

63

GENEL VERGİ REFORMUNA KARŞI YÖNELTİLEN TENKİTLERE CEVAP

VERGİ REFORM KOMİSYONU BAŞKANI
MÜŞAVİR HESAP UZMANI
ALİ ALAYBEK

1963

İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>Sahife</u>
<u>GİRİŞ</u> :	1
Tarımın Vergilendirilmesi	2-11
1- Prof. N. Kaldor'un zirai Sektörün Vergilendirilmesi hakkındaki teklifi	2-4
2- Prof. N. Kaldor'un zirai Sektörün Vergilendirilmesi ile ilgili teklifleri hakkındaki görüşlerimiz.	4-6
3- Meselenin reformcu maksat yönünden münakaşası	8-9
4- Meselenin fiskal varidat yönünden münakaşası	9-11
5- Alman Profesörlerinin görüşü	11
I - Vergi Reform Komisyonunun teklif ettiği verginin Ekonomik fonksiyonu ile ilgili başlıca fiskal tedbirlere karşı yöneltilen tenkitler	12-24
1- Yatırım indirimi	12-19
2- Sermaye kazançları (Plusvalmes) meselesi	19-23
3- Degresif amortisman usulü	24
II- Vergi sistemimizin sosyal yapısı	25-40
1- Vasıtasız-Vasıtalı vergiler münasebeti	25-27
2- Gider Vergilerinin sosyal görünüşü	27-29
3- Gelir vergisinde ilk indirimler	29-32
4- Gelir vergisi tarifesi ve vergi yükü	32-36
5- Gelir vergisinin mükellef sınıfları arasında dağılışı	36-39
6- Vergi Psikolojisi	39-40
- İthalât Kazançlarının Vergilendirilmesi	41-45
1- Prof. Kaldor'a göre İthalât kazançlarının vergilendirilmesi	41
2- İthalât Kazançlarının vergilendirilmesi hakkındaki görüşlerimiz.	41-45

V -	Lüks Vergisi	46-49
	1- Lüks vergisi ve bu hususta ileri sürülen teklifler	46
	2- Lüks Vergisi hakkındaki görüşlerimiz	47-49
VI -	Servet Vergileri	50-61
	1- Genel olarak Servet Vergileri	50-51
	2- Olağanüstü Servet Vergileri	51-52
	3- Devamlı servet vergileri	52-56
X	4- Veraset Vergisi	56-61
	5- Servet tedavülü Vergileri	61
VII -	Fiskâl Hasılâtın arttırılması	62-79
	1- Hadisenin vergi yönünden tetkiki	62-67
	2- İktisadî gelişmenin vergi hasılâtı üzerindeki tesiri	67-69
	3- Hasılâtın artışı üzerindeki tatbikatın tesiri	70-79

GENEL VERGİ REFORMUNA KARŞI YÖNÜLTİLEN
TENKİTLERE CEVAP

G i r i Ő

Bilindiği gibi memleketimizde girişilen genel vergi reformu hareketine karşı çeşitli yönlerden, daha ziyade Prof. N.Kaldor'un raporuna dayanılarak, tenkitler yapılmaktadır. Dolayesile Vergi Reform Komisyonunun çalışmalarını da hedef tutan bu tenkitleri, ilmi gerçeğin ortaya çıkmasına yardım gayesiyle, teorik ve teknik teferuata ineksizin, cevaplandırmaya 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 telâkkilerine, Batı'daki tatbikata ve memleketimizin realitelerine uygun olarak geliştirmek, demokratik nizam içinde plânlı kalkınmanın hizmetinde ve ona yardımcı selektif bir vergi politikasını gerçekleştirmektir.

Çalışmalarımız ile yakından ilgilenmiş olan Alman Vergi Reform Komisyonunun devamı. 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 müttekâmil 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 - Tarımın Vergilendirilmesi

1 - Prof. N.Kaldor'un ziraat 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. Prensipte itibarile Devlet Planlama Teşkilâtı tarafından da benimsenen bu verginin esasları, ana çizgileriyle, şöyledir :

a - Bu vergiyle ziraat sektöründen, en az, bir milyar liralık varidat sağlanacaktır.

b - Vergi matrahı, çiftçi ailelerinin sahip olduğu arazinin "potansiyel hasılları" sı olacaktır. Bu matrah millî muhasebeye uygun olarak safî hasılla dağıtılmak, ve 67 vilâyetin ayrı ayrı ziraat hasılları tahmin olunmak, hektar başına baz kıymetler bulunmak ve bunlara göre değerlemeler yapılmak suretile tesbit olunacaktır. Ferdî değerlemeler yapılmıyaya kadar baz 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 hasıllaya göre .	% 5
11 - 50	" " " "	%10
50 den fazla	" " " "	%15

e - Verginin matrahı olan potansiyel hasılının 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 fazlası ile artacak, bunun neticesinde çiftçi aileleri fazla arazilerini satmak mecburiyetinde kalacaklardır. Bu tesirin ne suretle husule geleceğini izah edelim :

Prof. Kaldor'a göre ziraatte hektarlaştırma ortalama safi milli hasıla 750 lira olarak alındığı takdirde, arazi miktarına göre vergi tutarları şöyle olacaktır :

<u>Arazi miktarı</u> <u>Hektar</u>	<u>Matrah</u> <u>T.L.</u>	<u>Nisbet</u> <u>%</u>	<u>Vergi</u> <u>T.L.</u>
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

Görüldüğü ki 2 hektar arazisi olan çiftçi ailesi hiç vergi vermiyecek, 1 hektar fazlası olanlar, bu fazlalık dolayısıyla birden 112,5 lira vergi ödiyeceklerdir. Arazisinin büyüklüğü 10 hektar olanlar 375.- lira, 11 hektar olanlar ise , 1 hektar farktan dolayı 450 lira fazlası ile 825 lira vergi ödemeğe mecbur olacaklardır.

Arazi miktarı 50 hektar olan bir çiftçi ailesi 3.750,-lira , 51 hektar olanı ise, 1.987,50 lira fazlasıyla, 5.737,50 lira vergi ödiyecektir.

2 - Prof. N. Kaldor'un zirai sektörün vergilendirilmesi ile ilgili teklifleri hakkındaki görüşlerimiz :

Prof. Kaldor'un yukarıda ana çizgileriyle belirttiğimiz ziraat vergisi hakkındaki görüşlerimizi, teferruata inmeksiz, kısaca açıklayalım :

a - Prof. Kaldor, raporunda "Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi"nden bahsetmektedir. Mali terminolojide tarım sektörünün vergilendirilmesi şeklinde bir tâbire 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 Foncier) olarak reel, diğer bir tâbirle objektif bir vergidir. Reel verginin karakteristiği ise, prensip itibarıyla, gayri şahsî oluşunda, yani vergilemede mükellefin şahsî durumunun nazarı itibara alınmamasında ve bilhassa gelir kademelerine göre müterakki bir tarifinin 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 târiفة, bilindiği gibi, ancak şahsî vergiler hakkında uygulanır. Ziraatte ise Gelir Vergisinin kadrosu içinde, zirai kazanç üzerinden alınacak bir vergi, şahsî vergi mahiyetini iktisap edebilir.

c - Arazi vergisini de içine alan Emlâk Vergisi, modern vergi-
gücülüğün gelişmesi neticesinde, mahallî idarelerin özel masraflarını
karşalamak üzere organize edilen ve uygulanan bir mükellefiyet halini
almıştır. Ziraî kazanç ise, başlıca Devlet Vergisi olarak Gelir Ver-
gisinin kadrosu içinde vergilendirilir. Vergi mantığının icabı olan
bu vüzuha, Batı Devletlerinin çoğu şimdiden kavuşmuşlar (Almanya,
Hollanda, Fransa ve İngiltere gibi), ya da bu yolda bulunmaktadır.
(Belçika, İtalya gibi)

Prof. Kaldor'un teklif ettiği ziraat vergisinin ne karakter-
de bir vergi olduğunu kestirmek mümkün değildir. Anıyabildiğimize
göre, Prof. Kaldor, teklif ettiği ziraat vergisi ile, modern vergi gö-
rüş ve sisteminin dışına çıkmakta, bir Devlet Vergisi olarak, Gelir
Vergisinin yanında, fakat bu vergi ile irtibatsız, nev'î şahsına
münhasır, yeni ve geniş bir mükellefiyet ortaya koymaktadır.

d - Matrah ve mükellefiyet bakımlarından da Prof. Kaldor'un
ziraat vergisi, bir vüzuhsuzluk ve karışıklık içindedir.

Vergi matrahı, daha evvel temas ettiğimiz gibi, millî muha-
sebe kadrosu içinde ziraî safî millî hasıladan hareketle arazinin
potansiyel hasılası olarak tesbit edilecektir. Ziraat sektörünün
vergilendirilmesinde Prof. Kaldor'un teklifi reel karakterli bir
arazi vergisi ise, bu verginin matrahını, böyle makroekonomik ölçü
ve münasebetlere göre tayin etmenin manâsını anlamak müşkül olduğu
gibi, pratikte tatbik imkânı bulacağı tasavvur edilemez.

Arazi vergisi, bilindiği gibi, ya kadastral değer (Fransa,
İtalya ilâh.), ya üniter değer (Almanya), ya da daha pratik ve basit
değerleme esaslarına göre, fakat herhalde makroekonomik ölçü ve mü-
nasebetler 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 karakterile bir şeye (aynı) 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 mütalâa ediyorsa, bu takdirde vergiye arazi sahibi değil, araziyi işleten çiftçinin tabii olması gerekir.

Görülüyor ki, ziraat vergisinin mükellefiyet bakımından kurulduğu da, sakat demiyelim, herhalde müphem ve vüzuhsuzdur.

3 - Meselenin reformu maksat yönünden münakaşası :

Şimdi bir kere de reformu 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 stürüktüründe köklü bir değişikliği de hedef tutmaktadır. Prof. Kaldor'a göre, büyük veya büyükçe arazisi olan veya arazisini gereği kadar üretken 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 üretkif işletecek olanların eline geçecek, böylece, toprak reformu dâvası, hiç değilse geniş ölçüde vergi yoluyla halledilmiş olacaktır.

Böyle bir iddiânın ilmi mesnetten ne derecede mahrum, realiteden ve zamanımızın vergileme sanatı anlayışından ne kadar uzak olduğu meydandadır.

Henry George'un, Single Tax'ının tartışma konusu yapıldığı zamanlardan çok uzaktayız. O zamandan bu yana iktisadî ve sosyal hayatın stürüktüründe derin tahavvüller olmuş, verginin anlamında ve tekniğinde büyük değişiklikler vukua gelmiştir. Türkiye de, iktisaden geri kalmış bir memleket olmakla beraber, bu inkilâbın içinde bulunmaktadır. Hatta iddia olunabilir ki Türkiye, tatbikattaki bazı yeter-siz ve zayıf noktalar bir tarafa bırakılacak olursa, Gelir Vergisi sistemi ve genel vergi hukuku bakımlarından bir çok ileri Batı devletlerinden bu cümleden olarak İtalya, Belçika ve İngiltere'den daha ileri bir seviyede bulunmaktadır. Bu itibarla memleketimizin giriştiği vergi reform hareketlerinde istiklâllerine yeni kavuşan bazı Afrika ve Asya memleketleri ile kıyaslamak yerinde olamaz. Ve Malezya, Seylan gibi eski/^{küçük} İngiliz sömürgelerindeki tecrübeler model olarak gösterilemez.

Bizim durumumuzda daha önce de belirttiğimiz gibi, ziraî faaliyetle ilgili iki vergi bahis mevzuu olur. Birisi reel karakterde arazi vergisi, diğeri de gelir vergisinin kadrosu içinde ziraî kazançların vergilendirilmesi,

Modern vergicilikte iddiasını kaybetmiş, mahallî bir mükellefiyet halini almış olan reel arazi vergisine Prof.Kaldor'un düşündüğü gibi reformu bir misyonu yüklemek şüphesiz varit olamaz. Bu vergi, mahallî plânda, bünyesine ve tekniğine uygun fiskal bir konu olarak geliştirilecektir.

Daha evvel izah ettiğimiz gibi, gelir vergisi içinde muayyen bir sisteme müsteniden uygulanacak ziraat kazanç vergisi de, keza mahiyeti ve tekniği icabı, toprak reformuna âlet 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 produktif bir şekilde işletemeyenler, bunları satacaklardır. Hudut ihtilâflarından dolayı birbirine giren çiftçilerin herhangi bir mukavemet göstermeden bağlı oldukları topraklarını kolayca terk edeceklerini sanmak, sosyal psikolojik görüşün ve memleket realitesinin tamamen dışına çıkmağı 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, iktisadî ve sosyal bakımdan ne derece vahim neticeler doğuracağı meydandadır. Bu neticelerin başında toprak ağası denilen ve ekonomik ve politik güç ve imkânları müsait olan sınıfın, zayıf durumda olanlardan arazilerini satın almaları durumuna geçmeleri gelebilir. Böyle bir neticenin ise toprak reformu ile güdülen maksada tamamiyle aykırı düşeceği aşikârdır.

Şu halde son bir ihtimal kalıyor, o da araziye Devletin satın almasıdır. Bu ise prensip bakımından olduğu kadar, teknik yönden de imkânsızdır. Bu tarzda, yani vergi tazyiki yoluyla hususî mülkiyetin, bilhassa ziraat sahasında âmme eline geçmesini, zamanımızda sosyalistler dahi reddederler.

Biz, ziraî 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, malî 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 uygulanmaya başlandığı 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 devrelerdeki fiskal verimi, yekûn devlet gelirleri içinde, binde ile ifade edilecek bir hale düşmüştür.

Gelir vergisi kadrosu içinde ziraî kazançlar üzerinden alınan verginin fiskal hasılatı da pek cüz'î bulunmaktadır. Mesela Avrupada, ziraat ekonomisi (hububat ziraati, meyvacılığı, şarapçılığı, hayvancılığı, balıkçılığı .. ilâh ile) en gelişmiş bir memleket olan Fransa'da 1960 yılında gelir vergisine tâbi tutulan 54.848 milyon N.F. lık yekûn matrah içinde ziraî kazançlar, 676 milyon N.F. dan, yani binde 9 dan ibaret bulunmuştur.

Fransa'da aynı yılda gayrisafi Millî hasılda ziraatin payının % 14 olduğuna da işaret etmek isteriz. Yine Fransada 1958 de 5.000 milyar eski frankı aşan Devlet gelirlerine karşılık, mahallî bir vergi olan "Contribution foncière" den sağlanan varudât 88.3 milyar fraktan 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 hasıllata karşılık, emlak vergisinin varidatı 66 milyon Fl. den ibaret bulunmuştur ki nisbet binde 8.2 dir.

Avrupada yalnız Almanya emlak vergisini, Miquel'in reel vergi reformunu müteakip, mahallî bir vergi olarak geliştirmek ve randımanını nisbeten arttırmak imkânını bulmuştur. Yekûn fiskal hasıllata göre nisbeti % 3 raddesinde dir.

Arazi vergisini de kapsayan reel emlak vergisinin modern vergicilikte geri plâna düşmesinin sebepleri , şahsî 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 değerlendirme 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 zirafî kazançlara düşen payı da gayet cüz'î kalmıştır. Bu da ziraat ekonomisinin özelliklerinden, zirafî kazançların gerçek miktarları üzerinden kavranmasındaki müşkilâttan, zatî istihkakın genel olarak vergi dışı kalmasından , ziraatı korumak maksadiyle yapılan tavizlerden (özel indirimler, götürü usuller gibi) ce vergilemenin ziraat sahasında bile bile, gevşek ve müsamahalı bir tarzda uygulanmasından ileri gelmektedir.

Bu iktisadî ve malî 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 topyekûn Devletleştirmek, ya da şimdiki vergi sistemimizi terk ederek, âşara dayanan eski vergiciliğe dönmek gerekir.

5 - Alman Profesörlerinin görüşü.

Bu bahse son vermeden evvel ziraatî 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 tekrar tekrar durmak istememektedir. Sadece şu hususu belirtmek lâzımdır 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 ihtilâflı durumlardan içtinap edilmiş ve ziraatın vergilendirilmesinden gerek usul, gerek ölçü bakımından teknik, iktisadî ve sosyal ihtiyaçlara müessir surette cevap verebilmek başarısı gösterilmiştir. Bu suretle her şeyden önce, müteakip vergi tedbirlerinde vücuduna mutlaka ihtiyaç duyulacak olan vergi şuru bütün ziraatî faaliyet sahasında yaratılmış olmaktadır. Alman komisyonunun kanaatine göre, ziraatın vergilendirilmesi konusunda vergiden mutlak muafiyete, götürü vergilemeye, işletme defteri tutanlara ve bilânço 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 - Vergi Reform Komisyonunun, teklif ettiği verginin ekonomik fonksiyonu ile ilgili başlıca fiskal tedbirlere karşı yöneltilen tenkitler

1 - Yatırım İndirimi

Reform çalışmalarında verginin bilhassa iktisadî fonksiyonu ön plâna alınmak suretile vergi sistemimizin mâna ve muhtevasında köklü bir değişiklik yapacak olan bir takım tedbirler teklif edilmektedir. Bunların başlıcaları yatırım indirimi, sermaye kazançlarının vergilendirilmesi ve regresif 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 baş vurdukları 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 plânının esprisine ve hedeflerine uygun olarak, muayyen şartlar altında ve muayyen endüstrilerde, ziraatte, turizmde, .. ilâh, yatırım hacmini, dolayısıyla istihsalı arttırmaya, produktiviteyi yükseltmeye, yeni çalışma sahaları, yaratmaya ve dolayısıyla istihdam seviyesini de yükseltmeye matuf selektif karakterde bir indirim sistemidir. Bu sistemle prodüktif olmayan ve millî ekonomi bakımından faydalı bulunmayan faaâiyet kullarındaki yatırımlarla, spekülâtif 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, plânlı kalkınma hareketine kendi inisiyatifleriyle ve sorumlulukları altında, sosyal şuur ve tesanür anlayışı içinde katılmağa sevk edilmiş olacaktlardır. Böyle bir fiskal teşvik tedbirinin uygulanmasını icap ettiren âmillerin başında, memleketimizde çok yüksek hadlere çıkarılmış ve bu seviyede tutulmakta olan vergi nisbetlerinin sermaye teşekkülü üzerinde menfî tesirleri olması, prodüktif yatırımlara ayrılacak kazançların spekülâtif mevzulara kayması, lüks istihlâke yönelmesi, gizlenmesi, hatta iddia edildiğine göre, yabancı memleketlere kaçmasıdır.

Yukarıki mülâhazalara, teklif edilen yatırım indirimi müessesesinin yabancı sermayenin memleketimize gelmesini teşvik yolundaki anî ve bilhassa uzun vâdeli müsbet tesirini de ilâve edebiliriz.

Şu hususları da belirtelim ki, yatırım indirimi gibi ekonomik kalkınmaya 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 iktisadî gelişmeye matuf teşvik edici tedbirlerden geniş ölçüde faydalandıklarına işaret etmiştik. Komisyonumuzun raporunda bunlar hakkında bazı izahat verilmiştir.

Almanya'nın mucizevî kalkınmasında, bahis konusu tedbirlerin birinci derecede rol oynadığı bilinen bir gerçektir.

Çok yüksek vergi nisbetleriyle investisyonları güçleştiren Amerika Birleşik Devletlerinin, bir yandan gelir ve Kurumlar vergilerinde önemli indirimler yaparken, öbür yandan da, Sovyet Rusya'nın iktisadî gelişme alanındaki idduaları 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 kanunun 10 uncu maddesine göre, yatırıma tahsis edilen tasarrufların vergi muaflığı hakkında kararnameler çıkarılması esası kabul edilmiştir.

İngiltere'de kurumlar vergisi (Profits tax) sın değiştirilmesi hakkında Prof. Kaldor ile bazı arkadaşlarının teklifleri hilâfına, bu verginin % 27.5 ten % 30 a çıkarılan nisbeti, investismanı teşvik maksadiyle (Prof. Laufenburger) in izâhanı göre, dağıtılmayan kazançlarda % 3 gibi düşük bir seviyede tutulmuştur. Unutmamalı ki, İngiltere'de 1954 Finance Act'ı ile İnisiyal Amortisman usulüne mits-tenid'en yıllık amortismanlar dışında yeni yatırımlar için genel olarak ayrıca % 20 nisbetinde munzam bir indirim kabul edilmiştir.

Avrupa iktisadî 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 malî tedbirlere başvurmuştur. Şöyleki :

a - Vergiye tâbi kazançtan % 50 nisbetinde yatırım indirimi kabul edilmiştir.

b - Hususî inisiyatifi desteklemek ve sermaye piyasasını geliştirmek maksadiyle, Devlet, malî müesseseler ve özel teşebbüslerin iştirakile 40 milyon dolar sermayeli bir "sınâî 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 - Prensipte itibarıyla 15 yıl içinde vergilerde arttırma yapılmaması esas kabul edilmiştir.
- g - Bölge kalkınması için ayrıca daha geniş avantajlar tanınmıştır.

Yunanistan'da kabul edilen % 50 yatırım indirimi muayyen bir meblâğın üstündeki yatırımlar hakkında uygulanmakta (bizim teklimizde olduğu gibi) ve yatırımın prodüktif olduğu hususunda ilgili Bakanlıkça karar verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda ana çizgileriyle belirtilen malî tedbirler kısa zamanda meyvalarını vermeğe başlamıştır. (1)

İtalya'da, genel teşvik tedbirlerinin yanında, Güney İtalya'nın (Mezzogiorno) kalkınmasını sağlamak ve hızlandırmak maksadıyla 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 muaflığı muayyen şartlara bağlıdır. (Bilanço esaslı, prodüktivite şartları.. ilân gibi)

(1) Etudes economiques de L'OCDE :
Grèce. 1960-1962

b - Ayrıca yatırım malları hakkında, gümrük vergisi muaflığı, gider vergilerinde ve harçlar da da özel indirimler tanınmıştır. Sınai şirketlerin kuruluşu ve sermaye tezyitlerinde alınan resimlerde indirimler yapılmıştır. (Bizim de yaptığımız gibi) .

Yukarıki fiskal tedbirlerin feykalâde müsbet neticeler verdiği görülmektedir.

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 ç çıkmıştır. (2)

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 izâh edildiği gibi, muayyen şartlara göre % 30 yatırım indirimi uygulamakta idi. Raporumuzu tenkit edenlerin iddia ettikleri gibi, İsveç, yatırım indirimi sistemini terk etmiş değil, aksine, % 30 olan nisbetini % 40 a çıkarmıştır.

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, iktisadi faaliyetin kamçılanması gerektiği zamanlarda, bankada biriken fonlar serbest bırakılmakta ve böylece bu fonlar vergiden muaf olarak investismânda kullanılmaktadır. (3)

(2) OCDE : İtalye 1961.

(3) OCDE : Suede 1962.

Esasen, prensip itibariyle, envestismanı durdurmak veya ya-
vaşlatmak için yatırım indirimi tatbik edilmesinde bir mantık buluna-
maz. Böyle bir muafliğa gidilmeden, vergiyi tam olarak uygulamak su-
retile aynı neticenin en basit ve müessir bir tarzda elde edilmesi
mümkündür.

Bizde yatırım indirimi sisteminin, diğer fiskal ve moneter
tedbirlerle birlikte uygulanması, yalnız iç imkânlar bakımından iktisa-
dî hayatımızın, yeni ve verimli bir istikamette hızla gelişmesine yar-
dım etmekle kalmayacak, daha evvel belirttiğimiz gibi, aynı zamanda
yabancı özel sermayenin artan ölçülerde memleketimize akmasına, memle-
ketimizde devamlı iş ve çalışma sahalarının yaratılmasına yol açacak-
tır.

Yatırım indiriminin, tatbik edileceği yıldan itibaren, yatı-
rımın tekabül ettiği miktarda, matrah azalması ve dolayısıyla vergi kay-
bına müncer olacağı hususunda, yüz milyonlarca liralık kat'î rakamlar
gösterilmek suretile, ileri sürülen iddianın da asla varit olmadığını
ifade etmek isteriz.

Teklif edilen sistemde yatırım indirimi, gerek miktar, ge-
rek yatırım konuları ve sahaları itibariyle, bir takım şartlara bağ-
lanmak suretile, tahdit edilmiştir. Bu itibarla, özel sektörün her
türü yatırımları değil, sistemin, selektif mahiyeti icabı, esas iti-
barıyla sermaye şirketlerinin, belli sınıflar için yapacakları
yatırımlar hakkında indirim esası uygulanacaktır.

Diğer taraftan, yine teklif edilen sistemin icabı, indirim-
den daha ziyade yeni kurulacak işletmeler faydalanacaktır. Bu işletme-
ler ise, tam istihsal safhasına geçtikten sonraki devrelerdeki kazanç-
lardan indirim yapabileceklerdir.

Nihayet şu hususu da gözönünde tutmak lâzımdır ki, ya-
tırımın yapılacağı sahalarda, indirimin üstündeki kazançlardan

./.

alınacak vergiden başka, yatırımın meydana getireceği hareket dolayısıyla, ücretler ve diğer muameleler üzerinden de artan ölçüde vergi toplanmasına imkân 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 mütezait ölçülerde vergi artışına yol açacaktır.

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 gerektir ki, Devletin Gelir ve Kurumlar Vergilerinin yüksek nisbetleri dolayısıyla sağlayacağı varidat ile sınıf istihsal sahasında, yapacağı âmme yatırımları yerine, bunların selektif bir plâna müsteniden ve müteşebbislerin kendi sorumlulukları altında özel sektörde yapılması, millî 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 istihlâke yönelmesi veya aynı derecede faydalı olmayan sahalarda kullanılması temayül ve hareketlerini zayıflatacak, buna mukabil istihsalin ve prodüktivitenin artması nisbetinde, yeni çalışma sahalарının açılması

ve üretme seviyesinin yükselmesine yol açacaktır. Bu sebeple, müsbet ve realist bir görüşten hareket edildiği takdirde, yatırım indiriminin ve yatırım teşvikle ilgili diğer tedbirlerin, her şeyden evvel, sağlayacağı sosyal faydalar bakımından, değerlendirilmesi ve savunulması gerekir.

Unutmamalıdır ki, İsveç'te sosyalist rejimin hakim olduğu devrededir ki, yatırım indirimi "Çalışma Ofisi" ne bağlı olarak tesis edilmiş ve uygulanmaya başlanmıştır.

Hollanda'da yatırım indirimi (Investeringsaftrek) sınıflarına 1953 yılında, çalışma imkânlarını arttırma, (yani münhasıran sosyal mülâhazalarla), geçilmiştir. (1)

Sosyalist İsveç'te, Batı'nın 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 iktisadî câmiasında yerini almak durumunda olan Türkiye'nin, içine girdiği yeni kalkınma devresinde bu tedbirlerden gereği gibi faydalanmaması her halde yerinde bir hareket sayılamaz. (2)

2 - Sermaye Kazançları (Plus-values) Meselesi

Genel vergi reformu ile gelir ve kurumlar vergilerinin kadrosu içinde yatırım indirimi, azalan bakiye üzerinden hesaplanan

(1) La fiscalite du marche commune, Statistiques et études financières.

(2) 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.

(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 yönetildiği ileri sürülmektedir.

Sermaye kazançları, işletme sırasında ve işletme sonunda (tasfiyelerde) işletmenin aktif elemanlarında (makine, tesisat, esham ve tahvilât gibi) vukua gelen değer artışlarını (satış veya yeniden değerlendirilme dolayısıyla) ifade eder.

Bizim vergi sistemimizde, ticarî kazancın fiskal anlamı öz sermaye mukayesesi prensibine dayandığı cihetle, bu değer artışları kendiliğinden ve bütün genişliği ile vergiye tâbi bulunur. Halbuki, ticarî kazancın bu suretle vergilendirilmesi teoride tartışma konusu olduğu gibi, bazı Batı devletlerinde, bu arada gelir vergisi tatbi-katında bir buçuk asırlık mazisi bulunan İngiltere'de bahis konusu plus-values'ler vergileme dışında kalmaktadır.

Şunu hemen ilâve edelim ki, anılan plus-values'ler ekonomik olmaktan ziyade nominal ve nakdî 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 izafî bir kazanç, gerçek bir zararı ifade edebilir. Bu sebeptendir ki, hemen bütün Batı devletleri zaman zaman ve genel bir plânda bilanço unsurlarının yeniden değerlendirilmesi (réévaluation) esasını uygulamışlar ve bu ameliye sonunda husule gelen plus-value'leri vergi dışı bırakmışlardır.

Giriştığımız vergi reformunda, komisyon raporunda izâh edilen sebepler dolayısıyla, reevaluasyonlardan doğan plus-value'ler dahi vergi mevzuunda bırakılmışlardır.

Bizim ticarî kazanç ile ilgili olarak plus-value'ler konusunda kabul ettiğimiz yenilik, işletmenin devamı sırasında sadece

tesisat, teçhizat ve makine gibi amortismanâ tâbi aktif değerlerin satışından doğan plus-value'ler "Remploi" esasına göre ve muayyen şartlar içinde sadece yatırıma tahsis edildikleri takdirde, ticarî kazançdan 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 ilâh) şu veya bu şekilde uygulanmaktadır.

Şunu da unutmamak gerektir, ki, genel olarak reevaluasyona gitmediğimize ve tasfiyeler de bahis konusu usuller dışında kaldığına göre ârizî ve nadir hallerde uygulanacak olan plus-values'ler hakkındaki teklifimizin haddizatında malî bir önemi de bulunmamaktadır. Buna mukabil bu tedbirin yeni görüşün bir ifadesi olarak yaratacağı tamamlayıcı, müsbet, psikolojik etkiden faydalanılacaktır.

Hususî şahısların, gayrimenkul veya menkul kıymetler satışından elde edecekleri ârizî kazançlar da vergileme bakımından bir problem olarak ortaya çıkarlar. Malî portesi hemen hemen sıfır olan, fiiliyatta kavranması ve takibi imkânsız derecede müşkül bulunan bu kabil kazançlar, spekülâsyon kazançları mahiyetini aldıkları takdirde vergi mevzuuna girerler. Bunun maddî ölçüsü ise belli bir süre içinde satışın yapılması (gayrimenkullerde 2 yıl, menkul kıymetlerde 1 yıl içinde) ve sağlanan kazancın muayyen bir meblâğın üstünde olmasıdır.

Yabancı memleketlerde hususî şahısların gayrimenkul ve menkul kıymetlerin satışından sağladıkları ârizî 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 ticarî kazançlarla ilgili plus-value'lerle birlikte bilhassa hususî şahısların bahis konusu arızî kazançlarının vergilendirilmesinde yapılan düzeltmeler, sosyal adaletle irtibatlandırılmak suretile, şiddetli tenkitlere hedef tutulmaktadır.

Henüz bir sermaye piyasası olmayan, yaratılması için her türlü imkânlarla başvuru olan bir memlekette hangi hususî şahıslar arızî olarak, ne çapta aksiyon alıp satacaklar ve bundan sosyal adalete aykırı kazançlar sağlayacaklardır .

Arızî olarak (mutad meslek halinde yapılanlar zaten vergiye tâbidir) gayrimenkul satışlarını (mahallî bir mükellefiyet olan şerefiye haricinde) daha ağır bir vergileme rejimine tâbi tutmanın, teoride olduğu kadar, bilhassa pratikte ne mânası olur ? Değer artışları şöyle dursun emlak satışlarını tapu harcı şeklindeki vergilendirilmesinde 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 kenkidini yaptığı "Capital gains" (sermaye kazançları) meselesi üzerinde ısrarla durmuş, sosyal adalet icabı olarak bu kazançların özel bir vergiye tâbi tutulmasını teklif etmiştir. İngiltere'de az evvel belirttiğimiz gibi hususî şahıslar şöyle dursun, ticarî işletmelerde sağlanan plus-value'ler, prensip itibarile, vergi dışı kalmaktadır. Diğer taraftan bu ileri sanayileşmiş memleketlerde bahis konusu plus-value'lerin

vergiye tâbi tutulup tutulmamasının fiskal önemi elbette Türkiye ile kıyaslanamayacak derecede yüksektir. Böyle olmakla beraber, Prof. Kaldor'un teklifi zikri geçen komisyon tarafından dikkat nazarına alınmamıştır. (1)

Bu münasebetle Türk vergi sisteminin kuruluşunu, memleketimizin politik, ekonomik ve sosyal şartlarını incelemeye imkân 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, müterakkî nisbetli şahsî bir vergiye tâbi tutulması istenilmektedir. (2)

Bu yeni vergileme sisteminde harcamaların kaynaklarını gelir, sermaye kazançları, ârizî kazançlar, hibe ve veraset yoluyla iktisap edilen servetler .. ilâh teşkil edecek ve şahısların karışık bir usule göre bu kaynaklardan yaptıkları sarfiyat vergiye tâbi olacaktır. Prof. Kaldor'un bazı müelliflerce hayalî olarak vasıflandırılan bu vergisinin realiteden ne kadar uzak bulunduğu ve hiç bir zaman ve hiç bir yerde ve rejimde uygulama imkânı bulamayacağını belirtmeği zait addederiz.

(1) Laufenburger, Finances Comparées

(2) An Expenditure tax, 1955

N. Kaldor.

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 imkân vermesi itibarile, modern işletmeciliğin icaplarına daha uygun bulunduğu gibi, yatırımları teşvik edici tesir de lora 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 olahlar 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 ayrılınmış ve işletmelerde değil, degresif amortisman usulü, ilk yıllarda bu usule nazaran çok daha geniş ölçüde indirimler yapılmasına imkân veren diğer çeşitli hızlandırılmış usullerin tatbikine de cevaz verilmiştir.

III - Vergi Sistemimizin Sosyal Yapısı

Bu bahiste , Türk vergi sistemi ve vergi reformuna karşı yöneltilen tenkitleri verginin bitaraflığı , vergi eşitliği , vergi karşısında tesanüt (Solidarité devant l'impôt) gibi genel ve nazari açılardan değil, vasıtasız-vasıtalı vergiler münasebeti, gelir vergisinde küçük gelirlerle ilgili indirimler , vergi târifesi, çalışanların (Emekçilerin) vergi yükü gibi , daha müşahhas konuları ele alarak realist bir zemin üzerinde incelemeğe ve cevaplandırmaya çalışacağız.

1. Vasıtasız - Vasıtalı vergiler münasebeti

Bilindiği gibi, ötedenberi, vergi sistemlerinin sosyal adalete uygunluğunun ilk kriteri olarak, vasıtasız-vasıtalı vergiler arasındaki münasebet üzerine durulur ve iddia edilir ki , bir malî sistemin kompozisyonunda vasıtasız vergiler (bilhassa Gelir Vergisi) ne derecede hâkim bir mevki işgal ederse , vergi politikasında o derecede sosyal adalete uyulmuş olur.

Maliyede bu klâsik görüşün mesnedini , gider vergilerinin mahiyetleri itibarile antisosyal bir karakter taşıdıkları faraziyesi teşkil eder.

Bu iddianın münakaşasını daha sonraya bırakarak , vasıtasız-vasıtalı vergi münasebeti bakımından bizim vergi sistemimizle bazı Batı devletlerinin vergi sistemlerini kıyaslamayı uygun bulmaktayız.

Vergi Reform Komisyonunun raporunda gösterildiği gibi, Türkiyede yekûn fiskal hasılat içinde, vasıtasız - vasıtalı vergiler arasındaki münasebet 1953 yılından beri şu seyri takip etmiştir :

Yıl	Vasıtasız 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 vasıtasız vergilerin payı 1961 yılında % 40 a yaklaşmıştır. Bunların içinde yalnız başına şahsî gelir vergisinin nisbeti % 32.09 olup, kurumlar vergisi ile birlikte bu nisbet % 36.40 i bulmaktadır.

Şimdi aynı açıdan, Avrupa iktisadi câmiyasına dahil memleketlerin vergi sistemlerine bir göz atalım : (1)

Memleketler	Gelir vergileri (2) %	Şahsî gelir vergisi %
Belçika	36.5	-
Fransa	39.5	30.8
Almanya	40.3	27.8
Lüksemburg	44.8	25.3
Hollanda	53.3	35.-

(1) Les fiscalité des pays du marché commun. 1958

(2) Kurumlar vergisinden başka reel vergiler de dahildir.

Vasıtasız-vasıtalı vergiler münasebeti, İngiltere ve bilhassa Amerika Birleşik devletlerinde vasıtasızların lehine daha yüksek bir seviyede bulunmaktadır. Buna mukabil Yunanistan'da vasıtasız-vasıtalı vergiler münasebeti % 20 ye karşı % 80 dir.

(1)

Görülüyor ki, bütün iddiaların hilâfına Türk vergi sisteminin gelir ve gider vergileri münasebeti bakımından yapısı, Batının en ileri sosyal devletlerinin seviyesinde bulunmakta, hatta şahsî 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, Türkiyede vasıtasız ve vasıtalı vergi arasında teessüs eden münasebet, bilhassa iktisaden az gelişmiş bir memleket için büyük bir başarı sayılabilir. Buna mukabil, bu durumdan, Türkiyede gider vergileri sahasında saklı olan malî rezervlerden gereği gibi faydalanılamadığı neticesini de çıkarmak mümkündür .

2. Gider Vergilerinin Sosyal görünüşü

Prof. Duverger'ye göre, öteden beri gerek teoride gerek halk efkârında vasıtasız verginin (İyi) vasıtalı verginin ise (Kötü) olduğu görüşü hâkimdir. Bu sebeple vergi sistemini geliştirirken, vasıtasız vergilerin (gelir vergisinin) ön plâna geçiştirilmesi gayreti içinde bulunmak gerekir.

(1) Etudes économiques 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 müşahede 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 , şahsî bir mükellefiyet oluşundadır. Vergide şahsîlik ise, esas itibarıyla en az geçim indirimi (küçük gelir muafiyeti) ve verginin müterakkiliğinde (Sosyal müterakkiliğinde) tezahür eder.

Vergi anlayışındaki şumul ve vergi tekniğinin gelişmesi neticesinde Gider vergilerini de, bu yönlerden, bize göre biraz daha kaba bir tarzda, Prof. Duverger'ye göre ise daha müessir ve mütakâmil bir şekilde şahsileştirmek mümkün olmaktadır ki, bu olay vergicilik bakımından asrımızı karakterize eden en önemli malî fenomen sayılmaktadır.

Gelir vergisinin en az geçim indirimine tekabül eden fonksiyonu , Gider vergilerinde zarurî ihtiyaç maddelerinin (utility) vergi dışı bırakılması suretiyle, müterakkilik ise vergiye tâbi maddelerin sosyal bir tasnife göre (lüks eşya, konfor eşyası, âdî ihtiyaç maddeleri gibi) farklı nisbetlerle vergilendirilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Batı devletlerinde, başta muamele vergisi olmak üzere, münferit istihlâk vergilerini de kapsayan Gider vergilerinin geliştirilmesinde, ekonomik mülâhazaların yanında , yukarıda arz ettiğimiz mânada sosyal anlayışa da cevap verecek surette şahsileştirme gayreti müşahede olunmaktadır.

Bu açıdan Türk Gider Vergileri Sistemi (münferit istihlak vergileri ve gümrük dahil) incelendiği zaman, en az geçim indirimine tekabül eden veçhesiyle, bizim sistemimizin en ileri bir safha bulunduğu görülür.

Türkiyede bugün, zarurî 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 nebatî yağlar, hayvanî yağlar ..)

Şunu unutmamak lâzımdır ki, Batı devletlerinde gıda maddeleri istisnası bu genişlikte uygulanmamaktadır. (Bazı memleketlerde unlu maddeler, maden suları, kömür, hatta Amerika Birleşik Devletlerinde mahdut istihlak vergileri içinde nebatî yağlar vergiye tâbidir.)

Vergi nisbetlerinde diferansiyasyon yoluyla sağlanan müterakkilîğe gelince, bizde, müteferrik istihlak vergileri, gümrük vergisi ve otomobil vergisi ilâh .. 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

Türkiyede Gelir vergisi kadrosu içinde en az geçim indiriminin asgarî miktarı, bekâr mükellefler için tatbik edilen 810,- liradır.

En az geçim indirimi hadleri 193 sayılı kanunla şu şek-
li almıştır :

Temel indirim	1.800,- lira
Eş için	1.080,- "
Her bir çocuk için	720,- lira.

Ancak bu indirim bareminin birden uygulanmaya geçilme-
sinin büyük varidat kaybına sebebiyet vereceği gözönünde bulundu-
rularak 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 uyula-
rak , ücretin gerçek miktarının hesaplanması sırasında masraf
karşılığı olarak düşülmek üzere, çalışanlar için yılda 1080,-
liralık bir indirim kabul edilmiştir. Diğer taraftan Vergi Re-
form Komisyonu, münhasıran emek gelirlerine uygulanmak üzere,
yılda 720,- lira miktarında özel bir indirim teklif etmiştir .

Böylece Vergi Reform Komisyonu, bazı çevrelerin iddia-
larının aksine , en az geçim indiriminin azaltılması şöyle dursun,
çalışanlar için temel indiriminin bir kat daha arttırılması yolun-
da teklifler ileri sürmüştür. (1)

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 lâzımdır ki, en az
geçim indirimi müessesesinin, bazı istatistikî verilere dayanı-
larak hesaplanan ve geçinmek için zarurî olan en az gelir mikta-
rına göre kurulması ve uygulanması bilfiil mümkün olmamış ve ola-
mamaktadır.

Buna, her şeyden evvel, indirimin, gelir vergisinin verimi üzerinde birinci derecede tesiri bulunan bir faktör olması dolayısıyla, malî mülâhaza ve zaruretler mâni olmaktadır. Bu malî vakiayı yabancı memleketlerdeki tatbikat da teyid etmektedir. Bu hususta fert başına düşen gayrisafî millî hasıla ile karşılaştırmak suretiyle bazı misaller verelim : (1)

Memleket	Gayrisafî millî hasıla Dolar		Temel indirim	Dolar olarak
Almanya	1259	DM	1680	420
A.B.D.	2685		-	600
Hollanda	900	Fl.	1500	400
İtalya	568	Lt.	240000	384
İngiltere	1276	£	120	336
Fransa	1270	NF.	1410	285
İsveç	1600	Kr.	1760-2000	340-386
Belçika	1256	FB.	40000	800

Görülüyor ki, temel indirim, fert başına düşen gayri safî millî hasıla ile kıyaslanırsa, memlekete göre değişik olmakla beraber, 3, 4, 5 kat daha düşük bulunmaktadır.

Türkiyede fert başına gayri safî millî hasıla 160 dolar civarında bulunduğuna göre, 200 dolara tekabül eden 1800,- liralık temel abatman fert başına gayrisafî millî 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.

(1) Fert başına gayrisafî millî hasıla Almanya, Fransa, İsveç için 1960, diğer devletlerde 1959 yılına ait rakamlar gösterilmiştir.

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 ilâve 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.

Görüldüğü ki, memleketimizde küçük gelirlerle ilgili ve daha ziyade emekçileri ilgilendiren indirimler meselesi ihmal edilmiş değildir. Aksine, mali imkânlarla sosyal görüşü bağdaştırarak yolda, indirim sisteminin geliştirilmesine çalışılmaktadır.

4. Gelir Vergisi Tarifesi ve Vergi Yüğü

Komisyonun teklif ettiği, tarife tekniğine mümkün olduğu kadar uygun bir tarzda tanzim edilmiş olan gelir vergisi tarifesinde fiskal ve ekonomik mülâhazaların yanında ve belki bunlardan önce sosyal görüşlere yer verilmiştir.

Teklif edilen tarifenin sosyal karakteri, hâlen cari olan tarife ile kıyaslandığı zaman, daha belirli olarak ortaya çıkar.

-33-

Teklif edilen tarifede, ilk tranşın nisbeti % 15 den % 10 a düşürülmüş, para değerindeki düşme göz önünde tutularak progresyon sahası 500.000 liradan 1.000.000 liraya çıkarılmak suretile genişletilmiş, marjinal nisbet % 67,5 de durdurulmuş, verginin plâfonu 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 tarifleriyle kıyaslandığı zaman teklif ettiğimiz tarifenin sosyal mülâhazalara uygunluk derecesi daha iyi anlaşılmış olur.

Meselâ Almanya 'da gelir vergisi târifesi % 20 ile başlamakta, azamî nisbet % 60 a çıkmakta, verginin plâfonu ise % 53 den ibaret bulunmaktadır. Almanya 'da ikinci dünya savaşından sonra işgal kuvvetlerinin telkini ile azami nisbet %95 e, verginin plâfonu ise %80 e çıkarılmıştı. 1953 ve 1958 yıllarında yapılan reformlar neticesinde âzami nisbetler yukarıki hadlere düşürülmüştür; Bu memlekette gelir vergisi târifesinin 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 plâfonu da % 55 e düşürülmüştür. Böylece Fransa Maliye Bakanlığının neşrettiği etüdlerde . belirtildiği üzere " kaçakçılığı artıran aşırı nisbetler fâsit 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 memleketlerde en Belçika 'da gelir vergisinin âzami nisbeti %30, Lüksemburg 'da % 54 dir.

Birleşik Amerika Devletlerinde % 20 ile başlayan gelir vergisinin genel tarifesi son tranşta % 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 hisbetin % 91 den % 60-65 raddelerine düşürülmesi Hükümet çevrelerinde şimdiden kabul edilmiştir.

Columbia Üniversitesi Profesörlerinden "Shoup" bir etüdünde belirtildiği 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) ödeyeceği yıllık gelir vergisi şu miktar ve nisbetlerde olacaktır .

<u>Yıllık Gelir (T.L.)</u>				
	<u>5.000</u>	<u>10.000</u>	<u>15.000</u>	<u>20.000</u>
Temel indirim	1.800	1.800	1.800	1.800
Aile indirimi	2.520	2.520	2.520	2.520
Masraf İndirimi	1.080	1.080	1.080	1.080
Munzam indirim (1)	<u>720</u>	<u>720</u>	<u>720</u>	<u>720</u>
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

(1) raporumuzda teklif edilen munzam indirimdir.

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 baskı 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 plânda sosyal hizmetlerden ve yardımlardan (genel sağlık, eğitim, mesken gibi konularda) faydalanırlar.

Bazı müelliflerin "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 lâzımdır ki, ücretlerin bilhassa stopaj yolile vergilendirilmesinde, şiddetli devir ve in'ikâs temâyülleri 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 imkânı üzerinde durmaktadır.

Filhakika, Fransa'da, bu usul tecrübe edilmiş ve hizmet erbabı son reforma kadar "Taxe proportionnelle" den muaf tutulmuş, buna mukabil iş verenler ücret ödemeleri üzerinden % 5 nisbetinde bir vergiye tâbi tutulmuşlardır.

Teklif ettiğimiz sistemde düşük gelirlerin vergi yükünün mümkün olduğu kadar hafif tutulmasına mukabil, büyük gelirlere plâfon % 60 olarak muhafaza edilmektedir.

Daha evvel izah ettiğimiz gibi % 67,5 marjinal vergi nisbeti ve % 60 plâfon, çoğu Batı devletlerinden daha ileri bir seviyede bulunmaktadır.

Yüksek gelirlerde vergi nisbetinin bu derecede ağır tutulması, bilindiği gibi mücerret sosyal mülâhazalardan ileri gelir. Bizim gibi iktisaden az gelişmiş bir memlekette büyük gelirlerin bu derecede ağır bir surette vergilendirilmesi, malî sistemimizin kuruluşunda sosyal adalet mülâhazasının ne derecede ileri bir plânda tutulduğunun en bariz bir delilidir.

Hatta doktrin bakımından mütalâa edildiği zaman, Batılı mânada demokratik bir nizam içinde büyük gelirlerin bizdeki hadlere göre vergilendirilmesini bir nevi fiskal sosyalizm olarak kabul etmek mümkündür.

5. Gelir Vergisinin Mukellef Sınıfları arasında Dağılışı

Gelir vergisinin, çeşitli gelir kategorileri, daha genel bir tâbirle 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 keyfiyetidir.

Aynı iddiaya göre, gelir vergisi hasılâtının yarısından fazlasını emekçiler ödemektedir. Bu yüzden gelir vergisinin dağılışında eşitlik ve adet 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 kat'i rakamlar ve nisbetler tesbit etmek müşküldür.

Böyle olmakla beraber bizde, verginin dağılışında idealeal bir münasebetin mevcut bulunmadığı inkâr edilemez. Şu var ki, bu hâdise bize has olan bir mesele değildir.

Evvêlâ şu hususu kabul etmek lâzımdır ki, küçük gelirlerden, hususiyê 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.

Meselâ Fransa'da 1960 yılında, Gelir vergisine tâbi tutulmuş olan gelirlerin muhtelif kategoriler itibariyle dağılışı şöyledir :

	<u>%</u>
Maaş ve ücretler	63,4
Ticari ve sınaî kazançlar	24,8
Serbest meslek kazançları	5,-
Menkul sermaye iratları	3,3
Gayrimenkul sermaye iratları ..	1,9
Ziraî kazançlar	0,9
Çeşitli gelirler	<u>0,7</u>
	100,-
	=====

Görülüyor ki , Fransa gibi iktisaden en ileri seviyede bulunan ve gelir vergisini 1912 den beri uygulanan bir memlekette gelir vergisine tâbi maaş ve ücretlerle, ticari kazanç ve diğer gelir kategorileri arasında muazzam bir fark mevcuttur.

Fransa'da , 1960 yılında tüccar ve emekçi başına düşen vergiye tâbi yıllık gelirin miktarı şöyledir :

	<u>Mükellef adedi</u>	<u>Gelir tutarı Milyar NF.</u>	<u>Mükellef başına Gelir NF.</u>
Ticari kazanç	1 330 000	13 104	9 852
Maaş ve ücretler	3 945 000	32 800	8 314

Görülmüyor 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 âmillerin başında, götürü vergilemeler ve esnaf için uygulanan indirimler ve ticari kazançlarda meşru ve gayrimeşru yollarla vergiden kaçınma imkânları gelir.

Batı devletlerinin çoğunda (Almanya, Fransa, Belçika, İtalya gibi) ticari ve sınaî faaliyetler sahasında, vergileme geniş ölçüde kanunî esasa (légal) 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 Yılı'nın Gelirlerine Göre)

	<u>Mükellef adedi</u>	<u>Matrah NF.</u>
Götürü	1 086 833	8 536 126 000
Gerçek	242 610	4 567 938 000

Verginin dağılışındaki eşitsizlik üzerinde müessir olan diğer önemli bir âmil, yukarıda belirttiğimiz gibi, meşru veya gayrimeşru yollarla vergiden kaçınma imkânlarının mevcut oluşudur. Bu imkânlardan İsveç ve A.B.D. dahil bütün Batı devletlerinde, mükelleflerin derece derece faydalandıkları, bilinen bir hakikattir.

Fransa'da Maliye Bakanlığının tahminlerine göre, vasi-
tasız vergiler varidatı, vergi gizlenmesi yüzünden % 40 a kadar
düşmektedir. (1)

Belçika ve İtalyada da durumun Fransadakinden farklı
olmadığı kabul edilebilir.

6. Vergi Psikolojisi

Vergi yükünün dağılışında tam bir eşitlik sağlanamadı-
ğını yukarıki izahat ile belirtmeğe çalıştık. Bu malî vâkıa kar-
şısında Batı devletleri, Gelir vergisi ile muamele vergisine da-
yanan modern vergiciliği terk ederek, yeni bir malî sistem kurmak
teşebbüsüne girişmemişlerdir. Çünkü, mülkiyet hakkı ve özel te-
şebbüse dayanan Batılı mânadaki demokratik nizam malî bakımdan
ayakta tutan faktörlerin başında bu temel mükellefiyetler gelmek-
tedir.

Bahis konusu devletler, vergilerin kısmen bünyesinden,
kısmen tatbikatındaki gerilik ve güçlüklerden ileri gelen aksak-
lıkları karşısında ümitsizliğe düşecek ve şiddet ve cebir yolla-
rına başvuracak yerde, ilmi ve realist bir yoldan hareketle, ak-
saklıkların sebeplerini araştırmak ve bunları mümkün olduğu kadar
gidermek yollarını aramaktadırlar.

Modern vergi tatbikatının güçlükleri ve halkkitlele-
rinde yarattığı mukavemetin sebepleri araştırılırken, vergileme
sanatının yeni bir anlayışı olarak "Maliye psikolojisi" diyebi-
leceğimiz yeni bir bilgi kolu ortaya çıkmıştır. (2)

(1) Lanßenburger : Théorie économique et
Psychologique des Finances Publiques. 1956

(2) Psychologie des Finances Publiques - Finanz Psychologie .

Bu suretle vergileme sanatı sosyal-Psikoloji yöntünden ele alınarak , bor yandan vergi sisteminin kompozisyonu, verginin kuruluğu, dosajı, yuzuhu, basitliği, öbür yandan da halkta, vergi şuurunun geliğmesi ve vergi moralinin yükselmesini sağlayacak tedbirler üzerinde durulmakta ve vergileme dâvasının, idarenin mükellefe yaklaşması, mükellefi anlaması, tenvir etmesi , kısaca mükellefle işbirliği zihniyeti içinde çözülebileceği kabul edilmektedir.

Vergilemede psikolojik faktörleri nazara almayan, âni, 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 tâbi oldukları mükellefiyetlerin, birden bire daha ciddi ve kesin bir tarzda uygulanmağa kalkışılması, bilindiği gibi, bu memleketi bir rejim buhranına kadar götüren "Poujadisme" hareketine sürüklemiştir.

Bütün bu hakikatler, giriştığımız büyük vergi reformu hareketinin, doktriner, dogmatik ve değerini kaybetmiş olan nazari görüşlere göre değil, malî psikolojiyi ön plânda tutan modern vergileme sanatının realist, pozitif ve yapıcı anlayışına göre geliştirebileceğini 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 iktisadi ve sosyal hayat üzerinde reformcu tesirleri olduğu aşikârdır . Nitekim verginin bu tesirleri dolayısıyla (reformisme fiscal) den bahsedilir . Şu var ki, bu reformcu fonksiyon , verginin bünyesine tekniğine, tatbik sahasına ve nihayet aslında malî bir konu olan verginin, bu bakımdan taşıdığı tesir kudreti ve inkâmına bağlıdır.

Bu itibarla, vergi, hiç değilse, Batılı mânada demokratik bir nizam içinde, ekonomik ve sosyal hayatın stürüktürünü temelinden değiştirecek radikal bir vasıta olarak kullanılamaz. Bu konuda, bilhassa yukarıda temas ettiğimiz malî psikoloji meselesini de gözden uzak tutmamak lâzımdır.

IV - İthalât Kazançlarının Vergilendirilmesi

1 - Prof. Kaldor'a göre ithalât kazançlarının vergilendirilmesi

Raporumuzu tenkit edenler aşağıdaki gerekçe ile ithalât tan doğan mefruz aşırı kazançların vergi yolu ile Devlete intikal ettirilmesini ileri sürmektedirler.

"Dış ödeme dengesindeki güçlüklerden dolayı ithalât bugün olduğu gibi plân süresinde de kota sistemi ile düzenlenecektir. İthalâtçıları bu tahditler dolayısıyla yüksek kârlar elde etmektedirler. Kota sistemi yüzünden Devlet eliyle yaratılan bu yüksek kârların 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 :

"İthalâta, maliyet ile dahili satış fiyatı arasında husule gelen büyük farkların, yani ithalâttan doğan hususî kârların Hükûmete 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 fiyat arasındaki fark" teşkil edecektir.

2 - İthalât kazançlarının vergilendirilmesi hakkındaki görüşlerimiz

Böyle bir vergilemenin , ne vergi prensibi ne de vergi tekniği ile asla bağdaşamayacağı , böyle gayri tabii bir fiskal

zorlama ve müdahalenin tatbik kabiliyetinden tamamen mahrum bulunduğundan başka, vahim iktisadî neticeler doğuracağı da meydandadır.

Evvelâ, adı ister harç, ister ücret olsun böyle bir fiskalitenin mahiyeti nedir? İtiraf etmek lâzımdır ki, bunu tayin etmek imkânsızdır. Bu bir vergi olmaktan ziyade ithalâtta Devletin pay alması manasını ifade eder.

Teklif göre, ithalâtı tüccar yapacak, ithal ettiği malı tüccar serbest piyasada satacak, fakat bu muameleden husule gelecek fazla kâra (Super bénéfice) Devlet el koyacaktır.

Devletin ithalât 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 olması idi satılacağı fiyat"ın her muamele için ayrı ayrı tesbiti iktiza eder.

Böyle bir usulün aşikâr olan tatbik imkânsızlığı 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 ithalât ticaretinde şu durum hasıl olacaktır:

a. İthal fiatları şişirilmek suretiyle "fark'ın" giderilmesine çalışılacak, böylece, fiskalitenin en nevrallik bir cephesini teşkil eden, kazancın ve sermayenin harice kaçırılması âdeta zorlanmış olacaktır.

b. Dahilde zincirleme satışların (paravan firmaları araya sokarak) yapılmasına ve karaborsanın yeniden sahlanmasına yol açılmış olacaktır.

Görülüyor ki, Prof. Kaldor'un teklifi, fiilhakika tamamıyla tatbik kabiliyetinden mahrum olduktan başka, normalleştirilmeye çalışılan dış ticaret nizamı ve diğer sahalar üzerinde yapacağı maddî ve psikolojik etkileri dolayısıyla, genel olarak ekonomik hayat üzerinde de telâfisi imkânsız tahribat vücade getirecektir.

Böyle çapraşık bir yoldan gidecek yerde, meselâ son yıllarda Mısırdaki yapıldığı gibi, ithalâtın doğrudan doğruya Devletleştirilmesinin neden teklif edilmediğine şaşmamak mümkün değildir.

Prensip bakımından Devlet Plânlama Raporuna da alınmış olan Prof. Kaldor'un ithalât ile ilgili tezinin, herhalde, başka usullere göre tahakkuk ettirilebileceğinin düşünülmüş olması gerekir. Bu usuller ise, ya ithalât kazançlarını daha ağır bir surette vergilendirmek ya da bazı ithal vesikaları üzerinde damga resmi veya harç adı altında özel bir vergi almak olabilir.

İthalât kazançlarının olsa olsa Gelir Vergisinin kadrosu içinde özel bir vergilemeye tâbi tutulması düşünülebilir. Halbuki gelir vergisinin bünyesi ve tekniği, ticaretin nevine göre farklı bir vergilemeye müsait bulunmaz. Böyle bir vergileme, hatta doğrudan doğruya ticarî kazanç üzerinden alınan eski ve basit vergiler hakkında dahi bahis konusu olamaz.

İthalâtçıların münhasıran ithalât ticareti ile (hususile kotaya müstenit ithalât ticareti ile) iştigal etmeleri şart değildir. Bunların çoğu, başkaca ticarî faaliyetlerle (ihracat, dahili ticaret) hatta sınaî işlerle de uğraşabilirler. Verginin

mevzuunu teşkil eden ticarî kazanç ise, bütün bu faaliyetlerin, genel muhasebe kaideleri ve bilânço 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 bilânço anlayış ve tatbikatı müsait değildir.

Kaldı ki, en basit vergi anlayışına göre de böyle bir tefriğe gidilmesine lüzum yoktur. İthalât tüccarlarının bir kısmı kota sistemi yüzünden fazla kâr sağlıyorsa, bu kârlar, gelir vergisinin % 70 e kadar çıkan (bizde tasarruf bonoları ile % 73 ü bulan) yüksek nisbetlere tâbi olacakları cihetle, kendiliğinden fazlasıyla vergilendirilmiş olurlar.

Bu durumda fazla kârlar üzerinden munzam vergi almak suretiyle ve vergi yoluyla ithalât kazançlarının ayrıca penalize edilmeleri elbette varid olamaz.

Şunu da unutmamak lâzımdır ki, fazla kârın yalnız kota-
lı ithalât muamelelerinden sağlanması icap etmez. Bazı kotalı
ithalât muamelelerinden zarar edilebileceği gibi konjoktür,
para değerinin düşmesi, geçici fiilî inhisarlar dolayısıyla da
zaman zaman veya devamlı olarak, müteşebbüslerin insiyatifi,
gayreti ve mesuliyeti dışında fazla kârlar elde etmeleri ticare-
tin normal icaplarındanadır. Gelir vergisinin % 70 e varan yüksek
nisbetleri ile bu kâbil fazla kazançlar en ağır bir şekilde ver-
gilendirilmiş olur.

İthalât 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, ithalât 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 fiyatlarını biraz daha arttıracak ve dolayısıyla ithalâtçı kârlarının daha da fazlaşmasına yol açacaktır.

Görüldüğü ki, ithalâta kota rejiminden doğan mefruz fazla kârlar 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 iktisadi hayatın gelişmesi üzerinde ancak menfi tesirler yaratmaktan öteye gidemezler.

V - Lüks Vergisi

1 - Lüks vergisi ve bu hususta ileri sürülen teklifler

Lüks vergisi, bilindiği üzere, lüks maddeler istihlakının 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 müphem olarak ileri sürülen tekliflerde, Türkiyede 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 gerçekleşemeyeceğinin anlaşılması üzerine akamete uğramıştır.

2 4 Lüks vergisi hakkındaki görüşlerimiz

Yukarıda belirttiğimiz gibi, lüks vergisi konusunun tekrar tekrar ele alınarak ileri sürülmesinin sebepleri başta sosyal mülâhaza 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 malî bakımdan besleyen kaynaklar, ya genel harcamalar, ya da özel konulara inhisar eden kitle istihlâkidir. Çağdaş vergiciliği gider vergileri yönünden karakterize eden bu malî realite karşısında özel bir lüks vergisinin fişkal portesi hiç mesabesinde kalmaya mahkûmdur.

Verginin sosyal adaleti sağlamaya matuf fonksiyonuna gelince, ki böyle bir vergilemeyi daha ziyade bu yönden savunmak mümkün olabilir. bunu da realist düşünülürse büyültmemek 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 malî 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 abatmalar sistemi ve en yüksek haddine çıkarılmış müterakkiliği ile şahsi gelir vergisinin ve sosyal mülâhazalara göre organize edilmiş bir muamele vergisinin yanında ayrıca lüks vergisinin tatbikine kendiliğinden ihtiyaç kalmamış olur.

Şu hususu da bilhassa gözden uzak tutmamak lâzımdır 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 lâzımdır ki, fiskal bir mefhum olarak lüksün genel ve realiteye uygun bir tarifini yapmak hemen hemen imkansızdır. Lüks mefhumu zamana, mekanâ, sosyal sınıfların hatta şahısların görüş ve anlayışlarına ve alışkanlıklarında vukua gelen tahayvüllere göre değişir. Bu sebeple diğer vergilerde olduğu gibi mevzuun tayin ve tesbitinde hatta genel ve teorik de olsa bir ölçü ve görüş birliğine varılamamaktadır.

Meselâ İngilterede yahut Sovyet Rusyada lüks telakkisi ile ağır surette vergilendirilen bazı maddelerin İsviçre, Fransa, Almanyada veya Amerika Birleşik Devletlerinde ya tamamen vergisiz bırakıldığı ya da düşük bir nisbet üzerinde vergilendirildiği görülür. Bunun gibi meselâ eskiden lüks madde sayılan şeker zamanımızda zurrî 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 istihlâk maddeleri bir yana bırakılarak, lüksün dar manadaki tarifine gidilirse bu mefhumun içine sadece süs ve eğlence mevzularının girebildiği görülür. Halbuki az önce

Bu sebeple geniş abatmalar sistemi ve en yüksek haddine çıkarılmış müterakkiliği ile şahsi gelir vergisinin ve sosyal mülâhazalara göre organize edilmiş bir muamele vergisinin yanında ayrıca lüks vergisinin tatbikine kendiliğinden ihtiyaç kalmamış olur.

Şu hususu da bilhassa gözden uzak tutmamak lâzımdır 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 lâzımdır ki, fiskal bir mefhum olarak lüksün genel ve realitêye uygun bir tarifini yapmak hemen hemen imkansızdır. Lüks mefhumu zamana, mekanâ, sosyal sınıfların hatta şahısların görüş ve anlayışlarına ve alışkanlıklarında vukua gelen tahayvüllere göre değişir. Bu sebeple diğer vergilerde olduğu gibi mevzuun tayin ve tesbitinde hatta genel ve teorik de olsa bir ölçü ve görüş birliğine varılamamaktadır.

Meselâ İngilterede yahut Sovyet Rusyada lüks telakkisi ile ağır surette vergilendirilen bazı maddelerin İsviçre, Fransa, Almanyada veya Amerika Birleşik Devletlerinde ya tamamen vergisiz bırakıldığı ya da düşük bir nisbet üzerinde vergilendirildiği görülür. Bunun gibi meselâ eskiden lüks madde sayılan şeker zamanımızda zurrî 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 istihlâk maddeleri bir yana bırakılarak, lüksün dar manadaki tarifine gidilirse bu mefhumun içine sadece süs ve eğlence mevzularının girebildiği görülür. Halbuki az önce

belirttiğimiz üzere malî önemi esasen düşük olan lüks vergisinin mevzuu bu derece tandit olunursa bu vergi, maddî temelden tamamen mahrum sembolik bir mükellefiyetten başka bir şey olmaz Kaldı ki, lüks mefhumu ve bunda vukua gelen değışmeler bakımından süs ve eğlence mevzularını da kolayca kavramak mümkün olamaz. Meselâ tiyatroyu lüks şöyle dursun zamanımızın telâkki-lerine göre bir eğlence mevzuu bile saymak mümkün değildir.

Lüks vergisinin ihdası aleyhinde ileri sürülebilecek mülâhazalardan biri de verginin ekonomik bakımdan da bazı mahzurlar taşıdığı keyfiyettir. Filhakika lüks sayılan bir çok maddelerin istihsalı mevzuuna ve yerine göre genişliği değışmekle beraber bir takım küçüklü büyüklü sınaî ve ticarî faaliyetlere yol açmakta böylece de umumiyetle kalifiye işçiliğe çalışma sahaları yaratmaktadır.

Nihayet lüks vergisinin tatbikatı, bundan kaçınma imkânlarının fazla olmaması dolayısıyla de. (mücevherat, kürk ve saatlerde olduğu gibi) vergilemeyi temelinden sarsan mahzurlar taşımaktadır.

Batıda lük vergisini ilk uygulayan memleket Almanya olmuştur. 1918 de uygulanmaya başlanan ve mevzuuna mücevherat, sanat eserleri, seramik mamulleri, deri, bazı nevi mensucat ve ayakkabı ve mobilya ile otomobil, tuvalet levazımı, saatler ilâh.. 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 halâ 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 Belçikada % 10-13 İsveçte % 20) yukarıdaki görüş ve neticeler gözönünde tutulursa bizde bir lüks vergisinin yeni baştan ele alınıp vergi sistemimize ithâl edilmesinin mümkün bulunmadığı anlaşılır. Kaldı ki vergi sistemimizin kuruluşu itibarıyla, gümrük dahil gidervergileri ve diğer özel vergiler (eğlence vergisi, otomobil vergisi gibi) mümkün olduğu kadar sosyal bir tasnife göre inşa edilmişlerdir.

VI - Servet Vergileri

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 lüzumu ileri sürülmektedir.

Bu tenkit ve teklifler dolayısıyla evvelâ 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 (Nibe 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 malî sistemlerde servet değeri üzerinden vergilendirilmeleri ve bir mülkiyet vergisi karakteri taşımaları itibariyle emlak vergisinin de (bina ve arazi vergilerinin) servet vergileri grubuna ithâl edildikleri görülür.

Fakat bu eskimiş telâkki tarzı terk edilmekte ve emlâk 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 mütalea edilebilirler. Ancak gerek mikat karakterleri itibariyle, gerek modern vergicilikten tasfiye edilmekte veya mahiyet değiştirmekte oldukları için, bu dağınıklık 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 fevkalâde bir mükellefiyettir.

Harp sıralarında Almanyanın 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 Almanyada, ikinci dünya savaşından sonra ise Anglosanson memleketleri hariç diğer Batılı devletlerin hemen kâfesinde şu veya bu suretle tatbik edildiği görülür.

Olağan üstü servet vergisinin mevzuunu, genel olarak muayyan bir devrenin (harp devresinin) sonunda ve başındaki servetler arasında fevkalâde şartlardan dolayı vukua gelmiş olan servet artışları teşkil eder.

Şahsî karakterde olan bu mükellefiyetin nisbeti, memleketlere göre değişik olmanakla beraber, genel olarak servet artışının büyük bir kısmını bel'edecek bir ağırlıkta bulunur.

Bu vergiye misal olarak Fransızların 1945 de ihdas ettikleri milli dayanışma vergisi (Impôt de Solidarité Nationale) ile Almanların uzun çalışmalar sonunda 1952 de tatbik meykine koydukları, fedakarlıkları tevzin vergisini (Lastenausgleichsteuer) ve investisyon yardımını zikredebiliriz.

Avrupada olağan üstü servet vergileri, iktisadî hayatı tazyik etmeyecek ve normal gelişmesine mani olmayacak tarzda organize edilmişlerdir. Böyle olmakla beraber, Almanların, ödeme taksitleri dolayısıyla tatbikatı halâ devam eden "Lastenausgleichsteuer" leri bir yana bırakılırsa diğer memleketlerde olağan üstü servet vergileri beklenen başarıyı sağlayamamışlar ve kısa tatbik devrelerinden sonra tasfiye edilmişlerdir. (1)

Türkiyenin 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 telâkkilerin tesiri ile Hindistan ve Seylan gibi bazı geri kalmış Asya memleketlerinin de servet vergisini kabul ederek uygulamaya başladıkları müşahade olunmaktadır.

(1) Bu vergiler hakkında, Ali Alaybek'in 1960 da hazırladığı "çeşitli mali meseleler hakkında görüşler" adlı raporunda etraflı tafsilât mevcuttur.

Prof.Kaldor ve onun görüşlerini benimseyenler,Türkiyede 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 malî nizamları esas itibariyle bu görüşe dayanmakta idi.

XIX.Yüzyılın ikinci yarısından sonra ve bilhassa XX, yüzyılda,verginin mesnedi bütün kesinliği ile gelirse doğru yer değiştirmiştir.

Maliye tarihinde vukua gelen bu köklü değişme ve gelişme üzerinde müessir olan başlıca âmiller 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 şeklini 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.Millî gelir içinde çalışma geliri ile müteşebbis geliri paylarının hâkim 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 mülâhazasıyla müdafaa edilmek istenilir, Halbuki modern vergicilikte sosyal adalet şahsî müterakki gelir vergisi ile, daha evvel izah ettiğimiz gibi, hatta gider vergileri nizamı içinde ve nihayet (contre-impôt) şeklinde tezahür eden sosyal hizmet ve yardımlarla, malî 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 lâzımdır ki, devamlı servet vergisi, şahsî patrimonuvar 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'î 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 eden, İtalyada % 1.33 den ibarettir.

Bezaları A.B.D. inde servet vergisinin halâ 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 hâkim mevkiini muhafaza etmiştir. (A.B.D. gelir vergisi sistemine oldukça geç intikâl 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. (1)

A.B.D. inde fiskal önemini kaybetmekte olan servet vergisinin yerini başka bir takım vergiler almaktadır.

Schultz and Harris'in bu konuda yaptıkları bir etüdde belirttikleri gibi, âza 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.

Türkiyeye 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, mânasını, muhtevasını ve fiskal önemini tamamiyle kaybetmiş olan servet vergisi gibi bir mükellefiyetin vergi sistemimize sokulması asla düşünülemez.

Böyle bir vergiyi tatbik 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 lâzımdır.

(1) Finances Comparées Laufenburger.

Türkiyeyi, tarihî, coğrafi varlığı, sosyal ve iktisadî bünyesi ve nihayet geliştirmekte olduğu ileri malî sistemi bakımından, Hindistan, Malcaya, seylân, Burma gibi memleketlerle kıyaslamak hatalı olur. Türkiye, giriştiği büyük vergi reformunda bu memleketleri örnek olarak alamaz, almamalıdır.

Bazı Batı devletlerinde halâ servet vergisinin yaşatılmakta olması, keyfiyetine gelince, bunun sebebi, bu plânda mahasını kaybetmiş olan diskriminasyon nazariyesi bir yana bırakılırsa, gelir vergisinde servet kıyaslamaları yoluyla oto kontrol'a imkân vermesinden ibarettir. Halouki 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

Türkiyede halen uygulanmakta olan veraset vergisi tenkit edilirken, bunun sağladığı hasılatın düşük olduğu, bu mükellefiyetin üzerine düşen sosyal fonksiyonu yerine getiremediği, ticarî işletmelere dahil gayrimenkullerin blânço kıymetleri üzerinden değerlendirilmekte diğer gayrimenkullere nazaran daha ağır bir şekilde vergilendirildikleri, böyle bir ayırım ise, "sosyal bakımdan adaletsizliğe sebep olduktan başka, sermayenin üretime yönelmesini kösteklediği ve işletilmeyen serveti iktisadî bakımdan en zararlı bir şekilde kayardığı" hususları üzerinde durulmakta ve neticede bütün gayrimenkullerin veraset ve intikal vergileri bakımından cari fiatlara göre değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Bundan başka, Prof. Kaldor, sosyal adalet mülâhazalarıyla, 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 hâs düşünüş tarzına göre, bu hususta şöyle demektedir :

" Millî sermayenin çok kaba bir şekilde yapılacak tahmine göre, her sene nesilden nesile intikâl 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, ticarî işletmelere dahil olanlarla, özel kişilerin mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin değerlendirilmesinde mevcut olduğu iddia edilen, sosyal ve iktisadî 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, blanço 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.

Kaldığı, sermaye şirketleri dışında diğer büyüklü küçük işletmelerde gayrimenkullerin işletme sahiplerinin özel mülkiyetinde kaldıklarını da gözden uzak tutmamak lâzımdır.

Görülüyorki, iddia edildiği gibi, vergi hukukumuzda gayrimenkul-lerin veraset vergisi yönünden farklı değerenmesi yüzünden, sosyal ve ekonomik bakımlardan büyük haksızlıklar ve mahzurlar yaratan bir vergileme usulü carî bulunmaktadır. Bu hatayı tas-
hih ettikten sonra esas meseleye gelelim.

Veraset vergisinin menşeiini, bilindiği üzere, damga resmi ve diğer bir takım tedavül vergilerinde olduğu gibi harç (Enrègistrèment) teşkil eder. Tarihi bir mükellefiyet olan bu vergi, modern vergicilikte yerini ve malî önemini tamamiyle kaybetme yolundadır. Bu keyfiyeti aşağıdaki mukayese bütün açık-
lığı ile belirtmeye kâfidir.

Avrupa iktisadî camiasına dahil devletlerde veraset vergisinin yekûn fiskal hasılat içindeki payı şöyledir :

<u>Memleketler(1)</u>	<u>Veraset vergisinin yekûn fiskal hası- lata nisbeti %</u>
Almanya	0.18
Fransa	1.04
İtalya	1.35
Hollanda	1.20
Belçika	2.11
Lüksemburg	0.62

Veraset vergisinin (Estate duty) yani tereke vergi-
si şeklini uygulayan ve verginin marjinal nisbeti 1 milyon
sterlinde % 80 e varan İngilterede aynı nisbet % 4 - % 4.5
arasındadır. Bu memlekette tek başına bütün vergisinin yekûn fiskâl
hasılat içindeki payı % 14 tür.

Veraset vergisinin anlayış ve tatbikatında iki görüş
çarpışmıştır.

Birincisi, bir şahsın değil, ailenin varlığı olarak

(1) U. I. C. E. : Les Systèmes Fiscaux des pays de la
Communauté Economique Européenne (1958)

kabul edilen serveti muhafaza etmek, sermayenin devamlılığını sağlamak, ikincisi, birincisinin aksine, serveti parçalamak ve sermayenin kümülâsyonuna mani olmak,

Yukarıki misallerden de açıkça anlaşılacağı üzere, 19 uncu asrın sosyalist doktrinine dayanan ikinci görüş, zamanımızın sosyal refah devletlerinin malî 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 ibabet 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 haddinin 10 000 dolar, Belçikada 20 000 F.B. (bu indirim küçük çocuklarla eş için ayrıca arttırılır), Almanyada 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 abatmanlar her birinde 100 000 NF. e çıkarılmıştır. Ayrıca müteveffanın son hastalığı ve cenaze masrafı olarak 2000 ve 3000 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 şahsî tereke vergisi usulunu uygulayan İngilterede bir takım indirimlerle verginin yükü hafifletilmektedir. Bu cümleden olmak üzere değeri 10 000 sterlinden düşük olan zirai ser-
vetler " Estate Duty" ye tabi bulunmazlar. Gayrimenkullere isabet eden vergi 8 senede ödenebilir.

Türkiyeye gelince ; Bizde 1962 bütçesinde veraset ver-
gisi varidatı 19 milyon lira olarak gösterilmiştir. Verginin bu veriminin pek düşük olduğunu itiraf etmek lâzımdır. Ancak vergi-
nin verimini bir dereceye kadar arttırma düşünülürken, Prof. Kal-
dor'un teklif ettiği gibi doktriner mülâhazalarla ve gayrimenkul-
lerin 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,
eskidenberi bizim de taraftar olduğumuz bu değerlendirme usulunun tak-
dir müşkülâtı ve bundan doğan adeletsizlikler ve bilhassa dağı-
lık ve hatta büyük çoğunluğu tapusuz olan ziraat arazilerinin bu
usule göre değerlendirilmesindeki fiilî imkansızlık gözönüne geti-
rilirse, evvelki tecrübelerin de gösterdiği gibi, bu usulun de uy-
gulanamıyacağını kabul etmek gerekir.

Bizce bu mevzuda gidilecek en doğru ve pratik yol, vergi-
nin gayrimenkuller bakımından bazını, nasıl olsa ele almağa mec-
bur olduğumuz genel tahrire bağlamaktır. Almanyada olduğu gibi,
genel tahrir çerçevesi içinde değerlemelerin, bina ve arazi vergi-
sinin yanında veraset vergisine de esas teşkil edecek unsurları
ihtiva eyleyecek tarzda organize edilmesi ve yürütülmesi en uy-
gun hal sureti olabilir.

Ancak şunu hiç bir zaman gözden uzak tutmamak lâzımdır ki, veraset vergisi mütevaffanın hayatında iktisap ettiği servet değil, ölümünde bıraktığı servet üzerinden alınan bir vergi olduğu ve mütevazi randımanına mukabil, tatbikatı en güç bir mükellefiyet bulunduğu cihetle, üzerinde ne kadar uğraşılırsa uğraşılınsın, bu tarihi vergi, malî sistem içinde ancak talî ve önemsiz bir unsur olarak kalmaya mahkum 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 daire-sinde, 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 hattızatında bir harç olmayan bir vergiyi ödediğini bilmesinin halk arasında vergi anlayış ve şuurunun yerleşmesi bakımından ancak müsbet tesirleri olabilir. herhalde bu kabil konformist mülâhazaların, vergi sistemimizi modernleştirme ve geliştirme yolundaki reform hareketlerini engellemeyeceğine inanmaktayız.

VII - Fiskal Hasılatın Arttırılması

Genel vergi reformu çalışmalarına yöneltilen tenkitlerden biri de, bu reformun vergi varidatını arttırıcı mahiyette olmadığı, kalkınmanın iç finansman bakımından luzumlu 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 muvacesinde, vergi, iktisadî gelişme ve tatbikat yönlerinden ele almak suretiyle inceleyeceğiz.

1 - Hadisenin vergi yönünden tetkiki

Fiskal hasılatın vergi yönünden veya vergi yolu ile arttırılması, yeni vergiler vazetmek, mevcut vergilerin bazılarına yani mevzuunu genişletmek (yeni unsurları mevzua almak, istisna ve muaflikleri daraltmak gibi), vergi nisbetlerini arttırmak ve nihayet vergileme şekillerini değiştirmek (meselâ gelir vergisinde götürü kazanç usulünden gerçek usule geçmek) gibi özel vergi hukukuna taalluk eden tedbirlerle olabilir.

Fiskal hasılatın, yukarıda arzedilen mânada vergi yolu ile arttırılması problemini, Türk vergi sistemi içinde başlıca vergi kategorileri bakımından incelediğimiz zaman şu neticelere varırız.

Muasir vergi sistemlerinin taşıyıcı unsurlarını masif randımanlı büyük vergiler teşkil ederler. Bizim vergi sistemimizde bu bakımdan, ön plânda gelen mükellefiyetler şunlardır :

- Gelir ve Kurumlar vergileri ,
- Dahilde ve ithalde alınan istihsal vergileri,
- Çeşitli hizmet vergileri ,
- Akaryakıtlar vergisi ,
- Şeker istihlak vergisi ,
- Tekel fiskal hasılatı (safi 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, diğen 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 lâzımdır.

Bizde gelir vergisinin mevzuunu genişletmek suretiyle verimini arttırma yolunda alınabilecek tesirli bir tedbir mevcut değildir. Mevzuuna küçük sanat faaliyetlerinden başka ziraî kazançlar da alınmak suretiyle, gelir vergisinin bazı mükün olduğu kadar genişletilmiştir. Ziraat sahasında gelir vergisi mükellefiyetini daha yaygın bir hale getirmek, evvelce izah ettiğimiz gibi, asla varid olamaz.

Diğen taraftan gerek küçük çiftçinin, gerek esnafın vergilendirilmesinde götürü usulün tatbik sahasını daraltmak da düşünülemez. 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 sahalarının daraltılması malî bakımdan ancak menfi neticeler verir.

Şu halde, nazari spekülasyonların dışınâz çıkıldığı zaman kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisinde, fiskal yönden vergi hasılatını arttırma imkânlarının filhal mevcut bulunmadığını kesin olarak kabul etmek gerekir.

İkinci temel vergiler kategorisini teşkil eden istih-sal vergilerine gelince, bu sahada istihsal vergisi prensibini terkederek, Fransadaki (Taxe sur la valeur ajoutée) şeklindeki bir vergileme sistemine, yahut da yayılı muamele vergisine 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 istihsal vergisinin kabulüne, bilindiği gibi, iktisadi mülâhazalar hâkim olmuştur. Bu sebeplerdir ki, belli bazı maddeler (daha ziyade ilk istihsal maddeleri) üzerine oturtulmak suretiyle mükellefiyet dar bir sahaya inhisar ettirilirken verginin nisbetleri, ayrıca ithalâtta bu bakımdan bir diskriminasyon gözeltilmek suretiyle âzamî hadlerde tutulmuştur. (meselâ ipliklerde % 30-36, kürklerde % 75, bir kısım seramik mamullerinde % 40, ziynet ve süs eşyasında % 50 gibi).

(A) Bu defa genel vergi reformu çalışmalarında müşahade ve tesbit edildiği üzere, esas itibariyle, istihsal vergisinin tarifesini 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 iddi-
anın 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 ola-
rak hasılatta fazlalık sağlayacak fiskal imkânlar mevcut değil-
dir. Aksine, vergi sistemimizin gelişmesi ile, bu mükellefiyet sa-
hasına giren bazı konularda vergi hafifletmelerine gidilmesi
icap edecektir.

Gatt andlaşmaları ile bağlı ve avrupa iktisadî câmia-
sı ile olan münasebetlerimizle ilgili gümrük vergisi bir yana
bırakılırsa, fiskal yönden üzerinde durulacak diğer konular, şe-
ker vergisi, akaryakıtların istihsal 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 akaryakıt-
lardan alınan istihsal vergisi ile tekel fiskalitesi kalmaktadır.
İşte bizim malî sistemimizde, vergi yönünden önemli fiskal rezer-
vlerin saklı olduğu konular bunlardan ibarettir.

Raporumuzda izah edildiği üzere, bu konulardan vergi
yoluile yarım milyar liraya yakın bir varidat fazlası sağlamak
mümkündür. Bu fazlalığın bir yandan teklif ettiğimiz esaslar dai-
resinde gider vergileri reformunun tahakkuk ettirilmesi, öbür
yandan da Tekel idaresinin köklü bir reorganizasyona tâbi tutul-
ması suretile elde edileceğine de işaret etmek isteriz.

bütün genişliği ve ağırlığı ile vergilendirilmektedir. Bu iddi-
anın 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 ola-
rak hasılatta fazlalık sağlayacak fiskal imkânlar mevcut değil-
dir. Aksine, vergi sistemimizin gelişmesi ile, bu mükellefiyet sa-
hasına giren bazı konularda vergi hafifletmelerine gidilmesi
icap edecektir.

Gatt andlaşmaları ile bağlı ve avrupa iktisadî câmia-
sı ile olan münasebetlerimizle ilgili gümrük vergisi bir yana
bırakılırsa, fiskal yönden üzerinde durulacak diğer konular, şe-
ker vergisi, akaryakıtların istihsal 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 akaryakıt-
lardan alınan istihsal vergisiyle tekel fiskalitesi kalmaktadır.
İşte bizim malî sistemimizde, vergi yönünden önemli fiskal rezer-
vlerin saklı olduğu konular bunlardan ibarettir.

Raporumuzda izah edildiği üzere, bu konulardan vergi
yoluile yarım milyar liraya yakın bir varidat fazlası sağlamak
mümkündür. Bu fazlalığın bir yandan teklif ettiğimiz esaslar dai-
resinde gider vergileri reformunun tahakkuk ettirilmesi, öbür
yandan da Tekel idaresinin köklü bir reorganizasyona tâbi tutul-
ması suretile elde edileceğine de işaret etmek isteriz.

Damga resmi ve harçlara gelince, bu geniş, dağınık, insicamsız, vüzuhsuz ve zamanını geçirmiş fiskalite sahasında yapılacak reform ile, bu fiskalitenin içinden çıkarılacak bazı konular derli toplu, mustakil verimli ve modern vergiler-(Emlâk alım vergisi, motorlu kara taşıtları vergisi, ilân ve reklâm 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 tekâmülü bakımından, malî 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 lâzımdır.

Devlet fiskalitesi dışında Mahallî Finans Sistemimiz yeniden organize edilirken, yapacağımız reform temel hedeflerinden biri, reel vergileri (Bina ve Arazi Vergileri) aynı sistem içine alarak, bunları, bida-yette dar bir kadro içinde uygulanması mümkün olan reel karakterde bir işletme vergisi ile birlikte, mahallî plânda verimli fiskal kaynaklar olarak geliştirmek olacaktır. Şu var ki, bu gelişme bahis konusu mükellefiyetlerin bünyesi ve tekniği icabı ve kira blokajı gibi vergi üzerinden mäs-sir takyidler dolayisiyle, zamanla ve tedricen tahakkuk edecektir.

Nihayet şu hususu da gözden uzak tutmamak lâzımdır ki, reel vergiler, sahasında yapılacak reform ne kadar başarılı olursa olsun, bu vergilerin, modern bir vergi sistemi içinde, fiskal hüviyetleri ve önemleri itibariyle, hiç bir zaman masif randımanlı büyük Devlet Vergilerinin yanında yer almaları beklenemez.

Hülâsa olarak diyebiliriz ki, genel vergi reformu neticesinde çeşitli yönlerden en ileri şeklini alacak olan vergi sistemimizde, mücerred fiskal bakımdan, bazı gider vergilerinde saklı olan mâli rezervlerden faydalanmak mümkündür. Bunun dışında yapılacak vergi zorlanmaları, fiskal yönden beklenen neticeyi vermeyeceği gibi, memleketin iktisadî ve sosyal bünyesinde derin tahribat vücuda getirebilir. Bu sebebledir ki, fiskal imkânın yanında, vergi hasılatını yüksek nisbetlerde arttıracak diğer faktörler üzerinde durulması gerekmektedir ki, bunlar da, daha önce belirttiğimiz gibi, iktisadî gelişme ve tatbikatın islahî konularında toplanmaktadır.

2 - İktisadî gelişmenin vergi hasılatı üzerindeki tesiri

Bizim gibi vergi sistemini, kendi şartlarına göre, fiskalite bakımından, âzanî randımanı verecek bir seviyeye çıkarılmış olan bir memlekette, fiskal hasılatındaki artış seyrinin yükselmesi ve hızlanmasını, yeni vergilerde veya vergi zanlarında değil, vergi tatbikatının islahî yanında, esas itibariye iktisadî hayatın canlanması ve gelişmesinde apanak lâzımdır.

İktisadî kalkınma ile fiskal hasılat arasındaki münasebet, verginin temel kaynağı olan gelirin, bir yandan elde edilmesinde, öbür yandan da harcanmasındaki artışlarında tecellî eder.

İktisadî gelişme ve bunun müterafıkı olarak hayat standardının yükselmesi neticesinde, verginin tatbik sahası dürmadan genişler, vergi ödeyenlerin miktarı ve ödedikleri vergi fazlasıyla artar.

Gelir vergisi hasılatındaki artışın, iktisadî gelişmeye nazaran daha sür'atle vukua gelmesi, son zamanlarda üzerinde önemle durulan bir mâli fenomeni olarak kabul edilmektedir. Bu netice üzerinde, verginin daha kolaylıkla ödenmesi imkânının yanında, muaflik, istisna ve gözetim vergilerine hadlerinin aşılması ve bilhassa artan kazanç, ücret ve iratların müterakki vergi târifesinin daha yüksek translarına geçmesi suretile vergilendirilmesi müessir olur.

Bu netice, aynı kesinlikle olmasa bile, gider vergileri sa-
 hasında da kendini hissettirir. Filhakika iktisadî gelişmeye paralel olarak
 bir yandan harcamaların hacmi artarken, öbür yandan da, harcamalar, da-
 ha ziyade vergiye tâbi ve vergileri daha ağır olan istihlâk maddelerine
 yönelir. (Şeker, sigara, kahve, çay, bira alköllü içkiler, benzin, otomobil
 gibi)

Diğer taraftan devamlı ve organik iktisadî gelişmenin te-
 mel şartları olan istikrar ve güvenin teessüs etmesi, yabancı özel ser-
 mayenin geniş ölçüde memlekete gelmesine ve yerleşmesine yol açar. Bu hare-
 ketin bizim gibi az gelişmiş ve Avrupa İktisadî Câmiasına girme yolunda
 olan bir memleket için taşıdığı hayatî önem üzerinde duracak değiliz. Biz
 burada yabancı özel sermayenin memlekette yaratacağı yeni ve geniş iş ve
 çalışma imkanlarının, vergi hasılatının artışı üzerindeki tesirine, ayrıca
 işaret etmekle yetineceğiz.

Yukarıki sebeplerledir ki, fiskâl hasılatın artışı, orga-
 nik manasile ve esas itibarile, iktisadi gelişmeye bağlı bir hadise olarak
 mütalea edilmesinin zaruretine inamaktayız. Mesaleyi bu açıdan ele aldı-
 ğımız içindir ki, giriştiğimiz Genel Vergi Reformu hareketi ile sadece
 vergi sisteminizin iktisadî gelişmeyi engelleyen tesirlerini hafifletme
 değil, bu gelişmeyi aktif bir surette destekleyen ve teşvik eden fonksi-
 yonunu ön plana almak suretile, vergi anlayışı ve vergi nizamında bir
 inkilâp yaratma yoluna girmiş bulunmaktayız.

İtiraf etmek lâzımdır ki, bu hareket üzerinde, yabancı ir-
 leketlerde müşahade ettiğimiz yeni görüşlerin ve tatbikatın büyük tesiri
 olmuştur. Meselâ Almanyanın mucizevî kalkınmasında yukarıki mânada taki-

edilen malî politikanın birinci derecede rolü olmuştur. Diğer ileri Batı devletleri, hatta Yunanistan hakkında dahi aynı şeyi söylemek mümkündür.

İktisadî 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.

Şu hususu da ayrıca belirtelim ki 1954 de ve 1958, 1959 yıllarında bilhassa gelir ve kurumlar vergilerinde nisbetlerin önemli ölçerde 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 inkâr edilemezse de fiskal hasılatın artışı üzerinde en belirli rolü oynamış olan asıl unsur Almanya'da yeni dialektik iktisat teorisinin ifadesi olan "Sosyal piyasa ekonomisi" nizami içinde kaydedilen ve mucizevi olarak vasıflandırılan gelişme olmuştur.

Batı memleketlerin çoğunda, iktisadî gelişmeyi tesviğe nazır çeşitli tedbirler dışında, yeni vergiler indası 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 nizaman temel unsurlarından biri olan, halkta vergi şuurunun kuvvetlenmesi, vergi ahlâkının teessüsü ve mevzuata göre vergilenenin mümkün olan eşitlikle yapılması sağlanmış olur.

Bir vergi nizamı, nazariye ve sistem bakımından ne kadar ileri bir safhada ve iktisadî konjonktür de ne derece de müsait olursa olsun, tatbikat' gereği gibi organize edilmemiş ve geri bir safhada kalmış bulunursa, vergi politikası ile takip edilen fiskal ve ekstra-fiskal gayelerin tahakkuku bilfiil mahal olur. Bu itibarla, giriştiğimiz genel 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 umumî mülâhazalardan sonra, memleketimizde genel olarak vergi reformu çerçevesi içinde tatbikat bakımından üzerinde durulan meselelere geçmiş bulunuyoruz. Bunları şu suretle sıralamak mümkündür:

- a. Vergi müzakabesinin reorganizasyonu,
- b. Uzlaşma müessesesinin ihdası,
- c. Serbest Hesap Uzmanları teşkilâtının 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 çıkmasıyla vergi tatbikatının mânası, muhtevası ve tekniği temelden değişmiştir.

Zamanımızda vergi tatbikatı ile ilgili faaliyetleri iki kısma ayırmak mümkündür:

1 - Tarh, tahakkuk ve tahsil muameleleri dediğimiz, verginin toplanması ile ilgili idarî 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 merkezinin vergi mürakabesi üzerinde toplandığı görülür. O kadar ki, zamanımızda vergi tatbikatı, vergi mürakabesi mefhumunun müteadifi olarak kullanılmaktadır.

Vergi tatbikatında, mürakabenin ön plâna geçmiş olmasının sebebi, modern vergi sistemlerinin esas itibarile Kontrollü Beyan (Declaration contrôlée) esasına dayanmasından ileri gelmektedir. Bu hüviyeti ile vergi mürakabesinin önemi, bilhassa işletmelerin mürakabesinde belirlemektedir. Bunun sebepleri kısaca şunlardır:

1. Gelir ve Kurumlar vergileri hasılatının başlıca kayı nakletirlerinden birini ticarî ve sınaî işletmelerin kazançları teşkil eder

2 - İşletmeler fiskal kazançlarını ve bu kazançlarda ilgili indirimleri (yatırım indirimi gibi) çeşitli hesap, kayıt ve değerlendirmelere 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 dâireleri yerine geçerler. Bu suretle, Batı devletlerinde, yekûn vergi hasılâtının büyük kısmı (bazı tahminlere göre % 70 i) ticarî ve sınaî işletmelerden sağlanmaktadır.

Bizde işletme esasına dayanan modern mânada vergi mürakabesi 1945 yılında Hesap Uzmanları Teşkilâtının kurulmasıyla başlamıştır. İtiraf etmek lâzımdır ki, memleketimizde gelir vergisine dayanan modern vergiciliğin yerleşmesi ve gelişmesinde bu teşkilâtın önemli rolü olmuştur. Şu varki, bizde şimdiden 200 bini geçmiş olan vergi beyannamelerinin incelenmesi vazifesinin, yani bütün genişliği ile vergi mürakabesinin bu teşkilât üzerinde bırakılması, teşkilâtın kuruluş kadrosu ve Hesap Uzmanlarının kalifikasyonları bakımından, işin mahiyet ve önemi ile telifi mühtün olamaz.

Tü kıyede Gelir ve Kurumlar vergisi beyannamelerinin ancak % 2-2,5 u incelenebilmektedir. Mükellefiyet sahasının gittikçe genişlenmekte olduğu gözönünde tutulursa, vergi mürakabesinden beklenen neticenin, bu ciz'i nisbetlere göre memleketimizde sağlanabilmesi bit-tabî düşünülemez. Bu itibarla vergi mürakabesinin temelli bir reforma tâbi tutulması zarurî bulunmaktadır. Bu reform şu esaslara göre tahakkuk ettirilebilir:

Vergi mürakabesini, dünyanın her yerinde olduğu gibi, mahallî planda organize etmek lâzımdır. Bunun için, Maliyenin mahallî teşkilâtına (Defterdarlıklar gibi) vergi mürakabesi esasına göre yeni bir şekil vermek icap edecektir. Bu suretle vergi mürakabesi ile, esas itibarıyla, mahallî 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 mahallî mürakabe teşkilâtının yetiştirilmesi, çalışmalarının organize edilmesi, takip ve kontrol işleriyle de meşgul olacaklardır.

b. Uzlaşma müessesesinin ihdası

Yapılan reform çalışmalarını çerçevesi içinde, vergi Usul Kanununa bir kısım ilâve edilmek suretile, Vergide Uzlaşma müessesesinin vergi hukukumuzda yer alması teklif edilmiştir.

Vergide uzlaşma müessesesinin kabulü ile vergi hukukumuz ileri Batı memleketlerindeki anlayışa uygun yeni bir mâna 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 dâimi anlaşmazlık halinde bulunması, ileri bir vergi nizamının memlekette yerleşmesine mâni olacağı gibi, Batılı mânada demokratik rejimin icaplarıyla da bağdaşmaz ve bu yüzden daha evvel vergi psikolojisi bahsinde izah ettiğimiz gibi, içtimâî huzursuzluk ve sarsıntılara sebebiyet verebilir.

Bu sebepledir ki, gelir vergisi ve benzeri beyannameli mükellefiyetlerin, mâna, muhteva ve şumulleri icabı, yep yeni bir zihniyet ve anlayışa dayanan işbirliği atmosferi içinde tatbik edilmeleri zarurî bulunur ki, bu da esas itibarıyla Vergide Uzlaşma yolu ile tahakkuk ettirilir.

Uzlaşma, vergileme sırasında, idare ile mükellef arasında zuhur edecek ihtilâfların, taraflar arasında mutabakata varılması suretile, halledilmesini tazammun eder.

Batı devletlerinde vergi tatbikatının mihrini teşkil eden uzlaşmanın şumül sahası sonsuz deneyece derecede genişdir. Hatta Almanya'da yani vergi hukukunun en gelişmiş bulunduğu bir memlekette görüldüğü üzere, Maliye mahkemelerine intikal etmiş olan hâdiseler 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 tâbi, 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 âit idarî ve kazâî görüş ve içtihatların değişmesi, bunların mükelleflerce takip edilme ve anlaşılmasının güçlüğü ve imkânsızlığı, vergilemeğe esas teşkil eden kayıtların ve hesapların mükellefler tarafından tutulması değerlemelerin anlarca yapılması, başkalarına ait vergilerin onlar tarafından toplanarak ödenmesi, bazı hallerde mükelleflerin vergiyi filhal ödemeyecek hale düşmeleri gibi çeşitli faktörler müessir olmaktadır.

Beyana dayanan modern, büyük vergilerin tatbikatında müşahade ve tesbit edilen bu durum, bunların riyazi bir kesinlikle uygulanmalarını vergi psikolojisi bakımından mümkün olmadığını mâli bir vâkıa olarak bütün açıklığı ile ortaya koymaktadır. Bunun içindir ki, vergi ihtilâflarının esas itibarile uzlaşma yolile halledilmesi, yalnız idarî bir tedbir olarak değil, tatbikat yönünden de vergiyi şahsileştirmeğe matuf muasır vergi hukuku anlayışının bir icabı olarak kabul edilmektedir.

Almanya'da ve diğer Batı Devletlerinde, vergi ihtilâflarının esas itibariyle uzlaşma suretile halli yoluna gidilmesini bu görüşle izah etmek mümkündür.

Almanya'da bir yıl içinde tesbit edilen 750.000 ihtilâflı hadiseden ancak 15.000 i Maliye mahkemelerine intikal etmiş, 735.000 i şu veya bu suretle (Esas itibariyle inceleme ve ön itiraz safhasında) uzlaşma yulile halledilmiş, Maliye Mahkemelerine intikal eden ihtilâflı hadiselerin keza % 40 ı üzerinden uzlaşmaya varılmıştır.

Demek oluyor ki, Almanya'da malî yargılama safhasına intikal etmiş olanlar da dahil olmak üzere, ihtilâflı vergi hadiselerinin takriben % 99 u uzlaşma yulile 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, muamele vergisi (İstihsal vergisi) esas itibariyle beyana dayanan vergi sistemini prensip itibariyle kabul etmiş olan ve geliştirme yolunda bulunan bir memleket olarak, vergi tatbikatını da bu malî sistemin icaplarına göre organize etmek durumunda idik.

Bu defa genel vergi reformu çerçevesi içinde, bazı kayıtlar ve şartlarla, teklif ettiğimiz, vergide uzlaşma müessesesinin kabul edildiği takdirde, vergi hukukumuzun tatbikat bakımından bir boşluğu kapatılmış ve tatbikatın malî sistemin icaplarına uygun bir istikamette gelişmesine ve doğayisile vergi hasılatının bu yönden de artmasına imkân verilmiş olacaktır.

c. Serbest Hesap Uzmanları Teşkilâtının Kurulması

Modern vergilerin tatbikatı, işletmelerde, muhasebenin fiskal bakımdan organizasyonu, malî bilânçonun çıkarılması ve bunlara müsteniden vergi beyannamesinin 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 veya Maliye (Vergi) Müşavirleridir.

Serbest olarak çalışan bu Uzmanlar bir bakıma âmme hizmeti mahiyetinde olan bu faaliyetleri dolayısıyla vergi mürakabesinde İdarinin 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 teşkilâta bağlanmaları icap eder. Teşkilâtın, Muhasebe Uzmanlığı ile Maliye Müşavirliğini kapsayan tek bir organizasyon olarak kurulması halinde, iktisadî ve malî olmak üzere iki fonksiyonu bulunacaktır.

İktisadî 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 produktivitenin artması yanında, iktisadî muamele ve münasebetlerde emniyet ve itibarın kuvvetlenmesi de sağlanmış olacaktır.

Teşkilâtın malî fonksiyonuna gelince, teferruata inmeksinin bunun faydalarını iki noktada toplamak mümkündür :

â. Devlet için çok masraflı olan, işletmelerde vergi revizyonunun ancak cüz'î 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 teşkilât kuramamış olmakla,bu sahada çok geri kalmıştır.

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 olunamamıştı.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 vücade getirilmesile,zamanımızın malî 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 kalmamış, aynı zamanda, Vergi Usul Kanunile, çoğu ileri Batı memleketlerine nazaran daha ileri bir hüviyet taşıyan Genel Vergi Hukuku yaratılmıştır. İleri hüviyetine rağmen, Vergi Usul Kanunumuzun kuruluşunda bulunan bazı hatalı ve noksan tarafları, sonradan kanunda yapılan tâdillerle daha belirli bir hal almıştır.

Genel Vergi hukukumuzun kuruluşunda mevcut olan hatalı ve noksan tarafları, malî kaza sistemimizin, o sırada yapılan çalışmalara ve tekliflere rağmen, eski Fransız usulünden mülhem Komisyonlar ve Danıştay esasına dayanan şeklini muhafaza etmesi ve verginin tahsili ile ilgili hükümlerin, genel vergi hukukumuz (Vergi Usul Kanunu) dışında, Tahsilî Emval Kanununun bir istihalesi olan "Âmme Alacakları Kanunu" nda tedvin edilmiş olmasıdır.

Genel Vergi Reform Komisyonu yeni Anayasa'nın Kurucu Mecliste müzakeresi sırasında, zamanımızın icaplarına uygun müstakil bir malî kaza sisteminin tesisi hakkında yaptığı teklif kabul edilmeyerek eski usulün yaşatılmasına devam olunmuştur.

Dâvanın Anayasa yönünden hallödilmesi kabûl olmadığına göre, malî kaza sistemimizin, hiç değilse bugünkü esaslar dâiresinde gerek teşkilât, gerek usul bakımlarından islâh ve tekâmül ettirilmesi çarelerinin araştırılması gerekmektedir.

Mali kaza sistemimizde yapılacak reform ile, aynı zamanda tatbikatın, buna ilmî ve hukukî yönden selâhiyetle ışık tutan bir jurisprüdans nizamı içinde yürütülmesine inkân verilmiş olacaktır.

Az evvel belirttiğimiz gibi, Genel Vergi Hukukumuzun kuruluşunda mevcut olan hatalı ve noksan yönlerden biri de, tahsilâta

âit hükümlerin vergi hukuku nizamı dışında ayrı bir kanunla tedvin edilmiş olmasıdır. Bu durum üzerinde, vergi hukuku sahasında yapılan inkilâbın mânası, muhtevasını ve şumulünü gereği gibi anlayamamış olan gelenekçi idare hukuku anlayışı ile, aynı alacağının aslını teşkil eden vergi alacağının tâbi bulunduğu nizama kolayca bağlanması mümkün olan diğer bir takım tâli, ârizî ve önemsiz alacakların, eski Tahsilî Emlal Kanununda olduğu gibi, vergi alacağı ile birlikte ayrı bir tahsil nizamı gerektirdiği görüşü müessir olmuştur.

Genel Vergi Hukuku sahasında yapılacak reform ile, yukarıda arz edilen gelenekçi ve eskimiş görüşleri terk ederek, verginin tahsilî ile ilgili hükümlerin, Vergi Usul Kanununun kadrosu içinde ve demokratik anlayışa daha uygun bir tarzda yeniden tedvin edilmesi gerekecektir.

Vergi Ceza Hukukumuza gelince, Usul Kanunumuzun tedvin edildiği sırada, Genel Vergi Hukukumuzun bu önemli kısmı da, muayyen prensipler dayanan ileri bir nizam olarak tesis edilmiş idi. Şu var ki, sonradan kanununda yapılan çeşitli tâdillere, vergi ceza sistemimizin vüzu kaybolmuş ve prensipleri zedelemiştir. 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 ihtilâflarında uzlaşma imkânlarının 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 tâbi tutulması gibi), Usul Hukukumuzda icap ettirdiği tâdiller ve Genel Vergi Reformu neticesinde yapılması gereken diğer tâdillerle (Uzlaşma Müessesesi ve değerlemeler gibi) Usul Kanunumuzun kuruluşundaki vüzu ve insicam bozulmuş olacaktır.

Yukarıki sebeplerle, vergi tatbikatının hukukî 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, bütünüle ele alınarak bir revizyona tâbi tutulmasını ve yeniden tanzim ve tedvin edilmesini Genel Vergi Reformunun bir icabı olarak kabul etmek lâzım gelir.