre çeşitli memuriyetlere atanması tek elden yürütülmektedir. Bu işle Cumhurbaşkanlığına bağlı «Sivil Servis Teşkilatı» meşgul olmaktadır.

Maliye teşkilatının özelliği dolayısıyla, Maliyeye alınacak adayların sınavını, sivil servis teşkilatı adına Maliye teşkilatı yapmaktadır.

Maliye teşkilatına alınacaklar hakkında geniş tahkikat yapılmakta ve bu tahkikatı Müfettişler yürütmektedir.

Müfettişler, emniyet teşkilatından da faydalanmak suretile, adayların mazisini, karakterlerini, servet durumlarını, içki ve kumara düşkün olup olmadıklarını ve mes'uliyet yüklenebilecek nitelikte bulunup bulunmadıklarını tahkik ve tesbit etmektedirler.

Adayların durumu, Müfettişlerin yaptıkları tahkikat sonucunda, Hazine Bakanlığının tesbit ettiği normlara uyduğu takdirde, sınavlara alınmaktadır.

Adaylarda her bakımdan yüksek ahlak vasfı aranmakta ve geçmişinde en ufak bir pürüzü olan teşkilata sokulmamaktadır.

Amerika'da Maliye teşkilatının iyi işlemesi ve bugünkü yüksek seviyeye ulaşmış bulunması, kolej mezunlarından en kabiliyetlilerinin teşkilatta toplanmış olması ve memurların iyi ve tesirli bir eğitime tabi tutulması ile gerçekleştirilmiştir.

Eğitim işlerini Bakanlık bünyesindeki «Merkezi Eğitim Servisi» yürütmektedir.

Bu servisin görevlerini şu suretle özetlemek mümkündür :

- Memurları eğitmek suretiie yetiştirmek,
- Halkı ve mükellefi eğitmek ve vergi ahlakını yükseltmek,
- Hariçten gelen yabancılara, Amerika vergi sistemi hakkında, bilgi vermek ve onları eğitmek,
- Yabancı memleketlere inceleme yapmak üzere gönderilecek Uzman ve memurları seçmek ve bunları hususi programlarla eğitmek,
- Eğitim işlerini planlamak,

Bu teşkilatın merkezden başka 9 bölgede müstakil teşkilatı olduğu gibi vergi dairelerinde de büroları vardır.

Teşkilata girenler, görevlerinin mahiyetine göre, süreleri değişen kurslara tabi tutulmaktadır. İlk kurslar 6-15 hafta sürmekte bu kurslardan sonra iş başında eğitim devam etmektedir.

İş başındaki eğitim bilgili elemanlar nezaretinde 6 hafta sürmekte ve bu eğitimden sonra da yine görevlerin mahiyetine göre kurslar devam etmektedir.

Bu kurslar ve iş başındaki eğitim ile memurlar, umumi ve teknik bilgilerle teçhiz edildiği gibi, en yüksek ahlak kaidelerine göre de yetiştirilmiş olmaktadır.

Amerika'da memur eğitimi konusunda muhaberatla yapılan eğitim de önemli bir yer işgal etmektedir.

Muhaberatla eğitimde, özellikle, muhasebe, vergi hukuku, ticaret hukuku, İngilizce kullanımı gibi konular ele alınmaktadır. Bu şekildeki eğitimden de çok iyi sonuçlar alınmakta ve tahsil seviyeleri müsait olmayan memurlar, bu kurslarda üstün başarı gösterdikleri takdirde, üst kademelere çıkma imkanını elde edebilmektedirler.

II— SİSTEM BAKIMINDAN TEŞKİLAT REFORMU :

1— Çift Teşkilatlı Yeni Bir Nizamın Kurulması :

Maliye teşkilatı konusunda radikal ve rasyonel reform anlayışı, yukarıda açıklandığı üzere, gümrüklerin de dahil olacağı bir gelir teşkilatı vücade getirmeyi, Gelirler dışında kalan servisleri de kendi bünyelerine uygun diğer bir teşkilatta toplayarak reorganize etmeği gerektirir.

Devlet gelirlerinin muhtevasını, bilindiği gibi, esas itibarile, vergiler teşkil eder.

Vergiler arasında vergi politikası, genel ve özel vergi hukuku ve vergi tatbikatı yönlerinden sıkı organik bağlantılar mevcuttur. Bu bağlantıları sadece iç gelirleri teşkil eden vergilerde değil gümrüklerde alınan vergilerde de açık olarak müşahade etmek mümkündür. Bunun belirli misali olarak Gümrük Vergisi ile birlikte alınan ve idaresi iç gelirlere mevdu bulunan Gider Vergileri gösterilebilir.

Bizde 1963 yılında gümrükte alınan Gider Vergilerinin (sadece istihsal vergisi ve akaryakıttan alınan vergiler) gümrük vergisine nisbeti % 152 dir.

Görüldüğü gibi Devlet gelirleri arasındaki organik bağlantı, Maliye teşkilatının gümrüğü, de kapsayan bir hüviyet ile nizamlanmasını gerektirir.

Burada şu noktayı da belirtelim ki, hiç bir memlekette ve hiç bir zaman, Gümrüğün Maliyenin dışında ayrı bir teşkilat tarafından idare edildiği vaki değildir. Şu halde bizde Maliye teşkilatı reorganize edilirken, Gelirler yönünden yapılacak ilk iş, İç gelirlerle Gümrüğü iki büyük servis halinde Gelirler teşkilatı içinde yeniden kurmak olacaktır.

Bu yoldan gidildiği takdirde şimdiki Gümrük ve Tekel Bakanlığının görev yönünden fonksiyonu yeniden kurulacak Gelirler teşkilatına intikal edecektir.

İç gelirlerin ve gümrüklerin bu suretle bir elde toplanması esasen işi ağır olan ve geniş bir teşkilata dayanan vergi idaresinin Maliye teşkilatı içinde diğer servisler arasında yürütülmesini ve ön görülen reform hedeflerine ulaşılmasını güçleştirecektir.

Görülüyor ki, bu durumda yani gelirlerin gümrükleri de kapsayacak şekilde bir bütün olarak mütalaa edilmesi Maliye teşkilatının Bakanlık seviyesinde ikili bir kuruluşla gidilmesindeki zarureti bu yönden de ortaya koymaktadır.

Gümrük ve Tekel Bakanlığının diğer çalışma yönünü teşkil eden Mali tekelere gelince, bunların da yeni teşkilat reformunda bünyelerine yegane uygun olan bağımsız İktisadi Devlet teşebbüsü haline getirilmeleri gerekecektir.

Türkiye'de Mali tekellerin fonksiyonları, esas itibarile, amme hizmeti kavramı dışında bulunan belirli sınaî ve ticarî faaliyetlere (Tütün sanayii, alkol sanayii, çay sanayii ve kahve ticareti gibi) inhisar eder. Bu sebepten bunların, bugünkü İdari rejime göre, yaşatılmalarına devam olunması modern işletmecilik anlayışı ile bağdaşamayacağı gibi bu alanda saklı bulunan muazzam mali imkanlar bakımından gereği kadar yeterli ve rasyonel bir idare şekli olarak da kabul edilemez.

Şu halde yeni teşkilatın kuruluşunda, bir yandan Gümrük Gelirler teşkilatına bağlanırken öbür yandan da, az önce söylediğimiz gibi, İktisadi Devlet teşebbüsü halinde yeni baştan organize edilmesi gerekecektir.

2— Bakanlık Planında Gelirler Teşkilatının Kuruluşu :

Çift Bakanlık tezine gidildiği takdirde Maliye teşkilatı, bir Bakanlık (Gelirler veya Maliye Bakanlığı) öbürü de Maliyenin diğer servislerini içine alan diğer bir Bakanlık (Hazine veya Bütçe ya da Bütçe ve İktisadi İşler Bakanlığı) şeklinde reorganize edilebilir.

Bu tarzda çift Bakanlık tezine dayanan ve etraflı çalışmaları gerektiren organizasyon sistemi üzerinde burada ayrıca durulmayacak, sadece bu yoldan gidildiği takdirde, esas itibariyle gelirlerle iştiğal edecek Bakanlığın kuruluşu hakkındaki görüşlerimiz ana çizgileriyle belirtilecektir.

Gelirlerle iştiğal edecek Bakanlığın kuruluşu bu yönden İç Gelirler ve Gümrük servisleri olmak üzere iki Genel Müdürlük teşkilatına göre nizamlanacaktır.

Bu iki Genel Müdürlüğün gerek merkez teşkilatı gerek dış teşkilatı bunların meşgul olacakları konulara, işlerin takip edeceği gelişme seyrine ve modern organizasyon tekniğine uygun olarak ve memleketimizde yapılmış olan bu alandaki tecrübelerle yabancı memleketlerin tatbikatı gözönünde tutularak organize edilecektir.

Bakanlığın merkez teşkilatı kurulurken vergi kategorilerine göre ayrılacak faal servisler dışında, (bunlara vergi ihtilaflı işleri de dahil olacaktır) genel mürakabe, idare, personel ve eğitim işleri, etüd ve araştırma, dokümantasyon ve yayın ile organizasyon ve koordinasyon işlerinin de birlikte düşünüleceği tabiidir.

Yeni bir fikir olarak, yukarıda zikredilen servislerin dışında, Gelirler Bakanlığı personelinin sosyal problemlerle iştiğal etmek üzere, (Sağlık, mesken, iş zamanında yemek ve tatilleri değerlendirmek gibi) sosyal işler servisinin kurulmasının da ön görülmesi yerinde olacaktır.

Gelirler dış teşkilatı, esas itibarile, başta Bölge Gelir Müdürlüğü olmak üzere, bunlara bağlı faal vergi dairelerinden kurulu olacak ve bu teşkilat vergi kategorilerine ayrılacağı gibi, ayrıca mahalli vergileri de (Belediye ve Özel İdare) içine alacak şekilde organize edilecektir.

Bölge teşkilatı kendi sahaları içinde, mürakabe, teftiş, beyanname kontrol servislerini ve istihbarat arşivini de içine alacak şekilde kurulacak ve vergi yargısının asli birimini teşkil eden Vergi Mahkemeleri de bu bölgelerde tesis edilecektir.

Gümrüklere gelince, bunların teşkilatlandırılmasında kendi fonksiyonlarına uygun ve aynı anlayış içinde bir kuruluşa gidilecektir.

III— HAZIRLANMIŞ ÖN TASARININ ESASLARI :

1— Kuruluş :

Maliye Bakanlığında Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Genel Müdürlük temsilcilerinden kurulu bir hey'et tarafından hazırlanan «Gelirler Genel Müdürlüğü görev ve kuruluşu hakkında hazırlanan ön tasarı» Maliye Bakanlığı çerçevesi içinde İç Gelirler İdaresini daha belirli ve kuvvetli bir teşkilat olarak organize etmeği, öbür yandan da Bölge teşkilatına gitmek suretile, ademi merkeziyet prensibine uygun bir kuruluş vücade getirmeği hedef tutmaktadır.

Şu var ki, tasarının hazırlanması, daha önce izah ettiğimiz gibi Gümrüğün Gelirlerle birleşmesi ve bir bakıma bunun neticesi olarak çift teşkilat esaslarına dayanan radikal bir reform görüşünden hareket edilmediği cihetle tasarı Maliye Bakanlığı teşkilatının bir kısmında, bazı değişiklikler yapan «Bir Tadil Tasarısı» hüviyetini arz etmektedir.

Böyle olmakla, beraber, tasarının İç Gelirler İdaresinde bir takım yenilikleri ve ileri görüşleri getirdiği muhakkaktır.

İç Gelirler Teşkilatının yeniden kuruluşunu ön gören tasarının bu bakımdan getirdiği yenilikleri şu esaslara göre gruplandırmak mümkündür.

- Merkez teşkilatının yeniden kuruluşu,
- Dış teşkilatın bölge esasına göre organize edilmesi,
- Gelir memurlarının yeni bir statüye bağlanması.

Aşağıdaki paragraflarda bu konular üzerinde ayrı ayrı durulacaktır.

2— Merkez Teşkilatı :

Tasarının Gelirler Genel Müdürlüğü merkez teşkilatı ile ilgili hükümleri birinci maddede toplanmıştır. Bu madde ile getirilen merkez teşkilatının kuruluşunu daha iyi kavrayabilmek için 2996 sayılı Maliye Teşkilat Kanununun 5655 sayılı kanunla değişik 10 uncu maddesinde yazılı bugünkü kuruluş hükümlerile karşılaştırmak faydalı olacaktır.

Maliye Teşkilat Kanununun 10 uncu maddesinde toplu olarak gösterilen merkez teşkilatına ait görevleri şu kategorilere ayırmak mümkündür.

- 1— Devlet gelir bütçesini gerekçesile birlikte hazırlamak,
- 2— Devlet gelirlerine ait kanunların tatbikatını idare etmek,
- 3— Devlet alacaklarının vaktinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak,
- 4— İller teşkilatının iş güdüsünü düzenlemek,

5— Gelirlere ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak,

6 — Uygulamalarda anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine yapılacak sorulara cevap vermek ve bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılmaları için gerekli tedbirleri almak, gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek,

7— Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilmeyerek zaman aşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine ilişkin işlemleri yapmak,

8— Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını, inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek,

9— Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistikleri toplamak,

10 — Özel idare ve Belediyeler vergi sisteminde Devlet Vergi sistemleriyle ahenk ve tenazurunu temin edecek tedbirleri almak.

Tasarının 1 inci maddesi, merkez teşkilatını kurarken, bu teşkilatı Genel Müdürlük ve 8 daireye ayırmak suretile organize etmeği ön görmüştür.

Gelirler teşkilatının görevleri Genel Müdürlük ve 8 daireye göre şu suretle ifade edilebilir :

Gelirler Genel Müdürlüğü

1— Gelir bütçesi hazırlamak,

2— Devlet gelirlerine ilişkin kanun tasarılarını hazırlamak,

3— Devlet gelirlerine ait kanunların tatbikatını idare etmek,

4— Devlet gelirlerinin noksansız olarak tarh, tahakkuk ve tahsilini sağlamak amacile gereken tedbirleri münferiden ve zorunlu görülen hallerde diğer Bakanlık ve kuruluşlarla müştereken almak,

5— Devlet gelirleriyle ilgili her türlü işleri ifa etmek.

I— Gelir Bütçesi Dairesi

1— Gelir bütçesini hazırlamak,

2— Devlet gelirlerinin gelişmesini sağlamak amacile gerekli tedbirleri almak,

3— Kalkınma planı ile ilgili işleri yürütmek,

4— Hesap ve istatistik bilgilerini toplamak,

5— Genel ve katma bütçeli dairelerin Devlet gelirleriyle ilgili olarak alacakları kararları incelemek ve görüşlerini bildirmek.

II — Vasıtalı, Vasıtasız Vergi Daireleri

1— Vergi Kanunlarının tatbikatını idare etmek,

2— Devlet alacaklarının vaktinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili konusunda gerekli tedbirleri almak,

3— Uygulamalardaki tereddüt ve duraksamaların giderilmesini sağlamak,

4— Kanun ve tüzük tasarılarını hazırlamak,

5— Kanunların uygulanmasına ilişkin yorum ve tebliğlerde bulunmak,

6— Gümrüklerde alınan vergi ve resimlerin uygulanmasını koordine etmek.

III— Anlaşmalar ve Etüd Dairesi

1— Vergi anlaşmaları için gerekli çalışmaları yapmak,

2— Gelirlerle ilgili uluslararası toplantılara katılmak ve ilgili uluslararası kurumlarda Maliye Bakanlığını temsil etmek,

3— Gelirlere tesiri olan kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkında düşüncelerini bildirmek,

4— Yabancı vergi sistemleri üzerinde incelemeler yapmak ve gelişmeleri takip etmek.

IV— Mahalli İdare Gelirleri Dairesi

1— İdaresi Maliye Bakanlığına bırakılan Özel İdareler ve Belediyeler Gelir Kanunlarının tatbikatını idare etmek,

2— Uygulamalardaki tereddüt ve duraksamaların giderilmesini sağlamak,

3— İlgili kanun ve tüzük tasarılarını hazırlamak,

4— Bunların tatbikatına ait yorum ve tebliğlerde bulunmak,

5— Özel İdare ve Belediyeler vergi sistemlerinin gelişmesini temin edecek tedbirler almak.

V— Vergi Usul ve Tahsilat Dairesi

1— Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması için gerekli tedbirleri almak,

2— Devlet alacaklarının kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak,

3— İlgili kanun ve tüzük tasarılarını hazırlamak,

4— Uygulamalarda doğan tereddüt ve duraksamaları halletmek,

5— Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilmiyerek zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının silinmesine ilişkin işlemleri yapmak.

VI— Kontrol Dairesi

1— Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı kuruluşların mürakebe ve teftiş programlarını hazırlamak ve uygulamak,

- 2— Vergi dairelerinin çalışmalarını merkezden kontrol etmek,
- 3 — Kontrol suretiyle görülen aksaklıkların bertaraf edilmesi için alınacak tedbirleri tesbit etmek,
- 4— Personel hakkında iş ve şahsi niteliklerine göre tekliflerde bulunmak.

VII— Personel ve Eğitim Dairesi.

- 1 — Personelle ilgili her türlü işlemleri ifa etmek,
- 2— Personelin bilgi ve iş sahipleriyle olan ilişkileri yönünden eğitimini sağlayacak tedbir almak,
- 3— Eğitim merkezleri kurmak,
- 4— Teşkilatın organizasyon ve metod işleriyle meşgul olmak,
- 5— Teşkilatın gider bütçesini hazırlamak,
- 6— Bina, levazım, ayniyat, evrak, arşiv ve yayın işlerini yürütmek.

VIII— Teşkilatla İlgili Genel Mahiyetteki Diğer Hükümler

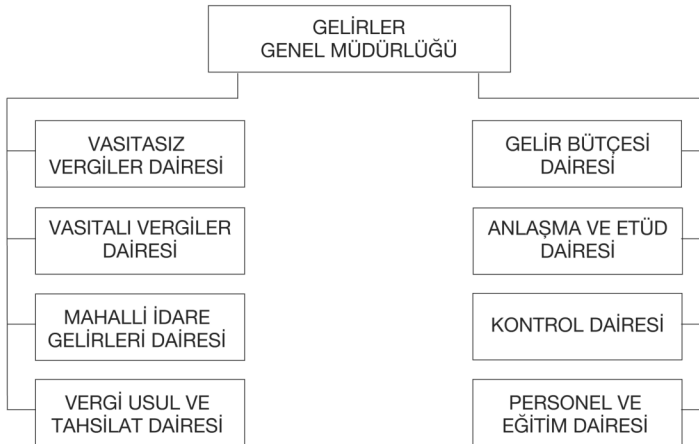
1— Gelirler Genel Müdürlüğü görevlerini bu Müdürlük kadrosuna dahil daireler vasıtasıyla yürütür.

2— Her dairenin başında bir Genel Müdür yardımcısı bulunur. Lüzumlu halde bir dairenin işleri iki Genel Müdür yardımcısı tarafından yürütülebilir.

3— Gelirler Genel Müdürlüğü lüzumlu gördüğü diğer işlerle ilgili daireyi görevlendirebilir.

4— Maliye Bakanlığı vergi uygulamaları ile ilgili olarak kanunlarla kendisine verilmiş olan yetkileri Bölge Müdürlüklerine ve Vergi Dairesi Müdürlüklerine devredebilir.

Ön tasarıya göre açıklanan Merkez teşkilatı şematik olarak şöyle gösterilebilir:



Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, tasarının mevcut rejime göre gösterdiği farklılık ve getirdiği yenilikleri ana çizgileriyle şöyle özetlemek mümkündür :

a — Tasarıda merkez teşkilatı, şimdiki rejimde mevcut olmayan daire taksimatı esasına göre kurulmuştur.

b — Milli vergi sistemi ile irtibatlı başlıca, mahalli vergilerin tesis ve uygulanması görevi esas itibarıyla Gelirler Teşkilatının uhdesi dışında kalmış olmakla beraber, bu vergilerle olan alaka şimdiki duruma nazaran daha ziyade kuvvetlendirilmiş ve ileri bir adım olarak Mahalli İdare Gelirleriyle ilişkin kanun ve tüzük tasarılarının hazırlanması görevi Merkez Gelirler Teşkilatının «Mahalli İdareler Gelir Dairesi» ne verilmiştir.

c — Gümrük İdaresi, bugünkü gibi, tasarı ile getirilen Merkez Gelir teşkilatının dışında kalmakla beraber, Gümrüklerde alınan vergi ve resimlerin uygulanmasını koordine etmek ödevi de Merkez teşkilatının «Vasıtalı Vergiler Dairesi» ne, verilmiştir.

d — Personelin eğitim işleriyle meşgul olmak ve eğitim merkezleri kurmak gibi görevler de yeni baştan ele alınarak ihdas olunan «Personel ve Eğitim Dairesi» ne tevdi olunmuştur.

e — Bugün Merkez Teşkilatı tarafından yapılan veya yapılması mümkün bulunan bir takım işler tasarıda sayılmak suretiyle ifadelendirilmiş ve bunlar Daireler arasında bölüşülmüştür.

Bu cümleden olmak üzere,

— Devlet gelirlerinin toplanmasına (cibayetine) ilişkin tedbirleri münferiden almak durumunda olan Merkez teşkilatının zorunlu görülen hallerde diğer Bakanlık ve kuruluşlarla bu tedbirleri müştereken almak imkanı,

— Vergi anlaşmaları üzerinde çalışmak, Milletlerarası toplantılara katılmak Maliye Bakanlığını temsil etmek ve yabancı sistem ve mevzuatı takip etmek,

— Kalkınma planı ile ilgili işleri yürütmek,

— Mürakabe ve kontrol programlarını yapmak, merkezi kontroller icra etmek ve personel hakkında tekliflerde bulunmak.

3— Dış Teşkilat :

Tasarının Gelirler Genel Müdürlüğü Dış Teşkilatı ile ilgili hükümleri 2 - 7 inci maddelerinde toplanmıştır.

Bu maddelerle getirilen Dış Teşkilat (Taşra Teşkilatı) kuruluş ve görevleriyle bugün yürürlükte bulunan kuruluş hükümlerini karşılaştırmak yerinde olacaktır.

Bilindiği gibi, halen dış teşkilat, İller planında Defterdarlıklara, İlçe planında da Malmüdürlüklerine bağlıdır.

Defterdarlıklarda Gelirlerle ilgili hizmetler Maliyenin diğer servisleri meyanında (Saymanlık, Muhakemat ve Milli Emlak Müdürlükleri gibi) Gelir Müdürlüğüne bağlanmıştır.

Ayrıca İllerde ve lüzum görülen İlçelerde Defterdarlığa bağlı olarak Vergi Bölgeleri ihdas edilmiştir.

Defterdarın emrine, ayrıca, gelirlerle ilgili hizmetlerde çalışmak üzere kontrol memurları verilmiştir.

Tasarıya göre ise dış teşkilatın kuruluşu, Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Bölge Müdürlükleri ile Vergi Daireleri ve Vergi Şefliklerinden teşekkül etmiştir.

Gelirler Bölge Müdürlükleri 3 Şube Müdürlüğüne ayrılmıştır.

- 1 — Vergiler Şubesi, [1]
- 2 — Bütçe ve personel Şubesi,
- 3 — İhtilafli İşler Şubesi.

Gelirler Bölge Müdürleri Vergi Daireleri ve Vergi Şefliklerinin çalışmalarını tanzim ve kontrol etmek, vergi tatbikatını takip etmek ve vergi ihtilaflarına bakmakla görevli kılınmış ve bu husus etraflı bir surette tasarı maddesinde ifade edilmiştir.

Gelirlerin dış teşkilat bakımından aktif servislerini teşkil eden teşekküller Vergi Dairelerine bağlı Vergi Şeflikleridir.

Vergi Daireleri doğrudan doğruya Vergiler Bölge Müdürlüğüne bağlıdır.

Vergi Şeflikleri, Maliye Bakanlığınca belli edilen yerlerde, vergi dairelerine bağlı olarak ihdas edilmektedir.

Vergi Daireleri, şimdi olduğu gibi, vergi tatbikatı ile iştigal edecektir. Bu husus tasarıda etraflı bir şekilde ifade edilmiştir.

Vergi Şeflikleri de kendi ölçülerinde kendilerine bırakılan vergilerin tatbikatı ile uğraşan dairelerin küçük üniteleri olarak düşünülmüştür.

Vergi Daireleri planında yapılmış olan bir yenilik de, bu çerçevede içerisinde, Kontrol Memurları kadrosu ihdas edilmiş olmasıdır.

Bu kontrol Memurları; vergi incelemeleri yapmak ve servisleri ve vergi şefliklerini denetlemek üzere görevlidir.

Böylece vergi mürakabesi Vergi Daireleri kademesine intikal ettirilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca, tasarının 5 inci maddesinde, Maliye Bakanlığınca lüzum görülen yerlerde Vergi İcra Dairelerinin kurulacağından bahsedilmektedir.

(1) Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler, Mahalli, İdare Gelirleri, Vergi Usul ve Tahsilat Şubeleri.

Yukarıdan beri verilen izahattan anlaşılacağı üzere, tasarının getirdiği en önemli yeniliklerden birisi, Dış teşkilatın doğrudan doğruya Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Bölge Müdürlükleri esasına göre organize edilmiş olmasıdır. Böylelikle halen mevcut olan Gelirler servisi Dış teşkilat bakımından Defterdarlık teşkilatından ayrılmaktadır.

Bu reform yapılmakla beraber, yine Defterdarlıklar mevcut olacak ancak bunlar Gelirler dışında kalan servislerin işleriyle meşgul olacaklardır. Şu var ki, bu prensip tam olarak uygulanamayacak yalnız Bölge Müdürlükleri ihdas edilecek yerler için cari olacaktır. Bunun dışında yani Bölge Gelirler Müdürlüğü teşkilatı kurulmayan yerlerde ise, gelir hizmetlerinin ifası bugünkü gibi Defterdarlara bağlı kuruluşlar tarafından ifa olunacaktır.

4— Gelirler Memurlarının Statüsü :

Ön tasarının iki maddesinde Gelirler teşkilatının memurlara ait hükümleri yer almıştır. Yürürlükteki kanunun Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatına ait memurların kadroları, maaş dereceleri, tayin suret ve şekilleri ile ilgili hükümleri değiştirilmiş ve yeni tasarının yukarıda zikredilen iki maddesinde bu değişikliğe yer verilmiştir.

Tasarıda, tayin usulüne ait önemli bir prensip değişikliği yoktur. Yalnız yeni kuruluşun bir icabı olarak bugün Defterdarlar veya Malmüdürlerine ait bulunan yetkiler Bölge Gelir Müdürleriyle Vergi Dairesi Müdürlerine intikal ettirilmiştir.

Memurların şahsi durumlarıyla ilgili olarak bazı kademeler için yüksek öğrenim müesseselerinden mezun olma şartı konulmuştur. Yine statü ile ilgili olarak Gelirler Genel Müdürlüğüne teşkilattaki memurların memuriyet ünvanı ve işgal ettikleri kadrolara bakmadan kuruluş içinde dilediği yerde kullanma yetkisi verilmiştir.

Memur statüsü ile ilgili olarak asıl önemli değişikliği Gelirler teşkilatında, geniş ölçüde, ihtisas kadrolarının ihdas edilmesi, bu kadrolara atanmalara, işgal ettikleri yere göre bir ihtisas tazminatı verilmesi, ihtisas kadrosu dışında kalanlara da bir sorumluluk tazminatının ödenmesi teşkil eder.

İhtisas tazminatı 350 - 1750 lira arasında değişmekte, sorumluluk tazminatı ise 200 - 350 lira arasında bulunmaktadır.

Yine personel rejimi ile ilgili olarak, dört üst dereceye kadar maaş verilebilme imkanı da tasarıda yer almıştır.

Bugünkü teşkilatın vücutte getirdiği 1 sayılı kadro cetveli yeniden ihdas olunan 2 sayılı kadro cetveline tahvil olunmuş ve 1 sayılı cedveli işgal edenlerin 2 sayılı kadrolara Maliye Bakanlığınca belli edilecek esaslar dairesinde, atanacakları da ayrıca hükme bağlanmıştır.

IV— ÖN TASARI HARKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ :

1— Tedvin Tekniği Bakımından :

Tasarıda gelirlerin merkez teşkilatına ait hükümleri bir maddede toplanmış Dış teşkilata ait olanlar ise, çeşitli maddelerde bugünküteşkilat hükümleriyle iç içe olmak üzere, yer almıştır.

Tasarının merkez teşkilatına ait olup, yürürlükteki Teşkilat Kanununun 10 uncu maddesini değiştirici birinci maddesi 2,5 sahife uzunluğundadır.

Maliye Teşkilat Kanunu esasen evvelce türlü tadillere uğramış ve böylece değiştirilen hükümler ve yapılan ilavelerle ilk şeklini ve bütünlüğünü kaybetmiştir.

Yeni tasarı ile aynı kanunun bünyesinde ve kadrosu içinde daha da derin değişiklikler yapılması kanunun yapısını ve ahengini büsbütün bozacağı gibi ön görülen reformun tedvin tekniği bakımından derli toplu ve vüzuyla ortaya çıkmasına da engel olacaktır.

Yapılacak teşkilat reformu tasarıda ön görülen ölçüde kalsa bile, bu reforma ait hükümlerin ayrı ve müstakil bir kanun metni halinde hazırlanarak tedvin edilmesinin daha uygun olacağını mütalaa etmekteyiz.

Şunu da gözönünde tutmak lazımgelir ki, Gelirler Teşkilatının müstakil bir kanun olarak tedvin edilmesi ile aynı zamanda genel olarak teşkilatta yapılacak bünyevi değişikliklere de koaylıkla intibak edecektir.

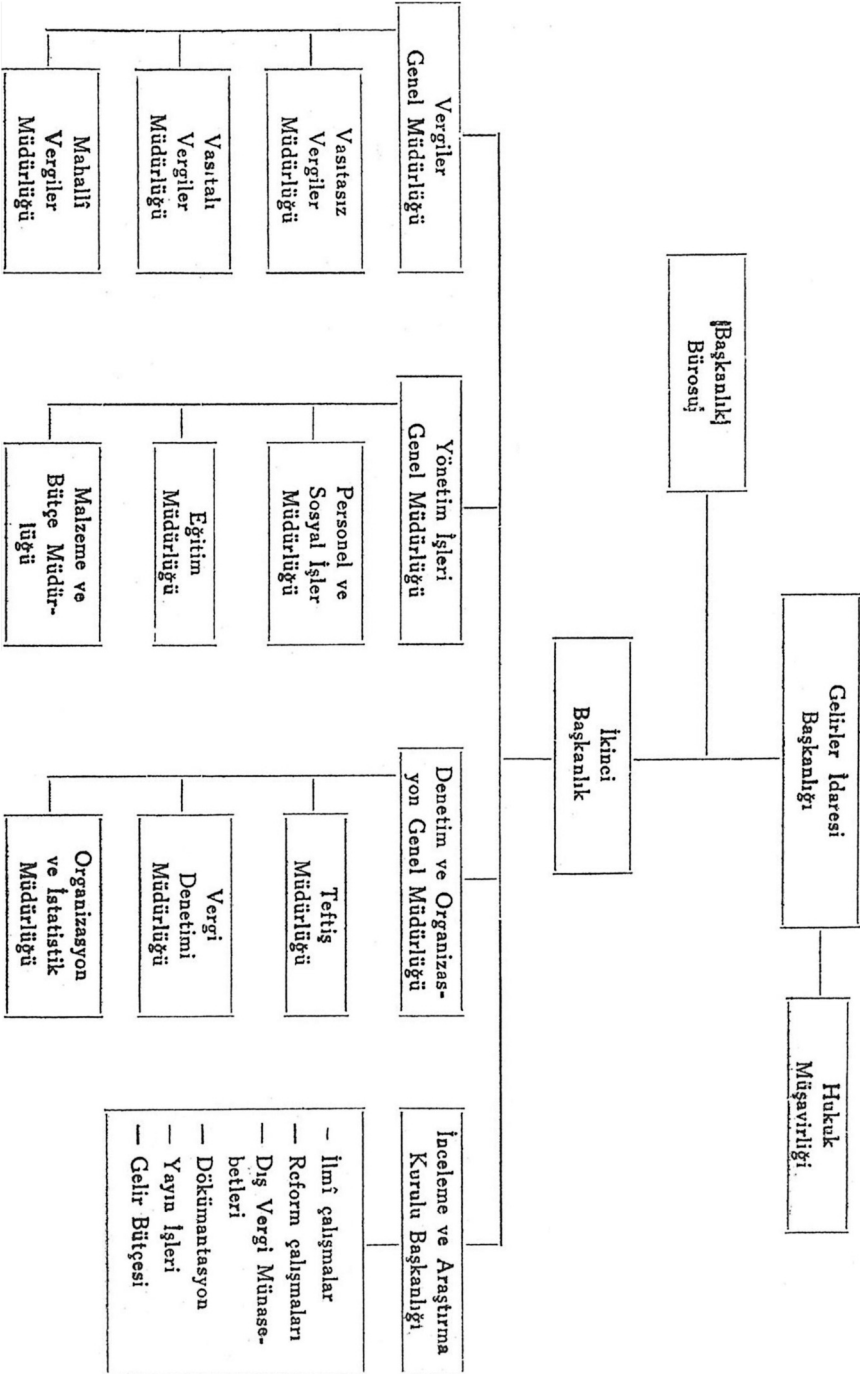
Yine tedvin tekniği bakımından üzerinde durulacak hususlardan birisi de kanun maddelerinde ifade edilmek istenilen çeşitli hususların veya kavramların ve maksatların fazlasile teferruatlı olarak ve kısmen de insicamsız bir tarzda bir araya getirilmiş olmalarıdır. Misal olarak Merkez teşkilatı ile 10 uncu maddeyi zikredebiliriz. Bu madde hem bir yönden organizasyonu ifade ederken bir yönden de görevleri kapsamına almakta ayrıca bu görevleri saymak, detaylarına inmek suretiile, adeta bunların dışında bir görev ifa edilemeyeceği zehabını doğurmakta, diğer taraftan da bu görevler çeşitli fıkralarda merkez teşkilatının bölünüşü içinde de tekrarlanmaktadır.

Bu tedvin şekli bağımsız bir kanun yerine eski Teşkilat Kanunu içinde köklü bir reformu tazammun eden değişikliğe ait hükümlerin eski kanunun metninin içine sıkıştırılmış olmasından ileri gelmektedir.

2— Gelirler İdaresinin Kuruluşu :

Tasarıda daha evvel izah ettiğimiz üzere, Gelirler Merkez Teşkilatı bir Genel Müdürlük ile 8 Daireden kurulmuştur.

Bizce, ister tasarı ölçüsünde kalınsın, ister prensip itibarile teklif ettiğimiz radikal ve şumullü reforma gidilsin, İç Gelirler Merkez teşkilatının şu şekilde kurulmasını daha uygun mütalaa etmekteyiz.



Görülüyor ki, teklif ettiğimiz organizasyon şekline göre, tasarıdan bazı esaslarda ayrılmış bulunmaktayız.

Teklifimize göre Gelirler teşkilatının, Gelirler İdaresi Başkanlığı şeklinde kurulması düşünülmektedir.

İdarenin başında bir Başkan ile bir ikinci Başkan bulunur.

Başkanlığı Bakanlık Makamile, Bakanlığın diğer daireleri ve diğer servisleri ile olan temas ve ilişkilerinde ve Başkanlığın kişiler ile olan münasebetlerinde sekreterlik görevini yapan özel bir bürosu vardır.

Gelirler İdaresi Başkanlığının ve Merkez teşkilatına giren servislerin fonksiyonlarını kısaca açıklamaya çalışalım.

Gelirler İdaresi Başkanlığı :

Raporumuzun önceki kısımlarında açıkladığımız üzere Gelirler teşkilatının yaptığı hizmetin önemi, kuruluşunun genişliği ve halkla olan devamlı ve sıkı münasebetleri gözönünde tutularak bu teşkilatın ayrı bir idare hüviyetinde ve Başkanlık seviyesinde kurulması uygun mütalaa edilmiştir.

Başkanlığın görevi :

- Vergi politikasına ilişkin meseleler ile uğraşmak,
- Vergi hukukunun geliştirilmesi yolunda çalışmalar yapmak,
- Vergi tatbikatını takip etmek, denetlemek ve geliştirmek,
- Gelirler teşkilatını sevk ve idare etmek,
- İç gelirler ile ilgili diğer kamu kaynakları ile meşgul olmaktadır.

Başkanlığın fonksiyonları bu suretle üst kavramlar olarak tesbit edildikten sonra Gelirler İdaresi Merkez servislerinin görevlerini de yine detaylara ineksizin genel olarak formüle etmeğe çalışalım.

Vergiler Genel Müdürlüğü :

Vergiler Genel Müdürlüğü bir Genel Müdür ile üç Genel Müdür yardımcısı tarafından idare olunan üç Merkez Müdürlüğünden tereküp eder.

Merkez Müdürlükleri, Vasıtasız, Vasıtalı ve Mahalli Vergiler Müdürlükleri adlarını alacaktır. Damga Vergisi ve Harçlar Vasıtalı Vergiler Müdürlüğü tarafından idare olunacaktır.

Parafiskal mükellefiyetler ile Vasıtasız Vergiler Müdürlüğü görevlendirilir. Diğer iç gelirler ile ilgili kamu kaynakları mahiyetlerine göre Müdürlükler arasında dağıtılır. Bu arada çeşitli kanun ve kararnamelere dayanılarak yönetilen fonları besleyen gelirler ile de Vasıtalı Vergiler Müdürlüğü meşgul olur.

Vergiler Genel Müdürlüğünün fonksiyonlarını şu kategorilerde toplamak mümkündür:

- Vergi tatbikatını sevk ve idare etmek,
- Mevzuat üzerinde tatbikat yönünden gereken çalışmaları yapmak ve tadil ve islah tekliflerinde bulunmak,
- İhtilafli vergi işlerini takip etmek.

Denetim ve Organizasyon Genel Müdürlüğü :

Denetim ve Organizasyon Genel Müdürlüğü, bir Genel Müdür ile üç Genel Müdür yardımcısı tarafından idare olunan üç Merkez Müdürlüğünden terekküp eder.

Merkez Müdürlükleri, Vergi Denetim Müdürlüğü, Teftiş Müdürlüğü, Organizasyon ve İstatistik Müdürlüğü adlarını alacaktır.

İstihbarat işleri Vergi Denetim Müdürlüğü tarafından yönetilecektir.

Genel Müdürlüğün fonksiyonları şu kategorilerde toplanabilir:

- Başkanlık adına Dış teşkilatın idari teftiş ve tahkik işlerini planlamak ve takip etmek,
- Vergi denetimi ile ilgili meseleler üzerinde çalışmalar yapmak, vergi denetimini planlamak ve takip etmek,
- Dış teşkilatın çalışma metodlarını geliştirecek ve çalışma verimini arttıracak organizasyon meseleleri ile meşgul olmak, vergi istatistik sistemini kurmak ve geliştirmek, istatistik, bilgilerini toplamak ve değerlendirmek.

Yönetim İşleri Genel Müdürlüğü :

Yönetim işleri Genel Müdürlüğü, bir Genel Müdür ile üç Genel Müdür yardımcısı tarafından idare olunan üç Merkez Müdürlüğünden terekküp eder.

Merkez Müdürlükleri, Personel ve sosyal işler, eğitim, bütçe ve malzeme Müdürlüğü adlarını alacaktır.

Bu Genel Müdürlüğün fonksiyonları da şu kategorilerde toplanabilir :

- Gelirler İdaresinin personel işlemlerile uğraşmak,
- Personelin sosyal hizmetlerini düzenlemek ve gerçekleştirmek, [1]
- Personelin yetiştirilmesi ve eğitimi meseleleri ile meşgul olmak (Maliye mektebi, meslek ve ihtisas kursları, sınav ve staj işleri gibi servis öncesi ve servis içi eğitim),
- Memlekette vergi ahlakını ve vergi şuurunun gelişmesini sağlamak maksadile mükelleflerin yetiştirilmesine matuf tedbirler almak,
- Gelirler teşkilatının malzeme işlerini yürütmek,
- Gelirler teşkilatının gider bütçesini hazırlamak.

[1]: Sosyal hizmetlerden maksat; personelin ve ailelerinin sağlık ihtiyaçlarını karşılamak, tatil zamanlarını mesala kamp tesisi suretiyle değerlendirmek, personelin öğle yemeği ihtiyacını karşılayacak tedbirler almak, karşılıklı yardım işlerini düzenlemek, mesken tedariki sağlamak gibi hizmetlerdir.

İnceleme ve Araştırma Kurulu Başkanlığı :

İnceleme ve Araştırma Kurulu bir Başkan ile yeteri kadar Uzman ve Raportörden tereküp eder.

Kurulun fonksiyonlarını şu suretle özetleyebiliriz:

Vergi ve benzeri konuları üzerinde İlmi ve mukayeseli incelemeler ve araştırmalar yapmak ve kanun tasarıları hazırlamak,

Bakanlık mensupları ile ilim ve ihtisas adamlarından ve ilgili teşekküller temsilcilerinden kurulacak reform komisyonları ile iş birliği yapmak,

Yabancı memleketler ile yapılacak vergi anlaşmalarına ait hazırlık çalışmaları yapmak ve Milletlerarası vergi çalışmalarına katılmak,

Gelir bütçesi ve gerekçesi hazırlamak, istatistik, dokümantasyon ve yayın işlerini idare etmek. [1]

Başkanlık Hukuk Müşavirliği :

Gelirler Hukuk Müşavirliği, bir Hukuk Müşaviri ile yeteri kadar Avukattan tereküp eder.

Hukuk Müşavirliğinin görevi, ihtilaflı işlerde idareyi temsil etmek, genel hukuki meseleler hakkında mütalaa vermektir.

Genel Müdürlüklere bağlı Merkez Müdürlüklerinin iç kuruluşları ihtiyaca göre kısım, şube ve servis bölümü esasına göre tertiplenir.

İnceleme ve Araştırma Kuruluna gelince, bunun iç teşkilatı kendi özelliği ve çalışma konuları gözönünde tutulmak suretiyle düzenlenir.

Gelirler İdaresinin merkez servisleri arasındaki Koordinasyon İdare Başkan veya ikinci Başkanının yönetiminde Genel Müdürler ile Araştırma ve İnceleme Kurulu Başkanından bileşik Gelirler Koordinasyon Kurulu tarafından belli zamanlarda toplantılar yapılmak suretiyle sağlanır.

Yukarıda açıklanan şekilde inceleme ve araştırma, denetim ve organizasyon, yönetim hizmetlerinin Vergiler Genel Müdürlüğü yanı sıra aynı Merkezi teşkilat içinde ayrı servisler halinde ve fakat organik bir bütün teşkil edecek tarzda nizamlanmasını yapılacak reformun temel hedeflerinden biri olarak mütalaa etmekteyiz.

Her ne kadar bahis konusu hizmetlerin şimdiki teşkilat içinden çıkarılarak Gelirler İdaresi içinde yeni hüviyetleri ile kurulması, başlangıçta bazı güçlükler doğurabilirse de bunu, yapılacak reformun tabii bir icabı olarak kabul etmek gerekir.

[1] Dokümantasyondan maksat ; yerli yayınlarla etüdlerin takibi, tedariki ve muhafaza edilmesi ile yabancı mevzuat ve mali literatürün takip, temin ve lüzumlu olanlarının tercüme edilmesi ve kitap ve belgelerin kütüphane disiplini içinde muhafaza ve idare edilmesidir.

3— Dış Teşkilatın Kuruluşu :

Daha evvel izah edildiği üzere, Merkez Dışı Teşkilat, sistem itibarile, Bölge Müdürlüklerle bunlara bağlı faal servisler olan Vergi Daireleri nizamına göre kurulmuştur. Bu kuruluş tarzının ileri ve rasyonel bir organizasyon anlayış ve disiplinine uygun olduğu şüphesizdir.

Şu var ki, tasarıda Bölge sistemine dayanan dış teşkilat nizamı tam olarak ortaya çıkmamakta, şüphesiz pratik mülahazalarla, Bölge Müdürlüklerinin yanında Defterdarlıklar da bugünkü durumlarla muhafaza edilmektedir. Halbuki, vücade getirilmesi düşünülen yeni organizasyonun ve bununla ilgili reformun mantığı ve bütünlüğü bakımından, Gelirler Dış teşkilatının yalnız bir prensibe ve sisteme göre, yani Bölge Müdürlüğü Vergi Dairesi münasebetine göre, kurulması icap eder.

Şüphesiz yeni Gelirler Dış teşkilatının, düşünülen tarzda ve genişlikte, yeniden kurulması ve gereği gibi işleyebilmesi, ciddi organizasyon çalışmaları içinde geçecek uzunca bir intikal devresine ihtiyaç gösterecektir.

Bu realite karşısında davanın sistem bütünlüğü içinde müsbet çözüm şekli, bahis konusu Bölge Teşkilatının ilkin hazırlık çalışması niteliğinde olmak üzere bir pilot bölgede uygulanması ve kısa bir zamanda da vergi tatbikatı bakımından önemli bölgelere ve nihayet bütün memlekete teşmil edilmesi gerekir.

Tatbikatın bu seyir içinde gelişebilmesi için, geçecek intikal devresinde, henüz Bölge teşkilatı kurulmamış yerlerde, ancak muvakkat bir rejim olarak, Defterdarlıkların muhafazası uygun olur.

Diğer taraftan gelirlerin dış teşkilatında strüktürel bir reform yapılırken, Maliyenin halen Defterdarlık ve Malmüdürlüğü kadrolarında toplanmış bulunan diğer hizmetleri (Muhasebe, Vezne Milli Emlak gibi) üzerinde de yeni reform görüşü açısından durulması ve bu servislerin de, zamanımızın şartlarına göre, organize edilmesi suretile modernleştirilmesi icap edecektir.

Bu münasebetle, özellikle üzerinde durulması gereken, iki meseleyi burada belirtmekle yetinelim.

— Vergi tarh ve tahsili ile red ve terkin işlemlerinin, umumi muhasebe ve memur sorumluluğu bakımından, modern vergi tatbikatı anlayış ve disiplinine uygun daha vazih ve basit bir rejime bağlanması,

— Devlet ödemelerinin Devlet Bankaları (Merkez ve Ziraat Bankasile) vasıta-sile yapılmasının, usul ve imkanının tecrübe edilerek, sağlanması,

Gelirler teşkilatının reformu münasebetile yukarıdaki meseleler de ele alınıp müsbet bir çözüm yoluna bağlanırsa bahis konusu reform hiç değilse bu yönü ile daha insicamlı, köklü ve manalı bir hareket olarak ortaya çıkmış olur.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Dış teşkilatına gelince bu teşkilat Gelirler Bölge Müdürlüğü Vergi Dairesi esas ve münasebetlerine dayanılarak kurulacaktır.

Gelirler Bölge Müdürlüğü :

Türkiye İdari taksimat dışında, vergi tatbikatı yönünden bir bütün teşkil edecek surette, belli gelir bölgelerine ayrılacaktır.

Gelir Bölgeleri, ekonomik ve mali münasebetler ve şartlara göre kurulacaktır.

Bilindiği gibi halen İdari taksimatın içine sıkıştırılmış olan Maliye teşkilatının kuruluşunda İktisadi, mali ve teknik mülahazalar hakim olmamış, mali teşkilatın bağlı bulunduğu İdari teşkilat, daha ziyade politik, coğrafi, tarihi hatta askeri sebepler ve tesirler altında kurulmuştur.

Yapılacak yeni teşkilatın sağlam ve müstekar bir temel üzerine oturtulabilmesi için, bölgeleri, İlmî ve objektif esaslar dairesinde büyük bir dikkat ile tayin etmek gerekecektir. Bu itibarla Bölgelerin tasarıda olduğu gibi adetlerinin önceden sınırlandırılması yerinde görülmemektedir.

Gelir bölgelerinin tesbitinde; ilim adamları ile, Maliyeci, İktisatçı, istatistikçi ve İdarecilerden kurulu bir hey'etin teşkil olunarak mütalaasının alınması yerinde olacaktır.

Gelirler Bölge Müdürlüğünün Görevleri :

Gelirler Bölge Müdürlüğü doğrudan doğruya Gelirler İdaresi Başkanlığına bağlıdır.

Gelirler Bölge Müdürlüğünün fonksiyonlarını genel olarak şu suretle formüle etmek mümkündür :

— Bölge teşkilatının vergi tatbikatı ve vergi denetimi ve çalışması ile ilgili işlerine nezaret ve bunları takip etmek ve koordine etmek,

— Gelirler Bölge Müfettişleri vasıtasile bölgeye dahil teşkilatın idari teftiş ve tahkik işlerini yapmak,

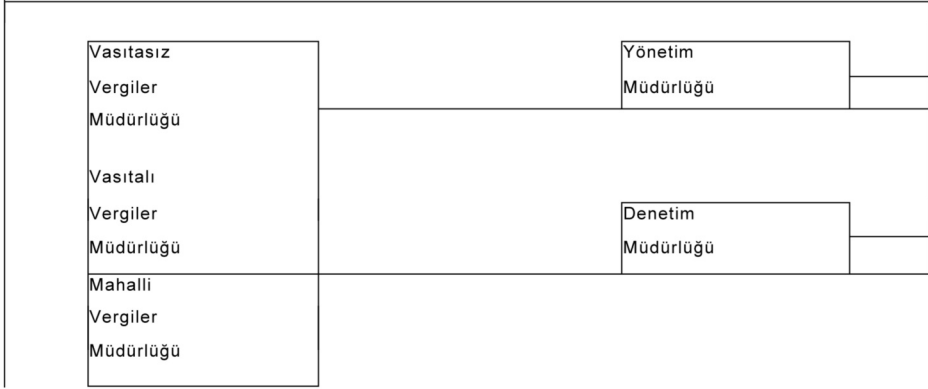
— Vergi tecil ve terkin işleri ile meşgul olmak,

— Bölgeye dahil teşkilatın personel, eğitim, sosyal hizmetler, bütçe ve malzeme işleri ile uğraşmak,

— Bölgenin, vergi tatbikatı ile ilgili istatistiklerini çıkarmak bölgenin istatistikleri ile iş ve çalışma durumunu muntazam faaliyet raporları ile Gelirler İdaresi Başkanlığına bildirmek,

— İhtilafı vergi işlerini takip, vergi dairelerini bu işlerde temsil etmek.

Gelirler Bölge Müdürlüğü, ifa edeceği görevleri bakımından, Gelirler İdaresi Teşkilatına mütenazır ve şematik olarak şu suretle kurulacaktır.



Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün görevleri, yukarıdaki şemada gösterilen, ilgili Müdürlükler tarafından yürütülür.

İhtilafı vergi işleri de her Müdürlüğün ilgili bulunduğu vergiler kadrosu içinde bu Müdürlükler tarafından takip olunacaktır. Ayrıca, mücerred olarak, ihtilafı işlerle meşgul olmak üzere ayrı bir Müdürlüğün ihdası, organizasyon tekniği bakımından, uygun olmayacağı sonucuna varılmıştır.

Denetim Müdürlüğüne gelince; bu Müdürlükte çalışacak personelin yeni Gelirler Bölge Müfettişleri ile vergi denetmenlerinin görevleri devamlı olarak, bu teşkilata bağlı vergi dairelerinin işlemlerini, Bölge Baş Müdürlüğü adına, İdari teftiş ve mürakabesini, devamlı ve sistematik bir tarzda, yapmak ve bölgenin vergi denetim işlerini sevk ve idare etmek olacaktır. Bu servis aynı zamanda bölgenin istatistik hizmetlerini de yapacaktır.

Bölgenin Yönetim Müdürlüğü Merkez yönetim işleri Genel Müdürlüğü teşkilatına mütenazır olarak bölge planında bu servisin meşgul olacağı hizmetleri ifa edecektir. (Personel ve sosyal işler, eğitim ilah gibi)

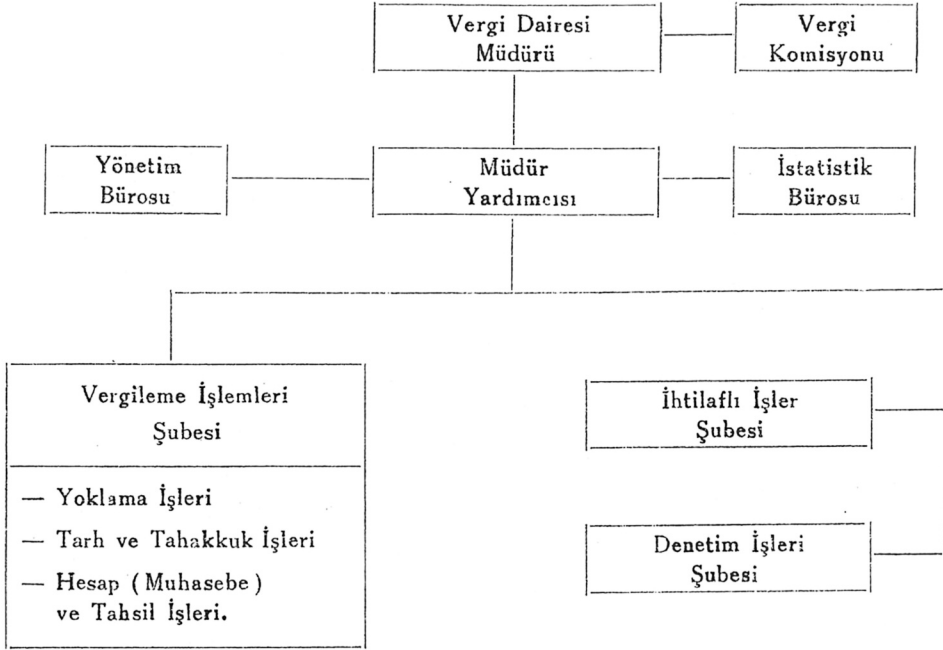
Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün bulunduğu yerlerde dava safhasına intikal eden vergi ihtilafları ile meşgul olmak üzere vergi yargı mercii (Vergi Mahkemesi veya İtiraz Komisyonu) veya mercileri ihdas olunacaktır.

Vergi Daireleri :

Vergi Dairesi, bilfiil vergi tatbikatı ile uğraşan teşkilat birimidir.

Vergi Daireleri doğrudan doğruya Bölge Gelir Müdürlüklerine bağlı bulunurlar; bunların nerelerde kurulacakları Maliye Bakanlığınca tesbit edilir.

Vergi Daireleri yapacakları görevleri bakımından şematik olarak şu suretle kurulurlar:



Vergi Dairelerinin vergileme işlemleri şu kategorilere ayrılır:

- Yoklama işleri
- Tarh ve tahakkuk işleri
- Hesap (Muhasebe) ve tahsil işleri

Vergi denetimi faaliyetine beyanname incelemeleri ve vergi güvenliği ile ilgili diğer işler girer.

İhtilafı vergi işleri re'sen ve ikmalen vergi tarhından başlayarak bu vergilerin ve vergi cezalarının genel vergi hukuku esaslarına göre vergi dairesi planında takip edilmesi ile ilgili işleri kapsar.

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere Vergi Dairesi Müdürüne bağlı olarak bir Vergi Komisyonu kurulacaktır.

Vergi Komisyonu şimdiki Re'sen Takdir Komisyonlarının yaptığı işler ile vergileme ile ilgili diğer değerlendirme işleri ve Uzlaşma Komisyonlarının yaptıkları işler ile meşgul olacaktır.

Vergi Dairesi Müdürü Vergi Komisyonunun Başkanıdır. Vergi Komisyonunun kuruluşu ve çalışması yaptığı işin mahiyetine göre genel vergi hukukumuzdaki hükümleri dairesinde olacaktır.

Lüzum görülen hallerde düzeltme işlemleri, ve taksit ve tecil işlemleri hakkında Vergi Komisyonunun mütalaası alınarak karara varılır.

Vergi Dairelerinin iç organizasyonu ve çalışma metodları yukarıda ana çizgilerle belirtilen fonksiyonlarına göre düzenlenir.

Lüzum görülen yerlerde münhasıran belli vergilerin tatbikatine meşgul olmak üzere özel Vergi Daireleri kurulur. (Veraset Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gider Vergileri, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi gibi.)

Özel Vergi Dairesi bir Bölge Müdürlüğüne bağlı olmakla beraber bu vergi dairesinde çalışma sahası, diğer vergi dairelerinin veya Bölge Müdürlüklerinin çalışma sahalarını da çerçevesi içine alabilir.

Lüzum görülen hallerde ve yerlerde Bölge Müdürlüğü tarafından mükellefler ile temas sağlamak vergi işlemlerini kolaylaştırmak maksadile Vergi Dairelerine bağlı olarak bunların çalışma alanları içinde (Vergi Büroları) kurulabilir.

Vergi Daireleri, faaliyet neticelerini raporlar ile muntazaman Bölge Müdürüne bildirecekleri gibi tutacakları vergi istatistiklerini de usulüne uygun olarak göndereceklerdir.

4— Vergi Denetimi :

Yapılacak Gelirler Teşkilatı Reformunun getireceği en büyük yeniliklerden birisi, genel olarak, vergi mürakabesinin, vergi sistemimizin yeni hüviyet ve gelişmesine uygun olarak, Vergi Daireleri fonksiyonu içinde organize edilmesi olacaktır.

Şu var ki, bizde Kazanç Vergisinden sonra Gelir Vergisinin tatbikatına geçilmesi vergi mürakabesi, beyanname incelemesi yönünden, esas itibarile doğrudan doğruya Maliye Bakanına bağlı yüksek kademede bir organ olan Hesap Uzmanları Kurulu uhdesine verilmiştir.

Bu mürakabe hizmeti halen yüksek seviyesinde Hesap Uzmanları tarafından ifa olunmakta ise de, mükellef adedinin durmadan artışı ve işletmelerin önem dereceleri gözönünde tutularak mürakabenin mahalli bir hizmet şeklinde düzenlenmesi ve planlanması bir zaruret olarak ortaya çıkmaktadır.

Nitekim daha önceden kendini hissettiren bu ihtiyacı karşılamak maksadile özellikle memurların formasyon ve çalışma metodları bakımından, pek düzenli

olduğu iddia edilemeyecek bir tarzda Defterdarlıklara bağlı Vergi Kontrol Memurları çalıştırılması yoluna gidilmiştir.

Bilhassa büyük mükellef kitlelerini kapsayan işletme hesabı esasına göre defter tutanlar, serbest meslek erbabı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ve nihayet orta ve küçük tarım işletmeleri, genişliğine ve sistematik bir tarzda, vergi güvenliğini sağlayacak bir surette, vergi daireleri içinde, denetim servislerinde çalışacak ve bu hizmete göre özel bir eğitimle yetiştirilecek «Vergi Denetmenleri» tarafından revizyona tabi tutulacaklardır.

Hiç şüphesiz Vergi Dairelerinin denetim faaliyetleri (Vergi denetmenlerinin beyanname incelemeleri) Gelirler Teşkilatının yanında Hesap Uzmanlarının bu yöndeki çalışmalarile ahenkleştirilmek suretile bir plan ve disipline tabi tutularak yürütülecektir.

5— Memurların Statüsü :

Tasarıda, Gelir memurlarının Özel durumları gözönünde tutularak, bunlar hakkında maaş statüleri bakımından, bir zam usulü teklif edilmektedir.

Daha önce de izah ettiğimiz gibi bu zam usulü şu esaslara istinat etmektedir :

İhtisas kadrolarını işgal edenlere ihtisas tazminatı, bunun dışında kalanlara sorumluluk tazminatı verilir.

Gelir memurlarının taşıdıkları sorumluluk ve hizmetlerinin özel mesleki bilgi ve tecrübeye dayanan bir ihtisas işi olduğu gözönünde tutularak, normal maaş rejimi dışında bir zam sistemine bağlı bulunmalarını hizmetin bir icabı olarak kabul etmek gerekir.

Ancak bu zamlı maaş sisteminin, genel olarak; Maliye teşkilatı içinde belirli bir farklılık yaratmaması ve bu yola gidilmesindeki sebebin gereği gibi izah ve müdafaa edilebilmesi için, kanaatimize göre, Gelirler teşkilatı çalışmalarının, vergi murakabesine dayanan bir ihtisas hizmeti olduğu esastan hareket etmek gerekir. Bunun için de Gelir memurlarını tarif ve tespit etmek ve mesela Almanya'da olduğu gibi muayyen sınıflara ayırmak uygun olur.

Bu sınıflar orta, üst ve yüksek Gelir memurları sınıfları olabilir.

Orta ve üst sınıfı teşkil eden Gelir memurları bilfarz 5 yıl Gelirler teşkilatında çalıştıktan ve Vergi Denetmenliği imtihanını başarı ile verdikten sonra belli bir bareme göre ihtisas zammı alırlar.

Yüksek memurlar hakkında hazırlık müddeti 3 yıl olabilir. Bunlar Vergi Denetmenliği imtihanı yerine Yüksek Gelir Memurluğu imtihanına tabi tutulabilirler.

Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları bu hüviyet ve sıfatları dolayısıyla Yüksek Gelir Memuru durumundadırlar.

Halen İç Gelirler Merkez ve Dış teşkilatında çalışan memurların müktesap haklarının yeni reformların ahengi içinde korunacağı şüphesizdir.

Memurların statüsü meselesi üzerinde durulurken tasarıda olduğu gibi ayrıca bunlar ile ilgili listeler düzenlenmesi yoluna gidilmemiştir. Teklif ettiğimiz sistem kabul olunduğu takdirde bittabi kadroların buna göre yeniden tanzimi gerekecektir.

6— Mahalli Vergilerin İdaresi Meselesi :

Tasarıya göre, Gelirler Merkez Teşkilatı, yerinde olarak, Mahalli Vergilerle (Mahalli İdareler ve Belediyeler Vergileri) daha yakından alakadar olacak bir şekilde organize edilmektedir. Bunun için de, bizim de teklif ettiğimiz gibi, Gelirler İdaresi kadrosu içinde, münhasıran mahalli vergicilik ile meşgul olmak üzere, bir Müdürlük teşkili bahis konusu olmaktadır.

Şu var ki, tasarının tetkikinden de anlaşılacağı üzere, Gelirler Teşkilatının mahalli vergicilik ile alakası tatbikatı da kapsayan anlam ve şumulde ele alınmamıştır. Halbuki bu konuda, daha evvel yapılmış olan inceleme ve etüdlerde izah edildiği üzere, asıl dava mahalli vergi tatbikatını bugünkü irrasyonel, karışık durumdan kurtarmak için, bu tatbikat ile uğraşan teşkilatı, önemli ve genel mahalli mükellefiyetler bakımından, Maliyeye bağlanmaktadır.

Bahis konusu mükellefiyetlerin mesela gelişme yolunda olan eğlence vergisi, ilan ve reklam vergisi gibi mükellefiyetlerle, özellikle Bina ve Arazi Vergilerinin genel vergi nizamı ve vergi hukuku içindeki yeri ve bu nizam içinde diğer vergilerle olan bağlantıları bunların idaresinin dağınık ve zayıf mahalli teşkilatta kalmasına artık imkan bırakmamaktadır.

Bu itibarla bahis konusu mükellefiyetlerin bilhassa tatbikat yönünden aynı disiplin içinde kurulacak gelirler teşkilatına bağlanması yapılacak reformun başlıca hedeflerinden biri olarak kabul edilmektedir.

7— Reformun Gerçekleştirilmesi Safhası :

Yukarıdan beri yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yeni esaslara ve şartlara göre yeni Gelir Teşkilatının kurulmas ile, memleketimiz büyük bir reform hareketinin içine girmiş olacaktır. Bu reform hareketinin başarı ile sonuçlanabilmesi için, organizasyonla ilgili meselelerin şimdiden büyük bir önemle ele alınarak, bu hususta gereken hazırlık çalışmalarının yapılması icap etmektedir.

Bu çalışmalar çerçevesine giren önemli problemleri şu suretle özetlemek mümkündür:

— Mütihazlar ekipler kurarak, Merkez Teşkilatının, Bölge Müdürlüklerinin ve Vergi Dairelerinin, teferruatlı olarak, organizasyon çalışmalarını yapmak ve bu organizasyona dahil servislerin çalışma düzenini tesbit etmek,

— Merkezde ve Dış teşkilatta çalışacak personeli tesbit ve tayin etmek ve yeni kuruluş ve çalışma düzeni ve metoduna göre, bu personelin beklenen tarzda verimli çalışmasını sağlamak maksadile, bir eğitim, programı hazırlamak ve bu programa göre, personeli yeni mesleki eğitim sistemine tabi tutarak en kısa zamanda yetiştirmek,

— Mevcut teşkilatın yürütmekte olduğu işlerin yine bir plan çerçevesi içerisinde yeni teşkilata intikalini sağlamak.

**5. VERGİ REFORM KOMİSYONU
RAPORLARININ ÖZETLERİ**

**Cilt
IV**

İstanbul 1970
Damga Matbaası

VERGİ REFORMUNUN MANASI VE MUHTEVASI VE TÜRKİYE'DE VERGİ REFORM HAREKETLERİ

BİRİNCİ KISIM Genel Görüşler

BİRİNCİ BÖLÜM

Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası

I — VERGİ REFORMUNUN GENEL OLARAK İZAHI :

1— Vergi Reformunun Tarifi :

Raporumuzun bu kısmında genel mahiyetteki temel meselelere dokunulması ve bunlar hakkında bilgi verilmesi ve açıklamalarda bulunulması lüzumlu ve faydalı görülmüştür. Böylece, reform çalışmalarının ilmi ve genel hüviyetinin meydana konulması ve münakaşa konusu olan bazı meselelerin açıklığa kavuşturulması istenmiştir.

Hemen şunu belirtelim ki, aşağıda yapacağımız açıklamalarda da görüleceği üzere, vergi reformu, bugünün vergi anlayışı ve tatbikatında bir doktrin meselesi olmaktan çıkmaktadır.

Reformun muhtevası olan vergileme, ekonomik ve sosyal fonksiyonları ile politik karakterini belirli bir tarzda muhafaza etmekle beraber, daha ziyade vergi ilmi, vergi psikolojisi, vergi hukuku, vergi tekniği ve nihayet vergileme sanatı yönlerinden ele alınan bir konu olarak görülmekte ve vergi reformu da bu anlayışa bağlı, değişen şartlara devamlı surette intibak eden bir hareket olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi reformunun manasına gelince, reformun ilmi manada kesin bir tarifi yapılmamakla beraber, bu kavram, dini, sosyal ve İdari müesseselerde olduğu gibi mali konularda ve müesseselerde de bunların fiskal, ekonomik ve sosyal etkileri ve fonksiyonları bakımından ıslah ve tekamülü yolunda belirli ve şümüllü değişiklikler yapılmasını ifade eder.

Fransızca Reform terimi tarif edilirken bunun karşılığında «Correction» ve «Amelioration», Almandaca «Verbesserung» tabirleri kullanılır.

Bizde de, bilindiği gibi, Tanzimattan sonra vergileme sahasında yapılan değişiklikler ve düzeltmeler, Gelir Vergisi Reformuna kadar «Mali İslahat» terimi ile ifade edilmiş, böylece bunların özünün çeşitli yönleri ve hedefleri ile bir ıslah hareketi olduğu belirtilmek istenilmiştir.

2— Büyük ve Küçük Vergi Reformu :

Yukarıdaki mana içinde bazen büyük ve küçük Vergi Reformlarından bahsedilir.

Büyük Vergi Reformu tabiri esas itibariyle, bütün bir vergi sisteminde veya vergiler grubunda, ya da temel bir vergide yapılan ve bünye değişikliğini içine alan islahat hakkında kullanılır.

Bu derece şumullü ve önemli olmayan değişikliklere bazen küçük Vergi Reformu denildiği görülmektedir.

Büyük Vergi Reformuna misal olarak, bizde Gelir Vergisi Reformu, Gider Vergisi Reformu ve son Vergi Reformu gösterilebilir.

Şu var ki, kanunlarda küçük tadiller gibi görünen bazı mevzii değişiklikler, neticeleri itibariyle, özellikle milli ekonomi üzerinde yarattıkları etkiler dolayısıyla büyük Vergi Reformlarının şumulüne sahip bir değer taşırlar. Buna misal olarak, Amerika Birleşik Devletlerinde, Gelir Vergisi tarifesinin azaltılması olayı gösterilebilir ki, bu hareket çağdaş Amerikan Maliye tarihinin en önemli bir hadisesi olarak mütala edilmektedir.

3— Vergi Reformunun Devamlılığı :

Vergi Reformunun vergi ilmi ve vergi politikası bakımından taşıdığı mana ve muhtevaya ana çizgileri ile dokunduktan sonra reformun devamlılığı üzerinde kısaca duralım.

Modern toplum hayatının ekonomik, sosyal ve siyasi yapısında ve şartlarında vukua gelen devamlı, derin ve köklü tahavvüller, vergi anlayışı, vergi sistemi, vergi hukuku ve tatbikatında da bunlara paralel olarak değişiklik ve düzeltmeler yapılmasını gerektirmektedir.

Mesela Almanya birinci dünya savaşından sonra büyük Vergi Reformunu gerçekleştirmiş, İkinci dünya savaşından sonra da yeniden büyük ve organik bir Vergi Reformu hareketi içine girmiştir.

Böylece, Almanya'da, bilhassa Federal Cumhuriyetin kurulduğu tarihten beri, devamlı Vergi Reformu hareketinden bahsedilmektedir.

Bizde de Cumhuriyet devri içinde girilen çeşitli Vergi Reformları ile nihayet 1961 yılından sonra içine girdiğimiz genel ve organik Vergi Reformu hareketi gözönüne getirilirse, Türkiye'de de bu hareketin bir devamlılık içinde bulunduğu söylenebilir.

Vergi Reformunun devamlılığını, tabiatile tarihi perspektif içinde uzun vadeli bir hadise olarak mütalaa etmek lazımdır. Böyle bir oluş ve ilerleme seyri içindedir ki, vergi sisteminin değişen görüşlere, şartlara intibak etmesi ve daha rasyonel, verimli ve çeşitli politik yönleri ile daha etkili bir hale gelmesi mümkün olur.

II— BATIDA YENİ VERGİ REFORMU HAREKETLERİ :

1— Vergi Azaltması :

Vergi yükünün Batıda demokratik düzenin ve bu düzen içinde ekonomik gelişmenin tahammül edebileceği son hadde varması, hatta bu haddi aşması, yeni bir görüş ve hareket olarak vergi yükünün hafifletilmesi, diğer bir deyimle vergi azaltması meselesini ortaya çıkarmıştır ki bu hareket günümüzde gittikçe genişlemekte ve kuvvet kazanmaktadır.

Böylece denilebilir ki vergi azaltma olayı Batı Avrupada ve A.B.D. de Maliye politikasının hatta daha geniş anlamda ekonomi politikasının en başta gelen bir problemi halini almıştır.

Amerika Birleşik Devletlerinde Başkan Kennedy'in teşebbüsü ile ortaya çıkan vergi azaltması hareketi esas itibariyle Amerikan Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisine taallük etmekte ve her şeyden önce bu vergilerin ağırlığını ve baskısını hafifletmeyi hedef tutmaktadır.

Böylece bir yandan vergi tarifelerinin stürüktüründe önemli değişiklikler yapılırken öbür yandan da sınai yatırımlar hakkında vergi avantajları ve amortisman kolaylıkları ön görülmüştür.

Bilindiği gibi A.B.D. de vergi azaltmasına matuf büyük Vergi Reformu tahakkuk safhasına gelinceye kadar, şahsi Gelir Vergisi % 20 ile başlamakta ve hızlı bir progresyon içinde 200.000 \$ ı aşan gelirlerde % 91 i bulmakta idi.

Bu tarife 1963, 1964 ve 1965 yıllarında safha safha ilkin % 20-78-41, daha sonra % 16-25-67-92 ve nihayet son safha olan 1965 de % 14-50 – 62-74 olarak gerçekleştirilmiştir.

Almanya'da umumi harpten sonra işgal kuvvetlerinin baskısı altında vergi yükü genel olarak ağırlaştırılırken, özellikle şahsi gelir vergisinin nispeti de A. B. D. de olduğu gibi, % 95 in üstüne çıkan aşırı nispetlerde tesbit edilmişti.

1953 de gerçekleştirilen vergi reformu ile yapılan indirimlerle Gelir Vergisi nispetlerinin en yüksek haddi % 53 e düşürülmüştür.

Şu var ki, Almanya'da halen cari olan Gelir Vergisi nisbetleri bugünkü seviyesi ile de yüksek görülmekte ve bunların yeniden önemli miktarda düşürülmesi kabul edilmiş bulunmaktadır.

Almanya'nın iç politikasında özellikle mali ve iktisadi yönden en önemli davasını «Steuersenkung» yani vergi azaltması denilen bu büyük reform teşkil etmektedir.

Vergi azaltması hareketi A. B. D. ve Almanya'daki kadar belirli şekilde değilse de Fransa'da ve İsveç gibi İskandinav memleketlerinde ve Hollanda'da da müşahade edilmektedir.

Buraya kadar olan açıklamalarımızda, vergi azaltma hareketi daha ziyade Gelir Vergisi yönünden belirtilmiştir. Bu hareketin Gelir Vergisi dışında, bazı memleketlerde Gider Vergileri alanında da yer aldığı görülmektedir. Bu cümleden olmak üzere, İsveç'te lüks vergisi sayılan özel emtea vergilerinin kaldırılmasına gidilmekte ve bunların başında kürk, çikolata ve kahveden alman vergilerin kaldırılması gelmektedir.

Varidatı yarı yarıya devletle belediyeler arasında bölüşülen klasik eğlence vergisi de 1963 yılında topyekûn kaldırılmıştır.

Hollanda'da da Gider Vergileri alanında daha önceleri (1957) mensucat ve şeker vergiden istisna edildikten sonra 1962 de lüks tarifeye tabi maddelerin sayısı 6 ya indirilmek suretiyle bu verginin şumul sahasının daraltılması yoluna gidilmiştir.

2— Gelir Vergisinde Üniter Sisteme Geçiş :

Batıda dikkati çeken köklü fiskal reform hareketlerinden biri de Gelir Vergiciliğinde Sedüler Sistemi kabul etmiş ve modern vergiciliği bu yolda geliştirmeyi tasarlamış olan memleketlerin bu sistemi terk ederek daha ziyade Alman ve Türk tipindeki toplu ve tek vergi sistemine geçişleridir.

Fransa'da Gelir Vergisi 1917 de Sedüler Sistem ile tesis edilmiş, o yıldan bu yana biri 1948 diğeri 1960 yıllarında olmak üzere iki büyük reforma tabi tutulmuştur. Böylelikle ki Fransız Gelir Vergisi sistemi, zamanımızın vergi anlayışı ve şartlarına uygun bir gelişme içinde bulunmuştur.

Fransa'da, 1960 yılındadır ki Nisbi Vergi ile Munzam Müterakki Vergiye dayanan Gelir Vergisi sistemi tamamen terk edilmiş bunun yerine «Gerçek Kişilerin Gelir Vergisi» (İ. R. P. P.) ile «Şirketler ve Diğer Tüzel Kişilerin Kazanç Vergisi» nden terekküp eden yeni sisteme geçilmiştir.

Fransada gerçekleştirilen bu büyük reformun hemen arkasından Belçika'da uzun çalışmalardan sonra aynı yoldan giderek bizdeki gibi tek ve toplu Gelir Vergisi 1964 de uygulanmak üzere 1962 yılında kabul edilmiştir. Bu reform, Belçikada son 40 yıl içinde yapılmış olan en büyük Mali Reform olarak vasıflandırılmaktadır.

Üniter sisteme geçişi tazammun eden bu vergi reformları ile batıda uygulanan Milli Gelir Vergisi sistemleri kuruluşları bakımından aynı hizaya getirilmiş olmaktadır.

Halen Batı Avrupa'da bu hareketin dışında kalmış olan diğeri bir deyimle toplu ve tek Gelir Vergisi sistemine geçmemiş olan tek memleket İtalya'dır.

Burada şu hususu da belirtmek yerinde olacaktır ki İngiltere'de hatta A. B. D. de Gelir Vergisi iki vergiden kurulu eski düzenini muhafaza eder gibi görünmekte ise de fiiliyattaki gelişmesi neticesinde iç içe giren bu iki vergi kendiliğinden tek vergi hüviyetini kazanmaktadır.

3— Kurumlar Vergisinin Geliştirilmesi :

Sedüler Gelir Vergisi sisteminde, İngiliz sistemi dahil, sermaye şirketleri ile diğer tüzel kişilerin de doğrudan doğruya Gelir Vergisi kadrosu içinde vergilendirilmesi yönüne gidilmiştir.

Bilindiği gibi Alman sisteminde olsun Türk sisteminde olsun, Kurumlar, şahıs Gelir Vergisi dışında Türk Hukuku ve ekonomik bünyelerine ve şartlarına uygun bir tarzda açıkça kendilerine has olan Kurumlar Vergisine tabi tutulmuşlardır.

İşte yukarıda dokunduğumuz gibi son zamanlara kadar sedüler vergi sistemini uygulamış olan çoğu memleketler bu sistemi terk ederken aynı zamanda, bizde olduğu gibi ayrıca Kurumlar Vergisinin tesisi yoluna da girmişlerdir.

Fransa'da kabul edilmiş olan Kurumlar Vergisinin Türk Kurumlar Vergisinden ayrıldığı önemli bir nokta kollektif ve adi komandit şirketlerin yani şahıs şirketlerinin de bu mükellefiyete tabi tutulmalarının mümkün bulunmasıdır. Vergilemede bu tercih hakkının kullanılması teşebbüs karından ayrılacak rezervlerin, anılan şirket üyelerinin şahsi gelir vergilerinin dışında bırakılmasına imkan vermesi suretiyle sağladığı mali avantajda tezahür eder.

Ekonomik gelişmede rekabet bitaraflığını korumaya matuf bir tedbir olarak mütalaa edilen bu ihtiyari mükellefiyet konusu üzerinde İngilterede de az sonra değineceğimiz Kurumlar Vergisi Reformu münasebetile önemle durulmaktadır.

İngiltere'de de, bir yandan Gelir Vergisine, öbür yandan da özel bir Kazanç Vergisine tabi bulunan Kurumların, bu mükellefiyetlerin dışına çıkarılarak kendilerine has bir «Corporation Tax» e tabi tutulmaları çağdaş İngiliz vergiciliğinde yapılacak en önemli bir reform olarak kabul edilmektedir.

4— T. V. A. ya Geçiş :

T. V. A. Fransanın 1954 te kabul ederek uygulamaya başladığı «Taxe Sur la valeur ajoutée» yani Eklenen Değer Vergisinin ilk harflerinden meydana gelen bir deyimdir.

Bilindiği gibi modern vergicilikte Gelir Vergisinden sonra en büyük gelişmeyi Muamele Vergisi göstermiştir. Modern vergi sisteminde, ulaştığı müstesna mevki dolayısıyla, bu vergiye «Çağımızın Vergisi » denilmektedir.

Batıda, birinci cihan harbinden sonra bugünkü hüviyetile uygulanmaya başlanan modern Muamele Vergisi, uygulandığı memleketlere göre teorisi, kuruluşu ve tekniği bakımlarından temelli farklılıklar arzeder. Bu farklılıklar bakımından Batıdaki Muamele Vergisi şu tiplere irca olunabilir :

— Bütün muamele safhalarını kapsayan Muamele Vergisi tipi:

Kümülatif karakterde olan ve Şelale Vergisi olarak adlandırılan bu Muamele Vergisi, ilkin birinci cihan harbinin sonlarına doğru Almanların ihdas ettikleri ve

buradan da çoğu diğer Avrupa memleketlerine yayılmış olan Muamele Vergisinin prototipidir.

1) T.V.A. toptan ticareti içine alan istihsal safhasında toplanmaktadır.

2) Bu vergilemede istihsal esas itibarile imalat anlamına gelmektedir.

3) İstihsal safhası içinde vergi mükerrerliği «Vergi İndirimi» mekanizması ile sağlanmaktadır.

4) Vergi indirimine yalnız evvelce satın alınan iptidai madde, malzeme, enerji, emtea için ödenen vergiler değil bunlar dışındaki hizmetler ile (nakliyat gibi) yatırım malları için (makine ve tesisat gibi) ödenmiş vergiler de dahil bulunur.

T.V.A. nın asıl karakteristiği indirim usulünün özelliği ve şümülünde belirir. Yukarıda ifade edildiği gibi bu indirim sadece mamullerin bünyesine giren maddelere ait vergiler değil sınai ve ticari vetire içinde emteaya eklenen değer ile ilgili bütün vergiler girer. Bu surettir ki mükellef ancak sattığı mallara eklediği değer üzerinden vergiye tabi tutulmuş olur.

Vergi indiriminin hizmetlere ve bilhassa yatırım mallarına ait vergilere de teşmil edilmesile T.V.A. imalat Muamele Vergisi gibi fiziki bir vergi «Taxe Physique» olmaktan çıkmış mali bir vergi «Taxe Financiere» karakterini kazanmıştır.

Böylece bilhassa yatırım mallarının vergilendirilmesi yüzünden husule gelen vergi mükerrerliği kendiliğinden önlenmiş olmaktadır.

5— Vergilemenin Rasyonel ve Basit Hale Getirilmesi :

Genel olarak Vergi Reformlarının başlıca hedeflerinden biri olarak vergilemenin rasyonelleştirilmesi ve basitleştirilmesi gelmektedir.

Özellikle İkinci Cihan Savaşından sonra ilimde ve teknolojiye vukua gelen muazzam ilerleme karşısında diğer çoğu politik ve sosyal müesseselerde olduğu gibi vergilemede rasyonellik vuzuh ve sadelik bakımından beklenen gelişmeyi gösterememiştir. Bu geri kalma özellikle şu noktalarda belirmektedir :

Zamanımızın ekonomik ve mali şartlarına ve anlayışına göre çağdaş vergi sistemini tek vergiye irca etmek varit olmamakla beraber, bunun ancak mahdut sayıda büyük vergiler üzerine oturtulan bir mali nizam olarak gelişebileceği kabul edilmektedir.

Bütün genişliği ile emlak vergileri gibi reel vergilere ve servet intikali ve tedavülü vergilerine mesnet teşkil eden değerlemelerin yeniden düzenlenmesi, her türlü güçlüklerine ve külfetine rağmen rasyonel ve pratik esaslara göre yapılması ve bunlardan vergilemede gereği gibi faydalanılması modern vergi hukukunun en önemli meselelerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır.

Diğer yandan keza vergileme ile ilgili cezaların çağdaş büyük vergilerin özelliklerine ve tatbikatına uygun olarak modern vergi ceza hukuku anlayışı içinde

düzenlenmesi de Vergi Reformunun meşgul olduğu önemli meselelerden biridir.

Aynı derecede önemli olan diğer bir reform konusu da mali kazanın modern ve büyük vergilerin tatbikatından doğan ihtilafların çeşitli yönleri ile arzettikleri özellikleri de gözönünde tutarak yeniden organize edilmesidir.

Bu münasebetle şu noktaya değinelim ki modern vergileme usulu ve mali yargı sisteminin gelişmesi hareketi içinde, beyana dayanan vergilere has olan geniş ölçüdeki yanılma ve ihtilafların esas itibarıyla İdari teşkilat içerisinde çözümlenmesi yoluna gidilmekte, böylece mali yargıya sadece idare içinde resen veya mükellef ile anlaşma ve uzlaşma suretiyle halledilemeyen, diğer bir deyimle gerçekten mali yargının yetki alanına giren ve bu yargı mercilerinden geçmesi gereken nisbeten pek mahdut sayıdaki ihtilaflı olaylar intikal etmektedir.

6— Teşkilat Reformu :

Modern fiskalitenin vergileme bakımından dayandığı beyan usulü gittikçe daha yaygın bir hal almakta böylelikle de psikolojik ve sosyolojik etkileriyle bütün toplumu saran yeni bir vergi şuuru ve morali yaratmaktadır. Bu manasile beyana dayanan vergilemenin, demokratik nizam içinde gereği gibi uygulanabilmesi vergi sisteminde, vergi hukuku ve tekniğinde gerçekleştirilen devamlı reformların yanı sıra vergilemede İdari tarafı teşkil eden organın, yani Maliye Gelirler Teşkilatının da derin bir reforma tabi tutulmasını zorunlu kılmaktadır.

Beyana müstenit vergileme, Maliye dilinde Kontrollü Beyan «declaration controlee» terimi ile ifade edilir.

Bu usulde vergilemeyi iki kısma veya safhaya ayırmak mümkündür. Birisi verginin tarh ve tahsili ile ilgili işlemleri kapsayan safha, öbürü de verginin güvenliğini sağlamaya matuf murakabe safhasıdır.

Hemen şunu ilave edelim ki vergi tatbikatında en büyük başarıyı sağlamakta olan Batılı Devletlerde genel olarak vergi murakabesine Serbest Vergi veya Maliye Müşavirleri (Almanya) veya Muhasebe Uzmanları (İngiltere, Birleşik Amerika) gibi serbest meslek halinde taazzuv etmiş organlar da etkili ve olumlu bir tarzda katılmaktadırlar.

Hatta beyana dayanan modern fiskalitenin gittikçe genişleyen ve bütün halk tabakalarını saran tatbikatı karşısında, serbest Mürakip ve Müşavirlerin yardımından vareste kalmayacağı genellikle kabul edilmektedir.

İşte Batıda vergileme ile ilgili teşkilat ve tatbikatın organizasyonu, büyük vergi reformu hareketinin içinde veya yanında, yukarıdaki ölçülere ve esaslara göre kurulmasına ve islah edilmesine çalışılmaktadır. Bu alanda cüretli hamleler yapmış ve olumlu sonuçlar elde etmiş memleketlerin başında vergicilik sahasına bütün genişliği ile «Chartred - Accounting» müessesesini getirmiş olan İngiltere'yi

en olumlu bir tarzda karma metodu uygulayan Almanya'yı ve bilhassa 1954 de yaptığı köklü idari reform ile Amerika Birleşik Devletlerini zikredebiliriz.

Şu hususu da ilave edelim ki modern vergileme sistemlerinde Maliye Teşkilatı dışında, kamu idare ve müesseselerinin de aktif ve yardımcı faaliyetlerinin önemi gittikçe artmaktadır. Buna belirli bir misal olarak Amerika Birleşik Devletlerin'de tarım kazançlarının vergilendirilmesinde, Tarım Bakanlığı teşkilatının oynadığı rolü zikredebiliriz.

7— Vergi Psikolojisi :

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, zamanımızda vergi, eskimiş görüşlere, ampirik ve normatif usullere göre değil, vergi ilmi ve vergileme sanatına göre kurulur ve uygulanabilir.

Bunun başlıca sebebi modern verginin ekstra fiskal fonksiyonları ile çok belirli bir şekilde ortaya çıkmış olmasının yanında, eski ile asla kıyaslanamayacak derecede ağırlaşmış ve kontrollü beyan nizamı içinde bütün toplumu saran bir genişlikte yayılmakta bulunmuş olmasıdır.

İşte bu sebepler iledir ki vergi teorisi, vergi hukuku vergi tekniği, alanlarını kapsayan modern vergi ilmi kadrosuna son zamanlarda yeni bir kategori olarak vergi psikolojisi de girmektedir.

İlmi bir disiplin olarak vergi psikolojisi, vergi olayının ve vergilemenin çeşitli yönleri ile gerek fert gerek toplum üzerindeki baskı ve etkilerinin yarattığı reaksiyon ve mukavemetlerin psikolojik sosyolojik ve fiskal neticelerinin incelenmesi, analizi ve kurallara bağlanmasını ifade eder.

Zamanımızda bir vergi reformu yapılır, yeni bir vergi konur, bir vergi değiştirilir, genel olarak vergiler uygulanırken İktisadi istikrar ve güvenlik ile de sıkı sıkıya bağlı olan vergi psikolojisini ön planda tutarak vergi ilminin ışığı altında hareket etmek gerekir.

Böyle hareket edilmediği takdirde vergiden beklenen sonuçların elde edilmesinde büyük güçlükler olabileceği gibi vergilemenin diğer alanlara sirayet eden çeşitli mahzurları ile de karşılaşılabilir.

Bizde Vergi Reformu ve buna bağlı olarak teşkilat reformunun tahakkuku yoluna gidilirken, bu hareket içinde vergi psikolojisine de gereken yerin düşmesi ile vergiciliğimizde bu yönden yeni bir çığır açılmaktadır.

Burada vergi psikolojisi ile ilgili önemli bir konu olarak, vergi problemlerinin çözümlenmesinde bu problemlerin bütün genişliği ile çeşitli yollar ile kamu oyuna intikal ettirilmesi, mükellefleri temsil eden teşekküllerin önceden çeşitli yollar ile dinlenmesi ve bu suretle verginin uygulanmasından önce yazıma iştirak ettirilmesi usulünün (Hearing usulu) kazanmakta olduğu öneme işaret etmek isteriz. Batıda

gittikçe yayılmakta olan bu usule, Türkiye'de son Vergi Reform çalışmalarında henüz yeteri kadar olmamakla beraber yer verilmeye başlanmıştır.

III— TÜRKİYE'DE VERGİ REFORM HAREKETLERİ :

1— Tanzimatla Başlayan Mali İslahat Hareketi :

Çoğu diğer politik müesseselerde olduğu gibi Fransa'daki örneklerin etkisi altında Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat devresine girdikten sonra orta çağın kalıntısı olan şer'i ve örfi vergilerin geniş ölçüde tasfiyesi yoluna gidilmiş ve bunların yerine tahrire yani değerlemeye dayanan reel karakterde emlak vergileri sistemine geçilmiş ve bu büyük ıslahatın yanı sıra temettü vergisinin tecrübesinde girilmiştir.

Tanzimatın bu mali ıslahatı insicamlı, rasyonel bir sistem reformu şeklini almamakla beraber Cumhuriyet Devrine kadar devam etmiştir.

Şunu da ilave edelim ki Tanzimatın bu mali reform hareketi bir yönü ile de Maliye teşkilatında yapılan ıslahat ile paralel olarak yürütülmüştür. Bu paralellik Maliyede sistem değişikliğinin sıkı sıkıya teşkilat değişikliğine de bağlı olduğunu göstermesi ve o devre bunun anlaşılması ve kabul edilmiş olması bakımından dikkati çekmektedir.

2— Cumhuriyet Devrinde İlk Vergi İslahatı :

Cumhuriyette, Gelir Vergisi Reformuna kadar geçen devreyi vergi ıslahatı bakımından karakterize eden gelişmelerin başında aşarın kaldırılarak çağdaş Muamele Vergisi tecrübealarına girilmiş olması bunun yanı sıra da kazanç vergisi tatbikatına geçilmesidir.

Fransız modeli chiffre d'affaire'den mülhem olarak Umumi İstihlak Vergisi şeklinde uygulanmasına teşebbüs edilen çok safhalı yani yayılı Muamele Vergisi sistemi bekleneceği gibi hiç bir başarı gösterememiş ve pek kısa bir zaman içinde terkedilerek yerini sonradan İmalat Muamele Vergisi şeklinde tekemmül ettirilen Toplu İstihsal Vergilerine terk etmiştir.

Kazanç Vergisine gelince, Temettü Vergisinin daha işlenmiş şumullü ve daha ileri bir seviyesini teşkil eden bu vergi, gerek kuruluşunda gerek sonraki gelişmelerinde ilmi rasyonel ve ileri bir sistem olarak taazzuv edememiştir.

Ayrıca Kazanç Vergisine yapılan yamalar ve buna muvazi olarak ihdas edilen çeşitli vergiler ile bu verginin sistemsizliği büsbütün artmıştır.

Bu devrenin ıslahat çerçevesi içinde mail monopollerin yeniden organize edilmesini de zikretmek yerinde olur.

3— Gelir Vergisi Reformu :

Türkiye'nin Maliye tarihinde en büyük Devrim, 1949 da Gelir Vergisi Reformu ile gerçekleştirilmiştir.

Bu büyük reform ile bir yandan Kazanç Vergisi ve bunun etrafında toplanmış olan çeşitli mükellefiyetler tamamıyla kaldırılmak suretiie çağdaş Gelir Vergisi devresine geçilirken, öbür yandan da Vergi Usul Kanunu ile modern Türk Vergi Hukuku genel kadrosu ile kurulmuştur.

Şurası bir gerçektir ki üniter sistemde olan Türk Gelir Vergisi bunun yanında yer alan Kurumlar Vergisi ile birlikte, çoğu Batı Devletlerinin Gelir Vergisi sistemlerinden üstün bir kuruluşa ve yapıya sahiptir.

Daha önce işaret ettiğimiz üzere, Fransa ancak 1960 da Belçika 1961 de Türk sistemine nazaran daha vuzuhsuz şekilleri ile üniter Gelir Vergisi sistemine geçebilmişlerdir.

İngiltere yıllardır üzerinde çalıştığı müstakil Kurumlar Vergisi Reformunu henüz gerçekleştirememiştir.

İskandinav memleketlerinin Servet Vergisi ile karışık bir tarzda uyguladıkları Gelir Vergilerinin Türk vergi sisteminden daha üstün olduğu söylenemez,

Avrupa ekonomik topluluğunun büyük ortaklarından biri olan İtalya'nın Gelir Vergisi sistemi ise dağınık, iptidai ve karışık halini muhafaza etmektedir.

Türk genel vergi hukukunun temelini teşkil eden Vergi Usul Kanununa gelince, içine vergileme usulünden başka, değerlendirme nizamını vergi ceza hukukunu ve mali yargıyı da alan bu mali hukuk disiplini, yapılan çeşitli teşebbüslere ve çalışmalara rağmen Almanya'dan başka Batı devletlerinden hiçbirinde bizdeki gibi bir sistem bütünlüğü içinde tesis edilememiştir. Bu yolda gayret sarfeden memleketler arasında Fransa'yı, İsveç'i ve İsviçre'yi zikredebiliriz.

Yukarıda belirtilen reformları, aynı devre içine alabileceğimiz Gider Vergileri Reformu takip etmiştir.

Kuruluş halindeki milli sanayimizin organik gelişmesine imkan vermek ve kolaylaştırmak gibi doğrudan doğruya ekonomik mülhaza ve zaruretlerin etkisi ile gerçekleştirilen bu önemli reform ile İmalat Muamele Vergisinin yerini, esas itibariyle ilk istihsale dayanan ve böylelikle, uygulama alanı gayetle dar tutulan fakat buna mukabil eski verginin randımanını fazlasile veren yeni bir sistem akmıştır.

4— 1961 den Sonraki Reform Hareketi :

Bir yandan, İkinci Dünya Savaşından ve özellikle 1952 yılından sonra değişen şartların ve ortaya çıkan yeni görüşlerin, Batıda takip edilen vergi politikasındaki değişikliklerin ve içine girdiğimiz demokratik ortamın etkisi altında, öbür yandan da 1949 dan sonra 15 yılı aşan tatbikat devresinde edindiğimiz tecrübelerden de faydalanarak, vergi sistemimizi bütünüle gözden geçirmek sistemde gereken düzeltmeleri yapmak ve sistemi verginin fiskal, özellikle ekstra fiskal fonksiyonları yönünden daha tesirli ve ileri bir safhaya götürmek maksadile 1961 yılında genel ve organik vergi reformu hareketi içine girilmiştir.

İlkin reform çalışmaları 1960 yılı sonlarında Ankara'da başlamıştır. Sonradan reform ile ilgili çalışmaları yapmak üzere 1961 yılında, İstanbul'da ilim adamları, mesleki teşekkül temsilcileri ve maliyecilerden kurulu «Vergi Reform Komisyonu» görevlendirilmiştir.

Ankara çalışmaları sonucunda Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yeni baştan tedvin edilmiş, bu sırada ilkin Gelir Vergisi dışında bırakılmış olan tarım kazançları prensip ve sistem itibarıyla Gelir Vergisinin kadrosu içine alınmıştır.

İstanbul Vergi Reform Komisyonununun 1961 de başlayan ilk devre çalışmaları ve teklifleri üzerine genel olarak vergiciliğimizde, vergi tekniğine ilişkin çeşitli düzeltmeler yanında başlıca şu ıslahat yapılmış ve yenilikler getirilmiştir.

- 1) Vergiciliğimize yatırım indirimi müessesesi getirilmiştir.
- 2) Degresif amortisman usulu kabul edilmiştir.
- 3) İhracatı teşvik maksadile yeni bir muafık nizamı getirilmiştir.
- 4) Yeniden değerlendirme, zarar naklinin uzatılması gibi ferahlatıcı tedbirler alınmıştır.
- 5) Gelir Vergisi tarifesi gözden geçirilerek vergi azaltması yoluna gidilmiştir.
- 6) Stopaj tekniği ıslah edilmiş, kurum kazançlarında uygulanan stopajda «dağıtılabilen kazanç» esasına geçilmiştir.

Bu ilk çalışma devresinden sonra komisyon Maliyecilerden kurulu bir çalışma grubu halinde faaliyetine devam etmiş ve bunun neticesinde vergi sistemimizde başlıca şu ıslahat yapılmıştır.

- 1) Yeni Türk Damga Vergisi nizamı kurulmuştur.
- 2) Harçlar nizamı yeni esaslara göre baştan düzenlenmiştir.
- 3) Emlak Alım Vergisi sistemimize getirilmiştir.
- 4) Motorlu Kara Taşıtları Vergisi tesis edilmiştir.
- 5) Değerli kağıtlar bir nizama bağlanmıştır.
- 6) Tarihi Bina ve Arazi Vergilerinin yerini almak üzere modem bir Emlak Vergisi sistemi hazırlanmıştır.
- 7) Belediye vergi ve harçları bir bütün halinde gözden geçirilerek yeni esaslara göre yeniden düzenlenmiştir.
- 8) Mahalli finansın mihverini teşkil edecek olan Mali Tevzin Kanunu hazırlanmıştır.
- 9) İl Özel İdareleri Maliyesinin Reformu ile ilgili çalışmalar yapılmıştır.
- 10) Maliye kadrosu içinde İç Gelirler Teşkilatınının Reformu üzerinde çalışmalar yapılmıştır.

11) Vergi Hukukumuzda ihtilafların çözümlenmesini kolaylaştırma ile ilgili olarak Uzlaşma Müessesesi getirilmiştir.

12) Kamu hizmetlerinin ücret karşılığı yapılması tezi ve eğilimi incelenerek bu konu ile ilgili görüşler ortaya konulmuştur.

5— Son Reform Çalışmaları :

Yukarıda yazılı çalışma safhalarından sonra Vergi Reform Komisyonu tam kadrosu ile 1965 yılı başlarında yeniden faaliyete geçmiştir.

Bu safhadaki çalışmaların da temel Hedefleri, Vergi Reformunun devamlılığı anlayışı içinde, 1961 reform raporunda belirtildiği üzere, Türk Vergi sistemini bir yandan hukuki hüviyetile geliştirirken öbür yandan da fiskal yönle daha verimli, ekstra fiskal yani ekonomik ve sosyal fonksiyonları bakımından da daha ileri ve etkili bir hale getirmektir.

Hemen şu hususu bir kere daha belirtelim ki Türk Vergi sistemini bugünkü seviyesinde, fiskal yönle geliştirmek, yeni vergiler ihdası, ya da vergi nisbet ve tarifelerinin arttırılması ve ağırlaştırılması gibi klasik tedbirler ile olamaz.

Bugünkü Türk Vergi sisteminde fiskal verimin artması bir yandan organik ve genel Vergi Reformunun geliştirilmesi, öbür yandan da sistem ile kıyaslanamıyacak derecede yetersiz ve geri kalmış olan gelirler teşkilatının bugünün anlayış şartları ve ihtiyaçlarına göre yeniden kurulması ile mümkün olur.

Kanaatimizce huzur ve güvenlik içinde gelişecek ekonomik konjonktürün yaratacağı ortamda, yeni esaslara göre kurulacak bir Gelirler Teşkilatının faaliyete geçmesi ve böyle bir atmosfer içinde organik vergi reformu çalışmalarına devam edilmesi ile filhakika klasik zamlar usulüne başvurmadan Türk Vergi sisteminin randımanını fazlası ile arttırarak optimal noktaya yaklaştırmak mümkün olur.

Yukarıdaki temel fikirden hareketle, komisyonun programlaştırılmasının bu safhadaki çalışmalarında daha ziyade tekniğe ve teferruata ilişkin konular bir yana bırakılırsa başlıca şu meseleler üzerinde durulacaktır :

— Gelir Vergisinde en az geçim indirimi müessesesini kuvvetlendirmek, ücretlerde götürü gider usulünü geliştirmek,

— Yatırım indirimi müessesesi ve ihracatı teşvik tedbirlerini daha etkili hale getirmek,

— Fiskal politika yönünden küçük tasarrufları teşvik etmek, Türkiye'de sermaye piyasasının işler bir hale gelmesine ve gelişmesine yardım etmek,

— Gelir Vergisinin kadrosu içinde Tarım Kazançlarının daha pratik ve müspet esaslara göre vergilendirilmesi imkanlarını araştırmak,

— Küçük Esnaf ve Sanatkarların bugünkü götürü vergileme rejimini basit bir beyana ve bunların mesleki teşekküller ile daha sıkı bir işbirliği esasına bağlamak suretile daha ileri bir safhaya götürmek,

— Genel Vergi Hukukunu, vergileme usulü, vergi ceza hukuku ve Mali yargı, nizamı yönleriyle gözden geçirmek özellikle beyana müstenit vergilemeyi daha pratik, vuzuhlu, rasyonel ve daha basit hale getirmek, değerlendirme sistemim modernleştirmek, vergi ceza hukukunu ilk kuruluşundaki prensiplere uygun bir tarzda yeniden inşa etmek, Mali yargı sistemini teşkilat reformuna paralel olarak yeniden düzenlemek,

— Vergi Usul Hukuku dışında kamu alacakları kanununa bırakılmış olan verginin tahsili ile ilgili hukuki ve mali nizamı yeniden düzenlemek, organik bağlantısı dolayısıyla genel vergi hukuku çerçevesi içinde Usul Kanununa bağlamak,

— Mali Tekel fiskalitesini (Plus-Value) esasından tamamile ayırarak modern vergi disiplinine göre yeniden tesis etmek, bu reforma paralel olarak da Tekel müessesesini işletmecilik esaslarına göre bağımsız bir kamu teşebbüsü şeklinde organize etmek,

— Belediye vergi ve harçları, Özel İdare Maliyesi ve Mali Tevzin konularını kapsayan mahalli fiskalite ile ilgili çalışmaları (evvelce komisyonumuzca hazırlanmış rapor ve tasarıları) tekrar gözden geçirmek suretile koordine etmek.

— Gelirler teşkilatının reformu ile ilgili olarak yapılmış hazırlık çalışmalarına devam etmek, vergiciliğimizin 1 numaralı problemini teşkil eden bu meselenin zamanımızın görüşlerine vergi sistemimizin özelliklerine ve seviyesine, modern organizasyon tekniğine uygun, rasyonel bir tarzda çözümlenmek üzere bu alanda nihai ve kurucu çalışmalar safhasına geçmek,

— Vergi güvenliği ile ilgili tedbirleri önleyici ve müspet bir nizam şeklinde tesis etmek,

— Türkiye'de parafiskal mükellefiyetleri, bütçe, vergi ve vergileme usulleri bakımlarından incelemeye tabi tutmak,

— Vergi sistemimizi devamlı reform esprisi içinde geliştirirken, sistemi Batıda başlayan fiskal armonizasyon yönünden incelemek, özellikle T.V.A. üzerinde genel mahiyette araştırma ve ön çalışmalar yapmak.

VERGİ GÜVENLİK TEDBİRLERİ HAKKINDA ÖN RAPOR

I — GENEL İZAHAT :

1— Vergi Güvenlik Mefhumu :

Vergi Hukuku terminolojisine göre Vergi Güvenliği kavramının kısaca şu suretle tarif edilmesi mümkündür :

«Vergi Güvenliği, vergilerin kuruluşlarındaki maksada uygun olarak, eşitlikle ve optimal hasılayı verecek tarzda uygulanmalarını sağlayacak tedbirlerin tümünü ifade eder.»

Çağdaş vergiciliğin mihverini, bilindiği gibi Vasıtasız Vergiler grubunda Gelir Vergisi, Vasıtalı Vergiler Grubunda da Muamele Vergisi ya da bu verginin yerini alan genel mahiyetteki bir Gider Vergisi sistemi teşkil eder.

Bu iki gruba giren büyük vergiler, prensip itibariyle, «Kontrollü Beyan» «Declaration Controlee» esasına göre uygulanırlar.

İşte modern vergicilikte Vergi Güvenliğinden bahsedilince, yukarıda zikredilen iki ana mükellefiyetin, kuruluşlarına uygun olarak, mümkün olduğu kadar eşitlikle ve optimal randımanı sağlayacak tarzda uygulanması bahis konusu olur.

2— Vergi Güvenliği Temel Şartları :

Yukarıdaki paragrafta arzedilen manada Vergi Güvenliğini sağlayan tedbirleri :

— Temel Şartlar,

— Özel Güvenlik Tedbirleri,

olmak üzere iki kategoride mütalaa etmek mümkündür.

Vergi Güvenliğinin dayandığı Temel Şartlar, vergilemenin gerekli şekilde uygulanmasına ve gelişmesine imkan verecek olan asli unsurları ifade eder.

Bunları da 3 noktada toplamak mümkündür :

— Ekonomide huzur, güvenlik ve istikrar,

— Vergilemenin Mali Psikolojiye uygun olması,

— Modern bir Maliye Teşkilatının kurulması yahut Maliye Teşkilatının modernleştirilmesi.

Hemen şunu ilave edelim ki, milli bir vergi sisteminin yukarıda tarifini yaptığımız manada Vergi Güvenliği iklimi içinde gelişebilmesi, yukarıda belirttiğimiz temel şartların mevcudiyetine bağlıdır. Bu şartlar mevcut olmadıkça veya yerine getirilmedikçe, modern bir vergi sistemini fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonları ile gereği gibi uygulamak mümkün olamaz.

Bu raporda yapılacak açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Vergi Güvenliği bakımından asıl olan temel şartlar yanında, Özel Güvenlik tedbirleri ikinci planda kalırlar.

Aşağıdaki paragraflarda Vergi Güvenliğinin ana çizgilerini açıklamağa çalışacağız.

3— Ekonomide Huzur :

Vergi sisteminin, Vergi Güvenliği anlayışı içinde fiskal ve ekstra-fiskal yönleri ile gereği gibi işliyebilmesi ve gelişmesinin ön şartı, memlekette ekonomik hayatın huzur ve istikrara dayanan bir gelişme hareketi içinde bulunmasıdır.

Diğer taraftan da, doğrudan doğruya verginin ve vergi tatbikatının iş ve çalışma hayatındaki huzur, güvenlik ve istikrar üzerinde önemli rolü olan bir faktör olduğu gözönüne getirilirse, vergileme ile huzur içinde gelişen bir ekonomi arasında bir illiyet rabitası bulunduğunu kabul etmek gerekir. Bu itibarla Vergi Güvenliği meselesini, her şeyden evvel bu görüşten hareketle, yani İktisadi gelişme ile vergileme arasındaki münasebetleri gözönünde tutarak incelemek, manalandırmak ve değerlemek gerekir.

4— Vergilemenin Mali Psikolojiye Uygun Olması :

Zamanımızda vergi, fiskal ve ekstra-fiskal yönleri ile sadece Maliye İlminin, Vergi Hukukunun ve Maliye Politikasının bir vasıtası olmaktan çıkmış, Sosyal Psikoloji çerçevesi içinde yeni bir İlimi disiplin olarak gelişmekte olan Mali Psikolojinin (Vergi Psikolojisinin) inceleme konusu olmuştur. [1]

Burada Vergi Psikolojisinin etraflı bir izahını yapacak değiliz. Sadece bu yeni bilim disiplininin, vergilemenin fertlerde ve toplumda yarattığı mukavemet, vergi şuuru ve vergi morali gibi doğrudan doğruya Vergi Güvenliği meseleleri ile meşgul olduğu hususuna işaret etmekle yetineceğiz.

Vergi sisteminin, özellikle Vasıtasız Vergiler sahasında, Vergi Psikolojisine uygunluğu, yukarıdaki izahattan da anlaşılacağı üzere, en az mukavemet görececek bir tarzda vazedilmesi ve uygulanması ile sağlanır.

Bu da, zamanımızda vergi politikası ve vergileme usulüne hakim olan «Yeni Görüş» e göre başlıca şu faktörlere dayanır:

a — Verginin Hafifletilmesi :

Modern Vergi Politikasında Vergi Hafifletilmesinden anlaşılan özellikle Vasıtasız Vergilerin ve bunların başında da Gelir Vergisinin tarife yönünden fazla ağırlaştırılmaması, ağır olan verginin ise «Vergi Azaltması» yolu ile hafifletilmesidir. [2]

(1) Fransızca'da bu hususta Psychologie Financiere, Almanca'da Finanz-psychologie ve Steuerpsychologie Amerika'da Tax Payer Psychology terimleri kullanılmaktadır.

(2) Vergi azaltması karşılığında Fransızca'da Allegement des Impos, Almanca'da Stuersenkung, İngilizce'de Tax Cut terimleri kullanılmaktadır.

İlkin Batı Almanya'da başlamış olup son yıllarda A.B.D. de Kennedy Programında en belirli çizgileri ile ortaya çıkan ve bu memlekette kısa zamanda başarıya ulaşan «Vergi Azaltması» hareketi bu gün Batı Memleketlerinde vergi politikasında üzerinde durulan en önemli konuyu teşkil etmektedir.

b — Vergilemenin Basitleştirilmesi :

Bu kavram vergilemenin anlaşılması ve uygulanması güç ve fazla formalitelere bağlı bir halden çıkarılarak daha açık ve sade usullere bağlanmasını ifade eder. Batı Devletlerinde yapılan Vergi Reform Çalışmalarının başlıca hedeflerinden birini basitleştirme probleminin teşkil ettiği görülmektedir.

c — Mükellefin Yetiştirilmesi :

Devamlı temaslara ve çeşitli telkin vasıtaları ve eğitim imkanları ile mükellefin yetiştirilmesi, böylelikle de memlekette vergi şuur ve moralinin yerleşmesi ve yükseltilmesi, Vergi Psikolojisinin diğer önemli bir konusunu teşkil eder.

5— Vergi Teşkilatının Modernleştirilmesi :

Vergi güvenliği üzerinde etkisi olan temel şartlardan biri de, idarenin mükellefle işbirliği zihniyeti içinde devamlı ve sıkı temas halinde bulunmasıdır.

Modern Vergiciliğin gereği gibi uygulamasının bağlı bulunduğu bu temel şart, gittikçe genişleyen mükellef kitleleri ile devamlı temas halinde bulunacak bir vergi teşkilatının, gerek personel, gerek malzeme ve çalışma metodları bakımından bugünün görüş ve ihtiyaçlarına göre yeni baştan organize edilmesini icap ettirmektedir.

Teşkilat reformu münasebeti ile idare ve mükellef arasındaki münasebetler bakımından şu prensipler üzerinde durmak isteriz :

a — Teşkilat esas itibariyle vergi murakabesi hizmetine göre organize edilecektir.

b — Vergi Murakabesi, mükellefle işbirliği zihniyet ve anlayışına göre yürütülecektir.

Bu prensip yeni bir davranış stili olarak, mükellefe itibar ve itimat edilmesini, ona vergilemede yardımcı olmayı, düzeltme ve anlaşma usullerinin vergi murakabesi sırasında veya onu takip eden İdari safhada basit bir tarzda ve genişliğine uygulanması suretiyle vergi ihtilaflarının modern vergiler için normal sayılabilecek asgari hadde indirilmesini tazammun eder.

Böyle bir davranış daha evvel temas ettiğimiz üzere, mükellefte vergi şuur ve moralinin kuvvetlenmesine yardım edeceği cihetle ayrı bir önem taşır.

Memleketimizde Maliye Teşkilatının yukarıda arzedilen manada ve genişlikte köklü bir reforma tabi tutulması zarureti kabul edilmekte ve Vergi Reformunun başlıca hedefi olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır.

c — Vergileme ile ilgili olarak idarenin mükelleflerle sıkı bir münasebet halinde bulunması.

Kanaatimizce Maliye Gelirler Teşkilatının reformu ancak yukarıda belirtilen prensiplere göre gerçekleştirilebilir. Bunun için Vergi Murakabesi, genel olarak, Vergi Daireleri planında organize edilecek, merkeze bağlı bir murakabe organı halinde devam edecek olan Hesap Uzmanları Kurulu'nun dışında, mahalli planda çalışacak olan yeni bir Vergi Denetmeni sınıfı yetiştirilecek, bunların planlı ve programlı bir tarzda mükelleflerle mümkün olduğu kadar sık temas imkanları sağlanacaktır.

Böylelikle bizde % 3 nisbetinde olan Gelir Vergisi Beyanname inceleme seviyesinin Almanya'da % 100'e yakın, A.B.D. de % 60'dan yukarı nispetine kadar çıkarılamasa bile hiç değilse incelemeyi manalandıracak bir orana yükseltilmesine çalışılacaktır.

Şuna da işaret edelim ki, bu konuda İngiltere, Almanya, A.B.D. de olduğu gibi Serbest Hesap Uzmanı ve Maliye Müşavirleri müesseselerinden de mümkün olduğu kadar faydalanma imkanları aranacaktır.

Ana prensipleri bakımından yukarıda değindiğimiz Teşkilat Reformu hakkında, Komisyonumuzun Maliye Grubunca, daha evvel ön çalışmalar yapıldığına işaret etmek isteriz.

II— GÜVENLİK TEDBİRLERİ :

1— Güvenlik Tedbirlerinin Mahiyeti :

Beyana dayanan modern vergi sistemlerinin yalnız fiskal değil ekstra-fiskal yönleri ile de, başarı ile uygulanabilmelerinin temel şartlarını ana çizgileri ile evvelki bölümde açıklamaya çalıştık.

Vergi Usul Hukuku ve Vergi Tekniğine taallük eden tedbirler, temel şartlar dışında, vergilere ve vergilemeye bağlı bir takım tedbirler manzumesinden ibaret bulunur.

Hemen şunu ilave edelim ki, bu tedbirlerin Doktrin ile ve İdeolojik görüşlerle en uzaktan bir ilgisi mevcut değildir.

2-Güvenlik Tedbirlerinin Çeşitleri:

Güvenlik tedbirlerinin mahiyetlerine göre:

a- Genel Güvenlik Tedbirleri,

b- Özel Güvenlik Tedbirleri,

Olmak üzere iki kategoriye ayrabiliriz.

a- Genel Güvenlik Tedbirleri başlıca şu gruplarda toplanmaktadır:

- Vergi cezaları,

- Bilgi alma,
- Fatura nizamı
- Çek kullanma,

Vergilerin açıklanması.

b — Güvenlik tedbirlerinin özel mahiyette olanlarını da şu gruplarda toplamak mümkündür :

- Servet Beyanı,
- Gider Bildirimi,
- Ortalama Kar Haddi Esası,
- En az Tarım Kazancı Esası.

III— TARTIŞILAN YENİ TEDBİRLER :

1— Özel Güvenlik Tedbirleri :

Özel Güvenlik Tedbirleri içinde Gelir Vergisi tatbikatı ile ilgili olanlardan Servet Beyanı ile Gider Bildirimini birbirine bağlı ve birbirini tamamlayan iki unsur olarak mütalaa etmek gerekir.

Gelir Vergisinin konusu olan Gerçek Safi Gelir, bir yandan tasarruf yolu ile servetle, öbür yandan harcama yolu ile mükelleflerin yaşama seviyeleriyle organik bir münasebet halindedir. Diğer taraftan da ticari ve sınai faaliyetlerde, teşebbüs serveti dediğimiz ön sermaye de kazanç tevlit eden bir unsur olarak gelirse bu yönden organik bir irtibat halinde bulunur.

İşte yukarıda arzedilen münasebetleri gözönünde tutarak, bugünkü Servet Beyanı ve Gider Bildirimi usulleri yerine, münferit vergi incelemeleri çerçevesi içinde ve inceleme tekniğine bağlı olarak iki metodun uygulanması bahis konusu olur.

Aşağıda bu metodlar sıra ile açıklanmıştır.

2— Özel Bilgi Alma Metodu :

a — Vergi beyannamelerinin incelenmesi sırasında, lüzum görülen hallerde, beyanname devresini de kapsayan zamanaşımı dönemi içinde, mükelleften Servet Unsurları ile Yıllık Harcamaları hakkında bilgi istenilir.

Özel bilgi isteme, mükellefin yazılı bilgi vermeye davet edilmesi şeklinde uygulanabilir.

b — Bilgi istenecek başkaca servet unsurları şunlardır : Birinci metotta da olduğu gibi, vergi beyannamelerinin incelenmesi sırasında beyanname devresini de kapsayan zamanaşımı dönemi içinde, gelire irtibatlı olarak servet unsurları ve mükellefin yaşayış seviyesi arasında kıyaslamalar yapılmak suretiyle bir münasebet tesis edilir.

Bahis konusu kıyaslamalar, mükellef, ayrıca servet ve gider bildirimini hakkında beyanda bulunmağa davet edilmeksizin, doğrudan doğruya incelemeyi yapmağa yetkili tetkik elemanı tarafından yapılır.

Kıyaslamaların konusunu teşkil eden bilgiler birinci metoddakinin aynıdır.

IV— KOMİSYONCA KABUL EDİLEN TEDBİRLER :

1— Özel Kıyaslama Metodu :

Yukarıdaki bölümde izah edilen Özel İnceleme Metodları, Gelir Vergisi tatbikatında vergilemeyi ve vergi murakabesini gelir beyanı ile birlikte devamlı Servet ve Gider Beyanına bağlıyan şimdiki usul dışında, inceleme planında münferit vakalarda faydalanılabilecek ve mahiyetleri itibariyle daha ziyade önleyici tedbirlere inhisar etmektedir.

Bahis konusu iki metod arasındaki başlıca fark, birincisinde lüzum görülen hallerde incelemeyi yapan yetkili tetkik elemanı tarafından mükellefin Servet ve Harca Beyanına davet edilmesinde ikinci usulde ise kıyaslamalarla ilgili bilgilerin mükellefe ayrıca görevler tahmil edilmeden doğrudan doğruya, yetkili tetkik elemanı tarafından sağlanmasındadır.

Tartışılan iki metodda da, beyan edilen gelir ile servet artışı ve yaşayış seviyesi arasındaki münasebeti yetkili inceleme elemanı bizzat kurarak değerlendirecektir.

Birinci usul, mükellefin incelemede bu bakımdan bilfiil iştirakini sağlaması itibariyle, şeklen daha mazbut ve emniyetli bir usul olarak görülür.

Buna karşı, bu usul, inceleme planında ve arızı olarak yapılmakla beraber, mükellefi Servet Beyanına davet unsurunu ihtiva etmesi dolayısıyla, şimdiki Servet Beyanı müessesesine yönetilen tenkitlerin tartışma sahasının tamamıyla dışında kalmamaktadır.

Maksat beyan edilen gelir ile servet artışı ve geçim seviyesi arasındaki irtibat ve münasebetin inceleme planında tesis; imkanını kabul etmek ve Vergi Güvenliği bakımından bu imkanın prevantif etkisinden faydalanmaktır. Bu neticenin ise, bilfiil aynı müessiriyetle, ikinci usul de de yani mükellefi şeklen beyana davet etmeden de sağlanması kabildir.

Şu hususu unutmamak lazımdır ki, servet yönünden fiskal gelirle bilfiil irtibatlandırılabilir başlıca değer unsurları, Teşebbüs serveti dediğimiz, işletmelerin öz Sermayesi, gayrimenkuller, menkul kıymetler ve bankadaki mevduat ile sende bağlı ve çoğu hallerde Noterce tasdikli borç ve alacaklardır.

Bunlar genellikle gelirle irtibatları dolayısıyla zaten Gelir Vergisi Beyannamelerinde gösterilen değerlerdir. Vergi Beyannamesinde mevcut olmasalar dahi, bunların hiç değilse devamlı surette gizlenerek, bilgi almayı da kapsayan, genel vergi murakabesi dışında bırakılmaları varit olamaz.

Yukarıda açıklanan sebeplerle, Komisyonumuz çoğunlukla, bu metodlardan ikincisini kabul etmiştir.

Şu hususu bir kere daha belirtelim ki, bahis konusu özel inceleme metodunda, yetkili tetkik elemanı, edineceği bilgiler ve bunlara müsteniden yapacağı kıyaslamalar hakkında, mükellefle, iş birliği prensibi icabı, gereken görüşmeleri yapacak, mükellefin izahat ve mülahazalarını nazarı dikkate alacaktır.

Ayrıca inceleme sonunda belirli bir gelir farkı bulunursa, bunun vergisi, mükellefle mutabık kalınarak, başkaca işlemlere lüzum kalmaksızın, düzeltme yoluyla ve cezasız ödenebilecektir.

2— Özel Kıyaslama metodunun Kuruluşu :

a — Metodun Tarifi :

Özel Kıyaslama Metodu, Vergi Beyannamelerinin incelenmesi sırasında yetkili inceleme elemanı tarafından, doğrudan doğruya elde edilecek bilgilere göre, yapılacak kıyaslamalarla, fiskal gelirle servet ve yaşayış seviyesi arasındaki ilişkinin araştırılması ve kurulmasını hedef tutan özel bir inceleme usulüdür.

b — Metodun Kapsamı :

Özel Kıyaslama Metodu, aile mükellefiyeti kavramı içinde eşlerin ve velayet altındaki çocukların servet unsurlarını da kapsar.

Teklif edilen metodda, kıyaslamanın eşlerin ve çocukların da varlıklarına sirayet ettirilmiş olmasının sebebi, kendiliğinden anlaşılacağı üzere, Türk Gelir Vergisi sisteminin prensip itibarıyla Aile Mükellefiyeti esasına dayanmasından ileri gelmektedir.

Bu kıyaslama, gerçek gelirleri üzerinden Gelir Vergisine tabi olan mükellefler hakkında uygulanır.

c — Kıyaslama Konusu :

Kıyaslamaya konu olacak servet unsurları şunlardır :

- Ticari sınai ve mesleki faaliyetlerle ilgili servet unsurları.
- Gayrimenkullar ve haklar,
- Menkul kıymetler (Esham ve Tahvilat),
- Para mevcudu,
- Borçlar ve alacaklar,
- Özel taşıtlar.

Kıyaslamalara esas olacak harcama konuları şunlardır :

- Kira giderleri,
- Özel taşıt giderleri,

- Özel hizmetliler giderleri,
- Öğrenim giderleri,
- Tevsiki kabil diğer önemli giderler.

Bunlardan tevsiki mutat olmıyanlar (özel taşıt giderleri ve öğrenim giderleri gibi) toplu ve tahmini miktarlarıyla nazara alınır.

d — Kıyaslamaya Alınmıyan Değerler :

Mücevherat, kürk, alelittlak ev eşyası, pul koleksiyonları gibi zati ve özel değerler, servet kıyaslamasında nazara alınmaz.

Gelir Farklarının bu değerlerle izahı halinde isbat külfeti mükellefe terettüp eder.

e — İnceleme Yetkisi :

Kıyaslama metoduna müstenit özel inceleme yapmaya ve bununla ilgili izahat almaya münhasıran Maliye Müfettişleri ile Hesap Uzmanları yetkilidirler.

3— Metodun Uygulama Usulü :

Kıyaslamaya müstenit özel incelemede uygulanacak usul ana hatları ile şöyledir:

a) Yetkili tetkik elemanı, yani konumuzda Maliye Müfettişi veya Hesap Uzmanı, normal beyanname incelemesi sırasında mükellefin, zamanaşımı süresi içinde beyan ettiği gelirleri ile servetindeki artış ve yaşayış seviyesi arasında açık farklılıklar müşahade eder ve bunların maddi unsurlara dayanarak servet ve gider kıyaslamaları ile tesbiti suretiyle gelirin düzeltilmesi gerektiğine kanaat getirirse, kıyaslama yolu ile özel inceleme yapar.

b) Tetkik elemanı haiz olduğu yetkiye dayanarak mükellefin kıyaslamaya esas teşkil edecek servetinin ve yaşayış seviyesinin unsurları hakkında gerekli bilgileri toplar.

Kıyaslanacak gelir devresine göre dönem başı ve sonundaki toplam servet değerleri arasındaki fark (fazlalık) tesbit edilir ve bu farkla aynı devreye ait gelir tutarı karşılaştırılır.

Yaşayış seviyesi bakımından yapılan özel incelemede, kıyaslama, yıllık harcamalar toplamı ile gelir toplamı arasında yapılır.

c) Yetkili tetkik elemanı kıyaslamaya dayanan özel; inceleme sırasında, mükellefi ayrıca servet beyanına davet etmeksizin, konu, hakkında bizzat bilgi vermek ve izahat almak suretiyle, mükellefle gereken görüşmeleri yapar.

d) İnceleme sırasında kıyaslamaya müsteniden servet artışı ve harcamalar ile fiskal gelir arasında maddi delillere dayanılarak tesbit edilen farklar gelir farkıdır.

e) Mükellefle mutabakata varılmayan hallerde, tesbit edilen gelir farkı üzerinden Resen Takdir yolu ile vergi tarh edilir. Mükellefle, ödenecek vergi farkı üzerinde mutabakata varılması halinde, resen takdire gidilmeden Düzeltme yoluyla vergi tarh olunur.

f) Bu metoda göre, gelir farkı üzerinden tarh edilecek vergi, zamanaşımı süresi içinde ilgili yıllara maledilir. İlgili yıllar ayrıca tesbit edilemezse, fark, zamanaşımı dönemi içinde, bu yılların gelirlerine nisbet edilmek suretiyle dağıtılır.

Buna da imkan bulunamazsa, fark kıyaslama dönemine giren yıllar arasında eşit olarak bölünür.

g) Zamanaşımı süresi içinde tesbit edilen servet artışının, mükellef tarafından zamanaşımı süresinden evvelki yıllardaki intikallerden veya iktisaplardan veya gelirlerden yapılan tasarruflardan ya da beyan dışı kalmış gelirlerden ileri geldiğinin iddia edilmesi halinde, özel inceleme, zamanaşımı öncesi yıllara teşmil edilir.

h) Bu metodun yürürlüğe girdiği tarihi takip eden takvim yılı sonuna kadar, ticari, sınai bir işletme veya mesleki bir müesseseye, mütedavil veya sabit sermaye ve değer olarak vazedilen ve yatırılan fonlar, özel kıyaslamada nazara alınmaz.

4— Mevzuatta Yapılması Gerekli Değişiklikler :

Vergi inceleme tekniğine taallük etmesi itibariyle, teklif edilen metodla ilgili hükümlerin mevzuat bakımından Vergi Usul Kanununda yer almasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Teklif edilen metodun kabul edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunundaki Servet ve Gider Beyanı ile ilgili hükümler kaldırılacak ve Vergi Usul Kanununda :

- Vergi incelemesine,
- Resen takdire,
- Düzeltmeye,
- Zamanaşımına,
- Vergi cezalarına,

ait hükümlerde gereken değişiklik ve ilaveler yapılmakla yetinilecektir.

5— Genel Güvenlik Tedbirleri Hakkındaki Görüş :

Daha önce nevilerine temas ettiğimiz Genel Güvenlik Tedbirleri, Usul Hukumuzla vazedilmiş bulunan vergi güvenliğini sağlamaya matuf bir takım usul ve müesseselerdir.

Vergi Usul Hukuku, Komisyonumuzun çalışma planına göre, ileride bütünü ile gözden geçirilecek ve bu Hukuk Sistemimizin mesnedi olan Usul Kanunumuzun

yeni görüşlere göre ve geçirilen tecrübeler gözönünde tutularak, yeni baştan tedvini cihetine gidilecektir.

Bu çalışmalarda vergi güvenliği ile ilgili konular, özellikle Vergi Ceza Sistemi-miz, Ceza Hukuku prensipleriyle bağdaştırılmak suretiyle İlmî ve modern vergi anlayışı ve tatbikatına uygun kaidelere bağlanarak yeniden tanzim edilecektir.

Bu çalışmalarda, Vergi Hukukumuzda yeni getirilmiş ve bazı bakımlardan yanlış anlama ve yorumlara yol açmış bulunan Bilgi Alma müessesesinin de daha vazih ve rasyonel bir hale getirilmesine çalışılacaktır.

Vergi Usul Hukukunun reformu çerçevesi içinde, genel olarak Vergi Güvenliği ile ilgili diğer meseleler üzerinde de ayrıca durulacak, bunların da reformun genel hedeflerine uygun bir tarzda çözümlenmesine çalışılacaktır.

6— Diğer Özel Tedbirler :

Diğer Özel Tedbirlerden vergilendirme bakımından önem taşıyanları, Ortalama Kar Haddi ile Zirai Kazançların vergilendirilmesinde kullanılan En az Tarım Kazançları usulüdür.

Ortalama Kar haddi usulünü, beyanname incelemesi sırasında faydalanılan, teknik bir güvenlik tedbiri olarak mütalaa etmek gerekir. Nitekim bu usul Vergi Hukukumuzda, Almanya'da, muntazam defter tutacak durumda olmayan küçük sanat ve ticaret erbabının kazançlarının incelenmesinde yardımcı bir vasıta olarak uygulanan bir usulden mülhem olarak bu hüviyeti ile girmiş, sonraları uygulama yetkisinin Vergi Dairelerine verilmesi ve İdarece otomatik bir tarzda ve bütün genişliği ile uygulanmasına başlanmasıyla, asli hüviyetini kaybederek daha ziyade bir nevi asgari mükellefiyet şeklini almıştır.

Prensip itibarıyla ortalama kar haddi usulünün de, diğer özel tedbirlerde olduğu gibi, inceleme işlemlerine bağlanmak suretiyle, ihdasındaki maksada uygun bir tarzda, ıslah edilmesi yerinde olacaktır. Komisyonumuz teknik bakımdan arzettiği özellikleri de, gözönünde tutarak, bu konu üzerinde ayrıca daha teferruatlı bir çalışma yapmayı uygun bulmuştur.

Vergileme bakımından önem taşıyan diğer özel bir tedbir de Tarım Kazançlarının Gelir Vergisi kadrosu içinde vergilendirilmesinde uygulanan «Asgari Vergi» esasıdır.

Kültür nevi, arazi genişliği, hayvan ve ağaç sayısı gibi ölçülere dayanan böyle bir vergilemenin, uygulama güçlükleri hatta imkansızlığı bir yana, Gelir Vergisinin kuruluşu ve esprisi ile bağdaşabilecek bir yönü olmadığını kabul etmek gerekir.

Bu mesele de Komisyonumuzun ayrıca üzerinde çalıştığı, Zirai kazançların Vergilendirilmesi konusunun çerçevesi içinde, çeşitli yönleri ve etkileri ile daha etraflı bir şekilde incelenmektedir.

7— Komisyonun Görüşü :

Daha önceki izahatta belirtildiği üzere Komisyonumuz, tartışılan metodlardan Özel Kıyaslama Metodunun kabulündeki sebepleri ve hakim olan görüşleri açıklamış, Gelir Vergisi Tatbikatı ile ilgili özel güvenlik tedbirlerini bu metoda göre yeni bir açıdan ele alarak, bunların, gelir, servet ve yaşayış seviyesi münasebeti bakımından inceleme planında özel bir nizama bağlanması prensibini kabul etmiştir.

Kabul edilen bu yeni nizam içinde, yaşayış seviyesi mukayesesi şimdiki Gider Bildirimi usulüne bağlı bırakıldığı takdirde, teklif edilen yeni kıyaslama metodu prensip bütünlüğü ve kuruluşu bakımından zayıflamış olur.

Bu sebeple yaşayış seviyesi kıyaslamasının, teklif edilen özel İnceleme Metodunun entegral bir uzvu olması itibariyle bu metod içinde muhafaza edilmesi daha uygun görülmektedir.

**6. VERGİ REFORM KOMİSYONU
RAPORLARININ ÖZETLERİ**

**Cilt
V**

İstanbul 1971
Damga Matbaası

TARIM FİSKALİTESİ HAKKINDA RAPOR

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul, Eylül 1966

TARIM FİSKALİTESİ HAKKINDA RAPOR

I— MİLLİ EKONOMİDE TARIMIN YERİ :

1— Kalkınmada Öncelik Bakımından Tarımın Yeri :

Tarım ekonomisi ile fiskalite arasındaki ilişkiler üzerinde incelemelerimize geçmeden önce; özellikle bizim durumumuzda olan gelişme halindeki memleketlerde, tarımın milli ekonomi içindeki yeri ve ekonomik kalkınmadaki rolü üzerinde kısaca durmayı faydalı bulmaktayız.

Bilindiği gibi, az gelişmiş ve gelişme halindeki memleketlerin kalkınmasında endüstriye mi yoksa tarıma mı öncelik verilmesi gerektiği meselesi; iktisatçıların üzerinde önemle durdukları ve uzun tartışmalara yol açan bir mesele halini almıştır.

Biz bu bakımdan ileri sürülen tezler üzerinde teferruatı ile durmaksızın; görüşümüzü kısaca şu suretle ifade etmek isteriz.

Şüphesiz ekonomik kalkınma sanayileşme ile gerçekleşir. Şu var ki sanayileşme doktrini, tarımda önceden harekete geçilmiş olmayı veya hiç değilse gelişmenin sanayile birlikte aynı zamanda gerçekleştirilmesini zaruri kılar.

Böylelikle ki; İktisadi kalkınmanın bütünü ile bir ahenk ve muvazene içinde, mümkün olan süratle tahakkuk etmesi kabil olur.

Görülüyor ki; gelişme halindeki bir ülkede sanayileşme hareketi, tarımın gelişmesini engellemek şöyle dursun, aksine bu gelişmeyi talep eder.

2— Tarım İle Sanayi Arasındaki İlişkiler :

Gelişme halindeki bir ekonomide, yukarıdaki kısa açıklamadan anlaşılacağı üzere, sanayileşme ile tarımın geliştirilmesi arasında sıkı bağlar mevcuttur.

Bu bağları özellikle şu noktalarda görmek mümkündür.

Tarım alanında prodüktivitenin artırılması ile, iş gücünün büyük bir kısmı diğer sektörler için serbest bırakılmış olur. Bu harekete muvazi olarak gelişen sanayide de, tarımda kullanılmıyan veya yarı kullanılan gizli iş gücü fazlası için yeni ve git-tikçe genişliyen bir istihdam sahası açılır.

Aralarındaki sıkı ilişkiler dolayısıyla, sanayi bir yandan gelişirken, öbür yandan da zirai prodüktivitenin artması şeklinde tecelli eden harekete de iştirak eder.

Bu iştiraki tarım makine ve aletleri imalatında, gübre, tarım ilaçları sanayii gibi geniş imalat sahalarında görmek mümkündür. Bu bakımdan sanayileşme ile zirai gelişme arasındaki ilişki o derece sıkıdır ki; sanayileşme içinde bulunmıyan bir ülkede zirai prodüktivitenin artırılması; diğer bir deyimle tarımın geliştirilmesi imkansız olur.

Sanayileşmenin tarımın gelişmesi hareketine iştirakine mukabil, tarımın gelişmesi de; sanayiın artan ham madde ihtiyacını sağlamak suretiyle, onun gelişmesine katılır.

Diğer taraftan; sınai gelişmeyi devam ettirebilmek için, gittikçe genişleyen bir İç Pazara ihtiyaç vardır ki, Ekspansiyon halindeki böyle bir pazarın teşekkül etmesinde, geliri artmakta olan tarım nüfusunun büyük rolü olur.

Tarımda prodüktivitenin artırılması suretiyle, tarımın islah edilmesi ve geliştirilmesi; bu istihsal sektöründe geçim ekonomisinden (economie de subsistance) piyasa ekonomisine geçişi kolaylaştırmakta ve hızlandırmakta ve böylece de sanayileşmenin yukarıda belirtildiği üzere; ihtiyaç gösterdiği iç pazarların vücut bulmasına veyahut yaratılmasına imkan vermektedir.

Nihayet sanayileşmenin ihtiyaç gösterdiği milli tasarrufun, iş gücü ihracı, dış yardım ve turizmle birlikte tarım sektöründen sağlanması da, gelişme haliindeki bir ekonomide, bu iki sektör arasındaki sıkı ilişkilerin diğer örneğidir.

3— Tarımda Nüfus ve Gelir İlişkileri :

Bilindiği gibi az gelişmiş veya gelişme halindeki memleketlerde nüfusun büyük çoğunluğu tarım ile geçinir.

Mesela Türkiye'de, iktisaden faal olanların % 75 i tarımda çalışır. Bu nisbet, Batı Avrupa'da az çok zirai bünyeye sahip olan memleketlerden İtalya'da % 27, İspanya'da % 42, Yunanistan'da % 56 dır.

Nüfus nispetine uymamakla beraber gelişme halindeki memleketlerde milli gelir en önemli kaynağını da tarım teşkil eder.

Nisbi önemi azalmasına rağmen bizde bugün milli gelirin % 41 ' i tarım sektöründen elde edilmektedir. Bu nisbet İtalya'da % 17, Yugoslavya'da % 27, Yunanistan'da % 30 dur.

Milli gelir içinde tarımın payı, gelişme halindeki memleketlerde o derece önemlidir ki, bu sektörün gelişme hadlerinde vukua gelen değişiklikler, toplam gelişme hızı üzerinde büyük ölçüde etki yaratabilmektedir.

4— Tabiat Şartları ve Prodüktivite :

Az gelişmiş ülkelerin bağlı oldukları tarım ekonomisi, daha ziyade tabiat şartlarının lütfuna terkedilmiş bir istikrarsızlık ve iptidailik içinde bulunur.

Bu durumda zirai istihsalin devamlı bir artış ve istikrar içinde geliştirilmesi şüphesiz kolayca mümkün olamaz. Bu bakımdan pek geri bir safhada sayılmıyan Türkiye'de dahi, mesela 1953 senesinde 8 milyon tonluk buğday üretimi, son yıllarda ekim sahasının önemli nisbette genişletilmiş olmasına rağmen; aynı seviyelerde kalmıştır.

Tarım ekonomisini iptidai ve istikrarsız durumdan kurtarmanın ön şartı, sulama, gübreleme ve erozyon tehlikesinin önlenmesi gibi, büyük çalışmalar ile toprağın produktivitesini arttırmaktır.

Bu münasebetle tarım ile sanayi arasında mevcut olan bünyevi farka işaret etmek isteriz.

Sanayide çalışanların meydana getirdikleri gayri safi milli hasıla ile, zirai nüfusun meydana getirdiği hasıla kıyaslanırsa, sanayide verimin tarım sektöründen kat kat fazla olduğu görülür.

Ekonomik kalkınmada tarımın yerini tayin ederken, tarım ekonomisinin bir özelliği olan bu farklılığı da gözden uzak tutmamak gerekir.

5— Besin Maddeleri İhtiyacının Artışı :

Bilindiği gibi, tarım ürünlerinin büyük kısmını besin maddeleri teşkil eder.

Besin maddeleri ihtiyacı çeşitli faktörlere bağlı olarak devamlı bir artış halinde bulunmaktadır. Bunların başında nüfus artışı gelir. Fert başına düşen gelirin yükselmesi de besin maddelerine olan talebi artırır. Bu ikinci faktör üzerinde kısaca duralım :

Önce şu hususu kaydedelim ki mücerret tarım ekonomisinde produktivitenin artışı kısa vade ile genel talepte bir artış yaratır. Bu artış ise zayıf olduğu için daha ziyade besin maddelerine müteveccih bulunur. Genellikle gelir artışının gelişmiş ve az gelişmiş memleketlere göre besin maddeleri üzerindeki tesiri farklıdır.

Refah seviyesi yüksek olan sınıai memleketlerdeki gelir artışı besin maddelerine olan talebi fazla arttırmaz.

Gelişmemiş memleketlerde ise, yukarıda da belirttiğimiz gibi zayıf gelir artışları dahi, derhal besin maddelerine olan talebi yükseltir. Diğer bir deyimle, bu sahada talebin gelir esnekliği gelişmiş ülkelerde düşük, gelişmemişlerde ise, fazlasiyle yüksektir.

Bu durum, az gelişmiş memleketlerin daha ziyade tarım ürünü ihracına dayanan dış ticaretleri üzerinde de tesirini göstermekten geri kalmaz. Hatta nüfus artışının yanında gelir seviyesinde kaydedilen ilerlemeler, az gelişmiş zirai karakterli memleketleri artan miktarlarda bir kısım tarım ürünlerini ithal etmek zorunda da bırakır. Böylece sınıai kalkınma için lüzumlu olan dövizlerin besin ihtiyacında sarfedilmesine yol açılmış olur.

6— Tarımda Fiat Teşekkülü ve İhracat :

Ekonominin ilk sektörü (secteur primaire) sayılan tarımda fiat teşekkülü ikinci ve üçüncü (secondaire, tertiaire) sektörlerde yani sanayi ve hizmetler sektörlerine nazaran normal piyasa ekonomisinin kaideleri ve şartları dışında kalarak; özel bir takım faktörlerin etkisi altında değişik tarzda vukua gelir.

Tarımın henüz sanayileşmemiş olan safhasında fiat teşekkülü üzerinde, daha önce temas edildiği üzere tabiat şartları ile organizasyon noksanı ve geriliği birinci derecede rol oynadığı gibi genel olarak da ambarlama, muhafaza, ihracat ve finansman meseleleri ile fiat desteklemesi ve sübvansiyon şeklindeki müdahaleler ve nihayet bir çok hallerde sosyal ve politik mülhaza ve tazyikler de tesir eden önemli faktörler olarak görülür.

Tarımın prodüktiviteyi arttırma yolunda ilerlemesi ile, piyasa ekonomisinin şartları içinde tabii bir fiyat nizamına bağlı olarak gelişmesi, teorik bakımdan ileri sürülürse de, bu merhaleye, değil az gelişmiş memleketler, Batı Avrupa'nın sınav ülkeleri hatta A. B. D. dahi henüz erişememişlerdir.

Bu durumun, ekonominin bugünkü strüktürü gözönünde tutulursa, kısa zamanda ve kolayca değişebileceği sanılamaz.

Tarımda fiat meselesi, dış ticaret ile ilgisi bakımından da ayrı bir önem taşır.

Bilindiği gibi, dış ticarete ham madde ve tarım ürünleri ile, sanayi ürünleri arasındaki fiat münasebetleri, sanayi lehine değişmektedir.

Tarım ürünleri ihraç eden az gelişmiş memleketler için (ticaret hadleri) nde vukua gelen değişmeler bunların aleyhine netice vermektedir.

Tarımda fiat politikası, yalnız az gelişmiş ülkeler için değil gelişmiş memleketler bakımından da üzerinde pek çok durulan en önemli bir konuyu teşkil eder.

Bilindiği gibi, Avrupa ekonomik topluluğunda (Ortak Pazarda) başlıca tartışma konularından birini tarım ürünleri fiatlarının tesbit ve ayarlanması meselesi teşkil etmektedir.

Çağdaş ekonomilerde belli başlı tarım ürünleri fiatlarının müstakar ve yüksek bir seviyede tutulması fiat politikasında takip edilen destekleme ve sübvansiyonlara yol açmıştır.

A. B. D. leri gibi tarım ekonomisinin en ileri bir seviyede sanayileştirildiği bir ülkede dahi, tarımda fiat sisteminin bütün genişliği ile sübvansiyon nizamına dayandığı görülür.

A. B. D. de fiyat desteklemesi, tarım ürünleri fiatlarının kanun ile tesbit edilmesi suretiyle değil, daha ziyade istihsal fazlasının koruyucu fiatlar üzerinden devlet tarafından satın alınması ile yapılır. Bu fiyat destekleme politikası ile uğraşmak üzere (Commodity credit Corporation «C.C.C.») teşekkülü görevlendirilmiştir.

Bu teşekkülün anbarlarında, muazzam miktarda tarım ürünü stokları toplanır, bunların başında buğday, mısır, pamuk, tereyağ, süttezu, yaprak tütün, kuru yemişler, soya fasulyesi gibi ham ve işlenmiş tarım ürünleri gelir.

Bu ürünlerin alımının finansmanı, depolanması, satılması ihracı önemli problemler ortaya koymaktadır.

Görülüyor ki, tarımda fiat teşekkülü meselesini, ileride arz edeceğimiz gibi, tarım fiskalitesinin yanında, sübvansiyon sistemiyle birlikte mütalaa etmek lazımdır.

Sübvansiyonun gelişmiş ülkeler için taşıdığı önem hakkında, bir fikir vermek maksadiyle şu rakamları zikredelim :

<u>Memleket</u>	<u>Devletin Tarım Giderleri Milyon NF</u>	1960 YILINDA	
		<u>Tarımda Faal Nüfus</u>	<u>Nüfus başına yardım NF</u>
Fransa	3 449	4 420 000	800
Federal Almanya	4 800	3 650 000	1 300
İngiltere	3 569	1 076 000	3 300
A. B. D.	16 451	6 000 000	270

Burada şu hususa da işaret edelim ki, tarımda sübvansiyonlar, (Contre - impot) ters vergi mahiyetini alırlar ve kamu maliyesinde gelir transferleri kategorisi (bütçede transfer harcamaları) içinde bulunurlar.

Bu bahse son vermeden önce tarımda fiat politikası ile ilgili olarak diğer tedbirler ve sübvansiyonlar yanında, zaruri görülen hallerde, ekim ve üretim tahditlerine gidildiğine de işaret edelim.

Tarımın milli ekonomideki ve ekonomik kalkınmadaki yerini tayin ederken; tarım ürünleri ihracatı üzerinde de kısaca durmak yerinde olur.

Az gelişmiş ülkeler için büyük bir önem taşıyan tarım ürünleri ihracatı bilindiği gibi, bu ülkelerin en önemli döviz kaynağını teşkil eder.

Çoğu az gelişmiş memleketlerde ihracatın % 50 den hatta % 70 den fazlasının sadece tarım ürünlerinden terekküp ettiği görülür.

Tarım ürünleri ihracatı münasebetiyle özellikle iki hadise üzerinde durmak lazımdır. Bunlardan birincisi tarım ürünleri alanında ihracat artışının sınırlı olduğu keyfiyeti ikincisi de, ihracatta miktar itibariyle artış olsa bile, daha önce de temas ettiğimiz üzere, ihracattan sağlanan dış gelirin, ticaret hadlerinin aleyhe işlemesi sebebiyle: Aynı paralel içinde gelişmemesidir.

7— Tarım Üzerinde Müessir Faktörlerin Topluca İfadesi :

Tarım ekonomisi üzerinde yapılan İلمي çalışmalarında; bu ekonomi üzerinde müessir olan ve ana çizgileriyle yukarıda izahına çalıştığımız faktörler toplu olarak ve değişik bir açıdan şu suretle sıralanmaktadır.

A — Tabiat şartları

Bunlardan bir kısmı değiştirilemez (deniz seviyesi gibi)

B — Tarım arazisi

Tarıma tahsis edilen arazinin miktarı

C — Zirai nüfus

Zirai aktif nüfusun genel aktif nüfusa oranı

D — Tarım işletmeleri

işletme büyüklüğü., işletme şekilleri ve kiracılık; ortakçılık gibi özellikler

E — Tarım geliri

Milli hasılda tarımın payı

F — Tarımda maliyet unsurları

Bunlar başlıca üç kategoriye ayrılır :

a) Sermaye (esas itibariyle toprak)

b) İş gücü (işçi çalışması, aile emeği)

c) İşletme giderleri (gübre, tohum, ilaç ve yem, gibi).

G — Tarım ürünleri fiyatı

Yukarıda izah edildiği üzere tarım sahasında fiyat teşekkülü kendisine mahsus özellikler taşır.

H — Dış ticaret

Daha önce açıklandığı gibi dış ticaret de tarım ekonomisinin özelliğine bağlı önemli faktörlerden biridir.

II- MODERN VERGİ POLİTİKASINDA TARIMIN YERİ:

1— Fiskalite İle Tarım Arasındaki İlişkiler :

Esas itibariyle Gelir Vergisi ile Çağdaş Muamele Vergisine dayanan modern fiskalite, Tarım Ekonomisinin dışında kurulmuş ve gelişmiştir.

Bu sebeple modern vergicilikte tarım sektörü önemini kaybetme yolunda bulunmakta özellikle fiskal yönden, bu sektörden sağlanan hasılat diğer gelir kategorilerine nazaran pek gerilerde kalmaktadır.

Yalnız gelişmiş sınırlı memleketlerde değil, gelişme halindeki memleketlerde de bu mali vakıanın sebeplerini bir yandan modern vergi sisteminin kuruluşu, kompozisyonu, vergi yükünün eskisi ile kıyaslanamayacak kadar ağırlaşmış olması ve vergi tekniğindeki gelişmeler, öbür yandan da daha ziyade küçük işletmeye dayanan Tarım Ekonomisinin dağınıklığı bu ekonomide para tedavülünün dışında otokonsomasyonun rol oynaması, yarıcılık ve ortakçılığın yaygın bulunması, işletmelerin ve işletme sahiplerinin kesinlikle tesbit edilememesi gibi Tarım Ekonomisinin şartlarında mündemiç geriliğinde aranmalıdır.

İşte yukarıdaki sebeplerden dolayıdır ki, devrini kapatmış olan baş vergisi, Aşar ve Hayvanlar Vergisi gibi ortaçağ mükellefiyetlerinin dışında kurulmuş olan ve esas itibarıyla Gelir Vergisi ile Muamele Vergisine dayanan modern vergicilikte tarım sektörünü sağladığı fiskal gelir bakımından Vasıtalı Vergiler yanında Vasıtasız Vergiler bakımından esas itibarıyla reel vergilere yani Emlak Vergisine bağlamak ve Gelir Vergisini bu sektörde daha ziyade tamamlayıcı hüviyeti ve etkisi ile mütalaa etmek yerinde olur.

Şu hususu gözönünde tutmak lazım gelir ki, tarım faaliyetlerinin vergilendirilmesinde, hatta tarım ekonomisinin en ileri safhada bulunduğu memleketlerde dahi evvelce de izah edildiği gibi, tarım sektörü şu ve bu şekilde Devlete sağladığı gelirden fazla, Devletin sağladığı sübvansiyonlarla yaşamaktadır.

2— Tarımla İlgili Vergileme Usulleri :

Daha önce temas ettiğimiz üzere Aşar, Hayvanlar Vergisi ve ortaçağlarda tatbik edilen Baş Vergisi gibi vergiler bir tarafa konulursa, tarım sektöründe halen iki sistemin tatbik edildiği görülür:

— Tarımın reel vergilere, daha müşahhas bir ifade ile Emlak Vergisi nizamı içerisinde Arazi Vergisine (Agriculturallandtax) tabi tutulması;

Arazi Vergisi ve onun gelişme istikameti tarım sektörünün vergilendirilmesinde daha uygun düşen bir mükellefiyet olarak görülmektedir. Şu var ki; bu reel verginin, bilindiği gibi mihverini bütün tarım arazisini kapsıyan tahrir usulü teşkil eder.

Tahririn uzun fasılalarla periyodik bir tarzda yapılmasındaki mahzurlar bir yana, İdari yönden taşıdığı güçlükler dolayısıyla çoğu memleketlerde yeniden tahrir yapacak yerde birbirini kovalıyan zamlar usulüne müracaat edilmiş, bu yüzden de tarım sektöründe uygulanan Emlak Vergisindeki vüzuh ve eşitliğin büsbütün kaybolmasına ve bu temel vergiden beklenen randımanın da gittikçe düşmesine sebebiyet verilmiştir.

Böyle olmakla beraber, tarım sektöründe uygulanan Emlak Vergisinin özellikle teknik yönden geliştirilmesi ve tarım randımanı ve kazancı ile irtibatlandırılması suretiyle (potansiyel tarım vergisi) şeklinde daha ileri, rasyonel ve verimli bir mükellefiyet haline getirilmesi yolunda çalışmalar yapıldığı ve teşebbüslere girişildiği de bir vakıa olarak müşahede edilmektedir.

— Gelir Vergisine gelince; bilindiği gibi bu vergi gerçek kişilerin safi ve toplu gelirleri üzerine oturtulmuş bir mükellefiyettir.

Gelir Vergisinin bu ana prensibi çeşitli kaynaklardan sağlanan kazanç ve iratların şahsi gelir olarak bir araya getirilmesini ve verginin bu suretle toplanan gelir üzerinden hesaplanmasını gerektirir.

İşte üniter sistemdeki gelir vergisinin bu ana prensibi tarım kazancını da bir gelir kategorisi olarak verginin bütünlüğü ve tamamlığı bakımından toplu gelir içine alınmak suretiyle mütalaa edilmesini gerekli kılar.

Aksi takdirde gelire dahil bir kaynak vergi dışı bırakılmış ve bu yüzden verginin genelliğini, bütünlüğünü ve şahsiliğini ifade eden ana prensibi ihlal edilmiş olur.

Vergi tekniği bakımından tarım kazancının Gelir Vergisi çerçevesi içinde kavranması üç usule göre olur :

- Gerçek tarım kazancı usulü,
- Götürü tarım kazancı usulü,
- Karma usul.

Kendiliğinden anlaşılacağı veçhile karma usulde, düşük ve bazı hallerde orta kazançların vergilendirilmesinde uygulanan götürü vergileme rejimi yanında genellikle yüksek kazançlar hakkında net kazanç usulü tatbik edilir. Şu hususa da işaret edelim ki, tarım kazançlarında uygulanan götürü vergileme rejiminin, gerçek kazanç esasına mümkün olduğu kadar yaklaşan ince ve mütekamil şekiller dairesinde uygulanmasına çalışılmaktadır.

3— Yabancı Memleketlerde Tarım Fiskalitesi :

A — İngiltere’de Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesi :

a) İngiliz Gelir Vergisi içinde tarım kazançlarının yeri

İngiliz Gelir Vergisi beş sedüle ayrılır. Bu beş sedül sadece verginin tarh ve tahsilinde kolaylık olsun diye ihdas edilmiş olup, hattızatında İngiliz Gelir Vergisi bir bütün teşkil eder.

Gelir çeşitleri bakımından sedüller şu tarzda ayrılmıştır :

A sedülü — Emlak Gelirleri,

B sedülü — Bina ve Araziyi işletmekten veya ormancılıktan doğan gelirler,

C sedülü — Menkul sermaye iratları,

D sedülü — Ticari, zirai ve mesleki kazançlarla diğer sedüllere girmiyen sair kazançlar (bu ana sedül ayrıca altı tali sedüle ayrılır.)

E sedülü — Ücretler.

Tarım kazançları eskiden B sedülü içinde vergilendirilirken 1949/1950 den itibaren D sedülüne göre vergilendirilmektedir.

Tarım kazançları çiftçilik, balıkçılık, bahçivanlık ve ormancılık faaliyetlerinden elde edilen kazançları kavrar.

Şu hususa da işaret edelim ki, İngiltere; tarım memleketi olmamakla beraber, vergiye tabi safi tarım kazancı (1953 yılı rakamı) 150 - 200 milyon sterline ve mükellef sayısı da 400 bine varır.

Tarımda mülkiyet ile işletme, yani tarım faaliyeti ayrı kategorilerden vergi mevzuuna girmektedirler. Toprağın sahibi A sedülüne; tarımla uğraşan D sedülüne tabidir.

b) Tarım kazançlarını vergileme usulleri.

İngiltere'de 1941 yılına kadar Emlak Geliri (yıllık icar bedeli) 300 sterlinden bu tarihten sonra 100 sterlinden aşağı olan tarım kazançları götürü usulde vergilendirilmekte idi.

1949/1950 reformundan sonra düşük kazançlarda dahil olmak üzere bütün tarım faaliyetleri ile ilgili kazançlar gerçek usulde vergiye tabi tutulmuşlardır.

Bu esasa göre, tarım kazançları ticari ve mesleki kazançlar gibi D sedülü içinde tesbit edilerek vergilendirilir. Kazancın bu suretle tesbitinde iki usul uygulanır :

- Tarım muhasebesi usulü,
- İşletme hesabı esası diyebileceğimiz hasılat - gider usulü.

Tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunu, küçük işletmeler teşkil ettiği cihetle kazancın tesbitinde daha ziyade umumileşmiş olan usul basit işletme hesabı usulüdür.

Bu usulde kazancın ayrıca tahakkuk esasına veya Cash yani tahsil ve ödeme esasına göre tesbiti mümkündür.

Tarım kazancının tesbitinde çiftçiler de tüccar ve meslek sahiplerinin kazançları hakkındaki hükümlere tabi olmakla beraber tarım faaliyetinin özelliği icabı bu faaliyetten doğan kazançlarda ayrıca aşağıdaki hususlar gözönünde tutulur.

— Değerleme :

Tarım kazancının hesaplanmasında stoklar yani mahsul, hayvanlar ve gübre . . . maliyet veya piyasa fiyatlarından daha düşük olanına göre değerlendirilir.

Maliyet bedeli belli olmıyan veya maliyet bedelinin doğru olarak tayinine imkan bulunmıyan döner kıymetler mesela çiftçi tarafından yetiştirilen hayvanlar piyasa fiyatının % 25 noksanı ile mahsul vesair mevcutlar ise % 15 noksaniyle değerlendirilir.

Sütünden, yavru ve yününden istifade etmek için elde bulundurulan hayvanlarda «sürü esası» kabul edilmiş ise, bunlar döner kıymetler bakımından yapılan değerlemeye dahil edilmezler. Bunlardan husule gelen kar veya zarar mali kar dışında mütalaa edilir.

Sürülmüş arazi ve yetişen mahsul gibi tarıma mahsus değerler önemli farklar olmadığı takdirde ayrıca değerlemeye tabi tutulmazlar.

— Özel masraflar :

İşçiye verilen mahsul onun ücretinin bir kısmı sayıldığından karın hesabında masraf telakki olunur. Çiftçi ve ailesinin istihlak ettiği mahsul kati alarak kar adedilir.

Çiftçi mal sahibi ise, yıllık gayri safi iradının, kiracı ise kiranın 1/3 ü işle ilgili masraf kabul edilir.

Milli Tarımcılar Birliğine ödenen aidatın 7/8 i masraf yazılır.

— İndirimler :

Çiftlikte kullanılan makineler, çiftlik binası ve çit gibi kapital sayılan yapı ve tesisler için amortismanlar indirilir.

Karısının işe bilfiil yardım ettiğine ve ona ücret ödediğine bakılmaksızın «evli kadın için kazanılmış gelir indirimi» yapılır.

Arazi sahibi bakımından kiranın temini, kiracı bakımından tarımın devamı için lüzumlu tamir ve ilave masraflar indirilir.

Bu bahse son vermeden önce İngiliz Gelir Vergisi sisteminde tarım faaliyeti ile ilgili olmak üzere, şu hususiyetlere de temas etmek yerinde olacaktır.

Golf sahası, bir hektardan büyük hususi bahçeler, parklar gibi yerler A sedülü için takdir edilen yıllık gayrisafi iradın 1 /3 ü üzerinden B sedülü içinde vergiye tabi tutulur. Kullanılmayan boş arazi ile meralar B sedülü vergisinden muaftır.

Ormanlar kar veya zarar getirdiğine bakılmaksızın yıllık gayri- safi iradlarının 1/3 ü üzerinden vergilendirilir. Bu vergilendirme orman sahibinin B sedülü içinde mükellefiyetinin tesisi şeklinde olur. Mükellefin talebi üzerine ormanlar gerçek kazanç esaslı üzerinden D sedülü içinde vergilendirilebilir.

B— Amerika Birleşik Devletlerinde Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesi :

Amerika'da şahısların gelir vergisi İngiltere'de olduğu gibi bir bütün teşkil etmek üzere, iki vergiden (normal Tax) ve (Sur tax) dan teşekkül eder.

Tarım kazançları gelir vergisi sistemi içinde ticari ve sınai kazançlar gibi gerçek kazanç esaslı üzerinden vergilendirilir.

A. B. D. de diğer bazı batı devletlerinde cari olan götürü vergileme usulleri uygulanmaz.

Çiftçiler de ticaret ve sanayi erbabının verdiği yıllık beyannameyi verirler. Bunun adı (From 140 F) dir.

Sınai ve ticari kazançlarda olduğu gibi gayrisafi tarım geliri de iki muhasebe metodundan birinin uygulanmasıyla tesbit edilir. Bunlar :

a) Kasa metodu (Cash Basis),

b) Hesap devresi metodu (Accrual Basis) ile,

c) Tarım muhasebesi usulüdür.

Mükellef bu usullerden birini seçmekte serbesttir. Ancak; bir usulden diğerine geçişte idarenin muvafakatini alması gerekir.

Daha basit olan kasa usulü mükelleflerce tercih edilmektedir. Şu var ki bu usulde her türlü ispat edici vesikaların ibrazı mecburidir.

a) Kasa metodunda gayrisafi gelirin tesbiti :

— İstihsal edildikleri veya yetiştirildikleri yıllar ne olursa olsun bir yıl zarfında satılan tarım mahsullerinin ve hayvanların tahsil edilen satış bedelleri (bedel ayın olarak alınmış ise, piyasa fiyatı üzerinden değeri);

— Satın alınan mahsul ve hayvanların satışından hasıl olan fark,

— Trampa edilen istihsal maddelerinin değerleri,

— Hükümetin yaptığı yardım ve ödemeler,

— Mahsule iştirak şeklindeki yarıcılıktan sağlanan hasılat,

— Yangın ve dolu sigorta primleri,

— Alış veya satış kooperatiflerinden sağlanan gelirler,

Çiftçi veya ailesi tarafından istihlak edilen çiftlik mahsullerinin bedeli gayrisafi gelire ithal edilmez. Bunlara tekabül eden masraflar da gayrisafi kardan tenzil edilmez.

b) Hesap devresi metodunda gayrisafi gelirin tesbiti.

Bu usulde en mühim hususiyet, ziraat erbabının devre başında ve sonunda envanter tanzim etmesi mecburiyetidir. Envanter tanziminde maliyet bedeli mühim rol oynar. Tarımda maliyet bedelinin tesbiti ise, tarımın hususiyeti sebebiyle bazı müşküller arzeder.

Stokların, mahsulün veya hayvanların değerlendirilmesinde iki usul uygulanır :

— Tarım fiyatı usulü: Satış fiyatından direkt masrafların tanzili suretiyle bulunur.

— Hayvan birim fiyatı usulü: Bu usul hayvan yetiştiricileri tarafından uygulanır. Bu usulde hayvanlar tesbit edilmiş cetvellerde dahil buldukları grup içindeki yeknesak bir birim fiyatla değerlendirilirler.

Satılmak üzere yetiştirilen veya sütünden, yününden faydalanmak için satın alınan hayvanlar döner sermaye malları olarak mütalaa edilebilecekleri gibi; sabit sermaye malları şeklinde kayıtlara geçirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilirler.

Envanterli usulü kabul eden mükellefler, bu usulden dönemezler.

Hesap dönemi usulünde gayrisafi gelire giren unsurları şöyle özetleyebiliriz :

- Sene sonundaki hayvan ve mahsulün envanter kıymeti;
- Hayvan ve mahsullerin satış bedelleri,
- Hayvan ve mahsullerin kiraya verilmesinden elde edilen hasılat ile diğer tarım gelirleri;

Bunların yekûnundan yıl başındaki hayvan ve mahsullerin maliyet bedeli ile yıl içinde satın alınan hayvan ve mahsullerin maliyet bedeli indirilir.

Bu suretle bulunan gayrisafi gelirden aşağıdaki giderler düşülür.

c) Düşülecek giderler :

Genel kaide şudur : Çiftçilerin tercih ettikleri muhasebe usulü ne olursa olsun gelirin elde edilmesi için ihtiyar olunan masraflar hasılattan indirilir.

İşletmenin İktisadi kıymetini devamlı surette arttıran ıslah masraflarıyla donatım masrafları ve bina inşa masrafları hasılattan indirilmez.

Bu esaslar altında bulunan safi gelir umumi sisteme göre gelir vergisine tabi tutulur.

C — Batı Almanya'da Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesi :

Diğer memleketlerde olduğu gibi Almanya'da da tarımla ilgili iki vergi uygulanmaktadır. Birisi Emlak Vergisi, (Grundsteuer) diğeri de; Gelir Vergisi'dir. (Einkommensteuer);

a) Vergiye tabi tarım kazancı :

Yüz yıl evveline kadar Almanya'da, özellikle zirai bir karakter taşıyan Prusya'da, en önemli vergi kasnağını teşkil eden tarım ve ormancılıktan sağlanan gelirler amme varidatı içindeki önemini gitgide kaybetmiştir.

Bu gerileme o dereoe belirli bir hal almıştır ki 1930 yılında tarım sektörünün gelir vergisi dışına çıkarılması; diğer bir deyimle tarım faaliyetlerinden elde edilen kazançların gelir vergisinden istisna edilmesi, böylelikle de tarımın (tek vergi) olarak Emlak Vergisine tabi tutulması düşünülmüş ve bu husustaki bazı ciddi teşebbüslerde geçilmiştir.

Gelir Vergisinin prensibini bozmamak maksadiyle bütün bir İktisadi faaliyet sektörünü vergi dışına bırakmak derecesine gidilmemekle beraber, 1931 yıllarında bu sektöre mahsus olmak üzere, 6.000 Mark tutarında özel bir vergi imtiyazı, diğer bir deyimle, vergi istisnası yoluna gidilmiş, böylelikle de tarım sektörünün büyük bir kısmı bilfiil vergi dışı bırakılmıştır.

6.000 Marklık vergi muafiyeti için kabul edilen tavan başlangıçta 12.000 mark olarak tesbit edilmiş, yani 12.000 marka kadar olan tarım kazançlarında 6.000 mark indirim esası uygulanmıştır.

Bu meblağlar 1934 den sonra 8.000 marka kadar olan kazançlarda 3.000 marka, ileride işaret edileceği üzere, İkinci Dünya Savaşından sonra da 6.000 marka kadar olan kazançlarda 1.000 marka indirilmiştir.

Alman Gelir Vergisi Kanununda «Ziraat ve Orman İşletmelerinden mütevellit kazançlar» başlığı altında ticari ve sınai mahiyet arz etmeyen bilumum arazi işletmelerinden mütevellit kazançlar gelir vergisine tabi tutulmuştur.

Ticari ve sınai olmayan arazi işletmelerinden kasit ise, nebati ve hayvani mahsuller elde etmek gayesiyle araziden faydalanılmasıdır.

Tarım ve orman işletmelerinden elde edilen kazançlar şunlardır :

— Nebati mahsul yetiştiren işletmelerin kazançları (tarla ekimi, çayır yetiştirilmesi, ormancılık, bağcılık, bahçe bakımı, meyve ve sebze yetiştirilmesi ilah);

— Hayvan bakım ve yetiştirilmesinde elde edilen kazançlar (haralar, mandıralar, kümesler. . .),

— Nehir ve göllerde yapılan balıkçılık, balık üretim ve ıslahı tarım faaliyetlerindedir. Sahil ve açık deniz balıkçılığından elde edilen kazançlar ticari kazançtır.

— Mükellefin ikametgahının intifa değeri de tarım kazancına girer.

Bunlardan villa veya köşk durumunda olanların intifa değeri gayrimenkul sermaye iradı olarak kalır.

— Bir tarım ve orman işletmesinin tali işletmesi tarafından elde edilen kazançlar da tarım kazancı sayılır. Bir bağcılık işletmesine bağlı şarap ticarethanesi bir bahçe işletmesine bağlı sebze ve çiçek mağazası tarım işletmesine bağlı tali işletmelerdendir.

— Bir tarım işletmesinin bazı kısımlarının çiftçi tarafından kiralanması karşılığında alınan bedeller zirai kazanç girer. Bir işletmenin tamamının, tarım veya orman arazisinin, kiralanmasından elde edilen hasılat ise, gayrimenkul sermaye iradıdır.

b) Mükellefler :

Zirai kazanç bakımından Gelir Vergisi mükellefi işletmenin sahibi veya işletmenin kar ve zararına iştirak eden kimsedir.

İşletme sahibinin çocukları için yaptığı iâşe ve ikamet giderleriyle verdiği harçlıklar tarım kazancının tesbitinde gider olarak indirilmez. Sadece defter tutan çiftçilerin 17 yaşını ikmal etmiş çocukları zirai işletmede çalışıyorlarsa, bunlar için mutad ücretin yarısı kadar bir meblağ gider olarak nazarı itibare alınır.

c) Zirai kazancının tesbit usulleri:

Zirai kazanç gerçek veya götürü usule göre tesbit edilir. Bu hususta nazarı itibare alınan kriterler servet, gelir veya cironun tutarıdır.

Yıllık satış tutarları 40 bin markı ve yıllık kazançları 9 bin markı ve işlettikleri arazinin Emlak Vergisine esas olan değeri 100 bin markı geçenler defter tutmaya mecburdurlar.

Defter tutmaya mecbur olanlar; bilanço esasına yahut hasılat tediye esasına göre zirai kazançlarını tesbit ederler. Ayrıca şu kayıtlar da tutulur :

— Mahsul cetveli: Bu cetvelde sene başında ve sene sonunda işletmede mevcut mahsullerle sene içinde istihsal edilen ve satılan mahsuller nevi ve miktar itibarıyla gösterilir.

— İşçi bordroları: Bu bordrolarda çalıştırılan ziraat işçileri ve bunlara nakden ve aynen yapılan ödemeler gösterilir.

— Arazi ekim cetveli: Bu cetvele arazinin nevi ne suretle kullanıldığı ekilen arazinin miktarı ve benzeri bilgiler kaydedilir.

d) Götürü usul.

Defter tutmayan küçük çiftçilerin kazançları arazi değeri veya emsal usullerine göre götürü usulde tesbit edilir.

Arazi değeri veya ortalama nisbet usulünde işletilen arazinin Emlak Vergisine matrah olan değerinin evvelce 1/18 i İkinci Dünya Savaşından sonra da 1/12 i zirai kazancın tesbitinde temel meblağ (Grundbetrag) olarak alınır.

Bu meblağa işletme sahibi işletmede çalışan karısı ve çocukları için zamlar yapılır.

İşletmenin normal zirai faaliyeti dışındaki gelirleri mesela işletmenin bir kısmının kiraya verilmesinden elde edilen gelirler buna ilave olunur. Bulunan meblağdan işletme için ödenen kira bedeli ve işletme ile ilgili borçlara ait faizler tenzil edilir.

Tesbit edilen bu zirai kazanç 6 sene için muteberdir.

Emsal usulüne gelince :

Bu usul bağcılık gibi bazı ziraat neveleri için tatbik olunur. Bu usulde götürü zirai kazanç senelik satış miktarına muayyen kar nisbetlerinin tatbiki suretiyle bulunur.

Götürü usul mecburi değildir. İsteyen mükellefler bilanço veya işletme esasına göre defter tutabilirler.

Küçük ziraat erbabının korunması için muayyen miktardaki küçük zirai kazançlar vergiden istisna edilmişlerdir.

Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin 1000 marka kadar olan zirai kazançlarının tamamı; 6000 marka kadar olan kazançlarının da 1000 markı gelir vergisinden müstesnadır.

D — Fransa'da Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesi :

a) Gelir Vergisi kadrosu içinde tarım kazançları :

28 Aralık 1959 tarihli kanuna göre Fransa'da gerçek kişilerin gelirleri (İmpôt Sur le Revenu Des Personnes Physiques) adını taşıyan müterakki nispetli (% 5 - % 65) vergiye tabidir.

Fransız Gelir Vergisinin sisteminde vergiye tabi gelir yedi kategoriye ayrılmıştır:

— Gayrimenkul sermaye iratları (Revenu Foncier)

— Ticari ve sınai kazançlar (Benefices Industriels Et commerciaux)

— Şirket ortak ve idarecilerinin gelirleri (Remuneration Allouees aux gerants et aux associes de certaines societies)

— Zirai kazançlar

(Benefices de Texploitation agricole)

— Ücretler

(Traitements; Salaires Pensions et rentes viageres)

— Ticari olmayan meslek kazançları (Benefices des Professions Non Commerciales)

— Menkul sermaye iratları (Revenus des Capitaux Mobiliers)

Fransız Gelir Vergisinde ücret, kazanç ve irat kategorileri itibariyle 1960 yılında bu vergiye tabi mükellef sayısı ve bu vergiden sağlanan gelir rakamlarını vereyim:

Gelirin nev'i	Mükellef sayısı (000 olarak)	Nispeti %	Vergilendirilen gelir (Milyon NF)	Nispeti %
Maaş ve ücretler	4 175	50.97	33 745	61.98
Ticari ve sınai kazançlar	1 391	16,98	13 549	24.89
Serbest meslek kazançları	236	2.88	2 922	6.37
Menkul sermaye iradı	1 109	13.54	1 841	3.38
Emlak iradı	1 118	13.64	1 075	1.98
Zirai kazançlar	119	1.45	675	1.24
İdare Heyeti üyelerinin ücretleri	44	0.54	631	1.16
Toplam	8 192	100.-	54 438	100.-

Genel Vergiler Kodunun 63. maddesi ile Danıştay içtihatlarına göre Tarım Kazançları şunlardır :

— Tarım İşletme Kazançları :

Ekilen araziden elde edilen mahsul ile hayvan ve orman yetiştiriciliğinden sağlanan maddelerin satışından husule gelen kazançlarla işletmecinin kendisi tarafından istihlak edilen ürünlerin değeridir.

— Tarım işletmesi dolayısıyla doğan tali kazançlar :

Tarım işlerinin yapılması dolayısıyla alacaklardan, mevduattan, cari hesaplardan doğan gelirler, aktifte bulunan İktisadi değerlerin (gayrimenkuller hariç) devrinden elde edilen değer artışları.

— Çiftlik emlakine ilişkin kazançlar :

Bir tarım işletmesinin gayrimenkulleri dolayısıyla sahibi bulunduğu afiş astırma haklarının, avlanma hakları ve taş ocakları işletme imtiyazlarının kiralananmasından elde edilen hasılatlar, mülkiyet veya intifa hakkı sahibi olarak toprak altı servetlerinden elde edilen gelirler.

— Diğer kazançlar :

Arıcılık, kuşçuluk ve tavukçuluk kazançları, yer altı galerilerinde yetiştirilen mantarlardan sağlanan gelirler (yer üstünde yetiştirilenler de aynıdır).

Yarış atlarından elde edilen gelirler, tarım kazancına tabi bir mükellef, sportif gayeler uğruna yarış atları da yetiştiriyorsa bunların getirdiği hasılat,

Tuzlalardan elde edilen gelirler,

Midyecilik, istiridyecilik ve bunlara benziyen kabuklu deniz hayvanları yetiştirilmesinden elde edilen karlar. Balıkçılıktan elde edilen kazançlar. Balıklar zirai işletme hududu dahilinde ise, cinsleri ne olursa olsun bunlardan elde edilen gelir tarım kazancıdır.

Biçilmeden ot satışı (Çayır satışı) ndan elde edilen kazançlar tarım kazancıdır.

b) Tarım kazancı ve gayrimenkul sermaye iradı.

Tarım işleri ister şahsen, ister yarıcı ve ortakçı tarafından yapılsın, tarım yapılan arazi ve gayrimenkuller işletmeciye ait ise, bu durumda olan çiftçiler tarım kazancı üzerinden vergiye tabi bulunurlar. Bu kazançta işletmeye konulan veya işletmede kullanılan gayrimenkullere ait gelirler de dahil bulunur.

Tarım işletmecisi ile, üzerinde tarım yapılan gayrimenkullerin sahibi ayrı kimselerse tarım işlerinden elde edilen gelirler tarım kazançları kategorisinde, gayrimenkullerin geliri ise gayrimenkul sermaye iradı kategorisinde vergilendirilir.

Normal olarak işletmecinin oturduğu konutların geliri tarım kazançları kategorisinde vergilendirilir. Eğer oturlan konut çiftlik binalarında rastlanması mutad ol-

miyan şekilde düzenlenmiş ise, bunun gelirleri Emlak Gelirleri kategorisinde vergilendirilir.

c) Vergileme Usulleri.

Biri götürü, diğeri gerçek kazanç dayanan iki türlü vergileme vardır. Aslıyan rejim götürü usuldür. Gerçek kazanç usulü mükellef veya müfettişten birinin talebi üzerine uygulanır.

Ormancılıkta ağaç kesimi gelirleri daima götürü usule göre vergilendirilmektedir.

d) Gerçek Kazanç Usulü.

Fransız vergileme sisteminde de tarımda safi kazanç muntazam defter tutmak esasına göre tesbit edilir. Bu usule göre safi kazancın tesbiti nazari olarak şu formüle göre ifade edilmektedir :

$$\text{Kazanç}=(\text{Hasılat}+\text{Stok Farkları}+\text{Değer Artışları})-(\text{Harcamalar}+\text{Değer Kayıpları}+\text{Amortismanlar})$$

Hemen şunu ilave edelim ki; bu formül daha ziyade nazari bir prensip olarak kalmakta ilerde etraflı bir şekilde izah edileceği üzere; tarım kazancının tespitinde normal rejim götürü usul olduğuna göre tarım sektöründe vergiye tabi kazancın tesbiti gerçek usule göre değil, götürü usulde yapılmaktadır.

Bu izahattan da anlaşılacağı üzere, Fransız Gelir Vergisi sisteminde tarım kazançlarının gerçek usule göre vergilendirilmesi istisnai bir haldir.

Götürü kazanç, mükellef veya tarhiyat müfettişi tarafından reddedilmesi halinde uygulanır :

— Mükellef itiraz ederse tarhiyat müfettişliğine özel bir beyanname verir. Bunda, yıl sonunda düzenlenen envanter, hasılat ve giderlerin tutarı, ayrılan amortismanlar, envantere göre husule gelen değer artış ve azalmaları, alınan borç paralar ve faiz ödediği kimselerin bir listesi gönderilir.

Muntazam bir muhasebe tutulmamış ise, mükellef elde ettiği hasılat miktarını, yaptığı tarım çeşitlerini, bunların her birinden ne kadar ürün elde ettiğini, sattığı ürünlerin miktarını beyan eder. Bulunan bu hasılattan İl Komisyonu tarafından tayin edilmiş olan götürü giderler düşülür.

Beyan edilen hususların tevsiki şarttır, bu usul üç yıl için uygulanır.

— Müfettiş itiraz ederse :

Tarhiyat müfettişi olağanüstü durumda bulunan tarım işletmelerini gerçek kazanç usulüne tabi tutabilir. 31 Aralık tarihine kadar götürü usulün bu işletmeye uygulanmasını reddeder. Reddin şumulü reddedilen yıla aittir.

Kendisine götürü usulün uygulanması reddedilen mükellef, reddi kendisi yapardı hangi bilgileri verecekse bu bilgileri gösteren bir beyanname vermek zo-

rundadır. Mükellef böyle bir beyanname vermezse müfettiş kazancı bizzat tesbit eder.

e) Götürü Usul.

Kanun normal yol olarak bu usulü seçmiştir. Bir işletmenin götürü kazancı bu işletmenin faydalı arazi miktarı ile yapılan tarım işinin bir hektarı için tesbit edilmiş ortalama kazanç tutarının çarpımı sonunda elde edilir.

Bazı tarım çeşitlerinde götürü kazancın tesbitinde arazinin genişliği yerine diğer verilere de başvurulur. Şarapçılıkta hektolitreye olarak imal edilen şarap, arıcılıkta kovan adedine göre kazançlar hesaplanır.

Yapılacak işlemler ise şöyledir :

— Her ilde ayrı ayrı hektar başına ortalama kazanç miktarı tesbit edilir.

— Her komünde bulunan tarım işletmeleri birinci safhada kararlaştırılmış ve belli edilmiş tarım kategorilerine göre sınıflandırılır.

— Müfettiş tarafından her işletmenin götürü kazancı birinci ve ikinci safhada tesbit edilmiş rakamlara göre belli edilir.

f) Götürü Usulde Hektar Başına Ortalama Kazanç.

Fransız tarım kazançlarının götürü vergilendirilmesi sisteminde evvela her ilde ayrı ayrı hektar başına ortalama kazanç miktarları tesbit edilir. Bu hususta şu usul uygulanır :

Vasitasız Vergiler İl Müdürlüğüne;

— İlk verimlilik derecelerine göre il çeşitli tarım bölgelerine ayrılır.

— Çeşitli verimlilikte bulunan tarım işletmeleri bir çok kategorilere ayrılır ve her kategori için hektar başına düşen götürü kazanç miktarı tesbit edilir.

Prensip olarak bu sınıflama tarım bölgesinin ortalama kadastral gelirlerine göre yapılır. Kadastral gelirlerin tesbitinden sonra vukubulan değişiklikler gözönünde bulundurularak gerekli tashihler yapılır.

Kadastral kıymetleri halihazır verimliliğe uymuyorsa ortalama kadastral geliri terkedilerek kültür nevi ve diğer hususlar nazarı itibara alınarak işletmeler kategorilere ayrılır.

— Muhtelif kategori ziraat neveleri ve hususi ziraat için ayrı ayrı kazanç tesbit edilir.

Tatbikatta önce (kiracı - işletmecinin) kazancı tesbit edilir. Bu kazancın tesbitinde yıl içinde kaldırılan hasılat ile çiftliğin diğer gelirlerinden yapılan masraflar düşülür. Gayrimenkul masrafları (charges immobilieres) düşülmez; fakat gayrisafi ortalama kira bedeli (Fermage moyen brüt) düşülür. Bu (Kiracı - işletmecinin) kazancıdır.

(Mal sahibi - işletmecinin) kazancını bulmak için buna yani (kiracı - işletmecinin) kazancına götürü olarak tesbit edilen «Rente du sol» ilave edilir. Bu; Bina ve Arazi Vergisine matrah teşkil eden gelire eşit bir meblağdır.

— Hektar 'başına ortalama kazanç ve ortalama kira miktarım bulabilmek için ortalama büyüklükte bulunan bölgenin genel tipine uygun normal şartlar altında işletilen ve kiralanan arazi üzerine iş yapan bir işletmenin durumu gözönünde bulundurulur. Vasıtasız Vergiler İl Müdürü her tarım bölgesi ve her tarım işletmesi kategorisi için ortalama kazancın tesbitine yarıyan bir tip işletme hesabı (Compte d'exploitaion type) tutar.

Götürü matrahlara itiraz edilmesi halinde ayrıca her tarım çeşidine göre hektar başına düşen işletme masrafları da tesbit edilir.

Götürü Kazancın tesbitine yarıyan ölçülerin Vasıtasız Vergiler İl Komisyonunca takdiri:

Vasıtasız Vergiler İl Müdürlükleri her yıl vergi tarhedilecek yılın 1 Aralığı ile gelecek yılın 31 Ocağı arasında :

- İşletme tarım çeşitleri,
- Tarım bölgeleri ve polikültür işletme kategorileri;
- Ortalama kazanç ve ortalama çiftlik kirası;
- Hektar başına düşen işletme masraflarını Vasıtasız Vergiler İl Komisyonuna verir.

Komisyon takdir işlerine girişmeden önce danışma maksadiyle tarım servisleri müdürünü dinler ve komşu illerden bir evvelki yıl takdirlerini getirtir. Verilen karar beş gün içinde tarım işletmecilerinin İl Federasyonu Başkanına tebliğ edilir.

10 gün içinde buna tarım işletmeleri sendikası İl Federasyonu ile Vasıtasız Vergiler İl Müdürü, Vasıtasız Vergiler Tarım Kazançları Merkez Komisyonu önünde itiraz edebilir.

İtiraz edilmesi veya İl Komisyonunca herhangi bir karar verilmemesi halinde tarım kazançları merkez komisyonu gerekli takdiri yapar. Artık tesbit edilmiş götürü kazançlar kesinleşmiş olup, resmi gazete ile ilan edilir ve servislere gönderilir.

g) Götürü usulde tarım işletmelerinin sınıflandırılması.

Fransız tarım kazançlarının götürü vergilendirilmesinde hektar başına ortalama kazancın tespitinden sonra tarım işletmelerinin sınıflandırılmasına geçilir.

Tarım işletmelerinin sınıflanması tarhiyat müfettişi tarafından her komünde yapılır. Müfettiş bunu Vasıtasız Vergiler komün komisyon toplantısında yapar. Yapılan sınıflama Belediyede 15 gün ilan edilir. İlgili çiftçiler bu sınıflamaya Vasıtasız Vergiler İl Komisyonunda itiraz edebilirler.

h) Verginin belli edilmesi.

Her işletmenin vergiye tabi kazancı tarhiyat müfettişi tarafından tespit edilir.

i) Mülk sahipleri tarafından bilgi verilmesi.

Mülk sahipleri, çiftliklerini kiraladıkları veya yarıcı ve ortaklık şeklinde işlettikleri takdirde; kira ve ortaklık mukavelelerinin yapılması veya yenilenmesinden itibaren üç ay içinde durumu işletmenin bulunduğu yerdeki tarhiyat müfettişliğine bildirmek mecburiyetindedirler.

Beyannamede işletmenin tapu kayıtlarına göre, yeri, yüz ölçümü, ortakçı ve yarıcının, kiracının adı, soyadı, ortakçı ve yarıcıların hisse nispeti gösterilir.

**KURUMLARA AİT KAR HİSSELERİNDE
STOPAJ MESELESİ HAKKINDA RAPOR**

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul — Kasım 1966

KURUMLARA AİT KAR HİSSELERİNDE STOPAJ MESELESİ HAKKINDA RAPOR

I — KONUNUN İZAHİ :

Türk vergi sisteminde, çoğu Batı Devletlerinde olduğu gibi, menkûl sermaye iradları ücretler gibi Gelir Vergisi kadrosu içinde kaynakta vergi tevkifi usulüne, yani stopaja tabidir.

Bizim bu konudaki stopaj sistemimiz bilindiği gibi iki esasa göre kurulmuştur :

1— Ödeme sırasında vergi kesintisinin yapılması ki, vergi hukukumuzda «Dağıtmada Stopaj» diyoruz.

2— Vergi kesintisinin dağıtılabılır kazançlar üzerinden hesaplanması ki, buna da vergi hukumuzda (distribuable) karşılığı «Dağıtılabılır irat stopajı» demekteyiz.

Gelir vergisinin tahsilinde stopaj usulü, «Peşin ödeme usulü hakkında rapor» ile «Yüksek ücretlerde beyan esasına geçiş hakkında rapor» larda da belirtildiği üzere, sistemin icabı, ücretlerde olduğu gibi ödeme esasına dayandığı cihetle, aslında, iratlarla ilgili stopajda da bu prensibin dışına çıkılmaması ve stopajın sadece dağıtılan iratlara inhisar ettirilmesi gerekirdi.

Böyle olmakla beraber, bahis konusu stopaj usulünde, dağıtılan irat yanında, ayrıca dağıtılabılır irad usulüne geçilmiş olmasının başlıca sebebi ve bizde çoğu hallerde tek şahıslar ya da aile şirketi halinde olan teşebbüslerde kazancın büyük kısmının işletmeden çekilmiyerek, diğer bir deyimle menkûl sermaye iradı hüviyeti ile dağıtılmıyarak Gelir Vergisinin dışında bırakılmasının kolaylıkla mümkün olmasıdır.

Yukarıdaki sebeplerle Türk Vergi Sisteminde menkûl sermaye iradı stopajının uygulama sahası dağıtılan iradı aşarak dağıtılabılır irad esasına göre genişletilmiş bulunmaktadır.

Bizim sistemimizde dağıtmada vergi tevkifine tabi tutulan iradlar, gerçek kişilere nakden veya hesaben yapılan ödemelerdir. Bu kategoriye dividant ve kar hisselerinden başka tahvilat faizleri ile banka mevduat faizleri de girmektedir.

Dağıtılabılır iradlar stopajına ise sadece sermaye şirketlerinin bu mahiyette olup hesaben bulunan kazançları dahil olur. Bu meblağ sermaye şirketlerinin safi kazançlarından hareketle ve bir takım indirimler ve ilaveler yapılmak suretiyle bulunur. (G.V.K. Mad. 96/2).

Türk Vergi Sisteminde menkûl sermaye iradı stopajı, prensip itibarile, gerçek kişilere yapılan ödemeler hakkında uygulanır. Gelir Vergisi Kanununun 98. maddesinde dağıtılan iradlar stopajında sadece gerçek kişilere yapılan ödemelerden

vergi tevkif edileceği tasrih edilmiştir. Böylece başta sermaye şirketleri olmak üzere, kuramlara yapılan ödemeler, açıkça bu stopajın dışında kalır.

Dağıtılabilir irad stopajına gelince yine Gelir Vergisi Kanununun aynı maddesinde stopaja tabi meblağ hesaplanırken, Şirket kazancından gerçek kişi olmıyan şirket ortaklarına ait kazanç hisselerinin indirileceği ifade edilmiştir ki, bu nokta anlaşmazlık konusunu teşkil etmektedir.

2— Yabancı Memleketlerdeki Tatbikat :

Menkul Sermaye İradı üzerinden stopaj usulünü uygulıyan bazı Batı memleketleri hakkında aşağıda kısaca izahat verilmiştir.

Burada hemen şu hususu kaydedelim ki, modern vergi sistemlerinde menkûl sermaye iradı stopajının bazı bizdeki kadar geniş bulunmamakta, özellikle banka faizleri stopaj dışı kalmaktadır.

a) Almanya : Almanya'da dividantlar üzerinden yapılan tevkifat, sermaye şirketlerine (tüzel kişilere) yapılan Ödemelere de şamildir. Bundan, yalnız iştirak muaflığından faydalanan şirketlere yapılan ödemeler müstesna tutulmuştur.

b) Fransa : Fransa'da da menkul sermaye iradları kaynakta stopaj usulüne tabi tutulmuştur. (Revenue mobiliere retenue a la source).

Bu stopaj tüzel kişilere yapılan ödemelere de şamildir. Yalnız bir takım istisnaları vardır. İştirak münasebetleri, envestisman şirketlerinin ödemeleri, muayyen sanayi branşları (Özellikle petrol istihsali, rafineri, petrol nakliyatı, Petro-kimya sanayii), bölge kalkınma şirketleri ilah.

c) İsviçre : İsviçre'de bu konuda iki vergi uygulanır. Birincisi, kuponlar üzerinden alınan damga resmi stopaj suretiyle alınan federal bir vergidir. Verginin nisbeti % 2-6 dır.

Diğeri İmpöt Federal Anticipée'dir ki, bu verginin nisbeti % 25 dir ve stopaj suretiyle alınır.

Bu iki vergi birlikte uygulanır. İkincisi mahsup edilmek veya iade olunmak üzere peşin alınan bir vergidir. Mahsup bazı formalitelere bağlıdır. Kurumlar iki vergiye de tabidir. Ancak, bazı istisnalar mevcuttur. İade usulü kurumlar ve yabancılar hakkında uygulanır.

3— Türk Sisteminde Tatbikat Güçlükleri :

Yukarıda açıkladığımız gibi, dağıtılan ve dağıtılabilir irad esaslarına göre kurulmuş olan stopaj usulümüzün, dağıtılan iradlara uygulanmasında bir güçlük bahis konusu olmamaktadır.

Buna karşılık dağıtılabilir iradların stopajında özellikle şirket kazancından şirketin ortağı durumunda olan kurumlara ait kazanç hisselerinin indirilmesi, tatbikatta bazı güçlükler doğurmaktadır.

Bu güçlükler esas itibariyle stopaj hesabı yapıldığı sırada stopajı yapan şirketlerce ortaklar ve bunların kar hisselerinin bilinmemesinden, ayrıca aksiyoner olarak durumlarının değişebilmesinden ileri gelmektedir.

4— Meselenin Çözüm Yolları :

Meselenin çözümlenmesinde esas itibariyle Komisyonumuzda iki görüş belirmiştir.

a) Birinci Görüş :

Komisyonumuzda çoğunlukla kabul edilen bu teze göre, prensip itibarile kurumlar her türlü şekilleri ile menkûl sermaye iradı stopajının dışında bırakan şimdiki sistem daha vazih ve pratik hale getirilmek suretile muhafaza edilecektir.

Bu görüşe dayanan teklifin gerekçesi şu noktalarda toplanmaktadır :

1. Vergi ilmi ve tekniğine göre stopaj, bunun prototipi olan ücret stopajında görüldüğü gibi, Gelir Vergisinin çerçevesi içinde ve bu verginin sadece bir tahsil metodu olarak uygulanır.

Stopajı Gelir Vergisinin dışında, Kurumlar Vergisi alanına teşmil etmek daha genel ve şahsi bir deyimle, gerçek kişiler dışında Kurumlar Vergisine tabi olan veya olmıyan tüzel kişilerin aldıkları dividant, diğer kar hisseleri ve faizleri de vergi tevkifine tabi tutmak vergi mantığı ve vergi tekniği bakımından kolayca izah edilemez.

Burada şu hususu gözden uzak tutmamak gerekir ki, menkul ve gayrimenkul sermaye hasılatı şahsa bağlı olduğu takdirde irad (Rente) mahiyetini alır. Sermaye şirketi ve diğer tüzel kişilerin ise bu kabil gelirleri irad olarak telakki edilemez.

Görülüyor ki, menkul sermaye iradları stopajı bahsinde, Mali Hukuk terminolojisi bakımından da gerçek kişiler ile tüzel kişileri aynı hizada tutmağa imkan yoktur.

2. Özellikle Menkul sermaye iradı alanında stopaj tatbikatına yalnız ve sadece vergi güvenliği endişesi ile gidilmiştir. Sermaye şirketleri ve diğer tüzel kişilerin kendi aralarındaki sermaye ve kar münasebetleri vergileme bakımından şüphesiz ki, gerçek kişilere nazaran stopaja ihtiyaç göstermeyecek derecede mazbuttur. Bu itibarla, vergi güvenliği mülâhazası yani kaynakta tevkif usulünün ihdasındaki maksat bakımından da Kurumların menkul sermaye iradı stopajına tabi tutulması yersiz ve lüzumsuzdur.

3. Kurumlarda, özellikle sermaye şirketleri arasındaki sermaye münasebetleri çoğu hallerde teşebbüse iştirak şeklini alır. Bunu Holding Şirketlerinde yatırım bankaları ve Investment Şirketlerinde ve sigorta şirketlerinde ve genel olarak partisipasyon mahiyetindeki münasebetlerde açık olarak müşahade etmek mümkündür.

Teşebbüsün sevk ve idaresinde yer almak suretiyle uygulanan bu iştirak münasebetleri içinde ortak şirketlere ait kar hissesinden vergi kesilmesi, bir bakıma ortak şirketlerin kendi kendilerini stopaja tabi tutmaları gibi garip bir netice doğurur. Limited şirketlerde de bu durumu belirli şekli ile müşahade etmek mümkündür.

4. Bizde dağıtılabılır iradların stopajının, kısmen de olsa, Kurumlar Vergisini arttıran nihai bir mükellefiyet şeklini aldığı inkar edilemez. Şu var ki, bu netice dağıtılabılır irad esasına dayanan stopaj usulünün en zayıf ve münakaşa götürür yönünü teşkil eder.

Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi arasında vergi tarifesi ve vergi ağırlığı bakımından mevcut olduğu ileri sürülen ahenksizlik ve dengesizlik, Gelir Vergisinin bir tahsil metodundan başka bir şey olmıyan stopaj yolu ile düzeltilemez.

Vergi tarifeleri ve ağırlığı arasındaki münasebetler, Sosyo-ekonomik görüş ve icabların tesiri altında Mali politikanın, üzerinde ayrıca durulması gereken önemli bir konusunu teşkil eder.

5. Nihayet, Kuramların menkul sermaye iradı yönünden stopaj dışı kalmaları, bir bakıma, sermaye şirketlerinin taazzuvu, büyük işletmelerin gelişmesini istihfad eden İktisadi Mali teşvik politikasına da uygun bulunur.

Yukarıdaki gerekçeye dayanan teze göre, kurumlar, menkul sermaye iradları yönünden, şimdiki gibi, prensip itibariyle her türlü stopajın dışında kalacaklar, yalnız bu usulle ilgili tatbikat daha vazıh ve pratik bir hale getirilecektir.

Bunun için de dağıtılabılır iradlara ait stopaj usulü muhafaza edildiği müddetçe uygulanmak üzere G.V.K. nun 96. maddesinin f fıkrasının şu suretle değiştirilmesi kafi gelecektir.

«Tevkifi yapan şirkete, önceden gerekli bilgi verilmek şartıyla, kurumların kar hisseleri şirket kazancından indirilir.»

Ayrıca aynı maddenin son fıkrasının şu suretle değiştirilmesi de uygun olacaktır.

«Kuramlara ait kar hisseleri üzerinden herhangi bir sebeple kesilmiş olan vergiler, bunların talepleri üzerine terkin ve iade olunacağı gibi Kurumlar Vergisi Kanununun 44. maddesine göre, Kurumlar Vergisi ile de mahsup edilebilir.

Teklifeye göre, kuramlara ait kar hisselerinin bilgi verme esasına müsteniden stopaj dışı bırakılması ile mesele radikal ve pratik bir tarzda halledilmiş olacaktır.

Bilgi verme esasına dayanan usul şu suretle işliyecektir:

a) Bir şirketin hisse senetlerine sahip olan bir kurum yıl sonunda basit bir «Bilgi Verme» formülerini doldurarak şirkete tevdi edecektir.

b) Şekli Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek formülerde ortağın hüviyeti ve sahip olduğu ortaklık sermayesi hakkında kısa bilgiler bulunacaktır.

Mesela bir Anonim Şirket sermayesine ortak olan diğer bir Anonim Şirket, firmasının adı ve adresinden başka, sahip olduğu aksiyonların mahiyetini (nama veya hamiline yazılı olduğu, ihraç yılı gibi) bunların ne zaman iktisap edildiğini ve miktarları ile tutarlarını formülere yazacaktır.

c) Stopaj yapan şirket, bu formüllerle müsteniden ortak kurumların kar hisselerinin tutarını bulacak ve bunu dağıtılabılır iradın hesaplanmasında şirket kazancından indirecektir.

d) Bilgi vermiyen kuramlara ait kar hisseleri şirket kazancından indirilemeyecektir. Bu takdirde ortak durumundaki kuramlar kar hisselerine isabet eden ve stopaj yolu ile tevkif edilmiş olan vergiyi, ya kendi Kurumlar Vergileri ile mahsup edecekler ya da bunun terkin ve iadesini talep edebileceklerdir.

Görülüyor ki, kurumların stopaj dışı bırakılmaları sistemi basit bir bilgi verme esasına bağlanmakla vazih ve tabiki kolay bir hale getirilmiş olacaktır.

Burada şu hususu da belirtelim ki, teklif edilen usulde vergi kaybı veya ilk bakışta sanıldığı gibi vergilemede karışıklığın devam etmesi bahis konusu olamaz.

Tüzel kişilerin, bu durumda sahip oldukları sermaye hisselerinin mesela hisse senetlerinin el değiştirmesi de herhangi bir güçlük yaratmayacaktır.

Hisse senetlerinin bir kurumdan diğer bir kuruma intikal etmesi halinde, bunları iktisabeden kurum ilgili şirkete, o yılın sonunda bilgi verme ile yetinecektir.

Bu kurumun sahip olduğu hisse senetlerini gerçek kişilere satması halinde de durum şöyle olacaktır :

Gerçek kişi o yıl iktisab ettiği hisse senedi üzerinden dividend tahsil etmiş olur ve bunun üzerinden de Gelir Vergisi kesilmiş bulunursa, bu kesilmiş vergiyi, ödiyeceği yıllık Gelir Vergisinden mahsup eder. (G.V.K. Mad. 121)

Gerçek kişinin iktisab ettiği hisse senedine ait dividend önceden kurum tarafından tahsil edilmiş bulunursa, bu takdirde bittabi gerçek kişinin o yıl için yapacağı bir şey kalmaz.

Hisse senedinin yıl içinde dividend tahsil edilmiş veya edilmemiş olan satışının ve iktisabının ilk bakışta sanıldığı gibi vergilemede bir karışıklık yaratması, yukarıdaki izahattan da anlaşılacağı gibi, varit değildir.

Hisse senedinin dividend tahsil edilmiş veya edilmemiş olarak satışı, olsa olsa, tahvilatın, değer üzerinden bir tesiri olan, kuponlu ve kuponsuz muamelelerine benzetilebilir.

b — İkinci Görüş :

Komisyonumuzda azınlıkta kalan ve Adil Yücefer, Orhan Güreli, Hayri Öncel tarafından savunulan görüşün esası aşağıda açıklanmıştır.

Kanunun esası Kuramların, özellikle Anonim ve Limited Şirketlerin, dağıtmıyarak kendi bünyelerinde alakoydukları kazançlarından, tüzel kişi olan ortaklarına ait hisselerinin vergi kesintisine tabi tutulup tutulmayacağıdır.

Bilindiği gibi, bizim sistemimizde menkul sermaye iradlarında stopaj müessesesi, yalnızca ödeme veya dağıtım prensibine bağlanmamış, dağıtılması gereken veya böyle farz olunan «Temettüleri», kapsam üzere «Dağıtılabilir kazanç» teorisine de yer verilmek suretiyle kurulmuştur.

Bu kuruluşun, stopajı gerçek hüviyetinden uzaklaştırdığı söylenebilir. Fakat şu var ki, şirketlerin bilhassa aile şirketlerinin ve tek şahsın hakimiyeti altına giren şirketlerin vergiden kaçınmak maksadıyla kazançlarının büyük kısmını dağıtmıyarak şirketlerinde bırakmaları mümkündür. Ortaklar temettü hisselerini çekecek yerde şirkete borçlu görünmek gibi muvazaalara da baş vurabilirler. Bizdeki Gelir Vergisi nisbetleri ile Kurumlar Vergisi nisbeti arasındaki büyük fark, yalnız Kurumlar Vergisi ödemek suretiyle daha ağır bir mükellefiyette kurtulma imkanları, bu yolları çekici bir hale sokabilir ve mükellefiyette dengeyi bozabilir.

Dağıtılabilir kazançlar, bu düşüncelerin etkisiyle stopaj konusuna alınmıştır.

Stopaj sistemimizin diğer esası da, gerçek kişilere yapılan ödemelerin kesintiye tabi tutulmuş olmasıdır. Tüzel kişilere yapılan ödemeler stopaj konusunun dışında bırakılmıştır.

Bu esasın başlıca sebebi, tüzel kişilerin, ortağı buldukları kurumlardan, sağladıkları temettülerin menkûl sermaye iradı kavramına girmemesidir.

Stopaj sistemimizin yukarıda işaret olunan özelliklerinden sonra; ortak tüzel kişilerin, daha özel bir deyimle ortak bir kurumun, ana kurumun dağıtmadığı kazançlar içinde bir hissesinin bulunup bulunamayacağı, böyle bir hissenin ortak kurumun kazancı içinde Kurumlar Vergisine tabi tutulabilecek bir niteliği olup olmadığı hususlarına kısaca değinelim.

Bir kurum tarafından dağıtılmayıp kendi bünyesinde alıkonan kazançlar üzerinde, gerek gerçek kişi, gerek tüzel kişi hüviyetinde olsun hiçbir ortağın tasarrufunu mümkün kılacak bir hissesi genel hukuk kurallarına göre mevcut olmadığı gibi Vergi Hukuku yönünden de, dağıtılmıyan kazançlar ortaklar bakımından elde edilmiş irad veya kazanç sayılamaz vs bu yeniden vergilendirilemez.

Bahsi geçen kazançlar, ancak ferdileştirildiği, yani kurumun yetkili organlarınca kararlaştırılıp dağıtılma yoluna gidildiği zaman ortakların hisseleri belli olur.

Şu hale göre, dağıtılmıyan ve ana şirket bünyesinde alıkonulan karlar içinde bir ortak kurumun tasarrufu mümkün hissesinin varlığı ileri sürülemez.

Fransız Vergi Terminolojisinde dağıtılabilir kazanç, «Masse distribuable» «Dağıtılabilir yığın» terimi ile ifade edilmiştir ki, bu henüz şahsileştirilmeyen Anonim

mahiyetteki karları daha iyi kavramaktadır. Bu mahiyetteki bir kazancın ortak kurumun karları arasında yer alabileceği de bittabi düşünülemez.

Dağıtılmıyan kazançların yukarıda işaret edilen niteliğinin tabii bir sonucu da, ortak kurum kazancı içinde Kurumlar Vergisine tabi tutulacağı sebebine dayanılarak, bunların stopaj matrahı dışında bırakılmayacağıdır. Çünkü böyle bir durum yani alıkonulan kazançların Kurumlar Vergisine tabi tutulması hali gerek Vergi Hukuku yönünden gerek fiiliyatta gerçekleşmemektedir.

Dağıtılmıyan karların, ortak kuramlara izafe olunarak stopaj matrahına dahil edilmemesi görüşü, dağıtılabılır, kazanç üzerinden stopaja gidilmesi sebepleri ile de çelişme halindedir.

Nihayet dağıtılmıyan karların stopaj matrahından indirilmesi, ortakların içinde tüzel kişilerin bulunduğu kurumlar ile, ortakları gerçek kişi olan diğer kuramlar arasında mükellefiyet eşitliği büyük ölçüde bozulmuş, kazançlardan ayrılarak teşkil edilecek fonlar birinciler için daha çok avantajlı bir duruma getirilmiş olacaktır.

Yukarıda açıklanan düşüncelere göre, Gelir Vergisi Kanununun 96. maddesinin f fıkrasındaki «Kazanç hissesi» tabirini aynı maddenin 1 işaretli fıkrasındaki ödemeler yapılırken tüzel kişilere ait olduğundan dolayı stopaj dışı bırakılan şahsileştirilmiş kazanç hisseleri olarak anlamak gerekir.

Dağıtılabılır kazancın muhasebesini yapabilmek için de tüzel kişilere ait adı geçen hisselerin şirketlerin bünyelerinde alıkoydukları kazançtan yapılacak indirimler arasında gösterilmesine lüzum vardır.

96. maddenin f fıkrası yukarıda arzedilen manayı verecek mahiyette görülüyorsa bu fıkranın «Şirketlerin gerçek kişi olmıyan ortaklarına 1 numaralı fıkraya göre dağıtılmış sayılan ve vergi tevkifatı yapılmıyan kazanç hisseleri» şeklinde değiştirilmesi uygun mütalaa edilmektedir.

Şu var ki, menkul sermaye iradlarında stopaj probleminin genel olarak radikal bir çözüm şekline bağlanabilmesi, sürüp giden anlaşmazlıklara ve tatbikat zorluklarına son verilebilmesi, bu usulün yalnız ödeme esasına istinat ettirilmesi ile mümkün olabilir.

Bu da Kurumlar Vergisi nisbeti ile Gelir Vergisi nisbetlerinin ahenkli bir hale getirilmesine ve Kurumlar Vergisi nisbetinin ikili bir tarifeye (dağıtılan ve dağıtılmıyan kurum kazançlarına göre) dayanılarak gerekli seviyeye yükseltilmesine bağlıdır. Böylece Gelir ve Kurumlar Vergisi nisbetlerindeki organik ilişkinin dengeli bir surette kurulması yoluna gidilmiş olacak ve bugün stopaj konusu dışında bu iki vergi alanında beliren çeşitli inhiraflar da kendiliğinden düzelmiş bulunacaktır.

GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN MÜTEFERRİK KONULAR HAKKINDA RAPOR

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul — Kasım 1966

GELİR YERGİSİNE İLİŞKİN MÜTEFERRİK KONULAR HAKKINDA RAPOR

I — HALI DOKUMACILIĞINDA EV SANATLARI MUAFLIĞI :

1— Konu :

Maliye Bakanlığına yapılan resmi bir teklifte, halı dokumacılığında, tatbikatta görüldüğü gibi, tüccarların halının ipliğini, malzemesini hatta dokuma tezgahını da vermek suretiyle halıları dokutturdıkları, böylece ev sanatları muaflığının tüccara da teşmil edilmesi gibi bir durum hasıl olduğu, vergi ziyasına sebep olan bu muaflığın kaldırılmasının yerinde olacağı ileri sürülmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Konu, ekonomik bakımdan genel olarak mütalaa edilince, halıcılığın memleketimizde, duraklama, gerileme halinde olduğu hatta buhranlı bir devreye girdiği söylenebilir. Bilhassa fabrikasyon şeklinde olmıyan geleneksel el halıcılığı, yapılan müşahedelere göre pek ilkel şeklini muhafaza etmektedir. Bu mahiyeti ile de esasen müstakil bir ticari teşebbüs şeklinde görünmiyerek daha ziyade işverene bağlı ve bir nevi işçilik niteliğinde bir sanat kolu olarak yapılmakta ve sosyal seviye yükseldikçe de bu şekilde çalışmaya olan rağbet azalmaktadır.

Ev sanatları halindeki el dokuması halıların memleketimizdeki satış ve sürümü de sınırlıdır ve bu gittikçe de azalmaktadır. Bu halılar daha ziyade taşıdıkları el sanatı dolayısıyla yabancı memleketlerde değerlendirilmekte bu itibarla da bu türlü dokumacılık bir başka yönden vergi muaflığından faydalandırılması gereken bir teşvik konusu olarak da ortaya çıkmaktadır.

Evlerde halı dokuma muaflığı bir yandan hariçten işçi almamak ve muharrik kuvvet kullanmamak, diğer yandan da belli bir iş hacmini geçmemek gibi ölçüler ile de sınırlandırılmıştır. Kaldı ki, evlerde halı dokutan tüccarların, ki genellikle bu işlerin finansmanını yapmaktadırlar ve gelir vergisine tabi bulunurlar, bu faaliyetlerinden ilusille gelecek kazanç bunların ticari kazançlarında toplanmak suretiyle vergilendirilir.

Komisyonumuz, yukarıda kısaca açıklanan sebepler dolayısıyla ev sanatları halindeki halı dokumacılığına ait muaflığın devam etmesi ve vergilendirme yoluna gidilmemesi mütalaasındadır.

II— TARIM ARAÇLARINDAN SAĞLANAN HASILATIN KÜÇÜK ÇİFTÇİ MUAFLIĞI ÖLÇÜLERİNDE NAZARA ALINMASI :

1— Konu :

Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılan ve komisyonumuza intikal ettirilen resmi bir teklifte, küçük çiftçi muaflığında çeşitli hasılat ölçüleri kabul edilmiş, fakat tarım

araçlarının başkalarının zirai faaliyetinde çalıştırılması karşılığında elde edilen hasılat, bu ölçüler içinde nazara alınmadığı belirtilerek, bu unsurun da ayırma ölçüleri arasına katılması istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Küçük çiftçi muaflığında bahis konusu olan iki unsur yönünden vergileme ölçüsü ile vergi matrahım birbirinden ayırmak lazımdır.

Tarım araçlarının, özellikle traktör gibi tarım makinelerinin başka işletmelerde çalıştırılmasından sağlanan bedel ve ücretler tarım faaliyetinden doğan hasılat ve dolayısıyla verginin matrahına girer.

Bilanço esasında bahis konusu bedel ve ücretler kendiliğinden hasılat kaydedilir. Zirai işletme hesabı usulünde ise esasen bunların hasılatı ithal edileceği hususunda kanunda sarahat vardır. Ancak kazancın zirai işletme ve bilanço dışında tesbiti gerektiği hallerde, yani zirai kazancın götürü olarak tesbiti halinde, tarım araç ve vasıtaları başkalarının işlerinde ücretle çalıştığı takdirde, elde edilen kazançlar ticari kazanç olmasına rağmen vergi harici kalmaktadır.

Filhakika bu sebepten memleketin bir çok yerlerinde ve bilhassa Konya ve Urfa bölgelerinde ziraatçı olmıyan kimseler sahibi bulundukları motorlu tarım araç ve vasıtalarıyla başkalarının tarım işlerinde çalıştıkları halde vergilendirilememektedir.

Aynı durum, başkalarının işlerini ücret karşılığında yapan motorlu Cer vasıtaları ile Makine ve tesisat için de varittir. Bilhassa bu araçların yaptıkları nakliyat ve hafriyat işleri götürülük şartları içinde Vergi dışında kalmaktadır.

Binaenaleyh her iki durumu kavrayan bir hükmün Gelir Vergisi kanununun 48 inci maddesine eklenmesi gerekmektedir.

Vergi matrahının hesaplanması bakımından durum böyle olmakla beraber, vergileme ölçüsünün hesaplanmasında aynı yoldan gidilmesi mümkün görülmemektedir.

Çünkü, genellikle arızı olarak yapılan ve kontrolü de pek müşkül bulunan, bu gibi işlerden sağlanan ücretlerin, işletmenin büyüklüğü ile de ilgili ve nisbeten istikrarlı bir seyir içinde bulunan yıllık istihsalın satış tutarı ile aynı hızda bulundurulması vergileme tekniği bakımından mümkün görülmemektedir.

Bu itibarla tarım araçlarının diğer işletmelerde çalıştırılmasından sağlanan ücretlerin, vergilemenin yıllık hasılat kıstası dışında kalması esasının değiştirilmesinin uygun olacağı mütalaa edilmektedir.

III— TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASININ SAFİ KAZANÇ ESASINA BAĞLANMASI:

1— Konu :

Maliye Bakanlığında intikal ettirilen bir teklifte, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde öngörülen telif kazançları istisnasının sadece hasılat unsuruna istinat ettirilmiş olduğu, bu faktörün yanında bir de gider faktörünün bulunduğu, safi kazancın ancak bu iki faktör nazara alınmak suretiyle belli olacağı düşünülürse, istisnanın safi kazanç esasına bağlanmasının daha doğru olacağı ile sürülmektedir.

2— Komisyonun mütalaası :

Bilindiği gibi, Gelir vergimizde serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak özel bir istisna kabul edilmiştir. Bu istisna, yılda 10bin liraya kadar olan hasıllata uygulanmaktadır.

Bahis konusu istisnanın kabulünde iki faktör rol oynamıştır :

1) Bilimsel çalışmalarla Güzel Sanatları, genel, açık ve etkili tarzda korumak ve teşvik etmek,

2) Bu fişkal teşvik tedbirini pratik ve realiteye uygun bir tarzda uygulamak

Burada özellikle iki faktör üzerinde bir lahza duralım.

İlmi eserler veren, Edebiyat, Resim, Müzik gibi Güzel sanatlarla uğrasan kişiler, genellikle vergi formaliteleri ile uğraşacak mizaçta ve durumda değildiler.

İstisnanın safi kazanç esasına istinat ettirilmesi, vücuda getirilen eserlerin satış bedelleri ile, bunlar için yapılan giderlerin karşılaştırılmasını, bunun için de vesikalara müstenit ayrı ve muntazam bir hesap tutulmasını ve bu hesabın doğru olmasını ve Maliyece kontrol edilmesini gerektirir.

Halbuki bu işlerle, özellikle arızı olarak veya amatörce uğrasan ve sağladıkları, hasılat da cüzi bulunan yazar ve sanatçıları vergileme bakımından böyle bir disiplin içine almak bilfiil mümkün olamaz.

Yukarıdaki sebeplerle bilimsel ve Güzel Sanat eserleri hakkında hasılat esasına dayanan istisna usulünde değişiklik yapılması Komisyonumuzca uygun mütalaa edilmemiştir.

IV— GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI :

1— Konu :

Bir taraftan Odalar Birliği görüşü diğer taraftan bir mükellef müracaatı olarak komisyonumuzca intikal eden teklifte, gayrimenkul sermaye iratlarında, 5 000 liralık istisna haddinin, kademelendirilmek suretiyle daha yüksek iratlara da teşmili, bu suretle bir yönden küçük irat sahiplerinin himayesi ve diğer yönden vergilemedeki sert köşenin giderilmesi istenilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Gelir Vergisi Kanununun reform komisyonunca ilk defa ele alınıp revizyona tabi tutulduğu sırada, gayrimenkul sermaye iratlarında- istisna haddinin, en az geçim indiriminde yapılan arttırmalarda gözönünde tutularak bir miktar yükseltilmesi ve bu suretle vergiye alınmıyan bu dağınık sahaya bir ferahlık getirilmesi teklif edilmiş ve bu teklif çoğunlukla şu şekilde karara bağlanmıştır :

10 000 lirayı aşmıyan iratların 5 000 lirası,

15 000 lirayı aşmıyan iratların 4 000 lirası,

20 000 lirayı aşmıyan iratların 3 000 lirası,

Gelir Vergisinden müstesna tutulmalıdır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında istisna haddinin 5 000 liraya yükseltilmesi kanunda yapılan değişiklikle gerçekleşmiş, ancak gayri- safi hasılatın 5 000 lirayı aşması halinde, tamamı vergiye tabi tutulmuştur.

Reform Komisyonu öteden beri, prensip itibariyle, vergilemede sert köşeleri bertaraf etmeye ve yaptığı tekliflerde bunun meydana gelmesini önlemeye çalışmıştır. Bu itibarla, gayrimenkul sermaye iratları istisnasında açık bir şekilde ortaya çıkan durumun düzeltilerek, yukarıda yazılı olduğu şekilde 20 000 liraya kadar olan gayrimenkul sermaye iratlarında istisna hadlerinin, 5 000, 4 000 ve 3 000 lira olarak kademelendirilmesini çoğunlukla kararlaştırmıştır.

Komisyon üyelerinden Adil Yücefer, Orhan Güreli ve Hayri Öncel aşağıdaki gerekçe ile bu karara katılmamışlardır:

20 000 liraya kadar olan gayrimenkul sermaye iratlarına yalnız sert köşeleri bertaraf etme mülahazasına dayanarak bir istisna tanınması, bu sahaya, diğer kazanç ve iratlara göre farklı işlem yapılması sonucunu doğurur.

Gayrimenkul sermaye iratlarında bugünkü istisna hükmü pratik mülahazalarla kabul edilmiş, mükellefleri içinden çıkamadıkları bir takım hesap işlemlerinden kurtarmış, tatbikata büyük kolaylık ve sadelik getirmiştir.

Kaldı ki, fiiliyatta, Bina ve Arazi Vergilerinin mahsubu dolayısıyla 5 000 liranın üstündeki iratlarda sert köşeler de vukua gelmemektedir. Hükmün aynen muhafazası yerinde olur.

V— SAKATLARDA VERGİ İSTİSNASI:

1— Konu :

Gelirler Genel Müdürlüğünün Komisyonumuza gönderdiği yazıda, Gelir Vergisinde sakatlara ait ücret istisnasının uygulanmasında kanunun maksadını aşan tatbikata tesadüf olduğu, bu maddenin hakiki sakatların istifade edebileceği şekilde tadilinin mümkün bulunup bulunmadığının komisyonumuzda görüşülmesi

talep edilmekte, bir mükellef tarafından yapılan ve komisyonumuza intikal ettirilen teklifte de sözü edilen istisnadan bir kısım sakatların daha istifade ettirilmesinin temini istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Vergi hukukumuzda, çalışmaları ve dolayısıyla vergiye tabi gelirleri üzerinde menfi tarzda müessir olabilecek şekilde sakat olanların, hem maddi hem de İnsani mülahazalarla korunmasına matuf olmak üzere, hizmet erbabı durumunda bulunanların vergiden muaf tutulması esası kabul edilmiştir.

Bakanlık Gelirler Genel Müdürlüğünden gelen teklifte mevzuun suistimal edildiği belirtilmekte, diğer müracaatta, çalışma ve kazanç gücü diğer sakatlar gibi azalmış bulunan iki kulağından sağır olanların, sakatlara ait ücret muaflığı içinde derpiş edilmediği ifade olunmaktadır.

Yukarıda kısaca arzedilen sebeplerle kabul edilen ve tatbik olunan bu muaflığın, sadece ücretlere inhisar ettirilmesi, bu himaye tedbirlerinden, çok yüksek ücret alanların da istifade imkanlarına sahip olmalarına mukabil, ücret dışı cüz'i geliri bulunan diğer kimselerin faydalanmaması gibi bir netice doğurmakta ve vergi hukuku yönünden yersiz bir farklılık ve adaletsizlik yaratmaktadır.

Yukarıda mahzurları belirtilen, sakatlara ait muaflık sisteminin vergi hukukumuzun dışına çıkarılmasının, yukarıda temas edilen sebepler dolayısıyla yerinde olmayacağını mütalaa etmekteyiz.

Sakatlara ait hükümlerin bugünkü haliyle muhafazasına devam edilmesinin de uygun bulunmadığı kabul edilecek olursa, bu takdirde meselenin vergi adaleatine ve vergi hukuku anlayışına uygun bir tarzda hallinin, ancak muaflık hükmünün bir yandan umumileştirilmesi yani bundan bütün gelir vergisi mükelleflerini faydalanabilmelerinin sağlanması, öbür yandan da muaflıktan faydalanacak gelirin muayyen bir plafon ile tahdit edilmesi suretiyle mümkün olabileceğini kabul etmek iktiza eder.

Bugünkü kanunumuzda, istisnadan hangi nevi sakatlıkların istifade edebileceği sayılmak suretiyle gösterilmiştir. Komisyonumuza intikal eden taleplerden anlaşıldığı üzere, sayılmış olan sakatlıklar dışında da çalışma gücünü azaltıcı diğer bir takım hastalık arazının bulunduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu sebeple komisyonumuz, kanundaki tadadi tarif yerine, sakatlığın çalışma gücüne bağlı olarak genel bir tarifinin yapılmasını ve bunun, çalışma gücünü yüzde yüz bertaraf eden ya da % 50 düşüren kategorilere ayrılmasını uygun mütalaa etmiştir.

Komisyonumuz, bu esaslara göre meselenin şu suretle çözümlenmesini teklif eder:

1— Muaflık yerine sakatlar ve yaşlılar hakkında özel indirim usulünün kabulü;

2— Özel indirimin yalnız ücretler için değil, genel olarak Gelir Vergisi mükellefleri hakkında uygulanması prensibinin esas alınması:

3— Sakatlar hakkında özel indirimin, sakatlık derecesine oranla iki ölçüye göre tesbit edilmesi:

A) Çalışma gücü bakımından bedeni hareket kabiliyetini kaybedenler (iki gözü kör, iki kolu veya ayağından mahrum olanlar, dilsizler gibi),

B) Çalışma gücü bakımından bedeni hareket kabiliyetinin % 50 den fazlasını kaybedenler (bir gözü kör, bir kolu veya ayağından mahrum veya kullanamayacak derecede mahrum olanlar),

4— İndirimlerin miktarı şöyledir :

— Birinci derecede sakat olanlar hakkında, bunların şahıslarına ait en az geçim indiriminin 4 katı özel indirim olarak vergi matrahlarından tenzil edilir.

— İkinci kategoriye girenler için en az geçim indirimi haddinin 1 katı özel indirim olarak indirilir.

— 60 yaşından yukarı olanlarda en az geçim indiriminin bir katı miktarında özel indirim yapılır.

VI— MADEN MÜHENDİSLERİNİN ÜCRETLERİNDE İSTİSNA :

1— Konu :

Madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili işlerde çalışan mühendislerin ücretlerinin de işçilerininki gibi gelir vergisinden istisna edilmesi, Maden Mühendisleri Demeği tarafından teklif edilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Madenlerde çalışan işçilerle ilgili istisna hükmünün Maden Mühendislerine de teşmil edilmesi prensip itibarıyla doğru görülemez.

Bugünkü istisna hükmü Kazanç Vergisi zamanından kalmadır ve yer altında çalışan işçilerin hakiki durumlarını gözönünde tutarak bir dereceye kadar kendilerini koruma düşüncesine dayanmaktadır.

Bu istisna hükmünde işin mahiyeti ve tehlikeli oluşu endişesine yer verilmemiş ve tehlikeli diğer işler için buna benzer istisna hükümleri kabul edilmemiştir.

Aslında, riziko Gelir Vergisinde bir istisna konusu veya sebebi değil, her meslek ve sanatta bir sigorta konusu olmak mevkiindedir. Hadiseyi ancak bu noktadan ve bu ortam içinde mütalaa etmek gerekir.

Kaldı ki, Maden Mühendisleri işçilerden daima farklı olarak işin niteliğine göre ücretlerini kendi sahalarında ayarlayabilecek durumdadırlar. Kısaca dokunulan bu sebepler dolayısıyla madenlerde çalışan işçilere tanınan istisna hükmünün Mühendislere de teşmiline prensip itibarıyla imkan bulunamamıştır.

Üyelerden Rıza Ormancı işçilere tanınan istisna hükmünün mühendislere de teşmil edilmesi, toprak altı çalışmalarının tabii bir sonucu olarak mütalaa edilmesi gerektiği düşüncesi ile komisyonun görüşüne katılmamıştır.

VII- 18 YAŞINI BİTİRMEMİŞ OLANLARIN VERGİ MUAFLIĞI :

1— Konu :

Türkiye Odalar Birliği tarafından yapılan ve Gelirler Genel Müdürlüğünce Komisyonumuza intikal ettirilen bir teklifte, 18 yaşını bitirmemiş, sanat ve meslek öğrenen ve gerçek usulde Gelir Vergisine tabi bulunanların yanında çalışanların ücretlerinin Gelir Vergisine tabi tutulmaması istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Gelir Vergisinin normal rejimi içinde mükellefler hakkında yaş esasına göre şahsi muaflik uygulanması bahis konusu olmamak gerekir.

Sosyal mülahazalarla kabul edilmiş olan avantaj ve imtiyazlar, şahsi muaflik yerine daha ziyade gelir indirimi ve istisnalara inhisar eder. Hatta, komisyonumuzun da teklif ettiği gibi, çalışma gücünü tamamen veya kısmen kaybetmiş sakatlar hakkında dahi vergi hukukuna uygun en doğru himaye tedbiri, bunlar için özel indirim usulünün uygulanmasıdır.

Bu prensibin vergi hukukumuzdaki istisnası, götürü usulde Gelir Vergisine tabi olanların yanında çalışan, 18 yaşını bitirmemiş olanlar hakkındaki muaflik hükmü teşkil eder.

Filhakika bunların ücretlerinin mutlak olarak vergiden istisna edilmesi, bir bakıma yaşla alakalı şahsi bir muaflığı tazammun eder. Şu var ki, kazançları mahdut küçük sanat ve ticaret erbabı durumunda oldukları için götürü vergilemeye tabi bulunanların yanında çalışanlara uygulanan bu muaflik, işin mahiyeti icabı bir çıraklık muaflığıdır.

Gelir Vergisi Kanununda, «Götürü vergiye tabi olanların yanında iş ve sanat öğrenmek maksadıyla çalışan 18 yaşını doldurmamış hizmet erbabı» denilmek suretiyle, yukarıdaki husus açıkça belirtilmiştir. Usta, çırak münasebetinde, çırak ücretinin kendiliğinden pek düşük bulunması ve götürü vergiye tabi küçük sanat ve ticaret işlerinde çırak muaflığından faydalanarak vergi azaltmasının mümkün olamayacağı düşünülürse, genel kaidenin bir istisnasını teşkil eden bu muaflığı yerinde bulmak gerekir.

Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi bulunanlar yanında çalışanlara yaş hadlerine göre muafliklar tanınması, vergilemede bir takım güçlükler yaratacağı ve adaletsizliklere sebebiyet verebileceği gibi, ayrıca münferit hadiselerde de olsa vergi ziyayına yol açabilir.

Bu sebeplerle, 18 yaşını bitirmemiş ve gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunanların yanında çalışanların vergiden muaf tutulması hakkındaki görüşe komisyonumuz katılmamakta, bu husustaki teklifin vergi sistemimizin, prensiplerine uygun bulunmayacağını mütalaa etmektedir.

VIII— PROJE İKRAMİYELERİNİN GELİR VERGİSİ :

1— Konu :

Maliye Bakanlığınca komisyonumuza intikal ettirilen bir teklifte, Danıştay kararları gereğince proje ikramiyelerinin muafliktan faydalandırıldığı ileri sürülmekte, bu gibi ikramiyelerin vergi mevzuuna alınmasını sağlayacak şekilde maddede değişiklik yapılması istenilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaaı :

Belli konularda teşvik gayesini güden ikramiye ve mükafatlar, prensip itibariyle, Gelir Vergisinden müstesna tutulmuştur.

Yarışma suretiyle projeler hazırlanması da teşvik maksadına matuftur ve bu mahiyeti taşır.

Bunlar diğer sınai ve ticari projeler gibi mütalaa edilmedikleri cihetle daima bir yarışmanın konusunu teşkil ederler. Bu suretle teşvik konusunu teşkil eden işlerle ticari işler birbirinden ayrılmış olur.

Bu yarışmalar genellikle mimari konular için bahis konusu olmaktadır. Yarışmalara katılmayı teşvik için başvurulmuş bir usuldür. Bu itibarladır ki, Danıştay kararının, gelir vergisinin kabul ettiği istisna rejiminin manası ve muhtevasına uygun olduğu komisyonumuzca da mütalaa edilmiştir.

IX— FİKREN VE BEDENEN ÇALIŞANLARA MUAFLIK TANINMASI :

1— Konu :

Maliye Bakanlığınca yapılan ve Bakanlıkça komisyonumuza intikal ettirilen bir müracaatta, fikren ve bedenen çalışanlardan yıllık kazancı 5 000 lirayı geçmeyenlerin vergiden istisna edilmeleri teklif edilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaaı :

Gelir Vergisi sistemimizde mevcut en az geçim indirimi ve ücretlerdeki götürü gider indirimi usulü karşısında böyle bir istisnaya lüzum olmadığı sonucuna varılmıştır.

X— GELİR VERGİSİNDE BAZI İSTİSNALARDAN TÜCCARIN FAYDALANIP FAYDALANMIYACAĞI :

1— Konu :

Türkiye Odalar Birliği Temsilcileri tarafından Komisyonumuza getirilen bir teklifte, Gelir vergisinin özel mahiyetteki bir takım istisnalarından, diğer mükellefler

gibi tüccarın da faydalanmasının vergi adaleti bakımından daha uygun bulunacağı ileri sürülmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bilindiği gibi, Türk Gelir Vergisi sisteminde, totalizasyon yani gelirin toplanması sırasında en az geçim indirimi ile diğer bazı indirimler kabul edilmiştir. Bu totalizasyona bağlı olan indirimler haricinde belli gelir kategorilerine ait özel istisna ve indirimlerden, gerçek kazanç esasına göre vergi ödeyen tüccar, Türk vergi hukukuna göre faydalanamamaktadır.

Bahis konusu istisnaları küçük çiftçi muaflığı da dahil olmak üzere şu suretle sıralıyabiliriz :

- 1— Küçük çiftçi muaflığı,
- 2— Zirai kazanç istisnası,
- 3— Gayrimenkul sermaye iradı istisnası.

Bu indirimler kategorisine keza, vergi hukukumuzdaki ihtiyari toplama imtiyazını da katabiliriz.

Küçük çiftçi muaflığı ile zirai kazanç istisnası, toprağa bağlı ziraat ekonomisini fiskal bakımdan arzettiği özelliklere göre mütalaa ve izah etmek gerekir.

İktisadi mülahazalar yanında küçük çiftçinin vergiden muaf tutulmasını icap ettiren sebeplerin başında bunların en basit bir kayıt tutacak, beyanname dolduracak, vergi dairesiyle gerekli temasları yapacak durumda olmamaları gibi haller gelir ki, gerçek kazanç üzerinden vergi ödeyen Ticaret Odasına kayıtlı iş adamları hakkında bu sebeplerin ileri sürülmesi bittabi bahis konusu olamaz. Bu itibarla aynı zamanda tarım faaliyeti ile de uğraşan bir tüccarın prensip itibarıyla küçük çiftçi telakkisi ile vergiden muaf tutulması yerinde bulunmaz. Böyle olmakla beraber, esas meşguliyetinin yanında, emlakinin bir parçası olarak bağ bahçesi olan veya arazi olarak tarım faaliyetinin tarifine giren mevzularla iştigal eden tüccarın, hiçbir had tanımaksızın doğrudan doğruya tarım kazancı üzerinden vergilendirilmesinin pratik ve Gelir Vergisinin esprisi bakımından da yerinde olmayacağı düşüncesi ile, Komisyonumuzca yapılan teklif üzerine, bunlar hakkında dahi küçük çiftçi muaflığı ölçülerinin yarısının tatbiki kabul edilmiş ve böylece tüccarlar kısmen de olsa küçük çiftçi muaflığından faydalandırılmışlardır.

Yukarıdaki izahattan anlaşılacağı üzere, tüccarın, tarımda muaflık sınırının üstünde bulunan zirai kazanç istisnasından faydalandırılması bahis konusu olmaması gerekir.

Gayrimenkul sermaye iradı istisnasına gelince, bir yandan sosyal mülahazalarla öbür yandan da pratik sebeplerle kabul edilmiş olan bu istisna küçük gelir sahiplerine tanınmıştır.

Küçük gelir sahipleri kategorisini vergi hukukumuzda hizmet erbabı, küçük irat sahipleri ve kazançları mahdut olan küçük sanat ve ticaret erbabı teşkil eder.

Bu görüşten hareket edilince, gerçek kazanç üzerinden vergiye tabi tüccara, gayrimenkul sermaye iradı istisnasının teşmil edilmesi de, bu özel indirimin mahiyeti ve maksadı ile bağdaştırılamaz.

Nihayet ihtiyari toplama nizamına gelince, bu da, Türk vergi hukukunda, keza sosyal mülahazalar ve pratik sebeplerle, yukarıda işaret edilen küçük gelir sahipleri hakkında kabul edilmiş ve portresi sınırlı olan bir mali imtiyaz şeklinde tezahür eder.

Komisyonumuz, yukarıdaki izahatın ışığı altında, tüccarın, vergi hukukumuzun kabul etmiş olduğu istisna ve indirim nizamında değişiklik yapılmak suretiyle, özel istisnalardan faydalandırılmasının uygun olmayacağı sonucuna varmıştır.

XI— İSTİSNA VE MUAFLIKLARIN KALDIRILMASI :

1 — Konu :

Bir mükellef tarafından Maliye Bakanlığına yapılan ve Bakanlıkça komisyonumuzun intikal ettirilen bir teklifte, vergi kanunlarında mevcut istisna ve muaflıkların kaldırılarak vergi ziyanının önlenmesi istenmektedir.

2 — Komisyonun Mütalaası :

Teklif genel mahiyettedir. Muaflık ve istisnalar Vergi Kanunlarının yapısının bir icabı olduğundan bu genel mahiyetteki teklifin üzerinde durulmasına mahal görülmemiştir.

XII— VERESİYE SATIŞLARDA HASILATIN TAHSİL ESASINA BAĞLANMASI :

1— Konu :

Vergi sistemimizde taksitle veya vade ile yapılan satışlardan doğan kazancın, satışın yapıldığı anda değil, satılan emteanın bedelinin tahsil edildiği zaman hasılat kaydedilmesi, Sınai Yatırım ve Kredi Bankasınca teklif edilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bilindiği gibi vergi hukukumuzda ticari kazancın tesbiti, muhasebe nizamına da uygun olarak tahakkuk esasına göre yapılır. Esasen muhasebe anlayışı ve teorisi de bu prensibe istinat ettirilmiştir. Bu itibarla ister peşin ister vadeli olsun, muhasebede satış hasılatı telakki olunarak tahakkuk ile tahsil işlemi arasında bir fark gözetilmez.

Yalnız pek küçük ve perakende işlerle uğraşan işletmelerde uygulanan Cash usulü denilen kasa usulü bunun bir istisnasını teşkil eder ki, buna İlmi manada

bir muhasebe sistemi denilemez. Pratik sebeplerle, adı geçen usul, bazı memleketlerin vergi tatbikatında yer almıştır.

Kasa usulü basit bir kayıt usulünden başka bir şey değildir. Bu sebeplerle muhasebede ve buna dayanan vergileme nizamında ticari kazancın hesaplanmasında genel bir rejim olarak tahsil esasının uygulanması düşünülemez.

Tahakkuk esasının uygulanmasından, daha ziyade vadeli ve taksitli satışlarda ortaya çıkan risklerin karşılanması ve bu bakımdan mükellef hukukunun korunması için vergi usul hukukunda genel muhasebe esaslara da uygun özel bir disiplin kurulmuştur.

Kaldı ki, takvim yılı içinde gerçekleşen kazançların vergisi de ertesi yıl ödenmektedir.

XIII— DERNEK VE SANDIKLARIN İKTİSADİ FAALİYETLERİ DOLAYISIYLA ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLAR :

1— Konu :

Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılan bir teklifte, bazı derneklerin yaptıkları muameleler sebebiyle kazanç elde ettikleri ve bunları üyelerine dağıttıkları ifade olunarak anılan kazançların vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bilindiği gibi dernekler, Kurumlar Vergisinin mevzuu dışında kalan müesseselerdir. Şu halde hadiseyi, derneklere ait veya bağlı olup vergiye tabi bulunan bir İktisadi işletmenin varlığı açısından incelemek gerekir. Böyle bir işletmenin mevcudiyeti vergi hukuku bakımından iki unsura dayanır. Ticari, sınai veya zirai kazanç elde etmeğe matuf bir ekonomik faaliyette bulunulması, bu faaliyetin devamlı olması, bu unsurların yokluğu halinde bir İktisadi faaliyetten bahsetmeğe ve vergileme yoluna gitmeğe şüphesiz imkan bulunamaz.

Dernekler tarafından elde edildiği ileri sürülen kazançların üyelere dağıtılması durumuna gelince;

Genel Hukuk nizamımızda dernekler, «kazanç, paylaşmaktan başka amaçlar ile kişilerin bilgilerini ve faaliyetlerini sürekli bir şekilde birleştirmeleri» olarak tanımlanmaktadır.

Bu esasa göre, derneklerin kazanç gayesile faaliyette bulunmaları bahis konusu olamaz. Fakat buna rağmen çeşitli yollar ve vesileler ile yaptıkları faaliyetlerden kazanç sağlayarak bunları üyelerine dağıtmaları halinde demek vasfını muhafaza ettikleri ileri sürülemez, Bu takdirde Borçlar Kanununun genel hükümleri içinde ve adi şirketler gibi muamele görmeleri tabii bulunur. Bu hukuki sonuç üyelerin de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmesini gerektirir.

XIV— FATURA DEFTERİ KULLANILMASI :

1— Konu :

Maliye Bakanlığına bir mükellef tarafından yapılan müracaatta, mükelleflerin noterden tasdikli fatura defteri ve Maliyece tasdikli, hüviyetlerini gösterir vergi cüzdanları kullanmaları teklif edilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Yapılan teklif ekonomik hayatı son derece baskı altına alabilecek olan bürokratik bir görüşün ifadesidir ve uygulama imkanından da tamamen yoksundur.

Bu isteğin vergi usul hukuku prensileri ile de bağdaştırılması mümkün görülmez.

Bizde, bilindiği gibi noter tasdikine, ancak ve yalnız beyan üzerinden vergiye tabi mükelleflerin defterleri hakkında gidilmiştir.

Kaldı ki, vergi sistemimizde ekonomik icaplara ve işletmeciliğin prensiplerine uygun olarak hareket etmek zorunluğu vardır. Bu, kabul ettiğimiz sistemin bir sonucudur. Bu sistem, ekonomik hayatta ve fiiliyatta mevcut bulunmayan fatura defteri gibi suni bir müessesenin yaratılmasına elverişli bulunmamaktadır.

Vergi cüzdanı da, pratik yönden tatbik kabiliyeti bulunmayan bir teklif mahiyetinde görülmüştür.

XV— MOTORLU KARA TAŞITLARINDA YÜKSEK AMORTİSMAN AYRILMASININ ÖNLENMESİ :

1 — Konu :

Maliye Bakanlığına yapılan resmi bir teklifte, nakliyecilikle uğraşanların, taşıtların amortisman nisbetlerinin yüksekliği sebebiyle, yapılan hileli satışlarla bundan faydalanma yoluna gittikleri, bunu önlemek için her taşıdın en az 3 yıl kullanılmasının mecburi tutulması hakkında bir tedbir alınması istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

İlkin, prensip itibarıyla böyle bir tedbirin alınması düşünülemez. Kanun hükümleri genel kaidelere göre tedvin olunur. Tatbikat meselelerinden doğan çeşitli tezahürlerin yine tatbikat içinde çözümlenmesi ve bunlara ilişkin ihtilafların jürisprüdans yoluyla kanunun koyduğu kaidelere göre istikametlendirilmesi gerekir.

Nihayet düşünmek lazımdır ki, bu tarzdaki muameleler bir nevi kaçakçılığı tazammun ettikleri cihetle mükellefler için ağır bir riski de beraber taşırlar. Bunları göze alarak vergi kaçırmak nakliyecilikte olduğu gibi diğer faaliyet kollarında da olabilir.

Son zamanlarda motorlu kara taşıtlarının amortisman mabetlerinde yapılmış olan indirim bu konudaki endişeleri büyük ölçüde hafifletmiş bulunmakla beraber, Komisyonumuz, karayolları fiskalitesinin etüdü sırasında tekrar bu konuya dönerek, bilhassa götürü vergileme hadleri ve ölçüleri üzerinde ayrıca durmağı öngörmüş bulunmaktadır.

XVI— SERBEST MESLEK ERBABININ ÖZEL OTOMOBİLLERİNİN AMORTİSMANI:

1— Konu :

Gelirler Genel Müdürlüğünce Komisyonumuza intikal ettirilen iki raporda, serbest meslek erbabının özel otomobilleri için amortisman ayırabileceklerine dair kanunda bir sarahat olmadığından, bu hususu sağlayacak bir değişikliğin yapılması ve ayrıca özel otomobilleri için ücretlilere de gider indirimi hakkının tanınması teklif olunmaktadır.

2-Komisyonun Mütalaası :

Ticari işletmelerde demirbaşa dahil olan ve hem müessese ihtiyacında hem de zati ihtiyaçlarda kullanılan özel otomobillerden dolayı giderlerin yarısı masraf olarak kabul edilmekte, ayrıca demirbaş değeri üzerinden de amortisman ayrılabilmektedir.

Serbest meslek erbabında durum daha farklı olarak mütalaa edilmiş, bunların da hem işlerinde hem de zati ihtiyaçlarında kullandıkları otomobiller için yarı yarıya gider kaydı kabul edilmekle beraber, bu özel otomobillerin amortismanları hakkında kanunda açık bir hüküm bulunmadığından, tereddütlere ve çeşitli tatbikata yol açmıştır.

Komisyonumuz için gereğini düşünerek, serbest meslek erbabının da bu konuda ticari işletmelerden farklı bulunmadığı, demirbaş kaydını tesis etmek suretiyle aynı imkandan bu meslek sahiplerinin de faydalanmasının yerinde olacağı sonucuna varmıştır.

Ancak, demirbaşa dahil elemanların, ticari işletmelerde olduğu gibi, satış ve devri halinde husule gelen kar ve zararların da serbest meslek kazancının tesbitinde nazara alınması, yukarıda belirtilen mülahazanın tabii bir sonucu olarak kabul edilmiştir.

Bu itibarla, Gelir Vergisi Kanununda, serbest meslek faaliyetlerinde kullanılan ve envanter kaydı yapılmak suretiyle amortisman tabi tutulan değerlerin satış ve devrinden doğan kar ve zararların, serbest meslek kazancının hesaplanmasında nazara alınmasına dair bir hükmün sevk edilmesine lüzum vardır.

Bu suretle, özel otomobilleri de kavramak suretiyle, genel olarak envanter kaydına giren demirbaşlar için serbest meslek erbabında da, bunların satılması halinde doğacak neticeler vergileme sırasında nazara alınmış olacaktır.

Gelir Vergisinde kazancın tesbiti ile ilgili olmak üzere yapılacak bu değişikliğe muvazi olarak, Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinin:

«İşletme hesabı veya serbest meslek kazanç defteri esasında defter tutan mükellefler» şeklinde değiştirilmesinin gerekeceği mütalaa olunmuştur.

XVII— SERBEST MESLEK ERBABININ TAŞIT GİDERLERİ :

1— Konu :

Serbest meslek erbabı, 5 000,- lirayı aşmamak şartıyla gayri- safi kazançlarının % 10'nu götürü gider olarak yazabilmektedirler. Ancak özel taşıtları bulunan mükelleflerin bu sistem içinde fiilen bu araçların giderlerini yazmak imkanına sahip olamadıkları ifade edilerek, konunun komisyonumuzda görüşülmesi İdarece, istenilmektedir.

Serbest meslek erbabı için kabul edilmiş olan götürü gider esası, bir dereceye kadar bu sınıf içinde yer alan mükelleflerden faaliyet sahasına yeni atılmış ve kazançları sınırlı bulunanları himayeye matuf bir tedbir olarak düşünülmüş ise de, esas itibariyle müteferrik ve tevsiki mümkün olmayan bir takım giderlerin bu yolla masraf yazılmasını sağlamak amacını gütmektedir.

Bu tedbirin alınması sırasında, bilhassa özel otomobillerin tamir ve benzin giderlerinde vesika tedarikinin zorlukları gözönünde tutulmuştur. Bu itibarla özel otomobil giderleri bu götürü gider içerisinde kendiliğinden girmektedir. Bu türlü masrafları yüksek olan mükelleflerin, gerçek gider usulünü ihtiyar etmek suretiyle hakiki kazançlarına göre vergilerini ödemeleri imkanı da mevcut bulunmaktadır.

XVIII— SERBEST MESLEK ERBABI HAKKINDA ASGARİ KAZANÇ :

1— Konu :

Maliye Bakanlığına yapılan resmi bir teklifte, serbest meslek kazançları için de, tarım kazançlarında olduğu gibi, bir asgari kazanç ölçüsünün tayin edilmesinin uygun olacağı ileri sürülmektedir.

2- Komisyonun Mütalaası :

Komisyonumuz bu teklifi gerçek kazanç dayanan ve şahsi bir vergi olan gelir vergisi prensipleri ile bağdaştırır ama,maktadır. Bu itibarladır ki, şimdiye kadar asgari mükellefiyet konusunda yapılmış olan bütün teklifleri, komisyonumuz reddetmiştir.

Filhakika kazanç vergisi zamanından kalma bir alışkanlıkla, bugün tarım kazançlarında asgari mükellefiyet yer almıştır. Fakat Komisyonumuz bunun da kaldırılmasını tarım kazançları ile ilgili raporunda teklif etmiştir.

Serbest meslek kazançları sahasında vergilemeyi kolaylaştırıcı bir teklif olarak stopaj uygulanmaktadır. Her memlekette olduğu gibi bizde de serbest meslek sahasında gelir vergisi tatbikatının çeşitli müşküller doğurduğu bir vakiadır. Fakat çoğu aydınların teşkil ettiği bu zümrede kamu giderlerine katılma şuurı geliştikçe ve diğer yünden bunlarla murakabe yoluyla temaslar sıklaştırıldıkça verginin daha verimli bir seviyeye ulaşacağına şüphe yoktur.

Kısaca, vergi sistemi, vergi tatbikatı ve vergi psikolojisi bakımlarından, serbest meslek sahasında bir asgari mükellefiyet ihdasına mahal olmadığı mütalaasındayız.

XIX— GAYRİMENKUL KİRALARININ TAKDİR YOLUYLA TESBİTİ :

1— Konu :

Emsaline nisbetle düşük bedelle kiraya verilen gayrimenkullerin yıllık kira hasılatının Takdir Komisyonlarınca takdir edilerek tesbit edilmesi, Maliye Bakanlığı'na yapılan bir teklifte ileri sürülmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bu teklif de serbest meslek erbabı hakkında ileri sürülen asgari mükellefiyet mahiyetini arz etmektedir.

Daha önce ifade ettiğimiz gibi, bu teklifin de gelir vergisinin prensibi ve sistemi ile bağdaştırılması mümkün görülmemiştir.

Kaldı ki, böyle bir teklifin tatbikatına geçilmesi halinde, her gayrimenkulün emsal kira bedelinin tayini, bunların Takdir Komisyonlarına şevki, komisyonlardan netice alınması, her birinin kaza mercilerindeki safhalarının takibi gibi zorlukları da gözönünde tutulursa, teklifin pratik yünden de tatbik kabiliyeti olmadığı kendiliğinden anlaşılır.

XX— MESKEN KİRALARININ MAHSUBU, GİDER YAZILMASI :

1— Konu :

Maliye Bakanlığına yapılan resmi bir teklifte, sahibi buldukları konutlarını kiraya verenlerin, kira ile oturdukları konutlar için ödedikleri kira bedeli kiraya verilen konutun kira bedelini aşmamak şartıyla hasılattan indirilmektedir. Bu hükümün:

a) Kiraya verilen dairelerden yalnız birisinin kirasını aşmamak üzere indirilebileceği;

b) İndirilecek kira bedelinin kirada kalınan süreye göre hesaplanacağı; hususlarını ihtiva edecek şekilde tamamlanması istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bilindiği gibi, gelir vergisi sistemimizde gayrimenkul sermaye iradının tesbitinde, sahibi bulunduğu bir meskeni kiraya veren, buna karşılık, oturduğu konutu kira ile tutmuş olan bir mükellefin, gayrimenkul sermaye iradından ödediği kira bedelinin mahsup edilmesi esas kabul edilmiştir.

Yabancı memleketlerin mevzuatında mevcut olmayan bu mahsup müessesesi Türk Vergi Hukukunun, gayrimenkul sermaye iradına ait özel istisnaları yanında, sosyal mülahazalarla kabul edilmiş diğer bir özelliğini teşkil eder.

Bu mahsup müessesesi, bilindiği gibi, ilkin yer değiştirilmesi şartına bağlanarak dar tutulmuştur. Şöyleki: «İş veya memuriyet nakli veyahut hastalık gibi sebeplerle ikametgahlarını başka bir şehir veya kasabaya nakletmek mecburiyetinde kalanların gittikleri yerlerde kiraladıkları konutların bedeli» mahsup ediliyordu.

Bu hüküm, ayrıca şu kayıtla sınırlandırılmıştı: «Bu kira sahip oldukları ve evvelce oturdukları konutun gayrisafi miktarını aştığı takdirde fazlası indirilmez.»

Son yapılan tadil ile (202 sayılı kanunun 37. maddesiyle) kira mahsubu, yer değiştirme şartını kaldırmak ve ayrıca parantez içindeki hüküm de mükellefin evvelce oturduğu konut ile bunun gayrisafi iradı unsurlarından ayrılmak suretiyle daha genel bir hale getirilmiştir.

Mahsup müessesesini daha adil, vazıh ve pratik bir hale getirmek maksadiyle yapılan değişikliğin esasını üç noktada topluyabiliriz:

a) Kira mahsubundan yer değiştirilmesi şartı kaldırılmıştır. Bu suretle, aynı şehir veya kasaba içinde kalınmak suretiyle de kira mahsubundan faydalanılacaktır.

b) Mahsubun yapılmasında, mükellefin sahip olduğu konutta evvelce oturmuş olması şartı aranmayacaktır.

c) Mahsup edilecek kira bedellerinin kıyaslanmasında mükellefin sahip olduğu konutun gayrisafi iradı yerine kirası nazara alınacaktır. Böylece ödenen kira ile tahsil edilen kira karşılaştırılacaktır.

Görülüyor ki, Gelir vergisinin kira mahsubu veya indirimi ile ilgili hükmü gramatikal manada değil de, kabul edilen sistemin ilk şekli de gözönünde tutularak manasına ve maksadına göre yorumlanırsa, bunun, teklif edilen değişikliklere ihtiyaç göstermeyecek bir açıklık ve yeterlikte olduğu anlaşılır.

Hükümde, kiraya verilmiş olan konut ile kira ile tutulan konut arasında direkt bir ilişki mevcuttur ki, hükmün ilk şekli ile sonraki şekli arasında prensip itibariyle değişikliğe uğramamış olan bu ilişki, 74/10, maddesinin parantez içindeki fıkrasında kesin ve açık bir tarzda ifadesini bulmaktadır. Bu itibarla bugünkü kanun hükümlerine göre de, mükellefin ikametgahı olan bir konut için ödediği kira, sahibi bulunduğu yalnız bir konuttan tahsil ettiği kira bedeli ile mahsup edilecektir.

Bir mükellefin sahibi olduğu bir çok daireli apartmanı onun irat getiren bir mülküdür. Mükellefin meskeni ise o apartman içinde oturduğu dairedir. Kanunda yapılan son değişiklik ile, mükellefin bilfiil oturduğu konut yerine sahibi olduğu konut esasına geçilmekle, hükmün sadece maksada daha uygun ve pratik bir şekilde uygulanmasına imkan verilmek istenilmiştir.

Diğer taraftan, kiraya verilen ve kira ile tutulan konutlar arasındaki direkt ilişki kira mahsubunun ancak kira ile oturan süreye inhisar etmesini gerektirir.

Yukarıdaki açıklamadan anlaşılacağı üzere, mahsup hükmünün mevzuatta değişikliğe ihtiyaç göstermeden şu esaslara göre işlemesi gerekir:

1) Kirada oturan ve sahibi olduğu bir meskeni kiraya vermiş olan bir mükellef yalnız bu meskenin kira bedelinden, ödediği kira bedelini indirebilecektir.

2) Muhtelif evleri veya apartman daireleri olan bir mükellef, bunlardan seçeceği yalnız birisinin kirasından, oturduğu konut için ödediği kirayı indirebilecektir.

3) Kira mahsubu mükellefin kirada oturduğu süre için yapılacaktır.

Bahis konusu teklif münasebetiyle şu hususu da belirtelim ki, modern vergi hukuku anlayışı ve disiplinine göre, Vergi Kanunları, özellikle Gelir Vergisi gibi genel ve temel Vergi Kanunları, vergileme ile ilgili prensip ve normlara göre kurulan çerçeve kanunlarıdır. Bu kanunların, şüphesiz vüzhlu, iltibasa yer vermemen ve kolay anlaşılır bir halde olması gerekir. Fakat bu demek değildir ki, Vergi Kanunları tatbikatın her türlü ihtimallerini karşılayacak bir tarzda teferruat ile dolu olacaktır. Yapısı ve anlamı itibarıyla açık ve sade olan vergi kanunlarının geniş uygulama alanlarında gereği gibi işlemesi, ayrıca başka bir takım müesseseler ve faktörler tarafından sağlanır.

Yukarıdan beri arzedilen sebeplerle, gayrimenkul sermaye İradının tesbitinde, kira indirimi müessesesi ile ilgili Gelir Vergisi hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan, bunların, yukarıda belirtilen anlamda ve esaslar dairesinde vuzuhla uygulanabileceği komisyonumuzca mütalaa edilmektedir.

Şu var ki, mali yargı mercilerinin kararları maddenin yukarıda izah tarzının aksi yönde belirlediği ve müstekar bir içtihat halini aldığı takdirde, metnin değiştirilmesi yoluna gidilmesi tabii ve zaruri olacaktır.

Üyelerden İlhan Uçkun ve Osman Ertörer aşağıdaki gerekçe ile bu görüşe muhalif kalmışlardır :

Bir şahsın sahip olduğu gayrimenkulün iradından kira ile oturduğu konutun kira bedelini indirebilmesi, sahip olduğu konutta kendisi otursa idi bir gayrimenkul sermaye iradı doğmayacağı, bu itibarla bir yandan gayrimenkulünü kiraya verip, diğer taraftan kira ile başka bir yerde oturan kimsenin elde ettiği iradın tamamını vergiye tabi tutmanın bir nevi fiktif vergileme teşkil edeceği ana fikrinden mülhemdir.

Durum böyle olunca, hadisede adil bir kıymet hükmüne varabilmek için bu ana fikrin hareket noktası olarak kabulü icabeder.

Tatbikatta bir kimsenin, özellikle gayrimenkullerin kat kat kiraya verildiği, hatta kat mülkiyetinin kabul edildiği bir hukuki ortamda, katın yüz ölçümü nazara alınmaksızın, yalnız bir dairede veya katta oturabileceğini iddia etmek mümkün olmasa gerekir. Kalabalık nüfuslu bir ailenin aynı katta iki daire işgal etmesi daima rastlanan bir vakıdır. Bu itibarla 70 m2 lik iki ayrı daire sahibi bir kimsenin 150 m2 lik başka bir yerde kira ile oturması halinde ödenen kiranın sahip olduğu dairelerden yalnız birinin iradından tenziline cevaz vermek, gerçeklere ve daha önce işaret edilen ana fikre aykırı düşer.

Bu itibarla aynı çatı altında olmak kaydıyla sahip olunan meskenlerden iki tanesinin iradından; oturlan mesken için ödenen kiranın tenzilini kabul etmek icabeder.

XXI— İŞİNİ TERKEDEN MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ :

1— Konu :

Maliye Bakanlığı'na yapılan resmi bir teklifte, takvim yılı içinde işini terekeden mükelleflerin, işin bırakılmasını takip eden kısa bir süre içinde beyanname verilmesi suretiyle, vergilendirilmesi istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bu konu da gelir vergisinin prensibine ve sistemine ilişkin bir meseledir. Bilindiği gibi, Gelir vergisi gerçek kişilerin takvim yılı içinde elde ettikleri bütün kazanç ve iratlarını kavrar.

Yıl içinde işin terkedilmesi, takvim yılı sonunu beklemeksizin vergilemeye geçilmesini mümkün kılamaz.

Bu konuda çıkan güçlükleri küçük tatbikat meseleleri olarak değerlendirerek mütalaa etmek yerinde olur.

XXII— AİLE GELİRLERİNDE İHTİYARİ TOPLAMA :

1— Konu :

Maliye Bakanlığı'na yapılan resmi bir müracaatta, Gelir Vergisi Kanununun 87. maddesinin son fıkrasının aynı kanunun 21. maddesinin 2. fıkrasında olduğu gibi, değiştirilerek, ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek durumunda olanlar tarafından beyan edilecek aile gelirleri hakkında, ihtiyari toplama hükümlerinin uygulanmaması teklif edilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Komisyonumuzca, ileri sürülen tarzda bir değişikliğin yapılması yerinde görülmemiştir.

87. madde, muntazam defter tutan ve yıllık beyan üzerinden Gelir vergisi ödeme durumunda bulunan tüccarın, büyük çiftçilerin ve serbest meslek erbabının bu durumları dolayısıyla her durumda gelirlerini toplıyacakları, bu bakımdan esas itibariyle düşük gelir kategorileri hakkında tanınan ihtiyari toplama hükümlerinden faydalanamayacaklarını hükme bağlamaktadır.

Şu var ki, gelirin toplamı, prensibine dayanan gelir vergisi bizde aile mükellefiyeti (aile reisi beyanı) esasına göre kurulmuştur.

Vergi hukukumuzun temel prensiplerinden biri olan aile mükellefiyeti, bugünün görüş ve eğilimlerine göre, vergi reform çalışmalarının önemli bir konusu olarak ayrıca incelenecektir.

Şimdiki sisteme göre yıllık beyana eş ve çocukların gelirleri dahil bulunur.

Ancak eş ve çocukların gelirleri yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden olmadığı, yani bu gelirler eş ve çocukların ihtiyari toplama hakkından faydalanmak suretiyle yıllık beyan dışı kaldığı takdirde, aile reisi beyanına da ithal olunmazlar. Bu, vergi sistemimizin bugünkü kuruluşuna ve vergi hukukumuzun prensiplerine uygun bulunur.

Şu hususu da belirtmek yerinde olacaktır ki, vergi hukukunda, tanınan muaflik ve istisnaları gelirin toplanması dediğimiz Totalisation ameliyesiyle karıştırmamak lazımdır.

Totalisation, bizde, aile mükellefiyeti çerçevesi içinde beyana tabi safi kazanç ve iratların yıl sonunda bir araya getirilerek vergilendirilecek safi gelirin hesaplanmasını ifade eder.

Beyan dışı kalacak olan istisnalar hakkında da durum aynıdır. Bunlar, gelirden yapılan en az geçim indirimi, sigorta primi, teberru indirimleri bir yana, geliri teşkil eden kazanç ve iratlardan yapılan özel indirimlerdir. Bu hüviyetleri ile, bu indirimler kendiliğinden gelirin toplamına dahil bulunmazlar.

Mesela bir çocuğun banka mevduatından aldığı ve menkul sermaye iradı istisnasının hudutları içinde kalan faizler, velev ki aile reisi tüccar olsun, toplama ithal edilmez. Hatta bu prensip aile reisinin kendisi için de uygulanır.

Bunun yegane istisnasını hem aile reisi hem de aile fertleri hakkında, gayrimenkul sermaye iradı için tanınan 5 000 liralık indirim teşkil eder.

Tüccar hakkında genel kaideden bu suretle ayrılmış olmanın, sebebi, böyle özel bir indirimin ne sosyal ne de pratik mülahazalarla izah edilememesinden ileri gelir.

Yukarıdaki sebeplerle, Komisyonumuz, ihtiyari toplamayı aile mükellefiyetine uygunluğu bakımından da vuzuhlu bulmakta ve kanun hükümlerinde, teklif edilen tarzda bir değişiklik yapılmasına lüzum görmemektedir.

XXIII— DAR MÜKELLEFİYETTE TOPLAMA MESELESİ :

1— Konu :

Gelirler Genel Müdürlüğünce Komisyonumuza intikal ettirilen bir teklifte, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesine göre dar mükellefiyete tabi olanların elde ettikleri menkûl sermaye iradları için toplama yapılmadığı ve bu yüzden gelirin miktarı ne olursa olsun % 20 nisbetinde bir vergileme ile yetinildiği ileri sürülerek, müterakkiyetin uygulanabilmesi için bu hükmün değiştirilmesi hususunun incelenmesi istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bilindiği gibi, dar mükellefiyete vergiye tabi gelir, sadece ücretlerden, serbest meslek kazancından, menkûl sermaye iradından yani stopaja tabi kazanç ve iradlardan ibaret ise, toplama yapılmaz. Bunlar hakkında stopaj nihai vergilemeyi teşkil eder.

Yabancılarla ilgili bu usul modern vergicilikte genellikle kabul edilmiş olan özel bir vergileme sistemidir.

Bizde de dar mükellefiyet sahasında, menkul sermaye iradının vergilendirilmesinde stopaj ile yetinilmiş olmasını bu prensibin bir icabı olarak mütalaa etmek lazımdır.

Bahis konusu usulde bir değişiklik yapılmasını düşünmemek gerekir. Bunun sebepleri şu suretle özetlenebilir :

1— Gelir Vergisinde Totalizasyon, vergi konusuna giren bütün kaynaklardan elde edilen gelir unsurlarının bir araya getirilerek toplanması suretile mükellefin şahsi vergi ödeme gücünün ortaya çıkarılmasını hedef tutar. Halbuki memleket içinde sadece menkul sermaye iradı olan bir yabancıнын bu iradı toplamak ve şahsi ve ailevi durumunu da tesbit etmek suretile kişisel vergi ödeme gücünü ortaya koymak ve buna progresif Gelir Vergisini uygulamak varid ve mümkün olamaz.

2— Bilindiği gibi Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları yönünden mükellef gerçek kişi olabileceği gibi, çoğu hallerde bir tüzel kişi de olabilir. Tatbikatta ise bu hususun tespit ve tevsikinin pek güç olacağını kabul etmek gerekir. Bu itibarla teklifin pratikte yürütülmesi büyük zorluklar arzemektedir.

Ayrıca brüt irat üzerinden yapılacak % 20 nisbetinde bir stopaj, safi kazanç üzerinden ödenecek yine % 20 nisbetindeki kurumlar vergisine nazaran daha fazla olacaktır. Bu sebeple bir takım hesaplarla mükelleflere vergi iadeleri yapılması gerekecektir. Bu ise teklifin zannedildiği gibi bir fayda sağlamayıp aksine

fiskal varidat ve formalite yönünden mahzurlu sonuçlar doğuracağını göstermektedir.

3— Menkul sermaye iradlarına ait mükellefiyetin konusunu ekonomik bakımdan memlekette yapılmış olan yabancı sermaye yatırım veya plasmanı teşkil eder.

Bu sermayeyi işleten şirketler ise Türkiye'de Kurumlar Vergisi öderler. Bu suretle, Türkiye'de, aynı konu üzerinden hem kurumlar hem de stopaj vergisi alınmaktadır.

4—Gerçek ve tüzel kişi ayırımı yapılmaksızın gayri safı hasıla üzerinden % 20 nisbetinde alınan vergiyi küçümsemek lazımdır.

5— Mükellefin devamlı ikametgahı Türkiye'de bulunmadığına göre, yıl sonunda gelirin toplanması, beyanın yapılması, bunların takibi, murakabesi ve bunlarla ilgili muamele ve formalitelerin yerine getirilmesi, vergi tekniği, vergi hukuku ve tatbikatı ile bağdaşmayacak durumları ortaya çıkarır.

Görülüyor ki, vergi prensibi ve tekniği doayısıyla dar mükellefiyette, mevcut vergileme sisteminin dışına çıkılması yerinde bir hareket olamaz.

XXIV— HAYAT SİGORTA PRİMİ İNDİRİMİ :

1— Konu :

Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği tarafından yapılan bir teklifte, 200 liralık sigorta primi indiriminin artırılması istenilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası:

Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1950 yılından beri Hayat Sigorta primlerinde 200 lira ile sınırlı bulunan bu istisna hükmünün, o zamandan beri konjonktürde husule gelen yükselmeleri de gözönünde tutarak, 600 lira radesinde bir miktara iblağ edilmesi komisyonumuz çoğunluğunca uygun görülmüştür. Bu suretle bilhassa güvenlik kuramlarından yoksun bulunan serbest meslek erbabı ile küçük irat ve kazanç sahiplerine bir sigorta imkanı kazandırırken diğer taraftan da belli bir ölçüde de olsa tasarruf teşvik edilmiş ve sigorta fonlarının artarak bunların yatırımlarda kullanılması imkanı da sağlanmış olacak, bu fonların yaratacakları hareket dolayısıyla istisna yüzünden husule gelecek vergi kaybı fazlasiyle giderilmiş bulunacaktır.

Üyelerden Orhan Güreli, Kanunlarımızdaki diğer hadlerin de beraberce revizyona tabi tutulmadığı takdirde münhasıran primlerin hadlerinin düzeltilmesinin istisnalar arasındaki ahengi bozacağı, ücret erbabında böyle bir indirim mevcut bulunmadığı için ücret geliri aleyhine bir sonuç doğuracağı ve serbest meslek erbabı kazançlarının tesbiti sırasında sosyal indirimler yapılmakta olması dolayısıyla bu indirimin mükerrerlik arzedeceği mülahazalarıyla, komisyonun çoğunlukla kabul ettiği görüşe katılmamıştır.

XXV— SERBEST MESLEK ERBABI İSTİHKAKLARINDA STOPAJ :

1— Konu :

Maliye Bakanlığı'ndan komisyonumuza intikal eden bir yazıda, serbest meslek erbabına ait istihkaklardan, ödeme yapılmamış olsa bile, istihkakın tahakkuk ettirildiği sırada stopaj yapılması teklif edilmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bilindiği gibi, stopaj konuları bizde, ücret, menkul sermaye iradı, serbest meslek istihkakları, taahhüt bedelleri (inşaat ve onarma işleri) olarak 4 kategoridir.

Bunlardan modern vergileme sistemlerine uygun olanlar ücretler ile menkul sermaye iratları (bazı memleketlerde) dir.

Diğerlerinde sadece dar mükellef durumunda bulunan serbest meslek erbabına yapılan ödemeler hakkında cari olur.

Stopaj usulünün esasını ödeme teşkil eder. Böyle olması sistemin icabıdır. Çünkü ücretlerde asıl mükellefiyet bakımından tahsil edilen ücret vergiye tabidir.

Şu halde asıl mükellefiyet ile bir tahsil usulü olarak stopaj arasındaki organik münasebeti bozmamak, yani bunu senkronize bir halde tutabilmek için stopajda ödeme prensibinden ayrılmamak gerekir.

Menkul sermaye iradından hesabı ödeme esası da kabul edilmiştir. Bu ödemelerin bir şeklidir. Tasarruf imkanı bakımından aralarında bir fark yoktur.

Tatbikat bakımından stopajın uygulandığı en geniş saha, müşkülât olmaması yüzünden ücretler alanıdır.

Filhakika serbest mesleklerde ve bilhassa flim sanayiinde artistlerle prodüktörler arasında münasebetlerde bazı inhiraflar olduğu ileri sürülmektedir. Artist istihkaklarının yüksek gösterildiği ve bu istihkakların hesaplara gider olarak geçirildiği halde ödenmemiş gösterilerek stopaja tabi tutulmadığı ve bu haliyle de binnetice artistlerin elde ettikleri kazançlar üzerinden de vergilendirilemediği yapılan bazı müşahedelerden anlaşılmaktadır.

Her yerde olduğu gibi, bizde de vergi emniyeti bakımından bazı zayıf sahaların bulunduğu şüphesizdir. Ayrıca flim sanayii son zamanlara kadar gerektirdiği gibi, devamlı ve toplu bir vergi murakabesine tabi tutulmamış, hatta flim artistlerinin mükellefiyet şekli bakımından durumları kesin olarak tayin edilememiştir.

Bu itibarla hadiseyi aslında vergi reformu ile ilgili bir sistem meselesi değil bir tatbikat konusu olarak mütalaa etmek gerekir.

Tatbikat güçlükleri dolayısıyla prensipleri bozmak sistemde değişiklik yapmak doğru görülemez. Şu var ki, serbest meslek sahasında ve bilhassa yukarıda işaret ettiğimiz konuda genişleme istidadı gösteren hadiseyi stopaj yönünden değil, gider yönünden ele alarak bir formüle bağlamak mümkün görülmüştür.

Komisyonumuz bu konuda yaptığı inceleme sonunda, serbest meslek hizmetleri tutarlarının prensip itibariyle ödeme esasına göre masraf yazılmasının yerinde olacağı sonucuna varmıştır. Ancak, bu meblağların tahakkuk esasma göre gider kaydedilebilmesi için icabına uygun ödeme zamanları gösterilen ve bir nüshası da serbest meslek erbabında bulunan vesikalara müsteniden mümkün olabilme-
lidir.

Yukarıda arzedilen formülün serbest meslek erbabında karşılaşılan bu tatbikat güçlüğü, esas itibariyle önleyeceği kanaatine varılmıştır.

Komisyon üyelerinden Orhan Güreli bu görüşe katılmamış ve aşağıdaki hal tarzını teklif etmiştir.

Hadise, gider yazıldığı halde stopaj yapılmıyan hesaben ödemelerden doğmaktadır. Böylece stopaj müessesesinin güvenlik tedbiri olma fonksiyonunun kafi derecede işlemediği anlaşılmaktadır.

Şu halde, stopaj müessesesinin güvenlik tedbiri olarak işlemlerini temin maksadıyla 94 üncü maddeye :

«Ödenen veya gider kaydedilen serbest meslek istihkakları stopaja tabidir» şeklinde bir hüküm konulması uygun olacaktır. Hükümü serbest meslek istihkaklarına ücretleri de ilave etmek suretiyle daha geniş ve genel mahiyette tedvin etmek mümkündür.

Diğer taraftan şu ciheti de belirtmekte fayda vardır ki, ileri sürülen teklif münhasıran stopaja müteallik olup serbest meslek kazancının tesbitinde, hesaben ödeme gösterilerek gider yazılan istihkaklar serbest meslek erbabı için hasılat olarak kabul edilmeyecektir. Yani serbest meslek kazancının tesbiti hakkında halen cari olan prensipler değiştirilmiş olmayacaktır.

XXVI— VERGİ NİSBETLERİNİN İNDİRİLMESİ :

1— Konu :

Bir mükellef tarafmdan Maliye Bakanlığı'na yapılan ve Bakanlıkça Komisyonumuza intikal ettirilen bir müracaatta, büyük kazançlarda vergi nisbetlerinin çok yüksek hadlere vardığı ve bunun yatırımları engellediği ifade edilerek nisbetlerin indirilmesi istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Vergi tarifeleri meselesi vergi reformu çalışmalarının öteden beri üzerinde durduğu konularda birini teşkil etmektedir.

Komisyonumuz bu meseleyi ayrıca inceliyerek bir etüde bağlıyacak ve bu sırada uç nisbetler ve bunların hafifletilmesi düşünceleri üzerinde de duracaktır.

XXVII— DAR MÜKELLEFİYETTE KURUMLARIN VE KİŞİLERİN EN AZ VERGİ SINIRI:

1— Konu :

Maliye Bakanlığı'na yapılan resmi bir teklifte, dar mükellefiyete tabi kurum ve gerçek kişilerin vergilendirilmesinde enaz vergi sınırının bunların kendi memleketlerinde ödeyecekleri vergi miktarından daha az olmamasının sağlanması istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bu teklif vergi sistemi ile ilgili olup, genel bir mahiyet arz etmektedir. Hiçbir vergi sistemi bir başka vergi sistemine bağlanmak suretiyle ve ona uyarak vergi tarifesi tesbit edemez ve aslında buna imkan da bulamaz.

Her memleketin kendine göre vergileme şartları mevcuttur ve yabancı memleketlerle olan münasebetleri de buna göre kurulmuştur.

Çeşitli memleketlerin aynı konuda çeşitli vergileri de vardır. Ayrıca mahalli vergiler de bu sahada büyük bir rol oynar ve bunlar devamlı surette bir değişime tabidir. Memleketler arasında vergileme dönemleri itibariyle vergilerinde bir benzerlik ve tenazur arayıp bulmak ve bundan sonra matrahlarda tecanüs temin ederek vergilemeye geçmek hemen hemen imkansızdır. Kaldı ki, sosyalist ülkelerde bu türlü vergiler de olmadığı gibi ekonomileri az gelişmiş memleketlerde keza aynı tip vergilere rastlamak mümkün değildir.

Teklifin tatbik kabiliyeti mevcut bulunmaması dolayısıyla kabulü mümkün görülemez.

XXVIII— GİDER BİLDİRİMİNİN GENİŞLETİLMESİ :

1— Konu :

Maliye Bakanlığına yapılan bir teklifte, yeniden nizamlanmış, olan gider bildiriminde ayrıca :

- Seyahat giderleri,
- Tedavi ve doğum giderleri,
- Nişan ve düğün giderleri,
- Bağışlar,

gibi yeni gider unsurlarının da eklenmesi lüzumu ileri sürülmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Komisyonumuz, servet beyanı ile ilgili olarak, vergi güvenliği hakkında düzenlediği bir raporda gider bildirimini konusuna dokunmuştur.

Komisyonumuz, özel vergi güvenlik tedbirlerinin değişen şartlar karşısında yeni bir açıdan ele alınarak nizamlanmasının uygun olacağını mütalaa etmektedir.

Bu sırada gider bildiriminde, özellikle yeni bir takım bilgiler eklenmesi suretiyle değişiklik yapılmasını yerinde ve uygun bulmamaktadır. Mükellef için esasen sıkıcı olan gider bildirimi gibi tedbirlerin daha da ağırlaştırılmasının modern mali psikoloji bakımından caiz olmayacağını kabul etmek lazımdır. Kaldı ki, gider bildirimine eklenmesi düşünülen seyahat, nişan, düğün giderleri ve bağışlar, evvela mükellef tarafından nasıl hesaplanarak değerlendirilecek, sonra da vergi kontrollerinde ne suretle araştırılarak tesbit edilecektir. Bunun tatbikatta doğuracağı ihtilafları ve meydana getirebileceği ihtilaftan gözönüne getirmek lazımdır.

Diğer taraftan gider beyanını buraya kadar getirdikten sonra günümüzün hayat şartlarına göre en önemli ve sürekli harcamalarından biri eğlence giderlerinin beyan dışı bırakılması izahsız kalır. Her türlü giderleri kapsayacak tarzda bir gider beyanı sistemine gidilecek ise, bu takdirde Gelir Vergisini terkederek, bunun yerine bazı vergi nazariyecilerinin ileri sürdükleri harcama vergisini uygulamak daha mantıklı olur.

Şu var ki, şimdiye kadar hiçbir yerde uygulanmamış olan ve varit bulunmayan harcama vergisini şüphesiz Türkiye tecrübeye kalkmıyacaktır.

Yukarıdaki sebeplerle, gider bildiriminin yeni bir takım bilgilerin eklenmesi suretiyle genişletilmesinin, modern Türk vergi sisteminin geliştirilmesi yolundaki harekete uygun bulunmayacağı mütalaa edilmektedir.

Üyelerden Adil Yücefer teklifin reddedilmesine katılmakla beraber, gerekçede ileri sürülen görüşlere iştirak etmemekte ve red sebebi olarak teklif edilen yeni gider unsurlarının mutad, sürekli ve müstakar olmamalarından dolayı bunların kabul edilmiyeceğini ifade etmektedir.

Üyelerden Orhan Güreli ve Hayri Öncel gider bildiriminin genişletilerek geliştirilmesi hakkındaki görüşe karşı ileri sürülen gerekçelere katılmadıklarını gider vergisi ile bir güvenlik müessesesi olan gider bildirimi arasında ilgi kurmanın yerinde olmadığını belirterek, müessesenin, devamlı, objektif veya kabili tesbit unsurlarla tamamlanmak suretiyle geliştirilmesinin yerinde ve faydalı olacağı görüşünü savunmuşlardır.

XXIX— GELİR VERGİSİNDE TAKSİTLERİN ARTTIRILMASI :

1— Konu :

Türkiye Odalar Birliği temsilcileri tarafından Komisyonumuza getirilen bir teklifte, Gelir ve Kurumlar Vergisi taksitlerinin 4'e çıkarılması gerektiği ileri sürülmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Gelir ve Kurumlar Vergisi taksitlerinin, Komisyonumuzca tartışılmasında iki görüş ortaya çıkmıştır.

Çoğunluğun kabul ettiği 1. görüş şöyledir :

Gelir ve Kurumlar Vergilerinde taksitlerin yılda 4'e çıkarılması aşağıda özetlenen gerekçeler ile yerinde olacaktır.

1) Gelir vergisinde üçer aylık dönemler itibariyle taksitlerin arttırılmasının başlıca sebebi, kazancın yarısından fazlasını çeken bu temel verginin bu ağırlığı ile beraber getirdiği ödeme sisteminin bir icabıdır.

Bize göre ödeme gücü çok daha elverişli durumda bulunan Batının sanayi memleketlerinde de ödeme sisteminin bu yolda geliştiği hatta taksit nizamı dışında mükelleflere ödemede başkaca çeşitli kolaylıklar gösterildiği müşahade edilmektedir.

2) Taksitlerin dörde çıkarılması, özellikle teşebbüslere, bu arada vergiye tabi kamu kuruluşlarına da likiditeye ilişkin önemli ekonomik faydalar sağlayacaktır.

3) Taksitlerin arttırılması suretiyle, vergi ödemesinin kolaylaştırılması mali psikoloji bakımından vergi mukavemetinin azalması ve böylece verginin zamanında ödenmesi ve randımanın artması üzerinde olumlu etkiler yapacaktır.

Nitekim bu neticeler yabancı memleketlerde olduğu gibi, bizde de tesbit edilmiştir. Filhakika memleketimizde 2 den 3 taksitli ödeme usulüne geçildikten sonra vergi hasılatındaki artış hızla devam etmiştir.

4) Dört taksitli ödeme usulünün geniş ölçüde çekle veya bankalardaki maliye hesabına ödeme esasına göre işlenmesi İdari muamelelerden doğacak güçlükleri azaltacaktır.

Kaldı ki, yeni ödeme usulünün uygulanmağa başlanması, gelirler teşkilatı reformunun tahakkuk safhasına gireceği devreye rastlayacaktır. O devrede ise yeni şartlara göre ve yeni bir davranış içinde gereken İdari tedbirlerin daha etkili olarak ve kolaylıkla alınması ve uygulanması mümkün olacaktır.

Her zaman yenilmesi kabil olan İdari güçlüklerin, şimdye kadar olduğu gibi, bundan sonra da vergi reformu hareketlerinin devamlı bir gelişme seyri içinde bulunmasına engel olmaması gerekir.

Komisyon üyelerinden Orhan Güreli, Hayri Öncel ve Sadi Tınaztepe tarafından savunulan görüş ise şu esaslara dayanmaktadır :

1) Gelir ve Kurumlar Vergilerinde arttırılmış olan taksitlerin daha da fazlaştırılmasının likiditeye bağlı ekonomik mülahazalarla izah etmek mümkün değildir. Mükellefler bu arada özellikle korunmak istenen ticari ve sınai teşebbüsler vergi ödeme ile ilgili likidite durumlarını mevcut taksit nizamına göre ayarlayabilirler ve halen de ayarlamaktadırlar.

2) Likidite meselesini bir taraflı yalnızca serbest teşebbüsler yönünden değil, çok daha önemli olan hazine bakımından da gözönünde tutmak lazımdır. Özellikle, bulunduğumuz şartlar içinde büyük vergilerin tahsilinde gecikmelere meydan verilmesi, hazinenin esasen maruz bulunduğu likidite sıkıntısının daha da artmasına sebebiyet verir.

3) Taksitlerin arttırılması, hazineye ait fonların daha uzunca bir süre müteşebbislerin elinde kalmasına ve böylelikle stokların zamanında realize edilmeyerek fiyatların müstehlik için faydalı olmayan bir seviyede tutulmasına yol açabilir.

4) Taksitlerin arttırılması, ne yapılırsa yapılsın ödeme ile ilgili İdari işlemlerde de aynı oranda bir artışa sebep olacaktır. Teşkilat reformu uzun vadeli bir iştir. Bugünün şartları karşısında ise zaten fazlasiyle yüklü durumda olan idarenin, artan bu iş hacmini karşılamakta büyük güçlüklerle uğruyacağı muhakkaktır.

5) Çek ile ödeme usulünün İdari güçlükleri azaltacağı görüşüne fazla bel bağlanmamalıdır. Herhalde ekonomik hayatta çek ile ödeme usul ve alışkanlığını, vergi ödeme sisteminde yapılacak zorlamalar ile yaratmak düşünülemez. Kaldı ki, bu başarılısa dahi mücerret çek usulü İdari güçlükleri bertaraf etmeye kafi gelecek bir tedbir olarak kabul edilmez.

6) Nihayet, Batı memleketlerinin bugün uygulamaya geçtikleri ve bizim de bugünden etüdünü yaptığımız ve yakın bir gelecekte gerçekleşmesini temenni ettiğimiz peşin ödeme sisteminden, taksitlerin arttırılması suretiyle büsbütün uzak ve aykırı bir mesafede kalacağımız gözden uzak tutulmamalıdır.

Batıda peşin ödeme sistemi içinde yani sonucu alınmamış işlemlerin cereyanı sırasında müstakbel neticeye mahsuben uygulanan taksitlendirme nizamını, sonucu alınmış ve tahakkuk etmiş kazançların ertesi yıl içinde tahsil edilen vergilerinin taksitleri ile kıyaslamamak lazımdır.

Komisyonumuz, çoğunlukla karara bağlanan birinci görüş kabul edildiği takdirde, taksitlendirme belli haddi aşan vergi miktarlarına uygulanmak suretiyle ileri sürülen gerekçelere uygun düşeceğini mütalaa etmiş, bu sebeple 1.200 liraya kadar olan vergilerin Mart ve Eylül aylarında olmak üzere iki taksitte, bu miktarı aşanların ise 4 taksitte alınmasını ve Gelir Vergisinde üçer aylık dönemler itibarıyla Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarınım Kurumlar Vergisinde ise bundan farklı olarak Nisan, Temmuz, Ekim ve Aralık aylarının taksit ayı olarak tesbit edilmesini uygun mütalaa etmiştir.

Kurumlar Vergisinin son taksitinin 3 üncü taksite yaklaştırılmasının sebebi hazineye mali yıl sonuna kadar lüzumlu İdari takibat imkanının sağlanabilmesi içindir.

XXX— VERGİ PULU İHDASI :

1— Konu :

İzmir Barosunca, avukatların vekalet ücretlerinin vergilerinin, vergi pulu ihdası ve bunun yapıştirılması suretiyle tahsil edilmesi teklif olunmaktadır.

2— Komisyonun Mütalaası :

Teklif, vergi sistemi ile bağdaşır mahiyette görülmediğinden komisyonumuzca kabule şayan bulunmamıştır.

XXXI— BİNA VERGİLERİNİN AYRI AYRI MAHSUBU :

1— Konu :

Maliye Bakanlığına yapılan resmi bir teklifte, gayrimenkul sermaye iradının muhtelif gayrimenkullerden elde edilmesi halinde, bunlara ait bina vergilerinin her gayrimenkulden elde edilen gelirin genel gelire oranına göre mahsup olunması istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Bir beyana dahil gayrimenkullere ait bina vergilerinin, bu gayrimenkullerin her birinden elde olunan iradın genel gelire oranına göre, ayrı ayrı mahsup olunması teklifi prensip itibariyle Gelir Vergisi sistemimiz ile bağdaştırılmaz.

Bizim sistemimizde, gayrimenkul sermaye iradı bir bütün teşkil eder ve mahsubu da bu kategori iradın elde edildiği gayrimenkullere ait olarak önceden ödenmiş emlak vergileri için bahis konusudur. Gayrimenkul sermaye iradı kavramının dışına çıkılarak objeye gidilmesi mümkün görülmez.

Emlak vergisi gibi reel bir verginin Gelir vergisi ile mahsubu meselesi genel olarak bir tartışma konusu olabilir. Fakat bu iki vergileme arasında bir ilişkinin varlığı kabul edilmiş, her iki verginin vasıtasız olma bakımından bir ortak noktası bulunduğu gözönünde tutularak sistem buna göre kurulmuştur.

Teklif, tatbikat bakımından da güçleştirici ve kontrolü imkansız hale getirici niteliktedir.

Bina vergilerinin mahsubu konusunda böyle bir teklifin ortaya çıkması, emlak iratlarında eski ve yeni tahrir ve tadiller yüzünden gelire bina vergileri arasındaki dengenin bozulmuş olmasındandır. Emlak vergisi reformunun gerçekleşmesi ile farklılıklar esas itibariyle giderileceği cihetle meselede kendiliğinden çözümlenmiş ve ortadan kalkmış bulunacaktır.

XXXII— FAZLA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU :

1— Konu :

Gelirler Umum Müdürlüğünden bir mükellef teklifi olarak komisyonumuza in-

tikal eden meselede, mükellefler tarafından fazla ödenen vergilerin red ve iadesi yerine gelecek yılların vergilerinden mahsup edilmesi istenmektedir.

2— Komisyonun Mütalaası :

Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri ile ilgili olan bu konu ayrıca vergilerin mahsubu ve reddi işlemlerine de sirayet eder mahiyettedir. Kamu alacakları reformunu da içine alacak şekilde yapılacak Usul Kanunu reformu sırasında bu mesele incelenecektir.

XXXIII— GELİR VERGİSİ TATBİKATINDA VERGİ İADESİ :

1— Konu :

Türkiye Odalar Birliği Temsilcileri tarafından Komisyonumuza getirilen bir teklifte serbest meslek erbabı ve müteahhitlere yapılan ödemelerden stopaj suretiyle kesilen vergilerin, yıl sonunda beyanname üzerinden hesaplanacak nihai vergiden fazla olması halinde, uzun formalitelere bağlı kalmaksızın ve vergi incelemesine tabi tutulmadan zamanında iadesi istenmektedir.

2— Komisyonun mütalaası :

Vergi tatbikatında iadeler 3 kategoriye ayrılır :

1) Vergilemede mükellef veya idare tarafından yapılan hata veya kanun hükümlerinin yanlış anlaşılması veya uygulanması yüzünden yersiz ve fazla alınan verginin iadesi,

2) Memleket içinde mamûl ve mahsûllere bağlı olarak alınan Gider Vergilerinin, bu maddelerin ihracı sırasında iadesi,

3) Gelir vergisinde stopaj veya Batı memleketlerinin hemen kaffesinde tatbik edilen peşin ödeme usulünde, yıl sonunda hesaplanan nihai vergiye nazaran fazla alınan verginin iadesi,

Birinci kategoriye giren iadelerin, cari vergi usul hukukuna göre fazla veya yersiz alınan verginin yetkili İdari veya kazai merciler tarafından tesbit edilerek karara bağlanması üzerine, gecikmeden yapılması gerekir.

Bu hareket tarzı mükellef haklarının korunmasını ön planda tutan vergi hukukunun bir icabıdır.

Gider vergilerinde iade, yukarıda belirttiğimiz üzere, ihracat muafılığı bakımından üstün bir önem taşır. Bu muafılığın İktisadi bakımdan müessiriyetini kaybetmemesi için, iadenin belli bir disiplin altında fakat formalitelere boğulmadan anında yapılması gerekir. [1]

[1] Bu konu üzerinde «İhracatın Teşviki İle İlgili Özel Rapor» umuzda etraflı bir surette durulmuştur.

Gelir vergisindeki iadelere gelince, bu da, az evvel belirttiğimiz üzere, bu vergilemede uygulanan stopaj ve peşin ödeme usullerinin bir neticesi olarak ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergisindeki bu iadeler, özellikle ücret stopajının da nihai vergiye göre yıl sonunda düzeltilen peşin bir ödeme şeklini aldığı ülkelerde, sonsuz genişliği ile tahsil sisteminin mihverini teşkil ettiği görülür.

Mesela Amerika Birleşik Devletlerinde yalnız bir yılda 21 milyondan fazla Gelir Vergisi mükellefine bu yolda vergi iadesi yapılmıştır.

Stopaj ve peşin ödemelerde vergi iadesi ayrıca vergi incelemesine ve başkaca formalitelere bağlı olmaksızın, yıllık beyanname üzerinden verginin hesaplanması ve tarhi sırasında ve bu beyannamedeki bilgilere müsteniden yapılır.

Bu kısa izahattan anlaşılacağı üzere, Gelir vergisinde vergi mahsubu veya vergi iadesi, vergi tekniği ve tatbikatı bakımlarından, doğrudan doğruya verginin tahsiline bağlı muamelelerdir. Bu muamelenin beyannamelerin genel olarak tabi bulunduğu murakabe ve inceleme nizamı ile bir ilgisi yoktur. Bu sebeple prensip itibarile Gelir Vergisinde iadelerin tahsil prosedürü içinde ve ayrıca formalitelere ve vergi incelemesine bağlı olmaksızın gecikmeden zamanında yapılmasını, vergi tekniğinin mutlak bir icabı olarak mütalaa etmek gerekir.

Burada, bu görüşü kuvvetlendiren diğer bir hususa da değinmek isteriz.

Bilindiği gibi, modern vergi hukukunda, verginin zamanında ödenmemesi halinde, mükelleften ödenmiyen miktar ile mütenasip olmak üzere bir gecikme zammı alınır.

Amerika Birleşik Devletlerinde bu gecikme zammının nisbeti % 6 dir.

Şu var ki, yine bu memlekette vergi iadesinin zamanında yapılmaması halinde idare tarafından da mükellefe aynı nisbette gecikme zammı ödenmesi mecburidir.

İsviçre'de bu hususta uygulanan usule göre idare iadenin gecikmesi halinde mükellefe faiz ödemek durumundadır.

Bizde, Gelir Vergisi kadrosu içinde iade esas itibarile serbest meslek erbabı ile müteahhitlere yapılan ödemelerden kesilen vergiler hakkında bahis konusu olur.

Gelir Vergisi Kanunumuzun bu husustaki vergi mahsubuna dayanan hükmü şöyledir:

«**Madde 121** — Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlarından bu kanuna göre kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark Vergi Dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.»

Görülüyor ki, vergi hukukumuzda vergi mahsubu ve iadesi muameleleri verginin tarhı ve tahsili safhasında yer almakla beraber bu husus yukarıda arzedilen anlayışa uygun bir tarzda kanunda açık ifadesini bulmamıştır.

Bu sebeple tatbikatta, özellikle inşaat ve onarma işleriyle uğraşanların istihkak bedellerinden kesilen vergiler dolayısıyla yapılacak iadelerin, ayrıca vergi incelemesine tabi tutulması yoluna gidilmiştir.

Bu suretle verginin tahsili ile ilgili olan bir muamele vergi incelemesine bağlanmakta, bu yüzden bir çok hallerde iadenin fazlası ile gecikmesine sebebiyet verilmekte, hatta ayrıca vergi iadesi münasebetiyle genel beyanname incelemesine gidilmesi bazı mükellefleri iade talebinden vazgeçmeye dahi sevketmektedir.

Vergileme prensibi, sistemi ve tekniğine uygun bulunmayan, mali psikoloji bakımından da mahzurlu bulunan, ayrıca mükellef haklarının da ziyanına yol açabilen bu tatbikat usulünün ıslah edilerek iadenin incelemeye ve başkaca formalitelere bağlı olmadan ve gecikmelere mahal vermeden zamanında yapılmasının temini hususunda gereken tedbirlerin alınmasının uygun olacağı mütalaa edilmektedir.

Modern vergi hukukunda tahsil nizamı içinde özel bir konu olarak üzerinde önemle durulan iade müessesesinin, bizde da vergi usul hukukunun revizyonu sırasında ele alınarak vergi hukukunun mantığına göre halledileceği şüphesizdir.

Burada, vergi iadesinin yukarıdaki anlamda ıslahını gerektiren diğer hususlara kısaca temas etmekte fayda mülhaza etmekteyiz,

Vergi iadesi gerek teorik bakımdan gerek tekevvün tarzı ve tatbikatı yönlerinden, tahsil prosedürü içinde kalan bir muamele olduğu cihetle, bununla mahsup muamelesi arasında herhangi bir fark gözetilmesi mümkün değildir. Aksi takdirde mükellef hukuku bakımından izahı mümkün olmayan tezatlarla düşülmüş olur. Bunu şöyle bir misal ile açıklamak isteriz :

T. L.

400 000	Bir tüccarın taahhüt işlerinden istihkakı
50 000	Yıllık safi gelir
13 243	Yıllık gelir vergisi
<u>12 000</u>	Mahsup edilecek stopaj
<u>1 243</u>	Tüccarın ödiyeceği vergi.
400 000	Diğer bir tüccarın taahhüt işlerinden istihkakı
25 000	Yıllık safi gelir
4 835	Yıllık gelir vergisi
<u>12 000</u>	Mahsup edilecek stopaj
<u>7 165</u>	İadesi gereken vergi

Görülüyor ki, iki halde de stopajın tutarı 12 000 lira olarak aynı kalmakla beraber, birinci halde mükellef bu meblağın tamamını beyannamesinde doğrudan doğruya indirilebilecek, bu bakımdan ayrıca formalitelere ve vergi incelemesine tabi bulunmayacak, ikinci halde ise mükellef mücerret yıllık geliri daha düşük olduğu için alacaklı kalacak ve bu bir takım formaliteler içinde gecikerek kendisine iade edilebilecektir.

Bu izahattan anlaşılacağı üzere, hukuki ve mali neticeleri bakımından mahsup ile iade arasında bir fark gözetilmemek iktiza eder. Bu noktadan hareket edilince de, bizde iadelerin tabi bulunduğu formalitelerin prensip itibarıyla mahsuplar hakkında da uygulanması gerekir ki, modern vergi hukuku ve tekniği bir yana, yüzbinlerce muameleyi kavrayacak böyle bir uygulama şeklinin bilfiil yürütülebileceği tasavvur edilemez.

Hadiseyi vergi sorumluluğu açısından incelediğimiz zaman da şu neticeye varırız: Herhangi usul ve şekilde olursa olsun, stopaj tatbikatında vergi sorumlusu, bütün diğer memleketlerde olduğu gibi, bizim vergi hukukumuzda göre de, ödeme sırasında vergiyi kesenlerdir. Hatta Türk vergi hukukunda bu sorumluluk kaidesi diğer çoğu yabancı memleketlerin mevzuatına nazaran daha vazih ve berrak bir şekilde ifadesini bulmaktadır.

Bu hususta Vergi Usul Kanunumuzun 11 inci maddesinde şöyle denilmektedir:

«Yaptıkları ödemelerden vergi kesmeğe mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer görevleri yerine getirmekten sorumludurlar.»

Görülüyor ki, stopaj tatbikatında verginin tevkifi ile vergi dairesine yatırılması bakımından sorumlu ve muhatap olanlar ancak ve sadece stopajı yapanlardır. Stopajı kanun hükümlerine göre ve zamanında yapmamaktan mütevellit cezai sorumluluk da yine sadece stopajı yapanlara terettüp eder.

Bu durumda verginin mahsubu ve iadesi dolayısıyla, istihkak sahibi serbest meslek erbabı ile müteahhitleri, stopaj mükellefiyetlerinden doğan vecibelerle ilgilendirmek mümkün olamaz. Bunların yapacakları şey, beynamede stopaja tabi istihkaklarını ve bunun üzerinden kesilen verginin tutarını göstermekten ibarettir.

Bu mükelleflerin tevkif edilen verginin, tevkifini yapan müesseseler tarafından zamanında ve tamamen vergi dairesine yatırıldığını araştırmaları ve tevsik etmeleri, vergi hukuku bakımından caiz olmadığı gibi vergi tatbikatı yönünden de alından kalkılamıyacak bir külfet teşkil eder.

Kaldı ki, sorumluluğu stopajı yapanlara yükleyen bir mükellefiyette, kesilen verginin sorumlusu tarafından vergi dairesine yatırılmadığı tesbit edilse dahi, bunun neticelerini ne hukuken ne de maddeten diğer mükelleflere sirayet ettirmek

mümkün olamaz. Bu halde de şüphesiz, yalnız stopajı yapan müessese kestiği verginin devamlı borçlusu olarak kalacak ve bunu kendi öz vergi borcu gibi cezası ile ödemeye mecbur bulunacaktır.

İade usulünün bilfiil verginin ödenmesi esasına bağlanması halinde, ödemelerin bu yönden idare ve mükellefler tarafından takip edilmesi ve ödeme zamanına ve miktarına göre muamele yapılması gerekecektir. Bunun tabii bir neticesi ise, ödenmeyen bir vergi askıda kalacak ve bu müddet zarfında bunun mükellefi ve sorumlusu olmıyanlar tarafından bilfiil tekabül edilmiş veya ödenmiş olacaktır.

Böyle karışık ve tezatlı bir vergileme usul ve şeklini vergi hukuku ve tekniği ile kolayca bağdaştırmak mümkün olamaz.

Yukarıdaki sebeplerle vergi iadesinin, mahsup muamelelerinin tabii olduğu nizam içinde, verginin bilfiil ödenmesi şartına bağlı olmaksızın ve bunun için de başkaca formalitelere tabii tutulmıyarak ve vergi incelemesine de bu yüzden başvurmadan yapılmasının uygun olarağı neticesine varılmaktadır. Bunun için de mevzuatta değişiklik yapılmasına lüzum bulunmadığını, meselenin bir tatbikat konusu olarak İdari yönden pratik ve müspet bir şekilde çözümlenmesinin mümkün bulunduğunu mütalaa etmekteyiz.

Bu hususta şu tedbirlere başvurulmasını yeterli bulmaktayız :

1) Mükellef, stopaj sorumlusu müesseseden kendisine yapılan ödemenin tutarı ve bunun üzerinden kesilen verginin miktarını gösteren bir vesika talep edecek ve alacaktır.

2) Mükellef beyannamesinde vergi mahsup ve iadelerini bu vesikalara göre hesaplayarak tesbit edecektir.

3) İadeler mahsupların tabii bulunduğu rejim içinde verginin tahakkuku sırasında ve en geç bir ay içinde yapılacaktır.

4) Genel vergi incelemelerinin organizasyonunda lüzum görülen hallerde, mahsup ve iadelerle ilgili beyannameler özel bir seçimden geçirilerek öncelikle incelemeye tabii tutulacaktır.

Komisyon üyelerinden Adil Yücefer, Orhan Güreli, Hüsamettin Kılıç, Hayri Öncel ve İ. Sadi Tınaztepe yukarıdaki mütalaaaya katılmıyarak vergi iadesi konusunda aşağıda açıklanan görüşü savunmuşlardır.

Çoğunluk görüşü, stopaj yoluyla kesilmiş verginin geri verilmesinin (red ve iade) mükellefin vergi beyannamesi üzerine, hiçbir incelemeye başvurulmaksızın, doğrudan doğruya yapılmasını öngörmektedir. Bu usulün bilhassa taahhüt işleri dolayısıyla istihkaklarından vergi kesilmiş olanları, uzun inceleme işlemlerinden kurtaracağı, bunların Devletten alacakları vergi fazlalarını çabuklukla elde etmelerini sağlıyacağı düşünülmüştür.

Fazla alınan vergiyi geri vermenin kendiliğinden işler hale gelecek şekilde kolaylaştırılması düşüncesi yerinde olmakla beraber, bilhassa taahhüt bedelleri üzerinden vergi kesilenlere, inceleme yapılmaksızın mücerret bir beyan üzerine Devletçe ödeme yoluna gidilmesi mümkün görülmemektedir.

Türk vergi hukukunda, kazanç ve iratlardan kesilmiş vergiler, mükelleflerin yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir vergilerine mahsup olunur. Mahsup yapılacak miktar fazla ise aradaki fark mükellefe, amme idaresine olan muaccel borçları düşüldükten sonra geri verilir.

Bu hükümlerin uygulanmasında, bir verginin geri verilmesi işleminin yapılabilmesinde, bu işlemin bir gerçeğe dayanması esası kendiliğinden vardır.

Vergi beyannamesi ise tek taraflı ve «kontrola tabi» bir belgedir. Bu belgeye dayanılarak yapılan vergi tarhi bir başlangıç, bir geçicilik hüviyeti taşır. Beyannamenin tek taraflı ve kontrola tabi oluşu, tabiatıyla bu beyanname içindeki bütün bilgileri de kapsar. Vergi matrahı, indirimler vergi hesabı, mahsup olunacak vergi, geri verilecek vergi gibi, bilgiler hep aynı mahiyettedir,

Türk vergi hukukuna göre en sonuncu (nihai) tarh işlemi yani ödenmesi gereken verginin tam ve doğru tutarı, vergi incelemesi sonucuna bağlıdır.

Beyannamelerde yer alan geri verilecek vergi miktarı, kesinliğini, ilkin bir stopajın yapıldığının sabit olması, sonra da hiç değilse bu stopaja ilişkin vergi matrahının gerçeğe uygun olduğunun tesbiti ile kazanır.

Ücretlerde, yalnız başına menkul sermaye iratlarında ve bir dereceye kadar serbest meslek kazançlarında, stopaj yapıldığı bilindikten sonra, beyanname gösterilen matrah unsuru ile bu stopaj miktarı arasında ilişki kurmak ve bu iki unsur yönünden doğru denebilecek bir sonuca varmak mümkündür. Bu takdirde idarenin basit bir incelemesi ile verginin geri verilmesi kolaylıkla yapılabilir. Nitekim ücretlerde objektif stopaj usulünü yani mükellefin şahsi ve ailevi durumunu nazara almadan sabit tek nispet uygulayarak yürüten memleketlerde, yıl sonunda verilen ve verginin mükellefin sübjektif durumuna intibakını sağlayan milyonlarca ücret beyannamesinin, kesilen vergi alınan ücret arasındaki birinden diğerini tayin etmeyi mümkün kılan ilişkiden faydalanılarak, düzeltilmesi yoluna gidilebilmektedir.

Türk vergi hukukunda ise, ücret stopajı esasen sübjektif karakterli olduğundan nihai mükellefiyeti teşkil etmekte yıl sonlarında beyanname verilmemekte (ihtiyari olanlar nadirdir) ve düzeltme de bahis konusu olmamaktadır.

Menkul sermaye iratları ile serbest meslek kazancı beyanları üzerinde düzeltmeler olabilir. Bu irat ve kazançlarda doğruyu kavramak bakımından fazla güçlüktür. Bunlarda verginin kesildiğinin sabit olması şartıyla düzeltme işleri kolayca yürütülebilir. Vergi sorumlularının kestikleri vergiyi Maliyeye ödeyip ödemediklerini aramaya bizce ihtiyaç yoktur.

Çünkü Türk vergi hukukunda stopaja tabi istihkak sahibi mükellefler bakımından kesilen verginin ödenmesi görevi sorumluya yükletilmiştir. İdare kendi adına tahsilat yapmaya sorumluyu memur etmiştir. İstihkakından vergi kesilmekle mükellef, vergi borcu için muteber bir ödemede bulunmuş sayılır.

Taahhüt işleri kazancına gelince; bunlarda durum ücret, menkul sermaye iradı ve serbest meslek kazançlarından tamamen farklıdır. Taahhüt stopajı müessesesinin tenkidini konu dışında sayarak bir tarafa bırakırsak, taahhüt işlerinde elde olunan gayrisafi bedellerde belli bir safi kazanç yüzdesinin varlığı farz ve kabul olunarak, bu kazançta göre tayin edilen bir nisbet üzerinden vergi kesilmektedir. Kesilen vergi ile ücretlerde olduğu gibi taahhüt bedelleri arasında ilişki kurmak mümkün değildir. Vergi iadesi isteğiyle idareye başvuran mükellef bu farzedilen kazanç yüzdesinin hasıl olmadığı ve belki de zarar ettiği iddiasındadır. Durumun aydınlanabilmesi gerçek ve doğru vergi matrahının ortaya çıkması ile kabildir. Bu da ancak vergi incelemesine bağlıdır.

Verginin geri verilmesi isteği, tek taraflı beyanın ilkin ele alınmamış olan kontrolünün öne alınmasını tahrik eder ve gerçek durumun meydana çıkarılmasını zaruri kılar. Bu mahsup unsurunu muhtevî beyannamelerin de vergi inceleme planlarının ilk kademesinde yer alacağı da şüphesizdir.

Bu itibarla taahhüt işlerinde vergi beyannameleri üzerine bir düzeltme yoluna gidilerek vergi iadesinin yapılması mümkün ve varit olamaz.

Tatbikatta şimdiye kadar yapılan gözlemlerden müteahhitlerden düzeltme isteğinde bulunanların incelenen vergi beyannameleri, bu isteklere uygun bir sonuca bağlanamamış ve idare lehine farkların bulunduğu anlaşılmıştır ki, bu hususun da gözden uzak tutulmaması gerekir.

Son olarak şunu da ilave edelim ki, iade için yapılacak incelemelere tayin edilecek bir süre içinde başlanması veya bitirilmesi için kanuni bir hüküm konulabilir veya idarece bu hususta idari tedbirler alınabilir.

Bu görüşe katılan komisyon üyelerinden Hayri Öncel, Hüsamettin Kılıç ve İhsan Sadi Tınaztepe'ye göre, mahsuptan arta kalan vergilerin iadesi meselesi, ayrıca gelir vergisi kadar Genel Muhasebe Kanununun da ilgilendirmektedir.

Filhakika sözü geçen Kanununun 130 uncu maddesine dayanılarak Bütçe Giderlerinde Aranacak Belgeler Cetvelinin 77 nci maddesine eklenen aşağıdaki fıkraya göre, Düzeltme mercileri iade edilecek vergilerin önceden tahsil edilip edilmediğini araştırmak zorunda oldukları gibi, aynı Kanununun 81 inci maddesine göre de gerekli belgeler bağlanmadan Muhasipler ödeme yapmak mecburiyetinde değildirler.

Bütçe Giderlerinde Aranacak Belgeler Cetvelinin 77 nci maddesince «5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 104 üncü maddesi gereğince mükellefe red ve iadesi gereken paradan (1 000) liraya kadar olanının -1000 lira dahil - reddine mü-

kellef tarafından verilir Gelir Dairesince tasdik edilecek olan beyannamenin bir suretiyle düzenlenecek geri verme fişi, 1 000 lirayı geçen reddiyatta ise, kesilen vergilerin mal sandığına yatırıldığına dair vergi dairesinin yazısı beyannamenin tasdikli bir sureti ve geri verme fişi evrakı müsbite olarak aranılır» şeklinde bir fıkra ilavesi Maliye Müşavere Komisyonunun 27/5/1953 tarih ve 4635 sayılı kararile kabul edilmiştir.

Görülüyor ki, Genel Muhasebe Kanunu lüzumlu tahsilat yapılmadan ve belgeler bağlanmadan mahsuptan arta kalan vergilerin iadesine manidir.

VERGİ USUL HUKUKU REFORMUNA GİRİŞ

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul, Şubat 1967

VERGİ USUL HUKUKU REFORMUNA GİRİŞ

I— GENEL İZAHAT :

Modern Hukuk Devletinin dayandığı temel müesseselerden birini de Vergi Hukuku teşkil eder.

Vergi Hukuku, vergi münasebetlerinden doğan hak ve vecibelerin tesbiti, tahakkuku ve korunması ile ilgili hukuki kaidelerin teşkil ettiği disiplin olarak tarif edilebilir.

Vergi Hukuku yukarıdaki anlayışta bağımsız bir ilim disiplini merhalesine gelineceye kadar, vergiler ilkin, dağınık, sistemsiz, gayri mütecanis kuruluş ve görünüşleri ile uygulanmış, daha sonraları «Mevzuatı Maliye» (Legislation Financiere) anlayışına göre bir hukuki kadro ve nizam içinde toplanmağa başlanmış ve bu hareketin daha ileri bir safhası olarak bugünkü Vergi Hukuku disiplini içinde şekillenme yoluna girmiştir.

Bu istikamette vergi hukukunun, amme hukuku sahasında kalmakla ve bir yandan da iktisat hukukuna kaymakla beraber, kendi teorisini ve metodolojisini birlikte getiren bağımsız bir hukuk kolu olarak gelişmekte olduğu müşahade edilir.

Bu sebebledir ki vergi hukukunun muhtariyetinden (Otonomie du droit Fiscale) bahsedilir.

Bu gelişme içinde Vergi Hukukunun iki büyük kısma ayrıldığını görürüz.

Maddi (Materiel) Vergi Hukuku, Şekli (Formel) Vergi Hukuku.

Maddi Vergi Hukuku; verginin mevzuu, mükellefi, matrahı nisbeti ve ödenmesi ile ilgili normlar ve kaideler bakımından vergilerin yapısı ve muhtevası ile iştigal eder.

Vergi ceza hukuku teorik bakımdan maddi vergi hukuku kategorisinde mütalaa edilir.

Formel vergi hukuku, vergileme, yani verginin genel olarak tesbiti, tahakkuku ve tahsili ve genellikle ilgili prosedür ve tatbikat meseleleri ile meşgul olur.

Vergileme ile uğraşan İdari teşkilatın organizasyonu tahsil ve icra ile, Mali Yargı Müesseseleri Vergi Hukukunun bu kısmında yer alır.

Modern ve arsyonel vergiciliğin yukarıdaki anlayışa göre hukuki yönü ile iki temel prensibe dayandığı görülür.

a) Her türlü vergi ve benzeri mükellefiyetler vergi hukuku nizamı içinde yerini almalıdır. Başkaca konularla ilgili mevzuatta maddi ve şekli vergi Hukuku ile ilgili hükümlere, açık veya gizli olarak, yer verilmemelidir.

b) Vergi Hukuku, Maddi ve Şekli Vergi Hukuku ayırımına göre kurulmalı ve uygulanmalıdır.

Hemen şu hususu kaydedelim ki, bu çaba içinde bulunmalarına rağmen Batı Devletlerinin hemen hiç birisi yukarıdaki prensiplere dayanan ileri ve rasyonel vergi nizamını henüz tam anlamı ile kuramamışlardır.

Halbuki Milli gelirin büyük bir kısmını bel'eden, İktisadi hayatın hemen her safhasına giren ve milyonlarca mükellefin aktif olarak katıldığı büyük vergiler etrafında taazzuv eden günümüz vergiciliğinin hukuki yönü ile bu safhaya yükselmiş olması gerekmektedir.

Bunun içindir ki az önce belirttiğimiz gibi, Batı memleketlerinin Vergi Hukukunun geliştirilmesinde bu büyük gayret içinde buldukları müşahade edilmektedir. Şunu da hemen belirtelim ki Batı Devletleri içinde bu hususta en başta gelen Devletlerden biri de Türkiye'dir.

II— FORMEL VERGİ HUKUKUNUN YAPISI :

Formel Vergi Hukukunun mevzuat olarak mesnedini teşkil eden, bizim Vergi Usul kanunu dediğimiz temel kanunun, esas itibarile usule ve tatbikata ilişkin her türlü genel mahiyetteki normları ve hükümleri kapsayan bir «Çerçeve Kanunu» kuruluşunda olması gerekir.

Bu anlayış içinde sistematik ve rasyonel bir tertip tarzına göre bu temel kanun şu bölümlere ayrılır :

1. Vergileme (Genel olarak mükellef ve vergi sorumlusu, verginin tarhi ve tahakkuku, mürakabesi)

2. İdari Organizasyon (Gelir teşkilatının kuruluşu, görev, yetki ve sorumlulukları)

3. Mükellefin Ödevleri (Bildirme, defter tutma, belgeler v. b.)

4. Değerlemeler (İktisadi birimlerin ve emlakın değerleri)

5. Tahsil ve İcra

6. Vergi Ceza Hukuku

7. Vergi İhtilafları ve Mali Yargı

Şimdi Vergi Usul Hukukunun teorik yapısı bakımından bazı modelleri inceleyelim.

1— Alman Vergi Nizamı :

Almanya modern vergi hukukunun kuruluşu ve bunun maddi ve formel hukuk esaslarına göre nizamlanması hareketine ilk önce girişen ve bunda halen en ileri safta bulunan memleketlerdir.

Şu varki, Almanya'da usule ilişkin normlar ve hükümler esas itibarile «Federal Vergi Düzeni» Kanununda toplanmış olmakla beraber, bunun yanında (Steueranpassungs gesetz) yani ayrı bir Değerleme Kanunu ile «Vergi İntibak Kanunu» gibi başkaca tamamlayıcı kanunlar da uygulanmaktadır.

Almanya'da Vergi Usul Hukukunun asıl mesnedi olan Vergi Düzeni Kanunu şu tertibe göre kurulmuştur :

Ön Hükümler : (Temel kavramalar, kanunun şumul sahası, fiskal prensipler, vergi kanunlarının tatbikatı)

I. Kısım - Gelirler Teşkilatı: (Genel hükümler, Vergi Daireleri, Yüksek Maliye Müdürlükleri, Federal Maliye Divanı . . . v. b.)

II. Kısım - Vergileme : (Genel hükümler, süreler, vergi alacağının doğması, verginin tarhi, verginin tahsili, tecili, iadesi, zamanaşımı, mükellefin ödevleri, vergi mürakabesi, Mali yargı, teminat, giderler ve cebri icra)

III. Kısım - Vergi Ceza Hukuku,

Geçici ve Son Hükümler.

Görülüyor ki, Alman Vergi Düzeni Hukuku Türk Usul Hukukuna prensipte benzetmekle beraber kuruluşu ve tertibi itibarile büyük ayrılıklar gösterir.

İlkin Alman Vergileme Düzeni Kanunu daha önce de belirttiğimiz gibi usule ilişkin her türlü normları ve nizamları kapsamamaktadır,

Bu cümleden olmak üzere, değerlendirme hükümleri ayrı bir Genel Kanunun konusunu teşkil etmekte, diğer taraftan da yine usule ilişkin bir takım hükümler Vergi İntibak Kanunu ile diğer bazı Kanunlarda yer almış bulunmaktadır.

2— Fransız Vergi Nizamı :

Fransa, vergicilikte henüz Legislation Financiere safhasından reei ve formel vergi hukuku konseptiyonuna dayanan ikili vergi hukuku safhasına geçmemiştir. Hemen ilave edelim ki, diğer Batı Devletlerinin de çoğu henüz bu durumda bulunmaktadır.

Şu varki, Fransa 1959 yılında Gelir Vergisinde Impôt unique'e geçerken vergiciliğini usul hukuku ve tatbikatı yönlerinden geliştirme yolunda gerekli bir reform hareketi içine girmiştir.

Bu cümleden olmak üzere, bir yandan özellikle Gelir teşkilatında Enregistrement gibi tarihi servislerin ilgası şeklinde esaslı değişiklikler yapılırken öbür yandan da ayrı bir Usul Kanununun ihdası için çalışmalara girişilmiştir.

Böyle bir çaba içinde bulunmasına rağmen Fransa el'an her türlü vergilerle vergi usulüne ait bütün hükümleri kapsayan sonsuz bir genişlikteki (1950 de 2017 Madde) Code General des Impots konseptiyonu içinde bulunmaktadır.

Bu konsepsiyon içinde Fransa'da vergi usulüne ait hükümler kısmen maddi vergi hukuku içinde yer almakta kısmen muayyen vergi gruplarına ait olmak üzere genel kısımlarda toplanmış bulunmaktadır.

Vasitasız vergilerde mükelleflerin görevleri ve verginin ödenmesi, vasitasız vergilerde mali yargıya ilişkin hükümler bu suretle nizamlanmıştır.

Vasitalı vergiler ile mahalli vergiler ve enregistrement de aynı tertibe göre kurulmuştur.

Nihayet (Dispositions communes tous les impôts, droits et Taxes) olmak üzere bilgi verme ve vergi mürakabesi ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler de bir arada toplanmış bulunmaktadır.

3— İsviçre :

Henüz ikili bir vergi hukuku nizamına varamamış olmakla beraber bu gayret içinde bulunan bir memleket olarak da İsviçre'yi gösterebiliriz.

Bu hareket içinde ilkin zamanımızın en tanınmış vergi hukukçularından E. Blumenstein şu tertipte bir Usul Kanunu tasarısı hazırlamış idi.

1— **Genel Kısım** (Tarifler, burada ayrıca Federasyon ile Kantonlar ve Belediyeler-arasında ilişkilere de temas edilmektedir).

2— Teşkilat

3— **Verginin hukuki bünyesi** (Sorumluluk, mevzu, vergi alacağı, iade v.b.)

4— **Verginin tarhı** (Vergi mürakabesi dahil)

5— **Mali yargı**

6— **Verginin tahsili ve icra**

7— **Vergi ceza hukuku**

E. Blumenstein'in çalışmasını da gözönünde tutarak İsviçre Federasyonu aşağıdaki tertibe göre bir Usul Kanunu tasarısı hazırlamıştır.

1— Genel hükümler,

2— Verginin hukuki bünyesi,

3— İdari teşkilat,

4— Verginin tarhı,

5— Şikayet, revizyon ve düzeltme,

6— Verginin tahsili ve teminat altına alınması,

7— Vergi ceza hukuku,

8— Son ve geçici hükümler.

Bizde Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girdiği sıralarda, bağımsız Vergi Usul Hukukunun ihdası yolunda, İsviçre'de girilen teşebbüs el'an gerçekleşme safhasına intikal etmemiştir.

III— TÜRK VERGİ USUL HUKUKUNUN TENKİDİ :

Yukarıdaki açıklamadan da anlaşılacağı üzere, Türk Vergi Usul Hukuku teorisi ve kuruluşu bakımından Batı Devletlerinin sistemleri ile kıyaslanırsa, ön safta gelen bir nizam olarak görülür.

Böyle olmakla beraber, Türk Vergi Usul Hukuku, tenkide şayan bir çok yönleri ile esaslı İslahata ihtiyaç gösteren bir durumda bulunmaktadır.

Bunun başlıca sebeplerini şu noktalarda toplamak mümkündür.

1— Yapılan değişikliklerle Vergi Usul Kanunu vuzuhundan kaybetmiştir.

Genel Vergi reformu çalışmalarımızla ilgili çeşitli kanun tasarılarının getireceği değişimler ile Usul Kanununun vüzuh ve insicamı daha da bozulmuş olacaktır. (Emlak Vergisi ve mahalli vergi sisteminin reformları gibi.)

2— Usul Hukuku sahasında geçirdiğimiz tecrübeler ekonomik ve sosyal hayatımızda vukua gelen gelişmeler ve bunların vergileme üzerindeki etkileri, nihayet genel olarak vergi anlayışı ve tatbikatında beliren yeni görüş ve eğilimler, Vergi Usul Hukukunun bu açılardan da yeniden bir genel revizyona tabi tutulmasını zaruri kılan diğer sebepler silsilesini teşkil eder.

3— Türk Vergi Usul Hukuku çok ileri olan teorisine ve yapısına rağmen, iptidadan pek önemli bir kusur ile malûl bulunmuştur. O da, genel olarak verginin tahsiline ait nizam ve disiplinin Vergi Usul Hukukunun çerçevesi dışında bırakılmış olması keyfiyetidir.

Bu eksiklik, başlı başına, Usul Hukukumuzun bünyevi bir reforma tabi tutulmasını gerektiren bir amil olarak ortada durmaktadır.

4— Vergi Usul Hukukumuzun ihdası ile tatbikata ilişkin İdari teşkilatın nüvesi olarak «Vergi Dairesi» müessesesi kurulmuştur.

Şüphesiz ileri bir adım olmakla beraber, yalnız başına bu tedbir, usul hukukumuzun İdari teşkilat yönü ile gereği kadar yeterli ve güçlü bir nizam olarak ortaya çıkmasına ve gelişmesine imkan vermemiştir.

Bu sebeptendir ki, memleketimizde genel ve organik vergi reformu hareketine paralel olarak yepyeni kuruluş esasları ve çalışma metoduna dayanacak muhtar bir gelirler teşkilatının vücade getirilmesi düşüncesi Komisyonumuzca ileri sürülmüş ve merkezce de benimsenen bu fikir üzerine geniş ve ciddi hazırlık çalışmalarına geçilmiştir.

Daha önceki açıklamadan anlaşılacağı üzere, bilfiil vergileme işleri, diğer bir deyişle vergi tatbikatı ile uğraşan gelirler teşkilatı bünyesi, görev ve yetkileri yönünden Usul Hukukunun entegral bir kısmını teşkil ettiği cihetle bu konu üzerinde merkezde yapılan çalışmaların Vergi Usul Hukukunun revizyonu çalışmaları ile koordine edilmesi uygun olacaktır.

5— Vergi Ceza Hukukumuz, kuruluşuna hakim olan İlmî görüş ve prensiplerden uzaklaşarak demokratik hukuk anlayışı ve modern sosyal vergi psikolojisi ve vergileme sanatı ile bağdaşamıyacak bir düzensizlik içine dönmüştür.

Bu sebeple yeni görüş ve şartları da gözönünde tutarak, vergi ceza hukukunun yeni baştan tesis edilircesine, tekrar düzenlenmesi gerekmektedir.

6— Vergi hukukunun reformu ve yeniden kuruluş hareketi içinde sarf edilen bütün çabalara rağmen, bir türlü düzenleyemediğimiz mali yargı nizamının bir reorganizasyona tabi tutulması teşebbüsü içindeyiz.

Bu hususta merkezde çalışmalar yapıldığı öğrenilmiştir.

Mali yargı sistemi, teşkilat ve prosedür itibarile modern usul hukukunun ayrılmaz bir parçası olarak kabul edildiği cihetle, bu konudaki çalışmaların da usul hukuku çalışmaları ile ahenkleştirilmesi uygun olacaktır.

7— Bazı Batı Memleketlerinde, ezcümle Almanya'da, Vergi Usul Hukuku, bütün vergi ve benzeri mükellefiyetlere şamil olarak kurulurken, bu hukuk nizamının içine gümrükle ilgili, vergilemeye ait usuller de alınmıştır.

Bu yoldan gidilmesinin sebeplerini şöyle özetlemek mümkündür.

Gümrük Vergisi ile iç vergiler arasında, modern vergileme tekniğine göre, verginin tespiti, tahsili, murakabesi ve vergilemede ihtilafların halli bakımından bir yakınlaşma ve birleşme yolunda bir cereyan ve tazyikin mevcut olduğu müşahede edilmektedir.

Bu gelişme üzerinde, gümrük vergisinin yanında ve bu vergi ile birlikte alınan «telafi edici» iç vergilerin gittikçe önem kazanmasının büyük etkisi olmaktadır.

Bizde de gümrük sisteminin vergileme bakımından eskiden kalma usullere bağlılığı içinde ne derecede geri ve Vergi usul Hukuku nizamının dışında ve ötesinde kaldığı izahtan varestedir.

Kanaatimize göre Usul Hukukunun revizyonu münasebetile, bu meselenin de halledilmesi, başlı başına Mali bir reform olarak mütalaa edilebilir.

IV— ELE ALINACAK PROBLEMLER :

Vergi Usul Hukukumuzun İslahı bakımından Komisyonumuzca yapılacak sistematik çalışma çerçevesinde üzerinde durulacak başlıca problemleri şu suretle sıralayabiliriz.

1— Terminoloji Meselesi :

İlkin Usul Hukukunun mesnedi olan temel çerçeve kanununun adı ne olacaktır. Bunun tesbit edilmesi gerekir.

Daha önce değindiğimiz gibi Almanlar bu hususta iptidadan abgabenordnung tabirini kullanmışlardır. Abgaben Kamu İdare ve Müesseselerine yapılan mecburi ödemeleri yani bütün genişliği ile vergi ve benzeri mükellefiyetleri, resim ve harçları kapsayan bir kavramdır.

Ordnung ise nizam, düzen demektir. Şu halde Abgaben Ordnungu geniş anlamı ile vergiler nizamı olarak tercüme edebiliriz.

Daha önce sözünü ettiğimiz, Profesör E. Blumenstein Genel Usul Kanunu tasarisını «Federal vergilerin alınması hakkında Federal Kanun» şeklinde adlandırmıştır. [1]

İsviçre Federal Hükümeti tarafından hazırlanan tasarıya ise «Federal Vergi Hukukunun Genel Kısımı» adı verilmiştir. [2]

Yapacağımız reformda ya alışılmış olan Vergi Usul Kanunu tabiri muhafaza edilir ya da bu tabirde bir değişiklik yapılması yoluna gidilirse (Genel vergileme nizamı) veya (Türkyede Vergileme Nizamı) gibi tabirlerden birinin seçilmesi uygun olacaktır.

Terminoloji bakımından yapılacak çalışma sırasında temel kanunun adından başka, bu kanunda kullanılan diğer ilmi ve hukuki terimler üzerinde durulması da yerinde olacaktır.

2— Vergi Ceza Hukukunun Usul Kanunu Çerçevesi Dahilinde Muhafazası:

Önce de belirttiğimiz üzere, Vergi Ceza Hukuku, İlimi bakımdan maddi hukuk kategorisine giren müeyyideler disiplinidir.

Reform sırasında prensip bakımından ceza hükümlerinin Usul Kanununun kadrosunda bırakılıp bırakılmayacağıının da tesbit edilmesi gerekecektir.

Şu hususu da unutmamak lazımdır ki, ceza hukuku dışında başkaca maddi hükümler de Usul Kanununda yer almaktadır. Bu diğer memleketlerde de görüldüğü üzere, vergi hukukunun tedvin tekniği bakımından nizamlanmasmm kaçınılmaz bir sonucudur.

3— Değerleme Nizamının Yeniden Tedvini :

Usul Kanunu ile ilgili olarak değerlendirme hükümlerinde her memlekette olduğu gibi, bizde de zaman zaman değişiklikler yapılmaktadır.

Emlak Vergisi ile değerlendirme nizamı temelinden değişecektir. Bu sebeple usul hukukumuzun bu kısmının yeni baştan tanzimi gerekecektir.

4— Teşkilat ile İlgili Hükümler :

İç Gelirler Teşkilatı Reformuna mütenazır ve bunun bir icabı olarak vergi dairelerinin fonksiyonları, servisleri, iç ve dış ilişkileri bakımından yeniden organize edilmesi icap edecektir.

5— Kamu Alacakları Konusu :

Kamu alacakları Kanununun kaldırılarak yepyeni esaslara, bu arada yeni icra sistemi ve çek usulüne dayanan modern vergi tahsil rejiminin kurulması, vergi alacağı dışındaki diğer kamu alacaklarının prensip itibarile bu nizama bağlanması uygun olacaktır.

[1] Bundesgesetz über die Erhebung- von Bundessteuern:

[2] Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil des Bundessteuerrechts.

6— Mali Yargı :

Mali yargı sistemi üzerinde de durulacaktır.

7— Gümrükle İlgili Hükümler :

Gümrükle ilgili usul hükümlerinin Genel Vergi Usul Hukukuna bağlanması meselesi incelenecektir.

8— Tarh ve Tahakkuk İşlemleri :

Vergilemenin tarh ve tahakkuk yönlerinden daha modern, rasyonel, pratik ve sade esaslara göre yeniden organize edilmesi, bu arada vergileme ile ilgili beyanname ve diğer formüllerin düzenlenmesi meseleleri üzerinde durulacaktır.

9— Mürakabe İşleri :

Vergi murakabesi modern vergi tatbikatının mihveri olarak zamanımızın görüşlerine ve reformun hedeflerine uygun bir tarzda işbirliği zihniyeti içinde mükellefle sıkı temas, mükellefi yetiştirme, mükellefe yardım esaslarına göre yeniden organize edilecektir.

10— Düzeltme ve Uzlaşma Müessesesi :

Vergi hukukumuzda düzeltme, iade, terkin ve uzlaşma müessese ve muamelelerinin daha vüзуhlu, sade ve pratik hale getirilmesine çalışılacaktır.

11— Diğer Konular :

Kanunda reform hedeflerine uygun diğer gerekli değişiklikler yapılacaktır.

12— Kanun'un Tedvini :

Bahis konusu ettiğimiz İslahat ve değişikliklerin önemi ve genişliği gözönünde tutulursa, Usul Kanununun etraflı ve İlmi bir gerekçeye müsteniden bütünü ile yeni baştan, tedvin edilmesi icap edecektir.

**VERGİ MAHKEMELERİ KANUN TASARISI
HAKKINDA MÜTALAA**

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul, Nisan 1967

VERGİ MAHKEMELERİ KANUN TASARISI HAKKINDA MÜTALAA

A — GENEL İZAHAT :

I— HAZIRLANAN MALİ YARGI TASARISI :

Değerli ve etraflı bir çalışmanın mahsulü olan tasarı ile vergi yargı sistemi-mizde radikal bir reforma gidilmek istenilmektedir.

Bu reformun hedefleri, aşağıda, ana çizgileri ile gösterilmiştir.

1-) Vergi Mahkemelerine Dayanan Bir Yargı Sisteminin Kuruluşu :

Tasarıya göre, Vergi Komisyonları usulüne (İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonu) dayanan, Danıştaya bağlı bugünkü İdari vergi yargı sistemi terkedilecek, onun yerine Vergi Mahkemeleri ile Vergi Divanından mürekkep bir teşkilata dayanan bir vergi yargı sistemi kurulacaktır. Şu kadar ki, aslında bağımsız olan bu yargı sistemi, Anayasa Hukukumuzun icabı, Danıştaya bağlı olacaktır.

Fransa'dakine benzer bir gelişme seyri takip etmiş olan bugünkü vergi yargı sistemimiz, özellikle vergiciliğimizde Gelir Vergisi devresine geçildikten ve bunun yanısıra modern Türk Vergi Hukukunun da tesis ve geliştirilmesi yoluna gidildikten sonra, usul bakımından ihtiyaca cevap verecek bir durumdan çok uzak kalmıştır.

Türkiye'de mali yargının bu geriliğini ve yetersizliğini şu noktalarda toplamak mümkündür :

a) Komisyonlar (İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonu) Anayasamızda belirtilen şekilde tam bir yargı mercii niteliğini taşımamaktadırlar. Bu bakımdan komisyonların yetersizliği, özellikle Komisyon Başkanı ve Üyelerinin Hakimlerde aranan şartları ve Hakim teminatını haiz olmamalarında ve Komisyonların kuruluşlarının Maliye Bakanlığına bağlı bulunmasında tezahür eder.

b) İtiraz Komisyonları bünyeleri itibariyle, birbirinden tamamiyle farklı olmak üzere, muvazzaf ve gayri muvazzaf komisyonlar halinde faaliyette bulunurlar.

c) Bugünkü sistemin işleyiş tarzına göre, vergi davalarının çözümü çok uzun sürmektedir.

Komisyon ve Danıştaya ait aşağıda gösterilen 1965 yılı iş hacmi bunu açıkça göstermektedir.

	Gelen	Çıkan	Devredilen
İtiraz Komisyonları	95 318	53 219	40 099
Temyiz Komisyonu	40 590 (x)	35 569	5 129
Danıştay.....	80 170 (x)	31 782	49 112

Komisyonlarda ve özellikle Danıştay'da iş hacminin fazlalığı ve devredilen işlerin artışı dikkati çekmektedir. Bu sistem içinde vergi ihtilaflarının nihai çözümü 7-12 yılda mümkün olmaktadır. Bu netice, vergi ihtilaflarının en kısa zamanda halledilmesi kaidesinden tatbikatta ne kadar uzaklaşıldığı açıkça göstermektedir.

İşte yukarıda ana çizgileri ile belirtilen sebeplerden dolayı, bugünkü komisyonlar usulü terkedilecek, onların yerini bağımsız Vergi Mahkemeleri ile Vergi Divanı alacaktır.

2) Danıştay'a Bağlılık :

Tasarıya göre temel fikir, ileride değineceğimiz üzere, Alman sistemine benzeyen müstakil bir ihtisas vergi yargı sistemi kurmaktır. Şu var ki, Anayasamıza uyma bakımından bu sistemin Danıştay'la ilgili olarak kurulması zaruri bulunmuştur. Bu suretle;

1. Derecede Vergi Mahkemesi
2. Derecede Vergi Divanı
3. Derecede Danıştay

olmak üzere bilfiil 3 dereceli bir yargı teşkilatı vucüda getirilecektir.

Yargı sisteminin ağırlık noktasını Vergi Mahkemeleri ile Vergi Divanında toplamak için, Danıştay'a başvurma hakkı sınırlandırılmış ve bu suretle Danıştay, bilfiil, vergileme ile ilgili hadiselerin dışında kalan bir içtihat mahkemesi haline getirilmek istenilmiştir.

Danıştay'a başvurmanın sınırları başlıca iki esasa göre tesbit edilmiştir :

1. Vergi Divanının 200.000 liraya kadar vergi veya bu miktar vergiye tekabül eden matrah farklarına ilişkin kararlarına karşı Danıştay'a dava açılmıyacaktır. (Madde 105).

2. Danıştay, vergi divanı kararlarını, yetki, kanun ve nizamlara uygunluk bakımından olmak üzere, sadece hukuki yönden inceliyecek, kararda söz konusu edilmeyen hususlar ile anlaşmazlığın maddi yönü hakkında karar veremeyecektir. (Madde 106).

3) V. U. K. ile İlginin Kesilmesi :

Tasarı mali yargı planında sadece vergi mahkemelerinin kuruluşu ile ilgili bir teşkilat kanunu değil, aynı zamanda usul hükümlerini de ihtiva eden genel mahiyette bir mali yargılama kanunu tasarısı olarak hazırlanmıştır.

Tasarının kadrosu bu suretle genişletilince V. U. K.'nun vergi ihtilaflarına ait olan Beşinci kitabının olduğu gibi kaldırılması icabetmiştir.

[X] Devir almanlar dahildir.

Böylece vergileme ve bunun sonuçları ile ilgili bir takım hükümler, bütün tatbikat ve usul hükümlerini bir arada toplama fonksiyonu içinde olan V. U. K. nizamının dışına çıkarılarak Vergi Mahkemeleri Teşkilatı Kanununa bağlanmaktadır.

Bu aktarma yapılırken, reformun icabı, mevcut bazı usul hükümleri değiştirilmekte, bunlara yenileri de eklenmektedir.

II— MODERN VERGİ YARGI SİSTEMLERİ :

Modern Vergi sistemlerinin uygulandığı memleketlerde vergi tatbikatına ilişkin olan vergi yargısının, adli yargıya, İdari yargıya bağlı ya da bağımsız olarak 3 şekilde organize edildiği görülür.

Aşağıda bu sistemleri kısaca gözden geçireceğiz.

1) Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi :

Bu yargı sistemi genellikle yargı birliği esasının cari olduğu memleketlerde uygulanır. Bunun da en tipik misali İngiltere'dir. Hemen şunu ilave edelim ki, İngiltere'de vergi ihtilafları, başta USA ve Federal Almanya olmak üzere diğer çoğu Batı Devletlerinde olduğu gibi yargı mercilerine başvurmadan İdari planda özel ve geniş yetkilerle teçhiz edilmiş olan organlar tarafından, iptidadan çözümlenir.

Gelir vergisini ilk defa kurmuş olan İngiltere bu verginin Örnek olarak gösterilen tatbikatında bu yoldan gitmek suretiyle muvaffak olmuştur.

İngiltere'de, Gelir Vergisine ilişkin itirazlar, aynı zamanda bu verginin tarihinde da görevli olan General Commissioners denilen heyetlere yapılır. Bu heyetler Belediye Başkan, Merkez Bankası Müdürü ile Belediye Meclisi tarafından seçilmiş üyelerden müteşekkildir. Diğer bazı vergilere ait itirazlar ise Special Commissioners denilen yüksek dereceli Devlet Memurlarınca yapılır.

G. C. ve S. C. lerin kararlarına karşı sadece hadisenin hukuki yönü bakımından sırası ile High Courtsden başlamak üzere İstinaf Mahkemelerine (Court of Appeal) ve son safhada da Lordlar Kamarasına (House of Lords) başvurulabilir.

2) İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi :

Bu sisteme misal olarak Fransa gösterilebilir. Napolyon zamanından kalma bir yargı sistemini uygulayan bu memlekette, Vasitasız Vergiler ile Muamele Vergisi ve benzeri bazı Vasitalı Vergiler hakkında İdari yargı usulü caridir.

Fransız İdari yargı mercileri, başta (Conseil d'Etat) olmak üzere onun altındaki Bölge İdare Mahkemeleridir. Vasitasız vergilerle, yargılama nizamı bakımından aynı kategoriye giren vergilerin uygulanmasından doğan ihtilaflara Bölge İdare Mahkemeleri tarafından bakılır. Bu mahkemelerin kararlarına karşı temyizden Danıştay'a başvurulabilir.

İdari Mahkemelerinin kompetansı dışında kalan vergilerden doğan ihtilafların çözümlenmesine Adli Mahkemeler yetkilidir.

Şunu da ilave edelim ki, yargı sisteminin yanında Fransa'da, nizasız kaza (Jurisdiction Gracieuse) denilen bir uzlaşma usulü geniş ölçüde uygulanır.

1) Müstakil Vergi Yargı Sistemi :

Bu sisteme misal olarak Alman yargı sistemi gösterilebilir. 1917 yılında Weimar Almanya'sında Vergi Hukukunun yaratıcılarından Enno Becker'in çalışmaları üzerine R.A.O. çerçevesinde kanuni yollar nizamı altında itiraz ve temyiz esasına göre Maliye Mahkemeleri ve Rayh Maliye Divanı Teşkilatına dayanan vergi yargı sistemi kurulmuştur.

Maliye Mahkemeleri Bölge Maliye Teşkilatına mütenazır olarak Eyalet Merkezlerinde teşkil edilir. Her Mahkeme birkaç daireye ayrılır. Gümrük İdarelerinde tahsil edilen vergilerden doğan davalara mahkemenin özel bir dairesi bakmaktadır.

Eyalet Merkezleri dışında lüzum görülen yerlerde ayrıca Mahkeme Daireleri veya Maliye Mahkemeleri kurulur. Mahkemeler muvazzaf hakimlerle, seçilmiş fahri hakimlerden teşekkül eder.

Maliye Divanına gelince, Rayh Maliye Divanı olarak ilk kurulduğu tarihten beri merkezi Münih'te bulunan bir yüksek Mahkeme sadece muvazzaf hakimlerden müteşekkil olup muhtelif dairelere (Senat) ayrılır.

Alman Mali Yargı sisteminden bahsederken, iki önemli hususu belirtmek faydalı olacaktır.

Alman Mali Yargı sistemi, yukarıda gösterildiği gibi, Vergi Mahkemeleri ve Federal Maliye Divanına dayanan iki dereceli bağımsız özel bir ihtisas yargı sistemidir.

Böyle olmakla beraber, Almanya'daki vergi ihtilaflarının hallinde özellikle hadiselerin kemiyeti bakımından en önemli rol idare içinde yer alan «Vergi Komisyonları» na düşmektedir.

Alman sisteminde, Mali Yargı Mercilerine başvurmadan önce, Maliye İdaresine bağlı bir organ olan Vergi Komisyonuna ön itirazda bulunulur.

Bu Komisyonlar, mükelleflerin vergi tarhiyatına karşı yaptıkları ön itirazlara baktıktan başka sırasında verginin tarhına istişari mahiyette iştirak ederler ve ayrıca uzlaşma işleri, re'sen takdir, kar hadlerinin tesbiti, mahalli meslek vergilerinin uygulandıkları yerlere göre değişik olan nisbetlerinin takdiri gibi çeşitli konularla meşgul olurlar.

Almanya'da 10 milyonun üstünde bulunan yalnız Gelir ve Kurumlar Vergisi tarhiyatında yüzbinlerce ihtilaflı hadiseden sadece birkaç bininin vergi mahkemelerine intikal etmesi, Vergi Komisyonlarının mevcudiyeti ve bunların müsbet çalışmaları ile mümkün olmaktadır.

Bu sebeptendir ki, son Mali Yargı reformu sırasında Vergi Komisyonlarının sistem bakımından kaldırılması, ya da Mali Yargının bunları da içine alacak tarzda 3 dereceli olarak organize edilmesi fikri reddedilmiş, bunun aksine Komisyonların sadece muhafazası değil, hatta bünyelerinin takviyesi suretiyle geliştirilmesi yoluna gidilmiştir.

Bunun sebebi, vergi tatbikatından doğan ihtilafların uzatmadan, muğlak bir hale getirilmeden ve fazla masraflı olmadan, Almanların kullandıkları bir tabirle, (Zeitnahe) yani «zamana yakın» olarak halledilmesinin, beyana dayanan modern kitle vergilendirilmesinin bir icabı olarak kabul edilmesindedir.

Alman Yargı Sisteminin ikinci özelliğine gelince, o da, Gümrükte alman vergi ve resimlere ait ihtilafların ve davaların da aynı mali yargı nizamı içinde halledilmesidir.

1919 da vergi hukuku ve Mali Yargı sahasında yapılan inkılap sırasında Gümrük ve İstihlak Vergileri, girişilen teşebbüsün yeni olmasından sarfınazar, mahiyet ve teknik özelliklerinden dolayı, Mali Yargı Nizamının dışında bırakılmışlardır.

Sonraları ve nihai olarak 1950 de bu ikili vargılama usulü terkedilmiş, Gelir, Servet ve Tedavül Vergileri hakkında cari olan genel usul, Gümrük ve İstihlak Vergilerine de teşmil edilmek suretiyle, Mali Yargı alanında hiç bir memlekette mevcut olmayan bir sistem ve tatbikat birliğine varılmıştır.

Bu önemli reform neticesinde, gerek Gümrük gerek İstihlak Vergilerine taallük eden ihtilaflara da, ön itiraz safhasını takiben, Vergi Mahkemelerinin ilgili Dairesinde bakılmakta, bu Mahkemelerin kararları da Federal Maliye Divanında temyiz edilmektedir.

Alman Yargı sistemi hakkındaki açıklamaları bitirmeden önce şu hadiseye de temas etmemiz yerinde olacaktır.

1919 da kurulan Alman Mali Yargı sistemi 1933 den sonra, Nasyonal Sosyalist rejimin iktidara gelmesi ile temelinden yıkılmıştır.

Bu devrede ilkin, Vergi Komisyonları lağvedilmiş bunu takiben de Vergi Mahkemeleri kaldırılmış, nihayet Maliye Divanının da faaliyeti inkıtaa uğramak suretiyle Mali Yargı sistemi bütünü ile çökmüştür. 1948 yılından sonradır ki sarf edilen büyük gayretler neticesinde Mali Yargı sisteminin tedricen ve yeniden kurulması mümkün olmuş ve nihayet 1957 de realize edilen son reform ile de Alman Mali Yargı sistemi bugünün ihtiyaçlarına cevap veren en mütekamil şeklini almıştır.

Bu konudaki açıklamalarımıza son vermeden önce şu noktayı da belirtelim ki, 22 Ekim 1957 tarihli Mali Yargı Kanunu ile, evvelce Abgaben Ordnung'da yer alan Vergi Mahkemeleri Teşkilatına, Yargı usulüne ve Yargı masraflarına ait hükümler, bu özel kanunda toplanmış böylece A. O'nun bütünlüğü Mali Yargı yönünden bozulmuştur. Kanunun gerekçesinde bu husus şu suretle izah edilmektedir:

«A. O'nun Mali Yargı Teşkilatı ve Yargı ile ilgili usul hakkındaki hükümlerinde değişiklik yapacak yerde, Mali Yargı hakkında ayrı bir kanun getirilmesinin başlıca sebebi, Vergi Mahkemelerinin tamamen bağımsız hale getirilmesi ve mükellefler için hukuki güvenliğin daha kuvvetli bir tarzda sağlanmasını hedef tutan reform, A. O'nun çerçevesini, kanun tekniği bakımından aşmaktadır. Şu var ki, bu yoldan gidilmekle Enno Becker'in bir devir açmış olan eseri, bütün bir bölümü çıkarılarak, toplayıcı ve birleştirici karakterini kaybetmiş olacaktır. Bu sebeple ileride A. O. nun bütünü ile ve yeni baştan tanziminde vergi yargısının aynı kanun içine alınması ayrıca üzerinde durulacak bir mesele olarak kabul edilmektedir. [1]

2) A. B. D. de Vergi Yargı Sistemi :

A. B. D. de vergi ihtilafları prensip itibariyle idarenin aktif organlarıyla mükellefler arasında iş birliği zihniyeti içinde direkt anlaşmalar yoluyla halledilir. Bu anlaşma ilk kademesinde mükellefle Vergi Dairesinin ilgili servis arasındaki temaslarda sağlanmağa çalışılır. Bu mümkün olmazsa, mükellef memlekette sayısı 10 dan ibaret olan Bölge Müdürlüklerindeki Regional Office'lerdeki temyiz şubesi (Appellate division) adı verilen Maliye Memurlarından kurulu yarı bağımsız bir Hey'ete başvurulur.

İdare içinde halledilemeyen federal vergilere ait ihtilaflarda vergi Mahkemesinde Tax Court'a müracaat edilir.

Vergi Mahkemesi, Federal Yargı sistemi dışında Maliye İdaresinin Mali Yargı seksiyonunu teşkil eden bağımsız bir İdari organ hüviyetindedir.

Seçimle değil, tayinle görevlendirilen 16 Hakimden kurulu bu merkezi (Washington) tek Vergi Mahkemesi Hakimlerinin bir program gereğince belli tarihlerde memleketin muhtelif bölgelerine giderek davalara bakmaları dolayısıyla daha ziyade seyyar bir mahkeme hüviyetini arzeder. (Vergi Mahkemesi kararlarına karşı sırasıyla Eyalet Temyiz Mahkemesine ve Yüksek Mahkemeye başvurulabilir.)

Memlekette pek büyük bir itibarı olan Vergi Mahkemesinin Federasyon planında karara bağladığı davaların sayısı 3 000 - 5 000 arasındadır.

U. S. A'nın genişliği, internal Revenue tarafından yapılan tarhiyatın miktarı, vergi meselelerinin ekonomik önemi gözönünde tutulursa bunun ne derece düşük bir rakam olduğu anlaşılır.

Şunu da ilave edelim ki, Amerika'da Vergi Hukukunda İdare duruşmanın yapılacağı tarihe kadar mükellefle anlaşma imkanına sahiptir. Fiiliyatta bu imkandan geniş ölçüde faydalanılmaktadır. Böylelikle neticede Vergi Mahkemesinin karara bağladığı ihtilafların sayısı yüzbinde 2 - 3 nisbetinde bulunur.

[1] 1966 yılından itibaren Vergi Komisyonları kaldırılmış', Komisyonlara mevdu işler Vergi idaresine bırakılmıştır.

3) Meksika'da Tek Mahkeme Usulü :

Meksika'da 1938 yılından beri bir Federal Vergi Mahkemesi ihdas edilmiştir. Bu Mahkemeler bütün federal vergiler ile ilgili her türlü anlaşmazlıklara bakan tipik bir yargı organıdır.

Vergi Mahkemesi 21 Hakimden müteşekkildir ve 7 daireye ayrılır. Şunu hemen ilave edelim ki, Vergi ihtilaflarında Vergi Mahkemesine başvurmadan önce, vergileme ile ilgili muamelelere karşı Maliye Bakanlığında Gelirler Müdürlüğüne hiyerarşik itiraz (Recours Hierarchique) yoluyla müracaat edilir.

Böylece bu memlekette de vergi ihtilaflarının çoğu iptidadan İdari planda çözümlenme imkanını bulmaktadır.

III— TASARININ SİSTEM BAKIMINDAN MUKAYESELİ İNCELENMESİ :

1) İdeal Mali Yargı Sistemi :

Zamanımızın ekonomik ve sosyal şartları içinde genel olarak vergi sistemlerini ve bunların içinde de münferid vergileri teorik ve hukuki yapıları itibariyle örnek olarak kabul edilebilecek tiplere irca etmek ve vergi reformlarını, bittabi, memleketlerin özelliklerini göz- önünde tutarak, bunlara yönelen istikamette geliştirmek mümkün bulunmakta, hatta bazı hallerde zaruri olmaktadır.

Buna son ve en belirli bir misal olarak Avrupa Ekonomik Topluluğunda muamele vergilerinin Fransız örneğindeki T. V. A. «Eklenen Değer Vergisi» yolunda genel ve radikal bir reforma tabi tutulması hususunda varılan kararı gösterebiliriz.

Halbuki vergi tatbikatında ve genel vergi hukukunda daha müşahhas ifade ile Vergi Usul Hukuku alanında bu arada Mali Yargı konusunda böyle bir safhaya varılmış olmaktan çok uzak bulunmaktadır. Böyle olmakla beraber mukayeseli çalışmalar yapılmak suretiyle genel vergi hukuku ve mali yargı alanında da ileri, rasyonel ve başarılı olmuş sistemlerin araştırılmasında ve bu alanda yapılacak reformlarda bunların gözönünde tutulmasında faydalar bulunduğu muhakkaktır.

Türkiye'nin giriştiği ve genel vergi hukuku ile Gelirler Teşkilatının Reorganizasyonunu da kapsayan genel ve organik vergi reformu hareketi içinde Mali Yargı sisteminin ıslahı meselesi ele alınırken bu teşebbüste hangi mali yargı sisteminin daha ziyade faydalanılabileceği hususu üzerinde de ayrıca durulmaktadır.

Bu hususta teorik yapısı, tarihi oluşu ve modern vergi hukuku, vergi tekniği, tatbikatı ve vergi psikolojisine uygunluğu bakımından en ileride gelen sistem olarak Alman modelindeki bağımsız ihtisas mali yargı sistemini kabul etmek hatalı olmasa gerekir.

Ayrıca Türk Vergi Hukuku, taşıdığı bir çok özelliklerine rağmen, kuruluşuna hakim olan temel fikirler bakımından, Fransız ve Anglosakson sistemlerinden çok

fazla Alman sistemine yakın olması itibariyle, mali yargının yeniden kuruluşu sırasında bu münasebeti de gözönünde tutarak, Alman sisteminin model olarak alınması herhalde makul ve mantıklı bir hareket tarzı olur.

Nitekim bu görüşten hareket edilerek 1944 yılında yani 22 yıl önce Gelir Vergisi Reformu çalışmaları sırasında hazırlanan ilk Vergi Usul Kanunu tasarısı içinde, Mali Yargı sisteminin Alman örneğine uygun bir tarzda organize edilmesi düşünülmüştü. 1961 de teşkil edilen Vergi Reformu Komisyonu da aynı yılda hazırladığı bir raporda mali yargı hakkındaki görüşünü aynı esaslara göre tesbit etmiştir.

Nihayet son tasarı ile yapılan teklifin de, prensip itibariyle, aynı görüşe dayanıldığı müşahede edilmektedir.

Türk Vergi Yargı sistemine model olarak alınmak istenilen Alman yargı sisteminin esasları daha önce açıklanmıştır. Burada bu sistemin yapacağımız reform bakımından taşıdığı önem itibariyle 2 özelliği üzerinde bir kere daha durmak istiyoruz,

Alman Mali Yargı sistemi, Vergi Mahkemesi ve Federal Maliye Divanından teşekkül etmiş iki dereceli bir ihtisas yargı sistemidir.

Alman Mali Yargı alanına, diğer Batı Devletlerinin çoğunda olduğu gibi, intikal eden ihtilafli hadiselerin sayısı gayetle mahdut bulunmaktadır. Bu neticeyi sağlayan çeşitli amillerin başında, teşkilat planında idareye bağlı Vergi Komisyonlarının mevcudiyeti gelir.

Büyük Batı Memleketlerinde bugünün 10 milyonlarca mükellefi kapsayan ve kontrollü beyan esasına dayanan vergi tatbikatında mali yargı kendine düşen görevi ifa edebiliyorsa bunun başlıca sebebi, şüphesiz, diğer bir takım faktörler yanında vergi ihtilaflarının iptidadan, yani vergi mahkemelerine intikal etmeden İdari planda çözümlenebilmesidir.

Alman sisteminde bu bakımdan en önemli rolü ise yargının ön safhasını teşkil eden Vergi Komisyonları oynamaktadır.

Görülüyor ki, Alman Mali Yargı sistemi gerçekte Vergi Komisyonları ile irtibatlı iki dereceli bir sistem olarak kurulmuş ve bu kuruluş sayesinde başarıya ulaşmıştır.

2) Tasarının Sistem Bakımından Tartışılması :

Tasarıda teklif edilen vergi yargı sistemi, yukarıda da belirttiğimiz üzere, esas itibariyle Alman modeline göre kurulmak istenilmiştir. Ana fikir bu olmakla beraber bir yandan anayasa nizamımızın icabı yargı sisteminin Danıştay'a bağlı 3 dereceli bir nizam olarak kurulması, öbür yandan da böyle bir sistemin bilfiil ve başarı ile işlenmesini sağlayacak Vergi Komisyonlarının mevcut olmaması yüzünden, teklif edilen sistem Alman modelinden tamamiyle ayrılmaktadır.

Tasarıda Alman modeline yaklaşarak Almanya'nın Eyalet Vergi Mahkemelerine karşılık Bölge Vergi Mahkemeleri, Federal Vergi Divanı yerine de aynı adla Vergi Divanı teşkili düşünülmüştür.

Alman, sisteminde Vergi Mahkemelerinin Eyaletlere göre kurulması Maliye Teşkilatının memleket İdari taksimatı içinde aynı esasa göre organize edilmiş olmasının bir sonucudur.

Böylece idare ile Mali Yargı arasındaki münasebetin teşkilat planında muhafazası sağlanmaktadır.

Hal böyle olmakla beraber, Alman sisteminde Vergi Mahkemelerinin kuruluş yerleri ayrıca kanunla tesbit edilmektedir.

Tasarıda ise memleketimizde Maliye Teşkilatı henüz bölge esasına göre organize edilmemiş olduğu cihetle Vergi Mahkemelerinin bu esasa göre kurulması İdare-Yargı arasındaki ilişki bakımından pek vuzuhlu görülmemektedir.

Diğer atraftan az önce belirttiğimiz üzere Almanya'da Vergi Mahkemelerinin teşkil edileceği yerlerin kanunla tesbit edilmesine karşılık tasarıda bu yetki Vergi Divanı Başkanının mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanına bırakılmıştır.

Vergi Mahkemeleri gibi Mali-Ekonomik hayatımızda pek önemli bir görevi üzerine alacak bağımsız ihtisas yargı organlarının ne zaman nerelerde teşkil edileceği ve hangi işlerle uğraşacağına Maliye Bakanlığına bırakılmasının pek uygun bir usul olabileceğini sanmamaktayız.

Tasarıda kabul edilen vergi yargı usulü, önce de belirttiğimiz üzere bilfiil 3 dereceli bir yargı sistemidir. Bu da bugünkü anayasa nizamı içinde mali yargı konusunda Danıştay'ın dışına çıkılmasının mümkün olmamasından ileri gelmektedir. Fakat hangi sebeple olursa olsun bugünün İlmi görüşü ve organizasyon tekniğine göre vergileme ile ilgili yargı teşkilatının 3 dereceli olarak kurulmasının mümkün olmayacağını kabul etmek gerekir.

Vergi anlaşmazlıklarından yargı safhasına intikal edenlerin de ihtisasa dayanan tam bir güvenlik içinde süratle ve az masrafla çözümlenmesi kaidelerini 3 kademeli bir mali yargı usulü ile bağdaştırmak gerçekten mümkün olamaz.

Tasarıda bu dairenin dışına çıkabilmek için yargının ağırlığı, bilfiil mahkemelerle divan üzerine oturtulmak ve nihai merci olan yüksek mahkemenin Kompetansı Vergi Divanında toplanmak istenmiştir. Bunun için de başlıca şu tedbirlere başvurulmuştur :

1) Danıştay'a müracaat imkanı azami derecede sınırlandırılmaktadır.

2) Vergi Divanı bilfiil Danıştay'ın yerini alacak nihai ve yüksek bir mahkeme hüviyeti ile kurulmaktadır. Danıştay'a müracaatın ne suretle sınırlandırıldığı daha önce açıklanmıştır.

Burada kısaca tekrarlıyalım :

Danıştay'a başvurmayı sınırlayan başlıca iki tedbir düşünülmüştür :

a) Vergi divanının 200 bin liraya kadar vergi veya bu miktarda vergiye tekabül eden matrah farklarına ilişkin kararlarına karşı Danıştay'da dava açılmayacaktır.

b) Danıştay Vergi Divanı kararlarını sadece hukuki yönden inceleyebilecektir.

200 bin liralık baraj hükmü şu sonuçları doğurur: Mesela Gelir Vergisinde 400 bin liralık, Kurumlar Vergisinde 1 milyon lira, % 10 nisbetinde bir gider vergisinde 2 milyon lira, % 3 üzerinden vergi kesintisinde yaklaşık olarak 7 milyon liralık matrahlarla ilişkin davalara nihai ve üst yargı mercii olarak Danıştay bakamayacaktır.

Danıştay'ın yüksek mahkeme olarak sadece hukuki meselelerle meşgul olacağı hakkındaki prensibe gelince, bu prensibi yerinde bulmamak mümkün değildir. İngiltere'de mali yargının tarihi oluşu içinde iptidadan bu prensip uygulanmıştır. Diğer Batı Devletlerinde, bu cümleden olarak Alman Mali Yargı sisteminde de bu esas caridir.

Şu var ki, zamanımızda vergi hukuku ve tekniğinin bir bakıma tabii bir sonucu olan bu prensibin Mali Yargı Teşkilatının çalışması üzerinde önemli bir değişiklik husule getireceği sanılmamalıdır.

İlkin modern vergilerin tatbikatında hukuki ve maddi meseleleri birbirinden kesinlikle ayırmak her zaman mümkün olamaz. Bu da verginin hukuki yönü önemli olmakla beraber mahiyeti itibarıyla maddi bir vakıya dayanmasından, daha açık bir ifadeyle nakdi bir ödeme olmasından ileri gelmektedir.

Verginin zamanında ödenmemesi, beyanın usulüne göre yapılmaması, vergileme ile ilgili çeşitli formalitelerin yerine getirilmemesi, matrahın ve verginin tesbitinde bir takım hesap hataları yapılması gibi, delilleri ile tesbit edilen maddi hadiselerin, değil nihai yüksek mahkemeye intikal etmeleri, bir ihtilaf konusu dahi olmamaları gerekir.

Bunlar dışında, mükellefiyete, vergi sorumluluğuna, muaflık ve istisnalara, indirimlere, matrahın tesbitine, değerlemelere, vergi kesintilerine, verginin tahsiline iadelere, vergi nisbetlerine, götürü vergilemelere ait birçok hususlarla ilgili hukuki meselelerde, ödenecek bir vergi ile ilgili olarak maddi hüviyetleri ile ortaya çıkarlar.

Bu gibi meselelerin de Batı memleketlerinde görüldüğü üzere, esas itibarıyla, idare içinde doğrudan doğruya veya vergi komisyonları marifetiyle halledilmesine çalışılır.

Anlaşmazlıkların bu seviyede çözümlenmesini, ayrıca vergi tatbikatında yer alan re'sen takdir düzeltme, uzlaşma tecil gibi müesseseler kolaylaştırır.

İşte bu nizam içinde mali yargı safhasına intikal eden ihtilafli hadiselerin çoğu kendiliğinden hukuki yönleri ile ortaya çıkmış bulunurlar.

Bununla beraber bunları da maddi muhtevalarından tecrid etmek her zaman mümkün olamaz.

Kanaatimizce, Danıştay'ın, yukarıda açıklanan baraj hükümleriyle mali yargı düzeninin dışında bırakılması varid olamaz.

Tasarıda bahis konusu sınırlamalarla Danıştay'ın daha ziyade içtihat ve muraakabe yoluyla vergi hukukunda Jürisprüdans yapan bir merci olarak çalışacağı, bunun ise zaten bu yüksek mahkemenin esas görevi olduğu ileri sürülmektedir.

Bilfiil aktif mali yargı faaliyeti dışında kalan bir müessesenin bugünün vergisi gibi sonsuz bir tatbik sahası olan ve memleketin siyasi, ekonomik ve sosyal hayatında en önemli rolü olan bir konuda kanun etkisindeki içtihatları tesis etmesinin pek mümkün olacağını sanmamaktayız.

Tasarı, Danıştay'ı yukarıda izah edildiği üzere, mali yargı düzeni içinde pasif bir duruma sokmak isterken, buna karşılık Vergi Divanını, bunun yerini alacak en geniş bir Kompetans ile teçhiz etmektedir.

Merkezi Ankara'da olan Vergi Divanı, birinci Başkan ile çeşitli daireler ve diğer organlardan tereküp eder. Divanın genel kurulu vardır. Bu kurul esas itibariyle içtihatların birleştirilmesi konusu ile meşgul olur. Divanın ayırma meclisi vardır. En az ayda bir defa toplanan bu meclis vergi mahkemeleri ile divanın Başkan ve üyelerinin (atanma, yer değiştirme, yükselme ve disiplin cezaları gibi) personel işleri ile meşgul olur. Bu görevi baş yardımcı ve yardımcıları seviyesinde memurlar kurulu ifa eder. Divanın yazı ve idare işleri ile uğraşan bir genel sekreteri vardır. Nihayet Divanın bir tasnif ve yayın bürosu vardır.

Görülüyor ki, tasarıya göre Alman bağımsız yargı sistemindeki Federal Maliye Divanı gibi, Türk Vergi Divanı da bütün unsurları ile en yüksek, bir mali yargı mercii hüviyeti ile tesis edilmektedir. Bu yoldan gidilirken, ayrıca, divan birinci başkanına üstün bir mevki verilmektedir. Tasarıya göre divan birinci başkanı divanın ve genel olarak vergi mahkemelerinin düzenli olarak çalışmalarını sağlar ve bundan sorumludur. Vergi Divanı ve Mahkemelerinin çalışma sonuçları ve kanunların uygulanmasında görülen noksanlıklar, düzeltilmesi gereken hususlar hakkında, en az yılda bir defa Maliye Bakanına bilgi verir ve vergi divanı ve vergi mahkemelerinin İdari işlerini bizzat veya görevlendireceği Başkan ve Üyeler asıtasıyla denetler.

Vergi Divanı daire Başkanları ile Vergi Mahkemesi Başkanları her yıl sonunda işlerin durumu, aksaklıklar, alınması gereken tedbirler hakkında birinci başkana rapor verirler. Vergi Divanı Daire Başkanları ile Vergi Mahkemeleri Başkanları İdari İşlerin yönetiminden dolayı birinci başkana karşı sorumludurlar.

Daha önce belirttiğimiz üzere Maliye Bakanı Divan birinci Başkanının mütaalaasını almak suretiyle vergi mahkemelerinin kurulacağı yeri ve bakacağı işleri tesbit eder.

Yukarıdan beri verdiğimiz izahattan anlaşıldığı üzere, Danıştay'ı nazari olarak yüksek bir içtihat mahkemesi haline getirmek suretiyle pasif bir durumda bırakan, buna karşılık yüksek mahkemenin Kompetansın bütün unsurları ile vergi divanında toplayan ve divanın birinci başkanına da üstün bir mevki veren tasarı teklifinin, özellikle bu günün Anayasa rejimi içinde gerçekleşebileceğini sanmamaktayız.

Diğer taraftan şu hususu da önemle belirtmek isteriz ki, bu gün yapılacak bir mali yargı reformu, özellikle bizim şartlarımız karşısında, ileride daha etraflı bir tarzda inceliyeceğimizi üzere, İdari reformun içinde değilse bile bununla birlikte buna paralel olarak realize edilebilir.

İdare ile yargı teşkilatı arasındaki vergileme bakımından olan bağlantılar ve idare ile yargı teşkilatının yetişmiş mütehassıs personel bakımından aynı kadrolardan faydalanacağı gözönünde tutulursa, idare ile hiçbir yönden ilişki kurmamış olan mali yargı reformunun muvaffak olabileceği, realist olarak, düşünülemez.

Kaldı ki, yukarıdan beri bütün önemi ile belirtmeğe çalıştığımız gibi, mali yargı sahasına tek mahdut sayıda ve daha ziyade hukuki mahiyette olan hadiselerin intikal etmesi iledir ki, bu yargı müessesesi çağdaş vergi tatbikatında kendine düşen pek önemli görevi gereği gibi yerine getirebilir.

Bunun için beyana dayanan modern vergilemenin tabii bir sonucu olarak ortaya çıkan devamlı ve geniş ölçüdeki anlaşmazlıkların vergi hukukunun düzeltme, uzlaşma, tecil gibi müesseseleri yanında, İdari planda alınacak tedbirler ve vucûda getirilecek teşkilat ile iptidadan halledilmesi gerekir.

Herhalde yüzmilyonun üstünde vergi tarh muamelesi olan Amerika Birleşik Devletlerinde Mali Yargı safhasına, 3 bin ila 5 bin vaka intikal ederken bizde bu yargı mercilerinin 50 binden fazla vak'a ile uğraşmaları bugünün vergileme nizamı içinde mali yargı anlayışı ile izah edilemez.

Tasarıda ise mali yargının asıl davası olan bu meseleye değinilmemiştir.

Nihayet tasarı teklifi ile prensip ve sistem bakımından Usul Kanununun tamamıyla dışına çıkmış olmasını da yerinde bulmadığımızı ifade etmek isteriz.

Vergileme ve vergi tatbikatı ile her türlü müessese ve usul hükümlerinin Vergi Usul Kanunu çerçevesi içinde toplanması, vergi hukuku içinde genel hukuk disiplininin gerek teorik gerek pratik bakımlarından en ileri ve rasyonel bir tedvin tarzını ifade eder ki, modern Türk Vergi Hukuku kuruluşundan beri bu prensibe uygun bir gelişme içinde bulunmuştur.

Bu anlayışa göre mali yargı konusunda, olsa olsa yargı teşkilatı ile Hakimler Usul Kanununun dışına çıkarılabilir. Fakat yargı usulüne ait olup bütün mükellefleri ilgilendiren müracaat, süreler gibi hususlara ait usul hükümlerinin usul kanunundaki yerini muhafaza etmesi, usul hukuku disiplininin bütünlüğü bakımından zaruri bulunur.

Bu itibarla tasarı teklifine bu yönü ile de prensip ve sistem itibariyle katılmadığımızı ifade etmek isteriz.

B — TEKLİFİMİZ :

I— TEKLİFİMİZİN GENEL ESASLARI :

1) İki Dereceli Mali Yargı Sistemi :

Yukarıda açıkladığımız üzere Vergi Mahkemesi Yüksek Maliye Divanından mürekkep Alman modeline uygun bağımsız bir ihtisas Mali Yargı sisteminin kurulması hakkında sarf edilen çabalar bir sonuç vermemiştir. Bu itibarla vergiciliğimizin bu önemli meselesinin çözülmesi yolunda tek bir alternatif kalmaktadır. O da Anayasamızın 141. maddesinde öngörülen tarzda bilfiil Danıştay nizamı içinde bir vergi yargı sistemi kurmaktır.

Anayasa Hukukumuzun kaçınılmaz bir gereği olan bu realiteyi kabul etmek, ve bu anlayış içinde rasyonel ve ileri bir yargı nizamını kurmağa çalışmaktan başka yapılacak birşey kalmamıştır.

Meseleyi bu yönden biran önce çözmeye bizi zorlayan diğer bir amil de Anayasa hukukumuzda göre bugünkü İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonunun bağımsız yargı mercileri olarak kabul edilmemeleri keyfiyetidir.

Yukarıdaki hususlar gözönünde tutularak kurulacak bir Mali Yargı düzeni, kanaatimize göre ancak Vergi Mahkemeleri - Danıştay terkiimine dayanan iki dereceli bir yargı sistemi olabilir. Bunun model olarak gösterdiğimiz sisteme mümkün olduğu kadar yaklaşması ve tatbikatta başarılı olabilmesi için kuruluşunun ana çizgileriyle şu esaslara dayanması gerekir.

1) Tasarıda da teklif edildiği gibi ilk yargı mercii vergi mahkemeleri olacaktır. Özel, bağımsız ihtisas mahkemesi hüviyetinde olan bu yargı mercileri mahalli planda Bölge Vergi Mahkemeleri olarak organize edilecektir.

Teklif ettiğimiz mali yargı sisteminin, tatbikatta, ağırlık merkezi vergi mahkemelerinde toplanacak, mahkemelerin personel ve organizasyon bakımından kuruluşları ona göre olacaktır.

2) Vergi Mahkemeleri idari planda Vergi Komisyonları, üst kademedede de Danıştayla bağlantılı bulunacaktır.

3) Doğrudan doğruya idare ile (İdarenin yetkili elemanları ile) mükellefler arasında çözülemiyen vergi anlaşmazlıklarında, ilkin idare içindeki Vergi Komisyonuna başvurulacak, bu safhalarda çözülemiyen ihtilaflar için Vergi Mahkemesine gidilecektir.

Teklif ettiğimiz sistemin yargı planında mihverini Vergi Mahkemelerinin teşkil etmesine karşılık, vergi anlaşmazlıklarının genel olarak ve iptidadan çözümlenmesinde en önemli rol Vergi Komisyonlarına düşmektedir.

Yargı mercii durumunda bulunmayan ve yargı disiplinine tabi olmayan Vergi Komisyonları, vergi tatbikatından doğan hatalara, görüş farkları ve anlaşmazlıkları düzeltme ve çözme yolunda, idarenin süratle ve seyyal bir tarzda hareket eden yetkili organları olarak faaliyette bulunacaktır.

4) Vergi Mahkemelerinin kararlarına karşı meselelerin hukuki yönü bakımından doğrudan doğruya Danıştay'a baş vurulacaktır.

Teklif ettiğimiz sistemde Danıştay, vergi hukuku ve vergi tatbikatı alanlarında yargı denetimi ve içtihat tesisi suretiyle kendine düşen fonksiyonu yerine getiren yüksek mahkeme durumunda bulunacaktır. Şu var ki, bu fonksiyonu gereği gibi ifa edebilmek için, ileri Batı Memleketlerinde de görüldüğü üzere, Danıştaya intikal edecek hadiselerin makul, en az sınıra indirilmesinin yanında, Danıştay'ın vergi davaları ile iştiğal eden teşkilatında ve çalışma düzeninde, şüphesiz Anayasamızın esprisi içinde kalmak şartıyla bazı ufak değişiklikler yapılması icabedecektir.

Şunu unutmamak lazımdır ki, şimdiki durumda Danıştay'ı en fazla işgal eden konuların başında vergi meseleleri gelmektedir. Danıştay'ın 11 dairesinden 5'i, yani teşkilatın yarısına yakın bir kısmı bilfiil vergi meseleleri ile meşgul olmaktadır.

Teklifimize göre, İdari planda alınacak tedbirler özellikle Vergi Komisyonunun ihdası suretiyle Mali yargı sahasında en az sınıra düşecek ihtilaflı hadiselerden Danıştay'a intikal edeceklerin miktarı kısa bir süre içinde şimdiki 80 binlerden bir kaç bine kadar inecektir. İş hacminin böylece normal bir seviyeye düşmesi, Danıştay safhasında yargı fonksiyonunun kendiliğinden yüksek bir seviyede kalmasını sağlıyacağı muhakkaktır.

Böyle olmakla beraber, Danıştay'ın yeni sistem içinde görevini tam bir kompetans ile ifa edebilmesi için 521 sayılı Danıştay Kanununda bazı değişikliklerin yapılması, bu arada özellikle vergi davalarına bakan daire üyeleri ve yardımcı elemanların mümkün olduğu kadar vergi hukuku ve tatbikatı alanlarında, bilgi, tecrübe ve ihtisas sahibi olanlar arasından seçilmesinin sağlanması yerinde vs lüzumlu bir tedbir olacaktır.

2) Mali Yargı Reformunun İdari Reforma Bağlı Olarak Gerçekleştirilmesi:

Her ne kadar Mali Yargı bağımsız ve özel bir yargı sistemi olarak taazzuv edecekse de, bunun idare ile ilgisini tamamen keserek çalışabileceği zehabına kapılmamalıdır. İdare ile mali yargı arasında mevcut sıkı organik ilişki vergi hukuku ve tatbikatının tabii bir sonucu olarak devam edecektir.

Bu itibarla genel vergi hukukunun bir parçası olan mali yargıyı daha önce de belirttiğimiz gibi bir bakıma vergilemenin bir nevi devamı olarak mütalaa etmek hatalı bir düşünce tarzı telakki edilmemelidir.

Mali Yargı ile idare arasındaki sıkı ilişkiyi, Vergi Mahkemelerinin kurulacağı yerlerin gelirler bölge teşkilatına göre tespit edilmesi, vergi hakimlerinin esas iti-

barıyla Yüksek Maliye Memurları veya Vergi Hukukçuları gibi aynı ihtisas formasyonu yapmış elemanlardan seçilmesi gibi hususlar yanında, mali yargının konusunu teşkil eden vergi ihtilaflarının mahiyetinde ve özelliğinde aramak lazımdır.

Milyonlarca tarh muamelesini kapsayan modern vergi tatbikatında geniş ölçüde hatalar yapılmasını, görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesini, tatbikatın tabii bir sonucu olarak kabul etmek gerekir.

Bütün mesele, yukarıdan beri açıkladığımız gibi, vergi hataları ve ihtilaflarının, prensip itibarıyla, önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi, böylelikle mali yargı mercilerine pek az sayıda ve istisnai hallerde baş vurulmasının sağlanmasıdır.

Bizim bugünkü şartlarımız bakımından bu sonuca varabilmek için İç Gelirler Teşkilatında yapılması düşünülen radikal İdari reformun bir an önce gerçekleşmesi gerekmektedir.

Bugünkü reforma göre, gelirler teşkilatı, merkezi teşkilat dışında bölge esasına göre organize edilecek, vergi dairelerinin faaliyeti, genel olarak büyük ölçüde mahalli murakabeyi de kapsayacak ve vergi tatbikatında mükellefle işbirliğine ve mükellefin yetiştirilmesi esaslarına dayanan yeni bir zihniyetle hareket edilecek, çalışma metodları bakımından vergi daireleri modernleştirilecek, vergi işlemlerinin itimat esasına göre ihtisas dairesinde sürat ve düzenle cereyan etmesi sağlanacaktır.

Bu arada en önemli bir yenilik olarak da İdari teşkilat içinde daha önce değindiğimiz Vergi Komisyonları kurulacaktır.

Bu reformlardır ki, vergi tatbikatı geniş ölçüde, anlaşmazlığa mahal vermeden yürütülebilecek, ortaya çıkacak ihtilafların çoğu da idare ile mükellef arasında mahalli planda çözümlenecek, bu safhada ise vergi komisyonları birnevi ön yargı fonksiyonunu ifa edeceklerdir.

Ancak, bu esaslara göre gerçekleştirilecek köklü bir İdari reform sonucundadır ki, düşünülen tarzda rasyonel bir mali yargı sisteminin kurulması ve işlemesi mümkün olacaktır.

Görülüyor ki, yeni yargı sisteminin kurulması ile İdari ıslahat arasında gerçekten sıkı bir ilişki mevcuttur ve yargı reformunun İdari ıslahatın arkasından değilse bile, bununla bağıntılı ve buna paralel olarak gerçekleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İki konu arasında, teşkilat ve çalışma yönlerinden mevcut olan bağlantı gözlemlenmeden girişilecek mali yargı reformunun beklenen sonucu vermedikten başka, işlerin büsbütün karışarak çıkmaza girmesinden korkulur.

Bu itibarla iki reform arasındaki ilişkileri önceden tesbit ettikten sonra mali yargı reformuna geçilmesinin lüzumlu ve yerinde olacağına inanmaktayız.

3) Usul Hükümlerinin V.U.K.'da Muhafazası :

Modem Türk Vergi Hukukunun kuruluşu sırasında vergileme ve vergilemenin sonuçları ile ilgili tatbikat ve usul hükümlerinin sistematik bir tarzda ve bütünü ile Vergi Usul Kanununda toplanması prensibine büyük bir titizlikle riayet edilmiş, böylece genel vergi hukukunun kanuni mesnedi olan bu büyük çerçeve kanunu vücutte getirilmiştir.

Hemen şunu belirtelim ki, Türkiye ve kısmen Almanya'dan başka hiçbir Batı memleketi vergi hukukunun maddi ve formel hukuk tasnifine göre kuruluşunda henüz bu vüzuha ve tekamül merhalesine varamamışlardır;

Bilindiği gibi, Türk Vergi Hukuku bu anlayışa göre kurulurken Mali Yargının yerini alan vs komisyonlar nezdinde itiraz ve temyiz esasına dayanan vergi ihtilaflarının çözümlenmesi disiplini de, ilgisi dolayısıyla son bölüm olarak V.U.K.'nun içine alınmıştır.

Vergi ihtilaflarının usul bakımından bütünü ile V.U.K'nun içine alınmasının sebebi, bu çerçeve kanununun kuruluşuna hakim olan ilmi ve hukuki görüşlere dayanmaktadır. Bunları kısaca şu suretle belirtebiliriz :

Bilindiği gibi, Mali Yargının konusunu vergi ihtilafları teşkil eder. Vergi ihtilafları ise, doğrudan doğruya vergi tatbikatına bağlı ve bunun sonucu olarak ortaya çıkar. İşte böylelikle mali yargı ile vergi tatbikatı arasında organik bir bağlantı teessüs etmiş olur.

Vergi tatbikatı ile ilgili olup bütün veya birçok vergilere şamil olan genel mahiyetteki hükümler ki, bunların çoğu usul hükümleridir, yukarıda belirtilen tedvin metodu icabı V.U.K.'da toplanmıştır.

Maddi Vergi Hukuku dışında kalan ve vergileme ve vergi tatbikatına bağlı bulunan vergi ihtilafları ve bunların çözümlenmesi yolunda baş vurulacak kanuni yollarla ilgili hükümlerin de V.U.K.'da toplanması bu tedvin metodunun mantıklı bir sonucudur. Nitekim, R.A.O.'nun kuruluşu sırasında da bu yoldan gidilmiş büyük vergi hukukçusu Prof. E. Blumenstein'in İsviçre için Genel Vergi Hukuku tasarısı da aynı prensibe göre hazırlanmıştır.

Vergi ihtilaflarının halli disiplini içinde mali yargı ile ilgili Usul Hükümlerinin V. U. K.'nun içine alınmasının diğer bir sebebi de, tatbikat ve usul ile ilgili diğer genel hükümlerle bağlantısı bulunan mali yargı hükümlerinin sistematik bir tarzda bir arada gösterilmesinin yüzbinler ve milyonlarca mükellef, bunların temsilcileri ve idare için durumun ve hukuki imkanların tespiti ve takibi bakımından arzettiği vuzuh ve pratik faydada toplanmaktadır.

Nihayet diğer bir sebep olarak da vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde en önemli görevi yüklenecek olan Vergi Komisyonlarının gerek kuruluşu, gerek çalışma tarzı ile ilgili olup mali yargı ile sıkı bağlantısı olan hükümlerin V.U.K.'nun çerçevesi içinde bulunacağını gösterebiliriz.

Tasarıda, yukarıdaki görüşten ayrılmak suretiyle mali yargı ile ilgili her türlü hükümler, bu arada usul hükümleri de, Vergi Mahkemeleri Kanununda bir araya getirilmiş, böylece V.U.K.'nun vergi ihtilaflarına ait hükümlerini ihtiva eden son bölümü V. U. K.'dan, çıkarılarak kaldırılmıştır.

Yukarıdan beri arzettiğimiz sebeplerden dolayı, vergi hukukumuzun kuruluşu ve gelişme hedefleri ile hem teorik, hem de pratik yönleri ile bağdaştıramadığımız bu tedvin tarzı yerine, Vergi Mahkemeleri ile ilgili hükümlerin özel bir Teşkilat Kanununa alınması, vergi anlaşmazlıkları ve yargılama ile ilgili usule taallük eden genel mahiyetteki hükümlerin de, Vergi Usul Hukukumuzun bütünlüğünü ve insicamını bozmamak maksadıyla. V.U.K'da bırakılmasının daha yerinde olacağına inanmaktayız.

Teşkilata ait hükümler, organizasyon ve personel ile ilgili hususlara taallük eden hükümlerdir. Mahkemeler, Hakimler, mahkemenin yönetimi, yetki, hukuki ve İdari yardım ilah. gibi.

Usule ilişkin hükümler ise yukarıdakiler dışında kalan ve mükelleflerin bilmesi lazım gelen ve onları yakından ilgilendiren yargı tatbikatı ile ilgili hükümlerdir. Dava şekilleri, dava şartları, dava hakkı, süreler gibi hususlara ilişkin hükümler.

İşte yukarıda arzedilen sebeplerle, Mali Yargı Reformu gerçekleştirilirken teşkilata ait hükümlerin özel kanuna alınmasını, usule ilişkin olanların ise yapılacak reforma uygun olarak gözden geçirilip ıslah edilmesi suretiyle V. U. K'nun içinde muhafazasının daha müsbet ve rasyonel bir hal sureti olacağını mütalaa etmekteyiz.

II— ÖN İTİRAZ :

1) Ön itirazın Mahiyeti :

Daha önce değindiğimiz gibi, teklif ettiğimiz sistemin yargı planında mihverini vergi mahkemelerinin teşkil etmesine karşılık, vergi anlaşmazlıklarının genel olarak ve iptidadan çözümlenmesinde en önemli rol Vergi Komisyonlarına düşmektedir.

Vergi Komisyonları Yargı mercii olmadıkları gibi yargı disiplinine de tabi olmayan, vergi tatbikatının tabii bir sonucu olarak meydana çıkan hataları, görüş farklarını ve anlaşmazlıkları düzeltme ve çözme yolunda, idarenin sür'atle ve seyyal bir tarzda hareket eden yetkili organları şeklinde kurulup faaliyette bulunacaklardır.

Ön İtiraz diyebileceğimiz bu safhada, idarenin kendi tasarruflarının bir sonucu olan anlaşmazlıkları, Hakim huzuruna gitmeden önce bir gözden geçirmesi, hataları yanlış yorumlara dayanan işlemleri düzeltmesi, uzlaşma yollarını araştırması gerekir. Böylece anlaşmazlıkların vergi mahkemelerine intikal ettirilmeden bir kere daha üzerinde durulmasına imkan verilmiş, uyuşmazlık konuları ve bütün

vak'alar her yönle işlenmiş ve vuzuh kazanmış olarak Hakim huzuruna getirilmiş bulunur.

Diğer taraftan iddia ve savunmalar ile tarafların delilleri toplanmış olacağından şayet olay dava konusu olacak ise dosyalarda tekemmül ettirilmiş bir halde bulunur ve yargı merciinin işi de büyük ölçüde kolaylaşmış olur,

2) Ön İtirazın Konusu :

Her türlü vergi anlaşmazlıkları ve uzlaşma ön itirazın konusunu teşkil eder.

Vergi anlaşmazlıkları ister maddi sorunlara ister hukuki veya takdiri sorunlara ilişkin bulunsun, ön itirazı her türlü uyuşmazlıkları kapsayacak şekilde düşünmek lazımdır.

Diğer taraftan tatbikatın vergi realitesine intibakını sağlayan bir müessese olarak uzlaşma işleri de ön itiraza bağlı olacaktır.

Maddi hataların düzeltilmesine gelince, bu tamamen İdari bir iştir. Her zaman düzeltme yapılabilir. Bunları vergi ihtilafları ile bir arada tutmaya lüzum ve mahal yoktur. Şu var ki, idare maddi hata olayını kabul etmediği ve ortaya bir vergi ihtilafı çıktığı takdirde şüphesiz bu da ön itirazın konularından biri olacaktır.

Ön itirazın kapsamı üzerinde durulurken mükelleflerin kendi beyanlarına dayanan tarhiyatta, bir anlaşmazlık konusu ve dolayısıyla ön itiraz da bahis konusu olmayacaktır. Gümrük ve Tekel vergilerinden doğan ihtilaflar hakkında ön itirazın ne suretle düşünüldüğüne ileride değinilecektir.

3) Takdir ve Tadilat Komisyonları :

Komisyonumuzca, İdari reformla birlikte kurulması düşünülen ve esas itibarile vergi anlaşmazlıklarını çözümlenmekle görevlendirilecek Vergi Komisyonlarının, genellikle bir vergi ihtilafına müncer olan takdir işlerini de yürütmesi öngörülmüş ise de yapılan tartışmalar sonunda Re'sen Takdir Komisyonlarının bugünkü şeklinin değiştirilerek tamamen idarenin içine alınması doğru ve yerinde bulunmamıştır. Halen, kendi temsilcilerinin hakim durumda buldukları Re'sen Takdir Komisyonlarının mükellefler için daha teminatlı bir müessese niteliğinde olduğu düşüncesile aynen muhafaza edilmeleri uygun görülmüştür.

Şu var ki, Takdir Komisyonu kararlarının bu komisyonların tarhiyat safhasile ilgili İdari mahiyeti gözönünde tutularak, artık idare tarafından, bir yargı konusu yapılmaması yani bu kararlara karşı idarenin vergi mahkemesine başvurmaması gerekeceği esas kabul edilmiş ancak, idareye takdir kararlarını uygun bulmadığı hallerde Vergi Komisyonlarına hadiseyi intikal ettirmesi ve takdir işlemini idari yönden bu komisyonlarda nihai sonuca vardırması uygun bulunmuştur.

Bu konunun görüşülmesinde Reform Komisyonu, Re'sen Takdir Komisyonunun Başkan ve Maliye Temsilcisinin katıldığı kararlarının kesin ve vergi idaresini da

bağlayıcı sayılması ve artık bunlar için yeniden Vergi Komisyonuna gidilmem,esini de çoğunlukla kabul etmiştir. Üyelerden Orhan Güreli ve Sadi Tınaztepe bu düşünceye katılmıyarak her hal ve karda idarenin benimsemediği Takdir Komisyonu kararlarına karşı ön itiraz mercii durumunda olan Vergi Komisyonlarına hadisenin götürülmesinin işin mahiyetine uygun olacağı tezini savunmuşlardır.

Tadilat Komisyonlarına gelince, bu komisyonların kuruluş faaliyet ve görevlerinin yenibaştan düzenlenmesi ve bu işin Vergi Usul Hukukunun revizyonu sırasında ele alınarak varılacak sonuca göre gerek bu Komisyonlara verilecek şeklin ve bunların kararları ve neticelerinin bu sırada görüşülerek tesbit edilmesi uygun bulunmuştur.

4) Vergi Komisyonlarının Kuruluşu :

Ön itirazın yapılacağı bir merci olarak Vergi Komisyonunun kuruluşu, gördüğü işin mahiyetine uygun bir tarzda olacaktır. Vergi Komisyonları, mali yargıdan önce başvurularak ve anlaşmazlıkları idare içinde önlemek ve ihtilafli hadiselerde uzlaşmaları sağlamak maksadile kurulmaktadır. Bu hüviyetleri ile Vergi Komisyonlarım idari faaliyetin devam ettiği yerler olarak düşünmek lazımdır. Vergileme ve bu konudaki bütün idari yetki ve sorumluluk vergi dairesinde toplandığı cihetle Vergi Komisyonlarını da Vergi Dairesi içinde kurmak en isabetli bir yol olarak görünmektedir. Vergi Dairesi Müdürüne bağlı bir Başkan ve 2 memur üyeden teşkil edilmesi Vergi Komisyonlarının fonksiyonlarına ve kuruluş sebeplerine uygun düşen bir terekküp tarzı olarak kabul edilmiştir.

Üyelerden Orhan Güreli, İlhan Uçkun, Rıza Ormancı ve Halil Nadaroğlu aşğıdaki nedenlerle bu görüşe katılmamışlar ve Vergi Komisyonlarının Vergi Daireleri dışında müstakil birer organ olarak tesisinin muvafık olacağı mütalaasında bulunmuşlardır :

a) Kabul edilen tezin tahakkuku halinde Vergi Komisyonları Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının inceleme raporları dışında hareket etme imkan ve cesaretini kolay kolay bulamayacaktır. Hele taşrada bu mahzur daha fazla kendisini hissettirecektir.

b) Kabul edilen görüş, büyük bir iyimserliğin ifadesidir. Halbuki İdari teşkilat reformunun ne olduğu ve fiiliyatta ne sonuç vereceği bilinmeden, vergi dairelerinde bugünkünün çok fevkinde bazı vasıfların mevcudiyetini farzetmek pek realist bir davranış olmayacaktır. Unutmamak gerekir ki, İdari teşkilat reformu da netice itibariyle personel probleminin haline vabeste olup, kısa zamanda matlup sonucun alınması pek mümkün görünmemektedir.

c) Vergi Komisyonları Vergi Daireleri içinde ve Vergi Dairesi Müdürüne bağlı olarak kurulduğu takdirde yeni bir müessese olarak Vergi Komisyonlarından bahsetmeğe mahal yoktur ve ortada Vergi Dairesinden başka bir şey olmayacağı izahtan varestedir.

Vergi Komisyonlarının münhasıran Vergi Dairesi mensuplarından terekküp etmesi tezine gelince; Üyelerden İlhan Uçkun, Halil Nadaroğlu ve Rıza Ormancı aşağıdaki gerekçelerle bu görüşe katılmamışlar ve Vergi Komisyonlarında mükellef temsilcilerine de yer verilmesi gerektiği mütalaasında bulunmuşlardır.

a) Ötedenberi üzerinde durulan idare ile mükellefler arasında işbirliği zihniyetinin teessüsü için Komisyonlarda mükelleflerin de temsil edilmesinin önemi açıktır.

b) Komisyonların taraf tutmadan objektif bir tarzda karar vereceği hususunda mükelleflerde bir itimat ve emniyet hissini uyanması için de bu şarttır.

c) Komisyonların rü'yet edecekleri hadiselerin, İdari elemanların nüfuz etmelerine ve bilmelerine imkan olmayan özellikler taşıması her zaman mümkündür. Bu gibi hallerde mükellef temsilcileri bu boşluğu dolduracaklardır.

5) Vergi Komisyonlarının Yetkisi :

Vergi Komisyonları, kendilerine intikal eden anlaşmazlıkları ve uzlaşma işlemlerini bir sonuca bağlamak hususunda tam ve geniş yetkiye sahiptirler.

Hadiseleri gerek hukuki veya maddi gerek takdiri yönlerden inceleyip karara bağlarlar. Komisyonların faaliyetinde bilhassa takdiri fonksiyonları ön planda bir yer tutacaktır. Uzlaşma prosedürü bu konuda güvenliği bugünkü esaslara mütenazır olarak sağlayacak tarzda tesis edecektir.

Vergi Komisyonları, iddia ve savunmalar ile de kayıtlı değildirler. Hadisenin gerçek mahiyetini inceliyerek vergilemeye idari bakımdan son ve nihai şeklini verirler.

Vergi Komisyonları kendilerine intikal eden anlaşmazlık konularını, inceleme, derinleştirme bakımlarından her türlü kaynaktan faydalanma imkanına sahip bulunurlar. İdari bir organ olmaları ve bu sıfatla tasarrufta bulunmaları itibarıyla Bilirkişi müessesesine başvurmaları düşünülemez. Fakat ihtisas sahiplerinin bilgi ve teknik ihtisaslarından her zaman yararlanabilirler.

Üyelerden İlhan Uçkun, Galip Dolun, Rıza Ormancı ve Halil Nadaroğlu, bu görüşe aşağıdaki gerekçelerle katılmamışlardır.

a) Vergi Komisyonları, Vergi kazası sınırları içinde bir fonksiyon ifa edeceğine, başka bir deyimle ön itirazları inceliyeceğine göre, bir nevi şibih kaza organı olarak mütalaa edilebilir.

Meseleye bu açıdan bakınca, ortada bir amme davası, bir ceza davası bulunmadığına göre, Vergi Komisyonlarının iddialarla mukayyet olması gayet normaldir.

b) Diğer taraftan Komisyonlara, mükellefiyetleri ağırlaştırma cihetine gitme yetkisi tanındığı takdirde (İdarenin re'sen Komisyonlara müracaat yetkisi olma-

diğına göre) mükellefler Komisyonlara müracaattan içtinap edecekler ve Komisyonlar daha başlangıçta ölü doğmuş bir müessese mahiyetini alacaktır.

c) Vergi hatalarını düzeltme ve zaman aşımı gibi tefsir ve takdire mahal bırakmayacak maddi vakıaların Komisyonlarca re'sen nazara alınması gayet normaldir ve mümkündür. Fakat, bunlar dışında tefsir ve takdire bağlı olaylarda, müracaat dışına çıkarak mükellefiyeti genişletme ve ağırlaştırma cihetine gidilmesi, müessesenin mahiyeti ile bağdaştırılamaz.

d) Memleketimizde ne İdare ne de mükellefler bu müesseseye henüz hazır değildir, bu itibarla zamansızdır.

6) Ön İtirazın İşleyişi :

Vergi Komisyonları, Mali Yargının disiplini dışında tamamen serbest seyyal ve mükelleflere bir gider ve külfet yüklemeyen faaliyette bulunurlar. Bu faaliyeti prosedür bakımından en rahat ve kolay olarak işleyecek şekilde düşünmek lazımdır.

Bu ana düşüncelerin gerçekleşmesi kuruluşun şu tedbirlere göre düzenlenmesi ile mümkün olur :

— Komisyona başvurma şekle bağlı değildir ve basittir. Bu tarzı Fransızların Sur papier libre dedikleri serbest kağıt esprisi içinde düşünülme lazımdır. Böylece başvurma külfetsiz ve masrafsız olarak işler.

— Mükellef bu işte istediği kimseyi, katibi, akrabası arkadaşı her kimi isterse kendisi ile birlikte Komisyona getirebileceği gibi bir mektupla da Komisyon nezdinde işini bunlara gördürebilir.

Bütün Batı memleketlerinde kabul edildiği gibi bu safhada tam bir serbestlik caridir. Yargı safhasındadır ki, temsil müessesesi Avukat, Mali Müşavir veya yüksek okul, Vergi Hukuku Profesörleri gibi meslek mensupları ile kayıtlı tutulmuşlardır.

— Mükellef istediği zaman dinlenebilir. Bir duruşma düzeni yoktur. Dinlenme formaliteye bağlı bulunmaz.

— Mükellef istisnai hadiselerde Vergi Dairesile mutabık kalmak şartile Vergi Komisyonunu atlayarak Vergi Mahkemesine başvurabilir. Vergi Komisyonunda sonucu önceden belli ve idare için bir yargı konusu yapılması istenilen hadiselerin Komisyonlarda zaman kaybı bu suretle önlenmiş olur.

— Mükellef Vergi Komisyonu kararından önce dilerse müracaatını geri alabilir.

7) Başvurma Süresi :

Komisyonumuz, gerek vergi anlaşmazlıklarında gerek uzlaşma işlemlerinde ön itiraz süresinin iki ay olarak tesbitini uygun mütalaa etmiştir. Bu süre mükellefleri, karşılaştıkları vergileme olayları üzerinde tam bir rahatlıkla düşünmek da-

nışmak ve konuyu bir ihtilaf haline getirip getirmemek hususunda serbest ve rahat bir karara varmayı mümkün kılacak nitelikte görülmüştür. Şu var ki, ön itiraz süresini kesin olarak da düşünmemek lazımdır. Birçok mazeret sebepleri ve işin haklı mahiyeti idarece mükelleflerin durumuna göre nihayet bir yılı geçmemek üzere ek bir mühletin verilebilmesi yumuşatıcı ve yerinde bir tedbir olarak görülmüştür.

8) Vergi Komisyonu Kararları :

Vergi Komisyonları kendilerine intikal eden hadiseleri karara bağlamak suretile sonuçlandırır.

Komisyon Kararları, idarenin bir tasarrufu mahiyetinde olduğu cihetle Vergi Dairesinin ilgili servisine tevdi ve karar üzerine yapılacak işlemle birlikte mükelleflere tebliğ olunur.

Mükellefler, Vergi Komisyonunun kararına karşı Vergi Mahkemesine başvurarak vergi davası açabilirler.

Vergi Komisyonu kararları, bu komisyonlar idarenin bir parçası ve tasarrufları da tamamen İdari mahiyette ve vergilemenin bir devamı niteliğinde olduğundan idare tarafından bir dava konusu yapılamaz.

III— VERGİ MAHKEMELERİ :

1) Kuruluş :

Bilindiği gibi Anayasamız bütün idari ihtilaflar için nihai merci olarak Danıştay kuruluşunu öngörmüş, Danıştay Kanunu da, bu yüksek dereceli İdari kaza merci'inin kuruluş ve işleyişini düzenlemiştir. Vergi yargı mercilerini kurarken Anayasanın bu konudaki hükümleriyle, Danıştay Kanununa uymağa mecburuz.

Tasarıda Danıştay'ın altında teşkil edilecek kaza mercileri, bu günkü itiraz ve temyiz komisyonları teşkilatının tesirinde kalınarak iki dereceli olarak teşkil edilmiş ve ancak her derecedeki kaza mercii hakimlerin teminatlı hakim olmaları ve Mahkemelerin bağımsızlığı sağlanmak üzere çeşitli hükümler tavsiye edilmiştir.

Komisyonumuz esas itibariyle vergi ihtilaflarının büyük kısmının idare içinde halledilmesi ve kaza mercilerine intikal edecek ihtilaf nisbetinin büyük ölçüde azaltılması ve bu suretle kaza mercilerinin esas fonksiyonu olan içtihat yaratmasının mümkün olabilmesi, ayrıca ihtilafların sür'atle hal edilip tarafların bugün dûçar oldukları zararlara uğramaması zaruretinin benimsiyerek, idare kadrosu içinde her çeşit ihtilafı hal edecek ve uzlaşma yapacak bir ön itiraz mercii teşkilini kabul etmiş ve bu ön itiraz mercii'nin kuruluş ve işleyiş hakkında görüş ve düşüncelerimiz yukarıdaki bölümde açıklanmıştır.

Kabul ettiğimiz sistemin zaruri neticesi olarak ön itiraz mercii ile, Danıştay arasında tek dereceli bağımsız ve teminatlı hakimlerin teşkil ettiği vergi mahkemeleri kurulması prensibini komisyonumuz oy birliğiyle kabul etmiş bulunmaktadır.

Yukarıda prensibi ve nedenleri açıklanan vergi mahkemelerinin her biri bağımsız bir mahkeme halinde, ihtilaf kesafetine göre uygun görülecek bölgelerde yeteri kadar kurulur.

2) Görev, Temsil ve Yönetim :

Vergi Mahkemelerinin bütçesi, Danıştay bütçesi içinde düzenlenecek ve bütçe ve hükümetle ilgili işleri Başbakanlık aracılığı ile yürütecektir.

Vergi Mahkemeleri, Gümrük ve Tekel idarelerine ait vergi ve mali mükellefiyetler dahil, genel bütçe, özel idare ve belediye bütçelerine giren bütün vergi, resim ve harçlar ve bunların ceza ve zamlarına ait ihtilaflarla, götürü matrahlarla ve ortalama kar hadlerine ait ihtilaflara, yukarıda sayılan vergi resim ve harçlara ve ceza ve zamlarının ve takdirler dolayısıyla icra edilen, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle ilişkin her çeşit ihtilafa ve tasarruf bonusu ihtilaflarına ilk derece kaza mercii olarak bakacaktır.

Bağımsız olan her mahkemeyi, o mahkemenin başkanı temsil eder ve yönetir.

3) Meslek Mensupları, Memur ve Hizmetliler :

Her mahkemede bir başkan, bölgenin özelliğine ve işlerinin yoğunluğuna göre yeteri kadar üye ve yardımcı hakim bulunmalıdır.

Her Mahkemede ihtiyaca yetecek kadar idare memuru ve hizmetliler çalıştırılır.

4) Vergi Mahkemeleri Yüksek Kurulu :

Ankara'da çalışacak olan Vergi Mahkemeleri Yüksek kurulu, aşağıda kimlikleri ve seçilmeleri gösterilen 1 Başkan, 1 genel sekreter ve 3 Üye ile, yeteri kadar yardımcı hakim ve idare memurundan kurulur.

a) Başkan : Danıştay'ın sırf vergi davalarına bakan dairelerinin başkanlarından, hakimlikte en kıdemlisi vergi mahkemeleri yüksek kurulu toplantılarında başkanlık eder.

b) Genel Sekreter : Vergi mahkemesi başkanlarından hakimlik ve benzeri işlerden en kıdemli 7 başkan, Ankara'da kurula ait dairede toplanıp, aralarından birini bu göreve çoğunlukla seçerler. Genel Sekreter devamlı olarak yüksek kurul işleriyle uğraşır. Kuruldaki yardımcılarla memurların amiridir. Kurul toplantılarını ve gündemini genel sekreter tayin ve tesbit eder.

c) Danıştay'dan üye : Danıştay'ın sırf vergi ihtilaflarına bakan dairelerindeki hakimlikte en kıdemli üye de, bu kurulun üyesidir.

d) Diğer iki üye : Ankara'da bulunan vergi mahkemelerinin başkan ve üyelerinden hakimlik ve benzeri hizmetlerde en kıdemli bir başkan ile üye de, bu kurulun üyeleridir.

5) Vergi Mahkemeleri Yüksek Kurulunun Görev ve Yetkileri :

a) Vergi Mahkemeleri başkan, üye ve yardımcılarının atanma ve hizmet yerlerinin belirtilmesi ile, mahkeme başkanlarının tayin ettiği idare memurlarına ait tayin kararlarının onanması,

b) Vergi mahkemelerinin yetki bölgelerinin tayinine ait Kanun tekliflerinin hazırlanması,

c) Hakim ve yardımcılarının imtihan, staj ve kurslarının düzenlenmesi,

d) Üye sıfatlı, müfettişler aracılığıyla Mahkemelerin idari işlemlerinin teftişi, disiplin ve ceza kovuşturması yapılması ve bu konuda gerekli kararların verilmesi,

e) Toplu ve tek hakimle bakılacak ihtilaf nevelerinin belirtilmesi.

6) Vergi Mahkemelerinin Çalışması :

3 üncü bölümde belirtildiği veçhile, Başkanın temsil ettiği her vergi mahkemesinde, ihtiyaca göre yeteri kadar üye bulunacak ve yüksek kurulun ayırımına göre, toplu (Reis, iki aza) veya tek hakimle bakılan davalara o mahkeme adına karar verilecektir. Aynı mahkemenin birden ziyade hey'et teşkil ederek müteaddit toplu ve tek mahkemeler halinde çalışması kabil olup bütün bu heyet ve hakimler ayrı mahkeme adına yargılama görevi yapabilirler.

7) Vergi Mahkemelerine Başvurma :

Vergi Mahkemesine aşağıdaki hallerde yalnız, mükellef itirazı dolayısıyla başvurulabilir. İdare başvuramaz.

Aşağıdaki hallerde mükellef vergi mahkemesine başvurabilir.

a) Ön itiraz merci'i kararının tebliğinden,

b) Ön itiraz merci'ine başvurma zorunluluğunun atlanmasında taraflar uyuşmuşsa bu uyuşmanın tahakkukundan,

c) Ortalama kar hadlerine veya götürü matrahlara ait nihai kararların mükellef temsilcilerinin ıttılana vaz edilişinden, itibaren bir ay,

d) Ödeme emirlerinin tebliğinden, ihtiyati haczin uygulanması veya gıyapta uygulanmışsa ıttıla tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz yapılabilir. İlgili Mahkemenin kabul edeceği mazeretin mevcudiyeti halinde yukarıda zikredilen müddetler geçmiş olsa da itiraz (müsamaha) gösterilmek suretiyle tetkik olunur. Bir yıl geçtikten sonra müsamaha gösterilemez.

İddia ve Müdafaa ile Bağlılık :

Prensip itibariyle taraflar, süresinde ileri sürdüğü iddia ve ve müdafaaları ile bağılıdır.

Mehkeme zaman aşımı, vergilendirme hataları ve Kanuna aykırılık hallerini re'sen nazara alabilir.

Şekil :

İtiraz ve müdafaa layihaları kolaylığı sağlamak ve gerekli bilgileri ihtiva etmek üzere muayyen şekle bağlanmalı, şekle riayetsizlik halinde 10 günlük müddet verilerek tarafların şekle ait noksanları tamamlamaları sağlanmalı.

Harç :

Halen itiraz ve temyiz komisyonları için alınan maktu ve nisbi harçların yekûnu vergi mahkemesi için alınmalıdır. Komisyonumuzda bu konunun görüşülmesi sırasında idareden de kaybettiği davalar dolayısıyla harç alınmasında, idareyi ihtilaftan kaçınmaya sevk etmek faidesi sağlayıp sağlamıyacağı tartışılmış ise de, müzakereler sonunda mer'i Harçlar Kanunu Sisteminin, itiraz ve temyiz harçları yekûnunun vergi mahkemelerine uygulanmak suretiyle benimsenmesine karar verilmiştir.

İtiraz Giderleri :

Vergi Mahkemesinde ihtilafın tetkiki dolayısıyla çeşitli masraflar yapılacağı malûmdur. Bilirkişilere ödenen ücretler, keşif masrafları, teminat masrafları, duruşma sebebiyle maktu avukatlık ücreti, davayı açan avukatın tarifeye göre nisbi avukatlık ücreti, tediye halinde mahrum kalman kar, P. T. T. masrafları v.s. masraflar bahis konusudur. Komisyon ekseriyetle vardığı karara göre bütün bu masrafların haksız çıkan taraftan alınması gerektiğine ve her ihtilafta taraflara ait olarak masrafların kararda gösterilmesi lüzumuna karar vermiştir. Bu şekildeki ekseriyet kararına Başkan Alaybek ile Üyelerden Sadi Tınaztepe, Galip Dolun, İlhan Uçkun, Halil Nadaroglu, Rıza Ormancı ve Osman Ertörer katılmışlardır.

Aykırı fikri savunan üyelerden Adil Yücefer, Hüsamettin Kılıç, Hayri öncel ve Orhan Güreli, giderlerden sadece bilirkişi ücretinin Vergi Usul Kanununun hükümleri gereğince tetkikatı talep edenden alınmak ve haksız çıkan tarafa yüklenmek suretiyle uygulanmasına devam olunmasını, diğer giderlerin taraflara yüklenmemesini savunmuşlar ve mükellef aleyhine sonuçlanacak vergi ve cezadan başka bir de çeşitli giderlerin bunlara eklenmesi vergi ihtilaflarının mahiyetine uygun olarak, kolaylıkla ve masrafsızca çözümlenmesi prensibine aykırı olacağı gibi mükelleflere bunları ödeme, Maliyeyi de bunları takip güçlüğüne sokacağına işaretlerle, Hazine aleyhine sonuçlanacak davalarda ise ödenecek giderlerin mükelleflerin ellerine geçmesinin şüpheli olduğunu, daha çok mükellef vekillerinin bunlardan faydalanacaklarını ve maksadın da hasıl olmayacağı, yani mükellefin tatmin edilmiş bulunmayacağını ileri sürmüşlerdir.

Bu konunun müzakeresi sırasında, mükellefin haklı çıktığı ihtilaflar dolayısıyla yaptığı ödemeler için, idarenin mükellefe faiz ödemesi gerekip gerekmiyeceği hususu ele alınmış, ancak bu konunun ileride Kamu alacaklarına ait Kanunda gecikme zammı nisbetleri tetkik olunurken birlikte tetkik edilip bir karara varılması için burada incelenmesine mahal bulunmadığına karar verilmiştir.

8) İcranın Durdurulması :

Komisionumuzun prensip itibariyle kabul ettiği yeni mali yargı sisteminin kuruluş ve işleyişi ile ilgili olarak üzerinde önemle durulması gereken konulardan biri de, vergi mahkemesine mükellefin itirazda bulunması suretiyle başvurusunun, tarh edilen verginin tahsilini durdurup durdurmayacağı meselesidir.

Bilindiği gibi modern vergi hukuku nazariyatında latince (Solve et Repete) şeklinde ifade edilen prensibe göre itirazın tahsili durdurulmaması, mükellefin bir taraftan vergi ödeyip, bir taraftan da mahkemeye başvurusu gerekir. Nitekim yabancı Batı memleketlerinde genellikle vergi hukuku tatbikatı bu prensibe uygun olarak gelişmiş bulunmaktadır.

İtiraz tahsili durdurmaz, prensibinin modern vergi hukukunda kendini kabul ettirmesinin başlıca sebebi, Maliye literatüründe şu suretle izah edilmektedir. Zamanımızda vergi tatbikatında idareye yapılan itirazın kabul edilmesi veya uzlaşma ve anlaşma ile baştan ihtilafın halledilmesi büyük nisbette mümkün olduğundan bu suretle halledilemeyen ve mali yargı safhasına intikal eden vergi ihtilafları genellikle mahiyet ve meblağ itibariyle önemli olan hadiselerle taallûk eder. İtiraz tahsili durdurursa, mükellefler sırf bu vergilerin ödenmesini uzunca bir süre geciktirmek maksadıyla kolayca bu imkandan faydalanmak isteği ile, aslında itiraz etmeyecekleri tarhiyat için dahi vergi yargı mercilerine başvurabilirler. Modern vergi hukuku anlayışı ile bağdaşamıyacak olan bu çeşit itirazlara imkan bırakılmaması için itirazın tahsilatı durdurulmaması prensibi benimsenmektedir.

Şu var ki, bahis konusu prensibin vergi ödemede sert tatbikata ve mükellef için zararlı neticelere sebebiyet vermemesi için bir takım tedbirlere başvurulduğu görülmektedir. Bu tedbirlerin başında idareye, uygun görülen hallerde ve genellikle teminat karşılığında tahsili durdurmak veya geciktirmek yetkisini tanınmış bulunmaktadır. Alman Vergi Hukukunda yukarıdaki mülahazalarla idareye tanınan yetki (Nacksuht) yani müsamaha esasına dayanmakta ve mükellefin talebi üzerine özel durumuna göre uygulanmaktadır. Aslında idari bir tasarrufu ifade eden bu tehir yetkisi, son reformda vergi mahkemelerine de tanınmıştır. Kaldı ki, idarenin tehir talebini reddetmesi halinde mükellef şikayet ve dava yoluyla bu talebini kaza merciine götürebilir.

Fransa'da tahsilin geciktirilmesi (Sursis de Payement) daha sıkı bir surette teminat esasına bağlı olarak uygulanmaktadır. Fransa'da itiraz halinde mükellef teminat göstermek suretiyle ödemenin tehirini vergi dairesi müdüründen talep edebilir. Bu talebin kabul edilmemesi halinde mükellef 8 gün içinde idari yargı merciine başvurma hakkına sahiptir.

Bazı Batı Devletlerinde ve A.B.D. 'rinde, itirazın tahsilatı durdurulmaması prensibine sadakatin mükellefe verdiği zararın, ödenen verginin iadesi halinde kendisine faiz mahiyetinde bu munzam ödeme ile telafi edilmeye çalışıldığını görürüz. Bu sistemin tatbikatında A.B.D. de mükelleften bizdeki gecikme zammına tekabül

eden % 6 faiz sistemi tatbik edilmektedir. Mükellefin vergi yargı merciinde haklı çıkması halinde kendine iade edilen vergi üzerinden de aynı % 6 nisbetinde faiz ödendiği görülür. Fransa'da iade halinde tatbik edilen faiz nisbeti % 4'ten ibarettir.

Türk Vergi Hukukunun bu konudaki hükümlerine göre bilindiği gibi itiraz prensip itibarıyla icrayı durdurmaktadır. (V. U. K. 389) Temyiz safhasında vergi aslı için mükellefin ayrıca yazı ile istemesi şartıyla Temyiz Komisyonu teminat karşılığında icranın tehirine karar verebilmektedir. (V. U. K. 400).

Meselenin yeni yargı sistemi içinde ne şekilde düzenlenmesi gerektiği hususunda komisyonumuzda cereyan eden müzakere sırasında, itiraz tahsili durdurmaz prensibinin vergi hukuku ve tatbikatına uygun ileri bir anlayışı ifade ettiği prensip itibarıyla kabul edilmekle beraber, bu sistemin memleketimizde mükellef haklarını koruyan ve müsamaha esasına uygun bir şekilde tatbik edilebileceğine bugünkü şartlar içinde kanaat hasıl edilememiştir. Bu sebeple komisyonumuzun bir kısım üyeleri bu konuda mükellef haklarını layiki ile koruyan bu günkü alışılmış usulü yani (itiraz icrayı durdurur.) usulünün şimdilik aynen muhafazasının zaruri bulunduğu görüşünü ileri sürmektedir. Bu görüşe göre, mükellef ön itiraz merci'i kararma karşı vergi mahkemesi nezdinde itirazda bulunduğu takdirde verginin tahsili muamelesini de içine alan icra işlemleri otomatik bir surette duracaktır.

Komisyonunda beliren diğer bir görüşe göre ise, mali kaza sistemimizde gerekli reform yapılırken, bununla ilgili önemli bir tatbikat usulünün ıslahından büsbütün vaz geçilmemelidir. Ancak, bir taraftan da memleket realiteleri gözönüne alınınca ortalama bir yol ihtiyar edilmesi gerekecektir. Bu da, halen temyiz hakkında cari olan icranın tehiri imkanının yeni mali kaza sistemine itiraz için kabul edilmesi şikkından ibarettir. Böylece mükellef ön itiraz merci kararına karşı vergi mahkemesinde itirazda bulunduğu sırada, teminat göstermek şartıyla ayrıca icranın tehirini talep ederse bu takdirde verginin tahsili durabilecektir.

Komisyonumuzun çoğunluğu tarafından kabul edilen bu telifçi sistemin, reform gayesine uygun olarak tatbik edilmesi için, teminat gösterilmesinin formalist, sert ve mükellef için masraflı bir usul olmaktan çıkarılarak, daha ziyade mükellefin öz varlığını teşkil eden kıymetlere göre ve daha serbest ve pratik bir tarzda uygulanabilecek bir usul haline getirilmesinin yerinde olacağı, kabul olunmuştur.

9) Danıştay'a Başvurma :

Ön itiraz merci'i kararlarına karşı mükellefin vergi mahkemesine başvurması için nasıl herhangi bir tahdit ve takyit düşünülemez ise, vergi mahkemesi kararları üzerine tarafların (malûm olduğu üzere bu kararlar aleyhine idare de üst merci'e yani Danıştay'a başvurabilecektir.) Danıştay'a dava açmalarını ne miktar ne de mahiyetle takyit etmeğe imkan yoktur. Zira bu şekildeki takyitlerin, tarafların dava haklarını, hukuk kurallarına aykırı bir şekilde nezyetmek demek olacağı gibi,

içtihat konularının ihtilafın miktarı ile ilgili bulunmadığı için önemli hadiselerin içtihat mercilerine gidememesini mucip olacağı da önemle nazara alınmalıdır.

Kaza mercilerine adet itibariyle fazla ihtilaf aksetmemesinin tek yolu, hasıl olan ihtilafların büyük kısmının idare kadrosu içinde halledilip, mali yargı mercilerine sadece pek önemli ihtilaflarla içtihat konularının intikalinin sağlanmasından ibaret bulunduğu görüşüdeyiz.

IV— GÜMRÜKLE İLGİLİ İHTİLAFLARIN HALLİ :

1— Türkiye'de Halen Cari Olan Usul :

a) Gümrük Resmi Tahakkuklarına Mükelleflerce Yapılan İtirazlar :

Gümrük resmi tahakkuklarına mükellefler aşağıdaki sebeplerden dolayı itiraz edebilmektedirler :

1) Eşyanın tahakkukuna esas tutulan teknik mahiyet ve vasıflarının tayin ve tespitinde isabetsizlik olması,

2) Eşyanın tarifeye tatbik ve temsilinde hata edilmesi,

3) Kıymeti üzerinden vergi veren eşya kıymetinin yanlış takdir olunması,

4) Ticaret andlaşma ve sözleşmelerinin yanlış tatbik edilmiş veya hiç itibara alınmamış bulunması,

5) Muaflık hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış tatbik edilmiş olması,

6) Ağırlık esaslarının tatbikinde hata edilmesi,

7) Eşya menşe'inin yanlış tespit olunması,

Vergi tahakkukunda beyanın esas tutulduğu hallerde mükelleflerin 1 ve 3 No.lu bentlerdeki sebeplerle itiraz hakları yoktur.

Mükellefler vergi tahakkukunu öğrendikten 15 gün içinde itiraz edebilirler.

b) İhtilafların İdari Hal Yolu :

Yukarıda 1, 2, 3, 6, 7 No.lu bentlerde gösterilen sebeplerden dolayı yapılacak itirazlar hakemlerce karara bağlanır.

İtiraz dilekçesinde seçilen hakemin adı ve adresi gösterilir. Hakem ücretinin yatırıldığına ait alındı ile anlaşmazlık konusu olan eşyaya ait belgeler eklenir. Gereкли hallerde eşyanın numune veya kendisi gümrüğe verilir.

İtiraz ilk önce Gümrük işleminin yapıldığı İdarenin amiri tarafından üç gün içinde incelenir ve bir karara bağlanır. Muteriz kabul ederse mesele kalmaz.

İdare amiri itirazı haklı görmezse mütalaası ile birlikte evrak ve numuneleri Gümrükler Genel Müdürlüğüne gönderir.

Genel Müdürlükçe ayrı bir uygulama kararına varılmış ise, bu karar ilgili gümrük vasıtasıyla itiraz sahibine bildirilir. İtiraz sahibi bu karar karşısında tebliğ tari-

hinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrüğe müracaat ederek itirazda ısrar ederse veya Gümrükler Genel Müdürlüğü itirazı reddetmiş ise, mütalaası ile birlikte evrak 10 gün içinde hakem hey'etine gönderilir.

c) Hakem Heyetleri :

Hakem heyeti, ticaret, tarım ve sanayi işlerinde ve gümrük tarifesinde ihtisasları olan kimseler arasından Ticaret Bakanlığınca seçilecek ve iki yılda bir değiştirilebilecek üç Komiser hakemden kurulur.

Bunlara taraflarca seçilecek birer eksper hakem katılır. Taraflar Eksper hakem seçmezlerse Gümrüğün isteği üzerine o mahallin **Sulh Hakimi** seçer.

Eksper hakemler İstanbul Ticaret ve Sanayi Odalarının mütalaaları alınarak Gümrük ve Tekel, Ticaret Bakanlıklarınca tanzim edilecek listeye dahil olur ve ihtisas işlerine göre zümrelere ayrılan kimseler arasından her ihtilaf için seçilirler.

İhtilaf önce tarafların eksper hakemlerince incelenir. Bunların oybirliği ile verecekleri karar tescil olunur. Aksi takdirde veya 15 gün içinde hakemlerce karara bağlanmayan ihtilaflar Hey'et tarafından incelenir ve çoğunlukla en geç bir ay içinde karara bağlanır.

Gerek eksper hakemleri, gerek heyetin kararları ilgili hadiselere maksur ve kesindir. Kararlarda mucip sebepler gösterilir. Hakem kararlarına karşı Danıştaya gidilebilir.

d) Hakeme Gidilmiyecek Haller :

Mükellefler 1 No.lu paragrafın 4 ve 5 inci fıkralarında yazılı sebeplerden biri ile 15 gün içinde tahakkuku yapan İdarenin Müdürüne veya bağlı bulunduğu Başmüdüre itirazda bulunabilirler.

Bu mercilerin verecekleri kararlara karşı da 15 gün içinde Gümrükler Genel Müdürlüğüne itiraz olunabilir.

e) Gümrük Resmi Dolayısıyla Uygulanan Cezalar :

Gümrük Kanununun Üçüncü Bölümünde mükelleflere muhtelif miktarda para cezalarının salınacağı hükme bağlanmıştır. Bazı hallerde bu ceza **On misle kadar** çıkmaktadır ki buna misal olarak :

«Kıymet üzerinden Gümrük Vergisine tabi eşyanın beyan olunan kıymeti, yapılan denetleme neticesinde tesbit olunan kıymete nazaran noksan bulunduğu takdirde buna terettüp eden Gümrük Vergisinden başka farkın on misli para cezası alınır» hükmünü gösterebiliriz.

Bu para cezalarına ilgili Gümrük İdaresi amirlerince karar verilir. Bu karar aleyhine karar verilmiş olanlara yazı ile tebliğ olunur.

Kararlar mucip sebepli olarak verilir, bu kararlardan mükellef aleyhine olanlar, mükellef tarafından tebellüğundan itibaren 15 gün içinde yapılan itiraz üzerine, lehine olanlar re'sen Gümrükler Genel Müdürlüğüne tetkik olunarak karara bağlanır.

Gümrükler Genel Müdürlüğünce verilecek kararlara karar tebliğleri tarihinden itibaren 15 gün içinde selahiyetli mahkemeye itiraz olunabilir.

Kesinleşen para cezaları amme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanuna göre alınır.

2— Gümrükte Alınan Gider Vergileri İhtilaflarının Çözüm Sekli :

Gider Vergileri Kanununun 210 sayılı kanunla değişik 54 üncü maddesine göre mükelleflerin beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya tetkik yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrah arasındaki vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisi hakkındaki esaslar dairesinde üç kat ceza hükmedilir.

Aynı Kanunun 55 inci maddesine göre de, tarhedilen İstihsal Vergisi tarh sırasında hazır bulunan mal sahibine veya kanun temsilcisine veya Gümrük Komisyoncusuna tebliğ edilir.

Bu tebliğ üzerine ithalde alman vergiye mükellefçe muaflık, vergi nisbeti veya vergi unsurlarının çoğaltılması bakımlarından veya tahakkuka ilişkin başka işlemler dolayısıyla tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Gümrük Vergisine karşı yapılan itirazlar gibi Gümrük Kanununda yazılı itiraz mercilerine müracaat edilebilir.

Hakem ücreti süresi içinde yatırılmadığı takdirde itiraz yapılmamış sayılır.

Düzeltilme hükümleri saklı kalmak üzere, eşya gümrükten geçirilmiş bulunduğu veya ödevlinin beyanına göre, tahakkuk yapıldığı takdirde istihsal vergisine itiraz olunamaz.

İtiraz istekleri bu Kanun hükümleri de gözönünde bulundurularak Gümrük Kanunundaki mercilerce aynı kanundaki esaslar dairesinde incelenerek karara bağlanır.

3— Bazı Yabancı Memleketlerdeki Tatbikat :

a) Almanya'daki Tatbikat :

Bütün Batı Devletlerinde olduğu gibi Almanya'da da Gümrük İdaresi Maliye Bakanlığı içinde organize edilmiştir. Federal Maliye Bakanlığının teşkilat planına göre, Bakanlığın III. üncü kısmı gümrüklere IV. üncü kısmı da Mülkiyet ve Tedavül Vergilerine ayrılmıştır.

Bakanlığın Gümrük kısmı, yine Batı Memleketlerinde olduğu gibi ayrıca münferit İstihlak Vergileri ve mali monopollerle de meşgul olur. IV üncü kısmın meşgul olduğu mülkiyet ve tedavül vergilerinin kapsamına Gelir ve Servet Vergileriyle Muamele vergisi ve benzeri Tedavül Vergileri girer.

Maliyenin merkez dışı teşkilatı mıntika esasına göre kurulmuş olan Yüksek Maliye Direktörlüklerine göre kurulmuştur [1].

[1] Evvelce bunlara Yüksek Maliye Başkanlıkları denilmekte idi.

Maliyenin Vergilerin tarh ve tahsili işleriyle bilfiil uğraşan teşkilat üniteleri Maliye ve Gümrük Daireleridir. Bunların ikisi de buldukları mıntıka içerisindeki Yüksek Maliye Direktörlüğüne bağlıdırlar.

Teşkilattaki bu paralelliğin Alman vergi hukuku ve mali kaza sisteminde birleşme yolunda daha ileri ve belirli bir şekil aldığı görülür.

Alman vergi usul hukukunun mesnedini teşkil eden A.O.'nuna göre Gümrük, vergi ile aynı hizada ve eşit tutulmuştur. Filhakika mezkûr kod'un temel mefhumlar kısmının birinci maddesinde verginin genel tarifi yapıldıktan sonra Gümrük resminin bu tarife dahil bulunduğu, buna mukabil özel idare hizmet karşılığı alınan harçların tarifin dışında kaldığı sarahaten belirtilmiştir.

Gümrüğün tabi bulunduğu kaza sistemine gelince bunun aynı anlayış istikametinde şu gelişme seyrini takip ettiği görülür.

Almanya'da mali kaza iptida 1919 yılında A.O. 'mn çerçevesi içinde ikili bir sisteme göre kuruluş idi. Bu sistemde gelir ve servet vergileriyle tedavül vergilerine ait ihtilaflar ilk kademedede vergi mahkemesi, ikinci ve nihai safhada da Reich Maliye Divanından geçmek suretiyle karara bağlanmakta idi. Gümrük ile istihlak vergileri hususunda uygulanan mali kaza ise, birincisinden farklı olarak şu suretlerle organize edilmişti. Gümrük ve istihlak vergilerinden doğan ihtilaflarda ilk itiraz mercii olarak eyalet maliye daireleri [2] kabul edilmiştir.

Eyalet maliye dairelerinde gümrük ve istihlak vergileriyle uğraşan ayrı seksiyonlar mevcuttur. Bunlardan bir kısmı Gümrük ve istihlak vergileri ihtilaflarına bakmakta idi.

Eyalet maliye dairelerinin kararlarına karşı doğrudan doğruya Reich Maliye Divanına baş vuruluyordu. Böylece Almanya'da mali kaza sisteminin ilk kuruluşunda gümrük ve istihlak vergilerinden doğan ihtilafların hallinde vergi mahkemelerine yer verilmemiş, İdarenin kazai mahiyetteki müdahaleleri bir yana bırakılırsa ilk ve son merci olarak Reich Maliye Divanı kabul edilmişti.

Görülüyor ki, 1919 yılında Vergi hukuku ve mali yargı sahasında yapılan inkılap gümrük ve istihlak vergileri, girişilen teşebbüsün yeni olmasından sarfınazar, mahiyet ve teknik özelliklerinden dolayı mali kaza nizamının dışında bırakılmışlardır.

Sonraları evvela 1948 yılında ve nihai olarak da 1950 de ikili yargılama usulü terkedilmiş, Gelir, Servet ve Tedavül Vergileri hususunda cari olan usul Gümrük ve İstihlak vergileri ve mali monopollere teşmil edilmek suretiyle, mali kaza alanında henüz hiçbir memlekette mevcut olmayan tam bir sistem ve tatbikat birliğine varılmıştır. Bu sistem birliği neticesindedir ki, gümrük ve istihlak vergilerine taallük eden ihtilaflara da ön itiraz safhasını takiben vergi mahkemesinin ilgili dairesinde bakılmakta, bu mahkemelerin kararları Federal Maliye divanında temyiz edilmektedir.

[2] Bu teşkilat sonraları Yüksek Maliye Bakanlığı ve nihayet Yüksek Maliye Direktörlüğü adını almıştır.

Bu sahada yapılan son reform ile mali kaza birliği daha belirli bir şekil almış, gümrükte bilgi vermenin neticeleriyle ilgili hükümler de aynı nizam içinde tedvin edilmiştir.

b) Belçika'daki Tatbikat :

Belçika'daki Gümrük işleri Maliye Bakanlığı içerisinde gümrük ve istihlak vergileri Genel Müdürlüğü tarafından idare edilir.

— Doğru olmayan beyannamelere karşı 22 Ağustos 1934 tarihli Kanunun 3 üncü maddesi :

Bu madde ile derpiş edilen haller istihlak için verilen beyannamelerin muayenesi esnasında tesbit edilen suçlar değildir. Fakat bu beyannameler dolayısıyla herhangi bir vaziyetten istifade edilerek yapılan hilelerdir ki, Gümrük idaresinin muayene tarihinden itibaren iki yıl zarfında, eşyalar gümrük kontrolü altında bulunmasalar dahi kaçırılan vergi ve resimler ile bunların on misli kadar para cezasını tahsil etmek ve alakalıyı sabıkalı ise 8-30 gün hapis cezasına mahkûm ettirmek vardır.

— Mahalli Müdürlerin Selahiyetleri :

Bazı haller hariç olmak üzere mahalli müdürler ve istihlak vergileri konusunda tahaddüs eden bütün suçlar hakkında umumi emirler dairesinde resim, para cezası ve müsadere edilen eşya miktarı ne olursa olsun karar vermek selahiyetini haizdiler. Karar vermek selahiyeti davadan vazgeçmek, işi adliveye sevk etmek, uzlaşmak, maliye avukatları tarafından yapılan istinaf talebini desteklemek gibi şeylerdir.

Bir beyannamenin kontrolü esnasında tesbit edilen fazlalık, noksanlık veya asıl eşya yerine başka bir şeyin beyan edilmesi hallerinde eğer kaçırılan verginin ehemmiyeti işin adliyeye şevkini icap ettirecek kadar mühim ise, suçun izlerini kaybetmek tehlikesi varsa veya beyan sahibinde hile kasti mevcut ise zabıt varakası tanzim, edilir.

Mahalli gümrük şefi aşağıdaki hallerde alakalının bir ilave beyanname vererek noksan tahsil edilen vergileri ödemesini kabul edebilir.

a) Tesbit edilen fazlalıklardan dolayı koli halindeki eşyada resim miktarı 1.000 francı ve açık eşyada 5.000 francı geçmiyor ve hiçbir hile kastı da yoksa ve kıymet üzerinden beyan edilen eşyada parça fiatı mevzubahis değilse, [1]

b) Doğru olmayan bir tavsif neticesinde 1.000 francı geçmeyen bir miktar vergi ödenmiş ve her türlü hile şüphesi de mevcut değilse,

c) Beyan edilmeyen veya beyannamede unutulmuş eşyalardan dolayı 1.000 francı geçmeyen bir miktar vergi ödenmemiş vs her türlü hile teşebbüsü de mevcut değilse,

Bulunan fark yukarıdaki miktarları geçiyorsa mahalli şef muayene memurunu dinliyerek zabıt varakasını tanzim etmiyebiiir. Bu takdirde sadece tahsili icap eden

vergiler ile mahalli müdür tarafından miktarı tayin edilen para cezasını ödettirir. Eğer muhtelif suçlar bir arada işlenmişse :

a.) Düşük değerlendirme ile sahte isimlendirme birlikte mevcut ise bu hususta 10 Haziran 1920 tarihli Kanun tatbik edilmez. Umumi Kanununun 213 üncü maddesi tatbik edilir ve muayene memuru tarafından tayin edilen kıymet üzerinden ilave vergiler tarhedilir.

b.) Düşük değerlendirme ile birlikte fazlalık tesbit edilmiş ve bu fazlalık beyan edilen kısmın 1/12'ini geçiyorsa gene yukarıdaki şekilde hareket edilir. Eğer fazlalık 1/12 den az ise bu hususta umumi kanununun 214 ve 215 inci maddeleri, düşük değerlendirme hususunda da 10 Haziran 1920 tarihli kanun tatbik edilir.

c.) Sahte isimlendirme ile fazlalık birlikte mevcut ise ilki esas alınır ve İkincisi durumu şiddetlendirici bir sebep telakki edilerek bir zahit varakası tanzim edilir.

— Uzlaşma :

Uzlaşma bir mukaveledir ki, onunla gümrük idaresi işi adliyeye sevk etmek hakkından feragat eder. Buna mukabil alakalı da bazı şeyleri yapıp bazı şeyleri yapmamağa mecbur tutulur. Alakalının bir miktar para ödemesi umumiyetle kullanılan şartlardan biridir. Her akitte olduğu gibi burada da tarafların bunu yapmağa ehil olmaları şarttır. Maliye Vekilini hususi veya umumi bir şekilde temsil eden bir memurla, reşit bir kimse bu akdi icra edebilir.

Alakalının 10 000 frangı geçmiyen bir meblağı ödemesi ve müsadere edilen eşyayı gümrük idaresine bırakması halinde ayrıca «Uzlaşma mukavelesi» tanzim edilmez.

Aşağıdaki hallerde bir uzlaşma mukavelesi tanzim edilir :

a) Alakalının muayyen bir miktar para ödemesinden ve eşyayı terk etmesinden başka şartlar da mevcut ise,

b) Para cezasının miktarı 10 000 frangı geçmemekle beraber alakalı bir mukavele yapılmasını talep ederse,

c) Ceza 10 000 frangı geçiyorsa (para cezası, resim, vergi ve masraflar).

Prensip itibarile uzlaşma alakalı şahıs hakkındaki tatbikatı maliye bakımından ortadan kaldırır. Mahalli müdür uzlaşma şartlarının yerine getirilip getirilmediğini takip eder.

Gümrük Vergisi hususundaki cezalar hapis cezası ve eşyanın müsaderesidir.

c) Yunanistan'daki Tatbikat :

Yunanistan'da gümrük işleri bütün dünyada olduğu gibi Maliye Bakanlığı içinde yürütülür.

[1] Parça fiatı mevzubahis ise bu husustaki 10 Haziran T. K. tatbik edilir.

133 Maddelik Yunan Kanunu ihtilafların üç kişilik (Commissions de Recours) la halledileceğini, salınan ilave vergi ve ceza beş milyon drahmiyi geçerse karar tarihinden itibaren 30 gün içinde ihtilafın «Vergi kaçakçılıkları idari mahkemesine» götürüleceğini kabul etmiştir.

Mahkemenin kararı kesindir.

Maliye Bakanlığı kararnamesi ile (Komisyon) ve (Mahkeme) vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler hususundaki vergileme ve ceza ihtilaflarının hiline yetkili kılınmıştır.

Kaçakçılık hallerinde hapis cezasını Adli Mahkemeler verir.

4— Gümrükte Alman Vergilerle İlgili İhtilafın Halli Hususundaki Teklifimiz:

Gümrükle ilgili ihtilafın halli yolunda mali kaza reformu yönünden üç alternatif üzerinde durulması bahis konusu olabilir.

1) Gümrük ile ilgili para cezalarının mali kaza çerçevesi içerisinde halli hususunda şimdiki usulden ayrılarak bu ihtilafın yeni kurulacak vergi mahkemelerine intikal ettirilmesinin ve bu hususta bu mahkemelerce karar verilmesinin teminidir.

Böylece doğrudan doğruya gümrük ihtilafına nazaran tatbikatta daha da belirli bir karışıklık ve gerilik içinde olan para cezaları konusunda kaza birliği çerçevesi içinde yeknesaklık temin edilmiş olacaktır.

2) İkinci alternatif bugünkü hakem heyetleriyle Danıştay arasına Komisyonumuzca kurulacağını derpiş ettiğimiz vergi mahkemelerini ikame etmektir.

Bu halde de para cezaları adli mahkemelere değil, vergi mahkemelerine intikal edecektir.

Bu takdirde bir taraftan bugünkü usul muhafaza edilirken, diğer taraftan bu usul içinde yeni ihdas edilen vergi mahkemelerine de ayrıca yer verilmiş olacaktır.

Bu usulde halen gümrük ihtilafının hallinde hakem heyetleri ve İdarenin kazai mahiyetteki müdahale ve salahiyetlerinin önemi gözönünde tutulunca, araya bir de vergi mahkemesinin girmesiyle işlerin daha da muğlak bir hal alacağını ve uzayacağını tabii telakki etmek lazımgelir.

3) Üçüncü Alternatif de meselenin Vergi Usul Hukuku ve mali yargı Birliği içinde çözümlenmesi yoludur.

Bunun için de bir yandan gümrük ihtilaflarını mali yargı içine alırken, bu harekete paralel olarak diğer taraftan gümrük usul nizamına ve gümrük ceza hukukuna ait kaide ve hükümleri de vergi usul hukuku içinde toplamak gerekecektir. Bu takdirde gümrük yargı nizamı, ön itiraz, vergi mahkemeleri ve Danıştay disip-

lini içinde yerini alacak ve ön itiraz müessesesi gümrük işlerinin mahiyet ve özelliklerine uygun olarak ve emniyetle işler ayrı tecrübe ve ihtisasa dayanan bir organ şeklinde kurulacaktır.

Bu münasebetle şu hususu da belirtmek isteriz ki, gümrük ve gümrükte alınan vergilerden doğan ihtilaflara ihtiyaca göre ve münhasıran bu işlerle meşgul olacak ayrı vergi mahkemelerinde veya mevcut vergi mahkemelerine bağlı veya detaşe dairelerinde bakılacaktır.

Bu yoldan gidildiği takdirde Vergi Usul Hukukumuzun ve özellikle mali kaza sistemimizin reformu hususunda girilen hareket, buna katılan yeni ve çok önemli bir unsurla en ileri safhasına ulaştırılmış olacaktır.

**7. VERGİ REFORM KOMİSYONU
RAPORLARININ ÖZETLERİ**

**Cilt
VI**

İstanbul – 1972
Damga Matbaası

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ORTALAMA KAR HADDİ (OKH) METODUNUN İSLAHI HAKKINDA RAPOR

BİRİNCİ BÖLÜM

OKH Tatbikatı

I— GENEL İZAHAT :

1) Konu :

Bilindiği gibi, vergi mevzuatımıza, beyanın doğruluğunu kontrole yarayan çeşitli usullerden biri olarak 1950 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile giren «Ortalama Kar Hadleri» müessesesi, yaygın bir kanaate göre geçirdiği çeşitli istihaleler sonunda, halen tamamen değişik ve ihdasındaki gayenin dışında bir fonksiyon ifa eden, tabir caizse «sui generis» asgari bir mükellefiyet haline gelmiştir. Bu müessese ile ilgili olarak zaman zaman ortaya atılan çok reşitli iddia ve ithamlar karşısında, Komisyonumuz meseleyi ele alıp tetkik etmeğe ve neticelerini bir rapor halinde Maliye Bakanlığına arz ve takdime karar vermiştir.

Malûm, olduğu üzere, asrımız vergiciliğinin temel prensiplerinden biri de tarh ve tahakkuk ameliyelerinin genellikle mükellefin beyanına istinaden yapılmasıdır. Diğer bir ifade ile, tarh ve tahakkuka esas teşkil eden gelirin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve şayet gerçekleştirilmiş ise, bunun miktarını İdareye beyan eden mükellefin bizzat kendisidir. Bu durumda, İdare de elbetteki beyan edilen malumatın doğruluk derecesini kontrol etmek zorunluluğunu duyacak ve bu hususta gerekli tedbirleri alacaktır. Bu, İdare için hem bir hak, hem de bir görevdir.

Ancak, burada, kontrolün bir gaye değil sadece bir vasıta olduğunu hatırdan çıkarmamak lazımdır. Bu itibarla, İdare'nin kontrol hakkını kullanırken vergilemenin asıl gayesinin kaybolmamasına ve daima değişmez bir veri gibi kabul edilen bazı temel vergi prensiplerinin zedelenmemesine dikkat etmesi lazımdır.

Oysa, Ortalama Kar Hadleri müessesesinin bugünkü tatbik şekli ile yukarıda belirtilen gerçek bir kontrol aracı niteliğini kaybedip garip bir «asgari mükellefiyet» haline geldiği pek yaygın bir kanaat olarak belirmiş bulunmaktadır. Bu iddialar şayet doğru ise, halihazırdaki uygulamanın gelir yergisi prensipleri ile telif edilemeyeceği bilinen bir gerçektir.

Nitekim, Maliye Bakanlığı tatbikattaki haksızlıkları kısmen olsun bertaraf edebilmek için 73 No. lu Gelir Vergisi Genel Tebliğini yayınlamak suretiyle kendi elemanlarını eğitime ve uyarma yoluna gitmiştir. Bu tedbir bazı olumlu sonuçlar sağlamışsa da, palyatif karakteri dolayısıyla yine de arzu olunan netice elde edilememiştir.

Başlangıçta, sadece oto - kontrol mekanizmasının fonksiyonunu ifa edemediği alanlarda, perakende ticaret ve eğlence yerleri gibi icabında yardımcı mahiyette yararlanılmak üzere ihdas edilen ortalama kar hadleri müessesesi 18 yıl içinde çeşitli istihaleler geçirmiştir. Komisyonumuzca ele alınan bu konuda bir kıymet hükmüne varmadan önce, sözü geçen müessesenin tarihi gelişmesi ile halihazırdaki tatbik şeklinin kısaca özetlenmesinde faide mülhaza edilmiştir.

2) Tarihçe:

Vergi mevzuatımıza 1950 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile giren ortalama kar hadleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1961 tarihine kadar ihdasında öngörülen normal fonksiyonunu ifa etmiş ve uygulamada mükelleflerin şikayetini mucip olmamıştır.

Yine 1960 yılı sonuna kadar geçen devrenin kayda değer özelliklerinden biri de, Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunan bir kısım emtia neveleriyle bazı istirahat ve eğlence yerleri işletenler için takdir edilen nisbetlerin gayri safi olarak hesap edilmiş olmasıdır. Sözü geçen devredeki uygulamalar da, tespit olunan nispetler emtia nevelerinde satılan malın maliyet bedeline, iş nevelerinde de gelirin elde edilmesine matuf bir kısım işletme giderlerine tatbik edilmekte ve bu suretle bulunan rakkamlar gayri safi kar olarak kabul edilmekte idi. Bu rakamlardan genel giderler çıkarılınca bakiyeleri safi kar'ı göstermekte idi. Vergi incelemesi esnasında, mükellefin beyan ettiği kar ile ortalama kar hadleri nispetinin tatbiki suretile bulunacak kar arasında açık bir farklılık bulunduğu takdirde, bu farkın haklı sebeplerinin ya kontrol elemanınca bulunması ya da mükellef tarafından izah edilmesi gerekmekte idi. Aksi takdirde, verginin matrahının takdir komisyonlarınca tayini gerekiyordu.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu bu alanda önemli bir değişiklik yapmış ve özel komisyonlar tarafından tespit olunacak nispetlerin safi nispetler olması esasını kabul etmiştir. Bu hüküm hiç şüphesiz Gelir Vergisinin esprisine ve temel prensibine aykırı düşmekte idi. Çünkü, nispetlerin safi olarak tespitinin kabulü, ortada bu nispetlerin tatbik edileceği bir kısım masraf unsurlarının her zaman için mevcut olması sebebiyle, sistemin şumulüne giren mükelleflerin daima kar elde edeceklerinin önceden kabul edilmesi, diğer ifade ile, bu mükelleflerin zarar etmeleri ihtimalinin peşinen reddedilmesi anlamını taşıyordu. Bu da, bazı ahvalde, zarar eden bir kimsenin de gelir elde etmiş gibi vergi vermesine sebebiyet vermekte, diğer bir tabirle kendi alanında asgari bir mükellefiyet tesis etmekte idi.

Mesleki bir kamu teşekkülü olan İstanbul Ticaret Odası'nın bu haksız ve ilmi gerçeklere aykırı hükmün değiştirilmesi yolundaki talebi, o tarihlerde Vergi Reform Komisyonu tarafından da olumlu karşılanmış ve neticede, 202 Sayılı Kanun ile yeniden gayri safi kar esasına, dönülmüştür.

Nihayet 8 Temmuz 1964 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 484 sayılı Kanun ile ortalama kar hadleri müessesesinde önemli bir değişiklik daha yapılmış ve

özel komisyonlar tarafından tespit olunan nispetlerin bir kontrol aracı olarak kullanılmasının vergi incelemesine bağlı olması şartı kaldırılarak, bu kontrolün, önceden vergi dairelerince ve sistemin şumulüne giren bütün mükellefler için tatbik edilmesi esası kabul olunmuştur. Bu suretle de, ortalama kar hadleri müessesesi, birdenbire büyük bir mükellef zümresini yakından ilgilendiren tamamen yeni bir mahiyet iktisap etmiştir.

II— TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE OKH'ya TABİ OLANLAR :

Ortalama kar hadleri müessesesini tanzim eden hükümler halen 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun bazı maddelerini tadil eden ve 8 Temmuz 1964 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 484 Sayılı kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddelerini değiştiren 485 sayılı Kanunda (Resmi Gazetede yayımlandığı 8 Temmuz 1964) yer almıştır.

Müessesenin tatbik şekli ile ilgili hükümler ise, Maliye Bakanlığı tarafından 28 Ekim 1964 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Yönetmelik ile tayin ve tanzim edilmiştir.

Sözü geçen mevzuatın ilgili hükümlerini gözönünde bulundurmak suretiyle, ortalama kar hadleri müessesesinin genel görünüşünü anahatları itibariyle şöylece özetleyebiliriz.

Gelir Vergisi Kanununun 484 Sayılı Kanunla değişik 111 inci maddesi hükmüne istinaden ortalama kar hadleri ile ilgili bulunan mükellefleri şöylece sıralayabiliriz.

1) Perakende Satış Yapanlar :

Bu kategoriye giren mükellefler şunlardır :

- a) Doğrudan doğruya perakende ticaret yapanlar,
- b) Toptancı olduğu halde, miktarı ne olursa olsun aynı zamanda perakende olarak da mal satanlar,
- c) İthal ettiği malları, miktarı ne olursa olsun, kısmen veya tamamen perakende olarak satanlar,
- d) İmal ettiği malları, miktarı ne olursa olsun kısmen veya tamamen perakende satanlar.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, ortalama kar hadlerinin şumulüne sadece perakende satışların girmekte oluşudur. Yani, bir ithalatçı ithal ettiği, bir imalatçı da imal ettiği malın tamamını toptancıya satarsa bu ithalatçı veya imalatçının ortalama kar hadleri ile hiç bir alakası olmayacaktır. Fakat aynı ithalatçı veya imalatçı bilfarz bir yılda ithal veya imal ettiği 1000 adet buzdolabının 990 tanesini toptan 10 tanesini de perakende olarak satarsa sadece perakende olarak sattığı 10 adet buzdolabı için ortalama kar hadlerine tabi olacaktır.

Bu konuda netice olarak denilebilir ki, münhasıran ithalat veya imalat ile uğraşanlar ortalama kar hadleri ile ilgili değildir. Ancak ithal veya imal ettikleri emtianın tamamını veya bir kısmını (miktar mevzubahis değil), perakende olarak satarlarsa bu takdirde ortalama kar haddine tabi olacaklardır.

Bu kategoride bahsi geçen perakende satışın maksat nedir? Gelir Vergisi Kanununun 111. maddesi perakende satışı şöyle tarif etmektedir :

«Perakende satışın maksatı; satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır.»

Kanun koyucunun bu tarifteki maksadım, «tekrar satmak üzere satın alanlar dışındakilere» veya kısaca «müstehlike» yapılan satışlar şeklinde anlamının isabetli olacağını zannetmekteyiz. Bu tarifte satışı yapılan madde aynen veya işlendikten sonra tekrar satılıyorsa bu bir perakende satış addedilmeyecektir. Fakat aynı mal bir gerçek veya tüzel kişi tarafından tekrar satılmamak üzere ve kendi ihtiyacı için alınmışsa, bu bir perakende satış olarak kabul edilecektir.

Bu anlayış tarzı tatbikatta, bir devlet hastahanesi veya ordu birliğinin kendi ihtiyacı için satın aldığı bilfarz 1.000 teneke yağ veya peynirin perakende satış addedilmesi sonucunu doğurmaktadır.

2) İstirahat ve Eğlence Yerleri İşletenler :

Ortalama kar hadlerinin şumulüne, yukarıda açıklanan perakende satışları tabii - ki bunlar emtia neveleri itibarıyla sınıflandırılmıştır. - istirahat ve eğlence yerleri işletenler de girmektedir. Bu grupta yer alan iş neveleri arasında otel, pansiyon, bar, gazino, lokanta, kebabçı, aşçı, kır bahçesi, plaj, sinema, tiyatro ve bunlara benzer yerleri zikredebiliriz. Bu yerlerin tamamı, Maliye Bakanlığınca hazırlanan cetvelde gösterilmiştir.

3) Taşıma İşleriyle İştigal Edenler :

Buradaki «her nevi taşıma işleriyle iştigal edenler» tabiri Maliye Bakanlığının görüşüne göre, en geniş anlamda kullanılmış olup, her nevi kara, hava ve deniz vasıtasının sahibi veya işleticisi sıfatıyla işletenlerle, taşıma işlerine tavassut edenleri istihdaf etmektedir. Bu durumda, şehir içi ve şehir dışı her türlü (en küçüğünden en büyüğüne kadar) kara ve deniz vasıtası işletenlerle nakliyat ambarları da bu sistemin şumulüne girmektedir. Ancak, 1967 - 1969 yıllarına ait tatbikatta nakliyat ambarları konusunda farklı bir görüşün ortaya çıktığına işaret etmek isteriz.

III— TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE OKH'nın BAZ'I (Matrahı) :

Ortalama kar hadleri, her il defterdarının veya tevkil edeceği bir maliye memurunun başkanlığında ticaret odalarından seçilen 4'er üyenin iştirakiyle kurulan 5'er kişilik bir özel komisyon tarafından tespit edilmektedir. Bu komisyonlar sadece merkez ilçelerinde bulunan tacirlere ait nispetleri tespit etmektedir.

1964 yılından itibaren esnafa ait nispetler, aynı şekilde esnaf temsilcilerinden müteşekkil ayrı birer komisyon marifetiyle tespit edilmektedir.

Keza, 1964 yılından itibaren mülhak ilçeler içinde, o ilçelerin ikişer temsilcisinden ve odalardan kurulan özel komisyonlar içinden seçilmiş iki kişiden müteşekkil ayrı komisyonlar ilçelere ait nispetler tesbit etmektedir. Aynı prosedür ilçelerdeki esnafa ait nisbetlerin tesbiti için de bahis konusudur.

Özel komisyonlar tarafından tespit edilen nispetler Maliye Bakanlığı'nın tasdiki ile yürürlüğe girmekte idi. Ancak 1964 yılından itibaren, Özel Komisyonların tespit ettiği nispetler, Maliye Bakanlığı'ndaki 5 kişilik bir Merkez Komisyonu tarafından tetkik ve tasdik edildikten sonra yürürlüğe konulmaktadır.

Bilindiği gibi, Özel Komisyonlar tarafından halen tespit olunan nispetler gayri safi nispetlerdir. Bu gayri safi nispetlerin perakende satışlarda satılan malın maliyet bedeline, istirahat ve eğlence yerleri işletenlerle taşıma işleriyle iştiğal edenlerde de işletme giderlerine tatbik edilmek suretiyle gayri safi kar bulunmaktadır. Bu suretle bulunan gayri safi kardan genel giderler indirildikten sonra kalan miktar, vergi matrahı olan safi karı veya (zararı) göstermektedir.

Acaba yukarıda bahsi geçen maliyet bedeli, hangi unsurları ihtiva etmektedir ?

1) Perakende Satışta Maliyet Bedeli :

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ortalama kar hadleri Yönetmeliğine nazaran, maliyet bedeli tabirinin şumulüne giren unsurlar şunlardır :

a) Doğrudan doğruya perakende satış yapanlarda maliyet bedeli :

İthalatçı, imalatçı, veya toptancıdan aldığı malları satan bildiğimiz tipik perakendecide maliyet bedeli; satılan malın faturada yazılı alış bedeli ile iş yerine veya mağazaya nakil yoluyla yapılan nakliye masrafları, alış komisyonları, sigorta ve ambalaj masrafları gibi emtianın tedarikiyle ilgili giderlerden terekküp etmektedir.

b) İthal ettiği malı perakende satanlarda maliyet bedeli :

Yukarıda (1) numaralı bentte yazılanlara gümrük resmi, gider vergisi gibi ithalat yoluyla yapılan giderlerin de ilave edilmesiyle bulunan bedeldir.

c) İmal ettiği malı perakende satanlarda maliyet bedeli :

İmale sarfedilen iptidai ve ham maddelerin bedeli işçi ücretleri, amortismanlar vesaire gibi genel imal giderleri ile piyasaya mutaden ambalajlı olarak sevkedilen maddelerde ambalaj giderlerinden terekküp eder.

2) İstirahat ve Eğlence Yerlerinde İşletme Giderleri :

Daha önce, ortalama kar hadleri nispetinin perakendecilerde malın maliyetine tatbik edilmesine mukabil istirahat ve eğlence yerleri işletenlerde işletme gider-

lerine uygulandığı belirtilmiş idi. Bu kategoriye girenlerin işletme giderleri sözü geçen Yönetmelikte şu şekilde tesbit olunmuştur :

«Otel, motel, pansiyon, bar, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçesi, plaj ve emsali eğlence ve istirahat yerlerinde işletme, giderleri eğlence ve istirahat yerlerinin eğlence ve istirahat maksatları için açık bulunduğu müddetçe yapılmış ve hasılatın elde edilmesine matuf bulunan giderler olup, aşağıda gösterilmiştir :

a) Müşterilerce istihlak edilmek üzere satın alınan her türlü yiyecek ve içecek maddelerinin maliyet bedelleri,

b) Temizlik, aydınlatma, ısıtma, pişirme, soğutma ve benzeri işler için işletmede sarfedilen odun, kömür, havagazı, elektrik, su gibi muhtelif maddelerin bedelleri,

c) Hizmet erbabına yerilen ücretler, (Müdür, Müdür muavini Sekreter, Mütercim, Muhasebeci ve Muhasebe servisinde çalışan memurlara verilen ücretler hariç),

d) Ücretli durumuna girmeksizin, mukaveleli veya mukavelesiz olarak çalıştırılan sanatkarlara ve diğer şahıslara verilen paralar, (Müşavir ve avukatlara verilenler hariç),

e) İşverene terettüp eden işçi sigorta primi hisseleri,

f) İş yeri kirası

g) Ayrılan amortismanlar,

h) Bina, Buhran, Müdafaa ve Arazi Vergileri,

i) Amortismanına tabi tutulmayarak işletmede doğrudan doğruya gider yazılan malzeme ve maddelerin bedelleri

j) P. T. T. masraflarından otel ve emsali işyerlerinde ücret mukabilinde müşterilerinin istifadesine sunulanların maliyetleri.

Kırtasiye, matbua, P. T. T. (yukarıda j bendinde gösterilenler hariç), sigorta, tamir, bakım, büro ve büro demirbaş amortismanları, ilan, reklam masrafları, her nevi vergi resim, harç (Bina, buhran, müdafaa, arazi vergileri hariç) müdür, müdür muavini, sekreter, mütercim, muhasebeci, muhasebe servisinde çalışan memurların ücretleri, müşavir ve avukatlara verilen paralar gibi hasılatın elde edilmesiyle doğrudan doğruya ilgili bulunmayan, genel giderlerle idare giderleri gayri safi kar haddinin tayininde nazara alınmaz.

3) Taşıma İşlerinde İşletme Giderleri :

Taşıma işleriyle iştigal edenlerde de ortalama kar hadleri nispeti işletme giderlerine tatbik edilmektedir.

Bu kategorideki işletme giderleri de 28 Ekim 1964 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelikte, kara, deniz ve hava taşıma işleri için ayrı ayrı olmak üzere, şu şekilde tadat edilmiştir.

— Kara taşıma işlerinde :

- a) Nakil vasıtalarının yakıt, yağ giderleri,
- b) Nakil vasıtalarının tamir yağ giderleri,
- c) Nakil vasıtalarının bakım giderleri,
- d) Nakil vasıtalarının amortismanları,
- e) Şoför, şoför muavini, hostes ve bilet satış işlerinde çalışanların ücretleri ve bunlara verilen gider karşılıkları,
- f) Motorlu kara taşıtları vergisi,
- g) Trafik sigortası ve nakil vasıtalarına ait diğer sigorta primleri,
- h) Yük ve yolcu temini için ödenen komisyonlar,
- i) Yazıhane, servis istasyonu, garaj, terminal gibi binalara ait kira, amortisman, sigorta ve saire gibi masrafları,

Kırtasiye, matbuat, posta, ilan, reklam giderleri, İdarehanelere ait kira, amortisman, sigorta tenvir, teshin, temizlik, bakım, tamir, vergi, resim, harçlar, şoför, şoför muavini, hostes, bilet satış memurları dışında kalan hizmet erbabına verilen paralar, avukat, müşavir ücretleri işletme giderlerinden madut olmadığından, bunlar gayri safi nispetinin tayininde nazara alınmaz.

— Deniz taşıma işlerinde :

- a) Gemilerin akaryakıt, kömür ve su giderleri,
- b) Gemilerin tamir, bakım ve malzeme giderleri,
- c) Gemilerin amortismanları,
- d) Yükleme, boşaltma, istif ve aktarma giderleri,
- e) Tekne, makina ve kulüp sigortaları ile navlun sigortaları,
- f) Deniz adamlarına ait maaş ve ücretler,
- g) Komanya ve elbise giderleri,
- h) Navlun ve acenta komisyon ve masrafları,
- i) Sürvey Lloyd ve avarya masrafları, dispeçler,
- j) Liman klavuz, romorkör masrafları,
- k) Gümrük, liman, fener, rıhtım resim ve harçları,
- l) Gemiyle ilgili telefon, telsiz ve kırtasiye giderleri,
- m) Gemiyle ilgili sair giderler.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan hizmetler ücretleri, avukat, müşavir ücretleri gibi giderler işletme giderlerinden olmadığı için gayri safi ortalama kar hadlerinin tayininde nazara alınmaz.

— Hava taşıma işlerinde :

Uçak için yakıt, yağ, tamir ve bakım giderleri, uçak amortismanları, pilot, telsizci, hostes ücretleri, uçuş zam veya tazminatları ve gider karşılıkları, uçak sigorta ücreti, yolcu ve eşya sigortaları, yük ve yolcu temini için ödenen komisyonlar, uçak terminali, hangar, yazıhane gibi binalara ait kira, amortisman ve sair giderler.

Yukarıda sayılanların dışında kalan hizmetliler ücretleri, avukat, müşavir ücretleri gibi giderler işletme giderlerinden olmadığı için gayri safi ortalama kar hadlerinin tayininde nazara alınmaz.

IV— YABANCI MEMLEKETLERDEKİ TATBİKAT :

1) Genel Olarak :

Modern vergi ilmi ve tekniğinin genel ve temel kuralları her memlekette birbirinin aynı olmakla beraber, uygulamada, oldukça farklı durumlar husule gelebilmektedir. Bunun sebeplerini, sosyal bir müessese olan verginin tarihi, İktisadi, sosyolojik ve hatta ahlaki (ethique) karakterinde aramak lazımdır.

Nitekim, günümüzde, vergilemenin mükellefin beyanına istinaden yapılması ve bu beyanın doğruluğunun İdare tarafından kontrol edilmesi genel ve temel bir prensip olarak bütün ileri memleketlerde yerleşmiştir. Ancak, beyanın doğruluğunu kontrole yarayan metodlar her memleketin bünyesine ve icaplarına göre birbirlerinden oldukça farklı şekiller arzdebilmektedir. Bu farklılığın kendini en çok belli ettiği konulardan biri de, ortalama kar hadleridir. Şöyle ki :

Dar anlamda, bizdeki ortalama kar hadlerine benzer bir uygulama ne anglo - sakson memleketlerinde, ne de batı Avrupa ülkelerinde mevcuttur. Çünkü, sözü geçen ülkelerde ticari kazancın tesbitine esas teşkil etmek üzere, bizde olduğu gibi, işletme hesabına dayanan basit bir usul mevcut değildir. Bu sebeple de, yabancı memleketlerde, ya kıta Avrupasında olduğu gibi geniş bir götürü vergileme, ya da A. B. D.'nde olduğu gibi tam bir beyan usulü uygulanır.

Bununla birlikte, kıta Avrupasındaki ülkelere tatbik edilen götürü vergileme ile bizdeki Ortalama kar hadleri sistemi arasında, bir takım norm, emsal (katsayı), yüzde nisbeti ve endislerden faydalanılma yönleri açısından, dolaylı bir şekilde de olsa, bazı benzerlikler mevcuttur. Bu sebeptendir ki, aşağıda, bizim ortalama kar hadleri sistemimizin ilham kaynağını teşkil eden - 1950 de ilk ihdas edildiği zamanki şekli ile Batı Almanya ile Fransa'daki benzeri uygulamaların kısaca belirtilmesinde faide mülâhaza edilmiştir.

2) B. Almanya :

Alman Gelir Vergisinde, bazı yönleri itibariyle bizdeki ortalama kar hadlerini hatırlatan götürü sistem, Ticaret Kanununa göre defter tutmağa mecbur olmayan küçük tacir hakkında uygulanır. Şahıs şirketleri ile toptancılar küçük tacir kategorisinin dışında kaldıkları gibi, sistemin uygulama alanı da 200.000 D. M. ile plafone edilmiştir.

Sözü geçen götürü vergilemenin uygulanmasında, «Richtsätze» adı verilen kıyaslama normlarından faydalanılır. Bizdeki ortalama kar hadleri sistemi ile Alman uygulaması arasındaki dolaylı benzerlik işte bu noktadadır. Ancak, şunu da belirtmek gerekir ki, Alman sistemi içinde yer alan Richtsätze bağlayıcı bir karaktere sahip olmayıp işletmelerin özelliklerine intibak ettirmek suretiyle uygulanmaktadırlar.

Tatbikine geçildiği ilk yıllarda gizli tutulan normlar, uygulamada müşahade edilen mahzurlar üzerine aleni hale getirilmiştir. Halen, bu normlar, ticaret odaları tarafından bastırılıp ilgililere dağıtılmaktadır.

3) Fransa :

Bilindiği gibi, götürü usuldeki vergilemenin geniş şekilde uygulandığı ülkelerden biri de Fransa'dır.

Fransa bu usulün tatbikatını geniş yetkilerle mücehhez inspecteur'ier vasıtasıyla yürütmektedir. Bu sonucusu, yıllık götürü kazançları takdir ederken, bir takım normlardan da faydalanmaktadır.

Fransa'da, ayrıca, gerçek vergileme alanında da beyanın doğruluğunu kontrol maksadiyle ihdas olunmuş özel bir metod mevcuttur. Şöyle ki :

«Code General des Impôts» nun 168 inci maddesinde «yaşayış tarzının bazı unsurlarına göre vergiye tabi gelirlerin asgari ve götürü takdiri» başlığı altında şöyle bir hüküm mevcuttur.

«Bir mükellefin beyan ettiği gelir ile yaşayış tarzı arasında açık nisbetsizlik olduğu takdirde, müterakki münzam vergiye esas olarak alınacak matrah, o mükellefin yaşayış tarzını teşkil eden unsurların götürü bir miktara tahvili suretiyle tayin olunur. Aşağıdaki baremde gösterilen bu götürü miktar, o mükellefin sürdüğü hayat tarzının bazı unsurları nazara alınmak suretiyle tesbit edilir. Bu götürü miktar 1,5 milyonu aşarsa, maddenin ikinci paragrafında öngörülen nisbetlerde arttırma yapılır.»

Aynı maddenin devamında beyan ettiği gelire sürdüğü hayat tarzı arasında açık surette farklılık bulunan bir mükellefin kira tahdidine tabi bulunmayan asil ikametgahı ile sayfiyedeki evinin yıllık kira tutarının üç mislini gelir olarak elde ettiği kabul edilmiş ve ayrıca, hizmetçisi, mürebbiyesi, otomobili, yatı, yarış atı ve benzerleri gibi sürdüğü hayat tarzının bir kısım belirtileri için de asgari birer vergi matrahı tayin olunmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

Komisyonun Mütalaa ve Teklifleri

O. K. H. metodunu, vergi mevzuatımıza girdiği günden bu yana, geçirdiği bütün istihaleleri de gözönünde tutmak suretiyle inceleyen Komisyonumuz sistemin gerek esası, gerek tatbikatı ile ilgili görüşlerini aşağıdaki beş paragrafta ayrı ayrı belirtmiştir.

I— GENEL ESASLAR HAKKINDA GÖRÜŞLER :

1— OKH Tatbikatının Vergi İncelemesine Bağlanması :

Daha önceki paragraflarda da etraflı bir şekilde belirtildiği üzere, başlangıçta sadece beyanın doğruluğunu kontrol maksadiyle ihdas edilen ve kullanılması vergi incelemesi şartına bağlı bulunan ortalama kar hadleri metodu, geçirdiği çeşitli istihaleler sonunda bugün, otomatik olarak işleyen ve bu sebeple de bazen vergi ilmi ve tekniği ile telif edilemeyecek sonuçlar yaratabilen garip bir müessese haline gelmiştir.

Bu durumu gözönünde bulunduran Komisyonumuz, oybirliği ile, gelir vergisinin esprisine ve mükellef psikolojisine aykırı düşen, İdare ile mükellef arasında şokluk yaratan İdare'nin yükünü fevkalade ağırlaştıran ve hatta «Inquisition fiscale» iddialarının ortaya, atılmasına dahi sebebiyet verebilen bugünkü uygulamanın, yeniden, ihdas edildiği tarihteki esaslara uygun bir tarzda vergi incelemesi şartına bağlanmasını ve otomatik işler tarzdan çıkartılmasını vergi ilmi ve tekniğinin zaruri bir icabı olarak mütalaa etmiştir. Bu durumda ortalama kar hadleri metodu, ancak evvelce olduğu gibi, vergi incelemesi yapmağa yetkili elemanların incelemeleri sırasında ve lüzum görüldüğü takdirde başvuracakları yardımcı bir kıyaslama vasıtası olarak kullanılacaktır.

2— OKH Matrah Farklarının Takdir Yoluyla Tesbiti :

OKH matrah farklarının takdir yoluyla tesbiti konusunda komisyonda yapılan müzakereler sonucunda iki görüş ortaya çıkmış, aşağıda izah edilen sebepler muvacehesinde, A. Alaybek, A. Yücefer, H. Kılıç, G. Dolun, R. Ormancı, H. Nadaroğlu, I. Uçkun, S. Tınaztepe ve O. Ertörer'in teşkil ettiği Komisyon çoğunluğu inceleme sonunda meydana çıkan matrah farklarının takdir konusu yapılması tezini savunmuşlardır.

Bilindiği gibi, modern fiskalitede vergi tarhi, bu tarh amelîyesinin mükellefle işbirliği yapmak suretiyle doğrudan doğruya vergi dairesi tarafından yapılması, diğer bir tabirle tarh amelîyesinin beyana istinad etmesi istikametinde gelişmektedir. Türk Vergi Hukukunda da, 1950 büyük reformu ile bu ileri sistem gerçekleştirilmiş ve prensip itibarıyla tarh'ın beyannameye istinad etmesi usulü kabul

olunmuştur. Bu arada vergi hukukumuzda, ikmalen ve re'sen tarhiyat müesseseleri de «beyannameye dayanan tarh» esasını tamamlayan ferî usuller olarak yer almıştır. Bunlardan birincisi, vergi tarh edildikten

..... matrah farklarından dolayı takdir mekanizmasının harekete geçirilmesini ortada takdiri gerektirecek bir sebebin bulunmaması nedeniyle, isabetli görmemekteyiz. Bu konuda iki hususu birbirinden ayırdetmek gerekir. Şöyle ki:

Ortalama kar hadlerinin tesbiti sırasında yapılan takdir başka şey, mükelleflerin ortalama kar hadleri içindeki ferdi durumlarının tesbiti ise başka şeydir. Önemli olan, mükelleflerin bahse konu sistem karşısındaki durumlarının tesbiti isidir. Ortalama kar hadlerinin tesbitinde noksan ve hatalı taraflar veya takdirler varsa, bunları, sonradan baş vurulacak takdir mekanizması içinde bertaraf etmek veya düzeltmek mümkün olmayacaktır. Düşüklük sebebinin izah etmek mecburiyetinde olan mükellef, komisyon yerine, türlü yetkilerle teşhiz edilmiş inceleme elemanına bilgi vermek durumunda kalacak, bu durumda da, yeniden takdire lüzum duyulmayacaktır. Kaldı ki, ortaya çıkan matrah farklarından dolayı takdire gitmektense, doğrudan doğruya itiraz merciine gidilmesi daha uygun olur. Çünkü, genel olarak bu şekilde tesbit olunan matrah farkları ihtilaf konusu olmakta, mükelleflerin % 90'ını meseleyi itiraz komisyonuna götürmektedir. İtiraz komisyonlarının aynı zamanda takdir komisyonunun da yetkisini haiz olduğu düşünülürse, matrah farklarından dolayı takdir mekanizmasının işletilmesi veya bu şekilde araya başka bir müessesenin girmesi bir bakıma kanaatimizce lüzumsuzdur. Ortada ortalama kar hadlerinin tatbiki için kanuni ölçüye uygun bir rakam bulunduğu cihetle, aynen amortismanlarda olduğu gibi, ayrıca takdire lüzum kalmaksızın bulunan matrah farklarına eldeki kanuni ölçülerin uygulanması ile yetinilecek, bu kanuni ölçülerin altına düşüldüğü takdirde bunun izahı inceleme elemanınca her zaman istenilebilecektir.

3— OKH Tatbik Alanının Sınırlanması :

Ortalama kar hadleri metodunun radikal bir reform anlayışı içinde yeniden tanzimi söz konusu olunca, üzerinde önemle durulması gereken konulardan birini de, «ortalama kar hadlerine tabi olacak müesseseler hakkında uygulanacak ölçülerin neler olması gerektiği hususu» teşkil etmektedir.

Bilindiği gibi, ortalama kar hadlerinin tatbik alanı 1950 - 1960 döneminde satışlarının % 50 sinden fazlası perakende olan işletmelerle istirahat ve eğlence yerlerini kapsamakta idi. Sistemin 1960 dan sonra geçirdiği istihale sonunda, bu tatbik alanı genişlemiş ve perakende ticaretin tamamı ile her türlü taşıma işlerini de kapsamı içine almıştır.

..... yapacakları müracaat üzerine, ortalama kar hadleri tatbikatının dışında bırakılmalarına Maliye Bakanlığı karar verebilir.» Böyle bir formülün kabulü halinde, Ortalama kar hadleri metodu bir gaye olmaktan çıkacak ve bir vasıta

haline gelecektir. Zira idare işletme ve muhasebe organizasyonlarını yeterli bulduğu teşebbüsleri doğrudan doğruya murakabe edebileceği gerekçesiyle - dolaylı ve oldukça meşakkatli - bir kontrol metodunun dışına çıkartabilecektir. Bu esneklik hem idare hem de mükellef yönünden rahatlık yaratacak bir nitelik taşımaktadır.

c — Ali Alaybek ile Halil Nadaroğlu, aşağıdaki sebepler dolayısıyla (a) ve (b) bentlerinde ileri sürülen görüşlere katılmamışlar ve «bilanço usulüne göre defter tutanlar ile ciroları muayyen bir haddin üstünde bulunanların» ortalama kar hadlerine tabi tutulmaması tezini ileri sürmüşlerdir :

Gerçekten, ortalama Kar hadlerine benzer sistemlerin uygulandığı ileri batı ülkelerinde de - mesela Fransa'da kurumlar veya bu mahiyetteki şirketler ekseriyetle sözü geçen sistemin dışında bırakılmışlardır. Bu kurumların dışında kalanlar ise muayyen ciro hadleri ile plafone edilmiş ancak, bu hadlerin altında kalan küçük ticaret erbabı ortalama kar hadlerine benzer sistemlerin şumulüne ithal olunmuşlardır. Batı Almanya'da da, belirli şartlara bağlı olarak muntazam defter tutanlar, iyi bir organizasyona sahip bulunanlar ve cirosu belli bir haddi aşanlar kesin olarak bu nev'i sistemlerin dışında mütalaa edilmişlerdir. Bizde de aynı prensibin kabulü hem rasyonel bir davranış teşkil edecek hem de, idareyi fuzuli bir takım işlerle meşgul olmaktan kurtaracaktır.

4— Vergileme İçin Asgari Limitler :

Bugünkü uygulamada, bilindiği gibi ikmalen vergi tarhı, 1.000 liralık mutlak rakkamla sınırlandırılmıştır.

Modern fiskalite anlayışı bu gibi uygulamalarda, mutlak rakamın yanısıra nisbi ölçülere de yer vermekte ve bu suretle de, hem adaleti temin hem de uygulamada kolaylığı sağlamaktadır. Bugün için 999 liralık bir fark beyann kabulüne ortalama kar hadleri açısından - 1001 liralık bir fark ise sistemin işletilmesine sebebiyet vermektedir. Bu sebeptendir ki, Komisyonumuz, 1.000 liralık mutlak rakkamın tabanı teşkil etmesi kaydıyla, matrahın belirli bir yüzdesinin de ölçü olarak kabulünü oybirliği ile kabul etmiştir. Ancak bu nisbi ölçünün tayininde A. Alaybek, H. Kılıç, H. Öncel, O. Güreli, B. Çayçık, G. Dolun ve E. Ormancı % 5, H. Nadaroğlu, O. Ertörer, İ. Uçkun ve S. Tınaztepe ise % 10 ölçüsünü kabul etmişlerdir.

Ancak, OKH tatbikatında 1.000 liralık ve buna ek olarak teklif edilen nisbi ölçünün, mükellef sayısı itibarıyla mi yoksa işletme başına mı uygulanacağı konusunda farklı iki görüş ortaya çıkmıştır.

Üyelerden A. Alaybek, A. Yücefer, H. Kılıç, H. Öncel, H. Nadaroğlu, G. Dolun, İ. Uçkun, S. Tınaztepe, R. Ormancı ve O. Ertörer'in katıldığı çoğunluk görüşü aşağıda özetlenmiştir.

Bilindiği gibi, Türk Vergi Sisteminde ortaklıklar bu hüviyetleri ile değil, ortakların ortaklık karından aldıkları pay üzerinden vergiye tabidirler. (G. V. K. Mad. 37) .

Şahıs şirketlerinde Gelir Vergisi, ortakların şahıslarına irca edilmek suretiyle şahsileştirilmiştir. Şahsiliği belirten diğer bir husus da kollektif şirketlerde işe başlamayı şirketin değil, ortakların ayrı ayrı bildirmesi keyfiyettir. (V. U. K. Mad. 153)

OKH sistemine gelince, bu sistem de, mükelleflerin şahsi beyanlarına bağlanmak suretiyle şahsileştirilmiştir. Mükellefler kazançlarını beyan edecekler, bu kazançlara OKH tatbik olunacaktır. Şahıs şirketlerinde beyan edilen ticari kazanç ve bunun mesnedi olan gayri safi hasılat, şirketin kazancından ortağa düşen pay olduğuna göre OKH'yı da bununla irtibatlandırmak lazımdır ki bu sistemin bir ıca-bıdır. Kanaatimize göre, bu hususta ileride kanunda değişiklik yapılması da bahis konusu olamaz. Böyle olunca da, OKH'yı şirketin durumuna göre değil, ortakların durumuna göre uygulamak gerekir.

Üyelerden O. Güreli, R. Erimez ve B. Çaycık ise, aşağıda açıklanan nedenlerle bu görüşe katılmamışlardır :

Halen uygulanmakta olan 1.000 liralık mutlak rakam, uygulamalarda bir kısım aksaklıklara ve adaletsizliklere sebep olduğu gibi Komisyonca teklif edilen mutlak ve nisbi hadler de aynı sonuçları doğuracak karakterdedir.

Uygulamalarda mükellef esas alındığında, kollektif ve komandit şirketlerle adi ortaklıklarda had, ortak sayısınca yükselecek ve bu suretle ortaklık halindeki işletmelerde OKH'yı tatbik etmek imkanı büyük ölçüde ortadan kalkacaktır. Bu ise, mükellefler ve işletmeler arasında eşitsizliğin doğmasına sebep olacaktır.

Binaenaleyh, sistemin bütünlüğünü bozmamak için haddin ortaklara değil, işletmeye uygulanması gerekir.

5— OKH Tatbikatında Vergi Cezası :

Komisyonca yapılan görüşmeler sırasında OKH tatbikatından doğan matrah farkları dolayısıyla ceza uygulanıp uygulanmaması

Aksi takdirde, mükellefler arasında eşitsizlik yaratılmış ve adaletsiz uygulamalara gidilmiş olacaktır.

II— OKH'da SÜBJEKTİF SINIRLAMALAR :

Komisyonumuzun, Ortalama Kar Hadleri metodunun hangi alanlarda uygulanması gerektiği yolundaki görüşü bir önceki kısımda açıklanmıştır. Ancak, İktisadi, mali, teknik ve hatta psikolojik bir takım sebepler dolayısıyla, aynen vergilemedeki istisna ve muafiyetlerde olduğu gibi, ortalama kar hadleri alanının da objektif ve sübjektif karakterde bir takım sınırlamalara tabi kılmanın zarureti aşıkardır. Aşağıda, bu hususlarda ilgili olarak Komisyonumuzda beliren görüşler ifade edilmiştir.

1— Kamu Teşebbüsleri :

Ortalama Kar hadleri metodunun gaye değil sadece bir vasıta olduğu daha önce ifade olunmuştur. Bu prensip bir veri (muta) gibi kabul edilince, bir kısım iş-

letmeleri, mahiyetleri icabı bu sistemin şumulüne dahil etmemenin zarureti kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu sebeptir ki, Komisyonumuz kamu iktisadi teşebbüsleri ile devletin hissesi bulunan anonim şirketlerin, ortalama kar hadleri dışında mütalaa edilmelerine oybirliği ile karar vermiştir.

2— Süper Marketler :

Memleketimizde de son zamanlarda gitgide gelişmekte olan «süper market» şeklindeki büyük mağazaların ortalama kar hadleri sisteminin dışına çıkartılması Komisyonumuzda iki ayrı görüşün doğmasına sebebiyet vermiştir. Şöyle ki :

a) A. Alaybek, G. Dolun, R. Ormancı, S. Tınaztepe, B. Çaycık, İ. Uçkun ve O. Ertörer'in katıldıkları çoğunluk görüşü süper market tipindeki büyük mağazaların Bakanlıkça verilecek müsaadeye istinaden OKH tatbikatı dışına çıkarılmaları şeklinde tebellür etmiştir.

Bu görüşü savunan üyeler, özellikle şu hususlar üzerinde durmuşlardır :

Büyük mağazaları ortalama kar hadlerine tabi kılmak, bu metodun esprisi ile bağdaşamaz. Çünkü, bu konudaki nihai gaye vergi güvenliğini tesis etmektir. Bu güvenlik sayet sözü geçen metod uygulanmadan da sağlanabiliyorsa, sun'i bir şekilde bu metodu uygulamaya kalkmak hem idareyi hem de mükellefi izrar ve işgal etmekten başka bir işe yaramayacaktır. Nitekim, aslında direkt metodlarla ve emin bir şekilde murakabe edilmesi mümkün olan bu büyük müesseseler, fuzuli yere ortalama kar hadleri föyünün doldurulması, prekande satış maliyetlerinin tesbiti v.s. gibi, işlerle meşgul olacaklardır. Buna paralel olarak, inceleme elemanları ile vergi daireleri, de tatbikat yönünden büyük zaman kayıplarına uğrayacaklar ve dolayısıyla fuzuli bir külfet altına gireceklerdir.

b) A. Yücefer, H. Kılıç, H. Öncel, R. Erimez, O. Güreli ve H. Nadaroğlu'nun katıldıkları azınlık görüşü «bazı büyük mağazaların Bakanlıkça verilecek müsaadeye istinaden de olsa, ortalama kar hadleri tatbikatının dışına çıkarılmamaları» şeklinde tecelli etmiştir. Azınlık görüşünün gerekçesini şöylece özetlemek mümkündür :

Süper market ve benzeri büyük mağazaların, her ne şekilde olursa olsun, ortalama kar hadleri metodunun dışında bırakılması vergi hukukunun esprisi ile bağdaştırılmaz, Kaldı ki, büyüklük izafi bir kavramdır ve ayrıca dinamik bir karaktere sahiptir. Sübjektif değer yargılarına istinaden verilmesi tabii ve zorunlu olan müsaadelerin, tatbikatta haklı haksız, pek çok şikayetlere ve hatta çeşitli baskı gruplarının zorlamalarına sebep olacağı bir gerçektir. Ayrıca bu şekildeki sübjektif bir sınırlamanın Bakanlığın müsaadesine bağlı olması, prensip ve teknik bakımlardan da izahı güçtür. Çünkü istisna ve muafiyetler nasıl vergi kanunlarında yer almışsa, aynı karakterdeki bir sınırlamanın da yine kanun ile düzenlenmesi icap eder. Bu ne'vi tasarrufları idarenin sübjektif değer yargılarına terketmek çok çeşitli sakıncalar doğurur.

3— Toptancılar :

Komisyon çoğunluğunu teşkil eden A. Alaybek, G. Dolun, R. Ormancı, H. Nadaroğlu, S. Tınaztepe, R. Erimez, H. Öncel, İ. Uçkun, ve O. Ertörer, yıllık satış hacmi içinde perakende satış payı belirli bir nisbetin altında kalan toptancıların ortalama kar hadlerine tabi tutulmaması görüşünü savunmuşlar ve aşağıdaki gerekçeleri ileri sürmüşlerdir. Bilindiği gibi, toptan satışlar, fatura nizamının bu ticaret kolunda teessüs etmiş olması nedeni ile ortalama kar hadlerinin dışında bırakılmışlardır. Ancak, piyasa şartları ve teamülleri, bazan, asıl vasıf ve meşgalesinin toptancı olduğuna asla şüphe bırakmayan bir takım firmaların çok cüz'i - adeta sembolik mahiyette - perakende satışlar yapmalarını da zorunlu kılmaktadır. Ancak, bu sonuncu satışlarda dahi alınan kar, yine toptancı karıdır. Bu şekilde cüz'i ve teamüli karakterdeki satışlar dolayısıyla toptancı mükellefleri de bu sistemin şumulü içinde mütalaa etmek - sadece perakende satışları için olsa dahi - sistemin gayesi ve esprisi ile telif edilememektedir. Bu sebeptendir ki, hiç değilse, yıllık satış hacmi içinde perakende satış payı % 10'u geçmeyen toptancıların ortalama kar hadlerine tabi tutulmaması gerekir.

A. Yücefer, H. Kılıç, B. Çaycık ve O. Güreli ise, aşağıdaki nedenlerle çoğunluk görüşüne katılmamışlardır.

Perakende satış alanında ortalama kar hadlerinin uygulanmasının sebebi bu ticaret kolunu kavramadaki güçlük, hatta imkansızlıktır. Perakende satışın nisbetinin küçük olması, bu faaliyetin arızı olduğuna bir delil teşkil etmez. Bilfarz bir müessese için % 5 perakende satış nisbeti ciroya kıyasla ehemmiyetsiz gibi görülürse de, aynı işle iştigal eden diğer müesseselerin cirolarına uygulandığı zaman karşımıza yüzbin ikiyüz bin gibi büyük rakamlar çıkabilir. Büyük bir işletmenin toptan satışları yanında perakende satışlarının % 5 nisbetinde olması bunların ortalama kar hadlerinin dışına çıkarılmaları için kafi sebep teşkil etmez. Aksi takdirde, sınırlamaya gidelim derken müesseseler arasında tefrik yapılmış ve adaletsizliklere sebebiyet verilmiş olur.

4— Sinema ve Tiyatrolar :

Sinema ve tiyatroların ortalama kar hadleri karşısındaki durumu, Komisyonda görüşme konusu yapılmış, bu hususta iki tez ortaya çıkmıştır.

Üylerden A. Alaybek, G. Dolun, R. Ormancı, H. Nadaroğlu, S. Tınaztepe, H. Öncel, R. Erimez, O. Ertörer ve İ. Uçkun'un yer aldıkları Komisyon çoğunluğu, aşağıdaki nedenlerle tiyatro ve sinemaların OKH tatbikatı dışında bırakılması görüşünü savunmuşlardır:

Bilindiği gibi bugünkü uygulamada, eğlence yeri oldukları gerekçesiyle, sinema ve tiyatrolar da sözü geçen sistemin şumulüne dahil edilmişlerdir. Oysa, ortalama kar hadleri metodu, özellikle vergiye tabi kazancın kavranmasının güç ya da imkansız olduğu alanlarda uygulanır hiç olmazsa uygulanmak gerekir. Bu açıdan

bakılınca sinema ve tiyatrolar bu sistemin dışında kalırlar. Çünkü, bu gibi yerlere biletle girilmekte olup, bilet bedeli içindeki hisseleri dolayısıyla, belediyelerin, sıkı bir murakabesi mevcuttur. Bu durum, sinema ve tiyatrolarda, gerçeklere çok yakın bir şekilde hasılatın kavranmasını mümkün kılar. Hal böyle iken, sözü geçen yerleri dolaylı ve çok çapraşık metodlarla kontrole kalkmak gerçekçi ve rasyonel bir davranış değildir.

Üyelerden A. Yücefer, O. Güreli, H. Kılıç ve B. Çaycık aşağıdaki gerekçelerle çoğunluk görüşüne katılmamışlardır.

Bilindiği gibi, sinemalar vergi tatbikatımızda güvenliğin yeteri kadar sağlanamadığı bir alanda yer almaktadır. Belediyelerce buralarda yapılan bilet kontrolleri mahiyeti itibariyle spesifiktir ve tek yönlüdür. İşletmelerde vergi incelemesi ise, bilanço ve işletme analizine ve revizyon tekniğine göre icra olunan bir denetim bütününe teşkil eder ki, Ortalama Kar Haddi metodu da bu denetim içinde yerini alan değerli bir kıyaslama unsurudur. Bu sebepler ile sinemaların bu metodu uygulama alanı dışına çıkarılması vergi güvenliği açısından yerinde görülmemek gerekir.

5 — Bazı Taşıma İşleri :

Taşıma işlerinin sınırlanması konusunda Üyelerden H. Nadaroğlu, kanunda mevcut «her türlü taşıma işleri ile iştigal edenler» tabirinin çok şumullü olduğunu ileri sürmüş ve bilet, konşimento, ordino fatura seyir defteri v.s. gibi kanuni defter ve vesaik yardımı ile hasılatı kolayca tesbit ve kontrol edilebilen işletmelerin - taşıma işleri ile iştigal etseler dahi - bu sistemin şumülü dışında bırakılmalarını teklif etmiştir.

Sözü geçen teklif, zikredilen defter ve vesaike rağmen, taşıma işleri ile iştigal edenlerin hasılatının kavranmasının her zaman kabil olamayacağı gerekçesiyle ve ekseriyetle kabul olunmamıştır.

III— OKH'da OBJEKTİF SINIRLAMALAR :

Objektif sınırlamalardan maksat sübjektif sınırlamalar kategorisine giren teşebbüs muafliklarının yanında belli maddelere veya satış nevelerine ait istisnalardır. Komisyonumuz yapılacak reformda raporun önceki kısımlarında değişik vesilelerle açıklanan sebepler dolayısıyla aşağıda yazılı maddeler ve muamelelerin OKH tatbikatının dışında bırakılmasını oybirliği ile kabul etmiştir:

1 — Buzdolabı, elektrik süpürgesi, çamaşır makinesi gibi ev işlerinde kullanılan dayanıklı istihlak eşyası ile makine ve teçhizatın fatura nizamına göre yapılan satışlarının,

2— Resmi daireler ve müesseselerle kurumlar ve Gelir Vergisine tabi mükellefler arasında fatura nizamına göre yapılan muamelelerin,

3— Tekel'e tabi maddelerin satışları.

IV— GENEL TARİFLER :

Bilindiği gibi, Ortalama kar hadleri metodu,

- Perakende satışları,
- İstirahat ve eğlence yerlerini ve,
- Taşıma işlerini kapsamaktadır.

Gerek bu alanların vüs'ati, gerekse bununla ilgili objektif ve sübjektif kısıtlamalar hakkındaki görüşler daha önceki paragraflarda açıklanmıştır. Ancak Komisyonumuz, hem sözü geçen görüşlerine açıklık kazandırmak, hem de uygulamada hasıl olabilecek tereddütleri izale edebilmek için, görüşbirliği ile tesbit ettiği aşağıdaki tariflerin de raporda yer almasında isabet ve faide mülâhaza etmiştir.

1— Perakende Satış :

Perakende satış, tüketiciye yapılan satıştır. Bu maddedeki tüketici deyimi, satın aldığı malı olduğu gibi veya işledikten sonra, satanlar dışında kalan kimse-leri ifade eder.

2— İstirahat ve Eğlence Yeri Mefhumu :

İstirahat ve eğlence yerleri hizmetleri, içinde yatılan, yenilen içilen ve istirahat edilen otel motel, gazino, lokanta, kahvehane, gece lokalleri ile sinema ve tiyatro gibi yerlerde yapılan hizmetlerdir.

3— Taşıma İşleri :

Taşıma işleri, karada ve su üzerinde motörlü veya makineli vasıtalarla yapılan taşıma işlerini ifade eder.

V— İŞLETME GİDERLERİ :

Bilindiği gibi, ortalama kar hadleri ile ilgili nisbetler emtia nev'ilerinde satılan malın maliyetine, istirahat ve eğlence yerleri ile taşıma işlerinde ise işletme giderlerine uygulanmakta, bu suretle elde edilen rakkamın beyan edilen gayri safi karla mukayesesi suretiyle de sistemin işlemesi temin olunmaktadır.

Bu kısa açıklamadan da anlaşılacağı üzere, ortalama kar hadleri metodunun fonksiyonunu gerçek anlamda ifa edebilmesi, bir bakıma, nisbetlerin uygulanacağı baz'ın tabir caizse matrahın isabetli ve realist bir görüşle tesbitine bağlıdır. Evvelce belirttiğimiz gibi, sözü geçen kıyaslama metodunun bir vergi güvenlik tedbiri olmaktan çıkıp, asgari bir vergileme aracı haline gelmesi de mümkündür. Bu sonuncu ihtimal bilhassa, işletme giderleri konusunda daha da belirli bir hal almaktadır.

Perakende satışlara ait nisbetlerin uygulanacağı baz'ı teşkil eden «maliyet» kavramının tarifinde, bugüne kadar ne İdare, ne de mükellef yönünden bir şikayet

vaki olmuştur. Gerçekten, bu konu ile ilgili olarak bugünkü mevzuatta yer alan tarifler, hem açık, hem de gerçeklere uygun görülmektedir.

1— İşletme Giderlerinin Kavranmasının Güçlüğü :

İstirahat ve eğlence yerleri ile taşıma işlerine ait nisbetlerin uygulanacağı baz'ı teşkil eden işletme giderlerinde ise durum biraz farklıdır. Şöyle ki :

Sözü geçen işyerlerinde - işyerinin mahiyet ve vüs'atine göre değişen ölçüler içinde olmak kaydıyla - çok çeşitli masraf neveleri vardır. Sistemin işleyişi gayri safi kar mukayesesi esasına istinad ettiğine göre, nisbetin uygulanacağı baz'a sözü geçen çeşitli masraflardan sadece hasılatın elde edilmesi ile direkt olarak ilgili harcamaların dahil edilmesi gereklidir. Aksi halde, yani, gelirin elde edilmesi ile direkt bir şekilde ilgili olup olmadığına bakılmaksızın, masif karakterdeki masrafların genellikle işletme gideri olarak kabulü sistemin, neticede fiilen «safi kar» a müncer olması sorununu doğuracaktır. Bu itibarla, Komisyonumuz, terminolojik yönden tartışılması kabil olmakla beraber artık mevzuatta ve tatbikatta yerleşmiş olması sebebiyle benimsemekte sakınca görmediği işletme giderlerinin tayininde, genel prensibin «hasılatın elde edilmesiyle doğrudan doğruya ilgili masraflar» şeklinde formüle edilmesinde ve bu formülün kanun metninde yer alması gerektiğinde görüş birliğine varmıştır.

Bu prensibin tesbitini takiben, işletme giderlerinin - sözü geçen prensibin ışığı altında - mevzuatın hangi kademesinde ve ne şekilde tayin edilmesi gerekeceği üzerinde durulmuştur.

Bilindiği gibi, genellikle hukuki tasarruflarda, özellikle de vergi hukukunda vergileme ile ilgili suje ve objeler, (mevzu ve istisnalar gibi) işletme gideri ve benzeri harcamalar, kanunlarda yönetmeliklerde ve yetkili organların kararlarında aşağıdaki şekillerden biri tercih edilmek suretiyle ifade edilir.

- Tadadı ve tahdidi,
- Tadadı ve iş'ari, veya
- İş'ari,

İşletme giderlerinin tadadı ve tahdidi bir şekilde Kanunda gösterilmesinin tedvin tekniği yönünden sakıncalar yaratacağını göz- önünde bulunduran Komisyonumuz, yukarıdaki genel prensibin yanı sıra karakteristik mahiyetteki bazı giderlerin de iş'ari mahiyette kanunda zikredilmesini, bu prensibe istinaden tesbit olunacak tahdidi karakterdeki masrafların ise, Merkez Komisyonunca tayin olunmasını gerçeklere uygun bir şekil olarak mütalaa etmiştir. Çünkü nisbetleri kesin olarak tayin ve tesbit eden nihai merci Merkez Komisyonundur. Nisbeti nihai olarak tayin eden Organın, bu nisbeti hangi esas ve varsayımlardan hareket etmek suretiyle tesbit edeceğine de bizzat kendisinin karar vermesi hem gerçekçi, hem de rasyonel bir davranış olacaktır. Bu hususu gözönünde bulunduran Komisyonumuz oybirliği

ile tahdidi ve nihai karakterdeki işletme masraflarının Merkez Komisyonunca tesbit edilmesinin isabetli olacağı sonucuna ulaşmıştır.

Bir önceki paragrafta, işletme giderlerinin genel prensibi ve bu prensibin ışığı altında sözü geçen giderlerin ne şekilde tesbit edilmesi gerektiği hususundaki Komisyonumuz görüşü ifade edilmiş idi. Ancak, ortalama kar hadleri tatbikatında ötedenberi birer problem teşkil etmiş olan karakteristik bazı masraf unsurları, arz ettikleri özel önem dolayısıyla, ayrıca müzakere konusu yapılmış ve bu suretle ulaşılan sonuçlar aşağıda belirtilmiştir.

2— İş Yeri Kirası :

Ortalama kar hadleri tatbikatı yönünden özel bir durum arzeden kira hakkında, Komisyonumuzda iki ayrı görüş belirmiştir.

A. Alaybek, İ. Uçkun, G. Dolun, R. Ormancı, H. Nadaroğlu, O. Ertörer, O. Güreli ve B. Çaycık'ın teşkil ettikleri Komisyon çoğunluğu, aşağıdaki sebepler dolayısıyla kiranın - istisnalar hariç - işletme gideri olarak kabul olunamayacağı tez'ini savunmuşlardır.

Kira, mahiyeti itibariyle tipik bir sabit giderdir. Bu vasfı dolayısıyla de, hasılatın elde edilmesiyle hiçbir direkt ilgisi yoktur. Bir işletme, mukavele ve sair zaruretlere dolayısıyla kirasını ödemeye mecbur olduğu halde pekala zarar edebilir. Bu durumda, kirayı, mukayese ve mesnet teşkil eden gayri safi karın bir unsuru gibi kabul etmek haklı bir davranış olamayacaktır. Kaldı ki, kiranın işletme gideri olarak kabulü kira mukavelelerinin sırf bu sebeple dahi düşük miktarlar üzerinden tanzimine sebep olacak ve neticede gayrimenkul sermaye iratlarını, serbest meslek kazançlarında olduğu gibi, olumsuz yönden etkileyecektir.

Genel prensip yukarıda açıklanan şekilde olmakla beraber otel ve bilhassa plaj gibi iş yerlerinde, kiranın, az çok hasılat ile ilgisi bulunduğu düşünülebilir. Ayrıca, bu gibi yerlerde, kira da çıkartılırsa - bilhassa plajlarda - ciddi hiç bir masraf unsuru, dolayısıyla de baz'a ithal olunacak herhangi bir mesnet kalmamaktadır. Bu sebeptendir ki, bir emtea hareketi olmayan sinema, otel, plaj ve benzeri yerlerin kirasını, yukarıdaki prensibin bir istisnası gibi kabul etmek gerekmektedir.

Üyelerden A. Yücefer, H. Öncel, H. Kılıç ve R. Erimez ise, yukarıdaki işyerlerinden ayrı olarak lokanta, pastahane, gazino ve gece klübü gibi mahallerde de en müstakar, mütecaniş ve Standard bir unsur olan kiranın işletme gideri addedilmesi gerektiği tezini savunmuşlar ve bu nedenlerle çoğunluk görüşüne katılmamışlardır.

3— Amortismanlar :

Amortismanların işletme masrafları arasında yer alıp almaması gerektiği hususunda da, Komisyonumuzda iki ayrı görüş belirmiştir.

A, Alaybek, İ. Uçkun, G. Dolun, R. Ormancı, H. Nadaroğlu, S. Tınaztepe, O. Ertörer ve B. Çaycık tarafından çoğunlukla kabul olunan birinci görüş, taşıma ve

ulaştırma işlerinde, amortismanlar ile hasıllata doğrudan doğruya müessir olmayan buna benzer sabit masraf unsurlarının, ortalama kar hadlerinin tayininde ölçü olarak kullanılmaması, diğer bir ifade ile işletme giderleri arasında yer almaması şeklinde tecelli etmiştir. Ekseriyet görüşünün mucib sebebi şudur :

Amortismanlar, bilhassa taşıma işlerinde, hizmet istihsalı ile yakından ilgili değildirler. Diğer taraftan, şayet bir baz olarak kabul edilse dahi, amortisman unsuru gitgide azalacak ve hatta günün birinde ayrılacak herhangi fiili bir miktar bulunamayacaktır. Özellikle taşıma işlerinde amortisman, hizmetin değil satışının, hatta istihsalinin durduğu ahvalde dahi otomatik olarak işleyen bir niteliğe sahiptir. Bu sebeplerle amortismanın OKH sistemi içinde bir vergileme unsuru olarak alınması doğru değildir. Diğer taraftan, mükellefe sadece bir hak olarak tanınmış bulunan bu amortisman indiriminin vergilemeye esas olarak kullanılması, psikolojik yönden de sakıncalı bulunmaktadır.

Üyelerden A. Yücefer, O. Güreli, H. Kılıç, H. Öncel ve R. Erimez çoğunluk görüşüne katılmamışlar ve bu hususta şu teklifi ileri sürmüşlerdir.

«Amortisman yerine amortismana tabi iktisadi kıymetin % 10 u gibi belirli bir nispet ortalama kar hadlerinin tesbitinde bir ölçü olarak alınmalı ve işletme giderlerine dahil edilmelidir.»

Bu görüşe göre, amortismanlar, bilhassa taşıma vasıtalarının İktisadi kıymetinin ayrılmaz bir cüz'üdür. Şayet amortisman tatbik edilemeyecek bir durum, mevcut ise taşıma vasıtasının ömrü de esasen sona ermiş demektir. Kaldı ki, ortalama kar hadlerine mesned teşkil edecek İktisadi kıymeti amortisman şeklinde düşünmemek icab eder. Taşıma vasıtasına tahsis olunan yatırımın karşılığında elde edilen hasıllatın kavranması için, hiç değilse belirli bir ölçü içinde, amortismanın da nazara alınması lazımdır. Bu görüşümüz aynen istirahat ve eğlence yerleri için de varittir. Nihayet, maliyetine göre değişen ölçüler içinde olmak kaydıyla diğer bütün masraf unsurlarının gizlenebilmelerine karşılık, amortismanların tamamen aksi bir karaktere sahip olduklarını da gözden uzak tutmamak gerekir.

4— Ücretler :

OKH tatbikatında ayrı bir önem arzeden ücretler hakkında Komisyonda iki görüş belirmiş ve üyelerden A. Alaybek, A. Yücefer, G.Kılıç, H. Öncel, İ. Uçkun, G. Dolun ve O. Ertörer'in katıldığı çoğunluk görüşü aşağıda özetlenmiştir.

Ücretlerin işletme giderleri arasında yer alıp almaması meselesi bilhassa istirahat ve eğlence yerleri açısından özel bir önem arz etmektedir. Şöyle ki; Eğlence yerlerinde artist, san'atkar konsamatris ve benzeri kimselere ödenen ücretler, komisyonda ileri sürülen bir görüşe göre, işletme gideri addedildikleri takdirde stopaj matrahlarının gizlenmesine ve bu sebeple de vergi ziyanına sebebiyet vermektedir. Bu nedenlerle, sözü geçen ücretlerin OKH kıyaslanmasında işletme giderleri kategorisine alınmaması icabeder.

O. Güreli, H. Nadaroğlu, R. Erimez, B. Çaycık, S. Tınaztepe ve R. Ormancı ise, aşağıdaki sebeplerle yukarıdaki görüşe katılmamışlardır :

Eğlence ve istirahat yerlerinde artist, konsomatris v.s. ödenen ücretler, müte-havvil karakterli, hasılat ile direkt bir şekilde ilgili ve istihsal edilip satılan hizmetin maliyetine dahil tipik bir işletme gideridir. Bu itibarla bu nevi ünitelerin evleviyetle baz'a ithali gerekir.

Stopaj matrahlarının küçültülmesi mülahazasına gelince, bu da, kantitatif olarak tayin ve tesbiti imkansız bir husustur. Bu itibarla böyle bir mülahazaya istinaden sözü geçen ücretlerin OKH bazına ithal edilmemesi yoluna gidilmemelidir.

**VERGİ REFORM ÇALIŞMALARI
HAKKINDA MEMORANDUM
IX**

Vergi Reform Komisyonu

İstanbul, Kasım 1969

VERGİ REFORM ÇALIŞMALARI HAKKINDA MEMORANDUM

GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği gibi Komisyonumuz, zaman zaman Memorandumlar hazırlamakta ve bu Memorandumlarda, çalışmalarımızın hangi noktasında olduğumuz açıklanmakta ve bundan sonra hangi çalışmaların Programımıza alınmasının uygun görüldüğü hususları belirtilmektedir.

Diğer taraftan bu Memorandumlarla, bağlı olduğumuz Makam ve Teşekküllere, çalışmalarımızın seyri hakkında bilgi verilmesi hedefi de gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Hazırlanan Memorandumlar «Prospektif» ve «Retrospektif» olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Retrospektif yani geriye bakan, kısmında genel olarak şimdiye kadar yapılmış olan çalışmalarımızın bir «Envanter» i ortaya konmaktadır.

Evvelce yapılmış olan çalışmalar «Mayıs 1968 tarihine kadar yapılan çalışmalar» ve «Son dönem çalışmaları» olarak 2 ayrı, bölümde açıklanmaktadır.

Bundan sonra, halen yapılmakta olan çalışmalar hakkında, izahat verilecek, Memorandum'un Prospektif kısmında ise «İleride Yapılacak Çalışmalar» sistemleştirilmek suretile ve konuları itibarile tasnifli olarak, detaylı ve etraflı bir surette belirtilecektir.

Komisyonumuz tarafından yapılmış olan çalışmaları, mahiyetleri bakımından 3 kategori içinde mütalaa etmek mümkündür.

Bu kategoriler : 1) Sistem çalışmaları, 2) Münferit Konularla İlgili Reform Çalışmaları, 3) Müteferrik Çalışmalar, olarak ifade; edilebilir.

1— Sistem Çalışmaları :

Sistem çalışmaları, Fiskal Sistemimizin Kuruluşu, bünyesi, işleyişi ve hukuki yönü ile ilgili genel mahiyette, şumullü, büyük Reform çalışmalarıdır.

Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin kuruluşu ve Genel Rovizyonu, Emlak Alım Vergisi, Harçlar Nizamı, Damga Vergisi, Emlatk Vergisi, Mahalli Finans, Tekel Fiskalitesi, Şeker Fiskalitesi, Gider Vergileri, Vergi Usul Hukuku, Gelirler Teşkilatmm Reorganizasyonu, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi konuları ile ilgili Reform çalışmaları gibi.

2— Münferit Konularla İlgili Reform Çalışmaları :

Bu çalışmalar esas itibarile, İktisadi ve Sosyal Politika ile ilgili teşvik ve himaye tedbirleri ile Vergi Hukuku ve Vergi Tekniğine taallük eden münferit meselelere ilişkin Reform çalışmalarıdır.

Bunlara örnek olarak da Degressif Amortisman Usulü, Yatırım İndirimi, İhracatı ve Turizmi Teşvik Tedbirleri, Ortalama Kar Hadleri Metodunun İslahı gibi konular gösterilebilir.

Vergi Sistemimizin geliştirilmesi ve perfeksiyonu bakımından arzettiği önem itibarile Münferit Konularla ilgili Reform Çalışmaları, çoğu hallerde, Sistem çalışmaları ile aynı hizada mütalaa edilebilir.

3— Müteferrik Çalışmalar :

Bunlar daha ziyade Vergi Tatbikatı ile ilgili olup, Komisyona intikal eden çeşitli meseleler hakkında, Vergi Reform anlayışı açısından tesbit edilen Komisyon mütalaalarıdır.

Komisyonun çalışmalarının yukarıda açıklanan 3 kategori iriyle itibariyle tasnifi olarak bir analizi aşağıda gösterilmiştir :

	Rapor Adedi	Sahife
1) Sistem çalışmaları . . .	28	2 024
2) Münferit Konularla ilgili Reform çalışmaları . . .	24	506
3) Müteferrik çalışmalar . .	36	561
Toplam	88	3 091

Görüldüğü gibi, Komisyonun bugüne kadar yaptığı çalışmalar, 88 adet Rapor, Etüd ve Tasarı şeklinde 3.091 sahifeyi bulmaktadır.

I— MAYIS 1968 TARİHİNE KADAR YAPILAN ÇALIŞMALAR:

Bu çalışmalar yukarıda da kısaca belirtildiği üzere 1968 yılı Mayıs ayına kadar (VII Numaralı Memorandum Tarihi) yapılan işleri ihtiva etmekte olup, bunların bir listesi Memorandumca eklenmiştir. (Ek : 1)

Listede görüldüğü gibi bu dönemde düzenlenen Raporların adedi 81 olup, bunların ait oldukları kategoriler itibariyle bölünüşü şöyledir :

	Rapor Adedi	Sahife
1) Sistem çalışmaları . . .	25	1 620
2) Münferit Konularla ilgili Reform çalışmaları . . .	22	456
3) Müteferrik çalışmalar . .	34	508
Toplam	81	2 584

Bu çalışmalar içinde önem arzedenleri hakkında kısa açıklamalar yapılması uygun bulunmuştur.

1) Genel Vergi Reformu Raporu (I, II. Kısım) :

Bu raporun I. kısmında, Modern Vergi anlamı, Verginin Fonksiyonları çeşitli vergi sistemleri üzerinde geniş bir inceleme yapılarak girilen Vergi Reformunun Gayesi ve Hedefleri belirtilmiştir.

Raporun II. kısmında ise, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde sistem ve Teknik bakımından öngörülen Reform ve Tadil teklifleri yer almaktadır.

Bu raporla ileri sürülen tekliflerin büyük bir kısmı Bakanlıkça-da benimsenerek tasarılar haline getirilmiş ve kanunlaşarak Vergi Sistemimiz içinde modern müesseseler olarak yer almışlardır.

Bunlardan birkaçı hakkında aşağıda kısa açıklamalarda bulunulmuştur :

a — Yatırım İndirimi :

Yatırım indirimi müessesesi, Türk Vergiciliğinin, kendi bakımından, ekonomiye yön verme istikametinde aldığı büyük, ciddi ve etkili bir tedbirdir.

Ekonomik kalkınmamız için Devlet yatırımları yanında diğer yatırımların da genel ve selektif bir plan esasma göre gerçekleştirilmesi gerekir. Gelir ve Kurumlar Vergilerinde kabul edilmiş olan Yatırım İndirimi Müessesesi, Genel Kalkınma Planının ruh ve maksadına ve hedeflerine uygun olarak belli şartlar altında ve belli sanayi kolları ile tarım alanında ve turizmde yatırım hacmini, dolayısıyla istihsalı arttırmaya ve produktiviteyi yükseltmeye, yeni çalışma sahaları yaratmaya ve bu suretle istihdam seviyesini yükseltmeye yönelmiş bir müessese olarak ortaya konulmuştur.

b — Degresif Amortisman Usulü :

Yeni vergi reformunun ekonomik hedeflerinden biri olarak gerçekleştirdiği müesseselerden biri de modern amortisman usullerinin vergiciliğimize getirilmiş olmasıdır.

Ötedenberi uygulanmakta olan düz amortisman metodu yanında, işletmelerin günün teknik ilerlemelerine uygun düşecek bir sür'atle kendilerini yenilemelerini mümkün kılacak hızlı amortisman metodlarından biri olan Azalan Bakiyeler Üzerinden (Degresif) amortisman usulüne yer verilerek Vergi Hukukumuzda bu yeni müessese getirilmiştir.

o — Plus - Value İstisnası :

Raporda, değer fazlalarının, yatırıma tahsis edilmeleri halinde vergi dışı bırakılması teklif edilmiş ve buna ait esaslar gösterilmiştir.

d — Yeniden Değerleme :

Komisyonumuz, para kıymetinin düşmesi üzerine gerçek durumu aksettirmek için uzaklaşan İşletme Bilançolarının revizyona tabi tutularak, günün para değeri

rine uygun bir hale getirilmesi hedefini güden bu müesseseyi, bazı şartlarla vergi hukukumuzla ithal etmek teklifini getirmiştir.

e) Zarar Nakli :

Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunlarında 2 yıl olarak sınırlandırılmış bulunan zarar nakli müessesesi 5 yıla çıkarılmak suretiyle günümüzün gerçeklerine uygun bir hale getirilmiştir.

f) Yeni Vergi Tarifesi :

Yapılan teklifle, Gelir Vergisi tarifesi, tarife tekniğinin gereklerine daha uygun hale getirilirken, bilhassa sosyal düşünceler ön plana alınarak küçük gelirleri teşkil eden alt basamaklarda vergi hadleri indirilmiş ve müterakkiliğin ağır baskısı altında bulunan alan genişletilerek Vergi yükünün ekonomik gelişmeyi önleyici bir ağırlık olmaktan çıkarılmasına çalışılmıştır. Böylece Reform hedeflerinden biri olan vergiden optimal hasılanın sağlanması imkanlarına ulaşılmak istenmiştir.

g) Diğer Tedbir ve Değişiklikler :

Genel Vergi Reformu raporu ile, yukarıda birkaçına temas edilen Reform konularının dışında, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde Vergi tekniği ve vergi uygulamasıyla ilgili diğer birçok tedbir ve değişiklikleri sürülmüştür. Mesela, dar mükellefiyetle ilgili vergileme rejiminde düzeltmeler yapılırken, Tarım kazançlarının, küçük sanat ve Ticaret erbabının ve Serbest Meslek Kazançlarının vergilendirilmeleri de yeniden düzenlenmiş, tarım işçilerine geniş istisnalar tanınmış, stopaj tekniği ıslah edilmiştir.

2) Genel Vergi Reformu Raporu (III. Kısım) :

Vergi Sistemimizi bütünü ile gözden geçirerek yeniden kurma çabasında olan Komisyonumuz, Damga Resmi ve Harçlar düzenini de modern vergi anlayışı ve Vergi Hukukuna daha uygun bir hale getirmeyi kendisine hedef almış ve bu amacı, örnek olabilecek yepyeni bir vergileme rejimi içinde gerçekleştirmiştir.

Böylece, Damga Vergisi, Harçlar, Emlak Alım Vergisi ve Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunları, Vergi sistemimiz içinde yerlerini almışlardır.

3) Mahalli Finans Hakkında Ön Rapor :

Komisyonumuz bu raporunda, Mahalli İdareler Maliyesinin (İl, Belediye, Köy) Reformu konusunda yapılacak çalışmalarını genel hatları ile incelemiş, ilerdeki spesifik çalışmaların temel prensiplerini ve Reform ihtiyacının nedenlerini tesbit etmiştir.

4) Emlak Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Emlak Vergisi Mahalli Fiskalitenin temel mükellefiyeti olarak düşünülmüş ve bugünün icaplarına göre düzenlenmiştir.

Emlak Vergisi ile Bina, Arazi, Buhran ve Milli Savunma Vergileri birleştirilmiştir.

Komisyonumuz, Emlak Vergisi Reformunda şu hedefleri gerçekleştirmeyi gözönünde bulundurmuştur :

— Bu konu ile ilgili çeşitli vergileri bir araya getirmek suretile derli toplu ve daha rasyonel ve tek vergiye dayanan reel bir vergi zamı tesis etmek,

— Emlak Vergisini Mahalli İdarelere mahsus bir vergi olarak tamamen mahalli bir mükellefiyet şeklinde kurmak,

— Gelir Kaynağı olarak Devletle ilgisi tamamen kesilmiş olmakla beraber, tatbikatın yani tahrir, Tarh ve Tahsil işlemlerinin Devlet eliyle ve Maliye Teşkilatı vasıtasıyla yürütülmesini sağlamak.

— Yeni bir Tahrir yapılarak verginin mümkün olduğu kadar adilane ve bugünün değerlerine uygun bir şekilde tesisini ve bu suretle vergilemede eşitliği, yeknesaklığı ve randımanın artırılmasını sağlamak.

Komisyonumuz bu konunun en önemli problemlerinden biri olan Tahrir konusundaki görüşlerini ayrıca düzenlediği «Emlak Değerleme Kanunu Tasarısı» raporunda belirtmiştir.

5) Gider Vergileri Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Türk Vergi Reformu kadrosu içinde, Gider Vergileri üzerinde yapılan çalışmalar da çok önemli bir yer tutmaktadır.

Yapılan çalışmalarda Komisyonumuz şu esaslar içinde hareket etmeyi uygun bulmuştur:

Bugün için Gider Vergisinde sistem itibariyle bir değişiklik düşünülmemektedir. Bugünkü sistemin tenkit edilecek yönleri bulunmakla beraber, sanayiimize getirdiği rahatlık gözönünde tutularak, bu rejimin bir süre daha muhafaza edilmesi yerinde bulunmuştur. Bu itibarla bünyemize uygun bir tarz olarak ortaya atılan bu günkü sistemi muhafaza ederken, bir taraftan randımanın arttırıcı tedbirler alınması, diğer taraftan da sistemi tamamlayıcı ve geliştirici çarelere başvurulması lüzumlu görülmüştür.

Bu itibarla, Mali Tekel'e tabi maddelerin İstihsal Vergisi kadrosu içine alınması, sanayii geliştirici bazı tedbirler getirilmesi, bazı tatbikat meselelerinin ıslahı ve nihayet randımanın arttırılması maksadile bazı nisbet düzeltmeleri bu Raporumuzun esas konularını teşkil etmiştir.

6) Uzlaşma Müessesesi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Komisyonumuz, Demokratik bir düzen çerçevesinde modern vergilerin, muhteva, mana ve maksatlarına uygun olarak mükellef ile işbirliği anlayışı ve zihniyeti içinde uygulanabilmesinin temel şartlarından birisi de, vergilemede ve vergi anlaşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi olduğuna inanmaktadır. Bu raporda Vergi Hukukumuzda getirilecek Uzlaşma Müessesesinin esasları İncelenmekte ve Tasarı halinde teklif edilmektedir.

7) Damga Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Genel Vergi Reform Raporunun III. kısmında esaslan ve prensipleri tesbit edilen Damga Vergisi Reformu bu Raporumuzda tasarı haline getirilmiştir.

8) Harçlar Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi :

Damga Vergisinin Reformu'nun tabii bir sonucu olarak Harçlar nizamı da yeni bir düzenlemeye tabi tutulmuş, mükerrer vergileme konulan ayıklanmış, müstakil bir vergi olabilecek mükellefiyetler ayrılmış ve bu günkü vazih ve sistemli Harçlar Kanunumuz meydana getirilmiştir.

9) Değerli Kağıtlar Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Vergi Reform Komisyonunun gerçekleştirdiği ileri reformlardan birisi de Değerli Kağıtlar rejiminin yeniden organize edilmesidir. Bizdeki yaygın ve verimsiz Değerli Kağıtlar Rejimi tamamen tasfiye olunarak günün ihtiyaçlarına ve anlayışına uygun olarak yeniden kurulmuştur. Bu Kanunla 16 çeşit değerli Kağıt ortadan kaldırılmış ve bunlar Noter Kağıdı başta olmak üzere birkaç kağıda inhisar ettirilmiştir.

10) Emlak Alım Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Yukarıda değindiğimiz gibi, Damga Vergisi ve Harçlar Reformu yapılırken, bu mükellefiyet alanı içinde yer alan bazı konuların bağımsız bir vergi mevzuu olarak yeniden işlenmesi yoluna gidilmiştir.

Gerçekten bu konular sosyal ve ekonomik hayatın gelişmesiyle birlikte, randımanlı ve geniş bir alana ilişkin olmaları ve gittikçe de genişlemeye elverişli bulunmaları itibarıyla, Vergi Sistemimizde başlı başına yer alacak birer vergi mevzuu olma hüviyetini kazanmışlardır. Emlak Alım Vergisi bu hareketin doğurduğu bir mükellefiyet olarak ortaya çıkmış ve vergi sistemimizde önemli bir yer almıştır.

11) Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Bilindiği gibi, bizde Motorlu Kara Taşıtları üzerinden, birbirinden ayrı iki vergi ve resim alınmakta idi. Bunlardan biri Trafik Resmi, diğeri ise Hususi Otomobil Vergisi idi.

Komisyonumuzca hazırlanan Motorlu Kara Taşıtları Kanunu Tasarısı ile bu iki vergi ve resim birleştirilerek tek mükellefiyet haline getirilmiştir.

12) Serbest Hesap Uzmanları Kanun Tasarısı ve Gerekçesi

Serbest Hesap Uzmanları Kanun Tasarısı, Türkiye Maliye Tarihinin bugünkü merhalesinde vücuduna büyük ihtiyaç duyulan bir Serbest Mesleği, ileri Batı Memleketlerindeki seviyesinde teşkilatlandırmak amacı ile hazırlanmış bulunmaktadır.

Tasarı Parlamentoda olup, yakın bir gelecekte kanunlaşarak Türk Ekonomisinde kendisine şiddetle ihtiyaç duyulan bir Mesleğe yer vereceği umulmakta ve temenni edilmektedir.

13) Belediye Vergi ve Harçları Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Mahalli Fiskalitenin Reformu konusunda benimsenen ana prensipleri ve hedefleri biraz evvel adı geçen «Mahalli Finans Hakkında Ön Rapor» da tesbit eden komisyonumuz, bu hedeflerden en önemlisi olan Belediye Fiskalitesinin Reformu hakkındaki görüşlerini Belediye Vergi ve Harçları Raporunda belirterek bir Kanun Tasarısı ve gerekçesini hazırlamıştır.

Sistemsiz, verimsiz, dağınık ve irrasyonel bir hale gelen Belediye Fiskalitesi, bu çalışma ile insicamlı ve verimli birkaç ana reel vergi ve gider vergisine istinad ettirilerek yeniden organize edilmiştir.

Halen Millet Meclisinde bulunan bu tasarının, Reform Komisyonunca ileri sürülen sistem ve prensiplere sadık kalınmak suretiyle kanunlaşması, Belediye Fiskalitesini bugün içinde bulunduğu büyük sıkıntıdan kurtaracak, mahalli idarelere emin ve verimli bir fiskal kaynak getirecektir.

14) Mali Tevzin Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Mali tevzin kanun tasarısı, Mahalli İdareler Reformunda istinat edilmesi prensip olarak kabul edilen esasları ihtiva etmekte ve Komisyonumuz Mahalli İdareler Fiskalitesinin Reformunun Mali tevzin nizamı içinde gerçekleşebileceğini kabul etmektedir.

Mali tevzin tasarısı, Devletle Mahalli İdareler arasında Hizmetlerin ve Gelirlerin bölüşülmesindeki prensipleri ortaya koymakta ve bu bölüşmenin esasları hakkındaki gerekli Kanun hükümlerini getirmektedir.

15) Maliye Bakanlığı İç Gelirler Teşkilatının Reformu Hakkında Rapor :

Komisyonumuz, Modern Fiskalitenin en önemli unsurlarından birisinin Maliye organizasyonu meselesi olduğunu gözönünde bulundurarak, gerek vergiden optimal hasılayı sağlamak, gerek vergi tekniği bakımından lüzumlu organizasyonu vücade getirmek amacile, İç Gelirler Teşkilatının bu günün ihtiyaçlarına uygun bir şekilde kurulmasını öngören tekliflerini bu raporunda belirtmiş bulunmaktadır.

16) Kamu Gelirleri Nizamında Ücret Sistemi :

Komisyonumuz bu raporunda, ileri sürülen bir teklifi ele alarak, Kamu Hizmetlerinin ücret karşılığında yapılıp yapılamıyacağı ve Kamu Gelirleri Nizamında bir ücret sisteminin yer alıp alamıyacağı konusunu incelemiştir.

17) Özel İdareler Maliyesinin Reformu :

Komisyonumuz, Mahalli İdareler Maliyesinin Reformu konusunda yaptığı çalışmalarda, sistemi bir bütün olarak tamamlayabilmek için, Özel İdareler Maliyesinin Reformu Hakkında da bir inceleme yapmıştır.

18) Turizmin Teşviki ile İlgili Mali Tedbirler Hakkında Rapor.

Komisyonumuz bu raporunda, Türkiye'nin ekonomik kalkınmasında ve Dış Ti-

caret Dengesinde pek önemli bir yeri olan Turizmin teşviki bakımından alınması gereken Fiskal teşvik tedbirleri hakkındaki görüşlerini ortaya koymuştur.

19) İhracatın Teşviki İle İlgili Fiskal Tedbirler Hakkında Rapor :

Önceki genel ve özel raporlarımızda belirtildiği üzere, modern politikanın hedeflerinden biri, özellikle Türkiye gibi gelişme halinde olan bir memlekette, masif dış gelirler sağlayan faaliyetlerin, özellikle turizm sanayiinin ve ihracatın, etkili teşvik tedbirleri ile sür'atle gelişmesine yol açmak, yardım etmektir.

Bu raporda, Komisyonumuzun bu konuda ileri sürdüğü Teşvik Tedbirleri yer almaktadır.

20) Deniz Ticareti ve Gemi İnşa Sanayii ile İlgili Fiskal Teşvik Tedbirleri Hakkında Rapor :

Bu raporda, Deniz Ticareti ve Gemi İnşaatı Sanayiinin Türk ekonomisi içindeki önemi, bu sanayiin korunması ve teşviki için alınması gereken özel fiskal tedbirlerle, kredi politikası ve sübvansiyonlar izah edilmiştir.

21) Tarım Fiskalitesi Hakkında Rapor :

Tarım kazançlarının vergilendirilmesi konusunda ileri sürülen çeşitli görüş ve tenkitleri ve teklifleri inceleyen Komisyonumuz, bu konuda alınması gereken realist tedbirler hakkındaki mütalaalarını bu geniş raporda belirtmiştir.

Tarım kazançlarının vergilendirilmesi konusu Emlak Vergisi ile birlikte mütalaa edilmek suretiyle realist bir görüş içinde büyük bir reform tahakkuk ettirilmek istenmiştir.

Raporda Tarım kazançlarının Gelir Vergisi rejimi içinde vergilendirilmesi tezi savunulmuş, Muaflık Hadlerinin indirilmesi, Tarım kazançlarının tesbit şekilleri, Götürü Vergileme rejimi, tarımda Vergi Tatbikatının ıslahı ve Modernleştirilmesi konulan üzerinde tadil ve ıslah teklifleri ileri sürülmüştür.

22) Vergi Mahkemeleri Kanun Tasansı Hakkında Mütalaa :

Komisyonumuz, bu Raporu ile hazırlanan Mali Yargı Kanun tasarısı hakkındaki mütalaasını belirtirken, Vergi Mahkemelerine dayanan 2 dereceli bir Mali Yargı Sistemi kurulmasına dair olan teklifini de ortaya koymaktadır. Bu tekliflerle reform İhtisas Yargı Sistemine matuf bir hareket olarak tahakkuk ettirilmek istenmiştir.

Bu sistemde, Vergi Mahkemeleri İdari planda alt kademede Vergi Komisyonlarına istinat etmekte, üst kademede de Danıştay'la bağlantılı bulunmaktadır.

Teklif edilen esaslar dahilinde kurulacak bir Mali Yargı Sisteminin Türk Vergiciliği bakımından arzettiği önem gözönünde bulundurularak bu hususun gerçekleştirilmesi için yapılacak çalışmalara hız verilmesi temenniye şayan bulunmaktadır.

II— SON DÖNEM ÇALIŞMALARI :

Memorandum'un bu kısmında 1968 yılı Mayıs ayından sonra yapılan çalışmalar hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

Bu dönemde yapılan çalışmaların kategoriler itibariyle analizi şöyledir :

	Rapor Adedi	Sahife
1) Sistem çalışmaları ...	3	378
2) Münferit Konularla ilgili çalışmalar	2	50
3) Müteferrik çalışmalar . .	2	53
Toplam	7	481

Bu raporlardan önemi itibariyle üzerinde durulması gerekenler hakkında aşağıda açıklamalarda bulunulmuştur.

1) Emlak Değerleme Kanun Tasarısı ve Gerekçesi :

Bilindiği gibi, Emlak Değerlemesi, başta Emlak Vergisi olmak üzere, vergileme ile ilgil bir Değer Tesbiti Nizamıdır. Bizde Bina ve Arazi Vergilerinin yerini, modern mahalli bir vergi olarak Emlak Vergisi alacaktır.

Emlak Vergisi ile Belediye Vergi ve Harçlarından terekküp eden ve Mali Tevzin Nizamına göre kurulan Türk Mahalli Finansı çok ileri bir gelir sistemine kavuşacak, böylece Mali tarihimizin en önemli reformlarından biri tahakkuk etmiş olacaktır.

Emlak Vergisini Emlak Değerlemesine sıkı sıkıya bağlı bir mükellefiyet olarak mütalaa etmek lazımdır.

Memleketimizde modern anlamı ile Emlak Vergisi kurulacak ve Mahalli Finans Reformu gerçekleşecek ise, herşeyden evvel yeni bir Emlak Değerleme Sisteminin kabul edilmesi ve genel değerlemenin bu nizam içinde kısa zamanda yapılması gerekir.

Bu prensiplerden hareket eden Komisyonumuz, hazırladığı raporda bugünün icaplarına en ziyade uyduğuna kani olduğu objektif ve normlar esasına dayanan bir Emlak Değerleme Nizamını kurmuş, buna ait Kanun Tasarısı ile gerekçesini hazırlayarak Bakanlığa sunmuştur.

2) Tekel Fiskalitesi ve Rejiminin Reformu :

Tekel Fiskalitesi vergi ve Maliye sistemimizin şimdiye kadar halledilmemiş en önemli meselelerinden biri olup büyük bir Gelir kaynağına taallük eden bu kanunun, geri, vuzuhsuz ve verimsiz halinden kurtarılarak ıslah edilmesi için eskiden

beri bir çok çalışmalar yapılmıştır. Gider Vergisi sistemimizin Reformu konusunda hazırladığı bir Raporunda Komisyonumuz bu Konuya da temas ederek Tekel Fiskalitesinin ıslahı için bazı tedbirler ileri sürmüştür.

Son defa eski çalışmalar da gözönünde tutularak, değişen şartlara göre yeni bir etüd hazırlanmıştır.

Bu raporumuzda bir yandan eskiyen ve modern işletmecilik anlayışına asla uymayan tarihi Monopol Rejiminin, Piyasa ekonomisinin icaplarına göre çalışan müstakil ve modern teşekküller haline getirilmesi, öbür yandan da diğer memleketlerin çoktan yaptıkları gibi bu en verimli fiskal kaynağın genel vergi nizamına bağlanmak suretiyle organize edilmesi, Reformun temel hedefleri olarak ortaya atılmıştır.

27/Mart/1969 tarihli ve 1137 sayılı «Çeşitli Vergi Kanunlarında değişiklik yapılması hakkındaki Kanun» la bu hedeflerden ikincisi kısmen gerçekleştirilmiş bulunmaktadır.

3) Şeker Fiskalitesinin Reformu :

Mali Sistemimizin ıslaha muhtaç diğer çok önemli konularından biri olan Şeker Fiskalitesi üzerinde etraflı bir çalışma yapılmış bu husustaki görüş ve tekliflerimiz «Şeker Fiskalitesinin Reformu» hakkındaki raporumuzda arzedilmiştir.

Bu alanda yapılmasını teklif ettiğimiz radikal Reformun gayesi, milli şeker ekonomisinin mali irtibatları bakımından bir Holding etrafında taazzuv etmesi, fiskal yönden de Tekel Reformunda olduğu gibi, Şeker Vergisinin Gider Vergileri Nizamı içinde organize edilmesi şeklinde özetlenebilir.

4) Ortalama Kar Haddi (OKH) Sisteminin ıslahı :

Gelir Vergisi sistemimizin geniş tatbik sahalarında vergi emniyetini temine matûf bir nevi kontrol metodu olarak kurulan fakat uygulamasındaki aksaklıklar yüzünden asıl gayesinden inhiraf eden bu genel murakabe metodunun, gayesine uygun bir tarzda yeniden tesisi hakkında etraflı bir etüd hazırlanarak Bakanlığa sunulmuştur.

5) Sermaye Piyasası ile İlgili Ön Güvenlik Tedbirleri :

Sermaye Piyasası'nın kurulması ile ilgili sistemli çalışmalar Planlı Kalkınma dönemine girilmesi ile başlamaktadır. Bu çalışmalara Devlet Planlama Teşkilatının öncülüğü ile girişilmiş, çeşitli safhalardan geçtikten sonra, Türkiye Odalar Birliğinin patronajı altında devam etmiş ve nihayet Maliye Bakanlığınca sermaye piyasasının Teşvik ve Tanzimi hakkındaki Kanun tasarısı hazırlanarak Hükümete verilmiştir. Bu tasarı Millet Meclisinde bulunmaktadır.

Türkiye'nin kalkınmasında çok önemli bir rolü olan sermaye piyasasının düzenlenmesi ile ilgili bu kuruluş kanununda çeşitli fiskal teşvik tedbirlerine de yer verilmiş bulunması sebebiyle, Komisyonumuz bu konu üzerinde genel mahiyette

etrafı bir çalışma yapmaya karar vermiştir. Ancak bu arada halka yayılmak yolunda olan ve halkın küçük tasarruflarını toplayan bazı teşekküllerin ortaya çıktığını müşahade eden Komisyonumuz, Sermaye piyasası kanunu ile kurulacak özel ve etkili murakabe sistemi getirilinceye kadar, bu müesseseyi temelinden sarsacak aksaklıklara mahal vermemek maksadıyla şimdiden gerekli tedbirlerin alınmasını zorunlu bulmuş ve bu husustaki görüşlerini ihtiva eden raporunu Bakanlığa sunmuştur.

III— HALEN YAPILAN ÇALIŞMALAR :

1) Vergi Usul Hukukunun Reformu :

Daha evvel başlamış olan Vergi Usul Hukukunun Reformu çalışmalarına bu devrede daha geniş bir yer verilecektir.

Bu Reform ile, Amme Alacaklarının Tahsili ve Gümrük Usul Hükümlerini içine alacak olan Vergi Usul Kanununun, zamanımızın Vergi Hukuku anlayışı, vergi tekniği ve Vergi Psikolojisi ile en iyi uyuşan bir tarzda yeniden inşası bahis konusudur.

Bu yoldan gidilirken Türk Vergi Hukuku yalnız daha ileri ve mütekamil bir hüviyet kazanmakla kalmıyacak, aynı zamanda Gelirler Teşkilatının Reorganizasyonu bakımından girişilen hareketin üzerine oturtulacağı modern ve pratik tatbikat ve usul nizamı da yaratılmış olacaktır.

Şimdiye kadar yapılan genel mahiyetteki hazırlık çalışmaları ile ortaya çıkan görüşlere göre Türk Vergi Usul Hukukunun reformu başlıca şu konular etrafında gerçekleşecektir.

a) Vergi Hukukunun Çerçeve Kanunu olarak VUK'un tedvin tekniği ve terminoloji bakımlarından yeniden tertibi ve inşası,

b) VUK'a bir Başlangıç kısmı eklenmesi,

c) Verginin Tarh ve tahakkuku, Genel Vergi Murakabesi, Mükellef Ödevleri ve Değerleme Usullerinin, bugünün şartları ve teknolojik gelişmeleri gözönünde tutularak daha modern, rasyonel ve pratik bir hale getirilmesi,

d) Bir bakıma kuruluşu itibarıyla geri kalmış ve Vergi Usul Hukukumuzun dışında bırakılmış olan tahsil ve icra mevzuatının VUK içine alınmak suretiyle modernleştirilmesi, rasyonel ve pratik bir hale getirilmesi,

e) Gümrük Usul hükümlerinin de VUK içine alınmak ve mümkün olduğu kadar Genel Kaidelere bağlanmak suretiyle keza modernleştirilmesi, rasyonel ve pratik bir hale getirilmesi,

f) Vergilemede mahsup ve iade işlemlerinin kendiliğinden işleyen modern ve pratik bir usule bağlanması,

g) Daha önceden düzenlenmiş olan Vergi Mahkemeleri hakkındaki Raporda belirtilen esaslara uygun olarak vergi ihtilaflarını geniş ölçüde, önceden ve kısa yoldan pratik bir tarzda halledecek ve Uzlaşma'yı da içine alacak bir «Ön İtiraz» müessesesinin ihdası.

h) Vergi Ceza Hukukunun VUK içinde muhafazası ve tatbikat neticelerine ve değişen şartlara göre esaslı bir reforma tabi tutulması,

i) Çalışmaları evvelce başlamış olan Mali Yargı reformunun VUK içinde tahakkuk ettirilmesi.

Yukarıdaki tertibe göre Vergi Usul Hukuku üzerinde yapılmakta olan çalışmalardan «Emlak Değerlemesi» hakkındaki çalışma, daha önce değinildiği üzere Mahalli Fiskalite içinde Emlak Vergisi ile ilgili olarak gerekçeli Kanun tasarısı halinde ikmal edilmiştir.

Vergi ihtilafları ile ilgili «Ön İtiraz» hakkında bir çalışma da, Mali Yargı etüdü münasebetiyle yapılmış ve rapora bağlanmıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere Vergi Usul Hukukunda yapılacak en önemli yeniliklerden biri de VUK'a bir Başlangıç kısmı eklenmesidir. Vergi Hukukumuzda yeni bir espri ve İlmi anlayış getirecek olan bu Başlangıç kısmı şu temel mefhumları ihtiva edecektir :

- Kanunun Kapsamı,
- Vergi Kanununun Tarifi,
- Verginin Tarifi,
- Milletlerarası Vergi Hukuku,
- Vergi Hukukunda İkamet,
- Vergi Kanununun Yorumu,
- Vergi Tatbikatında Yanılma,
- Muvazaa,
- İçtihada Uyma,
- Bağlayıcı Bilgi Verme,
- Makable Şumûl,
- Süreler,
- Zamanaşımı,
- Mücbir Sebepler.

Komisyonumuz yaptığı etraflı inceleme ve müzakereler çerçevesinde, VUK'un Temel mefhumlarını Kapsayan Başlangıç kısmı üzerindeki çalışmasını ikmal etmek üzeredir. Çalışma sona erince, Vergi Hukuku Reformunun esprisini önceden aksettirmek üzere, bu çalışma ile ilgili ayrı bir rapor tanzim edilecektir.

2) Türk Gider Vergileri Sisteminin Reformu :

Komisyonumuz, Gider Vergileri Sisteminin Reformu ile ilgili çalışmalara başlamış bulunmaktadır.

Batı Avrupa, Gider Vergileri alanında TVA'ya geçmekle, Maliye Tarihinde, Gelir Vergisinden sonra en büyük inkılabı tahakkuk ettirmek üzeredir.

Bilindiği gibi, Türkiye Muamele Vergisi'nden İmalat Muamele Vergisi'ne geçmiş, 1956'da yaptığı köklü bir reform ile İmalat Vergisi' ni terkederek İstihsal Vergisi'ne dayanan Gider Vergileri Sistemi'ni uygulamaya başlamıştır.

Türkiye'nin, İstihsal Vergisinden evvel uyguladığı ve son devresinde toptan ticarete de teşmiline teşebbüs edilen İmalat Muamele Vergisi, bazı yabancı ilim adamlarının da itiraf ettikleri gibi, TVA'nın prototipi olarak kabul edilebilir. Ne var ki, Türkiye, gereği gibi organize bir ekonomiye sahip olmadığı ve sanayiini de yeni kurmakta bulunduğu cihetle, İmalat Muamele Vergisini terkederek, kendi bünyesine ve şartlarına daha uygun olan İstihsal Vergisi'ne geçmek mecburiyetinde kalmıştır. Gerek mali ve ekonomik politika yönünden, gerek ilmi bakımdan müdafaası kabil olan Türk İstihsal Vergisi Sisteminin; TVA'nın ortaya çıkışı ve AET ile olan ilişkilerimiz ve son zamanda bizde de bu alanda ortaya atılan fikir ve teklifler karşısında, tetkik konusu yapılması icap etmiştir.

İşte Gider Vergileri konusunda yapılacak çalışmalarla, evvela bizde Umumi İstihlak Vergisinden İstihsal Vergisine kadar Gider Vergilerinin takib ettiği gelişme seyri üzerinde durulacak, bu konuda ileri sürülen tenkitler ve teklifler incelenecek, bundan sonra Batıda TVA'nın kuruluşu ve işleyişi etraflı ve mukayeseli bir tarzda ilmi bir incelemeye tabi tutulacak, Türk Gider Vergisinden TVA'ya geçiş alternatifinin münakaşası yapılacak, kabul edildiği takdirde geçişin kaç etapta ve nasıl tahakkuk ettirilebileceği incelenecek, nihayet TVA'ya bir hazırlık devresinden sonra geçilecekse, şimdiki Gider Vergileri Sistemi içinde, bu sistemi daha verimli ve mütekamil bir hale getirmek için ne gibi değişiklikler yapılacağı araştırılacaktır.

Böylece, Gelir Vergisinden sonra en büyük Vergi Reformu alanında, gereken İlmî araştırmaları ve hazırlık çalışmalarını yapmakla Komisyonumuz bu bakımdan da üzerine düşen misyonu yerine getirmiş olacaktır.

3) Sermaye Piyasası İle İlgili Fiskal Teşvik Politikası :

Bu konu Komisyonumuzun ilk çalışmalarından beri üzerinde önemle durduğu bir reform konusudur.

Türkiye'de «Aksiyon Tasarrufu» sisteminin gerçekten tesis edilebilmesi, memleketimizin Sosyo - Ekonomik gelişmesine yeni bir istikamet verecek mahiyette mütalaa edilebilir. Bu sistemin hedefi, küçük tasarruf sahiplerinin, tasarruflarını kolaylıkla, emniyet içinde ve avantajlı bir surette hisse senetlerine yatırmaları, böylece küçük aksiyoner olarak ekonomik hayata katılmaları imkanını araştırmaktır.

Bu suretle memleketimizde de banka ve mesken tasarrufları yanında, gittikçe genişleyen bir ölçüde aksiyon tasarrufu da sağlanacak, bu gelişme ile ilgili olarak İşletmecilikte Konsantrasyon ve Füzyon meseleleri ortaya çıkacak, İvestement Şirketleri kurulacak, büyük şirketlerde personelin sermayeye iştiraki (Participation) meselesi de gelişme imkanı bulacaktır.

Bilindiği gibi ve daha önce kısaca değindiğimiz üzere, bu önemli konu ile ilgili olarak Hükümetçe hazırlanan bir kanun tasarısı 1969 yılı Şubat ayında Parlamantoya sunulmuştur. Komisyonumuz bu tasarıyı esas tutarak bu alanda takib edilecek teşvik edici ve koruyucu fiskal politikanın hedefleri ve tekniği üzerinde Genel ve Organik Vergi Reformu çerçevesi içinde bir araştırma yapacaktır.

IV— İLERİDE YAPILACAK ÇALIŞMALAR :

1) Parafiskalite :

Sosyal güvenlik, çağdaş toplum hayatında pek önemli bir mevki işgal etmekte ve özellikle artan hasılatı bakımından vergiye yaklaşan bir seviyeye yükselmiş bulunmaktadır. Bu gelişme içinde Sosyal Güvenlik, fakültatif bir koruyucu ihtiyat tedbiri (Providence) olmaktan çıkmış, bir nevi Tahsisli Vergi (impôt d'affectation) hüviyetiyle mecburi bir mükellefiyet halini almıştır.

Bu karakteri ile sosyal güvenlik aidatı, diğer bir deyimle sosyal sigorta primleri ve benzeri prim ve aidatlar esas itibariyle vergiye tabi iş yerlerinde hizmet erbabı ve iş verenden aynen kaynakta kesilen Gelir Vergisi gibi alınmakta, bu bakımdan da yine Vergi Hukukundaki gibi mükelleflere bir takım sorumluluklar yüklemektedir.

İşte bu sebeplerle ve memleketimizin sosyal ve ekonomik şartlarını gözönünde tutmak suretiyle Sosyal Sigorta primlerinin tahakkuk ve tahsil bakımından parafiskal bir faaliyet olarak Vergi Hukuku disiplini ve tekniği içinde, hatta vergiye bağlı olarak organize edilmesi, aynı zamanda Sosyal Sigorta tatbikatını rasyonel, pratik ve masrafsız hale getireceği için, ileri ve büyük bir Reform hareketi olacaktır.

2) Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Revizyonu :

Gelir ve Kurumlar Vergileri alanında özellikle AET'de beliren yeni tandanslar ve bizdeki tatbikatta meydana çıkan neticeler gözönüne alınmak suretiyle, genel ve köklü bir revizyona gidilecektir.

Bu genel revizyon içinde ilmi bakımdan özellikle şu prensip meseleleri üzerinde durulacaktır.

- a) Tarife Meselesi,
- b) Muaflık, istisna ve Götürü Vergileme konularının yeniden gözden geçirilmesi,
- c) Bu vergilerde Dar Mükellefiyetin yeniden ele alınarak prensip itibariyle daha vazıh bir hale getirilmesi,

d) Aile mükellefiyeti sistemi, Batıdaki yeni tandans ve tatbikat (Splitting, Quotient familial, Almanya'da ikiye bölme) nazara alınmak suretiyle bir incelemeye tabi tutulması,

e) Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi arasında (Assimilation) Benzerlik ve Birleşme münasebetinin ortaya koyduğu Mükerrer Vergileme gibi Genel Vergi meseleleri üzerinde durulması,

f) Son değişiklikle «Decote» şeklini alan En Az Geçim İndirimi müessesesinin prensip ve tatbikat bakımından bir kere daha gözden geçirilmesi.

3) Veraset Vergisinin Reformu :

Bu konudaki yapacağımız çalışmaların hedefi, bu eskimiş, klasik verginin, zamanımızın görüşleri ve mülkiyet münasebetleri muvacehesinde, özellikle gittikçe güçleşen tatbikatını basitleştirmek suretiyle mümkün olduğu kadar vazih, pratik ve verimli bir hale getirilmesidir.

4) Vergi Armonizasyonu :

Komisyonumuz, Genel Reform çalışmalarına muvazi olarak, bu sahadaki gelişmeleri gözönünde tutarak, umumi ve İlmi mahiyette olmak üzere çalışmalar yapılmasında fayda mülahaza etmektedir.

5) İlmi Araştırmaları Teşvik :

Bilindiği gibi zamanımızı karakterize eden en önemli kriter, ilim ve teknolojideki, eski devirlerle kıyaslanamayacak ilerlemelerdir. Bu ilerleme hareketinde Büyük İlim (Big Science) ve ilim Politikasından bahsedilmekte ve bu hareketin içine giren memleketlerde ilim ve teknolojik araştırmalar bütün genişliği ile, her türlü imkanlarla, bu meyanda çeşitli vergi teşvik tedbirleri ile korunmakta ve desteklenmektedir.

Yine bu memleketlerde, münhasıran bu politika ile meşgul olmak üzere, İlim ve Araştırma Bakanlıkları ihdas edildiği de müşahede olunmaktadır.

Yarının kaderini tayin edecek olan bu muazzam hareket karşısında Türkiye'nin sadece ilim ve teknoloji ithal eden geri bir memleket olarak pasif durumda kalmasının gerektiğine ve bu alanda bazı çalışmalar yapılmasının zamanı geldiğine inanmaktayız.

Bu sebeple, önümüzdeki dönemde incelenecek önemli mevzular arasına «İlmi ve Teknolojik Araştırmaların Fiskal Politika Yönünden Korunması ve Teşviki» Konusu da alınarak üzerinde bir etüd ve çalışma yapılması komisyonumuzca uygun görülmüştür.

6) Vergi Psikolojisi :

Modern Vergi Sisteminin kurulması, uygulanması ve tekemmül ettirilmesinde gözönünde tutulmaya başlanan en önemli faktörlerden biri de Vergi Psikolojisi olmuştur.

Bugün hakim olan görüşe göre, milli gelirin büyük bir kısmını bel'eden, milyonlarca mükellefi ağır vergi yükü ve sorumluluğu altında tutan Büyük Vergilerden mürekkep modem vergi sistemlerinin, ancak Vergi Psikolojisi anlayışına göre kurulması ve uygulanması halinde muvaffak olacağı ve gelişebileceği kabul edilmektedir.

Bizde, bilindiği gibi, Vergi Hukuku, Vergi Reform çalışmalarının bir sonucu olarak, maddi ve formel hukuk tefriki içinde, otonom bir hukuk disiplini şeklinde, ilim mehafiline de yayılmak suretiyle kendini kabul ettirmiştir.

Şüphesiz, Vergi Hukuku Konseptine nazaran çok daha yeni bir mefhum olan Vergi Psikolojisi hakkında aynı şey söylenemez. Vergi Psikolojisi, ne ilmi araştırma bakımından üzerinde ayrıca durulan bir mevzu olmuş ne de İdare ve Mükellef münasebetlerinde yol gösterici temel bir faktör halini almıştır.

Komisyonumuz vergiciliğimizde Vergi Psikolojisi konusunda, doktrin ve tatbikat bakımından mevcut olan boşluğu doldurmak maksadıyla, bu mefhumu ortaya atmayı ve bunun üzerinde ayrı bir çalışma yapmayı lüzumlu addetmektedir.

V— RAPORLARIN YAYINLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ :

1) Raporların Yayınlanması :

Yalnız Türkiye'de değil, hatta ileri yabancı memleketlerde dahi, Komisyonumuzun kuruluş tarzında Kompetan bir heyet tarafından, vergi sistemi ve fiskal politika ile ilgili, her türlü konuyu kapsayan genişlikte, devamlı, şumullü ve objektif böyle bir çalışma ilk defa yapılmaktadır.

Bu çalışmaların organik bütünlüğü ile ortaya çıkması ve bunlardan ileriki çalışmalarda, akademik araştırmalarda gereği gibi faydalanılabilmesi için bunların şimdiden sistemli ve mazbut bir tarzda basılmak suretiyle Literatürdeki yerini alması icabetmiştir.

Bu mülahaza ile Komisyonun Raporlarının basılmasına 1968 yılı başında Maliye Bakanlığı'nca karar verilmiştir.

2) Raporların Değerlendirilmesi :

Yukarıda arzedilen açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Komisyonumuz, bugüne kadar Türk Vergi Sistemini bir bütün olarak ele almış ve incelenip Rapor'a bağladığı ve bundan sonra inceleyeceği konularda, Reformun temel hedeflerini hareket noktası ittihaz etmiştir.

Bu nedenle, muayyen bir konu incelenirken, ileride ele alınacak konular da daima gözönünde bulundurulmuş ve bir sistem bütünlüğü esprisi içinde, Genel Organik Vergi Reformu'nun gerçekleştirilmesi çalışmalarımızın temel felsefesini teşkil etmiştir.

Komisyonun düzenlediği raporlar ve tasarırlardan bir kısmının, özellikle ilk devreye rastlayanlarının aynen veya bazı değişikliklerle kanunlaşmış bulunduğunu, memnunlukla belirtmek isteriz.

Şu var ki, yukarıda işaret ettiğimiz sistem bütünlüğünün bozulmamasını sağlamak amacıyla, son devrede rapora bağlanan Komisyon çalışmalarının da aynı ilgi ile karşılanmasını ve gerçekleştirilmesi yolunda çalışmalar yapılmasını, Komisyonumuz temenniye şayan bulmaktadır.

KAYNAKLAR

Akis Dergisi – Metin Toker'in İktisat ve Mali Sahada Makalesi 11 Aralık 1961. Sayı 389 Ankara (Kapak resmi Ali Alaybek)

Prof. Dr. Selahattin Tuncer – Vergi Dünyası Dergisi – Şubat 2009 Sayı 330. İstanbul.

Prof. Dr. Halil Nadaroğlu. Vergi Dünyası Dergisi-Kasım 2001 Sayı 243/İstanbul.

Prof. Dr. Hali Nadaroğlu Vergi Dünyası Dergisi-Sayı 179, Temmuz 1996. İstanbul.

Vergi Dünyası Dergisi. Mayıs 2004 Sayı.273

Prof. Dr. Fritz Neumark: Boğaziçine Sığınanlar, İstanbul/1982 shf. 170-171

Faik Ökte, Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul/1952, s. 53.

Gelir Vergisi Reformu Tasarısını Hazırlayan Komisyon

Prof. Dr. Selahattin Tuncer – Vergi Dünyası Dergisi Şubat.2009 Sayı.330 İstanbul.

Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşunun 57.yılı nedeniyle Orhan Güreli üstadla yapılan bu röportaj, Vergi Dünyası Dergisinin Haziran 2002 sayısında yayınlanmıştır. Shf.45-53.

Vergi Dünyası Dergisi. Haziran 1995 – Sayı:166.

Ord.Prof.Dr. Fritz Neumark “Boğaziçine Sığınanlar” İst. Üniv. İktisat Fak. İstanbul 1982

Hüseyin Perviz Pur “Varlık Vergisi ve Azınlıklar” Eren Yayınları – İstanbul 2007

Hüseyin Perviz Pur “Osmanlı'dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumunu” Otopsi Yayınları- İstanbul 2012

Hüseyin Perviz Pur – Türk Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumunu – Otopsi Yayınları 2012 Shf.154, 192

Akis Dergisi 11.12.1961 tarihinde 389 sayılı yayınında yapılan söyleşi.

Prof. Dr. Halil Nadaroğlu. Vergi Dünyası. Kasım 2001 Tarih 243 Sayılı dergi. İstanbul

Hüseyin Perviz Pur. Türkiye VI.Vergi Kongresi 19—20 Nisan 2002. İstanbul

Hüseyin Perviz Pur – “Türk Vergi İdaresi ve İdarenin Yeniden Yapılanması” İst. Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü- Yüksek Lisans Tezi İstanbul 1992. Shf.59-115.

James W.Martin-Frank C.E Cush – Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor. Çeviren Haluk Demirtaş Damga Matbaası 1952 Shf.89.

Kemal Kılıçdaroğlu – SSK Eski Genel Müdürü – Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 166 Haziran 1995 İstanbul.

Vergi Reform Komisyon Raporları. Damga Matbaası 1970 Cilt 3 Shf.436.

Kaynak: Muhasebe ve Maliye Mecmuası / Sene/2 Sayı 22 Haziran 1949. İstanbul.

Hüseyin Perviz Pur “Osmanlı'dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumuna – Otopsi Yayınları. İstanbul 2012 Shf.708-717.

