

BU KİTAP

Ali ALAYBEK

Üstadımızın kendi özel kitabı olup kızı
Vicdan Han. tarafından 16.07.2002 tarihinde
kütüphanemize armağan edilmiştir.

1951

MALİYE BAKANLIĞI

HESAP UZMANLARI KURULU

İST. GRUBU KİTAPLIĞI

Şifre : 2330099

1/11/14

İÇİNDEKİLER

	<u>Sahife</u>
<u>Ön Söz</u>	I
BİRİNCİ KISIM	
ESNAFIN VERGİLENDİRİLMESİ	
<u>BİRİNCİ BÖLÜM</u> : Bugünkü rejimin tahlil ve tenkidi	I
<u>I - Bugünkü rejim :</u>	
1- Esnaf muafiyeti	1
2- Esnaf vergisi	2
3- Bugünkü rejimin tenkidi	3
<u>II - Yabancı memleketlerdeki tatbikat :</u>	
1- Fransada	5
2- Almanya'da	7
3- Diğer memleketlerde	8
<u>İKİNCİ BÖLÜM :</u>	
<u>I - Muhtelif tezler</u>	
1- Esnaf vergisinin islahı	9
2- Usulî rejimin tatbiki	9
3- Ceir vergisinde götürü usul	10
<u>II - Götürü usul</u>	
1- Muhtelif sebepler	II
2- Esnaf vergisi ile mukayese	II
3- Muhtelif şekiller	II
<u>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM :</u>	
Teklif ettiğimiz götürü usulün esasları	
<u>I - Götürü usulün tatbik sahası</u>	
1- Harek noktası	12
2- Küçük ticaret erbabı	12
3- Gevce ticaret erbabı	13
<u>II - Tefrik Şifheleri</u>	
1- Mübayaat tutarı	13
2- Bazı hâlerde ücret ve satış	15
3- Kira pahi	15
4- Hususî şifheler	16

III - Götürü kazanç

	Sahife
1- Dereceli kazanç baremi	16
2- Mübaya ve kira esasları	17
3- Küçük ticaret erbabında kazanç tesbiti	19
4- Gezicilerde kazanç tesbiti	19
5- Mükelleflerin mecburiyetleri	19

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**Tasarı hakkında izahat****I - Ticarî kazanç ve ticaret erbabı**

1- Ticarî kazanç	20
2- Tüccar	20
3- Gerçek kazanç esasına tâbi olanlar	20
4- Götürü usule tâbi olanlar	21
(Mutlak olarak götürüye tâbi olanlara burada temas edilecektir).	

II - Umumi tefrik ölçüleri

1- İş yeri kirası	21
2- Diğer esaslar	22
	23

III - Hususî tefrik ölçüleri

1- Küçük ticarete	23
2- Küçük sanat ve inşaat işlerinde	25
3- Eğlence, istirahat yerlerinde	26
4- Ulaştırma işlerinde	26
5- Tavassut işlerinde	28
6- Diğer işlerde	28
7- Ortaklıklarda tefrik ölçülerinin tayini	28

IV - Götürü kazancın tesbiti

1- Küçük ticaret erbabında	29
2- Gezici ticaret erbabında	33
3- Ortaklıklarda	34

V - Verginin alınması

1- Beyan esası	35
2- Toplam esası	35
3- Vergilendirme dönemi	35
4- Tarih yeri	36
5- Tarih zamanı	36
6- Tahsil	36

VI - Götürü usulde değişiklik

1- Götürü usule girme	37
2- Götürü usulden çıkma	37
3- Gerçek kazanç esasının kabul	38

VII- İlgili hükümlerde değişiklikler

I - Gelir vergisinde	38
----------------------------	----

İKİNCİ KISIM
Der Mükellefiyet

	<u>Sahife</u>
Umumi malumat	39
<u>I - Mükellefiyetin hüdudu</u>	
1- Türkiyede yerleşmiş olmak.....	40
2- Türk tabası olmak	41
<u>II - Hakiki şahısların vergilendirilmesi</u>	
1- Menkul kıymet satışı	42
2- Ticari kazançlar	43
a) Sabit işyeri	44
b) Daimi temsilci	45
c) İşde devamlılık	46
d) İhracat istisnası	47
e) Tavassut işleri	47
3- Gayrimenkul sermaye iradı	48
4- Kazanç ve iradın Türkiyede değerlendirilmesi	48
<u>III - Kurumların vergilendirilmesi</u>	
1- Ticari kazançlar	50
2- Menkul sermaye iradları	50
a) Mükellefiyet dışında kalan iradlar	51
b) Vergilendirme şekli	52
3- Gayrimenkul sermaye iradları	52

ÜÇÜNCÜ KISIM

**Menkul sermaye iradında
stopaj**

<u>I - Bugünkü mevzuat</u>	
1- Gelir Vergisi Kanununun beyduğu esaslar	54
2- Kanun hükümlerinin tatbikinde alınan neticeler	54
a) Sermaye şirketlerinde stopaj tatbikatının verdiği neticeler	54
b) Mevduat faizlerinde stopaj tatbikatının verdiği neticeler	57
c) Stopaj tatbikatında istinat edilmiş olan esasların tahlil ve tenkidi.	58

iradında

II - Menkul sermaye/stopajın mahiyet ve maksadı ve yabancı memleketlerdeki tatbik şekilleri

1- Stopajın mahiyet ve maksadı	60
2- Stopajın tatbik sahası.....	60
1- Yabancı memleketlerdeki tatbikat şekilleri	61
a) İngilterede	61
b) Fransada	61
c) Almanyada	63
d) Belçikada	63
e) Amerika Birleşik Devletlerinde	63
f) İsviçrede	64

III- Menkul sermaye iradlarının stopajında mükafata ve tevkif mevzuu olan müstelif noktalar

1- Sermaye şirketlerinde tevzii mümkün olan kazançlar üzerinden stopaj yapılması tezi	65
2- Sermaye şirketlerinde tevzi edilmeyen kârlardan ayrıca vergi alınması tezi	66
3- Menkul sermaye iradlarında tevzi esasına istinat edilmesi tezi	69

IV - Menkul sermaye iradlarının stopajında kabullü veya sübtilen esaslar

1- Tevzi mefhumu	69
2- Stopajın gelir vergisi kadrosu içerisinde ve münhasıran gerçek kişilere intikal edecek iradlar için - müteallak edilmesi zarureti	70
3- Dividantlarda stopaj	70
4- İştirak hisselerinde stopaj	72
5- Mevduat faizlerinde stopaj	72
6- Yabancı şirketlerin stopaj tatbikatındaki durumları	75
7- Kurumlar vergisi nisbetinin arttırılması zarureti	76

DÖRDÜNCÜ KISIM

Gelir ve kurumlar vergilerinde

I - Gelir vergisinde muafiyet ve istisnalar

1- Diplomat muafiyetleri (M.15)	78
2- Te'lif kazançları (M.18)	78
3- Gayrimenkul sermaye iradlarında istisna (M.22)	79
4- Tahvilat faizleri istisnası (M.23)	81
5- Ücretlerde istisna (M.24)	81
6- Vatan hizmetleri yardımlarında istisna (M.27)	89
7- En az geçim için indirim (M.32-37)	89

II - Ticari kazanç

1- İşletme hesabı esasından ticari kazanç (M.40)	92
2- Gider kabul edilmeyen ödemeler (M.42)	93
3- İnşaat işleri karlarının dağıtılması (M.43)	93
4- Ulaştırma işlerinde matrah (M.44)	94

III - Diğer kazanç ve iradlar

1- Göstürü hareketler (M.48)	95
2- Serbest meslek kazançlarının tesbiti (M.51)	95
3- S.M.K. tesbitinde safi kazanç ve giderler (M.52)	97
4- S.M.K. göstürü usulü (M.53)	98
5- Gayrimenkul sermaye iradı (M.54)	98
6- Gayrimenkul sermaye iradlarında giderler (M.58)	98

IV - Yıllık beyan

1- Beyanname çeşitleri (M.69)	99
2- Gelirin toplanması (M.70)	99
3- Toplama yapılmayan haller (M.71)	100
4- Matrahın indirilmeyecek vergi ve cezalar (M.75)	101
5- Servet beyanı (M.76)	101
6- Aris geliri beyanı (M.78-79)	103

V - Muhtasar beyanname

1- Vergi tevkiyatı ve vergi kesenler (M.80)	106
2- Tevkifata tabi olmayan hareketler (M.81)	108
3- Kiralarda vergi tevkiyatı (M.92 ve tasarıda yeni madde 108)	109

VI - Müteferrik hükümler

1- Bekârlık sınımı (M.90)	110
2- Vergi cedvelleri (M.91 ve tasarıda yeni madde 120)	110
3- Vergilendirme dönemi (M.95)	112
4- Asgari kazanç esası (tasarıda yeni madde 129)	113
5- Vergi tevkiyatının mahsubu (M.104 ve tasarıda ek madde 147)	114
6- Bina ve arazi vergilerinin mahsubu (M.107)	116
7- Vergi tahmini (tasarıda yeni madde 146)	118
8- Eski yıllar zararlarına hakkında geçici madde (M.7)	120

VII - Kurumlar vergisinde yapılan muhtelif tedbirler

1- Muafiyetler (M.7)	121
2- İstisnalar (M.8)	122
3- İndirilecek giderler (M.14)	123

BEŞİNCİ KISIM

Vergi Usul Kanununda yapılan
mühtelif tadiller

Sayfa

I - Vergilendirme

1- Kanunun şeması (M.1)	125
2- Müddetler (M.14)	125
3- Tahakkuk fişi esaslı (M.25)	125
4- 4. son vergi taksit (M.30)	126
5- Götürü mütahhahların tesbiti (M.40, 43, 44)	126
6- Tahkim komisyonu (M.66, 67)	127
7- Posta ile tebliğ usulü (M.92)	128
8- Zaman aşımı (M.104)	128
9- Düşeltme yetkisi ve rediyat (M.110, 111)	128
10- Vergi incelemeleri (M.124, 125, 128, 241)	129
11- Aramada bulunan defter ve vesikalar (M.133)	131
12- Bilgi toplama (M.138)	131

II - Mühtelifin Şevheleri

1- Bildirmeler (M.143, 144, 147, 150)	131
2- İyveri (M.146)	131
3- Götürü usulde bildirmeler (tasarıda yeni madde.38)	132
4- Defter tutmada istisnalar (M.164)	132
5- Birinci sınıf tüccarlar (M.166)	132
6- İkinci sınıf tüccarlar (M.169)	133
7- Sınıf değiştirme (M.170, 171)	133
8- İhtiyari sınıf değiştirme (M.172)	133
9- Bilanço (M.183)	134
10- İşletme hesabı (M.185)	134
11- İmalat defteri (M.188)	134
12- Nakliyat defteri (M.197)	135
13- İrsaliye (tasarıda yeni madde.39)	136
14- Amortisman hesapları (202)	136
15- Kayıt nisani (208)	136
16- Faturanın şekli (219)	136
17- Fatura mecburiyeti (221)	139
18- Perakende satış vesikaları (M.222)	139
19- Gider pusulaları (M.223)	140
20- Muhabere evrakının muhafazası (M.229, 230)	140
21- Karne mecburiyeti (M.231)	141
22- Karnelerin alınması (M.232)	141
23- Karnesiz işçi çalıştıranların sorumluluğu (M.235)	141
24- Defter tutmada muhafaza (M.237)	143
25- Kesafetin fatura muhafazası (M.238)	144
26- Defter ve vesikaların ibrazı (M.240)	144
27- Diğer şevheler (M.241)	144

III - Değerleme**Sahifa**

1- Emsal bedeli (M.251,245,258)	I44
2- Sınai maliyet (M.259)	I45
3- Alacakların ve borçların değerlendirilmesi (263,267)	I45
4- Kazanç sayılmayacak farklar (geçici M.8)	I46

IV - Vergi ihtilafları

1- İtiraza yetkili olanlar (M.354)	I48
2- İtiraz mevzuu (M.355)	I48
3- İtiraz süresi (M.356)	I49

ALTINCI KISIM**Vergi cezaları****I - Komisyonun umumî görüşü**

150

II - Yapılan tadmiller

155

1 - Kaçakçılığın tarifi	155
2 - Kaçakçılık cezaları	156
3 - Bilgi vermekten intina	156
4 - Pismanlık	156
5 - Usulstüelik cezalarındaki tadmiller	157
6 - Fatura çexası	158
7 - Diğer tadmiller	158

ÖN SÖZ

Esaslarını seriattan alan orta çağ vergi ve resimlerinin terk edilerek zamanın malî ve iktisadî şart ve icaplarına uygun bir vergi sisteminin kurulması yolundaki ilk teşebbüsler, memleketimizde tanzimatın ilânı ile başlar. Ancak, bu tarihten itibaren zaman zaman tahakkukuna çalışılan her malî islahat veya bu yolda girilen her tecrübe, bidayette kapitülasyonlar ve bunların ilgasından sonra da memleket seviyesinin ve ekonomik durumunun müessesizliği yüzünden müsbet bir netice verememiş ve bittabi bu neticeler de medemî memleketlerde tatbik edilen müasır vergi sisteminin memleketimizde kurulmasını geciktirmiş ve güçleştirmiştir.

Tanzimatın ilânı tarihinden bugüne kadar geçen bir asırdan fazla bir zaman içinde vergiciliğimizin takip ettiği seyri, taşıdığı hususiyetler itibarile, üç devreye ayırarak mütalaa etmek mümkündür.

1926 yılına kadar uzanan birinci devre, vergi mükellefiyetinin hemen tamamen denecek bir şekilde bütün ağırlığı ile Türk köylüsü ve müstahsil üzerinde toplandığı müşahede edilen bir devredir. Filhakika bu devrede, iptidailiğin ve geriliğin bir ifadesi olan âşar ile, hayvanlar vergisinin ve bir baş vergisi mahiyetinde olan yol vergisinin malî sistemimizin esas mesnedlerini teşkil ettiği görülür. Vasıtasis vergilerin, bunlar içinde de bilhassa âşarın, bu devrede vergi varidatımızın ağırlık merkezini teşkil etmesinin başlıca sebebi, bilindiği gibi, Cumhuriyetin ilânından evvelki devirlerde Devletin malî hakimiyetine, bilhassa kapitülasyonlar dolayısıyla, tam bir şekilde sahip bulunmamasıydı.

İkinci devre 1926 yılında âşarın ilgası ile başlayan ve gelir vergisinin ihdasına kadar uzanan çeyrek asırlık bir zamanı ihtiva eder. Bu devrede, evvelkinin aksine olarak, memlekette vergi yükünün daha ziyade dar kazançlı olan memur ve işçi gibi çalışan sınıf üzerinde toplandığı görülür (yalnız kazanç vergisinde varidatın % 60 dan fazlası hizmet erbabından almaktaydı). Filhakika âşarın ilgası ile açılan boşluğu doldurmak maksadile, evvelki kazanç vergisi ihdas edilmiş ve bunu takiben de muhtelif isimler altında ihdas edilen muamele ve istihlak vergileriyle, memleketimizde vasi talı vergilerin tatbikatına da geniş mikyasta yer verilmiştir. Bunlardan şüphesizki kazanç vergisinin tatbikatı ön planda yer alır. Ancak prensipleri iyi vasedilmediği, gereken hazırlıklar yapılmadan ve memleketimizin şart ve icaplarına olan uygunluk dereceleri araştırılmadan tedvin edildiği ve mütemadi tadillerle muğlak ve girift bir hale sokulduğu için bu vergilerin tatbikatından maliye cephesinden umulan randıman elde edilememiş bilakis tatbikatta zannî ölçüde haksızlıklara ve adaletsizliklere sebebiyet verilmiş ve memlekette umumî bir şekilde vergi kaçakçılığına yol açılmıştır.

1950 yılında kazanç vergisi ile buhran, muvazene, hava kuvvetlerine yardım vergileri kaldırılmış ve bunlar yerine gelir, kurumlar, esnaf vergilerinin ve Vergi Kanununun tatbikine başlanılmıştır.

Bu vergilerin tatbikatı ile vergiciliğimizde yeni bir çarpışma ağılaş, memleketimizde münasır ve modern bir vergi sisteminin esasları kurulmuş ve modern vergi hukukunun temelleri atılmıştır.

Böyle olmakla beraber, gelir vergisinin tatbikatından alınan neticelerin ilk yolda tatmin edici olmaktan uzak bulunduğu da bir hakikattir. Filhakika bu neticeler, vergi umumî ve nisbetler düştük olduğu halde ümit edilen veridatın sağlanamadığını, vergi adaletinin tam bir şekilde tesis edilemediğini, kısmen daraltılmış bulunmakla beraber kaçakçılığın normal asgari hadde indirilemediğini ve diğer bir takım tatbikat zorluklarıyla karşılaşıldığını açık bir şekilde bize göstermektedir. Bunun sebep ve amillerini şu esaslarda toplayabiliriz :

Birincisi, gelir vergisinin bünyesine bağı ve bunun bir icaba olan bir amil şeklinde göze çarpar. Peşinen kabul etmek lazım dırki, gelir vergisi mahiyeti icaba kolaylıkla ve rahatça tatbiki hâbil olan bir vergi değildir. Bu itibarla tatbikatının bir takım güçlükler doğuracağı ve bunun için mücadele edilmesi lazım geleceği mahakkak bir keyfiyettir. Bu vergiyi bizden yıllarca sene evvel tatbik etmiş olan memleketlerde de keyfiyet böyle olmuştur ve halen de bu memleketlerde bu hususta devamlı çalışmalar yapılmaktadır. Ancak yıllar geçtikçe, vergi memlekette yerleşeceği ve bu hususta yapılacak mücadele ve çalışmalarda semeresini vereceği için, bünyevi olan bu tatbikat mahsurlarının kendiliğinden berataraf edilmesi kabî olacaktır.

İkincisi, kanunun yapılmasında düştürmüş olan prensip hataları ile netindeki vuruşsuzluk ve mühemiyetlerin tatbikatta tevliid ettiği güçlükler, ihtilaflar ve karışıklıklardır.

Diğer taraftan tatbikatın ilk yılı olması, bu verginin gerektirdiği teşkilatın tam bir şekilde faaliyete geçirilememesi ve buna münasıl diğer organizasyon noksanlıkları da yukarıki neticelerin alınmasında diğer bir ehemmiyeti amil olarak göze çarpar.

Nihayet vergi tatbikatından müsbet ve verimli neticelerin sağlanmasında, mükelleflerin de verginin bir memleket borcu olduğunu idrak ederek kendilerine düşen vazifeyi layıkile yapmalarına büyük tesiri olduğunu kabul etmek icabeder. İtiraf etmek lazımdır ki, gelir vergisinin ilk tatbikat yılına ait olan müşahedeler bu vazifenin bir kısım mükellefler tarafından layık veçhile idrak edilmiş olduğunu bize göstermektedir.

Mahiyetlerini kısaca yukarıda belirttiğimiz neticeler ve bunları tevliid eden sebep ve amiller karşısında, komisyonumuz, Gelir, Kanunlar, Kurumlar Vergileri Kanunlarıyla, Vergi Usul Kanununun ihtiva ettiği hükümler üzerinde gerekli tadillerin yapılmasını esas itibarla zaruri görmüştür. Esasen bu tadil ve ıslah mecburiyeti nin kendisini hissettirmesini de tabii bulmak lazımdır. Çünkü, esaslı bir rejim değişikliğini tazammun eden kanunların bilhassa ilk tatbik yıllarında hayatın bütün realitelerine ve bunların ıslahlarına tam bir şekilde cevap ve istikamet vermesini beklemek de mümkün olmaz. Kaldaki, bu netice yalnız memleketimizde değil, bu reformları tahakkuk ettirmiş bulunan diğer yabancı memleketlerde de böyle teselli etmiştir.

Komisyonumuz, bahis mevzuu kanunların tadil ve islahı hususundaki çalışmalarında, tatbikatta tezahür eden ihtilâflı her hâdiseyi nazarı itibare alması ve bunları teker teker tetkik ve münakaşa ederek yapılması lüzumlu görülen tadillerin esaslarını tesbit ve kanun projelerini hazırlamıştır.

Bunlardan umumî bir mahiyet göstermesi ve prensibe tasallük etmesi itibarile bilhassa ehemmiyet arzeden değişikliklere burada temas edilmesi faydalı olacaktır.

1) Esnafın vergilendirilmesi

Memleketimizde Gelir Vergisi rejimi tesis edilirken, işinin mahiyet ve hacmi ve seviyeleri itibarile, defter ve kayıt tutmak gibi bu rejimin icaplarına gereken şekilde intibak edemeyecek durumda olan az gelirli bir kısım küçük sanat ve hırfet erbabının beyanname esasından gelir vergisine tabi tutulması mahzur ve hatta imkansız görülerek bunların kendilerine has ve basit bir vergiye tabi tutulmasında saruret hissedilmişti. İşte Gelir Vergisi Kanununa göre esnaf muafiyeti şartlarını haiz olanları kavrayan ve mühtasıran bunları vergilendiren esnaf vergisi kanununa mütalâaya dayanılarak ihdas edilmiştir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununda, esnaf muafiyeti şartlarının geniş tutulmuş olması; tatbikatta gelir vergisine tabi olabilecek ve bu verginin icaplarına intibak edebilecek durumda olan bir kısım mükelleflerin de esnaf sayılmasını neticelendirdiği için maksada ve prensibe aykırı bir şekilde bir kısım tüccarın gelir vergisi dışında kalmasına sebebiyet verilmiş ve bu suretle de tüccarla esnaf mühtasebeti yolundan da vergi kaçırılmasına müsaite geniş bir gedik açıldığı için bittabi gelir vergisi tatbikatında tehlikeli bir vaziyet de ihdas edilmiştir.

Raporumuzun esnaf muafiyetine âit kısmında izah edileceği üzere, komisyonumuz Gelir Vergisi Kanununun esnaf muafiyetine âit hükümleri ile, esnaf vergisi mevzuları ve bu sahada mevcut islah imkanları üzerinde muhtelif cephelerden tetkikler yaptıktan sonra, esnaf vergisinin tamamen kaldırılmasını uygun bulmuş ve bunun yerine esnafın gelir vergisi kadrosu içinde kısmen gerçek kazancın vergilendirilmesini istihdaf eden hususa götürü bir usule göre teklif edilmesi esasını kabul etmiştir.

Teklif edilen sisteme göre, esnaf, esas itibarile küçük ticaret erbabı adile gelir vergisine tabi olacak, ancak bunların vergiye matrah olacak kazançları, faaliyette buldukları yerlerin nufuzu gibi önünde tutulmak suretile üç dereceli bir kazanç baremine göre tesbit edilecektir. Bu vergilendirmede, mükelleflerin iş yerleri kirasile yıllık mübayaa miktarları da ayrıca nazarı itibare alınacak, işyeri kiraasının maaşiyen bir emsalle çarpılmasından hasıl olacak miktarlarla, yıllık mübayaa tutarlarına belli bir yüzdede tatbiki suretile hesaplanacak miktarlar mükellefin kazanç baremine göre tayin edilecek kazanç miktarı ile mukayese edilecek ve fazlası fazla ise vergi buna göre tarh edilecektir.

2) Dar mükellefiyet

Gelir vergisi içinde memleketimizde ikamet etmeyenlerin (ummîyetle yabancıların) vergilendirilme esaslarını tesbit eden -

dar mükellefiyet şekline dair mer'î kanunda kabul edilmiş olan hükümler, mahiyeti icabı esasen kavraması güç olan bu mükellefiyetin kolaylıkla tatbikine imkan verilmeyecek bir güçlük ve vusuhusuluk arzotmektedir. Bu bakımdan Gelir Vergisi Kanununun bu mükellefiyet şekliyle ilgili olan hükümleri tatbikatta paruz halından müküflatı bertaraf edecek bir şekilde tadil ve islah olunmuştur.

3) Stopaj

Gelir Vergisi Kanununun, diğer yabancı memleketlerin vergi sistemlerinde olduğu gibi, stopaja yani verginin kaynağında -- tevkif suretile evvelden alınması usulüne geniş miyasta yer vermiştir.

Bizde de stopajın tatbik edildiği saha, hizmet erbabına yapılan tediyeyle serbest meslek erbabına yapılan tediyeleri ve menkul sermaye iradı mahiyetini taşıyan faiz ve temettü hissesi gibi ödemeleri şumulüne alacak şekilde bir genişlik göstermektedir. Bu ödemelerden bilhassa menkul sermaye iradı mahiyetini taşıyan -- ödemeler için kanunda kabul edilmiş olan stopaj şekli, gerek prensip gerekse tatbikat bakımından bir takım ihtilaflara ve güçlüklerle yol açacak bir mübhemiyet ve vusuhusuluk göstermektedir. Bu mahsurun izalesi için bu mevzuadaki stopaj tatbikatının esasından tadil ve islah edilmesine saruret hissedilmiş ve raporumuzun bu kısmında etraflı bir şekilde belirtildiği üzere, menkul sermaye iradlarının stopajında ilmi bir esasa dayanan ve pratik bir mahiyet taşıyan tevki esasına yani verginin faiz, temettü hissesi ve sair gibi menkul sermaye iradlarının istihkak sahiplerine tediyesi sırasıyla kesilmesi esasını kabul edilmiştir. Hazırlanan tadil projesinde mevcut hükümler bu neticeyi sağlayacak şekilde tadil ve islah edilmiş olarak beraber, bu usulün hâiz olduğu bazı mahsurlardan bertaraf edilmesini mümkün kılacak önleyici tedbirler de ihmal edilmiştir.

Umumi bir mahiyet taşıyan veya prensibe taallük eden hususlar dışında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarıyla Vergi Usul Kanununun tatbikatından doğan diğer bütün aksaklıkların izalesi için komisyonumuzca bu kanunların usulî bir revizyonu da yapılmıştır.

Esasen, vergi sistemine muayir olması, vergide eşitlik ve adaleti ihlal eden bir mahiyet taşıması bakımından Devlet tahvilat faizlerine ait istisna hükmüne kanunda yer verilmesi uygun görülmüş ve buna vergilerinin gelir vergisiyle mahsubuna müteallik usulün de kaldırılması derpiş olmuştur.

Bunlardan başka, vergi tatbikatında oto-kontrolü tepis ve bu suretle kendiliğinden vergi emniyetini temin etmek mülahazasıyla mükellefleri gelir vergisi beyanına ba'î bir şekilde serwet beyanında da bulunmaya icbar edecek hükümlerin kanuna yeniden ithal edilmesi de uygun bulunmuştur. Diğer taraftan, gelir vergisi tatbikatında kolaylık sağlanarak maksedile ihdas edilmiş olan vergi cedvellerinin, hükümlerin vusuhusuluğu dolayısıyla kolaylık yerine bir takım karışıklıklara ve güçlüklerle sebebiyet verdiği müşahade olunmuş ve bu mahsurları önleyecek gerekli tadiller de yapılmıştır.

16

Vergi Usul Kanununda da, Gelir Vergisi Kanununda yapılan tadillere mütenazır bir şekilde bir çok değişiklikler ve tasah - ler yapılmıştır. Bilhassa 76' sen takdir komisyonlarının kararlara - rı bu komisyonların faaliyetlerinden beklenen maksadı sağlayacak bir şekilde ifrağ edilmiş vergi incelemelerine aramalara ve değerle - meye müteallik hükümler maksadı aşıkça belirtcek şekilde tedil -- ve islah olunarak daha vasih bir hale getirilmiştir. Bu kanunda ya - pılan esaslı bir değişiklik de, vergi emniyeti bakımından büyük - bir ehemmiyet taşıyan "nakliyatla irsaliye" usulünün ihdas edilme - sidir.

Bütün bunlardan ayrı olarak Vergi Usul Kanununun esas hü - kimleri yeniden ve esaslı bir şekilde gözden geçirilerek lüzumlu tadiller de yapılmıştır.

BİRİNCİ KISIM

Esnafın vergilendirilmesi

BİRİNCİ BÖLÜM

Bugünkü rejimin tahlil ve tenkidi

I - BUGÜNKÜ REJİM :

1 - Esnaf muafiyeti

Gelir Vergisi Kanunu tasarısında Hükümetçe derpiş edilmiş olan esnaf muafiyeti, kazançları ancak maaşlarına yetecek derecede bulunan küçük ticaret, sanat ve hırfet erbabi hedef tutularak - konulmuştur.

Gelir vergisi sistemi tatbik edilen başka memleketlerde - emsaline tesadüf edilmeyen bu muafiyet müessesesinin kabulündeki - başlıca sebebler :

a) Adetleri büyük yekünlara baliğ olan fakat kazançları - en az geçim indirimi hadleri içinde kalan bu mükellefleri bir taraftan gelir vergisine tabi tutup diğer taraftan geçim indirimi de layisile vergi dışı bırakmaktan ise daha müsbet ve ameli bir yol - dan gidilerek hiç mükellefiyete almamak ;

b) Gelir vergisinin ilk tatbik yıllarında idarenin karşı - laşması muhtemel teknik zorlukları bertaraf ederek bu verginin mev - vaffakiyetle tatbiki imkanlarını hazırlamak ;

c) Gelir vergisinin istilsan ettiği kayıt ve beyan usulü - ne mükelleflerin intibak dereceleri ve imkanları evvelden kat'iyec - le kestirilemeyeceği için, tatbikattan alınacak neticelere intisa - ran bir kısım mükellefleri bu vergi dışında bırakmak ;

suretinde ifade edilebilir.

Bu sebep ve maksatlara göre gelir vergisinden muaf tutul - ması lâzımgelen ticaret ve sanat erbabının tayin ve tefriki husu - sunda Hükümet teklifinde yer almış olan Şişeler Büyük Millet Mecl - si geçici komisyonunda biraz daha genişletilmek suretile tadil - edilmiştir. Hükümet tasarısında Şişü olarak işyerinin yıllık kira - sı 1200 lira gösterilmişken B.M.M.since bu had 720 liraya indiril - miş buna mukabil mübayaa ve iş hacmini gösteren Şişülerin başlıca - ları birer nisli yükseltilmiştir.

Mesela perakende ticaret yapanların yıllık mübayaaları -- 30.000 liradan 60.000 liraya, inşaat ve imalatçıların iptidai mad - de ve yardımcı malzeme mübayaaları 20.000 liradan 40.000 liraya -- karılmış ve bu hadler içinde kalanlar esnaf sayılmıştır.

2 - Esnaf vergisi

Esnaf muafiyeti yolu ile gelir vergisi dışında kalan ticaret ve sanat erbabından 5423 sayılı kanunla alınmakta olan esnaf vergisi, Mükümetçe, gelir vergisi ile birlikte, derpiş ve teklif edilmiş bulunan (işletme vergisi) nin bir istihalesi mahiyetindedir.

Bilindiği gibi gelir vergisi kanunumu^{zun} dayandığı üniter - sistemde muhtelif kaynaklardan hasil olan kazanç ve iratlar, tek nisbet tarifesine göre vergilendirilmektedir.

Halbuki yalnız emek mahsulü olan veya emek ve sermayenin birleşmesinden doğan veyahut mübhasıran sermayeden mütevellit bütün kazanç ve iratların aynı nisbette vergilendirilmesi, ilmin kabul ettiği (Discrimination) ayırma prensibine uygun düşmez.

Bu sebeple sermayenin tevhit ettiği kazançlardan biraz daha fazla vergi alınması için Kurumlar Vergisi ihdas edilmiş ve -- emekle sermayenin mensucu olan ticaret ve sanat kazançları için de münsem bir işletme vergisi alınması derpiş olunmuştur.

İşletme vergisi ticaret ve sanat erbabından ve bu meyanda esnaf durumunda olanlardan sermaye, müstahdem adedi ve işyeri kirası karine ittihaz edilmek suretile alınması derpiş edilen cüz'ü -- miktarlarda bir nevi (hasılat vergisi) mahiyetini hais olarak kabul edilmiştir.

Büyük Millet Meclisince, gelir vergisi sistemine girilirken bu vergiye tabi tacirlerden ayrıca reel mahiyette bir işletme vergisi alınmasının psikolojik bakımından aleyhte netice vereceği mülahazası ile bu prensipten fedakarlık yapılması lüzumu hissedilmiş ve işletme vergisinin (Esnaf Vergisi) adile temazen esnafa hasre - dilmesi uygun görüldükçe vergi kanunumuz, bu nam altında yeniden kabul edilmiştir.

İşletme vergisi esnafın iş yerinin yıllık kirasının % 100 ü nisbetinde tayin edilmiş ve şehirlerin nüfusu itibarı ile yapılan taksimatına göre en az verginin miktarı 30 ila 180 lira arasında tesbit olunmuştur. Geçici esnafın işletme vergisi ise, mahalli komisyonların iş mevzilerine ve iş vasıtalarına göre takdir edilen gündelik kazancın 8-12 katından ibaret olacak fakat muhtelif şehirlere göre en az 18-36 liradan düşük olmayacaktır. Bunun yerine kabul edilen esnaf vergisinde, sabit esnaf, iş yerlerinin kirası veya daha yüksek ise gayrisafi iradı üzerinden iş mev'ine ve çalışılan mahallin nüfusuna göre değişik nisbetlerde vergiye tabi tutulmuştur. Geçici esnafa gelince : Bunlar da - işletme vergisi tasarruflarında olduğu gibi - mahalli komisyonlarca takdir edilen gündelik kazançları üzerinden vergilendirilmiştir.

Esnafın vergilendirilmesinde kabul ve tatbik edilen bu karine usulü, mülgü Kazanç Vergisi Kanununda yer almış olan karine - lere nazaran mühim bir fark göstermemektedir.

1 - Bu tünkü rejimin tenkidi

a) Esnaf muafliğı 1

Esnaf muafliğı müessesesi, kazançları ancak maaşetlerine kifayet edebilecek hadler dahilinde ve dolayısıyla en az geçim indirimi savarındaki küçük ticaret ve sanat erbabını içine alması icabederken, kanunla kabul edilen tefrik ölçülerinin geniş tutulması yüzünden, esnaf sayılmayacak olanlar da bu sümreye girmişlerdir.

Mesela perakendeciler için iş hacmi ölçüsü olarak kabul edilen 60.000 liralık mübayaaya, vasatı % 20 hesabıyla, 12 bin liralık bir kazanç tevhit edebileceğine nazaran, ayda bin lira kazanan ve perakende ticaret yapan bir kimse esnaf sümresine sokulmuş demektir.

Bahusus, 60.000 liralık mübayaaya ölçüsünün tayininde yalnız tüccardan ve kurumlardan satın alınan mallar nazara alınarak esnaftan veya ziraat erbabından veya doğrudan doğruya halktan satın alınanların bu hesaba ithal edilmemiş olması, fiiliyatta yıllık mübayaaya ölçüsünün 60 bin liranın ve elde edilen kazancın da 12 bin liranın çok üstüne çıkabileceğini açıkça göstermektedir. Bu sümrelerle, yılda 15-20 bin lira kazanç elde edenlerin dahi 2-3 bin liraya kazananların yanısında esnaf adile yer almış olmaları, esnaf muafliğı müessesesinin ihdasındaki sebep ve maksatlarla tam bir tesadüf teşkil etmiştir.

Öteyandan ticaret sahasında bu kadar geniş bir sümrenin, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarıyla konulmuş bulunan, kayıt ve fatura nisamından vareste bulunmaları, yeni vergi sistemimizde kaçakçılığa müsait bir zemin hazırlanmıştır. Diğer bir deyişle, Gelir Vergisi bünyesinde mündemiç olması lazım gelen (Auto-Control) kendi kendini kontrol etme hassası zedelenmiştir.

Filhakika birbirile münasebette bulunan ticaret ve Sanat erbabından mühim bir kısmının karine usulile maktu bir vergiye tabi tutulmaları halinde, Gelir Vergisine tabi olanların bunlara yit pacaklara satışlarda, bedeli az göstermek suretile, vergi kaçırma yollarına yol açılmış bulunmaktadır. Halbuki, satıcı gibi alıcının da Gelir Vergisine tabi olması halinde alıcı ödemişinden daha az bedelle fatura verilmesine razı olamaz. Böylelikle vergi kanununun bünyesinden doğan, karşılıklı bir kontrol sistemi işlemiş ve mali emniyet tesis edilmiş olur. Alıcının esnaf muafliğına ve esnaf vergisine tabi olması halinde satıcının kazancını az göstermek, alıcının ise esnaf muafliğı iş hacmi ölçülerini aşmamak gibi aynı noktada birleşen menfaatleri, her ikisini de, satış bedelini az göstermeğe sevk eder.

Esnaf muafliğı ölçülerinin çok geniş tutulması ve esnaf vergisinin kazançla hiç bir alakası bulunmaması, bir çok mükellefleri bu muafiyetin şumulüne girmek yolunda muvazaalara sürüklemiştir. Mesela yılda 150 bin lira mübayaaya haddi dahilinde faaliyet te bulunan üç kişilik bir kollektif şirket, infisah ederek üç ayrı şahıs müstakilen çalışıyormuş gibi ayrı ayrı aynı teşebbüse devam ve bu suretle muafliktan istifade etmeleri mümkün olabilmektedir. Halbuki, mübayaaya haddi mesela 60.000 lira yerine 15.000 lira olsa idi, büyük teşebbüs erbabi işlerini küçük küçük parçalara ayırma imkanı bulamayacaklardı.

b) Esnaf vergisi 1

Esnafın vergilendirilmesinde tatbik edilmekte bulunan usul, mülke Kazanç Vergisi Kanunu kapsamında senelerce tatbik edilen usulden hemen hemen farkısızdır. Esnaf vergisi, mükellefin hanehane ile alakadar olmayan, iş yeri kirası veya gayri safi iradı -- Üzerinden alınmaktadır. Kazançla hiç irtibatı bulunmayan bu karime vergisi bir çok haksızlıklar doğurmaktadır.

Bu haksızlıklar gelir vergisine tâbi olanlarla Esnaf vergisi verenlerin ödedikleri vergiler arasında olduğu gibi esnaf sınıfına girenler arasında da vâkidir.

Meselâ 15 bin lira kazanç temin eden evli ve bir çocuklu gelir vergisi mükellefi yılda 2980 lira vergi verdiği halde aynı miktarda kazanç elde eden, fakat dükkanının yıllık kirası 600 lira olduğu için esnaf sükresine giren büyük şehirlerdeki bir tuhafiyeci 720 lira vergi vermektedir. Bu misalde gelir vergisine tâbi olan mükellefin esnaf sükresine giren mükellefe nazaran dört mislinden fazla vergi ödediği görülmektedir. Küçük kazanç sahipleri arasında ise mesale temamen aksinedir. Meselâ, yılda ikişer bin lira kazanç temin eden ve birer çocuklu evli durumunda bulunan iki tuhafiyeciden birinin dükkan kirasının 750 diğerinin 700 olduğunu kabul ederse gelir vergisine tâbi olandan 135 lira, esnaf vergisine tâbi olandan ise 8+0 lira vergi alınacaktır.

Misali esnaf vergisine tâbi olan tuhafiyecilikle müsteğil iki mükellef üzerine alalım ; Başer yüz lira kirası olan iki dükkanın, birisinde çalışan yılda 6000 lira, diğerinde çalışan -- 3000 lira kazanç temin etmiş olsa dahi her ikisinin ödeyeceği vergi miktarı müsavidir ve 600 liradır.

Esnaf vergisinde en az geçim indirimi müessesesinin işlevesi, kazançları ancak geçim indirimi civarında bulunan hakiki esnafı ağır bir mükellefiyet altında bırakmıştır.

Filhakika, günde dört lira ve senede (300 gün hesabı ile) 1200 lira kazanç temin eden evli ve çocuk sahibi bir seyyar satıcı $4 \times 12 = 48$ lira geçici esnaf vergisi vermesi lazımdır. Halbuki aynı kazanç seviyesinde ve aynı medeni durumda bulunan gelir vergisi mükellefinden senede alınacak vergi 15 liradan ibarettir.

Esnaf yanında çalışan müstahdenlerden götürü olarak takdir edilen ücretler üzerinden (Gelir Vergisi Kanunu Madde: 48) gelir vergisi alındığı halde patronlarına kazançlarıyla alakadar olmayan bir vergi vermeleri yüzünden, hemen müstahdenlerin patronları çok vergi ödenesi gibi garabetler de tevelliht etmektedir.

Gelir vergisinin dayandığı ana prensiplerle asla telif kabul etmeyen, böyle bir esnaf müessesesinin bugünkü halile yaşama sine imkan olmayacağını yukarıki izahlarımızla belirtmeye çalışmış bulunuyoruz.

Şurasını da kaydetmek lâzımdırki, kazançları mahdut ve en az geçim hadleri civarında bulunan küçük ticaret ve sanat ve hıfzı erbabının vergilendirilmesinde, gelir vergisi bünyesi içinde kazançlarla irtibatlı götürü bir usulün ve en az geçim indiriminin tat

biki dolayısıyla, bu sistemin hâlen bütçeye sağladığı vergi miktarında bir düşüklük olsa bile bunu hakiki bir düşüklük olarak kabul etmek doğru olamaz.

Zira yeniden tedvin edilecek hükümlerle, bir taraftan, esnaf sayılmalarına imkan olmadığı halde bu sisteme girmiş bulunanların gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmesi, diğer taraftan gelir vergisinde daha geniş bir sahada verginin kendi kendini kontrol (Auto - Control) imkanlarının sağlanması neticesinde elde edilecek olan varıdatın bunu fazlasıyla telafi edeceği ve ağıcağı muhakkaktır. Binaenaleyh bu sahada da mali bir endişe ve mülahazaya da yer verilmemek lazımdır.

Kaldığı, aşağıda tafsilen arzedeceğimize veçhile, küçük - ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesi için teklif ettiğimize usulde bazı emniyet tedbirleri alınmış ve vergiye mübayaa veya satış ile alakalı bir elastikiyet de verilmiş olduğundan, küçük ticaret ve sanat erbabının bugünkü vergilerine nisbetle umumî randımanın düşeceği de ileri sürülemez.

II - YABANCI MEMLEKETLERDEKİ TATBİKAT :

1 - Fransada

Fransa gelir vergisi rejimine, diğer ileri garp memleketlerine nazaran uzun bir gecikmeden sonra (gelir vergisinin tatbiki ne İngilterede 1798 yılında, Almanya ve İsviçrede 19 uncu asrın ortasında Fransada ise ancak 1814 de başlanılmıştır) memleketin sınırsız hayatında mühim işler bürakan mücadelelerden sonra geçebilmiştir.

Muasır vergi sistemine geçişteki bu gecikmenin yegâne sebebi, Fransada vergi telâkkisi ve tatbikatına hâkim olan (comodite) yani rahatlık ve kolaylık zihniyetidir ki, hesaba ve beyana dayanan mükellefiyeti hemen mali engisasyon olarak tefsir eden bu görüş, mükellefler cephesi ve parlamento muhafilinde her türlü modern vergiye karşı şiddetli bir mukavemetle ifadesini bulmuştur.

Zaruretlerin ilcasile, bir emri vâki halini alınca, bu vergi berrak ve prensiplerine uygun şekilde değil, ancak bir takım kompromilere gidilmek suretile kabul edilmiştir. Bu kompromiler şunlardır.

Fransız gelir vergisi sisteminde götürü vergilendirme usulü çok geniş bir ölçüde ticarî ve zirai faaliyet sahalarına şamil bulunmuştur.

(Boquet) nin dediği gibi, Fransada gelir vergisinin tatbikine geçildiği zaman, ticarî kazançların vergilendirilmesinde şun türü usul, umumî kaideyi, gerçek kazanç esası yerinde bir istisnadan teşkil etmiştir. Böylece, Fransada uzun zamanlar şirketler haricinde bilumun ticarî ve sanayi erbabı götürü kazanç esası üzerinden gelir vergisine tabi tutulmuşlardır. Bu usulde, çeşitli ticaret ve sanat nevileri sınıflara ayrılmış, bunlara ait hususî kazanç katsayıları (coefficients) tesbit edilmiş ve mükelleflerin vergiye tabi --

kazançları, senelik cirolarına bu esaslar tatbik edilerek suretiler bulmuştur.

Burada şu noktaya işaret edelim ki, bahis mevzuu olan götürü usulde, mükellefler beyanda bulunmağa, hatta "yıllık ciroya" dahi bildirmeğe mecbur değillerdir. Esasların tatbik edileceği cirolarda, muayyen esaslar dairesinde, mükellefle temas edilmek suretiler idare tarafından, daha doğrusu tahakkuk memuru tarafından tesbit edilir.

Başta aşağıya kadar takdire dayanan ve bütün ticaret ve sanayi sahalarını kapsayan bu fiktif vergilendirme usulünün mahsurluğu, bilhassa vergilendirmede doğurduğu bariz haksızlıklar, daha ilk tatbik senelerinden itibaren kendini hissettirmiş ve başta ilim adamları tarafından olmak üzere, bu usul şiddetle tenkit edilmeğe başlamıştır.

Bu vaziyet karşısında, götürü usulün tatbik sahasının gidide daraltılması yoluna gidilmiştir.

Bu sırada Maliyeci Mebus Anriol (hâlen Cumhuriyet Başbakanıdır) ticari kazanç mevzuunda götürü usulün yalnız küçük ticaret erbabı ile küçük sanat erbabına inhisar ettirilmesini istihdaf eden bir formülü kabul edilerek senelik ciroları 200.000 franktan fazla olan (ücret mukabili yapılan işlerde 40.000 franktan fazla olan) mükellefler gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi tutulmuşlardır. Böylece götürü usul, kazançları bahis mevzuu hadlerin dışında kalan ticaret ve sanat erbabına inhisar ettirilmiştir.

Bu hadlerde sonraları, bilhassa para kıymetinde vâki tahavvülât dolayısıyla, bir çok değişiklikler yapılmıştır.

1949 da yapılan reform neticesinde götürü usul şu şekli almıştır :

a) Senelik cirosu 5.000.000 franktan (ücretlerde 1.200.000 franktan) aşağı olan mükellefler götürü usule tabidirler. Bunlar dedikleri takdirde gerçek kazanç esasına kabul edebilirler.

b) Götürü usule tabi olan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler. Bu beyanname 1 Ocak tarihinde verilir ve aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder :

- 1 - Mübayaaların tutarı
- 2 - Satışların tutarı (ciro miktarı)
- 3 - Mistahden miktarı ve bunlara ödenen ücretler
- 4 - İş yeri kirası
- 5 - İkametgâh kirası
- 6 - Mükellefin birlikte yaşadıkları ve baktıkları kimseler
- 7 - 31 Aralık ayında mevcut malların (stokun) global kıymeti (malîyet kıymetine göre, bu kıymet yoksa veya daha düşük ise piyasa kıymetine göre),

Mazeretsiz olarak, kanunî müddeti zarfında beyanname vermeyen mükelleflerin vergisine % 25 zam yapılır. Beyan doğru değilse, cezalı tarhiyat yapılır.

e) Mükelleflerden önce üzerine iş yapanlar bir "mübayaa defteri", diğerleri bir hasılat defteri tutmağa mecburdurlar.

d) İdare, daha doğrusu (controleur) denilen tahakkuk me - muru muhtelif taksir unsurlarını (beyannamede gösterilen faktörle - ri) nazarı itibare alarak mükellefin kazancını götürü olarak tayin eder ve kendisine ihbarname ile bildirir.

Mükellefin bu suretle vâki olan tarhiyata itiraz hakkı - vardır.

Yukarıda verdiğimiz izahattan anlaşılacağı üzere, götü - rü usulü daha ziyade küçük ticaret ve sanat erbabına inhisar ettig - mek yolunda olan Fransızlar, son vergi reformu ile bu mevzuda da - beyan esasını kabul etmişler ve Alman usulünden müfhem olarak, "müb - haya defteri" usulünü vergi sistemlerine ithal etmişler ve götürü - vergilendirmeye "contractuel" yani uzlaşmağa müstenit bir mahiyet - vermişlerdir.

2 - Almanvada i

Alman mevzuatına göre ticaretle iştigal edenler "tüccar" ve "küçük ticaret erbabı" olmak üzere iki kısma ayrılmıştır.

Ticaret Kanununa göre defter tutmağa mecbur olanlarla, - sicilli ticarete kayıtlı olanlar tüccardırlar; bunlar bilânço esa - sına göre gerçek kazançlarını tesbit ile gelir vergisi beyanname - lerinde göstermek mecburiyetindedirler.

Tüccar durumunda olmayan küçük ticaret ve küçük sanat eg - babı "entia alım defteri" ile toptan satışlar için de entia satış - defteri tutmak mecburiyetindedirler.

Alman vergi rejiminde küçük ticaret ve sanat erbabı da - (basitleştirilmiş bir usul dairesinde) gerçek kazançları üzerinden vergiye tabidirler. Bu usulde safi ticari kazanç, işletme hasıla - tının işletme masraflarına nazaran irae ettiği fazlalıktır. Serma - ye üzerinde (işleme serveti üzerinde) müessir olan tahavvillât, ha - sılat ve masraf müvazenesinde nazarı itibare alınır. Yani bu gibi hallerde envanter yapılır.

Ticaret Kanununa göre defter tutmak mecburiyetinde olan - yanlar (yani küçük ticaret ve sanat erbabı) hakkında (Richtsatze) denilen kontrol erkânı müğ'iresi diğer bir ifade ile (vasatı kâr - hadleri) usulü tatbik olunur.

Bu usulde yıllık ciroya kâr hadleri tatbik olunmak sure - tile vasatî normal kazanç hesaplanır. Bu kazanç mükellefin bildig - diği kazançtan yüksek değilse, beyannamesi tenkit edilmez; mükel - lefin kazancı düşük bulunursa, emsal ile mukayese edilmek sureti - le kazancı re'sen tesbit olunur. Ancak, bu usulün tatbikinde her - hadisenin hususiyetleri nazara alınır. (Hastalık hali, arızî mas - raflar).

Eskiden kontrol erkânı mahrem tutulmakta idi. Şimdi, mü - racaatları üzerine mükelleflere ve mesleki teşekküllere bildiril - mektedir. Hatta bunların gazetelerle ilan edilmesine dahi cevap - verilmiştir.

Kontrol rakamları, tek şahıs işletmeleri ile 1-3 ve 3 den fazla işçisi olan işletmeler için ayrı ayrı tesbit edilmiştir.

3 - Diğer bazı memleketlerde :

Birleşik Amerika Devletlerinde en az geçim indiriminin fevkinde geliri olan şahıs, doğruluğunu tevsik ve teyit etmek şartıyla, beyanname vermek mecburiyetindedir.

Ticarette istigal edenlerden küçük ticaret ve sanat erbabı durumunda olanlar tahsilat ve tediye esasına müstenit bir defter tutabilirler ve kazançları bu esasa göre basit bir şekilde hesaplayabilirler.

Belçikada umumî rejim gerçek kazanç esasına istinat etmekle beraber, perakendeci küçük ticaret erbabı ile artisanlar hakkında götürü usuller tatbik olunur. İdare götürü usulün tatbikinde alâkalı mesleki teşekküllerle mutabık kalarak muayyen esaslar tesbit eder.

İsviçre vergi sisteminde sureti umumiyede beyana müstenit gerçek kazanç esası caridir. Mükellef olmaları muhtemel bulunan şahıslar hakkında idarece muvakkat bir liste tanzim olunur ve bu listede isimleri yazılı olanlara, bunlar tarafından doldurulmak üzere, birer beyanname formleri gönderilir. (Kendilerine fog mülter gönderilmeyenler, mükellefiyet mecburiyetlerinden kurtulmuş olmaslar.)

İsviçrede küçük ticaret ve sanat erbabı da defter ve kayıt tutmak mecburiyetindedir. Mali kaza içtihadına göre asgari bir kasa defteri tutulması, muamelelerin tevsik edilmesi ve stok bulunduranların envanter kayıtları tutmaları lazımdır.

Bu memlekette de, Almanyada olduğu gibi, hatta daha geniş ölçüde, küçük perakende ticaret ve artisanlık işlerinde vasa-ti kar nisbetleri usulü tatbik olunmaktadır. Bu nisbetler gatis-min hem mübayaas değerine hem de satış kıymetine göre hususî surette ve teferratlı listelerde tesbit edilmektedir.

Burada şu noktaya da işaret edelimki, gerek İsviçrede gerekse diğer ileri garp memleketlerinde küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinde defter tutma ve vergi matrahını tesbit hususlarında, realitenin icaplarına uygun olarak müsamaha-lı hareket edilmekte, hatta umumiyetle mükellefle yapılan temas-larda matrahın miktarı hakkında (uzlaşma usulü) ile mutabakata varılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

Bugünkü rejimin islahı

I - MUKTELİF TEZLERİ

1 - Esnaf vergisinin islahı

Hâlen yürürlükte olan Esnaf Vergisi Kanununun nazari ve ameli bakımlardan mevcut aksaklıkları yukarıda tafsilâtille arz edilmiş bulunmaktadır.

Menzur vergi üzerinde islahat yapılmak âcil bir zaruret olarak kendisini hissettirmektedir. Ancak mevcut verginin görülen sakatlıklarının islahı kabil olsa bile bununla yine maksat temin edilemeyecektir.

Zira, esnaf vergisi, gerçek kazanç ile pek az alakası -- olan karineler üzerinden alınmaktadır. Bunun neticesi olarak da, tüccarlar arasında, gelir ve esnaf vergisine tâbi olup olmadıklarına göre, vergi yükü değiştiği gibi, aynı vergiye (esnaf vergisine) tâbi olanlar arasında da bu yük adaletle tevzi edilememektedir.

Diğer taraftan, esnaf vergisinin gelir vergisi ile hiç bir irtibat ve münasebeti bulunmadığı, iş hacminin artması veya azalması vergiye müessir olmadığı cihetle, gelir vergisi mükelleflerinden kötü niyet sahipleri, esnafa yaptıkları satış veya hizmet bedellerini düşük, buna mukabil esnaktan yaptıkları mübaya ve gördükleri hizmet bedellerini yüksek göstermek suretiler vergiyi kaçırma imkânını elde etmektedirler.

Sözü edilen bu mahzurların, esnaf vergisi üzerinde yapılacak bir islahat ile bertaraf edilmesine imkân yoktur. Çünkü bu mahzurlar verginin bünyesinden doğmaktadır.

Bu sebeplerledir ki, esnaf vergisi üzerinde yapılacak islahatın şüpheli ne olursa olsun gerçek kişilerin mükellefiyetteki adaletsizliğin giderilmesi ve vergi kaçakçılığının önlenmesi sağlanamayacaktır.

2 - Umumi rejimin tathiki

Esnaf vergisinin muhafazası mahzurlu olduğuna göre, ilk akla gelen tedbir, bu verginin kaldırılması ve menzur vergiye tâbi olanlara da umumî rejimin, yani gelir vergisi rejiminin tathik olmasıdır.

Esnaf vergisi kaldırılınca -- tıpkı gelir vergisindeki esnaf muafiyeti hükümleri ile birlikte -- esnaf dediğimiz ticaret ve sanat erbabi iş hacimlerine göre, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutacak, gerçek kazançlarını kendileri tesbit ederek yıllık beyanname ile vergilerini ödeyeceklerdir.

Bu şekilde hareket edilmekle, mükellefler arasında tam bir eşitliğin sağlanmış olacağı ve ticari kazançları teklif mah-

sinde, iki ayta sistemin birlikte işlenmesi yüzünden vücut bütün bağışıklık edaletliliğinin ve vergi mahakkıllığının önlenmesi istenilen bir şekilde edileceği inandırıcıdır.

Anca, meşur gayelerinin tahakkukuna çalışılırken, memleketin realitelerinin gözden uzakta tutulmaması icabeder.

Memleketimizde okur yazar adedi bilhassa ticaret ve sanat erbabı arasında endişe uyandırıcı derecede, az olmasına beraber, bir kısım memleketimizin hâlâ okur yazar olmadıkları ve vergi kanunlarının mükelleflere tahvil ettiği mecburiyetleri yerine getiremeyecek haldette buldukları bir hakikattir.

Bir kısım ticaret ve sanat erbabı mevcuttur ki, faaliyeti mahdut ölçüde devam eder ve kazançları ancak geçimlerini karşılayacak miktardadır veyahut sair kazançlarına bir destek olmak üzere yapılmaktadır. Bu gibilerin faaliyetlerinde usunup-ula bir istikrar da mevcut değildir.

200 - 300 lira sermaye ile iş gören manav, nalbant, ipeportacı, berber, saat tamircisi gibi ticaret ve sanat erbabına yardım her tarafında rastlanır.

Bu sebep ve zaruretlere binâen ticaret ve sanat erbabının emlakını geçiş kanunlarına üzerinden teklif etmek doğru görülmektedir.

1.2 Gelir Vergisinde Götürü Usulü

Bugün için ticaret ve sanat erbabının emlakını, gelir vergisinin defter ve kayıt nizamına tâbi tutmağa imkan görülmediğince nazaran, ortalama bir hal çaresi bulmak lazım gelir.

Emlak vergisi ve emlak muafiyeti ilga edilmeli ve bu hükümlerden faydalanan ticaret ve sanat erbabı da gelir vergisi sigortası içinde mütalâa edilmelidir. Anca, meşur ticaret ve sanat erbabı içinde bir kısım, defter ve kayıt tutmayacakları için kazançlarının tesbit bakımında kendilerine kolaylıklar sağlanmalıdır.

Bu halde emlak vergisi, gelir vergisi de ticaret kazanç, emlak ve işletme hesabı esasında olmak üzere iki şekilde tesbit edilmektedir.

Bu iki esasta kazanç geçiş defterleri üzerinden ve mükellef tarafından tesbit edilmektedir. Halbuki serbest meslek kazançları ile işletme, geçiş şeklinde kazanç ve ücretlerin tesbiti yanında diğer bir usulde yer almaktadır. Bu götürü usulüdür. (Götürü serbest meslek erbaba ve götürü ücretler... gelir maddesi 48,53)

Geçiş kanunlarına tesbit itibarında olmayan ticaret ve sanat erbabı hakkında da bu usule müvazat edilmesi, yani; bilanco ve işletme hesabı esasında, bir de götürü usulün inşası ile bu kısım mükelleflerin kazançlarının tesbit mevzuunda Maresel kendilerine yardımcı olmak suretile kolaylık temini uygun görülmüştür.

Vardığına bu karara göre, esnaf vergisi ve esnaf muaf-
lığı kaldırılacak, ticaret ve sanat erbabının bir kısmı gerçek kg
mazları üzerinden yani bilanço veya işletme hesabı esasına göre
kazancılarını kendileri tesbit edecek, diğer kısmının kazançları -
ise götürü usullere göre tesbit edilecektir.

II - GÖTÜRÜ USULÜ

1 - Mükellef sebepleri

Gelir vergisi sisteminde, götürü usule yer verilmesi iki
sebebeden dolayıdır .

Mükellef gerçek kazancını tesbit edecek iktidarda değıl-
dir ve kazancı mahdut olduğundan bu iş için bir yardımcı da kulla-
namamaktadır. (Okur yazar olmayan saat tamircisi, ayakkabı tamir -
cisi, kundura boyacısı ve benzerleri gibi)

Yapılan işin mahiyeti icabı, gerçek kazancı kavramak im-
kânsızdır. (Ebeler, sünnatçılar ve özel hizmetlerde çalışan götü-
ler ve benzerleri gibi)

Birincisi okur yazar olmadığı, ikincisi okur yazar olsa
dahı, münasebette bulunduğu kişiler defter ve kayıt tutmadıkların-
dan, muamelâtının kontrolünü inkâr görülemeyişi için gerçek kazan-
cın tesbitinden sarfınmaz olmasına bunun yerine kazancın bazı ka-
rinelere göre tesbiti zaruridir.

2 - Esnaf vergisi ile mukayesesi

Yukarıda arz edilen sebep ve zaruretlere dayanılarak, ge-
lir vergisi sisteminde yer almış olan götürü usulün, esnaf vergisi
ile benzerliği mevcut değildir.

Her ne kadar götürü usulde kazancın tesbitinde de bazı -
karineler kullanılmakta ve bu bakımdan esnaf vergisine müşabehet -
arz etmekte ise de, gerek karinelerin esnaf vergisinde olduğu gibi
doğru şekilde bulunmaması gerekse bir kere kazanç tesbit edildiğ-
ten sonra, diğer hususlarda gelir vergisinin diğer hükümleri aynı
uygulanmaktadır.

Verginin tarihinde şahsın iktidarı nazara alınmakta yani
diğer menbalardan sağladığı kazançlar mevcutsa ticari kazansile -
birleştirilerek geliri üzerinden vergi alınmakta, müterekkî nis-
betler tatbik edilmekte ve tarih sırasında mükellefin medeni dura-
mı gözetilmek suretile vergi şahıslığştırılmaktadır.

Esnaf vergisinde ise, kazanç götürü olarak tesbit edil-
dikten başka, mükellefin medeni durumu nazara alınmaktaki kazansın
sabit nisbetler tatbik edilmekte ve vergi tarihinde mükellefin di-
ğer kazanç ve iradeleri nazara alınmamaktadır.

1 - Mükellef şekilleri

Kazancın götürü usulde tesbiti umumiyetle, uslağa ---
(kontraktual) veya kamuni (legal) şekillerde yapılmaktadır.

Usulüne esasında, götürü kazancın tesbiti işi, vergi memuruna bırakılmıştır. Mükellef ve vergi memuru kazancı tesbit bahsinde karşı karşıyadır. Her ikisi de kazanç miktarı üzerinde ayrı, ayrı kanun sahibidirler. Mükellef ve vergi memurunun karşılıklı-şahıkaşası neticesinde kazanç taahhüt eder. Burada kazanç tesbiti, adeta bir pazarlık mevzuu olmaktadır.

Kanunî esasta, götürü kazancın tesbiti memurun selâhiyetine bırakılmayıp, tesbitin ne şekilde yapılacağı kanunla halledilmiştir.

Kazancın miktarları kanunda zikredilebildiği gibi, esasları hakkında hüküm konulmakla iktifa edilerek, takdir işi mahallî komisyonlara da bırakılabilir.

Kazancın şahılaşdırılması işi ya vergi memurunun veya mahallî komisyonların selâhiyetine terk olmuştur.

Gelir vergisinde hâlen bu ikinci esas kabul edilmiş olduğuna gibi, birinci şekilde kazanç tesbiti geniş ölçüde ihtilaflara - yol açabileceği cihetle ticarî kazanç bahsinde de bu esasın kabulü komisyonlarca uygun görülmüştür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Teklif ettiğimiz götürü usulün esasları

I - GÖTÜRÜ USULÜN TATBİK SAHASI :

1 - Hareket noktası :

Ticaret ve sanat erbabı arasından, kazançları götürü şekilde tesbit edilecekleri tefrik bakımından hareket noktasında, bu usule gireceklerin, bir takvim yılında elde edebilecekleri ticarî kazancın 3000 lira civarında bulunması olmuştur.

Yıllık safî ticaret kazancı bu miktarı aşanlar, gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmeli, buna mukabil bu miktarda veya daha aşağı kazanç sağlayanlar, götürü usulde teklif edilmelidirler.

Prinsip bu şekilde vazedildikten sonra, götürü usulün kabulünü zarurî kılan haller dışında, bu usule müracaat olunması - lüzumsuz görüldüğünden - mesela sair işleri için defter tutanlar gibi - kazanç miktarı nazara alınmaksızın gerçek kazanç esasına muhafazası veya aksine olarak gerçek kazancın kavranmasında imkân sızlık bulunması halinde kazancın meşhur miktarı (3000 liraya) aşmış olsa dahi götürü usulün muhafazası uygun görülmüştür.

2 - Küçük ticaret erbabı :

Götürü usulde kazançları tesbit edilecek olan ticaret ve sanat erbabının tefrik ve tesbite girilmeden evvel, verilmiş isbatın kolaylığı sağlayacağı için bu gibilerin ayrı şekilde tedbir edilmesi yerinde olacaktır.

Bilindiği veçhile, ticaret ve sanat ya bir iş yerinde veya bir iş yeri olmaksızın yapılır. Bunların faaliyetlerinin es-
reyan tarzı itibarile hususiyetleri mevcuttur ve bu hususiyetle-
ri götürü usulün tatbikinde de tesirini göstermiştir.

Bu sebebledir ki, bir iş yerine bağlı şekilde veya bir iş yerinde ticaret ve sanatta uğraşanlardan götürü usulde kazançları tesbit edilecekleri (sabit küçük ticaret erbabı) veya sadece (küçük ticaret erbabı) denilmesi uygundur.

3 - Geçici ticaret erbabı

Bir iş yerine bağlı olmadan veya bir iş yeri mevcut olmadan ticaret ve sanatta uğraşanlardan, götürü usule göre kazanç tesbit edileceklerin (geçici küçük ticaret erbabı) veya sadece -- (geçici ticaret erbabı) adile anılmaları muvafık görülmüştür.

II - TEFRİK ÖLÇÜLERİ

Yukarıda, götürü usulde kazanç tesbit edilecek olan tüğ-
carların, yıllık safî kazanç 3000 lira civarında bulunanlardan --
ibaret olacağına işaret edilmiştir.

3000 lira safî kazancın ne şekilde tesbit edileceği, bi-
zi tefrik ölçülerinin tayini meselesine götürür.

Umumi olarak kazanç, hasılat veya satış ile giderler ara-
sındaki müsbet farktan ibarettir denilebilir.

Götürü usulde teklif edileceklerin hasılat, satış veya -
giderlerini tesbit bakımından defter ve kayıt nizamına tabi tutul-
mayacaklarına göre, safî kazancın kat'iyetle tesbiti bahis konusu
olamayacaktır. Burada yapılacak iş, yıllık 3000 lira kazanç ifade
edebilecek karineleri tayinden ibarettir.

Kazanca 30 plânda hasılat ve satış veya giderler müessir
olduğuna göre karine olarak bunların alınması, bunların tayin ve -
tesbit edilemediği hallerde ise, başka karinelere faydalanılması
lazımgelir.

Menzûr karinelerin tayin edilirken mükellef ve idare için
kolayca tesbit edilmesi imkanı üzerinde durulduğu gibi, hakikate -
yakin olmak için evvelâ kazanca doğrudan doğruya müessir olan ka-
rinelerin kabulü, ancak böyle bir karine bulunmadığı takdirde, ka-
zancı ile daha az alakası olan karinelere faydalanılması yoluna -
gidilmiştir.

Komisyonumuzca kabul edilen tefrik ölçüleri ve bunların
sureti tesbitleri hakkında lâzımgelen tafsilât aşağıda arz edilmiş-
tir.

1 - Mübayaâ tutarı

Emtia ticaretile uğraşanlarda, kazanca karine olarak ma-
zarı itibare alınması icabeden başlıca unsur mübayaâ veya satışlar-

Yıllık mübayaaya veya satışta vukua gelen tahavvülât, genel olarak yıllık safî kazançta müessir olur.

Bu sebebledirki, emtia alım satımı, imalcilik veya inşaat işle uğraşanlarda, emtia mübayaası veya emtea satışı ölçü olarak kullanılabilir.

Mübayaaya veya satış arasında bir tercih yaparken, yukarıda da arz edildiği gibi, bunları tesbitteki kolaylık nazara alınmak icabeder.

Satış tesbiti bir takım kayıtlar tutulmasını sarufî kıl- lar. Kendisine asgarî külfetler tahsil etmemis lâzıngelen küçük - ticaret ve geçici ticaret erbabu için dâima defter ve kayıt tut - maktan kaçınmamız lâzım geldiğine göre satışa ancak pek mustar ka - lındığı hallerde müracaat etmek icabeder.

Emtea mübayaasının satışa nisbetle tesbiti kolaydır. Zî - ra bu gibiler mübayaalarını umumiyetle gelir vergisinde defter ve kayıt nisabına tâbi olan tüccarlardan yaparlar. Tüccarlar meskur - satışları için kendilerine fatura verirler ve defterlerine kayde - derler.

Tüccarlar tarafından verilen faturaların birer kopyası da bu küçük tüccarlar nezdinde muhafaza edilmektedir. (Usul Kanu - nu 218-221) mübayaanın bu vesika ve kayıtlardan çıkarılması hem - mükellef ve hem de idare için gayetle kolaydır.

Yıllık 3000 lira safî kazançta karine olacak mübayaaya mik - darının tayinine gelince ;

Mübayaaya, satış veya ücretten safî kazancın yakalanabil - mesi için kar haddinin bilinmesi icabeder. Kar hadleri ise ticare - tin nev'ine ve hatta alım satım yapılan emteanın cinsine göre de - ğişir. Ancak bizim bulacağımız kar hakiki değil tahmini kârden - ibaret olduğuna göre, bu kadar teferruata girilmeğe lüzum yoktur. Ortalama kar haddinin malum olması maksadı temine kafidir.

Kar hadleri genel olarak emtea alım satım işlerinde imal - eçilere nisbetle düşüktür. Ticari faaliyette emeğin tesiri arttıkça kar haddi de artar.

Su ana esaslar dahilinde, alım satım işlerinde ortalama kar haddi % 20, imal ve inşaat işlerinde % 30 ücretle yapılan iş - lerde % 60 kabul edilebilir. Bunların memzuç yapılması hallerinde de meskur hadlerin ortalamaları alınabilir. Bu miktarlar Gelir -- Vergisi Kanununun 98 inci maddesi hükmüne tebean 1951 yılında tes - bit olunan kar hadlerinin de uygundur.

Kazançları götürü usulde tesbit edilecek olan tüccarlar - ın yıllık safî kazançlarının 3000 lira civarında olması kabul -- edildiğine göre tefrik ölçüsü olarak mübayaaya nazara alındığı - ahvalde, yıllık emtea mübayaalarının ortalama kar hadleri uygulan - dığı zaman neticenin bu rakamı yani (3000) ni göstermesi lâzıngel - lir.

Alım satım işlerinde 3000 lira safî kazancı 15.000 lira mûbayaaya karşılık. Zira 15.000 nin % 20 si 3000 eder. Bunun gibi - imalciler de yıllık iptidai madde ve yardımcı malzeme mûbayaası - 10.000 lira civarında olduğu zaman yıllık safî kazancın da 3000 - lira civarında olduğu kabul edilebilir. Çünkü 10.000 nin % 30 su 3000 eder.

2 - Ücret ve satış tutarı

Entegre mûbayaasının kazancın doğumunda tesiri az buna mu- kabil emeğin hakim olduğu hallerde 3000 lira safî kazanca katife - olarak mûbayaanın nazara alınması doğru olmaz. Bu gibi hallerde - yıllık ücret miktarının tefrik ölçüsü olarak ele alınması uygundur.

Ücretle yapılan işlerde ortalama olarak kâr haddini % 60 kabul ettiğimize nazaran, yıllık 3000 liralık safî kazanca tekabül - eden ücret miktarının 5000 lira olması lazıngelir.

Binaenaleyh ücret mukabilinde çalışan bir sanat erbabının yıllık ücret miktarı 5000 lirayı geçmiyorsa gelir vergisi mükelle- fiyeti götürü şekilde tesis edilecektir. Bu miktar aşılıyorsa mes - kur kinse gerçek kazancı üzerinden bilanço veya işletme hesabı esa- sına göre vergiye tabi olacaktır.

Bazı ahvalde mûbayaanın kavranması mümkün değildir. Bu gi- bi ahvalde mûbayaaya yanında satışın da nazara alınması tefrik işin- de adalet dahilinde hareket etmiş olmak için zaruridir. Toplayıcı- lar buna misal teşkil eder.

Alım satım işlerinde yıllık 15.000 imal ve inşaat işle- rinde 10.000 liralık mûbayaaya miktarı tefrik ölçüsü olarak kabul - edildiğine ve bu mûbayaaya miktarlarının 3000 lira bir kazanca teka- büll eyledikleri tasavvur olduğuna göre; satışın ölçü olarak na- za alınacağı hallerde alım satım işle uğraşanlar için 20.000 imal ve inşaat işlerinde ise, 15.000 lira satış miktarı uygun hadler ol- yabilirler. Zira alım satım işinde, mûbayaaya 15.000 + 3000 kazanç + 2000 masraf = 20.000 eder. Bunun gibi imalcilerde 10.000 iptidai madde ve yardımcı malzeme mûbayaası + 3000 kazanç + 2000 masraf = 15.000 satış eder.

3 - Kira bedeli

Tefrik ölçüsü olarak sadece mûbayaaya veya satışın nazara alınması, bazı ahvalde işi halle kafi gelmeyebilir. Bilfaza kendi yetiştirdiği mahsuül dükkân açarak satan ve yetiştirme işinden da- layı bir vergiye tabi bulunmayan sürra için mûbayaaya ölçüsü işleme- reği gibi satışın da perakende yapığundan bunun tesbitine de- imkan yoktur.

Kesin yalnız mûbayaaya veya satış ile irtifa edildiği tah- dirde, mükellef bunu suiistimal etmek imkanına sahip olabilir. Me- sela, perakendeciden hüviyetini gizlemek suretiyle mûbayaaya bul- nan bir şekercinin mûbayaasını yakalanacağı imkanı olmadığı gibi satı- şını da perakende yapmakta ise, bunu da tesbit etmek mümkün de- ğildir.

Bu mahsurları bertaraf etmek endişesindedir ki, mübaya ve satış ölçüleri yanında ayrıca veya yardımcı bir ölçü bulunması düşünülmüştür.

Tesbitteki kolaylık ve ötedenberi alışılmış olması hesabına yardımcı ölçü olarak ilk akla gelen iş yeri kirasıdır. Tek başına kazanç için bir karine olarak kullanılması mahsurlu ise de, diğer ölçüler yanında istimali faydalıdır.

Kanaf vergisi tatbiki sırasında alışılmış olduğu için, iş yerleri kirası için yıllık 720 liranın muhafazası uygun görülmüştür.

Millî Koruma Kanunu ile konulan tazyitler bir tarafa bırakılırsa, iş yerlerinin bulunduğu mahallerin mufusunun az veya çok olması kira miktarına müessirdir.

Bu düşünceyledir ki, işyeri kirası için tayin edilen haddin hiç olmasa mufusu fazla kesif olan yerler için 720 liradan aşağı tutulması hatıra gelmiş ise de, bu şekilde tefrik yapması için sadeliğini bozacağı cihetle sarfınasız olmuştur.

Ancak bazı navî ticaret ve sanatlarda, iş yeri kirası yapılan işin mahiyeti icabı diğer masraf unsurlarına nisbetle çok yüksek bulunduğu (hanlarda, hanamlarda olduğu gibi) için bu gibi işler için de 720 liranın alınması, gerek sağladıkları kazançları'iyetini gerekse mezkur işleri yapanların umumiyetle cahil kişiler olması hesabına uygun görülmüştür.

Bu sebeblere binâen anılan işler için iş yeri kirası 720 liranın 720 değil bilfiarz 3000 lira olarak kabulü realiteye muvafık olur.

4 - Hususî Ölçüler :

Bu teza üzerine muamele yapılmayan ticaret ve sanatlarda tefrik ölçüsü olarak mübaya veya satışa gidilemeyeceğine göre, bu gibi hallerde yalnız kira ölçüsü ile iktifa edilmek durumuna düşmek mümkündür. Bu hali önlemek maksadindedir ki, bu gibi işlerde başka tefrik ölçüleri nazara alınmak lâzımdır.

Meselâ sanatkâr dediğimiz berber, ütücü, kolacı ile eğlence ve istirahat yerlerinde kira yanında, müstahdem adedi, elektrik ve havagazı veya mahrukatın yıllık bedelleri ölçü olarak kullanılabilir.

Ulaştırma vasıtalarında adede gidilmek zaruridir.

Bütün bu ölçüler tayin edilirken de 3000 lira yıllık net kazanç dâima göz önünde tutulmuştur.

III - GÖTÜRÜ KAZANCI :

1 - Dereceli kazanç baranı :

Yukarıdaki ölçülere göre, götürü usulde kazançları tesbit edilecek olan tüccarlar tefrik edildikten sonra, bunların gö-

gözü kazancıların ne şekilde tesbit edileceğinin açıklanması lâzımdır.

Gözü ticarî kazancın tesbiti bahsinde komisyonun şu iki hususun birlikte tahakkukuna bilhassa ehemmiyet vermiştir.

Tesbit oluncak gözü kazanç, mükellefin mümkün mertbe gerçak kazancına yakın olmalıdır ve gözü kazancın tesbit hususunda kabul ettiğinin karinelerin sikkatle tahkik ve tesbiti imkânı bulunduğu ahvalde Masine hukukunun ziyana uğraması için lazım gelen tedbirlerin ittihaz olunması.

* Bu sebebledir ki, birisi maktû dîşeri de mihayaa, satış veya ücret ve iş yerinin yıllık kira miktarlarına göre defisen olmak üzere iki şekilde gözü kazancın tesbiti cihetine gidilmiştir.

Maktû kazançlar, iş yerlerinin bulunduğu mahallerin mufusu da gös önünde tutulmak suretile ve üç derece üzerinden mufus da tasvir edilecektir.

Gözü usule girecek tüccarlar yıllık safî kazançları 3000 lirayı aşmayanlar olacağına göre, kanunda gösterilen esasî kazanç miktarı 3000 lira olacaktır.

Kasa kazancın doğurunda mufus kesafetinin ehemmiyeti âği mâr olduğundan kazanç hademeleri mufusu en yüksek olan yerlerde 3000 lira olmak üzere, mufus miktarı azaldıkça azalacaktır.

Tatbikatta kolaylığı sağlamak maksadile, mufus bölümleri 3 veya 4 ü geomemelidir.

Kazanc dereceleri arasında büyük farklar bulunmaması (bilhassa mufus mihayileri az olan yerlerde), derecelendirme işine yapılacak hatalardan nispeten zararlı hale gelmesini temin edecektir.

Derecelendirme işi yapılırken mükellefin ussule hacmi, iş yeri kirası, iş yerinin bulunduğu saat ve saire masara alınacaktır.

2 - Mihayaa, satış, ücret ve kira esasları 1

Teffrik ölçüleri hakkında izahat verilirken de tenas edilmiş vechile, kazancın tesbitinde mihayaa, satış, ücret gibi unsurların ortalama bir hadlerinin malum olması halinde, kazancın tesbit mümkün olmaktadır. Bu unsurların az veya çok olması, kazancın da az veya çok olmasına intas eder.

Binâenaleyh, gözü kazancın bir kere de bu unsurlar masara alınarak tesbit edilmesi gerçak kazancın yakın bir kazanç bulmasına sağlayacaktır.

Kiraman kazanç ile alâkalı bir masraf unsuru olduğu düşünülürse, bunun da tesbit sırasında masara alınmasının faydasızlığından anlaşılar.

Mühelleflerin beyana da nazara itibare alınmak suretilerle maktu şekilde kazançları tesbit edildiğine göre ayrıca bir de değişen bu karinelere göre, kazanç tesbitini zaruri kılan haller -- iki mütahede hülasa edilebilir.

Maktu kazançlar tesbit edilirken, mufusu az olan yerler de ticarî muamelelerin mufusu kesif olan yerlere nisbetle durgun olduğu gözetilerek kazanç miktarlarına tesbit olumsuz ve götürülük için kabul edilen 3000 liralık safi kazanç son kademe olarak kabul edilmiştir.

Meselâ, mufusu 100.000 den yukarı olan yerlerde 10 ay faaliyet eden bir küçük veya geçici ticaret erbabının birinci derecede ithal olduğu takdirde, maktu kazancı 3000 lira olabilecektir, buna mukabil mufusu 15.000 den ibaret olan bir kasabada birinci derecedeki bir küçük ticaret erbabının birinci derecede ithal olması bile yıllık kazancı 2500 liradan ibaret bulunabilecektir. Bunun sebebi ise, mufusu 100.000 ni aşan yerlerde bir küçük ticaret erbabının yılda 15.000 liralık satış mubayyasında bulunabileceğinin buna mukabil mufusu 15.000 olan bir kasabada birinci sınıf bir tüccarın aynı yıllık mubayyasının 12.500 lira civarında olmasının tasavvur edilmiş olmasıdır. Başka şekilde maktu bir kazanç tayinine imkan yoktur.

Halbuki umumiyet böyle olmakla beraber istisnai şekilde mufusu az olan mahallerdeki bir küçük ticaret erbabının mufusu yüksek olan yerdeki bir tüccar kadar iş yapması mümkündür ve bu takdirde sağladığı kazanç da onunkinden aşağı değildir.

İşte bu maktu kazançlar yanında, bir de mütahavvil unsurlara göre kazanç tesbiti eihetine gidersek, bu maksat kendiliğinden sağlanmayacaktır.

Kasa; ilerde tasarının isahı sırasında görüleceği gibi, vergilendirme istikrarı sağlamak için, tefrik ölçülerinde vaki değişikliklere ya mütahavvil yıldıan veya bir kaç yıl sonra nazara alınarak mühellefiyet şeklinde değişiklik yapılacak bu müddet zarfında götürü usulde vergilendirme devam edilecektir.

Bu gibilerden yalnız maktu kazançları üzerinden vergi alınmakla iktifa edildiği takdirde, meselâ yılda 15.000 lira mal alıp satan bir bakkal ile 20.000 liralık mal satan bir bakkal aynı miktarda vergi ödeyebilecektir.

Bu adaletsizlik, ancak mubayaa miktarlarına göre bir kazanç tesbit edilip, bunun üzerinden vergi alınmak ile bertaraf olmayabilir.

Bu unsurlara göre kazanç miktarı, tefrik ölçülerini tayin ederken yaptığımız gibi, mubayaa bedeline, satışta kamuda belirleneceğinin ortalaması her kadelerini tatbik etmek suretilerle tesbit edilecektir.

1 - Küçük ticaret erbabında kazanç tesbiti 1

Küçük ticaret erbabında, yani bir iş yerinde veya bir iş yerine bağlı olarak ticaret ve sanatta uğraşanlarda, götürü kazanç yukarıda açıklanan şekilde birisi maktu diğeri de müteahvil olmak üzere iki şekilde tesbit edilecek bunlardan hangisi -- yüksek ise, bu miktar onun yıllık götürü safi kazancı olacaktır.

2 - Gezici ticaret erbabında kazanç tesbiti 1

Gezici ticaret erbabında, yani bir iş yeri olmayarak - ticaret ve sanat işiyle uğraşanlardan götürü usulde kazanç tesbit edileceklerin, götürü kazancın tesbiti işi, bu gibilerin asgari - bir kulfete dahi tahammülleri bulunmadığı gösönünde tutularak ve kazanç yapılan işin nev'i ve mahiyete göre dâima değiştiği hesaba katılarak ayrı bir esasa bağlanmıştır.

Bunlarda kazanç tesbiti, iş ve teşebbüsün neveleri itibarile ve her nevi üç dereceye ayrılmak suretile mahalli komisyonlar tarafından yapılacaktır.

Takdir komisyonları safi kazancı yıllık olarak takdir edecekler ve takirden evvel mesleki teşekküllerin mütalâalarına - alacaklardır.

Bu gibiler için kamunda maktu kazançlar da tayin edilmektedir. Zira aynı şehir ve kasaba içinde gezici olarak çalışan - bir sanatkarın veya tüccarın kazancı o kadar farklıdır ki bunların bir miktarda birleştirilmesi dâima baris şekilde haksızlıkların ta vullüküne sebebiyet verecektir.

Bu şekilde kazanç takdiri için kamunda mühis değişiklikler yapmağa veya kamuna yeni hükümler sevketmeğe lüzum yoktur. Kaason götürü serbest meslek kazançları ve götürü ücretlerin takdiri bu şekilde yapılmaktadır.

3 - Mükelleflerin mecburiyetleri 1

Bir tüccarın götürü usulde mi, yoksa gerçek kazanç esasında mı vergilendirileceğini evvela kendisinin bilmesi lazımdır. Bu husus ise, götürülik için kamunda sığredilecek tefrik ölçülerinin mükellef tarafından tesbitini saruri kılar.

Kira veya adet ölçülerinin tesbitinde bir zorluk mevcut değildir. Diğer ölçülerin tesbiti ise ufak çapta da olsa bir hesap yapmağa icap ettirir.

Yapacakları iş, alış ve satışları dolayısıyla aldıkları ve verdikleri fatura ve diğer vesikaları muhafaza etmek, bunların ihtiva ettiği meblağları toplayıp tefrik ölçülerini ile mukayese ederek mükellefiyetlerini tayin etmekten ibarettir.

Küçük ticaret erbabının bu malûmatı her yıl beyan etmeleri ve prensip olarak vergilerini hesaplamaları lazımdır. Ancak

hesap işini başaramamaları düşünülerek, vergi hesabında dilerlerse Vergi Daireleri kendilerine yardım edeceklerdir.

Gezici ticaret erbabına yalnız muhafaza mecburiyeti -- tahmil edilip beyan mecburiyetinden vâreste tutulmuşlardır.

Esasen bugün sâbit esnaf diye adlandırdıklarımız beyan name vermektedirler. Bu bakımdan beyanname vermek kendileri için yeni ihdas edilmiş bir mecburiyet değildir.

Evvelce olduğu gibi küçük ve gezici ticaret erbabı işe başlamak, işte değişiklik ve işi bırakma keyfiyetini Vergi Dairesine bildirecekler, yalnız gezici ticaret erbabı bu bildirim yazılı olarak değil vergi karnelerini ibraz suretile yapacaktır.

Küçük ticaret erbabı alım ve satımları dolayısıyla veya gördüğü hizmetler için fatura alıp verecek, ve verilen fatura ve senkalarını muhafaza edecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Tasarı hakkında izahat

I - TİCARİ KAZANÇ VE TİCARET ERBABI

1 - Ticari kazanç 1

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ticarî kazancın tarifi yapılmıştır. Bu tarife göre ticarî kazanç; her türlü ticarî ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlardır.

Bu umumî tarife girmekle beraber, bu kanunun tatbiğinde bazı nevi faaliyetlerden doğan kazançlarda ticarî kazanç sayılmamıştır. Ancak bu faaliyetlere müşaheret arz etmekle beraber bazı faaliyetlerin sikkredilmediği görülmüştür.

(Tuzlalar, menba ve maden suları işletmeleri, kam ve - çakıl istihsal ve satış işleri, genel evler) bu mevanda sikkredilmez. Bunların da maddede yer alması uygun olur.

2 - Tüccar 1

Gelir vergisinde tüccar denince bu kanunun sözü edilen 18 inci maddesinde sayılan işleri yapanları anlamak icabederse de bunun yanında sarahatle sikkredilmesi faydalı görülmüştür.

3 - Gerçek kazanç esasına tâbi olanlar 1

Tüccarlardan defter ve kayıt nizamına (işletme hesaba veya bilanço esas) göre kazançlarını kendileri tesbit edip, vergilerini hesap ve beyanname ile ödemeyenler, gerçek kazanç esasına tâbi tüccarlardır.

4 - Götürü usule tâbi olanlar :

Tüccarlardan, götürülük şartlarını hâiz olanlar, yani-
alın, satım ve iş hasilatları ve iş yeri kiraları mahiyetleri aça-
kında açıklanacak olan tefrik ölçülerinin dahilinde bulunanlar, gö-
türü usule tâbi tüccarlardır.

Götürülük şartlarını hâiz bulunmakla beraber kendi rıça-
ları ile iş gerçek kazanç esasında tekliflerini isteyenlerin götürü
usule tâbi tutulmalarına mahel yoktur.

Götürü usulde teklife tâbi tutulacak olan tüccarlar, faa-
liyetlerini ya bir iş yerinde veya gezici olarak yaparlar. Buna -
göre de, bir iş yerinde faaliyet icra eden götürü usulde kazancı -
tesbit edilecek tüccarlara (küçük ticaret erbabı), gezici olarak
iş yapan ve götürü usulde kazancı tesbit edilecek olan tüccarlara-
(gezici ticaret erbabı) denilmiştir.

Götürü usulde kazancı tesbit edilecekler, küçük ve gezi-
ci ticaret erbabıdır. Ancak muamele hacimleri veya iş yerleri ki-
raları, götürülük için şart kılınan ölçülerin üstünde olmakla be-
raber, götürü usulde teklifleri saruri olan bazı tüccarlar mevzu-
tur.

Bunların gerçek kazançları üzerinden teklifleri, gerek -
kenileri gerekse idare bakımından büyük külfetleri icap ettirir.
Bu sebeptendir ki bunların mutlak olarak götürü usulde vergilendi-
rilmeleri uygun görülmüştür. Bunlar, hayvan ile nakliyecilik yapma-
larla, genel ev işletenlerdir.

II - ÖZELİ TEFRİK ÖLÇÜLERİ :

1 - İstasyon kirası :

İş yerlerinin yıllık kirası 720 lirayı aşmamalıdır.

Kiranın tefrik ölçüsü olarak ele alınması ve haddin 720
lira olarak tayini sebepleri üzerinde evvelce geniş izahat veril-
miş bulunmaktadır.

Tesbitteki kolaylık düşünülerek, kira yerine gayri safi
iradın ölçü kabul edilmesi hatıra gelebilirse de, iratların tahsi-
si bir takım sarıf ve sebepler yüzünden ancak uzun yıllar geç-
tikten sonra yapılabilirdiği, halbuki hakiki iradlarda bu müddet --
içinde bir takım tahavvüller vuku bulduğu cihetle bundan sarfın-
sar edilmmiştir. Kazanç ve esnaf vergileri tatbikatı buna canlı ve
-- sallar teşkil eder.

Evvelce de temas olunduğu gibi, bazı iş yerlerinin kira-
cı için mahiyeti icaba yüksektir. Ve kazancı olan nisbeti diğerle-
rine nazaran hayli fazladır. Bu gibi iş yerleri için de 720 lira-
lık had kabul edilirse kazancı pek mahdud olan bir kısım mühellef-
lerin de sırf kira şartı yüzünden gerçek kazanç esasında vergile-
dirmeleri cihetine gidilecektir. (Hanlar, hamamlar gibi).

Bu mahzuru bertaraf için bu gibi iş yerlerinde yıllık kira ölçüsü 3000 lira olarak nazara alınmıştır.

Bilindiği gibi hâlen kira akdinin bir sekile tâbi olacağı hakkında her hangi kanunı bir mecburiyet yoktur. Esnaf vergisi tatbikatında görüldüğü gibi, bu serbesti yüzünden hakiki kiralar daima gizlenmektedir. Bu durumun göz önünde tutularak, yine esnaf vergisinde olduğu gibi kiranın gayrisafi irat ile kontrolünü sağlamak, yani kiranın irattan aşağı olmayacağını hüme başlamak lâzımdır.

Bundan başka Vergi Usul Kanununun 216 ıncı maddesinde - aynen (bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere âit kayıtların tevsihi mecburidir) denilmektedir. Bu hükme tebaan gelir vergisinin de gerçek kazanç üzerinden teklif edilecek olan tüccarların işyerleri kiralarını tevsihe mecburdurlar. Bu mecburiyetin götürü usulde kazancı tesbit edilecek olan ticaret erbabına da teşmilî, hem - mükellef ve hem de hazine hukukunun himayesi bakımından faydalı ve zaruridir.

İşyerlerinin kirasız veya kirasının emsallerine nisbetle bariz şekilde düşük olması halinde, emsal kirasının nazara alınması hakkında bir kayıt konulması adaletle hareket olunması bakımından uygun görülmüştür.

2 - Diğer esaslar 1

a) Dar mükellef olmak; tefrik ölçülerinde bilhassa -- işin nev'i ve mahiyetine göre değişenleri, yıllık faaliyet göstererek tayin edilmiştir. Türkiyede bir yıldan az faaliyet icra eden yabancıların tefrik ölçülerini haiz olup olmadıklarını tayin bu - bakımdan müşkül bulunduğu gibi, umumiyetle dar mükellefiyete girenler memlekette müted ve müteamil olmayan işleri yaptıkları için bildiyeşen bunların derpiş edilerek tefrik ölçüleri tayin olunması da imkansız görülmektedir.

Bu sebeblere binâen dar mükellefiyete tâbi olanlar mutlak şekilde gerçek kazançları üzerinden teklif edilmelidirler.

b) İşlerinin mahiyeti icabı veya Usul Kanunu ile tayin edilen defterleri tutmamak; götürü usulün ihdası sebepleri üzerine de isahat verirken de temas olunduğu vechile, vergi kanunlarının defter ve kayıt nizamına âit mecburiyetleri yering getiremeyecek bir kısım ticaret erbabının bu mecburiyetlerden vareste tutulması uygun görülmüştür.

Her hangi bir mükellef, işinin mahiyeti icabı veya her hangi bir kanun hükmüne tebaan, defter ve kayıt tutmakta ise, bu mükellefin artık ticarî kazancı tesbit bakımından defter tutmaması , mevzu bahis olmak icabeder.

Bu sebebledir ki; ikrazat ve ticarî tavassut işleri ile uğraşanlar ve kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortaklarının heza Vergi Usul Kanunu ile defter tutmağa

mevzu tutulmuş olanların - muamele ve nakliye vergisi mükellefleri gibi - götürü usulde değil gerçek kazanç esasında vergilendirilmelidir, işletme veya bilanço esasında kazançlarının tesbit etmeleri lazımdır.

III - MUSUSİ TEFRİK ÖLÇÜLERİ

Umumi Ölçüler yanında işin nev'i ve mahiyetine göre değişen Ölçüler (Mususi tefrik Ölçüleri) adı altında burada mütalâa edilmiştir.

1 - Kişilik ticarette

a) Toptancı olmamak; toptancılık işinin mahiyeti icabı bir takım defter ve kayıtlar esasen tutulmaktadır. Diğer taraftan toptancıların muamelesi veresiye carıyan eder. Bu şekildeki muamelelerde ise, defter tutulması bir zarurettir.

Bundan başka toptancılar umumiyetle gelir vergisi mükellefleri ile münasebette bulunurlar. Bunların muamelelerinin idare için kontrol imkânı dahilinde olması diğer mükelleflerin durumuna sikkatle tayin etmek için de zaruridir.

Bu sebeblere binâen; esnaf vergisinde de toptancılar bu verginin şumulu dışında bırakılmış yani mutlak olarak gelir vergisine tâbi tutulmuşlardır. Aynı esnasın mahafazası komisyonunmuşa - uygun görülmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun esnaf muafiyetine âit 11 inci maddeinde toptancının tarifi mevcuttur. Fakat bu tarif tatbikatta - bir takım karışıklıklara sebebiyet vermektedir. Bu karışıklıkların izalesi maksadile toptancının yeni bir tarifinin yapılması bu esnada, mübayaada bulunulan yerlerin sikkedilmeyerek yalnız satış ya - pılanların sikkedilmesi, kamu idarelerine bazı zaruretler icabı - olarak meselâ, o yerde başka bakkal, şekerçi bulunmuşu gibi yapılan toptan satışların mutlak şekilde toptancılığa delâlet etmeyeceğini tarifte açıklamak uygun görülmüştür.

Bu esaslara göre toptancının (satın aldığı veya ithal ettikleri malları tüccarlara, kurumlara kamu idare ve müesseselerine satmaları veya ihraç edenler) şeklinde tarif edilmesi, bir yıl içinde 15.000 lirayı aşmamak şartile kamu idarelerine satışta bulunmaların toptancı sayılmayacaklarının tasrihi, icap eder.

b) Perakendecilerde yıllık mübayaası 15.000 lirayı aşmamak ;

Perakendeciler, müstehlîke satışta bulunurlardır. Bu gibilerin ârisi şekilde tüccara, kurumlara, kamu idare ve müesseselerine satışta bulunmaları da mümkündür. Bu şekilde ârisi satışlardan dolayı bu kişilerin toptancı sayılıp mutlak olarak götürü usul dışında mütalâa edilmeleri uygun değildir.

Bu sebeblerledir ki, perakendecilerden yıl içinde ârisi olarak tüccarlara, kurumlara, kamu idare ve müesseselerine satış-

ta bulunanların yıllık satışları tutarı, 5000 lirayı aşmıyorsa yine götürü usulde teklifleri lazımgelir.

Perakendeciler için konulan mübayaâ ölçüsü, malûm olduğu gibi bu miktardaki mübayaânın 3000 lira safi kazanca tekabül ettiği mülahazasına istinad eder. Zira perakende ticarete ortalamâ kar haddi % 20 kabul edilmiştir.

Yalnız burada bir hakikatin belirtilmesi faydalıdır. Bazı alım satım işlerinde, kar haddi o kadar düşüktür ki, bu vasat içinde mütalâa olunması câis değildir.

Kâr haddi % 2 - % 3 arasında tahvîl eden, entes alım - satımlarının, yukarıda % 20 vasat içinde mütalâası câis değildir. Bunlar için ayrı bir ortalama kâr haddi kabul etmek ve buna göre mübayaâ ölçüsünü ayarlamak zaruridir.

Ancağ bu iş, düşük kâr hadlerinde bir istikrarın mevcut olduğu ve tesbitin de kolay bulunduğu alım satım işlerine inhisar ettirilmesi icabeder. Aksi takdirde, bir takım karışıklıklara sebebiyet verilmiş olur.

Düşük kâr hadleri ile alım satım yapıldığı malûm olan maddeler (Tekelin inhisarında bulunan inhisar maddeleri ile, Milli piyango bileti ve danga pulu ve kıymetli evrak) den ibarettir.

Bunlar için ortalama kâr haddi % 5 kabul edilebilir. Buna göre de mübayaânın bu maddelerin satışı ile uğraşanlardan yılda 60.000 lira mübayaâda bulunanların götürü usulde teklifleri muvafık görülmüştür. Yokut da bu gibilerin yıllık mübayaalarının $1/4$ nün 15.000 lirayı aşıp aşmadığına bakılarak aşmıyorsa götürü usulde mütalâalara hükmü bağlanmalıdır.

Meşkur maddeleri diğer entes ile birlikte alıp satılanlar da sözü edilen maddelerin yıllık mübayaasının $1/4$ ü nazara alınarak yekûn mübayaânın 15.000 liraya aşıp aşmadığına bakılmak lazımdır.

Meselâ, bir takvim yılı içinde 5000 liralık bakkaliye eyyası mübayaâ eden bir bakkal, bu mübayaâsı yanında 40.000 liralık daha tütün, kıymetli mâğiz, danga pulu ve piyango bileti mübayaâ edip satarsa diğer şartları da hâis ise götürü usulde vergiye tabi olacaktır. Çünkü; 5000 liralık bakkaliye eyyası mübayaâsı, $5000 \times \% 20 = 1000$ lira kazanç 40.000 liralık diğer entes mübayaâsı $40.000 \times \% 5 = 2000$ lira kazançta tekabül eder. Yekûn kazanç 3000 lira olduğuna göre istinad ettiğinin prensibi uygun olarak bu kimsenin götürü usulde teklifi uygun olur.

Tefrik ölçüsü dahilinde olup olmadığının anlamak için şu hesaba yapılır. $5000 + 40.000/4 = 15.000$ yıllık mübayaâ 15.000 lirayı aşmadığından bu mükellef meşkur tefrik ölçüsünü hâmidir denilir.

c) Alım satım işi ile uğraşanlarda, mübayaânın sikkate tesbit edilmediği buna mukabil satışın tesbitinin mümkün olduğu -

haller mevcuttur. Toplayıcılık buna misal teşkil eder.

Toplayıcılar, nebat, orman ve hayvan mahsullerini, kullandıkları eşya ve eşya ile benzeri şeyleri bir bedel mahabülünde veya bedelsiz olarak topladıktan sonra umumiyetle tüccara, kurumlara satarlar veya ihraç ederler.

Satış yapılan yerler umumiyetle defter ve kayıt nisamına tâbi mükelleflerden kadut oldukları için satışlarının tesbiti mümkün ve kolaydır.

Bu sebebledir ki toplayıcılar için satışın tefrik şüphesi olarak tayin edilmesi uygun görülmüştür.

Mübayaa için 15.000 lira aldıysanız ve bundan 3000 lira kazanç sağlandığını kabul ettiğinizde göre hiç bir masraf yapılmadan 15.000 liraya mübayaaya edilen eşya 18.000 liraya satılmadıkça 3000 lira safî kazanç elde edilmiş olsun. En az 2000 lira da masraf ihtiyar edileceği tasavvur olunursa toplayıcılarda tefrik şüphesi olarak 20.000 lira satışın nazara alınması uygun olur.

2 - Küçük sanat ve inşaat işlerinde :

a) İmal ve inşaat işlerinde yıllık iptidai madde ve yardımcı malseme mübayaaya tutarı 10.000 satış 15.000 lirayı aşmamak.

İmalât ve inşaat işlerinde kazancın değerinde sadece emteha spekülasyonundan değil aynı zamanda emeğin de tesiri mevcuttur. Bu sebebledir ki, alım satım işlerine nisbetle imalatçılarda ve inşaat işlerinde kâr haddi yüksektir. Bu bakımdan ortalama kâr haddi % 30 kabul edilmiştir. Bu vasatî nisbetçe göre de 3000 liralık safî kazancın yılda 10.000 liralık iptidai madde ve yardımcı malseme mübayaası ile sağlanabileceği kabul edilmiştir.

Bunlarda da çok defa satışın tesbiti kolay olacağı için ayrıca yıllık satışın da 15.000 lirayı aşmaması uygun görülmüştür.

b) Tamircilik ve ücretle imalât ve inşaat işlerinde yıllık ücret miktarı 5000 lirayı aşmamak;

İptidai madde ve yardımcı malsemenin müşteriye âit olarak imalcilik ve inşaatçılık yapılması halinde elde edilen hasılat emeğin karşılığı ücretten ibarettir. Bunun gibi tamircilik de iptidai madde ve yardımcı malseme kazancın sağlanmasında fazla tesir icra etmez.

Kazanca emeğin müessir olduğu hallerde kâr haddi çok yüksektir. Vasatî olarak kâr haddini % 60 kabul edebiliriz. Buna göre de 3000 lira safî kazancın 5000 lira ücretle elde edilebileceği düşünülmiştir.

c) Küçük ticaret ve küçük sanat işinin birlikte icrası halinde aynen ve imal edildikten sonra satılan emtehanın mübayaaya bedeli 12.000 lirayı aşmamalıdır.

Alım satım işinde vasatî kâr haddi % 20, imâlecilikte ise % 30 kabul etmiştik. Bu iki faaliyetin bir arada icrası halinde, bunların da ortalamasını alarak bir ölçü tayin etmek uygun görülmüştür. Bu ortalama nisbetlerin vasatîsi % 25 dir. O halde 3000 lira safı kazancın 12.000 lira cümla mübayaasından tevelliût ettiği kabul edilmiştir.

d) Hem kendi nam ve hesabına hem de başkası nam ve hesabına imâlecilikte, ücretin iki katı ile iptidaiî madde ve yardımcı malzeme bedelinin yıllık tutarı 10.000 lirayı aşmamalıdır.

Ücret için tefrik ölçüsü olarak 5000 lira kabul ettiğimize göre, bu miktarın iki katı 10.000 eder. Şu halde ücret miktârı 5000 lira olan bir sanat erbabı artık kendi namı hesabına 1 liralık imalatta da bulınsa şartı kaybetmiş olur. Aksine olarak 10.000 liralık iptidaiî madde ve yardımcı malzeme ile kendi nam ve hesabına imalatta bulunan bir sanat erbabı artık başkası nam ve hesabına ücret karşılığında 1 liralık iş görse şartı kaybetmiş olur.

Binnâenaleyh mensup faaliyetinde bulunabilmek için kabul edilen ölçülerin dâimîde kalmak lazımgelir. Böylece yalnız kendi nam ve hesabına imalât yapanlarla, hessa yalnız ücret ile imalât yapanlar için kabul ettiğimizin tefrik ölçüleri, bu iki işin mensup yapılması halinde kabul ettiğimizin tefrik ölçüsüne müddil olmaktadır. Götürüye girme bakımından eşit muamele görmektedirler.

3 - Eğlence ve istirahat yerlerinde 1

Eğlence ve istirahat yerlerinde, kazancın karinelerini tayin etmek, işin mahiyeti icabı müşküldür.

Mübayaa unsuriyetle perakendecilerden ve müsteblik sıfatıyla yapıldığı, satışta perakende vukubulduğu için alım ve satımın tesbiti inkansızlaşmaktadır.

İşçi miktarı da müşterek bir unsur değildir. Eğlence ve istirahat yerinin nev'ine göre işçi adedi azalır veya çoğalır, bu esasla ve çoğalma kazanca müessir olmaz.

Bütün bunlara rağmen eğlence ve istirahat yerleri işletenlerden küçük çapta iş yapanların, götürü usulde teklifleri de bir zaruretler. Güçlüklerine rağmen bunlar için de umumî esasların alım satım ve imaleiler için kabul edilen tefrik ölçülerinin bunlar hakkında da tatbiki icabıdır.

4 - Ulaştırma işlerinin 1

Rusuiyetlerine binen kara ve su üzerindeki ulaştırma vasıtaları işletenlere ait tefrik ölçülerinin ayrı ayrı tayini lâzımdır.

a) Kara ulaştırmasında; kara ulaştırma vasıtaları işletenlerin kazanca en çok müessir olan unsur işletilen vasıtaların nev'i ve adedidir.

Bunların büyük miktarda tüccara ve kurumlara ücretle nakliyecilik yaptıkları gözönünde tutularak, adet unsuru yanında yıllık ücret unsurunun da nazara alınması faydalı görülmüştür.

Gerek adetlerin, gerekse ücretin tayininde diğer ölçüler de olduğu gibi 3000 lira yıllık safi kazanç göz önünde tutulmuştur. Buna göre, bir otobüs, iki otomobil, iki kamyon veya kamyonet, 5 hayvan arabası işletenlerin yıllık safi kazancı 3000 lira civarında bulunduğu kabul edilmiştir.

Meskur vasıtaların birlikte işletilmesi, yani bir otobüs, bir kamyonun veya iki kamyon bir kamyonetin aynı zamanda bir kinse tarafından çalıştırılması halinde de tefrik ölçüleri tayin edilmek lazımdır.

Meskur vasıtaların müferriden işletilmesi halinde, tayin edilmiş olan hadlerin 3000 liralık safi kazançla tekabül ettiği kabul edildiğinden, bu vasıtalar yanında başka nevilerinin kullanılmasında takdirinde 3000 liralık safi kazanç aşılması olacaktır.

Bilfarz, bir otobüs sahibi ayrıca bir kamyon veya kamyonet veyahut da bir at arabası işletirse, götürürlük şartına kaybetmiş sayılacaktır. Çünkü bir otobüsün yıllık safi kazancı 3000 lira civarında farzedilmiştir. Bu vasıta ile birlikte diğer bir vasıta işletince kazancı bu miktarı aşacaktır. Bu durumda ise gerçek kazancı üzerinden vergilendirilmelidir.

Bu esas gözönünde tutulmak suretile, memnuc şekilde nakil vasıtası işletenlerde yekün vasıta adedinin (5) şii geçmemesi, ancak bu miktar içinde motorlül nakil vasıtası adedinin birden ziyade olması şart koşulmak lazımdır.

Tefrik ölçüleri tayin edilirken nakil vasıtalarının tamamının da nazara alınması hatıra gelmişse de, memleketimizdeki nakliyatda vasıtaların istiap hacimleri pek nazara alınmadığı esasen fazla tefrik ölçüsü kullanılırsa işin sadeliği de bozulmuş olacağı cihetle sarfınazar edilmiştir.

b) Bu üzerindeki ulaştırma işlerinde; su üzerinde yapılan nakliyatda vasıta adedinden ziyade, vasıtaların motorlül veya motorlül olmaları veyahut tamamının fazla veya düşük bulunması kazancı etkiler eder.

Bu sebepledir ki, su üzerindeki ulaştırma vasıtaları için bu iki husus ölçü olarak alınmıştır.

Makine ile müteharrik ulaştırma vasıtalarında 50, makine ile müteharrik olmayanlarda 300 tonilatonun aşılması götürürlük için tefrik ölçüsü olarak kabul edilmiştir. Makineli ve makinesiz vasıtaların birlikte işletilmesi halinde, makine ile müteharrik vasıtaların tonilatonu (10) a geçmek üzere yekün tonilato tutarı (300) şii aşmamak lazımdır.

Gerek karada, gerekse su üzerinde ulaştırma vasıtası işletenlerin bir takvim yılı içinde aldıkları ücret tutarı 10.000 lirası aşmamalıdır.

Makliye vasıtalarında ortalama masraf nisbeti, hacıla-
tan % 70 ini bulur. Bu bakımdan yıllık 10.000 lira ücret sağlan-
dığı takdirde 3000 lira safı bir kazanç elde edildiği kabul olun-
maktadır.

5 - Tavassut işlerinde :

Ticari mamelelere tavassut edenlerin mutlak olarak gay-
ri kazançlara üzerinden vergilendirilmeleri lâzım gördüğümüz ev-
velce ifade edilmiştir. Ancak bir nevi tavassut işleri vardır ki
bunlar umumiyetle ticari mahiyette değildirler. Ticari mahiyette
görülmeleri arızidir.

Emlak ve arazi simağlarında durum böyledir. Umumiyetle
ticar olmayanlar beyinde emlak ve arazi alım satımına tavassut
ederler.

Bu sebebledir ki sözü edilen mutavassutlardan küçük öl-
çekte iş yapanlarının götürü usulde teklifleri uygun görülmüştür.

Bunlar için tafrik ölçüsü olarak yıllık 5000 lira ücret
kabul edilmiştir. Bu miktarda olmayanların kazançları götürü usul-
de tesbit edilecektir.

6 - Diğer işlerde :

Küçük maden, maden ve menba suyu, taş ve kireç ocakları,
tuğla harmanları, tuzla işletmeleri, kum ve çakıl istihsal işleri
için tafrik ölçüsünün satışa göre tayini uygun görülmüştür. Zira-
söz edilen işlerde satış umumiyetle tükere ve hürümlere yapılır
veya ihraç edilir. Bu bakımdan satışın tesbiti kolaydır.

Tafrik ölçüsü olarak masrafa alınacak yıllık satış miktari-
nin, diğer satışlarda olduğu gibi, 20.000 lira olarak tesbiti uygun
görülmiştir.

Bazı nevi ticaret ve sanat için özel bir tafrik ölçüsü
meydanı olmayabilir. Bu gibi ahvalde umumî tafrik ölçüleri ile ik-
tifa edilmesi zaruridir.

İşin nev'i ve mahiyeti itibarıyla değişen ölçüler, ancak
yılın sonunda tesbit edilebilir. Halbuki umumî ölçüler bîdayeten
bilinir.

Bu sebeplere binâen, mükellefler umumî ölçüleri işe baş-
lama tarihinde hâs olmalıdırlar.

7 - Ortaklıklarda tafrik ölçüsünün tayini :

Musavî ortaklıklarda götürü olmayan gerikin kazancı menkul
sermaye iradidir. Bu bakımdan durumu hiç bir suretle ortaklığa mü-
cessir değildir. Bu sebebledir ki bu ortaklıklarda tafrik ölçüleri -
idarai gerikte aranmakla iktifa olunmak lazımdır.

İki ortaklıkta ortaklığa ait iş için işyeri kirası -
ve iş hacmi ölçüleri toplam olarak pazara alınmak icabeder. Diğer
ölçüler her ortakta mevcut olmak lazımdır.

Menkûr ortakların, ortaklık haricindeki şahsî işleri de mevcutsa, bu işleri için iş yeri kirası ve iş hacmi ölçüleri ta - yin edilirken ortaklığa âit işyeri kirasının ve iş hacmi ölçüleri de birlikte nazara alınmak icabeder.

IV - GÖTÜRÜ KAZANCIYI TESBİTİ 1

1 - Küçük ticaret erbabında 1

Küçük ticaret erbabında götürü kazanç, birisi maktu diğeri mütehavvil olmak üzere iki şekilde tesbit edilmektedir.

a) Maktu kazanç; maktu kazançlar, nüfus konafetleri gös önüne tutularak, üç derece üzerinden tayin edilmiştir. Kazancın azami miktarı 3000 liradır.

Nüfus miktarı azaldıkça kazanç miktarları azaldığı gibi dereceler arasındaki farklar da azalmaktadır.

Komisyonmusa, maktu kazançların ve derecelerinin, iş yerlerinin bulunduğu nüfus itibarıyla aşağıdaki şekilde tertibi uygun görülmüştür.

	<u>Birinci</u> <u>derese</u>	<u>İkinci</u> <u>derese</u>	<u>Üçüncü</u> <u>derese</u>
Köylerle nüfusu 2000 ve daha az olan yerlerde iş yapanlarda.	1500	1250	1000
Nüfusu 2000 ilâ 20000 olan yerlerde iş yapanlarda.	2000	1500	1250
Nüfusu 20.000 ilâ - 100.000 olan yerlerde iş yapanlarda.	2500	2000	1500
Nüfusu 100.000 den fazla olan yerlerde iş yapanlarda.	3000	2500	2000

Bu grupların daha fazla arttırılması kazanç miktarları arasındaki farkı çok azaltacak ve neticede nüfus konafetinin kazançlar üzerindeki tesirini tabattır ettiremeyecektir. Bu bakımdan dört grupta iktifa edilmiştir.

Tayin edilen kazanç miktarları en az geçim indiriminin yapılacağı da gös önüne tutularak fazla değildir. Bilhaza nüfusu 2000 ilâ 20.000 arasında olan ve birinci dereceye ithal edilen ve evli bir çocuklu olduğu farzedilen bir tüccarın ödeyeceği vergi, senede 136 liradır. Üçüncü dereceye ithal edilmişse bu miktar, 25 lira 50 kuruştan ibaret olacaktır.

Mükellefin derecelere ithalinde takdir yetkisi Vergi me -
muruna aittir. Vergi memuru, mükellefin iş yeri kirasını, iş hac -
mini ve iş yerinin bulunduğu santi, işinin nev'ini gözönünde tutu -
rak, gireceği derecesiyi tayin eder.

Derecelendirme işinin 3 yılda bir yapılması ve mükelle -
fin karnesi/derecesinin işaretlenmesi icabeder.

İş yerinin bulunduğu mahal nüfusundan maksat iş yerinin
bulunduğu Belediye sınırları içindeki nüfustur. İş yerinin bulun -
duğu mahalde Belediye teşkilâtı mevcut değilse bu takdirde o ye -
rin meskun kısımlarının nüfusunu anlamak icabeder.

Kanunda sikkedilecek olan bu maktu kazançlar yıllıktır.
Bir yıldan az çalışanlarda meskur kazançların çalışma müddetine gö -
re ayarlanması icabeder. Ancak yıldan az çalışılması halinde, ça -
lışılan günlere göre matrihan hesaplanması, bir takım hesap hat -
ları ve yanlışlıklara yol açtığı ve matrihan mükellef tarafından -
hesaplandığı ahvalde bu hatalar daha azın olacağı cihetle, gün say -
sından sarfınmasar edilerek aylık olarak kazancın tesbiti uygun gö -
rülmiştir.

Bu duruma göre bir yıldan az çalışanlarda, maktu kazan -
cın 1/12 si bulunup çalışılan aylarla çarpılarak, faaliyet süresi -
ne ait maktu kazanç tesbit edilecektir.

Ve maktu kazanç ay esasına göre hesaplanacağına nazaran
işe başlama ve bırakma ayları tam sayılacaktır. Ancak, işe başlama
ve işi bırakma aynı yıl içinde vukubulmuşsa, işe başlama ayının -
tam sayılması, buna mukabil bırakmanın tesadüf eylediği ayın naz -
ara alınmaması lazımdır.

Keyfiyeti bir misal ile izah edelim.

İşinin nev'i ve mahiyeti itibarile, birinci dereceye it -
hali uygun görülen İstanbuldaki bir küçük ticaret erbabının 18.4.
1953 de işe başlayıp 9.11.1953 de meskur işi bıraktığını farzede -
lim.

İstanbulun nüfusu 100.000 den fazla olduğuna göre, bu -
yerde birinci dereceye ithal edilen küçük ticaret erbabına ait se -
nelik maktu kazanç 3000 liradır.

Mükellefin işe başlama ve işi bırakma tarihleri aynı ya -
la tesadüf ettiğinden, işe başlama tarihinin tesadüf ettiği ay, tam
sayılacak, bırakmanın rastladığı ay nazara alınmayacaktır. Binaen -
aleyh, sözü edilen tüccarın 1953 yılında 7 ay çalıştığı kabul edi -
lecektir. Yedi aylık maktu kazanç ise; $3000/12 \times 7 = 1750$ liradan
ibarettir.

b) Mütahavvil kazancı maktu kazanç tesbit edilirken mükelleflerin işlerinin nev'i ve mahiyeti, iş yeri kiraları ve sair hususlar nazara alındığına göre, ayrıca bir de mütahavvil şekilde kazanç tayini cihetine neden gidildiği, usulün prensipleri hakkında izahat verilmiş, etraflıca açıklanmıştır. Burada sadece, mütahavvil kazancın ne şekilde tesbit edileceği anlatılacaktır.

İş hacmi ölçüleri tayin olunurken, ortalama kâr haddi küçük ticarete % 20, küçük sanat ve inşaat işlerinde % 30, tavassut ve bensevi işle yapılan işlerde % 60 olarak kabul edilmiş, satışa göre kazancı tesbit lazım geldiği takdirde ise, ortalama kâr haddi, küçük ticarete % 15, küçük sanat ve inşaat işlerinde % 25 olarak alınmıştır.

Ortalama kâr hadleri bu şekilde malûm olunca, götürü - usule girecek küçük ticaret erbabının, yıllık mûbaya, satış veya hasılatı görünümde tutularak kazanç takdiri cihetine gidilmesi kolaylaşmaktadır.

Bir de, buna yıllık kira miktarına mayyen bir esas - tathiki suretile kazanç takdiri ilave edilmiştir. Buna mûbaya ve ya satış ve mükellef devrasına imkan olmayan hallerde zaruret vardır. Mesela : berber, ütücü, kolacı gibi.

Kiraya uygulanacak esas 4 olarak kabul edilmiştir. Tefrik ölçülerini 3000 lira safi kazançta göre ayarladığımız ve tefrik ölçüsü olarak 720 liralık kirayı nazara aldığımız göre, kira mîn dört katı 3000 lira safi kazançta tekbül etmektedir. Bu bakımdan 4 esasının uygulanması tefrik ölçülerinin tayini ile kazanç tesbiti hususlarında yeknesaklığı sağlamaktadır.

Küçük ticaret erbabının her yıl beyan edeceği, mûbaya, satış, ücret ve iş yerlerinin yıllık kirasına yukarıda arz edilen nisbet ve esaslar tathik olunarak - bu iş mükellef tarafından yapılacak, mükellef yapmadığı takdirde idare kendisine yardım edecektir. O yıla ait mûtehavvil kazanç tesbit edilecektir.

Ancak hem kira hem de diğer mûbaya, satış veya ücret unsurlarının birlikte nazara alındığı hallerde kiranın 4 katı ile mûbaya, satış veya ücrete ortalama kâr haddinin tathiki sonucunda elde edilen miktarın mukayese edilmesi ve hangisi fazla ise onun mûtehavvil kazanç olarak nazara alınması icabeder.

2) Vergiye matrah ittifak edilecek kazanç; maktu ve mûtehavvil kazançlar, yukarıdaki esaslar dahilinde tesbit edildikten sonra, bunlar mukayese olunacak, hangisi fazla ise, o kazanç miktarı mükellefin vergisine matrah ittifak edilecektir. Tabii - mezkur kazançtan mükellefin medeni haline göre en az geçim indirimi de yapılacaktır.

Götürü kazancın tesbiti bakımından böyle çeşitli esas - lara gidilmesinin başlıca iki sebebi vardır. Birisi, tesbit edilecek götürü kazancın, mükelleflerin gerçek kazançlarına yakın olması, ikincisi, bu esaslardan birisinin, gerek iş bünyesi isah gerek kontrol imkânı için yâttından, işleyemesi halinde mükellefin vergi dâğı kalınmasıdır.

Bu esaslara göre , küçük ticaret erbabında kazancın ne şekilde tesbit edileceğini bir iki misalle isah edelim.

Misal 1 İş yerinin yıllık kirası 400 liradan ibaret olan İstanbulda bir bakkal tasavvur edelim. Mezkur bakkal tefrik ölçülerini hâiz olduğu için 1952 yılında, götürü usulde vergiye tabii tutulacaktır. Bu yıl önce mûbayaası 10.000 liradan ibarettir.

Yıllık mükabası, işyeri kirası ve iş yerinin santi gözetilerek mükellef maktu kazanç bakımından ikinci dereceye ithal edilmiştir.

Şu bilgilere göre mezkur şahsın 1952 yılı götürü safi kazancı ne olacaktır.

Maktu kazancı ; 2500 liradır.

Mütehavvil kazancı ; iş yeri kirasına
göre, $400 \times 4 =$
1600

İş hacmi ölçüsüne
göre, $15.000 \times 20/$
100 = 3000

İş hacmi ölçüsüne göre hesaplanan mütehavvil kazancı kiraya göre hesaplanan -dır.

Fazla olduğu için bu miktar mütehavvil kazancı sayılacaktır. Buna göre mütehavvil kazancı 3000 liradır.

Netice : Sığı edilen mükellefin 1952 yılı götürü safi kazancı 3000 liradan ibarettir.

Misal : İş yerinin yıllık kirası 600 lira olan, İstanbul'daki bir kunduracının bir yılda mükabası ettiği iptidai madde ve yardımcı malzeme bedelinin - fatura bedeli - tutarı 7000 liradır. Maktu kazanç bakımından kendisini vergi namına ikinci dereceye ithal etmiştir. Bu bilgilere göre götürü safi kazancı ne olacaktır.

Maktu kazancı ; 2500 liradır.

Mütehavvil kazancı ; iş yeri kirasına
göre, $600 \times 4 =$
2400

2400 liradır.

İş hacmi ölçüsüne
göre, $7000 \times$
30/100 = 2100

Maktu kazancı mütehavvil kazancından yüksek olduğu için, mükellefin götürü safi kazancı 2500 liradan ibarettir.

Misal : 14000 nüfuslu bir kasabada hem kunduracılık yapan ve hem de hazır ayakkabı alıp satan bir mükellefin iş yerinin yıllık kirası 300 lira, bir yıl içinde mükabası ettiği iptidai madde ve yardımcı malzemenin fatura bedeli tutarı 8000, mükabası ettiği hazır ayakkabı bedeli 4000 lira olsa, iş hacmi ve iş yeri kirası ve sair gözetilerek maktu kazanç derecelerinden birincisine ithal olunduğu farsedilirse, bu kimsenin götürü safi kazancı şöyle hesap edilecektir.

Maktu kazanç ;

2000 liradır.

Mütehavvil kazanç ; kira esasına
göre, $300 \times 4 =$
1200

İş hacmine göre
 $8000 \times \% 30 = 2400$
 $4000 \times \% 20 = 800$

3200 liradır.

Mütehavvil esaslara göre tesbit edilen kazanç maktu kazancından fazla bulunduğu eihetle götürü kazanç 3200 lira olacaktır.

Misal : İşyerinin yıllık kirası 600 lira olan İstanbul'daki bir berberin, maktu kazanç derecelerinde ikincisine ithal - olunduğu kabul edilirse, yıllık götürü kazanç şöyle hesap edilecektir.

Maktu kazanç ;

2500 liradır.

Mütehavvil kazanç ; $600 \times 4 = 2400$

2400 liradır.

Muamelehin maktu kazancı mütehavvil kazancından fazla olduğu için götürü kazanç 2500 liradan ibarettir.

2 - Gezici ticaret erbabında

Eyvelce de arz olduğu gibi, gezici ticaret erbabının aşarî de olsa bir beyan külfetine tahammülleri yoktur. ve işlerinde bir istikrar mevcut olmadığından takip ve kontrolları da güçtür. Bu sebeple bunların kazançlarının esas vergisinde olduğu gibi takdir komisyonları marifetile tesbit ettirilmesi uygun görülmüştür.

rin

Vergi Usul Kanununda götürü matrahla/tesbiti hakkında - kâfi derecede hükümler mevcuttur. Bu hükümler gezici ticaret erbabının götürü kazançlarını tesbit işini de esas itibarile halle kâfidir. Yalnız Usul Kanununun alakalı maddesine atıf yapılmak ve sözü edilen maddede götürü ticari kazançlardan bahsetmek lâzımgelir.

Burada aynı veya çeşitli işleri hem gezici ve hem de - bir iş yerinde icra eden küçük ticaret erbabının durumuna temas etmek lâzımgelir.

Tefrik ölçülerinin tayini bakımından sabit ve gezici - olarak yapılan iş aynı neviden (yani ikisi de ticaret, ikisi de küçük sanat işi veya menzuc işi) halinde kanunda mühterek bir tefrik ölçüsü kabul edilmiş (küçük sanat ve küçük ticaret işinin bir arada yapılması gibi) bulunuyorsa, her iki tarafta yapılan faaliyetin birlikte nazarı itibare alınması lâzımdır.

Sabit olarak yapılan iş bilfiarz ticaret buna mukabil ge zici surette yapılan iş nakliyecilik ise, tefrik ölçülerinin ayrı ayrı tesbit edilerek nazarı itibare alınması lâzımgelir.

Kazancın tesbitine gelince; kazanç, gezicilerde başm, sabit surette çalışanlarda başka esasa göre, tayin ve tesbit -- edilmekte olduğundan, gezici ve sabit olarak yapılan iş ayrı mahiyette (ticaret veya küçük sanat işi) ise, bu takdirde kazancın tesbiti küçük ticaret erbabına ait esaslar dahilinde yapılacaktır.

Bu şekilde hareket, işin sadeliği bakımından doğru el - duğu gibi sabit işi için bazı külfetleri yerine getiren bir mükâf ladin, gezici işi için bu külfetlerden vâzeste tutulması da câiz değildir. Bunun tek istisnası yazıhane sahibi ulaştırma vasıtası işletenlerdir. Bu gibilerin asıl işi nakliyeciliktir. Yazıhane aş ak fazla müşteri temin etmek maksadile açılmıştır.

Bu sebeblere binâen, bu gibilerin gezici ticaret erbaba gibi teklif edilmeleri ancak bunların kazançlarının yazıhanesialg re nisbetle yüksek takdir ettirilmesinin temini kâfidir.

1 - İki ortaklıklarda

İki ortaklıklarda da kazancın tesbiti, yukarıdaki esas - lara göre yapılmakla beraber, tesbit edilen kazanca her ortak -- için % 30 nisbette bir san yapılması uygun görülmüştür.

Böyle bir san icrası iki sebebden yerindedir.

Birincisi, aynı işin tek kişi tarafından yapılması ile birden fazla kişi tarafından yapılması arasında ikinci lehine fark doğurur. Ortaklıkta kazanç daha yüksektir. Bu fark en az, her or - tak yerine bir müstahdem kullanılsa iki ödenecek ücret miktarında - dır.

İkincisi, böyle bir tedbir alınmazsa, müstahdemler işde ortak olarak gösterilir ve böylece hem müstahdem vergisi hem de, tesbit edilen kazanç, ortak adedine bölüneceğinden ve her ortak - en az geçin indiriminin ayrı ayrı faydalanacağından, ticari ka - zancıdan dolayı da bir vergi alamamak durumuna düşer.

Böyle bir açık kapı bırakılarak gükelleflerin muvaza - la yollara sapmalarını önlemek içindir ki iki ortaklıklarda tes - bit edilecek kazanca her ortak için % 30 san yapıldıktan sonra, - aralarında ki anlaşma dahilinde hisselerini ayırıp ona göre en az geçin indirimi tatbik etmek ve sonra vergi matrahını bulmak kolay eder.

Esnaf Vergisi Kanununda da, bu muvazaası ihtimali düşüğü lerek, her ortak dolayısıyla vergiye % 10 san yapılması hükmü bağ lanmıştır.

Teklifimizde san matraha yapıldığına göre (% 30) esnaf vergisindeki zammı nisbetle fazla sayılmaz.

V - VERGİNİN ALINMASI :

1 - Beyan esasları :

Küçük ticaret erbabı, kazancına müessir olan unsurları (mübeyaa, satış, harat, işyeri kirası gibi) ve işinin nev'i, mahiyeti, iş yerinin bulunduğu santi Vergi Dairesine bildirmelidir. Bundan başka, mezkur unsurlara göre, verginin hesabı da mükellef tarafından yapılmak icabeder.

Verginin hesabı yukarıda arz edilen izahatta görüldüğü - veçhile mümkün değildir. Bunun ayrıca beyannamenin arkasında izah edilmesi suretile mükellefe kolaylık sağlanabilir. Ancak bu kolaylığa rağmen mükellefin vergisini kendisinin hesap edemeyeceği gös- ününde tutularak idareyi kendilerine yardımcı kılmak uygun görül- müştür.

Mükellefler verginin hesabını kendileri yapamazlarsa, bu hesap işini Vergi Dairesine yaptırabilirler.

Gezici ticaret erbabının bu kadar külfete dahi tahammül- lü bulunmadığı gösününde tutularak bunların geliri yalnız götürü ticari kazançta mukadder ise, beyanname vermeyecekler, vergileri komisyonlarca mukadder kazançlar üzerinden, doğrudan doğruya Vergi Dairesince hesap edilip karnelerine işaret olunmak suretile - tarh ve tahakkuk ettirilecektir.

2 - Toplam esasları :

Götürü ticari kazancıdan başka, yıllık beyanname ile - bildirilmesi icabeden geliri bulunan küçük ve gezici ticaret erba- bı bu götürü kazancına âit unsurları bildirdiği gibi, kazancının da - hesap etmesi ve diğer kazanç ve iratları ile birleştirilerek toplam üzerinden vergisini hesap ve vergi dairesine beyan etmesi ic- bapındadır.

Bu durumda da mükellefin vergilerini hesap edememesi ha- li nazara alınmış, götürü ticari kazancına tesbit ve vergisini - hesap edemeyenlerin, keyfiyeti Vergi Dairesine bildirip götürü - kazançlarını ve vergilerini hesap ettirmeleri esas kabul edil- miştir.

Beyannameler, Nisan ayında verilecektir. Böyle/zamurla- rın bu sınıf mükellef ile rahatça meşgul olabilmeleri temin edil- miştir.

Götürü kazançların tesbitinde, gerek mükelleflere ve - gerekse tesbit işinde vasıfedar kılınan komisyon ve idareye bir rehber olmak üzere kazancının ne şekilde tesbit edileceği husu- sunun Maliye Bakanlığınca hamırlanacak bir talimatname ile açık- lanması faydalı görülmüştür.

3 - Vergilendirme dönemi :

Küçük ticaret erbabında vergilendirme dönemi, geçmiş - takvim yılıdır. Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalması ha -

linde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder.

Bu esas Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine tevafuk ettiğinde ayrıca bir hüküm vas'ına lüzum yoktur.

Gesici ticaret erbabında vergilendirme dönemi, işin tarza cereyanı ve mükellefi takip ve vergilendirme imkânları mümkün de bulundurulurak, faaliyetin cereyan ettiği bütçe yılı kabul edilmiştir.

4 - Tarh ve'i i

Gesici kazançlar üzerinden vergiyi tarh edecek Vergi Dairesi mükellefin ikametgâhının bulunduğu vergi dairesidir. Ancak Maliye Bakanlığı uygun gördüğü takdirde, evvelden mükellefe bildirmek kaydıla, iş yerinin bulunduğu mahal Vergi Dairesini de vergi tarhına selâhiyetli kılabilir. Bu gelir vergisinin usulî hükümlerine uygun olduğu için yeni hüküm vas'ına sebep yoktur.

Gesici ticaret erbabi içinde bir sınıf mükellef vardır ki, vergilerinin ikametgâhtan tarhi hem müşkül ve hem de mükellefe büyük külfetler tahmil eder.

Karada ve su üzerinde ulaştırma vasıtası işletenlerde - durum böyledir. Bunlarda verginin vasıtaların mensup oldukları Eş lediye ve limanların bulunduğu yerin vergi dairesince tarhi uygun görülmüştür.

Birden fazla vasıtası olanlarda yine verginin aynı esas lar dahilinde tarhi, ancak en az geçim indiriminin bir defa tatbi kini temin için, mükellefin keyfiyeti diğer Vergi Dairelerine bil dirmeği icabeder.

Tebii mükellefin yıllık beyanname vermesi halinde, usulî esaslar cereyan edecektir.

5 - Tarh zamanı i

Küçük ticaret erbabında vergi, diğer beyannameliilerde - olduğu gibi beyannamenin verildiği günde, posta ile gönderilmesi halinde, beyannamenin vüruduna takip eden üç gün içinde tarhi lâ - zımdır.

Gesici ticaret erbabında (sair kazanç ve iradları dela lile yıllık beyanname verecekler hakkında yukarıki esaslar uy - gulancaktır.) Vergi bütçe yılının ilk ayında yapılacaktır. Bütçe yılının ilk ayından sonra işe başlayanlarda vergi mükellefin ver gi hanesini almaya icabeden süre içinde tarh olunacaktır.

6 - Tahsil i

Küçük ticaret erbabi ile, yıllık beyanname vermeğe me g bur olan gesici ticaret erbabının vergisi, Nisan ve Ekim ayların da; yıllık beyanname vermeyen gesici ticaret erbabının vergisi - ise, Mart ve Ekim aylarında, olmak üzere iki eşit taksitte tah - sil olacaktır.

Gesici ticaret erbabında vergi bütçe yılı bidayetinde tarh olunduğu cihetle, bütçe yılının ilk yarısı içinde işini bakanlardan verginin yarısının tarhiyattan tensili ve tahsilinden sarfınasaz olunması icabeder. Bu esas esas vergisinde de yer almaz. Bunun gibi bütçe yılının ikinci yarısında işe başlayan gesici ticaret erbabından kesa yıllık değil, yıllık verginin yarısı tahsil edilecektir.

VI - GÖTÜRÜ USULDE DEĞİŞİKLİK

1 - GÖTÜRÜ USULDE GİRME

Yeniden işe başlayanlardan, götürülük için tayin edilmiş olan tefrik ölçüleri dâhilinde hâlanlara, bu usulde teklifleri ta bi olduğu gibi, ticari ve samsi faaliyetleri dolayısıyla, işletme veya bilanço esaslarına göre, gerçek kazançları üzerinden teklif edilgelelen bir mükellefin bu ölçüleri ihras etmesi halinde de götürü usulde teklifine cevaz verilme icabeder.

Ancak değişiklik derecesi ne olursa olsun, mükellefiyet şeklinde derhal değişikliğe gidilmesi vergilendirmede istikrarı ve sasağı için, mezkur değişikliğin hiç olmasa bünyevi bir mahiyet arzemesi lazımdır.

Vergilendirme/istikrarı sağlamak düşüncesiledir ki, Stendenberi bilanço veya işletme hesabı, esasında vergilendirilen bir tüccarın, iş yeri kirası ve iş hacminde vâki tebeddülün derecesi ne olursa olsun, bu tebeddülün vukubulduğu yıl mükellefiyet şeklinde değişiklik yapılmamak icabeder.

Mezkur şahsın, muamelâtındaki tebeddülât bünyevi bir mahiyet arzedeiyorsa, meselâ, iş hacmi ölçülerinde (iş yeri kirası dahil) % 50 yi geçecek şekilde bir tenessül vukubulmuş ve bu tenessül ile götürü usul için konulan şartlar tahakkuk etmiş ise, bu kişenin müteakip yılda götürü usule alınması uygundur.

Aynı şahsın iş hacmi ölçülerinde vâki tenessül % 50 yi geçmemekle beraber arka arkaya bilfara 3 yıl bir düşüklük vukubulmuşsa 4 üncü yıl başında, bu kişenin götürü usulde teklifi icap eder.

2 - GÖTÜRÜ USULDE ÇIKMA

Götürü usule girme için konulan kayıtlar, götürü usulden çıkma için de vâridir. Buna göre, bir tüccarın iş hacmi ölçülerinde (iş yeri kirası dahil) % 50 yi aşacak şekilde bir artış vukubulursa, mükellef müteakip yıldan; mezkur ölçülerde bir artış olmakla beraber % 50 yi aşmayana, bu şekildeki tenessül arka arkaya üç yıl devam etmek kaydı ile, 4 üncü yıldan itibaren o kişi işletme hesabı esasında gerçek kazancı üzerinden teklife tabi olacaktır.

Tefrik 5içulleri arasında zikredilen (ikrazatçı olmak, kolektif şirket ortağı bulunmak ve sair) şartlar yıl içinde ihras edilirse müteakip yıldan itibaren mükellefin gerçek kazancı üzerinden teklifi lazımdır.

3 - Gerçek kazanç esasına kabul :

Götürülük için tayin edilmiş olan tefrik 5içullerini hâis olmakla beraber, bir ticaret, gerçek kazancı üzerinden teklif istediği takdirde, bu isteği idarece terviç olunmak icabeder.

Ancak bu talebin yeniden işe başlayanlarda derhal muteber sayılması doğru ise de, yıl içinde vaki olacak bu gibi taleplerin ancak müteakip yıl bağından itibaren nazara alınması vergilendirmede istikrarı mahafaza için zaruridir.

Talebin yazılı şekilde yapılması ihtilâfı bertaraf etmek için zaruridir. Böyle bir talepte bulunmanın hemen ertesi yıl bu talebinden ruzü ederek mükellefiyet şeklini deçistirmesi, vergilendirme ile alakalı, defter ve kayıtlarda karışıklığı intas edeceklerinden, bu şekilde talepte bulunmaların 3 yıl bu taleplerinden ruzü edemeyeceklerinin hamında tasvir olunması faydalı görülmüştür.

VII - İLALİ HÜKÜMLERDE DEĞİŞİKLİKLER :

1 - Gelir Vergisinde :

Gelir Vergisi Kanununda beyannamenin şekil ve muhteviyetinde (Madde: 76) ve yıllık beyannamenin verilmesi zamanı (Madde: 77) teklif yeri (Madde: 93) vergilendirme dönemi (Madde: 95) götürü ticaret vergisinin mahsubu (Madde: 105) hükümlerinde götürü ticaret ve gezici ticaret erbahının teklifine ait hükümler dolayısıyla ufak tefek tadiller yapılmıştır.

76 inci maddeye, götürü kazancın beyanını temin edecek hükümler ilave edilmiş, 77 inci maddeye, götürü kazançlara için yıllık beyanname verecek olan küçük ve gezici ticaret erbahının, bu beyannameleri Nisan ayında verecekleri hakkında bir kayıt konulmuş, 93 üncü maddede ulaştırma vasıtasıyla işleten götürü ve gezici ticaret erbahının vergilerinin, vasıtaların kayıtlı olduğu mahal vergi dairesince tarhi hususu ilave edilmiş, 95 inci maddeye, gezici ticaret erbahında vergilendirme döneminin de bir-kaç yıla olduğu hakkında kayıt konulmuş ve nihayet 105 inci maddeye gezici ticaret erbahından bir iş yeri açarak çalışmaya başlayanların evvelce salınan yıllık vergilerinin mahsubunu saflayacak fıkra eklenmiştir.

İKİNCİ KISIM

DAR MÜKELLEFIYET

Umumî Malûmat

Bilindiği gibi Gelir Vergisi şahsî bir vergidir. Gelir sahibi olan şahıs hangi memlekette yerleşmiş ise geliri üzerinden kendisine terettüp eyleyen mükellefiyeti orada ifa eyleyebilir.

Bu kaide pratik ve aynı zamanda realiteye de uygundur. Gelir, geliri elde eden şahsın bulunduğu memlekette sağlandığı takdirde bu kaidenin tatbiki de çok kolay ve basittir.

Ancak, ticarî ve iktisadî münasebetlerin cihangümlü bir mahiyet almış bulunmasının tabii bir neticesi olarak gelir mahakkak, onu elde eden şahsın yerleştiği memleket hudutları içinde tahassül eylemekte belki vergiye tabi gelir iki veya daha ziyade memlekette doğan kazanç ve iratların heyeti umumiyesinden terakkî eylemektedir.

Bu takdirde, geliri, onu elde eden şahsın yerleştiği memlekette vergiye tabi tutmak da zorlaşmaktadır.

Gelirin bünyesine dahil olan kazanç veya irat hangi memlekette tahassül eylemiş ise o memleketin umumî mülkeseleri tarafından yapılan umumî hizmetleri de, gelir sahibi kadar, o kazanç ve iratın meydana gelmesinde rol oynamaktadır. Bilfersi ziyası, edî, idari ve iktisadî emniyet tedbirleri alınmadıkça her hangi bir teşebbüsün kuvveden fiile çıkarılmasına ve ondan bir netice alınmasına imkan yoktur.

Şu halde, her devlet kendi millî hudutları içinde tahassül eden kazanç ve iratlar üzerinde, onun doğuşunda rolü bulunması hesabına, ortaklık iddia eylemek hakkına malik bulunacaktır.

Umumî hizmetlerinin iktisap ettiği vüs'at ve şumul, devlet masraflarının günden güne artmasına yol açmaktadır. Bu sebeple, devletler, artan masraflarını karşılayacak gelir kaynakları aramak zorundadırlar. Devletleri yeni gelir kaynakları aramaya sevk eden bu zaruretler, onları, her türlü kıymet, servet artışları, kazanç ve iratlar üzerindeki, mevcudiyetine inandıkları, hisselerini tahsil etmeye zorlamıştır.

Diğer taraftan, aynı memleket içinde, yerleşmiş olan kimselerin gelirlerinin vergilendirilip de yerleşmemiş olanların kazanç ve iratlarının mükellefiyet dışında bırakılması, vergide eşitlik prensibine de aykırı olmaktadır. Binaenaleyh, aynı şartlar üzerinde sağlanan kazanç ve iratlar kime ait olursa olsun aynı hükümlere göre vergiye tabi tutulması icabettir.

Böylece, gelir vergisinde, şahsiyet prensibi yanında mülkiyet (Territorialité) prensibi de yer almış; şahsiyet prensibinin uygulandığı hüllere tam mükellefiyet esasına göre vergilendirme; mülkiyet prensibinin tatbik edildiği hüllere de dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme itlak olmuştur.

Gelir vergisinde şahsiyet prensibi istisnasız olarak tatbik edildiğinden, bu ikinci prensibin de tatbik edilmesi, boyutlu-
lel sahada vergi mükerrerliğine yol açmaktadır. Mali sarurelerden doğan bu mahsuru önlemek için de anlaşmalarla, vergi kanunlarıyla be-
si esaslar kabul edilmiş, mahalliyet prensibini mümkün mertebe dar bir çerçeveye içinde tatbik etmek yolu tutulmuş bulunmaktadır.

Yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanununda da bu esas-
ların mevcut olduğunu müşahade edilemektedir.

I - MÜKELLEFIYETİN HÜDUDU

İhtiyaçlar ve sarureler dolayısıyla, dar mükellefiyetin ihdası yoluna gidince tam ve dar mükellefiyetin hududuna tayin ey-
lenek ve bunları birbirinden tefrik etmeğe yarayacak ölçüleri tes-
bit etmek mecburiyeti ile karşılaşılmaktadır.

Bu maksatla, Gelir Vergisi Kanununun 3, 4 ve 5 inci mad-
delerile, yabancı memleketlerde de tatbik edilen, hükümler sevha-
lunmuş bulunmaktadır.

Komisyon üyelerinden bir kısmı bu hükümler üzerinde dur-
mak lâzım geldiği mütalâasında bulunmuş; tatbikatta karşılaşılan -
tereddüt ve zorlukları da isale düştüncesile, komisyonun, bu üç -
maddeyi de tetkik etmiştir.

1 - Türkiye'de yerleşmiş olmak

Mevcut hükümlere göre, tam ve dar mükellefiyeti tayin --
bahsinde tatbik edilecek kriterlerden birisi, Türkiye'de yerleşmiş
olmak veya olmak kayfiyetidir.

1) Kanunun dördüncü maddesile, Türkiye'de yerleşme kay-
fiyeti, birisi hem sübjektif ve hem de objektif mahiyet arzeden --
ikametgâh ölçüsü, diğeri de Türkiye'de oturma müddeti ölçüsü ile
tayin edilmiş bulunmaktadır.

Sübjektif mahiyeti dolayısıyla ikametgâhin tayininde --
karşılaşılan zorluk her kesce malum bulunmakla beraber bu kanun-
da, başka bir ölçü bulunamayacağı bahsinde komisyonun ittifak
etmiştir.

2) Dördüncü maddenin ikinci fıkrası, ifade pekli ve --
prensip bakımından üyelerden bir kısmı tarafından tenkid edilmiş --
tır.

a) Filhakika, sözü geçen fıkra ile, bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla ikamet edenler Türkiye'de yerleşmiş gibi kabul edilmiş; binnetice, bir takvim yılında altı aydan az ikamet edenler Türkiye'de yerleşmiş sayılmıştır.

Ancak; Medeni Kanuna göre, ikamet etmek ikametgâh sahibi olmayı kapsayan bir kavramdır. Maddenin birinci fıkrasının mutlak ifadesi karşısında ikinci fıkranın tatbik kabiliyeti halihazırda tartışılmaktadır.

Bu bakımdan, cenebi devletlerde tatbik edilen hükümlerde gözetilmediği tutularak, kanun vaziasının bu fıkra hükmü ile, Türkiye'de ikametgâhı mevcut olmamak veya ikametgâhı tesbit edilememekle beraber, bir takvim yılında altı aydan fazla oturan kimse Türkiye'de yerleşmiş farzetmek istediği kanaatine varılması binnetice, fıkra hükmüne vurulmaması ve iki fıkra arasındaki temayüzde de ifade eylemek maksadıyla " ikamet edenler " tabiri yerine "oturanlar" tabirinin konulması lâzım geldiği hususunda ittifak olunmuştur.

b) Takvim yılı içindeki oturma müddetinin, yerleşmenin tayininde ölçü olarak alınması bazı anormal hallere yol açmaktadır.

Filvaki, bir takvim yılı içinde altı aydan fazla Türkiye'de oturma eden kimse, mevcut ölçüye nazaran, Türkiye'de yerleşmiş gibi farzedildiği halde; oturma mevzii, iki takvim yılı süresince oturma eden diğer bir şahıs, her yıl içindeki oturma müddeti altı ayı geçmemek kaydıyla, Türkiye'de aynı bir yıl oturmasına rağmen Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacaktır.

Komisyonunda, bu gayri tabii netice tenkid edilmiş, hem tatbikatta istikrarı sağlayacak hem de bu mahzura çalınacak bir formül bulunması lâzım geldiği mütalacasında bulunulmuştur.

Yerleşmenin tayininde, ikametgâh kriterinin yanında uzun müddetle takyî edilmiş üzere, oturma süresi ölçüsüne de tatbik olunması zararı bulunduğu, tayin edilecek müddet ne olursa olsun bu gibi kısmen anormal vaziyetler husule geleceğine, bunun ölçü ve sistemin esasında mündemiç olduğuna göre, bu konuda sevkedilecek ve teferriata taalluk eyleyecek hükümlerin tatbikata işkal etmekten başka bir netice tevhit etmeyeceğine binaen, oturma kriterine taalluk eden hükümde, ikamet edenler tabiri oturanlar şeklinde tadil olunmak şartıyla, mahfuzası komisyonca ekseriyetle kabul olunmuştur.

2 - Türk tabası olanlar

Gelir Vergisi Kanununun üçüncü maddesinin ikinci fıkrası ile, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşebbüslere bağlı olup işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde de ikamet eden ve buldukları memleketlerde benzeri bir vergiye tabii olmayan Türk vatandaşları da tam mükellefiyete tabii tutulmuşlardır.

Üyelerden birisi, fıkra hükmünde mevcut " bağlı olmak " ve " işleri delayisile yabancı memleketlerde ikamet etmek " ta -- birlerinin vazih olmadığına, tereddütlere yol açacak mahiyette -- bulunduğunu, binaenaleyh bu konu üzerinde de durulması lazım gel- diği mütalaaasında bulunmuştur.

Komisyonumuz, bu fıkra hükmü ile kanun vasfının, bizzat - kayıt ve şartlarla, Türkiye dışında ikamet eden Türk vatandaşla - rının ücretlerini kavramak istediğini; binaenaleyh;

a) Bağlı olmak tabirinin hizmet akdile bağlılığı ife - de edeceğini;

b) Ötedenberi yabancı memleketlerde ikamet etmekte - iken bilâhara orada Türk Resmî Baire ve müesseselerinden veya mer - kezi Türkiye'de bulunan müesseselerden hizmet kabul ederek ücret - almaları halinde bu ücretlerinin Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmasının bahismevzuu olmayacağını;

c) Fıkroda sayılan şartları haiz bulunan bir müstakim - in, yabancı memlekette, bağlı olduğu müessesenin işleri dışında müstakil mahiyette şahsî teşebbüse de sahip bulunması halinde bu teşebbüsünden mütevellit kazancının da, bulunduğu memlekette ge - lir vergisi veya benzeri bir vergi ile vergilendirilmiş olması -- hesabına Türkiye'de mükellef tutulmasının, mükerrer vergilendir - meye yol açacağı cihetle, doğru ve adil olmayacağını;

d) Essen, henüz geniş bir tatbikat devresi geçmediği - için, bugünden, tatbikatta bu fıkra hükmünün ne gibi neticeler -- tevhit edeceği de kestirilemeyeceğinden revizyona tabi tutmanın - doğru olmayacağını;

ekseriyetle karara bağlanmıştır.

Diğer bir üye de, fıkra metninde mevcut " benzeri bir - vergiye tabi olmak " kaydının metinden çıkarılmasına teklif ay - lemiş ise de; bunun, vergi mükerrerliğine yol açacağı ve umumî -- prensiplere de uymayacağı mütalaaasıyla bu teklif komisyonumuzca -- kabul edilmemiştir.

II - MAKULİ SANİELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Kanunun 6 - 8 inci maddeleri ile Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan kimselerin hangi kazanç ve iratlarının vergiye tabi - olacağı tayin edilmiştir. Bu maddelerle sevkedilmiş olan hüküm - lere taalluk eden mütalaaalarının aşağıda arz olunmuştur.

1) Mankul Kıymet Satışı

6 inci madde esas prensip hükmünü ihtiva etmekte ve vergiden istisna edilecek kazanç ve iratların nelerden ibaret bu - lunacağını da tayin etmektedir.

İşbu madde ile, menkul kıymetlerin satışından doğan kazançlar Türkiye'de elde edilmiş olsalar dahi vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Ancak, toplama tabii olmayacak gelirleri tadat ve tayin ederken, 71 inci maddenin b fıkrasının 4 üncü bendinde " menkul kıymetlerin satışından elde edilen kazançların " da toplanmayacağı işaret olunmuştur. İki hüküm arasında açık bir tenakus vardır. Filhakika, 6 inci madde ile bu kazançlar mutlak surette vergiden istisna edilmiş olduğu halde 71 inci madde ile verginin şüpheli içine alınmış gibi bir durum hasıl olmaktadır.

Kanun vasfının, bu kazançları vergiden müstesna tutmak istediği muhakkak görülmekle bu tenakusun giderilmesi; bu maksatla da, 71 inci maddenin b fıkrasının 4 üncü bendinden " menkul kıymetlerin satışından " tabirinin çıkarılması lazım geldiğine ittifakla karar verilmiştir.

2) Ticarî kazançlar 1

Gelir Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin birinci fıkrası ile, Türkiye'de yerleşmemiş olan gerçek kişiler, Türkiye'de sabit bir iş yeri bulunması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancının bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden doğması halinde bu kazançtan dolayı vergiye tabi tutulmuştur. Sekizinci madde ile de, " sabit iş yeri " veya " daimi temsilciden " ne kastedildiği tarif olunmuştur.

7 inci maddenin işbu hükmü ile 8 inci madde hükmü ve 8 inci madde ile atıf yapılan hükümler birlikte mütalaa olunmuş ve bunların tatbik kabiliyetleri ile bu hükümlerin maksadı, sevki bir arada tetkik edildiği takdirde, tatbikatta bazı müşkülâtın çıkacağı ve mevcut hükümlerin gayeye erişmeğe kafi gelmediği yerlerden bir kısmı tarafından ileri sürülmüştür. Bu hususlara tesellük eden münakaşa ve tetkiklerin neticeleri sırasıyla arz olunmuştur.

A - Sabit iş yeri 1

Kanun vasfı, 7 inci maddenin birinci fıkrası ile, Türkiye'de yerleşmemiş olan kimselerin Türkiye'de devamlı mahiyette yaptıkları ticarî faaliyetlerden doğan kazançlarını vergiye tabi tutmak istemiştir. Bittabi, bu fikir çok yerindedir ve münakaşa olunmayacak bir kayfiyettir. Yabancı mevzuatın, bu çeşit kazançları da vergiye tabi tuttuğu da müşahade olunmuştur.

Devamlı mahiyette faaliyetin kriterleri de, hiç şüphesiz, bir iş yerine sahip olmak veyahut bir müessil vasıtasıyla faaliyette bulunmaktır. Ancak, iş yeri veya müessil bulmak kayfiyeti için devamlılığını, mutlak olarak, işbata kaifi değildir. Bu sebeple, kanunda, iş yeri için " sabitlik ", " temsilci " için de " daimilik " vasfının mevcudiyeti şart koymuştur.

Şu kadar ki, iş yeri için sabitlik vasfı mutlak manada tahakkuk edileceği gibi haddizatında bu vasıf isafidir de. Nihaensaleyh; iş yerinin sabit olması esas kriter olarak mevzuata his edilemez. Nitekim, yabancı mevzuatta ve beynelmilel anlaşmalarda, bu gibi ahvalde iş yerinin sabit değil müstekar veya devamlı (Permanent veya Stable) olması lazim geldiği açıklanmış bulunmaktadır. Bu bakımdan da, " sabit " tabirinde isabet görülmemiştir.

Diğer taraftan, 8 inci maddenin birinci fıkrası ile, " sabit iş yerinin " Vergi Usul Kanununun hükümlerine göre tayin edileceği ifade olmuştur. Vergi Usul Kanununda ise (madde 146) yalnız " iş yeri " tarif edilmiştir; sabit iş yeri hakkında bir hüküm sevkedilmemiştir. Sabit iş yerinin tarifi de hemen hemen mümkün değildir.

Bu durum karşısında, bundan doğacak her türlü ihtilafları önleyebilmek üzere ve maksadın da devamlı mahiyetteki teşebbüsün kazancını kavramak olduğuna, iş yeri tabirinde ve iş yerinde bisatihi istikrar veya devamlılığın da mütemyiz bulunduğuna göre, 7 inci maddenin birinci fıkrasındaki " sabit iş yeri " tabiri yerine " iş yeri " tabirinin ikamesi ve işin mahiyetinde aranan devamlılığın da metinde açıklanması uygun görülmüştür. Yabancı memleketler mevzuatında, özellikle Belçika ve Birleşik Amerika Gelir Vergisi Kanunlarında, iş yeri ile ilgilenmeden, doğrudan doğruya, kamuda tayin edilen kazanç veya iratların sağlanmış olması vergilendirme için kafi bir sebep olarak kabul edilmiş bulunması da bu görüşümüzün isabetini teyit etmektedir.

Bittabi, bu takdirde, 8 inci maddenin birinci fıkrasından matlubunun da " iş yeri " olarak değiştirilmesi lazim gelecektir.

B - Daimî temsilci

Kodinci maddede sözü geçen daimî temsilci, sekizinci maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları ile tarif ve tayin olmuştur.

8 inci maddenin ikinci fıkrası ile, daimî temsilcinin umumî olarak tarifi yapılmış, üçüncü fıkra ile de bu umumî tarifteki kayıt ve şartların mevcudiyeti aranılmaksızın kimlerin " daimî temsilci " sayılacağı tedadı şekilde açıklanmıştır.

a) Ancak, umumî tarifte müessesinin temsil ettiği şahsa hizmet akdi veya ticari vekaletle bağlı olması hali derpiş edilmiş, Borçlar Kanununa tesis edilmiş bulunan hususi veya umumî vekalet akdine müstenit bağıllıklar kavranmıştır. Bilhassa; umumî vekalet müessesesi ticari veya gayri ticari faaliyetlerde işleyebilen çok mühim bir mevzudur. Bu sebeple, fıkra metninde mevcut vekaletle bağıllık kaydından, ticari vasfının kaldırılması muvafık olacağı mütemyiz kılınmıştır.

b) Üçüncü fıkranın bir No.lu bendi ile, " Ticaret Kanununa göre tüccar mevzuu ve temsilcisi durumunda bulunanlar temsil edilenin daimî temsilcisi " sayılmıştır.

Ticaret Kanununun 87 inci maddesinde tüccar memuru tarif edilmiş; 88 - 95 inci maddelerle de tüccar memurlarının temsilciyet ve tasarruflarının hükmü tayin olmuştur. Aynı kanunun 96 inci maddesinde de " cemâi ticarethane ve şirketlerinin Türkiye Cumhuriyeti dahilinde onlar nam ve hesabına işleri memur eden müessesileri " hakkında yukarıda sözü geçen 88 - 95 inci maddeler hükümlerinin tatbik edileceği açıklanmıştır.

Ticaret Kanununda müessesiler hakkında başkaca bir hüküm mevcut olmadığı gibi temsilciden de bahsedilmemiştir.

Diğer taraftan, işbu 96 inci madde hüküm Gelir Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne hemen hemen aynı bulunmaktadır.

Bu sebeple, üyelerden birisi, üçüncü fıkranın bir bendinde " tüccar memuru durumunda olanlar " yanında ayrıca " temsilciden " bahsedilmesinin fuxuli bir mahiyet aldığı; hincenaleyh, sözü geçen bent metninden " temsilci " tabirinin çıkarılması icabettiği mütalacasında bulunmuştur.

Komisyenimizce; tüccar müessili tabiri hukuk sahalarında yerleşmiş ve dar mükellefiyet bahsinde mevzuu kavrayacak mahiyette bulunması hesabına, tüccar memuru tabiri yanında bunun da Ticaret Kanunundaki şekliyle, " tüccar müessili " olarak metninde muhafaza edilmesi kabul olmuştur.

c - İşte devamlılık

Yukarıda sabit iş yeri tabiri ile ilgili olarak verilen izahat sırasında temas edildiği gibi, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek bir kişinin Türkiye'de yaptığı ticari muamelelerden mütevellit kasacaından dolayı vergiye tabi tutulabilmesi için yapılan işin devamlı mahiyette olması lazımdır.

Bir iş yerinin tesis edilmesi veya " daimî bir temsilci " bulundurulması keyfiyetleri faaliyetin devamlı mahiyette oluşuna karine teşkil eder. Ancak, mücerret bu iki karineye mevcudiyeti de işin devamlı mahiyette telakki edilmesine kafi değildir. Faaliyetin sırayla ve tek bir işe taalluk eden muamelelerden ibaret kalmaması da lazımdır.

Bu bakımdan, bilfers sırayla bir haraj veya liman tesisinin inşaatı için Türkiye'de bir çantiye tesis edilip müessil bulundurulması halinde, yapılan işte devamlılık mevcut olmayacaktır. Fakat, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişi Türkiye'de harajlar veya limanlar inşa ettirmek üzere tesisler vücutta getirir veya bu maksatla müessesiler bulundurursa, bu çeşit faaliyetler devamlı bir mahiyet iktisap edecektir.

Bu anlayış vak'alara ve memleketin iktisadi menfaatinde de uygun bulunmaktadır. Aksi takdirde, belli ve sırayla bir iş yapmak teşebbüsünde bulunan kimseyi bu faaliyetinden dolayı vergiye tabi tutacak olursak mütehasis firmaların Türkiye'de kendi halkınımıza yardımlarını serbestleştirerek ve aynı zamanda bu gibi müesseselerin memleketi maliyetini de yükseltmiş oluruz. Çünkü, yabancı teşebbüs sahibi Türkiye'de müherrer olarak ödeyeceği vergiyi maliyete ilâve edecektir. Yani, bu gibi şahıslardan alınacak vergileri milli ekonomimizin pasifine kaydırmış olacaktır.

4 - İhrac İstisnası 1

Memleketimizin sırası karakterinin galip olması hasebiyle, yerli mahsullerimizin dış piyasalara arazi mühim iktisadi bir mevzu teşkil eylemektedir. Bu bakımdan ihracatı teşvik edecek tedbirler almak sorundayız. Bu sebeple, kanun vas'ı, 7 inci maddemin 1 inci fıkrasına ilave ettiği bir hükümlerle, Türkiye'de yerleşmiş olan kişilerin ihrac etmek üzere mal alıp bunları elde etme gibi veyahut imal eyledikten sonra ihrac eylesinini vergiden istisna eylemiştir. Bu hüküm memleketin menfaatlerine uygun olduğu gibi aynı zamanda, makul ve mantıktır. Çünkü, Türkiye'de mal alıp olduğu gibi veya imalden sonra ihrac etmekle, bu işi yapan kişi, Türkiye'de kazanç elde edemez. Zira, kazanç, ancak alım - hadisesini takip eyleyen satışı ile tekevvün eyleyebilir. Şu halde, Türkiye'den satın alınan emtia dolayısıyla tanınan vergi istisnası satış ile tahdit edilmiş bulunmaktadır.

Ancak, istisnânın hududunu tayin ederken satış keyfiyeti üzerinde de durmak lazımdır. Üyelerden biri, satışı dar maddede almak, satış akdi Türkiye'de tekevvül eylediği takdirde vergi istisnasını haklı eylemek icapettiği mütalâasında bulunmuş ve satış yabancı memleketlerde yapıldığı takdirde bu münaselenen mütevellit kazancın Türkiye'de doğduğunu isbat ve iddia eylemenin hukukan mümkün olamayacağını, esasen bu gibi satışların tesbiti zor olduğu gibi her türlü muvazaalı hareketlerle yabancı memleketlerdeki satışın gizlenmesinin de daima mümkün olduğunu, mütalâasını teyiden beyan eylemiştir.

Üyelerden bir kısmı ise, yabancı memleketlerde yapılan satış akdi Türkiye'deki teşebbüsün idarecisi, memuru farakından yapılmış olur ve bu akid, istisnânın Türkiye'de tanınması için herhangi bir şekilde, Türkiye'deki teşebbüsün kayıtlarına intikal eylesin bulunursa, bu takdirde, vergi mükellefiyetini işbu satışlardan doğan kazançlara da teşmil etmek lazım geleceği hususunda ısrar eylemiştir.

Bu ikinci halde, satışın Türkiye haricinde tekevvül eylesin bulunması, bunların da verginin şumulu içine alınması takdirde yabancı ana müessesenin bir takım tedbirlere bas vererek bu satış akdini Türkiye'deki kayıtlara intikal ettirmemek istemesine daima malik bulunması ve nihayet bu şekilde tesin edilerek mükellefiyetin beynelmül vergi mükerrerliğine vâi aşması mütalâasalarile, komisyonumuz eksoriyetle, bu çeşit faaliyetlerin ve bunlardan doğan kazançların vergiye tabi tutulmamasının uygun olduğunu kararlaştırmıştır.

Böylece, Türkiye'de yerleşmiş yabancı bir şahsın, Türkiye'de iş yeri veya daimi müessil bulundurmak suretile, devamlı mahiyette, mal alıp aynen veya imal eyledikten sonra ihrac etmekle istigal eylesinisi halinde Türkiye'de gelik vergisine tabi alınması; ancak, satın aldığı malı aynen veya imalden sonra Türkiye'deki veyahut yabancı memleketteki bir tüccara satması ve satış akdinin de Türkiye'de tekevvül eylesinisi halinde bu satışlardan mütevellit kazancın verginin şumulu alınması lazım gelmediği neticesine varılmıştır.

İhraçtan mütevellit vergi istisnası, Türkiye'de tahakkül eden bir satış akdinin mevcut olmaması kayfiyeti ile takdir edilmiş bulunduğuna göre, Gelir Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasının sonunda parantez içindeki istisna hükmünde mevcut " Türkiye'de veya Türkiye'den satmaksızın " tabiri-üzzerinde durmak icabeylenmiştir.

" Türkiye'de satmak " tabiri, müşteri Türkiye'de veya Türkiye haricinde bulunmuş, satış akdinin Türkiye'de tahakkül etmesi hususunu ifade ediyeceğine nazaran, metinde mevcut olan " Türkiye'den satmak " tabiri fuzuli bir mahiyet ihtisas etmekte ve tatbikatta tereddütlere yol açabilecek bir mana taşımaktadır. Binaenaleyh; bu mahsurları önlemek üzere, " Türkiye'den " tabirinin metinden çıkarılmasının muvafık olacağı müdalan kılınmıştır.

B - İYANAN İŞLERİ

İhraç dolayısıyla tanınan vergi istisnası münasebetile yapılan tetkik ve müşahireler sırasında, bu istisnanın, alım, imal ve ihraç muamelelerinin komisyoncu marifetile yapılması halinde komisyoncunun kazancına da şamil olup olmadığı mevzu-üzzerinde de durulmuştur.

Ticaret Kanunununun 545 inci maddesindeki tariften de anlaşılacağı vechile, komisyoncu, kendi namına ve müvekkili hesabına ücret mukabilinde ticari muamelede bulunmaktadır. Komisyoncunun müvekkilinden aldığı ücret tezanile müstakil şahsi bir kazançtır. Yani, bu ücret, müvekkilin elde ettiği kazançtan ayrıdır. Vergiden istisna edilen kazanç ise müvekkile ait olan kazançtır.

Gelir Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasında aklınun ticari kazançtan bahsedildiğine göre, bu kazanç aynı kanunun 38 inci maddesile tayin edilen münada anlaşmak ve kavramak lazdır. Bu takdirde, bu fıkranın hükmüne dayanarak komisyoncunun kazancını verginin dışında bırakmak mümkün olmaz. Yani, ihraç mallarını komisyon mukabilinde kendi namına ve fakat müvekkili hesabına satın alıp aynen veya imal ettikten sonra ihraç eden komisyoncu Türkiye'de yerleşmiş bir kişi olsa dahi Türkiye'de elde ettiği kazançtan (yani aldığı ücretten) vergiye tabi olacaktır; tam ve der mükelleftiyete tabi olmak kayfiyeti bu hususta tesir icra etmez. Aksi takdirde, tam mükelleftiyete tabi olan ve bilhassa Türk tabiiyetindeki yerli komisyoncular aleyhine bir durum ihdas edilmiş olacağı ittifakla kabul olunmuştur.

3) Gayri menkul sermaye iratları

Der mükelleftiyete tabi hakiki şahıslar, Türkiye'de gayri menkullerinin bulunması veya gayri menkul mahiyetindeki haklarını Türkiye'de kullanmaları halinde, 5421 sayılı kanunun 7 inci maddesinin 4 üncü fıkrasile, gayri menkul sermaye irad-üzzerinden vergiye tabi tutulmuşlardır.

Ancak, aşağıda dar mükellefiyete tâbi kurumların gayri menkul sermaye iratlarına bahsinde de izah edildiği gibi, tatbikatta akseriye gayri menkulün veya bu mahiyetteki hakkin sahibinin Türkiye'de oturmadığı gibi her hangi bir mükellefinin de bulunmadığı, kiracıların borçlarını umumî hükümlerle tayin edilmiş bulunan şartlara uyarak ödedikleri görülmektedir. Bu gibi hallerde verginin muhtabı olan mükellefi kavramak mümkün olmayacaktır.

Vergi emniyetini sağlayabilmek ve Hazine hakkının ziyası uğramasına mani olabilmek maksadile bu gibi iratları stopaj suretille vergilendirmek yoluna gidilmesi uygun olacağı mütalaa olmuştur.

Bu gibi ahvalde stopajın ne suretle tatbik edileceğihususundaki görüşlerinin işbu raporun, Gelir Vergisi Kanununun 32, 33, 34 nci maddelerile ilgili kısmında açıklanmış bulunmaktadır.

4) Kazanç ve iradın Türkiye'de değerlendirilmesi I

921 sayılı kanunun 7 inci maddesinin 2 ilâ 6 inci fıkralarıyla, Türkiye'de yerleşmemiş olan kimselerin ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayri menkul sermaye iradı, sair kazanç ve irat şeklindeki kazanç ve iratları da vergiye tabi tutulmuş, bunların vergilendirilebilmesi için aranacak şartlar tayin edilmiştir.

Bu hükümlere göre; ücretler, serbest meslek kazançları sair kazanç ve iratlar :

- a) Hizmet veya faaliyetlerin Türkiye'de ifa edilmesi;
- b) Bu ücret, kazanç ve iratların Türkiye'de değerlendirilmesi;

şartıyla Türkiye'de vergilendirilecektir.

Hizmet veya faaliyetin Türkiye'de ifa edilip edilmemesi keyfiyeti, maddî bir vak'aya dayanmaları bakımından, tesbit edilebilir. Bu hususla her hangi bir ihtilaf çıkmas.

Türkiye'de değerlendirilmeden maksat nedir ? Bu cihet aynı maddenin son fıkrasında açıklanmıştır.

Bu fıkraya tetkik ettiğimiz zaman, hükümün sarık olmasında gibi bazı ihtisalleri de kavrayamadığı görülmektedir. Filhakika; mevcut hükme nazaran :

I) İstihkakların Türkiye'de tahakkuk ettirilerek ödenmesi, veya

II) Kazancı menleketlerde ödenip de Türkiye'deki bir mükellesenin giderlerine intikal ettirilmesi veya karından ayrılması

halinde bu kazanç veya iratlar Türkiye'de değerlendirilmiş sayılacaktır.

Görüldüğü ki, fıkra hükmünün sevkinde, maddenin 2, 3 ve 6 inci fıkralarında sözü geçen kazanç ve iratların elde edilmesinde, bu faaliyetleri yapanların Türkiye'deki bir şahıs veya müesseseye bağlılığı gözetilmediği tutulmuştur. Türkiye'de yerleşmiş olan şahısların kendi nam ve hesaplarına müstakil mahiyette teahhütlerde bulunabilecekleri ihtimali dorpis edilmiştir. Ne gelis, bir serbest meslek erbabının Türkiye'de kendi nam ve hesabına müstakilen faaliyette bulunması halinde kazancını tabii olarak ettiren veya üdeyen bir şahıs veya müessese mevcut olmayabilir.

Bilfaza, bir san'atkar Türkiye'de kendi nam ve hesabına bir konser verecek olsa Türkiye'de bu konserin hasılatını tabii olarak ettiren ve üdeyen bir şahıs yoktur. Bunun neticesi olarak, bu konserden doğan serbest meslek kazancının kavranması imkan dışına çıkmaktadır. Bilhassa, 71 inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 5 inci fıkralarıyla bu çeşit kazanç ve iratların toplama ve binnetice mecburi beyana tabii tutulmuş bulunması da müstakilen iara edilen faaliyetlerden doğan işbu kazanç ve iratların vergilendirilmesinde zorluklar doğurmaktadır.

Diğer taraftan, hizmet veya faaliyeti ifa edenle ifa ettiren arasında bir bağlılık mevcut olsa dahi, sırf vergilendirmeden kurtulmak maksadıyla bu bağlılığın gizlenerek bu faaliyetlerin müstakilen yapılmış gibi gösterilmesi de imkan dahilindedir. Binaenaleyh, bu çeşit mevazaların da önlenmesi isabetmektedir.

Bu mahsuruları bertaraf etmek ve boşlukları doldurmak üzere, 7 inci maddenin son fıkrasının, kendi nam ve hesaplarına müstakilen faaliyette bulunan ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek sanatkarlar, oyun heyetleri ile konserlerinin mükellefiyetlerinin tesisinde, bunların Türkiye'de tahsil ettikleri kazançlarının Türkiye'de değerlendirme sayılsmasını sağlayacak şekilde tadili uygun görülmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun 65, 66 ve 67 inci maddelerinde mahiyetleri ve mevileri tayin edilen sair kazanç ve iratlar, bu kazançları sağlayanların kendi nam ve hesaplarına iara ettikleri faaliyetlerden doğmaktadır. Bu kazançların teahhütünde bir şahıs bağıllık hali mevcut değildir. Halbuki, Gelir Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin 6 inci fıkrasıyla, bu kazançların elde edilmesinin tayininde Türkiye'de değerlendirilmiş olmasının istenmesi, aynı maddenin son fıkrasında da Türkiye'de değerlendirilmeden maksadın Türkiye'de tahakkuk ettirilmiş ve üdenmiş bulunmak demek olduğu belirtilmek suretiyle, dar mükellefiyette tabii şahısların bu kazançlarının bir şahıs bağıllı olarak faaliyette bulunmaktan tevallüt edileceği kabul edilmiştir. Komisyonun, hadisenin mahiyetine aykırı olan bu durumun düzeltilmesi için 6 inci fıkra metninde mevcut " ve Türkiye'de değerlendirilmesi " ve aynı maddenin son fıkrasındaki " ve 6 inci " ifadelerinin metinden çıkarılması lazım geldiğini kararlaştırmıştır.

III - KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Kurumlar vergisi Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesiyle, kamusal veya iş merkezi Türkiye içinde bulunmayan ya da bazı kurumlar dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabii

tutulmuş, 12 inci madde ile de bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlarından hangilerinin verginin kapsamına - dahil olduğu açıklanmıştır.

Verginin kapsamı içine alınmış ve 12 inci maddede 7 fıkraya halinde toplanarak ifade edilmiş olan kazanç ve iratlara mükteallik hükümleri üzerinde de durmak zarureti hissedilmiştir. Bu hususta cereyan eden müzakereler ve yapılan tetkikat neticeleri sırasıyla aşağıda arz edilmiştir :

1) Ticarî kazançlar

a) 22 sayılı kanunun 12 inci maddesinin 1 inci fıkrası ile, 21 sayılı kanunun 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasının hükümleri kurumların arz ettiği hususiyetlere göre değiştirilmek suretiyle, dar mükellefiyet mevzuatına giren yabancı kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticarî kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmuş bulunmaktadır.

Sözgü geçen işbu fıkra ile, devamlı mahiyetteki ticarî faaliyetlerden doğan kazançlar kavranmak istenilmiştir. Bu faaliyetin devamlı olabilmesi için de " Türkiye'de sabit bir iş yerinin veya daimi temsilcinin bulunması " şart koşulmuştur.

Yukarıda dar mükellefiyete tabi hakikî şahısların vergilendirilmesi bahsinde de işah eylediğimiz gibi, iktisadî, ticarî ve sair sebep ve amillerin tesiriyle iş yerinin sabit kalmasına imkan yoktur. Olsa, olsa, iş yerinde devamlılık veya istikrar vasfı aranabilir ve mevcut olabilir. Devamlı olarak yapılan ticarî muamelelerde de bu muamelelerin ilgili olduğu iş yerinde esasen istikrar ve devamlılık kendiliğinden mevcut olur.

Bu halde, iş yerine izafe edilen sabitlik vasfının - - - - - fıkra metninden çıkarılarak işin mahiyetinde devamlılık vasfının ilavesi lüzumlu görülmüştür.

b) Aynı fıkranın sonunda parantez içindeki hükümle, - - - - - ibracat için vergi istisnası tesis edilmiştir.

Yine yukarıda hakikî şahıslar için tanınan bu istisna - - - - - yet münasebetiyle belirttiğimiz sebeplere binaen, " Türkiye'den " tabirinin metninden çıkarılması lazım geldiği neticesine varılmış - - - - - tir.

2) Menkul sermaye iratları

Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinin 2 inci fıkrasının 4 üncü bendi ile, istihkak sahibinin gerçek veya tüzel - - - - - kişi olup olmalarına ve gelir veya kurumlar vergisine tabi bulunup bulunmalarına bakılmaksızın aynı maddenin 1 inci fıkrasında sayılan menkul sermaye iratları tevkif usulüne tabi tutulmuş, bunun neticesi olarak bir taraftan sözgü geçen kanunun 1 inci maddesindeki sarahate aykırı bir şekilde tüzel kişilerde kanunun kapsamı içine alınmış diğer taraftan vergiye tabi olmayan - - - - - kazançlardan tevkifat yapmak suretiyle mev'ana müstakil bir mükellefiyet tesis edilmiş bulunmaktadır.

Bundan doğan aksaklık ve mahsurlar raporunun alınması hususunda teferrüatla belirtilmiş, tatbikatın selameti ve prensiplerin ihlal edilmekten kurtarılması için, menkul sermaye iradında stopaj müessesesine verilmesi gereken şekil hakkındaki düzenlemelerin ayrıca arz olunmuş bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 inci maddesinin 6 inci fıkrasıyla Türkiye'de yerleşmemiş sayılan yabancı kurumların Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iratlarından yalnız menkul kıymet faiz ve temettüleri vergiye tabi tutulmuş aynı kanunun 24 üncü maddesiyle de bunların vergisinin Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesine göre tevkif yoluyla alınan vergi olacağı açıklanmıştır.

a) Mükellefiyet dışında kalan iratlar

Gelir Vergisi Kanununun 59, 61 ve 82 inci maddelerinde açıklandığı gibi, menkul sermaye iradı, menkul kıymet faiz ve temettülerinden ibaret değildir; bunların dışında daha bir çok çeşit menkul sermaye iratları vardır.

Gelir Vergisi Kanununun 6 ve 7 inci maddeleriyle dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler mevduat faizleri hariç olmak üzere, Türkiye'de elde ettikleri diğer bilmüşüm menkul sermaye iratlarından dolayı vergiye tabi tutuldukları halde aynı şartları taşıyan yabancı kurumların mühasıran menkul kıymet faiz ve temettülerinden dolayı vergilendirilmeleri iki kanunun prensip hükümleri arasında mevcut olması gereken ahengi bozmuştur.

Diğer taraftan; tam mükellefiyete tabi olan kurumlar, mahiyeti ne olursa olsun bilcümle menkul sermaye iratları üzerinden vergi ödemek durumunda buldukları halde dar mükellefiyete tabi yabancı kurumun yalnız menkul kıymet faiz ve temettülerinden vergi aranması diğer menkul kıymet iratlarının mükellefiyet dışında bırakılması da gayri tabiidir; yerli kurumlar aleyhine bir müsavatsızlık mahiyetindedir.

Her ne kadar, memleketin yabancı sermayenin şu veya bu şekilde celbi matlup ise de, bu husus, yerli müesseseler aleyhine, vergi muafiyeti ve istisnaiyeti şeklinde değil diğer idari ve iktisadi himaye tedbirleriyle ve bilhassa yabancı sermayeye itimat temin eylemek suretile temin edilebilir ve edilebilir.

Bundan başka, yalnız menkul kıymet faiz ve temettülerinin verginin gümüne alınmasında, yabancı kurumların, muvazaaçlı yollara baş vurarak bilhassa iştirak kazançlarına vergi yükünden kurtarmalarına imkan vermesi bakımından, isabet de görülmüştür.

Binaenaleyh; Gelir Vergisi Kanununun 6 ve 7 inci maddelerine mütemasir olarak, aynı zamanda Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 inci ve 6 inci fıkraları hükümlü de mahfuz tutulmak şartıyla, mevduat faizleri dışında kalan diğer menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi usulü görülmüştür.

B) Vergilendirme şekli :

Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesi ile ilgili ola-
nık tesis edilmiş bulunan stopaj müessesesine verilmesini uygun
görülmüş şekil tasvir edilir ve kanuniyet iktisap ederse Kurum-
lar Vergisi Kanununun 12 inci maddesinin 6 inci fıkrası ile 24 -
inci maddesine tathik kabiliyeti kalmayacaktır. Çünkü, artık ku-
ruların menkul sermaye iratlarından stopaj suretile vergi alın-
mayacaktır.

Yerli Kurumların menkul sermaye iratları vergi emniyeti
altındadır; bunlar her zaman ve her türlü tetkiklerle meydana
getirilebilir. Nihayetle, bu bahiste, stopaj şeklinde, ayrı bir
vergi emniyeti tesisine lüzum yoktur. Halbuki, yabancı kurumların
vergiye tabi tutulmak istenilen menkul sermaye iratlarında vergi
emniyeti noksanıdır, kusurludur. Nitekim bu sebeptendir ki, kanun
tasarı tarafından, Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesi prensip-
lere aykırı bir şekilde tevasi edilmiş, Kurumlar Vergisininin 24 üncü
maddesindeki hüküm de sevki zaruri görülmüş bulunmaktadır.

Bu sebeple, gelir vergisinin prensiplerine de sadık kal-
mak aynı zamanda bu iratlara taalluk eden kurumlar vergisininin de
emniyet altına alınmak için, kurumlar vergisi çerçevesi içinde
de ayrıca bir stopaj müessesesinin ibdası lüzumlu görülmektedir.

Bu tabirde, Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin
kaldırılarak yerine, dar mükellefiyete tabi kurumlara men-
kul sermaye iratı ödeyen şahısların, bunlardan Kurumlar Vergisi
Kanununun 25 inci maddesiyle tayin edilen nisbette vergi kesmele-
rini ve bunlar Gelir Vergisi Kanununun 83 ve 84 üncü maddeleriyle
tayin olunan çekil ve usuller dahilinde Vergi Dairesine yatırımlarını
mecburi tutan; tevkif edilen vergilerin yabancı kurumlara
vin esas vergilerininin yerine geçeceğini açıklayan bir hüküm ko-
nulması gerekecektir.

1) Gayri menkul sermaye iratları :

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 inci maddesinin 5 inci--
fıkrasıyla, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların gayri men-
kullerini ve haklarını kiralamak suretile Türkiye'de elde ettik-
leri iratlar vergiye tabi tutulmuştur.

Bu hükümde tathikinde hiç bir zorluk mevcut olmayacağı-
görülmüş de tathikatta bir çekil halinde aksaklıklar müşahade
edilmektedir. Şöyle ki; kiraya veren şahsın aksarıya Türkiye'de
her hangi bir müesseseli bulunmamaktadır. Kiracı, aralarındaki -
sözleşme ve akde müsteniden kiraları kiralayana ödemektedir. Bil-
hassa; iktisat, almaneti farika, telif gibi sinai ve edebi hakla-
rın ve aksar ahvalde gayri menkullerin sahipleri Türkiye'de her
hangi bir müesseseli bulunmadıkdan bunları kiralayabilmekte ve ki-
ralarına almaktadırlar.

Kiracının veya müessesinin adını mevcudiyeti Kurumlar Vergisi Kanununun 20, 21 inci maddelerinin tatbikini, bu çeşit gelirlerin kavranmasına serilaştırmaktadır.

Vergi emniyetini ve Masine alacağıın vaktinde tahsilini sağlayabilmek için işbu kanunun 20 inci maddesini değiştirerek suretile kiracıları, malın veya hakkın sahibi namına beyanda bulunmağa mecbur etmek veyahut bu çeşit iratları da, menkul sermaye iratları gibi, stopaja tâbi tutmak icabedeseektir.

Kiracının, esas mükellef namına beyanda bulunması beyefiyeti Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci, 27 inci ve Vergi Usul Kanununun 8 ve 10 uncu maddelerinin ruh ve esaslarile kabili telif görölmektedir.

En uygun hal çekli, bu çeşit gelirlerin de stopaja tâbi tutulmasıdır. Bu takdirde yeniden tedvin edilecek 24 inci maddede konulacak bir hükümle, kiracıları ödedikleri veya borçlandıkları kiralar üzerinden 25 inci madde ile tayin edilen nisbete göre vergi kesip buna Vergi Dairesine beyan etmek ve kestikleri vergiyi yatırmak külfetinin tahmininin, kesilen verginin esas mükellefin (yani hakkın veya malın sahibinin) vergi mükellefiyeti yerine geçeceğinin açıklanmasının muvafık olacağı mütealaa kılınmıştır.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Menkul Sermaye İradında Stopaj

I - EN GÜNÜKÜ REJİM

1 - Gelir Vergisi Kanununun koyduğu esasları

Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinde menkul sermaye iratlarından hangilerinin ne gibi esaslar dairesinde vergi tevkifatına tabi tutulacağı şu suretle tayin edilmiştir:

a) Sermaye şirketlerle, sermayesi üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerde, bu şirketlerin safi kazançlarından Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kar kısmı vergi tevkifatına tabi olacak ve vergi Kurumlar Vergisi beyannamesinin verileceği süre içinde bu şirketlerce kesilecektir.

b) Adi Komandit şirketlerinde Komanditerlerin kar hisseleri stopaja tabi olacak ve vergi komanditelerin Gelir Vergisi beyannamelerinin verileceği süre içerisinde şirket tarafından tevkif olunacaktır.

c) Tahvilât faizleriyle mevduat faizlerinin istisna dışında kalan kısımlarından vergi, bu faizleri borçlanan tüzel kişiler tarafından, borç olarak tahakkuk ettiği tarihte kesilecektir.

d) Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulan sermaye şirketlerinin (1) No.12 fıkra dışında kalan esham temettülerinden (yabancı kurumlara ait aksiyonların Türkiye'de ödenen temettü hisseleri gibi) vergi bu temettüleri yabancı kurum hesabına Türkiye'de ödeyenler tarafından ödeme tarihinde tevkif olunacaktır.

e) Yabancı memleketlerde doğan Türkiye'de ödenen faizlerin vergisi, bunları yabancı kurum hesabına Türkiye'de ödeyenler tarafından ödeme tarihinde tevkif olunacaktır.

f) Menkul sermaye iratları üzerinden yukarıdaki fıkralarda yazılı esaslar dairesinde vergi kesilirken Hazine hariç olmak üzere istihkak sahiplerinin gerçek veya tüzel kişi olmalarına ve Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi bulunup bulunmalarına bakılmayacaktır.

Görüldüğü ki, menkul sermaye iratlarına müteallik stopaj tatbikatında, kısmen tahakkuk ve tediye esasına istinat edilmekle beraber çok geniş ve ehemmiyetli bir tatbikat sahasına malik bulunan sermaye şirketlerinin stopajın stopajın mahiyet ve maksadına aykırı düşen bir usulün tatbiki yoluna gidilmiş, yani müstakil bir vergilendirmeyi tasammun eden bir tatbik şekline yer verilmiştir.

2 - Kanun Hükmülerinin tatbikinde alınan neticeleri

a) Sermaye şirketlerinde stopaj tatbikatının verdiği neticeleri

Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinin sermaye şirketlerinde stopajın ne suretle yapıldığını gösteren birinci fıkrası hükmü

tatbikatta bazı esaslı tereddüt ve ihtilâfların husule gelmesine meydan verecek derecede bir vuzuhsusluk ve mühmeniyet arz etmektedir. Bu neticeyi tevhit eden hadiseleri şu esaslarda toplayabiliriz:

1) Kanunun 82 inci maddesinin birinci fıkrasında stopajın, şirketlerin safi kazançlarından Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kar kısmına tatbik edileceği tasvir olunmuştur. Ancak bu fıkra da sözü edilen " safi kazanç " tabirinin kanunda mahiyeti açık bir şekilde tavaif ve tayin edilmiş olduğu için tatbikatta bu tabirin şirketlerin Kurumlar Vergisine matrah olan " safi kazanç" olarak mı yoksa ticari esaslara göre serbestçe teayyün eden şirket kazançları olarak mı nazarı itibare alınacağına kat'iyetle kestirmek mümkün olamazakta ve bu iki noktainazar bu güne kadar halledilmeyen bir ihtilâf mevzuu olarak kalmaktadır.

2) Celir V. Kanununun 82 inci maddesinin son fıkrası hükmü, menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesilirken, istihkak sahiplerinin gerçek veya tüzel kişi olup olmadıklarına bakılmayacağına açık bir şekilde tesbit etmektedir.

Bilindiği gibi menkul sermaye iratlarındaki stopajdan nakat, Celir Vergisine tabi gerçek kişilerin gelirin dahil olacak iratları, bu iratların tediyesi sırasında evvelden vergilendirilmek ve bilhaza bu suretle alınan vergiyi bu gerçek kişilerin ödeyecekleri Celir Vergisiyle mahsup etmektedir. Bu bakımdan hükmü şahıslara vaki olacak menkul sermaye iratlarına stopajın tesvil edilmesi hem bir prensip aykırılığı tevhit etmekte ve hem de tatbikatta bir vuzuhsusluk yaratmaktadır.

3) Stopaj tatbikatında münakaşa ve ihtilâf mevzuu olan hadiselerden mühim olan bir başkası da Türkiye'deki yabancı şirket şubelerinin karlarının vergi tevkifatına tabi tutulması hususunda hasil olan tereddütlerdir.

Bu mevzu üzerinde iki noktainazar münakaşa edilmiş ise de henüz tatbikatta kat'î bir vecheye verilmemiştir.

Birinci noktai nazar şudur:

~~Yabancı bir gerçek kişi Türkiye'de yatırım olduğu bir sermaye dolayısıyla bir irat temin ederse Celir Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin 5 inci fıkrası hükmüne göre dar mükellefiyete tabi olacaktır. Halbuki yabancı bir gerçek kişinin sermayesini doğrudan doğruya bu suretle Türkiye'ye yatırıp irat temin etmesiyle, merkezî dâvayında fakat Türkiye'de şubesi bulunan bir şirketin alakalı veya hissedarı sıfatıyla bu şirketten temettü hissesi veya hisse şeklinde bir irat temin etmesi arasında esas itibarile bir fark yoktur. Bu gerçek kişinin bu suretle elde ettiği irat içinde bu şirketin Türkiye'deki faaliyetlerinden mütehasıl kazançları da dahil bulunduğu göre, yabancı şirketin Türkiye'deki şubesinin temessül eden karından vergi kesilmesi stopajın mahiyet ve maksadına bir aykırılık göstermes. Diğer taraftan Kurumlar Vergisi mizbetinin de düşük olduğuna ve kanunun karına komisyonunda müzakereci sırasında da belirtildiği gibi, sermaye şirketlerini stopajında kesilen bu düşüklüğün bertaraf edilmesi mülahazası da gösterildiğine göre bu tatbikat şekli isabetli olur. Kalda ki, yabancı şirket şubelerinin stopaja tabi tutulmaması vergi tatbikatında bunların iş ve idare merkezî Türkiye'de bulunan kurumlara nazaran istiyasî bir münakaşaya tabi tutulmalarını yani yabancı şirket şubelerinin~~

sadece % 10 nisbetinde Kurumlar Vergisine diğerinin ise ayrıca stopaj dolayısıyla % 23 nisbetine varan bir vergi ödemelerini istiş etmesine sebebiyet vermesi bakımından da mahsurludur.

İkinci noktainsar ise şu suretle hülâsa edilebilir:

Şubeler bağlı buldukları teşekküllerden ayrı birer müesseseler olarak mühtalea edilemezler. Bir şirket merkezile şubesi arasında iktisadî bir usviyet münasebeti mevcuttur. Yani diğer bir ifade ile şubeler ana merkezlerinin iktisadî varlığının birer parçasını teşkil ederler. Nitekim muasır vergi hukukunda bu irtibat " usviyet" veya " usviyet münasebeti " terimleriyle ifade olunmaktadır. Yabancı şirket şubelerinin Kurumlar Vergisi mükellefiyetine alınması münhasıran bu şubelerin bağlı buldukları teşekküllerin (yani yabancı kurumların) Türkiye'deki faaliyetlerinden doğan kazançlar üzerinden vergilendirilmesi maksadına dayanır. Fakat Türkiye'deki faaliyetlerinden elde edilen bu kazanç ana merkezi için şürekaya temettü hissesi şeklinde tevzii mümkün olabilecek bir kazanç mahiyetinde olmayıp, kazançları meyanına giren bir hasılatın ibarettir. Bu bakımdan bu hasılatın şirketin şirketlerine menkul sermaye iradı şeklinde intikal ettiğini fars ve kabul ederek stopaja tabi tutulması doğru bir netice vermez.

Diğer taraftan yabancı kurumların memleketimizdeki şubelerinden alınacak verginin % 10 nisbetindeki Kurumlar Vergisinden ibaret olması eşitliği de ihlal etmez. Çünkü, Türkiye'deki şubenin yabancı üzerinden vergi ödeyen bir yabancı kurum, bulunduğu memlekette de hem Kurumlar Vergisine ve hem de temettütün tevsiinde Gelir Vergisine tabi olacaktır. Bu itibarla yabancı Kurumlar vergi mükellefiyeti bakımından yerli kurumlara nazaran imtiyazlı bir duruma girmiş olmayacaklardır.

Bu sebeplere binaen yabancı kurumların şubelerinin yıllık kazançları stopaja tabi tutulmamalıdır.

4) 82 inci maddenin son fıkrası^{nda}, menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesilirken istihkak sahiplerinin Gelir veya Kurumlar vergisine tabi olup olmadıklarının araştırılmasına mahal bulmuş madiği tasrih olunmuştur.

Fıkradaki "Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi olma" hükmü fiyatının istihkak sahibine hangi bakımdan tevccüh eden muafiyetleri tasammun ettiği, yani daha açık bir ifade ile doğrudan doğruya subjektif muafıllıkları mı yoksa matraha tealluk eden objektif mahiyetteki istisnaları mı şüsulüne aldığı kanunda belirtilmediği için tatbikatta vuzuh sağlanamamaktadır.

Bu mevzuda en esaslı ihtilâf Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (1) inci fıkrasında yazılı istihkak istisnasına dair olan hükmün tatbikatında husule gelmiş ve matraha tealluk eden bu istisnadan istifade eden kazançların stopaja tabi tutulup tutulmaması hususunda şimdiye kadar bir karara varılamamıştır.

5) Sermaye şirketlerinde stopaja tabi tutulan kazançlardan menkul sermaye iradı şeklinde şürekaya intikal edenlerin şirketler bakımından hangi yılın iradı sayılarak vergilendirilmesi icabetsizliği hususu da tatbikatta kat'î olarak tayin edilememiştir.

Bu ihtilaf ,kanunda sermaye şirketlerinin stopajında tahakkuk ve tediye esasından inhiraf edilmiş bulunulmasının bir neticesi olarak tenahir etmektedir.Çünkü,kanuna göre vergi tevkifatına tabi tutulan şirket kazancı yılın son gününde çıkarılan bilançoya göre tesbit edildiği halde bu kazancın heyeti umumiye kararı ile esas müteakip yılın ortalarına doğru menkul sermaye iradı şeklinde şürekaya itikal ettiği için,şüreka bakımından bu iradın şirket kazancının tekevvün ettiği yalda mı yoksa, kendilerine nakten veya hı saben bir tediyeinin vaki olduğu tarihte mi elde edilmiş sayılacağına açık bir şekilde kestirmek mümkün olamamaktadır.

6) Şirketlerin,muayyen bir hesap devresi sonunda tahassül eden karlarından ya statülerine veyahut da hey'eti umumiye kararlarına istinaden müstahdemlerine dağıttıkları temettü hisseleri ve ikramiyeler Gelir Vergisi Kanununun 45 inci maddesinin 3 üncü fıkrası hükmüne göre ücret sayılmıştır.Bu itibarla kanunun 80 inci maddesinin 2 inci fıkrası hükmüne göre istihkak sahiplerine ödenirken vergi tevkif edilmektedir.Halbuki,müstahdemlere dağıtılacak bu kabül temettü hissesi ve ikramiyelerin tefrik edildiği şirket kazancı da daha evvelden kanunun 82 inci maddesinin 1 inci fıkrası hükmüne göre % 15 nisbetinde ayrıca menkul sermaye iradı stopajına tabi tutulduğu için tatbikatta stopajın mahiyet ve maksadına aykırılık arzeden ve bu bakımdan da tashihi icabeden bir vaziyet hasıl olmaktadır.Ancak kanunda ücret üzerinden alınan vergilerde,mahsup esaslı kabul edilmemiş olduğu için bu yoldan bir tashih imkanı bulunamamış ve halen idarece bu mevzuda tatmin edici bir karara varılamamıştır.

b) Mevduat faizlerinde stopaj tatbikatının varlığı neticeleri

Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinin 4 cü fıkrasında stopajın mevduat faizlerinin istisna haddini aşan kısımlarına tatbik edileceği hükmüne bağlanmıştır.

Sermaye şirketlerinin stopaj tatbikatında olduğu gibi mevduat faizlerinin stopaj tatbikatında da kanun hükmününün vuzuh-susluğundan ileri gelen ve aşağıda mahiyetleri izah edilen tereddüt ve ihtilafların husule geldiği müşahede edilmiştir.

1) Kanunda yapılan tarifine göre,menkul sermaye iradı sahibinin ticari veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği faiz,kira ve benzeri iratlardır.Bu tarife göre ticari mevduat faizlerinin müddi için bir menkul sermaye iradı olarak değil, ticari faaliyetlerinden mütevellit bir kazancı olarak kavranması menkul sermaye stopajına tabi tutulması icabeder.Ancak, kanunun 82 inci maddesi hükmü bu hususta tam bir serahati ihtiva etmediği ve tatbikatta bir çok ahvalde ticari mevduat sahiplerini diğerlerinden tefrik etmeğe imkan bulunmadığı için mesele kat'ı bir şekilde halledilmemiş ve tatbikata veyhe verilmemiştir.

2) Mevduat faizlerinin stopaj tatbikatında, gerek idareyi,gerekse vergiyi tevkif eden kurumları tereddüde sevkeden meselelerin başında 200 liralık istisna hükmününün tatbik şeklini tayinde rastlanan müşkülât gelmektedir.İleriki kısımlarda etraflı bir şekilde izah edileceği üzere bu müşküller bilhassa,mevduat bonoları üzerinden peşin olarak hesaplanan faizlerin vergilendirilmesine,mü teallik musamelelerde tecelli etmekte ve 200 liralık istisnanın peşin olan faizin hey'eti umumiye için bir defa mı yoksa,bu faizin tealluk ettikleri yıllara göre mükerrer olarak mı nazarı itibare alınacağını kestirmek,kanunda sarih bir hüküm olmadığı için,mümkün olamamaktadır.

c) Stopaj tatbikatında istinat edilmiş olan esasların tahlili ve tenkidi:

Gelir Vergisi Kanunumuzun menkul sermaye iratlarının stopajına müteallik hükümlerinin tatbikatında karşılamakta olduğumuz ve evvelki kısımda etraflı bir şekilde mahiyetlerini belirttiğimiz aksaklıkların sebep ve amilleri şu üç esasta toplanarak tahlile tabi tutulabilir:

1) Gelir Vergisi sisteminin ve bu sistem içerisinde menkul sermaye stopajı gibi şimdiye kadar yabancı olduğu olduğumuz bir usulün memleketimizde ilk defa tatbikine geçilmesinden tevellüt eden bünyevi müşküller,

2) Menkul sermaye iratlarının stopajında kanunda düşünülmüş olan prensip hataları,

3) Kanun hükümlerinin vuzuhsuzluk ve kifayetsizliklerinden doğan tatbikat aksaklıkları.

Gelir Vergisi sisteminin ve bu sistem içerisinde stopaj gibi şimdiye kadar yabancı olduğu olduğumuz bir usulün memleketimizde ilk defa tatbikine geçilmesinden tevellüt eden bünyevi müşküller izaha muhtaç olmayacak kadar açık bir aksaklık sebebi olarak kendisini göstermektedir. Bu neticeyi büyük bir vergi reformunu başarmış olan bir memleket için ilk tatbikat yıllarında tabii telakki etmek lazımdır. Zamanla tatbikine girilen yeni usuller yerleşeceği ve yerleşmesi nisbetinde de mahiyetlerine daha esaslı olarak nüfus edilebileceği için bünyevi bir mahiyet arzeden bu müşküller tedrici bir surette ortadan kalkacaktır.

Menkul sermaye iratlarının stopajında ehemmiyet arzeden esas aksaklığın sebep ve amillerini, kanunda düşünülmüş olan prensip hatalarında aramak lazımdır. Filhakika ileride stopajın mahiyet ve maksadı izah edilirken de belirtileceği üzere; stopajın tesis ve tatbikinde şu üç noktanın gözönünden uzak tutulmamasında prensip bakımından zaruret vardır:

1) Stopaj münhasıran bir tahsil usulüdür,

2) Prensibe sadık kalındığı takdirde stopajla yeni bir mali kellefiyet tesis edilmemelidir.

3) Stopaj, Gelir Vergisi kadrosu içinde müteale edilmedi ve ancak gerçek kişilerin gelirlerine dahil olacak menkul sermaye iratlarına şamil olacak surette tatbik edilmelidir.

Halbuki, evvelce de temas edildiği üzere, esas prensibin bu lâzımları yerine getirilmemiş ve bilhassa sermaye şirketlerinin stopaj tatbikatında bu esaslardan tamamilen ihbar edilerek bunların hari kazançlarından Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kar kısmı stopaja münhasıran tahsis edilmiştir. Bu tatbikat şekliyle menkul sermaye iradi stopajına bir nevi münhasır kurumlar vergisi mahiyeti verilmiş olmaktadır. Bilhassa şirket kazançlarından ihtiyat ayrılan maliyetlerin bilhassa zararlar mahabası halinde ortada menkul sermaye iradisi şeklinde şirkete tevzi edilecek bir kazanç dakalınacağı halde sonradan şanssız iskanı kalmayan bir verginin stopaj yolu ile evvelce alınması kanunda düşünülen prensip aykırılığını bariz bir şekilde belirtmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesi hükmüne göre, stopaj tatbikatında istihkak sahiplerinin gerçek veya tümel kişi olmalarına bakılmıyacağı için, yalnız gerçek kişilere intikal eden iratların değil, tümel kişilerle ilgili olan kazançların da vergi tevkifatına tabi tutulması icabetmektedir. Bu neticede menkul sermaye iratları üzerinden stopaj yolu ile önceden alınmış olan verginin, prensip bakımından Gelir Vergisi kadrosu içinde kalmak ve gerçek kişilerin gelirlerine dahil olacak menkul sermaye iratlarının dahil olmak vasfını ihtilaf eden bir mahiyet arzettiğidir. Gerçi, stopaj yolu ile alınan verginin bilahare Kurumlar Vergisi ile mahsubuna konulmuş iken verilmiştir. Ancak, stopaj nisbetinin % 15 ve Kurumlar Vergisi nisbetinin ise % 10 olması ve bazı hallerde kurumların aradaki farkı diğer kazançlarına isabet eden Kurumlar Vergisi ile karşılayacakları dolayısıyla bu mahsup ameliyesi tam olarak cereyan etmemekte ve stopaj yolu ile alınan vergiden mahsupus kalan kısım sermaye şirketleri için münzam bir vergi haline inkilap etmektedir.

Kanun hükümlerinin vusususluk ve kifayetsizliklerinden ileri gelen tatbikat aksaklıklarına gelince, bunları şu esaslarda toplayarak tetkik ve tahlile tabi tutmak mümkündür.

1) Sermaye şirketlerinde stopaj matrahının tayin usuru olan " safi kazanç " tabirinin kanunda mahiyeti açık bir şekilde vahih ve tayin edilmemiş olduğu için tatbikatta bu tabirin şirketlerin Kurumlar Vergisine matrah olan " mali kazanç " olarak mı yoksa ticari esaslara göre serbestce teayyün eden şirket kazancı olarak mı kavranacağına tereddüt hasıl olmuştur.

2) Türkiye'deki yabancı şirket şubelerinin kazançlarından stopaj yolu ile vergi kesilip kesilmeyeceği hususunda kanun vahih olmadığı için bu mevzuada tatbikatta hasıl olan tereddüt ve ihtilaf lar isale edilememiştir.

3) Şirketlerin menkul sermaye stopajına tabi olan karlarından ayrılarak hizmet erbabına dağıtılan temettü hisseleri ile ihramiyelerin ayrıca heret stopajına da tabi tutulması halinde evvelce tevkif edilen vergilerin ne suretle mahsup edileceğinde kanun sakittir. Bu bakımdan tatbikatta hasıl olan aksaklıklar giderilememektedir.

4) Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinin 2 inci fıkrasının son bendinde " Gelir Veya Kurumlar Vergisine tabi olma, keyfiyetinin istihkak sahibine hangi bakımdan tevcih edilen muaflikları kanunun ettiği yani daha açık bir deyişle istihkak sahibinin şahsi durumuna istihdaf eden subjektif mahiyetteki istisnalara mı yoksa matraha teallik eden objektif mahiyetteki istisnalara mı teallik ettiği açıkca belirtilmediği için tatbikatta vuzuh sağlanamamaktadır.

5) Mudilleri için menkul bir sermaye mahiyetini arz etmeyen ticari mevduat faizlerinin menkul sermaye iradı stopajına tabi tutulup tutulmamasında kanun vahih bir hüküm ihtiva etmemekte olduğu gibi, 82 inci maddenin 1 inci fıkrasının 4 üncü bendi hükmü de bir kaç yıla şamil olmak suretile peşin olarak hesaplanan faizlerde 200 liralık istismanın ne suretle nazara alınacağı hususunda vahih bir esas tayin etmemektedir.

İşte etraflı bir şekilde mahiyetleri belirtilen bu sebep ve şailler dolayısıyla tatbikatta hasıl olan aksaklıkların ortadan kaldırılmasını zaruri gören komisyonumuz Gelir Vergisi sisteminin içerisinde ehemmiyetli ve şüphesiz bir tatbikat sahasına malik

olan stopaj usulünün maksat ve mahiyetine uygun bir şekle ifrağını uygun görmüş ve bu husustaki tekliflerine vuzuh vermek maksadıyla stopajın ilmi bakımından mahiyeti ile bu mevzuda yabancı memleketler tatbikatı hakkında izahat vermesi de faydalı bulmuştur.

II - MENKUL SERMAYE İRATLARINDA STOPAJIN MAHIYET VE - MAKSADI VE YABANCI MEMLEKETTEKİ TATBİK ŞEKLİLERİ .

1) Stopajın mahiyet ve maksadı:

Menkul sermaye iradında stopaj Gelir Vergisine tabi Gerçek kişilerin gelirlerine dahil olacak iratlarından, bu iratların kendilerine kurumlarca tediyesi sırasında muayyen nisbette bir verginin evvelden kesilmesini ve bilahare bu verginin bu irat sahipleri için tahakkuk ettirilen Gelir Vergisiyle mahsup edilmesini tasarruflu eden bir tahsil usulüdür.

Bu tariften ve izahattan da anlaşılacağı üzere, stopaj müstakil bir vergilendirme şekli olmayıp bir nevi hususi tahsil usulü mahiyetini taşımaktadır.

Gelir Vergisi tatbikatında menkul sermaye iratlarında, ve ileride izah edileceği üzere, diğer bazı sahalarda stopaj usulünün tatbikine gidilmesi şu sebeplere dayanır:

a) Vergi varidatının emniyeti sağlanır. Fihakika bu usul de mahsup suretiyle verginin büyük bir kısmı menbaında alınacağı cihetle bu sahada vergi kaçakçılığı asgari bir hadde indirilmiş olur.

b) Vergi peşin olarak alınır. Sene sonu beklennmeden verginin büyük bir kısmının peşinen Hazine kasalarına girmiş olması bilhassa menkul sermaye iratları fazla olan zengin memleketlerde büyük bir ehemmiyet arzeder.

c) Verginin varidatı daha yüksek olur. Zira, menkul sermaye iratlarından tevkif yolu ile kesilen vergide asgari geçim indirimi nazarı itibare alınması, daha doğrusu nazarı itibare alınması. Bu usul de bilfers Almanya'da olduğu gibi tediyeye edilen bütün dividant ve faizler üzerinden seyyanen % 10 kesilir. Bu suretle bilvasita vergiye tabi olan eşya ve tahvilat hamilleri asgari geçim muafliğinden veya tensilatından istifade ettirilmemiş olur.

2) Stopajın tatbik sahası:

Bu günün Gelir Vergisi sistemlerindeki umumî temayül tek ve umumî gelir vergisine müteveccih bulunmaktadır. 1949 yılında bu temayüle Fransa'da iştirak ettiği için bu gün hemen hemen bütün ileri Garp memleketlerinde bu sistemin tatbikata umumî bir mahiyet arzeder. Tek ve umumî Gelir Vergisi sisteminde beyannameye müsteniden vergilerin sene sonunda alınması esası yanında geniş ölçüde stopaj usulüne de yer verildiği için bu günün Gelir Vergisine " stopajlı Gelir Vergisi " adı da verilir.

Gelir Vergisi kadrosu içinde stopajın tatbik sahasına esas itibarile hizmet erbabına ve serbest meslek erbabına yapılan ödemelerle menkul sermaye iradı şeklinde vaki olan ödemeler girilmektedir. Gelir Vergisinin doğduğu ve en iyi tatbik edildiği bir memleket olan İngiltere'de ise gayri menkul sermaye iratları (kira lar) da ithal edilerek suretile stopaja çok geniş ve şunullü bir tatbik sahaya verilmiştir.

Bizim Gelir Vergisi sistemimizde, stopaj serbest meslek erbabine hizmet erbabına yapılan ödemelere ve menkul sermaye iratlarına inhisar etmektedir.

1 - Yabancı memleketlerdeki tatbikat şekilleri:

Stopajın mahiyeti ve işleyiş şekli hakkında bir fikir edinilmesi mülahazasıyla Komisyonumuzca muhtelif yabancı memleketler mevzuatı da gözden geçirilmiş, bunlardan bilhassa hususiyet arzeden muhtelif tatbikat şekilleri hakkında raporda bilgi verilmesi faydalı görülmüştür.

a) İngilterede:

Gelir Vergisinin ilk ihtes edildiği ve en iyi tatbik olduğu bir memleket olan İngiltere'de bu verginin kadrosu içerisinde tesis edilmiş olan stopaj usulüne çok geniş bir tatbikat sahası verilmiştir. Halen İngiltere'de Gelir Vergisi varidatının takriben %75'inin bu usulle tahsil edildiği görülmüştür. Eğer bu stopaja bu memlekette ne dereceye kadar bir inkişaf imkanı verilmiş olduğu kendiliğinden tesahür eder.

İngilterede stopaja tabi olan iratlar arasında bilhassa menkul sermaye iratlarının ehemmiyetli bir mevki vardır. Burada derhal şu noktaya işaret edelim ki, İngiltere'de " Stoppage at the source " denilen kaynağında tevkif usulü kat'î bir vergilendirme mahiyetinde olmayıp sadece bir tahsil şeklidir. Bilhassa bu memlekette 1920 yılında yapılan vergi reformundan sonra stopaj usulü bariz bir şekilde bu mahiyeti iktisap etmiştir.

İngiliz Gelir Vergisi sisteminde, Gelir Vergisi mükellefleri prensip itibarıyla yıllık beyanname vermek mecburiyetindedirler. Bu esas dairesinde bir taraftan yıllık vergiler hesaplanırken indirimler yapılmakta ve " surtax " a tabi olan gelir tesbit edilmiş te, diğer taraftan da senesi içerisinde mükelleflerin tevkif yolu ile ödemiş olan vergilerinin mahsubu sağlanmakta ve mahsup harici kalan fazla tevkif edilmiş vergiler varsa bunlar da " Repayments " adı ile red ve iade olmaktadır. İngiltere'de küçük irat sahiplerini ve bu mevzuatta bilhassa hizmet erbabını alakalandıran bu " Repayments " maalesine geniş ölçüde yer verilmektedir.

b) Fransa'da i.

Fransa'da 1949 yılında yapılan büyük vergi reformu ile menkul sermaye iratları diğer kazanç ve iratlar nispetinde evvela % 18 nisbetinde tatbik olunan " nisbi vergi - Taxe Proportionnelle " ye mayyan bir meblağı aşan gelirler kanallile de " müterakki nisbetli vergi - Surtaxe " ye tabi tutulmuştur.

Özellik edilen reformdan evvel, menkul sermaye iratları Gelir Vergileri maaşesini içinde ayrı bir sedül teşkil etmekte ve bu mükellefiyet kendisine has bir karakter taşımaktaydı. Bu verginin tahsili ise, " tevzi esası " na bağlanmış ayrıca beyanname esasının tatbikine yer verilmemiştir.

Yeni reform kanununda menkul sermaye iratları muhtelif kategorilere ayrılmıştır. (Temettü hisseleri, tahvilat ve mevduat faizleri gibi..) Bunların içinde en mühim olan ve muhtelif şekillerde tekevvün eden dividantların vergilendirilmesinde " Maaşes-tribuable " denilen yeni bir usule yer verilmiş ve bu usul esas-

lara kanununun 39 uncu maddesinde " sermaye şirketleri de ihtiyat ayırlanmış veya sermayeye ithal ve ilave edilmiş olan kazançlar tevzi edilmiş kazanç sayılır " hükmüyle tarif ve izah olunmuştur. Bu usulle Fransa'da temettü hisselerinin vergilendirilmesinde fiili " tevzi " veya " tevzi " esasından inhiraf olunmakta ve " tevzi edilmiş kazanç gelene " veya " tevzi edildiği fark olunan " temettü hisseleri vergiye tabi tutulmaktadır. Bu suretle eski vergilendirme şeklinin istinat ettiği hukuk nasyonu terk edilerek muhasebe usulüne göre cereyan edecek bir kavrayış şekline yer verilmektedir ki (x) böylece bazı hallerde tevzi edilmeyerek hissedarlar namına mahfuz tutulan meblağların da vergiye tabi tutulması sağlanmış bulunmaktadır. (Bazı mükellefler tatbikatta bu usulün işleyiş tarzında müşkülata rastlanacağına ileri sürmektedirler.)

Fransız Gelir Vergisi sisteminde bu usule gidilmesinin sebebi; kendiliğinden de anlaşılacağı üzere, bu mevzuda yapılabilecek muvazaalara önlemek ve tevziden kaçınma temayüllerini bertaraf etmektir. Yapılan müşahedelerle, bilhassa aile şirketlerinde kazançların tevzi edilmeyerek şirkette bırakıldığı ve çok kerre hissedarların temettü hisselerini çekerek yerde şirkete borçlu görünmek suretiyle para çıkarmak yoluna gittikleri tesbit olunmuştur. Eski rejimde bu gibi hallerin tesbit edilmesi idaraya, tereddüt etmekte ve bu bakımdan da bir sürü mahsurlarla karşılaşılmaktaydı. Yeni vergi usulünde, şirketlere vaki ikrazlar, ücret namı ile yapılan ödemeler ve sair suretle şirkete sağlanan gizli menfaatler de kendiliğinden vergiye tabi olacağı için bu mahsurlar bertaraf edilmiş bulunmaktadır.

Fransa'daki yeni usulün işleyiş tarzı şu suretle cereyan edecektir.

Bir mükellefiyet devresi içinde hissedarlara bilfiil tevzi edilen temettü hisseleri ile tevzi edilmiş miktar arasında mutabakat aranacaktır. Mutabakat tesis edilmezse, diğer bir ifade ile, " tevzi kabil kazanç " ; " tevzi edilen kazanç " dan fazla olur ise şirket Maliye İdaresi tarafından 20 gün içinde mütemim bir beyanda bulunmaya davet edilecektir. Mükellef tarafından faaliyet kayıtlarında tesbit edilen usullere uygun bir şekilde izah olunmazsa, bu faaliyet üzerinde nispeten yüksek nispette sурtax alınacaktır.

İşte Fransa'da yeni vergi reformunda, menkul sermaye iradının vergilendirilmesi mevzuunda yapılan değişiklik esas itibarıyla yukarıda izah edilenlerden ibarettir. Bunlar dışında bu mevzuda cezaî olarak olduğu gibi vergi stopaj yolu ile kaynağa alınmakta, vergi kesilmeden hakiki mükellef olan irat sahipleri bakımından en az geçim indirimi ve aile masrafları tansilatı tatbik edilmektedir. Bu bakımdan stopaj tatbikatta bugün de müstakil reel bir vergi mükellefiyeti karakterini muhafaza etmekte ve dolayısıyla eski sordular vergiden farksız bulunmaktadır.

Yeni vergi rejiminde menkul sermaye iratlarının vergisi % 18 dir. (Eskiden nispeten % 30 idi.) Milletler arası vergi anlaşmalarına dolayısıyla bazı menfaetler hakkında hususi mükelleflerle tesbit edilen daha düşük nispetler de (mesela İsviçre ile % 13, Belçika için % 6) tatbik olunmakta, Amerika Birleşik Devletleri ile, temettü vergisi tutulmaktadır.

(x) Maxin Chretien : Reforme fiscale, Sahife: 80

Gelir ve servet vergilerinin dışında ayrı bir mükellefiyet teşkil eden mahsup vergisi, irat sahibi olan şahısların hakiki veya hukuki şahıs olup olmamalarına ve bunların Gelir Vergisine tabi bulunup bulunmamalarına bakılmaksızın kesilmektedir.

Mahsup vergisi namlarına tevkifat yapılmış olan şahıslar tarafından kantonlarda ödenen Devlet ve Belediye vergileri (federal, kantonal ve komünal Gelir ve Servet vergileri) ile mahsup edilmektedir. Mahsup muamelesi tevkifatın yapıldığı yılı takip eden yıl içinde (usuliyetle Mart ayında) süzülme geçen şahsı vergiler tahakkuk ettirilirken yapılmakta ve şayet verginin tam bir şekilde mahsubuna iktân bulunmаса fazla alınan kısım red ve iade olunmaktadır.

İrat sahiplerinin mahsubu yapabilmeleri için tevkifata yapılmış olan müesseselerden bir "mahsup vesikası" almak mecburiyetindedirler. Bu vesikada hangi irat üzerinden hangi tarihte ne miktar vergi tevkif edildiği gösterilir.

Mahsup vergisi, yukarıda da belirtildiği üzere, federal vergi ile kanton ve belediye vergilerine teallük ettiği cihetle, bu amme teşekkülleri arasında mahsup muamelelerinin tedvir ve tanzimi işlemleri kanton ve konfederasyonun "mahsup servisleri" meşgul olmaktadır.

Yabancılar, daha doğrusu İsviçre'de vergi ödemeyen yabancı şahıs ve şirketler kesin ödenen verginin mahsubunu yapamayacakları için bunlar hakkında "mahsup vergisi" kat'î ve müstakil bir vergilendirme mahiyeti iktisap etmektedir. Bundan başka beyanname vermiyerek iratlarını gizlemiş olanlar hakkında bir mahsup cereyan etmeyeceği için aynı tesir ve neticeyi doğurur.

III - MENKUL SERMAYE İRATLARININ STOPAJINDA MÜNAKAŞA VE TETKİK MEVZUU OLAN MUHTELİF NOKTALİ NAZARLAR :

Komisyonumuz, menkul sermaye iratlarının stopajında tatbik edilebilecek muhtelif usuller üzerinde de ayrı ayrı durmuş ve bunları tetkik ve münakaşa ettikten sonra stopaj tatbikatında maksat ve prensipleri en iyi belirten bir usul olması bakımından "tevzi esası"na istinat edilmesi neticesine varmıştır. Bu mevzudaki tekliflerimizin daha vasih bir şekilde kavranılmasını teşkil edeceği cihetle tetkik ve münakaşa mevzusu olan muhtelif noktali nazarlar tenkil edilen tarafları da belirtilmek suretile aşağıda ayrı ayrı isah edilmiştir.

1 - Sermaye şirketlerinde tevzi mümkün olan kazançlar üzerinden stopaj yapılması tesisi

"Masse distribuable" nazariyesine dayanan bu tes, sermaye şirketlerinde tevzi edilecek veya tevzi mümkün görülecek kazançlar, temettü hissesi şeklinde şürekaya bilfiil tevzi beklenmesinin stopaj yolu ile evvelden vergilendirilmesi esasını istihdaf eder.

Evvelki kısımlarda da isah edildiği üzere halen Fransa'da tatbik edilmekte olan bu usulde, bazı tekyitler mevcut olmakla beraber, maksat yine menkul sermaye iratlarının daha açık bir ifade ile bu iratlardan tevzi edilebilecek mahiyette olanların vergilendirilmesine dayanmaktadır. Bu bakımdan bu usulde, şirket kazançlarından ayrılan ihtiyatlar ve menkul sermaye irada mahiyetini arzıtamayan be-falar stopaj matrahına ihlal edilmemektedir.

Sermaye şirketlerindeki menkul sermaye iratlarının stopajında Gelir Vergisi Kanununda²⁰¹¹ kabul edilmiş olduğu usul her ne kadar bir bakıma bu teze bir yakınlık gösterirse de, yukarıda da temas edildiği üzere tevzi edilmeyen veya tevzi mümkün görülmiyen kazançlara da vergi tevkifatına tabi tutulması itibarıyla aralarında esaslı bir mahiyet farkı vardır. Bundan başka Fransızlarda tatbik edilen "Masse distribuable" usulünde % 18 nisbetinde evvelden alınan vergi, yukarıda belirtildiği gibi, sedürlar bir vergi karakterini taşımakta ve tatbikatında asıl mükellef durumunda bulunan irat sahiplerinin şahsı ve ailevi durumları nazarı itibare alınmadığı gibi, reel bir vergi karakterinin icabı olarak tediyelerin hükmü ve hakiki şahıslara yapılması bakımından da bir fark gözlemlenmektedir.

Görülmüştür ki, Fransızların henüz tamamlanmamış olan vergi reformlarına içerisinde, eskiden olduğu gibi, reel ve sedürlar bir vergi mahiyetini taşımakta olan "Masse distribuable" usulünün prensiplerini ve kuruluşunu şahsı ve umumî bir gelir vergisi karakterini taşıyan Türk Gelir Vergisinin dayandığı prensiplerle te'lif edilmesine imkan yoktur. Yani, Masse distribuable usulü, Türk Gelir Vergisi kadrosu dahilinde, bu verginin bütvesi zedelemeyen ve istinat prensiplerini ihlal edilmeden tatbik edilemez. İşte bu esaslı mahiyet farkı mevzuatında menkul sermaye iratlarının stopajında bu usulün tatbiki komisyonumuzca uygun görülmemiş ancak, raporun tekliflerimize müteallik olan kısmında da belirtildiği üzere, tatbikatta muvazaalı hareketlerin ve vergiden kaçınma temayüllerinin önlenmesini temin maksadıyla bir kısım tedbirlerin derpiş edilmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür.

2 - Sermaye şirketlerinde tevzi edilmeyen karlardan ayrıca vergi alınması tezi:

Bu tez, mahiyeti itibarıyla bir taraftan sermaye şirketlerinde temettü hissesi şeklinde süreklîye tevzi edilen kazançlardan stopaj yolu ile vergi alınması diğer taraftan da bu şirketlerin tevzi edilmeyen kazançlarının müstakil mahiyette ayrıca vergiye tabi tutulması esasına dayanmaktadır.

Komisyonumuzda yapılan tetkik ve münakaşası sırasında bu tez iki şekilde ileri sürülmüştür.

Birinci şekle göre, sermaye şirketlerinde süreklîye tevzi edilen temettü hisseleri üzerinden stopaj tatbik edilmekle beraber bu şirketin tevzi edilmeyen kazançları (ihtiyat ayrılan paralar veya diğer şekillerde tevzi edilmeyen kazançlar gibi) müstakil bir vergiye tabi tutulacak fakat bu müstakil vergi bu kazançların bilhassa tevzi edilmesi halinde şirketin Kurumlar Vergisiyle mahsup edilecektir.

İkinci şekle göre, şirketin temettü hisselerinin tevziinde stopaj tatbik edilmekle beraber, tevzi edilmeyen kazançlar üzerinden ayrıca alınacak vergi kat'î ve nihai bir vergi mahiyetinde kalmak üzere bu kazançlar dağıtılsın dağıtılsın, her hangi bir şekilde mahsubu veya red ve iadesi yolunda gidilmeyecektir.

Sermaye şirketlerinde tevzi edilmeyen kazançların mahsuplu veya mahsupsus bir şekilde ayrı bir vergiye tabi tutulması mülahazasına komisyonumuzca sevkedilen amil, stopaj yolu ile alınmakta olan verginin nisbeti ile Gelir Vergisinin nisbeti arasındaki farkın, bilhassa aile şirketleriyle tek şahsın hakimiyeti altında bulunan

irketlerde, hakiki sermaye sahiplerinin vergiden kaçınma temayüllerini gerçekleştirecek ve bunları bir takım muvazaalı hareketlere sevkedecek bir esaslı bir mahiyet göstermesidir. Filhakika Stopaj yolu ile alınan verginin nisbeti % 15 olduğu halde Gelir Vergisinde nisbeti % 35 artmasıyla mütenasip bir şekilde % 35' e kadar yükselmektedir. Bu vaziyetin sermayedarları % 20 ye kadar yükseltilen ve yüksek iratlarla oldukça ehemmiyetli miktarda vergi ödemesini gerektiren farktan istifade maksadile hakimiyetleri altında bulundurdıkları şirket kâğıtlarından hisselerini çekmelerini ve yalnız ihtiyaçları nisbetinde para alarak kazancın büyük kısmını sebepsiz bir şekilde şirkete çekmelerini neticelendirmesi mümkündür. Hatta sermaye sahipleri şirketin kazancını kendilerine intikal ettirecek yerde şirkete borçlanmak ve borçlarını müteakip senelere devretmek suretiyle de şirkete devamlı para çekmek ve dolayısıyla da vergiden kaçınma imkanına kolaylıkla da malik bulunmaktadır.

Bu mülahazalar gözönünde bulundurularak tezin esaslı bir surette yapılan tetkik ve münakaşası sonunda, tatbikatta şu mahzurları intaq edebilecek bir mahiyet taşıdığı tesbit olunmuştur.

a) Kazançların şirkette bırakılmak suretiyle irat sahiplerinin gelir vergisinden istifade edebilmeleri ancak aile şirketleriyle tek şahısların hakimiyeti altında bulunan şirketler için bahis mevzuu olacaktır. Halbuki sermaye şirketleri içerisinde gerek sermayelerinin kuvveti gerekse kazançlarının fazlalığı ve işlerinin vus'at ve ehemmiyeti bakımından hissedarları dağınmış bir durum gösteren büyük bankalarla, sigorta şirketleri, büyük sınaî müesseseler ve emsali işletmeler gibi muvazaalı ve vergiden kaçınma temayüllerinin tesiri altında bulunmayan büyük iktisadî teşekküller ön planda yer alırlar. Bu mahiyetteki iktisadî teşekküllerde dividant tevzii daha ziyade, bu şirketlerin takip ettikleri dividant politikasına tabi olduğu için bu politika, komisyonerlerin değişik ve gayri malum olan vergi durumlarına ve bunların şahsi temayüllerine göre ayarlanamaz.

Her ne kadar aile şirketlerinde ve tek şahsın hakimiyeti altında bulunan şirketlerde temettü tevzii işi şahsi temayüllerin tesiri altında bir hareket seyri gösterebilirse de bu vaziyetin bu mahil teşekküllerde de nihayet bir vergi ziyasını değil daha ziyade bir vergiyi geçiktirme neticesini tevhit edebileceği göz önünde tutulmalıdır.

Mamafî bir vakıa olarak şunu da kabul etmek lazımdır ki, çok uzun seneler vergi ödemesini geçiktirmek de bir nevi vergiden kaçınma mahiyetini arzeder. Bu kapının da tamamen açık bırakılmamasını ve bazı tedbirlerin derpiş edilmesini tatbikatın selameti bakımından faydalı bulunan komisyonerler ilerde teklifler kısmında izah edileceği üzere yeniden tanzim edilecek tasarıya bu temayülleri önleyecek bir hüküm konulmasında zaruret görülmüştür.

b) Dağıtılmayan kazançların müstakil bir şekilde vergilendirilmesi usulünün göze garpan diğer bir mahzuru da doğrudan doğruya ihtiyatları vergilendirmesi, diğer bir deyimle bir nevi " ihtiyat vergisi " şekli göstermesidir. Aile ve tek şahıs şirketlerindeki muvazaaların önlenmesi maksadile alelittak ihtiyatların vergiye tabi tutulması ise muvazaalı bir kuruluşa dayanmayan büyük anonim şirketlerde mümasili iktisadî teşekküllerde ihtiyat teşekkülüne mani olmayı hedef ve intaq eden bir tedbir mahiyetinde tecelli eder. Memleketimizde iktisadî kalkınmanın bir bakıma anonim şirketlerin teşessüs ve faaliyetleriyle kabil olacağı ve bu şirketlerin taazzuv etmesinin ve kuvvetlenmesinin auto-financement yolu ile, yani dağıtılmayan kazançların işletmeye yatırılması suretiyle mümkün bulunacağı düşünülürse, ihtiyatların bu şekilde vergilendirilmesinin bu iktisadî mülahazaya muvafık derecede kadar aykırı düşeceği kendiliğinden tezahür eder.

Evvelki kısımlarda da temas ettiğimiz üzere, bilfihi Amerika'da dağıtılmayan kazançlar üzerinden münzam bir vergi alınmaktadır. Ancak, bu vergi bilhassa şirketler elinde büyük sermayelerin toplanması suretille bunların ölçüsüz bir şekilde kuvvet iktisap etmelerine mani olmağı istihdaf eden bir "cezalandırma" mahiyetini taşır ve bu vergi Birleşik Amerika Devletinin bugünkü iktisadi şart ve icapları-
nan bir neticesi olarak ihtas olunmuştur. Bizde ise, vaziyet Amerika Birleşik Devletlerinin aksî olduğu cihetle bu mevzuda tevkik ve himaye mülahazasının ön planda nazarı itibare alınmasında Millî Ekono-
minin bakımından zaruret vardır.

c) Yukarıda işaret edildiği üzere dağıtılmayan kazançların vergilendirilmesi usulü fiiliyatta şirket ihtiyatlarının vergilendi-
lmesi şeklinde tecelli edecektir. Ancak bu şekilde bir vergilendir-
meye gidilirken dağıtılmayan kazanç veya ihtiyat mefhumlarının tat-
bikatta tereddüt ve ihtilaflara imkan vermeyecek tarzda müşahhas bir
tarifinin yapılması icabeder. İşletme ekonomisi bakımından nazarı
olarak kolaylıkla ifade edilebilen bu mefhumun vergi hukuku cep-
hesinden vazih ve kavrayıcı bir tarifinin yapılmasının ne dereceye
kadar mümkün olacağı izahıta varestedir. Bundan başka mesela, banka-
lar için hususi kanunlarına göre mecburi mahiyette olan rezervelerin
bu vergilendirmede ne suretle mütaale edileceği ayrıca tesmüle şa-
yan bir mesele olarak kendisini gösterir.

d) İhtiyatlar üzerinden alınacak verginin bilhaze Kur-
umlar vergisiyle mahsup edilmesi şekli, yukarıda tebarüz ettirilen
mahsurları bir dereceye kadar önleyecek bir mahiyet gösterirse de
bu usulün de esaslı mahsurları ihtiva etmekte olduğu komisyonumuzca
tesbit edilmiştir.

Evvelâ şirket kazancından ayrılan ihtiyatların ne zaman
tevzi edileceği malum değildir. Çünkü ihtiyatların teşekkülü, tevzii
müessesenin kuruluş şekline işlerinin mevzuuna, faaliyetlerinin
genişliğine ve inkişaf seyrine tabidir. Bazı ahvalde ihtiyatların
hiç tevzi edilmemesi de mümkün ve varittir. Hatta ihtiyatlar, klasik
tarifine göre, auto-financement vasıtası olmaktan ziyade işletmecî-
likte nazarı karşılamak üzere baş vufulan bir tedbir bir vasıta ola-
rak ele alınırlar. İhtiyatın zararlı mahsup edilmesi halinde alınmış
olan verginin mahsup imkanı bulunmayacağı için şirket münzam bir
vergi ödeme durumunda bırakılmış olur ki bu netice de ihtiyatın bu
talakkisine aykırı düşer.

Seniyen sırf stopajda yapılabilecek bir muvazaa mülaha-
zasına dayanılarak kazancın tevzii halinde Kurumlar Vergisi ile
mahsup edilmek üzere olsa (ki, yukarıda da belirtildiği üzere
bazı hallerde mahsubu yapılamaz.) ihtiyatlar üzerine bir vergi tesis
edilmesi prensibinden uzaklaşmaya ifade eder.

Nihayet bu usul muhasebe tekniği bakımından da tatbikat-
ta bir takım güçlükler doğuracak bir mahiyet göstermiştir. Zira, bi-
lindiği gibi Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanununun hükümlerine
göre tesbit edilen mali kazanç üzerinden istifade edilmekte, ihtiyat-
lar ise kurumun sefhestce teayyün eden ticarî kazancı üzerinden ay-
lanmaktadır. Bu bakımdan bunlar arasında vergilerin mahsubu bakımı-
nan bir irtibat ve münasebetin tesis edilmesi çok güç ve hatta bazı
hallerde imkansız olur. Bhusus Kurumlar Vergisinden müstecra bulunan
Devlet tahvilatı faizlerinin kurumun ticarî kazancı içerisinde bazen
büyük nisbetlerde dahil bulunması tatbikatta mahsup amelîyesinin

sermayesinin iştirak eden başlıca amillerden biri olarak nazara çarpar. Bundan başka üzerinden vergi alınmış olan ihtiyatlar ekseriyetle devamlı bir şekilde hususi pasif hesaplarda tutulacağı için bunların verginin tahakkuk ve tahsili bakımından da kabul edilmiş olan ve miruru zaman hükümleri gözetilmek suretile takip ve kontrol edilmesi ve vergi ihtiyatlarının sermayeye kalbedilmeleri halinde mahsup muamelelerinin yapılması fevkalade güçlük arzeder.

İste tafsilen arzedilen bu mahsurlar karşısında komisyonumuz bu tesin istihkak ettiği bir şekilde vergilendirilmesinin doğru olmayacağı neticesine varmıştır.

1 - Menkul sermaye iratlarında tevzi esasına istinat edilmesi tezi :

Bu tez, menkul sermaye iratlarının temettü veya kar hisselerile tahvilat veya mevduat faizlerinin şirketlerce istihkak sahiplerine ödenmesi veya emirlerine tahsis edilmesi (hesaplarına geçirilmesi veya emirlerine amade tutulması) halinde vergi kesilmesi esasını müdafaa eder.

Menkul sermaye iratlarının stopajında bazı takyitler gözetilmek suretile komisyonumuzca kabulü uygun görülen bu tez hakkında raporun IV üncü kısmında etraflı izahat verilmiştir.

IV - MENKUL SERMAYE İRATLARININ STOPAJINDA KABULÜ UYGUN GÖRÜLEN ESASLAR :

Tetkik ve münakaşa mevzuu olarak ele alınan ve mahiyetleri orvelki kısımda etraflı bir şekilde belirtilen muhtelif tezlerin fayda mahsurları karşılaştırıldıktan ve bu usullerin memleket realiteleri ve vergi sistemimizin icapları bakımından ne dereceye kadar uygunluk arzettiği incelendikten sonra, komisyonumuzca menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde esas itibarile "tevzi usulü" ne istinat edilmesinin muvafık olduğu neticesine varılmış ancak, bu amade bazı muvazaalı hareketlerin ve vergiden kaçınma temayüllerinin önlenmesini sağlayacak tedbirler ittihazı da ihmal olunmamıştır.

Menkul sermaye iratlarının tevzi usulüne istinaden vergilendirilmesi esasları aşağıdaki kısımlarda tesbit edilmiştir.

1) Tevzi mahiyetini

Tevzi fiilinin tatbikattaki maddî tezahürü, yukarıda da temas ve izah edildiği üzere, temettü, kar hissesi veya faiz şeklinde tecelli eden menkul sermaye iradının tediyesidir. Bununla beraber yabancı memleketlerin tatbikatında da görüldüğü gibi bu iratlar daima nakten vaki olacak bir ödeme fiiline istinaden istihkak sahiplerine intikal etmezler. Bunların hesaplarına geçirilmek veya her hangi bir şekilde emirlerine amade tutulmak gibi şirket bakımından bir tevzi veya tediye mahiyeti taşıyan muamelelere tabi tutulurlar ki ortada nakit bir tediye olmadığı halde dahi bu muameleler neticesinde menkul sermaye iradı sayılan kıymetler istihkak sahiplerinin memleketine intikal etmiş ve onlar tarafından elde edilmiş birer irat mahiyetinde iktisap ederler. Bu bakımdan komisyonumuzca hazırlanan tasarıda tevzi usulüne istinat ettirilmiş stopaj mekanizmasının, bu mahiyetteki tediyeleleri de kavrayacak bir şekilde tertiplenmesine dikkat olunmasıdır.

2) Stopajın Gelir Vergisi Kadrosu İçinde ve Münhasıran Gerçek Kişilere İntikal Edecek İratlar İçin Müteallak Edilmesi Zarureti:

Evvelki kısımlarda da belirtildiği gibi, stopajdan maksat, Gelir Vergisine tabi olan gerçek kişilerin gelirlerine dahil olacak iratlarından bu iratların Kurumlarca tevzi ve tediyesi sırasında vergi kesilmesi ve bu suretle kesilen verginin bilahare bu gerçek kişilerin beyannameye müsteniden ödeyecekleri Gelir Vergisiyle mahsubunun temin olunmasıdır.

Halen Gelir Vergisi Kanunumuzun tatbikatında olduğu gibi, bu verginin çerçevesi içinde hükmî şahıslara vaki olacak menkul sermaye iradı mahiyetinde olan tediyelere stopaj teşmil edilecek olursa yukarıda tesbit ettiğimiz maksat ve gayelere aykırı hareket edilmiş olur. Çünkü, hükmî şahsiyeti haiz teşekküllere intikal eden bu kabil iratlar, bu teşekküllerin muhtelif faaliyetlerinin neticelerine göre teşekkül eden Kurum kazancı içerisinde esas hüviyetlerini tamamen kaybederek karışacaklarından evvelce stopaja tabi tutulmuş olan menkul sermaye iratlarının ne miktarının kurum kanalı ile gerçek kişilere intikal ettiğini tesbit etmek imkansız bir mahiyet iktisap eder. Hatta bu teşekküllerin faaliyetlerini zararlı kapamaları halinde nazari bir şekilde farzedilebilen intikal keyfiyeti hiç vaki olmas.

Diğer taraftan tüzel kişiliği haiz müesseselerin, hissedarı buldukları şirketlerden alacakları temettü veya kar hisselerine tatbik edilecek stopaj dolayısıyla muvazaalı hareketlere sapmaları veya vergiden kaçınma temayülleri göstermeleri gerçek kişilerde olduğu kadar varit görülmez. Varit görülse bile, bu kabil hareketler ender vukua gelebilir. Bu bakımdan vergi emniyeti mülahazası burada 2 inci planda kalır. Bundan başka tüzel kişiliği haiz olan müesseselere ödenecek temettü veya kar hisselerine stopaj tatbik olunması Kurumlar Vergisi Kanununun iştirak muafliğine müteallik olan hükmünün işlenmesine de engel olur.

İşte bu sebepler muvacehesinde komisyonumuz Gelir Vergisi içinde, menkul sermaye iratlarında yapılacak stopajın prensip bakımından bu verginin kadrosu içinde münhasıran gerçek kişilere intikal edecek iratlar için tatbik olunmasını zaruri görmüştür.

1 - Dividantlarda stopaj

Dividantlar, Anonim şirketlerin her nevi aksiyonları üzerinden aksiyonerlerine dağıtacakları temettü hisselerini ifade eder.

Umumiyetle dividantların tevzi ile, şirketlerin mali veya ticari kazançları arasında ne bu kazançların tekiyini ne de miktarları bakımından bir bağlantı yoktur, şirket kazancı ile tevzi edilen dividant arasında bir muhasebet mevcut olsa dahi ekseriyetle bu muhasebet her sene bilançosuna göre teyyin eden şirket kazançlarının miktarlarıyla bir mütabakat göstermez. Hatta Devlet katviliği kanunları matraha girmediği masraflar kanunen kabule sayan olan ve olmayan dikkate alınarak ve zarar nakli bakımından bazı takyitler kabul edilmiş için şirketlerin Kurumlar Vergisine tabi tutulan mali kazançlarıyla, tevzi edilecek dividantların arasında bir bağlantı yoktur. Bu durumda bir çok ahvalde hiç bir irtibat müşahade olunmaz.

Ticari kazanç gelince; bu kazanç altında dividantın kaynağını teşkil etmekle beraber takip ettikleri dividant politikası

İşleri çok kazançlı senelerle az kazançlı senelerde ve hatta zararlı senelerde dahi şirketler dividend tevziine devam etmeği ve bu ödemelerde bir istikrar göstermeği iktisadi mülahasalarla lüzumlu ve faydalı görürler.

Gerek dividend tevziinin bu ceryan şekli ve tabii olduğu iktisadi mülahasalar gerekse stopajın esas prensipleri komisyonumuzun bu mevzuda da "tevzi esası" na istinat edilmesinin muvafık olacağı kararına sevk etmiştir.

Ancak dividendların stopajında tevzi esasına istinat edilmesi her ne kadar prensip bakımından zaruri görülürse de, bilhassa ille ve tek şahsın hakimiyeti altında bulunan şirketlerde de muvazaa kapılarının ve vergiden kaçınma imkanlarının bütününe serbest bırakılması, vergi varidatının emniyeti bakımından şüphesiz ki tavsiye edilemez. Bu bakımdan dividendların stopajında, esas prensip gözetilmeden tutulmak suretiyle bazı önleyici tedbirlere müracaat edilmesi ve hazırlanan tasarıya bunları sağlayacak şekilde hükümler konulması faydalı görülmüştür.

Bu tedbirler şu esaslarda hülasa edilebilir:

a) Şirketler, ticaret ve bankalar kanunlarının ve diğer hususi kanunların müzadesi nisbetinde ihtiyat ayırmakta serbest bırakılmıştır. Ancak bu kanunlarla taahhüt edilen hadler fevkinde ihtiyat ayırma olan şirketler, bu ihtiyatların ayrılmasının iktisadi ve teknik sebeplerden ve işletmenin bünyesiyle ilgili ve nakul ihtiyaçlardan ileri geldiğini Maliyeye karşı isbat etmek mecburiyetinde kalacaktır. Ve şirketlerin bu sebeplere dayanmadan ayrılmış olduğu ihtiyatlar tevzi edilmiş dividend şeklinde telakki olunarak stopaja tabii olacaktır.

İhtiyatların iktisadi zaruretlere uygun olarak ayrılıp ayrılmadığı hususunda yapılacak tetkikler, aynı zamanda, kurumların ortaklarına ikrazat suretiyle yaptıkları gizli kar tevzilerini de kontrol etmek imkânını sağlayacaktır.

Böyle bir esasın kabul edilmesi her ne kadar ilk nazarda, menkul sermaye iratlarının stopajında istinat edilen "tevzi esası" prensibine aykırı gibi görünürse de mesele incelenecek olursa böyle olmadığı ve bu esasta ihtiyatları vergilendirmekten ziyade bir kısım şirketlerin sırf muvazaa hareketlerini ve anormal bir şekilde ihtiyat ayırmak suretiyle vergiden kaçınma temayüllerini önlemeye matuf ve daha ziyade cezai bir mahiyeti haiz bir tedbir olduğu anlaşılır. Zira, şirketlere, kanuni ve mecburi ihtiyatların ayrılması hususunda tam bir serbesti verilmeyle beraber bunların fevkinde iktisadi faaliyetlerinin ve teknik mülahasaların zaruri bir neticesi, bir icabı olarak ayrılacak ihtiyatlarda kabul edilmeğe ve itibarla sırf kaçakçılık temayülü ile ayrılacak bir ihtiyatın vergilendirilmesi hadisesi, prensibe bir tesir teşkil etmekten ziyade mühasıran bir önleyici tedbir mahiyetini arz eder. Kaldı ki şirketlerin, kanunun ihtiva edeceği bu önleyici tedbir karşısında muamelelerini zamanla normal bir düzene tabii tutmağa mecbur kalacakları ve bu bakımdan da bu kabül hadiselerle tatbikatta ender tesadüf edileceği de göz önünde tutulmalıdır.

b) Normal ve kanuni esaslar dairesinde ayrılan stopaja tabii tutulan ihtiyatlar zararın kapatılması dışında sermayenin tesviti edilmesinde kullanılacak olursa bu tesvit işine tahsis edilen ihtiyatlar tevzi edilmiş sayılacak ve stopaja tabii tutulacaktır.

Burada şu noktanın belirtilmesi de zaruri görülmektedir.

Kurumların kanunî hadler dışında ayıttıkları veya iktisadî ve teknik zaruretlere istinat ettiğini isbat edemedikleri ihtiyatlardan tevkiif suretile alınan vergiler nihai bir mükellefiyet mahiyetinde de olmayacaktır. Kabul edilmeyen ihtiyatlardan kesilen vergiler bilançoda muvakkat bir hesaba geçirilecek, üzerinden vergi kesilmiş olan ihtiyatlar ileride tevkiif edildiği veya sermayeye ilave bulunduğu zaman bunlardan tevkiif edilmesi gereken vergiler evvelce tevkiif edilip muvakkat hesapta tutulan vergilerle mahsup edilecektir.

4 - İştirak hisselerinde stopaj

İştirak hisseleri, anonim şirketler dışında kalan diğer sermaye şirketlerinde (Limitet şirketlerle, eşhamlı komandit şirketler ve sermayesi üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketler) şürekaya verilen kar hisselerini şüsalüne alır. Bu kabil menkul sermaye iratlarında da komisyonumuz, dividantlarda tatbikini ileri sürdüğü esaslar dairesinde stopaj yapılmasına uygun görmüştür.

Gelir Vergisi Kanunumuzun 82 inci maddesinde adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar hisseleri stopaj mevzuu içerisine alınmıştır. Ancak, bir şahıs şirketi olan bu kabil komandit şirketlerde şirket kazancının tekevvünü ile bu kazançtan komanditerler için tefrik edilen hisselerin intikali hadisesi aynı zamandavaki olduğu için, gerek vergi tevkiifi, gerekse şürekanın verdiği beyannameye müsteniden bu kar hisselerinden Gelir Vergisinin tarh ve tahakkuk ettirilmesi muamelesi ile bunların mahsubuna müteallik muameleler birbirini takiben cereyan etmektedir. Gerek bu bakımdan, gerekse memleketimizdeki mahdut komandit şirketlerdeki komanditer şürekanın tayininde her hangi bir müşkülâtın bahis mevzuu olmaması adi komandit şirketlerde komanditer şürekaya ait kar hisselerinin stopaja tabi tutulmasında amelî bir fayda melhus bulunmadığı düşünülmesine yer vermektedir. Ancak, bir taraftan vergi şüriyeti prensibi, bir taraftan da iratları muhasıran aldıkları kar hisselerinden ibaret, bu lunan şahıslara ayrıca bir beyan kulfetine tabi tutulmak mülahazası komisyonumuzun bazı yabancı memleketlerde, eşcümle Almanya'da tatbik edilen bu usulün memleketimizde de tatbikine devan olmasına hususunda karar vermesi sevkettik ve tasarıda adi komandit şirketlerinde komanditerlerin aldıkları kar hisselerinin stopaja tabi tutulacağı tasarih olmuştur.

5 - Mevduat faizlerinde stopaj

Mevduat faizlerinin stopaj tatbikatında komisyonumuzda üç mesele tetkik ve münakaha mevzuu yapılmıştır.

Bu meseleler sırasile, mevduat faizlerinde stopajın tatbik zamanının tayin ve tesbit edilmesi, ticari mevduatın stopaj mevzuuna ithal edilip edilmemesi ve mevduat hakkındaki 200 liralık istisna hükmünün stopaj sırasında nazara itibare alınıp alınmamasıdır.

a) Gelir Vergisi Kanununun 8. inci maddesinde alelumun faizlerin bunları borçlanan tüselkişiler tarafında, borç olarak tahakkuk ettiği tarihte kesileceği tasarih edilmiş ve borcun tahakkuk tarihi de " borçlanananın zimmetine terettüp ettiği tarih" şeklinde tarif olmuştur.

Normal olarak vadeli ve vadesiz mevduat muamelelerinde faizlerin bu esas dahilinde kavranması, her hangi bir tereddüt ve ihtilaf doğurmas. Ancak, bazı hususi mevduat muameleleri vardır ki (mevduat bonoları kullanılması veyahut bloke mevduat hesapları gibi) bunlarda faizlerin tahakkuk ettiği tarihlerin ve teslim ettiği devrelerin tayin edilmesi tatbikatta bazı görüş ayrılıklarına sebebiyet vererek bir mahiyet arz etmektedir.

Görüş ayrılıklarının başlıca sebebi Gelir Vergisi tatbikatında kazanç ve iratların gerçek kişiler tarafından " elde edilmesi " hadisesine istinaden vergilendirilmesi, stopaj tatbikatında ise, hadisenin tüzel kişiler cephesinden mütalea edilmesi ve bu bakımdan faizin tahakkuk esasına dayanılmasıdır.

Filhakika aslında faizin " tahakkuk " hadisesiyle bu faizin gerçek kişi tarafından " elde edilmesi " hadisesi sırasında bir fark bulunmaması icap ederse de, banka muhasebesi bakımından teknik zaruretlerle faizler hakkında yürütülen bazı kayıtlar dolayısıyla (faizlerin vadesi gelmeden transituvar hesaplara nakil alınması veyahut mevduat bonolarında olduğu gibi resülmale ilâve edilerek tahakkuk etmiş gibi gösterilmesi) bu faizler cephesinden elde edilmiş sayılabilecek bir irat haline gelmeksizin banka cephesinden yeknazarda tahakkuk etmiş gibi görülmekte ve bu hal tatbikatta bir takım görüş farklarının husule gelmesini neticlendirmektedir.

Mesela bir mevduat bonosunda faiz derhal resülmale ilâve edilerek bankanın masrafı halinde hesaplara geçirilmekte, yani tahakkuk ettirilmekte ise de, bu faize bono sahibi tarafından ancak vade sonunda istihkak kesbedilmekte, faiz mevdu tarafından bu tarihte elde edilebilmektedir.

Böylece faiz bankaca tahakkuk ettirilen tarihte mevdu tarafından elde edilmiş olmamaktadır. Binnetice stopajın, faizinin bankaca tahakkuk ettirilen tarihte mi yoksa bilahare mevdu tarafından elde edildiği tarihte mi yapılması gerekeceği hususunda tereddütler hasıl olmaktadır.

Komisyonunun tatbikatta hasıl olan bu görüş farklarının izalesini de zaruri görmüş ve Gelir Vergisinin irat ve kazançların kavranılmasında esas prensip olarak istinat ettiği " elde etme " mefhumunun dividant ve kar hisselerinin stopajında olduğu gibi mevduat faizlerinin stopajında da bu faizlerin tediyesi veya mütalea hesabına geçirilmesi veya tediyesi icabedecek bir hale gelmiş olması şeklinde kavranılmasının tatbikat bakımından muvafık olacağı neticesine varmıştır.

Ancak, bu mevzuata bloke mevduat faizlerinin hesaplanmasında cereyan eden bir muamele tarzının şeklini burada belirtmek faydalı olacaktır.

Madilerin bloke tasarruf hesaplarında elde ettikleri faizler bankalarca belli tarihlerde hesaplanarak madilerin hesabına matlub kaydedilir. Fakat, bu faiz usumiyetle matlub kaydedildiği tarihte madie tediyeye edilmeyerek banka ile aralarındaki mutabakat sücrince faiz daha sonraki bir tarihte madie ödenir. Maktâ ödenenin bu suretle geçilmesi mükellefin zıss ve muvafakatine dayandığı için bittabi bu kabul muamelelerinin de faizin hesap edilerek kayda geçirildiği tarihten itibaren bakımından elde edilmiş sayılarak stopaja tabi tutulması icabeder.

b) Ticari mevduatın stopaja tabi tutulup tutulmayacağına tayin hususunda tatbikatta tereddüt ve ihtilaflara düşüldüğü ilk kısımlarda belirtilmişti. Bu mevzu üzerinde yapılan münakaşa ve tetkikler neticesinde komisyonumuz stopaj tatbikatında " vahdet " esasından ayrılacağı muvafık bulunmuş ve mevduat faizlerinin ticari mevduat faizlerini de şumuluüne alacak bir şekilde istisnasız stopaja tabi tutulmasının pratik bakımından zaruri olduğu neticesine varmıştır. Çünkü, tatbikatta bir tüccarın bankaya yatırdığı parasının ticari teşebbüsüne mi yoksa, ticari teşebbüsünden ayrı bir mahiyet gösteren hususi servetine mi ait olduğunu tefrik etmek bir çek ahvalde çok güç ve hatta imkansızdır. Kaldı ki stopaj bir tahsil usulü olduğuna ve prensibi icabı evvelden alınacak vergi tüccarın verdiği beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilecek Gelir Vergisinden mahsup edileceğine göre tatbikatta bu şekilde bir tefrikin yapılmasında esaslı bir zaruret de bulunmamaktadır.

c) Mevduat faizlerinin bu günkü stopaj tatbikatında, gerek idareyi gerekse vergiyi tevkif eden kurumları tereddüde sevkeden meselelerin başında 200 liralık istisna hükmünün stopaj tatbikatında ne suretle nazara alınacağı tayin müşkülâtının geldiği evvelki kısımlarda belirtilmişti. Bu mesele komisyonumuzda etraflı bir şekilde tetkik ve münakaşa edilmiş ve tatbikatta bu istisna hükmünün, bilhassa stopajın bünyesinde mündemiç olan vuzuh ve kolaylığa bir aykırılık ve muhasebe tekniği bakımından da müşkülât gösterdiği bu itibarla, stopaj tatbikatında istisna hükmünün nazara alınmasına mahal olmadığı neticesine varılmış ve tasarı bu mütaleaya uygun bir şekilde tertiplenmiştir.

Mevduat faizlerinin stopajında 200 liralık istisna hükmünün nazarı itibare alınmasının tevliif ettiği müşkülâtı şu suretle izah edebiliriz.

Bilfarz, iki sene vadeli mevduatta faiz peşinen hesaplanarak ödendiği veya bunların tamamen aksine vade sonunda toplu olarak tediye edildiği taktirde stopaj tatbikatında nazarı itibare alınacak vergiden müstesna faisin miktarı ne olacaktır? Her seneye isabet eden faiz miktarı tefrik edilerek bunlardan ayrı ayrı vergiden müstesna tutulan miktarlar indirildikten sonra kalan faizler mi stopaja tabi tutulacaktır, yoksa iki yıllık faiz miktarı için bir tek istisna mı nazara alınacaktır.

Mevduat faizlerinin stopajında istisnanın nazarı itibare alınmaması halinde tek mahsur ayrıca Gelir Vergisi bakımından beyan mecburiyetinde bulunmayan küçük mevduat sahiplerinin istisnadan istifade etmemeleri gibi bir netice tevliif etmesidir. Her ne kadar bu kabil mevduat sahiplerinin beyan mecburiyetine tabi tutulması suretile evvelden ödenen vergilerin mahsubu sağlanabilirse de bünyeleri itibarile bu mükelleflerin böyle bir külfet altına gükulması tatbikat bakımından daha büyük mahsurlar doğuracağından bu şekil terviğ edilemez. Ancak, küçük mevduat sahiplerinin istisna miktarı üzerinden stopaj yolu ile ödeyecekleri verginin gayetle cüz'î kalacağı göz önüne getirilirse, sağlanacak vuzuh ve kolaylık karşısında bu tek mahsurun büyük bir prensip inhirafını tasammun etmeyeceği kendiliğinden anlaşılır. Bundan başka, bilindiği üzere 200 liralık mevduat faizleri istisnası, aynı gerçek kişiye ait olsa dahi bu gün muhtelif bankalarla, hatta aynı bankanın muhtelif şubelerine yatırılmış olan mevduat için ayrı ayrı nazarı itibare alınmaktadır. Bu tatbikat şekli mahiyeti itibarile hem istisna haddinin artmasını intağ ve hem de elde ettikleri faizlerin büyük bir kısmı

veya tamamını vergiden kaçırma mülâhazasıyla gayri tabii bir şekilde mükellefleri mevduatına muhtelif yerlere dağıtmağa sevketmektedir. Bu bakımdan bu günkü tatbikat şeklinin prensibe uygun olduğu iddia edilemez. Bu mülâhaza ile hareket eden komisyonumuz esas istisna hükümlerinin bir taraftan istihdaf ettiği maksada uygun ve tek bir istisnaya esaslanan eden şekle ifrağını ve diğer taraftan da tevliit ettiği mahsupları gözönünde tutarak stopaj tatbikatında bu istisnaya yer verilmesini zaruri görmüştür.

6 - Yabancı şirketlerin stopaj tatbikatındaki durumları

Menkul sermaye iratlarının stopajında tevzi ve tediye esasına istinat edilmesi ve stopajın Celir Vergisi kadrosu içinde mütalea edilerek münhasıran gerçek kişilere intikal edecek iratlara tatbik olunması prensibinin kabul edilmesi komisyonumuzca, Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı şirketlerin durumu üzerinde durmağa ve bu tatbikat şeklinin bu şirketlerin vergilendirilmesi bakımından tevliit edeceği neticeleri incelemeye sevkettiştir.

Komisyonumuzca kabul ve teklif edilmiş stopaj usulü; Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı şirketlerin vergilendirilmesi bakımından bu faaliyetlerin bir şube veya bu şirketlerin hissedar oldukları bir şirket vasıtasıyla yapılmasına göre birbirinden farklı şu iki neticeyi tevliit edecektir.

a) Bir yabancı şirketin Türkiye'de işyeri ve daimî müessesili bulunmaksızın bir şirkete iştirak etmesi halinde yabancı şirketin vergilendirilmesi, Kurumlar Vergisi kanununda ihtas edilen stopaj müessesesine istinaden vaki olacaktır. Yani Türkiye'deki şirket, kendisine iştirak eden yabancı kuruma ödediği faiz, temettü, ikramiye, iştirak hissesi ve kiralar üzerinden vergi tevkifatı yapacaktır. Bu suretle, yabancı kurum Türkiye'de yerleşmiş olmadığı ve yıllık beyanname vermiyeceği için, vergisi yapılan bu tevkifata inhisar edecektir. Bu şekilde bir vergilendirme memleketimizde yatırılmış olan menkul sermayenin işletilmesinden mütehasıl kazancın vergi iradinin vergilendirilmesini istihdaf etmekte ve bu bakımdan yerli Kurumlar ve teşebbüslerle eşitlik muhafaza edilmiş olmaktadır.

Burada şu noktayı bilhassa belirtmek isteriz:

Yabancı şirketin Türkiye'de kendisine iktisadî ve malî bakımdan tabii müesseseler vucuda getirmesi halinde yani Türkiye'de ki şirkete iştirak, Kurumlar Vergisi kanunundaki iştirak kazançları istisnasında bahse mevzu olan şartlara uygun bir tarzda olduğu takdirde bu şekilde stopaj suretiyle bir vergilendirme mevzuu bahis olmayacaktır.

Bu gibi hallerde yerli müesseseler için tanıdığıımız iştirak muafiyeti esas yabancı müesseseler için de cari olacak, yabancı müesseselerin memleket dahilinde bu şartlar altında elde ettikleri kazançlar ayrıca vergi mevzuuna alınmayacaktır. Böylelikle hem yerli ile yabancı Kurumlar arasındaki eşitlik temin ve muhafaza edilmiş olacak hem de yabancı sermaye geniş ölçüde korunmuş bulunacaktır.

b) Yabancı şirket Türkiye'de bir şubesi vasıtasıyla faaliyette bulunduğu takdirde bu şubenin Türkiye'de elde ettiği hasılat üzerinden sadece Kurumlar Vergisi ödenecek, bu hasılatın şirket merkezine intikali bir dividant veya kar hissesinin tevai veya

tediyesi mahiyetinde bulunmadığı için bittabi her hangi bir vergi tevkifatı bahis mevzuu olmayacaktır.

Komisyonumuzca tatbiki teklif edilmiş olan stopaj usulü-
nün yabancı şirketlerin vergilendirilmesi bakımından tevliht ettiği
bu netice mülga kazanç vergisinde % 40 nisbetinde bir vergiye tabi
tutulduğu halde Kurumlar vergisi kanununa göre % 10 nisbetinde ver-
gi ödeyen yabancı şirketlerin ilk bakışta yersiz ve lüzumsuz bir
şekilde korunduğu ve yabancı sermaye ve teşebbüslere yerli sermaye
ve teşebbüslere nazaran rüçhanlı bir mevki verildiği zehabını de-
ğertirmekte ise de bu görüş varit değildir. Çünkü, vergilendirme baki-
mından yabancı ve yerli şirketler arasında zahirde hasıl olan bu
fark hakikatte sadece vergi hukukunun bir icabı olan " vergi eşit-
liği" ni temine matuf bir tedbirdir. Yani yabancı şirkette Türkiye
de faaliyeti dolayısıyla sadece yerli bir şirketin ödeyeceği Kurum-
lar vergisini ödeyecektir.

Filhakika Türkiye'de (vergi yükü) sadece bir yerli şirketin
ödediği Kurumlar Vergisine münhasır kalmaz. Bu kazancın sürekaya
intikal eden kısmı üzerinden ayrıca Gelir Vergisi de alınır. Ancak,
yabancı şirket hissedarlarının da kendi memleketlerinde Gelir Ver-
gisini ve hatta şirketlerin ayrıca tabi buldukları şirket ver-
gisini de ödedikleri ve çok ağır olan vergi nisbetleri dolayısıyla
Türkiye'ye nazaran ağır bir vergi yükü altında buldukları göz önünde
den usak tutulamaz. Bu itibarla yabancı teşebbüslerin vergi mükelle-
fiyeti bakımından yerli müesseselere nazaran rüçhanlı ve bu su-
rette ticari rekabet sahasında daha müsait bir durumda olabilecek-
leri mülahazası hakikatte mesnetten mahrum bir nokta nazardan
ibaret kalır.

Mihayet memleketimizin iktisadi kalkınmasında yabancı
sermayenin oynayacağı ehemmiyetli rol nazarı itibara alınarak bir
takım tedbirlere bağ vurulduğu bir sırada vergi tatbikatı kanalları
de bu tedbirlerin müsbet bir şekilde takviye edilmesinin gerek mem-
leket ekonomisi gerekse bu mevzuda müsait bir hava yaratılması ba-
kımından ne kadar faydalı olacağı da isahat varestesine bir keyfiyettir.

7 - Kurumlar Vergisi nisbetinin arttırılması zaruretleri :

Stopajın tatbikatında bugün müşahade edilen ve yukarıdan
beri etraflı bir surette tahlil ve izah edilen hadiselerin husule
gelmesinde en belli bağılı amil şüphesiz ki Kurumlar vergisi ile
Gelir Vergisi arasında nisbet bakımından yaratılmış olan büyük
farktır. Filhakika hükümet tasarısında tatbiki teklif edilen Kurum-
lar vergisi nisbeti % 20 olduğu halde Büyük Mülkiyet Meclisinde
yapılan müzakere sonunda bu nisbet % 10 olarak tesbit olunmuştur.
Ve kanuniyet iktisap etmiştir. Kurumlar Vergisi nisbetinin % 10 na
indirilmesi stopaj tatbikatında vergi emniyeti ve vergiden kaçın-
ma temayüllerinin önlenmesi hususunda bazı tedbirlerin alınma-
sını zaruri kıldığı içindir ki, bilhassa sermaye şirketlerinin
temettü ve kar hisselerine tatbik edilecek stopajda prensiplerden
inhiras edilmiş, bu kabil şirketlerde tapassül eden şirket karları
vergi tevkifatına tabi tutulmuştur.

Yabancı memleketlerde istisnasız olarak Kurumlar ver-
gisinin % 30 ve hatta % 60 nisbetine kadar yükseldiğini de göz
önünde tutan komisyonumuz, bir taraftan Kurumlar vergisi nisbeti
ile Gelir Vergisi nisbeti arasında bu gün mevcut olan açıklığı

kapatarak vergi emniyetini, diğer taraftan da gelir sağlamak bakımından bizde de Kurumlar vergisi nisbetinin hiç olmasa % 20 ye çıkarılmasını zaruri görmüştür.

Kurumlar Vergisi nisbetinin % 20 ye yükseltilmesinin memleketimizde Anonim şirketlerin teşessüs ve inkişafına engel olacağı mülâhazasında komisyonumuzca varit görülmektedir. Çünkü memleketimizde Anonim şirketlerin teşessüs ve inkişaf edemesinin sebeplerini vergi tatbikatında değil bütün başka iktisadi amillerde aramak lazımdır. Yabancı memleketlerde tatbik edilmekte olan şirketler vergisinin % 40 ve hatta % 50 ye kadar yükselmekte olması bu memleketlerde vergi tatbikatının sermaye şirketlerinin kuvvetlenmesine ve gelişmesine asla mani olmadığı ve bu mevzuda bir gerileme kaydedilmediğini bariz bir şekilde gösterir .

Nisbet artışı olsa olsa aile şirketleriyle tek şahsın hakimiyeti altında bulunan şirketlerde menfi bir tesir gösterebilir. Fakat, gerçekten anonim bir mahiyet arzeden bir banka, büyük bir sınaî müessesenin faaliyeti üzerinde bu artışın iktisadi bakımından menfi bir rol oynaması varit görülemez. Bu şirketlerin tevsi edilecekleri dividantlar üzerinde verginin yapacağı bilvasıta tesir ise tamamen cüz'î bir mahiyet gösterir.

Bu bakımdan komisyonumuz vergi nisbetinin Kurumlarda % 20 olarak tesbit edilmesini, teklif etmiş olduğumuz stopaj usulünün dayandığı prensiplerin emniyetli bir surette tatbikini sağlanması bakımından zaruri görmektedir.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Gelir ve Kurumlar vergilerinde yapılan mühtelif tedfiller

I - GELİR VERGİSİNİN MUAFİYET VE İSTİSNALAR I

1 - Diplomat muafiyeti (M.15)

Gelir Vergisi Kanununun diplomat muafiyetine ait 15 inci maddenin sonunda, bu muafiyetin menkul sermaye iradı üzerinden bey kif suretile alınan vergiye şümlü olmadığı açıklanmıştır.

Bu maddedeki muafiyetle faydalanacaklar, Gelir Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, aynı maddede dar mükelleflerdir.

Dar mükelleflerin Türkiye'de elde etmiş oldukları mevduat faizleri ise, vergi mevzuuna alınmamıştır. (Madde:6)

Mevkûr hükümlerin birlikte tetkiki neticesinde 15 inci madde sonundaki hükümde, mevduat faizleri dışında kalan menkul sermaye iradlarına tesalluk ettiği anlaşılmakta ise de, maddede bu el-hetin tasrihi, ileride yanlış muameleler yapılmasını önleyeceği için faydalı görülmüştür.

2 - Telif kazançları istisnası (M.18)

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesindeki hükümlerle müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestecilerin kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılında elde ettikleri kazançların 5000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın şümlüne giren kazançlara ameli olarak telif hakları veya telif haklarından elde edilen kazançlar diyebiliriz.

Gelir vergisinde bu hakların kiraya verilmesi dolayısıyla 22 inci maddede 2500 liralık ve bunların satılması veya devir ve temlik edilmesi halinde de 5000 liralık bir istisna tanıması x bulunmaktadır.

Aynı mahiyette bir hakın kullanılması, kiralanması veya satılması halleri için kanunun mühtelif yerlerinde ayrı ayrı x hükümler konulmuş olması, tathikatta bunların tefriki ve hangi hâl-kimlere tabi olacağına tayini bakımından büyük müşküllere sebep x oluktan başka, aynı mevzu üzerinden mütercim ve yekûm 12.500 lîraya belîğ olan bir istisnaya tathiki gibi vasıa kanunun maksadına uymayan bir adaletsizlik de tevhit etmektedir.

Bu itibarla maddede zikredilen serbest meslek erbabanına yine maddede tayin edilen eserleri dolayısıyla bunların gerek kullandırılması gerek satılması veya devir ve temlik edilmesi ve gerekse kiralanması dolayısıyla aynı ve tek bir hükümün tathiki konusuna uygun bulunmuştur.

22 inci ve 66/3 maddelerdeki telif haklarının kiralanması veya satılması hakkındaki hükümler, telif kazançlarına ait maddenin dışında kalanlar için tatbik olunacaktır.

Ayrıca, maddenin 2 inci fıkrasında parantez içindeki hükmün başında bulunan " yazılı " kelimesinin ilk fıkrada tatbik edilen eserlerin temamına şamil olmadığı düşünülerek bu kelimenin kaldırılması da kararlaştırılmıştır.

1 - Gayri menkul sermaye iratlarında istisna (M.22)

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 22 inci maddesiyle gayri menkullerin ve hakların kiralanmasından bir takvim yılında elde edilen ve toplamı 2500 lirayı aşmayan kiralar ile 10.000 lirayı aşmayan kiraların 2500 lirası bu vergiden istisna edilmiş; ve bu istisna, vergi usul kanununa göre defter tutanak mecburiyetinde bulunanların haricinde kalanlara hasrolunmuştur.

Komisyonumuz bu istisna hükmünü şu dört noktadan tetkike tâbi tutmuştur :

- 1 - İstisnanın tamamen kaldırılması,
- 2 - İstisna haddinin daraltılması,
- 3 - İstisnanın 2500 liralık kira elde edenlere hasrolunması,
- 4 - Gayri menkul sermaye iradının safi miktarının hesaplanmasında mükelleflerin maruz kaldıkları müşküllerin isalesi.

Bu noktalar üzerinde cereyan eden mütakerelerde varılan neticeler aşağıda sırasile arz olunmuştur.

1 - Bu istisnanın gelir vergisi kanunumuzda yer almasıdaki başlıca sebepler şunlardır :

a) Millî koruma kanunıyla kiralar üzerine konmuş bulunan takyitlerin, bilhassa küçük irat sahiplerinin gecikmelerinde tevliit ettiği sorulukları gelir vergisi alınması şeklinde arttırmaktan kaçınmak,

b) Gelir vergisinin ilk tatbik yıllarında bu kanunun koyduğu formalitelere katılmak mecburiyetinde kalacak olan küçük sahiplerinin sayısını geniş tutmak .

İstisnanın konulmasını icabettiren bu sebep ve şartlar halen de mevcut olduğuna göre istisnanın tamamen kaldırılmasına komisyonumuzca şiddetli itiraz görülenmiştir.

2 - Gelir vergisi kanunıyla kabul edilen 2500 liralık istisna, kira üzerine konmuş olduğuna göre bunun safi miktarının daha düşük olacağı tabiidir. Bununla beraber mekzur miktardan aylık 150 lira hesabıyla senelik 1800 liraya tensili düşünülebilir.

Ancak bir taraftan bina vergisinin gelir vergisinden mahsubu usulünü kaldırarak bu verginin gayri menkul sermaye iratlarının tayininde masraflar meyanında pasaza alınmasını derdest eden komisyonumuz diğer taraftan millî koruma kanunıyla takyitlere

tabii tutulan ve ekseriyeti teşkil eden kiraların aslına gündenek istisna haddinin gündelik daraltılması doğru olmayacağı kanaatine varmış ve 2500 liralık miktarı aynen ipka etmeği uygun bulmuştur.

3 - İstisnanın yıllık 2500 lira miktarındaki kiralara hasredilip, mer'î kanunda olduğu gibi, 10.000 liraya kadar olan kiralardan 2500 lirasının tensili cihetine gidilmemesi, bazı üyeler tarafından teklif edilmiştir. Bu teklifin kabulü halinde 2500 lira kira alanların vergiye tabii tutulmaması. Fakat bilfiş 2500 lira kira alanın 10 liralık bir faslalık dolayısıyla birdenbire bu mablagın tamamı üzerinden vergilendirilmesi gibi neticelerle karşılaşılacağı yani vergilendirmede teknik tabiriyle (sert hükümler) nazari olacağı nazari dikkate alınmış ve zaten bu mahzura bertaraf etmek için konulmuş bulunan 10.000 liralık haddin muhafazası uygun görülmüştür.

Binaenaleyh geliri mübhasıran gayri menkul sermaye iradından ibaret olanların istisnadan istifadeleri bugünkü miktarları itibarıyla aynen kabul ve ipka edilmiştir. Yalnız 10.000 liralık kiralardan 2500 liralık miktarın tensilinde, mükelleflerin aşağıdaki fıkrada işah edileceği ve hile bazı müşkülata düştükleri görülmüş olduğundan 2500 liranın % 20 si tensil edilerek kanunda safi miktar olan 2000 liranın safi irattan tensili kabul olmuştur.

Galiri gayri menkul sermaye iradile beraber ticarî kazanç, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı vevaire gibi unsurlardan terakküp eden ve yıllık gelir beyannamesi vermek mecburiyetinde olanlara gelince :

Mer'î hükümlerle yalnız, vergi usul kanununa göre defter tutmak mecburiyetinde olan tüccarlarla serbest meslek erbaba için gayri menkul sermaye iradı istisnası kabul edilmiş fakat diğer hususlardan kazanç ve iratları bulunanların istisnadan istifadesi de menulmuşdur. Bunun neticesi olarak bilfiş bir yılda gayri menkul sermaye iradı (10.000) lira, menkul sermaye iradı (15.000) lira ve ücreti (3600) lira ki cem'an (28.600) lira geliri bulunan bir şahıs da, gayri menkul sermaye iradı bakımından 2500 liralık istisnadan istifade edebiliyordu. Buna mukabil yılda (300) lira gayri menkul sermaye iradı ve 3000 lira ticarî kazanç bulunan bir kimse de kanunen istisnadan istifade etmediği için 300 liralık gayri menkul sermaye iradı tamamen vergi matrahına idhal ediliyordu.

Bu halin, istisnanın konulmasındaki sebep ve maksatlarla telifi mümkün olmadığı ve mevzu bahis 10.000 liralık haddin vergi idare gücü ile de alakalı bulunduğunu nazari dikkate alan komisyonumuz yıllık beyannamenin ihtiva ettiği gelir unsurlarının tebedül halinde 10.000 liralık haddin yalnız gayri menkul sermaye iradına göre değil, umumî gelirin yekunu itibarıyla nazari alınmasını muvafık görmüştür.

Bu vaziyete göre gerçek gelirleri için yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olmayanların gayri menkul sermaye iradı 2500 lirayı geçmiyorsa tamamı vergiden müstesna olacak fakat gerçek gelirlerini yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde bulunanlar, (gayri menkul sermaye iradı miktarı dahil) yıllık gelirleri 10.000 lirayı geçmiyorsa bu istisnadan istifade etmeyecekler, yıllık gelir bu miktarı geçmediği takdirde, bu gelire dahil

gayri menkul sermaye iradından 2000 lira (gayri safisi 2500 lira) tenzil olunacaktır. Beyannameye dahil gayri menkul sermaye iradı 2000 liradan daha az ise beyannameye yazılı olan irat miktarına tenzilat yapılacaktır.

Birer misal verelim : Yıllık beyannamesindeki gelir toplamı 9000 lira olup bunun 1500 lirası gayri menkul sermayeden ve tahakkiki diğer kaynaklardan tahassül etmiş olsa teklif ettiği miktarda göre menkul 1500 lira vergiden istisna edilecektir; fakat 9000 liralık gelirin 3000 lirası gayri menkul sermayeden müstahab ise 3000 liranın yalnız 2000 lirası vergiden müstesna olacaktır.

4 - Gelir vergisinin ilk tatbik yılında beyanname vermek mecburiyetinde bulunan ve aldıkları kira miktarı 10.000 lira ya aşmayan gayri menkul sahipleri iradın safisini hesabederken 2500 liralık istisna kısmına isabet eden miktarı umumî kira nisbetinde ayırıp geri kalanı masraf göstermek mecburiyetinde bulurlar ve bu hal bir takım yanlışlıklara ve kâhifetlere sebep oluyorduk. Komisyonumuz istisna haddini teşkil eden 2500 lira kirasına 2000 lira safi istisna haddinin gayri menkul sermaye iradının safisini den indirilmesini kabul ederek bu müskilâtı bertaraf etmiştir.

4 - Devlet tahvilâtı muafiyeti (M.23)

Bilindiği gibi gelir vergisi rejiminde, devlet tahvilât faizleri gerek gelir vergisinden gerekse kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. (Gelir vergisi madde 23, kurumlar vergisi madde 8).

Karında bu muafiyetin mevzuu, özel kanunları veyahut devletle akdedilmiş mukavelelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz, temettü ve ikramiyeler şeklinde, ya da devlet istikraz tahvilleri, Hazine bonoları Ziraat Bankasının çıkardığı tahvilleri de içine alacak bir genişlikte ifade edilmiştir.

Gelir vergisinin mühim meselelerinden birini teşkil eden bu hadiseyi aşağıda arz edildiği üzere, vergi nazariyesi ve teknik bakımından, iktisadî ve hukukî cephelerden inceleyen komisyonumuzun behişmevzuu muafiyetin kaldırılmasına lüzumlu görülmüş ve teklif edilen tasarıya aynı fonlara muafiyetin gelir vergisine ve kurumlar vergisine şübheli olmadığı hususunda hüküm vazedilmiştir. (Gelir vergisi tasarısı madde 145, kurumlar vergisi tasarısı ek M2).

a) Hadisenin vergi nazariyesi ve teknik bakımından muhakemesi

Devlet tahvilâtı hakkında ihraç kanunları ile kabul edilmiş olan muafiyet, bu tahvilâtın faizleri üzerinden alınabilecek olan vergi ve resimler hakkında muteber olabilir.

Gelir vergisinin mevzuunu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde muhtelif kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların, varsa zararları mahsup edilmesii, en az geçim indiriminin ve diğer indirimlerin yapılması suretille tesbit edilen, gerçek ve safi

miktari teşkil eder. Bu suretle gelir vergisinin mevzuu kazanç ve iratlardan tamamen ayrılır. Bism kabul ettiğinin şahsı ve umumî gelir vergisi sisteminde, vergi, tahvilât faizleri üzerinden değil, başka bir mefhum olan " gelir " üzerinden alınır.

Bu sistemde alınacak verginin nisbeti ve miktarı da malûm değildir. Gelir vergisinde zarar mahsup ve nakilleri yapıldığı, hususî indirimler tatbik edildiği ve nihayet vergi müterakki nisbetli bir tarifeye göre alındığı için, bu verginin kadrosu içinde devlet tahvilâtından alınan faizler için ne nisbette ne miktar vergi alındığı da bilinemez.

Bu halde, devlet tahvilâtı muafiyeti, mantıkan, malûm veyahut kabili tesbit bir vergiyi istihdaf edebileceğine göre, bu noktadan da bu muafiyetin gelir vergisine şamil olmaması iktiza eder.

Gelir ile tahvilât faizinin vergi nazariyesi ve tekniği bakımından birbirinden tamamen ayrı iki mefhum olduğu hususundaki bu görtüğü bir misalle belirtelim :

Bir tacir hususî bir şahıs sıfatıyla malik olduğu eşyan ve tahvilâtın 2000 lira, bir spartmandan da 3000 lira irat temin etmiştir. Aynı tacirin o sene içinde ticarî muamelelerinden 3000 liralık bir zararı olmuştur. Bu vaziyette tacirin geliri ve bu gelirin vergisi şu suretle tesbit edilir :

		<u>Lira</u>
Menkul sermaye iradı		2000
Emlak iradı	(+)	<u>3000</u>
Yekûn		5000
Ticarî zarar	(-)	<u>3000</u>
Mükellefin geliri		<u>2000</u>

Mükellefin bilfers (çocuksuz evli) olduğu kabul edilirse, bu 2000 liradan ayrıca 900 lira en az geçim indirimi yapılacak ve vergi matrahı 1100 liradan ibaret kalacaktır. Bu (1100) liralık vergi matrahının ise mükellefin 2000 lira olan menkul sermaye iradı veyahut 3000 lira tutan emlak iradı ile hiç bir alakası ve irtibatı olmadığı meydandadır.

Bize devlet fonları muafiyeti, Fransa'dan intikal etmiş bir usuldür. Hatta bu muafiyetin halen her'ı bulunan ve ileride çıkarılacak olan her türlü vergi ve resimlerden muafiyeti tasarruf eder bir şekilde ifade edilmesi dahi Fransa'da kullanılan Classe d'imunité fiscale terimiyle mütebakat arz etmektedir.

Böyle olmakla beraber, Fransa'da bahismevzumu muafiyet, doğrudan doğruya bunların faizleri üzerine mevzu bulunan reel şahsiyetteki sadıklar vergilere (son vergi reformundan sonra nisbi vergiye) inhisar ettirilmiştir. Fakat bu muafiyet İmpot globale'e yani umumî ve şahsî gelir vergisine teşmil edilmemiştir.

Bilindiği gibi gelir vergisi gerçek kişilerin malî iktidarına daha doğru bir ifade ile " vergi ödeme kabiliyeti " üzerine mevzu olan ve bu bakımdan gelir sahipleri arasında bir tefrik göstermeyen yani vergide eşitlik prensibini hedef tutan bir mükellefiyettir.

Tahvilât faizleri kıl halinde vergiden istisna edilince, gelir vergisinin dayandığı "ödemeli kabiliyeti" ve "eşitlik" prensipleri ihlal edilmekte, bu verginin maksat ve gayesi kaybolmaktadır.

Gelir vergisinin cari olduğu bir malî rejimde, kazancı saie istinat eden bir memur, bir işçi, bir küçük tacir ve bir esnaf ve yeni işe başlayan bir serbest meslek erbabı cüm'ü ve mabûd gelirleri üzerinden vergi öderken, bilyaz 100.000 liralık servisini % 7 faizli devlet tahvilatına yatırmış olan ve bu kaynaktan devamlı olarak emniyetle ve zahmetsizce büyük bir irat sağlayan varlıklı bir rakıtiye veya tüccar hiç vergi vermeyecektir.

Devlet istikraz tahvilleri daha ziyade sengin kimselerin elinde toplanmaktadır. Yabancı memleketlerde de müşahade edilen bu hadise bizde daha belirli bir şekilde kendini gösterir. Kazanç küçük ve orta rantiyeler en az geçim indirimi dolayısıyla ya hiç vergi ödemeyenler yahut da ödeyecekleri vergi gerek nisbet gerekse miktar itibarıyla mahfûz bulur. Bu itibarla bu muafiyet, bazı yabancı mualliflerin de iddia ettikleri gibi, vergi ödemeli kabiliyetleri yüksek olan senginler istifade eder. Diğer bir ifadeyle, tahvilât faizleri üzerine konulmuş olan bu muafiyet, bu sınıf için vergi ödemeli kabiliyet bakımından hususî bir intiyas mahiyetini alır. Gaston Jâse'in dediği gibi, karşılıksız olan bu intiyasla da vergide eşitlik prensibi çöğnenmiş olur.

İctimai adalet fikriyle tesat halinde olan böyle bir vergi intiyası vergi nisbetlerinin ağır olduğu zamanlarda tahammül edilemeyecek ve hatta sosyal bir ihtilafa müncer olacak derecede bir haksızlık mahiyetini iktisap eder. (1)

Devlet fonları muafiyetinin mahzurlarından biri de, bizde dahi oldukça geniş bir mütרהa teallük etmesi dolayısıyla gelir vergisinin rantımanına daraltılması ve verginin bu mevzuu da içine almak suretile vaki olacak tabii gelişmesine önceden mani olmasıdır.

Bu noktayı da unutmamak lâzımdır ki, mütרהanın bu gibi geniş muafiyet ve istisnalarla daraltılması yüzünden bu malî hareket, kendinden beklenen rantımanı veremez ve bu rantımanı arttırmaz. Beklenen rantımanı mutlaka temin için ise vergi nisbetleri yükseltmek suretile vergi yükü artırılır ve bunun neticesinde, sosyal mahsurun kendini daha şiddetle hissettirmesinden sarfınmaz, geniş ölçüde vergi kaçırılmasına da yol açılmış olur.

Devlet tahvilatı muafiyetinin, tahkikat bakımından da türlü mahzurları olduğuna işaret etmek isteriz.

Meselâ bir Banka topladığı mevduatı devlet tahvillerine yatırmıştır. Mevduat için % 2.5 faiz ödemekte, buna mukabil devlet tahvilatından % 7 faiz almaktadır. Bu vaziyette, Banka mali bilançosunu tanzim ederken ödediği faizi karaf kaydedecek, aldığı faizi ise kar sayıyacaktır. Muafiyet rejimi içinde dahi bu şekilde vergisine cevap vermemek lâzımdır. Bankanın aldığı faiz ödediği faize

(1) Gaston Jâse. Cours de science des finances 6/136.

bağlı olduğuna göre, hiç değilse, ödenen faizin de masraf yazılması icabeder. Fakat Bankanın muamelesi bu muamelelere ihtisap etmediği cihetle, meselenin muhasebe tekniği bakımından halledilmesi imkansız olmaktadır.

Bundan başka devlet tahvilâtı muafliği, bilhassa Fransa da görüldüğü üzere mükelleflerin, servet durumları ve yaşayış seviyeleri ile beyan ettikleri gelirler arasındaki nisbetsizliği örtmelerine ve bu bakımdan vergi matrahlarını çekinmeden gislemelerine de imkan vermektedir.

b) Hadisenin iktisadî bakımından münakaşası

Âme fonlarının vergi muafliği, devlete, istikraz tahvillerini plâse etmek hususunda para ve sermaye piyasalarında rûhanî bir mevki sağlamaktadır. Bunun iktisadî bakımından üzerinde durulması gereken bazı mahsurları vardır.

Evvelâ, hususî iktisat sektörü böyle bir muaflikten faydalanmadığı için, büyük teşebbüslerin tahvilat ihracı yolile finansman edilmeleri müşkülleşir; mesela bizde Ziraat Bankası, hem yüksek faisle hem de vergiden muaf olarak piyasaya arzettiği tahvilatı kolaylıkla satmak imkânını bulmuştur. Hususî bir teşebbüs bu imkânlarla malik olmadığı cihetle, tahvil ihracı suretile kendisine lüzumlu olan finansman fonunu temin edemez.

Devlet ve âme müesseseleri ile hususî teşebbüs arasında bu bakımdan mevcut olan ve hususî teşebbüs aleyhine tecrübi ve muhtemel bir muhtemel ki büyük teşebbüslerin (şirketlerin) teşebbüs ve inkişafına menfi olacak ve millî ekonominin bu yönde kalkınması üzerinde menfi tesirler yaratmaktan hali kalacaktır.

Bundan başka, vergi muafliğinin devlet tahvillerine temin ettiği cazibe dolayısıyla, devletin istikraz yolile varidat sağlanması kolaylaşmakta, bu yüzden organik yeni kaynakları yani vergiler ihmal edilmekte, devlet borçları kabarmakta ve bundan dolayı, sönü harp senelerinde memleketimizde görüldüğü üzere, mali ve iktisadî muvazene bozulmakta, millî ekonominin üzerinde tahripkâr tesirler husule gelmektedir.

c) Hadisenin siyasi - hukukî zaviyeden tablîli

Yukarıda verdiğimiz izahattan anlaşılacağı üzere, âme fonları muafliğinin mali ve iktisadî bakımlardan yersizliği öne götürmeyecek derecede aşikardır. Bu noktalar üzerinde esasen tereddüt ve münakaşa edilmemekte, bahismevnu muafliğin daha ziyade siyasi ve hukukî sebeplerle izah ve müdafasına çalışılmaktadır.

Bu bakımdan deniliyor ki, âme borçları için hususî kanunlar veya mukavelelerle tanınan muaflik, devleti mutlak bir şekilde bağıyan yüksek bir teşebbüstür. Bu teşebbüdün iptali veya ihlali devletin temir kabul edilmiş bir surette şeref ve itibarına sarsacak tek taraflı ve haksız bir tasarruf olur.

Devletin ebediyet düşünceleriyle kaynatılabilir olan siyasî ve hukukî varlığını, mali mülküne ile sadelenmekten sureti kab'iyede itina edilmelidir. Bu sebeple, bahisimizi vergi maaflığına değil kaldırmak, hatta düşürmek ve teklif etmek dahi asla caiz değildir.

Büyük sözcüklerle ileri sürülen ve ilk bakışta doğru gibi görünen bu iddianın siyasî ve hukukî bakımlardan da ne merteye saif ve necnetais olduğuna düşününce en meşhur anne ve maliye bakanlarından profesör Gaston Jéze'in bu husustaki mütalalarına dayanarak izah etmeye çalışacağız.

1 - Her şeyden evvel bir anne otoritesi, vakti takdir meclis olsun, ebedi bir vergi maaflığı vadinde bulunmas.

Gerçeğe parlamentonun, bazı malları veya kazanç ve irat-lara vergiden istisna etmek hususundaki selâhiyeti'ix mülküne kab-hal etmeyecek bir surette mutlak ve genişdir. Bu selâhiyette müte-miden vassı kamaş mayyan bir mali, icimai veya iktisadî maksatla bazan devamlı, bazan da (hira vergisinde olduğu gibi) bir müddet-le mukayyet olmak üzere vergi maaflık ve istisnaları vadedir. Bu bakımdan her parlamento, vergi sistemini, rejimin ideallerine ve zamanın siyasî, iktisadî ve icimai ihtiyaçlarına göre tanzim et-mekte bir selâhiyet ve serbestiye maliktir.

Fakat bu hak ve selâhiyet anne otoritelerini devlet iz-tikrâslarında olduğu gibi, gayri mayyan ve ebedi bir vergi maaflığı tesisine götürülebilir mi ?

Prof. Gaston Jéze bu suali şöyle cevaplandırıyor :

Benin mektai nazarina göre, yeryüzünde siyasî hüviyeti ne olursa olsun, hiç bir devlet, mayyan bir şahıs süresi veya mal veya gelir mevliği hakkında ebedi ve gayri mayyan mahiyette ne siyasî ne de hukukî bakımdan bir vergi maaflığı vadinde bulun-mas.

Müstakbel nesilleri, siyasî, idarî, dinî, askerî sahalar-da olduğu gibi, mali mevzularda da, önceden tesbit edilmiş, de-ğiş-mes bir nisama bağlanıp, yaşayan bir neslin selâhiyeti dahilinde değildir. Bu bir sağıduya ve siyasî ahlak prensibidir.

İstikbalî bu gibi teşhütlerle bağlamak mümkün ve siya-seten kabli olsa idi, mayyan bir zamanda iktidarda bulunan bir sosyal sınıfın bazı eşas kamaşlarla kendine ilalebed bir takım si-yasî icimai, iktisadî ve mali hak ve ihtiyaslar sağlanması mümkün olabirdi. Böyle bir iddianın menasızlığı (Prof. G. Jéze burada aşas menasına gelen absurde kalımasını kullanıyor) aşıkardır. Her neslin kendi mahsus siyasî idealî ihtiyasları, ic-timai adalet telakkisi ve inancıları vardır. Ve her nesil yaşadığı devrin nisamına bu görüş ve prensiplerin ışığı altında serbestçe iştikamet verir. " Bir nesil kendi kamaşlarına müstakbel nesilleri tabi tutamaz ! " formülü kadar doğru ve seçilen bir düstura tarihte rastlanmaz. Bir neslin kemale erittiğini ve bulduğu bir hal sure-tinin asla değiştirilemeyeceğini iddia etmesi ne muassas bir gura-run ifadesidir.

Bu noktadan gidilince, âme hukukuna göre yahut bir kanun veya mukaveleye müsteniden vazedilmiş olan eşasların, sınırlı sert ve koşullarının bir zaruret olarak yine teşrii kuvvet tarafından değiştirilmesinde hiç bir mani bulunmadığı tereddütsüzce kabul edilebilir.

Âme fonları için yapılan muafiyet vadi hakkında da tatbik edilecek bir prensip budur. Yani, vergi muafiyeti hükümleri ve sınırları geri alınabilir; aksine şartta bulunulmuş olmasına rağmen bu muafiyet ilga veya tadil olunabilir.

Çıkarılan kanunda veya kabul ve tasdik olunan mukavelede aksi ifade ve tasvir edilmiş olsa bile, bir parlamentonun yaptığı bir kanun diğer bir parlamentonun ilga edebileceğinde hiç bir tereddüt bahismeyiş olamaz.

Bu itibarla, bir hükümet verginin alınmasını lüzumlu görür ve mevcut bir muafiyeti kaldırırca, bunu yapmakta serbest ve hukuken selahiyetlidir.

hakkında
2 - Mükhen ve umumî tabirlerle ifade edilen bir muafiyet, "devlet tahvilatında kullanılan " her türlü vergi ve resimden muafiyet " formülü bu mahiyettedir) hukuki karakter taşıyan gelir vergisi hakkında cari olamaz. İctimai adalet esasına, şahısların vergi karşısında eşitliği ve vergi ödeme iktidarı prensibine dayanan gelir vergisinde, menkul sermaye iratları hakkında mahkul edilecek muafiyetin ancak sarahaten ifade edilmiş olması lazımdır.

Bu mali nizam içinde, vergi yükümlü tevzii, yalnız şahıslar arasında değil nesiller arasında da adilane olmalıdır. Bu itibarla, gelir vergisi prensibine aykırı olan böyle bir muafiyet (Classe) ına istikrarlarda yer verilmemeli, mevcut ise derhal ilgası yoluna gidilmelidir.

Ö.Jeze bu noktada daha ileri gitmekte ve " devlet fonları muafiyeti bu esaslardan tegafül edildiği için vasolunmaktadır " demek ve bunu ihmalcilik, hotkanlık ve cehalet ile tavsif etmektedir.

İlin adamlarının âme fonlarının muafiyeti bahsindeki görüşlerini ifade eden bu sert ve kat'î mütalacalara rağmen, yerleşmiş ve tatbik edilegelmekte bulunmuş olan geniş ve mükhen bir muafiyetin birdenbire kaldırılmasının, ilmi, hukuki bakımlardan olmasa bile, mükellef cephesinde yaratacağı aksül'ameliler üzerinde durulmasını zaruri görenler, bu hususta şu *muhi* hal suretlerini ileri sürmektedirler :

- 1 - Muafiyetin konversiyon suretile kaldırılması;
- 2 - İleride çıkarılacak tahvilat hakkında muafiyet (Classe) nin tatbik edilmemesi, hiç değilse bunun gelir vergisine şamil olmadığına tasvir edilmesi.

Birde de gelir vergisinin müzakeresi sıralarında ileri sürülmüş olan bu tedbirlerin filen tahakkuk edemediğini hatırlatmamaktadır.

Evvelâ, sırf vergi muaflığı dolayısıyla, konversiyon gi-
mi çok güç olan bir mali operasyona tevessül olunmamaktadır. Öte
yandan, istikrarların bir çoğunda uzun bir müddetten evvel konver-
siyon yapılamıyacağı hususu da kamula tasrih ve tesbit edilmiş-
tir.

Bu sebeplerden dolayı konversiyon temennisi, fiiyatta
tahakkuk etmeyen bir arzudan ileri gidmemektedir.

Yeni ihraçlarda muaflığın kabul edilmesini fikrine ge-
lince : bunun da tatbikatta tahakkuk edemediği görülmektedir. Mi-
takin hinde de, gelir vergisinin Büyük Millet Meclisinde müzakere-
si sırasında bu temenni işbir edilmiş olmasına rağmen, sonradan
yapılan emirlerle bu cihet unutulmuş, hatta buğründe dahi der
salınmıştır. Fihakika, bu emirler çıkarıldığına da kabul etmek
lazımdır. Herhalde bütün tahviller muafliktan istifade ederken, yeni
çıkartılacak olanlar hakkında bu istiyasın tanınmaması, emirlerin
konversiyonla buğründe büyük bir tesir icra eder (vergi muaflığı,
buğründe emirlerin vergi ve vergi sorumlulukları ve maliyatta bunların
bu diğünde tahakkuk suretiyle emirlerin avantajlar dolayısıyla, ka-
lis muafliğine nazaran daha çok bir kuvvet arz eder. Bu sebepler-
den dolayı, bir kere muaflik rejimi kabul edildikten sonra, değil
devlet, memleketinde görüldüğü üzere, iktisadi bir tepekkül olan
Direct Bankası dahi, son ihraç ettiği tahvillerde bu esastan ayrı-
lanmıştır.

İşte bütün bu sebeplerden dolayı, bu davayı radikal bir
şekilde halledilmekten, yeni tahviller muafliğinin gelir vergisine
güçlü emirler ile değil ve bütün olarak kabul ve ilade etmekten
başka çare yoktur.

Memleketimizde, gelir vergisinin tatbikatına yeni geçil-
diği için, bu meselemin daha kolaylıkla halledilebileceği de id-
dia olunabilir.

Bu dava, şimdi halledilmezse, diğer bazı memleketlerde
görüldüğü üzere, gelir vergisi tatbik edildiği zamanda, yeniden
ve yine ortaya çıkarak, fakat aradan ne kadar zaman geçerse geçilsin,
bu o derece zorlaşan bir mesele mahiyetini alacaktır.

Bu bahse son vermeden evvel bahis konusu muaflik baki-
ından yabancı memleketlerin durumuna da kısaca temas etmeyi fay-
dalı bulmaktayız.

Almanya'da, İngiltere'de, İsviçre'de devlet faulları hak-
kında prensip itibarıyla muaflik cari değildir.

Fransa'da, yukarıda belirttiğimiz üzere, devlet tahvil-
leri sadıklar vergilerden (halen nisha vergiden) muaftır, bu mu-
aflik umumî gelir vergisine (surtax'e) şamil değildir.

Amerika birleşik devletinin veya buna teşkil eden 48
şah devletinin veya bunlara tabii sığmaz tepekküllerin ve iktisadi
devlet tepekküllerinin 1/3/1941 tarihinden evvel ihraç ettikleri
obligasyon faizleri normal ve münasir gelir vergilerinden muaftır.
Bu tarihten sonra ihraç edilmiş olan obligasyonların faizi hem
normal hem de münasir vergiye tabii tutulmuştur.

Burada şu noktayı da belirtelim ki, devlet fonları muaf-
lığının kısmen veya tamamen cari olduğu memleketlerde bu muaflik
ötedenberi gelir vergisinin en ziyade münakaşa edilen problemler-
inden birini teşkil etmektedir. *ve tükür*

5 - Ücretlerde istisna (M.2*)

a) Kanunun 2* üncü maddesinin birinci fıkrasında isti-
nai sebep ve mülahazalar ile, sakat ve malullerin ücretleri hak-
kında tanınmış olan istisna tatbikatta bazı suiistimallere yol
açtığı görülmüştür.

Sözli edilen kimselere yapılan tediyeler, vergiden mü-
tesna olduğu için bu kimseleri çalıştıranlar, hakikatte ödemeli-
leri bir parayı, sırf kendi vergi matrahlarına asaltmak maksadile
ödemiş gibi masraf kaydetmektedirler.

Mesela, gerçek kazancı üzerinden gelir vergisine tabi
olan bir mükellef, elinin birinden mahrum olan bir işçisine ayda
100 lira verdiği halde, bugünkü hüküm müvacehesinde, 400 lira öde-
diğini iddia ederek, bu miktarı defterlerinde masraf kaydedebil-
mekte ve senede 1200 lira yerine 4800 lirayı vergi matrahı dışında
barakabilmektedir.

Böyle bir muvazaaın önlenmesi için, mezkûr fıkra
(hizmet erbabının) dan sonra (makul ve yaptıkları işlerle müte-
nasip olmak şartile) kaydının konulması uygun görülmüştür.

Keza fıkranın sonunda, sakatlık ve malûllüğün sıhhi he-
yet raporu ile tevsiki şart koşulmuştur.

Köylerimizde, ilçelerimizde ve hattâ bir kısım illeri-
mizde dahi heyeti sıhhiye bulunmadığı düşünülecek olursa, bu hük-
mün tatbikindeki zorlukların ve mükelleflerin maruz kalacağı sıkın-
tılarının ehemmiyeti kendiliğinden meydana çıkar.

Bu durumun islahı için parantez içindeki hükümün sonuna
(sıhhi heyet bulunmayan yerlerde hükümet tabibi raporu ile tev-
siki kâfidir.) şeklinde bir hüküm konulması icabeder.

b) Aynı maddenin 5 inci fıkrası ile esnaf yanında çalı-
şan müstahdenlerden bir kısmının ücretleri vergiden müstesna ta-
tılmıştır.

Yaptığımız tadil ile ortada esnaf muaflığı diye bir mü-
esseseye kalmamıştır. Bu sebeple fıkra hükümünün tatbik yeri mevcut
değildir.

Ancak mezkûr istisna hükümünün küçük ticaret erbaba ya-
nında çalışanlar için muhafazası komisyonumuzca uygun görülmüşün-
den, fıkradaki (esnaf muaflığından faydalananlar) tabirinin
(küçük ticaret erbaba) şeklinde değiştirilmesi uygun görülmüştür.

c) 6 inci fıkrada (ticaret mahalli olmayan sair yerler-
den) bahsedilmektedir. Bu fıkra hükümü ile hususi hizmetlerde çalı-
şanların himaye edilmek istenildiği aşikar olduğu, serbest mes-
lek erbabının mesleki faaliyeti kolaylıkla çalıştıracağı kimseler-
in hususi hizmetlerde çalıştırıldıkları kabul edilemeyeceğine göre,

mezkûr kaydın buna göre düzeltilmesi ve (ticaret mahalli olmayan sair yerlerde) hükmünün (işyeri mahiyetinde bulunmayan sair mahallerde) şeklinde değiştirilmesi icabeder.

6 - Vatan hizmetleri yardımlarında istisna (M.27)

27 inci maddenin 4 üncü fıkrasında (şehit yetimlerine verilen paralardan) bahsedilmektedir.

Şehit yetimleri denilince, şehit dullarının da anlaşılması lâzım geldiği bazı kanunlarda (1683 sayılı kanunda) tasvir edilmişse de, vergi kanunlarının tatbikinde kıyası cari olmayacağı ve şehit yetimleri için tanınan bu istisnanın şehit dullarına tesmili de doğru olacağı cihetle fıkra başlığının, (şehitlerin dul ve yetimlerine verilen paralar) şeklinde değiştirilmesi lâzım gelir.

Keza mezkûr fıkroda, parantez içinde sayılan işler arasında (kaçakçaların takibi) zikredilmemiştir. Eskiye mütedemmi ve sanıkların takibine her bakımdan mügabehet arzeden (kaçakçıların takibi)nin de burada zikredilmesi uygun görülmüştür.

7 - En az geçim için indirim (M. 32-32)

Gelir vergisi kamunile vergi hukukumuzda yer alması olan (en az geçim indirimi) müessesesi, metinlerdeki bazı noksanlıklar ve vusuhusuluklar dolayısıyla, kanun vazısının maksat ve gayesine tamamen uygun bir şekilde işlenmemektedir. Bu yüzden kanunun ilk tatbik yılında bir çok ihtilaflar ve tereddütler çıkmıştır. Bu sebeple, kanunun en az geçim müessesesini ilgilendiren hükümlerinin birer birer tetkik edilmesi lüzumu hissedilmektedir.

a) En az geçim indiriminin tatbik edileceği gelir i

Mükellefin geçinmek için muhtaç olduğu muayyen bir miktarın, gelirinden indirilerek vergi dışı bırakılmasına istihkak eden (en az geçim indirimi) müessesesi, ailen aile geliri üzerine konulmuştur. İndirim hadlerinin, mükellefin medeni hali ve aile durumu nazarı itibare alınarak tayin edilmiş olması ve kanunun 32 inci maddesinin başında indirimin (gelire) tatbik edileceğinin beyan edilmiş bulunması da, aile gelirinin kastedildiğini açıkça göstermektedir.

Gelir vergisi ailen beyan esasına dayandığı ve aile gelirinin bir beyannamede birleştirilmesi prensibi de kabul edildiği için kanunda en az geçim indiriminin aile reisi sıfatıyla vergiye tabi tutulan mükellef hakkında tatbik edileceği tasvir edilmiştir. Gerçekten aile beyannamesi aile reisi tarafından verileceği ve vergi de aile gelirinin toplamı üzerinden onun namına tahakkuk edileceği için, indirimin aile reisi namına tatbik edilmesi, işin tabii icabıdır. Aile reisinin vergiye tabi geliri bulunmaması, yani beyan edilen gelirin karı veya çocuklara ait olması hali de indirimin tatbikine mani değildir.

Görülüyor ki kanun vazininin maksat ve gayesi, yalnız aile reisine ait olan gelirin değil de, aileyi geçindiren gelirin en az geçim tekabül eden müeyyen miktarının vergi dışı bırakılmasından ibarettir. Maksat bu olmakla beraber yıllık beyanname ve rilmeyen hallerde indirim ne suretle uygulanacağı kanunda açıkça ifade edilmemiş; daha doğrusu yalnız yıllık beyan esasına göre hüküm konulmuş olduğundan, tatbikatta kanunun 35 inci maddesinde de indirim, yalnız aile reisine ait gelire inhisar ettirilmiştir. Aile reisinin vergiye tabi geliri olmadığı takdirde ailenin diğer efradına ait gelirlere indirim tatbik edilmemiştir. Misaller: köçürmek için işçilik, memurluk yaparak elde ettiği ücrette, mücerret kadının aile reisi sayılmaması sebebiyle indirim tatbik edilmemiştir.

Hem malul anasını veya babasını hem kendilerini geçindirmek için fabrika ve müesseselerde işçilik yapmak zorunda kalan küçük çocukların indirim hadleri dununda aldıkları ücretler dahi aynı sebeple vergiye tabi tutulmuştur.

Bu cihetleri nazarı dikkate alan komisyonumuz ilmi prep siplere ve kanun vazininin buna uygun olan maksat ve gayesine göre indirim aile reisinin şahsına değil, yıllık aile gelirine tatbik edilmesi noktasından hareket ederek, yıllık beyana tabi aile gelirlerinde bu gelirin toplamı üzerinden, yıllık beyana tabi olmayan aile gelirlerinde de bunlardan en yüksek olanından indirim yapılması, şayet en yüksek gelir indirim miktarından az ise bakımının ailenin diğer gelirinden tenzili suretile tamamlanmasını kararlaştırarak 35 inci maddeyi bu esaslar dairesinde yeniden hazırlamıştır.

Aile geliri esasından hüküm konulduğu için bekârların durumu da maddede ayrıca tasrih edilmiştir.

b) Aile ve aile geliri tabirleri :

En az geçim indiriminin aile geliri üzerinden yapılması lâzım geldiği halde kanunun bu indirimden bahseden bölümünde aile nin ve aile gelirinin açık bir tarifi mevcut değildir. Kanunun 78 inci maddesinde aile reisi ve aile tabiri hakkında bazı hükümler mevcutsa da bunlar yalnız o maddenin tatbikine münhasır olmak üzere sevkedilmiş tariflerden ibarettir. Kaldı ki 78 inci madde ile kavranmak istenilen (aile) mefhumu da, çocukları velâyet altında bulunanlardan ibaret sayması itibarile en az geçim indirimi müessesesinin kabul ettiği aile mefhumuna uymamaktadır.

Komisyonumuz gerek en az geçim indirimi gerek aile gelirinin yıllık beyannameye toplanması ve bununla ilgili sair hükümlerin tatbiki bakımlarından ailenin ve aile gelirinin müstakil bir madde ile tarifini yapmak lüzumunu hissetmiş ve (35) inci madde bu maksatla yazılmıştır.

c) Çocuk tabiri :

(Gelir Vergisi Kanununun 34 üncü maddesile aileye dahil olması lâzım gelen (çocuk) tarif edilirken nesebi gayri sahih çocuklarla üvey çocukların variyeti derpiş edilmemiş ve çocuk tabiriyle ilgili olmasına rağmen torunlar hakkındaki hükümler başka bir maddede (33) sikkedilmiştir.

Aynı ailenin gelirinden geçinen muayyen yaştaki çocukların 5z, üvey veya nesabi gayrı sahih olması bakımından aralarında da fark görmeden komisyonumuz aile içinde geliri ve masrafı menşuğ olması lazım gelen üvey ve nesabi gayrı sahih çocukları da aileye dahil olarak kabul ve bu ciheti maddeye ilave etmiştir.

Gerçekten en az geçim indirimi prensip itibarile (aile geliri)ne tatbik edileceğine göre gelirleri ve giderleri aynı ailenin gelir ve giderleriyle menşuğ olan nesabi gayrı sahih veya üvey çocukları 5z çocuklardan ayrı telakki etmek için bir sebep de yoktur.

Üvey çocukların durumunda şu üç hal varit olabilir.

1 - Babaları ölmüş ve anaları bir başkasile evlenmiştir. Ve çocuk bu aile gelirile geçinmektedir.

2 - Babaları sağdır anaları bir başkasile evlenmiştir. Çocuk bu aile tarafından bakılmaktadır. Babası tarafından nafaka verilmemektedir. Veyahut nafaka ayrılmış ana ve babaya müştereken terettüp etmektedir.

3 - Baba sağdır çocuk ananın yanında olmakla beraber nafaka babaya terettüp etmektedir.

Birinci ve ikinci halde çocuğun 5z babaları tarafından değil, ana ve üvey babaları tarafından infak ve iase edildiğine göre onların en az geçimlerine müessir olacağı ve dolayısıyla üvey babanın çocukları meyanında sayılması lazım geleceği tabiidir.

Ayrılmış baba ve anaya nafakanın müştereken tahvil edilmiş olması halinde dahi, çocuk ananın nezdinde bulunduğu takdirde, daha çok ananın dahil bulunduğu ailenin en az geçimine tesir edeceğinden onların geçim indiriminin tayininde nazarı itibare alınması zaruri görülmüştür.

Üçüncü halde, yani çocuk ana ve üvey babasının nezdinde bulunmakla beraber nafaka ayrılmış olan 5z babaya terettüp ediyor sa 5z babasının geçim indiriminin tayininde hesaba katılması uygun ve bu hususta mer'î kanunda mevcut olan hüküm yerinde yürütülerek muhafaza edilmiştir.

Ana ve babasını kaybetmiş olan toğunlar hakkında kanunun 32 inci maddesinde yer almış olan hüküm, alakası itibarile (çocuk) tabirini tarif eden maddeye nakledilmiştir.

Daimî malûliyete duşar olan büyük yaştaki çocukların malûliyet durumunun sıhhi heyet raporile tevsik edilmesi hakkındaki hüküm, hastahane bulunmayan yerlerde mikellefleri miktil variyete sokacağından bu maddeye, hastahanesi olmayan yerler için resmi tıbbi raporile iktifa edilmesini temin edecek hüküm ilave edilmiştir.

4) Yapılan diğer değişiklikler :

1 - Kanunun 33 üncü maddesinde en az geçim indirimi miktarının takvim yılı başındaki medeni hal ve aile durumuna göre tayin edileceği şikredilmiş ve değişiklik hali de takvim yılı itibarile hükmüne bağlanmıştır.

Gözetim ücreti üzerinden vergi verenlerle gözetim usulü te-
bi gezici ticaret erbabının mükellefiyet devraları bütçe yılı ile
barile tayin edilmiş olduğundan bunlar hakkında takvim yılı yerli-
ne bütçe yılının nasara alınacağı maddeye ilave olunmuştur.

2 - 33 üncü maddede nafakanın ana ve babaya müstahak
terettüp etmesi hali derpis edilmediğinden, yukarıda 3 üncü fak-
rada arzettiğimiz mücip sebeplere binaen çocuğun, nezdinde bulma-
duğu tarafın en az geçim indirimi hesabına dahil edilmesi hâli
ve maddenin sonuna buna dair bir fıkra ilave edilmiştir.

3 - Kanunun 37 inci maddesine göre, muhtelif yerlerden
ücret alan hizmet erbabı için indirim bunlardan en yüksek olanına
tatbik edilmektedir.

Emekli, dul ve yetim aylığı alanların ayrıca hususî fak-
rika ve müesseselerde hizmet kabul etmeleri halinde (bilfiil iş-
çilerde) ücretlerin aydan aya tehalüf ettiği ve bu yüzden ücret-
lerinin emekli, dul ve yetim aylığından bazı aylar noksan bazı ay-
lar fazla olduğu görülmüştür.

Böyle vaziyetlerde 37 inci madde hükmüne göre en az ge-
çim indiriminin bir ay maştan diğer ay ücretten yapılması mebla-
riyetinde kalınmakta ve bu hal tatbikatta bir takım mükerrem tem-
siller ve karışıklıklar doğurmaktadır.

Bu karışıklığı bertaraf etmek maksadile en az geçim in-
diriminin aslen emekli , dul ve yetim maşından yapılması, şayet
bu maşalar miktar itibarile en az geçim indirimine kifayet etmi-
yorsa indirim bakiyesinin diğer ücretine tatbik edilmesi kararına
tırılmış ve maddeye buna dair bir fıkra ilave olunmuştur.

II - TİCARİ KAZANÇ

1 - İşletme hesabı esasında ticarî kazancın tesbiti (M.40)

Kanunun 40 inci maddesi hükmüne göre, işletme hesabı n-
esasında ticarî kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasıla-
tın ile giderler arasındaki müsbet farktan ibarettir. Tatbikatta,
hasılatın elde edilmesinden ve giderlerden, bilfiil yapılan ma-
raflar veya ale geçen para ve ayınlar, anlaşılacak, veresiye müba-
ya ve satışların, ancak bedelleri tahsil olduğuna veya bilfiil x
ödediği zaman deftere işleneceği manası çıkarılmaktadır.

Halbuki kanun vasıtasıyla elde edilen hasılat ve giderler
tabiri ile bir yıl içinde mükellef tarafından tahsil edilen hasılat
ile lehine tahakkuk eden hasılatın ve kasa bilfiil ödemen, gider-
ler ile tahakkuk eden borçların cümlesini kastedtiği aşikardır.

Aksi takdirde kazancı bilanço esasında tesbit edilmiş
le işletme hesabı esasında tesbit edilenler arasında usulî mü-
nafele yapılmış olur ki bunu makul bir sebebe istinat ettirmeye im-
kan yoktur.

Kaldı ki, aynı maddede ticarî kazancın bulunması için,
hesap dönemi sonundaki stok emtia dahi değerlendirilerek hasılatın
ilave edilirken veresiye satışların hasılat sayılmaması düşünül-
mem.

Masafî, ileride vukuu muhtemel tereddütlerin izalesi için, madde hükmüne bu bakımdan bir sarahat verilmesi faydalı olur.

Bu sebeple, birinci fıkradan sonra (elde edilen hasılat, tahsil edilen veya tahsil edilecek olan; yapılan masraflar ise, tediyeye edilen veya borçlanılan meblağlardır) şeklinde bir fıkra ilavesi uygun görülmüştür.

2 - Gider kabul edilmeyen ödemeler (M.42)

Mezkûr maddede, safî ticarî kazancın tesbitinde gider olarak indirilmesine cevaz verilmeyen ödemeler 5 fıkra halinde sikredildikten sonra, fıkralarda sözü geçen teşebbüs sahibinden ne kasdolunduğu hükmüne bağlanmıştır.

Fakat her nazılsa fıkrada yalnız kollektif ve komandit şirketlerden bahsedilmiş adı şirketler nazara alınmamıştır.

Bu gibi şirketlerin de bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutacakları ve ortaklarının gerçek kazançları xx üzerinden teklif olunabilecekleri tabii bulunduğu göre, fıkrada adı şirketlerin ortaklarından da bahsedilmesi zaruridir.

Bu maksatla sözü geçen fıkrada (bu maddenin uygulamasında) den sonra (adı ve) kelimelerinin ilavesi icabeder.

Keza, mezkûr maddenin birinci fıkrasında (çocuk) tabiri kullanılmış müteakip 2 ve 4 üncü fıkralarda (küçük çocuk) den bahsedilmiştir.

Kanun vasıfının mezkûr fıkralarda ayrı tabirler kullanması sebebi, birinci fıkradaki yasağın, reşit olan ve ayrı bir aile reisi bulunan çocuklara da şamil olduğunu, buna mukabil diğer fıkralardaki yasakların yalnız teşebbüs sahibi ile birlikte oturan ve onun tarafından infak edilen velayeti altındaki çocuklara tamluk ettiğini anlatmak içindir.

Ancak, en az geçim indirimi dolayısıyla çocuk tabirinden ne kasdolunduğunun anıki şekilde tarifi yapılmış bulunduğundan, tatbikatta bir yanlışlık yapılmaması için, birinci fıkradaki (çocuklarının) tabirinin (evlatlarının) ikinci ve 4 üncü fıkradaki (küçük çocuk) tabirlerinin de (çocuk) olarak değiştirilmesi lüzumun ve faydalı görülmüştür.

3 - İnşaat işleri karlarının dağıtılması (M.43)

Gelir Vergisi Kanununun 43 üncü maddesinde muhtelif senelere sirayet eden önemli inşaat, tamirat ve ulaştırma işleri için bu işlerden mütevellit karların, işlerin devam ettiği senelere dağıtılması suretile " ventilasyon "a tabii tutulması esasına bu edilmiştir. Böylelikle bahismevnum olan büyük teşebbüs işleri de müteaddit senelerin faaliyeti ile ilgili karın, için bittikçe 2 sene toplanarak müterakki tarifinin yüzde nisbetleri üzerinden vergilendirilmesindeki gayri tabiiyet ve usumiyet itibarıyla mükellef aleyhine tecelli eden haksızlık giderilmek istenilmiştir.

Vergi adaleti mülâhasasile vasedilmiş olan ve büyük taahhüt işleriyle uğraşan müesseseler için muhasebe tekniğine de uygun bulunan bu usulün tatbikatta bazı noktalardan müşkülât arzettiği müşahede edilmiştir.

Kanunda vantilasyon usulü sadece mukavelelenmeyle bağlı işlere inhisar ettirilmiş ve bununla daha ziyade büyük taahhüt işleri bu usule tabi tutulmak istenilmiştir. Halbuki tatbikatta emmiyetsiz bazı işler mukaveleli olabileceği gibi bunun aksine olarak ehemmiyetli olanlar da bazı hallerde mukaveleli yapılabilmektedir. Bundan başka mukavelesiz yapılan işlerin kar veya zararının ne suretle tesbit edileceği hakkındaki ayrıca bir hüküm mevcut bulunmamakta bunların kazancının tesbiti umumî rejime bırakılmış bulunmaktadır.

Bu sebeplerden dolayı, muhtelif senelere sirayet eden inşaat, emirna ve ulaştırma işlerinin kar ve zararını tesbit hususunda mükellefleri aynı hesaba getirmek ve kendilerine işlerinin hususiyet ve icaplarına göre serbestçe hareket imkanını sağlamak maksadile kanunda bu hususta muhtelif usuller derpiş edilmiş ve mükellefler bunlardan birini seçmekte serbest bırakılmıştır.

Yalnız hesapların karışmaması ve bahismevsua usullerinin kârı veya zararı senelere göre değişik suretlerle tatbik edilerek vergiden kaçınma imkanlarına önlemek maksadile, teklif edilen şekle bazı kayıtlar ilave edilmiştir.

4 - Ulaştırma işlerinde matrah (M.44)

Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü maddesinde; dar mükellefiyete tabi olanların, Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançların, kurumlar vergisine tabi, yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tesbit olunacağı açıklanmıştır.

Kurumlar vergisi kanununun sözü edilen maddesinde, yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye içinde yaptıkları ulaştırma işlerinden de bahsedildiği halde, gelir vergisi kanununun menkur 44 üncü maddesinde, yalnız Türkiye ile yabancı memleketler arasında daki ulaştırma işleri hakkında, kurumlar vergisi kanununa atıf yapılmıştır. Böylece dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler, Türkiye ile yabancı memleketler arasındaki ulaştırma işlerine ait kazançları Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesine göre; Türkiye içinde yaptıkları ulaştırma işlerinden temin ettikleri kazançları ise, umumî hükümlere göre bilanço veya işletme hesabı esasına göre tesbit edeceklerdir.

Bu şekilde bir ikilik yaratılması için, ortada her hangi bir sebep ve zaruret yoktur. Bu bakımdan Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü maddesi hükümlerinin, Kurumlar Vergisi Kanununun menkur 18 inci maddesine mütenasır olarak tadili ve böylece, 44 üncü madde nin (dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tesbit olunur.) şekline ifraz uygun görülmüştür.

III - DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR I

1 - Götürü Ücretler (M.48)

a) Kanunun 48 inci maddesinin birinci fıkrasında (esnaf muafiliğinden faydalananların yanında çalışanlar)dan bahsedilmektedir. Esnaf muafiliği kaldırıldığına göre mezkur hüküm (götürü usule göre vergilendirilen tüccarlar) şeklinde değiştirilmesi ve (götürü usulde teklif edilen serbest meslek erbabının) birinci fıkradan çıkarılarak bu fıkreda sikkedilmesi uygun görülmüştür.

Sözli edilen fıkra bu değişikliklerle şu şekli almıştır:

(Götürü usule göre vergilendirilen tüccarların ve serbest meslek erbabının yanında çalışanlar)

b) Özel inşaat işi olarak çalışanlar umumiyetle bir patrona (ustabaşı, kalfa gibi) bağlı olarak çalıştıklarından götürü değil gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Tek başına hususi inşaatta çalışabilen işçiler ise, küçük san'at erbabi addedilebilecek olanlardır.

Küçük san'at erbabının bu gibi kazançları ise, ticari sayılarak ayrı esaslara göre teklife tabi tutulduğundan, mezkur fıkra hükmüne bu bakımdan da lüzum yoktur.

Bu sebebe binaen sözü edilen fıkra hükmünün kaldırılması uygun görülmüştür.

c) 4 üncü fıkreda, bekçilerden bahsedilmiş ise de, bu bekçilerin görevli hakkında bir işhatta bulunulmamıştır. Bu sebeple de mezkur fıkra hükmü tatbikatta yanlış anlaşılmağa bilfiş inşaat müteahhitleri yanında bekçi ünvanı ile çalışanların da bu hükümden faydalanmaları lazım geldiği iddiaları ileri sürülmektedir.

Gerçek ücretlerin kavranmaması halinde, götürü usule gidilmediği, açıkça malum olduğuna göre, inşaat müteahhitleri yanında çalışanlardan bekçi adıyla anlaşmaların götürü usulde tekliflerine mahal yoksa da, tatbikatta bir takım ihtilaflara yol açtığı için bu eihetin, yani; bekçilerden kimlerin kasdolunduğunu sırasıyla fıkreda sikkedilmesi ve gerçek ücretlerinin kavranmamasına imkan olmadığı eihetle köy muhtarlarının da bu fıkreda sikkedilmek suretile götürü usule alınması isabettir.

Buna göre, mezkur fıkranın (köy muhtarları, mahalle, köy ve kar bekçileri) şeklinde tadili lazım gelir.

2 - Serbest meslek kazancının tesbiti (M.51)

Serbest meslek kazancının tesbitine ait maddede aşağıdaki tadiller yapılmıştır.

1 - 51 inci maddenin ikinci fıkrasında: mesleki faaliyet karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar, serbest meslek kazancının tesbitinde nazara alınması gereken hasılat olarak gösterilmiştir.

Serbest meslek erbabının, faaliyetlerinin listesi sırasında ve bu faaliyetleriyle ilgili olarak çeşitli paralar tahsil ettikleri malumdur. Bunlar arasında, müşterilerden masraf karşılığı olarak tahsil edilen paralar da vardır. Bu paralardan bir kısmının ödenmesi kamunen veya temsil icabı olarak müşteriye ait bulunduğu halde, serbest meslek erbabı bunları müşteriden tahsil ederek ödenmesi gereken yerlere müşteri namına tediye eder. Mesela xx gümrük komisyoncularının tüccar namına ödedikleri gümrük ve muamele vergileri, avukatların müvekkilleri namına ödedikleri Tapu harçları gibi. Serbest meslek erbabının bu mahiyette olmak üzere ve xx ödenmesi esasen müşteriye terettüp etmesi itibarıyla müşteriden xx alıp aynı ödediği paraların hasılat sayılmayacağı aşikardır. Fakat, ödenmesi mahiyeti itibarıyla ve kamunen müşteriye terettüp etmeyen bir takım masraflar vardır ki bunlara karşılık olmak üzere alınan paraların hasılat mayanında gösterilmesi icabetmektedir. Bu kabul masraflara misal olmak üzere, yol masrafları, diğer serbest meslek erbabına gördürülen işler dolayısıyla verilen paralar, magleki faaliyetin ifasına müteallik malzeme, eczalar vesair maddeler bedelleri, sikredilebilir. Bu sayılan paraların, bir masraf karşılığı olmaları itibarıyla hasılat arasında gösterilmemesini sağlamak maksadıyla fıkraya parantez içinde (müşterilerden mesleki faaliyetle ilgili masraf karşılığı olarak alınan para ve ayınlar dahil) hükmü ilave edilmiştir.

2 - 52 inci maddenin 6 inci fıkrasında mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş masraflarının, hasılatтан bir defada veya amortisman suretile indirileceği hükmü bağlanmıştır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 309 uncu maddesine göre amortisman tabii iktisadi kıymetlerin satılması halinde hasıl olacak farkın kar veya zarar olarak kabul edileceği hakkında da xx bir hüküm mevcuttur.

Bunlara mukabil, serbest meslek erbabının bir defada masraf yazdığı veya amortisman tabii tuttuğu iktisadi değerlerin satılması halinde bunların satış bedellerinden hasıl olacak farkın kazanç sayılacağına dair bir hüküm mevcut bulunmamaktadır.

Bir iktisadi değerın masraf yazılmasına cevap verildikten sonra, bunun satılması halinde maliyet değerine nazaran bir fark hasıl olduğu takdirde farkın kar olarak alınması için hiç bir sebep mevcut olmadıktan başka, bu durum diğer mükelleflere xx tatbik edilen hükümler karşısında serbest meslek erbabı lehine bir adaletsizlik de tevhit etmektedir.

Mesela bir serbest meslek erbabının mübayaas ettiği bir makinenin bedelini tamamen masraf yazarak o yılın kazancından indirmesine mukabil, aynı makineyi çok yüksek bir bedelle satması halinde bunun bedelini hasılatına koymaması asla tecvis edilemez. Bunun suiistimalinin ehemmiyetli bir takım faaliyetleri ve kazançları vergi dışında bırakacağını da gözünde tutmak lazımdır.

Bu mülâhasalara iktisaden, komisyonumuz, maddeye 2 inci fıkradan sonra bir fıkra ilavesini uygun görmüştür.

3 - Serbest meslek kazançlarının tasbitinde safî kazanç ya giderler (N.52)

52 inci maddenin 6 inci fıkrası ile, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetinde kullandığı tesisat ve demirbaş giderlerini, defaten masraf kaydetmelerine veya tamamen itfa oluncaya kadar, amortismanına da tabi tutmalarına cevap verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 309 uncu maddesinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kara zarar hesabına geçirileceği tesrih olmuştur.

Bu hükme göre, serbest meslek erbabının, amortisman yolu ile tamamen veya kısmen itfa ettiği demirbaş ve tesisatını satması halinde, tahassül eden karın vergi matrahına alınması mümkün ise de; bedelini defaten masraf kaydettiği demirbaş veya tesisatı sattığı ahvalde, elde ettiği bedelin hasılatı kaydedilerek vergilendirilmesi mümkün değildir. Halbuki, mezkur satış bedelinin tamamının - mükellef evvelce tamamını vergi dışı bıraktığı, yani maliyet bedeli sıfıra düşürdüğü için - kar olarak vergilendirilmesi icabeder.

Bu maksadı temin için, Gelir Vergisi Kanununun 52 inci maddesinin 6 inci fıkrası sonuna (masraf kaydedilip de kullanılmadan veya kullanıldıktan sonra satılan malzeme, demirbaş eşya ve tesisatın, satış bedelleri de hasılat olarak kaydolunur.

Bunlardan amortismanına tabi tutulanlar hakkında Vergi Usul Kanununun 309 uncu maddesi hükmü uygulanır.) şeklinde bir hüküm ilavesi zaruridir.

Kaza, mezkur maddenin son fıkrasında, serbest meslek erbabının diledikleri takdirde, hakiki gider yerine, hasılatlarından yüzde misyem bir miktarını götürü olarak masraf kaydedebilecekleri tesrih olunmuşsa da, buna silt taleplerini ne surette kadar Vergi Dairesine bildirecekleri hakkında bir hüküm mevcut değildir.

Böyle bir hükümle bulunmaması, bu gibi serbest meslek erbabı yanında çalışanların mükellefiyetlerinin vaktinde tesis edilmesini ve hatta bu yüzden Hazine hakkının ziyas uğramasını istenmektedir.

Filhakika, götürü gider usulünü kabul eden serbest meslek erbabı yanında çalışanlar, kanunun 48 inci maddesi hükmüne istinadla götürü usulde vergilendirilmektedirler.

Patron kurumunun aydınlatmadıkça mistahdemlerin mükellefiyet şeklini tayin imkanı hasıl olamamaktadır.

Bu mahsurun bertaraf edilmesi için, maddenin son fıkrasına, (diledikleri takdirde den) sonra (ve takvim yılı girilmeden evvel bağlı oldukları Vergi Dairesine yazılı olarak haber vermek şartıyla) şeklinde bir kaydın ilavesi zaruridir.

4 - Serbest meslek kazançlarında götürü usul (M.53)

Mahalle muhtarlarının yaptığı iş serbest meslek faaliyetinden ibarettir.

Kazançları, yaptıkları hizmet karşılığında halktan aldıkları paralardan terekküp etmektedir. Bu kazançın sıhhatle teğbitine imkan olmadığı için Maliye Bakanlığı mezkur madde ile ilgili disine tanınan salahiyete müsteniden mezkur muhtarların götürü usulde tekliflerini uygun görmüşse de, sözü edilenlerin serbest meslek erbabı addedilip edilemeyeceği bazı tereddütleri doğurduğundan bunun isalesi maksadile mahalle muhtarlarının götürü usulde teklif edileceklerinin 53 üncü maddede sarahatle sikkedilmesi lazımdır.

5 - Gayri menkul sermaye iradı (M.54)

54 üncü maddenin 4 üncü fıkrası ifade bakımından boşuktur. Müttemmin cümlü ve taferrüat, gayri menkule teallük etmeye, tesisat, demirbaş eşya ve düğemelere müteallik gibi görülmektedir. Halbuki maksat gayri menkuldür. Bu sebeple mezkur hükmün (gayri menkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, müttemmin cümleleri ve taferrüata ile gayri menkullerden ayrı olarak kiraya verilen binaların tesisat, demirbaş eşya ve düğemeler;) şeklinde islahı isabeder.

6 - Gayri menkul sermaye iratlarında giderler (M.55)

a) Bina ve arazi vergilerinin masraf arasında yer alması: Kanunun 58 inci maddesinin 5 No.lu bendinde asıl olarak vergi ve resimlerin masraf olarak gösterilmesi kabul edildiği halde 107 inci maddede bina ve arazi vergilerinin gelir vergisinden mahsup kabul edilmiş olması sebebiyle yalnız bu vergilerin masraf arasında gösterilmeyeceği sikkolunmuştur.

Şahsi bir vergi olan gelir vergisinden reel mahiyetteki bina ve arazi vergilerinin mahsup edilmesine imkan görülmediğinden 107 inci maddesinin ilgası muvafık olacağı neticesine varılmış ve bunun sebepleri mezkur maddeye ait kısımda etraflıca ishalinmiştir. Bu sebeple 58 inci maddenin beşinci bendinin parantez içindeki kısmı çıkarılmıştır.

b) Kiraya verilen mal ve haklar için hangi kıymet üzerinden amortisman ayrılacağı: Gelir Vergisi Kanununun 58 inci maddesinin 6 No.lu fıkrasında kiraya verilen mal ve haklar için amortisman ayrılmasına cevap verildiği amortismanın hangi kıymet üzerinden ayrılacağı hakkında ne bu kanunda ne vergi usul kanununda bir kayıt ve sarahat bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanununda (maddeler 253 ve 273) biri iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin; diğeri de bu vergiye matrah olacak servet veya servet unsurlarının değerlendirilmesi suretinde başlıca iki değerlendirme şekli ve usulü mevcuttur. Gayri menkul sermaye iradı bunların ikisiyle de ilgili olmadığından gayri menkullerin amortismanı bakımından hangi değerlendirme ölçüsünde tatbiki lazımdır geldiği belli değildir.

Tatbikatta Vergi Usul Kanununun 252 inci maddesi gereğince binaların safı iradı üzerinden bulunan (vergi değeri) üzerinden amortisman yapılmakta ise de amortisman mevzuuna giren çok yeni tesisler, bina vergisi bakımından iradın arttırılması icabettirmediklerinden (Vergi Usul Kanunu madde:58) bu ölçü de safı temin edememiştir.

Bir binaya kalorifer tesisatı ve dahilen su deposu ilâve edilmesi halleri buna misal olarak zikredilebilir. Kanundaki x bu başlığa dâhil olmak maksadile 58 inci maddenin 6 ıncı fıkrasının sonuna maliyeti bilinen ve tevşik edilen gayri menkullerde veya x bunların mütemmin cümlü ve teferruatında maliyet bedeli, diğerlerinde vergi değeri üzerinden amortisman hesaplanacağı hakkında bir hüküm eklenmiştir. Bu suretle ya gayri menkulün veyahut mütemmin cümlü ve teferruatının her birinde bu ölçülere göre bulunacak kayımların amortismanına esas tutulması temin edilecektir. Gayri menkulün ve mütemmin cümlülerile teferruatının maliyet bedelini (bu bedel vergi usul kanununun tayin ettiği maliyet bedelidir) tevşik edebilenler bu bedeli amortismanına esas tutacaklardır. Gayri menkulün maliyet bedelini bilmeyenler, sonradan kendilerinin ilâve ettikleri cümlü mütemmin ve teferruatının maliyetini bilcekleri için gayri menkulün vergi değerine, cümlü mütemminin maliyet x bedelini zamm etmek suretile amortismanına esas olacak meblağı tesbit etmiş olacaklardır.

e) Gayri menkul sermaye iradı sahiplerinin götürü masraf usulünü tercih etmeleri: Gelir Vergisi Kanununun 58 inci maddesinin sondan bir evvelki fıkrasile, mükelleflere diledikleri takdirde % 20 nisbetinde götürü masraf indirimleri selahiyeti verildiği halde bu usulden gerçek masraf usulüne dönmek için bir müddet tayin edilmiş ve götürü usulün ihtiyar edildiği yolunda mükellef tarafından maliyeye bir ihbar yapılması mecburiyeti de konulmamıştır.

Gayri menkul sermaye iradı sahibinin götürü usulü tercih etmesi halinde müstahkemlerinin de götürü usulde teklifi lazım gelince (madde:48) böyle bir ihbarın mükellefiyet döneminden evvel bildirilmesi lazım ve zaruridir. Komisyonumuz götürü masraf usulünü tercih eden serbest meslek erbaba hakkında, 52 inci maddeye ilâve ettiği hükümlere mütemmasir olarak bu maddeye de götürü x usul tercih edildiğinin takvin yalından evvel maliyeye ihbar edilmesi mecburiyetini ve iki yıldan evvel bu usulden rücu edilemeyeceğini tesbit eden ilâveler yapmıştır.

IV - YILLIK BEYAN I

1 - Beyanname çeşitleri (M.69)

Kendi nam ve hesaplarına Türkiye'de faaliyette bulunan sanatçıların ne suretle beyanname vereceği, kanunda zikredilmiş olmadığında 69 uncu maddenin sonundaki (3) No.lu fıkraya bu cihet ilâve edilmiştir.

2 - Gelirin toplanması (M.70)

70 inci maddenin ikinci fıkrasında aynen (istisna halleri içinde kalan gelirler için beyanname verilmesi) denilmektedir.

Böyle bir hükmün vaz'ı sebebi, vergiden müstesna tutulan gelirleri için, mükelleflerin beyanname vermek kulfetinden x vareste tutulmalarını temin etmek ve üzerinde her hangi bir mesele yapılmıyacak olan bu gibi beyannamelerle idareyi meşgul etmemektir.

Ancak, tatbikatta bu madde hükmü ileri sürülerek geliri en az geçim indiriminin durumunda kaldığı veya ticari bilançosu zararlarla kapandığı için beyanname vermeyen mükelleflere rastlanmıştır.

En az geçim indirimi bir vergi istisnası olmadığı gibi, bir mükellefin muamelâtına zararlar kapatacağı olması beyanname vermesini icabettirmes. Mükellefin yapacağı beyan kendisini ilzam x edeceğine ve vergiye tabi geliri olup olmadığı yaptığı beyan üzerine icra edilecek kontrol ile sabit olacağına göre, bu gibilerin mezkur fıkra hükmünden faydalandırılmaları düşünülemez.

Bu husus madde hükmünden anlaşılmağa beraber, ayrıca sarahat verilmesi faydalı görüldüğünden, mezkur fıkranın (gelirleri inci maddeler mucibince, istisna hadleri içinde kalan mükellefler) şeklinde değiştirilmesi uygun görülmüştür.

Ticari kazançlarda götürü usulün ihdası dolayısıyla, mezkur maddede yapılması icabeden değişiklikler hakkında raporun birinci kısmında kafi derecede izahat mevcut olduğundan, burada tekrardan sarfınazar edilmmiştir.

3 - Toplama yapılmayan haller (M.71)

71 inci maddenin b fıkrasının 2 No.lu bendinde, dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabının beyanname vermeyeceği tasrih olunmuştur.

Raporun ikinci kısmında, dar mükellefiyet mevzuunda yapılmış değişiklikler hakkında izahat verilirken de temas olunduğu üzere, kendi nam ve hesabına serbest meslek işi yapan dar mükelleflerin vergilerinin sitopaj suretile alınmayacağı haller mevcuttur. Bu durumda mezkur kimselerin, elde ettikleri bu gibi serbest meslek kazançlarını toplayup faaliyetlerinin muhafızat bir beyanname ile Vergi Dairesine bildirmeleri icabettirmektedir.

Bu durumda mezkur fıkra hükmünün yalnız vergilerini sitopaj suretile ödeyenlere inhisar ettirilmesi zaruridir.

Keza, aynı fıkranın 4 No.lu bendinde, (menkul kıymetlerin satışından) bahsedilmiştir. Halbuki dar mükelleflerde, menkul kıymetlerin satışından sağlanan kazançlar, kanunun 6 inci maddesi ile vergi mevzuu dışında bırakılmıştır.

Bu sebeple, mezkur kaydın fıkradan çıkarılması, her hangi bir şekilde yanlış tatbikata mahal bırakılmaması bakımından x faydalıdır.

Maddenin en son bendinde, arısı kazançlar zikredildikten sonra, bunların bir kaçından ibaret ise, yine toplam yapılmıyacağı tasrih edilmiştir.

İfade noksandır. Zira, dar mükellefin geliri 1 ilâ 5 No. lu bendlerde zikredilen heret, kazanç ve iratların hepsinden müteşekkil olsa da yine toplam yapılmıyacaktır.

Buna göre ifadenin islahı ve 5 No.lu bendin (arısı kazançlardan) şeklinde bırakılarak, maddeye 6 ıncı bir bend ilâvesi ile, bu bendde (veya bunların bir kaçından veya hepsinden müteşekkil ise) şeklinde durumun tavsihî icabeder.

4 - Matrahtan indirilmeyecek vergi ve cezalar (M.75)

75 inci maddenin matlahı madde hükmünü kavramamaktadır. Bu sebeple, mezkur matlahın (matrahtan indirilmeyecek vergi ve cezalar) şeklinde tadili uygun görülmüştür.

5 - Servet beyanı (M.76)

Gelir vergisinin tatbikatında, bazı sahalar hariç, mükellef aktif bir rol oynamakta, verginin matrahına girecek olan kazanç ve iratları bizzat hesaplamakta, bunların tonalizasyonunu yapmakta, safi geliri bularak buna müterakki nisbetli vergi tarifelerini tatbik etmek suretile ödeyeceği verginin miktarını tesbit etmekte ve böylece bir takım teferrüatlı hesaplara istinaden bulunan matrah unsurlarını ve vergiyi zamanında beyan etmek suretile bu mükellefiyetin icaplarını yerine getirmektedir.

Madenî memleketlerde milyonlarca mükellefi olan gelir vergisinin mükellefin beyanına istinaden yukarıda arzettiğimiz tarz ve tahakkuk esasına göre işleyebilmesi, vergi beyanının doğru olarak yapılmasına mütevakıftır.

Gelir vergisi gibi geniş ve umumî bir " halk mükellefiyeti " beyanın doğruluğu her şeyden evvel maliye cephesinden beyannamelerin tetkik ve mürakabesine ait işlerin iyi organize edilmiş olmasına ve bundan da önce gelir vergisinde mündemiç bulunan " Auto-controls " ın tam ve müsbet bir şekilde işlenmesine vabes- tedir.

Gelir vergisinde kendi kendini kontrol etme hassası, bütün kazanç ve iratların vergiye tabi tutulması, alım ve satım muamelelerinin diğer bir ifade ile emtia hareketlerinin birbirine bağımlı olarak vergi mevzuu içinde serayan olması (bir mükellef için hasılat olan bir muamele için diğeri için masraf veya zarar teşkil etmesi) suretleriyle kendini hissettirir.

Gelir vergisi rejiminde (Auto-contrôle) ü temin eden en mühim bir amil de gelirin sıkı sıkıya bağlı bulunduğu mal ve kıymetlerde (servette) vaki olan tahavvüllerin tesbit ve takip edilmesidir.

Filhakika, gelir ile bunun kısmen kaynağını kısmen de sarf mahallini ifade eden şahsî servet arasında organik ve sıkı bir münasebet mevcuttur. Bu itibarla servet mukayeseleri üzerinden gitmek suretile gelirin kavranmasına ve kontrolüne en imkan elde edilmiş olur.

Servet mukayeselerinde müşahede ve tesbit olunacak artışlar ya yeraset veya sair suretlerle iktisabolan mallarla yahud da doğrudan doğruya sarfedilmeyen gelirle vücutta gelir.

İntikaller arizi olduğuna göre servet artışının esas x
amilini gelir teşkil eder. Bu itibarla servette vaki tahavvüller
tesbit edilmekte bunun içerisinde müessir olan unsur yani " gelir "
de asıl vuruşma olur. Mesela kasancısı yüksek olan bir serbest x
meslek erbabı bu kasancısının büyük bir kısmını sarf ve istihlak x
edeniyerek otomobil almak, gayri menkul veya menkul kıymetler ik-
tisap etmek suretiyle servete kalbedeceği cihetle, seneler sarfın-
da servetinde bu suretle vukua gelecek tahavvüller kendiliğinden,
bunun yıllık gelirlerini aksettiren maddi bir tezahürü olur.

Bizde, vergi tatbikatında, öyle tüccar ve serbest meslek erbabına tesadüf edilmiştir ki bunlar apartman, han, fabrika şeklinde veya menkul kıymet olarak büyük servetler vücutta getirmiş olmalarına rağmen senelerle verdikleri vergi beyannamelerinde ya sarar göstermişler veyahut ancak geçimlerine yetecek kadar cüz-i kazançlar beyan etmeğe yetinmişlerdir.

İşte bu sebeplerden dolayı, gelir vergisi tatbikatında auto-control'e ün servet yönünden de işleyebilmesini sağlayabilmek maksadile, bidayette teklif edilmiş olup sonradan çıkarılan "servet beyanı" usulüne vergi kanunumuzda yer verilmesini zarurî bulmaktayız.

Servet beyanı, taşarında belirtildiği üzere, mükellefler
tarafından gelir beyanına bağlı olarak yalnız 3 senede bir dere x
yapılacak ancak servette vaki tahavvüller her yılın beyannamesinde
gösterilecektir.

Mükellefin vergi ile ilgili bir beyanı olması itibarile isabanda servet beyanının da kontrol edilebileceği aşikardır. Bu kontrolün yapılmasının tecrübe ve dikkat isteyen nazik bir iş olduğuna gözünde tutarak Maliye Bakanlığının bu mevzuda gereken x itinaı göstereceği tabiidir.

Burada bilhassa şu noktaları belirtmek isteris ki, servet bildirim servetin ve gelirin kontrolüne hacet kalmaksızın mükellefi, kendiliğinden, beyanını doğru bir şekilde yapmaya mecbur olacağına dair bir tedbirdir. Fihakine, bir kaç senede bir bildirim yapılması mesela bir apartman veya 10.000 lira tutarındaki tahvillatını bildirmek mecburiyetinde olan bir mükellef uzun zaman bu x mallarına gıziyemeyeceği cihetle, ister istemez bunların iktisap bedelini teşkil eden kazancını da bildirmek ve vergilendirmek mecburiyetinde kalacaktır.

Burada temas etmek istediğimiz ikinci mihim bir nokta da, vergi tatbikatı dolayısıyla mükelleflerin haricine kadar gidilerek şahsi varlıklarının araştırılmasının doğru olup olmayacağı meselesidir.

Bir görüşe göre, vevaki tecrübeli, itinada geçen ve mükelleflerin tahasis memurlar vasıtasile yapılsın, vergi kontrol ve mürakabesinin bir derece genişletilmesi mükellefler yani halk için sıkıntı ve üzücü olmaktan hali kalmayacak, eski tabiri ile mali bir engiziyen tecirini iera eder. Derhal ilave edelim ki, bu görüş temmen eskimış, kıymetini kaybetmiş ve bugünkü vergiciliğinde artık yeri olmayan bir telakkinin ifadesidir.

Bu liberal ve mükellef haklarına en ziyade riayetkar olan memleketlerde, devlet şahsi kazanç ve iratların % 50' sinden fazla sını, hatta bazı memleketlerde % 60 veya 80 ni; mali, sosyal ve iktisadi sebeplerle kendi payı olarak talep ederken, bunların mahurları ve sureti tahovvini hakkında elbette hesap sormak selahiyeti ne temamen sahip bulunur.

Gelir vergisi gibi beyana müstenit şahsi bir verginin kabulü ve bunun yüksek nisbetler üzerinden tatbiki, eskiden olduğu nisbetlerdeki real vergiler hakkında varid olan ve maliye edebiyatında büyük bir yer iggal etmiş bulunan servet ve gelirdeki mahremiyetin korunması nazariyesini zamanında kıymetli düşüncelerdir. Bunun yerine bugün vergi tetkik ve mürakabesi içinde selahiyetli ve kalifiye memur kullanılması ve bunların vergi mahremiyetini ihlal etmeleri halinde ağır cezai müeyyidelere tabi tutulmaları esasları kabul edilmiş bulunmaktadır.

Bu bahse son vermeden önce yabancı memleketlerde bu bakımdan carı olan usullere kısaca temas etmeği faydalı bulmaktayız.

Bilindiği gibi medeni memleketlerin bir çoğunda (Almanya, İsviçre, İtalya, İsveç Norveç gibi İskandinav memleketleri ilah.) gelir vergisinin yanında, hatta bazı memleketlerde gelir vergisine karışık olarak umumî servet vergisi tatbik edilir. Big beti mütedil ve veridatı mahfuz olan bu vergi ile başlıca iki maksat görülmektedir. Birincisi vergi sisteminde discrimination ~~ix~~ (ayırma) nazariyesini tahakkuk ettirmek yani iratları çalısarak kazanılan gelire nazaran daha ağır bir surette vergilendirmek, ikincisi de servet vergisi ve bunun tarhına esas olan servet beyana dolayısıyla gelir vergisinin doğru olarak tahakkuk etmesini x sağılamaktır.

Servet vergisi tatbik etmeyen memleketlerde gelir vergisi dolayısıyla yapılan beyanlar servet kanalı ile gelirin kontrolüne imkan verecek derecede taferrütlüdür. Bu memleketlerde, özellikle İngiltere, Amerika Birleşik Devletlerinde, vergi beyannamelerinin ve bunların müstemidatını teşkil eden hesap ve vesikaların yeminli Hesse Ümmelerinin mürakabesine tabi tutulması, ayrıca maliyenin tetkik organları tarafından inceleme ve nihayet icabında x mali polis vasıtası ile mükelleflerin kazanç ve servet durumlarının araştırılmasından başka yaygın tarhlarının dahi takip edilmesi x bu memleketlerde de vergi emniyetinin tesisi yolunda ne derece x ileri gidildiğini belli bir şekilde göstermektedir.

6 - Aile geliri beyanı (M. 78, 79)

a) Aile mükelleflerinde aile gelirinün parçalanmasına nazara alınması :

Gelir vergisinin dayandığı ana prensiplerden biri de, vergilendirmede aile gelirinün topluca nazara alınmasıdır.

Vergi hukukunun hususiyetinden birini teşkil ve umumî bakımdan ayrılmaya istilsen eden bu mevzuada, maksat ve gaye mali iktidarın tem olarak mühtebilesidir. Nitekim en az geçin indirdi bakımından da aile bir küll halinde nazara alınmıştır.

Aile gelirinin parçalanarak aile efradının ayrı ayrı vergilendirilmesi, yalnız vergi hukukunun koyduğu ana prensibi ihlal etmekle kalmaz; tatbikatta yüksek gelirlerin aile efradında aralarında parçalanarak daha düşük nisbetlerde vergi verilmesi şekline kaçırılmalara da yol açılmış olur.

Aile geliri birlikte yaşayan karı, koca ve çocukların gelirleri demek olduğuna göre artık bu gelirleri tevliit eden malın iktisap zamanı ve şekli bakımından bir tefrik yapmaya imkan görülmemek lazımdır.

Aile gelirinin, o gelire tevliit eden malların iktisap edildiği zamana ve iktisap şekline göre parçalanması (aile mükellefiyeti) müessesesini ortadan kaldırdıktan başka aynı şahsın bir kısım mallarının gelirinden dolayı aile içinde diğer bir kısım mallarının geliri için ya müstakilen veya başka bir aile mevzuu içinde vergilendirilmesi neticesini de doğurur ki bu hal, gelir x vergisinin, bir şahsın müteelif kaynaklardan hasıl olan kazanç ve iratlarının bir araya toplanarak vergilendirilmesi nisbetine de x tenamen mühalif bir vasiyet ihdas eder.

Gelir Vergisi Kanununun 79 uncu maddenin 1, 2, 3 üncü fıka rasile aileye ait bir kısım gelirlerin aile mükellefiyeti dışında bırakılması bu arzettiğimiz neticeleri doğurmuş bulunmaktadır.

Bunu daha iyi belirtmek için bir misal verelim : Kara x kocadan ibaret bir aile farzedelim ki karının bir kısım malları x babasından irsen intikal etmiş; diğer malları da evlilik esnasında kendi mensesinde veya kocasının yardımıyla elde edilmiştir.

Bu vasiyette kadın, evvelâ babasından tevriit ettiği malların gelirleri için ayrı beyanname ve bundan dolayı bir vergi verecek sanıyen kocasının zamanında elde ettiği gelirlerini kocasının gelir beyannamesine idhal etmek suretiyle de mükellef tutulacaklardır.

Fakat kocanın babasından tevriit ettiği mallar mevriit x olsa zamanda koca için karısı hakkında olduğu gibi istisnai bir x kayıt bulunmadığından koca, babasından mevriit malları aile beyannamesine idhal edecektir.

Aynı şahsa ait gelirin bu şekilde parçalanarak ayrı ayrı mükellefiyet mevzuu haline sokulmuş olması en az geçim indirimi tatbikatında da gayri tabii vasiyetler ve karışıklıklar ihdas etmiştir.

Mesela ölmüş kocasından kendisine ve küçük çocuğuna mal kalmış olan bir kadın tekrar evlenmiş; ve ikinci kocasından iki çocuk sahibi olmuş ve bu ailede de gerek kendisi gerek evvelki kocasından doğan çocuğu bazı mallar iktisap etmiş bulunsa :

1 - Kadın, ölmüş kocasından kendisine ve küçük çocuğunun kalmış mallar için ayrı beyanname ve ayrı vergi verecek.

2 - İkinci kocasından ondan doğan iki çocuğunun mallarından ve onun zamanında iktisap ettiği gerek şahsi gerek üvey çocuğunun mallarından mütevellit gelirleri de ikinci kocanın beyannamesinde yer alarak vergilendirecektir.

Birinci fıkradaki vaziyete göre kadın bir çocukla duldur ve ona ait en az geçim indiriminden faydalanması lazımdır. Hakikatte ise kadın dul değil, evlidir ve çocuklarının adedi üçtür.

İkinci fıkradaki vaziyete göre aile reisi evli ve üç çocuktur. Ve üç çocuklu evlilere ait indirim tabii tutulacaktır.

Burada da üvey çocuk hem anasının beyannamesinde hem de üvey babasının beyannamesinde en az geçim indirimi bakımından çocuk sayısına iki defa girmiş ve ona da her iki beyannamede en az geçim indiriminin makterine müessir olmuştur.

Gelir vergisi kanununun prensiplerine ve bütçesine uygun bulunmayan ve böyle olduğu için de tatbikatta bir çok karışıklıklar doğuran 79 uncu maddenin, 4 üncü fıkrası hariç olmak üzere, kaldırılması ve 4 üncü fıkranın 78 inci maddeye ilavesi lüzumu ve zarureti müteale edilmiştir.

a) Aile geliri beyanından bahseden 78 inci maddede yapılın değişiklikler i

1 - Bu maddenin baş taraflarında aile gelirini tayin eden hüküm, çocuklardan yalnız velayet altında bulunanları nazara alınmış olması bakımından en az geçim indirimi bahsindeki çocuk tabiriyle uygun değildir. Esasen en az geçim indirimi bahsinde, kanunun diğer hükümlerine de şamil olmak üzere aile ve aile geliri ayrı bir madde ile tayin ve tarif edilmiş olduğundan 78 inci maddede aile gelirinin ayrıca tarifinde lüzum kalmamaktadır. Bu sebeple maddenin baş tarafı, tam mükellefiyette aile gelirinin aile reisi tarafından bir yıllık beyanname ile bildirileceği şeklinde değiştirilmiştir.

2 - 78 inci maddenin ikinci ve dördüncü fıkralarında yıllık aile gelirini muhtevi beyannamenin eski eşler tarafından ayrıca insalacağı ve bu beyanname üzerine tarh edilen vergiden yalnız eşlere isabet eden kısmın ayrılacağı ve bu vergiden eşlerin mes'ul olacağı kaydedilmiş olup reşit olan çocuklardan bahsedilmemiştir. Halbuki eşler gibi reşit olan çocukların da mes'uliyetini kabul etmek lazımdır. Bu sebeple mezkur fıkralara reşit olan çocuklar hakkında da hüküm konulması muvafık bulunmuştur.

3 - 78 inci maddenin son fıkralarında, yıllık aile beyannamesi üzerine tarh edilen vergiden eşlere (şimdiki tadilimize göre eş ve reşit çocuklara) isabet eden kısmın ayrılacağı ve verginin eşlere isabet eden kısmından kendilerinin sorumlu olacağı beyan edilmektedir.

Bu fıkradaki sorumluluk üzerinde duran komisyonumuz, sorumluluğun kazanç ve iratların tesbiti ve verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve cezalar bakımından şimdiki inceleme ve şu neticeye varmıştır.

a) Karı, koca (şimdiki tadilimize göre/ilaveten reşit çocuklar) kendi kazanç ve iratlarını tesbit bakımından kanuni ve cibeşeri yerine getirmeye mecbur olduklarına göre bu sorumluluğun şahsi gelirin tesbitile alakası yoktur.

b) Cezalar, Vergi usul kanununa göre (usul maddesi 313) cezayı müstelzim fiili yapanlara terettüp ettiğinden kazanç ve iratların tesbitinde vukua getirilecek cezayı müstelzim fiillerden dolayı karı, koca ve reşit çocukların şahsen sorumlu olacakları tabiidir. Yıllık beyannamenin verilmesi mecburiyeti kanunen aile reisine terettüp ettiğinden aile reisinin bu beyannamayı vermemesi veya geç vermesi halinden buna ait cezadan yalnız aile reisi mes'ul olacaktır. Velayet altındaki çocuklar hakkında Vergi x Usul Kanununun 10 ve 313 üncü maddeleri mucibince kanunî temsilcileri mes'uldürler.

c) Verginin aile reisi namına tarh ve tahakkuk ettirilmesi lâzım geldiğinden tahsilat bakımından da mükellef sıfatıyla x evvel emirde aile reisine müracaat edileceği tabiidir. Ancak aile reisinin yalnız kendi hissesine isabet eden vergiyi ödeyerek diğer kısımları ödememesi halindedir ki, karısı ve reşit çocukları kendilerine isabet eden vergiyi ödemek mecburiyetinde kalırlar.

Şu izahattan anlaşılacağı üzere 78 inci madde ile tayin edilen sorumluluk ancak verginin tahsili bakımından konulmuş sa-yılmak lazımdır. Çünkü diğer hallerde gelir vergisi kanunla ver-gi usul kanununun umumî hükümleri yukarıda belirtildiği veçhile x sorumluyu esasen tayin ve tesbit etmiştir. Tatbikatta bu maksat ve gayenin anlaşılabilmesi için fıkra : (eşlerle reşit çocukların her biri kendilerine isabet eden vergi kısmının ödenmesinden mes'uldürler) şeklinde vusuhlandırılmıştır. Bu ibarede (ödenmesin-den mes'uldürler) denilecek yerde (ödenmesinden mes'uldürler) denilmiş olmasının sebebi şudur : Aile beyannamesini aile reisi x vereceğinden ve vergi de mükellef sıfatıyla onun namına tarhedile-ceğinden, normal olarak verginin tamamı aile reisi tarafından öde-nmek lazımdır. Ve ekseriyetle vergi aile reisi elile ödenir. Ver-ginin bu suretle ödenmesi halinde aile efradına ayrı ayrı mes'uli-yet terettübüne mahal yoktur. Ancak istisnai hallerdehalki aile rei-si diğer aile efradına ait vergiyi ödemek istemez. İşte bu vaziyetlerde, yani verginin ödenmemiş olması halinde eşler ve reşit x çocuklar kendi hisselerine düşen vergiyi ödemek mes'uliyetile hak şataacaklardır.

d) 79 uncu maddenin yukarıda izah edilen sebepler dolayısıyla ilga edilmesi düşünüldüğünden bu maddenin, medeni kanuna göre ayrı yaşayan eşlere ait gelirlerin birleştirilemeyeceği hakkındaki dördüncü fıkrası 78 inci maddenin sonuna eklenmiştir.

V - MÜHTASAR BEYANNAME :

1 - Vergi tevkifatı ve vergi kesenler (M.80)

a) 80 ninci maddenin birinci fıkrasında, vergi kesenler arasında, gayri menkul irat sahipleri zikredilmemiştir. Fil-hakika, gayri menkul irat sahiplerinden götürü gider usulüne ka-bul edenlerle, iratları istisna hadleri içinde kalanlar yanında x çalışanların götürü usulde teklifleri gerektiği için (M. 48) bu gibilerin maddede yer almasına lüzum yok ise de, gerçek kazanç x üzerinden vergiye tabi menkul sermaye irada sahiplerinin müstah-dem-inden vergi kesip usulüne göre yatırması icabeder.

Bu gibi irat sahipleri, müstahdenlerine ödedikleri paraları gider kaydetmek suretile iratlarından indirdikleri cihetle, bu ücretler üzerinden kesecekleri vergiyi muhtasar bir beyanname ile Vergi Dairesine ödemeleri güçlük arzuetmez.

Bu gibi müstahdeminin götürü usulde teklifleri hatıra x gelebilirse de; bu durumda, irat sahiplerinin, mezkur kimselere x hakikatte ödemedikleri halde, yüksek ücretler tahakkuk ettirip x masraflarını arttırmaları ve dolayısıyla iratlarının büyük kısmını vergi matrahı dışında bırakmaları imkanı bahşedilmiş olacağından mahzurludur.

Binaenaleyh, sözü edilen müstahdenlerin gerçek kazançları üzerinden teklifleri ve bu maksada temin için de üzerinde x teklif edilecek olan irat sahiplerinin sikredilmesi icabeder.

Birinci fıkrada sözü edilenler, bu fıkranın 2 No.lu bendi mucibince hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden vergi kesceklerdir.

Ancak, bu fıkranın parantez içindeki hükmü ile, ücretleri götürü usulde tesbit edilen hizmet erbabına ödenen ücretler, bu kaydın dışında bırakılmıştır.

Parantez içindeki bu hükmün, götürü usulde teklif edileceklerin aynı işlerinden dolayı bir de tevkif suretile vergi ödemelerine mani olmak için, tavsih sadedinde konulduğu aşikardır.

Buna rağmen mezkûr hükmün tatbikatta, suiistimallere ve yanlış ictihada yol açtığı, mesela, bir esnaf yanında bir kaç gün çalışup götürü karnesi aldıktan sonra bütün sene bir tüccar yanında çalışan işçinin istihkakından vergi kesilmediği görülmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesinde götürü usulde vergilendirilecek hizmet erbabı tadat edilmiştir.

Madde hükmünün tetkikinden de anlaşılacağı üzere, ücretlerde götürülük, ücretlinin nesdinde çalıştığı kimseye göre tayin edilmiştir.

Bilfarz küçük ticaret erbabı yanında çalışanlar, özel x hizmetlerde çalışan şoförler götürü usulde vergilendirileceklerdir.

Bu hükümlere göre, küçük ticaret erbabı yanında çalışan işçisine kasa, hususi otomobil sahibi şoförüne ücretini öderken x vergi kesmeyecektir.

İşte 48 inci maddenin ikinci fıkrasında parantez içindeki kayıpla bu husus belirtilmek istenmiştir.

Sözü edilen ücretliler, gerçek kazançları üzerinden teklif edilen tüccar veya serbest meslek erbabı yanında hizmet kabul ettikleri, yani; onların ücretlisi durumuna girdikleri takdirde, bu tarihten itibaren götürü usulde teklifleri bahismevsimi olmayacak, gerçek kazançları üzerinden teklif edileceklerdir. Bu durumda ise, iş verenler, 80 ninci maddenin birinci ve 2 inci fıkrası hükmüne müsteniden yaptıkları ücret ödemelerinden vergi kesceklerdir.

Parantez içindeki hükmün bu şekilde anlaşılacak tathik edilmesi lazım gelirse de, tathikatta bir takım ihtilaflara yol açmakta olduğundan, bu kaydın fıkradan çıkarılması uygun olacaktır.

Birinci fıkra da sözü edilenler, aynı fıkranın 3 No.lu bendi uyarınca yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara, ödedikleri paralardan vergi kesileceklerdir.

Kanunun 49 uncu maddesindeki tarife göre, Noterlerin işleri serbest meslek işidir ve Noterlere yaptıkları işler için, x birinci fıkra da şikredilenler tarafından yapılacak tediyelerden x vergi kesilmek lazım gelir.

Noterlerin yaptıkları işin şüpheli gösündünde tutulacak olursa, vergi keşanier bakımından bunun içinden çıkılması bir külfet olacaktır.

Bu sebeple Noterlere yapılacak tediyelerden tevkifat yapılması ve bu cihetin fıkra da tasrih edilmesi, işlerin selamete yürütülmesi bakımından saruridir.

Keski, aynı fıkranın parantez içindeki (telif kazançları istisnasından faydalanan ...) hükmünün maksadı temine kafi xx gelmediği anlaşılmalıdır.

Telif kazançları istisnasından faydalananlar kanunun 18 inci maddesinde şikredilmiş ve ancak kazancın muayyen miktarları vergiden müstegna tutulmuştur. Bu miktarlar ağıldığı takdirde fag lası vergiye tabi olacaktır.

Kanun vasıı, telif kazancı mahiyetinde olan paralardan vergi kesilmesini kasdettiğine göre, yapılacak tediyeler mesbu 18 inci maddede yazılı hadleri geçse dahi yine vergi kesmek lazımdır. Zira bu hadlerin ağılıp ağılmadığını, tediyeyi yapanın ta yin ve tesbit etmesine maddi imkan mevcut değildir.

Mükellef istisna haddini aşan kısım üzerinden vergisini beyanname esasında kendisi ödeyecektir.

Bu sebeplere binen parantez içindeki meşkür hükmün xx (18 inci maddede yazılı telif kazancı mahiyetinde olan paralara ...) şeklinde tadili kararlaştırılmıştır.

b) Maddein birinci fıkrasına gayri menkul sermaye irada sahipleri ilave olduğundan, son fıkranın da buna göre değiştirilmesi saruridir.

Meşkür fıkranın (gerçek kişilerin özel işleri dolayısıyla serbest meslek orbabına yaptıkları ödemeler hakkında bu maddede hükmü uygulanması) şeklinde tadili maksadı temine kafidir.

2 - Tevkifata tabi olmayan Suretler (M.81)

81 inci maddenin birinci fıkrasının 2 No.lu bendile, 16 inci maddede yazılı istisnadan faydalanan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin vergileri tevkif suretile xx alınmayup, yıllık beyanname ile bizzat kendileri tarafından bildirilecektir.

Fıkıradaki yalnız 16 inci maddeden bahsedilmiştir. Halbuki aynı kanunun 15 inci maddesinde zikredilen kimselerden ücret alıp da mükellefiyet şartlarını hâiz bulunmadıkları cihetle vergi ödemeleri lazım gelenlerde mevcut olabilir.

Bu maddede 15 inci madde zikredilmediği takdirde, bu bilgiler hakkında vergi tevkifatı hükümleri cari olacaktır ki, böyle bir hareketin 81 inci madde hükmünün vas'ı için ileri sürülen sebep ve sarurlere muayir olduğu aşikardır.

Bu sebebe binaen, sözü edilen bendde 15 inci maddeden de bahsedilmesi lüzumlu görülmüştür.

3 - Kiralarda vergi tevkifatı (M.92 ve tasarıda yeni M. 108)

Raporun ikinci kısmında tafsilâtille arz edilmiş bulunduğu veçhile dar mükellefiyete tabi bir gerçek kişinin Türkiye'de bir münessili veya iş yeri olmadığı halde, bir gayri menkule sahip bulunması ve bu gayri menkulün kiralarını doğrudan doğruya x (mesela Banka vasıtasıyla) tahsil etmesi mümkündür.

Bu gibi ahvalde, verginin mükellefi yabancı memlekette bulunduğu ve Türkiyede de bir mahatabı mevcut olmadığı için, vergi alacağının Hazine bakımından takip ve tahsili müşkülât arzedecektir.

Vergi emniyeti^{hi} sağliıyabilmek ve Hazine hakkının ziyas x uğramasına mani olabilmek maksadile bu gibi iratları sitopaj suretile vergilendirmek yoluna gidilmesi uygun görülmüş, kurumlar x vergisine bu maksadı temin edecek bir madde ilave edilmiştir.

Kurumlar vergisindeki mezkûr maddeye mütenazır olarak x hazırlanan aşağıdaki maddenin gelir vergisinde de yer alması icabeder.

(Kiralarda vergi tevkifatı)

Madde: 82 - Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi bulunmayan, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin, 7 inci maddenin 4 üncü fıkrasının şümlüne giren iratları üzerinden, gayri x menkullerle hakların kiracıları tarafından, ödeme veya tahakkukun yapıldığı tarihte vergi tevkif olunur.)

Gelir vergisinde böyle bir hüküm yer alınca kesilecek x verginin nisbetinin de tayin edilmesi lazımdır.

Gelir Vergisi Kanununun 92 inci maddesinde, serbest meşlek kazançları ile 82 inci madde mücibince yapılacak tevkifatın vergi nisbeti % 15 olarak kabul edilmiştir.

Bu nisbet gayri menkul sermaye iratları için de uygundur. Bu sebeple mezkûr maddeye 82/1 inci maddenin ilâvesi suretile maddenin (80 inci maddenin 3 No.lu fıkrasında yazılı serbest meşlek erbabına yapılan ödemelerle 82 ve 82/2 inci maddelerde sözü edilen ödemelerden yapılacak olan tevkifatın nisbeti % 15 dir.) şeklinde icabeder.

tadili

VI - MÜTEFERRİK HÜKÜMLER :

1 - Bekarlık zammı (M.90)

90 nıncı maddenin 2 inci fıkrasında, bekarlık zammına tabi olmayanlar meyanında 18 yaşından aşağı olan erkekler de şikredilmiş bulunmaktadır.

Bu kanunun tatbikinde çocuk tabiri ile neyin anlaşılacağını isaheden 3^ü üncü maddede, çocuk için şikredilen şartlar arasında 18 yaşını doldurmuş olmak kaydı mevcuttur.

Kese, götürü ticaret erbabı yanında çalışan çocuklar için tamamen ücret istinasında da, sennen (18 yaşını doldurmuş olan) ifadesi kullanılmıştır.

Meskûr madde hükümlerinin tatbikinde bir karışıklık yapılmaması ve kamunda kullanılan bilgilerin yeknasaklığını temini bakımından bu maddedeki (18 yaşından aşağı olan) kaydının (18 yaşını doldurmuş olan) şeklinde değiştirilmesi uygun görülmüştür.

Meskûr madde ile evlenmeyi teşvik kasdının güdüldüğü madenin tedvin tarzından anlaşılmaktadır. Bu sebeptendir ki evlenmesi mevzu bahis olmayanlar bu zammın dışında bırakılmıştır.

Ayrıca ictimâî mülâhasalarla bir kısım mükellefler de x kesa bu zamma tabi tutulmamıştır.

Meskûr sebep ve mülâhasalar geliri yalnız ücretli işsizler için de varittir. Bu gibilerin de bekarlık zammı dışında bırakılmaları icabeder.

Bu maksatlardır ki, ikinci fıkrada (kamunen yasak olanlara) dan sonra (geliri ücretinden ibaret olup 60 yaşını doldurmuş bulunanlara) şeklinde bir kayıt ilavesi uygun görülmüştür.

2 - Vergi cedvelleri ve vergi cedvellerinin uygulanması (M.91 ve tasarıda yeni madde 120)

1947 yılında hükümet tarafından Büyük Millet Meclisine sunulmuş olan Gelir Vergisi Tasarısının (9^u) üncü maddesi ile xx " vergi cedvelleri " kamunun metnine alınmış bulunmakta idi.

Yabancı vergi sistemlerinden mülhem olarak hazırlanmış olan bu cedveller sayesinde, tatbikatta müşkül, yorucu ve hizmet erbabı vergilerinin hesaplanması bakımından büyük müesseseler için ayrıca masraflı olan vergi hesaplarının kaldırılarak bu mevzuada basit, vâsuh ve bilhassa mükellefler için kolaylık sağlanması istihdaf edilmişti.

Tasarının Büyük Millet Meclisinde müzakeresi sırasında, kat'î mahiyeti hâis olan bu cedvellerde hata yapılabilmesi ihtimali düşünülerek bunların kamun metninden çıkarılmasına karar verilmiş, sadece cedvellerin istinat ettiği " ortalama meblağ esaslı " nun muhafazası ile iktifa olunmuştur.

Ortalama meblâğ esasının ipka edilmiş olması, kanun metnine dahil olmamakla beraber, fiiliyatta Maliye Bakanlığına vergi cedvellerinin tanzim ve tatbik edilmesini icabettirmiştir.

Böylece vergi cedvelleri bilfiil tatbik edilmekle beraber, bunlardan aylık, haftalık ve gündelik ücret tediyeelerine ait olanlarının ne suretle hazırlanacağına dair kanunda bir hüküm mevcut bulunmaması, cedvel dışı kalan yüksek ücretler hakkında z cedvellere evvelce konulmuş olan notların ipka edilmiş bulunması sebepleriyle tatbikatta vuzuhsuzluk doğmuş ve bir çok müşkülle karşılaşmıştır.

İşte bu vuzuhsuzluğu ve müşkülâtı bertaraf etmek maksadıyla, (5421) numaralı kanunda " vergi cedvelleri " matlabinı taşıyan fakat daha ziyade bu cedvellerin uygulanmasına ait hükümleri ihtiva eden 91 inci maddede, birincisi " vergi cedvelleri " ne ikincisi de " vergi cedvellerinin uygulanması "na ait olmak üzere maddeye ayrılmış, birincisinde vergi cedvellerinin mahiyeti ve sureti tanzimi tesbit edilmiş, ikincisinde ise bunların ne suretle uygulanacağı ifade olunmuştur.

Yukarıdaki izahatımızdan anlaşılacağı üzere tatbikinde zaruret olan vergi cedvellerinin tanziminde hata ihtimalini bertaraf etmek maksadıyla, cedveller doğrudan doğruya kanun metnine alınmamış bunların kanuni esaslar dairesinde hazırlanması Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Bu suretle cedvellerde bir hata yapılması halinde (böyle bir hatanın yapılması lazımdır. Ve elyevn tatbik edilen cedvellerde de yapılmamıştır) kanun tadiline gidil maksimin hatanın derhal düzeltilmesi mümkün olacaktır.

Cedvellerin sureti tatbikine teallük eden 91 inci maddede gelince; bu maddede bilhassa ücretlere müteallik vergilerin " Ödeme " esasına yani ödemenin yapıldığı aylık, haftalık gibi, devrelere göre hesabedileceği tasrih edilmiştir.

5421 numaralı kanunun metninde ödeme esasının vazihan ifade edilmiş olması tatbikatta gündelik üzerinden hesabedilmekle beraber haftada, onbeş günde veya ayda bir kere ödenen ücretlerin, hergün için ayrı ayrı hesabedileceği diğer bir deyişle tediye fiilinin yerine ücret ölçüsünün vergilendirmeye esas olacağı zehabını uyandırmış bu yüzden cedvellerin ihdası ile istihdaf edilen maksadın tamamen tersine olarak işlerinde emniyetle işçi istihdam eden büyük müesseseler günlük vergileri gün esasına göre hesaplamak suretile altından kalkılması çok güç olan lüzumsuz bir formalite karşısında bırakılmıştır.

Kanunun ifadesindeki vuzuhsuzluktan doğan bu tatbikat müşkülâtını bertaraf etmek maksadıyla, bir az evvel belirtildiği üzere, 91 inci maddede verginin tediyesine, ücret ölçülerinin değil bilfiil tediyeelerin esas olacağı ve hatta haftalık veya onbeş günlük ödemelerin evvaz talakkisi suretile vergilendirmenin ayda yalnız bir defa yapılabileceği tasrih edilmiştir.

Ücret tediyeelerinde tereddüt ve ihtilâfa sebebiyet veren meselelerden biri de sene sonlarında veya gayri muayyen zamanlarda müesseselerce memur ve müstahdemlere yapılan ikramiye, prim gibi namlar altında yapılan ödemelerin hangi esasa göre vergilendirileceği hususudur.

İkramiye ve primler yıllık ödeme olarak, aylık ücret dışında, ayrıca ve müstakilen vergilendirilince, ödenecek vergi de gelir vergisinin müterakkiliği dolayısıyla bir takım farklar sızılmakta ve bu farklar bazı hallerde ücretleri muvazaaî surette bölmeğe sevkedecek derecede bir önem iktisap etmektedir.

Bu sebepten dolayı kanuna ikramiye ve prim gibi ödemeler hakkında bir hüküm vaz edilmesine ihtiyaç hissedilmektedir.

Komisyonumuzca bu bakımdan teklif edilen hükme göre kurumların şahıs şirketlerinin veya ferdi teşebbüslerin yıllık safi kazançlarından sene sonlarında ayırarak memur ve işçilere ödenecekleri " temettü ikramiyeleri " gerçekten yıllık bir ödeme mahiyetini taşıdıkları ve muvazaaî en az müsait buldukları cihetle diğer ücretler dışında yıllık bir ödeme olarak müferriden vergilendirilmesi kabul edilmiş, diğer şekildeki ödemelerin aylık ücretlere ilave edilmesi uygun bulunmuştur.

3 - Vergilendirme dönemi (M.95)

5421 sayılı kanunun vergilendirme dönemine ait 95 inci maddenin 3 No.lu fıkrasında " tevkif yolile ödenen vergilerde, iş tihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeğe mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin x yerine geçer " denilmektedir.

Bu hükümden meselâ aylık ücret ödemelerinde dönemin bir ay olduğu, ve (91) maddenin izahı sırasında arz edildiği veçhile, vergi cedvellerinin kanunun metninden çıkarılmış olması dolayısıyla, gelir vergisine ait umumî tarifinin bu küçük devreler hakkında tatbik edileceği manası çıkarılmaktadır.

Böyle bir görüş tarzı yıllık gelire ait tarifinin aylık veya haftalık ve hatta gündelik gelir parçalarına uygulanmasını icabettirir ki bunun neticesinde bütün ücretlerin, (umumî tarifinin 2500 liralık tırangına 1500 lira tutan en az geçim indirimi ilave edilmek suretile ayda 4000 liraya baliğ olan ücretler hakkında) farksız olarak en düşük nisbet üzerinden vergilendirilmesi, diğer bir ifade ile ücretler mevzuunda bilfiil müterakkiliğin tatbik edilmemesi lazım gelir.

Halbuki gerek gelir vergisinin ruhu gerekse kanun vazısının maksadı ağıla böyle bir telakkî tarzına müsait değildir. Şunu da unutmamak lazımdır ki kanun hükümünün yukarıki manada tatbik edilmesi devlet varidatında da lüzumsuz yere büyük bir vergi sızına sebebiyet verebilir.

İşte vergi cedvellerine ait (91.) maddenin yeniden yazılması ve 95 inci maddenin 3 üncü fıkrasının buna mütenasız bir şekilde tadili suretile, ücret vergilerinin yıllık verginin aylık larda 1/12 si haftalıklarda 1/52 si ve gündeliklerde 1/360 ı olarak hesaplanacağı ve ay, hafta veya günün bu esaslar dairesinde x vergilendirme devresi sayılacağı tasrih edilmiştir.

4 - Asgarî kazanç esası (Tasarıda yeni N.129)

Vergi kanunlarında, kazancın tesbiti hususunda ihdas edilen usuller, bazı ahvalde gerçek veya götürü kazancı tam olarak kavramağa imkan vermemektedir. Bu imkansızlık, yapılan ticaret ve san'atın mahiyetinden doğmaktadır.

Usul kanunumuzda, kazancın sıhhatle tesbiti temin için, tutulan kayıtların tevsiki mecburiyeti vazedilmiştir.

Kayıtların tevsikine yarayacak vesikalar ise, mihiyet vergi ile mükellef olanlar arasında alınıp verilirler veya vesika alıp verme mecburiyeti ancak vergi mükellefi olanlar hakkında vazolunabilir.

Vergi mükellefi olmayanların vesika alıp vermeleri için kayıtlar konulması ve bunlara riayet etmeyenlere ceza tatbiki hem ticari hayatı köstekleyeceği ve hem de müsbet bir netice tevhit etmeyeceği için, doğru görülmez.

Böyle bir boşluk mevcut olduğu müddetçe de, mübayaaya, satış veyahut gördükleri hizmetlerden ötürü, bu zümre ile münasebette bulunanların, gerçek kazançlarını kavramak ancak kendilerinin yüzdeyüz hüsnüniyet sahibi olmalarına bağlı kalsacaktır.

Bu hüsnüniyeti göstermeyen mükellefler, gelirinin bir kısmını daima Hazinesin ittılaidan kaçırmak imkanına sahip olacaktırlar.

Bu gibi ticaret ve san'atlara misal olarak, perakendeciler, eğlence ve istirahat yerleri, bir kısım serbest meslek işleri zikredilebilir.

Bu husus, kamun vazıınca da malûm olduğu için, bilfarz gelir vergisi kanununda, perakendeciler hakkında (madde: 98) asgarî kar haddi esası, keza bir kısım ticaret ve serbest meslek işleri hakkında da (madde: 99) gider esası gibi kanunî tedbirler almağı ihmal etmemiştir.

Perakendeciler, eğlence ve istirahat yerleri için kabul edilen asgarî kar haddi esası, mübayaaya veya satışın malûm olmasına göre işleyebilen bir tedbirdir. Halbuki perakendecilerden bazıların, eğlence ve istirahat yerlerinde hemen hepsinin, mübayaayını kavramak imkansız olduğu gibi satışlarının tesbiti de mümkün değildir.

Bu durumda, mezkûr faaliyetler için asgarî kar haddi esası, kâfi derecede müessir bir tedbir değildir. Bu tedbir yanında, asgarî kazanç esasının da ihdası zarurî görülmüştür.

Asgarî kazanç esası, perakendecilerle eğlence ve istirahat yerleri işletenlere tealluk edecektir. Bu gibilerin gerçek xx veya götürü kazançları üzerinden vergilendirilmeleri, haklarında aynı şekilde muamele yapılmasına mani değildir.

Asgarî kazancı tayin bakımından, kazançta az çok müessir olduğu kabul edilen ve müşterek bir unsur olarak görülen masrafların nazarı itibare alınması uygun görülmüştür.

Bu masraflar, iş yeri kirası, iş ve teğebbüste istihlak olunan yıllık elektrik, havagası ve mahrukat bedelleridir.

Mezkûr masrafların sözü edilen işlerin nevi ve mahiyetine göre bir veya bir kaç katının alınarak - tıpkı bu müssellü yapılmış inceleme sonunda tesbit edilmiştir. - bulunacak miktarın mezkûr ticaret işleri için asgarî kazanç olarak kabul edilmesi, gerek beyanname ile bildirilen kazancın, gerekse ortalama kar haddi ve gider bildirimini esasına göre bulunacak kazançların bu miktarın altında olması halinde, asgarî kazancın nazarı itibare alınması isabeder.

Bu sebeple 96 inci maddeden sonra bu maksatları temin edecek bir hüküm sevki uygun görülmüştür.

5 - Vergi tevkifatının mahsubu (M.104)

Gelir Vergisi Kanununun 104 üncü maddesinin tatbikatında görülen şu aksaklıklar ve ihtilaflar aşağıki şekillerde isale edilmiştir :

a) Maddenin ilk fıkrası, beyannamenin taalluk ettiği derye içinde kesilen vergilerin o beyannameye göre tahdedilecek vergiden mahsubunu amirdir. Bu kayda göre, beyannameye dahil kazanç ve iratlardan, beyannamenin taalluk ettiği yıla tekdüm eden şahıslarda kesilen vergilerin mahsubuna imkan verilmiyordu.

Vergi tevkifatı, gelir vergisinin peşinen tahsili mânâsına taşıdığına göre, o gelirin tevkifat senesine ait beyannameden sonraki devrelerde beyana tabi olması, tevkif edilen verginin mahsubuna engel olmamak lazımdır.

Bunu nazarı dikkate alan komisyonumuz mahsup meselesini aynı yıl içinde kesilmiş olan vergilere hasreden hüküm maddenin birinci fıkrasından çıkarmıştır.

b) Mahsup neticesinde reddedilecek vergi farkı zukur ettiği ahvalde, mükelleflerden, kesilen vergilerin müfredatını ve yatırıldığı tarih ve malsandıklarını gösteren vesikalar talep edilmekte olduğu görülmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun tevkifata ve muhtasar beyannamelere ait hükümleri muayyen şahıs ve müesseseleri mahiyetleri kanunen tayin edilen bazı ödemelerden vergi kesüp yatırıma mecbur tutmaktadır. Verginin hiç kesilmemesinden veya yatırılmamasından veya noksan kesilmesinden, doğrudan doğruya tevkifatı yapacak olanlar mes'ul tutulmuşlardır.

Bu durum karşısında istihkakından vergi kesilmesi lazım gelen kimseleri, verginin kesilmiş ve yatırılmış olduğu hususlarına tevrik etmek mecburiyeti tabii tutmak için bir sebep görülemez tedir. Filhakika verginin kesilmemiş veya noksan kesilmiş veya kesildiği halde yatırılmaması endişesi ancak tevkifatı yapanlar hakkında varit olabilir. Bu takdirde de onlar hakkında kanunun ilgili hükümlerinin tatbik ve vergi ve cezalarının istifa edileceği tabiidir. İstihkakından vergi kesilmesi lazım gelen kimsenin,

tevkifatın yapılması bakımından hiç bir mecburiyet ve mes'uliyeti yoktur ki, ona isbat ve tevsik kulfeti tahsil edilebilsin ; tathatta vesika aramak usulünün yalnız reddiyatta mevzu bahis edildiği, reddiyat olmayan ahvalde mükellef tarafından yapılan mahsup muamelesi için beyanname kabulü sırasında vesika aranmadığı da bir vaki'dir.

Kaldı ki Gelir Vergisi Kanunu, mükellefin beyanına istinaden vergi alınmasını emirler. Maliyenin Vergi Usul Kanununa göre kontrol hakkı daima mahfuzdur. Mükellefin nasıl ki vergiye tabi gelir ve gelir unsurlarını bizzat tesbit ve beyan etmesi ve bu beyanın esas tutularak bidayetden başkaca tetkik ve tevsike gidilmeksizin vergi tarhedilmesi lazım geliyorsa mahsup ve red işinde de yine bidayetden beyanın esas tutulması zaruridir.

Hata ve noksanlıklar hatta kaçakçılıklar yalnız tevkifatın mahsubunda değil, beyan edilen gelir ve gelir unsurlarında da vaki olabilir. Maliye beyanları kabul ettikten sonra bunların tetkik ve kontrol etmek imkanlarına maliktir.

Hasılı hangi bakımdan mütalâa edilirse edilsin tevkifatın mahsup ve reddi işinde bidayetden mükellefin beyanını esas tutmayarak kendisini tevsika davet etmek için bir sebep görülemes. Mükellefleri çok müşkül durumlarda bırakan ve aynı zamanda reddi lazım gelen paraların red muamelesinin usamasını intaç eden bu yanlış tatbikatı önlemek için kanuna eklenen bir madde ile sarih bir hüküm ilavesine lüzum görülmüştür.

c) Vergi cedvelleri ve vergi cedvellerinin uygulanmasına ait maddelerde temasedildiği üzere hizmet erbabına ödenen ücretlerin vergisi, bunlara ait vergi cedvellerine göre hesab edilerek iş verenler tarafından kesilmektedir.

Bu suretle hesaplanan ve ödenen vergi, meselâ aylıklarda aylık ücretin 12 katına ait yıllık vergi tutarının 1/12 si olarak tesbit edilmektedir. Pratik mülahazalara dayanan bu hesap tarzı her ay ödenen ücretin bütün bir sene ve aynı miktar üzerinden tekiye edileceği faraziyesine istinadedir. Halbuki bir çok hallerde meselâ, müstahdemin sene sonlarında işe başlaması, senesi içinde işi terketmesi veya ücretinin arttırılması dolayısıyla aylık ücretlerinin senelik yekunu her defasında 1 ayın 12 katını teşkil etmeyebilir.

Bilfanz bir sene içinde 3 ay çalıştıktan sonra hastalanarak işinden ayrılan ve o sene başkaca bir ücret almayan bir müstahdem yillik geliri bir aylığının 12 katı değil sadece 3 aylık ücretinin yekunundan ibaret bulunur.

Gelir vergisinin, en az geçim indirimi ve müterakki nisbetlerin, 12 aylık ücret yekunu üzerinden hesaplanarak bunun 12 de biri olarak tesbit edilmesile, doğrudan doğruya 3 aylık ücretten ibaret bulunan yıllık tutarı arasında hesaplanması bazen mükellef aleyhine ehemmiyetli farklar tevhit edebilir.

İşte verginin hesap tarzından doğan böyle bir adaletsizliğe meydan vermemek maksadıyla 104 üncü maddenin sonuna bir fıkra ilave edilmiş ve bu hükümle mükelleflerin bu gibi hallerde vergilerini usulü esaslar dairesinde yıllık olarak hesaplamalarına, fazla olarak kesilmiş vergilerin geri almalarına imkan verilmiştir.

Bu hükmün kabul ile bir çok hizmet erbabının bu inkâsın istifadeye kalkışacakları, bu sebeple, aslında büyük bir ehemmiyet arz etmeyen ve pratik icaplardan doğan nazarı bir mütalaa yüzünden tabrikatın işkal edileceği düşünülebilirse de, kanaatinize bina formalitelere bağlı olan bu usulden filiyatta hizmet erbabı ender hallerde istifade edecekler ve bilhassa cüz'î miktarlara inhisar eden farklar da böyle bir mütacaatta bulunmayacaklardır.

6 - Bina ve arazi vergilerinin mahsubu (M.107)

Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 107 inci maddesi ile bina ve arazi vergilerinin gelir vergisi ile mahsubu esası vasedilmiştir.

Komisyonumuz, aşağıda arzedilen sebeplerden dolayı, gelir vergisindeki bu mahsup hükmünün kaldırılması ve bahismevzun vergilerin, kazanç ve iratların tesbitinde bir masraf unsuru olarak nazarı itibare alınması prensibini kabul etmiştir.

1 - Bina ve arazi vergilerinin gelir vergisi ile mahsup edilmesi gelir vergisinin prensibi ve mantığı ile telif edilmiş. Bahismevzun vergiler aynaya bağlı olan reel veyahut diğer bir tabirle objektif karakterde vergilerdir. Bu türlü vergilerle şahsî gelir vergisi arasında esgale binyevî farklar mevcuttur. Bu itibarla, reel bir vergi ile şahsî bir verginin aynı hizaya getirilmesi, birinin diğeri ile mahsup edilmesi, vergi prensibi çığnenmek istenmiyorsa, tecvis edilemez.

Medenî memleketlerin hepsinde hem gelir vergisi hem de bina ve arazi vergileri tatbik edilmektedir. Bu somuncuların zamanla devlet vergisi olmaktan çıktıkları ve belediyelerin başlıca veridat kaynaklarını teşkil etmek üzere mahallî vergiler mahiyetini almış oldukları görülmüş. Binde de, temamen değilse de, esas itibarile bu tahavvül vukua gelmiştir.

İşte, bizden başka hiç bir memleketin vergi sisteminde reel karakterdeki bu mahallî vergilerin şahsî faktörlere göre hesaplanan ve alınan gelir vergisi ile mahsup edildiği görülmüş değildir.

Bina vergisinin de, binnetice irat üzerinden ödenen bir vergi olması, bunun gelir vergisi ile birleştirilmesini icabettiren bir kayfiyet olarak ileri sürülemez. Sürüle bile, böyle bir iddia ilmi mesnetten mahrum kalır. Umıtmamak lazımdır ki, bütün x vergiler, hatta servet vergisi ve daha ileri giderek vasıtali denilen vergiler dahi normal olarak şahısların gelirleri üzerinden ödenirler. Bu böyledir diye bu vergileri bir araya toplayıp bunların mahsubu cihetine gidilmesi bittabi hiç bir saman düşünülmez.

2 - Bina vergisinin gelir vergisi ile mahsup edilmesi x teknik bakımdan da isalesi inkansız olan müşkülât doğurmaktadır. Gelir vergisinin ilk yılına ait tabrikatı bunu açık bir surette x göstermiştir.

Gelir vergisinin mevzuu olan şahsî gelir, bir gerçek kişinin bir yılda elde ettiği tekmlî irat ve kazançları safî miktarlarıyla kavrayan umumî bir mefhumdur. Bu geliri teşkil eden irat ve kazançlar birleştirilirken, bir kaynaktan hasil olan zarar diğerlerinin safî hasılatı ile mahsup edilir, bundan sonra da en az gelir indirimi ve diğer bazı indirimler yapılır ve böylece bulunan gerçek ve safî gelire müterakki vergi nisbetleri tatbik edilmek suretiyle x ödenecek gelir vergisi tesbit edilir.

İşte bu tarzda hesap ve tesbit edilen gelir vergisi ile, kaba bir tahmine müsteniden tahrir usulile tayin olunan, tahririn yenilenmemesi dolayısıyla sabitleşen ve iradın bir masrafı mahiyetini alan dommuş, nisba ve aynı bir verginin mahsup edilmesi, teknik bakımdan da inkansıdır. Buna rağmen mahsubun yapılması, bina vergisinin, binaya tesalluk etmeyen kazanç ve iratların gelir vergisinden de indirilmesi neticesini tevhit eder.

Buna mahal bırakılmak için, Gelir Vergisi Kanununda, mahsubun bir takım hesap ameliyeleri ile gelir vergisinin bina iradına isabet eden kısımdan yapılması esas kabul edilmiş, fakat bu karışık hesapların yapılmasının tatbikatta güçlüklerle hatalara sebebiyet verdiği, ve bundan mükelleflerin de şikayetçi oldukları görülmüştür.

3 - Kanundaki hükme göre, gelir vergisinden sadece ödenmiş olan bina vergileri değil geçici muafiyete tabi binaların ödenmeyen vergileri de mahsup edilecektir.

Ödenmemiş olan bir verginin ödenmemişçesine gelir vergisinden indirilmesi, vergicilikte bir garabet olarak tavsif edilse yeridir.

Gayri tabii olan böyle fiktif bir mahsup muamelesini inşaatı teşvik maksadile izah ve müdafaa etmek de zor olur. İnşaatı teşvik gayesi ancak bina vergisindeki muafikla sağlanır ki, buna memleketimizde mübalağalı bir surette yer verilmiş bulunmaktadır. (5228 sayılı kanunla kabul edilen 10 senelik muafik gibi).

Gelir vergisinin inşaatı teşvik maksadına göre tedvin et edilmesine bu verginin ne prensibi ne de tekniği müsaittir. Gelir vergisi bina iradı değil, belki bunun da karıştığı şahsî gelir, ya ni başka bir matrah üzerine mevzu olan bir mükellefiyettir. Bu matrahta, kazanç ve iratların kaynaklarından ayrı olarak, hakiki x şahısların mali iktidarı, daha doğru bir ifade ile vergi ödeme kabiliyeti ifadesini bulmaktadır. Bu itibarla, vergi ödeme kabiliyeti yüksek olan bir tüccarın inşa ettiği büyük bir depo veyahut sinema binasından (üç sene) bina vergisi ödememesi, ödenmeyen bu vergi kadar bir de gelir vergisinden indirim yapılmasını elbet de icabettirmes.

4 - Türk gelir vergisi sisteminde bina vergisinin gelir x vergisi ile mahsubu cihetine gidilmesi, bina üzerinden alınan vergilerin fanalığa ve ağırlığı ile izahedilmek istenilmektedir.

Memleketimizde halen bina üzerinden alınmakta olan vergiler şu nisbetlere baliğ olmaktadır :

	Meskenlerde	Akarlarda
	<u>₺</u>	<u>₺</u>
Bina vergisi	12	12
İktisadî buhran vergisi	2	4
Millî müdafaa vergisi .	<u>2</u>	<u>4</u>
	16	20

Bu nisbetlerin reel bir vergi bakımından, toplu olarak ağır bir mükellefiyet teşkil ettiklerini teslim etmek icabeder. Ancak, şu noktalara da unutmamak lazımdır ki, Türk Gelir Vergisi sig. teminde, yabancı memleketlerde olduğu gibi mükellefin bizzat ikamet ettiği binaların iratları, emsaline nazaran hesaplanarak verginin matrahına alınmaz. Öteyandan bizi vergi sistemimizde bina x iratları için senede 2500 liralık hususî bir istisna da kabul edilmiş bulunmaktadır. Nihayet bina için ödenen vergiler gelir vergisinin hesaplanmasında masraf olarak nazara alınacağı, yani gelirden düşüleceği cihetle, bu suretle de gelir vergisinde bir azalma vaki olur.

Fakat, yukarıdanberi belirttiğim üzere, gelir vergisi ile bina vergisini aynı hisada mütalaa etmemek, bu bakımdan bina x vergisinin kendi bünyesi içinde memleketimizde ağır olduğumu bir x vakıa olarak kabul etmek lazımdır. Bu noktadan hareket edilince, x bina vergisinin yükünü hafifletmek için, bina iradını gelir vergisinden istisna etmek veyahut bina vergisini gelir vergisi ile mahsup etmek gibi vergi prensibine ve mantıkına aykırı yollardan giderek yerde, Millî Korunma Kanununun tazyitleri dolayısıyla ve hava perası usulünün tesamüdü ile emlak sahipleri bakımından çok farklı tesirleri olan, varidatı kısır ve esas itibarile donmuş olan bu xx vergide bir reform yapılması ve bu meyanda nisbetlerinin tevhit ve tahfifinin düşünülmesi daha doğru bir hareket olur.

Yukarıda arzettiğim nisbetlerden % 12 si mahallî idarelere, meskenlerde % 2 akarda % 4 tutan millî müdafaa ve buhran vergileri ise devlete ait bulunmaktadır.

Yapılacak vergi reformunda mahallî idarelere ait olan x esas bina vergisinin aynen mahafaza edilmek suretile devlete ait vergilerin ilga edilmesi bu suretle hasıl olacak varidat asalaşının da kısmen gelir vergisi ile karşılanması düşünülebilir.

7 - Vergi teminatı (yeni tasarıda M. 146)

Gelir vergisi sisteminde vergi, taksit süreleri içinde mükellefler tarafından ödenmektedir. Meskur vergilerin kanunî maddesinde ödenmemesi takdirinde, idare harekete geçerek tahsilini tevessül etmektedir.

Vergi mükellefleri arasında e neviden bir sümre mevcuttur ki (barlar, plajlar, çalgılı ve çalgısız, içkili ve içkisiz gasinolar, kır gasinoları, genel evler gibi) bunların faaliyetlerinde bir istikrar yoktur. Yıl içinde işlerinde daimî değişiklikler olmakta, teşebbüs elden ele geçmekte ve bazı hallerde teşebbüsün sahibini tayin dahi imkânsızlaşmaktadır. Bu değişiklikler sebebiyle verginin tahsili de güçleşmekte ve çoğu defa Hazine hakkı ziyaa uğramaktadır.

Bu tahsil imkânsızlığı karşısında mezkûr işlerle uğraşanların, işe başladıkları tarihte veya kısa bir müddet sonra, hiç olmazsa, yıllık vergilerini karşılayacak bir meblağı, teminat olarak Vergi Dairelerine yatırmaları zaruridir.

Yatırılacak teminatın miktarında, elle tutulur bir ölçü olması hasebile iş yeri kirasının nazara alınması ve mesela iki katının kabulü uygundur.

Teminat, para olabileceği gibi banka teminatı, Hazine tahvil ve bonoları hatta, menkul ve gayri menkul mallar da olabilir. Bu maksatla Vergi Usul Kanununun 377 inci maddesine atıf yapılmak işi halle kafi gelir.

Vergi alacağının bu teminattan tahsili halinde eksilen kısmın derhal mükellef tarafından tamamlanması icabettiği gibi, iş yeri kirasının artması halinde de teminatın kanuni hadde iblağı zaruridir.

Kanuni teminatı yatırmıyanlar veya noksanlığı tamamlanmayanların (15 gün içinde) Mülkiye amirinin kararile işlerinden menolunmaları icabeder.

Bu neviden kararların kat'î olması, itiraz konusu yapılamaması için önemine binaen zaruridir.

Bu maksatları sağlamak üzere, Gelir Vergisi Kanununa 107 inci maddeden sonra, aşağıdaki maddenin ilavesi uygun görülmüştür.

(Bar, plâj, kır gazinosu, genel ev, çalgılı veya içkili veya çalgılı ve içkili gazino işletenlerle iş neveleri Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilan edilecek benzeri işlerle istigal edenlerin, gelir vergisi mükellefiyetine girdikleri tarihten itibaren onbeş gün içinde, iş yerlerinin yıllık gerçek kirasının iki katı tutarında, 5432 sayılı kanunun 377 inci maddesile tayin edilen neviden bir teminatı Vergi Dairesine vermeğe mecburdurlar.

Bu şahısların vadesi gelen vergilerinin ödenmemesi halinde vergi borçları, bu teminattan düşülmek suretile mahsuben itiraz kaydolunur. Bu takdirde veyahut yıllık gerçek kira tutarı arttığı hallerde teminat miktarının, mahsup veya artışının vukubulduğu tarihten itibaren 15 gün içinde, evvelki fıkra ile tayin edilen miktara iblağı icabeder.

Sözü geçen teminatı vermeyen veya kanuni miktarına iblağ etmeyenler, mahallin Mülkiye amirinin kararile işlerine devamdan menolunurlar. Bu kararlar kat'î ve nihai mahiyettedirler. Herhangi bir merci nezdinde bu kararlara karşı itiraz edilemez.)

Bu gibi ihtiyati tedbirlere başka mevzuatımızda (zihirî ve hastalıklarla mücadele kanunu) rastlandığı gibi yabancı vergi mevzuatında bu bakımdan daha da ileri gidildiği, vergilerin, iş ve teşebbüsün yapıldığı, kazancın tekevvün ettiği yıldan sonra da il, bidayeten tahakkuk ve tahsiline tevessül olunduğu görülmektedir.

Amme hizmetlerinin fasilasız olarak ifası zarureti, devlet varidatının kanuni müddetlerinde tahsilini icabettirir.

Bu zaruretler dolayısıyla ki, vergi alacağına istinadla kalmaması, vakti zamanında tahsilinin sağlanması için kanun da gerekli tedbirlerin ittihazı icabetmektedir.

8 - Eski yıllar zararları hakkında geçici madde (M.7)

Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde sınırlanmış (gelir vergisi toplamasında, gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (66 ıncı maddenin 1 ve 2 inci numaralarında yazılı muamelelerden doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratları ile mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, ertesi yılın gelirinden, bu da yetmediği takdirde, daha ertesi yılın gelirinden indirilir. İki yıl arka arkaya yapılan mahsuplardan sonra kalan zarar bakiyesi müteakip yıllara nakl olunması) denilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu - Ücretlere ait hükümleri hariç - 1/1/1950 tarihinde yürürlüğe girdiğine göre bu tarihten itibaren mezkur vergiye tabi ve yıllık beyanname ile kazancı bildirecek olanlar hakkında 73 üncü maddenin tatbiki lüzumu gelmektedir.

Komisyonunda beliren bir noktaya nazara göre; bu hüküm ancak bu kanuna göre tesbit edilecek kazançlar hakkında tatbik edilmek icabeder. Bu sebeple 1949 ve daha evvelki yıllarda tahassül olan zararların 1950 ve müteakip yıllara nakli mevzu bahis değildir. Bu yılların muameleleri üzerinde vergilendirme bakımından eski kanunların kanunlara göre gereği yapılmıştır. Ortada bir hakla müstesap de yoktur.

Esasen gelir ve kazanç vergilerini yekdiglerinden temamen ayrı iki sistem olduklarından, Kazanç Vergisi Kanunu hükümlerine göre tahassül etmiş olan zararın, Gelir Vergisi Kanununa göre tesbit edilecek kazançlardan mahsupu nazari bakımdan da doğru değildir.

Gelir vergisinde, gerçek kişilerin çeşitli menbalardan sağladıkları kazançların heyeti umumiyesi vergi mevzuatına alındığı halde, kazanç vergisi bu menbalardan ancak bir kısmını mevzuatına almıştır.

Bu durumda kazanç vergisine göre yalnız ticarî kazançlar için mevzu bahis olan zarar, gelir vergisine göre hakikatte bir zarar olmayabilir.

Diğer noktaya nazara gelince;

Ticaret hayatı, devamlılık ve bütünlük arzeder. Bu hayata müteveccih vergi kanunlarında vaki tebeddülât, mezkur devamlılık ve insicamın bozulmasını icabettirmez.

Nasıl ki mükellefin geçmiş yıllarda tahassül eden aktif ve pasifini aynen kabul ediyorsa, zararlarının devrini de aynı şekilde kabul etmemis gerekir.

Her ne kadar kazanç vergisi rejiminde, gerçek kişilerin zararlarını müteakip yıllara nakledemeyecekleri kabul edilmişse de, gelir vergisinde bu hak gerçek kişiler için de tanındığından, bu hükmün tebliğinden 1/1/1950'den itibaren işe başlayan bir müttesebbise zararlarını nakletmeye imkan verirken, geçmiş yılların zararlarına zımında taşıyan diğer bir müttesebbise bu hakkı tanımamak gayri esastır.

Neticede, bu ikinci görüş üzerinde mutabakat hasıl olmuştur.

Nakline cevaz verilecek geçmiş sene zararlarının gıbulu üzerinde de şu kanaate varılmıştır.

Kazanç vergisi sisteminde nakline cevaz verilen zararlar ancak yıllık beyanname ile bildirilen ticari kazançlara mahsusardır. Bu zararı 1/1/1950'den itibaren gelir vergisi sistemi ile yeniden vergi mevzuuna alınmış olan kazanç ve iratlarla alakalandırmak caiz değildir.

Bu sebeplere binaen; Gelir Vergisi Kanununa eklenecek geçici maddenin şu şekilde kaleme alınması uygun görülmüştür.

(Geçici madde - Mülgü Kazanç Vergisi Kanununa göre, 1949 takvim yılı beyannamesinde gösterilen zararlar ertesi yılın, bu da yetmediği takdirde daha ertesi yılın ticari kazancından indirilebilir.

Bu zararlar, diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlarla takas ve mahsup edilemez.)

1949 yılında karine esasında vergiye tabi tüccarların da zarar etmiş oldukları gösündünde tutulup, bu gibilerden 1950 yılında gerçek kazançları üzerinden vergi ödeyeceklerin de bu mahsup hakkından faydalandırılmaları hatıra gelebilirse de, karine esasında gerçek kazancın veya zararın tesbiti mevzu bahis olmadığı bu yolda mükellefin yapacağı iddiaların idarece tahakkuk ve teşhisine kanuni imkanlar bulunmadığı cihetle bu yola gidilmekten kat'i surette çekinilmiştir.

VII - KURUMLAR VERGİSİNDE YAPILAN MÜTELİF TADİLLER

1 - Muafiyetler (M.7)

Kurumlar Vergisi Kanununun sözü edilen 7 inci maddesininin 18 inci fıkrası ile (Ordu evleri ve askeri kantinler) vergiden müstesna tutulmuştur.

Menzûr fıkra hükmüne göre, 2771 sayılı ordu dahili hizmet kanununun 9 uncu maddesine dayanılarak hazırlanan 2/6/1936 güm ve 2/4762 sayılı Bakanlar Kurulu karar ile yürürlüğe konulan (ordu dahili hizmet talimatnamesi) nin 1947-203 üncü maddelerinde derpis edilen ve ordu evleri tarafından işletilen, hayvan ve sinemalar ile benzeri eğlence ve istirahat yerleri vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, ordu evleri tarafından işletilen sinemalarda umumî yetle, mensuplarının bilgilerini arttırmak, maksadına matuf mesleki filmler gösterilmekte, hamam ve mümasil yerlerde de yalnız mensuplara faydalanmaktadır .

Eğitim maksadıyla veya ictimai saruretlerden doğan bu gibi müesseselerin de vergiden muaf tutulması uygun görülmüştür.

Bu maksatla, mezkûr fıkranın aşağıdaki şekilde tadili uygundur.

(Ordu evleri ve askeri kantinler ile, ordu mensuplarının istifadesine tahsis edilmiş olan lokanta, sinema, hamam gibi işletmeler)

2 - İstisnalar (M.8)

a) 8 inci maddenin 5 inci fıkraya ile, kurumların bazı kayıtlar ve şartlarla iştirak kazançlarından ötürü mükerrer vergi ödemeleri önlenmiş bulunmaktadır.

İştirak istisnasından istifade edebilmek için aşağıdaki şartların mevcut olması lazımdır.

1 - Ana kurumun başka bir teşebbüse koyduğu sermayenin bu teşebbüsün sermayesinin en az % 10 na baliğ olması,

2 - En az % 10 iştirak hissesi, ana kurum tarafından, ya iştirak edilen teşebbüsün kuruluş yılında veyahut bilanço tarihinden en az bir yıl evvel konulmuş olması,

3 - İştirakin ispat veya tevsik edilmiş olması bir ve iki numaralarda belirtilen şartların mahiyeti, fıkra metninden sarahatle anlaşılabilir ise de, üç numarada açıklanan şart ifade bakımından bazı tereddütlere sebebiyet vermektedir.

Fıkranın ilk bendinde (kuruluş yılından) bahsedilmiştir. Aynı fıkranın ikinci bendinde ise (kuruluş anı) tabiri kullanılmıştır.

Mezkûr fıkra ile mükerrer kurum vergisi alınmaması maksadıyla yanında, yeni teşebbüslerin kurulmasını teşvik gayesinin güdüldüğü, buna mukabil, mühasıran spekülatif maksatlarla yapılan iştiraklerin bu istisna dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır.

Bu maksat ve gayelerin tahakkuku, iştirakin kuruluş anında yapılması ile mümkündür.

Binaenaleyh, fıkranın ilk bendinde sözü edilen (kuruluş yılının) (kuruluş anı) olarak tadili uygun görülmüştür .

Fıkranın her iki bendinde, bilanço tarihinden bahsedilmektedir. Ancak mezkûr bilançonun hangi kuruma taalluk edeceği hakkında, yani, ana kuruma mı yoksa iştirak edilen kuruma mı ait olacağı hususunda bir sarahat mevcut değildir.

Yalnız ikinci bendin ifade tarzından ve esasa da uygun olduğu için maksadın (ana kurum) olduğu anlaşılmaktadır.

İleride her hangi bir tereddüt doğurması için bunun fıkrada sarahatle zikredilmesi icabeder.

Bu maksatla fıkranın ikinci bendinin aşağıdaki şekilde tadili uygun görülmüştür.

(İştirak kazançları istisnası, ana kurumun bilanço tarihinden bir yıl evvel, yeni kuruluşlarda kuruluş anında sahip olduğu iştirak hissesine isabet eden kazanç miktarına uygulanır.)

b) 8 inci maddenin 3 üncü fıkrası hükmü kaldırılmış bunun yerine (Üçüncü kanunlardaki veya devlet ile akdedilmiş mütevellilerdeki umumî mahiyette vergi muafiyeti veya istisnasını tasarruf eden hükümlerin bu kanunla alınacak vergiye şümulü yoktur.) şeklinde bir hükmün konulması uygun görülmüştür.

Bu tarzı hareketi icabettiren sebepler hakkında Gelir x Vergisi Kanununa aynı şekilde konulan hüküm dolayısıyla yeter derecede isahat verilmiş bulunmaktadır.

3 - İndirilecek giderler (M.14)

a) 8 inci maddenin 3 üncü fıkrası hükmü kaldırılmış olduğuna göre, 14 üncü maddenin 4 üncü fıkrasında ikinci parantez x içindeki hükmüne artık lüzum ve mahal yoktur.

Zira, mezkûr kıymetlerden elde edilecek faizler, kurumlar vergisine tabi tutulacağından riyazi ihtiyatlardan bu kıymetlere ayrılan kısım için ödenen faizlerin masraf kaydında artık bir mahsur yoktur.

b) 14 üncü maddenin 2 inci fıkrası ile nakline cevap verilen zararlar, kurumların mali bilançolarına göre tahassül eden zararlardır.

Fıkranın bu şekilde tedvini sebebi, kurumların ticarî x bilançolarını diledikleri gibi tanzim ederek zarar nakillerine de layisile müteakip yılların karlarından vergi vermemelerine mani x olmaktadır.

Bu tarzı düşünce doğru bulunmakla beraber kâfi değildir. Zira kurumların o neviden kazanç ve iradî x mevcuttur ki, kurumlar vergisinden müstesna oldukları için mali bilançoda görülmüyor, x yani; kurum hakikatte karlı durumda bulunduğu halde mali bilançosunda zararlı görülebilir.

Zarar nakline müteakip mali bilançoya esas aldığı takdirde, zarar bir zararın nakline cevap verilmiş olur ki bu x doğru değildir.

Bir kurumun ticarî bilançosunda 10.000 lira kâr görüldüğü halde, bu kar müteakip vergiden müstesna iştirak kazançlarından veyahut Hasine tahvilatından ibaret bulunursa mali bilançosu zarar gösterebilir.

Bu şekildedeki baris bir haksızlığın bertaraf edilmesi için fıkra hükmünün aşağıda açıklandığı şekilde tadili uygun görülmüştür.

(İki yıldan fazla nakiedilmemek şartıyla, geçmiş yılların kararları (mali bilançolara göre tahassül eden kararları tasarruf etmek ve bilançolarda her yılın kararı ayrı, ayrı gösterilmek kaydı ile,)

Kurumlar Vergisi Kanununda dar mükellefiyet ile alakalı olarak yapılan değişiklikler ve bunların gerekçesi bu raporun 8. inci kısmında tafsilen izah edilmiş olduğundan burada tekrarından sarfınazar edilmiştir.

I

BEŞİNCİ KISIM**Vergi Usul Kanununda yapılan muhtelif
Tadiller****I - VERGİLENDİRME****1 - Kanunun şüpheli**

Komisyonumuzun teklif ettiği şekilde, Esnaf Vergisi kaldırılarak küçük ticaret erbabının götürü kazanç üzerinden gelir vergisine tabi tutulması kabul edildiği takdirde, Vergi Usul Kanununun birinci maddesinin esnaf vergisinden bahseden 3 numaralı fıkrasının kaldırılması lâzımla olacaktır .

2 - Kanunî ve idarî müddetler (M.14)

Vergi Usul Kanununun bu maddesinde Vergi Kanununda açıkça yazılı olmayan hallerde idarenin tayin edeceği müddetin 15 günden aşağı olamayacağı beyan edilmiştir .

Tetbikatta mükelleflerin daha az müddetleri kabul etmelerine rağmen sırf bu maddenin mutlak hükmü muvacehesinde 15 günden noksan müddet tayin edilmemesi gibi neticelerle karşılaşmaktadır .

129 ve 240 inci maddeler gereğince defter ve vesikaların ibrazı için mükellef tarafından iki üç günlük mühlet istenildiği halde, tetkik elemanının menkür 15 inci maddeye uyarak müddeti 15 güne çıkarması buna bir misal teşkil eder . Bu itibarla maddedeki asgarî müddet kaydının kaldırılması zarurî görülmüştür.

Bundan başka kanunda tayin edilmeyen hallerde mükellefe yalnız idare müddet ve mühlet vermez Komisyonlar ve tetkik elemanları da bu yetkiyi hâsîdîler . Madde, bu hak idareye minhasar mış gibi yazılmış olduğundan (idare) tabiri çıkarılmak suretiyle maddeye daha şüpheli bir mahiyet verilmiştir .

3 - Tahakkuk fişî esası (M.25)

Tahakkuk fişinin bir nüshasının mükellefe verilmesiyle hem beyana dayanan vergi tebliğ edilmiş, hem de beyannamenin alındığına dair mahbus verilmiş olur . Tahakkuk fişinin, kanunun gerekçesinde de yer almış olan bu iki Komisyonundan madde metninde yalnız birisi (mahbus yerine geçmesi) şikredilmiştir . Beyana dayanan vergilerde mükellefiyetin esasına matuf itirazlar seçilmesi halinde ibraz müddetinin başlangıç tarihinin tayini tereddütler doğurmuş olduğundan, tahakkuk fişinin aynı zamanda tebligat yerine geçtiğinin kanunda açıklanmasına lüzum görülmüştür .

4 - Nesen vergi tarhi : (N.30)

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 17 inci maddeleri gereğince sermaye şirketlerinin dağıttıkları örtülü kazançların kurum kazancından tenzil edilmemesi lâzımgelmektedir .

Meselâ bir şirketin iştiğal mevzuunu teşkil eden bir malı normal olarak herkese % 15 kârla sattığı halde kendi ortaklarından birisine % 3 kârla satması halinde aradaki % 12 nisbetinde bir kârı örtülü olarak ortağa dağıtmış sayılır ve bu miktar şirketin kârına ilâve edilerek vergi farkı tarh edilir. Ancak bazı ahvalde bu fark miktarının tetkik elamanı tarafından kat'iyetle tesbitine imkân olamaz. Yukarıki misalimizde şirketin normal olarak % 8, 10, 15 kârlarla satış yaptığını kabul edersek normal kârlarından hangisinin esas tutularak matrah farkı hesaplanacağı kat'i olarak tesbit olunamaz. İşte bu gibi hallerde takdir hakkının yalnız tetkik elamanına bırakılmayarak -- Takdir Komisyonuna verilmesi uygun görülerek mezkûr otuzuncu maddeye buna dair (4) numaralı bir fıkra eklenmiştir .

5 - Götürü matrahların tesbiti : (M.40,41,44)

Bu maddelerde yapılan değişikliklerin mahiyeti ve sebepleri aşağıda gösterilmiştir :

1 - Komisyonumuzca yapılan teklifin kabulü halinde gıze ticaret erbabından götürü usule girecek olanların yıllık safı kazançlarının takdiri lâzımgelceğinden (gündelik kazançlar) tâbiri yerine yıllık kazançların takdirini gösteren hükümler konulmuş ve nakil vasıtası işletenlerde her vasıta için ayrı ayrı kazanç takdiri lüzumu belirtilmiştir .

2 - Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesile götürü ücret usulüne tâbi tutulanlar arasından (özel inşaatta çalışanlar) çıkarılmış olduğundan aynı tâbir buradan çıkarılmıştır .

3 - Kanunda meslekî teşekküller bir yerde (resmî esnaf teşekkülleri) diğer yerde (meslekî teşekküller) olarak farklı ifadelerle gösterilmiş olduğundan bunlar (meslekî teşekkül) ifadesi altında birleştirilmiştir .

4 - Maliye adına itiraz hakkının İl Gelir Müdürlüğüne ve rilmesi Teşkilât Kanununun koyduğu vazife ve selâhiyet hükümleri ve işin icabına ahanktar görülmemiştir . Gerçekten Gelir Müdürlükleri, Defterdarlığın bir şubesi mahiyetinde olması itibarıyla yaptığı muamelelerin Defterdara muzaf olarak cereyan etmesi Teşkilât Kanunu hükümleri icabındandır. Bu bakımdan itiraz hakkının da Defterdara verilmesi lâzımdır. Kaldığı itirazın ilk merkez ve mülhakatındaki bütün Vergi Daireleri mantakasındaki mikelleflerin götürü kazanç ve ücretlerine şamil olması itibarıyla da selâhiyetin Defterdara verilmesi daha uygundur. Kanun buna göre tadil edilmiştir .

5 - Aynı mahalde aynı meslek için birden fazla meslekî teşekkül bulunduğu takdirde yalnız birisinden mütalâa alınacağı tasrih edilmiştir .

6 - Götürü matrahların zarurî sebepler haricinde ya nılennne müddeti (44 üncü maddede) iki yıl olarak tayin edil - miştir. Zarurî sebepler haricinde bu müddet kısa görülmüş ve (3) yıla iblağ edilmiştir .

Bu Maddelerin müzakereşi sırasında : götürü matrah - ların Takdir Komisyonunca mesleki teşekkül azası alınmak sure - tile tesbit edilmekte olması sebebiyle aynı teşekküllerden bida yeten mütalâa alınması yolunda kanunî bir mecburiyet konulma - sına lüzum olmadığı, esasen Takdir Komisyonlarınca işin tabii icabı olarak hazırlık tahkikatı ve tetkikatı yapılacağı ileri sürülerek mesleki teşekküllerden vesairenden mütalâa alınması hakkındaki hükümlerin kaldırılması teklif edilmişse de bunların kanunda yer almasının faydalı olacağı mülâhazasıle ekseriyet -- bu fikre iştirak etmemiştir .

6 - Takdir Komisyonu : (N.66,77)

Mükelleflerin kanunî vecibelerini yerine getirmemele ri halinde vergi matrahını kısmen veya tamamen tesbit etmek -- vazifesi diğer bazı vazifelerle birlikte (Takdir Komisyonu) da nılan teşekküllere verilmiştir . Takdir Komisyonu başka memle - ketlerde eşine tesadüf edilmeyen, bizim vergicilik hayatımızda yer almış bir teşekküldür . Yabancı memleketlerde mükellefin - kanunî mecburiyetlerini yerine getirmemesi halinde vergi mat - rahını idare tahkik ve tesbit ve vergiyi tarh eder mükellef bu na karşı kanunî yollardan müracaatla hakkını arar .

Bizde ilk defa beyan usulile safî kazançlardan vergi alınması sistemini vaz eden 755 numaralı kanunda da vaziyet ay nı idi (kanun 755 madde 22) yani mükellefin beyanname vereme - si halinde tahakkuk memuru vergi matrahını ensaline göre tak - dir ve vergiyi tarh ederdi. Henüz vergi teşkilâtımızın hazır - lanmış ve yetişmiş bulunmadığı bu yeni sistemin tatbikatta ta - hakkuk memurunun takdir hakkını isabetle kullanmadığı görüle - rek bu hakkın bir komisyona verilmesi lüzumu his edildi ve -- 2395 sayılı Mülga Kazanç Vergisi Kanununun 43 üncü maddesiyle , azasından ikisi maliyeden ikisi mesleki teşekküllerden olmak üzere dört kişilik Takdir Komisyonları ihdas edilerek bu iş mezkur komisyona verildi .

Vergi Usul Kanunumuza ait Hükümet teklifinde de bu müessesenin mülga Kazanç Vergisi Kanununda yazılı olduğu şekil de kurulmak suretile bir müddet daha ıyınatılması zarurî görülmüş ve azasından ikisi maliyeden , ikisi de mesleki teşekkül - den olmak üzere dört kişilik olarak kurulması teklif edilmişse de Büyük Millet Meclisi Geçici Komisyonunca mükellef hakları - nın korunması mülâhazasıle mesleki teşekkülün bu Komisyonunda ek seriyet teşkil etmesi muvafık görülmekle azasından ikisinin ma - liyeden üçünün mesleki teşekkülden olmak üzere beş kişilik bir Komisyon kurulması kabul olunmuştur .

Mesleki teşekkül mümessillerinin ekseriyet teşkil et - tiği bu Komisyonlarda bir takım hislerin ve mahallî bazı sebep - lerin tesirleride hakim olduğu tatbikatta bilfiil müşahede edil miş ve bu yüzden hem mükelleflerin hem de hazinenin haklarını

ihlâl eden kararlar kargısında kalınmıştır. Bunların islahı için mükellefler ve Hazine kaza mercilerine baş vurmak sorunda kalmışlardır. Bu hal aynı zamanda vergi tahsilâtının tamamında yapılması imkanlarının da selbetmiştir .

Yukarıda arz edildiği gibi aslen idarenin bir usvü olması lâzıngelen bu komisyonun , ihdasındaki sebep ve maksat - lardan uzaklaştırılarak mükellefi temsil eden bir Komisyon haline ifrağ edilmesi caiz değildir. "aldaki ileride - yabancı -- memleketlerde olduğu gibi - bu işin tamamen idareye bırakılması da zaruri görülmektedir . Binaenaleyh şimdilik mesleki teşekkülün Komisyondaki rey üstünlüğünün kaldırılması ve esasından iki kişilik olarak kurulması uygun olacağı düşünülmüş ve 66 ve 67 inci maddeler bu maksada göre tadil edilmiştir .

7 - Posta ile tebliğ usulü : (M.92)

Posta vasıtasıyla yapılan tebliğlerde, posta memurunun teslim etmek istediği zarfı muhatabı almakdan iktina ettiği ahvalde ne yapılacağı kanunda bir hükme bağlanmamıştır. Bu sebeple zarflar iade edilmekte vergi tarhiyat ve tahsilâtı gecikmektedir.

Binaenaleyh adli tebligat hakkında 3560 sayılı kanunla kabul edilen usulün bu bakımdan vergi tebligatında da tatbiki ni temin maksadıyla mezkûr maddeye bir fıkra eklenmesi muvafık görülmüştür .

8 - Zaman aşımı süresi : (M.104)

Hileli vergi suçları hakkında zaman aşımı süresi tayin edilmemiş olduğundan bu maddeye hileli vergi suçları hakkında hüküm ilave edilmiştir .

9 - Düzeltme yetkisi ve reddiyatı (M.110, 113)

Vergi Usul Kanununun 110 uncu maddesiyle düzeltme ve reddiyat yetkisi (vergi dairesi emiri) ne verilmiş olduğu halde 113 üncü maddenin ilk fıkrasında düzeltme talebinin Vergi Dairesince düzeltme mercisine gönderileceği beyan edilmiş olması yüzünden , düzeltme yetkisinin Vergi Dairesinden gayri bir mercie verildiği tarzında mana çıkarılmış ve Maliye Teşkilât Kanununun Gelir Müdürlüklerinin vasifelerini tayin eden kısmında da Gelir Müdürlüklerinin terkinlere ait muameleleri Defterdar adına tekemmül ettireceği şikredilmesi de bu düşüncüyü teyit eden mahiyette görülmektedir. Defterdarların tasvibile tekemmül ettirilmektedir .

Terkin ve reddiyat işleri :

1 - Vergi hatalarının idareten düzeltilmesinden ,

2 - Kaza mercilerinin kararlarından ,

doğmaktadır .

Birinci halde, vergi tarhiyatında vakna getirilen talarin düzeltilmesi mükellef lehine veya aleyhine netice verir. Yani fazla vergi tarh edilmişse terkin, noksan vergi tarh edilmişse ikmalen tarh edilmesi icap eder .

Noksan vergi tarhiyatına müteallik düzeltmeler halan Vergi Daireleri Müdürlerince yapıldığı halde fazla tarh edilen verginin kaldırılması Defterdarın tasvibinden geçirilmektedir. Vergi Dairesi Müdürlükleri, verginin kanunî hükümlere göre tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini haiz bulunmuş ve bundan menkul tutulmuş emsalarına rağmen mükellef lehine olan düzeltme yetkilerinden mahrum sayılmaları vasıfı, selâhiyet ve mes'uliyet prensipleriyle kabili telif görülmemez .

Kaldığı bugünkü anlayışa göre yapılan tatbikat mütealliften fazla alınan verginin kısa bir zamanda reddini de işkâl etmektedir .

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 113 üncü maddesinde de düzeltme taleplerinin reddedilmesi halinde buna ait taleplerin itiraz dilekçesi yerine geçerek itiraz Komisyonunca tevkik edileceği kabul edilmiş olduğuna göre bu nevi ihtilâflarda kanunun 354 üncü maddesi gereğince Vergi Dairesinin mukabil tarafı teşkil etmesi lâzımgelmektedir . Bu hal dahi düzeltmelerin kabul veya reddi selâhiyetinin Vergi Dairesine tanınmasını gerektirir . Mezkur düzeltme selâhiyeti, bugün olduğu gibi, Defterdarlara verilecek olursa, Defterdarlar vergi ihtilâflarında taraf olarak malıyeyi temsil yetkisini haiz bulunmadıklarından mükellefler tarafından düzeltmeyi red eden Defterdarlık aleyhine karar mercisine baş vurulamayacaktır. Bu bakımdanda düzeltme yetkisinin Vergi Dairelerine verilmesi zaruridir .

İkinci hal, kararın infazı demek olduğuna göre bu kararın infazı için idari bir mercinin tasvibine esasen lüzum yoktur. Defterdarın ademi tasvibi, kararın infazına kamu men'ani teşkil etmez. Binaenaleyh bu vasiyette Defterdarın muvafakatini almak için yapılan muameleler lüzumsuz ve sebepsiz kalmaktadır .

Yukarıda sikhredilen sebeplere binaen düzeltme, terkin ve red muamelelerinde Vergi Dairesi Müdürlerinin yetkili olduklarının kanunda açıkca ifade edilmesi muvafık görülmüş ve 110 ve 113 üncü maddelerde buna göre değişiklik yapılmıştır .

Bu değişiklik neticesinde, Maliye Teşkilât Kanunıyla terkin mevzuunda Gelir Müdürlerine verilmiş olan vasıfı yalnız 105 inci maddede yasılı olduğuna veçhile fevkalâde sebeplerle vergi borçlarının terkinine ait muameleleri tekemmül ettirmeğe mübahasır olacaktır .

10 - Vergi incelemeleri : (M. 124, 125, 128, 241)

Vergi Usul Kanununun vergi incelemelerine ait hükümlerine vuzuh vermek maksadile bazı tadiller yapılmıştır. Bu tadillerin yapılmasını lüzumlu kılan sebepler aşağıda sırasıyla izah edilmiştir :

a) Madde 124

Madde de, vergi incelemelerindeki maksadın defter ve hesaba müsteniden ödenen vergilerde, ödenmesi lazımgelen vergilerin doğruluğunu araştırmaya, tesbit etmeye ve sağlamağa matuf bulunduğa ifade edilmiştir .

Bu hükme göre inceleme sırasında, ödenmesi gereken verginin doğru olup olmadığını tahkik, tesbit ve temin için lüzumlu görülen her türlü tetkikin yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu tetkiklerin içine her türlü muhasebe tetkiklerinin ve muhasebe tetkiklerine ise muhasebe içi ve muhasebe dışı her türlü kayıtların ve bilhassa envanterlerin tetkikinin dahil bulunduğuna şüphe yoktur. Muhasebe içi kayıtların kontrolünün ve doğruluğunun tahkikinin ise lüzumlu görülen hallerde fiili envanter yapılmasını icap ettireceği izahıtan varestedir.

Madde bugünkü şekliyle, inceleme sırasında envantere ait kayıtların kontrolünü ve sıhhatini araştırmayı kendiliğinden tazammun etmekle beraber, bu cihetin maddede sarahaten ifade edilmiş olması sebebiyle, tatbikatta, müesseselerde fiili tadat (envanter) yapıp yapılamıyacağı hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmıştır .

Komisyonumuz, bu tereddüdü izale maksadile, incelemenin şumultüne, icabında işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasının da girmekte bulunduğunu sarahaten ifade etmekte fayda mülahaza etmiş ve maddede gerekli tadili yapmıştır .

Diğer taraftan, gelir vergisinde servet bildirim hakkındaki sevk edilen hükme mütenazır olarak, incelemelere bu hususdaki beyanların kontrolünün de dahil bulunduğu hakkında maddeye bir hüküm ilave edilmiştir .

Maddenin birinci fıkrasında incelemenin defter ve hesaba dayanan vergiler üzerinde yapılacağı hakkındaki hüküm kafi görülmüştür . Zira gelir vergisinde bir kısım mükellefler mesela götürlü usulde vergiye tabi tüccarlar defter tutmayacaklar, bunların vergileri bir kısım vesikalar üzerinden hesaplanacaktır . Halbuki bunların da incelemeye tabi tutulmalarında zaruret bulunmakta olduğundan maddenin bu kabil mükelleflerin de incelemenin şumultüne girmesini temin maksadile ilk fıkraya gereken ilave yapılmıştır.

b) Madde 125

Tetkik selahiyetini haiz bulunanları gösteren bu madde de hesap uzman muavinleri zikredilmemiştir . Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Muavinleri gibi tetkik selahiyetini haiz bulunan Hesap Uzman Muavinleri de maddeye ilave edilmiştir .

c) Madde 128

Maddede, incelemenin tahakkuk zaman aşımı içinde her zaman yapılabileceği şeklindeki hüküm, incelemelerin neticesi alınacak hesap dönemi içinde de yapılabilmesi imkanını vermekte ise de, tatbikatta bu hususta hasıl olan tereddütleri izale için maddeye gereken sarahati temin edecek bir vuzuh verilmiştir .

1) Madde 241

241 inci madde, vergi incelemeleri ve kontrolleri sırasında mükelleflerin yerine getirmeye mecbur oldukları işlemleri göstermektedir. Bu maddenin 2 inci fıkrasında mükelleflerin inceleme ile ilgili her türlü izahatı vermede mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Müessesede, vergi incelemeleri sırasında fiili envanter yapılması halinde mükellefin bu husustaki yardım etmesi zaruri bulunmaktadır. Ancak mükellefe bu vesibenin tahmini hususunda "her türlü izahatı vermek" hükmünün faydasız kalacağı mülâhasasıyla fıkraya "yardımda bulunmak" ibaresinde ilâvesi lâzımlı görülmüştür.

11 - Aramada bulunan defter ve vesikaları (Madde 131)

Kanunun bu maddesinde "arama" neticesinde elde edilen defter ve vesikaların müfredatlı olarak bir tutanakla tesbiti emir edilmişse de elde edilen defter ve vesikaların arama gününde bu şekilde müfredatlı olarak tesbitine bir çok ahvalde imkan bulunmamaktadır. Bu inkânsızlık defter ve vesikaların aynı günde, hatta bir kaç günde dahi sayılamayacak kadar çok olmasından doğduğu gibi mükelleflerin müşkilât çıkarmaları veya elektrik ceryanının kesilmesi gibi sebeplerden de neş'et etmektedir.

Bu gibi inkânsızlıklar karşısında defter ve vesikaların emir bir yere veya masbat kepler içine konularak mühürlenmesi ve müteakip günlerde aranmaya devam edilmesi için tâbi işlemlerinden biridir. Bu cihet maddeye ilâve edilirken mükellefin husuru şartı da konulmuş ve mükellefin istinaz halinde bir heyet marifetile yapılması derpiş edilmiştir.

12 - Bilgi toplama (Madde 138)

Bu Maddede bilgi istemek yetkisi, Valiye Bakanlığına ve vergi incelemesi yapma selâhiyetli olanlara verilmiştir. Halbuki Tahrip, Takdir, Tadilat, İtiraz ve Temyiz Komisyonları yapacakları tetkik sırasında bu gibi kaynaklardan faydalanmak serundadırlar. Her ne kadar 360, 361 inci maddelerinde İtiraz Komisyonlarına bu kabil selâhiyetler verilmişse de bunlar isteyerek altına alınması olduğundan Komisyonların isteyecekleri malumatı vermeyen veya onları yanıtacak şekilde yalan, eksik veriler hakkındaki cezai hükümlerin işleyebilmesi için 138 inci maddeye, bilgi isteyecek olanlar arasına Komisyonlarda ilâve edilmiştir.

II - MÜKELLEFLERİN İZEMELERİ1 - Bildirgeler (Madde 143, 144, 147, 150)

Bu maddelerdeki (esnaf) ve (geziçi esnaf tâbirlerinin) teklif ettiğimiz tadilin kabulü halinde (Tüccar) ve (geziçi ticaret erbabı) olarak ifade edilmesi lâzıngöleceğinden bu maddelerde, meşhur tâbirler yeni şekle göre değiştirilmiştir.

2 - İzveri (M. 146)

Vapur ve İren büfeleri işyeri mahiyetinde olduğu halde maddede zikredilmemiş olduğu için bu gibi yerleri işletenler.

geziyi ticaret erbabi mahiyetinde telekki edilmeğe müsait bulunmaktadır. Bu anlayışa önelmek maksadıyla bu gibi yerler maddede şikredilmeleri muvafak görülmüştür .

3 - Götürü usulde bildirmeler i (Tasarıda yeni M.12)

Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesi gereğince götürü ücret üzerinden vergiye tâbi müstahdenlerin karnesiz veya kasnede yazılı taksitin zamanında ödenmemesine rağmen çalıştırılmaları halinde vergi ve cezaların iş verenlerden aranacağı Vergi Usul Kanununun 235 inci maddesinde açıklanmıştır. Ancak kanunda bu nevi hizmet erbabının işe başladığına ve işden ayrıldığına bildiren tahdenler karnesini alıp rast gele bir iş yeri adresi yazıldığından sonra vergiyi ödemeksizin gitmekte idare bunların kimlerin nezdinde çalıştığını birer birer tesbit etmek sorunda kalmaktadır. Her taksit devresinin hitamında, bilhassa büyük şehirlerimizde, adeleri on binleri aşan bu nevi müstahdenlerin kimlerin nezdinde çalışmakta olduklarına birer birer araştırmanın tevliit ettiği müşkilâtı izaha hacet yoktur. Bu müşkilâtı izale etmek için Vergi Usul Kanununun 149 uncu maddesini takiben yeni bir madde hazırlanmış ve iş verenlere, müstahdenlerin işe başlama ve işden ayrılmalarını 15 günde bildirmeleri mecburiyeti konulmuştur. Kazanç Vergisi Kanununun tatbikatında da böyle bir ihbar mecburiyeti mevcut idi ve muntazam işliyordu . Binaenaleyh mükelleflerin esasen alışık oldukları bu ihbar mecburiyeti kendileri için bir külfet sayılmasa buna mukabil bu nevi müstahdenlerin vergi mükellefiyeti bakımından bir sabit ve rabit altına alınmaları temin edilmiş olur .

Ancak bu gibi iş verenlerin küçük ticaret erbabi durumunda oldukları nazara alınarak ihbar arzuhallerinin harç ve resimden muafiyeti hakkında maddeye bir hüküm ilâvesi uygun bulunmuştur .

4 - Defter tutusunda istisnalar i (Madde 164)

Bu maddede şu değişiklikler yapılmıştır :

1 - Teklif ettiğinin şekle göre esnaf vergisi kaldırılarak küçük ticaret erbabi da götürü kazançları üzerinden gelir vergisine tâbi tutulmuş olduğundan maddenin birinci ve ikinci fıkrasına birleştirilmek suretiyle götürü usule girenler bir arada şikredilmiştir .

2 - 163 üncü maddenin dördüncü fıkrasına mütenasir olarak yeni 164 üncü maddenin 3 üncü bendinin b fıkrasına (Vakıflar) kelimesi ilâve olunmuştur .

3 - 164 üncü maddenin son kısmı, maddede daha açık ifade edilecek şekilde yazılmıştır .

5 - Birinci sınıf mücevherat i (Madde 168)

Bu maddede şu değişiklikler yapılmıştır :

1 - Birinci ve üçüncü fıkrasında şikredilen mübayaas ölçülerinin hesabında şimdiye kadar Tekel idaresinin tekeline bağlı mamullerle Milli Fiyango biletlerinin ve pul kıymetli eşyaların mübayaaları aynen ithal ediliyordu .

Komisyonumuzun gelir vergisine ait raporunun (sanatın vergilendirilmesi) kısmında tafsilen arz ve izah edildiği veçhile ortalama § 5 bey'ine adata mukabilinde alınıp satılan bu malların yıllık cirosunun çok fazla olacağı nazarı dikkate alınarak küçük ticaret erbabının tayin ve tefrikinde ait mubayaa ölçülerinde bu nevi mubayaa bedellerinin 1/4 nin nazara alınması muvafık görülmüştür. Aynı sebepler birinci sınıf tacirlerin tefrik ölçüsü olan 200,000 liralık mubayaa haddinin tayininde de varit olduğundan bu nevi mubayaaaların buradada 1/4 itibarile hesaba katılacağı maddeye ilave olunmuştur .

2 - Maddenin dördüncü bendinde, hususi ve adî şirketlerin (1) numaralı bent hükmüne tabi oldukları zikredilmiştir . Yani hakiki şahıslar gibi muameleye tabi tutulmuştur . Halbuki hakiki şahısların sanatları maddenin 1 ilâ 3 numaralı bentlerine göre tayin edilmektedir .Bu sebeple mevzubahs atıf (1 ilâ 3) olarak düzeltilmiştir .

6 - İkinci sınıf tüccarlar (Madde 169)

Bu maddenin son kısmında (yeniden işe başlayan tüccarlar, yıllık işe göre sınıflandırılinceye kadar, II inci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler) denilmektedir . Esnaf vergisinin ilgasile küçük ticaret erbabının götürü usulde gelir vergisine tabi tutulması yolundaki teklifimize göre Gelir Vergisi Kanununun 36 inci maddesinde yapılan tadilatta bu nevi küçük ticaret erbabında (Tüccar) tarifi içine alınmış olduğundan Vergi Usul Kanununun bu maddesindeki Tüccarlar tabiri (defter tutmak mecburiyetinde olan tüccarlar) şeklinde değiştirilmiştir .

7 - Sınıf deüistirme : (Madde 170,171)

Mer'î kanunda defter tutma bakımından birinci sınıftan ikinciye, veya ikinci sınıftan birinciye geçiş 170 ve 171 inci maddelerde ayrı ayrı yer almış bulunmaktadır. Haddi zatında tek maddede toplanması mümkün olan bu hükümlerin (a) fıkrasının 170 inci ve (b) fıkrasının 171 inci maddelerde yer aldığı görülerek bu iki madde de bir madde halinde birleştirilmiştir.

2 - Gelir Vergisi Kanununda yapılmasını teklif ettiğimiz tadilata göre küçük ticaret erbabi muayyen ölçülere göre tayin edilmiş bulunmaktadır. Deftere tabi olan tüccarların iş hacimlerinin ve iş yerleri kiralarının yıl içinde küçük ticaret erbabına ait hadlere tenessül etmesi halinde bunların hangi yıldan itibaren götürü usule gireceklerinin tayini lazım geldiği gibi götürü usule tabi olanların iş hacimlerinde ve iş yerleri kiralarında vaki olacak yükselmeler dolayısıyla hangi yıldan itibaren deftere tabi olacaklarında kanunda tesbiti icap etmektedir. Buna ait hükümler 170,171 inci maddelerin birleştirilmesi neticesinde boş kalan yeni 171 inci maddeye konulmuştur .

8 - İhtiyari sınıf deüistirme : (Madde 172)

Mükelleflere ihtiyari olarak daha yüksek sınıfa geçmek yetkisini veren bu maddeye götürü usulde vergiye tabi tutulan ticaret erbabi da ithal edilmiştir .

9 - Bilanço : (M.183)

183 üncü maddede bilançonun umumî bir tarifi yapılması ve aktif tablosunda mevcutlarla alacakların ve varsa zararın gösterileceği bunu takip eden fıkrada da öz sermayenin bulunması için aktif toplamından borçların tanzil edileceği hükme bağlanmıştır .

Zararın aktif tablosunda gösterileceği ve öz sermayenin aktif yekûnundan borçların tanzil edilmesi suretile bulunacağı şeklindeki bu hükmün tatbikatta bazı tereddütlere yol açtığı anlaşılmıştır. Tereddüdün bilhassa, aktif tablosunda gösterilen zararın toplamında dahil bulunacağı şeklinde yanlış tefsir ve mütalâa edilmesinden ileri geldiği müşahede olunmuştur .

Esasında maddenin bu tarzda mütalâasına imkân görülmemektedir. Zira aktif tablosunun tarifi yapılırken zararın bahsedilmesi, umumî olarak, mevcut bulunduğu takdirde, zararın bu tabloda yer alacağını ifade etmek içindir. Yoksa zararın aktif yekûnuna dahil bulunmayacağına şüphe yoktur. Öz sermayenin bulunması sırasında mukayese edilecek olan unsurlar ve toplamlar gerçek aktif ile gerçek pasif yani borçlardır. Zararın ise gerçek bir aktif olmadığı aşikardır. Aksi halde öz sermayenin bulunmasına imkân kalmazdı. Komisyonumuz, buna rağmen tatbikatta bahsedilen 3 üncü fıkrasına, aktif toplamı tabirinden sonra " zarar hariç " ibaresini koymakta fayda bulunduğu neticesine varmış ve gereken ilâveyi yapmıştır.

10 - İşletme hesabı : (Madde 185)

İşletme hesabı esasına göre defter tutanların Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin 7 numaralı fıkrası gereğince amortisman ayırıp masraf yazmaları kabul ve Vergi Usul Kanununun 185 inci maddesinde de bu cihet tezgâh olmuştur.

Gayrimenkullerle tesisatın bilanço esasına göre defter tutanlar da olduğu gibi işletme hesabı esasında da amortisman yoluyla masraf yazılmasına cevap verildiğine göre amortisman tabii malların satışından veya sızma halinde sigorta bedellerinden 309 ve 310 üncü maddeler gereğince doğacak har ve zararın işletme hesabına intikal ettirilmesi zaruri görülmüştür .

Aksi halde bilanço esasına göre defter tutanlar için ticarî kazanç teşkil eden bu nevî muamelelerin işletme hesabı tutanlarda arası kazanç mevzuu içinde mütalâa edilmesi gibi bir netice hasıl olur . Bu ciheti nazarı dikkate alın Komisyonumuz, esasen amortisman kayıtları tutmakta olan ikinci sınıf tacirlerin gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabii kıymetlerden bu kanunun 309, 310 üncü maddelerine göre hasıl olan har ve zararın işletme hesabının hasılat kısmına ve zararın ise gider kısmına yazılmasına teminen 185 inci maddeye hüküm ilâvesini uygun bulmuştur .

11 - İmalât defteri : (Madde 188)

1 - Bu madde hükmüne göre imalât ile uğraşan birinci sınıf tacirler alâzımlık bir imalât defteri tutmaya mecbur bulunmaktadırlar. İmalât işi geniş bir kitleyi ilgilendirmediği ve mahallinde sarf ve istihlak edilen yenilecek işilecek maddeleri satanlar (lokanta, kahvehane, pastahane işletenler, mahallebi-

ciler, şerbetçiler, aşçılar gibi) dahi bir imalât defteri tutmak zorunda kalmaktadırlar .

İmalât işlerinde emtea ve mamul maddeler hareketlerini tesbite yarayan bu defterin lokantaçılık, kahvecilik, pastaçılık, muhalebecilik gibi işlere ne lüzumu nede tatbik imkânı vardır. Bu yüzden Vergi Usul Kanununun ilk tatbikatı sırasında da mükelleflerce bir çok şikâyetler vaki olmuş, idarece bu yeni işleri yapanlar için meşkur defterin tutulmasına lüzum olmadığı kanaatine varılmış olmakla beraber maddenin mutlak ibaresi sayfa cehesinde hilafına muamele yapmağada imkân bulunmamışdı. Bu sebeple Komisyonumuz mevzu bahis şekilde iş yapanların imalât defterinden istisnası için maddenin birinci fıkrasına hüküm ilâvesini kararlaştırmıştır.

2 - İmalât defterile faturalar veya yevmiye defteri kayıtları arasında irtibat tesisi kontrol bakımından lüzumlu ve zaruri görüldüğünden maddenin (1) numaralı fıkrasına bu eihet ilave edilmiştir.

3 - Müesseses haricindeki depolara gönderilen veya satılmak üzere müessese dışına çıkarılan mamul maddelerin de bu defterde gösterilmesi, bilhassa muamele vergisi tatbikatında ehemmiyetli bir kontrol unsuru olacağından maddeye eklenen (5) numaralı fıkra ile de bu maksat sağlanmıştır .

12 - Nakliyat defteri : (m.197)

Vergi Usul Kanununun 197 nci maddesinde bahsi geçen nakliyat vergisi defteri, muhassaran nakliyat vergisi tahsil eden müesseselerin tutması gereken bir defterdir. Halbuki sadece nakliyat vergisi tahsil eden müesseselerin değil, nakliyat işleriyle iştigal eden bütün müesseselerin böyle bir nakliye defteri tutmalarında büyük bir fayda ve zaruret vardır .

Zira : gerek gelir vergisinde gerekse muamele vergisinin de vergi kaçırmağa imkân veren mühim bir nokta faturasız mal satılması veya emtea hareketlerinin ve satışların takibine imkân hasıl olamamasıdır. Diğer taraftan emtea nakliyatı ile uğraşan deftere tabi müesseseler, nakliye anbarları vesair müesseseler naklettikleri mallara ait malumatı defterlerine kayıt ettikleri için , bu kayıtları suistimale matuf maksatlarına uygun görmeyen bir kısım tacirler, sevkiyatına bu müesseseler vasıtasıyla yapmaktan sarfı nazar etmektedirler. Bu suretle defter tutmayan ve emtea hareketini göstermeyen nakliyeciler, mazbut müesseseler aleyhine ve sırf aynı meşru maksatlara hizmet ettikleri için -- rüghanla bir duruma çıkmaktadırlar. Bunun, memlekette nakliyat işlerinin mazbut ve rasyonel bir istikamete doğru inkişafına ne kadar büyük bir mani teşkil ettiği aşikârdır .

Çerek bu sebeple, gerekse tacirlerin diğer tacirlere sevk ettikleri mallara ait hareketlerin kavranmasını temin ve bilnetice bilhassa gelir ve muamele vergilerinde en mühim bir kaçak imkânını kapamak maksadile nakliye işleriyle uğraşan I ve II . sınıf tüccarların naklettikleri emtea için bir defter tutmalarında zaruret bulunduğu mütalâe olunmuştur . Sınai müesseselerde imalat hareketlerini takip için imalat defterinin --

muamele vergisine tâbi bulunmayan sınaî mîsseselerde tesmilîye mütenasır bir şekilde; nakliyat defterinin, emtea nakliyatı ile uğraşan ve fakat nakliye vergisi tahsil etmeyen mîsseselere de tesmil edilmesini temin için 197 inci maddede gerekli tadiller yapılmıştır.

13 - İrsaliye (Tasarıda yeni madde 19)

Tüccarların taşıtla gönderdikleri emtea için irsaliye tanzimi mecburiyeti, gelîr vergisinin 1947 yılında Büyük Millet Meclisine sevk edilen Hükümet Projesinin 224 üncü maddesinde yer almıştı. Fakat Büyük Millet Meclisinde teşekkül eden geçici komisyon 1949 tarihli raporunda irsaliyeyi "tatbikatta mükellefler için külfetli ve is'ag edici olduğu ve Maliyede ameli bir fayda sağlayamayacağı" mütalaa ile kaldırılmıştı.

Bu defa Komisyonumuz, aşağıda geniş şekilde isah olunacak sebeplerle, Vergi Usul Kanununa irsaliye tanzimi hakkında bir madde sevk etmeği zaruri telekki eylemiştir .

Komisyonumuz irsaliye kullanılmasına külfetli ve tüccarı is'ag edici bir mecburiyet değil ticaretin daha doğrusu işletmeciliğin zaruri ve rasyonel bir icabı saymaktadır. Bir malın müşteriye veya başka bir yere sevki sırasında irsaliye kullanmak muamelelerin intizam ve masbutiyeti bakımından zaruridir. Muamelelerini muntazam bir surette yürüten mîsseselerin bütün irsaliye veya benzeri bir takım vesikalar kullandıkları bir vaka'dır. Hatta işlerinde büyük bir intizam bulunmayan mîsseselerin dahi aynı masbut ve basit şekillerde irsaliyeden beklenen faydayı temin edecek kağıtlar kullandıklarında daima tesbit edilebilir bir keyfiyettir .

Bu itibarla irsaliye kullanma mecburiyetini tahammül edilmez ve müs'iq bir külfet değildir.

Bilâkis irsaliye kullanmayanları buna mecbur etmek suretile muamelelerine muntazam bir cereyan vermek veya perişan ve gayri masbut varakalara irsaliye yerine kullananlara maksada daha uygun bir vesika kullanma imkânını temin etmek bakımından irsaliyeyi faydalı bir mükellefiyet olarak mütalaa eylemek daha isabetli bir görüş tarzıdır .

İstanbul'da nakliye işleriyle meşgul bulunanlardan müttecehîl bir komisyon tarafından hazırlanan bir raporda irsaliye mecburiyetinin vas'ı hususunda çok dahi şüpheli kararlar alınmış olmasa, irsaliyenin---bizzat is'ahçuları tarafından ne kadar faydalı ve zarura telekki edildiğini ve is'ag edici bir külfet sayılmadığını göstermektedir .

Halbuki Komisyonumuzca teklif edilen irsaliye ticarî icaplara tamamen uygun ve gayet basit bir şekildedir. Bunu tanzim ve işleyişide basit olacaktır. İki nüsha olarak tanzim edilecek olan irsaliyenin bir nüshası mîssesede kalacak diğer kopyası mali makûdeme verilecektir. Nakliyette bu nüsha mali teslim edene verilir veya ihzalatırdıktan sonra mîsseseye iade olunur .

Teklifiminde, bu ikinci masha lüzum görüldüğü takdirde selâhiyetli memurlar tarafından mali taşıyandan alınacak ve buna mukabil kendisine sabit varakası yerine geçecek olan ve irsaliye kayıtlarını ihtiva eden bir vesika verilecektir .

İrsaliyelerin diğer taferruatına ait hükümler ve esen yan taraflar hakkındaki usuller Maliye Bakanlığınca hazırlanacak bir nizamname ile tesbit ve tayin olunacaktır .

Komisyonumuzca irsaliye tanzimi mecburiyetinin kabulü de amil olan sebeplerden birisi de şöyle tesahür etmiştir :

Bizde vergi kaçakçılığı daha ziyade faturasız muamele yapılması veyahut mevhum adlara fatura çıkarılması suretiyle vaki olmaktadır. Kazanç vergisi rejiminde başlamış ve muamele vergisi dolayısıyla tehlikeli bir mahiyet almış olan bu kaçakçılık şeklinin gelir vergisinde de devam ettiği müşahade olunmuştur .

İrsaliye usulü bunu önleyecek en müessir tedbirlerden biridir. Mücerret böyle bir disiplin mevcutiyeti dahi, mükelleflerin bu mevzuda başa boş ve kayıtsız hareket etmelerine mani olacak tesirdedir .

Kaldığı bu irsaliyeler, icabında nakliyecilerden ve mali taşıyanlardan talep edilebilecek ve nakledilen entenanın men ve alıcısı hakkında gereken malumat temin olunabilecektir . Mesela kaçakçılığın tekâşif ettiği bazı yerlerde veya bazı sanayi şubelerinde ve hatta kaçakçılıkla meluf olan bazı müesseselerde bu kontroller gayri muayyen zamanlarda ve gerektiği takdirde devamlı olarak yapılacaktır.

Ancak irsaliye kontrollerinin entea nakliyatına şakke- dar edecek ve ticari hayatı tazyik eyleyecek ve nihayet tüccara is'âç edecek bir şekilde ve şekilde yapılmıyacağına tabiidir. Bu kontroller daha ziyade ve esas itibarile yukarıda belirtildiği üzere lüzum ve saruret görülen hallerde mevzii ve minferit olarak ve selâhiyetli memurlar marifetile yapılacaktır .

İrsaliye usulü, yalnız gelir vergisi için değil, satılan ve teslim edilen entenanın kıymetleri üzerinden alınan yüksek nisbatlı muamele vergisinin kontrolü bakımında da üstün bir ehemmiyet taşır .

Bundan başka irsaliye usulü küçük ticaret erbabının -- mübayaa sıralarına kontrolada hizmet edecektir. Kontrol sarafında alınacak olan irsaliye suretlerinin arşive intikal ettirileceği ve bu kayıtların tetkiki için büyük bir ehemmiyet arzettiği de gördüğümüzden uzak tutulmamalıdır .

Bütün bu sebeplerle Komisyonumuz irsaliye tanzimi usulünün, iki ana verginin de kaçakçılığı önleyecek en müessir bir tedbir olduğu kanaatindeyiz. Bu noktayı tekrar belirtelim ki, irsaliye usulü asla mükellef ve tüccara is'âç edecek ve muameleleri -- soruşturacak bir şekilde tatbik olunmayacaktır. Bu usulün önleyici rolü ve tesiri en ehemmiyetli fonksiyonu olacaktır .

irsaliyeye ait hükümler Vergi Usul Kanununun 230 uncu maddesinden sonra gelmek üzere müstakil bir madde halinde tertip edilmiştir .

14 - Amortisman kayıtları : (Madde 252)

Gelir Vergisi Kanununun tadiline ait tekliflerimiz arasında (gelir vergisi maddesi 51) serbest meslek erbabının, amortismanına tabi tesisat ve demirbaş eşya kıymetini bir defada masraf kayıt etmeleri halinde bunların bîlahare satılmasından elde edilecek mabaliğın defterlerinin hasılat kısmına yazılması mevzuatında bulunmaktadır.

Bu hususların sağlanması ve takip ve kontrol edilebilmesi için serbest meslek erbabının tutmakta oldukları amortisman kayıtlarında bir defada masraf yazılan eşyanın kıymetli kısmı da gösterilmesi zarurî bulunmuş ve 202 inci maddeye buna dair bir hüküm ilâve edilmiştir .

15 - Kayıt nizamı : (M:208)

1 - Bu maddenin a fıkrasında kayıtların mazeretsiz ve sebepsiz olarak 15 günden fazla geciktirilemeyeceği hakkında bir hüküm mevcuttur. Bu hükümden, mazeret ve sebep mevcutsa kayıtların on günden daha geç yapılabilmesi manası çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunumuzda mücbir sebepler ve mühlet verme (madde 15 ve 17) müesseseleri mevcut iken esasen farlasıyla tayin edilmiş olan on günlük mühletin daha çok uzatılmasını doğru bulmamız ve kayıt nizamının selâmetle işleyebilmesi için a fıkrasındaki (mazeretsiz ve sebepsiz olarak) ibaresini kaldırmıştır.

2 - Büyük müesseseler için maddenin b fıkrasıyla kabul edilmiş olan istisnai hükümler, kayıtların sene sonuna kadar esas defterlere nakil edilmesine imkân verecek kadar geniş tutulmuştur. Komisyonumuz bu gibi müesseselerin vesikâleler üzerindeki kayıtları nihayet iki ay zarfında esas deftere intikal ettirebileceklerini düşünerek bu fıkradaki misalayı, iki aylık müddetle takyit etmeği muvafık bulmuş işlerinin hacmi ve mahiyeti bakımından bu müddetler zarfında kayıt yapmalarına imkân olmayanların Maliye Bakanlığından muvafakat almak suretiyle müddeti uzatmaları imkanına da sağlayacak ilâveler yapılmıştır .

16 - Faturanın şekli : (madde:219)

Bu madde de yapılan değişikliklerin sebep ve mahiyetleri aşağıda gösterilmiştir :

1 - Birinci fıkrada faturanın sıra numarası yazılacağı gösterildiği halde tarihten bahsedilmemiş olduğundan bu cihet ilâve edilmiştir .

2 - Vergi Kanunlarımızın tabbikatında görülen kaçakçılıklardan biri de mevzuat adlarına fatura kesilmesi veyahut müşterinin kasden yanlış adres vererek kontrol imkanını selbetmesidir.

Komisyonumuz bunun yerine geçmek maksadıyla faturalarda müşterinin ticaret unvanı ve iş adresi ile beraber vergi karnesinin tarih ve numarasıyla tescil edildiği Vergi Dairesi adının da derç edilmesini düşünmüşse de bu usulün umumî olarak tatbikinin ticarî muamelelerde zorluklar doğuracağı ve esasen satış tarafından malûm ve maruf olan müşteriden karnes alınmasına lüzum olmadığı neticesine varmış ve bu sebeple müşteri, satış müessesesece maruf olmayan hallere mahsus olmak üzere vergi karnesinin tarih ve numarasının ve tescil edildiği Vergi Dairesi adının fatura da gösterilmesi hakkında bir mecburiyet konulması kafi görülmüştür .

17 - Fatura mecburiyeti (M.221)

Vergi Usul Kanununun bu maddesile fatura kullanma mecburiyeti birinci ve ikinci sınıf tüccarlara hasredilmiş ve esnaf fatura vermek mecburiyeti dışında bırakılmıştı .

Yeni vergi sisteminin işleyebilmesi karşılıklı kontrol imkânlarına bağlı bulunmakta olduğundan mükelleflerden bir kısım fatura vermek mecburiyetinden istisna edilmeyle, o taraf kanalıyla kaçakçılık yapılmasına yol açılmış oluyordu .

Zalidiki teklif ettiğimiz şekle göre küçük ticaret erbabının kazançları; mübayaâ miktarlarıyla (bir kısmının satış miktarlarıyla) alakalı götürü bir usulle tesbit edileceği için bu mükellef zümresi bakımında fatura vermek lüzumu hasıl olmaktadır. Esasen fatura almak tüccarlar (küçük ticaret erbabı dahil) arasında cereyan eden toptan satışlara inhisar edeceği için küçük ticaret erbabının yalnız bu nevi satışlara mahsus olmak üzere fatura durumları kendileri için ihtiyas edilemeyecek bir külfet de teşkil etmez . Hatta bir külfet mahiyetinde dahil olsa vergi mecburiyeti bakımından bunun yapılması lâzımgeldiğini de nazari dikkatten uzak tutmamak iktiza eder .

Yalnız gezici küçük ticaret erbabının fatura vermekten istisna edilmesi düşünülebilir. Bunlar hakkında 223 maddede hüküm konulmuştur . Komisyonumuz 221 inci maddeyi bu sebep ve maksatlara göre yeniden yazmıştır. Ayrıca tüccar durumunda olmayan üçüncü şahısların fatura istemeleri halinde mübayaâ bedeli 100 lirayı geçmek şartıyla fatura verilmesi mecburiyeti de var edilmiştir .

18 - Perakende satış vesikaları (M.222)

1 - Maddenin başında (birinci ve ikinci sınıf tüccarların perakende satışlarıyla müşterilere yapılan satışlar) için fatura yerine maddede yazılı fiş, bordro gibi vesikalar tanzimi kabul edilmiştir . (Müşterilere yapılan satışların ayrıca tanzim edilmiş olması maddedeki (perakende satışlar) tabirinin tüccarlara yapılan satışlarada şamil olduğunu tasarruf etmektedir.

Halbuki tüccarların, tüccarlardan perakende olarak mal satın almaları halinde fatura tanzimi mecburiyeti konulmayacak olursa gelir ve kurumlar vergilerine tâbi mükelleflerin mübayaâ ve satışlarını parçalara ayırmak suretiyle bundan mütevellit karlarına sistemelerine yol açılmış olur. Netekim tatbikatta bunun

bir çok misalleri görülmüştür. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununda yapılmasını teklif ettiğimiz tadiller meyanında küçük ticaret erbabının tefrik ölçüleri arasında tüccarların tüccarlara yaptıkları satışlar alelittak toptancılık sayılmış yalnız bu şekildeki satışlardan yıllık 5000 liraya kadar olan perakende - cılık mevzuuna ithal edilmiş olduğundan bu haddin fevkindeki satışları perakende satış saymağa da imkan yoktur. Bu sebeple - fıkradaki (ile müstehliklere yapılan satışlar) ibaresi kaldırılmıştır.

2 - Perakende satışlar için kullanılması mecburi kâğıt, fiş, bordro, el defteri vesairenin süratle satış yapan tütün, sigara, gazete bayileri ve büfeciler tarafından kullanılmasına maddeten imkan yoktur. Gerçekten işlek bir semtte tütün, sigara, kibrit, su ve emsali maddeleri satan bir dükkan sahibinin her satışta fiş, bordro ve emsali vesikaları yazmak şöyle dursun, para alıp vermekde dahi müşkilat çektiği bilinen hakikatlardan - dir. Bunaenaleyh bunların saten tatbik edemeyecekleri bir usul - den istisna edilmeleri lüzumunu hiseden Komisyonumuz maddenin sonuna bu istisnaya ait hükümler ilavesini uygun görmüştür. Bu gibi seri satışlar yapanlar günlük satış hasılatını bir kaleme defterlerine geçirerekle iktifa edeceklerdir .

19 - Gider pusulaları : (M.221)

Bu madde ile tüccarların esnafa yaptırdıkları işler için esnafa imzalattırılacak gider pusulaları alınması mecburiyeti konulmuştur.

221 inci maddede arzettiğimiz gibi Komisyonumuz(esnaf) tâbirini ve esnaf vergisini kaldırmış ve küçük ticaret erbabından sabit bir vaziyette bulunanları fatura vermek mecburiyetine tâbi tutmuş, yalnız götürü usulde vergilendirilecek gezici ticaret erbabını fatura vermekden istisna etmiştir. Bunun neticesi olarak 223 üncü maddenin götürü usulde vergiye tabi gezici ticaret erbabına münhasır kalması lâzımgelmektedir .

Ancak maddede yalnız bunlara yaptırılan işlerde bahsedilip bunlardan satın alınan mallar zikredilmemiş olduğundan bu cihetin de maddeye ilâvesi icap etmiştir . Madde bu maksada göre yeniden yazılmıştır.

20 - Muhabere evrakının muhafazası (M.229,230)

229 uncu maddede işle ilgili muhabere evrakının muhafazası mecburiyeti yalnız tüccarlara hasredilmiştir. Bu mecburiyetinde konulmasındaki sebepler, defter tutmak mecburiyetinde bulunan serbest meslek erbabı ile diğer mükellefler için de varit olduğundan madde hükmi, bunlara da şamil olacak şekilde değiştirilmiş ve 141 inci madde ile teyit edilen mahremiyetin mahfuziyetinde sağlanmıştır.

Bu bakımdan 230 uncu madde 229 za muntazır bir hale getirilmiştir .

21 - Karne mecburiyeti i (M.211)

Vergi karnelerinin mükellefiyet bakımından bir hüviyet varesi mahiyetini haiz olması itibarıyla bütün mükellefler tarafından alınması zaruri görülmekte ve 219 uncu maddenin hükmü hakkında verdiğimiz izahattan da anlaşılacağı, ve ayrıca de faturalarda müşterinin hüviyetinin tesbiti bakımından karnelerin tarih ve numaralarının ve tescil edildiği dairenin yazılması hususunda bu zarureti tevhit etmektedir .

Ancak gelirleri sermaye iradına veya ücretlerine inhi sar edenler için karnenin mevdukiyeti yalnız geçim indirimi bakımından ehemmiyet arzettiğinden ve karne alma mecburiyetleri de geçim indiriminden istifade arzularıyla mukayyet olduğundan bunlar mutlak surette karne alması lâzımgelenlerin haricinde bırakılmıştır .

Genel, katma ve özel bütçeli daire ve müesseseler 3659 sayılı kanuna tabi müesseseler mevurlarının karne almamaları -- dolayısıyla haklarında uygulanacak işlemin Maliye Bakanlığınca tayin edileceği de maddede daha açık bir şekilde ifade edilmiştir.

22 - Karnelerin alınması i (Madde 212)

Bu madde de şu değişiklikler yapılmıştır :

1 - Götürü kazançları üzerine vergiye tâbi tutulacak olan serbest meslek ve küçük ticaret erbabının diğer kazanç ve iradları dolayısıyla yıllık beyanname vermek mecburiyetinde buldukları takdirde götürü kazançlarında yıllık beyannamede yer alması ve toplama ithal edilmesi gerekmektedir . Bu kazancın Vergi Usul Kanununun değiştirilmesini teklif ettiğimiz (44) Unlu maddesine göre üç yılda bir yenileneceğine göre üç yılda bir mükellefin dahil olan sınıf derecesinin beyanname müddetinden -- evvel (Çok ayında) karneye yazdırılması ve bu suretle sınıf ve derecelere itiraz hakkı kopularak beyanname verme zamanında katılmış bir hale gelmesi lâzımdır. Bu suretle mükellefin kat'ileşen götürü kazancının diğer kazanç ve iradlarıyla yıllık beyannamede yerleştirilmesi ve umumî esaslara göre vergi salınması hususunda elde edilmiş olur . Maddeye buna temin edecek hükümler ilâve edilmiştir .

2 - Karnelerin ve değişikliklerin tescil müddeti olarak tayin edilen bir aylık müddet hem çaktır hemde geçici ticaret erbabından yeniden işe başlayanların 15 gün zarfında vergi karnesi alması mecburiyeti dolayısıyla bunlar hakkında kabili tatbik değildir. Bu sebeple müddet 15 güne indirilmiştir .

3 - Karnelerin ve değişikliklerin tescil edildikleri tarihten evvelki zamanlar için nazara alınmayacağı hakkındaki son fıkra vusuhus görüldüğünden daha açık bir ifade ile yeniden yazılmıştır .

23 - Hizmet hismet erbaba salıstıranların sermünlüğü i (M.215)

Hizmet erbabının vergilerinden, iş verenleri sermünlü tutmak vergi kanunlarıyla kabul edilen bir prensiptir . Netekün gerçek ücretleri üzerinden vergiye tâbi olan hizmet erbabının

vergilerini kesmek ve muhtasar beyanname ile yatırmak mesuliyeti, onları çalıştıranlara terettüp edilmiş ve verginin noksan kesilmesi veya zamanında yatırılmaması hallerinde vergi ve cezanın istihdam edenden aranılması esasları var olmuştur. Müstahdemden doğrudan doğruya vergi istenilmesi yoluna gidilmemiştir. Göstürü ücret üzerinden vergiye tabi olanlarda (tevkifat) müessesesi işleyemediği için bizzat müstahdemden vergiye tabi tutulması zarurî ti hasıl olmakla beraber bunların mükellefiyetlerini zamanında öde etmemeleri halinde de, gerçek ücretleri üzerinden vergi verenler hakkındaki esas ve prensiplere uygun olarak, vergi ve cezanın iş verenlerden aranılması usul kabul edilmiştir .

İttihak mevzuatımız olan Vergi Usul Kanununun 235 inci maddesi de bu esaslara göre konulmuştur . Bu maddede başlıca iki hal derpiş edilmiştir :

1- Müstahdem ya vergi karnesini almamış ve vergisini de karnesine yazdırmak suretile tarh ettirmemiştir .

2- Müstahdem vergi karnesini almış ve vergisini de karnesine yazdırmış olduğu halde takat zamanında vergisini ödemiş tir .

Bu iki halde müstahdeme ait vergi ve cezalar bunları çalıştırandan aranacaktır . Bu maddenin tatbikatında bazı tereddütlere düşüldüğünü Komisyonumuza izah edilmiştir. Bu tereddütler şunlardır :

1- Müstahdem zamanında karnesini almamış ve dolayısıyla vergisini de tarh ettirmemiş olduğu takdirde vergi ve ceza müstahdem namına tarh ve tebliğ edilip patronun mi tahsil edilecek , yoksa tarhiyat dahi patron namına mi yapılacaktır ?

2- Müstahdeme ait vergi ve cezaların müstahdemden aranılmasında mümkün müdür . Yoksa mutlak surette iş verenden mi tahsil edilecektir ?

3- Kanunun tayin ettiği müddet zarfında karnesini almamış ve vergisini de ödemeyen müstahdem, bu müddetin bitiminden -- sonra birden fazla iş veren nezdinde çalışmışsa bu mesuliyet iş verenlerin hepsine mi şamil olacaktır. Hepsine şamil olacağına mesela yukarıda birinci fıkra ile izah edilen tarhiyat ve tebligat hepsine ayrı ayrı mi yapılacaktır .

Komisyonumuzda bu noktalar üzerinde yapılan müzakere sonunda şu esaslar tesbit edilmiştir :

1- Hizmet erbabı vergilerinde iş verenlere ait mesuliyetin esasları yukarıda izah edilmişti. Bu esaslara göre karnesini almamış ve dolayısıyla vergisini tarh ettirmemiş bir müstahdem çalıştıran kişinin mesuliyeti, yani verginin ondan aranılması hakkındaki mevzuat hüküm mutlak ve şamildir. Bu hüküm tarh, tahakkuk ve tahsil meselelerinde iğine alır.

Esasen bazı vesibeye riayet etmediği için müstahdeme -- ait vergiyi ve cezayı ödemek mecburiyetinde bulunan bir iş verene vergi ve ceza miktarı hakkında itiraz hakkı tanınmaması umumî -- esaslara da muhalif olacağından tarhiyat ve tebligatın iş veren adına cereyan etmesi için tâbi icabıdır .

Dipsenaleyh vergiyi kim ödeyecekse tarh ve tebliğin ve itiraz muamelelerinin onun namına cereyan edeceğini kabul etmek lazımdır .

2- Müstahdemın kamunun tayin ettiği zaman zarfında karne alınmış ve vergiyi ödemiş olması halinde onu çalıştıran kimsenin mesuliyeti mutlak olarak tayin edilmiştir .

Esasen daha evvel temay ettiğimiz veçhile bu mesuliyetin tayinindeki prensipler evvela müstahdemın takip edilmesini ve ondan alınmazsa iş verene miracaat edilmesi gibi bir anlayışa kat'iyen müsaıt değildir . Bu gibi hallerde vergi ve ceza mutlak surette iş verenden aranacaktır . İş verene bu hususta umumî hükümler dairesinde müstahdeme rucu olması daıma mümkündür.

3- Kamunun tayin ettiği müddetler zarfında karnesini almamış ve vergisinini ödemiş olan müstahdemın bu müddetlerin bitiminden sonra bir kaç iş veren nezdinde çalışması, yani mesul lerin taadüt etmesi halinde, bütün bu kimselerin müteselsilen mesul olmaları düşünülebilir. Ancak bunun tathiki müşkildir. Filhakika karnesiz müstahdem çalıştırılması halinde vergi ve cezanın iş veren adına tarh ve tebliği ve ondan tahsil için icap edeceğinden bir kaç iş yerinde bu suretle çalışan müstahdeme ait verginin bir kaç patron adına ayrı ayrı tarh ve tebliği ve itiraz safhasında her birinin itirazını kabul etmek müşkildir. Bu hal verginin tarh ve tahakkuk muamelesinin ve delayisile tahsilâtın çok gecikmesine ve hayli karışıklıklara sebebiyet verir .

Esasen bu gibi müstahdemlerin tarh zamanından sonra kimlerin nezdinde çalışmış olduğunu araştırıp bulmakta kolay bir iş değildir. Bu sebeple karnesiz veya vergisini ödemiş olarak kimin nezdinde görülürse mesuliyetin onun hakkında cereyan etmesi zaruretî vardır. Bu hal, karnesiz müstahdem çalıştırılmasını önlemek bakımından matlup tesiri ve neticeleri doğurabileceğinden yani her iş vereni deıma ceza tehdidi altında bulunduracağından, maksat ve gayede temin edilmiş olur .

235 inci madde hükmü bu anlayışa uygun görülmekle beraber zikredilen tereddütler karşısında maddeye vuzuh verilmesi lüzumunda hissedilmiş olduğundan yukarıda arzedilen maksatları daha açık bir şekilde belirtmek üzere madde yeniden yazılmıştır.

24 - Defter tutmada muhafaza : (M.237)

Bazı mükelleflerin, defterlerinin nezdinde bulunmadığı vesaire gibi sebep ve bahanelerle incelemeye giden elamanlara uzun müddet oyaladıkları görüldüğünden defter ve vesikaların aslen hesapların toplandığı iş yerinde bulundurulması mecburiyetinin konulmasına lüzum görülmüştür. Ancak defter ve vesikaların geceleri işlenmesi veya tetkiki gibi sebeplerle muvakkaten mükellefin ve muhasebecisinin evine veya bürosuna götürdükleri de vaki olduğundan talep vukuunda ibraz edilmesi şartile muvakkaten işyeri haricine çıkarılması zaruretinde nazarı itibere alınmış ve maddeye bu hususları belirten bir hüküm eklenmiştir .

Bununla alakalı olarak 240 inci maddede ilâveler yapılmıştır.

25 - İnceğin Satıra Muhafazası : (M.218)

Küçük ticaret erbabı için 221 ve 223 üncü maddelerde yapılan tadillerle ahakkatlar olarak bu madde hükmü de değiştirilmiştir ve götürü usule tabii ticaret erbabının tüccardan satın aldığı veya tüccara sattığı mallara ve onlara yaptıkları veya yaptıkları işlere ait fatura ve gider pusulalarının muhafazası mecburiyeti ve müddeti tayin edilmiştir .

26 - Defter ve vesikaların ibraz mecburiyeti : (M.240)

Defter ve vesikaların ibrazında bazı mükelleflerin gösterdikleri ihmalî olmak maksadile 237 inci maddeye hüküm konulmuştur. İncek makbul ve meşru sebeplerle defterlerin derhal ibrazına istkan olmadıkça ahvalinde derpiş edilmesi zarurî olduğundan bu gibi hallerde mükellefe defter ve vesikalarının ibrazına için muvazir bir mühlet verilmesi uygun görülmüş ve maddeye bunu saflayacak hüküm ilâve edilmiştir .

27 - Diğer Ödevler : (M.241)

Vergi incelemelerinde icabında işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılabilmesi 124 üncü maddede bu kere tasvir edilmiş olduğundan gerek bu mevzuada gerek inceleme ile alakalı sair hususlarda mükellefin veya müstahaklarının tetkik olmasına yardım etmeleri lâzımgelmektedir. 241 inci maddenin (2) maddesi fıkrasına bu cihet ilâve edilmiştir .

III - DEĞİŞİMLER

(2)

1 - Emsal bedeli : (M.251,245,258)

Emsal bedelle alakalı olmak üzere yapılan tadiller aşağıda gösterilmiştir :

a) Değerleme Şartları :

Değerleme Şartları meyanında ehemmiyetli bir yer olan emsal bedeli 245 inci maddede sikkedilmiş olduğundan maddeye emsal bedeli de ilâve edilmiştir .

b) Emsal bedeli :

251 inci maddenin umumî bir tarif mecburiyetinde olan birinci fıkrasından menre gelen hükümleri, tatbikatla yalnız musamale vergisine tâbi emsalın değerlendirilmesine inhisar etmektedir. Nitekim, emsal bedelinin tatbikine zaruret hasıl olan bir çok ahvalde (musamale yeniden envanter yapılması, malların yenisi vesaire) bu hükme tatbik edilmektedir. Gayrimenkullerin değerlendirilmesinde emsal bedeline müvazir lüzum halinde de musamale vergisi tatbikatına ait olan bu usul tatbik yeri bulunmamaktadır.

Tatbikattan defterde bu zaruret karşısında, Komisyon maddenin 1 inci fıkrasına ihtiyacı karşılayacak şekilde tadil etmiş mükellefe esnal bedelinin birer tayın inkamını -- vermiş ve müteakip hükümlerin mamele vergisinde tatbik edileceğini tasarla eylemiştir .

2) Satın alınan arsada maliyet bedeli :

258 inci maddede de, maliyet bedeli yerine 251 inci maddenin ikinci fıkrasındaki usul haric olmak üzere esnal bedeli ölçüsünün tatbik edileceği ifade olmaktadır. Bu maddede mevzuatta olan arsanın değerlendirilmesi, 251 inci maddenin tadilî delayısıyla, başka bir usule tabi bulunacağından, 258 inci maddenin bu hükümde 251 inci maddedeki hükme muntazır olarak tadil edilmiştir .

2 - Sınai maliyet (M.259)

Maddede maliyet bedelinin tesbitinde nazara alınacak unsurlar (59) fıkra halinde gösterilmiş, müteakip fıkralarda bunların mamele isabet eden hisselerinin ne suretle tevzi edileceği hakkında esaslar vaz edilmiştir .

Tatbikatta bazı sınai müesseselerin, özümle sınai muhasebelerini plânlattırması olan bazı büyük müesseselerin, maliyet hisselerinin mamele isabet eden hisselerinin tevzi hususunda anahtar olarak bağlanan ölçüleri (meselâ elektrik enerjisi, su, makine, yapılan iş ilân gibi) nazara aldıkları görülmektedir.

Bu esaslar da kabûle şayan olduğundan, müesseseleri bu bakımdan tahyide tabi tutmamız, bütçelerine uygun görüldükleri usullere göre serbestçe hareket etmek imkanını vermek maksadıyla, tevzi esaslarına ağı hükümler maddeden çıkarılmıştır .

1 - Alacakların ve borçların değerlendirilmesi (M.261,262)

261 uncu maddenin son fıkrası ile 262 inci maddenin 3 uncu fıkrası bankaların, bankaların ve sigorta şirketlerinin alacaklarına ve borçlarına hangi hadlerle değerlendirileceği hususunda irca edeceklerini hükme bağlamıştır.

Bankaların ve sigorta şirketlerinin borçları ve alacak değerlerini reeskont'a tabi tutmaları ekseriya mutlak değildir . Tatbik edildiği ahvalde de ancak senede bağlı alacak ve borçlar için bahis mevzuu olur. Bu sebeple mezkur fıkralardaki hükümlerin bahis mevzuu müesseselerde yalnız senede bağlı alacak ve borçlar için tatbik edilmesini temin maksadıyla, fıkralara senede bağlı alacaklar veya senede bağlı borçlar ibaretiyle ilâve edilmiştir .

4 - Kazanç sayılacak farklar (resmi madde 8)

Ticari kazançların hesaplanmasında ve bilançotice vergi matrahının tesbitinde bilançoya dahil iktisadi kıymetlerin değerleri dirilmesinin büyük önemi bulunduğu aşikardır. Bilhassa bina ve tesisat kıymetleri bunların değerleri üzerinden ayrılacak amortismanlar dolayısıyla büyük bir ehemmiyet arzettiği gibi, bu malların satılması halinde, elde edilecek kıymet fazlasının (plus-value) her telekkiside mevzuun vergi bakımından önemini açık olarak belirtir.

Bilindiği gibi, amortismanlar mali bakımdan disiplin altına alınmış ve plus-value lerde, Schantz nazariyesine istinad eden masraf vergi sistemlerinde kabul edilmiş bulunan (bilanço veya his sermaye mukayesesi) icabi olarak vergi mevzuuna ithal edilmiş bulunmaktadır.

Yalnız işletmecilik bakımından gerek amortismanların doğru olarak hesaplanması; gerekse, satışlarda gerçek kıymet farklaşmasının kavranabilmesi için, iktisadi kıymetlerin değerlenmesine esas olan para kıymetinin de mutakat kalması, başka bir ifade ile bu ölçüde esaslı tahavvüller olmaması icap eder .

Bilhassa herp dolayısıyla, bir çok memleketlerde vaki olduğu üzere, para kıymetinde önemli tahavvüller, daha doğrusu para kıymetinde büyük düşüşler olursa, bahis mevzu malların eski iktisap kıymetlerine (mubayaa, inşa veya imal kıymetlerine nazaran yapılacak amortismanlar ve bunların satılması halinde, hasil olacak plus-value lerin hesaplanmasında, para kıymetindeki düşüklüğü de nazara alınmak icap eder. Çünkü; para kıymetinin düşmesi dolayısıyla amortismanına mevzu olan malların değerlerinde muhasebeleştirilmiş olmanla beraber, fiilen para kıymetindeki düşüklük nisbetinde bir artış vukus gelmiştir .

Mali bakımdan bu değişiklik nazara alınmazsa, gerek amortismanlar, gerekse satış karları, gerçek miktarları değil, nominal bir tahmin muhasebe kıymetleri üzerinden hesaplanmış olur. Verginin bu hesaplara istinad ettirilmesi ise, teyebbüs sebebiyle, bilhassa büyük sanayi müesseseleri geniş ölçüde zarara maruz bırakır. Bu sebepler dolayısıyla, yabancı memleketlerin hemen kaffesinde muhtelif şekil ve usullerde bahis konusu malların ve hatta emtia stoklarının para kıymetindeki tenesülüler dolayısıyla, revalue edilme ihtihine gidilmiştir .

Bizdede, Milli Sanayimizi yakından alakadar eden bu çok mühim mesele üzerinde 1949 yılında, Gelir Vergisi Kanununun Büyük Millet Meclisinde müzakeresi sırasında, vergi bakımından üzerinde ehemmiyetle durulmuş, ancak hadisenin yalnız vergi yönünden değil, iktisadi bakımdan da büyük bir ehemmiyet taşıdığı, bu itibarla vergi kanununa sıkıştırılacak bazı hükümlerle değil, ayrı bir kanun olarak ele alınarak tetkik ve tedvir edilmesi daha doğru bulunmuştu. Şu noktaya da işaret etmek lâzımdırki; memleketimizde bilhassa herp yılları içinde veya hiç olmazsa herp sonunda ele alınması ihtihaya eden bu meselelerin halinde geç kalmıştır.

Gelir Vergisi Kanunıyla bu revaluation meselesi bütün şumulle hal edilinceye hiç değilse eskiden iktisap edilip de bu kıymetleriyle bilançolara geçirilmiş olan gayri menkullerin

sonradan satılması halinde hasıl olacak farkların vergi mevzuuna alınması suretiyle, vergide bir haksızlığa meydan verilmemek başka bir ifade ile bir haksızlığın önüne geçilmek istenmiş ve Vergi Usul Kanununa eklenen muvakkat 8 inci madde ile buna ait olan hüküm kabul edilmiştir .

Menzur 8 inci madde de:

"Bu kanunun 309 ve 310 uncu maddelerinin uygulanmasında 1945 yılının sonundan evvel iktisap edilmiş olan gayrimenkullerin, bunların mütemmim cüstiülerinin (sabit tesisatta makineler dahil) ve teferruatının ve gayrimenkul olarak tescil edilen hakların satışından ve bu mallar ve haklar için alınan sigorta tazminatından doğan farklar kazanç sayılmaz" denilmektedir .

Bu hükme dayanarak bir çok büyük teşebbüsler 1945 yılından evvel iktisap ettikleri malların satışından hasıl olan karlara vergi mevzuunun dışında bırakılmaktadırlar. Bu cümleden olmak üzere mesela bazı sigorta şirketlerinin bu suretle sağladıkları yabınlerce İtiranın matrah dışı kaldığı görülmüştür. Diğer taraftan bahis konusu malları yüksek bedellerle devralanlar da amortismanlarını bu yüksek kıymetler üzerinden ayırmaktadırlar .

Bu doğrudur ? aradaki fark sadece para kıymetindeki düşüklükten mütevellit ise bunun kabul edilmesi doğru olur. Aksi halde yani fark başka amillerden doğmuş ise vergiye tabi olmalıdır. Şu halde, umumî mahiyette olan mezkur hükmün para değerinde ki sukuta göre ifade edilmesi ve para kıymetinin düşmesi ile alakası bulunmayan satış karının vergilendirilmesi icap eder .

Bu hususun temini için muhtelif yıllarda vaki olan para sukutundaki nisbetleri ve buna göre de bir takım "ensaller" tesbit etmek lazımdır. Paranın sukut nisbetlerindekiyle tayin etmek gayesiyle bir çok memleketler çeşitli mamullerin fiyatlarında ki tahavvülâtı esas tutarak mukayeseler yapmışlardır. Esetüle , Fransa'da " 96 mamulün fiyatı " bu mukayeseye esas alınmıştır.

Biz bu hususta takribî rekamlar olarak memleketimizdeki toptan fiyatlarda vaki olan tahavvülleri esas aldık. Bu tahavvüller 1938 den itibaren şöyledir :

Yıllar	Toptan fiyat endeksleri
1950 - 452	100.-
1951 - 482	101.3
1952 - 486	126.6
1953 - 497	175.3
1954 - 548 (7 aylık mont)	339.6
	590.1
	458.9
	444.3

$450 \div 100 = 4,5$
 $450 \div 100 = 4,5$
 $450 \div 125 = 3,5$

Bu esastan hareket ederek emsal olarak da şu nisbetleri tayin ettik :

Yıllar	Emsal rekamları
1939 ve daha evvelki yıllar	4 nisil
1940	3.5 "
1941	2.5 "
1942	1.3 "

Mubayaa tarihlerine göre yukarıda yazılı emsale nazara alınacak değerlerin altında kalan farklar kar sayılmayacak faaliyetleri kar sayılacaktır .

1942 den ileri gitmemizin sebebi, kendiliğinden anlaşılabileceği üzere, 1943 ve 1944 yılları fiyatlarının 1945 e nazaran daha yüksek olmasındandır. Bu itibarla 1942 yılından sonra paşakıymetindeki sukutun memleketimizde durduğu, hiç de değilse gayrimenkul satışları bakımından reevaluation'a müessir olacak derecede temevvüçler arz etmediği kabul edilebilir .

Diğer taraftan yaptığımız teklifte sigorta şirketleri bu hükmün haricinde bırakılmıştır. Bunun sebebi, bu müesseselerin gayrimenkullere yatırdıkları paraların karşılığını esas itibarıyla aldıkları ve dolayısıyla sigortalılara borçlandıkları primlerin teşkil etmesidir. Bu borçlar mezkur şirketler tarafından bittabi nominal kıymetlerle değerlendirildikleri ve tazminatlar ve idarelerde aynı kıymet üzerinden yapıldığı cihetle, bunlarda, borçlara dokunmadan sadece gayrimenkullerin değerlerini arttırmamanın bu müesseselere hususi bir avantaj sağlamaktan başka bir netice veremeyeceği aşıkardır.

Gerçi, bazı sınaî müesseseler hakkında da bu şekilde -- bir mütalâa varid olabilirse de, memleketimizde bilfarz tahvilât çıkarmak suretile borç sermaye tedariki taammün etmemiş olduğundan ve diğer borçların fabrikaların finansmanında tesir derecesinin her defa tesbit edilmesindeki imkânsızlık dolayısıyla bu müesseselerde bahis mevzuu hükmün tatbikinde borçların nazara alınmaması daha doğru bulunmuştur .

VI - VERGİ İTİRALARI :

1 - İtiraza yetkili olanları (Madde:354)

354 üncü maddenin ilk fıkrasında mükelleflerin itiraz hakkının (tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara) mürhasır olduğu beyan edilmekte 355 inci maddenin birinci fıkrası da bunu müeyyit bulunmaktadır.

Balbuki vergi ve ceza kesilmesi mevzubahs olmayan bazı haller vardırki mükellefin bunlara karşıda itiraz hakkını tanımak lazımdır. Esasen tatbikat da bu şekilde cereyan etmektedir . Bina vergisi mükelleflerinin ferdi tadil taleplerinin Komisyonlarca red edilmesi halı buna bir misal teşkil eder. Burada ne vergi tarhi nede ceza kesilmesi gibi bir durum yoktur .

Bu sebeple 354 üncü maddenin birinci fıkrasında Tahrir ve Tadilat Komisyonu kararlarına mükelleflerin itiraz edebileceklerinin tasrihine lüzum görülmüştür .

2 - İtiraz mevzuu : (Madde: 355)

1 - Maddenin sonunda parantez içindeki kısımda (maddi hata) tâbiri 106 inci maddedeki tabire uygun olmadığından (vergi hatası) olarak düzeltilmiştir .

2 - İkinci fıkrada, mükelleflerin beyan ettikleri maddelere ve bu maddeler üzerinden salınan vergilere itiraz edecekleri zikredilmiş olması sebebiyle bazı mükelleflerin ihtirazi kayıtlarla ve meselâ mükellefiyetin esasına muhalif olduklarını kayıt etmek suretile verdikleri beyannameler üzerine itiraz haklarını kullanamayacakları yolunda kanaatlar belirdiği anlaşılmaktadır. Komisyonumuzun bu mevzu üzerinde yaptığı müzakere neticesinde : maddede (vergi hataları hariç) denildiği ve bu hakların mükellefiyetin esasına ve muafiyetine ait hususları da ihtirazi ve ettiği için mükelleflerce ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk fişinin kendilerine verildiği tarihten itibaren (ki fişinin verilmesi tebliğ mahiyetinde sayılmıştır) ihtirazi kayıtlarına mevzu olan hususata itiraz etmek daimi hakkına haiz buldukları, netekim tatbikatın halen bu suretle cereyan ettiği anlaşılmış ve bu sebeple hükme vuzuh verilmesine lüzum olmadığı neticesine varılmıştır.

Kaldığı bu maddeye ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler için itiraz edilebileceğine dair bir hüküm vaz edilmesi suiniyet sahiplerinin yerinde olmayan ihtirazi kayıtlarla vergi tahsilâtını geciktirmelerine de yol açacağından, tehlikeli görülür .

3 - İtiraz süreleri : (Madde: 356)

1 - Esnaf vergisinin ilgası ve küçük ticaret erbabının götürü kazanç üzerinden gelir vergisine tabi tutulması hakkındaki teklifimiz kabul edildiği takdirde Usul Kanununun bu maddesinin d fıkrasının (2) numaralı fıkrasındaki esnaf tâbirinin değiştirilmesi lâzımgelir .

Komisyonumuz buna göre fıkrayı düzelmiştir .

2 - Bu maddede tayin edilen itiraz müddetile 41 inci maddede yazılı itiraz müddetinin farklı bulunmaları itibarile herhangi bir yanlış telekkiye mahal kalmaması için 41 inci madde hükminin mahfuz olduğunun maddenin sonunda zikredilmesine lüzum görülmüştür .

ALTINCI KISIM

Vergi cezaları

I - KOMİSYONUN UMUMİ GÖRÜŞÜ :

Vergi Usul Kanunumuzla Türk Vergi Ceza hukukunun esasları ilmi temellere dayanan bir sistem halinde kurulurken -Büyük Millet Meclisinde yapılan tediller neticesinde - vergi kaçakçılığına ait tarifin iyi yapılmamış ve kaçakçılık cezasının hafif tutulmuş olması hem vergi ceza hukukunun prensiplerine aykırı bulunmuş, hem de tatbikatta beklenen tesiri göstermekten uzak kalmıştır.

Yalnız Hazine değil aynı zamanda mükellef hukuku bakımından da verginin, kanunun vasettiği esaslar dairesinde bütün mükellefler tarafından doğru ve tam olarak ödenmesi, diğer bir deyişle tatbikatta verginin kaçırılması, yahut daha realist bir ifade ile vergi kaçakçılığının asgari normal haddi aşmaması icabeder. " Vergi emniyeti " tabiri ile ifade edeceğimiz bu durumu sağlanması için baş vurulacak tedbirlerden biri de vergi kanunlarında kaçakçılık hakkında tesirli ve ağır cezaların mevcut olmasıdır.

İşte bu noktadan hareket edilerek 5815 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununun bilhassa kaçakçılığa taalluk eden cezaları ağırlaştırılmış ve ayrıca hapis cezası da kabul edilmiş bulunmaktadır.

Bu suretle yapılan tedilat esas itibarile yerinde olmakla beraber bunların bazı bakımlardan prensibe aykırılık arzettikleri ve tatbikat bakımından da makus neticeler verebilecek mahiyette oldukları müşahede edilmiştir.

5815 sayılı kanunla yapılan tedilde kaçakçılık prensibe uygun olarak " kasden vergi ziyana sebebiyet verilmesi " şekli de tarif edildikten sonra bunun heman altında, beyannamelerde x noksan ve hakikate uygun olmayan bildirmelerde bulunulması suretile vergi ziyana sebebiyet verilmesi hallerinin kasit aranmaksızın kaçakçılık sayılacağı ifade edilmiştir.

Vergi ziyası esas itibarile, beyana dayanan vergilerde, matrahın şu veya bu şekilde noksan gösterilmesi şeklinde teşahüs eder. Ancak bugünün vergi hukuku anlayışına göre mücerret vergi ziyası mutlaka kaçakçılığa delalet etmeyüp, kusur (yani ihmal veya hata) neticesi de vukua gelmiş olabilir. Bu sonuçları kaçakçılıktan ayıran cihet bu fiillerin kasden (matrahı gizlemek ve vergiyi kaçırmak maksadile) yapılmamış olmalarıdır.

İhmal veya hatâ yüzünden sebebiyet verilen vergi farkları bugünün vergi tatbikatında kaçakçılık halleri ile asla kıyas kabul etmeyecek derecede fazla vukua gelmektedir.

Bu vergi farklarını beyana dayanan modern vergicilikten kaçınılması bir icabı olarak kabul etmekte zaruret vardır.

Kasda makrun olmayan ve bu sebeple bir suç teşkil etmeyen ihmal ve hata hallerinin, umumî vergi nizamı bakımından bütün müeyyidesiz bırakılmamaları için, bunların mahiyetlerine göre kusur veya usulsüzlük cezalarıyla cezalandırılmaları bahsi konudur.

İşte, komisyonumuzun kanaatine göre, 5815 sayılı kanunla yapılan tadilde, vergi hukukunun bu bakımdan ana kaidelerinden usaklaşmış ve kusur yani ihmal ve hatta bazan hata halleri de kaçakçılık sayılmış bulunmaktadır.

Bunun neticesinde kanunun aynı hükümleri içinde tanımlanmış, kaçakçı denilmesine asla imkan olmayan bir mükellef yapılması daima mümkündür ve tabii bulunan ihmal veya hataları dolayısıyla, kaçakçı denilmesi gibi bir vaziyet ihdas edilmiştir.

Değil İngiltere, Birleşik Amerika, nordik memleketler, Almanya, Fransa, İsviçre gibi vergi ilminin ileri bulunduğu ve mükellef hukukuna kıymet verilen medenî memleketlerde, hatta bunların dışında hiç bir yerde kasda makrun olmayan cüz'î bir vergi farkı dolayısıyla mükellefin kaçakçı olarak cezalandırıldığı, ve bir edildiği görülmüş bir hadise değildir.

Medenî memleketler bu hususta hattâ daha ileri giderek İsviçre'de olduğu gibi, kusuru hiç cezalandırmazlar yahut Almanya'da olduğu gibi kusurda dahi kasit unsurunu ararlar ve yahut da Fransa'da yapıldığı veçhile bu gibi vergi farklarının "discussions amiable" tarzında tashihi yoluna giderler.

Yukarıda belirttiğimiz üzere hesaba ve beyana dayanan vergilendirmelerin kaçınılması ve tabii bir neticesi olarak, mükelleflerin, yüzlerce maddelik kanunların bazı hallerde hiç de yanlış olmayan ve her hadiseye doğrudan doğruya cevap vermeyen, birçok hallerde de teknik bir mahiyet arzeden karışık ve anlaşılması güç olan hükümlerini menalandırırken veyahut binlerce maddeli muhasebe ve bilanço tekniğine müsteniden muhasebeleştirilmeleri hatta basit bordrolar veya hesap cedvelleri tanzin ederken hesap hataları yapmak suretile vergi farklarına sebebiyet vermeleri kadar tabii bir hadise olamaz.

Mesela büyük bir müessese yüzlerce pozisyonu ihtiva eden bir cedvele göre sabit kıymetlerinin amortismanını tesbit ederken bazı amortismanları kendine göre doğru, Maliyeye göre yanlış bir pozisyon üzerinden yapabilir; elindeki menkul kıymetleri borsa kıymeti yerine maliyet kıymeti üzerinden değerlendirebilir; bazı memurlarına ödediği seyahat ve ikamet masraflarını kanunun kabul ettiği hadlere göre fazla hesaplanmış olabilir; mevkî matlubatın telakki tarzı ve tatbiki hususunda kanunun anlayışına uygun hareket etmemiş olabilir; muhtelif senelere sirayet eden inşaat masraflarındaki muhasebe tekniği ile ilgili ince mevki nismayı kendi görüşüne göre anlamış ve uygulamış veyahut esaslı bedeli üzerinden değerlendirilmesi lazım gelen bazı kıymetleri x

kanundaki usule tamamen uygun bir şekilde yapmamış veya muamele vergisi tatbikatında, bir görüşe göre matraha dahil olması lazım gelen ambalaj malzemesi bedelini matrah dışı bırakmış, tefsire x çok mütehammil olan iptidai madde tenzilat nisbetlerini yanlış x tatbik etmiş olabilir.

Bu misallerin hudutsuz şekilde taaddüt ettirilmesi mümkün değildir; ancak bu hususta bir kaç misal daha vermekle iktifa edeceğiz.

Gelir Vergisi Kanununun, geniş bir tatbik sahası olan ve mihlin vergi matrahlarına taalluk eden stopaj hakkındaki 22 in ci maddesi hemen hemen bütün büyük ve ciddi müesseselerce (Bankalar, sınaî müesseseler ilah.) başka başka manalarda anlaşılıyor ve ona göre de birbirlerinden ayrı şekillerde tatbik edilmiştir. İtiraf etmek lazımdır ki, bu önemli maddenin tatbik tarzı hakkında idarenin de kat'î bir görüşü belirmemiş olduğu gibi, Maliyenin tetkik elemanları arasında da bu hususta anlayış ve görüş farkları mevcuttur.

Bu vaziyet karşısında sonradan teessüs edecek idarî ve ya kasal bir icthad üzerine, evvelce verilmiş Beyannamede bir x noksan teşahür edeceği cihetle, 5815 sayılı karar müvacehesinde, bahismevzu olan Banka gibi büyük ve ciddi müesseseler kaçakçı x durumuna düşmüş olacaktırlar.

Bunun gibi, yüzlerce, binlerce müstahdeme (işçiye) x ücret ödeyen müesseseler, bunlara ait aylık bordrolarda vergileri hesaplarken 5 veya 10 kurusluk hatalar yapmaları halinde, bundan dolayı vergi kaçakçısı gibi muamele görecektirler.

Burada şu noktayı da gözden kaçırmamak lazımdır ki gerek menkul kıymetlere ait olan stopaj maddesinin tatbikatında ve gerekse ücret tevkifatına ait vergilendirmede bu vergileri tevkif etmek suretile Vergi Dairesine yatıran ve beş on kurusluk xx vergi hatasından dolayı kendilerine kaçakçı diyeceğimize müesseseler hiç bir karşılığı olmaksızın Maliye nam ve hesabına tahsil darlık vazifesini ifa etmektedirler.

Kaçakçılık cezası mevzuunda komisyonumuzun üzerinde x durduğu ve vergi prensibi ve vergi tatbikatı ile telif edemediği bir cihet de, yukarıda temasettiğimiz hallerde yani kasada makrum olmayan vergi farkları hakkında da asgari cezanın birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabında 2500 liradan ikinci sınıf x tüccarlarda 1000 liradan aşağı olmayacağı hususundaki hükümdür.

Bu hükme nazaran bir as evvel verdiğimiz misale göre x hizmet erbabına ait olmak üzere her ay verdiği ücret bordrolarını da baş veya on kurusluk cem, tarih veya zarp hatası veya tamamile cüs'î farklar tevliit edecek şekilde en az geçim indiriminin tatbikinde veya verginin hesaplanmasında ehemmiyetsiz yanlışlıklar yapmış olan müesseseler - bunlar senede yüzbinlerce vergi ödeyen en ciddi ve dürüst mükellefler olsalar dahi - tamamen kaçakçı durumuna düştikten başka, senelik vergi tetkiki neticesinde her ay için 2500 lira üzerinden senede 30.000 lira ceza ödemek mecburiyetinde kalacaklardır. Yani ücret bordrolarının hesabına yapan x

basit bir memurun bir sene içerisinde için kaçınılmaz bir zaruret olarak sebebiyet verdiği bir kaç liralık bir vergi farkından dolayı müessesesi sahibi 30.000 liralık bir vergi cezası ödeyecektir.

Bu hâl yine hiç bir kağıt olmaksızın sebebiyet verilmiş bütün vergi farklarında ve mesela geniş iş hacmi olan bir sanayi müessesesinin bazı fatura bedellerini ait oldukları ayların beyannamelerinde göstermemeleri hallerinde bütün şiddetle kendisini his ettirecektir.

Bundan başka iş hacmi geniş ve muamelâtı teferrütlü ve karışık olan bir müessesesinin sahibi, ikinci derecedeki memurlarının yanlış görüşleri veya ihmali veya hataları yüzünden 5000 liradan fazla bir satış bedelini vergilendirme dönemi içinde deftere kaydetmemesi yüzünden husule gelecek vergi farkı dolayısıyla - ki bu fark muamele vergisinde azami 900 liraya belirlenir, gelir vergisinde ise 5 - 10 liraya kadar düşebilir - hem vergi kaçakçası olacak hem vergi farkının 3 misli nisbetinde mali ceza ödeyecek hem bahismevsum muamele için henüz fatura tanzim edilmiş veya noksan tanzim edilmiş ise % 3 nisbetinde bir ceza ödeyecek ve nihayet 5815 numaralı kanunun ek 2 inci maddesine göre hâli bir vergi suçu işlediği farketilerek 3 aydan bir yıla kadar hapis cezasına mahkûm olacak ve üstelik müessesesi kapatılacak ve hilekar bir vergi kaçakçası olarak ilan suretile teşhir edilecektir.

5815 numaralı kanunla vergi müyyideleri şiddetlendirilirken beyannameli mükellefiyette yapılan kaçakçılıklarda yukarıda belirtildiği üzere kasıt unsurundan ayrılmasının, vergi ihlallerinde kasıt unsurunun tesbitindeki güçlüklerden, bazı hâllerde, imkansızlıktan ileri geldiği anlaşılmaktadır.

Bahismevsum kanununda hâkim olan görüşçe göre hesaba ve z beyana dayanan mükellefiyetlerde kasıt derunu bir hadise olup bu mîle ile tutulur delil ve emarelere müsteniden meydana çıkarılması imkanı yoktur. Böyle olunca da vergi kaçakçılığı için vasıfların oluşması, ne kadar ağır olursa olsun, nasarı kalınca mahkûm olacak ve fiiliyette nisan ve emiyetin tesbitine mani olan kaçakçılıkla nisbet bir şekilde müdellece etmek ve bunu önlemek kabili olamaz olacaktır.

Kamusal bir endişe dahi bir vatandaşın kaçakçılık gibi çok ağır bir suç işlemesi ve bu bakımdan kamusal müddeti sebebiyet veren bir ceza vasıflarından, vergi hukukunun emiyetinden ve umumî ceza prensiplerinden tamamen ayrılmasını haklı gösteremez.

Evvale " kasıt " kesin bir surette tesbit edilmesinin dîye müddi niyetle hareket etmeyen, muamele ve hesapları düzgün bulunan, vergilerini muntazam ödeyen namussal ve dürüst mükelleflere kaçakçılık isnat edilmesi, bunların bu sıfatla tecrübe ve teşhir edilmeleri ilmi ve hukuki telakkiye tamamen aykırı olduğundan başka emme viedanının da asla kabul etmeyeceği bir hayfiyettir.

Kaldı ki ekseri hallerde kaçakçılığın kasden yapıldığını maddi delillere müsteniden meydana koymak da mümkündür. Kesitile hileye baş vurmak suretile, yani sahte vesika kullanmak, kayıtlara tahriir etmek, mevhum adlara hesaplar açmak, muhasebe hileleri yapmak, çift defter kullanmak gibi hallerde, kaçakçılığın kasde makrur olduğu noktasında asla tereddüt edilemez.

Bu kabil hilelere tevessül edilmiş olması bizzatıhi kaçakçılığın mevcudiyetini ifade eden fiil ve hareketlerdir.

Bundan başka, meselâ, bir mükellefin şahsî servet ve x masraf durumile, beyan ettiği geliri arasında büyük bir nisbetsizlik bulunur ve yapılan vergi incelemelerinde, yaptığı muamelelerin çoğunu devamlı olarak defterlerine kaydetmediği müşahede x ve tesbit edilirse bu hal de matrahın gizlenmesinde kasıt unsurunun mevcudiyetine kat'ı bir delil teşkil eder.

Kezalik kasden yapılar yapılmadığı hususunda tereddüt edilen bir vergi ziyası, yapılan kontrollerle meydana çıktıktan x ve bu bakımdan mükellef ikas edildikten sonra mükellefin aynı fiil ve hareketleri tekrarlamasında da vergi kaçırma kasdının mevcud olduğu kabul edilebilir.

Bu sonuncu hallerde bazan malî kaza mercilerinin tetkik elemanlarının bu husustaki görüş ve kanaatlerine iştirak etmemesi gösterilen delilleri kifayetsiz bulması hallerinde bazı mükellefler kaçakçılık cesasına çarpılmaktan, filhakika, kurtulabilirler fakat mükelleflerin kendilerini kaçakçılık isnadına maruz bir durumda hissetmeleri ve bu isnadın kendi muhitlerinde, ticaret alanında ve malî muhafilde tevliit edeceği in'ikasaların neticeceğini ve bundan dolayı katlanacakları masrafları ve külfetleri idrak x etmeleri, vergi müeyyidelerinin terhibi fonksiyonunun kafi derecede kendini gösterdiğine delalet eder.

Şunu da unutmamak lâzımdır ki idare bu durumda olan yani kaçakçı olarak bellediği mükellefleri sıkı bir mürakabe altında tutacak ve devamlı olarak takip edecek bir durumdadır. Bu vakı yet karşısında tek tük profesyonel hilekarlar veyahut kamunun x açık kapularından istifade etmek veya yabancı memleketlerde yapacakları bir takım operasyonlarla matrahlarını en ağır cesalara x rağmen emniyetle gizleyebilecek olan mükellefler hariç, diğerlerinin kendiliğinden ve mutlaka doğru yola gelmeleri sağlanmış x olur ki bu suretle vergi nizam ve emniyetinin normal ölçüler dahilinde tesisi imkan dahiline girmez olur.

Komisyonumuz vergi ceza hükümlerine aykırı ve tatbikat bakımından da çok mahsurlu bulunan ve yukarıda tafsil edilen hususlara islah etmek maksadile, 5815 numaralı kanunla vasedilmiş olan ve esas itibarile kaçakçılığa taalluk eden hükümlerde, prensip bakımından değişiklikler yapılmasını zarurî bulmuştur.

Tedilliler hakkındaki tekliflerimizin raporumuzun aşağıdaki kısımlarında ayrı ayrı tahlil ve izah edilecektir.

II - YAPILAN TADİLLER :

1 - Kaçakçılığın tanımı :

Kaçakçılık, 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 324 üncü maddesinde, tadat edilen bir takım fiil ve hareketlere tevessül suretile kasden vergi ziyana sebebiyet vermek suretinde tarif edilmiştir. Yukarıda izaholunduğu vechile bu tarif kifayetsiz olduğundan başka bir çok kaçakçılık hallerini kavrayamaması itibarıyla zayıf idi.

5815 sayılı kanunun 1 inci maddesile yapılan tadilde, kaçakçılık esas itibarıyla ilmi esaslara uygun bir şekilde tarif edilmiş ancak, sayılan bir takım hallerde kasit unsurunun mevcut farzolunacağı hakkında koyduğu hükümlerle, ceza prensiplerine tamamen aykırı bir durum ihdas etmiştir. Böylece kusur hali fiilen ilga edilmiş, maddi hata olduğundan tereddüt edilemeyecek bir çok haller ve fiiller kaçakçılık suçunun şümulü içine alınmıştır. Komisyonumuzun bu husustaki görüşü raporun bundan evvelki kısmında geniş olarak belirtilmiştir.

Komisyonumuz bir taraftan hakiki kaçakçılık fiillerini ağır müeyyidelerle cezalandırmak prensibinden hareket ederken diğer taraftan da kaçakçılık fiillerinin ilmi ve ceza hukuku prensiplerine uygun bir tarifinin yapılmasını zaruri telakki etmiştir.

Böylece teklif ettiğimiz tasarıda kaçakçılık, kasda mahrun hareketlerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tarif edilmiş, ancak bazı hallerde kasit mevcut farzedilmiştir. Bu haller, vergi kaçırma kasdının kendiliğinden mevcudiyetine delalet eden ve bilerek yapılan bir takım hileli fiil ve hareketlerdir. Bu hallerde kasdan mevcut farzedilmesi, vergi ziyasını intaç eden hileli bir takım hareketlerde kendiliğinden kasdan mevcudiyeti ve kıyasına dayanmaktadır.

2 - Kaçakçılık cezaları :

Tasarının kaçakçılığın tanımı hakkındaki maddesinde, kaçakçılık fiilleri iki grup altında mütemlak edilmiştir. Birisi esas hükümdür ki buna göre hileli hareketlere tevessül edilmeden işlenen suçlarda kasit unsuru isbat edilecektir. Diğerisi kasit unsurunun isbat edilmesine mahal bulunmayan hileli fiil ve hareketlerdir ki bunlarda kasit unsuru mevcut farzolunmuştur.

Kaçakçılık cezaları da buna mütenazır bir şekilde derpiş olumsuz birinci gruba girecek olan fiiller hakkında 5815 sayılı kanunun 1 inci maddesile tadil edilen 325 inci maddedeki cezalar aynen kabul ve ifa edilmiştir.

Hileli fiil ve hareketlere tevessül ederek vergi ziyana sebebiyet verenler hakkında ise yeni bir madde ile vergi cezasından başka hapis, meslekten memnuniyet ve teşhir cezaları kabul edilmiş bu cezalara maruz kalacak suçlar arasına hileli fiillere tevessül edilmeden kasden bazı miktardan fazla vergi ziyana sebebiyet verilmesi hali de idhal olmuştur.

Bu cezalar kaçakçılığa iştirak, kaçakçılığa teşvik ve kaçakçılığa yardım edenlere; tüzel kişilerle kısıtlılarda ve küçüklerde kanunî temsilcilere de teşvii edilmiştir.

3 - Bilgi vermekten imtina

5432 sayılı Vergi Usul Kanununda mükelleflerle muamelede bulunan şahısların, kendilerinden istenilen bilgileri vermekten imtina etmeleri halinde tatbik olunacak müeyyide kifayetsiz olduğundan 5815 sayılı kanunun 11 inci maddesiyle konulan ek 2 inci maddenin B bendile bu gibiler hakkında hapis ve buna müteferri cezalar kabul edilmiştir. Bu şekilde hükümlere yabancı memleketler mevzuatında da tesadüf edilmekte olup bunlara " zorlama hükümleri" denilmektedir.

Filhakika kendilerinden usulüne göre istenilen bilgileri vermekte ıst ve ısrar gösterenlerin bu hareketlerinde açık bir suiuyetin mevcut bulunduğu kabul edilmekte bu itibarla bir suç x telakki edilerek cezalandırılmaları zarurî bulunmaktadır. Bu sebeple komisyonumuz bu hususta 5815 sayılı kanunla vasedilen hükmü kabul etmiş ve fakat bu suçun ve müeyyidenin 338 inci maddeye bir fıkra halinde idhal edilerek tedvinini uygun görmüştür.

4 - Pişmanlık

Komisyonumuz, 5815 sayılı kanunla kaldırılan pişmanlık müessesesinin, bilhassa beyana istinat eden ve geniş halk kitlelerini ihata eyleyen mükelleflerindeki lüzumuna aşağıda izah edilecek olan sebepler dolayısıyla Mani olmuş ve 5432 sayılı kanundaki pişmanlık müessesesini, bunun suiistimalini, önleyecek tedbirleri de derpiş eylemek suretile yeniden ihdas eylemiştir.

a) Pişmanlık müessesesi zannedildiği gibi Hazinesin x aleyhine değil, umumiyet itibarile lehine netice verecek bir müessesedir. Vergi ziyana sebebiyet verenler gerek kendilerinin x tabii olabilecekleri vergi incelemeleri gerekse temasta bulunduklarına mükellefler nezdinde yapılacak incelemeler dolayısıyla daima bir x durumlarının meydana çıkması tehlikesi karşısında bulunurlar. x Bundan başka vergi gislemesiyle ilgili muameleler mükellef taraftan tek başına yapılamıyacağı cihetle bu işe vakıf olan memurların veya dolayısıyla alakalı diğer şahısların ifşatta veya ihbar da bulunmalarına ihtimal ve tehdiî daima varittir.

Bütün bu tehlikeler veya mükellefin gerçekten nedamet x duyması halleri kendisini, yapılan suçu ıglah etmeğe sevk ve iste ile eder. Mükellefe böyle bir düzeltme imkanı verilmesinin Hazine için faydalı olacağı aşikardır. Halbuki böyle bir imkânın mevcut bulunmaması halinde mükellef vergisini ister istemez gislemekte x devam edecek ve bunu temin maksadile de, kendi zaviyesinden, her türlü tedbire baş vuracaktır. Nedametın vergi muamele ve muasebetlerinde zararın tashihine imkan vereceği gösüntünde tutulur ve fiili nedamet halinde mükelleflerin cesadan affedilecekleri kabul olunursa Hazine zararının tamamen ortadan kalkmasına müteer olacaktır.

b) Yukarıda belirtildiği üzere kaçakçılık uyarısıyla münferiden yapılamayacağı cihetle, mükellefler bu işle alakalı veya bu işe vakıf olan kimselerin daima tehdidine maruz bırakılmış olurlar. Bir çok vaziyetlerde şantaj halini alan bu tehdidin umumî ahlak bakımından ne kadar mahsurlu olduğu hususuna da kısaca işaret etmek isteriz.

c) Pişmanlık müessesesinin mevcudiyeti halinde ileri sürülen en ehemmiyetli itiraz, mükelleflerin, vergi incelemesine x tabii tutulacaklarına haber almaları son dakikaya kadar beklemelerine imkan verilmesi ve böylece inceleme dışında kaldıkları takdirde, mühim bir risikoya katlanarak, vergi kaçırma imkanlarını elde etmiş olmalarıdır.

İlk nazarda bu halin Hazine menfaâtini tehlikeye maruz bırakabilecek bir ihtimal olduğu düşünülebilirse de, komisyonumuz bu husustaki mütalsaya iştirak etmemiştir.

Zira mükelleflerin vergi incelemelerini haber almaya kadar beklemeleri suretile Hazine hukukunu tehlikeye düşürmeleri inkarı bertaraf edilemeyecek bir hadise değildir. Pişmanlığın bir müddetle tahdid ve mükelleflerin incelemeleri haber almalarında sonraki miracaatlarının hükümsüz sayılması gibi basit tedbirler bu müessesenin suiistimalini önleyebilecek mahiyette görülmüştür.

Bundan başka bir defa pişmanlık göstermiş bir mükellefin, müteakip yıllarda, idarece daha ehemmiyetli ve eni tetkikle maruz bırakılması ve mükellefin de bu ihtimal ve inkarı mübri bulunması, yukarıda ileri sürülen mahzuru bertaraf edebilecek kuvvettir.

Bilhassa, yeni kurulmakta olan istihbarat arşivinin işlenmesi halinde pişmanlığı suiistimal edenler hakkında yapılacak tetkikleri gayet kolay bir hale getirecektir.

İşte bu sebeplerden dolayı komisyonumuz, prensip itibarıyla, bir çok yabancı memleketlerde de mevcut bulunan, pişmanlık müessesesinin Vergi Usul Kanununda ihka edilmesini zarurî görmüş, ancak bunun suiistimalini önleyecek tedbirleri de tasarıya idhal ederek, maddeyi tadil eylemiştir.

eski

5 - Usulsüzlük cezaları

Komisyonumuzun usulsüzlük cezaları üzerinde, ticarî kaşangalara ait hükümlerin tadili ile alakalı olmak üzere yaptığı x değişikliklerden başka xxxxx usulsüzlükler arasına, beyannamele de servet ve gider bildirimini yapılmamasını da idhal etmiştir.

Mükelleflerin kayıt nizamına aykırı hareketleri dolayısıyla kesilecek usulsüzlük cezalarının bazı hallerde fiille irtibatını kaybedecek kadar büyük miktarlara baliğ olacağı ve bu miktarların ekseriya tesadüflere tabii olmak üzere değişeceği gözetilerek de bulundurulurak, her incelemede inceleme tarihine kadar aynı x takvim yılı için tesbit edilen kayıt nizamına aykırı hareketleri bir fiil sayılmayacağı hakkında bir hüküm ilave edilmiştir.

6 - Fatura cezası

Komisyonumuz, 5815 sayılı kanunun 9 uncu maddesiyle ihdas edilen ek 1 inci maddedeki, fatura cezasında asgari haddin 20 lira olarak gösterilmiş olmasına rağmen azami had tayin edilmiş olmasını, fazla ağır bulmuş, bu gibi hallerde büyük miktarlara çıkacak olan cezaların tahsil kabiliyeti bakımından da saif kalacağını düşülmüş ve bu münasebetle kesilecek ceza için (1000) liralık azami bir had tayin eylemiştir.

7 - Diğer taddiller

a) 5815 sayılı kanunun 11 inci maddesiyle eklenen ek 4 üncü maddenin 3 üncü fıkrasının sonuna ilave edilen hükmale, bir yılda 25 bin liradan fazla vergi, ziyana sebebiyet vermek sureti le kaçakçılık yapanlar hakkında amsme davasının açılması için tet hedilen verginin ve kesilen cezanın kesinleşmesine kadar beklenmesi şart koşulmuştur. Zira kesinleşmemiş tarhiyatta ziyaa uğra- yan verginin bahse mevzu miktara baliğ olup olmadığının tayinine imkan görülemeyeceği düşülmüştür.

b) Tasarıya 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 5 inci maddesine mütenakır yeni bir geçici madde ilave edilmiş ve bu suretle ceza nazariyatı bakımından tatbiki zarurı bulunan xx prensiplerin işlemesine imkan temin olunmuştur.

c) Pismanlık müessesesinin yeniden ihdası dolayısıyla 328 inci maddenin 5815 sayılı kanunla kaldırılan son fıkrası ib- ka edilmiştir.

25. X. 1951

B.

10

Müşavir Uzman Ali Alaybek'in muhalefet şerhi :

1 - Komisyonumuzun kabul ve teklif ettiği tasarıda kaçakçılık hileli ve hilesiz (yani adı) olmak üzere iki şekilde mütalaa edilmiştir. Bu suçların mali cezası iki halde de ziyas x uğrayan verginin üç katıdır. Her iki şekildeki kaçakçılıkta mali cezadan başka hapis cezası da tatbik olunacaktır. Hapis cezası x hileli kaçakçılıkta 3 - 5 sene, adı kaçakçılıkta ise 3 aydan bir seneye kadardır. Ancak adı kaçakçılıkta hapis cezasının tatbiki için bir yılda cem'an 25.000 liradan fazla vergi ziyasının husule gelmesi şarttır.

Kanaatine göre, bir fiil bir kere hapis cezasını istil san eder bir suç olarak vasıflandırıldıktan sonra, tatbik edilecek cezanın muayyen bir meblağla ifade edilen bir şarta bağlanması doğru olmaz. Bu itibarla hapis cezası yani sadece hileli kaçakçılık hakkında tatbik olunnmalı, adı kaçakçılık bunun dışında kalmalı, yahut da adı kaçakçılık suçu da hapis cezasına tabi tutulacaksa bu cezanın tatbikini bir para miktarına bağlanmayarak x hakimın takdirine bırakılmalıdır.

2 - Hileli kaçakçılığa ait hapis cezasının nebdel bir yıl adı kaçakçılıkta 3 aydır. Bu asgari cezalar, kanaatine bu cezaların tatbikini istilsen eden çok çeşitli ve farklı hadise ve muamelelerin mahiyetine ve bunların saiklerine nazaran çok ağırdır. Aynı zamanda tatbikatta hakimın ceza takdiri hususundaki serlahiyet ve serbestisini de fazlaca takyit edecektir.

Nitekim yabancı memleketlerdeki tatbikatı da gözden geçirecek olursak bu kanaati takviye edecek misaller görülmüştür. Mesela, Fransa'da yalnız hileli kaçakçılık hapis cezasına tabidir. x Ceza 2 aydan 2 seneye kadardır. Almanya'da kaçakçılık hapis cezasını müstelsim bir suçtur. Ceza 2 seneye kadardır. Asgari ceza ta yin edilmiştir. İngiltere'de hapis cezası hileli kaçakçılık hakkında tatbik olunnaktadır. Ceza azami altı aydır. Asgari ceza miktarı tayin edilmiştir.

Son

Gelir Vergisi Kanununa verilecek yeni
şeklin şeması

<u>Madda NO.</u>	<u>Kısım, Bölüm ve Matlar</u>	<u>Eski numaralar</u>
	Birinci Kısım Mükellefiyet Birinci Bölüm Verginin mevzu	
1	Mevzu	1
2	Gelirin unsurları	2
	İkinci Bölüm Tam Mükellefiyet	
3	Mükellefler	3
4	Türkiyede yerleşme	4
5	Yerleşme sayılmıyacak haller	5
	Üçüncü Bölüm Dar Mükellefiyet	
6	Mükellefler ve mevzu	6
7	Kazanç veya iradın Türki yede elde edilmesi	7
8	İş yeri ve daimî münessil	8
	İkinci Kısım Muafiyetler ve istisnalar Birinci Bölüm Muafiyetler	
9	Diplomat muafılığı	15
10	Ücret istisnası	16
11	Göçmen ve Mülteci muafılığı	17
12	