

**MALİYE BAKANLIĞI**  
**HESAP UZMANLARI KURULU**  
**İST. GRUBU**

Sayı: 133200033/20

**ÇEŞİTLİ MALİ MESELELER HAKKINDA**  
**GÖRÜŞLER**

33200033

Uergi

Maliye Bakanlığı  
Müşavir Hesap Uzmanı  
Ali Alaybek

**İstanbul: Kasım 1960**

**ÇEŞİTLİ MALİ MESELELER HAKKINDA  
GÖRÜŞLER**

<b><u>I- Vergi Sistemimizle İlgili Meseleler</u></b>	<b><u>Sahife</u></b>
1- Modern vergi anlamı .....	1
2- Türk vergi sistemi .....	3
3- Gelir vergisi sistemimizin geliştirilmesi	5
a- Mali yönden .....	5
b- İktisadi yönden .....	8
c- Sosyal yönden .....	14
d- Vergi tekniği yönünden .....	28
4- Kurumlar vergisinin ıslahı .....	30
a- Verginin nisbeti .....	30
b- Rezerv meselesi .....	37
5- Gider vergisi sistemimizin tamamlanması..	41
a- Muamele vergileri hakkında umumî izahlar .....	41
b- Gider vergisi sistemimizin noksanlıkları ve ıslah çareleri .....	44
6- Mali İnhisarlar rejiminin ıslahı .....	45
7- Diğer vergi ve harçların ıslahı .....	50
a- Şeker vergisi .....	51
b- Tapu harcı .....	52
c- Hayvanlar vergisi .....	52
d- Harçlar ve damga resmi .....	53
<b><u>II- Olağanüstü bir mükellefiyet olarak "Millî Dayanışma Vergisi" nin ihdası</u></b>	
1- Olağanüstü Vergi anlamı .....	56
2- Aşırı Kazanç Vergileri .....	57
a- İngilterede .....	58
b- Amerika Birleşik Devletlerinde .....	58
c- Almanyada .....	59
d- Fransada .....	62
e- Memleketimizde .....	63

	<u>Sahife</u>
3- Olağanüstü Servet Vergileri .....	64
4- Fransada Milli Dayanışma Vergisi .....	65
a- Gerçek kişilerden alınan Servet vergisi .....	66
b- Gerçek kişilerin zenginleşme vergisi .....	67
c- Tüzel kişilerin tabi oldukları Servet Vergisi .....	69
5- Almanyada Mali Tevzin Vergisi ile Envestis- man yardımı .....	70
a- Ana fikir .....	70
b- Servet Vergisi (VA) .....	71
c- İpotek ve Kredi Kazançları Vergisi .....	74
d- Envestisman yardımı .....	76
6- Diğer Memleketlerde Olağanüstü Vergileri ....	78
a- Belçikada Olağanüstü Vergi Sistemi .....	78
b- Hollanda'da Olağanüstü Vergiler Sis- temi .....	79
c- İtalyada Olağanüstü Vergiler Sistemi .....	80
7- Türkiyede Olağanüstü bir Servet Vergisi ihdasının kısa gerekçesi .....	83
a- Ne tipte bir vergi bahis konusu olabilir..	83
b- Verginin ihdasını icap ettiren sebepler...	85
c- Vergiye yapılacak itirazların münakaşası..	87
8- Teklif ettiğimiz Milli Dayanışma Vergisi ....	93
a- Verginin mevzuu .....	93
b- Servet unsurları .....	93
c- Eski unsurları.....	93
d- Yeni unsurlar .....	93
e- Yeni unsurların değerlendirilmesi .....	94
f- Mükellefler .....	95
g- Verginin matrahı .....	95
h- Verginin tarifesi .....	95
i- Verginin tarhi .....	96
j- Verginin tahsili .....	96

	<u>Sahife</u>
k- Vergi borcunun hukuî mahiyeti .....	97
1- İştira hakkı .....	97
m- 1950-1960 devresinde vefat edenler ...	97
n- Verginin masraf yazılamayacağı ve mahsup edilemeyeceği .....	97

### Hazırlanmakta Olan Kısımlar

#### III-

#### III- Vergi tatbikatına ait meseleler

- 1- Vergi mürakabesinin reorganisasyonu
- 2- Servet Beyanı
- 3- Uzlaşma Müessesesi
- 4- Serbest Hesap Uzmanları Teşkilâtı
- 5- Malî kasanın reformu
- 6- Vergi Ceza Hukukunun ıslahı

#### IV- Mahallî finans dâvamız

- 1- Radikal bir reform ihtiyacı
- 2- Malî tevsin esası
- 3- Belediye masraf sisteminin reformu
- 4- Sübvansiyon ve dotasyon sistemi
- 5- Belediye gelir sisteminin reformu
- 6- Bina ve arazi vergileri
- 7- İşletme vergisi
- 8- Özel İdarelerin kaldırılması meselesi

#### V- Maliye Teşkilâtının reorganisasyonu

- 1- Maliyede fonksiyon ve organ
- 2- Çift Vekâlet tezi
- 3- Maliye Vekâleti Teşkilâtı
- 4- Hazine Vekâleti Teşkilâtı
- 5- İdarî organizasyon

## ÇEŞİTLİ MALİ MESELELER HAKKINDA

### GÖRÜŞLER

#### I- VERGİ SİSTEMİMİZLE İLGİLİ MESELELER

##### 1- MODERN VERGİ ANLAMIA :

Vergi ile parafiskalitenin ileri Batı Memleketlerinde millî gelire nisbeti  $1/4 - 1/3$  ne kadar yükselmiştir. Millî gelirin vergi yolu ile bu ölçüde yeniden dağılışa tâbi tutulması, çağımız batı dünyasının demokratik nizamı bakımından, karakterize eden en önemli fenomenlerinden biri olarak kabul edilmektedir.

Bu olay, birinci dünya savaşından beri, fakat bilhassa 1930 büyük iktisadî buhranından sonra, verginin anlayış ve fonksiyonunda vukua gelen derin mahavvülle izah olunmaktadır.

Filhakika bu devrede, aaprik, bitaraf "Malî Vergi" nin yerini aktif, reformcu "Politik Vergi" diğerk bir deyimle " Düzenleyici Vergi" almağa başlamış ve bu mahiyeti ile vergi, kamu gider ve gelirleriyle para ve kredi politikasını kapsayan "Fiscal Poliey" mânasındaki zamanımız politikasının en önemli ve tesirli vasıtalarından biri olmuştur. (1)

Politik ve düzenleyici verginin, kısaca modern verginin ise, asıl fonksiyonu, "extra-fiscal" sahalarda, bilhassa iktisadî hayatın gelişmesi ve sosyal nizamın kuruluşu üzerindeki müdahaleci ve yapıcı tesirlerinde tezahür eder.

Verginin iktisadî fonksiyonu bakımından tesirlerini şu kategoriler içinde mütâââ edebiliriz:

a. Vergiden sağlanan âmme gelirleri geniş ölçüde ve gittikçe artan nisbetlerde müstahsil sahalarda, bilhassa âmme yatırımlarının finansmanında kullanılmakta, böylece vergi, istihsal hacminin ve millî gelirin artışı üzerinde müessir olan önemli bir faktör mahiyetini iktisap etmektedir.

b. Vergi tedbirleri ve vergi tekniği yolile, iktisadî faaliyetlerin muayyen yönlerde gelişmesine ve millî prodüktivitenin artmasına yardım edilmektedir.

---

(1) Politik ve düzenleyici vergi tâbirleri, Fransada "Impot Politique" Almancada "Ordnungastener" in karşılığı olarak kullanılmıştır.

c. Vergi ile konjoktür arasında mevcut tabii fonksiyonel münasebetler dolayısıyla vergi, konjoktür politikasının önemli bir vasıtası olarak kullanılmaktadır.

Modern verginin sosyal fonksiyonuna gelince, bu bakımdan olan tesirleri de şu suretle gruplandırmak mümkündür:

a. Vergi müdahaleciliği ile, servet ve gelirin dağılışı sosyal refah ve sosyal adalet anlayışına göre düzeltilmekte, böylece aynı topluma dahil fertlerin servet ve gelirleri arasındaki aşırı farkların giderilmesi sağlanmaktadır.

Verginin bu düzeltici tesiri, bilindiği gibi, şahsî vergilerde, daha müşahhas bir ifade ile, veraset vergisi ve bilhassa gelir vergisinde şiddetli bir programla (gelir vergisinin müterekkî nisbeti A.B.D. de %90 ı geçmekte, İskandinav memleketlerinde bu verginin servet vergisi ile birlikte plafonu %80 e çıkmaktadır.) diğer taraftan istihlâk maddelerinin sosyal tasnife göre vergilendirilmesi suretile temin edilmektedir.

b. Vergilemede iktisaden zayıf olanlar ve çalışanlar genel ve özel muaflik ve istisnalar ve indirimlerle (gelir vergisinde en az geçim indirimi, çalışma geliri indirimi, hastalık masrafları indirimiilâh...) korunmaktadır.

c. Vergi ile sağlanan âmme varidatından doğrudan doğruya veya vasıtalı sübvansiyon yollarile muhtaç olan sosyal sınıflara yardımlar yapılmaktadır.

Bu sosyal sübvansiyonlar "contre-impôt" yani bir nevi "menfi vergi" tekâkki edilmektedir.

Modern verginin, iktisadî ve sosyal alanlarda yukarıda izahına çalıştığımız fonksiyonlarını ifa edebilmesi, vergilerin rasyonel ve organik bir sistem içinde düzenlenilmesine vâbestedir.

Böyle bir sistem ise prensip itibarile, masif randımanlı ve mahdut miktarda büyük bir kaç vergi ile, bunları tamamlayan vergileme ile isdihdaf edilen sosyal ve ekonomik maksatlara yöneltilmiş talî bir takım vergilere istinat edebilir.

Muasıır vergi sisteminin belkemiğini teşkil eden büyük vergiler, vasıtasız mükellefiyetler sahasında şahsî gelir vergisi ile kurumlar vergisi; gider vergileri kategorisinde ise, gümrük vergisi bir yana bırakılacak olursa, muamele vergisi veya bu verginin yerine kaim olan istihsal vergisi ve hizmet vergileri ile tütün vergisi, alkollü içkiler vergisi gibi bazı an'anevî istihlâk vergilerinden terreküp ederler.

Vergi sistemini mahallî plânda tamamlayan vergiler ise, özel bir karakter taşıyan râel vergiler ile (bina, arazi ve işletme vergisi gibi) eğlence vergisi gibi bazı vasıtalı vergilerden ibaret bülünür.

Modern ve rasyonel bir vergi sistemi içinde, mazinin kalıntısı olan müteferrik, perakende, küçük vergilerde zamanımızın şartlarına, vergi anlayışı ve tekniğine intibak kabiliyeti bulunmayan vergilerin (damga resmî, harç ve poy namı altında alınan çeşitli vergiler) artık yeri kalmamıştır.

Randımanı düşmekte ve âmme gelirleri içerisindeki önemi gittikçe azalmakta olan veraset vergisinin modern vergicilikte muhafaza edilmesinin yegâne sebebi, bu verginin muayyen devrelerle serveti tasviye eden düzeltici bir unsur olmasından, bazı memleketlerde de mamelekin beyanı dolayısıyla otokontrol vazifesini ifa etmesindedir. (İsviçrede olduğu gibi).

Bazı memleketlerde veraset vergisi servet iktisabı ve tedavülü vergileri kategorisinde mütalâa edilmektedir.

Bu vergiler kategorisine veraset vergisinden mada gayrimenkul alım satımı ve menkul kıymetlerin tedavülü üzerinden alınan vergiler de dahil bulunmaktadır.

İleride de belirtileceği gibi, tarihi menşei itibarile, gayrimenkul alım ve satımlarına ait muameleler üzerine mevzu bir kaydiye resmi (enregistrement) olarak tekevvün eden verimizde tapu harcı şeklinde tabbik sevkinin bulan harçlar, gelişen şartlar ve malî ihtiyaçlar karşısında zamanla özel bir tedavül vergisi mahiyetini almıştır.

Muasır vergi sisteminin ayrı bir bölümünü teşkil eden mahallî vergilere ileride ayrı bir konu içinde temas edileceğinden, burada bunlardan ayrıca bahsedilmemiştir.

## 2 - Türk Vergi Sistemi :

1950 ve 1957 yıllarında tahakkuk ettirdiğimiz iki büyük vergi reformu Malî tarihimizin birer dönüm noktasını teşkil ederler.

1950 reformu ile vasıtasız vergiler sahasında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile, prensip ve kuruluş bakımından, ileri bir gelir vergisi sistemi tesis edilmiş ve bu reformun yanı sıra Vergi Usul Kanunu ile de örnek sayılabilecek bir vergi hukukunun temeli atılmıştır.

Şunu iddia etmek mümkündür ki, çoğu Batı Devletleri, gelir vergisinin prensip ve nazariye itibarile Türkiyenin ulaştığı bu ileri merhaleye henüz vasil olamamışlardır. (İtalya, Belçika, İsviçre hatta İngiltere ve son zamanlara kadar Fransa bu hususta misal olarak zikredilebilirler.

Vasıtalı vergiler sahasında 1957de tahakkuk ettirilen gider vergileri reformu ile de Türkiye bu sahada yeni bir görüş ve nazariyeden hareketle yeni bir sistem yaratmak yoluna gitmiştir.

İleride daha etraflı bir surette izah edeceğimiz gibi, bizde gider vergileri sahasında radikal bir reformu icap ettiren âmillerin başında, umumî istihlâk vergisinden başlayarak imalât vergisine kadar çeşitli şekilleri ile tatbikine çalışılmış olan muamele vergisinin beklenen başarıyı gösterememiş olması ve bilhassa millî sanayimizin teessüs, taazzuv ve inkişafını engelleyen anti-ekonomik tesirler göstermiş bulunması gibi sebebler zikredilebilir.

Şunu derhal ilâve edelim ki, asrımızın vergisi olan ve bilhassa Kıt'a Avrupasında büyük bir gelişme göstermiş bulunan muamele vergisi, gerek teoride gerek tatbikatta, üzerinde uzlaşılan son şeklini ve hedefini bulunmamıştır.

Bu konuda enerji üzerine mevzu "tek vergi" den başlayarak muamele vergisinin prototipi olan yayılı verginin (şelâle vergisi) çeşitli varyantları üzerinde durulmakta ve bütün bu mevzular münakaşa konusu yapılmaktadır.

Gider vergileri reformu ile ihdas edilen istihsal vergisi, muamele vergisinin, yabancı memleketlerde de ilmî yönden üzerinde durulan bir şekli olmakla beraber, ilk defa memleketimizde tetbik mevkiine konulmuştur.

Görüldüğü gibi Türk vergi sistemi, yapılan büyük reformlar sonunda prensip ve kuruluş bakımından yani bir cephesi ile ileri bir milli rejim olarak görülmektedir. Fakat şunu da itiraf etmek lâzımdır ki bu sistem diğer cephesi ile kusurlu ve kifayetsiz bir durumda bulunmaktadır.

Vergi sistemimizin bu durumda bulunmasını intac eden sebepleri şöyle hülâsa edebiliriz:

a. Modern verginin yukarıda belirttiğimiz fonksiyonları iyice anlaşılammış ve benimsenmemiş olduğu için vergi sistemimiz bu fonksiyonları gerektiği gibi ifa edecek bir seviyeye getirilememiş ve bu maksatlara göre organize edilememiştir.

b. Vergi mevzuatımızın iptidadan noksan ve kusurlu olarak ve sonradan da tatbikat ile meydana çıkan aksa-



yan tarafları, aradan uzun yıllar geçmesine ve bu mevzularda çeşitli müsbet çalışmalar yapılmasına ve tekliflerde bulunulmasına rağmen, düzeltilenmemiştir.

c. 1950 yılında girişilen büyük vergi reformu hareketi, gider vergileri islahatı bakımından natamam kaldığı gibi diğer çeşitli vergi ve harçlar yönünden de tamamlanamamış, mahalli vergiciliğimiz ise tamamen bu vergi reformu hareketi dışında kalmıştır.

d. Nihayet, memleketimizde uzun yıllardır hüküm süren aşırı enflasyon da vergilerimizin bünyesinde ve vergi nizamımız üzerinde esaslı tahribat yapmaktan hâli kalmamıştır.

Yukarıda kısa izahatımızdan da anlaşılacağı üzere, vergiciliğimizin bugünkü durumu vergi sisteminin, mevzii, kısmî ve yarım tedbirlerle yetinmeyerek, hül halinde ele alınıp genel bir revizyona tâbi tutulmasını ve vergi sisteminin bugünkü anlayış ve icaplara uygun bir tarafta yeniden inşa edilmesini icap ettirecek bir halde görülmektedir.

### 3 - Gelir Vergisi Sistemimizin Geliştirilmesi :

Gerek Devlet gelirlerinin en önemli fiskal kaynağı olması, gerek diğer vergilerin (bilhassa gider vergilerinin) tatbikatı üzerindeki tesirleri dolayısıyla, vergi sistemimizin belkemiğini teşkil eden gelir vergisinin, genel ve organik vergi reformu anlayışı ve kadrosu içinde islah ve tekemmül ettirilmesi, yalnız bu verginin değil bütün vergi sistemimizin bir yandan verimini geniş ölçüde arttıracak, öbür yandan da sistemin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının daha müsbet ve tesirli bir surette tecelli etmesine imkân verecektir.

Gelir vergisinde yapılacak islahatın konuları ve hedefleri hakkındaki görüşlerimizi, malî, iktisadî, sosyal ve vergi tekniği yönlerinden olmak üzere ayrı ayrı izah edelim:

#### a- Malî yönden

Verginin malî yönden islahı, esas itibarile, bu kaynaktan sağlanan varidatın arttırılmasını hedef tutar. Gelir vergisi, bizdeki, kısa sayılabilecek 10 yıllık tatbikatın da açıkça gösterdiği gibi, bünyesinde devamlı bir genişleme ve artma istidadı taşıyan en verimli malî kaynaktır.

Verginin bünyesinde noksan olan genişleme ve artma istidat ve kudretinden faydalanarak azamî randımana sağlamak için şu tedbirler silsilesi bahis mevzuu olur.

#### 1. Verginin mevzuunu genişletmek,

2. Verginin nisbetlerini arttırmak,
3. Verginin tatbikatını tekemmül ettirmek suretile vergi ziyasını azaltmak.

Bu tedbirlerden, vergi nisbetlerinin artırılması mevzuunu biraz sonra sosyal cepheden ele alacağımız için ve vergi tatbikatına ait meseleleri de ileride ayrı bir bölümde inceleyeceğimiz cihetle burada sadece verginin mevzuu üzerinde durmakla iktifa edeceğim.

Verginin mevzuunun genişletilmesi yönünden önem arz eden konuların başında, bilindiği gibi ziraî kazanç istisnası ile esnaf muaflığı gelir.

Bu geniş istisna ve muaflıklar vergi reformuna ait muhtelif etüdlerimizde belirttiğimiz gibi, aslında sağlam, ilmî bir yapıya malik Türk gelir vergisi sisteminin en zayıf taraflarını teşkil eder.

Bu iki mevzu ile ilgili kanun tasarıları Maliye Bakanlığınca hazırlanmış bulunduğu cihetle, bunlar üzerinde burada tekrar durmayı zaid addederiz. Yalnız bahis mevzuu istisna ve muaflığa ait reform çalışmaları ile alakalı olarak şu görüşlerimizle bir kerê daha belirtmeği faydalı bulmaktayız.

Büyük ziraî kazançların evvelce yaptığımız teklifler dairesinde, pratik ve realiteye uygun bir tarzda, gelir vergisinin mevzuuna alınması, tatbikat bakımından önceden gereken hazırlıklar yapılmak şartile zannedildiği kadar zorluklar doğmayacaktır.

Diğer taraftan, şunu da unutmamak lâzımdır ki, fennî usullerle ve önemli yatırımlarla kalkınması mümkün bulunan ziraat sektörüne gelir vergisi tatbikatı dolayısıyla, prodüktivite mefhumlarının girmesi, millî ekonomimiz için değeri takdir edilemeyecek derecede faydalar sağlayacaktır.

Küçük sanat ve ticaret erbabının muaflığına, bizdeki tâbirile esnaf muaflığına gelince, bu mesâlemin gelir vergisinin bünyesini zedeleden, yapıcı bir şekilde şu surette halledilebileceğine inanmaktayız.

1- Basit işlerle uğraşan ve filhal basit bir hesap dahi tutamayacak durumda bulunan küçük sanat ve ticaret erbabı hakkında, en az geçim indirimi ile irtibatlı ve şimdiki- ne nazaran daha dar tefrik ölçülerine göre gelir vergisi muaflığını ipka etmek;

2- Yukarıkiler dışında kalanları basit işletme hesabı (işletme defteri) esasına göre umumî rejim dahilinde gelir vergisine tâbi tutmak.

Şu hususu da ilâve edelim ki, ileride mahalli finans reformu bahsinde izah edeceğimiz üzere, her türlü ticari ve sınaî iş ve işletmelere şâmil olmak üzere, mahallî karakterde bir "İşletme ve Gezginci İşler Vergisi" ihdasını kat'î bir zaruret olarak mütalâa etmekteyiz.

Bu vergiye, kurumlar ve gelir vergilerine tâbi işletmelerden başka gelir vergisi dışında kalacak olan küçük sanat ve ticaret erbabı da tâbi olacaklardır.

Arzettiğimiz bu vergileme sistemi sayesinde, hem küçük ticaret ve sanat erbabı mutlak olarak vergi ödeme durumunda bulunacaklar, hem de hâlen derpiş edildiği gibi, takdir esasına dayanan ve geniş bir mükellefiyet sahasına teşmil edilecek olan götürü vergileme usulü, ileri bir hüviyet taşıyan gelir vergisi sistemimize sun'î ve geriletici bir unsur olarak ithal edilmeyecektir.

Bu suretle, Fransızların "Trainarde" dedikleri zamanımızın şartlarına göre gerilerdekalmış, perakende, dağınık, cüce, küçük işletmelerin, diğer bir deyimle iptidai ve millî ekonomi bakımından verimsiz ve hatta zararlı faaliyetlerin, malî "faveritisme" havası içinde himaye ve teşvik edilmesine son verilmiş ve aynı zamanda da gelir vergisinin ilerilik vasfı ve prensip bütünlüğü muhafaza edilmiş olacaktır.

Şunu da ilâve edelim ki, gelir vergisi reformu sırasında da ileri sürülmüş ve Bakanlıkça hazırlanan Kazanç Vergisi Kanununun tâdili projesinde de eski fayrisafî irad mükellefiyeti yerine takdir esasına dayanan bir mükellefiyet şekli derpiş edilmiş idi.

Gelir vergisi <sup>tezinin</sup> ~~tezinin~~ kabulü ile girişilen büyük reformda, takdir usulü bahis mevzuu şumulü ile, kendiliğinden reform dışında kalmıştır.

Gelir vergisi sistemimizde ebeler, sünnetçiler gibi bazı serbest meslek erbabı hakkında takdire müsteniden tatbik edilen ve gayette dar bir sahaya inhisar eden zarurî ve istisnai vergileme şeklini küçük sanat ve ticaret erbabının büyük bir kısmına şâmil, genel mahiyette bir takdir usulü ile kıyaslamak elbet de doğru olamaz.

Yukarda arz ettiğimiz prensip meselesinin dışında, takdir esasına müstenit götürü vergileme usulünün ne suretle tatbik edilebileceği de üzerinde ayrıca durulmağa değer bir meseledir.

Geniş bir mükellef kitlesini şumulüne alacak bir takdir usulünün tatbik kabiliyetinden mahrum bulunduğuna inanmaktayız. Bu yol zorlandığı takdirde, adaletsiz, muğlak, teferruatlı ve kontrolü müşkül bir tatbikat içine girilecektir.

Takdir usulü, mükelleflerin şahsi durumlarına yani münferit takdir esasını göre uygulamak istenirse mükelleflere itiraz hakkı tanınması icap edecek bu yüzden işler büsbütün karışacaktır. Bu yoldan gidilemeyeceğine göre takdir, bizzarur bir takım objektif kriterlere istinhat at- tirilecek, bu halde ise şahsi gelir vergisi, geniş bir sek- törü ile, eski kazanç vergisindeki gayrisafi irad mükelle- fiyeti gibi, temsile gayri şahsi, götürü, iptidai bir ver- gileme şekline icra edilmiş olacaktır.

Nihayet şu hususu da belirtelim ki, takdir esa- sına dayanan genel bir rejime Batıda tatbik edilen gelir vergisi sistemlerinin hiç birinde tesadüf olunmamaktadır. Bizim ise, gelir vergisini islah ederken takip edeceğimiz yol, şüphesiz geriletici değil, bizi daha ileriye götürece- mükemmele yaklaştıracak bir yol olacaktır.

#### b- İktisadi yönden

Prodüktivite, tasarrüf, yatırım ve finansman gi- bi mevzularla olan yakın ilgisi dolayısıyla, gelir vergisinin islahı sırasında iktisadi yönden üzerinde durulması gereke- başlıca meseleler, amortismanlar, zarar nakli, rezervler, değerlemeler ve ihracatı teşvik gibi konulardır.

Memleketimizde sanayileşme hareketinin gelişmes ve işletmeciliğimizde prodüktivite anlayışının hakim olması, öbür yandan vergi yükünün ağırlaşmakta bulunması, bu mesel- lerin vergi politikası yönünden önemini bir kat daha arttı- maktadır.

Bu konular hakkındaki görüşlerimizi kısaca açık- layalım :

#### aa) Amortismanlar

Amortismanlar, bilhassa büyük sermaye yatırımla- rına ihtiyaç gösteren sanayi kolları, nakliyat, madencilik ve petrol istihracı işlerinde gerek maliyet fiyatının önem- li bir unsuru olması, gerekse bir iç finansman kaynağı teş- kil etmesi itibarile işletmecilikte hususi önem taşıyan bi- mevzudur.

İktisadi fonksiyonu bakımından sanai kalkınmayı- teshil ve teşvik gayesi güden bir vergi politikasında, am- ortisman mevzuunun, bu maksada uygun ve önemi ile mütenasip- bir şekilde ele alınması zaruri bulunur.

Bu sebepledir ki, bilhassa ikinci dünya harbinin- takip eden devrede, amortisman vergi yönünden telakki tar- zında esaslı değişiklikler olmuş, amortisman tatbikatında- yeni görüş ve metodlar ortaya çıkmıştır.

Evvela işletmeciliğin icaplarına uygun serbest- ve seyyal bir amortisman usulü, vergicilik bakımından da, prensip itibarile,

kabul edilmiştir. Vergi tatbikatı ile ilgili olarak Maliye idaresi tarafından, etraflı tetkik ve araştırmalara müsteniden tesbit edilen amortisman nisbetleri, işletmeler için uygulanması mevburi normlar olmaktan çıkmış, işletmelere amortisman hesabında yardımcı dokunacak ve vergi mürakabesinde baş vurulacak umumi ölçüler mahiyetini iktisap etmişlerdir.

Diğer taraftan, Batı Devletlerinin çoğunda, (İngiltere, A.B.D., Fransa ilâh..) inisiyal veya hızlandırılmış amortisman gibi hususi rejimler kabul edilmiştir.

Inisiyal amortisman usulünde, investismanın başında, normal ölçüler yerine çok yüksek nisbetlerde (meselâ fabrika binalarında % 10, makine ve tesislerde % 20, madenlerde % 40 gibi) amortisman hesaplanmaktadır.

Diğer bir usülde normal amortisman ilâve olarak yüksek nisbette hususi başlangıç amortismanı tatbik edilmektedir.

Başka bir usulde de, müteakip senelerde gittikçe azalmak üzere, ilk yılların amortismanları daha yüksek nisbetler üzerinden hesaplanmaktadır.

Yabancı memleketlerde amortismanların yukarıda işaret edilen fonksiyonlarına ifası için kabul edilen usullerden, Fransa ve İsveçteki tatbikata kısaca göz atalım :

Fransada, son yapılan büyük vergi reformu ile, amortismanlar mevzuunda, vergiciliğin iktisadî yönden tesirleri gözönünde bulundurularak şöyle bir usul tatbik edilmektedir.

Bilindiği gibi amortisman tefrikinde iki metod uygulanır :

1- Yıllık sabit amortisman metodu (Amortissement-linaire)

2- Tutarı gittikçe azalan (ric'i) amortisman metodu (Amortissement dégressif).

Umumileştirilmesi düşünülen ric'i amortisman metodu şöyle tatbik olunmaktadır :

Bu metotta amortisman nisbeti sabittir. Yalnız amortisman baz olarak ilk sene iktisap değeri alınır. İkinci seneden itibaren daha evvel ayrılmış bulunan amortismanlar bu değerden düşülmek suretile kalan kısım (Valcure res: duelle) amortisman bazını teşkil eder.

Bunu bir misalle açıklayalım :

Bir tesisatın değerinde bir milyon Fransız fransı olduğunu ve amortisman süresinin 10 yıl olarak kabul edildiğini farz edelim. Bu durumda muayyen sabit yıllık amortis-

manda nisbet %10 olacaktı. İkinci metoda göre ise nisbet faraza % 25 olarak tesbit edilir. Bu durumda seneler itibarile amortismanlar şöyle olacaktır.

Yıllar	Amortisman bazı F.F.	Nisbet %	Tutarı F.F.
1 nci sene	1.000.000	25	250.000
2 nci "	750.000	25	187.500
3 ncü "	(1.000.000-250.000) 562.500	25	140.625
4ncü "	(750.000-187.500) 421.900	25	105.475
	(562.500-140.625)		

Böylece dördüncü sene sonunda ayrılan amortisman yekünü 683.600 franga baliğ olacağından bu müddet zarfında tesisat %68,36 nisbetinde amorti edilmiş olacaktır.

Bu metodla amortisman tefrikinde 10 uncu yol sonur da da amorti edilmemiş kıymet kalacağından, bu mahsuru gidermek için 10 uncu yıl amortismanı olarak tesisatın bakiye kıymeti (valeur resi duelle) tefrik edilir. Böylece 10 yıl sonunda, ayrılmış bulunan amortismanların tutarı tesisatın iktisap değerine <sup>tevfak</sup> ~~tevfak~~ <sup>tevfak</sup> etmiş olur.

İsveçte 1955 yılında kabul edilmiş olan esasa göre iki metod tatbik edilebilmektedir.

Süre ortalama 5 yıl olarak tayin edilmiştir. Sınai müesseseler, binalar hariç, makine ve tesisat mahiyetindeki sabit kıymetlerini isterlerse %20 üzerinden yıllık sabit amortisman metoduna göre amortismana tâbi tutarlar. İsterlerse, Fransada olduğu gibi ric'i amortisman usulünü tatbik edebilirler. Bu halde nisbet % 30 dur. Bu vaziyette ilk sene iktisap bedelinin % 30 u, ikinci sene, ilk ayrılan amortisman mikdarı bu bedelden düşüldükten sonra kalan kıymet üzerinden yine % 30 (ki iktisap bedeline göre bu % 21 nisbetine tekabül eder) ayırırlar. Böylece ikinci yıl sonunda mevzubahis sabit kıymetlerin % 51 i amorti edilmiş olur.

15 senedir sosyalist bir hükümetin iktidarda bulunduğu İsveçte sırf iktisadi mülâhazalarla bu mevzularda ne derecede liberal hareket edildiğini belirtmek için şunu da zikredebiliriz:

Mükellefler yukarıdaki usullerin hudutlarile bağlı kalmaksızın, makine ve tesislerinin muhasebe değerleriyle, o günkü piyasa değerleri arasında bir fark varsa bu farkı dahi muhasebe değerlerinden indirmek başka bir deyimle zarar yazmak imkânına da malik bulunmaktadırlar.

Bunun dışında, özel sebeplerle gerçek bedelinden daha yüksek bir bédelle iktisap edilmiş bulunan makine ve tesisat için (takas primi vs. gibi) fazla ödenen meblâğın, satın alma tarihinde gider yazılması da kabul edilmektedir.

Memleketimize gelince; yeni görüş ve hesap şekillerinin dışında kalmış olan amortisman tatbikatı, kanuna göre tanzim olunan amortisman cedvelinin sabit ve dar ölçülerine (âzami nisbetlere) bağlı kalmaktadır.

İleri sanayi memleketleri, amortisman mevzuunda yukarıda arzettiğimiz seyyal ve teşvik edici metodları tatbik ederlerken, bizim gibi sanayiini yeni kurmakta bulunan bir memleketin, dar ve **gahi** bir usulü muhafaza etmesinde isabet alamayacağına göre, gelir vergisinin islâhı sırasında yeni bir amortisman rejiminin kabul edilmesinin uygun bulunacağına düşünmekteyiz.

#### bb) Zarar nakli

Ticari kazancın tesbitinde, geçmiş yıllara ait zararların nakil ve mahsup edilmesi, işletmeciliğin bir icabı olduğu kadar, kazançtan muhtemel zararları karşılamak üzere rezerv tefrikinin kabul etmeyen vergileme usulünün de bir neticesidir.

Vergi terminolojisinde bu hususta zarar nakli veya zarar indirimi tâbirleri kullanılır.

Batı Devletleri içinde müstakil egzersiz usulü esasından ayrılmadığı için sadece İtalyada, zarar nakli usulünün câri olduğu görülür.

Zarar nakli, umumiyetle ileriye doğru yapılar ve muayyen senelerle mukayyet bulunur. Eskiden iki veya üç yıl olarak tesbit edilmiş bulunan nakil müddeti, çoğu memleketlerde beş seneye çıkarılmıştır (Almanya, Fransa).

İngiltere, bahis konusu nakil müddetini 6 yıla çıkardıktan sonra, 1952 de kabul edilen "Without time limit" esasına göre zararın müddetsiz olarak yani sene adedi ile mukayyet olmaksızın, tamamen kapatılıncaya kadar indirilmesi yolunu gidilmiştir.

Amerika Birleşik Devletlerinde zarar nakli hususunda ileriye doğru bir senelik müddet carî olmakla beraber, bunun yanında "Carry back" geriye doğru zarar nakline de müsaade olunmaktadır.

Zarar nakline ait devrelerin uzatılması, hatta zamanla takyit edilmemesi ve Amerikada olduğu gibi geçmiş senelere teşmil edilmesinin sebebi, yeni teşebbüslerin ilk yıllarda, umumiyetle teşebbüslerin buhranlı yıllarda maruz kalacakları riskleri ve sıklıkla temavüçlerin iş hayata ve vergiye matrah teşkileden kazancın tekevvünü üzerindeki menfi tesirlerini tamamiyle telâfi ve izale etmektir.

Bizde, bilindiği gibi, zarar nakli hususunda kabul edilmiş olan müddet iki yıldan ibarettir. Bu müddet gayetle dar tutulduğu, iktisadî hayatın icaplarına ve bugünün dinamik ve teşvik edici vergi anlayışına uygun bulunmayacağı cihetle, yapacağımız vergi islahatında, bu müddetin hiç değilse beş yıla çıkarılmasına doğru bulmaktayız.

#### ee) Rezervlerin vergilendirilmesi

Rezerv, bilindiği gibi, işletmecilikte bir muhasebe mefhumu olarak teşebbüsün safî kârından tefrik edilerek, teşebbüste, zatî sermayenin yanında, hususî hesaplarda gösterilen fonlardır.

Vergi politikası bakımından rezerv ticarî kazançları mevzuuna alan gelir vergisi ve kurumlar vergisi tatbikatı dolayısıyla ehemmiyet arzeder.

Bu mevzu ile ilgili olarak gelir vergisi tatbikatını ferdî teşebbüsler ve sermaye teşebbüsleri olmak üzere, iki yönden mütalâa etmek lâzımdır.

Gelir vergisinde ferdi teşebbüsün bir varlık olarak nazarı itibare alınmadığı ve teşebbüs kârının tamamı, müteşebbisin şahsi kazancı olarak vergiye tâbi tutulduğu cihetle gelirvergi, ferdi teşebbüslerin rezervleri karşısında pasif bir durumda bulunur.

Rezervin otofinansman kaynağı olarak daha müşahhas bir şekil aldığı ve iktisadî tesirinin bütün genişliği ile kendini hissettirdiği saha, sermaye şirketleri, âmme teşebbüsleri ve benzeri teşekküllerin faaliyet sahasıdır.

Vergi politikasında da, rezerv meselesi, bu teşebbüs ve teşekküllerle ilgili bir mevzu olarak ön plâna geçer.

Binâenaleyh, daha ziyade kurumlar vergisi ile alâkalı bulunması dolayısıyla, bu mevzudaki görüşlerimizi, ileride kurumlar vergisi konusunda açıklayacağız.

#### dd) Değerlemeler

Değerlemeler, herşeyden evvel amortismanı tâbi olan sabit kıymetlerin değerlendirilmesinde ehemmiyet arzeder. Ayrıca, değerlendirilmeler konusunda, üzerinde durulacak en mühim meselelerden birisi de revalüasyon davasıdır.

Bilhassa, ikinci dünya harbinden sonra, milli para-larında ayarlamalar yapan memleketlerde ve sureti umumiyede, para kıymetlerinde umumiyetle düşüşler vukua gelen devrelerde fiskal yönden revalüasyon esasına göre bilânçoların yeniden kıymetlendirilmesi yoluna gidilmiştir. Reevalüe edilmediği takdirde bilânçolar, işletmelerin mali ve iktisadi durumlarını sıhhatli ve gerçek bir şekilde aksettirmek imkânını



kaybetmiş olurlar. Ayrıca, reevalüe edilmemiş bilançolar-  
daki değer üzerinden yapılan amortismanlar, bu amortisman-  
ların maliyete intikalleri dolayısıyla, işletmelerin mali-  
yet hesapları üzerindemenfi tesirler hasil ederler.

Bu itibarla, reevalüasyon meselesi üzerinde de du-  
mak ve ileri Batı memleketlerinde tatbikat metodlarından d-  
mülhem olarak, tesbit edilecek bir sistem altında, bu usü-  
lün memleketimizde de tatbikini sağlamak icabeder.

Bilhassa ehemmiyetli para ayarlamalarından sonra  
Maliye Bakanlığının müsaadeleri ve tayin edeceği usuller  
tahtında hiç olmazsa büyük müesseselere bu usullerden isti-  
fade imkanlarının tanınması maksada uygun olur.

Nihayet değerlendirme, emtia ile de ilgili bir mevzu-  
dur. Bizim Vergi Usul Kanunumuzda kıymeti düşen mallar içi  
oldukça liberal bir usul kabul edilmiştir.

Başka memleketlerde bu mevzuda çok daha ileri gö-  
rüşlere tatbik yeri verilerek, geçmiş senelerin stoklarını  
nazara almak suretile bir nevi rezerv mahiyetini iktisap  
eden değerlendirme usulleri tatbik edilmekte ise de, memleketi-  
mizde bu derece serbest bir metoda yer vermenin faydalı o-  
lacağına düşünmek oldukça müşküldür.

#### ee) İhracaat

İhracatı mali yönden, teşvik için yabancı memle-  
ketlerde bir çok tedbirler derpiş edilmektedir. Bizde de,  
hayati bir önem arzeden, ihracatın fiskal yönden korunması  
ve teşvik edilmesi hususunda gereken tedbirlerin alınmasında  
zaruret mütalâa edilmektedir.

İhracatımızın genişlemesi ve gelişmesinin, şimdi-  
ye kadar olduğu gibi, istihsal ve ihraç elâstikiyeti mahdu  
bulunan ananevi bir takım zirai mahsuller kadrosu içinde  
kalmak suretile, mümkün olamayacağını, bunun için de mamul  
madde ihracatına önem ve hız verilmesi gerektiğini kabul  
etmek lâzım gelir.

İhracat politikamızın mamul madde ihrasına doğru  
inkişaf etmesi ve bu mamullerin sürüm ve mahreç bulabilmesi  
dış piyasalarda emsali mamullerle rekabet edebilmesi için,  
başta prodüktif çalışmak suretile maliyetin düşürülmesi ya-  
nında bilhassa bu maddelerle ilgili olarak mali yönden de  
teşvik edici bir takım tedbirlere başvurulması gerekeceğinin  
belirtmek yerinde olur.

Bu mevzuda bilhassa şu tedbirler hatıra gelir :

1) Memleket içinde alınan vasıtalı vergilere ih-  
racat maddelerini tabi tutmamak veya önceden alınmış olan

bu kabil vergileri iade etmek, Gider Vergisi Kanunumuzda hal len yer almış bulunan bu prensibin ileride daha basit, vasi ve kolay işler bir hale getirilmesi lâzımdır.

2. İthal olunan ham maddelerden imâl edilen malların ihracı halinde ham maddenin ithali sırasında ödenmiş bulunan gümrük vergilerinin iadesi.

3. Mamul maddelere giren işçilik için ödenen vergilerin ve sosyal aidatın, bu mamullerin ihracı halinde iade edilmesi.

Bunlardan ilk ikisi umumiyetle her memlekette tatbik edilmekte bulunan usullerdir. Sonuncusu ise, yeni yeni tatbik yeri bulmaya başlayan bir metod olarak karşımıza çıkmaktadır. Ezcümle Fransa yeni yaptığı son reform ile bu tedbiri önemli bir teşvik faktörü olarak kabul etmiş ve tatbikine girişmiştir.

İlk bakışta, ihraç edilen maddelere ait olan işçiliğe nispet eden vergi ve sosyal aidatın tefriki müşkül görünürsa de, istihsal miktarı ile ihracat miktarının veya dahili ve harici satışlar arasındaki nisbete göre ayırma yapılması ve hesaplanması kabildir. Esasen tatbikat da bu yoldadır.

Bizde tekstil mamullerinde, çimento ve şeker gibi diğer bazı maddelerde şimdiden ihracat yapılması imkanları doğmuş olması dolayısıyla son teklif edilen usulün bu mamullerin ihracı hakkında tatbikinün uygun ve zaruri olacağını mütlâa ederiz.

### c- Sosyal yönden

Gelir vergisinin sosyal bünyesini takviye etmek ve içtimai maksatlara daha uygun bir istikamette gelişmesini sağlamak için üzerinde durulacak noktaları şöylece sıralayabiliriz:

- aa) En az geçim indirimi,
- bb) Aile mükellefiyeti,
- cc) Özel indirimler,
- dd) Progresif tarife,
- ee) Sosyal yardımlar.

Bu mevzular üzerindeki görüşlerimizi sıra ile açıklayalım:

#### aa) En az geçim indirimi

Gelir vergisinin şahsiliğini belirten ve sosyal bünyesini karakterize eden tedbirlerin başandâgelirden yapılar ve bunların ön safında en az geçim karşılığı olarak kabul edilen indirimler gelir.

İtiraf etmek lazımdırki, gelir vergisi reformu ile vergiciliğimize en az geçim indirimi müessesesi ithal edilirken, mali mülahazalarla bu indirimler düşük tutulduktar başka, indirim sistemi de, pratik düşüncelerle oldukça kal bir surette tanzim edilmiş idi.

Gelir vergisinin tatbik mevkiine girdiği tarihten bu yana geçen müddet zarfında, paranın satın alma gücünde vukua gelen düşmeler yüzünden, en az geçim indirimi realiteden büsbütün uzaklaşmış ve sembolik bir mahiyet almaya yüz tutmuştur.

Gelir vergisi sahasında yapılacak islahat ile vergiciliğimizin sosyal cephesinin kuvvetlendirilmesi de bir gaye olarak kabul edilmeli ve en az geçim indiriminin, sadece reel iştira gücü itibarile eski hadlerine irca edilmeye iktifa olunmayacak realiteye daha ziyade yaklaşan bir seviyeye çıkarılmalıdır.

Bunun için evvela gereken ilmi ve objektif anket ve araştırmalar yapılmak suretile, memleketimizde fiskal bakımdan, ortalama en az geçim seviyesinin tesbit edilmesinden sonra da indirimin, vergi hasılatındaki artışla mütenasip olarak ve bir plân dairesinde bu seviyeye çıkarılmaya çalışılması iktiza eder.

Mali politikanın bu önemli sosyal mevzuunda, ilmi metodlarla realiteye varmanın hedef ittihaz edilmesi ve meselenin bu mahiyeti ile islahat projemizde yer alması lazım gelir.

Burada şu noktayı da belirtelim ki Türk gelir vergisi sisteminde en az geçim indirimi, Batı vergi sistemlerine nazaran çok daha büyük bir ehemmiyet arzeder. Çünkü, az sonra temas edeceğimiz üzere, Batı devletlerinde en az geçim indiriminin yanında başkaca türlü indirimler de uygulanmakta, halbuki bizde diğer indirimler, şahsi sigorta primleri ile teberrulardan ibaret kalmaktadır.

En az geçim indirimi mevzuunda Batı memleketlerindeki usul ve tatbikata temas etmeden önce memleketimizde halen tatbik edilmekte olan sisteme kısaca göz atalım

Bilindiği gibi, bizde en az geçim indirimi beş grup dahilinde mütâlâa edilmiştir:

	T.L.	A.B?D. Doları
I. Grup : Bekârlar	810	90
II. " : Evliler	1350	150
III. " : 1 ve 2 çocuklu ev.	1620	180
IV. " : 3 ve 4 " "	1890	210
V. " : 4 den fazla " "	2160	240

Her grubun bir indirimi olduğuna göre bizim usulümüzde ikinci ve dördüncü çocuklarda beşinciden sonraki

çocuklar için bilfiil indirim yapılmamaktadır.

En az geçim indiriminin bu tertip ve tatbik tarz bilhassa çocuktenzilâtı bakımından sistemin kuruluşundaki zaafı ve kifayetsizliği bâriz bir şekilde gösterir.

En az geçim indirimi müessesesinin muhtelif yabancı memleketlerdeki tatbik tarzına kısaca göz atalım.

#### Almanyada :

Almanyada 1953 yılından evvel yapılan ve "küçük vergi reformu" adile anılan mali islahattan evvel en az geçim indiriminde şu esaslar tatbik edilmekte idi.

	D.M.	A.B.D. Doları
Her mükellef için temel indirim.....	800	192
Birinci ve ikinci çocuk için (her birine)	600	144
Müteakip çocuklar " ( " " )	840	201
Bunlar dışında hususi masraflar için maktu olarak .....	200	48
Ücretlerde ayrıca .....	636	152

Küçük vergi reformunu müteakip ise bu indirimle aşağıdaki şekilde tesbit olunmuştur :

	D.M.	A.B.D. Doları
Her mükellef için temel indirim .....	1680	402
İlk çocuk için .....	900	216
İkinci çocuk için .....	1680	402
Müteakip her çocuk için .....	1800	432

#### Amerika Birleşik Devletlerinde :

Amerikada en az geçim indiriminde şu sistem tatbik olunmaktadır. Evvela gelirden hastalık, iktisap masrafları ve sair hususlar karşılık olarak esas indirimler yapılır.

Bundan sonra indirim üniteleri esasına dayanan bir tarife tatbik olunur. Bir indirim ünitesi 600 dolara tekabül etmektedir.

Ünite esasına göre tatbik olunan tarife şudur :

	Ünite Adedi
Her mükellef için temel indirim .....	1
Evli olduğu takdirde ayrıca .....	1
65 yaşını geçmiş olan mükelleflerde ayrıca ....	1
65 " " " eşler için ayrıca .....	1
Her bakılan kimse için (çocuk, anne, kardeş v.s nin her birine) ayrıca .....	1
Kör kadın için ayrıca .....	1
Kör erkek için ayrıca .....	1

Yukarıdaki esaslara göre evli ve iki çocuklu bir mükellef için 4 ünite tutarı olan 2400 dolarlık bir indiri yapılacaktır. Mükellef 65 yaşını geçmiş ise bu miktar (5×600) 3000 dolara baliğ olur.

İngilterede :

	A. B. D.	
	<u>Sterlin</u>	<u>Doları</u>
Bekâr mükellefler için .....	140	392
Evli mükellefler " .....	240	673
Birinci çocuk için ayrıca .....	100	280
İkinci çocuk için " .....	125	350
Müteakip çocukların her biri için ayrıca .....	150	420
Bakılan şahıslar için (hemşire, anne, vesaire gibi) her birine ayrıca .....	60	168

Bunların dışında ücret erbabı için munzam bir indirim yapılmaktadır.

Ücretlerde ilk 4005 Sterlinin 2/9 u  
Müteakip 5940 Sterlinin 1/9 u indirilir.

Böylece 9945 Sterlinlik (27880 Dolar) bir ücretten yapılan munzam tenzilât 1550 Sterline (4345 Dolar) baliğ olur.

Ücretten gayri gelir sahipleri için de yaş durumlarına göre ayrıca munzam indirimler tatbik olunmaktadır.

Kanadada :

	Kanada	A. B. D.
	<u>Doları</u>	<u>Doları</u>
Temel indirim bekârlarda .....	1000	1050
" " evlilerde .....	2000	2100
Çocukların herbiri için .....	400	420
Bakılan diğer kimselerin herbiri için.	400	420
65 yaşına varmış olanlarda ayrıca ....	500	525

İsveçte :

İsveç' te en az geçim indirimi, mahalli geçim endekslerine göre tayin edilmekte olup 1760 - 2000 kuran (340-386 dolar) arasında bulunmaktadır.

Bu indirim evlilerde iki kat olarak tatbik edilmektedir.

İsrailde :

	<u>İsrail lirası</u>	<u>A.B.D. Doları</u>
Şahıs için temel indirim .....	1050	583
Eş için .....	500	278
Çalışan eş için .....	1050	583
İlk çocuğu için .....	250	139
İkinci " " .....	300	166
Müteakip her çocuğu için .....	325	180
32 yaşını geçen bekârlarda .....	250	139
Sureti umumiyede erkeklerde 60, kadın larda 55 yaşını geçenler için ayrıca.	250	139
Hizmet erbabı olarak çalışanlarda (400 İsrail lirasını geçmemek üzere büt gelirinin % 5 i		

Bu çalışma indirimi ziraat erbabı hakkında munzam indirim olarak tatbik edilir.

Hindistanda :

Temel indirim 4200 Rapi (878 Dolar) olup aile için iki mislidir. Ayrıca çalışanlar için daha yüksek miktarda hususi indirimler tatbik olunmaktadır.

Batı Devletlerinde, geçim indiriminin (şahıs ve aile indiriminin), çocu tenzilatı bakımından beher çocuk için ayrı ayrı tatbik edildiğini (İngiltere ve A.B.D. gibi hatta bazı memleketlerde, bizdeki usulün tamamen aksine olarak çocuk sayısı arttıkça indirim miktarının da yükseldiğini müşahade etmekteyiz (İngiltere, İsrail ve Almanyada olduğu gibi).

Bizde, halen tatbik edilmekte olan en az geçim indiriminin, gerek miktar, gerek tereküp tarzı bakımından ne kadar kifayetsiz bulunduğunu aşağıdaki cedvel açıkça göstermektedir. Cedvel, tetkikinde de görüleceği üzere, bir sütunu tek şahıs, diğeri 2 çocuk ve karı kocadan ibaret 4 kişilik bir aile olmak üzere tertip edilmiştir. İndirimler tek ölçüye göre mukayese imkânını vermek bakımından Amerikan dolarına tahvil edilmiştir. (1)

<u>Devletler</u>	<u>Yıllık indirim tutarı Dolar</u>		<u>Bizdekine göre fazlalık (yaklaşık olarak)</u>	
	<u>Tek şahısta</u>	<u>2 çocuklu ailede</u>	<u>Tek şahısta</u>	<u>2 çocuklu ailede</u>
Türkiye	90	180	-	-
Almanya	402	1068	4,5 kat	6 kat
İngiltere	392	1303	4,4 "	7 "
İsrail	583	1471	6,5 "	8 "
A.B.D.	600	2400	6,6 "	13 "
Kanada	1050	2940	11,7 "	16 "

Cedvelde açıkça görüldüğü üzere şahıslar için indiri bizdekine nazaran takriben 4,5-12 kat arasındadır. 2 çocuklu bir ailede ise fark çok daha fazla olup 6 kattan 16 kata kadar çıkmaktadır.

En az geçim indirimi müessesesinin islâhında, ileri Batı devletlerindeki tatbikat gözönünde tutulmaksızın yapılabileceği aşikârdır. Bu islahat mevzuunda, üzerinde durulması bilhassa gereken hususları şöylece ifade edebiliriz:

1. En az geçim indirimi miktarı, geçim realitesine ve indirimin sosyal maksadın uygun bir seviyeye yükseltilmeli

2. Geçim indirimi müessesesinde ambiyevi bir değişiklik yapılmak suretile her çocuk için aynı indirim nazara alınmalı; ayrıca, ikinci ve müteakip çocuklar dolayısıyla yapılacak indirim miktarları da, hiç değilse 3 veya 4 üncü çocuğa kadar kendilerinden evvelkilere nazaran miktar bakımından arttırılmalı,

3. Ücretlerde ve muayyen yaş hadlerinden (meselâ 65) sonra ayrıca hususi (munzam) indirimler tatbik edilmelidir.

Böylece en az geçim indirimi müessesesinin ileri Batı memleketlerindeki tatbikata, ilmi prensiplere ve sosyal gayelere daha uygun bir hüviyet iktisap etmesi olacaktır.

#### bb) Aile mükellefiyeti

Muasır gelir vergisinin gelişmesinde bir yandan üniter sisteme göre, her türlü kazanç ve iratların bir arada toplanarak vergilendirilmesi prensibi umumileşirken, öbür yandan da, aile üyesi gelirlerinin tek halinde kavranması usulünün de tatbik sahası genişlemiştir.

Aile veya aile reisi mükellefiyeti dediğimiz bu usulü, vergi nazariyesi ve vergi hukuku yönlerinden bilhassa Almanların tekemmül ettirdiklerini görürüz.

Ancak bir taraftan kadının çalışma ve iş hayatında gittikçe daha geniş ölçüde aktif bir rol oynamaya başlaması, cemiyetin strüktüründe vukua gelen derin tahavvül, diğer taraftan gelir vergisinde müterekkiliğin azami hadlere yükselmesi ve nihayet Amerika Birleşik Devletlerinde bu hususta tatbik edilen aksi bir sistemin tesirile aile mükellefiyeti esası nazari değerini kaybetmeğe başlamış ve tatbik sahası git gide daralmağa yüz tutmuştur.

---

1) "say. 13 de" Ücret geliri elde edenler için, listede yazı memleketlerin bir kısmında, bu indirimlerin daha da yüksek olduğu hatırlanmalıdır.

Birleşik Devletlerin gelir vergisi sisteminde cari olarak "Split income method" yahut kısaca "Splitting" usulüne göre koca ile karının geliri toptandıktan sonra ikiye bölünmekte ve müterakki nisbetli tarife gelirin her bir parçasına ayrı olarak tatbik edilmektedir. Bu usulü karının hiç bir geliri bulunmadığı hallerde dahi doğrudan doğruya kocasının geliri ikiye bölünmek suretile uygulanmakta, mükellefin ölümünden sonra iki yıl tatbikine devam edilmektedir. Kardeş ve çocuklar bu avantajın nisfından faydalanmaktadırlar.

Bu sistem son zamanlarda Amerikadan Avrupada Fransa Almanya'ya da geçmiş bulunmaktadır.

Fransız gelir vergisi sisteminde teorik bakımdan aile mükellefiyeti caridir. (1)

Buna göre eşlerin ve çocukların gelirleri toplu olarak vergilendirilir. Şu kadarki, aile efradının sahip oldukları ayrı bir servetten, yahut bizzat çalışmalarından temin ettikleri gelirlerin, müracaatları üzerine müstakilen vergilendirilmesi **olmazdır**.

Yine Fransız gelir vergisi sisteminde, müterakki verginin tatbiki bakımından, Splitting metodundan mülhem olduğu anlaşılan "Questiont familini" denilen ve geliri koca ile kar için iki parçaya bölen, bunlara her bir çocuk için yarım parça ilâve eden hasusi bir emsal uygulanmaktadır.

Bu suretle Fransada aile mükellefiyetinin pek vusuh-suz ve karışık bir hal aldığı görülür.

Almanya'da "Ev idaresi mükellefiyeti" adile cari olan aile mükellefiyeti az önce işaret ettiğimiz gibi Alman gelir vergisi sisteminin kuruluşu itibarile, istinat ettiği temel prensiplerden biridir. Ancak bu prensipte ve bunun tatbikatında zamanla gevşemeler husule gelmiştir. Son zamanlara kadar eşlerin ve çocukların çalışmadan mütevellit ücretleri birleştirilmemekte ayrıca, muayyen şartlarla eşlerin ücret mükellefiyetinde olmayan kazançlarının (ticari ve mesleki) da ayrı ayrı vergilendirilmesi kabul edilmekte idi. Son defa yapılan reform ile Almanlar da, Amerikada cari olan Splitting metodu nu kabul etmek suretile, aile mükellefiyeti esasına terk etmiş bulunmaktadır.

---

1) Fransız gelir vergisi sistemi mütenasip ve müterakki olmak üzere birbiri üzerine mevzu iki vergiden mürekkeptir. Aile mükellefiyeti iki vergide de tatbik edilmektedir.



İngiliz vergi sisteminde aile mükellefiyeti hakkındaki esaslar, Surtax ve İncometax bakımlarından ayrılık ar etmekle beraber, hey'eti umumiyesile daha ziyade eski Alman usulüne benzetilebilir.

Türkeyeye gelince, bizim gelir vergisi sisteminiz de aile reisi mükellefiyeti, ücretlere ve karı ile çocukların hususi servetlerinden sağladıkları iratlara şamil değildir. Buna mukabil ticari ve mesleki kazançlar, birleştirilmek suretile vergiye tabi tutulur.

Görülüyor ki, Türk vergi sisteminde, aile mükellefiyeti usulü, yukarıdan beri izah ettiğimiz görüş ve temayüllere, ve tatbikatın almakta olduğu yeni şekillere uygun bulunmaktan uzak kalmıştır.

Bu itibarla, vergiciliğin önemli mevzularından birini teşkil eden bu meseleyi de yapılacak umumî islahat sırasında ve sosyal tedbirler çerçevesi içinde ele almanın zamanı geldiğine inanmaktayız.

#### cc) Özel indirimler

Türk gelir vergisi sisteminde, en az geçim indiriminden başka, gelirden sadece şahsi sigorta primleri ile teberruların muayyen şartlar ve hadler dahilinde temsil edilmesi kabul olunmuştur.

Batı vergi sistemlerinde, vergi adaleti icabı ve sosyal mülâhazalarla bu indirimlerin çok daha geniş tutulduğunu ve gittikçe genişlemekte olduğunu müşahade ederiz.

Bahis mevzuu indirimler, muhtelif gruplar altında toplanmakta ve kâh gelirden, kâh vergiden indirim şeklinde uygulanmaktadır. (1)

Alman gelir vergisi sisteminde bu indirimler üç grup altında toplanmıştır :

I- İktisap masrafları indirimi: Bu kategoriye, gelirinin iktisabı ile ilgili masraflar dahildir. (İşçilerin alet, iş elbise gibi çalışma masrafları, işyerlerine gidip gelme masrafları, ilâh..)

II- Hususi masraflar indirimi: Bu kategoriye gelirinin iktisabı ile ilgili olmayan masraflar girer. (şahsi sigorta primleri, hususi barç faizleri, mesken tedariki ve sermaye teşkiline ait tasarruf mevduatı, yapı ve istihlâk kooperatiflerine iştirakler, hayır ve din müesseselerine veya ilmi araştırmalar için yapılan teberrular ilâh..)

---

(1) Bu hususta metod ve tasnif bakımından Batı Devletleri vergi sistemlerinde büyük bir vuzuhsuzluk ve karışıklığın hüküm sürdüğü göze çarpar.

III- Fevkalâde masraf indirimi: Bu kategoriye de ârizi mahiyette olan masraflar dahildir. (Hastalık, malûliyet, kaza, ölüm, muhtaç akrabaya yardım, yaşlı kimseler veya çok çocuklu ailerin ödedikleri hizmetçi ücretleri.)

Yukarıda üç grupta toplanmış olan masraflara ait indirimler, (bazıları muayyen hadleri tecavüz etmemek şartıyla gerçek miktarlarıyla nazarı itibare alınır. Gerçek miktarın tesbit vetevsiki mümkün veya müteamel olmayan hallerde indirimler götürü olarak tatbik edilir. Meselâ ücretlerde, iktisap masrafları ve hususi masraf indirimleri sureti umumiyec götürü usulde uygulanır.

Böylece ücretten yapılan indirimlerin toplamı, en az geçim indirimini bir mislinden fazla arttırmış olur.

Verginin muasır, sosyal anlayışının bir ifadesi ve tezahürü olan çeşitli indirimler tatbikata, Türk gelir vergisinin ıslahında, bu yönden de alınacak bir çok tedbirler mevcut olduğunu bize telkin etmektedir.

Bahis mevzuu indirimlerden bazıları üzerinde, sosyal mülâhazalarla, bizim de durmamızın zamanı geldiğine inaktayız. Bunlar, çalışma indirimi, yapı tasarrufu indirimi ve hastalık masrafları indirimidir.

Çalışma indirimi, memur ve işçi gibi hizmet erbabının, yol masrafı, giyinme ve çalışma vasıtaları masrafları yemek masrafları, kitap masrafları gibi iş ve çalışma hayatlarının istilzam ettiği ve gelirin iktisabı ile ilgili bir takım zaruri masrafları ihata eden ve her medeni memlekette şu veya bu şekilde nazarı itibare alınan indirimdir.

Bizim vergi sistemimizde çalışma geliri ile sermaye gelirini farklı şekilde vergilendirmediği tazaman eden diğer riminasyon nazariyesi açık ve bariz bir şekilde tatbik edilemediği için, çalışmanın hiç değilse bu yoldan bir dereceye kadar korunması bir kat daha ehemmiyet iktisap eder.

Yapı tasarrufu indirimini, bilhassa hizmet erbabının durumu ile ilgili mesken politikasının bir unsuru olarak mütalâa etmek lazımdır.

Hastalık masrafları indirimine gelince, bu indirimde bir yandan sosyal bir ihtiyaca cevap verirken, diğer yandan masrafların tevsiki dolayısıyla, vergi tatbikatında bir nevi otokontrol fonksiyonunu ifa edeceğini gözönünde tutmak lazımdır,

Muayyen esaslara bağlamak ve azami miktarlarla tevdit etmek şartıyla bizim de şimdiden, mütevazi ölçülerde de olsa, en az geçim indiriminin yanında diğer indirimleri de tatbik etmemiz, vergiciliğimizin sosyal hüviyetiyle, tekemmülünü ve inkişafını sağlayacak başlıca tedbirler arasında mütalâa edilmelidir.

dd) Progresif tarife

Gelir vergisi tarifemiz bir taraftan enflasyon yüzünden deformasyona uğrarken, diğer taraftan da yüksek kazançların tekevvününe mani olacak bir varlık gösteremeyerek müterakki tarife ile gelir vergisinde istihdaf edilen, verginin sosyal fonksiyonunu ifadan uzak kalmıştır.

Binaenaleyh vergi tarifesinde bu iki ana istikamet gözönünde tutulmak suretile alınacak islâh tedbirlerini geniş surette belirtmeden önce, garp memleketlerine nazaran düşük ve mutedil bir tarife hüviyetinde olan gelir vergisi tarifemizi bazı ileri Batı devletlerinin tarifeleriyle mukayese etmekte, <sup>fevde</sup> mülâhaza olunmuştur.

Fransada :

Daha önce işaret olunduğu gibi Fransız gelir vergisi sistemi mütenasip vergi (Taxe Proportionnelle) ve munzam müterakki vergi (Surtaxe Progressive) olmak üzere birbirini üzerine mevzu iki vergiden mürekkeptir.

Mütenasip vergide isminden de anlaşıldığı veçhile bir müterakkilik bahis konusu olmayıp progresyon munzam müterakki vergide tatbik olunmaktadır. Tarife şudur :

<u>Dilimler</u> <u>(Yeni F.F.)</u>	<u>Nisbet</u> <u>%</u>
2.200 e kadar	0
2.201 - 3.500	10
3.501 - 6.000	15
6.001 - 9.000	20
9.001 -15.000	30
15.001 -30.000	40
30.001 -60.000	50
60.001 ve fazlası	60

İngilterede :

Bilindiği gibi ingiliz gelir vergisi sistemi İnce metax ve Surtax isimleri verilen iki vergiden müteşekkildi.

İnceme Tax, prensip itibarile mütenasip tarifeli bir vergi olup nisbeti sterlin başına 8 Şilin 6 peni'dir. Bu mikdar  $\frac{1}{42'5}$  a tekabül etmektedir.

Bununla beraber 360 sterlinden daha aşağı gelirle için tenzilâtlı bir tarife uygulanmakta olup nisbetler şöyle olmaktadır :

		<u>Sterlin başına</u>		<u>%</u>
		<u>Sh</u>	<u>d</u>	
İlk	60 Sterlin için	2	3	11,25
Müteakip	150 " "	4	9	23,75
Müteakip	150 " "	6	9	31,75
	360 Sterlinden sonra	8	6	42,5

Surtax'e ise 2.000 Sterlinden yüksek gelirlere aşağıdaki tarife gereğince uygulanmaktadır.

<u>Gelir dilimleri</u> <u>Sterlin</u>	<u>Sterlin başına</u>		<u>%</u>
	<u>Sh.</u>	<u>d.</u>	
2.001 - 2.500	2	-	10
2.501 - 3.000	2	6	12,5
3.001 - 4.000	3	6	17,5
4.001 - 5.000	4	6	22,5
5.001 - 6.000	5	6	27,5
6.001 - 8.000	6	6	32,5
8.001 - 10.000	7	6	37,5
10.001 - 12.000	8	6	42,5
12.001 - 15.000	9	6	47,5
15.001 - +	10	0	50,-

Görüldüğü gibi İngilterede Income Tax'da nisbet, (indirimlerden sonra), Sterlin başına 8 şilin 6 peni olmak üzere % 42,5 dur.

Surtax'da ise nisbet % 10 dan başlayıp % 50 ye kadar çıkmaktadır.

Böylece iki verginin nisbet toplamı 15.000 sterlinden sonra % 92,5 a kadar yükselmektedir.

#### Hollanda'da :

Hollanda'da gelir vergisinde tatbik edilen marjinal nisbet 135.000 florinde % 72,5 a varmaktadır.

Bu memlekette ayrıca bir servet vergisi bulunduğu da hatırlanmalıdır.

#### Almanyada :

Almanyada azami nisbet önceleri % 82 iken, sonraları bu nisbet evvela % 70 e ve bilahare 1953 de yapılan reformla 380.000 D.Markta %53 e kadar düşürülmüştür.

#### Amerika Birleşik Devletlerinde :

A.B.D. nde tarımlar itibarile azami nisbet % 91 e kadar çıkmakta ise de 200.000 dolardan yukarı gelirlere nisbet % 87 de sabitleşmektedir.

Bu memlekette federe (aza) devletlerin de ayrıca vergi aldıkları unutulmamalıdır.

Türkiyede :

Memleketlerimize gelince, Türk gelir vergisi ve kurumlar vergisi nisbetleri, Batı devletlerinde cari nisbetlere nazaran oldukça düşük ve mutedildir.

Filhakika vergi vazedilirken gelir vergisi nisbetleri, % 15 den başlamakta ve 100.000 lirayı aşan gelirler % 35 de sabitleşmekte idi. 6906 sayılı kanunla en az geçim indirimi hadleri % 50 nisbatında arttırılmış, aynı zamanda vergi tarifesine 100 bin liradan sonra üç dilim daha ilâve edilerek 300.000 lira ve daha yukarı matrahlarda vergi nisbeti % 50 de sabitleştirilmiştir.

Böylece, memleketimizde azami fiili vergi yükü, başka bir tabirle vergi plafonu % 50 den ibaret bulunmaktadır.

Merkezi bulunan tarifemiz şöyledir:

	Gelir Dilimleri		Vergi nisbeti
			%
İlk	2.500	lira için	15
Sonra gelen	5.000	" "	20
" "	10.000	" "	25
" "	20.000	" "	30
" "	20.000	" "	35
" "	20.000	" "	40
" "	22.500	" "	45
" "	25.000	" "	50
" "	50.000	" "	55
" "	125.000	" "	60

300.000 lira ve daha fazla olan matrahlara % 50 nisbeti uygulanır.

Bu mukayeselerden sonra gelir vergisi tarifemizi bu bahsin başında temas ettiğimiz iki ana istikamete göre islahı hususundaki düşüncelerimize geçebiliriz.

Evvelâ, mütarrakkiyet esasına istinad eden gelir vergisi tarifesi enflasyon ve paranın iştirâ gücünde azalma yüzünden deformasyona uğramış ve bu deformasyon bilhassa düşük yeni tarifenin ilk kademelerine giren maaş ve ücretlerde menfi bir tesir icra ederek mütarrakkiye tersine işleyen bir şekil vermiştir.

Yani, gelir vergisine hiç bir zam yapılmamış olmasına rağmen, mücerred para kıymetinin düşmesi yüzünden vergi nisbetlerinde geniş ölçüde bir artma vukua gelmiş, nisbetler kendiliğinden yükselmiştir.

Bu fikrimizi biraz daha açık şekilde izah edebilmek için aşağıdaki mukayeseli misallere gün atmak kâfi gelecektir. (Mukayeselerde vergiler indirimsiz olarak hesaplanmıştır.)

1000 dolara tekabül edecek yıllık gelire göre şu neticeyi elde ederiz :

<u>Yıllar</u>	<u>Kur TL.</u>	<u>1000 Doların mübayaâ bedeli TL.</u>	<u>Vergi tutarı TL.</u>	<u>Fiili verg nisbeti %</u>
1950	2,82	2820	435	15,43
1960	9,02	9020	1750	19,40

Aynı mukayeseyi 2000 dolara tekabül edecek yıllık gelire göre yaptığımız takdirde netice şöyle olmaktadır :

<u>Yıllar</u>	<u>Kur TL.</u>	<u>2000 Doların mübayaâ bedeli TL.</u>	<u>Vergi tutarı TL.</u>	<u>Fiili verg nisbeti %</u>
1950	2,82	5640	995	17,64
1960	9,02	18040	4025	22,31

Altınfiyatlarına göre yapılacak bir mukayese de bu defter masyonu belirtecektir.

100 altınlık bir gelire göre neticeler şöyledir. (Mukayesede Cumhuriyet altını fiyatları esas alınmıştır)

<u>Yıllar</u>	<u>Bir altının fiyatı TL.</u>	<u>100 altının tutarı TL.</u>	<u>Vergi tutarı TL.</u>	<u>Fiili Vergi nisbeti %</u>
1950	34,90	3.490.-	575	16,47
1960	112,96	11.296.-	2300	20,36

Aynı mukayese aşağıdaki cedvelde geçinme endekslerine göre yapılmıştır. Yani 1950 yılında üç çocuklu bir ailenin geçinme endeksi seviyesindeki geliri ile aynı ailenin 1960 yılındaki geçinme endeksi seviyesindeki gelirlerinin fiili vergi nisbetleri mukayese edilmiştir. (Vergiler indirimli hesaplanmıştır.)

<u>Yıllar</u>	<u>Aylık geçim masrafı TL.</u>	<u>Yıllık tutarı TL.</u>	<u>Vergi tutarı TL.</u>	<u>Fiili vergi nisbeti</u>
1950	370	4.440	503	11,3
1960	958	11.496	1878	16,3

Cedvelde bu ailenin asgari geçinme seviyesi şartlarında bir değişiklik ve bir yükselme olmadığı halde bu seviyedeki gelirlerindeki fiktif artış dolayısıyla vergi nisbetinde vukua gelen değişiklik görülmektedir.

Yukarıdaki cedvellerde tezahür eden deformasyon da ziyade ücretler ve sabit gelirler üzerinde tesir icra etmiştir. Diğer kazançlarda ise enflasyon dolayısıyla gelirden artmış olduğu için bunlar bu farkı telafi etmişler ve bu menfi tesirden mesûn kalmışlardır.

Diğer taraftan, bugünkü vergi sistemimiz ve gelir vergisinin bu müterakki tarifesi, memleketimizde de, kendisini kabul ettirmeğe başlamış olan sosyal anlayışa uygun bir tarzda, aşırı kazançların tekevvününe ve sınıflar arasında sosyal tezatların derilleşmesine mani olamamıştır.

Vergi sistemimizin sosyal yönden reformuna gidilirken yüksek gelir translarına tatbik edilecek nisbetlerin, gelirin dağılışındaki bu bariz farklılığı giderecek tarzda daha da arttırılması yoluna gidilmesini zaruri görmekteyiz.

Bu maksatla yapılacak bir tarifede plafonun İskandinav memleketlerinde olduğu gibi % 80 hiç olmazsa sosyal bünyemizin farklılığı gözönünde tutularak % 70 olarak tesbiti gerektiğini belirtmek icap eder.

Binaenaleyh tarifenin yukarıki sebeplerden dolayı yeniden aşağıdaki tarzda tanzim edilmesinin muvafık olacağını düşünmekteyiz.

	Gelir dilimleri	Vergi nisbeti
	T.L.	%
İlk	5.000	10
Sonra gelen	5.000	20
" "	15.000	30
" "	35.000	40
" "	70.000	50
" "	140.000	60
" "	230.000	70
" "	500.000	80

1.000.000 lira ve daha fazla olan matrahlara % 70 nisbeti uygulanır.

Bu tarife yukarıda arzedilen maksatları karşılayabilecek mahiyettedir. Tarife ilk hadlerde halen mer'i orana nisbetle % 5 indirilmekle, bahsedilen fiili vergi nisbeti artışına düzeltilmiş ve yüksek kazançları da eskisine nazaran % 20 nisbetinde daha ağır bir mükellefiyete tabi tutmuş bulunmaktadır.

Tarife, 25.000 lira kadarlık matrah civarında eski tarife ile fiili bir eğitliğe ulaşmakta bu miktardan az olanlarda tarife eskisine nisbetle daha düşük, bu meblağdan sonra daha ağır olmaktadır. Bu ağırlık 100 bin lirada % 5 fazlalık şeklinde kendini göstermektedir. 500 bin lirada ise artış % 10 dur.

#### 2 - Vergi tekniği yönünden

Gelir vergisinin bünyesine taallük eden yukarıda arzettiğimiz köklü reformlara, menkul sermaye stopajı konusunda yapılması zaruri olan değişiklikleri de ilave edebiliriz.

Gelir vergisinin kabulü sırasında kurumlar vergisinin % 10 a indirilmesi üzerine alelacele tedvin edilen stopaja ait 82 inci madde hükümlerinin, prensibe olduğu kadar, realiteye de uygun bulunmadığı tatbikatta karşılaşılan, sonu gelmeyen karışıklık ve güçlüklerle sabit olmuştur.

2- Kanunumuzdaki istisna ve muafliklar bugünkü çehresile sistemli ve sosyal maksatlara metodlu bir şekilde hizmet edecek bir durumda değildir. Bu istisna ve muafliklar kanuna çeşitli maksatlarla fakat sistemli olarak sokulmuşlardır.

Binaenaleyh istisna ve muaflikların da, kanunun reformla yükseltileceği sosyal gayelerle organik bir bağlantı halinde bulunacak şekilde, yeniden gözden geçirilmesinde zaruret mükalâa etmekteyiz.

Ayrıca gelir vergisinin bünyesine ve metoduna müteallik esas değişiklikler yanında bu vergi kanununun geçirdiği 10 yıllık tatbikat devresinde, diğer maddelerinde müşahede edilen bazı vuzuhsuzluk ve aksaklıklar da, kanun metninde bir takım tashih ve tadiller yapılmasını icap ettirmektedir.

Bu sebeplerle, verginin yapısındaki vuzuhu ve insicamı bozmamak için, bahis konusu reformun, kanunun yeni baştan tedvini suretile tahakkuk ettirilmesini zaruri buluruz.

Aksi takdirde, mevcut kanuna, esasa taallük eden bir çok ek maddeler şıkıştırılması ve kanunda madde yerlerinin değiştirilmesi, Gelir Vergisi Kanunumuzu muğlak ve yamalı bir hale şokmuş olur ki, bunun ilmi ve rasyonel bir hal sureti olarak kabulünü mümkün görmemekteyiz.

Bizde, bir vergi kanununun yeniden tedvinine gidilmesinden çekinilmesindeki saikler, bilindiği gibi, bir yandan tadil ve islah sahasına girmeyen maddelerin de bu münasebetle yeniden münakağa mevzuu yapılması ve bunların, daha ziyade politik mülahazalarla, vergi prensip ve tekniğine aykırı değişikliklere maruz bırakılınca, diğer yandan da reformun gecmesi endişeleridir.



Halbuki, değişen iktisadi ve içtimai Şartlara intiba etmek durumunda olan ve 10 senelik hayati bir tecrube devresi sayılmak gereken, gelir vergisi gibi b1y1k bir verginin kanun olarak bir s1r1 ekler ve yamalarla ayakta tutulması doğru ve yerinde bir hareket olamaz.

Bu sahada geğirdiğimiz tecr1belerden m1lhem olarak Şuna da inanmaktayız ki, kuvvetli bir gerekęeye dayanan ve kanun yapıcısını karşısında gerektiği gibi izah ve m1dafaa edilen bir vergi reformunun b1t1nl1ę1n1 ve vuzuhunu kaybetmeden ve fazla bir gecikmeye maruz kalmadan realize edilmesi m1mk1rd1r.

Bu husustaki g1r1Őlerimizi teyid için, Alman gelir vergisinde yapılan reformları zikredebiliriz.

Almanyada ilk umumi Gelir Vergisi Kanunu, 29 Mart 1920 tarihinde tatbik mevkiine girmiştir. Beş senelik ilk tecrube devresinden sonra, 10 Ağustos 1925 de, halen mer'i bulunana verginin esaslarını ihtiva eden ikinci bir kanun tedvin edilmiştir. Bu kanunu, vergiyi basitleştirme maksadı ile ęıkarılan 16 Ekim 1934 tarihli kanun takip etmiş, bunun yerinde 6 Őubat 1938 de yeniden tedvin edilen gelir vergisi kanunu almıştır.

G1r1l1yor ki, bug1nk1 Alman gelir vergisi, umumi gelir vergisi rejiminin kabul edildiği 1920 senesinden 1938 e kadar geçen 18 senelik bir yerleŐme devresinde 4 yeni kanun mevzuu olmuştur.

T1rk gelir vergisinin yapısı, sistem itibarile daha muhkem bulunduğu ve yapılacak bir reformla daha m1tekmil ve ileri Şeklini alacağı cihetle, bahis mevzuu ikinci Gelir Vergisi Kanunumuzun esaslı bir deęiŐiklięe maruz kalmadan ęok uzun bir m1ddet uygulanacağını kabul edebiliriz.

Bu suretle kanunumuz, m1tekmil Şekline ik1 merhale de ulaŐmıŐ olacaktır.

#### 4 - Kurumlar Vergisinin Islahı :

Kurumlar vergisi ile gelir vergisi arasında, gerek bünyevi gerek teknik yönden sıkı münasebet ve bağlan-tılar mevcuttur.

Menşesinde, gelir vergisinin içinde ve bu vergi-nin bir parçası olarak doğmuş bulunan bu verginin İngil-terede ve diğer bazı memleketlerde, esas itibarile hâlâ bu şeklini muhafaza ettiği görülür. Hatta İsrail dahi, ku-rumların vergilendirilmesinde İngiliz metodunu uygulamak-tadır. Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında mev-cut olan organik münasebetler birincisinde köklü bir re-form yapılırken, aynı reform hareketi içinde diğerinin de nazarı itibare alınmasını zaruri kılar.

Bizde, gelir vergisinin, evvelki paragrafta arz ettiğimizden ve şumulle islahı cihetine gidilirken, kurum-lar vergisininünden bilhassa verginin nisbeti ve rezerv m-selesi üzerinde durmak icabeder.

##### a - Verginin nisbeti

Türkiyede gelir vergisi reformu sırasında, kurum-lar vergisi tesis edilirken, bu verginin nisbeti % 20 ola-rak teklif edilmiş, Büyük Millet Meclisinde bu nisbet, o zamanın şartları ve telakkilerine göre yüksek bulunarak % 10 a, yani halen cari olan nisbete indirilmiştir.

Şu varki, gelir vergisinin 82 inci maddesine gö-re, kurumlar vergisine tabi sermaye şirketlerinin, bu ver-gi çıktıktan sonra kalan net geliri ayrıca % 15 nisbetin-de stopaja tabi tutulduğu cihetle, dağıtılmayan kârlarda kurumlar vergisinin fiili nisbeti cem'an % 23,5 a çıkmak-tadır.

Diğer taraftan, yine verginin ilk kuruluşu sıra-sında, sermaye şirketlerinin dağıtılan kazançlarının ay-rıca şahsi gelir vergisine tabi olacağı gözönünde tutula-rak bu durumda olmayan diğer kurumların ve bunların başı-da amme teşebbüslerinin vergi nisbati, gelir vergisinin plafonu olan % 35 olarak tesbit edilmiştir.

Böylece, hususi sektör ile amme sektörü arasında "rekabet bitarafılığı" nı mahfuz tutmak mülahazasıle, amme teşebbüslerinin aleyhine bilfiil şiddetli bir diskrimi-nasyon yaratılmıştır.

Şimdi bu iki mesele, yani kurumlar vergisinin nisbeti ve nisbettteki farklılık üzerinde ayrı ayrı du-ralım.

Evvela şu hususu belirtelim ki, bizde, menkul sermaye gelirleri bakımından sermaye şirketlerinde uygulanan stopaj usulü evvelce temas edildiği üzere, ilmi bakımdan, gayri kabili izah bulunduğu gibi, tatbikatta da altından kalkılamayan karışıklık ve zorluklar yaratmaktadır.

Bu itibarla, bu meselenin şimdiye kadar çoktan hal edilmesi vekurumlar vergisine ait ilk tekliftâ ileri sürüldüğü gibi, stopajın gerçekten dağıtılan kârlara ve bunların dağıtılışı sorasında tatbiki cihetine gidilmesi gerekirdi.

Önümüzdeki reformda, stopajın munzam bir vergi olmaktan çıkarılarak, mâna ve mahiyetine uygun olan şekline irca edilmesini, yapılacak ilk işlerden bir saymaktayız.

Bu yoldan gidilince, âmme sektörü dışında kalan kurumların vergisi % 10 dan ibaret kalacaktır.

Derhal şunu ilave edelim ki, gelir vergisinin % 3' den % 50 ye çıkarılmış bulunan ve önümüzdeki reformda % 70 e kadar yükseltilmesi bahis mevzuu olan plafonunun yanında kurumlar vergisi nisbetinin % 10 olarak muhafazası asla vârid olamaz.

Vergi sistemimizin bütünlüğü ve bu bütünlüğün ifadesi ettiği, organik münasebet ve bağlantılar kurumlar vergisinde de, verginin nisbeti bakımından bir ayarlama yapılmasını zaruri kılmaktadır.

Bu âyarlamanın nasıl yapılabileceği hususundakâ görüşlerimizi arzetmeden önce, yabancı memleketlerde uygulanan kurumlar vergisi nisbetlerine bir gün atmayı faydalı bulmaktayız.

#### Fransada :

Önceleri % 24 olan verginin nisbeti, 1950 den bu yana sırasile % 34, % 36, % 38, % 41,8, % 45,6 ya ve nihayet son olarak % 50 ye çıkarılmıştır.

#### Amerika Birleşik Devletlerinde %

Başlangıçta % 1 olan verginin nisbeti, daha 1918 de % 12 ye, ikinci dünya savaşı sırasında % 40 a çıkarılmıştır. 1959 danberi nisbeti % 52 dir.

(25 bin dolara kadar olan kazançlar hakkında daha düşük bir nisbât uygulanır. Ayrıca munzam vergi yolile, muadil kâr dağıtımını yerine aşırı rezervler teşkiline mani olmaktadır.)

#### İngilterede :

İngilterede tevzi edilen ve tevzi edilmeyen kâr-

lar için farklı nisbetler tatbik edilmektedir. Şöyleki :

Tevzi edilmeyen kârlardan ....	Gelir Vergisi	% 42,5
	Kazanç "	% 3,- olmak üzere cem'an .....
		% 45,5
Tevzi edilen kârlardan :	Kazanç vergisi	% 30

Kanada'da :

Kanadada kurum kazançları iki kademeli bir müte-  
rakkiyete tâbi tutulmuştur.

10.000 dolara kadar .....	% 20
10.000 dolardan yukarı ...	% 50

nisbetinde vergi alınır.

Hollanda'da :

Hollanda'da şu tarzda bir tarife tatbik olunmakta-  
dır :

40.000 florine kadar	%44
Müteakip 10.000 florin için	%59
50.000 florin ve daha fazlası	%47 (sabit nisbet)

Batı Almanyada :

Önceleri verginin nisbeti % 20 idi. 1936 dan 1942  
ye kadar müterakki nisbet esası kabul edilmiş ve nisbetler  
1942 de % 30 - 65 e çıkarılmıştır.

1948 de müterakkilik terk edilmiş ve tek nisbet  
olarak % 50 kabul edilmiştir.

1951 de nisbet % 60 a çıkarılmış (bazı kredi mües-  
seseleri için % 30), 1953 reformu ile nisbet yeniden şu su-  
retle tesbit edilmiştir :

Dağıtılmayan kazançlarda .....	% 45
Dağıtılan kazançlarda .....	% 30

Bazı kredi müesseseleri hakkında:  
(kazancın dağıtılıp dağıtılmadı-  
ğına bakılmaksızın) ..... % 22,5

Nihayet 1958 reformu ile kurumlar vergisinin tari-  
fesi şu şekli almıştır :

Umumi nisbetler :

Dağıtılmayan kazançlarda .....	% 51
Dağıtılan kazançlarda .....	% 15

Aile Şirketlerinde :

Sermayesi 5 milyon D.M. tecavüz etmeyen ve sermayenin % 76 sı gerçek kişilere ait olan şirketlerde:)

Dağıtılmayan kazançlarda, müterakki tarife % 39 - 59 (plafon % 49 dur)

Dağıtılan kazançlarda .....% 26,5

Bazı kredi müesseseleri hakkında

(ipotek bahkaları ilâh.) .....% 27,5

Şu hususu da unutmamak lâzımdır ki, Batı Almanya'da kurumlar ayrıca sermayeleri üzerinden servet vergisine ve işletme sermayeleri, kazançları ve ödedikleri ücretlerin tutarı üzerinden de "İşletme vergisine" tâbidirler.

Doğu Almanyada :

Hususi sermaye şirketleri hakkında, 250 bin D.M den sonra % 95 e yükselen gelir vergisi tarifesi ; âmme sektörüne dahil kurumlar hakkında ise % 60 olan müterakk bir tarife tatbik edilmektedir.

Yunanistanda :

Sermaye şirketlerinin kazançları üzerinden alınan verginin nisbeti % 35 dir. (Dağıtılan kazançlar şirket kazancının yüzde yirmisini geçerse ayrıca % 10 nisbetinde munzam vergi alınır.)

İsrailde :

Dağıtılan ve dağıtılmayan kazanç tefriki yapılmaksızın tatbik edilen târife şöyledir :

Gelir vergisi (İngilteredeki gibi)	%25
Şirket kazançları vergisi .....	%28
Savunma vergisi .....	% 5
Toplam.....	<u>%58</u>

Yukarıda verdiğimiz misaller, bidiyette müteva-zi hadler dahilinde tatbikine başlanan kurumlar vergisi nisbetinin gittikçe arttırılarak ne derece yükselmiş olduğunu açıkça göstermektedir.

Bunda şu noktayı bir kere daha belirtmek yerinde olacaktır ki ilmi esaslara dayanmak, iyi organize edilmiş ve gerektiği gibi tatbik olunmak şartıyla vergi ne kadar ağır olursa olsun, Klasik- Ortodoks mektebin iddia et-

tiği gibi, milli serveti tahrip eden, hususî teşebbüs ve insiyatifi baltalayan bir müessese değil, tersine, milli serveti arttıran hususî teşebbüsü kamçılayan bir unsur olmuştur.

Gerçekten, Batı devletleri gelir vergisi nisbetinin % 90 ı geçtiği, kurumlar vergisinin % 50 yi aştığı son devirdedir ki, serbest piyasa ekonomisi nizamı içinde, iktisadi yönden mucize sayılan görülmemi bir gelişme hareketi içinde bulunmuşlar, diğer taraftan da sosyal refah devleti olarak en ileri merhaleye varmışlardır.

Bu görüşün ışığı altında yapacağımız ikinci büyük mali reform ile, bir yandan gelir vergisinin nisbetlerini bugünün anlayış ve icaplarına uygun hadlere yükseltirken, öbür yandan da bu harekete muvazi olarak, kurumlar vergisinin nisbetini de önemli bir derecede arttırmamız lâzım gelmektedir.

Bu görüşten hareketle, yapacağımız reformda, kurumlar vergisi nisbetinde en az % 30 a çıkarılmasını teklif ederiz.

Kurumlar vergisinin nisbetinin % 30 a çıkarılması, dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlar arasında nisbet bakımından bir farklılık gözetilmesi mülâhazasına yol açabilir.

Filhakika, yukarıda verdiğimiz misallerde görüldüğü gibi, yabancılara devletlerin çoğunda, kurumlar vergisi mevzuunda, tek nisbet esası tatbik edilirken, bunlardan bazıları (İngiltere daha eskiden beri, Almanya 1953 den sonra) dağıtılan kurum kazançlarını daha düşük nisbetli bir tarifeye tâbi tutma yoluna gitmişlerdir.

Dağıtılan kazançların farklı bir muameleye tâbi tutulması, bir yandan gelir vergisi ile irtibatlı olarak mükerrerliğin şiddetini hafifletmek ve gelir vergisinden kaçınma imkânını daraltmak gibi mali mülâhazalara dayanmakta, öbür yandan da kurum kazançlarının dağıtılmasını teşvik suretile, istihlâki arttırmak şeklinde, takip edilen, konjonktür politikasından ileri gelmektedir.

Bizim vergi sistemimiz bakımından meseleyi şu suretle mütâlâa edebiliriz.

Teklif ettiğimiz % 30 nisbeti dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlar arasında bir tefriki icap ettirecek derecede yüksek bir nisbet sayılamaz.

Bizim vergi sistemimizde sâ-y geliri ile sermaye gelirinin vergilendirilmesinde belirli bir diskriminasyon mevcut bulunmamaktadır. Nihayet gelir vergisinden kaçınmanın A.B.D. lerinde ve Fransada olduğu gibi hususi bazı tedbirlerle önlenmesi mümkündür. Bu sebeplerle dağıtılan kazançların, mali yönden, daha düşük bir nisbet üzerinden vergilendirilmesini lüzumlu bulmaktayız.

İktisadi politikamız bakımından ise, bilhassa sermaye şirketleri ve diğer kurumlarda yüksek kârların yatırıma tahsis edilmesi hususi bir önem taşıdığından dağıtılan kazançların değil, aksine dağıtılmayarak verimli sahalara yatırılan kazançların mali tedbirlerle korunması ve teşvik edilmesini daha yerinde buluruz.

Kurumlar vergisi ve bittabi gelir vergisi nisbetlerinin teklif ettiğimiz hadlere çıkarılması, vergiciliğimizde başlı başına büyük bir reform, mali siyasetimizde bir dönüm noktası teşkil edecektir.

Cesurane ve radikal her reform hareketinde olduğu gibi bunda da, memleketimizin şartları ve realitesi öne sürülerek bahis konusu tedbirler karşılığında alınmasını, hiç değilse bunların tadili ve yumuşatılması cihetine gidilmek isteneceğini önceden hesaba katmak ve bu husustaki kampanyayı ona göre yürütmek lâzımdır.

Her şeyden önce şunu düşünmek icap ederki, memleketin realitesinden evvel, memleketin şimdiye kadar olan ~~getirileri~~ telâfi edecek bir hızla gelişmesi ve istikbali bahis konusu olmaktadır. Bu itibarla ne yapıp yapıp mali siyasetimizde, bugünün Batı âleminde hâkim olan görüş, anlayış ve metodlara göre istikamet vermek mecburiyetindeyiz.

Kaldığı, aynı şüphe ve itirazlarla karşılaşmış olan gelir vergisi reformunu daha ~~mamûs~~ şartlar içinde tahakkuk ettirmiş ve bunda, çok kısa sayılabilecek bir devre içinde, Batı devletlerine nazaran daha büyük bir başarı elde etmiş olan Türkiyenin, bu ikinci büyük mali reformda da muvaffak olmaması için hiç bir sebep düşünülemez.

Nihayet şunu da kabul etmek lâzımdır ki mesele esas itibarile bir tatbikat işidir. Bunu da gerektiği gibi organize edecek ve yürütecek kadrolara Maliyemizin malik olduğunu tereddütsüz iddia etmek mümkündür.

Mükellefler cephesinden gelecek mukavemetin yapıcı bir iş birliği havası içinde, tenvir edici ve yetiştirici çalışmalar sayesinde, kırılacağını ve bunların kısa zamanda yeni fiskal rejime intibak edeceklerini, fazla iyimserliğe kapılmadan ifade etmek yerinde olur.

Bu istidrattan sonra Âmme sektörünün dahil işletmelerin, hususi teşebbüslere nazaran farklı ve daha yüksek bir nisbet üzerinden vergilendirilmeleri meselesine geçebiliriz.

Hemen şunu belirtelim ki, halen cari olan bu farklı vergileme her türlü ilmi mesnetten mahrum ve dünyanın hiç bir yerinde tatbik yeri bulmayan bir usuldür. Hatta bazı devletlerde (Almanyada Âmme sektörüne dahil bazı kredi müesseseleri hakkında olduğu gibi) bizdeki tatbikatın aksine, Âmme teşebbüsleri daha düşük bir nisbet üzerinden vergiye tâbi bulunmaktadırlar

Vaktile gelir vergisi reformunun gerekçesinde izah edildiği gibi, sermaye şirketleri, esas itibarile sermayeye dayanan hüviyetleri ile bir iktisadi varlığa sahip olan işletmelerdir. Bu işletmelerle sermayedarların mali yönden alakası, hisselerinin kıymetinde ve hisseler üzerinden alacakları dividant ve kazançta tecelli eder veya etmesi lâzım gelir.

Meselâ, gerçek bir anonim şirkette dividantı bir yana bırakacak olursak, böyle bir şirket ile bir Âmme teşebbüsü arasında (meselâ İş bankası ile Sümerbank arasında) mali yönden hiç bir farkın mevcut olmadığını kabul etmemiz icabeder.

Bu itibarla, bilhassa az gelişmiş bir memleket olarak Âmme teşebbüslerinin ön plânda bir rol oynadığı ve oynamağa devam edeceği memleketimizde sonuncuların farklı ve daha ağır bir şekilde vergilendirilmesi, rekabet bitarafliğini tesis yerine, bu bitarafliği ihlâl edici bir faktör mahiyetini alır.

Bu sebeple yapacağımız reformda bu sahada mevcut olan gayri tabiliğin kaldırılması, yani Âmme sektörüne dahil kurumlarla, sermaye şirketlerinin aynı nisbet üzerinden vergiye tâbi tutulmalarını mali bakımdan olduğu kadar, iktisadi politikamızın da mutlak bir icabı saymaktayız.



### b- Rezerv meselesi

İşletmecilik bakımından rezervler bir nevi "ek sermaye" mahiyetini taşırlar. Bu mahiyetleri ile rezervler iki kısma ayrılırlar: Açık rezerv, gizli rezerv.

Açık rezerv, diğer bir tâbirle görünen rezervler yalnız sermaye şirketlerinde veya benzeri kurumlarda mevcuttur. Bunlar kazançtan alıkonan, yani dağıtılmayan fonlarla teşkil edilirler ve kanuni ve serbest rezerv olmak üzere iki kısma ayrılırlar.

Gizli rezervlere gelince; umumiyetle sabit kıymetlerin değerlerinde saklı bulunan ve bunların satışı, teşebbüsün tasfiyesi veya bilânçonun yeniden değerlendirilmesi (Reevalüe edilmesi) sırasında meydana çıkan bu rezervler her türlü teşebbüslerde mevcuttur.

Fiskal yönden rezervler, reevalüasyondan doğanlar hariç, prensip itibarıyla ticari kazancın bir cüz'ü olarak vergiye tâbi bulunurlar. Bilhassa ticârî kazancın sermaye mukayesesi esasına göre tasbit edilmesi metodunda (bizde de cari olan metodlar) rezervin vergi mevzuunun içinde kalması bu metodun icabı olarak kendiliğinden vâki olur.

Rezervin, iktisadi bakımdan mali bir emniyet unsuru oluşu teşebbüslerin mâlîdurum ve itibarlarını kuvvetlendirmelerinde ve bilhassa muhtemel zararlara karşılık teşkil eylemelerinde tezahür eder.

Fiskal yönden rezervin bu fonksiyonunu, daha müşahhas bir şekilde zarar nakli müessesesi karşıladığı cihetle, modern vergicilikte rezerv konusu üzerinde bu yönden durulmaya mahal kalmamaktadır.

Rezervlerin otofinansman vasıtası olarak ifa ettikleri fonksiyona gelince; bu fonksiyon, teşebbüslerde âtil disponibilite olarak bırakılmayan bu fonların, işletmelerin ihtiyaçlarında kullanılmaları ve bilhassa yatırımlara tahsis edilmelerinde tecelli eder.

İşte, teşebbüslerde rezerv yolile yatırım yapılması keyfiyeti, verginin iktisadi anlamı bakımından, üzerinde durulmağa değer, önemli bir konusunu teşkil eder.

Bu meseleyi, ferdi teşebbüsler ve kurumlar olmak üzere iki cepheden mütalâa etmek lâzımgelir.

Ferdi teşebbüslerde, daha önce de belirttiğimiz gibi, müteşebbis teşebbüsten ayrı bir varlık teşkil etmediği, teşebbüs kârının tamamı müteşebbisin şahsi kazanç olduğu ve nihayet teşebbüsün sermayesinde devamlı değişiklikler olabileceği cihetle, sermayenin yanında ayrıca bir rezerv fonu ayrılması bahis mevzuu olamaz veya muha-

sebece ve mali bakımdan bir mâna ifade etmez.

Rezervin ferdi teşebbüsler yönünden arzettiği bu hususiyet, işletmeciliğin icabına uygun olarak, bu teşebbüslerde rezerv konusu üzerinde mali bakımdan ayrıca durulmasına gerektirmez.

Vakıa, son zamanlarda gelir vergisine, iktisadi tesirleri itibarile yeni bir mâna vermek isteyen bazı ileri reförmcu müellifler (Prof. Schmülders gibi) rezervlerin sureti umumiyede ve bu meyanda ferdi teşebbüslerde de vergi dışı bırakılması tezini savunmaktadır. Fakat bu pek ileri olan görüş, hiç değilse şimdilik, mücerred ve nazari olmaktan ileri gidememiştir.

Rezervin, bir otofinansman kaynağı ve yatırım vasıtası olarak müşahhas şeklini aldığı ve iktisadi tesirlerini bütün genişliği ile hapsedtiği saha, sermaye şirketleri, teşebbüsleri, daha umumi bir fiskal ifade ile kurumlar vergisine tâbi teşekküllerin faaliyet sahasıdır. Vergi politikasında rezerv meselesi bu teşekküllerle ilgili bir mevzu olarak ön plâna geçmektedir,

Batı devletlerinden bir çoğunun kurumlar vergisi tatbikatında, kazancın tesbiti hakkındaki umumi nazariye ve metoda uyularak, rezervin ayrı bir muameleye tâbi tutulduğuna diğer bir deyimle şu veya bu şekilde kazançtan indirildiğine tesadüf edilmez. Hatt evvelce verdiğimiz misallerde görüldüğü gibi, bazı yabancı memleketlerde, dağıtılan ve dağıtılmayan kazançların farklı muameleye tâbi tutulması suretile, rezervlerin daha yüksek bir nisbet ~~üzerinden~~ vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir.

Daha ziyade mali mülahazalarla ve bazı hallerde takip edilen konjektür politikası yüzünden tatbik edilen bu usulün, modern verginin iktisadî fonksiyonu ile bağdaşmayacağını kabul etmek lâzımdır.

Ancak şunu da unutmamak icap eder ki, bu memleketlerde uygulanan ve kısmen açık ve kısmen de gizli rezerv teşekkülüne müncer olan dogresif amortisman (hızlandırılmış amortisman) metodları, ayrıca inisiyatif amortisman gibi hususi amortismanlarla yatırımlar fiskal yönden teşvik görmektedir.

Fakat Batı devletleri arasında, bir yandan liberal bir amortisman usulü tatbik ederken öbür yandan da rezervler hakkında ayrıca bir indirim rejimi uygulayan memleketlerde mevcuttur. Bunlara misal olarak Hollanda ve bilhassa İsveçi gösterebiliriz.

Hollandada, işsizlikle mücadele ve iktisadi kalkınmayı hızlandırma gayesile 1953 yılında mer'iyete giren bir kanunla yatırım indirimi "Investeringsaftek" esası kabul edilmiştir. Sonradan bazı tâdillere uğramış olan bu usule göre, yatırıma yapılan tahsisler için, yatırıma ait siparişin yapıldığı ilk seneden başlamak üzere beş yıl müddetle % 4 nisbetinde (yani cem'an % 20) kazançtan hususi bir indirim yapılır. (Bu indirim son yıllarda muayyen konulara inhisar etmek şartile cem'an % 16 olarak tesbit edilmiştir.

Hollanda'ya nazaran çok daha dikkati çeken bir indirim usulüne İsveç'te tesadüf etmekteyiz.

İsveç'te cari olan usule göre kurumlar (sermaye şirketleri) kazançlarının % 40 ini "yatırım rezervi" olmak üzere ayırabilirler. Kurumlar bu suretli ayırdıkları formların % 40 ını "RIKS" bankasına yatırmaya mecburdurlar; geri kalan kısmına kendileri tasarruf edebilirler. Şu varki, yatırım rezervlerinin tahsis mahallini "Çalışma Piyasası Ofisi" denilen resmi bir teşekkül tayin eder.

Adı geçen ofis tarafından beş yıl içinde rezervler için bir tahsis yeri gösterilmezse mükellefler bunların % 30 unu diledikleri sahalara yatırabilirler.

Ofis tarafından bu sahalara yatırım yapılması halinde, bu yatırım tahsis edilen meblağın rezervin toplamına olan nisbeti ile mütenasip bir mikdar "RIKS" Bankasınca serbest bırakılır.

İsveç usulünde mükerrer indirimlere mahal vermemek için bahis mevzuu yatırımlar amortismanına tâbi tutulmazlar. Şu kadar ki, ofisçe müsaade edilen yatırımlar için % 10 nisbetinde munzam bir indirim kabul edilir.

Ofisin müsaadesini haiz olmayan yatırımlar baş yıl içerisinde yapılmazsa bunlara tahsis edilen rezervler % 10 fazlasile vergiye tâbi tutulurlar.

Memleketimize gelince; bizim vergi sistemimizin yatırımları teşvik edici hükümleri ihtiva etmediği malumdur. Tersine, bizim fiskal sistemimizde rezervler tamamen ve bilâ tefrik vergiye tâbi olduktan başka (petrol istihsalı haricinde) gayetle rijit bir amortisman usulü uygulanmakta, menkul sermaye stopajı bazı hallerde rezervleri cezalandıran bir nevi munzam vergi mahiyetini almakta ve nihayet otofinasman ihtiyacı en fazla olan iktisadi âmme sektörü daha fazla nisbette vergiye tâbi tutulmaktadır.

Tahakkuk ettireceğimiz ikinci büyük vergi reformunda, şüphesiz bu mahzurlar bertaraf edilecek ve vergi sistemimiz ekonominin içaplarına daha uygun bir hale getirilecektir. Bilhassa vergi nisbetlerinin şimdiki düşük hadlerin üstüne çıkarılması bu lüzumu bütün açıklığı ile ortaya koymaktadır.

Bu görüşten hareketle ve İsveç gibi sosyalist bir memlekette uygulanan en ileri ve en liberal bir sistemden mülhem olarak aşağıdaki esaslar dairesinde bir "rezerv indirimi" usulünün kabul edilmesinin uygun olacağını düşünmekteyiz:

a. Kurumların kazançlarından % 50 ye kadar "yatırım rezervi" için indirim yapılabilecektir.

b. Yatırım rezervi olarak ayrılan fonlar, istihsalı genişletmeye, produktiviteyi arttırmaya matuf olmak üzere, yeni tesisat ve teçizatın tedarikinde sarf edilecektir. Bina ve arazi bu mevzua dahil bulunmayacaktır.

c. Hususi yatırımlarla ilgili olmak üzere Devlet planlama dairesine bağlı hükmi şahsiyeti haiz bir "Yatırımları Teşvik Ofisi" yahut "Yatırımlar Ofisi" kurulacaktır.

d. Bu ofis Devlet planlama dairesinden, Maliye Bakanlığından tayin edilecek, Ticaret ve Sanayi Odaları Birliği ile İşçi Sendikaları Birliğinden seçilecek üyelerden tereküp edecektir.

e. Rezerv indiriminden faydalanacak yatırım projeleri, bahis konusu ofis tarafından kabul edildikten sonra tatbik mevkiine konulacaktır.

f. Yatırım projelerinde kabul edilen müddet zarfında yatırıma sarf edilmeyen rezervler üzerinden, kurumlar vergisi tahakkuk ettirileceği

gibi, ayrıca, % 10 vergi zammında alınacaktır.

g. Bu şekilde vücuda getirilen tesisler, amortisman bakımından Vergi Usul Kanunundaki amortismanlara ait hükümlere tabi olacaklardır.

h. Bu rezervlerden faydalanılarak vücuda getirilen tesisatın satılmaları, devir, tasfiye veya sair suretlerle başkalarına intikali hallerinde, bu rezervlere isabet edip evvelce alınmamış vergiler kurum kazancına ilave edilerek vergilendirilecektir.

## 5 - Gider vergisi sistemimizin tamamlanması

### a) Muamele vergileri hakkında umumi izahlar

Umumi vergi reformu hareketi içinde gider vergileri, sistemimizdeki islahat tedbirlerinden ve bu vergilerimizin alacağı istikamet ve çehreyi belirmeden önce aşağıda kısaca, bugünkü muamele vergileri hakkında bazı bilgiler verilmesi ve bizim sistemimizin bunlar içindeki yerinin gösterilmesi uygun bulunmuştur.

Daha eski bir tarihe malik bulunan gelir vergilerinin yanında, Modern mânadaki muamele vergisi asrımızın vergisi olarak ürtaya çıkmış ve ileri Maliye sistemleri içinde kendisini vaz geçilemez bir vergi olarak kabul ettirmiştir.

Bazı Batı devletlerinde muamele vergisini Devlet bütçesine sağladığı varidat gelir vergisine yaklaştırmış, hatta bazılarında (Fransada olduğu gibi) gelir vergisinden daha yüksek randıman temin eden bir fiskal kaynak olarak kendini göstermiştir.

Muamele vergisinin kaydettiği bu hızlı inkişaf yanında, şunu da itiraf etmek lâzımdır ki, bu vergi tekâmülünü tamamlanmış, prensipleri istikrar bulmuş ve istikameti taayyün etmiş bir mali sistem halini henüz alamamıştır.

Adı geçen vergi mevzuunda Batı Devletlerinin çeşitli sistem ve metodlar tatbik etmekte buldukları görülmektedir.

İlmi bakımdan bir tasnif yapılmak gerekir se muamele vergilerini, mevzuları ve alındıkları saf halar itibarile şu kategorilere ayırmak mümkündür.

1. Yayılı Muamele Vergisi : İktisadi faaliyetin hemen her safhasında, her muamele üzerinden vergi alınması usulü ki muamele vergisinin prototipini teşkil eder. Bu vergiye tatbikatta misal olarak, muamele vergisini modern mânada ilk defa tatbik koyulmuş olan Almanyada hâlen cari olan usulü zikredebiliriz. Bu tip vergi, ayrıca İtalyada, bazı Avrupa devletlerinde ve bir kısım federal Amerika devletlerinde mahalli vergi olarak tatbik edilmektedir.

2. İstihsal veya İmalât Vergisi : Verginin imâl edilen maddelerin satışı üzerinden ve buna müteazır olarak mamul maddelerin ithalinden alınan vergidir.

Fransızların "Taxe à la production" namile icat ettikleri bu vergi bu memlekette ~~özün~~ zaman tatbik edilmiş ve buradan başka Batı memleketlerine intikal etmiştir.

Türkiyede de, bilindiği gibi, 1957 gider vergileri reformuna kadar aynı karakterde olan imalât muamele vergisi uygulanmıştır.

3. Verginin toptan ticaret sahasında alınması Verginin toptan ticaret sahasından alınması ilmi bakımdan münakaşa konusu olmakta ve muamele vergisinin ileri bir merhalesi ve mütakâmil bir şekli olarak mütalâfe edilmekte ise de fiiliyatta bu usulün tatbikatına rastlanmamaktadır.

4. "Purchase Tax" : İngilterenin ihdas ettiği bir usuldür. Vergi perakende satış fiyatlarına intikal ettirilmek ve sadece konfor ve lüks eşyalarına hasrolunmak suretile toptan ticaret sahasında alınır. Tatbiki nisbeten basit ve sosyal adalet anlayışına en uygun olan muamele vergisi sistemidir.

Yeni İsrail Devleti de bu usulü kabul etmiş bulunmakta ve uygulamaktadır.

5. Verginin perakende satışlar üzerinden alınması : İskandinav memleketlerinde Devlet vergisi olarak, diğer bazı Devletlerde de mahalli vergi olarak tatbik edilen bir usuldür.

6. Verginin istihsal safhasında Şeklenen değer üzerinden alınması : Fransızların ortaya attığı "Valeur ajoutée" ilmi bakımdan büyük revaç görmüş yeni bir muamele vergisi sistemidir. Hatta Almanyada dahi muamele vergisinin bu şekle ifrağ edilmesi düşünülmektedir. Şu varki, daha ziyade gayrisafi kazanç üzerinden alınması ve ayrıca tatbikatta bir çok müşküller arz etmesi itibarile, Fransada da görüldüğü gibi bu vergiden, ihdasında ümit edilen netice elde edilememiş ve bu vergileme şekli şimdiden bir çok tenkitleri üzerinde toplamıştır.

7. Enerji vergisi : Verginin elektrik, petrol ve kömür sarfiyatı üzerinden toplu alınmasını istihdaf eder. Fransada Shuller namında bir Maliyeci tarafından ileri sürmüş ve savunulmuş olan bu tez, tatbikatçılar ve ilim adamları tarafından benimsenmiş olmakla beraber, realiteye uygun bulunmaması bakımından ütöpik bir vergileme sistemi olarak kalmaktadır.

8. Verginin ilk istihsal maddeleri üzerinden alınması : Teoride, eskiden beri münakaşası yapılmış ve muamele vergisini basit ve kolay tatbik edilir bir hale ifrağ edecek olan bu usul Türkâyede Gider Vergileri reformu ile ilk defa tahakkuk safhasına girmiş bulunmaktadır.

Memleketimizde muamele vergisinin ilk tatbikatı 1924 de istihlak vergisi ile başlamıştır. Muamele vergileri memleketimizde istihlak sırasında, toptan ticarettde imâl veya istihsalde alınan çeşitli şekillerile tatbik edilmiş fakat bu metodların tatbikatında umulan başarı elde edilememiştir.

Gider vergisi reformundan önce memleketimizde tatbik edilen muamele vergisi, bizdeki şekli ile, sanayiyeşme hareketini engellemiş milli sanayinin tazuv ve ânkışafına mâni olmuştur. Bilhassa bu vergideki küçük sanat muafılığı bu neticeyi doğurmuştur. Bu muafiyet fiişiyatta küçük işletme muafılığı şeklinâ alarak, sinai faaliyetin geniş bir sahasını içine almıştır.

Diğer taraftan, muamele vergisinde nisbetin ağırlığı ve kontrolunçüçlüğü vergi randımanını da düşürmüştür.

Bu sebepler dolayısıyledir ki, muamele vergisi dâvasının halli mevzuunda, memleketimizin realitelerine uygun başka bir esas bulunması icap ediyordu. Avrupada ilk ihdas edildiği zamanlardan beri üzerinde durulan, Almanların "Urproduktion" dedikleri "İlk İstihsal" tezine uygun bir sisteme gidilmesi muvafık görülmüştür.

Bu teze göre, vergi tam mamul yerine, sanayinin

ilk istihsal maddeleri üzerine vazedilecek, sadece bu maddelerin vergilendirilmesi ile iktifa olunacak, ilk istihsalı takip eden bütün imâl safhaları kendiliğinden vergi mevzuunun dışında bırakılacaktır.

Şunu da kısaca ilave edelimki, bizim "İlk İstihsal" tezine uygun bir sistem kurarken yaptığımız reform, dahalarını bir şekil almış, ve bu reform dolayısı ile dünyada ilk defa olarak gider vergileri toplu bir sistem içinde kodifiye edilmiştir.

**b) Gider vergisi sistemimizin noksanları ve islah çareleri:**

Tefferruatın sarfınazar ederek, umumi esasa göz önünde tutulmak sureti ile, bugünkü sistemimizin tatbikattanda mülhem olarak müşahade olunan noksanlıklarını şöyle sıralayabiliriz :

1. İlk tekliflerde vergi mevzuunda alınmalar derpiş edilmiş bulunmakla beraber, ilk istihsal maddelerinin bir kısmı vergi dışı bırakılmıştır. Bunlar arasında bilhassa, kereste ve deri gibi değeri yüksek iki maddenin, bazı mülahazalarla, vergi mevzuuna içine alınmamış olması zikre değer.

2. Gider vergileri içerisine alınan istihlal vergilerinden şeker ve inhisar rejimine tabi olan tütün ve alkollü içkilere ait vergiler sisteminin dışında bırakılmışlardır.

Gider vergisi sistemimizin islahı düşünülürken, "İlk İstihsal" tezine dayanan usulden ayrılarak yukarıda belirtilen diğer muamele vergisi metodları birine gidilmesi, hiç değilse uzun bir zaman içinde vârid olamaz.

Ancak sistemin vüzuhu ve bütünlüğü bakımından vergide hala mevcut bulunan boşlukların doldurulması suretile bu vergide yapılacak reformun istikameti tayin edilebilir.

Buda, yukarıki izahattan da anlaşılacağı gibi, kerestenin ve derinin ilk istihsal vergisine tâbi tutulması; muğlak ve içinden çıkılmaz bir hal almış olan şeker vergisinin matrah ve nisbetinin kağıt olarak tayin edilmek suretile gider vergileri mevzuuna ithal edilmesi, ayrıca ileride de temas edeceğimiz gibi, tütün ve alkollü içkilerin de kaza matrah ve nisbeti muayyen bir vergilemeye tâbi tutulması ve gider vergileri manzumesi içerisinde alınması icap eder.



Bunların yanında gidervergisinin bugüne kadar olan tatbikatı sırasında müşahede edilen vergi tekniğine ait noksanların ve aksaklıkların islâh edilmesi de uygun olacaktır.

Bu meyanda, kısmen vergi tekniğine taallük eden bir aksaklığı da belirtmek yerinde olur. Bilhassa kombine imalât yapan müesseselerde, işlerin icabı, vergiye tâbi ilk mamul maddelerin imâlatında devamlılık ve istikrar sağlanması mecburiyeti dolayısıyla bazı hallerde mühim mamul stokları teşekkül etmekte ve bunlar için önceden ödenen vergi bu işletmelerin likidite ve trdsererie durumları üzerinde menfi tesirler yaratmaktadır.

Bunu önlemek için bu durumda sönai müesseselerden kuran imalât için lüzumlu olan stokun devrinde teşekkül edeh vergili stokların vergilerinin ödenmesinde kolaylıklar sağlanması imkân dahiline s kulmalıdır. Bu imkânlar her müessesenin hususiyetleri gözönünde bulundurulmak suretile yaptırılacak tetkiklere istinaden ve bir kanun hükmü icabı olarak bir usule bağlanmalıdır.

İhraç edilen maddeler için kabul edilmiş olan iade ve mahsup usulünün de formalitelerden kurtarılarak en basit bir şekle ifrağ edilmesinin temini muvafık olur.

#### 6 - Mali inhisarlar rejiminin islâhı

Bizde, an'anevi istihlâk vergilerinin mevzuunu teşkil eden umumi istihlâk maddelerinin çoğu (tütün, müskirat, çay, tuz, kibrit ve zaman zaman kahve ve şeker) mali inhisara, diğer bir deyimle "Vergi inhisarı" na tâbi tutulmuşlardır.

Hâlen inhisara tâbi maddeler, tütün, alkol ve alkollü içkilerle tuz ve çaydır. (Son yıllarda kahve tekrar inhisar mevzuuna alınmıştır.)

Muasıir vergi sistemimizin kompozisyonunda gelir ve muamele vergisinden hemen sonra (Anglo-Sak son memleketleri ve İsveç gibi bazı İskandinav memleketlerinde, hatta muamele vergisinden evvel) gelen mali kaynaklar tütün ve alkol vergileridir.(1)

---

(1) Alkol, alkollü içkileri de ihtiva eden bir mefhum olarak kullanılmıştır.

Batı devletlerinin çoğunda sadece tütün vergisi hasılatı yekûnunun takriben % 10 unu ve hatta bazı memleketlerde daha fazlasını teşkil etmektedir. (Almanyada % 12-15, İtalyada % 20 ye kadar.)

İngilterede tütün vergisinin müskirat vergisi ile birlikte Devlet fiskal gelirlerinin % 25 ine kadar yükseldiği görülür.

Türkiyede monopol mevzularından sağlanan fiskal hasılatın (Tekel İdaresince işletilmesine devam olunan kibrit fabrikasının geliri dahil) varidat yekûnuna nisbeti % 13 den ibarettir.

Görülüyorki, bizde tütün ve alkol önemli fiskal rezervler saklayan ve vergi reformu yönünden dikkatle ele alınması gereken mevzular olarak ortada durmaktadırlar.

Bahis mevzuu maddelerin memleketimizde tâbi buldukları karışık mali rejim, ilmi, rasyonel ve verimli bir vergileme sistemi olmaktan çok uzak bulmaktadır.

Türkiyede hâlen tatbik edilmekte olan mali monopol rejimi prensip itibarile "Plus-Value" yani imâl edilen (ithal edilen monopol maddelerinin maliyet fiyatları ile satış fiyatları arasındaki farkın fiskal bir gelir olarak devlete terk edilmesi esasına dayanır.

Derhal şunu ilave edelim ki, değer fazlası şeklindeki fiskal hasılatın hazineye tamamen ödenmesi her zaman kabil olmamakta, Tekel idaresi bu hasılatta tütün destekleme mübayaasında olduğu gibi, sarfiyat yapmak zorunda kalmakta ve bu gibi sebeplerle, hazineye karşı bütçe açığına müncer olan, mağif borçlar altına girmekte veya bir yandan hazineye fiskal boricunu öderken, öbür yandan da hazine kefaletinihâiz bonolarla enflasyonist borçlanma yoluna gitmektedir.

Şunu kabul etmek lâzımdır ki, âmme teşebbüslerinin de modern işletmecilik esaslarına göre sevk ve idare edilmeleri, diğer taraftan da vergicilikte genel sistem, gerek teknik bakımlardan vukua gelen derin tahavvüllerneticesinde Fransızların "plus-value" esasına dayanan eskimiş monopol usulü mânasını ve tatbik kabiliyetini kaybetmiştir. Bu suretle "plus-value" usulünün yerini; matrahı, nisbeti ve tutarı malûm olan vazih vergileme rejimi almıştır.

Hemen ilâve edelim ki, tütün ve alkolün unumi vergi rejimine tâbi tutulmaları, bu maddelerin imâl veya satışında işletmecilik yönünden monopol usulünün tatbikine, diğer bir deyimle bu mevzularda vergi emniyetini sağlamak veya zaafa düşürmemek maksadile, **Âme** teşebbüslerine tamamen veya kısmen işletme inhisarı tanınmasına hiç bir surette mâni değildir.

**Teneşine**, bugünün telâkkileri ve icaplarına uyarak, bilhassa tütün ve alkol gibi, çok önemli fiskal mevzularda, vergi ile işletme arasında kesin bir tefrik yapılması, mali cepheden olduğu kadar, idari ve iktisadi yönlerden de yegâne müsbet hal suretini teşkil eder.

Zamanımızda mali inhisarcılığın en ileri ve mütekâmil örneği olarak görülen, İsveç tütün monopolü, tesis edildiği 1914 yılından beri, bütün kesinliği ve berraklığı ile işletme ile vergi tefriki esasına istinat etmektedir.

Filhakika İsveçte, tütün ithali, imâli ve satışı (perakende satış hariç) tam monopol şeklinde, sermayesinin büyük kısmı Devletin elinde bulunan, bir anonim şirkete tevdi edilmiş, mamul tütün satışları da doğrudan doğruya tütün vergisine tâbi tutulmuştur. (1)

Tarihi bir müessese olmakla beraber, değişen şartlara intibak etmesini bilmiş ve böylece mali inhisar işletmeciliğinde bir çığır açmış olan Avusturya tütün rejisi de fiskal yönden doğrudan doğruya vergi esasına dayanmaktadır.

Tütün monopolü olan diğer Avrupa devletlerinden İspanya ve Portekizde de, monopolün tatbikatında, vergi esasının hâkim bulunduğu müşahede edilmektedir.

Yalnız Fransa ve İtalya monopol sistemlerindedir ki, vergi rejimine doğru esaslı bir kayma vukua galmış olmakla beraber, bu rejim, henüz bütün açıklığı ile tatbik edilmemektedir. Şu varki, bu memleketlerde de "plus-value" usulünün tamamen terk edilerek vergi esasına geçilmesi yolunda ciddi çalışmalar yapılmaktadır.

Türkiyeye gelince, bizde, az önce belirttiğimiz gibi, mali inhisar rejiminin esasını "plus-value" usulü teşkil etmekle beraber 1934 de kabul edilen ve sonradan Savunma Vergisi adını alan müdafaa vergisi ile mali inhisarcılığımıza vergi esasları da ithal edilmiştir.

Şu kadarki, inhisar maddelerinin ayrıca, bu vergiye tâbi tutulması, sistem değişikliğini tazaman eden ve önceden tasarlanmış bir fiskal reformun netice-

si değil, o andaki mali ihtiyaçların tazyiki altında gelir kaynakları aranırken, vergi yolile inhisar madelerinden fazla varidat teminine matuf gelişi güzel bir hareketten ibaret bulunmuştur.

İnhisarlar mevzuunda savunma vergisi, bir çok tādiller geçirdikten sonra tütünde % 35 nisbetinde ad-valorem bir vergi şeklini almış, alkollü içkilerde ise, şişe veya litre başına hesaplanan spesifik bir vergi olarak kalmıştır.

1960 varidat bütçesine göre Tekel İdaresi yekûn fiskal hasılatının % 57 si "plus-value", yani "Tekel safi hasılatı" ndan, %43 ü de Tekel Savunma Vergisinden tereküp etmektedir.

Yukarıki izahattan anlaşılacağı üzere, yapacağımız büyük reformda mali monopol sistemimiz bakımından bilhassa üç nokta üzerinde tavakkuf etmemiz icap edecektir.

1. "Plus-value" esasının terk edilerek tamamiyle vergi rejimine geçilmesi;
2. Tütün ve alkollü içkilerde vergi nisbetinin arttırılması;
3. Tekel idaresinin, modern işletmecilik esaslarına göre reorganize edilmesi.

Tekelin reorganizasyonu meselesini ileride inceleyeceğimiz için burada ilk iki nokta üzerinde durmakla yetineceğiz.

Mali monopol sisteminde "plus-value" metodunun zamanını geçirmiş, mali monopol olan memleketlerin çoğunda tatbik edilmeyen, eskiden beri tatbik olunanlarda da terk edilmek üzere bulunan bir usul olduğunu izah etmiş, bizde ise bunun Savunma Vergisi ile birlikte büsbütün karışık bir şekilde uygulanmakta bulunduğunu yukarıda belirtmiştik.

Bizde mali inhisar mevzuunda hâlâ devamette olan bugünkü amprik, geri ve karışık vergileme şekline, bilhassa tütün ve alkollü mali ve iktisadi yönden arz ettikleri büyük önemi gözönünde tutarak son verilmesini ve ayrı tütün ve alkol vergilerinin ihdası suretile, monopol işletmeciliği ile verginin birbirinden ayrılmasını, yapacağımız reformun başlıca hedeflerinden biri addederiz.

---

(Say. 47 de 1) İleride Maliye Bakanlığının reorganizasyonundan bahsederken bu mevzua avdet edeceğiz.

Bu suretle sağlayacağımız faydaları şu noktalarda toplamak mümkündür :

a - Tütün ve alkolün fiskal hasılatı, inhisa işletmelerinin ham madde mübayaası, maliyet ve satış fiyatı ve finansmankonularile karışmayacak; vergi hakununun umumî esaslarına göre tahakkuk eden ve tahsil olunan vergi hasılatı şeklinde, vasıh ve müşahhas mal hüviyetile ortaya çıkmış olacaktır.

Bu sayede, bu en verimli mali kaynakların gelirleri, zamanında ve eksiksiz olarak hazineye intikaledecek, bu yönden bütçenin vüruh ve samimiyeti artacak, vergi politikasının da daha müsbet bir şekilde gelişmesi mümkün olacaktır.

b - Tütün ve alkol vergileri, gider vergileri sistemimizin mevzuuna alınmak suretile, bu vergilere ait son reformumuz, bu cephesile de tamamlanmış olacaktır.

c - Monopol işletmeleri, bihassa tütün ve alkol gibi çok önemli iktisadi mevzulara taallük eden sınaî ve ticarî faaliyetlerini ve varlıklarını vergi toplama ve ödeme hizmetlerinden kesin olarak ayıracaklar ve böylelikle modern işletmeciliğin icaplarını uyararak, çalışma ve gelişme imkânını kavuşacaklardır.

d - Nihayet önemli bir vergileme konusunda, teşriî organın tasarrufu dışında, Hükümetçe fiyatları zam yapılması suretile, anayasa hukuku anlayışına aykırı bir yoldan gidilmesi de önlenmiş olacaktır.

Tütün ve alkol mevzularından sağlanan malî hasılatı, yeni ihdas edilecek vergilerin nisbetlerinin yüksek tutmak suretile arttıran imkânının araştırılması da yerinde olacaktır.

Az evvel belirttiğimiz gibi, tütün ve alkol yüksek nisbetlerde vergiye tahammülü olan ve gerek bu sebepten, gerek istihlâklerinin (umumî ve fert başına olan istihlâkin) durmadan artmakta bulunmaları dolayısıyla, büyük malî rezervler ihtiva eden mevzulardır.

Yabancı memleketlerde müşahede edildiği gibi alkol ve bilhassa tütün vergisinin eskiden tasavvuru dahi mümkün olmayan hadlere çıkarılmış olmasının bu maddelerin istihlâkindeki devamlı ~~ve~~ artışı üzerinde cüz'î bir tesiri olmamıştır.

Tütün vergisinin en ağır bulunduğu memleketlerden biri olan İngilterede bu konu üzerinde yapılmış olan tecrübeler göstermiştir ki, bu vergiye yapılan zamlar dolayısıyla artan yeni fiyatlara halk en geç üç haftada alışmakta ve tütünün istihlâk hacmi tıkrında vergi zammının fiskal bir tesiri olmamaktadır.

Şu noktayı da gözönünde tutmak lâzımdır ki, Türk parasının devalüasyonu dolayısıyla, geniş ölçüde bir ihraç maddesi olan yaprak tütün fiyatında ve son yıllarda sureti umumiyede işletme masraflarında vukugelen artışlar yüzünden, tütün mamullerinin (sigaranın) maliyetleri de yükselmiş bulunmaktadır. Bu sebeple, esasen bu mamullerin fiyatlarını yeni şartlara göre ayarlamak, diğer bir deyimle tütün mamullerinin fiyatlarını yeni baştan tanzim etmek icap edecektir. İte bu sırada, yeni fiyatların tekel işletmelerinin otofinansman ihtiyaçları için lüzumlu olan fonları sağlayacak, diğer taraftan da yüksek bir vergiyi ihtiva edecek bir seviyede tesbit edilmesi yerinde bir hareket olacaktır.

Şunu da belirtmekte faide mülâhaza ederiz ki küçük zamlarla vergi nisbetlerini sık sık değiştirmek için, bu nisbetleri bir defada azami haddi üzerinden tayin etmek vergi politikası yönünden daha isabetli bir hareket tarzı olur.

#### 7 - Diğer vergi ve harçların islahı

Yapılacak büyük vergi reformunda, şüphesiz, fiskal sistemimize giren, gerek Devlete, gerek mahal kollektivitelere ait diğer vergilerin ve bu meyanda vergi ile karışmış olan harçlar sistemimizin de gözde geçirilmesi ve bu sahada da, reformun esprisine uygun tarzda, gerekli islahatın yapılması icap edecektir.

Reformun bu saha içindeki istikamet ve hedeflerini şu suretle tesbit edebiliriz :

1- Yeni vergi sistemimizle muhafaza edilecek olan vergileri modern vergi anlayışı ve vergi tekniğine göre yeniden organize etmek;

2- Verimi düşük ve hayat hakkını kaybetmiş olan bir sürü perakende küçük vergileri (ve harçları) tasfiye etmek.

### a) Şeker vergisi

Birinci gruba giren vergilerin başında şeker vergisi gelir. Bizde vüzuhunu kaybetmiş olan bu verginin de işletmelerle olan bağlantılarını keserek, gider vergileri sistemimizin çerçevesi içinde yerini, daha evvel işarettiğimiz gibi, bu sistemin reformu sırasında, almış olması gerekirdi.

Şeker vergisinin teknik yönden yapısı ve tatbiki katı, tütün vergisinin aksine olarak, mutedil bulunması ve imkân hasıl oldukça düşürülmeğe çalışılması lâzımgelir.

Bunu icâp ettiren sebepler sosyal ve iktisadi mülâhazalardan doğmaktadır. Filhakika, şeker, zaruri bir gıda maddesi olarak, sosyal yönden ağır bir vergiye mütehammil olmayan umumî bir istihlâk maddesidir. Bu sebeplerdir ki, Batı devletlerinin çoğunda, şeker vergisi nisbetinin düşük tutulduğu ve gittikçe düşürülmekte bulunduğu görülmektedir.

Meselâ Fransada şeker sadece "Taxe Sur la Valeur Ajoutée" şe, bunun en düşük nisbetler grubunu teşkil eden % 6 üzerinden, tâbi bulunmaktadır. (1)

Almanyada şeker vergisinin nisbeti yüz kiloda 26,50 D.M. iken son yıllarda bu nisbet 10 D.M.'a indirilmiştir.

Belçikada şeker, satış değerinin % 10 u üzerinden "Taxe de transmission" denilen muamele vergisine tâbidir.

Hollanda'da şekerden alınan vergi yüz kiloda 19 florindir.

Türkiyede şekerden alınan vergi **mükdarında** 3 kilo başına kesme şekerde 100, toz şekerde 85 kuruştur.

Memleketimizde şeker imalâtında bir şürprodüksiyon mevcuttur. Bu fazla istihsalın yabancı memleketlere ihracı için bir çok teşebbüslere gârişilmekte ise de, maliyet fiyatının yüksekliği yüzünden bu mevzuda büyük müşküllerle karşılaşıldığı bir vâkıdır. Bu itibarla istihsal fazlasının istihlâke tevaccühünü temin edecek şekilde verginin nisbetinin düşürülmesi faydalı olacaktır.

---

(1) "T.Y.A." nın umumî nisbeti % 20, zamlı nisbetleri % 20 ve % 25, düşük nisbetleri % 10 ve % 6 dır.

Halbuki şimdiye kadar bizde, bu verginin nisbetin tedricen düşürecek yerde, aksine, verginin yapılan zamlarla ağırlaştırılması yoluna gidilmiştir.

### b) Tapu harcı

Yapacağımız reformda, üzerinde durulması gereken diğer bir fiskal konu da, gayrimenkul iktisabı üzerinden alınan vergi yani bizdeki tapu harcıdır.

Menşei itibarile kaydiye (Enrogistrement) olarak basit bir harç şeklinde tatbikine başlamış ve asırlarca bu mahiyetini muhafaza etmiş olan bu resim, harçlıktan tamame çıkarak, bütün unsurlarile bir vergi şeklini iktisap etmiştir.

Bunun bariz misalini Alman vergi sisteminde görürüz. Bu vergi sisteminde servet vergileri grubunu genel servet vergisi, veraset vergisi ve "Grunderwerbsteuer" denilen "gayrimenkul iktisap vergisi" olmak üzere üç vergi teşkil etmektedir ki, bunların sonuncusu burada bahis konusu ettiğimiz vergidir.

İşte bizim de bu konuda yapacağımız islâhat, eskimiş ve mânasını kaybetmiş tapu harca usulünü terk ederek, bu bakımdan en mükemmel örneği veren Alman sisteminde yaparak mevzuu, istisna ve muaflikları, matrahı, nisbeti, tahakkuk ve tahsiline ait esasları vüzuyla tayin edilmiş yeni bir "gayrimenkul iktisabı vergisi" nih ihdasına müteveccih olabilir.

### c) Hayvanlar vergisi

Eski çağlar tekâlifi şer'iyesinin veâşarın bir arığı olan hayvanlar vergisinin, modern vergi nizamımız içinde, muhtelit karakterli bir gelir-servet vergisi olarak tatbikine devam edilmesi kadar bir systemsizlik ve tezat tasavvur edilmez .

Bilindiği gibi, gelir vergisi inkilâbı tahakkuk ettirildiği sırada, bir baş vergisi olan yol vergisi ile hayvanlar vergisinin kaldırılması, bu reformun başlıca gayelerindendi.

Filhakika, reformu müteakip yol vergisi kaldırılmış ve hayvanlar vergisinin sahası daraltılmıştır. Bununla beraber, bu sonuncu mükellefiyetin vergiciliğimizden sökülüp atılması, bir takım mali mülâhazalarla, mümkün olamamıştır. Böylece vanidatı bir milyarı çok aşan gelir vergisinin yanı başında 30 milyon lira kadar olan hasılatı ile hayvanlar vergisinin tatbikatına devam edilmiştir.

Modern vergi sistemi içinde, gelir vergisi kadrosu



dahilinde, zirai kazançlar vergilendirilirken, bu kazançların bir cüz'ü olarak, hayvan mevcudundan sağlanan safi gelirlerin de şu veya bu şekilde vergi mevzuuna ithal edildiği malumdur.

Bizde, bugüne kadar, zirai kazanç sahası bütünü ile, gelir vergisi şumülü dışında dururken, bir kısım hayvan mevcudu üzerinden vergi alınması, hiç bir suretle izahı mümkün bulunmayan bir keyfiyettir.

Kaldığı, zirai kazançların gelir vergisi içindeki yerini almasına müteallik çalışmaların neticelenmek üzere bulunduğu şu **binayanda**, bu kazançların gelir vergisine tâbi tutulması, fiskal bakımdan hayvanlar vergisi de fazlasıyla telâfi edilmiş olacaktır.

Böylece, bir taraftan gelir vergisi sistemimiz bu yönden tamamlanırken, diğer taraftan muasır vergi nizamı içinde yeri bulunmayan hayvanlar vergisinin ilgası suretile de reform, tamamlanmak icabeder.

#### â) Harçlar ve Damga Resmi

Harçlar, bilindiği gibi, ifa edilen bir âmme hizmetinin masrafını karşılamak üzere, bu hizmetten faydalananlardan veya hizmetle ilgili olanlardan alınan bedeldir. Teorik mânada harçtan bahsedebilmek için, âmme hizmetinin maliyeti ile harç arasındaki münasebetin ölçülebilmesi lâzımdır. Eskiden bir dereceye kadar mevcut olan bu ölçüler zamanla kaybolmuş ve harçların vergi şekli de dejenere olmalarına yol açmıştır. Bunun **en** tipik mislini, daha önce temas ettiğimiz Tapu Harçları teşkil eder.

Bir âmme hizmetinden faydalanma mukabilinde alınan harçların en klasik örneğini teşkil eden mahkeme harçları (adliye harçları, dava masrafları) dahi, hizmet bedelinden ancak pek cüz'i bir kısmını karşılarlar. Bu sebeple, mahkemelerin personel ve materyal giderleri, sair masrafları, esas itibarile, umumi bütçe üzerinden vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerde karşılanır.

Evvelde belirttiğimiz gibi, muasır vergi anlayışı ve rasyonel vergi sistemi telâkkisi, harçların bir dereceye kadar yapılan masrafla ilgisini muhafaza ettikleri mahdut sahalara inhisar ettirilmesini ve umumi fiskal varidat dışında mütalâa olunmalarını icap ettirir. Nitekim, Batı devletlerinin çoğunun (Angle-Sakson devletleri, Almanya) bu yoldan gittikleri müşahede olunur.

Damga resmine gelince; menşeyini harç teşkil eden bu verginin vuzuhsuzluğu, mevzuundaki karışıklıkla başla

Damga Resminin teorik plânda bir tarifinin yapılması imkânsızdır. Filhakika, Damga Resminin bir vergi olarak karakterini tayin etmek tesirlerini ölçmek kabil olamaz.

Damga Resmi, bizde olduğu gibi, umumi bir şekilde tatbik edildiği zaman büsbütün müz'ic ve sıkıcı bir hal alır. Bihassa ticari muamelelere taallûk eden hemen her evraka (ruhsatname, ticari senetler, esham ve tahvilât, çekler, hesap hülâsaları, bordrolar, ilânlar, nakliye vesikaları, makbuzlar, sipariş kabul mektupları hatta bu mahiyetteki telgrafların ticarethâdede kalan nüshaları, banka vesikaları ilân, ilân..) esas itibarile, pul yapıştırmak suretile damga resmi istifa edilmesi, zamanımızın icarile telifi imkânsız olan iptidai ve irrasyonel bir vergileme şeklidir.

Diğer taraftan, çoğu hallerde damga resmi, harca tâbi muameleleri ve diğer vergilerin mevzularını şumulüne almak suretile, vergilemede bariz mükerrerlikler yaratır.

Mesalâ, bizde olduğu gibi, bir çok vesikalar hem harca hemde damga resmine tâbidir. (Bir kısım ruhsatnameler, ihtira beratları, diplomalar, mahkeme ilâmları, pasaportlar, ilân..). Diğer taraftan damga resmi tatbikatı diğer vergilerine, belediye vergisine tâbi bir takım mevzulara da sirayet eder (sigorta muameleleri, Nakliye biletleri, ilânlar, eğlence yerleri gibi).

Bu resmin en şumullü ve en muğlak şeklini Fransa'da görürüz. Bu memlekette kaydiye (Enregistrement) usulile birleşen ve karışan bu verginin tatbikatı, evvelce de belirttiğimiz gibi, Maliye idaresinde, memleket sathına yayılmış geniş teşkilâtı ile ayrı bir "régie" halinde idare olunur. Mevzuuna gayrimenkul intikallerini ve veraset vergisini de alan bu vergilemenin teferruatlı ve karışık tatbikatı ayrı bir ihtisas, hususi bir bilgi sistemi "Science de l'enregistrement" mahiyeti almıştır.

Bugünün şartları ve vergi anlayışı ile tam bir teşkilât halinde bulunan, mazinin kalıntısı bu "enregistrement" müessesesini vergi sistemlerinden söküp atamamış olan Lâtin devletlerine mukabil, Angle-Sakson memleketlerindeki tatbikatın dar bir sahaya inhisar ettiğini, Almanyada ise büsbütün kaldırıldığını görürüz.

İngilterede, 1949 Mali kanunu ile, harç ve resimlerin büyük bir kısmı, bu meyanda bunların en tipik olanlarından pasaport, doğum, ölüm, evlenme harç ve resimleri ilga edilmiştir.

İtalyada, kaydiye resimlerinin toptan kaldırılması hususunda bir cereyan mevcuttur.

Bize gelince, Fransız usulünden mülhem olarak kurulan ve Fransız tesirinden bir türlü kurtulamamış olan harçlar müessesesi ile, damga resmi mükellefiyetinin, bugünkü mahiyet, şekil ve şumulleri ile gelir vergisi reformu ile girdiğimiz yeni vergicilik devresinde yeri ve hayat hakkı olmadığını izahtan vâreste addederiz.

Harçlar ve damga resmi mevzuunda takip edilecek politikanın hedefi , evvelce de belirttiğimiz üzere, bu sahaya giren teferruatlı, dağınık, verimsiz ve müz'ic çeşitli mükellefiyetleri tesfiye ederek, harç mevzuunda varidat teminine matuf olmayan ve Devletin fiskal sistemi dışında kalan bir müessese vücade getirmek, tapu harcını vergi hüviyeti ile kabul etmek, damga resmi mevzuu da da, Alman usulünden mülhem olarak, bu usulü tekemmül ettirmek suretile, "sermaye tedavülü" vergileri grubu altında, mahdut sayıda, verimli ve müşahhas bir takım yeni vergiler meydana getirmektir.

## II - OLAĞAN ÜSTÜ BİR MÜKELLEFİYET OLARAK "MİLLİ DAYANIŞMA VERGİSİ" NİN İHDASI

### 1 - Olağan Üstü Vergi Anlamı :

Organik vergi sistemleri, toplumların sosyal, ekonomik ve politik yönlerden normal gelişme şartlarına göre kurulur, uygulanır ve tekâmül ettirilirlir. Halbuki, toplumların içinde buldukları, bu yaşama ve gelişme şartlarında, harp aşırı enflasyon gibi, olağanüstü sebeplerle derin ve temelli değişiklikler vukua gelebilir. İşte bu gibi hallerde aşırı kazanç ve servet teşekküllerine mâni olmak veya bozulan sosyal ve ekonomik düzeni yeniden tesis etmek maksadile, mali politika bakımından, olağanüstü bir takım tedbirlere baş vurulmasına zaruret hasıl olur ki, bunların başında "Olağanüstü Vergiler" gelir.

Şu halde, olağanüstü vergiyi, toplum hayatında vukua gelen olağanüstü değişmelerin kaçınılmaz bir neticesi olarak kabul etmek lazımdır.

Olağanüstü vergiler bunların ihdasındaki sebepler bakımından geçici olarak düşünülür ve tatbik mevkiine konurlar. Şu varki, bu vergilerin bazı hallerde geçici karakterlerini kaybederek zamanla "Organik Vergi"ye inkilap ettikleri, veya vergi zammı olarak tatbikine devam oldukları vakidir.

Vergi tarihinde olağanüstü verginin yukarıda görülen şekillerdeki istihalelerinin türlü örneklerine tesadüf edilir. Bunların başında İngiliz İnceme Tax'ını zikredebiliriz.

Bilindiği gibi, muasır gelir vergisinin ilk ve en ileri örneğini teşkil eden İngiliz gelir vergisi Napolyon harpleri sırasında geçici bir "Harp Yardımı" vergisi olarak ihdas edilmiş olup bu mükellefiyet, zenginlerin eskisine nazaran daha fazla, orta sınıfların eskisi kadar vergi ödemeleri, fakirlerin ise vergi dışı bırakılmaları esaslarına göre tesis edilmiş, bu suretle modern şahsi verginin başlıca farkı vasıflarından biri olan "Müterakkilik" ortaya çıkmıştır.

Zamanımızda, İsviçre Federal Gelir Vergisi de, önce 1933 yılında geçici bir "Bühan Vergisi" olarak ihdas edilmiş müteaddit defalar temdit edildikten sonra, 1942 de "Savunma Vergisi" adını alarak, federal vergi sisteminin başlıca taşıyıcı unsur olmuştur.

Vergi zammı şeklinde devam ettirilen fevkalade vergilere misal olarak dahîzdeki Savunma Vergisini gösterebiliriz.

Yukarıda arz ettiğimiz istihaleyi geçiren vergiler dışında, iki tip olağanüstü vergi vardırki, bunlar mahiyetleri itibarile bir defaya mahsus olarak vey muayyen şartların devam ettiği geçici bir devre içinde tatbik edilirler. Bu vergiler, birinci ve ikinci dünyâ savaşları sırasında veya bu savaşları takip eden devrelerde uygulanmış olan aşırı kazanç ve servet vergileridir.

Aşırı kazanç vergisini (Harp Vergisi veya Harp Kazançları Vergisini) harbe giren (hatta harbe girmemiş olan İsviçre gibi) Batı devletlerinin hemen kaffesi tatbik etmişlerdir.

Olağanüstü servet vergilerine gelince, bunlarla bilhassa İkinci Dünyâ Savaşından sonra, servet ve servet artışıların yüksek nisbetlerde ve bir defaya mahsus olmak üzere vergilendirilmesi yoluna gidilmişti. Bu tip vergilerin de, Angle-Sakson memleketleri hariç, harbe girmiş olan Kıt'a Avrupası memleketlerinin hemen hepsinde uygulandığı görülür.

Müteakip paragraflarda aşırı kazanç vergisine kısaca temas ettikten sonra, olağanüstü servet vergilerini, bazı memleketlerden misaller vermek suretile iza etmeğe çalışacağız.

Bu izahatımıza geçmeden önce, burada şu noktayı belirtmek isteriz ki, bahis konusu olan aşırı kazanç ve servet vergilerinin ihdas ve tatbikinde hakim olan fikir, bu yoldan olağanüstü mali bir gelir sağlamak yanında ve belki bundan önce gayri mali bir takım maksatları tabakkuk ettirmek ve yeni kurulan sosyal ve iktisadi nizamı, mali ve maddi yönden sağlam bir temel üzerine oturtabilmektir.

## 2 - Aşırı Kazanç Vergileri : (1)

Aşırı kazanç vergilerinin mevzuunu, normal kazançların üstündeki fazla kazançlar teşkil eder.

Bu vergilerin matrahları umumiyetle Referans usulüne (vergiye tabi "exercice" yıllarına, yeni geçmi son yılın kazancına veya bir kaç yıla ait kazançların ortalamasına kıyaslanması usulüne) ve bazen bu usule ilaveten normal sermaye kârı (sermayeye nazaran normal telakki edilen kâr yüzdesine göre) esasına istinaden hesaplanır.

Bu girişten sonra bazı Batı devletlerinde uygulanmış olan aşırı kazanç vergilerine bir göz atalım.

---

(1) Aşırı kazanç: Superbénéfice, Excess, Wehreinkommen

~~tebirlerinin mukabili olarak kullanılmıştır.~~

#### a) İngilterede

İngilterede ilk defa olarak ihdas edilen Aşırı kazanç vergisi, 1915 de kabulolunan "Excese Profits Duty" dir. Bu verginin nisbeti 1918 de % 80 e çıkarılmış, 1919 da % 40 a indirilmiş, nihayet vergi 1922 de ilga olunmuştur.

İkinci Dünya Savaşında Aşırı Kazanç Vergisi, bu defa 1939 da "Excese Profits Tax" adile tekrar uygulanmaya başlanmıştır.

1947 de kaldırılan bu fevkalade verginin nisbeti 1940 yılına kadar % 40 dan ibaret bulunmuş, müteakiben % 100 e çıkarılmıştır.

Verginin matrahını referans devresine nazaran fazla bulunan kazançlar teşkil etmiştir. Verginin % 20 si, harpte sonra mükelleflere iade edilmek üzere alıkonulmuş ve bu alacakları için kendilerine hususi sertifikalar verilmiştir.

1952 yılında yeni bir "Excese Profits Levy" tesis edilmiştir. Bu vergi, sermaye şirketlerinin standart kazançlarını "Standart Profits" aşan kısımları üzerine vazedilmiştir.

Standart kazanç 1947, 1948 ve 1949 yıllarında realize edilmiş olan kazançların ortalamasıdır. Şayet bu yıllardan birinin kazanç düşük bulunmuş olursa, gerçek kazanç yerine sermayenin % 8i (bazı hallerde % 10 veya % 12 si) ortalamasının hesabında nazara alınır.

Ayrıca verginin tarihinde 2.000 Sterlin tutarında bir indirim yapılmaktadır.

İkinci Dünya Savaşı sırasında uygulanan aşırı kazanç vergisinin, mesela 1944 de, sağladığı gelir 500 milyon Sterlin raddesindedir. Aynı yılın Gelir Vergisi, Surtax ile birlikte 1.390 milyon Sterlindir. Demekki aşırı kazanç vergisinin sağladığı gelir, gelir vergisinin 1/3 ünden fazladır.

#### b) Amerika Birleşik Devletlerinde

A.B.D. aşırı kazanç vergisinin (Excese Profits Tax) tatbikine Birinci Dünya Savaşında başlanmış ve 1929 da ilga olunmuştur.

İkinci Dünya Savaşında uygulanan aşırı kazanç vergisi, 1940 da başlamış, 1945 de kaldırılmıştır.

Nihayet 1950-53 arasında da aynı mahiyette bir vergi tatbik edilmiştir.

A.B.D. inde uygulanmış olan Aşırı Kazanç Vergilerinin kaffesi sadece sermaye şirketlerinin kazançları üzerine mevzu bulunmuştur. Şunu da unutmamak lazımdır ki, aynı devrelerde Gelir vergisinin nisbetleri de önemli derecelerde arttırılmıştır.

Aşırı Kazanç Vergilerinin matrahları, referans usulüne göre tesbit edilir. Son vergide matrah şu suretle hesaplanmaktadır.

Evvēhā, geçen son beş yıl zarfında en müsait olan üç yıla ait kazançların ortalaması alınır. Bu ortalamaya ilk yıl için % 83, müteakiben % 89 nisbetleri tatbik edilir.

Yukarıki esaslara göre bulunan meblağlardan, 25 bin Dolardan az olmamak üzere, normal kazançlar için bir indirim yapılmıştır. Bu indirimler yatırılmış olan sermayeye ve vergi leme devresinde bu sermayede (zati ve borç sermayede) vukua gelmiş olan artma ve eksilmelere göre tesbit edilmektedir.

İkinci Dünya Harbinde tatbik edilmiş olan Aşırı Kazanç Vergisinin nisbeti Roosewelt'in teklifi üzerine üç defa yükseltilerek % 94 e çıkarılmıştır. 1950 yılında ise verginin nisbeti % 30 dur.

### c) Almanyada

İlk aşırı kazanç vergisi, fazla gelir vergisi "Mehre inkommonsteuer" adile, Birinci Dünya Savaşında ihdas edilmiş ve ilk tatbikatında sadece, kurumlar vergiye tabi tutulmuştur.

Verginin matrahi, kurumların harp yıllarındaki kazançlarının, sulh yıllarının normal kazançlarıyla kıyaslanması suretile tesbit edilmektedir. Kıyaslama kazancı olarak, harbe tekaddüm eden son beş yılın kazançlarından en en düşüğü ile en yükseği ayrılarak atıldıktan sonra kalan üç yıla ait kazançların ortalaması alınmaktadır.

Bu ortalamaya nazaran hesaplanan fazlalık "Fazla Gelir" olarak fevkalade vergiye tabi tutulmaktadır. Vergi müterakki nisbetlidir. Önceleri, % 10-40 arasında seyreden müterakki kiliğin azami haddi, 1919 da % 80 e çıkarılmıştır.

1917 de ayrıca gerçek kişiler "Servet Artışı Vergisi" ne tabi tutulmuşlardır. 1918 de "Fazla Gelir Vergisi" ne inki lâp eden bu fevkalade mükellefiyette keza sulh yıllarına göre bulunan gelir ortalaması ile 1919 yılının geliri arasındaki fazlalık, % 5 den % 70 e kadar yükselen, müterakki bir tarife üzerinden vergiye tabi tutulmuştur.

1939 da "Yeni Finansman Plânı" adı verilen mali tedbirler çerçevesi içinde, yeniden bir "Fazla Gelir Vergisi" ihdas edilerek uygulanmaya başlanmıştır.

Bu verginin esasları kısaca şunlardır :

aa. Verginin mevzuu, bir evvelki seneye kıyasla eldi

edilmiş olan fazla gelirdir. Böylece birbirini takip eden iki yılın birbirine kıyaslanması yeni bir usul olarak ortaya çıkmıştır.

bb. Vergiye hen kurumlar, hem de gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler tabi tutulmuşlardır.

cc. 3000 D.M.a kadar olan gelirler mutlak surette vergi dışı bırakılmış, bunun üstünde olan gelirlerden 6000 D.M.ı vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca, ticari ve sınai işletmelerde, tesis ve tevsi işlerine tahsis edilecek kazançların da matrahtan indirilmesi kabul edilmiştir.

dd. Verginin esas nisbeti % 30 dur. İlk tatbik yılları olan 1939 ve 1940 seneleri için nisbetin % 15 olarak uygulanması kabul edilmiştir.

Esaslarına yukarıda kısaca temas ettiğimiz bu fevkalade vergi yalnız bir sene (1939 yılı) uygulanmış, 1940 da ilga edilmiştir.

Bu tarihten sonra Almanya, Fazla Gelir Vergisi sisteminin terk etmiş, bunun yerine "Gewinnabführung" yeni fazla kazancın devlete devir ve terk edilmesi usulü kabul edilmiştir.

Diğer bazı tedbirlerle (ücret ve fiyatlara müteallik tedbirlerle) birlikte "Gewinnabführung" metodu fazla kazancın vergilendirilmesi değil, iptidadan ~~doğması~~ ve tahdid ve böylelikle fiyat artışlarının önlenmesi maksadını istina etmektedir.

Bahis mevzuu usulde, ticari ve sınai teşebbüsler, kazancın ve dolayısıyla fiyatların, fevkalade hallerin icaplarına uygun bulunup bulunmadığını kendi mes' uliyetleri altında tesbit, takip ve kontrol edecekler ve bu konularda bir yükselme görülürse evvela fiyatları indirme yoluna gidecek buna tamamen muvaffak olamazlarsa, bu yüzden husule gelecek fazla kazancı devlete devir ve terk edeceklerdir.

"Gewinnabführung" metodunda devredilecek fazla kazanç, "kıyaslama Nisbetleri" ve "Kıyaslama Devreleri" olmak üzere iki usule göre tesbit edilmektedir.

"Kıyaslama Nisbetleri" usulü, sermaye ve ciro esaslarına göre tatbik edilmektedir.

Sermaye esasında, Teşebbüslerin yıllık kazançları, öz ve yabancı sermayeden işletme sermayesi için kabul olunan normal kar yüzdesi (haddi) ile karşılaştırılır. Normal kâr haddi % 7,5 dur. Bu esasa göre bir teşebbüsün kazancı, işletme sermayesinin % 7,5 undan fazla bulunursa, "Fazla Kazanç" olarak devredilecektir.



Ciro yahut iş hacmi esasına gelince: Bu esasta. teşebbüsün yıllık kazancı, satışlar için kabul edilen umumi, normal bir kâr yüzdesile karşılaştırılır. Normal bir kâr haddi % 5 dir. Ancak, iş hacmi ~~büyük~~ olantışab- bülserde bu nisbet bir miktar indirilmekte, buna mukabil iş hacmi düşük olanlarda arttırılmaktadır.

Yukarıda arz ettiğimiz kıyaslama ve ciro esaslı rı birlikte tatbik edilmekte ve bunlara göre bulunan fazla kazançtan hangisi daha yüksek ise ona itibar olunmaktadır.

Misal :

Kıyaslama cezası DM.	Normal Kazanç nisbeti %	Nazari nor mal kazanç DM.	Milli kazanç DM?	Fazlalı DM.
Sermaye.. 1.000.000	7,5	75.000	150.000	75.000
Ciro .... 2.000.000	5	100.000	150.000	50.000

Misalinâze nazaran, sermaye esasına göre tesbit edilen fazla kazanç, daha yüksek olduğu için devredilecektir.

Yukarıda esaslarını kısaca arz ettiğimiz "Kıyaslama Nisbetleri Usulü" büyük teşebbüsler hakkında tatbi edilir. Orta ve küçük işletmeler "Kıyaslama Devreleri Usulü" ne tabi bulunurlar. Ekonomimin daha geniş bir sahı için bu ikinci usulün kabul edilmesinin sebebi, bu s hada, işletme sermayesinin doğru olarak tesbit edilmesi deki güçlükten ve ciroya nazaran kâr hadlerinin ticaret nevelerine göre fazla tehalüf etmesindedir.

Kıyaslama Devreleri Usulünde, referans senesi perakende tecarete 1938 yılıdır. Toptan ticarete referans seneleri ticaret kollarına göre değişmekte ve bazı larında iki veya üç senenin kazanç ortalamalarına itibar olunmaktadır.

Kıyaslama nisbetleri usulünde olduğu gibi bu usulde de yani kıyaslama devreleri usulünde de ciro esası memzucen tatbik edilmektedir.

Almanyada yukarıda izah ettiğimiz kazancın devri sisteminin yanında dividantların tahdidı ile ilgili olarak diğer bir mali tedbir "dividant vergisi" uygulanmıştır. Bu verginin esasları şunlardır :

aa. Vergiye öz sermayesi 300 bin DM.ı tecavüz eden anonim şirketlerle, sermayesi 1 milyon DM.ı geçen limited ve benzeri sermaye şirketleri tabidir.

bb. Bunlar geçen son yıla ait dividanttan fazla tevziat yapamazlar. Son yılın dividantı, % 6 dan düşük

bulunursa ancak bu hadde kadar temettü tevzi edebilirler.

cc. % 6 yı tecavüz eden dividendlar aşağıda yazılı nisbetlerde vergiye tabidirler.

% 7 de,	fazlayı teşkil eden	1 in yarısı
% 8 "	" "	2 nin 1,5 u
% 9 da	" "	3 ün 2,5 u
% 10 "	" "	4 ün 3 ü
% 11 de	" "	5 in 3,5 u
% 12 "	" "	6 nın 4 ü

#### d) Fransada

Fransada 1939 da, aşırı kazançlar, harbin sonuna kadar devam etmek üzere, olağanüstü bir vergiye tabi tutulmuşlardır.

Bidayette, askeri taahhütlerden doğan kazançlara i hisar ettirilmiş olan bu vergi, aynı yıl içinde bütün sınaî ve ticari teşebbüslere teşmül edilmiştir.

Vergi büyük teşebbüslerde referans devreleri usulüne göre, bunların dışında götürü usulde hesaplanır.

Referans usulünde, son yılın kazancı 1937 ve 1938 yıllarının kazanç ortalaması ile kıyaslanır ve aradaki fazlalık vergiye tabi olur.

Götürü usulde ise, Alman sermaye kıyaslaması esastaki olduğu gibi, evvela işletme sermayesine normal kâr haddi (%6) tatbik edilir. Bu suretle bulunan meblağa, teşebbüsün hissinin mesaisi karşılığı olarak ayrıca maktu bir miktar ilâve olunur. Bu iki meblağın tutarı meşru ve normal kazanç verir. Bu kazançla teşebbüsün son yılda elde ettiği fiili kazanç karşılaştırılmak suretile Fazla Kazanç Vergisinin matrahı tesbit edilir.

Şunu da ilâve edelim ki, Fransız Fazla Kazanç Vergisinde geniş bir takım muafliklar kabul edilmiştir. Bu cümlerden olmak üzere, iş hacmi, emtia ticaretinde bir milyon franktan, hizmetlerde yüz bin franktan aşağı olan teşebbüsler vergiden muaf tutulmuşlardır.

Fazla kazanç vergisinin tarifesi şöyledir :

Normal kazançtan fazlalık nisbeti	Vergi nisbeti
%	%
25 e kadar	20
25 - 50	30
50 - 75	40
75 -100	60
100 den fazlası	80

c) Memleketimizde

Türkiyede 1919 yılında harp kazançlarını istihdaf eden bir vergi ihdas ve tatbiki tecrübe edilmiştir. Vergi, kısmen yabancı memleketlerden mülhem olmak suretile ve o zamanki mali mevzuatımızın esasları gözönünde bulundurulularak kurulmuştur.

"Harp Kazançları Vergisi" adı verilen bu mükellef üç harp senesi (1916-1332, 1917-1333, 1918-1334) zarfında istihsal olunan fevkalade kârlar üzerine mevzu olup bir defada tahakkuk ettirilir.

Vergi bir kısım mükellefler için müterakki bir tarifeye göre, diğer bir kısım mükellefler için de maktu olarak tarh esasına istinat eder.

Eshamli şirketler ile şahıs şirketleri ve senevi 2500 kuruştan fazla temettü vergisi ödeyenlerden alınacak Harp Kazançları Vergisi müterakki tarifeye göredir. Bu miktarda altında temettü vergisi ödeyenler ise umumiyetle maktu vergiye tabidirler.

Eshamli şirketlerin fevkalade kazançları, bilançolarına göre tayin olunur. Esas itibarile tediye edilmiş sermaye için dağıtılan % 10 kâr normal itibarölunarak ziyadesi, fevkalade kazanç sayılmış ve "Harp Kazancı Vergisi" matrahı addolunmuştur. Bu kazancın tesbit şekline dair çeşitli hükümler mevcuttur.

Müterakki vergiye tabi diğer mükelleflerin (şahıs şirketleri ile senevi 200 kuruştan ziyade temettü vergisi ödeyenlerin) fevkalade kazançları ise: 1332, 1333 ve 1334 senesi temettü vergileri esas alınmak suretile bu vergi tarifelerinden hareketle yapılan bazı ameliyelere göre hesaplanır. Bu ameliyeler sonunda bulunacak rakamlar harp yılının normal kazancı itibar olunmuş ve bu mükelleflerin fevkalade kazançlarından, bulunan itibari kazanç rakamı tenzil edilmek suretile fark harp kazancı olarak vergi matrahı addedilmiştir.

Maktu vergi ödemesinde ise temettü vergisi ödeyenlerle sair surette teklif olunanlar için ayrı esaslar alınmıştır.

Temettü vergisi ödeyenlerin maktu olarak hesaplanacak vergisi bunların 1334 senesi temettü vergilerinin :

1500 kuruşa kadar olanlarda 3 misli  
1501- 2500" " " 6 mislidir.

Temettü vergisi ödemediği halde harpte fevkalade kazanç elde eden bir kısım ticaret ve meslek salikleri de vergi mevzuuna ithal olunmuştur.

Bunlardan :

Orman veya maadin işletenler, müskirat amilleri ve bayileri, tütün ve enfiye bayileri, muhtelif limanlar arasın da seyreden kayıkçılar üç harp senesi zarfında merbut bulundukları resmi daire veya müesseselerâta ile mükellef bulundukları rusumun bürmislini "Harp Kazancı Vergisi" olarak ödeyeceklerdir.

Prensip olarak ücret erbabı bu vergiye tabi bulunma makla beraber eshamlı şirketlerin idare meclisi azaları ve murları, safi kârdan kendilerine 500 er liradan fazla yıllık ücret verilmiş ise ziyadesi de fevkalade kazanç itibar olunmuştur.

Müteahhitler, vağon tacirleri, ihracatçılar, muayye kıymetten fazla gayrimenkul alanlara tüccar olmadığı halde müteahhitlere tavassutta bulunanlar, nakliyeciler gibi eşhas dahi fevkalade kazanç elde etmiş sayılmışlar ve bunların fevkalade kazançları kanaat verici şekilde ispat edilemezse bu nevi işlerin her biri için kendine mahsus karineler vazolunmuştur.

Verginin tahakkuku kaide olarak beyan üzerine yapılır. İki çeşit müterakki tarife vardır. Birisi eshamlı şirketlere, diğeri bunlar dışındaki nisbi vergi ödeyecekler tatbi olunur. Hadler birincisinde % 5-60, diğelerinde % 10-50 arasında değişmektedir. Ayrıca bu vergiler için bir de asgari had tayin edilmiş olup 1334 senesi temettü vergisinin 6 mislinden az olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Tahsilat hükümleri de maktu ve müterakkilerde farklıdır. Maktu vergiler bir ay fasıla ile iki taksitte, müterakkiler ise ikişer ay fasıla ile üç taksitte alınırlar.

Bu vergi ihdas edilmiş olmakla beraber önceleri, kağıtlaşan maniler dolayısıyla, teşhir edilmiş, bilahara kısmen tatbik edilebilmiştir.

Bu suretle vergiden beklenen gaye de tahakkuk ettirilememiştir. Bunun başlıca sebebi, bir taraftan ekonomimizin organize edilmemiş bir halde bulunması, öte yandan bu gibi vergilerin tatbikatında başlıca mesnedi teşkil edecek olan gelir vergisi gibi bir vergi sisteminin mevcut bulunmamasıdır.

### 3 - Olağanüstü Servet Vergileri

Olağanüstü servet vergilerinin ikinci kategorisini muayyen bir devrede mevcut servetler üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere yüksek nisbetler üzerinden alınan vergiler ve bazı hallerde bu vergi ile birlikte servet artışı üzerine mezu keza bir defaya mahsus "Zenginleşme Vergileri" teşkil eder.

Bahis mevzuu olağanüstü servet vergileriyle takip edilen gaye, bunların mali fonksiyonlarının yanında, belki bunda da önce, toplum hayatında vukua gelen sosyal haksızlıkları tamir etmek, bozulan sosyal ve ekonomik nizam yeni baştan tesis edilirken, bu hareketin mali bakımdan temelini ve hareket noktasını teşkil etmektedir.

İkinci dünya savaşına katılmış olan bütün Kıt'a Avrupası Devletlerinin, bu savaşın sonunda, muhtelif şekillerile olağanüstü servet vergilerinin tatbik ettikleri görülmür. Yalnız Anglo-Sakson Devletleri (İngiltere ve A.B.D.) bu yoldan gitmemişlerdir. Bunun sebebi bu memleketlerin sınırlarına kadar yükseltilikleri Gelir Vergisini gerektiği gibi tatbik edebilmeleri, öbür yandan da olağanüstü devrelerde Aşırı Kazanç Vergisini (Excese Profits Tax) tam müessiriyeti ile uygulayabilmiş olmasıdır.

#### 4 - Fransada Milli Dayanışma Vergisi

Fransada 1945 yılında, çok ağır bir borç yükü altında bulunan Hazinesinin durumu, bütçenin devamlı açık vermesi, müstakbel inşaat ve kalkınma işlerine ait masrafların tazyiki, v nihayet bunların fevkiinde kendini hissettirmeye başlayan enflasyonun endişe verici tehdidi, mali yönden, fevkalade bir tebir olarak servet vergisine baş vurulmasını zaruri kılmıştır.

Bu konuda sosyal yönden halkın duygusu da mali görüş ve doktrin ile birleşmekte idi. Anne vicdanı umumi fakirleşme ve yer yer kendini gösteren içtimai sefalet karşısında bir takım kimselerin milli felaketten zenginleşmiş olarak çıkmalarını hoş görmüyordu.

Diğer taraftan, geçim sıkıntısı içinde kıvranan geniş halk tabakalarının yaşayış şartlarında kısa bir zamanda salih temini mümkün bulunmuyordu.

Bu sebeplerle, serveti olanların bu servetlerinden bir kısmını kollektivitete terk etmeleri, milli birlik ve tesnüdün kaçınılmaz bir icabı olan kendine kabul ettirmekte idi.

Filhakika, servetin vergilendirilmesinde büyük zorluklarla karşılaşılacağı malumdur. Şu varki, zaten mevcut bulunan ve enflasyonla büsbütün artacak olan sosyal tehlike, her türlü zorluklara rağmen, olağanüstü bir servet vergisine gitmekten başka bir çare bırakmıyordu.

Fransanın o zamanki Maliye Nazırı M.Pleven olağanüstü bir servet vergisine baş vurulmasını nihai bir tedbir olarak izah eder ki, bunun bir defaya mahsus olarak tatbikinden sonra bütün gayretin istihsalı arttırmaya matuf bir kalkınma politikası üzerinde toplanacağı ve bu bakımdan bahis mevzuu servet

vergisinin bir hareket noktası teşkil edeceğini vüzhile ifade etmiştir. (1)

İşte, yukarıda kısaca izahına çalıştığımız Âme Maliyesinin durumu ve memleketin içinde bulunduğu sosyal iklim Fransayı 1945 de, Milli Dayanışma Vergisi "Impôt de Soliderité Nationale" adı altında olağanüstü bir servet vergisinin kabul edilmesine ve uygulanmasına mecbur bırakmıştır.

Aslında, Fransız Milli Dayanışma Vergisi, birbirine karışmış üç ayrı vergiden terküküp eder.

a. Gerçek kişilerden alınan servet vergisi "Prélevement sur le patrimoine des personnes physiques" ;

b. Gerçek kişilerin Zenginleşme Vergisi "Contribution sur l'enrichissement des personnes physiques" ;

c. Tüzel kişilerin tabi oldukları Servet Vergisi:

Şimdi, bu vergilerin esaslarını kısaca izah edelim.

a. Gerçek kişilerden alınan Servet Vergisi

Bu vergi tamamen şahsi karakterde bir mükellefiyettir. Vergide Territorialité esası caridir. Yani mükellefler Fransada mevcut olan servetleri üzerinden vergiye tabi bulunurlar.

aa. Verginin mevzuu : Verginin mevzuu, gerçek kişilerin 1 Ocak 1945 de sahip oldukları varlıklar, kanunu ifadesile bu varlıkları teşkil eden Eski Unsurlardır (Les Kléments Ancien du Patrimoine)

Eski Unsurlar 1945 yılında mevcut olan mal ve kıymetlerden 1940 da iktisap edilmiş olanlarıdır. Bunlara 1945 yılına kadar ivazsız olarak iktisap edilen ve üzerinden veraset ve intikal vergisi ödenmiş bulunan mallar ile bu devre zarfında bir defaya mahsus olmak üzere ikame edilmiş olan kıymetler (mesela satılan gayrimenkul veya menkul kıymetler mukabilinde alınanyeni mallar)ilave edilir.

bb. Mükellefler : Verginin mükellefleri kanunda sarahaten tayin edilmemiş, bu hususta veraset vergisine atıf yapılmakla iktifa olunmuştur. Yani patrimonları üzerinden Veraset Vergisine tabi olabilecekler bu vergiyi d ödemek mecburiyetindedirler.

cc. Matrah % Verginin matrahı mamalekin net değerinden (Valeur net) abatmanlar çıktıktan sonra kalan meblağdır.

(1) Louis Mormery, Les Impôts en France. Taxe II.

Net değerin bulunması için evvela: Eski Unsurlar esas itibarile veraset vergisi hükümlerine göre değerlendirilir. (Bazı mevzular hakkında ayrı değerleme ölçüleri kabul edilmiştir. Mesela ev eşyası götürü olarak, sigorta değerine göre değerlendirilir.) Bu surette değerlendirilen Eski Unsurların tutarından bu unsurlara müteallik borçlar ve tarh edilen zenginleşme vergisi ~~ind~~ indirilmek suretile mamelekin net değeri bulunmuş olur.

Mamelekin net değerinden matrahı bulmak için aşağıdaki abatmanlar yapılır :

- Bekarlarda	200 000 Frank
- Evlilerde	400 000 "
- İki çocuk için	50 000 "
- Müteakip her çocuk için	100 000 "

dd. Verginin tarifesi : Vergi kontrollu beyan rejimine tabidir. (Declaration Controlde) Bu rejime göre mükellefler kanunla tayin edilmiş olan müddet zarfında veraset vergisinin bu husustaki esasları dairesinde beyanda bulunurlar. Bu mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerine muvakkat tarhiyat yapılır ve beyannamelerin kontrolü neticesinde tarhiyat, bittabi mükelleflerin itiraz hakkı mahfuz kalmak şartı ile, nihai şeklini alır.

ff. Verginin ödenmesi : Vergi 4 müsavi taksitte ödenir. İlk taksit verginin tarh edildiği (ihbarnamenen mükellefe tebliğ edildiği) tarihten itibaren biraydır.

Diğer üç taksit müteakip üç yıldadır.

Verginin mükellefler tarafından önceden ödenmesi hallerinde her üç aylık devreler için % 1,5 iskonto yapılır (Bu ödeme şekli hükmi şahıslar hakkında da caridir)

Şunu da ilave edelim ki, gerek bu vergi, gerek aşağıda izah edeceğimiz Zenginleşme Vergisi yıllık gelir, Gelir Vergisi matrahından indirilmez.

#### b. Gerçek Kişilerin Zenginleşme Vergisi

Milli Dayanışma Vergisi manzumesine giren ikinci vergi olan Zenginleşme Vergisinin esasları kısaca şunlardır

aa. Mevzu : Mükelleflerin 1945 de sahip oldukları varlıklarının Yeni Unsurları (Les éléments nouveaux) verginin mevzuunu teşkil eder.

Bu unsurlar mükelleflerin servet vergisine tabi olan "Eski Unsurları" itmam eden değerlerdir.

Görülüyor ki Zenginleşme Vergisi mükelleflerin varlıklarında 1940 dan 1945 yılına kadar vukua gelmiş olan artışlar üzerine vazedilmiştir. Bu karakterile Zenginleşme Vergisi bir servet artışı vergisi şeklinde tecelli etmektedir.

**bb. Mükellefler :** Verginin mükellefleri Servet Vergisine tabi olan gerçek kişilerdir.

**cc. Matrah :** Verginin matrahını tesbit etmek için evvela servet artışının safi değeri hesaplanır. Bu değerleme, esas itibarile, servet vergisindeki ölçülere göre yapılır.

Şu varki, bu değerlemede ayrıca şu ameliyeler icra edilir : Vergilendirilecek servet artışı tutarına mükellefin 1940 dan beri ödemiş olduğu borçları, yaptığı hibeler ile bunlara ait olmak üzere ödediği intikal vergileri ve bunların masrafları ilave olunur.

Bu ilavelere mukabil net değerden bazı indirimler, bu meyanda bekarlar için 50 bin, evliler için 100 bin frank tutarında abatmanlar yapılır.

**dd. Tarife :** Zenginleşme Vergisi Servet Vergisi gibi müterakki bir tarifeye tabidir. Ancak bundaki müterakkili hızlı ve şiddetlidir.

Tarife şöyledir :

<u>Matrah</u> <u>F.F.</u>	<u>Matrahın Türk</u> <u>Lirası Karşılığı</u>	<u>Nisbet</u> <u>%</u>
0 - 150.000	0- 1.620	5
150.000 - 300.000	1.620- 3.240	10
300.000 - 500.000	3.240- 5.400	20
500.000 -1000.000	5.400-10.800	25
1.000.000 -2000.000	10.800-21.600	40
2.000.000 -3000.000	21.600-32.400	60
3.000.000 -5000.000	32.400-54.000	80
5.000.000 - +	54.000 +	100

Görülüyor ki, Zenginleşme Vergisi 5 milyon frankı tecavüz eden servet artışlarında bir nevi mali müsadereye münceer olmaktadır.

**ee. Tarihi ve ödenmesi :** Vergi servet vergisinde olduğu gibi, mükellefin beyanı üzerine tarh edilir ve iki müşavi taksitte ödenir.



İlk taksit yine servet vergisindeki gibi ihbarnamenin mükellefe tebliği tarihinden itibaren bir ay, ikinci taksit müteakip yılın Ocak ayıdır.

c. Tüzel kişilerin tabi oldukları servet vergisi

Tüzel kişilerin tabi oldukları servet vergisi, bunların mahiyetlerine göre üç şekil arz etmektedir.

aa. Merkezleri Fransada olan şirketler

Bu vergiye, merkezi Fransada olan şirketlerden yalnız nominal sermayeleri (veya aksiyonlarının borcu rayicinin göre hesaplanan kıymetleri tutarı "Fond de comméré") 1 milyon frangı tecavüz eden ve aksiyonlarının hiç değilse bir kısmı borsada kote edilmiş olan sermaye şirketleri tabidir.

Verginin matrahını müessis hisse senetleri ile intifa hisse senetleri dahil, bilcümle hisse senetlerinin borsa rayici üzerinden tutarları teşkil eder.

Verginin nisbeti matrahın yirmide biri yani % 5 iştir.

Vergi, bittabi, nakden ödenebileceği gibi, % 50 y geçmemek üzere Devlet tahvilatı ile de tesviye edilebilir. Ayrıca mükelleflere verginin, aksiyon veya hisselerin Hazineye devâr ve tevdiî suretile ödenmesi imkanı da verilmiştir. Bu takdirde Devletin elinde teşekkül eden hisse senetleri cüzdanının idaresi ile meşgul olmak üzere hususi bir investisman (plâsman) şirketi tesis edilmiştir.

Vergi iki müsavi taksitte, ihbarnamenin tebliği edildiği tarihten itibaren bir ay ve müteakip yılın Kasım ayı içinde ödenir. (1)

bb. Yabancı şirketler

Merkezleri Fransa dışında olan yabancı şirketler Fransadaki safi servetleri üzerinden vergiye tabidirler.

Bu verginin de matrahı gerçek kişilerin servet ve gelisinde olduğu gibi tesbit edilir. Ancak, matrahın tebbiti de 400.000 frank tutarında bir indirim yapılır.

Verginin nisbeti % 5 dir.

---

(1) Vergi mükerrerliğine mani olmak için, gerçek kişilerin servet vergileri hesaplanırken hükmi şahısların vergi matrahına dahil bulunan hisse senetlerinin borsa kıymetlerinden % 5 bir indirim yapılması esası kabul edilmiştir.

cc. Diğer hükmi şahıslar

Bunlar da, gerçek kişiler gibi net varlıkları üzerinden, 400.000 franklık bir abatlan yapılmak suretile, % 10 ni-  
betinde vergiye tabidirler.

Umumi menfaatlere hadim müesseselerle sendikalar ilah. vergiden muaf tutulmuşlardır.

Milli Dayanışma vergisi hakkındaki bu izahatımızı bitirmeden önce şuna da işaret edelim ki, 1946 yılına ait bütçede bu verginin hasılatı 33.309 milyon frank olarak tesbit edilmiştir. Verginin bu bakımdan arzettiği önemi belirtmek için gelir ve muamele vergileri varidatı ile kıyaslanması ka-  
ğı gelecektir.

Aynı bütçede gelir vergisinin tutarı 76.009 milyon frank, "Taxe à la Production" un hasılatı ise 63.000 milyon franktır.

5 - Almanya'da Mali tevzin vergisi ile investisyon  
Yardımları

a) Ana fikir

İkinci Dünya Savaşından sonra Almanya'da sonsuz yatırım fonlarına ihtiyaç gösteren yeni kalkınmayı finanse etmek maksadile muhtelif mali tedbirlere baş vurulurken bir yandan eski devirde zarar görenlerin hiç değilse bu zararlarının bir kısmını telafi etmek maksadile "Fedakarlığı Tevzin Vergisi" diyebileceğimiz "Lastenausgleichsteuer" namı altında olağanüstü bir mükellefiyetin tatbikine gidilmi-  
ş öbür yandan da ileride izah edeceğimiz gibi ağır sanayinin ilkenvestisyonlarında kullanılmak üzere investisyon yardım şekline kısmen vergi fakat daha ziyade mecburi bir istak-  
raz mahiyetini arzeden ayrı bir mükellefiyet ihdas edilmiştir.

Kısaca Lag denilen Mali Tevzin Vergisi (Fedakarlığı Tevzin Vergisi) ile tazminata hak kazanan kimselerle bu tazminata iştirak maksadile mali fedakarlığa katlanacak olanlar karşı karşıya getirilmiştir.

Senede 2,5-3 milyar DM. raddesinde bir gelir temin edeceği umulan Lag üç ayrı vergiden terekküp eden bir mükellefiyetler manzumesidir.

Lag'ın kadrosuna giren vergiler, başta Servet Vergisi olmak üzere, İpotek Kazançları ve Kredi Kazançları vergileridir.

Az evvel belirttiğimiz gibi Lag'ın biri vergi, diğeri tazminat olmak üzere iki cephesi vardır. Bu iki cephe arasında iktisadi bakımdan sıkı bir bağlantı bulunmakla beraber hukuki yönden olan münasebet pek gevşektir. Hatta h

kuki münasebetin zamanla ve fiilen tamamen ortadan kalkmış bulunduğuda da söylenebilir.

Lag'a ait mevzuatın hazırlanması pek uzun çalışmalarını istilzam etmiş ve büyük zorluklarla karşılaşılmıştır. Bu konuda 1948 senesinde başlayan çalışmalar 4 yıl devam etmiş ve bu suretile 1952 yılında 375 maddeyi ihtiva eden ve ilk tasavvurun çok ilerisine giden büyük bir eser vücuda getirilmiştir.

Lag'a ait kanunun ön projesi (328 Madde ve 144 sahifelik bir gerekçeyi ihtiva eder) 1950 de ikmal edilerek parlamentoda yapılan incelemeler ve tartışmalar neticesinde son şeklini alarak 145 muhalif, 14 çekimser reye karşı 209 rey ile kabul edilmiş ve 1 Eylül 1952 de kanunlaşarak mer'iyet mevkiine girmiştir.

Burada şuna da işaret edelim ki, Lag'a "Ani Yardım (Soforthilfe)" adını taşıyan ve 1949 da tatbikine başlanmış olan aynı mahiyette fakat şumul sahası daha dar ve basit bir vergi tekaddüm etmiştir. Bu ilk veya Ani Yardım Vergisi ile acil sosyal ihtiyaçları hafifletmek ve gidermek maksad güdülmüştür.

1952 de mer'iyete giren Lag ile Ani Yardım Vergisi kaldırılmakla beraber buna ait mükellefiyetler yeni bir vergiye intikal ettirilmiştir.

Şimdi Lag'ın temel unsurunu teşkil eden servet ve gisi ve ondan sonra da bu mükellefiyeti tamamlayan diğer iki verginin esaslarını kısaca açıklayalım.

#### b. Servet Vergisi

Bahis mevzuu olan olağanüstü Servet Vergisi ile, esas itibarile, mevcut millî servetin bir envanterinin yapılması ve yeniden tevzii hedef tutulmaktadır.

Servet Vergisi (Vermögensabgabe kısaca VA) şahsi bir servet veya sermaye borcu ile cari bir vergi kombinezonu mahiyetini arzeden olağanüstü bir mükellefiyettir.

aa. VA'nın mevzuu : VA'nın mevzuu 21 Haziran 1948 de (yani büyük Alman para reformunun tahakkuk ettirildiği tarihte) gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları reel varlıklar teşkil eder. Bu varlıklar esas itibarile umumi hükümleri ihtiva eden Alman Değerleme Kanunu, cari Servet Vergisi Kanunu ve Bilanço Kanunu hükümlerine göre tesbit edilir.

Ticari işletmelerin vergi mevzuuna giren varlıkları 21 Haziran 1948 de yapılan umumi bir değerlendirme ile tesbit edilmiş olan "Toplu Kıymetler" teşkil eder. Bu ticari

değerlemede DM. a göre düzenlenen başlangıç bilançolarında yapılan reevalüasyonlar (bu meyanda amorti edilmiş değerlerin yeniden 1/1 esası üzerinden aktifleştirilmesi hususu) nazarı itibare alınmıştır.

Yukarıki esaslara göre hesaplanan ve net tutarı 25.000 DM. ı geçmeyen servet değerinin 5.000 DM. ı vergiden istisna edilmiştir. 25 bin ilâ 30 bin arasındaki servet değerlerinde istisna miktarı azalmakta 35 bin DM. ı aşan servetlerde istisna nazara alınmamaktadır.

Yabancılarla Tüzel Kişiler için 3.000 DM. lık bir istisna haddi kabul edilmiştir.

**bb. Mükellefler :** Verginin mükellefleri gerçek kişiler (şahıs şirketlerinin ortakları dahil) kurumlar ve gisine tabi olan (bu mükellefiyet dışında kalan bazı kurumlar dahil) tüzel kişilerdir.

Gelir vergisi esaslarına mütenazır olarak ikametgah veya merkezleri Federal Cumhuriyet dahilinde bulunan gerçek ve tüzel kişiler bütün varlıklarile tam mükellefiyete tabidirler.

**cc. VA'nın şahsi borç karakteri :** Az evvel belirttiğimiz gibi VA, şahsi bir servet veya sermaye borcu ile caribir vergi kombinezonu mahiyetini arzeden olağanüstü bir mükellefiyettir.

Verginin temel ölçüsü, vergiye tabi varlığın % 50'sidir. Bu suretle hesaplanan vergi borcu, mükellefler yar servet sahipleri tarafından 1979 yılına kadar 30 yılda ve her yıl üçer aylık taksitlerle ödenir. Taksitler borcun faizini dethtiva ederek şekilde edilmiştir.

Görüldüğü ki servetin % 50 si olarak hesaplanan vergi herşeyden evvel servet sahibinin Devlete karşı borçlandığı bir meblağı diğer bir deyimle şahsi bir sermaye borcunu teşkil etmektedir. Böylece bir nevi amme irade borcu teşekkül etmektedir. (Öffentlihe Rentenschuld).

Bu karakteri ile VA iktisadi bakımdan üzerine mevzu bulunduğu ve umumiyetle hasılatından tasviye edildiği bir işletmenin veya gayrimenkulün satılması halinde halefiyet yolu ile kendiliğinden alıcıya intikal etmeyerek verginin asıl borçlusu tarafından ödenmeğe devam olunur. Şu varki, prensibe taalluk eden bu kaide mutlak olarak uygulanmamaktadır. Bu hususta kanun, iktisadi mülahazalarla ilgili imtiyazlar tanımıştır. Bu cümleden olmak üzere satış ile alıcı arasında akdedilecek bir mukaveleye göre borcu % 50 sini aşmamak ve Maliye İdaresinin muvafakatini almak

şartile verginin alıcaya devredilmesine cevaz verilmektedir.

Diğer taraftan, VA'nın taşıdığı sermaye borcu karakteri, borçlunun ölümü halinde vadesi geldiği halde ödemiş olan borçlarla birlikte bakiye borçun da küll halinde mirasçılara intikalini icabettirir.

dd. VA'nın cari vergi karakteri : Az evvel belirttiğimiz üzere, VA mükelleflerin şahsi bir sermaye borcu olarak 30 yılda ve her yıl üçer aylık taksitlerle ödenir. Vergi borcunun bu ödeme tarzı VA'ya bir nevi cari vergi karakterini vermektedir. Ayrıca, az sonra göreceğimiz gibi vergi taksitlerinin intayininde mükellef zümrelerinin vergi ödeme kabiliyeti nazarı itibara alınarak bazı farklılıklar gözetilmiş olması da VA'daki vergi unsurunun mevcudiyetini daha kuvvetle belirtmektedir.

Şu varki, borcun ödenmesi sırasında bunun mevzu nu teşkil eden varlık, değerini kısmen veya tamamen kaybetmiş veya başka ellere intikal etmiş olgular dahi kanunda tarih edilen istisnai haller dışında vergi borçlusunun şahsi sorumluluğu devam eder. Bu itibarla fiilen ve teknik yünden VA'yı cari bir vergiye benzetmek mümkün olsa dahi hukuki bakımdan aynı hizada mütelâa etmek doğru olamaz.

VA'nın üçer aylık taksitleri borcun taallük ettikleri mevzulara göre muhtelif nisbetlerde olup bu nisbetler işletme servetlerinde (ticaretle ve serbest mesleklerde) % 1,7 , ziraat ve binalarda % 1,1 , diğer konularda ortalamama % 1,4 dür. Bu nisbetlere göre bu taksitlerin yıllık tutarı sırasile % 6,8 , % 4,4 ve % 5,6 olur.

Taksitler borcun faizini de ihtiva edecek şekilde hesaplanmıştır. Üçer aylık taksit ödemelerinde karı ve çocuklar için, borcun tutarı gözönünde bulundurularak, 1-5 DM. raddesinde indirim yapılır.

ee. Diğer vergilerle mahsup ve istira hakkı: VA Borcu Almanyada cari olan umumi ve devamlı servet vergisine tabinet varlıktan hali hazır kıymeti ile indirilir. Buna mukabil İşletme Vergisine tabi sermayeden bu indirim yapılmayacağı gibi Veraset Vergisinden de indirilmez.

VA taksitlerinin resülmale isabet eden kısımları Geçir, Kurumlar ve İşletme Vergisi matrahlarından tenzil edilmez. Yalnız, bu taksitlerin faizlerinin mezkur vergilerin matrahlarının hesabında masraf kaydı kabul edilmiştir.

Tenzil edilecek faizler, götürü olarak taksitlerin 1/3 ü (ziraatte ve binalarda 1/4 ü) olarak tesbit edilmiştir.

VA borcunun ferdi teşebbüslerde mecburi, sermaye şirketlerinde ihtiyari olmak üzere basitleştirilmesi usulü kabul edilmiştir. Basitleştirme 4 şekilde yapılır :

1. Pasifteki posta mukabil aktifte karşılıyıcı bir post tesis etmek ;
2. Nominal sermayeyi tenzil etmek ;
3. Sermaye değeri azalışı hesabı açmak ;
4. Mevcut rezervlerle vergi borcu hesabını tesis etmek.

Diğer taraftan VA borçlusu olan mükelleflere bu borçlarını peşinen ve toptan ödemek suretile birnevi iştirak hakkı (Rachat) imkanı tanınmıştır. Durum için rüşa'nın yapıldığı tarihe kadar taksitlerin tutarları toplanır ve bunların toplamı dan taksitlere dahil faizler indirilir. Bu hallerde faiz oran nisbeti götürü şekilde, resülmalin % 10 u olarak kabul edili Faizin bu suretle aslına göre yüksek bir nisbette tutulmasını sebebi vergi borcunun toptan ve peşin olarak ödenmesini cazı kılmak ve mükellefleri bu yola teşvik etmektedir.

#### c) İpotek ve kredi kazançları vergileri

Lag kadrosuna dahil olup VA'yı tamamlayan diğer ikâ verginin İpotek ve Kredi Kazançları Vergileri olduklarına da ha önce işaret etmiştik.

İpotek Kazancı Vergisi şu fikre dayanır: 1948 de yapılan para reformu ile ipotekle temin edilmiş olan borçlarda 1/10 esasına göre, yeniden değerlendirilmek suretile borçlular lehine, aynı nisbette bir menfaat sağlanmış olmaktadır.

Paranın yeniden değerlendirilmesi neticesinde husule gelen böyle arizi ve fevkalade bir menfaat, açıktan, borçlular terk edilecek yerde bu kazancın tamamen Hazineye devredilmesi daha yerinde ve uygun görülmüştür.

Bu izahattan anlaşılacağı üzere ipotek kazancı vergisinin mevzuu RM. (Reichs Mark) üzerinden değerlendirilmiş olup DM.a tahvil edilen ipotek borçlarından tevellüt eden kazançtır. Böylece vergilendirilecek olan kazanç borcun 9/10 unu teşkil ve bu farkın % 100 ü vergi borcu olarak tekevvün eder

Senelik ödemeler hakkında vergi nisbetleri tayin edilmemiştir. Hususî hukuk hükümlerine göre tesis edilmiş olan taahhütler verginin ödenmesinde esas teşkil eder. Böylece ipotek bankalarına resülmal ve faizlerin ödenmelerine devam olunur. Bankalar ise bu ödemelere göre aradaki farkı hesaplayarak tevzin fonuna yatırırlar.

İpotekli gayrimenkulün satılması halinde bu gayrimenkul yeni sahibin elinde borcun teminatı olarak kalır. Şu kadarki gayrimenkulün yeni sahibi şahsen, kendi mülkiyet devresinde vadesi gelen ödemelerden mes'ul olur.

Bazı hallerde borçlardan indirimler yapılması kabul edilmiştir. Ezcümle, 1945 den sonra yapılmış olan ipotekli muameleler hakkında veya gayrimenkulün hasılatında vukua gelen azalış dolayısıyla borcun ödenmesine imkân bulunmayan hallerde bu kabil indirimler tatbik olunur.

Kredi kazançları vergisine gelince :

Almanyada para reformuna tekaddüm eden devrede istihsalin geniş bir ölçüde kredi ile finans edildiği müşahede olunmuştur. O devrelerde bankalardan kredi temini ve kredi ile iş görme, ticari ve sınai faaliyetin esasını teşkil etmişti.

1948 deki büyük para reformu ile borçların ve alacakların 1/10 esasına göre yeniden değerlendirilmesi yoluna gidilince bu değerlendirme neticesinde işletmeler için karşılıklı kâr ve zararlar husule gelmiştir.

Bilhassa bir çok iş adamları 1948 yılında kredili olarak yani bedellerini ödemedi bir çok maddi kıymetler teminine muvaffak olmuşlardır. (Yapılan inşaat, satın alınan makine, bilhassa ithal malları gibi.) Bunların para reformu neticesinde DM. kıymeti ihraz etmeleri yüzünden müteşebbis lehine önemli farklar husule gelmiştir.

İşte bu durum ipotek borçlarında olduğu gibi, kredi yolile temin edilen fonlarda da, para reformu yüzünden husule gelen arizive fevkalade kazançların işletmelere bırakılmayarak bunların vergileme yolile Devlete intikal ettirilmesi fikrini ortaya çıkarmıştır.

Kredi Kazançları Vergisinin mükellefleri, ferdi teşebbüslerle sermaye şirketleridir. Ayrıca bilanço esasına göre defter tutan serbest meslek erbabı da bu mükellefiyete tabidir. Mali müesseseler (banka, sigorta şirketleri gibi), emlak şirketleri, âmme teşebbüsleri vergiden muaf tutulmuşlardır.

Vergiye tabi müesseseler, 20 Ağustos 1948 de RM. esasına göre tanzim ettikleri bilançoya müsteniden hasıl olacak kredi kazançlarının tesbiti ve Maliye İdaresine beyan etme mecburiyetine tutulmuşlardır.

Burada şu noktayı da belirtelim ki, kredi kazancının tesbitinde yalnız borçtan mütevellik kazanç değil, varsa alacaktan husule gelen zarar da nazarı itibara alınmaktadır. ~~Öaha~~ doğrusu bu iki kemiyetin mahsubu yapıldıktan sonra arada kalan fark verginin matrahını teşkil etmektedir.

Ayrıca 1945, 1948, bazı hallerde 1940 dan itibaren işletmelerde vukua gelmiş olan sermaye zararları da verginin matrahından indirilebilir.

Mükellef, vergi borcunu 1960 senesine kadar yılda % 9, 1960 dan sonra % 7 nisbeti üzerinden ödenecek suretilerle tesviye eder ve bu ödemeler 1974 senesine kadar devam eder. Bu taksitlere faiz de dahildir.

İşletmenin feshedilmesi halinde bakiye borcun tamamı men ödenmesi lâzımgelir. İşletmeler kısmen veya tamamen devir edilirse borç alacaklıya intikal eder.

İşletmenin ana bir teşekküle bağlı olması halinde, mükellefiyet bu teşekküle raci olur.

Yukarıda kısaca izah ettiğimiz iki vergiden ipotek kazancına ait vergi borcu cari Servet Vergisinin matrahından indirilmez. Yalnız kredi kazancı Servet Vergisinin matrahına dahil işletme varlığından (Servetinden) tenzil olunabilir.

Defter tutan işletmelerde vergiye tabi ipotek kazancı kredi kazancının bilânçoda pasifleştirilmesi, VA'ya ait esaslar dairesinde, mecburidir.

Bu vergilerde ödenen taksitlere ait resülmaller teşkil edilecek pasaf hesabı ile mahsup edilir. Faizler ise kazancın tesbitinde tenzil olunur.

Her iki vergide de faizler kat'i miktarlarıyla belirlenir. İpotek kazançlarında faizin tutarı esasen malum bulunur. Kredi kazançlarında ise oldukça karışık hesaplara istisnaden tesbit olunur.

#### d) Envestisman yardımı

Almanyada 1952 de kabul edilen bir kanunla bir milyar DM. tutarında bir investisman fonu sağlamak üzere ağır sanayinin (kömür, demir ve enerji sanayininin) acil yatırım ihtiyaçlarını karşılamak maksadile ekonominin hususi sektörü bir defaya mahsus olmak üzere Envestisman Yardımı "Investitionshilfe" şeklinde bir mükellefiyete tabi tutulmuşlardır.

Bu yardım bir nevi tevzii vergi ile mecburi istikraz arasında nev'i şahsına münhasır bir mükellefiyettir. Envestisman yardımı mükellefiyetine 1951 yılında mevcut olup İşletme Vergisine tabi kazançları 50 bin DM.ı aşan işletmeler tabi tutulmuşlardır. Yardım mükellefiyetinden âmme menfaatine hadim teşekküller, Devlet Bankası, bazı kredi müesseseleri, hayır cemiyetleri, balıkçılık, deniz ve nehir nakliyatı, âmme ulaştırma kurumları ilâh.. muaf kılınmışlardır.



Yardım mükellefiyetinin sorumluları işletmelerin sahipleridir. Mükellefler tarafından ödenen meblağlar Düsseldorf şehrinde tesis edilmiş bulunan Industrie Bank ismini taşıyan anonim şirkete, investisyon yardımı için bu bankada açılmış olan hususi fona kaydedilmek üzere yatırılır.

Yatırımın matrahı işletmelerin 1950 ve 1951 yıllarında elde ettikleri safi kârlarına iş hacimlerinin % 4 ü ilave edilmek suretile hesaplanır. Bu suretle elde edilen meblağdan ferdi teşebbüslerde her yıl ve her müteşebbis için 10.000 Dm.lık bir abatman yapılır. Şahıs şirketlerinde ortaklar iki kişiden ibaret bulunursa keza 10.000 DM. abatman yapılır. Abatmanlar her halde iş hacminin % 30 unu tecavüz edemez.

Yardımanın nâsbeti % 3,5 dur.

Yardım tutarı 550 DM. , 1950 ve 1951 yılları iş hacimlerinin tutarı 100.000 DM. dan düşük olduğu takdirde yardım mecburiyeti kalkar.

Yardımanın müddeti investisyon ihtiyacına göre (yukarıda belirttiğimiz gibi 1 milyar Markı buluncaya kadar kademelendirilmiştir.

Likiditesi olmayan veya kendi işletmelerin acil yatırım ihtiyacı bulunan teşebbüsler için ödemelerde kolaylık ve teciller yapılır.

Yatırımlar Maliye daireleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirildikten sonra bunların tutarları yukarıda zikrettiğimiz hususi fona yatırılmak üzere Düsseldorf'daki bankaya devredilir.

Fonun idaresi, Devletin kontrolü altında, bir yönetim kuruluna tevdi edilmiştir. Bu kurul Ekonomi Bakanlığı tarafından her bir yatırım sahası için tayin edilen kotalara göre investisyon kredisini tesbit ve tevzi ederler.

Investisyon kredisinden faydalanan teşebbüsler (ağır sanayi teşebbüsleri) krediyi aldıkları hususi fona kredi karşılığı aksiyon veya aksiyona tahvili kabil obligasyon tevdi etmek mecburiyetindedirler.

İstisnai hallerde, banka teamüllerine uygun bir tarzda, krediler borç şeklinde de tahsis edilebilir.

Hususi fonda toplanan menkul kıymetler karşılığında % 4 faizli yardım senetleri çıkarılır. Yardım mükelleflerine, yaptıkları yardım tutarı karşılığında, bu senetlerden verilir.

Bu senetler dağıtıldıkları tarihten itibaren 3 sene sonra borsada muamele görebilirler.

Bu husustaki izahlarımızı bu mükellefiyetlerin ve Gelir ve Kurumlar vergilerinin 1953 yılındaki hasılatına ait rakamlarla bitirelim :

	<u>Milyon DM.</u>
VA .....	1.345
İpotek kazançları vergisi .....	330
Kredi " "	140
Lag yekün .....	1.815
Envestisman yardımı .....	1.000
Gelir vergisi .....	7.695
Kurumlar vergisi .....	2.766

#### 6 - Diğer Memleketlerde Olağanüstü Vergiler

##### a) Belçika'da Olağanüstü Vergi Sistemi

Belçika'da 1945 de olağanüstü üç vergi ihdas edilmiştir :

- Servet Vergisi ;
- Düşmanla yapılan işlerden mütevellit kazanç vergisi ;

Belçika'da paranın yeniden değerlendirilmesi sırasında bankalarda alacaklar da bloke edilmiş ve bunlar mecburi bir istikraza tahvil olunmuştur. Bu suretle bloke edilen paralar tercihen bahis mevzuu vergilerin ödenmesin tahsis edilmiştir.

Servet vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin 1944 Ekim tarihindeki mevcut servet ve sermayeleri üzerine vadedilmiş olup verginin nisbeti % 5 dir.

Anonim şirketler bu vergileme dolayısıyla Devlet namına sermayelerinin 1/20 si nisbetinde yeni aksiyonlar çıkarmaya mecbur tutulmuşlardır. Vergi karşılığı olarak hazineye tevâi edilen bu aksiyonlar, Devlete şirketlerde rey hakkı vermemektedir.

Gerçek kişilerde mükellefin şahsı için 40.000 , eşi için 10.000 ve her bir çocuk için 5.000 frank miktarı da bir abatman kabul edilmiştir.

Düşmanla yapılan işlerden mütevellit kazançların vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine % 100 nisbetinde olan, yani mali müsadere şeklini alan bir mükellefiyettir

Harp zamanında elde edilen kazançlar vergisine gelince, bu olağanüstü vergi 1940-44 yılları zarfında zen

ginleşen kimseleri teklif etme gayesini gütmektedir. Bu itibarla, mahiyeti itibarile, Fransadaki fiibi bir zenginleşme vergisidir. Verginin matrahı, geniş ölçüde, götürü usulde tabiiyin edilir. Çocuklar için indirim kabul edilmiştir. Verginin tarifesi şöyledir :

Dilimler	Nisbet
<u>Belçika Frangı</u>	<u>%</u>
0 - 100.000	70
100.000 - 200.000	80
200.000 - 1.000.000	90
1.000.000 - +	95

#### b) Hollanda'da Olağanüstü Vergiler Sistemi

Hollanda harbi müteakip iki olağanüstü vergi tatbik etmiştir.

Birincisi 1946 Eylülünde tesis edilen Zenginleşme Vergisi "Vermogonanvwsabolasting" ve diğeri 1947 Temmuzunda kabul edilen Olağanüstü Servet Vergisi "Vormogoneffing in Cens" dir.

Zenginleşme Vergisine 1940-45 yılları arasında menlekte ikamet etmiş olan gerçek kişilerle merkezleri memlekte olan sermaye şirketleri tabidir.

Verginin matrahı 1940-45 arasındaki servet farkıdır. Bu devrede vefat etmiş olan kimseler vergiye tabi tutulmamıştır.

Verginin tarifesi şöyledir:

Gerçek kişilerde :	
50.000 florine kadar .....	% 50
50.000 - 100.000 florin arasında ...	% 60
100.000 florinden yukarı .....	% 70

Tüzel kişilerde nisbet % 50 dir.

Gayrimüşru kazançlarda (düşmanla yapılan işler, kâr borsa faaliyeti) nisbet, gerek gerçek gerek tüzel kişilerde % 90 dir.

Servetin ehemmiyetine, terekküp tarzına ve mükellefin durumuna göre bazı indirimlere cevaz verilmiştir.

Servet Vergisine gelince; bu vergiye yalnız gerçek kişiler, tam ve dar mükellefiyet esaslarına göre, tabi tutulmuştur.

Verginin mevzuu, bazı ihhiraflarla Hollanda'da cari Servet Vergisinin esaslarına göre tesbit edilir. Mallar 1.1.1946 daki piyasa kıymetlerine göre değerlendirilmektedir. Şu kadar ki, değerler 1940 dakine nazaran % 120 den fazla olamaz. 2.000 florine kadar mücevherat, 15.000 florine kadar da ev eşyası, giyim eşyası, sigorta poliçeleri gibi kıymetler vergiden istisna edilmiştir.

Verginin tarifesi % 4 den başlamakta ve ~~translarda~~ % 2 şer farkla bir milyon florinde % 20 ye çıkmaktadır. Asgari 8.000 florin olmak üzere abatmanlar kabul edilmiştir.

### c) İtalya'da Olağanüstü Vergiler Sistemi

İtalyada da, bir takım olağanüstü vergilerin uygulandığını müşahede etmekteyiz. Bu vergilerle meşgul olmak üzere, Maliye Bakanlığında "Olağanüstü Vergiler Genel Müdürlüğü" ihdas edilmiştir.

Bahis konusu vergiler, önemleri bakımından pek farklı iki gruba ayrılmaktadır :

- Servet üzerinden alınan Olağanüstü vergiler,
- Gelir üzerine mevzu Olağanüstü vergiler.

Bu olağanüstü mükellefiyetlerden önemli olanları Servet ve Sermaye vergileridir. Sermaye vergileri grubuna 1936 da, yirmi yıl müddetle devam etmek üzere ihdas edilen Olağanüstü Gayrimenkul Vergisini ilave edebiliriz.

Nisbeti % 3,5 olan ve fazla bir mali gelir temin edememiş bulunan bu verginin 1952 de rachat yolile tesvüye si cihetine gidilmiştir.

Servet üzerinden alınan olağanüstü vergiler üç vergiden terekküp eden bir mükellefiyet manzumesidir.

aa- Gerçek kişilerin mamelekleri üzerine mevzu olağanüstü müterakki vergi ;

bb- Gerçek ve tüzel kişilerin mameleklerinden alınan olağanüstü nisbi vergi ;

cc- Tüzel kişilerin mameleklerinden alınan olağanüstü nisbi vergi.

Bu üç mükellefiyet de 1947 de mer'iyete girmiştir. Şimdi sırasile bu vergiler hakkında kısaca bilgi verelim.

aa- Gerçek Kişilerin Müterakki Servet Vergisi :  
Bu vergi, 28 Mart 1947'de mevcut hususi servetler üzerine vazedilmiştir. Şu varki, talep üzerine verginin tahsili 1956 ya kadar devam etmiştir.

Vergiye, İtalyan ve yabancı bütün gerçek kişiler, Tam ve Dar Mükellefiyet esaslarına göre, tabidirler

Verginin mevzuunu teşkil eden şahsi mamelek gayetle geniş tutulmuştur. Bu mevzua gayrimenkuller, ticari, sınai ve zirai işletmeler, menkul kıymetler (esham ve tahvilat), bir müstesna Devlet tahvilleri, alacaklar, mevduat, banka cari hesapları, para, mücevherat ve tablolar ilâh.. dahildir.

Vergi mükellefin beyanı üzerine tarh edilmektedir. Gayrisafi mamelekleri 1,5 milyon lireti geçenler 31 Aralık 1947 ye kadar ilgili Maliye dairesine bir beyanname vermek mecburiyetinde idiler.

Mükellefler tarafından bildirilen servet, bunların yaşayış tarzlarına ve gelirlerine nazaran düşük görüldüğü takdirde idare, matrahın tadil ve tashihi yoluna gitmektedir.

Malların değerlendirilmesi 1946-47 yılları arasındaki ortalama kıymetler esas tutulmak suretile yapılmıştır. Bina ve arazide düzeltilmiş kadastral kıymetler (1947 değerleri) nazara alınmaktadır.

Vergi safi servet üzerinden hesaplanmaktadır. Safi serveti bulmak için mevcut kıymetlerin tutarından borçlar ve değerleme tarihine kadar ödenmesi lazımgel vergiler indirilmektedir.

Bazı malların değeri (ev eşyası, mücevher nakit ilâh..) mamelekin net tutarına kıyasen müterakki net servet büttesinde götürü olarak tayin edilmektedir (% 2 - 10 gibi).

Temel abatman 2 milyon liredir. Evlilerde abatman 2 misline çıkarılır. Çocuklar için 1.300.000 liri geçmemek üzere, net servetin 1/20 si nisbetinde bir indirim yapılır. Çocuk indirimi 10 milyon lireti geçen servetler hakkında tatbik edilmez.

Verginin tarifesi, 3 milyon lirelik tarafta % 6 ile başlanmak üzere, 1,5 milyar lirette % 61,61 nisbetinde çıkmaktadır.

Verginin 1949 sonuna kadar ödenmesi lazımdır. Şu varki, talep üzerine ödeme müddetleri uzatılmak fakat bu takdirde vergi % 2 zamlı tahsil olunmaktadır. Bir yıllık müddetler, az evvel işaret ettiğimiz 1956 (bazı hallerde 1957) yılına kadar devam etmiştir.

Vergi, keza yukarıda işaret blunduğu üzere, rachat yolu ile toptan tesviye edilebilmektedir. Bu takdirde vergiden % 12 ye kadar bir indirim yapılır.

bb- Gerçek ve Tüzel Kişilerin Nisbi Servet Vergisi

İtalyada 1940 yılında cari vergi sâstemi için yeralan normal ve devamlı bir mükellefiyet olarak umumi Servet Vergisi ihdas edilmiştir. Nisbeti ve randımanı düşük olan bu vergi 1948 de ilga olunmuştur.

Burada bahis konusu ettiğimiz Olağanüstü Vergi Umumi Servet Vergisinin 10 yıllık peşin tahsilini tazammun eden bir mükellefiyettir.

Verginin matrahı 1947 deki normal servet vergisinin matrahıdır. Nisbeti ise % 4 dür. Matrahı 750 bin liralık kadar olan vergiler 1941 yılına, matrahı daha yüksek olanları 1948 yılının sonuna kadar ödenmiştir.

cc- Tüzel Kişilerin Servet Vergisi :

Vergiye şirketlerle, diğer tüzel kişilere ait teşekküller tabidir.

Bu mükellefiyet, Benendi'nin teklifi üzerine, gerçek kişilerin tabi oldukları Olağanüstü Servet Vergisini itham etmek üzere 1947 Eylülünde ihdas edilmiştir. Verginin muaflığı geniş tutulmuştur. Ezcümle âme teşebbüsleri, kooperatifler, emlak şirketleri, ucuz mesken inşaatı şirketleri ilâh.. bu muaflığa dahil bulunmaktadır.

Beyan üzerine tarh edilen verginin nisbetleri şöyledir :

Sermaye şirketlerinde .....	% 4
Kollektif ve adi komandit şirketlerde ...	% 2
Diğer tüzel kişilerde .....	% 3

Verginin ödemesi 1955 yılına kadar yapılacaktır. Bu vergide de rachat imkanı vardır.

7 - Türkiyede Olağanüstü Bir Servet Vergisi İhdasının Kısa Gerekçesi

a) Ne tipte bir vergi bahis konusu olabilir ?

Türkiyede de, Batı Devletlerinde olduğu şekilde, bir defaya mahsus, olağanüstü bir servet vergisinin ihdasını icap ettiren sebeplerin izahına geçmeden önce, bu bakımdan hangi tipte bir vergilenmenin bahis konusu olabileceği hususundaki görüşünüzü kısaca arz edelim.

Evvelki paragrafta, Batıdaki örneklerine temas etmek üzere verdiğimiz izahattan anlaşılacağı veçhile, bir defaya mahsus olağanüstü servet vergilerini iki tipe irca etmek mümkündür.

- 1 - Doğrudan doğruya Servet Vergisi;
- 2 - Servet Artışı Vergisi.

Batıda olağanüstü Servet Vergilerinin ya sadece birinci tipte (Almanya), veya iki tipi de içine alan muhtelit bir sistem şeklinde (diğer Batı Devletleri) uygulandığını daha evvel görmüştük.

Bizim bakımımızdan doğrudan doğruya Servet Vergisi 1.1.1960 da gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları mamelekleri üzerinden alınacak bir vergi olabilir.

Servet artışı vergisinin ise, mesela 1950-1960 arasındaki devrede iktisap edilmiş bulunan fazla servetler üzerine mevzu bir mükellefiyet şeklinde vazedilmesi mümkündür.

Bizim bu iki Vergileme tipinden kabul edeceğimiz kanaatimizce sadece Servet Artışı Vergisi olmalıdır.

Almanya da olduğu gibi, yalnız servet vergisinin tatbiki yoluna gitmemizi, bu verginin mahiyeti icabı, mahdut bir istisna haddinin üstünde, gerçek ve tüzel kişilerin bütün mameleklerine şamil bulunması diğer bir deyimle mevzuunun sonsuz bir genişlikte olması doyasıyla, mümkün görmemekteyiz.

İki verginin birlikte uygulanması ise, hem daha vuzuhsuz ve müşkil olacağı, hem de daha büyük bir mukavemet yaratacağı cihetle, bizim bakımımızdan hiç bir suretle tecviz edilemez.

Yukarıki sebeplerle, bizim olağanüstü mükellefiyetler bakımından kabul edeceğimiz vergileme tipi az evvel belirttiğimiz gibi, sadece Servet Artışı Vergisi olabilir.

Şimdi birbahza kabul edeceğimiz vergi üzerinde terminoloji bakımından duralım.

Bahis konusu vergiyi şu suretlerle adlandırmak mümkündür:

- Servet Artışı Vergisi;
- Zenginleşme Vergisi;
- Milli dayanışma Vergisi.

İlk iki terimi başlarına "aşırı" kelimesini koymak suretiyle ifade etmek te mümkündür. (Aşırı Servet Artışı Vergisi veya Aşırı Zenginleşme Vergisi.)

Yukarıki üç terimden üçünün de Batıdaki olağanüstü Servet Vergileri tatbikatında kullanıldıkları görülmür.

Bizce bahis konusu üç terimden en uygun olanı, Fransızların "Impot de Solidarité Nationale" tabirinin karşılığı olan "Milli Dayanışma (Tesanüt) Vergisi" dir. Aşırı Servet Artışı ve Zenginleşme Vergileri terimlerinde bir nevi Pejoratif, kötüleyici mana mevcuttur. Buna mukabil "Milli Dayanışma" tabiri Milli bağlılık sosyal şuur gibi ulvi duyguları belirten bir mana taşımaktadır.

Bu psikolojik sebeplerle, kabul edeceğimiz olağanüstü servet vergisine "Milli Dayanışma Vergisi" denilmesinin muvafık olacağını mütalaa etmekteyiz.

Milli Dayanışma Vergisinin esaslarını ileriki paragrafta izah edeceğiz. Burada bir kaç kelime ile bu olağanüstü verginin kuruluşu ve bünyesi bakımından karakteristik hatlarını belirtelim.

1. Milli Dayanışma Vergisi az evvel temas ettiğimiz üzere 1950-1960 arasındaki devrede iktisap edilmiş olan servetler (Fransızların fiskal tabiri ile Yeni Unsurlar) üzerine mevzu olacaktır. Bahis konusu olan servetler bittabi net varlıklardır.

2. Vergi, aşırı servet artışlarını istihdaf edecek, bu sebeple 1950-1960 devresinde iktisap edilmiş olan bütün servetler değil, muayyen bir mevlağı aşan (100 bin liranın üstünde olan) servetler vergiye tabi bulunacaktır.

3. Vergi, mükelleflerin beyanı üzerine ve mütâ rakki bir tarifeye müsteniden tarh edilecek, müterakkilik % 20 den başlamak üzere % 50 de sabitleşecektir.



4 . Vergi beş yılda beş müsavi taksitte ödenecektir.

5 . Verginin tarh ve tahsilinde esas itibariyle umumi Usul Hükümleri cari olacaktır. Bunların yanında bazı pratik tedbirlere de yer verilecektir.

6 . Verginin sağlayacağı mali hasılat okul, talebe yurtları ve hastahane inşaatı gibi sosyal konulara tahsis edilecektir.

**b) Verginin ihdasını icap ettiren sebepler**

Türkiye, İkinci Dünya Savaşının bilfiil dışında kalma mucizesini göstermiş olmakla, bu savaşın tahribatından masun kalmış, fakat geçirdiği 1950-1960 devresi ile savaşa katılmış olan memleketlerden belki daha büyük bir katastrofun içine yuvarlanmıştı.

1950-1960 devresinden evvel pek mahdût olan iç imkânlarımızla ve kadrosu nispeten dar olan aydınları, ilim ve ihtisas adamları ile, memleketin hemen hemen her türlü ana sosyal ve iktisadi davalarına el atılmış ve modern Türkiye'nin üzerine bina edileceği temel inşasına başlanmıştı.

1950-1960 devresinde ise yapılan büyük ölçüde yabancı yardımlara ve aydın ve mütehasşsılar kadrosunun genişlemekte olmasına rağmen milli kalkınma hareketi beklenen gelişmeyi gösterememiş, bu gelişmenin maddi müş'iri olan milli gelirden, bilhassa 1954 ten bu yana, bir duraklama, yabancı memleketlere kıyasla bir gerileme vukua gelmiş, diğer taraftan memleket aklı ve müzmin bir enflasyonun içine sürüklenmiştir.

Bu suretle, gayri tabii iktisadi şartlar ve bilhassa enflasyon yüzünden bazı zümreler ölçüsüz servetler iktisap ederken, geniş halk kitlelerinin, bu meyanda bilhassa dar gelirli lirlerin maruz buldukları geçim sıkıntısı tahammülsüz bir hal almış, toplum hayatının başlıca muvazene unsuru olan orta sınıf erimeye yüz tutmuş, toplum içinde sosyal tesanüt duygusu zayıflamış, umumi bir ahlak seviyesi düşmüş, kısaca memleket, tarihte nadir karşılaştığı sosyal ve ekonomik buhranın içine düşmüştür.

İşte 27 Mayıs hareketi ile, eski rejim yıkılır ve ikinci Cumhuriyetin tesisine gidilirken memleketin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik buhranın giderilmesi ve memleketi yeniden kalkınması için mali sahada da bir takım radikal tedbirlerin alınmasına kat'î zaruret hasıl olmuştur.

Diğer taraftan bu tedbirler sadece bazılan bir muvazeneyi yeniden tesis etmekle kalmıyacak, aynı zamanda milli kalkınmamızın içinde yaşadığımız şartların çizdiği istikamete gelişmesine bir hareket mebdai teşkil edecektir.

Evvelki paragrafta izah olunduğu gibi, Batı Devletleri, bizim maruz kaldığımız milli felaketten daha ağır olmanın harbin tahribatını tamir etmek ve yeniden kalkınma hareketine girişmek için ilk iş olarak cezri bir takım mali tedbirlere başvurmak hususunda hiç bir tereddüt göstermemişlerdir.

Bizim mevzu mali tedbirlerin başında para reformu, müspet ve rasyonel bir kredi politikası ve fiskal yönden de bilhassa olağanüstü servet vergilerinin tatbiki gelmektedir.

Mevcut servetleri ve servet artışlarını gayetle sert bir şekilde teklif etmiş olan harp sonrasının olağanüstü vergilerini, ne dar bir mali açıdan devletin acil nakdi ihtiyaçlarını karşılamaya matuf fiskal bir vasıta olarak mütalaa etmek, ne de mücerret bir doktrine bağlamak doğru olur.

Bahis mevzu olağanüstü vergilemeyi, eski bir devre tasfiye edilir, yeni bir devir açılırken memleketin istikbalini tayin edecek olan yeni şartların ve görüşlerin ilham ve telkin ettikleri realist ve radikal bir davranışın kaçınılmaz bir icabı olarak kabul etmek lazımdır.

Bizim için de kurtuluş ve ilerleme yolu, Batı fikir ve ilim sisteminin mali politikada ifadesini bulan metod ve usullerini, belki daha radikal bir surette, uygulamaktır. Aksi takdirde, asrımızın mucizevi terakkiyatı karşısında git tikçe gerileyen bir millet halinde kalmaya mahkûmluruz.

Olağanüstü servet artışı vergisini haklı gösteren delillerin biri de bahis mevzu servetlerin normal iktisadi şartlar altında ve geniş ölçüde bu servet sahiplerinin çalışmaları, gayret ve inisiyatifleriyle elde edilmemiş olması keyfiyetidir. Filhakika bahis mevzu servetlerin tekevvününde kısmen, çeşitli suretlerle yapılmış olan karaborsacılık, gayrimenkul spekülasyonları, istifçilik, himaye ve intisap, harice para kaçırma ve bunlarla ilgili vergi kaçakçılığı gibi amiller müessir olmuştur.

Bu amiller dışında, doğru ve meşru yollardan sağlanmış olan servetlerin de büyük kısmı yine müteşebbislerin faaliyetleri, gayret ve inisiyatifleri haricinde enflasyonun aşırı kazançlara cevaz veren Milli Korunma Nizamının ve nihayet para devalüasyonunun mahsulleridir.

Bu sebeplerle de, yani vergilemenin mevzu bakımından, aşırı servet artışı üzerine vaz edilecek olağanüstü vergiyi meşru ve yerinde bir mali tedbir olarak mütalaa etmek lazım gelir.

Nihayet şunu da düşünmek lazımdır ki, asıl gayesi mali olmamakla beraber olağanüstü servet artışı vergisi, iyi organize edilmek ve gerektiği gibi uygulanmak şartıyla devlete hiçte küçümsenmeyecek mali bir gelir sağlayacaktır. Bu mali gelirin bilhassa okul, talebe ve hastahane inşaatı gibi mevzulara tahsis edilmesi suretiyle, sosyal bir finarman vasıtası olarak, önemi bir kat daha artmış olacaktır.

Görüldüyorki, teklif ettiğimiz manada olağanüstü bir servet artışı vergisini, milli kalkınmamızın temel taşlarından biri olarak kabul etmemiz ve bu reform hareketine büyük bir azim ve cesaretle girişmemiz lazımdır.

Kanaatimize göre böyle bir hareketten kaçınmamız asla varid olamaz. Olsa olsa, bu hareketi geciktirebiliriz ki buda milli kalkınmamızın ilk andan yavaşlamasına sebep yet verebilir.

Bu izahatımıza son vermeden önce, teklif ettiğimiz olağanüstü Servet Artışı Vergisi ile 1942 yılının Varlık Vergisine yan yana getirelim.

Hemen şunu belirtelim ki, teklif ettiğimiz vergi ile, nevi şahsına münhasır bir mükellefiyet olan Varlık Vergisi arasında, gerek ilmi gerek hukuki yönlerden hiç bir münasebet ve irtibat tesis etmek mümkün olamaz.

Teklif ettiğimiz Servet Artışı Vergisi, mevzu, mükellefi, matrahı, nispetleri, tarh ve tahsis esasları sarıhatle tayin edilecek, usul bakımından, bu meyanda kanuni yollara müracaat noktasından umumi hükümlere tabi bulunacak kısaca ilmi esaslara ve modern vergi hukukunun prensiplerine göre kurulacak olan bir mükellefiyet olacaktır. Bu itibarla gerek manası ve maksadı, gerek ilmi ve hukuki hüviyeti itibarıyla, teklif ettiğimiz olağanüstü vergiyi Varlık Vergisi ile kıyaslamak pek yersiz bir hareket olur.

#### c) Vergiye yapılacak itirazların münkasası

Teklif ettiğimiz Olağanüstü Servet Artışı Vergisi aşağıdaki noktalardan tenkid ve itirazlara maruz kalacaktır:

- aa) Tatbik müşkilatı;
- bb) Memleket şartlarına ve realitesine uygun bulunmaması;
- cc) Verginin psikolojik yönden karşılaşılabilecek mukavemetler.

Şimdi birer birer, bu tenkit ve itiraz mevzularınının münakaşasını yapalım.

aa) Tatbik Müskilati :

Teklif ettiğimiz olağanüstü vergiye karşı ileri sürülecek ilk itiraz, böyle bir vergilemenin tatbikatında karşılaşılabilecek güçlüklerdir. Hatta bazıları daha ileri giderek verginin hedefi ne derece parlak ve kuruluşu nazari bakımdan ne kadar mükemmel olursa olsun, tatbik kabiliyetinden mahrum bulunduğu cihetle bu vergilemenin bilfiil realize edilemeyeceğini iddia edeceklerdir.

Bu kötümser ve menfi iddianın başlıca mennetleri şunlar olabilir :

1 . Verginin mevzuunu 1950-1960 yıllarında, yani son 10 yıl zarfında, iktisap edilmiş olan servetler (Yeni Ursurlar) teşkil edecektir. Bunun için 1950 deki net servet mevcudu ile 1960 daki net servet mevcudunun vergilemeye esas teşkil edecek bir vuzuh ve katiyetle tespit olunması iktiza eder. Halbuki bir yandan bizde cari bir servet vergisinin mevcut olmaması, öbür yandan da kıyaslamaya mevzu teşkil edecek ilk servetin 10 sene öncesine raci bulunması, aradaki farkın sihatle tespitine imkan bırakmamaktadır.

2. Kıyaslanacak servetlerin tespitinde umumi ve müttecaneiz değerlendirme ölçüleri bulmak kabil değildir. Bu sebeple şimdi ve götürü değerlemelere başvurmak icap edecek, binnetice verginin yeknesak adilane bir surette uygulanması sağlanamayacaktır.

3 . Maliye idaremiz, bu mahiyet ve şumulde, olağanüstü bir vergiyi maksadına uygun bir tarzda kavrayacak ve gerekirken suples ve anlayışla uygulayacak bir teşkilata malik değildir. Bu sebeple de verginin tatbikati iptidadan aksayacak ve sonu gelmeyen itiraz ve ihtilaflar içinde dejenere olmayı mahkum bulunacaktır.

Yukarıki iddialarda kısmen hakikat payı bulunduğu inkar edilemez. Ancak, bu iddiaları, verginin tatbik kabiliyetinden mahrum olduğu değil, tatbikinin güç olacağı manasına almak ve bunu da bu olağanüstü verginin mahiyet ve bünyesinin bir icabı olarak kabul etmek lazım gelir. Şu varki, müşkil olması, gayri mümkün demek olmadığına ve böyle bir vergilemeyi daha evvel izah ettiğimiz sebepler yüzünden kabul etmek mecburiyetinde bulunduğumuz göre, ne yapıp yapıp tatbikatta karşılaşılabilecek güçlükleri, kısmen önceden, kısmen de tatbikat sırasında alacağımız tedbirlerle yenmeye ve vergilemeyi mümkün olduğu kadar kusursuz bir şekilde tahakkuk ettirmeye mecbur bulunmaktayız.

Şunu da unutmamak lazımdır ki, Latı Devletlerini çoğunda cari servet vergisi mevcut değildir ve böyle bir olan ve olmayan memleketlerin kafesinde de bahis mevzuu olağanüstü servet vergilerinin ihdas edildikleri sırada aynı itirazlarla karşılaşılmış ve bunların uygulanmasında büyük zorluklara maruz kalınmıştır.

Böyle olmakla beraber bu memleketler kararlarında tereddüte düşmemişler, giriştikleri teşebbüsten geri dönmeyi bir an düşünmemişlerdir. Şunu da kabul etmek lazımdır ki, tatbikat bakımından ileri sürülen iddialar fazlasıyla mübalağalıdır.

Evvela teklif ettiğimiz vergide kıyaslanacak servetler esas itibariyle, gayrimenkullerle işletme sermayalarına inhisar edecektir. Bunların kıyaslamaya esas olan esasları ve yeni tarihlerdeki tutarlarını muayyen ölçülere göre değerlemek iyi niyetle hareket edilmek şartıyla fazla müşkilat arz etmeyecektir.

Saniyen verginin tarhi, tahsili ve kontrolünün, mükellefiyetin istilzam ettiği geniş anlayış ve iş birliği zihniyeti içinde cereyan etmesi için Maliye gereken tedbirlerin önceden alacağı cihetle bu yönden de verginin tatbikatındaki zorluklar büyük ölçüde bitirilmiş olacaktır.

Bu cümleden olmak üzere, mükellefleri tenzih etmek maksadıyla Danışma Büroları kurulacak, mükelleflerin vergi çekleri beyannameler üzerine evvela muvakkat tarhiyat yapılacaktır, müteakiben beyannameler bilgilili ve tecrübeli mütehasıslardan mürekkep (bazı yerlerde bunların katılacakları) hususi heyetlere intikal edecek ve bu heyetlerin arz ettiği anlayış ve zihniyet dairesinde yapacakları inceleme ve düzeltmeler neticesinde ve gereken hallerde "Uzlaşma" yoluna gitmek suretiyle nihai tarhiyata tevessül olacaktır.

Görülüyor ki verginin iyi organize edilmesi ve tatbikat yönünden gerekli tedbirlerin alınması suretiyle bahis mevzu vergilemenin bünyesinden doğan güçlüklerin geniş ölçüde bertaraf edilmesi mümkün olacaktır.

Şunu da unutmamak lazımdır ki, olağanüstü vergi tabii olacakların, 1950 den bu yana, memleketimizde uygulamakta olan Gelir ve Kurumlar Vergilerinin mükellefleri bulunmaları dolayısıyla bu yönden de, tatbikattaki müşküle azalacaktır.

bb) Verginin memleket şartlarına ve realitesine uygun bulunmaması :

Olağanüstü verginin memleket şartlarına ve realitesine uygun bulunmaması yolunda yapılacak tenkit ve itirazlar şu görüşlere istinad edecektir.

1 . Türkiyede iktisaden geri kalmış bir memlekettir. Türkiyenin iktisaden kalkınması geniş ölçüde hususi sektörün faaliyetine, bu sahada vukua gelecek sermaye teşekkülü ve terakümüne bağlıdır. Halbuki olağanüstü vergi bu bakımlardan zıt istikamette tesirler icra edecektir.

2 . Memleket ekonomisi halen bir duraklama devresi geçirmekte, bilhassa likidite bakımından çok gayri müsait bir durumda bulunmaktadır. Bu şartlar içinde, olağanüstü vergi mevcut güçlükleri bir kat daha arttıracak ve ekonomimizin yeniden canlanmasına mani olacaktır.

Bu görüş ve iddiaları da gerek prensip gerekse verginin tekniği bakımından kabul etmek mümkün değildir.

Evvela şunu ifade edelim ki, her yenilik ve reform hareketine, artık klişeleşmiş tabirler olan "Memleket Realitesi, Memleket Şartları" iddiası ile karşı koymak bir adet hâlini almıştır. Unutuyoruz ki, memleketimizin en büyük ve yegane realitesi gerçek manası ile garplılaşmak, bunun için de alıştığımız itiyatların yaşadığımız şartların dışına çıkarak gereken reformların radikal unsurlarıyla tahakkuk ettirmektir. Aksi takdirde gerilikten, fakirlikten kurtularak Batı dünyasının durmadan yükselen seviyesine nasıl ulaşabiliriz?

Bu sebeple, evvela bizim realitemiz, bizim şartlarımız iddiasına takılıp kalacak yerde, bunları yapacağımız reformlara intibak ettirmek mecburiyetindeyiz.

Bilindiği gibi, gerek tatbik imkansızlığı, gerek bizim realitemiz mülahazaları, en kati ifadeleriyle Gelir Vergisi reform hareketi sırasında da ileri sürülmüştür. Şayet bu karşı komalar o zaman yenilememiş olsa idi, memleketimiz hâli ileri bir vergi sistemine, modern bir vergi hukuku nizamına kavuşmamış olacaktı.

Bu umumi mütalaadan sonra "bizim realitemiz ve şartlarımız" iddiasının mesnedi olarak gösterilmek istenen görüşlerin tahliline geçelim,

1 . Türkiye şüphesiz iktisaden geri kalmış, yahut az gelişmiş bir memlekettir. Fakat Türkiyeyi bu durumdan kurtarmak olan, hususi sektörden ziyade devletin ekonomik ve sosyal alanda yol gösterici, planlı ve rasyonel faaliyetleri olacaktır. Yine bu düşünüş tarzı içinde şunu da kabul etmek lazımdır ki bizde büyük investisyonları imkan verecek sermaye unsuru, hususite teşebbüslerin kazançlarından ziyade, halkın küçük tasarruflarından, yabancı memleketlerin yardımından ve nihayet geniş ölçüde âmmâ kaynaklarından temin edilmektedir. Hususi teşebbüs kazançları ekseri ahvalde lüks ve israf şeklinde harcanmakta, vergisiz sahalara yatırılmakta veya imkan bulduğu hallerde memleket dışına kaçmakta ve müteşebbisler gerçek investisyon ihtiyaçlarını tercihan krediler yoluyla temin etmektedirler.

Kaldı ki, tatbiki bahis konusu olan olağanüstü verginin hasılatı bir yandan memleket kalkınması için, sosyal yönden en verimli sahalara tahsis edileceği cihetle milli sermayeden bir azalma vukua gelmeyecek, öbür yandan her mekul ve yerinde vergilemede olduğu gibi bu vergi de hususi sektörün faaliyetini kamçılıyacak, hususi sektörün daha dâli toplu ve prodüktif bir şekilde çalışmaya sevk ve teşvik edecektir.

2 . Memleket ekonomisinin halen bir durgunluk derecesi geçirdiği ve likidite bakımından gayri müsait bir durumda bulunduğu inkar edilmez bir hakikattir. Ancak, olağanüstü verginin uzun bir devreye şamil bir servet vergisi olması ve teknik yönden iktisadi icaplara göre organize edilmiş ve uygulanmasının mümkün bulunması dolayısıyla, ekonominin geçici ve arızı sebeplerle maruz bulunduğu bu günkü sıkıntılarına gırlaşmasına sebebiyet vermesi varit olamaz.

Bu görüşümüzü teyid eden vakıa yabancı memleketlerde bahis konusu olağanüstü vergilerin, ekonominin bizim şimdiki durumumuzla kıyaslanmayacak derecede kötü bulunduğu devrede tatbikine geçildiği ve bu vergilemenin o memleket ekonomilerinin kalkınmasına mani olmak şöyle dursun, ters bunu hızlandırdığı keyfiyetidir.

cc) Vergiye karşı gösterilecek psikolojik mukavemet

Bu görüşe göre, olağanüstü vergi fikri, bununla ilgili mehafilde şiddetli bir reaksiyon yaratacak, bilhassa 1950-1960 devresinde iktisap ettikleri büyük servetlerin rısına kadar bir kısmını devlete terk etmek durumunda kalacak olan nüfuz sahibi bir zümrenin kuvvetli bir mukavemeti ile karşılaşacak ve bu mukavemet bahis mevzuu vergiyi servet manlığının bir ifadesi olarak damgalamak yolunda gelişecektir.

Kanaatimizce bu iddia da mubalağalı ve yersizdir. Teklif ettiğimiz olağanüstü vergi, her normal vergi kadar ve belki bu kabil vergilerden dahi az bir mukavemetle karşılaşacaktır. ve karşılaşması lazım gelir. İçinde bulunduğumuz psikolojik ve sosyal iklim bunu icap ettirir.

1950-1960 devresinin yarattığı gayri tabii ve bir bakıma gayri meşru imkanlardan faydalanarak toplumdaki ayrılan ve sadece kendi menfaat ve çıkarları peşinde koşmuş olan bir takım iş adamları ve spekülâtörler bir tarafa bırakılacak olursa mükelleflerin çoğu verginin manasını anlayacaklar, artan servetlerinin bir kısmını dâvi maksatlara tahsis edilmek üzere kollektiviteye terk etmekle, yeni Türkiye'nin kuruluşunda kendilerine düşen vazifeyi yapmakta, lüzumlu fâedakarlığı katlanmakta tereddüt etmeyeceklerdir.

1950-1960 devresinde siyasi tazyikler altında, parti yardım olarak önemli ödemeler yapmış olan teşebbüs erbabının, Milli Dayanışma şuuru içinde Yeni Türkiye'nin kurulmasına, bahis mevzuu devrede iktisap ettikleri ve daha ziyade enflasyon mahsulü olan servetlerinin bir kısmı ile katılmaları, bunları huzura kavuşmalarının sağlayacak ve tam bir emniyet havası içinde yeni bir şevk ve gayret ile işlerine sarılmalarına yol açacaktır.

Son olarak şunu ilave edelim ki, böyle bir vergilemenin mali sahada ittihaz edilecek son ve nihai bir tedbir olduğu umumi efkarda tebarüz ettirildiği takdirde, iktisadi sahada ki tereddütler ve kararsızlıklar ortadan kalkacak, bu bakımda da beklenen emniyet ve huzur doğmuş bulunacaktır.



8 - Teklif Ettiğimiz Milli Dayanışma Vergisi (MDV)

Teklif ettiğimiz MDV'nin kuruluşu ana hatlarıyla şöyledir :

a) Verginin mevzuu :

MDV'nin mevzuu 1950-1960 devresinde iktisap edilmiş olup tutarı 100.000 lirayı aşan servetlerdir. Bunlar Eski Unsurların dışında kalan Yeni Unsurların net değeri üzerinden hesaplanır.

b) Servet Unsurları:

Eski ve Yeni Unsurları teşkil eden kıymetler şunlardır :

- 1- İşletmelerin öz sermayeleri ;
- 2- Gayrimenkuller (Bina ve Arazi) ;
- Haklar (Tescile tabi her türlü haklar) ;
- 4- Nakit ve mevduat ;
- 5- Alacaklar ;
- 6- Menkul kıymetler (esham ve tahvilat) ;
- 7- Menkul mallar (ev eşyası, mücevherat, künikler, koleksiyonlar, sanat eserlerigibi) ;
- 8- Nakil ve tenezzüh vasıtaları (binek otomobili, yat, kotra, deniz motoru gibi).

2-8 fıkralarında yazılı kıymetler işletme servetine dahil olmayanlardır.

c) Eski Unsurlar :

Eski Unsurlar, 1.1.1950 tarihinde mevcut olan servet unsurlarıdır. Bunlara 1.1.1950 den sonra :

- 1 - Veraset ve İntikal Vergisine tabi ivazsız iktisaplar ;
- 2 - İkame yolile eskinin yerini alan Yeni Unsurlar ;

ilave edilir.

d) Yeni Unsurlar :

Yeni Unsurlar 1.1.1950 den sonra iktisap edilmiş olup 1.1.1960 da mevcut bulunan servet değerleridir

Yeni Unsurların dışında kalan Eski Unsurlardan maddi mallar (gayrimenkuller, menkul mallar, nakil ve tenezzüh vasıtaları) aynen; diğerleri 1950 deki nominal değerleriyle nazarı itibare alınır.

e) Yeni Unsurların değerlendirilmesi :

Yeni Unsurlar şu esaslara göre değerlendirilir:

1 - İşletmelerin 1.1.1960 daki öz sermayeleri umumi vergileme hükümlerine göre tesbit edilen meblağdır.

Ancağ 1.1.1960 da bilançonun aktifinde görülen ithal edilmiş makine, tesisat ve teçhizat için, 4.8.1958 tarihinde yapılan devalüasyonla teşekkül eden kur farklarına göre tesbit edilecek endekslere göre yeniden değerlendirme yapılır. Mutavassıtlar elile alınmış olan bu gibi aktif kıymetler için bu endeksler, mutavassıtların kârı nazara alınmak suretile tesbit olunur.

Varsa bu meblağdan 1.1.1950 de mevcut olan öz sermaye indirilir.

Şahıs şirketlerinde ortakların, eşamalı komandit şirketlerde komandite şeriklerin öz sermayedeki payları işletmelerdeki öz sermaye yerine geçer.

2 - Maddi mallar sigorta değeri (mütemmen meblağ) ile Vergi Usul Kanunu gereğince hesaplanan maliyet-bedelinden hangisi fazla ise ona göre değerlendirilir.

Bu ölçülerin mevcut veya malum bulunmaması hallerinde mükellefler maddi malların değerlerini bunların emsal değerlerini nazara almak suretile bizzat takdir ederler. Şu kadar ki, bu suretle takdir edilen değerler, gayrimenkullerde randıman değerinden düşük olamayacağı gibi lüzum görülen hallerde bunların yerine Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal değeri tayini cihetine gidilebilir.

Bu maddede bahis mevzuu olan randıman değeri gayrimenkullerden bir yıl zarfında sağlanan hasılatın 10 misli alınmak suretile kapitalize edilen değerdir.

Maddi mallardan ev eşyası, mücevherat ilâh.. gibi menkul mallarla nakil ve tenezzüh vasıtalarından her nevi mal grubunda değeri 10.000 liraya kadar olanlar değerlendirme dışında bırakılır. Bu suretle yapılan değerlemede nakil ve tenezzüh vasıtaları için kullanma müddetlerine göre ayrıca tesbit edilecek, hususi amortismanlar nazarı itibara alınır.

3 - Diğer mevcutlar ve alacaklar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilir.

f) Mükellefler :

MDV'nin mükellefleri gerçek kişilerle Kurumlar Vergisine tabi olan tüzel kişilerdir.

Ämme teşebbüsleri ile kooperatifler bu mükellefiyete tabi değildir.

MDV'nin mükellefleri Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi hükümleri dairesinde Tam veya Dar Mükellefiyet esasları üzerinden bütün mamelekleri veya sadece Türkiyede mevcut mamelekleri üzerinden vergiye tabi olurlar.

g) Verginin matrahı :

MDV'nin matrahı Yeni Unsurların net değeridir. Gerçek kişilerde net değer yeni unsurların değerlendirilmesi neticesinde toplanan mamelekin tutarından pasifler indirilmek suretile bulunur. Pasifler mükelleflerin özel borçları ile işletmelerin öz sermayesi dışında kalmış olan zararlarından terekküp eder.

Kurumlarda verginin matrahı işletmelerin öz sermayesi esasına göre tayin edilir. Bunlarda da öz sermaye ile mahsup edilmemiş olan zararlar indirilir.

h) Verginin tarifesi :

Gerçek kişilerin tabi oldukları MDV'nin tarifesi şöyledir :

	İlk	100.000	lirada	%
Sonra gelen	100.000	"	"	0
" "	100.000	"	"	20
" "	100.000	"	"	30
" "	150.000	"	"	45
" "	200.000	"	"	60
" "	350.000	"	"	75

1 milyondan sonra sabitleşen nisbet (plafon) % 50 dir.

İlk 100.000 liralık dilim vergi mevzuu dışında bırakılmış olan meblağdır.

Kurumlarda verginin nisbeti % 25 dir.

i) Verginin tarhi :

Vergi, mükelleflerin, verginin mer'iyete girdiği tarihten itibaren üç ay içinde ilgili vergi dairelerine tevdi edecekleri ve şekilleri önceden tesbit edilen beyannameler üzerinden umumî esaslar dairesinde tarh edilir.

Şu kadarki, bu tarhiyat muvakkat mahiyette telakki olur. Beyannameler, bunlar üzerinde ilk inceleme ve düzeltmeheri yapacak olan ve Hesap Uzmanlarının katılacakları özel bir komisyon havale olunur.

Beyannameler bu komisyonda, icabında mükelleflerle de temas edilmek suretile, şekil, değerlendirme, matrah ve verginin hesaplanması bakımlarından gözden geçirilir. Bu suretle muvakkat tarhiyat, esas tarhiyat şekline inkılap eder.

j) Verginin tahsili :

MDV, mer'iyete girdiği tarihten başlamak üzere 5 yılda ve 5 müsavi taksitte ve her yıl Haziran ayında ödenir.

Gerçek kişilerdiledikleri takdirde, vergi borcunu ödemek maksadile ve bu borç için bloke kalmak şartile sahip oldukları gayrimenkulleri karşılık göstermek suretile, Maliye Bakanlığınca bu husus için teşkil edilecek bir "Mali Kuruma" ipotek edebilirler.

Anonim şirketler vergi borçlarına mahsuben nominal sermayelerinin % 50 sini geçmemek üzere çıkaracakları yeni hisse senetlerini yukarıda zikri geçen kuruma devredebilirler. Mezkur kurum devraldığı hisse senetlerini, 5 sene zarfında, bunların sahiplerine rüçhan hakkı tanımak şartile likide etmek mecburiyetindedir.

Ayrıca hisse senetlerini kuruma devretmiş olan şirketler, bu hisse senetlerini, nominal kıymetleri üzerinden her zaman satın alma hakkına maliktirler.

Kurumun elinde bulunan hisse senetlerine, şirketler tarafından verilecek temettülerin nisbeti her yıl için % 10 dan aşağı olamaz.

Şu kadarki bu hisse senetleri dolayısıyla "Kurum" şirketlerde rey sahibi olamaz, ancak bu borcun teminatı yönünden şirketleri murakabe etmek hakkına sahiptir.

Mütehassıslar tarafından yapılacak tetkikler neticesinde likidite bakımından ve mali yönlerden müsait bir durumda bulunmadığı anlaşılan mükelleflerin beş senelik ödeme müddetleri uzatılabilir. Bu takdirde mükellefler geciken müddet için hadler dahilinde faiz öderler.

k) Vergi borcunun hukuki mahiyeti :

MDV tahakkukunu müteakip Devlete karşı bir borç mahiyetini iktisap eder. Mükellefin şahsi mes'uliyeti bakidir ve mameleki bu borcun teminatını teşkil eyler. Vefat halinde; borcun bakiyesi, ödenmemiş taksitler dahil olmak üzere, mirasçılara intikak eder.

Mameleke dahil gayrimenkuller ve hakların, işletmelerin veya işletmelerdeki payların satılması, devredilmesi hallerinde Maliyenin muvafakatının istihsal edilmesi şarttır. Bu muvafakata rağmen mükellefin şahsi mes'uliyeti devam eder, vergi borcu alanlara devredilemez.

1) İstira hakkı (Rachat) :

Mükellefler diledikleri takdirde vergi borcu önceden ödemek suretile mükellefiyetten kurtulabilirler. 1) takdirde peşin ödenen, vadesi gelmemiş borçtan % 10 bir indirim yapılır.

m) 1950-1960 devresinde vefat edenler :

1950-1960 devresinde vefat edenlerden kendilerine 100.000 liradan fazla miras intikal etmiş olan şahıslar, müteveffanın yerine geçmek suretile ve müteveffanın namına vergiye tabi olurlar. Bu takdirde Yeni Unsurların tesbiti bakımından 1.1.1960 tarihinin yerine vefat tarihi kaim olur.

Bu mükellefiyette Eski Unsurların sihatle tesbitine imkan bulunmayan hallerde, bu unsurlar, müteveffa yerine kail olanların yapacakları beyanlara ve verecekleri bilgilere istinaden takdir yolile tesbit edilir.

Bu takdir, muvakkat tarhiyat üzerine ilk inceleme yapan komisyon tarafından icra edilir.

n) Verginin masraf yazılamayacağı ve mahsup edilemeyeceği :

MDV Gelir ve Kurumlar Vergisinde masraf kaydedilemez ve bu vergilerle mahsup olunmaz.