

yeni e-konomi

*“Yazımızın 70. Yılı Mınasebetiyle”*

# Gelir Vergisi Davamız

Ali Alaybek

Ankara 2017

# GELİR VERGİSİ DAVAMIZ

“Yazımının 70. Yılı Münasebetiyle”

Vergi reformunun izahı  
Reform aleyhtarları  
Gelir vergisinin tatbik kabiliyeti

**Ali ALAYBEK**

Maliye Bakanlığı  
Müşavir Hesap Uzmanı



**yeni e-konomi**

# GELİR VERGİSİ DAVAMIZ

**Ali Alaybek**

Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.'nin kültür hizmetidir.  
Parayla satılamaz.

## **Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.**

Konutkent Mahallesi. 3028. Cadde KuleEvo. No: 16/A-11  
(Eskişehir Yolu 15. Km. Yaşamkent Girişi) 06810 Çankaya/ANKARA  
Tel: 0312 241 14 00 • Faks: 0312 241 14 01  
www.yeniekonomi.com.tr • www.newe-conomy.consulting  
www.vergialgi.net

ISBN: 978-605-65031-5-3

1. Baskı: İstanbul, 1947, Kenan Matbaası

70. Yıl Baskısı: Ankara, 2017

© Merhum Ali ALAYBEK'in kızı Sayın Vicdan NİL hanımefendinin  
özel izniyle yayımlanmıştır.

BASKI

UYUM AJANS

Necatibey Cad. 88/11 Kızılay - ANKARA  
Tel: 0312.229 39 72 • Faks: 0312.229 31 07  
www.uyumajans.com.tr

## Ali ALAYBEK

1901 yılında Selanik'te doğmuş, Alman Lisesi ve 1924'te İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebini bitirmiştir.

Bir süre Şirketi Hayriye, Bakırköy Çimento ve Ankara Gaz Maske Fabrikalarında çalıştıktan sonra, 1936'da

Hesap Mütchassısı ve daha sonra Muamele Vergileri Hesap Mütchassıları Şefi olmuştur.

31.05.1945'te kurucusu olduğu Hesap Uzmanları Kurulu'na Müşavir Hesap Uzmanı olarak atanmış ve İstanbul Grup Başkanlığı yapmıştır.

13.07.1966'da yaş haddi nedeniyle emekli olarak Kurul'dan ayrılan Ali Alaybekte 1.08.1966'da Fahri Hesap Uzmanı ünvanı verilmiştir

Ülkemizde 1950 yılında gerçekleşen Büyük Vergi Reformunun gerçekleştirilmesinde (Gelir ve kurumlar vergisi ile vergi usul kanunları) Prof. Dr. Fritz Neumark ile birlikte görev almıştır.



Alaybek, 8 yıllık bir çalışma sonucunda hayata geçen reformun gerçekleştirilmesinde ve kamuoyu nezdinde savunulmasında yaptığı çalışmalarla çok önemli katkılar sağlamıştır.

Ali Alaybek, 1962 yılında Maliye Bakan-

lığı'na bağlı olarak kurulan Vergi Reform Komisyonu'nun da başkanlığını yapmış büyük reformun geliştirilmesinde, yenilenmesinde önemli çalışmalar yapmıştır.

Değerli eserlerinin bulunduğu İstanbul Grup kitaplığına 1982'de **Ali Alaybek Kitaplığı** adı verilmiştir.

Öte yandan Eylül 2017'de VERGİ-ALGI.net internet sitesinde açılan **Ali Alaybek Dijital Kütüphanesi**'nde eserleri dijital ortamda yayınlanmaktadır.

Almanca, Fransızca bilen, Almanya ve Fransa'da etüd ve incelemeler yapan Alaybek 27.7.1986'da vefat etmiştir.

## VEFAT

Cerrahpaşa Hastanesi eski  
Sertabiblerinden merhum Dr. Rıza  
Servet ve merhume Fatma Vicdan  
Alaybek'in büyük oğulları; Müzeyyen  
Sabancı'nın kardeşi; merhum Aptullah  
Alaybek ile Niyazi Alaybek'in sevgili  
ağabeyleri; Saadet ve Jale Alaybek'in  
kayınbiraderleri; Vicdan Nil'in babası,  
Güven Nil'in kayınpederi; Eren ve Emir  
Nil'in dedeleri,  
Samiye Alaybek'in sevgili ve kıymetli eşi

# ALİ ALAYBEK

27 Temmuz 1986 Cuma günü Hakkın  
rahmetine kavuşmuştur. Cenazesi, 29  
Temmuz Salı günü öğle namazını takiben  
Teşvikiye Camii'nden kaldırılacaktır.

## AİLESİ

\* 29 Temmuz 1986 tarihli  
Milliyet Gazetesi sayfa 7

## SUNUŞ

Cumhuriyet dönemi Türk vergi tarihini incelediğimizde, ülkemizden bir değer, Ali Alaybek'in tüm ihtişamıyla, bilgeliğiyle, ileri görüşlülüğüyle ve de tevazuuyla bizi karşıladığını görürüz.

Alaybek, 1950 yılında ülkemizde gerçekleştirilen Büyük Vergi Reformunu (Gelir ve kurumlar vergisi ile vergi usul kanunları) Prof. Dr. Fritz Neumark ile birlikte gerçekleştiren kişiler arasındadır. 8 yıllık bir çalışma sonucunda hayata geçen reformun gerçekleştirilmesinde ve kamuoyu nezdinde savunulmasında yaptığı çalışmalarla çok önemli katkılar sağlamıştır.

1946-50 yılları arasında Gelirler Genel Müdürlüğü daha sonra da Başbakanlık, Maliye ve Savunma Bakanlıkları yapan Ferit Melen kendisiyle yapılan bir söyleşide şunları ifade etmiştir: “Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlüğünde iken Kazanç Vergisinde değişiklik yapmak üzere, Rüştü Koray Bey'in başkanlığında bir komisyon kurulmuştu. Ben, Suat Başar, Ali Alaybek ve Sait Naci Ergin o komisyondaydık. Bir iki ay çalıştıktan sonra Ali Alaybek bir fikir ortaya attı; “Kazanç Vergisini ne kadar ıslah edersek edelim bir şey olmaz, bunun yerine Gelir Vergisi sistemini getirelim” dedi.

Ali Alaybek'in hazırlığı vardı, çünkü o tahsilini Almanya'da yapmıştı ve Alman Gelir Vergisi Sistemini iyi biliyordu. O, bunu özet olarak komisyonda iki gün bize anlattı ve komisyon olarak uygun bulduk. Zamanın Maliye Bakanı Nurullah Esat Sümer, aydın bir bakandı ve meseleyi o istikamete çevirdik; Gelir, Kurumlar, Vergi Usul ve Esnaf Vergisi kanunlarının ön tasarılarını hazırladık. Benimsetmek için başka bir otoritenin yardımına ihtiyaç duyduk. Prof. Neumark'ı davet ettik. Meseleyi ona anlattıktan sonra Neumark da birkaç makale yazarak bizi destekledi. Bundan sonra da bunu Maliyeye resmen mal ettik. Bu model bir çalışmaydı ve meseleyi Cumhurbaşkanı İsmet Paşa'ya açtığımızda o da kabul etti. Maalesef şimdi böyle çalışmalar yapılmıyor. Bütün ilgili kurum ve kuruluşlardan mütalâa aldıktan sonra tasarı haline getirerek Meclise verdik. Mecliste Karma Komisyonu kuruldu. Komisyon 3 yıl çalıştı ve 3 yıl zarfında bizim aynen Maliyede yaptığımız gibi bütün ilgili

kurum ve kuruluşlardan görüş aldı. Tasarı 3 yıl zarfında kanun haline geldi. İşte böyle bir hizmetim de var; **fakat asıl büyük şeref Ali Alaybek'e aittir. Çünkü fikir ona aitti.**"(<http://www.mmd.org.tr/sidebar/animlar/ferit-melenden>)

1933'te Almanya'daki faşist Hitler rejiminden kaçan ve Büyük önder Gazi Mustafa Kemal Atatürk'ün emriyle Türkiye'ye kabul edilen Yahudi kökenli bilim adamlarında biri de Prof. Dr. Fritz Neumark idi. Neumark, yazmış olduğu **Boğaziçi'ne Sığınanlar** isimli kitabında Ali Alaybek'ten "Avrupa'nın mali kurumlarına aşına" bir kişi olarak söz ettiğini görmekteyiz.

1936 yılından, 1966 yılında emekli olana kadar Hesap Uzmanı, 1966-1972 yılları arasında da Fahri Hesap Uzmanı olarak ülkemize hizmet etmiştir. 1961 yılında kurulan ve 1972'de faaliyeti sona eren Vergi Reform Komisyonunun 11 yıl kesintisiz başkanlığını yapmış ve başta Gider Vergileri Kanunu gibi önemli yasal düzenlemelerin gerçekleşmesine imkan sağlamıştır.

Batı'daki tüm vergi müesseselerini takip eden Ali Alaybek'in geniş bir vizyona sahip olduğunu daha 1950'li yıllarda çevre vergilerinden söz etmesinden anlamaktayız.

Eserlerinde, verginin fiskal yanından ziyade ekonomik yanını ön plana çıkaran yaklaşımı ile mükellef hakları alanında oldukça önemli bir duyarlılığı görmek mümkündür.

2011 yılında kapatılan Hesap Uzmanları Kurulu'na girmeye hak kazanan genç hesap uzman muavinlerine onun "**Mükellefin hukuku ile Devletin hukukunu bir tutmak**" prensibi daha ilk günden öğretilir ve hayata geçirilirdi.

Ali Alaybek, pek çok siyasi, idari ve özel sektör iş teklifini redderek sadece ülkesinin ve milletin hizmetinde kalmayı tercih etmiştir.

Biz de bu çalışmamızla hem Türk vergi sisteminin reformcularının başında gelen Ali Alaybek'i genç kuşaklara tanıtmak hem de onun 70 yaşına giren **Gelir Vergisi Davamız** ile 60 yaşına giren **Organik Vergi Reformu** kitaplarını yeniden yayınlamak suretiyle Üstada vefa borcumuzu ödemek arzusundayız.

Bu nedenle kitapların yeniden yayımlanması iznini veren, merhum Alaybek Üstadımızın tek evladı olan Vicdan Nil hanımefendiye özellikle şükranlarımızı sunmak istiyoruz.

Yeni e-konomi olarak; bugünü doğru anlayıp geleceği en iyi şekilde kurmanın yolunun geçmişe sahip çıkmaktan ve onun kıymetini bilmekten geçtiğini düşünüyoruz.

Bu duygularla vergi tarihimizin iki önemli çalışmasını siz değerli okuyucularımızın istifadesine sunuyoruz. Ankara, güz, 2017

**Bülent TAŞ**

**Nazmi KARYAĞDI**





## İçindekiler

### Birinci Kısım

#### Vergi Reformunun İzahı

I- Vergi Reformunun Ana Hatları.....	11
1- Gelir Vergisi.....	11
2- Kurumlar Vergisi .....	15
3- Esnaf Vergisi.....	17
4- Vergi Usul Kanunu .....	18
II- Tatbikatta Muhtelif Mükellef Zümrelerinin Durumları.....	19
1- Hizmet Erbabının Durumu.....	19
2- Tüccarların Durumu .....	21
3- Serbest Meslek Erbabının Durumu.....	26
4- İrad Sahiplerinin Durumu .....	28
5- Sabit İş Yeri Olan Esnafın Durumu.....	30
6- Gezginci Esnafın Durumu .....	31
III- Niçin Vergi Reformu Yapıyoruz?.....	32
1- Prensipte Meselesi.....	33
2- Malî Sebepler.....	36
3- Sosyal Sebepler.....	44
4- İktisadî Sebepler.....	45

### İkinci Kısım

#### Reform Aleyhtarları

1- Reform Aleyhindeki Cereyan .....	49
2- Nazılık ve Liberalistlik İddiaları .....	50
3- Türkiye'nin Gelir Vergisini Tatbik Edecek Devrede Bulunmadığı İddiası.....	51
4- Gelirlilik Meselesi .....	54

5- Türkiye – Ziraat Memleketi.....	55
6- Gelir Vergisinin Şümulü .....	57
7- Hizmet Erbabının Mükellefiyeti Meselesi .....	60
8- Sermaye İradlarının Vergilendirilmesi .....	63
9- Mükerrer Vergilendirme.....	72
10- Toplu Vergi Sistemine İtiraz .....	80

### Üçüncü Kısım

#### **Gelir Vergisinin Tatbik Kabiliyeti**

1- Tatbikat Güçlüğü.....	87
2- Beyannameli Mükellefiyetin Teşmili.....	91
3- Defter Tutma Meselesi .....	93
4- Tetkik Ve Kontrol İşi.....	95
5- Vergi Daireleri.....	100
6- Vergi Hukukunun Teessüsü.....	105
7- Vergi Cezaları .....	107
8- Mali Kaza .....	111
9- Vergi İstatistikleri.....	118
10- Reform Aleyhtarlarının Teklifleri.....	119

## Birinci Kısım

# Vergi Reformunun İzahı

### I- VERGİ REFORMUNUN ANA HATLARI

Vergi reformunu, taşıdığı mâna itibariyle, mevzii tadilât veya satıhta kalan “malî islâhat” ile karıştırmamak lâzımdır. Dâva, yurdumuzun realitesine uygun, verimli, sosyal ve ileri bir vergi sistemi kurmak, diğer bir deyişle, eski vergi sistemini terk ederek gelir vergisine dayanan muasır ve müttekâmil vergicilik devresine girmektir.

İşte bu umumî fikirden gidilerek, uzun çalışmalar sonunda Hükümetçe “Gelir vergisi tasarısı” adı verilen bir takım kanun projeleri hazırlanmış ve B. Millet Meclisine de sunulmuştur.

Mecliste karma bir komisyon tarafından müzakeresi kısmen bitirilmiş olan bu tasarıların aldığı son şekiller, ana hatları itibariyle, aşağıda izah edilmiştir.

### 1- GELİR VERGİSİ

**Mevzu:** Gelir vergisinin mevzuunu gerçek kişilerin (hakikî şahısların) bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iradların yekûnu teşkil eder. Bu kazanç ve iradlar şunlardan ibarettir: 1- Ticarî kazançlar, 2- Maaş ve ücretler, 3- Serbest meslek kazançları, 4- Gayrimenkul sermaye iradları, 5- Menkul sermaye iradları, 6- Sair kazanç ve iradlar.

Bu kazanç ve iratlar prensip itibariyle gerçek ve safi miktarları üzerinden toplu olarak vergiye tâbi tutulurlar.

Gelir unsurlarının altıncısını teşkil eden “sair kazanç ve iradlar” grubu evvelki grupların dışında ve varsa hepsini içine alan toplayıcı ve

umumî bir grup değildir. Bu gruba giren kazanç ve iradlar projede ayrıca tadat ve tesbit edilmiştir.

Projedeki “kazanç” tabiri ile, emek veyahut emek ile sermayenin birleşmesinden elde edilen hâsılat, “irad” tabiri ile de, sadece sermayeden doğan hâsılat kastedilmiştir.

**Mükellefler:** Gelir vergisinin mükellefleri, yalnız gerçek kişilerdir. Hususî ortaklıklar ve kollektif şirketler gibi şahıs şirketleri bu vergi rejiminde ayrıca vergiye tabi tutulmamışlardır. Bunlarda umumî esaslar dairesinde yalnız şerikler gelir vergisi ödeyeceklerdir. (İleride görüleceği üzere, anonim şirketler gibi sermaye şirketleri ile iktisadî amme müesseseleri kurumlar vergisine tâbidirler.)

Gelir vergisi mükelleflerinin vergilendirilmesinde “tam mükellefiyet” ve “dar mükellefiyet” olmak üzere iki mükellefiyet şekli tatbik olunmakta, Türkiye’de yerleşmiş olan şahıslar tam mükellefiyete, yerleşmemiş olanlar (ekseriyetle ecnebiler) dar mükellefiyete tâbi tutulmaktadır. Tam mükellefiyette vergi, memleket içinden ve dışından elde edilen kazanç ve iradların tamamı üzerinden hesaplanacak, dar mükellefiyette ise, sadece memleket içinde temin edilen kazanç ve iradlar vergi mevzuuna girecektir.

**Muafıklar:** Projede muafık, şahıslara muzaf olarak subjektif mânada, istisna ise matraha muzaf olarak objektif mânada kullanılmıştır.

Tasarıda: 1- Esnaf muafığı, 2- Yabancı diplomat muafığı, 3- Göçmen muafığı olmak üzere üç muafık kabul edilmiştir. Bunların içinde en önemli ve en enteresan olanı bittabi esnaf muafığıdır. Bu muafık, sadece hakikî esnafı yani “kazancı yalnız maişetine yeter derecede olan ve sermayeden ziyade bedenî mesaiye müsteniden iş yapan küçük sanat ve hırfet erbabını” içine alacak surette, maddî ve müşahhas bir takım ölçülerle (umumî ve hususî şartlarla) hudutlandırılmıştır. Bu ölçülerin başlıcaları şunlardır:

a- İş sahibi işinde bilfiil çalışacaktır,

b- İş yerinin kirası senede 720 lirayı (yani ayda 60 lirayı) geçmeyecektir,

c- Küçük sanat işlerinde bir sene içinde satın alınan iptidaî madde ve yardımcı malzemenin tutarı 40.000 lirayı (ücret mukabili yapılan işlerde alınan ücretlerin tutarı 20.000 lirayı), küçük ticaret işlerinde bir sene içinde satın alınan emteanın tutarı 60.000 lirayı aşmayacaktır.

d- Ticaret işlerinde toptancılıkla iştilgal edilmeyecektir.

**Kazançlarda istisnalar:** Bunlar: 1- Ziraate, 2- Balıkçılık ve avcılığa, 3- Te'lif işlerine, 4- Maden suyu işletmesine taalluk eden istisnalardır. Bu istisnaların en ehemmiyetli ve en şümüllü olanı ziraâ kazanç istisnasıdır. Bu istisna ile köylü ve çiftçi bilfiil gelir vergisi dışında bırakılmaktadır.

İradlarda istisnalar: Emlâk hasılatında senede 2.500, mevduatta ise senede 100 liraya kadar olan iradlar vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna, esasen beyanname vermeğe mecbur bulunan tüccar ve serbest meslek erbabı hakkında tatbik olunmaz.

Senelik iradı 2.500 liradan fazla 10.000 liradan aşağı olan emlâk sahipleri (tüccar ve serbest meslek erbabından olmamak şartıyla) 2.500 lirayı senelik iradlarından indirebileceklerdir. Senelik iradın 10.000 lirayı aşması halinde bu indirim yapılmayacak, yeni istisna tatbik edilmeyecektir.

Projede mevduat istishası muhtelif malî müesseselerden alınan mevduat faizleri hakkında ayrı ayrı nazara alınmıştır.

**Müteferrik istisnalar:** Bu istisnalar, hizmet erbabının ücretleriyle ilgili olup daha ziyade sosyal maksatlarla vazedilmiş olan birtakım istisnalardır.(Maden işçilerine ve hizmetçilere verilen ücretlerin, işçilere verilen yemek bedellerinin, tazminat ve yardımların, tahsil ve tatbik ödemelerinin, teşvik ikramiyelerinin istisnaları gibi).

**En az geçim indirimi:** Projede aşağıdaki tabloda gösterilmiş olan hadleri aşmayan gelirlerin vergiye tâbi tutulmaması ve bu hadleri aşan gelirlerden de bu miktarlarda indirim yapılması esası kabul olunmuştur.

	Günde Lira	Ayda Lira	Senede Lira
Bekârlarda	1.5	37.5	450
Çocuksuz evlilerde	2.5	62.5	750
1-2 çocuklularda	3.-	75.-	900
Daha fazla çocuklularda	3.5	87.5	1050

**Stopaj esası:** İş verenler hizmet erbabına ödedikleri maaş ve ücretler üzerinden hesap edecekleri vergiyi tevkif edecekler ve bunu her ay muhtasar bir beyannameye müsteniden vergi dairesine yatacaklardır. Bu şekildeki vergilendirmede hizmet erbabına formalite bakımından herhangi bir mecburiyet terettüp etmemektedir.

Esnaf nezdinde çalışan işçiler hakkında tevkif usulü yerine karneye müstenit basit bir götürü usul tatbik edilecektir.

**Beyan esası:** Hizmet erbabı dışındaki gelir vergisi mükellefleri prensip itibariyle yıllık beyanname üzerinden vergi ödeyeceklerdir. Bu suretle vergi ödeyecek olan mükellef zümreleri esas itibariyle şunlardan ibarettir:

- a- Tüccarlar,
- b- Serbest meslek erbabı,
- c- Muaflık hadleri fevkinde iradı olan; gayri menkul ve menkul sermaye iradı sahipleri.

**Müşterek tarhiyat esası:** Tasarıda kabul edilen esasa göre, gelir vergisi prensip itibariyle aile reisi namına tarh olunacaktır. Bunun için aile reisi vereceği beyannameye kendi gelirlerini gösterecek ve buna, eğer varsa, eşinin ve küçük çocuklarının gelirlerini de ilâve edecektir.

Aşağıdaki hallerde müşterek tarhiyat esasının tatbiki mecburi tutulmamıştır:

- a- Karının evlenmeden evvel mevcut olan veya evlilik sırasında miras veya vasiyet yolu ile iktisap ettiği malların iradları,
- b- Küçük çocukların üçüncü şahıslardan miras veya vasiyet yolu ile iktisap ettikleri malların iradları,

c- Gelir vergisi kanununun mer'iyetinden evvel iktisap edilmiş olan malların iradları.

**Vergi tarifesi:** Gelir vergisi müterakki nispetlidir. Tarifenin asgari haddi (en az geçim indirimi yapıldıktan sonra) %5, azamî haddi ise %45'tir. Verginin filî azamî nisbeti 100.000 lirada %35 olur. 100.000 lira-yı aşan gelirlerde bu nisbet sabitleşmektedir. Bekârlar için, gelir vergisi-ne %5 bir zam yapılacaktır.

Vergi tarifesi yerine vergi cetvelleri ikame edilmiş ve bu cetvellerde her bir gelire isabet eden vergi miktarı ayrı ayrı gösterilmiştir. Kanunun metnine dahil bulunan bu vergi cetvelleri sayesinde her tarh muamelesi için ayrı ayrı hesaplar yapılması işi fiilen ortadan kalkmış olacaktır.

**Bina vergisinin mahsubu:** Beyan ettikleri gelirlerde emlâk iradı bulunan mükellefler beyannameleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden irad getirmiş olan emlâkleri için aynı yıl zarfında ödemiş oldukları bina vergisini indireceklerdir.

**Beyanname verme zamanları:** Yıllık beyanname taallûk ettiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayında, hizmet erbabına ait aylık beyanname her ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine verilecektir.

**Vergi ödeme zamanları:** Yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi Mart ve Eylül aylarında olmak üzere iki müsavi taksitte, aylık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ise beyanname verme müddeti içinde ödenecektir.

## 2- KURUMLAR VERGİSİ

**Mevzu:** Kurumlar vergisine, şahıs şirketleri haricindeki tüzel kişilerin (hükmî şahısların) safî kazançları tâbi tutulmuştur.

**Mükellefler:** Kurumlar vergisinin mükellefleri: 1- Sermaye şirketleri (anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler), 2- Kooperatifler, 3- İktisadî amme müesseseleri, 4- Cemiyet ve Vakıflara ait iktisadî işletmelerdir.



Kollektif şirketlere âdi komandit şirketler şahıs şirketleri oldukları için kurumlar vergisine tâbi tutulmamışlardır. Evvelce işaret edildiği üzere, bunların doğrudan doğruya şerikleri gelir vergisine tâbidirler.

Kurumlar vergisinin tatbikatında da, gelir vergisine mütenâzır olarak tam ve dar mükellefiyet şekilleri derpiş edilmiştir. Merkezleri Türkiye'de bulunan tüzel kişiler, gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kazançların heyeti umumiyesi üzerinden, merkezleri Türkiye'de bulunmayanlar ise yalnız Türkiye'deki kazanç ve iradları üzerinden vergilendirileceklerdir.

**Muafıklar:** Vergiden muaf olan kurumların başlıcaları şunlardır:

a- PTT ve Devlet Demir Yolları gibi bazı iktisadî Devlet müesseseleri,

b- Cemiyetlere ve Vakıflara ait hastaneler, okullar ve emsali müesseseler,

c- İçtimaî maksatlarla işletilen müesseseler,

d- Sermaye üzerinden kazanç dağıtmayan kooperatifler,

e- Hususî kanunlarla ve Devletle mün'akıt mukavelelerle her türlü vergi ve resimden muaf tutulmuş olan kurumlar

f- Hususi idare ve Belediyelerin, su, elektrik ve havagazı işletmeleri,

**İstisnalar:** Kurumlar vergisinin başlıca istisnaları şunlardır:

a- Kurumların diğer kurumlardaki iştiraklerinden muayyen şartlar dahilinde temin ettikleri kazançlar, (Filyal, Holding veya iştirak muaflığı),

b- Kooperatiflerin risturnları,

c- Hususi kanunlarına göre vergiden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz ve temettüleri, (esas itibariyle Devlet tahvilâtı istisnası),

d- Devlet deniz yollarının inhisarındaki işlerden elde ettiği kazançlar.

**Beyan esası:** Kurumlar vergisine tâbi olan tüzel kişiler prensip itibariyle defter tutmak ve vergilerini yıllık beyanname üzerinden ödemek mecburiyetindedirler.

**Verginin nisbeti:** Kurumlar vergisinin nisbeti sermaye şirketleriyle kooperatiflerde %10 iktisadî amme müesseselerinde %35'tir.

**Beyanname verme ve vergi ödeme zamanları:** Kurumlar vergisine ait beyanname, normal şartlar dahilinde, Nisan ayında verilir. Vergi de bir ay sonra yani Mayıs ayında ödenir.

### 3- ESNAF VERGİSİ

**Mevzu ve mükellefler:** Esnaf muafılığı dolayısıyla gelir vergisinin dışında kalan küçük sanat ve hırfet erbabı esnaf vergisine tâbidir. Bunlar ya sabit bir iş yerinde çalışırlar yahut da gezgincidirler.

**Muafıklar:** Göçmenler (sabit iş yeri olsun, gezginci olsun), yalnız gezginci olmak şartıyla 18 yaşından aşağı 60 yaşından yukarı olanlar, kör, dilsiz ve sakat olanlar, harp malülleri, ufak kasabalarda yenilecek, içilecek ve yakılacak maddeleri elde, sırtta veya başta satanlar, aynı maddeleri hayvan eli veya hayvan arabalarıyla taşıyarak sanat köylüleri esnaf vergisinden muafırlar.

**Matrahlar:** Sabit iş yeri olan esnafta vergi matrahı, iş yerinin geçmiş takvim yılına ait gerçek kirasıdır. Gerçek kira yoksa, bu mahallin gayri-safi iradı matrah ittihaz edilir.

Gezginci esnafta verginin matrahı, iş nev'ine ve iş vasıtalarına göre, muayyen bir usul dairesinde takdir olunan gündelik kazançtır.

**Verginin nisbeti:** Sabit iş yeri olan esnaflara tatbik edilecek vergi nisbeti şöyledir:

Nufusu 100.000'den fazla olan yerlerde	%70
Nufusu 20-100 bin olan yerlerde	%60
Nufusu 2-20 bin olan yerlerde	%50
Nufusu 2 binden aşağı olan yerlerde	%20

Bu nisbetler küçük ticaret erbabında %10 fazlasıyla %80, %70, %60, %30'dur. Sarraflık, mücevheratçılık, para işletilmesi gibi bir kısım işlerde verginin nisbeti iş yeri kirasının aynı nüfus tasnifine göre, %200, %100, %75 ve %50'sidir.

Gezginci esnafın vergi nisbetine gelince, bu nisbet takdir olunan gündelik kazancın 12 katıdır.

**Asgarî vergi miktarları:** Yukarıda yazılı nisbetler üzerinden hesaplanacak verginin miktarı aynı nüfus tasnifine nazaran küçük sanatlarda 60, 48, 36 ve 18 liradan, küçük ticaret işlerinde 72, 60, 48, 24 liradan, gezgincilerde ise 36, 24, 18, 12 liradan aşağı olamaz.

**Tarh esasları:** Sabit iş yeri olan esnaf her takvim yılının Ocak ayında vergi dairesine basit bir beyanname vererek iş yerinin bulunduğu mahalli, burası için ödediği kirayı bildirecektir. Bunların vergisi bu beyanname üzerinden tarh edilecektir.

Gezginci esnafa gelince, bunlar işe başladıkları zaman vergi karnesi almak ve her yılın Ocak ayında vergi dairesine müracaat ederek karnelerine o yıla ait vergi matrahlarını kaydettirmek mecburiyetindedirler.

**Verginin ödenmesi:** Sabit iş yeri olan esnafın vergisi Ocak ve Ağustos aylarında olmak üzere iki müsavi taksitte, gezginci esnafın vergisi ise, Ocak ayında bir defada ödenecektir.

#### 4- VERGİ USUL KANUNU

Vergi usul kanunu, isminden de anlaşılacağı üzere, usule müteallik çeşitli hükümleri bir araya toplayan ana tatbikat kanunudur. Bu kanun Hükümet projesinde 5 kitaba ayrılmıştır:

Birinci kitap: Vergilendirme (bu kitap tarh, tahakkuk, tebliğ, yoklama ve tetkik usulleri gibi daha ziyade vergi alınmasıyla ilgili idari muamelelere müteallik hükümleri ihtiva etmektedir.)

İkinci kitap: Mükellefin ödevleri (bu kitapta defter tutma gibi vergi tatbikatında mükelleflere terettüp eden vazife ve mecburiyetler gösterilmiştir.)

Üçüncü kitap: Değerleme (bu kitapta, envanter, tahrir, emsal kıymetleri, amortisman gibi vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili kıymet takdir ve tesbitine müteallik esaslar toplanmıştır.)

Dördüncü kitap: Vergi cezaları (bu kitap vergi suçlarına ve bunlar hakkında tatbik olunacak vergi cezalarına ait hükümleri ihtiva etmektedir.)

Beşinci kitap: Malî kaza (bu kitapta da mükellefle İdare arasında tahaddüs edecek ihtilâfların ne suretle halledileceği gösterilmiştir.)

## **II- TATBİKATTA MUHTELİF MÜKELLEFLERİN DURUMLARI**

Yukarıda da izah edildiği gibi gelir vergisi mükellefleri başlıca şu zümrelerde toplanmaktadır:

- 1- Hizmet erbabı (memurlar, mütekaitler, işçiler),
- 2- Tüccarlar (birinci sınıf, ikinci sınıf tüccarlar),
- 3- Serbest meslek erbabı (doktorlar ve avukatlar gibi),
- 4- İrad sahipleri (tüccar ve serbest meslek erbabı zümrelerine dahil bulunmayan irad sahipleri).

Bu zümrelere dahil gelir sahiplerinin bugünküne nazaran gelir vergisi tatbikatında durumları ne olacaktır? Bunu aşağıda herbir zümre için ayrı ayrı açıklamağa çalışacağız.

### **1- HİZMET ERBABININ DURUMU**

Hizmet erbabı yani memur, mütekait ve işçilerden terekküp eden çalışanlar sınıfı şimdiki kazanç vergisi rejimimizde en geniş ve en önemli mükellef zümresini teşkil etmektedir. Aşağıdaki rakamlar bunu apaçık göstermektedir:

**1944 yılında mükellef miktarı:**

Kazanç vergisine tâbi mükelleflerin yekûnu	886.002
Hizmet erbabının miktarı	308.765
Nisbeti	%35

**1944 yılında tahsilât miktarı:**

Kazanç vergisi umumî tahsilâtı	228.000.000
Hizmet erbabından tahsil olunan	136.000.000
Nisbeti	%58

**1948 yılı varidat muhammenatı:**

Kazanç vergisi umumî varidat muhammenatı	372.800.000
Hizmet erbabından tahsili tahmin olunan	250.000.000
Nisbeti	%67

Kazanç vergisi rejiminde hizmet erbabı bilindiği gibi en ağır vergi yüküne tahammül etmektedir. Bunlarda vergi nisbeti (zamlarıyla birlikte) Devlet memurlarında %22,58'den başlamakta ve bin lirada %33,69'a kadar çıkmaktadır. Diğer hizmet erbabında ise %24,24'den başlamakta ve bin lirada %34,25'e kadar yükselmektedir. Gelir vergisi rejiminde hizmet erbabı, mükellef adedi itibariyle yine büyük bir farkla başta gelecek, fakat ödediği vergi miktarı itibariyle yerini tedricen diğer sınıflara bahuş ticaret ve sanayi erbabıyla kurumlara terk edecektir.

Gelir vergisi tatbikatında hizmet erbabının bir ayda eline geçen paradan (maaş veya ücretten) aile durumuna göre 37,5-87,5 lirası en az geçim indirimi olarak tenzil edilecektir. Bu indirim nazara alınmak suretiyle mesela çocuksuz evli bir mükellefe tatbik edilecek vergi nisbeti takriben 100 liradan %5,60 ile başlayacak ve 1000 liradan %19,90'a çıkacaktır. Görülüyor ki, gelir vergisi rejimine geçilmesi halinde mükelleflerin büyük çoğunluğunu teşkil eden hizmet erbabının durumu lehlerine olarak esaslı surette değişmiş olacaktır. Aşağıdaki mukayese bunu bariz bir şekilde göstermektedir.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Mukayese mükellefin çocuksuz olmasına göre yapılmıştır.

Aylık tutarı	Şimdiki vergileri		Gelir vergisi
	D. memurunda	Diğerlerinde	
TL	%	%	%
100	22,58	24,24	5,60
150	23,92	25,70	8,70
200	26,11	28,13	10,-
300	26,97	28,86	13,40
500	29,-	30,23	16,-
750	29,64	32,21	17,90
1000	33,69	34,25	19,90

Gelir vergisi rejiminde hizmet erbabından alınacak vergi esas itibariyle stopaj yani tediye sırasında tevkif usulüne tâbi bulunacaktır. Bu bakımdan; hizmet erbabının vergilendirilmesinde şimdiki rejime nazaran farklı bir vaziyet hâsıl olmayacak, bunlara yeni bir külfet tahmil edilmeyecektir.

Stopaj usulü, maddî imkân mevcut olmadığı cihetle, gelir vergisinden muaf bulunan ve bu sebeple defter tutmayan esnaf nezdindeki işçiler hakkında tatbik edilemez. Esnaf işçilerinin ücretleri basit ve açık bir usul dairesinde götürü olarak takdir ve tesbit olunacak ve bunların vergileri karne esasına müsteniden iki taksitte tahsil edilecektir.

Stopaj usulünün tatbiki bakımından iş verenlere (tüccara) terettüp eden mecburiyetler gelir vergisinde oldukça sadeleştirilmiştir.

## 2- TÜCCARLARIN DURUMU

Bugünün kazanç vergisi tatbikatında tüccarlar üç şekilde vergilendirilmektedirler:

- Gayrisafi irad esası üzerinden,
- Muamele tutarı üzerinden (müteahhitlerde),
- Safi kazanç esası üzerinden.

Birbiriyle hiçbir alâkası olmayan bu ayrı üç mükellefiyet şeklinin bir arada yürümesi bilindiği gibi kazanç vergisi sistemimizin en sakat tarafını teşkil etmektedir. Bugünkü vergi rejiminde, tüccarların muhtelif mükellefiyet şekillerine göre ödedikleri vergiler, gerçek kazançlarıyla kıyaslanırsa, birbirinden çok farklı neticelere varılır. Mesela senelik safi kazancı 100.000 lira olan üç tacirden beyanname esaslı üzerinden mükellef olanı 71.000 lira, iradlı olanı 1000-2000 lira ödemekte, taahhüt vergisine tabi olanı ise hiç vergi vermemektedir; zira, müteahhütlerin tabi oldukları mükellefiyet şeklinde taahhüt bedeli üzerinden %3,3 nisbetinde kesilen vergi aynen muamele vergisi gibi satış bedeline ilave edilerek alıcıya intikal ettirilen ve kazançla bir güne ilgisi bulunmayan vasıtalı bir vergi mahiyetindedir.

Gelir vergisi rejiminde kazanç vergisinin birbiriyle telifi mümkün olmayan çeşitli mükellefiyet şekilleri bittabi ortadan kalkmakta, bunların yerine “her mükellef hakiki ve safi geliri üzerinden vergilendirilir” prensibine dayanan tek mükellefiyet şekli ikame edilmektedir.

Gelir vergisinde tüccar ile hakiki esnaf arasında da kat’i bir tefrik yapılmış, esnaf gelir vergisi dışında bırakılarak “esnaf vergisi” adında basit bir patent vergisine tabi tutulmuştur. Böylelikle hem yeni vergi sistemi memleketimizin bünyesine intibak ettirilmekte hem de gelir vergisinin prensip bütünlüğü kurtarılmaktadır.

Gelir vergisiyle mükellef olan tüccarlar (yani esnaf fevkindeki bilimum ticaret ve sanayi erbabı) pratik bir takım mülâhazalarla iki sınıfa ayrılmışlardır.

Birinci sınıfa dahil olan tüccarlar senelik ciroları 100.000 liradan fazla olanlardır. Bunlar, ticari kazançlarını bilanço esasına göre tesbit etmek, bunun için de muzaaf usulde defter tutmak ve her sene sonunda envanter çıkarmak mecburiyetindedirler.

İkinci sınıf tüccarlara gelince, bu kategoriye dahil olanlar senelik ciroları 100.000 liradan aşağı bulunanlardır. Tüccar mükelleflerin büyük çoğunluğunu teşkil edecek olan bu ticaret erbabı ticari kazançlarını bilanço esaslı yerine, “işletme hesabı esasına” müsteniden tutulacak basit ve tek bir defter üzerinden hesaplayabileceklerdir. Tüccar tarafından esasen şu veya bu şekilde tutulmasında mutlak bir zaruret olan işletme

hesabının yeni vergi rejimine bir mecburiyet olarak alınmasıyla bir taraftan ticari kazancın gerçek miktarı üzerinden hesaplanmasına imkan verilmekte, diğer taraftan mahiyeten tüccara da herhangi bir külfet tahmil olunmamaktadır.

İşletme hesabının tutuluş tarzı ayrıca bir muhasebeci istihdamına ve hatta muhasebe bilgisine ihtiyaç göstermeyecek kadar kolaydır. Bu hesabın, daha doğrusu bu hesabı ihtiva eden defterin sol tarafına satın alınan emtea, hizmet mukabili ödenen paralar ve işletme ile ilgili diğer bilumum masraflar, sağ tarafına da emtea satışları, iş mukabili alınan paralar ve işletme faaliyetinden mütevellit sair hasılat kaydolunacaktır. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtea üzerine iş yapanlar sene sonlarında bir emtea envanteri çıkaracaklardır.

İşletme hesabına müstenit kayıt usulünde perakende satışlar için ayrıca vesika aranmayacaktır.

Her takvim yılını müteakip tüccarlar bir “gelir vergisi beyannamesi” formüleri doldurarak bunu Mart ayı içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine posta ile gönderecekler veya tevdi edeceklerdir. Beyannameye, birinci sınıf tacirler bilançosunun bir suretini, ikinci sınıf tacirler ise işletme hesabının basit bir hulâsasını bağliyacaktadırlar. Beyanname formülerinde ticarî kazançtan başka, varsa, sair kazanç ve iradlar da gösterilecektir.

Beyannameyi vergi dairesinde alan tahakkuk memuru hemen bir “tahakkuk fişi” tanzim edecek ve bunun bir nüshasını ya orada mükellefe verecek veyahut posta ile kendisine gönderecektir. Bu suretle vakit geçirilmeksizin gelir vergisinin beyannameye müstenit tahakkuku yapılmış olacaktır.

Şimdi totalizasyon yani beyannameye kazanç ve iradların bir araya getirilmek suretiyle gelir toplamının yapılması meselesine gelelim:

Gelir vergisi rejiminde ticarî kazanç mükellefiyeti diye bir şey yoktur. Yukarıda verdiğimiz izahatta da belirtildiği üzere, vergiden doğru- dan doğruya “gelir” tâbidir. Bu gelire bir tüccarın muhtelif kaynaklardan temin ettiği ticari kazançlar gireceği gibi, varsa, ayrıca şahsi iradları (menkul ve gayrimenkul iradları) da dahil olur. Ticari kazançlarından gayri iradi olmayan tüccarların, beyannameye gösterecekleri gelirler



bittabi sadece ticari kazançlardan ibaret bulunacaktır. Fakat büyük bir kısım tüccarlar, bilindiği gibi hem muhtelif işlerle ilgili hem de servetlerinin bir kısmını irad getiren gayrimenkul ve menkul kıymetlere yatırmış olacaklarından, bunlar beyannamede bu çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iradları ayrı ayrı gösterecekler ve bunların totalizasyonunu yapacaklardır.

Bu mevzu üzerinde birkaç misal verelim:

a- Bir tacirin muhtelif kazanç ve iratları 50.000 lira tutmaktadır. Bu tacir beyannamesinde gelirinin toplamını şu suretle yapacaktır:

	TL
İstanbul'daki manifatura ticarethanesinin yıllık kazançları	30.000
Manifatura ithalat limited şirketindeki kazanç hissesi	15.000
Menkul kıymetler temettü ve faizleri	5.000
Gelir	50.000
Vergisi <sup>2</sup>	14.138

Yukarıdaki toplam yapılırken, ticarethanelerin adresleri, şirketlerdeki iştirak nisbetleri, menkul kıymetlerin nevi ve miktarı vesair hususlar bildirilmek suretiyle kazanç ve iradların kaynakları hakkında kısaca malumat verilecektir. 50.000 liranın vergisi olan 14.138 lira ayrıca hesap edilmeyerek bir kalemde “vergi cetvelinden” beyannameye geçirilecektir.

b- Diğer bir tacirin bazı işlerden zararı olmuş, bazı kaynaklardan da irad temin etmiş, neticede vaziyeti 10.000 lira kârla kapanmıştır. Bu tacir beyannamesinde gelir toplamını şu suretle yapacaktır.

	TL
Komandit şirketinden kazanç hissesi	14.000
Menkul kıymet temettü ve faizleri	1.000
İrat yekûnu	15.000
İstanbul'daki ticarethanesinin zararı	-5.000
Gelir	10.000
Vergisi	1.888

<sup>2</sup> Vergi mükelleflerin çocuksuz ve evli olmalarına göre hesaplanmıştır.

c- Başka bir tacirin, bazı iradları olmakla beraber sene sonundaki vaziyeti 5.000 lira zararla kapanmıştır. Bu tacir bu vaziyeti beyanname-sinde şu suretle gösterecektir:

	TL
Ankara'da bulunan bir ticarethanedeki	
iştirak hissesine düşen kazanç	6.000
Menkul kıymetler temettü ve faizleri	1.000
Deponun senelik iradı	3.000
Yekûn	10.000
İstanbul'daki ticarethanenin zararı	15.000
Zarar	-5.000

Bu zarar aynı senenin iradlarıyla kapatılmadığına göre, ertesi sene-ye devredilecektir. Ertesi sene de zararın kapatılması mümkün olmazsa üç sene müddetle mahsubu yapılabilecektir.

d- Diğer bir tacirin çeşitli kazanç ve iradları 100.000 lira tutmaktadır. Bu tacir beyannamesinde gelirinin toplamını şu suretle yapacaktır:

	TL
Bursa'daki ipekli mensucat fabrikasının kârı	75.000
İstanbul'daki satış mağazasının kârı	15.000
İstanbul'daki apartmanın iradı	6.000
Bursa'daki deponun iradı	4.000
Gelir	100.000
Vergisi	34.888

#### **Bina vergisinin mahsubu:**

İstanbul'daki apartman için ödenen bina vergisi	900
Bursa'daki depo için ödenen bina vergisi	(-) 1.500
Ödenecek vergi	33.388

Gelir vergisi rejiminde tüccarın ticarî kazançları ve diğer iradları da dahil olarak toplu geliri üzerinden ödeyeceği verginin nisbeti hakkında bir fikir vermek maksadıyla aşağıdaki mukayeseyi yapmağı faydalı bulduk:

<b>Gelir Miktarı</b> <b>Lira</b>	<b>Gelir vergisi</b> <b>Nisbeti</b> %	<b>Kazanç Vergisi</b> <b>Nisbeti</b> <sup>3</sup> %
5.000	15	35
10.000	19	40
20.000	24	50
30.000	25	53,5
50.000	28	60
75.000	32	66,5
100.000	35	70
150.000	35	73
200.000	35	75

### 3- SERBEST MESLEK ERBABININ DURUMU

Bilindiği gibi kazanç vergisi tatbikatında serbest meslek erbabı aşağıdaki iki esastan birine göre vergilendirilmektedir:

- a- Gayrisafi irad esasına göre,
- b- Safi kazanç esasına göre.

Serbest meslek erbabının vergilendirilmesinde esas olarak gayrisafi irad şekli tatbik edilmektedir. Bu mükellefiyet şeklinde iş yerinin gayrisafi iradının muayyen nisbeti vergi olarak alınmakta buna ayrıca mesleki teşekküller tarafından yapılan sınıflandırmaya göre maktu bir vergi de ilave olunmaktadır.

Safi kazanç esasına göre olan vergilendirmeye gelince, bu kendiliğinden anlaşılacağı üzere defter tutmağı istilzam eden beyannameli mükellefiyetten başka bir şey değildir. Bu mükellefiyet şekli mecburi olmayıp tatbikatta mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır:

Gelir vergisi rejiminde, bu verginin esas prensibinin bir icabı olarak, serbest meslek erbabı da (yani Doktorlar, Avukatlar, Mimarlar ilâh.) beyanname üzerinden vergiye tabi bulunacaklar ve beyannamede mesleki kazançlarını, varsa, başkaca kazanç ve iradlarını da gösterecekler-

3 Gelir vergisi bütün kazanç ve iratları da şumulüne alması itibariyle kazanç vergisiyle mukayese edilemez. Bu mukayese sırf bir fikir vermek maksadiyle yapılmıştır.

dir. Serbest meslek erbabı mesleki kazançlarını tesbit etmek için basit bir “kazanç defteri” tutacaklar, bunun sağ sahifesine meslekin ifasından elde edilen hâsılatı (alınan ücretleri), sol sahifesine de meslekin ifası için yapılan masrafları kaydedeceklerdir. Mesleki masraflar; iş yeri kirası, tenvir ve teshin masrafı, mesleki kitap ve mecmua bedelleri, mesleki faaliyetle ilgili seyahat masrafları gibi masraflardan ibarettir.

Serbest meslek erbabı, isterlerse, götürü masraf rejimini kabul edebilirler. Bu takdirde, tutacakları kazanç defterine sadece hastalardan veya müşterilerinden aldıkları paraları kaydetmekle iktifa edecekler ve sene sonunda bu paraların yekunundan masraf payı olarak %30’unu (Dişçiler ve Röntgenciler %40’ını) bir kalemde indireceklerdir.

Sene sonlarında kazanç defterinin sağ ve sol sahifelerinin yekûnları yapılacak ve bu yekûnlar arasındaki fark meslekî kazancı (ârızî hallerde zararı) gösterecektir. Götürü masraf usulünün tatbikinde mesleki kazanç, hasılatın yukarıda yazılı nisbetlerde yapılacak indirim ile tesbit edilecektir.

Meslekî kazançtan başka iradları da bulunan bir avukatla bir doktorun beyannamelerinde gelir toplamını ne suretle yapacakları aşağıdaki misallerde gösterilmiştir:

	TL
a- Avukatın mesleki faaliyetinden elde ettiği hasılat	14.000
Mesleki masraflar (Defter mucibince)	-2.000
Mesleki kazanç	12.000
Esham ve tahvilat temettü ve faizleri	1.000
Gelir	13.000
Vergisi	2.638
b- Doktorun meslekî faaliyetinden elde ettiği hasılat	25.000
Meslekî masraflar (götürü %30)	-7.500
Meslekî kazanç	17.500
Esham ve tahvilât temettü ve faizleri	500
Bir apartmanın iradı	7.000
Gelir	25.000
Vergisi	6.013
Apartmentın bina vergisi	-850
Ödenecek vergi	5.163

Serbest meslek erbabı yukarıda izah edilen şekillere göre tanzim edecekleri beyannamelerini, diğer beyannameli gelir vergisi mükellefleri gibi, bağlı buldukları vergi dairesine Mart ayı içinde posta ile gönderecekler veya bizzat tevdi edeceklerdir.

Beyannameli mükellefiyetin ufak bir istisnası olarak serbest meslek erbabı içerisinde yer alan, sünnetçi, ebe gibi yüksek tahsili icap ettirmeyen bazı meslek sahiplerinin vergilendirilmesinde götürü kazanç usulünün tatbiki derpiş edilmiştir. Bu usulde defter tutulmayacak, mesleki kazanç muayyen esaslar dairesinde idare tarafından takdir ve tayin olunacaktır.

#### 4- İRAD SAHİPLERİNİN DURUMU

İrad sahipleri (Rantiyeler) menkul kıymetlere ve emlâke sahip olup da bunlardan faiz, temettü ve kira şeklinde irad temin eden kimselerdir. Bunlar, tüccar veya serbest meslek erbabı olmaları halinde, yukarıda görüldüğü üzere menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarını ticari veya mesleki kazançları ile birleştirmek suretiyle beyannamede gösterecekler ve toplu olarak gelirleri üzerinden vergi ödeyeceklerdir. İrad sahipleri münhasıran Rantiye vaziyetinde olurlar veya aynı zamanda memur, esnaf veya ziraat erbabından bulunurlar ve iradlarının miktarı da istisna hadlerini aşarsa, bu takdirde irad sahibi sıfatıyla müstakilen beyanname üzerinden vergiye tabi olacaklardır. İstisnalar, evvelce de gösterildiği üzere, gayrimenkul iradları için 2.500 lira, mevduat faizleri için 100 liradan ibarettir. İradı 10.000 lirayı aşan irad sahipleri 2.500 liralık istisnadan istifade edemeyeceklerdir. 100 liralık mevduat faizleri ise her mali müessesede bulunan mevduat için ayrı ayrı nazara alınacaktır.

Mükellefiyet durumunu belirtmek için birkaç misal verelim:

a- İki katlı bir apartmanın bir katında kendisi oturan, diğer katını da ayda 200 liradan senede 2.400 liraya kiraya vermiş olan dul bir kadın, aldığı irad istisna haddi içerisinde bulunduğundan, vergi ödemeyecektir.

b- Bir kimse bir anonim şirketin 1/5 hissesine maliktir. Bu hissedenden senede 32.000 lira temettü ve ayrıca bankalardaki mevduatından ve muhtelif menkul kıymetlerinden 3.000 lira faiz almaktadır. Aynı şahsın

ayrıca senede 5.000 lira irat getiren bir de apartmanı vardır. Bu şahıs beyannamesinde gelir toplamını aşağıdaki şekilde yapacak ve vergisini buna göre ödeyecektir:

	TL
Apartmandan alınan irat	7.500
Gayrimenkul iradı istisnası	2.500
Matraha giren gayrimenkul iradı	5.000
Anonim şirketteki hisselerden alınan dividantlar	32.000
Bankalardaki mevduat ile tahvilâttan alınan faizler	3.000
Gelir	40.000
Vergisi	10.638
Apartmanın bina vergisi	-775
Ödenecek vergi	9.968

c- Ayda 500 lira maaşlı ve çocuksuz evli bir memurun senede kendisine 2.000 lira irat getiren hisse senedi ve ayrıca bankada 125 lira faiz getiren 5.000 liralık mevduatı vardır. Memurun gelir vergisi karşısındaki durumu şöyle olacaktır: 500 liralık maaşı üzerinden vergi cetveline göre her ay stopaj suretiyle 80,20 lira vergi kesilecek ve maaşı, umumî kaidenin bir istisnası olarak ayrıca gelir toplamına ithal edilmeyecektir.

Bu vaziyette memurun menkul sermaye iradı 2.500 lirayı geçmediğine göre, bu irat üzerinden de sadece tevkif yoluyla alınmış olan vergilerle iktifa edilmiş bulunacaktır. Misalimizde memurun senelik geliri üzerinde, beyanname verilmesine hacet kalmaksızın, stopaj suretiyle şu vergiler alınmış olacaktır.

	TL
500 liralık maaşı üzerinden $80,20 \times 12 =$	962,40
2000 liralık hisse senedi iradı üzerinden %15	300,-
125 liralık banka faizi üzerinden %15	18,75
	1281,15

İrad sahipleri yukarıdaki şekillerde vergilerini ödemek için defter tutmak gibi herhangi bir formaliteye tabi değildirler. Bunlar sadece kira mukavelelerini ve tevsiki kabil olan masraflara ait vesikaları muhafaza edecekler, hatta isterlerse götürü masraf usulünü kabul ile tahsil ettikleri kira bedellerinden %20 bir indirim yapmak suretiyle vergi matrahına giren safi emlak iradını hesaplayabileceklerdir. Bu takdirde mecburiyetleri sadece kira mukavelelerini muhafazaya ve yapılacak vergi kontrollerinde bunları ibraz etmeğe inhisar edecektir.

Vergiye tabi olan irad sahipleri de diğer beyannameli mükellefler gibi her sene başında bir evvelki seneye ait olmak üzere tanzim edecekleri beyannameyi Mart ayı içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine posta ile gönderecekler veya tevdi edeceklerdir.

İrad sahibi olarak vergiye tabi olup olmadıklarını, istisna hadlerini gözönünde tutmak suretiyle tayin etmek, mükelleflerin bizzat kendilerine terettüp eden bir mecburiyettir. İhbarlar veya yapılacak kontroller neticesinde bu vazifesinde ihmalleri veya kasdi hareketleri tesbit edilenler hakkında vergi usul kanununun hükümleri dairesinde idarece cezalı tarhiyata tevessül edilecektir. Şunu da işaret edelim ki, kasden vergi ziyana sebebiyet verildiği kat'i delillerle tesbit edilemeyen hallerde yapılacak tarhiyata ilâve edilecek ceza sadece kusur cezasından ibaret olacaktır.

## 5- SABİT İŞ YERİ OLAN ESNAFIN DURUMU

Yukarıda gelir vergisi hakkında izahat verilirken esnafın muayyen şartlar dahilinde bu vergiden muaf tutulduğuna ve esnaf vergisi adıyla iş yeri kirası üzerine mevzu basit bir patent vergisine tabi bulunduğuna işaret edilmişti. Bu birbirine bağlı olan gelir vergisi muafılığı ile esnaf vergisi mükellefiyetinin tatbikatında esnafa yani küçük sanat ve hırfet erbabına şu vazife ve mecburiyetler terettüp etmektedir:

a- İş yeri olan küçük bir sanat erbabı bu iş yerini açtığı zaman basit bir işe başlama beyannameyi formülleri doldurarak bunu bağlı bulunduğu vergi dairesine tevdi edecektir. Bu beyannameye mükellefin adı, işin nev'i, iş yerinin adresi gibi bazı malûmat dercedilecektir.

b- İşe başlayan esnaf işe başlama beyannamesini verirken bir taraftan da bir “vergi karnesi” alacak ve beyannamede yazılı malûmatı bu karneye bizzat kaydettikten sonra vergi dairesine ibraz ederek tasdik ettirecek ve tescilini yaptıracaktır.

c- Esnaf her sene bir esnaf vergisi beyanname formülleri dolduracak ve bunu Ocak ayı içerisinde iş yerinin bağlı bulunduğu vergi dairesine posta ile gönderecek veya bizzat tevdi edecektir. Bu beyannamede sadece mükellefin adı, iş yerinin adresi ve iş yeri izin bir evvelki sene ödenmiş olan kiranın tutarları gösterilecektir.

d- Esnaf sene içerisinde mübayaaya ettiği mallara ait faturaları (satıcılar tarafından kendilerine bu faturaların verilmesi mecburidir) bir zarfın içerisinde toplayacak ve talep edildiği takdirde, bunları maliyenin yoklama memurlarına ibraz edecektir.

Yukarıda yazılı vazife ve mecburiyetlerden ilk ikisi yalnız işe başlanıldığı zaman bir defa yapılacak, senelik matrah bildirimini ile mübayaaya faturalarının muhafazasına müteallik hususlar mükellefiyetle ilgili olarak devam edecektir. Esnafın başka memleketlerde olduğu gibi basit bir şekilde de olsa hiçbir kayıt tutmağa mecbur edilmemesi ve vergi karşısında yapacağı işi sene sonunda münhasıran matbu bir beyanname kağıdına ismini, iş yerinin adresini ve ödediği kiranın tutarını yazmasının veya başka birine yazdırmasının (yani en çok beş on dakikalık bir iş yapmasının), diğer taraftan satın aldığı emteanın faturalarını (elektrik faturalarını, vergi makbuzlarını sakladığı gibi) bir zarf içinde muhafaza etmesinin bir külfet sayılamayacağı aşikârdır.

Kazanç vergisi kadrosu dahilinde esnafın bugünkü vergilendirilmesi şekliyle gelir vergisi rejimindeki mükellefiyet şekli arasındaki farklar pek önemli değildir. Bu farklar, mükellefin, vergiyi gayrisafi irad esası yerine gerçek kira esası üzerinden ödemesinden, basit bir kira beyanında bulunmasından ve nihayet kendisine verilen mübayaaya faturalarını bir zarf içerisinde muhafaza etmesinden ibarettir.



## 6- GEZGİNCİ ESNAFIN DURUMU

Gezginci esnafa terettüp eden vazife ve mecburiyetler şunlardan ibarettir:

a- İşe başlayan gezginci esnaf, işe başladığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde bir vergi karnesi alacak, bu karneye ismini, yaptığı işi ve ika-metgâh adresini yazarak bağlı bulunduğu vergi dairesine tasdik ve tescil ettirecektir. Vergi dairesinde karnenin üzerine verginin hesabına esas olan gündelik kazanç ve bunun 12 katı olan vergi miktarı kayıt ve işaret edilecektir.

b- Her sene Ocak ayında gezginci esnaf vergi dairesine müracaatla vergi kaydını yenilettirecek ve aynı ay içerisinde vergisini de bir defada ödeyecektir.

Kazanç vergisine göre esnafın vergilendirilmesiyle, gelir vergisi re-jimine göre vergilendirilmesi arasında yalnız bir fark vardır. O da, ver-ginin Ocak ayında karneye müsteniden bir defada ödenmesinden iba-rettir.

## III- NİÇİN VERGİ REFORMU YAPIYORUZ?

Kökleri 1914 yılının “temettü vergisi”ne dayanan, yani 34 senelik bir mazisi olan bugünkü vergi rejimini terkederek memleketimizde gelir vergisi sistemini tesis etmek elbette rahat ve kolay bir iş değildir. Bilindiği gibi, eski maliyeciler, “vergi şaraba benzer, eskidikçe kıymet kazanır” derlerdi. Bu hakikat “eski vergi iyi vergi, yeni vergi kötü vergi” şeklinde de ifade edilmektedir.<sup>4</sup>

Muhakkak ki, bu esas vergicilikte hâlâ değerini muhafaza etmektedir. Değil bütün bir vergi sisteminin değişmesini tazammun eden bir malî inkılâp, hattâ bazı büyük vergilerde yapılacak tadiller bile, bir memleketin içtimai ve iktisadi bünyesi üzerinde sarsıntılar yapmaktan hali kalmaz. Böyle olduğu halde nasıl oluyor da, bunca senedir memleketimizde yerleşmiş olan bir müesseseyi yıkıyor ve onun yerine, bize tamamen yabancı olan “gelir vergisi” sistemini ikame etmek istiyoruz?

4 Prof. Gerloff, Finanzwirtschaft, S. 231.

Bu sorunun cevabı basittir. Çünkü, vergiciliğimizde bu reformu yapmak mecburiyetindeyiz, daha kat'i bir ifade ile, çünkü bunu yapmaya mahkumuz.

Yapacağımız vergi reformu kazanç vergisinin esasları dâhilinde ta-hakkuk ettirilemez mi? Buna asla imkân tasavvur olunamaz.

Kazanç vergisinin kadrosu dâhilinde bir reform yapmak demek, bu verginin esaslarını ve zihniyetini muhafaza etmek demektir. Böyle olunca, vergi reformu, teferruata ve vergi tekniğine ait bir takım tadillere ve belki de beyannameli mükellefiyetin biraz daha genişlemesine inhisar ettirilmiş olur. Hâlbuki, kazanç vergisinin sakatlığı, teferruatında ve tekniğinde değil, bünyesinde ve prensiplerindedir. Sun'î bir takım müdahalelerle bu vergi üzerinde yeniden tadiller ve tashihler yapmak, fayda yerine mutlaka zarar verir. Bir asırlık bir teahhürle, tam terkedecekleri bir sırada Fransızlar'dan aldığımız patent vergisinin bizdeki istihalesi olan bu vergi, 1926'dan bu yana geçen 22 senelik ömrü zarfında hadsiz hesapsız tadiller ve düzeltmelerle zaten fazla işlenmiş ve bu yüzden vuzuhunu ve sadeliğini kaybetmiş bulunmaktadır. Şimdi bu vergi üzerinde yeniden oynamak bunu büsbütün iğlak etmekten başka hiçbir netice veremez. Kanaatimizce, bu mevzuda ya geriye, patent vergisi sistemine veyahut ileriye doğru gelir vergisine gidilecektir.

Kazanç vergisi artık islah olunamaz, yalnız ilga edilebilir. Biz kazanç vergisini, bütün kadrosu ve zihniyetiyle tamamen bir tarafa bırakarak, Türkiye'nin şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçlarına cevap verecek, muasır gelir vergisi sistemini kabulden başka bir çare göremiyoruz. Bunun sebeplerini aşağıda muhtelif zaviyelerden izah etmeğe çalışacağız.

## 1- PRENSİP MESELESİ

Nereye bakarsak bakalım, medeni dünyanın her yerinde şu veya bu şekilde "gelir vergisi"nin tatbik edildiğini görürüz. Siyasi rejimlerindeki farklara, içtimai ve iktisadi bünyelerindeki ayrılıklara rağmen medeni memleketlerin istisnasız olarak hepsinde, kazanç vergisi değil, gelir vergisi tatbik edilmektedir.

Gelir vergisi merkezi Avrupa devletlerinin çoktan ana vergisi olmuştur. Birleşik Amerika Devletleri'nde de merkezi ve hakim mevkide bu vergiyi görürüz. İngiltere'de gelir vergisinin bir buçuk asırlık mazisi

vardır. İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka gibi İskandinav memleketlerinde, Hollanda'da, Belçika'da, Fransa'da, İtalya'da totaliter İspanya'da gelir vergisi caridir. Hatta gelir vergisini nazariyat itibariyle reddeden Sovyetler Birliği dahi bu vergiyi tatbik etmekten müstağni kalamamıştır. Japonya'da, Avustralya'da, Meksika'da, Cenubî Amerika Devletleri'nde de gelir vergisi hâkim mevkidedir. Bu vergi balkan memleketlerine de girdiği gibi, Filistin'de, Hindistan'da da tatbik edilmektedir.

Görülüyor ki, gelir vergisi gümrük vergisi gibi mali bir vakıadır. Gümrük vergisi olmayan müstakil bir devlet tasavvur edilebilir mi? Gelir vergisi de böyledir. Yer yüzünde bu vergiyi tatbik etmeyen medeni bir memleket artık kalmamış gibidir. Türkiye'ye gelince, meşrutiyetin ilk senelerinde "umumi irad" vergisi üzerinde esaslı çalışmalar yapılmış, hatta patent vergisi ve umumi irad vergisinden mürekkep bir proje hazırlanmıştı. Sonraları bu projenin umumi irad vergisi, yani gelir vergisi kısmı terkedilmiş ve patent kısmı hafifçe tadil edilerek 1914 yılının "temettü vergisi" ortaya çıkmıştır. (Aslında memleketimizde patent fikri 1907 tarihinde temettü nizamnamesiyle girmiştir.) 1914 yılının temettü vergisi Fransız patent vergisinin hemen hemen aynıdır. Şuna da işaret edelim ki, 1914'de yani bundan 34 yıl evvel, yurdumuzda temettü vergisi tesis edilirken, Fransızlar patent vergisini terk etmekte ve gelir vergisi sistemine geçmekte idiler.

Temettü vergisi 12 yıl tatbik edildikten sonra, 1926'da yerini kazanç vergisine bırakmıştır. Kazanç vergisinin ilmi bakımdan istinat ettiği muayyen bir prensibi yoktur. Verginin ismi kazanç vergisidir, fakat vergi kanununda kazancın umumi bir tarifine tesadüf edilemez. Bu sebepten dolayı, bu kanun, daha ziyade, içinde çeşitli vergilerin tedahül ettiği, bir kadro manzarası arzeder. Kazanç kanununda birbirine karışan vergiler şunlardır:<sup>5</sup>

- 1- Patent vergisi,
- 2- Taahhüt vergisi,
- 3- Hakikî kazanç vergisi,
- 4- Ücret vergisi.

5 Bunlardan başka voli mahallerinin kiralanmasından, yabancı nakliyat kumpanyalarından ve Tekel bayilerinden alınan vergiler vardır ki, büyük bir önem arzetmedikleri için, bunları ayrıca nazara almıyoruz.

Gerçi, kazanç vergisi kanununun birinci maddesiyle bütün bu vergiler “kazanç faraziyesine” müsteniden tek bir esasa bağlanmak istenilmiştir. Fakat bünyeleri ve teknikleri itibariyle birbirinden tamamen ayrılan bu mükellefiyetleri bir ana fikre irca etmek mümkün olamayacağı cihetle, kazanç vergisinin ahenkli ve insicamlı bir mali sistem mahiyetini alması hiçbir zaman mümkün olmamıştır.

Kazanç vergisini terkip eden 4 vergiden patent vergisi, (ki bu vergi iradlı dediğimiz mükellefiyeti, asgari mükellefiyeti, gündelik gayrisafi kazanç mükellefiyetini ve son zamanlarda bunlara ilave edilen ikametgah kirası mükellefiyetini ihtiva eder), tatbik sahası gayetle geniş olan ve mükellefin gerçek kazancıyla bir güne alakası bulunmayan basit ve iptidai bir karine vergisidir. Patent vergisinin tabikatında mükellefin kazancı olup olmadığına prensip itibariyle bakılmaz; mükellef çok kâr etsin, az kâr etsin, hiç kârı olmasın, hattâ zararı olsun aynı vergiyi ödemeye mecburdur,

Taahhüt vergisine gelince, bu vergi kazanç kanununda taahhüt işleminin “istisnâî muameleler” şeklinde tâbi tutulduğu hususi bir mükellefiyet şekli olup, satış kıymeti (taahhüt bedeli) üzerinden alınan bir muamele vergisi, yani kazançla hiçbir münasebeti olmayan, tipik vasıtalı bir vergidir.

Kazanç kanununa giren vergilerin üçüncüsü “ticari kazanç vergisi”dir. Bu vergi ile bir kısım tüccarın tabi bulunduğu beyannameli mükellefiyeti kastediyoruz. Sedüler gelir vergisi sisteminin cari olduğu bazı memleketlerde böyle ayrı bir mükellefiyete tesadüf edilmektedir. (Fransadaki *impôt sur les bénéfices... industriels et commerciaux* gibi). İşte bizde de olsa olsa, ancak bu mükellefiyete kazanç vergisi denilebilir. Fakat bu da daha ziyade nazari kalır. Çünkü, fiiliyatta hakiki kazanç prensibi bu mükellefiyette de tam olarak tatbik edilemez. Evvelâ bu prensibi “asgari mükellefiyet” ihlal etmektedir. Buna göre, kazancı olmayan veyahut zararı olan bir beyannameli mükellef de vergi ödeyecektir. Saniyen, çeşitli mükellefiyetlerin (bilhassa beyannameli ve iradlı mükellefiyetlerin) yan yana yürümesi, fiiliyatta, hakiki kazancın geniş ölçüde daraltılmasına, gizlenmesine imkan vermekte, daha doğrusu bunu intaç etmektedir.

Ücret vergisine, yani hizmet erbabının mükellefiyetine gelince, bahis mevzuu olan 4 vergi içinde gerek mükellef adedi gerekse sağladığı varidat bakımlarından şüphesiz en önemli olan bu mükellefiyet, bugünkü tatbik şekline göre, “şahsileştirilmemiş” ağır ve iptidai bir gelir vergisinden başka bir şey değildir.

## 2- MALÎ SEBEPLER

Malî cepheden, yani Devlete sağladığı varidat bakımından tetkik edilince, bugünkü vergilerimizin verim kabiliyeti yüksek ve elâstiki bir mali sistem teşkil ettikleri söylenemez. Gerçi, halen bir milyarı mütecaviz bir bütçeyi besleyen vergilerimizin varidatında bariz bir artış (bir kabarma) müşahade edilmektedir. Bu artış 1938’den bu yana şu seyri takip etmiştir:

Yıllar	Tahsilat Milyon lira <sup>6</sup>	Endeks
1938	267	100
1939	274	103
1940	316	119
1941	384	144
1942	895	335
1943	886	332
1944	894	335

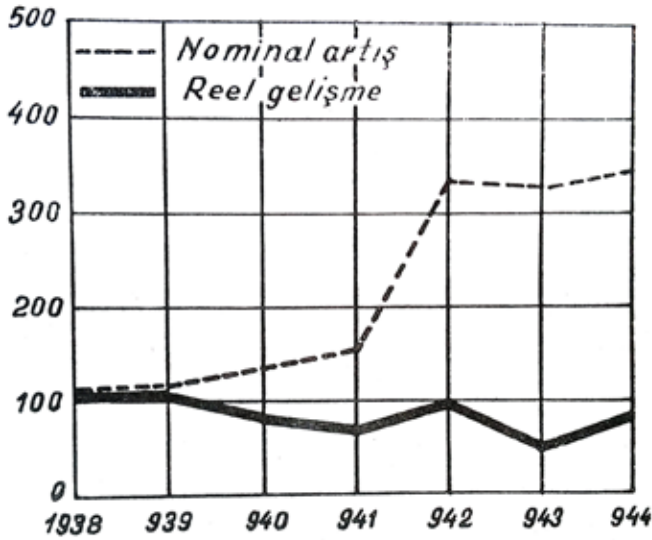
Görülüyor ki, vergi tahsilatında 1938’den 1944 yılına kadar olan 7 senelik devre zarfında üç buçuk misline yakın bir tezayüd vukua gelmiştir. Fakat vaziyetin bu zahiri görünüşüne aldanmamalıdır. Çünkü; vergi varidatında görünen bu **artış reel yani hakiki değildir, nominaldir**. Yukarı rakamları, aynı devre zarfında toptan eşya fiyatlarında vukua ge-

6 Bu rakamlar içinde vergi varidatı dışında mesela Fenerler İdaresi hasılatı gibi varidat da vardır. Fakat bunların miktarı cüz’î olup varidatın umumî seyri üzerinde tesir yapacak derecede değildir.

len tahavvülatı gözönünde tutarak, işira kuvvetine göre hesaplar, yani hakiki değerine irca edersek bambaşka bir netice ile karşılaşırız:

Yıllar	Toptan fiyat endeksi	Vergi varidatı endeksi	Varidatın işira kuvveti
1938	100	100	100
1939	101	103	102
1940	127	119	94
1941	125	144	82
1942	340	335	99
1943	590	332	56
1944	459	335	73

Aşağıdaki grafikde bu vaziyet daha canlı olarak teressüm eder:



Görülüyor ki, fiyat tereffüü nazara alınırca, vergilerimizin son yıllar zarfındaki randımanında, bir fazlalaşma şöyle dursun, bunun tam tersine, mühim bir sukut vukua gelmiştir. Unutmamalıdır ki, bu sukut, vergileri 1940'da yapılmaya başlanan yüksek zamlara, toprak mahsulleri vergisi ve gümrük çıkış vergisi gibi istisnai ve fevkalade vergilerin ihdasına rağmen vâki olmuştur.

Sağlam ve mütekâmil bir gelir vergisi sistemine malik olan İngiltere, Almanya, İsviçre ve diğer bir çok memleketlerin aynı vaziyeti düşmediklerini belirtmeye hacet yoktur. Bu memleketler vergi varidatında sağladıkları mühim miktardaki reel artışla sadece harp masraflarını finanse etmekle kalmamışlar, aynı zamanda kabaran “fazla işтира kuvvetini” devamlı surette belederek “kapalı para devresini” fiilen işletmeye, böylelikle de para enfilasyonunun önüne geçmeye muvaffak olmuşlardır.

Her memleket bittabi bu mevzuda aynı başarıyı elde edememiştir. Mesela harbin büyük tahribatına uğramış, muazzam işgal masrafları ödemek zorunda kalmış ve esasen pek o kadar sağlam bir vergi sistemine malik bulunmamış olan Fransa'nın bu bakımdan durumu hiç de müsait bir manzara arz etmemektedir.<sup>7</sup>

Şimdi vergilerimizin bir kere de milli gelire nazaran tahlilini yapalım ve mali değerini tayin etmeye çalışalım.

Bilindiği gibi, âmme ihtiyaçları için ayrılan hisse ileri memleketlerde daha harpten evvel çok yüksek nisbetlere çıkmaya başlamış idi. Fransa, İngiltere ve Almanya'nın nisbetleri bu hususta bir fikir verebilir:

	1928	1938
Fransa	%26	%28
İngiltere	%21	%28
Almanya	%21	%33

Şimdi memleketimize dönelim ve vergi varidatının millî gelire olan nisbetlerine bir göz atalım:<sup>8</sup>

Seneler	Millî gelir milyon lira	Vergiler milyon lira	Nisbet
1935	1.250	195	%16
1944	7.770	894	%12

7 R  alit  s No: 18, A. Platier'nin Fransız bütçesi hakkındaki etüdü.

8 Millî gelirin 1935 yılın ait tahmini İktisat Bakanlığı konjonktür servisinin, 1944 yılına ait olanı ise istatistik genel m  d  rl  ğ  n  nd  r.

Burada da aynı menfi netice ile karşılaşmaktayız. Asıl dikkati çeken nokta, fevkalade haller muvacehesinde vergilerimize yapılan türlü zamlara ve ihdas olunan birçok istisnai ve muvakkat vergilere rağmen, nisbetin yükselmemiş, bilakis düşmüş olmasıdır. Milli gelir tahminleri ne kadar hatalı olurlarsa olsunlar, bu neticenin fazla değişebileceğini zannetmiyoruz. Mamafih, bir an için %16 nisbetinin düşmediğini, yani müstakar kaldığını farzedelim ve vaziyeti ona göre mütalaa edelim. İngiltere’de tek başına gelir vergisinin milli gelire nisbeti 1938’de %19’dan 1943’te %35’e çıkmıştır. Milli gelirden amme masrafları için ifraz edilen kısmın hangi hadlere kadar götürüleceği hususunda bir fikir vermek maksadıyla, mesela Japonya’da son harp yıllarında bunun %83’e çıktığını kaydedelim.<sup>9</sup>

Yurdumuzda umumi hayat standardının düşük bir seviyede bulunduğu ve iktisadi hayatın bazı sektörlerine henüz para ekonomisinin tamamen girmemiş olduğu gözönünde tutulursa, milli gelire nazaran %16 nisbetindeki Devlet vergi varidatını küçümsemek iktiza eder. Bu nisbetin hiç şüphesiz mütekâmil bir mali sistem ile tedricen arttırılması ve mesela %20’ye çıkarılması, mümkün olabilirse de, kanaatimizce, asıl dava amme varidatı ile milli gelir arasında organik bir ahenk ve münasebetin kurulmasındadır. Bu yapılabilirse, varidat, beklenen inkişafı, sun’i tedbir ve müdahalelere lüzum kalmaksızın, kendiliğinden gösterir.

Vergilerimizde, esaslı bir reform yapmadan bu neticenin istihsali mümkün müdür? Bunu asla varid görmüyoruz. Bugünkü vergi sisteminin bu bakımdan ne derece kifayetsiz olduğunu 1948 bütçe tasarısı üzerinde yapacağımız kısa bir tahlil açıkça gösterecektir.

Vergilerimizi rasyonel bir tasnife tabi tutarak, 1948 vergi varidatını şu şekilde tesbit edebiliriz:

9 Bulletin for international fiscal documantation No: 9

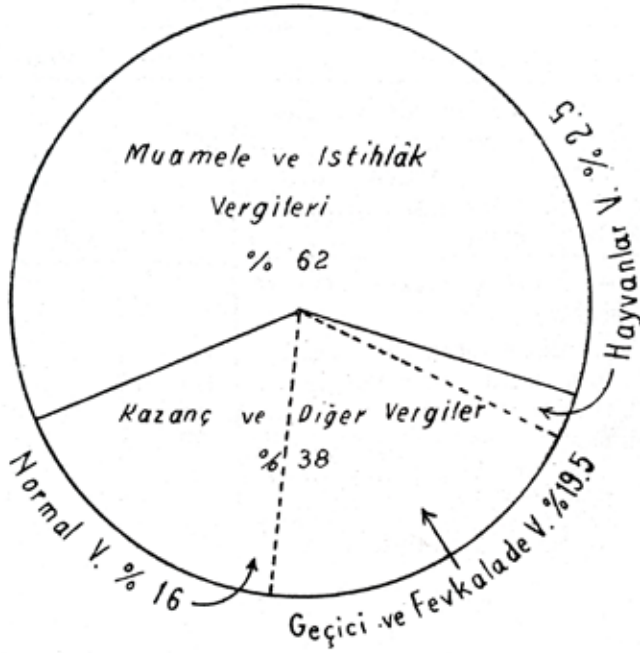


(Milyon lira olarak)<sup>10</sup>

Varidat kategorileri	Varidat	Yekûn	%
<b>I- İrat ve Servet Vergileri</b>			
1- Kazanç vergisi	273		
2- Hayvanlar vergisi	31		
3- Veraset vergisi	2		
4- Sair vergiler	4	410	38
<b>II- Muamele vergileri (ve harçlar)</b>			
1- İthalat muamele vergisi	104		
2- İmalat muamele vergisi	114		
3- Banka ve sigorta vergisi	16		
4- Damga resmi	28		
5- Harçlar 10	17		
6- Sair vergiler	28	307	29
<b>III- İstihlâk vergileri</b>			
1- Kahve vergisi	21		
2- Şeker vergisi	51		
3- Elektrik ve havagazı	5		
4- Ham petrol	7,5		
5- Gümrük vergisi	114		
6- Tekel varidatı	143		
7- Sair vergiler	14,5	356	33
<b>Umumî yekûn</b>		1,073	100

Cetveldeki üç vergi grubu için de 410 milyon lira tutan irad ve servet vergileri grubunun 204 milyonu yani tam yarısı, kazanç vergisine “geçici, fevkalade ve istisnai” olarak eklenmiş olan vergilerin varidatıdır. Bu noktalı da gözönünde tutarak 1948 yılının bütçesini şu şekilde ter-sim edebiliriz:

10 Damga resmi ve Harçlar kısmen servet vergileri grubuna girerse de, burada bu tefriki yapmaya imkan bulamadık.



Görülüyor ki, muamele ve istihlak vergilerinin %62'sine mukabil irad ve servet vergilerinin umumi nisbeti %38'dir. Bu %38 nisbeti içinde %2,5 ile hayvanlar vergisi ve %19,5 ile "geçici fevkalade vergiler" vardır.

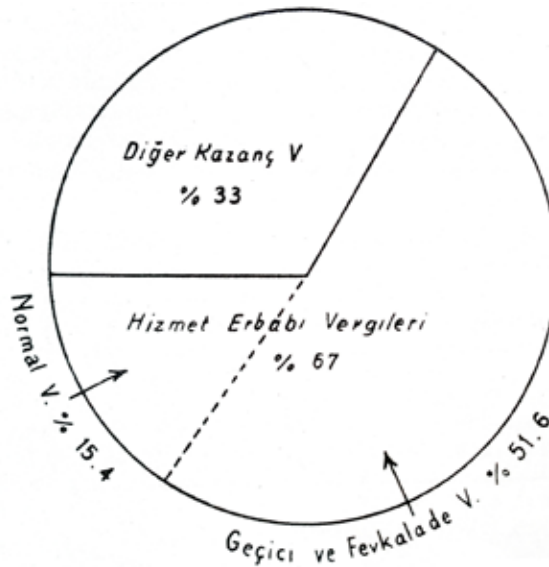
Hayvanlar vergisi bilindiği gibi, bugünün vergileri arasında yer alabilecek bir vergi değildir. Bu vergi (tekâlifi şer'îye)den arta kalan ve isim değişikliğine cibayet şekillerinin tâdiline rağmen (zekâtı sevim) damgasını açık bir surette taşıyan bir ortaçağ kabile mükellefiyetidir.

İslâh kabiliyeti külliyyen mevcut olmayan bu vergi hala yaşıyorsa, bunun sebebi âşarın ilgasından sonra bütçedeki ehemmiyeti dolayısı ile, bu verginin birden bire kaldırılmasına imkân bulunamamış olmasındadır. Fakat şunu göz önünde tutmak lâzımdır ki, eskiden nisbî ehemmiyeti oldukça büyük olan bu vergi git gide malî değerini kaybetmiş bulunmaktadır. Aşağıdaki mukayese bunu açık olarak gösterir:

Yıllar	Varidat yekunu milyon lire	Hayvanlar vergisi	%
1926	180	14,2	8
1930	217	13,8	6,5
1935	231	11,6	5
1938	323	15,1	4,5
1948	1114	31	2,5

Hayvanlar vergisi 1930 yılında umumî varidatın %6.5'ü ile kazanç vergisinden evvel geliyordu. Şimdi %2.5 nisbeti ile pek gerilerde kalmıştır. İşte, bu suretle mali değerini de gitgide kaybetmiş olan bu verginin, bir taraftan ziraî, diğer taraftan da mali reform devresine girmekte olan memleketimizde, bu reform hareketleri ile birlikte, veyahut hiç değilse, bunları takiben, tarihe intikal ettirilmesinin zarurî olacağına kani bulunmaktayız.

İrat ve servet vergileri grubuna dahil olan geçici ve fevkalâde vergilere gelince, bunların 203,5 milyon lire tutarından 9,5 milyonu hariç 194 milyonu hizmet erbabının maaş ve ücretleri üzerinden alınan buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergileridir. Bu vergilerle birlikte kazanç vergisinin tarzı terekkübü şu şekli göstermektedir:



Kazanç vergisinin bu teşekkül tarzını muhafaza etmeye imkan var mıdır? Muamele vergisini hafifletir, hayvanlar vergisini terkeder, hizmet erbabı üzerine çöken ağır vergi yükünü kaldırırsak, netice ne olur? Bu suretle hâsıl olacak boşluğu yine toprak mahsulleri vergisi ile, yani yeni baştan âşar ile mi kapatmak yoluna gideceğiz? Yoksa daha az malî varidat ile mi iktifa edeceğiz? Millî Eğitim, umumî sıhhat, Bayındırlık, millî ekonomi ve diğer sahalarda yapacağımız ve yapmak zorunda bulunduğumuz işler gözönüne getirilirse, amme masraflarının kolayca indirilemeyeceğini, dünyanın yer yerinde olduğu gibi, bizde de bu masrafların yüksek bir seviyede kalacağını bir vakıa olarak kabul etmek icabeder. Bu masrafların devamlı ve tabii kaynağı ise yalnız vergidir. Şu halde, bu kaynaktan elde edeceğimiz reel varidatı azaltmak şöyle dursun, müteva-zi nesbetlerde de olsa, çoğaltmak mecburiyetindeyiz. Halbuki, yukarıda bu varidatın hakiki değerinde fiilen bir azalma olduğunu gördük, Muamele vergisinde, kazanç vergisinde ve diğer vergilerde kısıntılar yaparak bu gerilemeyi şiddetlendirecek miyiz?

Bunca işler yapmak mecburiyetinde olan Türkiye, bundan 10 sene evvel milli gelirinden ifraz ettiği %16 nisbetindeki vergiyi %10'a düşüremez, bu nisbeti mutlaka muhafaza etmek, hatta mütevaziane de olsa arttırmak zorundadır. Vergilerimizin mali fonksiyonu, bu randımanı her ne suretle olursa olsun tutmaktır. Bugünkü vergilerimizin bunu yapamadıklarını ve yapamayacaklarını yukarıda rakamlara dayanarak isbat etmeğe çalıştık. Şu halde, gideceğimiz tek bir yol kalıyor ki, o da vergiciliğimizde esaslı bir inkılap yapmak suretiyle, hem içtimai ve iktisadi şartlara ve icaplara daha uygun, hem de hakiki randımanı yüksek ve yükselmeğe mütemayil bir vergi sistemi kurmaktır. Hem içtimai ve iktisadi şartlara ve icaplara uygun hem de randımanı yüksek ve yükselmeğe mütemayil bir vergi sistemi ise irticalen icad edilemez. Bu vergi sistemi bir buçuk asırlık tecrübelerin mahsulü olan ve medeni memleketlerin kaffesinde tatbik edilegelen bugünün vergi sistemidir. Bu vergi sistemi ise her cepheden ve bütün ağırlığı ile gelir vergisine dayanan vergi nizamıdır. Gelir vergisinin umumi bütçe varidatı içerisindeki hissesi birçok memleketlerde %50'den fazlaya yükselmiştir. Şunu da unutmamak lazımdır ki, gelir vergisi tatbikatta muamele vergisi, veraset vergisi gibi diğer vergilerin randımanı üzerinde de müessir olan ana vergidir.

### 3- SOSYAL SEBEPLER

Muasır vergicilikte “sosyal adalet” mülâhazası en ön plana geçmiş, vergi siyasetine hakim olmağa başlamıştır. Bugünün vergi yükünün ağırlığı gözönüne getirilecek olursa, ilmi esaslara dayanmayan, sosyal icapları nazara almayan bir vergi sisteminin medeni memleketlerde artık yaşayamayacağını kabul etmek lazım gelir. Birçok memleketler vergicilik sahasında sadece “teklif adaletini” en geniş bir ölçüde yerine getirmekle kalmamışlar, aynı zamanda vergiyi sosyal politikanın önemli bir vasıtası olarak kullanmakta bulunmuşlardır. Vergi siyasetinde sosyal mülâhazanın bu hakim rolünü, siyasi rejimleri ne olursa olsun bütün memleketlerde görmekteyiz.

Bizdeki durum nasıldır? Yurdumuzda vergi yükünün adilane bir şekilde tevzi edilmediğini, vergi sistemimizin, daha ziyade antisosyal bir karakter taşıdığını çekinmeden itiraf etmek lazımdır. Bunun sebebi, muhtelif maniler dolayısıyla, şimdiye kadar memleketimizde gelir vergisinin tesis edilmemiş olması ve artan amme masraflarının mevcut vergilerimize zamlar yapmak suretiyle kapatılmak istenilmesidir.

Hükümetin gelir vergisi gerekçesinde belirtildiği gibi, mali sahada sosyal adaleti daha doğrusu “teklif adaletini” tam ve doğru olarak yerine getirebilen yegane vergi gelir vergisidir. Bu vergi; teklif adaletine yalnız gelire mütenasipliği bakımından uygun olmakla kalmaz, aynı zamanda “en az geçim indirimini” tatbik etmek, verginin tarhında aile durumunu nazarı itibare almak, emek kazancını sermaye iradından ayırdetmek ve nihayet “fedakarlıkta müsavat” kaidesine tabaen, büyük gelirleri müterakki nisbet üzerinden daha ağır bir şekilde vergilendirmek suretiyle, bu adaletin bütün icaplarını yerine getirir. Bütün bunları gelir vergisi, hatta toplu ve umumi gelir vergisi dışında doğru ve yerinde olarak tahakkuk ettirmeğe imkan yoktur. Mesela müterakki nisbet usulünün tatbik edilebilmesi için, vergi ödeyen şahsın mutlaka kazanç ve iradlarını bir araya getirmesi, teknik tabiriyle “gelirini totalize” etmesi şarttır. Aksi takdirde, müterakkiliğin hiçbir manası ve mantığı kalmamış olur. Bunda bütün ilim adamları müttefiktirler.

Gelir vergisinin, tesirini doğrudan doğruya kendi sahasında gösteren sosyal vasıfları dışında, muamele ve istihlak vergilerinin gayrı âdil

tesirlerini hafifletmek ve düzeltmek gibi **korektif bir vazifesi** de vardır ki, bu da diğerleri kadar önemlidir.

Bilindiği gibi, muamele ve istihlak vergilerinin asıl mükellefleri müstehlikler, yani geniş halk tabakalarıdır. Bu vergilerin tesis ve tatbikinde ise, müstehliklerin ayrı ayrı “vergi ödeme kabiliyetleri” nazarı itibare alınmaz, daha doğrusu bu vergilerin tekniği icabı nazarı itibare alınamaz. Üstelik muamele ve istihlak vergilerinde (progressivité à reabours) yani tersine veyahut geriye doğru bir müterakkilik cari olur. Bu suretle bu vergilerin tesiri ve tazyiki daha ziyade fakir halk kütleleri üzerinde tekâsüf eder. İşte bu sebepten dolayı bu vergilere umumiyetle “antisosyal vergiler” denilmektedir.

Muamele ve istihlak vergilerinin antisosyal karakteri değiştirilemez. Olsa olsa, bu karakterin pek bâriz bir şekil almasının önüne geçilebilir. Bunun için, vergi mevzuunun dar tutulması, zarurî ihtiyaç maddelerinin vergi dışı bırakılması, vergi nisbetinin hafif olması, nisbetler arasında istihlak maddelerinin ihtiyaç derecelerine göre tefrikler yapılması gibi bir takım tedbirler zaman zaman ileri sürülür. Fakat tatbikat, devletlerin artan malî ihtiyaçları karşısında bu tedbirlerin tam olarak tatbik edilemediğini göstermektedir. Hele gelir vergisi olmayan yerlerde böyle bir şey düşünmek dahi abestir. Muamele ve istihlak vergilerinin antisosyal tesirlerini mümkün olduğu kadar, tahfif ve izale edecek olan yegâne müsbet vasıta gelir vergisidir. Gelir vergisi sisteminde, varidatın büyük kısmını bu vergi verir. Bu suretle zarurî ihtiyaç maddeleri üzerinde mevzu muamele ve istihlak vergilerinin nisbetlerini indirmek ve hatta bir gün bu maddeleri tamamen vergi dışı bırakmak gibi bir idealin tahakkuku imkan dairesine girmiş olur.

#### 4- İKTİSADÎ SEBEPLER

İleri bir vergi sisteminin iktisadi hayatı tazyik etmemesi, milli ekonominin tabii gelişmesine engel olmaması, aksine bunu teşvik etmesi lâzımdır. İlimlerde buna verginin **ekonomik prensibi** denir.<sup>11</sup>

11 Prof. Gerloff, Finanzwirtschaft, S. 236.

Bu prensibin tatbikatta her zaman ve kolayca yerine getirileceğini iddia etmemekle beraber, bu bakımdan iktisadi icaplara en iyi cevap veren vergi sisteminin gelir vergisi sistemi olduğunu söylemekle bir hakikatı ifade etmiş oluruz.

İktisadın vergiden istediği nedir? Kanaatimizce, her şeyden evvel gelir ve fiyat teşekkülleri üzerinden menfi tesir yapmamasıdır. Hâdiseyi bu iki cepheden ayrı ayrı tetkik edelim:

a- Bilindiği gibi, iktisadî faaliyetin neticesi “gelirde” tezahür eder. Bu itibarla, servet vergileri, hatta istihlak vergileri dahil olmak üzere, tek-mil vergilerin, iktisadi bakımdan tek bir kaynağı olduğu kabul edilir ki, o da hakiki ve hükmi şahısların kazanç ve iradlarından terekküp eden “milli gelir”dir.

İşte bu sebepten dolayı, vergi sistemini, hatta daha umumi olarak, bütün amme finansını daima milli gelirle irtibatlandırmak, milli gelire göre ayarlamak ve istikametlendirmek icabeder.

Verginin “gelirin teşekkülü” üzerindeki tesirine gelince bu tesirin, yukarıda söylediğimiz gibi, menfi ve mütehalif olmaması icabeder. Bütün vergiler içinde bunu en iyi yerine getirebilen vergi ise, şüphe yoktur ki, gelir vergisidir. Gelir vergisinin mevzuu geniştir, hatta ideal şeklinde, en az geçim indirimi dışındaki bütün kazanç ve iradları istisnasız olarak mevzuuna alır; bu vergide, içtimaî mülâhazaların icap ettirdiği (discrimination) yani (ayırma) haricinde, tek-mil gelirler aynı tarife üzerinden seyyanen vergilendirilir; nihayet yine bu vergide randımanın fazlalığı, tarifinin teşebbüs fikrini baltalamayacak, çalışma hevesini kırmayacak bir seviyede tutulmasına imkan verir.

Tatbikatta bu esasların her zaman aynı kuvvette yerine getirildiği iddia olunamaz. İleride temas edeceğimiz üzere, vergicilikte “reformisme” denilen cereyanların sevkiyle veyahut başkaca zaruretlerin ilcasıyla, gelir vergisinin dahi bu prensiplerden az çok uzaklaştığı görülür. Fakat gelir vergisi, mahiyeti ve bünyesi itibarıyla, daima yukarıki prensiplere yaklaşmaya onların içine girmeye mütemayildir; bu istikamette tazyikte bulunur.

Kazanç vergisine gelince, bu vergide umumilik, prensip bütünlüğü ve birliği zaten yoktur ki, gelir vergisine has olan fonksiyonları ifa ede-

bilsin. İleride belirteceğimiz üzere, bu vergide sermaye iradları prensip itibariyle vergi dışı kalmaktadır. Yanyana yürüyen çeşitli mükellefiyet şekilleri dolayısıyla (beyannameli mükellefiyet, iradlı mükellefiyet, müteahhitlerin mükellefiyeti gibi) vergi yükü muhtelif sahalarda çok farklı bulunmaktadır. Bunun neticesinde verginin istihsal üzerindeki “yeknasak tesiri” ihlal edilmekte, vergi iktisadi faaliyette bir muvazenesizlik unsuru olmaktadır.

b- Hadisenin fiyat teşekkülü bakımından tetkikine gelince, bu mesele verginin devir ve in'ikası hadisesine sıkı sıkıya bağlıdır.

Verginin devri vergi nevilerine göre değişir. Umumi gelir vergisi, yani hakiki ve safi gelir üzerine mevzu bulunan müterakki nisbetli şahsi vergi normal şartlar dahilinde devir ve aksetmeyen, daha doğrusu, en güç ve en az devreden vergidir. Bu itibarla, bu verginin umumiyetle kanunla istihdaf edilen, diğer bir deyişle istenilen mükellef üzerinde kaldığı, bunun tarafından ödendiği kabul edilir. Bunun başlıca sebeplerinden birisi vergi miktarının önceden hesap edilememesi yani malum bulunmamasıdır.

Hâsılat vergilerine (bina, arazi, patent, kazanç gibi vergilerdir) gelince, bu vergiler kazanç veya irad getiren kaynağa bağlı objektif veyahut daha umumi bir tabirle reel vergiler oldukları ve kazanç veya iradın iktisabı için yapılan masraflar meyanında mütalaa edildikleri cihetle, vasıtasız vergilerden madut olmalarına rağmen, normal şartlar dâhilinde, devredilirler. (Her ne kadar müterakki nisbetli bir kazanç vergisi, in'ikas imkânları bakımından gelir vergisine benzetilebilirse de, bizim kazanç vergimiz bu bakımdan bir ikilik arzettiği ve geniş ölçüde dış alametlere istinat ettiği cihetle, bu verginin daha ziyade hasılat vergileri meyanında mütalâa edilmesi icabeder.)

Şimdi bir kere de muamele ve istihlâk vergilerine bakalım. Bu vergiler, bilindiği gibi, açık olarak devir ve aksettirilirler. Bu vergilerin tesisinde istihdaf edilen asıl mükellefler, vergiyi önceden ödeyen ticari veya sınai müesseseler veyahut bunların tüccar müşterileri olmayıp, nihai müstehlik vaziyetinde olan halktır. Bu vergilerde ödenen verginin nisbet ve miktar itibariyle daha başlangıçta malum bulunması ve parça üzerinden hesap edilebilmesi, verginin devrini çok kolaylaştırır.



Yukarıki esaslardan gidilince, gelir vergisinin normal şartlar dahilinde (fiyat teşekkülü) üzerinde, açık bir tesiri olmadığı, buna mukabil, hasılat vergileri ile muamele ve istihlak vergilerinin maliyet unsuru veya satış masrafı olarak doğrudan doğruya müessir oldukları görülür.

İşte yukarıki izahat, vergiciliğimize nasıl bir veçhe verilmesi lazım-geldiğini, daha açık bir ifade ile fiyatları yükselten, istihsalı tazyik eden, hayatı pahalandıran vergilerden, şahsi ve hakiki gelir vergisine ibtina eden bir vergi sistemine geçilmesindeki zarureti açık olarak göstermektedir. Bu bahsi kapatırken şunu da ilave etmek faydalı olacaktır. 1853 yılında Gladstone demiştir ki: “Gelir vergisi ticaret ve iktisat sahalarındaki reformu tahakkuk ettiren vasıta olmuştur.” Meşhur Alman ilim adamı Prof. Gerloff bu görüşe şunları ilave etmektedir: “Fakat gelir vergisi bu rolü yalnız İngiltere’de değil, tatbik edildiği her yerde ifa etmiş, ithal edildiği her memlekette büyük mali ve umumiyetle en esaslı iktisadi ve içtimai inkılapların nüvesini teşkil etmiş ve bütün aksi iddiaların hilafına, milletin mali kudretini seferber eden en iyi vasıta olmuştur.”<sup>12</sup>

12 Prof. Gerloff, Öffentliche Finanzwirtschaft.

## İkinci Kısım

# Reform Aleyhtarları

### 1- REFORM ALEYHİNDEKİ CEREYAN

Reform aleyhtarlarından bahsederken, gelir vergisine dayanan yeni vergi sistemini esasından reddedenleri kastediyoruz. Bunlar, bizim anladığımızı göre, bütün bir prensip, sistem ve zihniyet değişikliğini tazammun eden bir mali reforma gitmektense, kazanç vergisi kadrosu dahilinde yapılacak tadilat ve islahat ile iktifa olunmasına taraftardılar. Şimdi bu fikri müdafaa eden cepheye bakalım:

Etüdümüzün birinci kısmında belirttiğimiz üzere, gelir vergisi muasır vergicilikte hakimiyetini mutlak olarak tesis etmiş bulunmaktadır. Bu vergiye maliye edebiyatında “La reine des impôts” denildiği malumdur.

Muhtelif memleketlerde gelir vergisi fikrinin uyandırdığı reaksiyonlar başka başka olmuştur. Mesela Fransa’da (Ligue contre l’impôt sur le revenu et l’acquisition fiscale) kurulurken, Almanya’da bunun tam tersine olarak gelir vergisini teşvik için cemiyetler tesis edilmiştir.

Bizde gelir vergisi fikri, itiraf etmek lazımdır ki, büyük bir muhalefet ve mukavemetle karşılaşmamıştır. Bunun böyle olacağı biraz da tabii idi. Çünkü, gelir vergisinde de mükelleflerin kahir ekseriyetini, şimdiki kazanç vergimizde hizmet erbabı dediğimiz ve fiilen en ağır vergi yüküne tahammül eden memur ve işçiler, başka bir tabirle “çalışanlar” teşkil edecektir. Bu geniş mükellef kütlesi gelir vergisini bittab istemekte ve beklemektedir. Çünkü, gelir vergisi rejiminde en başta ve en cezri bir surette bunların durumu islâh edilmiş olacaktır.

Memleketimizde ilim adamlarının da gelir vergisinin ve buna dayanan vergi reformunun aleyhinde cephe tutmaları tabii olarak bekle-

nemez. Bizde gelir vergisine itiraz edenler, İstanbul'daki tüccar derneği, ticaret odaları ve doktor ve avukatların mesleki teşekkülleridir.

## 2- NAZİLİK VE LİBERALİSTLİK İDDİALARI

Her nedense, sabit bir fikre saplanan bazı reform aleyhtarları, hükûmetçe teklif edilen gelir vergisinin bir nazi veya faşist vergisi olduğunu iddia etmektedirler.<sup>13</sup> Bu iddiada bulunanların gelir vergisi projesini okumadıkları ve yabancı vergi sistemleri hakkında bir fikir sahibi olmadıkları anlaşılıyor.

Büyük Millet Meclisi'ne sunulan gelir vergisi projesi, yabancı bir vergi kanunu tercüme edilmek suretiyle değil, memleket realitesinden gidilerek ve senelerce çalışıldıktan sonra hazırlanmıştır. Şu kadar var ki, teklif edilen gelir vergisi, nazariye bakımından, toplu ve tek vergi tipindedir. Bu itibarla, ilim noktasından "Einkommensteuer" in, yani Alman gelir vergisinin girdiği kategoriye dahil bulunmaktadır. Fakat, derhal şunu ilave edelim ki, bu keyfiyet projenin zaafını değil, bilakis kuvvetini teşkil eder. "Unitaire" sistem dediğimiz toplu gelir vergisi sistemi, ileride de izah edeceğimiz üzere, ilk defa 1840 yılında İsviçre'de (Bâle şehri) kantonunda ihdas edilmiştir. Bu sistem İsviçre'den başka, uzun zamandan beri Almanya'da, İsveç, Norveç, Danimarka ve Finlandiya gibi bütün İskandinav memleketlerinde, Hollanda'da, merkezi Avrupa Devletleri'nde, Birleşik Amerika Devletleri'nde, İngiltere'de ve diğer bir kısım memleketlerde tatbik edilen en mütekâmil gelir vergisi sistemidir.

Alman gelir vergisine gelince, bu vergi bazılarının zannettikleri gibi, asla bir nazi vergisi değildir. Alman gelir vergisi Birinci Cihan Harbini müteakip 1920'de (daha evvel bütün federe devletlerin ayrı ayrı gelir vergileri vardı), Weimar demokrasisi devrinde tesis edilmiş ve kuruluşundaki prensipleri, bazı sun'i müdahaleler bir tarafa bırakılırsa, sonuna kadar muhafaza etmiştir. Alman gelir vergisi, servet vergisi ve Vergi Usul Kanunu ile birlikte maliye ilmi ve vergi hukuku bakımlarından büyük bir âbidedir. Bu âbidenin başlıca mimarlarından biri Prof. Popitz'dir. Bu maruf ilim ve devlet adamı nazi aleyhtarı olduğu için, naziler tarafından katledilmiştir.

13 03.10.1947 tarihli Tanin gazetesi, malî bahisler.

Bir kısım reform aleyhtarları gelir vergisine nazi vergisi derken, diğ­gerleri bunun tam aksine olarak, bu verginin liberalizmin bir icadı oldu­ğ­unu ve ancak liberal iktisat rejimlerinde yaşayabildiğini iddia etmekte­dirler. Bizde hâkim olan iktisadi nizam Devletçiliğe dayanmaktadır. Şu halde gelir vergisinin bizde tatbiki memleketimizin iktisadi bünyesine aykırıdır denilmektedir.<sup>14</sup> Bunun kadar yanlış bir şey olamaz. Bu tenkidi yapanlar unutupuyorlar ki, gelir vergisinin başlıca muarızları liberalistler olmuşlardır. Filhakika progresif nisbeti, ayırma (discrimination) prensibi ve sosyal karakteri ile gelir vergisinin klasik liberalist görüşle hiç de telif edilemeyeceğini kabul etmek lazımdır. Böyle olmakla beraber, gelir vergisi İngiltere’de liberalizm devrinde gelişmiştir. Bugün Amerika maliye sisteminin temelini gelir vergisi teşkil eder. Nazi maliyesi gelir vergisine dayanmıştır. Hatta doktrin vadisinde gelir vergisini nehyeden Sovyet Rusya dahi bu vergiden müstağni kalamamıştır.

Kanaatimize göre, gelir vergisini mutlaka siyasi veya iktisadi bir ni­zama mal etmeğe uğraşmak beyhudedir. Gelir vergisinin ahlaki ve siyasi hüviyeti mali fonksiyonunda mündemiçtir. Bir verginin mali fonksiyonu ise, iktisadi amme ihtiyaçlarını karşılayacak varidatı getirmesindedir. Hadise bu zaviyeden mütalâa edilince, gelir vergisini, evvelce de söylediğimiz gibi, mesela gümrük resmi gibi mali bir vakıa olarak kabul etmek iktiza eder.

### 3- TÜRKİYE’NİN GELİR VERGİSİNİ TATBİK EDECEK DEVREDE BULUNMADIĞI İDDİASI

Reform aleyhtarları diyorlar ki, gelir vergisi tarihi tekamül seyrinde üç merhaleden geçmiştir: 1- Patent, 2- Kazanç vergisi, 3- Gelir vergisi. Bir memleketin bu bakımdan hangi safhada bulunduğu, hangi devreyi yaşadığı, içinde bulunduğu içtimai ve iktisadi şartlara göre taayyün eder.

Yüksek kapitalizmin cari olmadığı devrelerde patent ve kazanç vergileri tatbik olunur. “Modern manada gelir vergileri, vergicilik tarihinin gösterdiği gibi, ancak dış istismarlar, sanayi ve finans kapitalizmi sayesinde kapitalizmin yüksek derecesine varmış memleketlerde doğmuş ve

14 Tüccar derneğinin vergi reformu hakkındaki broşürü, sahife: 18.

yaşamıştır.”<sup>15</sup> Bu görüşün vardığı netice kısaca şudur ki, Türkiye yüksek kapitalizm devresinde bulunmadığı için gelir vergisini tatbik edemez.

Bu iddianın karşısında evvela şunu söyleyelim ki, vergilerin tekâmül seyrinde, her cemiyetin mutlaka patent, kazanç ve gelir vergisi safhalarını takip edecekleri hususunda bir kaide mevcut değildir. Gerçi, gelir vergisi kabul edilirse, Türkiye bu yoldan gitmiş olacaktır. Fakat diğer memleketlerde gelir vergisinin doğuşu ve gelişmesi hiç de böyle olmamıştır. Mesela İsviçre’yi ele alalım. Bu memlekette esas vergi olarak tarihi çok eski olan “umumi servet vergileri” vardı ve gelir vergisi servet vergilerini itmam etmek üzere XIX. asırda tesis edilmiştir.<sup>16</sup>

İngiltere’nin gelir vergisinden evvelki varidat sistemi hemen münhasıran gümrük resmi ile bu mahiyetteki okturvalara inhisar ediyordu. Bunların yanında (Land-tax) namiyle bir de emlak vergisi vardı ki, bunun ehemmiyeti gayet cüz’i bulunmakta idi.<sup>17</sup>

İngiltere’de ilk gelir vergisi (Income Tax) bir harp vergisi olarak Pitt’in başvekilliği sırasında 1798’de ihdas edilmiştir. Bu ilk gelir vergisi (1902 yılı hariç) birbiri ardınca tam 17 sene tatbik edildikten sonra, 1816’da ilga olunmuştur. Bu müddet içerisinde verginin varidatı 1.855.996 İngiliz lirasından 15.642.338 milyon liraya çıkmıştır ki, bu paranın o zamanın ölçülerine göre ne büyük bir gelir teşkil ettiği meydandadır.

Gelir vergisinin 1816’da ilgasından sonra hâsıl olan bütçe açığını kapamak üzere çok ağır istihlak vergilerine baş vurulmuş, bu suretle İngiltere’de büyük vergi münakaşası ve mücadelesi devri başlamıştır. Gelir vergisi taraftarları “vergi yükünü fakirlerin sırtından zenginlerin omuzlarına atacak olan düzeltici vergi” üzerinde ısrar etmişlerdir. Bu mücadele devresi Robert Peel’in gelir vergisi fikrine iltihak etmesi ile sona ermiş, 1842 yılında gelir vergisi, sedüler sistemde olmak üzere, yeniden ihdas edilmiş ve bu tarihten itibaren yani yüz küsür seneden beri İngiliz vergi sisteminin esas vergisi olarak yaşamıştır.

15 Hamdi Başar, vergi reformu davamız, sahife 18. Tüccarlar birliğinin raporu aynı teze dayanmaktadır.

16 Seligman, L’impôt sur le revenu s. 411.

17 Seligman, L’impôt sur le revenu (en grande Bretagne) s. 60-261.

Görülüyor ki, İngiltere’de gelir vergisi, patent ve kazanç vergilerinin bir istihalesi olarak değil, bunun tam tersine, kendi prensiplerini kendisi yaratmak suretiyle müstakillen vücut bulmuş bir müessesedir.

Fransa’ya gelince, gelir vergisinin buradaki doğuşu şöyle olmuştur: Büyük ihtilalden evvel Fransa’da umumi geliri istihdaf eden “La Taille” namında tevzii bir vergi “Capitation graduee” şeklinde dereceli bir baş vergisi ve “les vingtiemes” namında da 4 sedüllü bir gelir vergisi cari bulunmakta ve bu vergilerin hepsinde asilzadelerle ruhban sınıfı hakkında bir takım imtiyazlar tanınmakta idi.<sup>18</sup> Büyük ihtilalde bu vergiler kaldırılmış ve bunların yerine: 1- Emlak vergisi, 2- Ödenen mesken kirası üzerinde alınan “La personelle/ mobiliere”, 3- Kapı, pencere vergisi, 4- Patent vergisi, olmak üzere 4 ihtilal vergisi konulmuştur. XIX’ıncı asırda bu 4 vergiye Les “quatre vieilles” adı takılmıştır. 1848’de (4 eskiler) yerine mütekmil bir gelir vergisi sisteminin tesis yolunda bir hareket başlamış, fakat siyasi sebepler yüzünden bu hareket gelişmemiş ve vergi reformunu Fransa ancak 66 senelik bir teahhürle 1914-1917’de tahakkuk ettirebilmiştir. Bilindiği gibi, bu reform ile Fransa’da sedüler vergiler ile global vergi yani (dualiste sistem) “çift vergili sistem” kabul edilmiştir. Bugün bu memlekette cari olan sedüler vergiler 7 tane olup bunlardan bir tanesi de “sınai ve ticari kazançlar” vergisidir.

Görülüyor ki, gelir vergisinin, patent ve kazanç vergilerini takip ettiği hususundaki görüş tarihi mavakaa uygun bulunmamaktadır. Bu da gayetle tabiidir. Çünkü başka memleketlerde bizdeki gibi bir kazanç vergisi yaşamamıştır.

“Gelir vergisinin ancak dış istismarlar, sanayi ve finans kapitalizmi sayesinde kapitalizmin yüksek derecesine varmış memleketlerde doğduğu ve yaşadığı” hususundaki iddia da hakikate uygun değildir.

İngiltere’de gelir vergisi 1798’de ihdas edilmiş ve derhal çok önemli bir vergi mahiyetini alarak (1802 yılı müstesna) 1816 yılına kadar sürekli bir surette tatbik olunmuştur. Bu devrede İngiltere’nin “dış istismarlar, sanayi ve finans kapitalizmi sayesinde kapitalizmin en yüksek derecesinde bulunduğu” iddia edilemez.

18 Flory, Les impot en France.

Gelir vergisi sınai memleketlerde olduğu kadar, Avustralya, Yeni Zelanda, Kanada, Norveç, Danimarka, Portekiz, İspanya, Polonya, Macaristan, Romanya, Meksika, Arjantin, Brezilya ve Hindistan gibi sınai olmayan daha ziyade zirai karakter taşıyan ve taşımış olan memleketlerde de, çoktandır, esas vergi olarak tatbik edilegelmektedir.

Mesela, iktisadi strüktüründe küçük zirai işletmelerin hakim bulunduğu Danimarka'da gelir vergisinin servet vergisi ile birlikte en mütakamil şekline tesadüf edilir. Halbuki gelir vergisi muarızları: "Bugün hakiki manada gelir vergisi tatbik eden memleketler kapitalizminin en ileri safına geçmiş olanlardır." diyorlar.<sup>19</sup>

Biz zannediyoruz ki, memleketimizdeki gelir vergisi aleyhtarları, vergi reformunun manasını ve maksadını iyice anlamamışlardır. Dava dogmatik ve nazari spekülasyonlara müsait olmayacak kadar basittir. Kazanç vergisine dayanan bugünkü vergi sistemimiz iyi işlememekte, kâfi derecede verimli bulunmamakta, içtimai adaletin icaplarına uymamakta, iktisadi hayatımızın tabii gelişmesine engel olmaktadır. Bu vaziyetin ıslahı için ne yapmak lazımdır? Bunun için ya ileriye doğru gidilerek medeni memleketlerin çoktan kabul ettikleri gelir vergisi sistemi şu veya bu şekilde kabul edilecek, yahut da bir takım tadillerle, satıhta kalan ıslahat ile zaman kaybedilecektir.

#### 4- GELİRLİLİK MESELESİ

Reform aleyhtarları diyorlar ki, Türkiye'de milli gelir yoktur ki, bununla irtibatlı ve bilhassa bunun inkişafına bel bağlayan bir vergi nizamı tesis edilebilsin. Bu da orijinal bir görüşü ifade eden mücerret ve nazari bir iddiadır. Vergi hadisesi her şeyden evvel paraya taalluk eden maddi bir hadisedir. Bu hadisenin tetkik ve tahlilinde asla realiteden uzaklaşmamak lazımdır. Realite ise, her memlekette olduğu gibi, bizde de bir milli gelirin mevcut olduğu ve bunun gitgide fazlalaştığı ve milli gelir üzerinden oldukça yüksek bir nisbette bilfiil vergi alınagelmekte bulunduğu. Bu büyük ve açık hakikatten uzaklaşırsak, ayağımız yerden kesilir ve nazari düşüncelerin boşluğunda kalırız.

<sup>19</sup> İstanbul tüccar derneği: Gelir vergisi raporu, sahife: 20.

Etüdümüzün ilk kısmında kaydettiğimiz üzere milli gelirimiz 1944 yılı için 7.770 milyon lira olarak tahmin edilmiştir. Aynı senenin vergi varidatı 894 milyon lira olduğuna göre verginin milli gelire nisbeti %12 raddesindedir. Buna mahalli idarelerin ihtiyacı için ayrılan hisseyi ilave eder ve milli gelir hesabındaki hata ihtimallerini de nazara alırsak, milli gelirden %15-17'nin âmme masraflarına karşılık olarak ifraz edilmekte olduğunu hakikate yakın bir keyfiyet olarak kabul edebiliriz.

Şu halde, bizde de bir milli gelir ve bundan vergi olarak ayrılan bir hisse vardır; hatta bu hissenin miktarı dahi aşağı yukarı tahmin ve tesbit edilebilmektedir. İşte vergi reformunun gayesi, bu vakiadan giderek, bir taraftan vergi yükünü içtimai adalete uygun bir şekilde tevzi etmek, diğer taraftan, milli ekonominin tabii gelişmesine mani olmaksızın %15-%17 nisbetini cüz'i derecede ve tedricen de olsa yükseltmektir.

Bu %15-%17 nisbeti nasıl muhafaza edilebilecek ve bunun ileride belki %20'ye çıkarılması ne surette mümkün olunacaktır? Bunun için, rahat ve kolay vergiler olan fakat fakir halk tabakalar üzerine çöken muamele ve istihlak vergilerinde mi ısrar edilecek, en ağır vergi yükü altında bulunan hizmet erbabı yani çalışan sınıf aynı vaziyette mi bırakılacak, hayvanlar vergisi, yol vergisi gibi orta çağ vergi kalıntılarının daha uzun zaman yaşamasına müsaade mi edilecektir, yoksa gelir vergisi ile vergiciliğimizde yeni bir devre açarak bütün medeni memleketlerin gittikleri yoldan mı gidilecektir?

## 5- TÜRKİYE - ZİRAAT MEMLEKETİ

Gelir vergisi muarızlarının en çok söyledikleri şey şudur: "Türkiye bir ziraat memleketidir; nüfusunun büyük çoğunluğu köylü ve çiftçidir. Bunlardan gelir vergisi alınamaz, nitekim hükümet projesinde bunlar vergi dışı bırakılmışlardır. Böyle olunca da, gelir vergisinin tatbik sahası o kadar daralmış oluyor ki, bu vergi manasını ve maksadını tamamen kaybediyor. Bu sebepten dolayı gelir vergisi bizim için bir süsten ve özentiden başka bir şey değildir".

Evvelce işaret ettiğimiz üzere, gelir vergisi muazırları, zannediyorlar ki, bu vergi sadece en ileri sanayi memleketlerinde yani kapitalizmin en yüksek derecesine varmış olan memleketlerde tatbik edilebilir. Tabii



böyle bir şey varit değildir. Bunu yukarıda açıklamış, Danimarka, Polonya, Macaristan, Romanya, Yeni Zelanda, Meksika ve Hindistan gibi ziraat memleketlerinde gelir vergisinin hatta bazılarında bu verginin en mütakamil ve en ince şekillerinin cari olduğunu belirtmiş idik. Şu halde, ziraat memleketi olmak gelir vergisinin tatbikine hiç de mani değildir. Zirai kazancın vergi dışı kalması veya bırakılması keyfiyetine gelince; bu başka bir meseledir. Taschenmacher'ın dediği gibi, gelir vergisi prensip itibariyle bütün gelirleri kavramak ister. Fakat tatbikatta bu ana kaide-nin istisnaları vardır. Bunların başında ziraat gelir. Ziraat iktisadi stürüktürü icabı, umumi kaidenin istisnasını teşkil eder.

Gerçi modern gelir vergilerinde zirai kazançlar vergi mevzuuna dahildir. Fakat itiraf etmeli ki, hususi muafıklar veyahut götürü usullerle bu mükellefiyet daha ziyade nazari bir mahiyet taşır (Almanya'da zirai kazançlar hakkında oldukça geniş bir muafık caridir. Fransa'da İngiltere'de bu hususta götürü usuller tatbik edilir. Amerika'da en az geçim indirimi dolayısıyla ziraat sektörü fiilen vergi dışı kalır.)<sup>20</sup>

Hükümetin ilk projesinde verginin prensip bütünlüğünü bozmamak maksadiyle büyük zirai işletmeler gelir vergisinin mevzuuna alınmış idi. Sonradan pratik bazı mülahazalarla ve bilhassa ilk senelerde gelir vergisinin tatbik kabiliyetini yükseltmek ve bu müddet zarfında bizde zirai reformun göstereceği gelişmeyi de beklemek maksatlarıyla, bu sahada mutlak bir muafığa gidilmiştir. Şunu da istidraden kaydedelim ki, Hükümet projesinde bu muafığın sebepleri izah olunurken asıl maksadın "arazide ekim, dikim ve hayvan yetiştirme işlerinde bilfiil çalışmak suretiyle, geçimini temin eden köylünün vergi dışı bırakılması olduğu" ifade edilmiştir.

Zirai kazanç muafığının mutlak olarak, kabul edilmesi, iddia edildiği gibi, gelir vergisinin sukut ettirecek bir sebep olabilir mi, bunu cevaplamadan önce, toprağı münbit, ziraati münkeşif ve çiftçisinin geçim seviyesi yüksek olan bir memleketin mesela Fransa'nın vaziyetine bakalım:

Fransa, son senelerde büyük bir gayret sarfederek ziraat sektörüne isabet eden gelir vergisi nisbetini yükseltmeğe muvaffak olmuş ve bunu

20 Prof. Gerloff, Öffentliche Finanzwirtschaft. Sahife: 347.

büyük bir başarı saymıştır. Bu memlekette zirai kazançlar milli gelirin %25'ini teşkil eder. İşte buna isabet eden gelir vergisinin hissesi yükseltile yükseltile %2'ye çıkarılmıştır. Bunun başlıca sebebi, ziraat erbabının büyük çoğunluğunun “abattements”lar yani muafıklar dolayısıyla vergi dışı kalmasıdır.

Vaziyet Fransa'da böyle olursa, bizde ilk zamanlarda zirai kazançların açık olarak vergiden muaf tutulması gelir vergisini ortadan kaldırmağa kafi bir sebep diye ileri sürülebilir mi? Bundan başka asıl maksadın köylüyü vergi dışı bırakmak olduğunu unutmayarak, bu sahadaki mutlak muafiyeti daha ziyade bugünün bir zarureti olarak kabul etmek icabeder. Burada şu noktayı da hatırlatmak yerinde olur ki, köylü ve çiftçi gelir vergisinden muaf olmakla beraber, arazi vergisine (bizde ayrıca hayvanlar vergisine) tabi bulunurlar. Arazi vergisi ise, islah edilmek şartıyla, köylüye en uygun bulunan ve onun vergilendirilmesinde gelir vergisinin boşluğunu büyük ölçüde dolduracak olan bir mükellefiyettir.

## 6- GELİR VERGİSİNİN ŞÜMULÜ

Gelir vergisi muarızları, memleketimizin içtimai ve iktisadi şartlarına ancak kazanç vergisinin uygun olabileceğini ileri sürerlerken, zannediyorlar ki, gelir vergisinin bu ismi taşıyabilmesi için, mutlaka sonsuz bir genişlikte tatbik edilmesi şarttır. Bu görüş de doğru değildir. Gelir vergisinin tatbik sahası geniş veya dar olabilir. Tatbik sahası fazla geniş olmayan bir gelir vergisine, mücerred bir sebepten dolayı, gelir vergisi değildir denemez. Mesela en ileri kapitalist bir memleket olan Amerika Birleşik Devletleri'nde gelir vergisi “zenginlerin vergisi” olarak gayetle mahdut bir sahada tatbik edilmeğe başlanmış, sonraları geniş halk tabakalarına inerek yani “demokratize” edilerek bir “halk vergisi” olmuştur. Yüksek muafıkları dolayısıyla bu verginin 1939 yılındaki mükellef adedi sadece 3-3,5 milyondan ibaret bulunmuştur. Bu miktar umum nüfusun %2 raddesindedir. ABD'lerinde gelir vergisinin miktarı sonraları genişlemiş ve mükellef adedi 40 milyonu aşarak faal nüfusun 3/4'üne çıkmıştır.

Gelir vergisine tabi mükelleflerin sayısı İngiltere'de 1938 yılında sadece 4.5 milyondan ibaret bulunmaktadır.

Zirai vasıf ve hüviyeti galip bulunan Fransa'da, gelir vergisinin mükellefleri 6 milyondan biraz fazladır. Nüfusunun 15 milyonunu köylü teşkil eden bu memlekette bunlardan yalnız 103 bini, o da götürü olmak üzere, gelir vergisi ödemiştir. Buna mukabil gelir vergisine tabi hizmet erbabının miktarı 4,5 milyonu, ticaret erbabının miktarı ise 1,5 milyonu aşmıştır.

Görülüyor ki, zannedildiği gibi gelir vergisinin mutlaka sonsuz bir genişlikte tatbik edilmesi şart değildir. Bu vergi esas karakterini hiç de kaybetmeksizin, istenildiği kadar dar bir daire içinde tatbik olunabilir. Bu sebepten dolayı, gelir vergisinin, mesela beyannameli mükellefiyeti genişletilmiş kazanç vergisinden mutlaka daha geniş bir sahaya yayılmış olması icap etmez. ABD'lerinde bugünkü 40 milyon yerine sadece 3 milyon mükellef varken tatbik edilen vergi gelir vergisi değil mi idi?

Gelir vergisinin şumulünden bahsederken, reform aleyhtarlarının bu mevzuda düştükleri diğer önemli bir hataya temas etmek lüzumunu hissetmekteyiz. Bunlar diyorlar ki, "gelir vergisinin en esaslı prensiplerinden birisi bütün vasıtasız vergileri bir araya toplaması ve yeknesak olmasıdır... Gerek global gerekse düalist sistemi seçmiş olan memleketlerde bu kaideye dikkatle riayet olunur. Bizde, yine iktisadi ve içtimai bünyemizin icabı olarak, bina, arazi ve hayvanlar vergileri umumi gelir vergisine ithal edilememiştir. Esnaf için de ayrıca bir vergi ihdasına mecburiyet görülmektedir. Bu bakımdan teklif edilen reformun vasıtasız vergileri bir araya topladığı da iddia olunamaz."<sup>21</sup>

Evela şunu belirtelim ki, bütün vasıtasız vergilerin bir araya toplanması gelir vergisinin esas prensibi değildir. Biz ne kitaplarda ne de tatbikatta böyle bir şeye tesadüf etmedik. Bizim bildiğimiz, her yerde gelir vergisinin yanında, veraset ve intikal vergileri ve umumi servet vergilerinden başka, bina, arazi, patent, kira vergisi gibi bir sürü reel vergilerin de tatbik edilmekte olduğudur. O halde, gelir vergisi bütün bu vergileri yutacak mıdır? İddia ettikleri gibi, "gerek global gerekse düalist sistemi seçmiş olan memleketlerde" bu kaide mi tatbik edilmektedir?

Unitaire sistemin cari olduğu Almanya'da, şahsi gelir vergisinin yanında ödetenberi şu vergiler mevcuttur:

21 İstanbul tüccar derneği, gelir vergisi raporu, s. 7.

1- Umumi servet vergisi (filiyatta gelir üzerine ödenen mütemmim bir vergidir)<sup>22</sup>

2- Bina ve arazi vergileri (bu vergilerin esas nisbetleri bizim vergilerimizden fazladır.)

3- Ticari ve sınai kazanç vergisi

Ayrıca seyyar esnaf vergisi vesair bazı vergiler daha vardır ki, bunları burada saymayı lüzumsuz görüyoruz.<sup>23</sup>

Şimdi, bir kere de düalist vergi sisteminin cari olduğu Fransa'ya bakalım. Bu memlekette de gelir vergisinin ihdas edildiği tarihten beri, bu verginin yanında ayrıca bir takım vasıtasız vergiler, kısmen müstakil olarak, kısmen "superposition" şeklinde yani birbirinin üzerinde mevzu olarak tatbik edilegelmiştir.

Modern vergicilikte gerçi bir kaide vardır. Fakat bu kaide "gelir vergisi dışında hiçbir vasıtasız vergi kalmaz!" tarzında bir emir olmayıp, "gelir ve servet (veraset dahil) gibi şahsi vergiler Devletin, bina, arazi, işletme vergileri gibi reel yani gayri şahsi vergiler Belediyelerin (mahalli idarelerin) olur" şeklindedir. İşte modern vergicilikte yer etmekte olan bir kaide varsa o da budur. Almanlar "Realsteucrreform" dedikleri belediye vergileri reformunu bu prensibe müsteniden tahakkuk ettirmişlerdir. Fransızlar da mahalli idareler maliyesindeki geriliğe ve karışıklığa bir nihayet vermek maksadı ile giriştikleri mali reformda bu yoldan gitmişlerdir.<sup>24</sup>

Fransa'da eski mahalli vergilerin yerine geçmek üzere yeni bir vergi sistemi kabul edilmiş ve bunun geçen seneden beri bazı eyaletlerde tatbikine başlanılmıştır. Kabul edilen yeni sistem 4 vergiden mürekkeptir: 1- Bina vergisi, 2- Arazi vergisi, 3- Taxe d'habitation (mesken kirası üzerinden alınan ve İngiltere'de "rates" denilen komünal vergiye müşabih bir vergi), 4- patent vergisi (öteden beri mevcut olan patent vergisinin ilâh edilmiş son şekli).

22 H. Laufenburger, Revenu et impôt s.7.

23 Dr. F. Schmidt, Die Grundsteuer. M. Kirst, Die Gewerbesteuer, Degenhardt, Die Vermögensteuer.

24 H. Laufenburger. Legislation fiscal et documents financiers S. 135-160.

İşte devlet vergilerinin yanında tatbik edilen bu reel vergiler belediyelerin gittikçe artan masraflarını karşılayan başlıca mali vasıtalarıdır. Bu büyük vergiler olmazsa, bugünün belediye finansı ne ile beslenir? Şunu da unutmamak lazımdır ki, bugünün maliyeciliğinde Belediyelerin varidatı, Devlet varidatının %20-%25'i olarak hesap edilmektedir. (Harpten evvel Almanya'da, İngiltere'de, Amerika'da bu nisbet %50'den fazlaydı.)<sup>25</sup> Belediyeler umumi muamele ve istihlak vergileri vazedemediklerine göre, mali ihtiyaçlarını tanzifat ve tenviriye resmi, kapı, pencere vergisi, fener resmi, süs köpeği vergisi, okturva, yol vergisi gibi, topyekun kaldırılmaları çok daha hayırlı olan eskiden kalma dağıntık, geri ve verimsiz vergilerle mi karşılayacaklardır?

Görülüyor ki, modern vergicilikte vasıtasız vergiler hiç de gelir vergisinde toplanmış değildir ve toplanamaz da.

Yukarıda yalnız belediye vergilerinden bahsedilmiştir. ABD'leri veya İsviçre gibi memleketlerde bir de federe devletlerin (yani âza devletlerin) maliyesi ve bunların vergileri vardır ki, bu suretle çok defa yan yana iki şahsi gelir vergisinin tatbik edildiği de görülür. Evet maliye işleri ve bhusus vergicilik zannedildiği kadar basit ve kolay bir iş değildir.

Gerçi, bütün vergiler kaldırılın, yalnız gelir vergisi alınsın, yahut yalnız muamele vergisi alınsın (komünistlerin tezidir!) gibi utopique nazariyelerin zaman zaman ortaya atıldığı vakidir. Fakat, bu kabil fantazilerin büyük bir memleket davası olan vergi reformumuzla ilgisi olmaz.

## 7- HİZMET ERBABININ MÜKELLEFİYETİ MESELESİ

Gelir vergisini, mevzuu bakımından tahlil edince, bunun esas itibarıyla 4 kaynaktan alındığını görürüz. Bu kaynaklar şunlardır: 1- Maaş ve ücretler, 2- Ticari kazançlar, 3- Serbest meslek kazançları, 4- Sermaye iradları.

Bizde, bazı gelir vergisi muarızları, her nedense, bu vergiyi sadece ticari kazançlara inhisar eden bir vergi şeklinde görmektedirler. Bu hususta mesela tüccar derneğinin raporunda, "bizde gelir vergisi (yani

<sup>25</sup> Prof. Royter, Necmettin Ergin Belediye Maliyesi. S. 19.

teklif edilen vergi) hemen hemen yalnız ticaret ve sanayi kazançları üzerine mevzu bulunmakta, iktisadi ve sosyal bünyemiz itibariyle bunların içinde mühim bir yer işgal eden esnaf da bizzarur gelir vergisine tabi tutulmamakta bulunduğu cihetle, tasarlanan gelir vergisinin milli gelirin pek cüz'i bir kısmını mükellefiyet altına alabileceği şüphesizdir. Diğer taraftan Devletçilik rejimimiz dolayısıyla bizde milli gelir kaynaklarının mühim kısmı devletin elindedir.” şeklinde bir mütalâaya tesadüf edilmektedir.

Evela şunu söyleyelim ki, Devletçilik milli geliri ve bunun üzerinden alınan vergiyi daraltan bir âmil değildir. Çünkü, iktisadi Devlet teşekküllerinin kazancı da milli gelire ve her yerde olduğu gibi vergi mevzuuna girer. İktisadi Devlet teşekküllerinin vergiye tabi tutulması, sanıldığı veçhile, sadece ferdi teşebbüslerle umumi işletmeler arasında vergi yüzünden hasıl olacak muvazensizliği gidermek maksadına matuf değildir. İktisadi amme müesseseleri devlete düpe düz vergi ödeyen ve hatta bizde olduğu gibi bu suretle mühimce miktarda varidat sağlayan mükelleflerdir. Vergi yolu ile varidat temini bakımından iktisadi amme müesseseleri ile ferdi teşebbüsler arasında hiçbir fark yoktur. Bunun bariz misalini Sovyet Rusya'da görmekteyiz. Sovyet Rusya'da devlet varidatı içinde muamele vergisinden sonra en ehemmiyetli pozisyonu iktisadi amme teşekküllerinin (devlete ve komünlere ait teşekküllerin) kazançları üzerinden alınan vergi teşkil eder.<sup>26</sup> Şimdi esas meseleye dönelim. Görülüyor ki, gelir vergisi muarızlarınca, iktisadi devlet teşekküllerinin kazançları sanki hakiki gelir değilmiş gibi nazara alınmazken gelir vergisinin hemen hemen yalnız ticari kazançlar üzerlerine mevzu bulunduğu noktasında ısrar edilmektedir. Bu görüşün de hakikate asla uygun olmadığını söylemek mecburiyetindeyiz.

Misal olarak Fransa'ya bakalım: Fransa 1939'da 10 milyon hizmet erbabı (memur, müstahdem, mütekait işçi) içinden 4,5 milyonu, yani takriben yarısı gelir vergisine tabi bulunmuştur. Bunların ödediği verginin yekunu 1.839 milyon franktır. Aynı devrede ticari kazançlar üzerinden alınan vergi 3.530 milyondur.<sup>27</sup> Demek oluyor ki, 1939'da Fransa'da hizmet erbabı tüccarların yarısı kadar vergi ödememiştir. Harp seneleri

26 Serge Gachkel, Le mecanisme des finances sovietiques, s. 156.

27 H. Laufenburger, Revenu et impôt, s. 58-63.

ve onu takip eden yıllarda emek geliri üzerinden alınan verginin umumi gelir vergisi varidatı içindeki hissesi o derece yükselmiştir ki, yalnız ticari kazanç değil, bununla beraber menkul sermaye iradlarına isabet eden miktarı dahi geçmiştir.<sup>28</sup>

Şimdi denilecektir ki, Fransa yüksek kapitalizm devresine dahil bir memleket değildir; bu itibarla Fransa'da emek geliri üzerinden yüksek bir varidat alınması, bu memlekette bile gelir vergisinin iyi işlemediğine delalet eder. Bu tereddüdü de izale etmek için, Fransa'yı bir tarafa bırakalım ve yüksek kapitalizmdeki mevklere hususunda tereddüt edilemeyecek olan başka memleketlere geçelim.

Evvla İngiltere'ye bir göz atalım. 150 seneden beri, gelir vergisini tatbik eden bu sanayi memleketinde resmi rakamlara göre, 1944'de Income tax umumi varidatının tek başına %32'sini hizmet erbabının maaş ve ücretleri üzerinden alınan vergi teşkil etmiştir.<sup>29</sup>

Şimdi bir kere de Almanya'ya bakalım. Bu büyük sanayi memleketinde 1939 yılında bütün diğer kaynaklardan elde edilmiş olan 1.430 milyon mark gelir vergisine mukabil, sadece emek geliri üzerinden sağlanmış olan varidatın tutarı 877 milyon marka baliğ olmuştur.<sup>30</sup>

Görülüyor ki, hizmet erbabının vergilendirilmesi, gelir vergisinin elle tutulur bir realitesidir. Hiç şüphesizdir ki, bunun bizdeki şekli islah edilmeğe ve bu sahada çok ağır basan yük hafifletilmeğe muhtaçtır. Fakat gelir vergisinde bu mükellefiyeti adeta inkar etmek veyahut gelir vergisine gidilsin gidilmesin, bunun fiilen kaldırılmasını istemek, vergi realitesine ve mantıkına tamamen aykırı bir hareket olur.

Tüccar derneği raporunda; istihsalciliğin korunması, prensibi, onu takip eden sermayenin korunması prensibi ve ondan sonra gelen "emeğin korunması prensibi" bahsinde işçi yevmiyelerinin tamamının, diğer istihkakların da ayda 200 liradan aşağı olanlarının vergiden istisna edilmesi istenilmektedir. Bu kabil muafikliklerin tatbiki, hizmet erbabın ikül halinde vergi dışı bırakmakla, diğer bir deyişle emek geliri sahasından alınan ve bütçemizde tek başına en mühim pozisyonu teşkil

28 Realites, Budget 1947, A. Platier.

29 F. Neumark, Gelir vergisi, s. 117.

30 Dr. Blümich, Finanzenu Steurn, S. 48.

eden 250 milyonluk varidatı bir kalemde tay etmekle müsavidir. Tüccar derneği, bundan başka, ticari kazançtan alınacak verginin de çok aşağı nisbetlerle indirilmesini istemektedir. Pek iyi, gelir vergisi muazırlarının teklifleri kabul edilir, kazanç vergisinin kadrosu dahilinde ve diledikleri gibi muafıklar konur ve nisbetler indirilirse, Devlet varidatında açılacak gedikler nasıl kapatılacaktır?

## 8- SERMAYE İRADLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi hangi şekilde tatbik edilirse edilsin, mutlaka sermaye iradlarını mevzuuna alan bir vergidir. Hatta bu vergide bununla kalınmaz, “discrimination” yani ayırma prensibinin mutlak bir icabı olarak sermaye iradları, emek gelirine (yani maaş ve ücretlere) ve emek ile sermayenin mezcinden doğan ticari kazançlara nazaran daha ağır bir surette vergilendirilir. Bu maliye ilminin mücerred ve eskimiş bir nazariyesi değildir. Vergi tarihi boyunca şu veya bu şekilde gerçekleştirilmiş olan bir temel kaidedir.

Ayırma, sedüler vergi sisteminde açık olarak yapılır. Mesela Fransa sedüler vergilerinde son vaziyete göre maaş ve ücretlerin vergisi %16, serbest meslek kazançlarının %21, menkul sermaye iradının %30’dur. (Emlak iradları sedülünün vergisi %16’dır. Fakat bu iradlar ayrıca belediye vergisine de tabidir.)

İtalyan sisteminde, harpten önce, maaş ve ücretlerin vergisi %8, serbest meslek kazançlarının %12, ticari kazançların %14, menkul sermaye iradlarının %20 idi. (emlak iradlarının vergisi %10’dur. Fakat hususi idare ve belediyelerin aldıkları munzam kesirler ilave edilince nisbet %37,5’a çıkmaktadır.)

Sermaye iradları, sanıldığı ve iddia olunduğu gibi, sadece, yüksek kapitalizmin hakim olduğu ülkelerde değil, istisnasız olarak her yerde ve bu meyanda Balkan Devletleri gibi tipik ziraat memleketlerinde de vergiye tabi bulunmaktadır.

Kapitülasyonlardan yeni kurtulmuş olan Mısır ilk iş olarak sermaye iradlarını vergiye tabi tutmuştur.



Şimdi bir kere de memleketimize bakalım. Bizde sadece mahalli bir mükellefiyet şeklinde bina ve arazi vergileri caridir. Bina vergisinin zamları ile birlikte hali hazırdaki nisbeti, akarda, iradın %20'sidir. (Esas nisbet %12 + buhran %4 + zam %4 = %20). Bu mükellefiyet dışında sermaye iradları prensip itibariyle vergiye tabi bulunmaz. Böyle olmakla beraber fiiliyatta bu prensibin bazen kendiliğinden ihlal edildiği görülür. Mesela irad getiren kıymetler bir tacirin sermayesine, diğer bir tabirle bilançosuna dahil bulunursa, bu takdirde bunların iradları ticari kazanç üzerinden vergilendirilmiş olur. Bu vergilendirme şirketlerde bazen kaçınılması mümkün olmayan ağır ve mükerrer bir mükellefiyet şeklini alır. Çünkü ferdi teşebbüs sahibi mecbur kalmadıkça irad getiren mallarını bilançosunda göstermez, fakat şirketler, bhusus sermaye şirketleri buna mecburdurlar.

Memleketimizde, sermaye iradının prensip itibariyle vergi dışı bırakılması, discrimination'dan tamamen sarfınazar, fakat en basit bir şekilde dahi "vergi adaletinin" yerine getirilmesine, kapalı ve mazbut bir vergi sisteminin kurulmasına mani olmuştur.

Her yerde olduğu gibi, bizde de gayri menkul ve menkul sermayeye daha ziyade kazancı yüksek olan tüccar ve kısmen de serbest meslek erbabı maliktir. Bunların bu kaynaklardan zahmetsizce elde ettikleri iradlar vergi dışı bırakılmakla, kendilerine imtiyazlı bir muamele yapılmış olur. Bu kabil imtiyazlar ise bugünün vergi telakkisi ile asla te'lif edilemez. Memleketimizde, yeni "vergi duygusunun" yerleşebilmesi için her şeyden evvel bu davanın hal edilmesi lazımdır. Bizim kanaatimize göre, sermaye iradlarının, bhusus menkul sermaye iradlarının vergiye tabi tutulması bir prensip meselesidir. Bu iradlar bir sistem dâhilinde vergiye tabi tutulmazlarsa, mali sahada hiçbir reform tahakkuk ettirilemez ve vergi sistemimiz daima geri ve sakat kalmağa mahkum bulunur. Bunu ehemmiyetle belirtmek isteriz.

Sermaye iradlarının vergilendirilmesini icap ettiren ikinci sebebe gelince, bu da vergi tatbikatının doğurduğu bir mecburiyettir. Sermaye iradı aynı esaslar dairesinde vergiye tabi bulunmazsa, ticari kazançtan alınacak verginin bu yoldan kısmen, hatta istenirse tamamen, kaçırılması mümkün olur.

Mesela bir fabrika veya bir sinema binası sahibi bu binaları ve bunların içindeki tesisatı çok yüksek bir bedel mukabilinde kendisinin kurduğu bir şirkete kiralarsa, bu şirketin vergiye tabi kazancı, yüksek kira bedeli üzerinden vergiye tabi olmayan bir sahaya aktarılmış olur.

Diğer bir misal: Bir tacir işinde kullandığı sermayenin büyük bir kısmını doğrudan doğruya veya vasıtalı olarak kendi ticarethanesinde ikraz eder ve mukabilinde faiz tahakkuk ettirirse, bu faiz vergiye tabi değildir. Banka kanalıyla yapılacak böyle bir muamele de aynı neticeyi verir. Bu kabil muvazaalı muamelelerle vergiden kaçınmağa vergi lisansında “fraude legale.” “évasion lègitime” yani meşru veya kanuni vergi kaçakçılığı denir. Bu kaçakçılıklar kabaca veya ustalıklı, ölçülü veya insafsızca yapılabilir. Fakat her ne şekilde yapılırsa yapılsın, İdarenin bunlar karşısında göstereceği dikkat ve hassasiyet hiçbir zaman semere vermez.

Memleketimizde şirket kurmak suretiyle (bilhassa anonim, limited gibi sermaye şirketleri kurarak) vergiyi asgari haddine tutmak, mükelleflerin baş vurdukları eski usullerden biridir. Gerek müesseselerin kuruluşu sırasında, gerekse sonraları tevessül olunan bu çeşitli vergiden kaçınma usulleri, memleketimizde o derece teammüm etmiştir ki, Devlet işletmeleri hariç ticaret hayatı tamamen bu muvazaalı muamelelerin hükmü ve nizamı altına girmiştir denilebilir. Bugün bu yoldan gitmeyen tüccar memleketimizde parmakla gösterilebilecek kadar azdır. İşte bugünün vergi rejimi dahilinde mücadele edilemeyen, hatta bazı ahvalde mücadele edilmesi artık doğru bile olmayan bu vaziyet, bir taraftan vergi randımanının muazzam nisbetlerde düşmesini intaç etmekte, diğer taraftan da memlekette vergi morali diye bir şey bırakmamakta ve nihayet milli ekonominin gelişmesi üzerinde de çok tahripkâr tesirler icra etmektedir.

Bizde vergi davası zannedildiği gibi, sadece beyannameli mükellefiyeti genişletmek ve iyi işleyen bir mürakabe teşkilatı kurmaktan ibaret değildir. Asıl mesele imtiyaz tanımayan adil bir vergi sisteminin mevcut olması ve bunu mükelleflerin görmesi ve bilmesidir.

Çeşitli şekillerde tecelli eden vergi mukavemetini kıracak, hiç değilse asgari hadde indirecek, verginin tabii randımanının git gide artmasına imkan verecek olan iklim ancak bu suretle yaratılmış olacaktır.

İşte Türkiye’de girişilen mali reform hareketinin esas hedefi budur. Bu maksadın yanında sermaye iradlarından sağlanacak varidatın ehemmiyeti ikinci planda kalır. Bu varidat Yugoslavya’da da çok yüksek değildir, Bulgaristan’da da... Hatta bazı kapitalist memleketlerde dahi gelir vergisi içinde sermaye iradı hissesinin gittikçe gerilediği göze çarpmaktadır. Mesela Fransa’nın 945 yılı bütçesinde 54 milyar frank tutan gelir vergisi varidatında sermaye iradlarının (Revenus du capital) hissesi 10,8 milyar franktan yani %18’den ibaret bulunmuştur. Halbuki 1938’de 20 milyarlık varidat içinde sermaye iradlarının miktarı 8 milyar yani %40 raddesinde idi.

Gelir vergisi rejimini kabul edersek, sermaye iradları kaynağından bahusus ilk zamanlarda sağlayacağımız varidatın pek büyük olmayacağı şüphesizdir. Fakat iddia edildiği gibi bu varidat sıfır da olmayacaktır. Çünkü, sermaye şirketlerinden alınan dividantlar ve iştirak hissesi kazançları ile diğer bilumum faizler (Devlet tahvilâtı ve küçük mevduat faizleri hariç) menkul sermaye iradı olarak vergi matrahına girecektir. Bunun gibi bütün gayri menkullerin kiraya verilmesinden elde edilecek iradlar da (bazı mükellefler için kabul edilen ufak bir istisna ile) keza sermaye iradı olarak matraha alınacaktır. Sermaye iradlarının bu suretle matraha ilave edilmesi, aynı zamanda verginin, müterakkilik dolayısıyla, daha yüksek nisbetler üzerinden hesaplanmasına intaç edecektir ki, bu noktayı gözden kaçırmamak lazımdır.

Maamafih şunu bir kere daha belirtelim ki, sermaye iradlarının vergi mevzuuna alınmasının asıl sebebi, doğrudan doğruya bu kaynaktan vergi almaktan ziyade, mazbut ve verimli bir vergi nizamının kurulmasını ve yaşamasını temin etmektir. Sermaye iradlarının mali değerini daha ziyade bütün vergi sisteminin neticelerinde aramak icabeder.

Reform aleyhtarlarının sermaye iradları meselesi hakkındaki görüşlerine gelince, onlar diyorlar ki:

1- Sermaye iradlarından alınacak vergi cüz’i olacak ve bunu sağlamak için katlanılacak külfete değmeyecektir.

2- Bu mevzuda Devlet tahvilâtı için kabul edilmiş olan geniş muaflıkla büyük bir gedik açılmış ve gelir vergisinin prensip bütünlüğü esassından ihlal edilmiş olacaktır.

3- Memleketimizde emlak ve menkul kıymet iradlarını her türlü vergi baskısından uzak tutarak sermaye temerküz ve terakümünü korumak ve teşvik etmek mecburiyetindeyiz.

Birinci itirazın cevabını yukarıda verdiğimiz için burada tekrar etmeyeceğiz. Devlet tahvilâtı hakkındaki müalâhazaya gelince, bunun doğru tarafları olduğunu itiraf etmek lazımdır. Filhakika Devlet tahvilâtına tanılan muaflıkla gelir vergisi prensibinin bütünlüğü bilfiil ihlal edilmektedir. Fakat hususi ihraç kanunlarıyla önceden kabul edilmiş bir muaflığın sonradan kaldırılması imkansızlığı karşısında bunu bir zaruret olarak kabul etmekten başka bir çare görülmemiştir.

Devlet tahvilâtı meselesinde bir kere de yabancı memleketlerin vaziyetini gözden geçirelim: İngiltere, Almanya, İskandinav memleketleri, İsviçre, Sovyet Rusya, Japonya ve Mısır gibi bir takım memleketlerin vergi mevzuatında Devlet tahvilâtı vergiden istisna edilmemiştir. Buna mukabil mesela ABD ve Fransa'da Devlet tahvilâtı faizleri gelir vergisinden müstesnadır. Fransa'daki muaflık ABD'lerine nazaran daha geniş olmakla beraber, bu muaflığın Devlet Şurasının bir kararıyla global vergiye şümulü olmadığı kabul edilmiştir.

Şunu da kaydedelim ki, Devlet tahvilâtının vergi muaflığı meselesi, modern vergiciliğin en ziyade münakaşa edilen mevzularından biridir. İlim bu muaflığın aleyhindedir. Hatta Gaston Jeze gibi bazı vergi hukuku alimleri eskiden tanınmış muaflıkların dahi kaldırılabilceği mütalâasındadırlar.

Bizde gelir vergisi kanunu projesinde Devlet tahvilâtının istisnası hakkında bir hüküm yoktur. Sadece bunların hususi ihraç kanunlarında tanınmış olan muaflıkları, Devletin açık ve kat'i bir taahhüdü mahiyetinde telakki edildiği için buna hiçbir suretle dokunulmaması prensip olarak kabul edilmiştir. İmdi, Devlet tahvilâtı vergiden muaf olacaktır diye gelir vergisini red etmek mi icap edecektir? Böyle olsa idi, Devlet tahvilâtının bizimle asla kıyaslanamayacak derecede önem arzettiği ABD'lerine (1940'da vergiden müstesna tahvilâtın tutarı 70 milyar dolar idi) ve Fransa'da (1936 yılında 26 milyar frank tutan tekml menkul sermaye iradlarının 11 milyar frangını vergiden muaf devlet tahvilât faizleri teşkil etmiştir.) gelir vergisinin mevcut olmaması iktiza ederdi. Halbuki bu memleketlerde tahvilât muaflığı şiddetle tenkit edilmekle

beraber, sırf bu yüzden gelir vergisini mevkiinden düşürmek kimsenin aklından geçmemiştir.

Gelir vergisinin nazariyeye tıpatıp uygun bir şekilde tatbik edilmesi esasen beklenmemelidir. Bir takım zaruretlerin ilcasiyle gelir vergisinin şurasında, burasında bazı prensip inhiraflarını tabii görmek lazımdır. Bu inhiraflar bir bakıma, bu büyük ve şümüllü verginin tatbik edildiği muhite ve iklime intibak ettiğini gösteren alametlerdir. Şu kadar var ki, bunlar, mesela sermaye iradlarının kül halinde vergi dışı bırakılmasında olduğu gibi, gelir vergisini bütün bütün yok edecek bir vüs'at ve mahiyet almamalıdır.

Gelir vergisi muhaliflerinin sermaye iradlarının vergilendirilmesi hususundaki üçüncü itirazları da, yukarıda işaret ettiğimiz üzere, bu vergilendirmenin sermayenin gelişmesine mani olacağı yolundadır. Bunlara göre, sermaye iradları zinhar vergiye tabi tutulmamalı, hatta bunun tam tersine olarak, vergi bu sahada sermayeyi himaye ve teşvik eden bir vasıta olmalıdır. Bunun da çaresi, sermaye şirketlerinin, bhusus aile anonim şirketlerinin, şimdi olduğu gibi, rüçhanlı muamele görmeleri, daha açık bir ifade ile şahısların ödeyecekleri vergiye nazaran daha düşük bir nisbet üzerinden teklif edilmeleridir.

Bu görüş tarzı bazı mehalifze vergi reformunun ne kadar yanlış anlaşıldığını gösteren en iyi misaldir. Evvelce de belirttiğimiz gibi, gelir vergisi demek, prensip itibariyle vergi imtiyazları (privileges fiscals) tanımayan mali sistem demektir. Böyle vergi konuşulurken büyük sermayenin himayesinden ve teşvikinden bahsedilmesi, bilmeyiz ne dereceye kadar doğru olur. Kaldı ki, teşvik ve himaye mevzuunda bununla da iktifa edilmemektedir. Fabrika sahipleri "sanayi milli ekonominin temel taşıdır; binaenaleyh her şeyden önce sanayi himaye ve teşvik edilmelidir" diyorlar. Emlak sahipleri memleketin ilkin imara muhtaç olduğunu ve en başta inşaatın korunması ve teşvik edilmesi lazım geldiğini ileri sürüyorlar. Bu minval üzere, nakliyeciliğin, ihracat işlerinin, küçük sanatların, madenciliğin, hasılı ticaret sanayi mevzuuna giriyorsa hepsinin vergi ile himaye ve teşvik edilmesinin elzem ve zaruri olduğu iddia ediliyor. Doktorluk, dişçilik, avukatlık, muharrirlik gibi serbest meslekler müntesipleri ise esasen vergiye mütehammil bulunmadıklarını tekrar ediyorlar.

Doktorlar: “Bizim yaptığımız iş insanidir: para ile ölçülemez. Biz bazen bedava hastaya bakarız. Binaenaleyh bizleri mesela tüccarlar gibi vergiye tabi tutmak, mesleğimize hakarettir. Biz olsa olsa muayyen ve cüz’i miktarda maktu bir vergi verebiliriz.” diyorlar. Avukatlar yaptıkları işin bir “amme hizmeti” olduğunu ileri sürerek keza hususi bir muameleye tabi tutulmalarını istiyorlar. Bütün bu talep ve iddialarda bahis konusu olan iş veya faaliyetin himaye ve teşvik görmemesi halinde, gerileyeceği, söneceği ve bu sanat ve mesleklerde çalışanların kendilerine başka sahalarda iş aramağa mecbur kalacakları ileri sürülüyor.

Evela şunu söyleyelim ki, gelir vergisi kanunu, ticareti, sanayii, nakliyeciliği, inşaatı, sermayeyi, hekimliği, dışçılığı, avukatlığı, mimarlığı, mühendisliği teşvik için ihdas edilen bir kanun değildir. Bu gibi maksatlarla gelir vergisinin hiçbir ilgisi yoktur ve olamaz da. Bunlar başka başka düşüncelerin ve tedbirlerin, hiç şüphesiz çok önemli konuları olabilirler; fakat gelir vergisinin bunlarla alakası nedir? Gelir vergisinde inşaat, sanayi, vapurculuk, avukatlık, kelimeleri bile geçmez. Bu verginin hedefi muayyen bir haddin fevkinde geliri olanları umumi ve müsavi şartlar dahilinde ve istisnasız olarak vergiye tabi tutmak suretiyle doğrudan doğruya Devlet masraflarına iştirak ettirmektir. Bu itibarla, gelir vergisinin kuruluşunda tüccar, sanayici, armatör, müteahhit, emlak sahibi, hekim, dışçı, mühendis gibi iş ve meslek erbabı arasında hiçbir fark gözetilmez ve gözetilemez. Şunu düşünmek lazımdır ki, bütün bu iş ve meslek erbabından çok daha fazla himayeye muhtaç olan bir sınıf varsa, o da hizmet erbabıdır. Halbuki bunlar, yani memur, mütekait ve işçiler en ağır vergi yüküne seslerini çıkarmaksızın tahammül etmektedirler.

Gelir vergisini, mesleki menfaatleri gözetken dar bir zaviyeden değil, umumîlik prensibine dayanan bir görüşle ve bu mükellefiyetin ruhuna ve maksadına göre mütalaa etmek lazımdır. Evvelce de söylediğimiz gibi, gelir vergisinin prensiplerinden şu veya bu surette bazı inhiraflar olabileceğini biz de kabul ediyoruz. Fakat bunlar yukarıda da belirttiğimiz gibi verginin yapısını çökertecek bir mahiyette olmamalıdır.

Bu münasebetle vergi ilminde “reformisme” tabiri ile ifade edilen bir esasa da kısaca temas etmeği zarurî bulmaktayız. Reformismeden maksat vergi siyasetinde “non-fiscal” veyahut “extra-fiscal”, yani gayri mali mülahazalara, müstenit tedbirler alınmasıdır. Vergi tatbikatında

bu gibi gayri mali maksatların külliye mevcut olmadığını elbette iddia edecek değiliz. Yalnız, gelir vergisi bunların sahası değildir. Gelir vergisi gümrük resmine veyahut şeker istihlak vergisine benzetilemez. Bunlarda kısmen görülen gayri mali maksatlar gelir vergisinin bünyesine tamamen yabancıdır. Gelir vergisinin kuruluşunda müessir olan yegane mali olmayan mülahaza içtimai düşüncedir. Fakat bu da esas maksattan bütün bütün ayrı bir istikamette yürümez. Bunun dışında gelir vergisinin fonksiyonu iktisadi hayatın her an değişen şartları karşısında bitaraf kalmaktan ibarettir. Bunu bir gelir vergisi ne derece yerine getirirse, o kadar mükemmel ve muvaffak olmuş sayılır. Bunun aksine olarak, daha kuruluşunda imtiyazlar tanıyan bir gelir vergisi, gelir vergisi olmaktan çıkar.

Tekrar edelim, şu veya bu mevzudan elde edilecek varidatın az veya çok olmasının gelir vergisinin kuruluşu üzerinde hiçbir tesiri yoktur. Mesela serbest meslek kazancının gelir vergisindeki hissesi dünyanın her tarafında mahdud bulunmaktadır. (Bilfarz Fransa'da 1946 yılında gelir vergilerinin cem'an 82,5 milyar frank tutan varidatı içindeki payı 1,3 milyar ile sadece %1,5'dan ibaret bulunmuştur.) Fakat bu böyledir diye, serbest meslek erbabının gelir vergisi dışı bırakılması asla düşünülemez.

Sermaye iradlarının vergilendirilmesinden bahsederken bir de şu mühim nokta üzerinde durmak isteriz. Deniyor ki, sermayenin terakümü teşvik edilmeli, bunun için de en başta sermaye şirketleri (anonim şirketler) vergi bakımından rüçhanlı bir muameleye tabi tutulmalıdır. Bu yapılmazsa, rasyonel çalışan büyük ve devamlı müesseseler memlekette kurulamaz, evvelce kurulmuş olanlar da ortadan kalkar; bu hal ise milli ekonominin bilhassa sanayi, inşaat ve nakliyecilik alanlarında gereken gelişmeyi göstermesine mani olur.

Bu iddianın da bir tarafı, mücerred ve nazari olduğunu söylemek mecburiyetindeyiz. Şöyle bir etrafımıza bakalım. Her yerde sermaye şirketleri vergiye tabidir ve yine her yerde sermaye iradları (sermaye şirketlerinden alınan dividantlar başta olmak üzere) yüksek nisbetler üzerinden vergilendirilmektedir. ABD'lerinde federal vergi olarak şahsi gelir vergisinin ihdasından çok evvel şirket vergisi (Corporation – tax) alınmakta idi. Halen şirketler, gelir vergisinden tamamen müstakil olarak ayrıca federe devletler tarafından vazedilmiş olan vergilere de tabi-

dirler. Amerika'da sadece federal verginin nisbeti %40 raddelerindedir. Almanya'daki nisbet de son senelere kadar %40 idi. Fransa'da da şirketler, hükûmî şahsiyetleri üzerinden %24 nisbeti üzerinden vergiye tabidirler. Bu memlekette ayrıca menkul sermaye iradlarından %30 nisbetinde ikinci bir vergi alınmaktadır.

Şirketler vergisi yalnız kapitalist memleketlerde değil ziraat memleketlerinde de ve bu meyanda mesela bütün Balkan memleketlerinde tatbik olunmaktadır. İmdi, kapitalist olan ve olmayan bütün bu memleketlerde sermaye iradları fiilen daha yüksek nisbetler üzerinden vergilendirilirken, sermaye terakümü durmuş, bankacılık, sigortacılık, fabrikacılık, nakliyecilik, inşaatçılık işleri gerilemiş midir?

Biliyoruz, "biz bize benzeriz" denecek ve ilim ve realite bakımından yegâne mesnedimiz olan mukayeseli müşahedeler ve tetkikler istihfaf olunacaktır. Almanya'da ve Fransa'dakileri bir tarafa bırakalım, fakat Meksika'da, Macaristan'da, Yugoslavya'da, Yunanistan'daki bir banka, bir sigorta şirketi, bir çimento fabrikası, bir çorap fabrikası, bir un fabrikası, bir nakliyat şirketi ile bizde aynı işlerle iştigal eden bir müessese arasında neden mutlaka bir fark olduğunu önceden kabul edelim.

Kanaatimizce, bahis mevzuu olan meseleyi başka bir zaviyeden mütalaa etmek lazımdır. Büyük sermaye şirketi kazançlarının mütakamil bir vergi sistemi içinde ferdi teşebbüs kazançları gibi ve hatta biraz daha yüksek bir nisbet üzerinden vergiye tabi tutulması hiç de bir felaket olmaz. Ortada filhakika mühim bir dava vardır, fakat kanaatimizce, bu dava büyük sermaye şirketleri davası değil, küçük tasarruflar davasıdır.

Bilindiği gibi, tevdiat bankalarında, tasarruf sandıklarında, sigorta şirketlerinde toplanan, esham ve tahvilata yatırılan, inşaat sahasına akan sermayenin büyük kısmı küçük kazanç ve irad sahiplerinin biriktirdikleri paralardan terekküp eder. Bunun husule gelebilmesi, küçük kazanç ve irad sahiplerinin, yani memur, esnaf, küçük serbest meslek erbabı ve hatta işçinin ve köylünün, muayyen bir hayat istindardına erişebilmesine, gelirinin bir kısmını bir kenara koyabilmesine vabestedir. Tüccarın sarf ve istihlak etmediği kazancına gelince, bu nasıl olsa sermayeye inkılap eder. Bunu şirketlerdeki autofinancement hadisesinde bariz bir şekilde görürüz. Şu halde, meselenin can alıcı noktası, küçük tasarrufların korunmasındadır. Bu bakımdan vergiye düşen vazife ise



küçük tasarrufu güçleştirmemek ve icap ediyorsa, ufak bir prensip inhi-rafi yaparak, tasarrufu teşvik etmektir. Bu da, bir taraftan, şahsi gelirle-ri bütün tasarrufu beledecek şekilde vergiye tabu tutmamakla (şimdiki vergi rejimimizde hizmet erbabının vergisi en aşağı maaş ve ücret ka-demelerinde %20-%25'tir.) yani küçük gelirleri vergiden muaf kılmak, diğerleri hakkında da mümkün mertebe mutedil nisbetler tatbik etmek, diğer taraftan da, küçük tasarruflardan temin edilen iradlar için husu-si bir muaflık kabul etmek suretiyle tahakkuk ettirilebilir. Gelir vergisi projesinde bütün bu tedbirlere mümkün olan genişlikte yer verilmiştir.

## 9- MÜKERRER VERGİLENDİRME

Gelir vergisi muarızları, teklif edilen vergi sisteminde çift vergiler bulunduğunu, bunun bir prensipsizlik olduktan başka birçok mükellef-leri haksız yere tazyik edeceğini, birçok faaliyetleri durduracağını, hülâ-sa iktisadiyatımız üzerinde çok kötü tesirleri olacağını iddia etmekte-dirler.

Bu iddiayı cevaplandırmadan önce, hadiseyi kısaca tahlil etmemiz faydalı olacaktır.

a- Yeni vergi rejiminde gelir vergisinin yanında ayrıca bina vergisi de tatbik edilecektir. Apartman, han, depo, fabrika, vesaire gibi irad ge-tiren gayrimenkuller, bilindiği gibi mahalli bir vergi olan, bina vergisine tabidirler. Gelir vergisi kabul edilirse, gayrimenkullerin kiraya verilme-sinden elde edilecek iradların gerçek ve safi tutarı ayrıca bu verginin matrahı olan şahsi gelire girecek ve böylelikle bunlar üzerinden bir ikin-ci defa vergi alınmış olacaktır. Şimdi bu vaziyette vergi tekerrürü var mıdır, yok mudur? Evvela bunu halletmek lazımdır. Bunun halledilecek nesi var, mükerrerlik ayan beyan görünüyor, denmemelidir. Bu mesele modern vergiciliğin en mühim meselelerinden biridir.

Yabancı memleketlerin vergi sistemlerine bir göz atacak olursak, bunların hemen kâffesinde gelir vergisinin yanında ayrıca emlak vergi-leri (yani bina ve arazi vergileri), bundan başka da patent vergisi (yahut işletme vergisi veya ticaret ve sanat vergisi) gibi vasıtasız denilen vergi-lerin tatbik edildiğini görürüz ki, bu vergilere en doğru olarak "hâsılat vergileri" diyebiliriz. (Bazı memleketlerde mesela İskandinav memle-

ketlerinde bu vergiler yerine mütemmim bir vergi olarak sadece umumi servet vergisinin, diğer bazı memleketlerde ise –Almanya’da olduğu gibi- hem umumi servet vergisi hem de hasılat vergilerinin birlikte tatbik edildiği görülmektedir.)

İmdi, bir noktai nazara göre müterakki nisbetli şahsi bir vergi olan gelir vergisi ile sabit nisbetli gayri şahsi hasılat vergilerini birbirine karıştırmamak lazımdır. Bu vergiler, maksatları, karakterleri, mevzuları ve teknikleri itibariyle birbirinden tamamen ayrılırlar. Bina vergisi bina iradının iktisap ve muhafazası için yapılan diğer masraflar gibi gayrimenkule (ayn’e) bağlı bir nevi masraftır. Bu vergide bina sahibinin her defasında eline geçen net varidata bakılmaz. Gelir vergisi ise, gelirin elde edilmesi için yapılan bütün masraflar çıktıktan sonra kalan ve gelir sahibinin istediği gibi tasarruf edebileceği hakiki ve safi iradların toplamı üzerinden alınır.

Bina vergisinin devir ve in’ikası ve bhusus bu vergiye (arazi vergisine) has olan (kapitalizasyon), yani verginin malın değerine ithal edilmesi hadisesi, bundan başka matrahın hesabında mesela bina borçlarının nazara alınmaması keyfiyeti, bu verginin doğrudan doğruya şahsi gelir vergisi ile irtibatlandırılmayacağını açık olarak gösterir.

Şunu da unutmamak lazımdır ki, bina hasılatı gelir vergisine matrah olmak üzere diğer irad ve kazançlarla totalize edilirken, müstakil bir irad olmak vasfını tamamen kaybeder. Bu iradla mesela diğer kaynaklardan hâsil olan zararların mahsup edilmesi bunun bir delilidir.

Vergi projesinde izah edildiği üzere, modern vergi telakkisinde, vergi mükerrerliği daha ziyade aynı mahiyette olan vergiler hakkında bahis mevzuu olur. (Beynelmilel vergi mükerrerliğinde olduğu gibi). Hiç şüphesiz ki hasılat vergileri de bütün diğer vergiler gibi hakiki şahısların gelirler üzerinden ödenir. Fakat yalnız hasılat vergileri değil, hatta muamele ve istihlak vergileri gibi vasıtalı denilen vergiler de binnetice bu gelirlerle karşılanır. Verginin fiiliyatta ne suretle ve kimin tarafından ödeneceği vergi mükerrerliğinden ziyade “in’ikas hâdisesi” ile ilgili başka bir meseledir.

Vergi mükerrerliği hakkında yukarıkının aksi olan teze bakalım. Bu teze göre gelir vergisinin yanında bina vergisinin tatbik edilmesi, ne de-

nirse densin, çift vergilendirmeden başka bir şey değildir. Çünkü bu iki verginin de kaynağı eninde sonunda gelirdir. Bu noktai nazarın terviç edilmesi halinde (ki biz buna iştirak etmiyoruz) çift verginin discrimination prensibinin bir icabı bulunduğunu, bu sebepten dolayı, bilinen ve istenilen bir mükerrerlik olduğunu kabul etmek lazım gelir.

Yukarıki noktai nazarlardan hangisinden gidilirse gidilsin, gelir vergisi ile bina vergisinin (ve arazi vergisinin) yan yana tatbik edilmesini bir vakıa olarak, realitenin bir icabı gibi kabul etmek iktiza eder. Evvelce de temas ettiğimiz üzere, mütekâmil vergi, sistemlerinin cari olduğu memleketlerin hemen kâffesinde gelir vergisi Devlet vergisi olarak, emlak vergileri de belediye vergileri olarak tatbik edilmektedir.

Gelir vergisi ile hasılat vergilerinin yan yana nasıl tatbik edildiğini Almanya ve Fransa'ya ait misaller üzerinden şematik bir surette gösterelim:

#### Alman sistemi

##### Şahsi vergiler

- 1- Gelir vergisi
- 2- Umumi Servet vergisi

##### Hasılat vergileri

- 1- Arazi vergisi
- 2- Bina vergisi
- 3- Ticari kazanç vergisi

Alman sisteminde şahsi vergiler Devletin, hasılat vergileri belediyenindir.

#### Fransız sistemi

##### Şahsi vergi

- 1- Global gelir vergisi

##### Sedüler vergiler<sup>31</sup>

- 1- Arazi vergisi
- 2- Bina vergisi
- 3- Menkul serv. iradı v.
- 4- Alacak, depozito ve kefalet akçeleri v.

##### Belediye vergileri<sup>32</sup>

- 1- Arazi vergisi
- 2- Bina vergisi
- 3- Patent vergisi
- 4- İkametgah kirası v.

31 Bak, Louis Trotabas. *Precis de science et Legislation financieres*, 1947.

32 Belediye vergileri reformundan sonraki vaziyete göre

- 5- Sınai-ticari kazanç v.
- 6- Ticari olmayan kazançlar v.
- 7- Zirai işletmeler kazanç v.
- 8- Maaş ve ücretler v.

Fransız vergi sisteminde, Almanların aksine olarak, arazi ve bina vergileri doğrudan doğruya superposition şeklinde birbirinin üzerine mevzu olan çift vergiler şeklinde alınır. Mükelleflerin gelirleri muayyen bir haddi (halen 40.000 frangı, yani takriben 1000 Türk lirasını) aştığı takdirde emlak iradları “triple imposition” şeklinde üçüncü bir vergilendirmeye tabi olur.

Yukarıda arzettiğimiz mükerrer vergilendirmelerde, önceden ödenen vergiler sonraki vergilerin matrahlarından bir masraf şeklinde indirilir. (Matrahtan tenzil esası)

Bizde de bu esastan gidilerek bina vergisinin gelir vergisi ile karıştırılmaması, bina için ödenen verginin sadece bir masraf olarak gelir vergisinin matrahından indirilmesi icabederdi. Halbuki, tasarıda, prensip fedakarlığı yapılarak, tenzil yerine mahsup esasına gidilmiştir. Bu suretle bina için ödenmiş olan vergi gelire dahil olacak bina iradından indirilemeyecek, gelir üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden tenzil edilecektir. Tasarının gerekçesinde izah edildiği üzere, bizde şimdilik bu yoldan gidilmesinin başlıca sebepleri şunlardır:

1- Bina iradları tahdit edilmiştir. Kiralar düşük hadler üzerinden kanunen bağlıdır.

2- Bina vergisinin matrahları, büyük bir kısmı itibariyle harpten evvel yapılmış olan tahrirlere dayanmaktadır.

3- Bina vergisinin nisbeti akarlarda %12'den %20'ye (meskenlerde %16'ya) çıkarılmak suretiyle fazla ağırlaştırılmıştır.

İşte bu sebeplerden dolayı şimdilik bina vergisinin, prensibe aykırı da olsa, gelir vergisi ile mahsubu cihetine gidilmiş ve böylelikle bu mevzuda vergi mükerrerliği şimdilik bilfiil ve tamamen kaldırılmış, yani iddia edildiği gibi emlak iradı üzerinden iki defa vergi alınmasına, şimdilik mahal verilmemiştir. (Mahsup muamelesinin nasıl yapılacağı hususunda sahife 18'de misaller verilmiştir.)

b- Gelir vergisinde ikinci bir mükerrerlik “kurumlar vergisi” dolayısıyla bahis mevzuu olmaktadır.

Yeni vergi sisteminde sermaye şirketleri (anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler) ticari kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabidirler.<sup>33</sup> Bu kazançlar ise sonradan dividant, temettü hissesi, iştirak kazancı ve sair suretlerle şerikleri, yani sermaye sahiplerine devir ve intikal ettirilir ve böylelikle bunların (yani hakiki şahısların) gelirlerine dâhil olur.

Hakiki şahıslar ise, bu iradları ihtiva eden gelirleri üzerinden şahsi gelir vergisine tabidirler. İşte bu vaziyet, bazılarının iddialarına göre, sermaye sahiplerinin aleyhine şiddetli ve yıkıcı bir mükerrerlik doğurur. Buna ise milli ekonominin asla tahammülü yoktur.

Bina vergisinde olduğu gibi, bunda da iki tez çarpışmaktadır. Birinci teze göre, sermaye şirketlerinin müstakillen vergiye tabi tutulmaları çift vergilendirme değildir. Bunun sebepleri şunlardır:

1- Sermaye şirketleri, hukuki, iktisadi ve mali bakımlardan müstakil varlık ve şahsiyet sahibi teşekküllerdir.

Bu bakımdan sermaye şirketi (şahıs) şirketlerinden (âdi ortaklık, kollektif şirket, âdi komandit şirket) tamamen ayrılır. Şahıs şirketlerinin mefruz olan hükmi şahsiyeti hiçbir iktisadi realiteye istinat etmez. Hatta bu sebepten dolayı, bazı memleketlerde (mesela Almanya’da) şahıs şirketlerinin hükmi şahsiyetleri hukuken tanınmamaktadır.

2- Sermaye şirketlerinde şerikler mes’uliyet taşımazlar. Şeriklerin şirketteki alaka ve menfaatleri daha ziyade divinant veya temettü hisselerinin miktarına, hisse senetlerinin kıymetine inhisar eder.

3- Sermaye şirketlerinin kuruluşları, faaliyetleri, ticari mevki ve itibarları, taazzuv ve inkişafı üzerinde hakim olan yegane unsur (şirket sermayesi)dir. Sermaye şirketlerinin iktisadi kuvvetleri sadece bilançolarında ve sermayelerinde tezahür eder.

<sup>33</sup> Kurumlar vergisine sermaye şirketlerinden başka hükmi şahsiyeti haiz diğer teşekküller, ezcümle iktisadi amme müesseseleri de tabidir. Fakat bunlar hakkında çift vergilendirme bahis mevzuu olmadığı için bunları durumu burada nazara alınmamıştır.

4- Sermaye şirketlerinde kazancın mutlaka ve tamamen şeriklerin gelirlerine inkılap etmesi lazım gelmez. Birçok hallerde, şirket kazancı ihtiyata ayrılmak, “autophinancement” şeklinde tesis ve tevsi işlerinde kullanılmak, iştiraklere yatırılmak suretiyle, şirketin iktisadi ve mali bünyesinin kuvvetlendirilmesine hasır ve tahsis olunur. Bu sebepten, ortada vergiye tabi tutulması lazım gelen bir kazanç vardır, fakat bu kazanç tevzi edilmediği, diğer bir tabirle, şeriklerin şahsi gelirlerine intikal ettirilmediği cihetle, şahsi gelir vergisinin dışında kalır.

İşte bu sebeplerden dolayı, sermaye şirketlerinin, (şahıs şirketlerinin aksine olarak) hükmi şahsiyetleri üzerinden müstakillen vergiye tabi tutulmaları iktisadi ve mali bakımlardan bir vergi mükerrerliği teşkil etmez.

İkinci teze göre, gelir vergisinin yanında sermaye şirketlerinin ayrıca vergiye tabi tutulması çift vergilendirmez. Şirketin hükmi şahsiyetinin müstakil bir varlık teşkil etmesi keyfiyeti bu esası değiştirmez. Kaldı ki, birçok hallerde, mesela (aile şirketlerinde), (tek fert şirketlerinde) bu fark fiilen azalmakta ve bazan tamamen silinmektedir.

Şimdi çift vergilendirme faraziyesinden gidecek olursak, sermaye iradının filhakika diğer kazançlara nazaran biraz daha fazla vergiye tabi tutulduğunu kabul etmemiz iktiza eder. Fakat böyle bir vergilendirmeye, bina vergisinde olduğu gibi, “discrimination” un bir icabı olarak bakmak lazımdır. Bu ayırma prensibinin, evvelce de söylediğimiz gibi, kuru bir nazariyeden ibaret olduğu sanılmamalıdır. Bu prensip, vergi tarihi boyunca şu veya bu şekilde tatbik edilemiş olan bir esas ifade eder. Biz de şimdiye kadar bu esesa itibar edilmemiş olması, bu prensibin ihmal edilebileceğini değil, daha ziyade bizim vergi sistemimizin kusurlu olduğunu gösterir. Gelir vergisi muarızlarının iddia ettikleri gibi, biz de şimdiye kadar böyle idi diye, bundan sonra da böyle olması şart değildir. Memleketimizde yeni bir vergi sistemi kurulurken discrimination prensibini hiçe saymak bittabi mümkün olamaz.

Bugün medeni memleketlerin istisnasız olarak hepsinde gelir vergisinin yanında şirketler de müstakilen vergiye tabi tutulmuşlardır. Buna evvelce de temas etmiştik.

Bazı memleketlerin vergi sistemlerinde bu bakımdan üç defa hat-ta dört defa vergilendirmeye kadar gidilir. (Fransa'da, Belçika'da olduğu gibi).<sup>34</sup>

Sermaye şirketlerinin hakiki şahıslara nazaran fazla bir vergiye tahammül edemeyerek ortadan kalkacakları ve bu yüzden milli iktisadiyatımızın büyük zararlar göreceği de iddia edilmektedir. Bu iddia hiçbir surette hakikate tevafuk etmemektedir. Böyle olsaydı diğer memleketlerde de sermaye şirketinin kalmaması lazım gelirdi.

Kurumlar vergisinin tatbikinden hakiki sermaye şirketi vaziyetinde olan müesseseler (mesela bankalar, sigorta şirketleri gibi) müteessir olmayacaklardır. Belki bazı aile şirketleri ile sırf vergiden kaçınmak maksadıyla kurulmuş olan uydurma bir takım şirketler ayakta duramayacaklardır.<sup>35</sup> Ancak bu müesseselerin asıllarına rücu etmeleri milli ekonomimiz bakımından pek de telaş edilecek bir hadise olmasa gerekir.

Kanaatimize göre sermaye şirketlerinin kurumlar vergisine tabi tutulmasında üzerinde durulacak nokta, vergi mükerrerliğinden ziyade, vergi nisbeti meselesidir.

Gelir vergisi rejimine geçilirken, bu verginin yanında yüksek nisbette bir kurumlar vergisinin tatbik edilmesi, oldukça kuvvetli bir mukavemetle karşılaşır ve belki de iktisadi hayatımızın gelişmesi üzerinde iyi bir tesir yapmayabilir. Bu sebepten dolayıdır ki, projede sermaye şirketleri için teklif edilen ve esasen yüksek bulunmayan kurumlar vergisinin nisbeti %10'a indirilmiştir.<sup>36</sup>

Şimdi, çift vergilendirme faraziyesinden giderek kurumlar vergisi dolayısıyla, ne miktar fazla vergi ödeneceği hususunda bir iki misal verelim:

a- Bir anonim şirketin aksiyonları aynı miktarda olmak üzere 4 kişinin elindedir. Şirketin safi kazancı 500.000 liradır; ve şirket bunun üzerinden %10 ihtiyar ayırmıştır. Şeriklerin birisinin şirket kazancından

34 H. Laufenburger, Finances compares, s. 224.

35 Şimdiki vergi rejiminde anonim şirketlerin vergisi, ferdi teşebbüslerin vergisine nazaran yüksek kazaç seviyelerinde yarı yarıya kadar düşüktür. Bundan başka bugün limited şirket şekli üzerinden de geniş ölçüde vergi kaçırılmaktadır.

36 İktisadi amme müesseselerinin vergi nisbeti %35'tir.

başka iradı yoktur. Bu vaziyette şirket kazancının bu şerike isabet eden miktarı üzerinden cem'an ne nisbette vergi ödenmiş olacaktır?

		Vergi
Şirketin safi kazancı	500.000	
Bunun 1/4'ü	125.000	
%10 şirket vergisi	12.500	12.500
	112.500	
%10 ihtiyat akçesi	11.200	
Şerikin gelirine inılap eden	101.250	
Şerikin gelir vergisi	35.437	35.437
Vergi yekûnu		47.937

Demek oluyor ki, şirketin kazancı ile şerikin kazancı bir tutulursa, 125.000 liralık bir kazanç üzerinden cem'an 47.937 lira yani %38 nisbetinde vergi ödenmiş olur. Gelir vergisinin âzamî nisbeti %35'dir. Şu halde ödenen fazla vergi sadece %3'den ibarettir.

b- Bir anonim şirketin kazancı 100.000 liradır. Bu kazançta %60 nisbetinde hissesi olan bir şerikin vergi durumu nedir? (Kazançtan %5 ihtiyat ayrılmıştır)

		Vergi
Şirketin kazancı	100.000	
Şerikin hissesi %60	60.000	
%10 şirket vergisi	6.000	6.000
	54.000	
%5 ihtiyat	2.700	
Şerikin geliri	51.300	
Şerikin gelir vergisi	14.663	14.663
Vergi yekûnu		20.663

Demek oluyor ki, 60.000 lira üzerinden cem'an 20.663 lira yani %34 nisbetinde vergi ödenmiştir. Halbuki 60.000 liradan sadece gelir vergisi ödense idi, vergi 17.763 lira tutardı. Bunun nisbeti takriben %29'dur. Şu halde aradaki fark %5'den ibarettir.



Bu %3 ila %5 vergi farkının, büyük sermayeye dayanan, birtakım kanuni veyahut fiili imtiyazlara ve inhisarlara malik olan, sahiplerini, ferdi teşebbüslerde olduğu gibi, bütün mamelekleri ile zarar tehlikesi karşısında bırakmayan, anonim şirketleri ve emsali sermaye kurumlarını birdenbire yere sereceği iddiasının mavakaa uymadığı meydandadır.

Sermaye şirketlerinin mükellefiyeti dolayısıyla asıl üzerinde durulacak mesele, Holding, filyal veyahut iştirak münasebetlerinde görünen vergi mükerrerliğidir. Buradaki mükerrerlik, hakikidir ve ekonomik bakımdan çok zararlıdır.

Sermaye şirketleri geliştikçe, filyaller kurarlar, başka şirketlere iştirak ederler ilâh... Sermaye şirketlerinde görülen bu şekildeki gelişme iktisaden zaruri ve faydalıdır. Bu vaziyetlerde ana şirket ile filyal şirket ayrı ayrı vergilendirilirse, aynı sermayenin neması yer değiştirmeden, yani şirket kazancı halinden hakiki şahısların gelirine inkılap etmeden iki defa vergilendirilmiş olur. Bizim şimdiki kazanç vergisi rejimimizde bu çift vergilendirme en şiddetli bir şekilde hüküm sürmektedir. O derecede ki, bazı partisipasyonlarda ödenen vergilerin yekûnu kazancın %70'ine, hatta %90'ına kadar yükseldiği vakidir.<sup>37</sup>

Bu bakımdan, ileri vergi sistemlerinde sermaye şirketleri arasında organik rabitalar nazarı itibare alınarak, bunlar hakkında holding veya filya muafılığı namı altında bir muafık tanınmaktadır. Kurumlar vergisi projesinde de bu muafık geniş bir ölçüde kabul edilmiştir. Bu suretle yeni vergi rejiminde sermaye şirketleri sahasında halen mevcut olan şiddetli mükerrerlik de ortadan kalkmış olacaktır.

## 10- TOPLU VERGİ SİSTEMİNE İTİRAZ

Gelir vergisi sistemi, prensip itibariyle, hakiki şahısların bütün kazanç ve iradlarını kavrayan bir mali nizamdır.<sup>38</sup>

37 Ali Alaybek, Bugünkü kazanç vergisi usulümüzün tenkit ve münakaşası, maliye mecmuası, 32-33.

38 Ayrıca şirket veya kurumlar vergisine tabi tutulmadıkları hallerde hükmi şahıslar da gelir vergisinin içinde yer alırlar.

Gelir vergisi mevzuuna giren kazanç ve iradlar mahiyetlerine göre üç gruba ayrılırlar:

- 1- Emek kazançları (maaş, tekaüdye ve ücretler),
- 2- Mixte yani emek ile sermayenin mezcinden doğan kazançlar (ticari kazançlar gibi),
- 3- Sermaye iradları (menkul kıymet temettü ve faizleri ile emlak iradları).

İşte gelir vergisinden ilmi manada bir sistem olarak bahsedildiği zaman, bu üç gelir kategorisine şamil olan bir vergi disiplini anlaşılır. Bunları bir sistem dahilinde içine almayan bir vergiye (mesela bizdeki kazanç vergisine) veyahut dağınık bir takım vergilere (mesela Mısır'daki vergilere) bugünkü manada gelir vergisi denemez.

Yurdumuzda gelir vergisinin bir sistem halinde tesisi için, evvela menkul ve gayri menkul sermaye iradlarının vergi mevzuuna alınması, saniyen vergi mevzuuna giren kazanç ve iradların vergilendirilmesinde muayyen esaslara müsteniden bir irtibat ve ahengin sağlanması şarttır. O halde, metod bakımından bu şartlar hangi şekillerde tahakkuk ettirilebilir? Bunu araştıralım.

Gelir vergisinin teorisine ve tarihine bir göz atacak olursak, üç vergi sistemi ile karşılaşırız:

- 1- Sedüler sistem
- 2- Çift vergili sistem (systeme dualiste)
- 3- Toplu veyahut tek vergili sistem (systeme unitaire).

Gelir vergisi devresine girerken, yani medeni dünyanın vergi nizamını kabul ederken, bu vergi sistemlerinden hangisini kabul edeceğiz?

Bu mesele yabancı memleketlerde de çok münakaşa edilmiş olan bir mevzudur.

Sedüler sistemde, kazanç ve iradlar menbalarında ayrı ayrı teklif edilirler, öyle ki her sedül adeta ayrı bir vergi manzarası arzeder. Buna "autonomie des cdules" yani sedüllerin muhtariyeti denir.

İngiliz “Income-Tax”ı bu şekilde doğmuş ve uzun zaman bu şekilde sedüleri bir sistem olarak yaşamıştır.

Sedüleri sistemde umumiyetle her sedülün ayrı vergi nisbeti vardır. Bu nisbet müterakki değil, mütenasiptir. Mesela maaş ve ücretler sedülünde %16, ticaret kazançlarında %24 menkul sermaye iradlarında %30’dur.<sup>39</sup>

Sedüleri sistemin hususiyetlerinden biri de bu sisteme dahil vergilerin reel (yani gayri şahsi) mahiyette olmalarıdır.<sup>40</sup>

Çift vergili sistemde, yani düalist sistemde, bütün kazanç ve iradlara şamil sedüleri vergileri vardır. Fakat bu vergilerin üstünde bir de mütemmim vergi olarak umumi gelir üzerinde mevzu “global” vergi tatbik olunur. Bu sonuncu vergi müterakki nisbetli şahsi gelir vergisidir. Global vergiye, kazanç ve iradları muayyen bir haddi (mesela Fransa’da halen 40.000 frangı bizim paramızla 1.000 lirayı) geçen hakiki şahıslar tabi olur. Çift vergili sistem Fransız, daha doğrusu latin sistemidir. Bu sistem Fransa’dan başka, Belçika’da, İtalya’da, İspanya’da, Portekiz’de, Romanya’da, Yunanistan’da tatbik olunur.

Tek vergili sisteme, yani unitaire sistemi gelince, bu sistemde sedüleri vergileri olmayıp, bütün kazanç ve iradlar bir araya getirilerek toplu bir surette sadece bir vergiye tabi tutulur. Bu vergi en az geçim indirimi ve müterakki nisbeti ve diğer hususiyetleriyle şahsi gelir vergisinin en berrak şeklidir.

Evvelce de belirttiğimiz üzere, bu sistem 1840 yılında İsviçre’de (Bâle-şehir) kantonunda doğmuş ve oradan Avrupa kıtasına yayılmıştır. Kontinental sistem denilen toplu gelir vergisi sistemi hali hazırda İsviçre’nin muhtelif kantonlarında, Almanya’da, İskandinav memleketlerinde, Hollanda’da, Avusturya’da, Macaristan’da, Çekoslovakya’da, ABD’lerinde ve İngiltere’de tatbik edilmektedir. İsviçre 1936’da, kanton vergileri dışında federal bir gelir vergisi tesis ederken, tereddütsüz bu sistemi kabul etmiştir.

<sup>39</sup> Fransız sedüleri vergilerinin nisbetleridir.

<sup>40</sup> Gerçi bazı sistemlerinde sedüleri vergilerin de şahsileştirilmesine gayret edilmektedir. Fakat prensip olarak bunun tahakkuku muhaldir.

İşte Türkiye için teklif edilen ve reform aleyhtarları tarafından bazan Nazi bazan liberalisttir diye tenkit edilen sistem budur.

Vergi edebiyatında yukarıda izah edilen üç gelir vergisi sisteminin münakaşası yapılırken, bunlardan sedüler sistemin şu muhassenatı üzerinde durulur:

a- Bu sistemde verginin matrahı daha kolaylıkla kavranır.

b- Sedüler sistemde, stopaj (menbada tevkif) usulünün geniş bir ölçüde tatbik edilmesi mümkün olur.

c- Sedüler vergilerde “discrimination” nazariyesinin yani emek gelirinin en hafif, memzuç gelirin daha yüksek, sermaye iradının ise en yüksek nisbet üzerinden vergilendirilmesi prensibi, açık bir şekilde tahakkuk ettirilir.

d- Nihayet sedüler vergi sisteminin tesisinde, bina ve arazi vergileri gibi ötedenberi mevcut olan bir takım vergilerden istifade edilir.

Şimdi yukarıda hülûsa ettiğimiz muhassenatına rağmen, biz niçin sedüler sistemi atlayarak toplu ve tek vergili sisteme gitmek istiyoruz? Bunun sebeplerini kısaca açıklayalım.

Evvelâ, sedüler sisteme izafe edilen bütün vasıflar aynen bugünün toplu sisteminde de mevcuttur.

Toplu vergi sisteminde de matraha göre rasyonel tasnifler yapılmakta, stopaj usulü geniş ölçüde tatbik olunmakta, discrimination mükemelen tahakkuk ettirilmektedir. Bundan başka, bu sistemin de tesisinde mevcut vergilerden istifade edilmesi mümkündür. Kaldı ki, bunu fazla izam da etmemelidir. Çünkü, yeni bir vergi sisteminin kuruluşunda eski vergilerden istifade edilmesi, yalnız intikal devresi, yani muvakkat bir zaman için kıymet ifade eder.

Bu karşılaştırmayı yaptıktan sonra, toplu vergiye mahsus avantajlara gelelim.

Toplu gelir vergisi her şeyden evvel şahsi bir vergidir. Şahsilik vasıfları sadece bu vergide vardır. En az geçim indirimi, doğru ve yerinde olarak bu vergide tatbik edilebilir. Mükelleflerin aile durumu bu vergide

nazarı itibare alınabilir. Müterakki nisbet esasını yalnız bu vergide tatbik olunabilir.<sup>41</sup>

Toplu gelir vergisi, şahsiliği dolayısıyla vergi sahasında içtimai adaleti en iyi tahakkuk ettiren bir vasıttır.

Toplu gelir vergisinin ikinci mühim avantajı, sedüleri sisteme nazaran çok daha vazih ve mantıki olduktan başka, yapılan iddiaların hilafına, aynı zamanda daha pratik oluşudur. Sedüleri vergi sistemi ilk iptidai şekillerinde basit idi, fakat işin içine şahsiliği unsurları karışmağa ve vergi nisbetleri yükseltmeğe başladıktan sonra, gitgide vuzuhunu ve basitliğini kaybetmiş, bazı memleketlerde (mesela Fransa'da) içinden çıkılmayacak bir hal almıştır.

Burada şunu da ehemmiyetle kaydedelim ki, sedüleri sistem İngiltere'den başka zaten hiçbir yerde tek başına tatbik edilmemiş ve İngiltere'de de çoktan bu şeklini değiştirmiştir. Bugünün şartları karşısında, bu sistemin yalnız başına yaşamasına esasen imkan kalmamıştır.

Mesela, muhtelif sebeplerden dolayı gelir vergisi sahasında müterakki nisbete gidilmesi mutlak bir zaruret olarak kendini his ettirmektedir. (Nisbi vergi-müterakki vergi) münakaşası çoktan kapanmıştır. Fakat yukarıda da belirttiğimiz üzere, "progression" yani müterakkilik yalnız umumi gelir vergisinde tatbik olunabilir. Bu usulün sedüleri vergide tatbik edilmesinin manası ve mantıki yoktur. İşte bu sebeplerden dolayı bugünün vergiciliğinde sedüleri vergiyi daima mütemmim global vergi ile birlikte görmekteyiz. Şu kadar ki, bu düalist sistem de hüviyetini gittikçe kaybederek üniter sisteme doğru kaymakta ve bu gelişme sırasında vuzuh ve besaletinden her şeyi kaybetmektedir.

Bunun bariz misalini İngiltere'de görmekteyiz. İngilizlerin sedüleri vergi sistemi bugün üniter sistem halini almıştır. Fakat bu istihalde İngiliz gelir vergisi sistemi mantıkını ve vuzuhunu kaybetmiş bulunmaktadır.

Çörçil 1927'de verdiği bütçe nutkunda Income Tax hakkında şöyle demiştir:

41 Gerçi bazı reel vergilere şahsi unsurlar ithal edildiği vakidir. Fakat bu müdahaleler sun'î ve yersizdir.

“85 sene içinde parça parça inşa edilmiş olan bu vergi, 1918’de konsolide edilmiş olmasına rağmen eski istilahları ve vuzuhsuzluğu ile, mütehasıs olmayanları şaşkına çeviren bir zulmet içindedir.”<sup>42</sup>

Fransızlar, gelir vergisi üzerindeki çalışmalara başladıkları zaman, önce Alman usulünde toplu vergi sistemi üzerinde durmuşlardır. (Doumer’in projesi ile Caillaux’ın 1900 yılındaki ilk projesi bu esasa göre hazırlanmıştır. Fransa’nın kabul ettiği ikili sistem Caillaux’nin 1907 tarihli ikinci projesine dayanır.) Bugün Fransız gelir vergisi sistemi, bariz bir şekilde toplu vergiye doğru kaymış olmasına rağmen, gayetle kötü işlemektedir. Bu sebeptendir ki, Fransa’da esaslı bir vergi reformu kendini hissettirmiş ve böyle bir hareket de başlamış bulunmaktadır. Fransız sisteminde toplu beyana doğru gidilmesi ve global verginin gittikçe genişlemekte bulunması, fiilen unitaire sisteme doğru bir kayma olduğunun bariz alametleridir. Fransa’da 1938’de 6.130.952 mükelleften (ki bunların büyük kısmı hizmet erbabıdır) 2.795.430’u yani yarısına yakın bir miktarı global vergiye tabi bulunmuştur. Global vergiye tabiiyet haddi, evvelce de işaret ettiğimiz üzere 40.000 frank, yani bizim paramızla takriben 1.000 liradır.

Paris Hukuk Fakültesi maliye profesörü Prof. Henry Laufenburger son eserinde Fransız gelir vergisi hakkında şunları söylemektedir: “Fransız gelir vergisi hem insicamsız hem de mantıksız bir vergi sistemidir.” “Bugün anladığımız manada teklif adaleti, safi gelirin hesaplanmasını istilzam eder. Bunun için de, mükellefin kazanç ve iradlarının bir araya getirilmesine zaruret vardır.” “Vergi müterakki olacaktır. Fakat müterakkiliğin tatbiki global gelirin bilinmesine vabestedir.” “Sedüllere global gelir üzerine mevzu bir verginin ilave edilmesi Fransız sisteminin kusurlarını düzeltmemiştir.” İlâh.<sup>43</sup>

Dualiste sistemin cari olduğu diğer memleketlerde de mesela Belçika’da da vaziyet böyledir.

42 Prof. Jean Lhomme, *L’impôt sur le revenu en Angleterre*.

43 Laufenburger, *Finances comparees*, 1947, s. 200.

Cihanda vergicilik bu durumda bulunur ve yukarıda belirttiğimiz temüyelleri gösterirken, vergi reformunu yeni yapacak olan Türkiye hangi yoldan gidebilir? Şunu da unutmamak lazımdır ki, yapılacak vergi reformu ile sadece günün emri yerine getirilmiş olmayacak aynı zamanda geleceğin vergi sistemi de kurulmuş olacaktır.

## Üçüncü Kısım

# Gelir Vergisinin Tatbik Kabiliyeti

### 1- TATBİKAT GÜÇLÜĞÜ

Yukarıdaki bahislerde, gelir vergisine karşı, sistem ve prensip bakımından, yönetilen tenkit ve itirazları cevaplamaya çalıştık, bu tenkit ve itirazlara daha mühim ve daha tehlikeli olan, birini daha ilave etmek lazımdır. Bu da “memleketimizde gelir vergisi tatbik edilemez, ne idare, ne de mükellefler gelir vergisini anlayacak ve bu vergi rejiminin icaplarına göre hareket edecek bir seviyede ve olgunlukta değillerdir” iddiasıdır.

Üzerinde düşünmeğe vakit bırakılmayan bu iddiayı biraz açıklayalım. Gelir Vergisi İdareden, mükellefle iş birliği esasına dayanan daha ilmi ve bilhassa daha müsamahalı, seri ve hatasız bir çalışma tarzı ister.<sup>44</sup>

Mükelleflere gelince, bunların gelir vergisi rejiminde vergi ödemeği bir vazife bilmeleri, tüccarın, serbest meslek erbabının doğru, dürüst beyanname vermeğe alışmaları, bunun için de, işlerine ve mesleklerine göre, bazen basit, bazen de teferruatlı hesap tutmaları lazımdır.

İşte, gelir vergisi muazırları bu iki cepheden tenkitlerini yürüterek, ne İdarenin, yeni maliye teşkilatımızın, ne de mükelleflerin gelir vergisinin icaplarını yerine getirecek bir durumda ve seviyede olmadıklarını ileri sürüyorlar ve “kazanç vergisinin muvaffak olamadığı bir yerde gelir vergisinden bahsetmek ham bir hayalden başka bir şey değildir!” diyorlar.

Gelir vergisi muarızlarına evvela şunu söyleyelim ki, vergi tatbika-tındaki eksiklerimizi ve hatalarımızı biz de çok iyi biliyoruz. Hatta bun-

---

44 Prof. Namık Zeki Aral'ın 15 Eylül 1947 tarihinde Tasvir gazetesinde intişar eden “Yeni Hükümetin mali siyaseti” adlı makalesi.



ları onlardan çok daha mufassal ve teferruatlı bir şekilde sayıp dökebiliriz de. Fakat tatbikata müteallik kusur ve noksanları birer birer saymak ve bu hususta ezberden bir takım tedbirler tavsiye etmekten ne çıkar? Biz bu mevzuda müsbet bir neticeye varmak için, umumi bir fikirden giderek, evvela vergiciliğimizde sistem ve prensip değişikliği tahakkuk ettirmek lazım olduğuna kaniiz. Bugünkü kazanç vergisinin kadrosu ve zihniyeti dahilinde vergi tatbikatını islah etmek, daha rasyonel, daha mütekamil şekillere ifrağ etmek muhaldir. Bu mevzuda mümkün olan şimdiye kadar yapılmıştır. Şu halde, tekrar edelim, tatbikat meselesinin halli, her şeyden evvel vergiciliğimizde yapılacak sistem ve prensip değişikliğine bağlıdır. Bu umumi fikirden gidilir, bilgi, metod ve sebatla çalışılırsa, gelir vergisi bizde de pek güzel tatbik edilebilir. Derhal şunu ilave edelim ki, tatbik edilebilir derken, bu işin müşkülatsız olacağını bittabi aklımızdan geçirmiyoruz. Gelir vergisinin tatbikatı güç, hatta çok güç olacaktır. Buna şüphe yoktur. Fakat güç, gayri mümkün demek olmadığına göre, inandıktan ve istedikten sonra bu işte muvaffak olmamamız için bir sebep tasavvur edilemez.

Gelir vergisi hayal değildir, gayedir. Bu gayeye vasıl olacağız, yahut da Ortaçağ vergilerine döneceğiz. (Toprak mahsulleri vergisi vesaire gibi.)

Gelir vergisi cemiyetin uzviyetine dahil olan, onunla yaşayan, onunla değişen ve ilerleyen bir müessesedir. Bu itibarla tatbikatı hiçbir zaman, mesela şeker istihlak vergisi gibi, rahat ve kolay olamaz. Gelir vergisinde, Fransızların bütün bir asır üzerinde durdukları “Commodite”yi aramamalıdır. Fakat şunu da unutmamak lazımdır ki, gelir vergisinin bünyesinden gelen bu güçlük bize mahsus değildir. Gelir vergisinin tatbik edildiği her memlekette bu müşkülât ile uğraşıldığını görürüz. Bu, İngiltere’de de, Amerika’da da, Fransa’da da, böyledir. Hatta, İsviçre gibi dünyanın en iyi organize edilmiş bir memleketinde bile gelir vergisi üzerinde daima uğraşılan bir mevzu olarak kalmaktadır.

Gelir vergisi tatbikatında İdarenin işi, bu verginin güçlüklerini yenmeğe çalışmak, vergiyi gitgide tekemmül ettirmeğe uğraşmaktır.

Deniyor ki, Anadolu’nun birçok yerlerinde, (İstanbul tüccar derneğinin gelir vergisi toplantısında ileri sürüldüğü gibi) mesela Erzurum’da beyannameli mükellefler mahdut olacak, bunlar muntazam hesap tuta-

mayacak, vergi murakabesi iyi işlemeyecek, kısaca buralarda gelir vergisi gerektiği gibi tatbik edilemeyecektir.<sup>45</sup>

Temenni olunur ki, yeni vergi devresine geçildikten sonra, Erzurum'da da gelir vergisine tabi olacak mükellefler sayısı artsın ve bunlar muntazam hesap tutmağa kendilerini alıştırsınlar. Fakat bunun kısa zamanda tahakkuk edemeyeceği mülahazası, gelir vergisini önceden mahkum etmek için bir sebep teşkil edebilir mi?

Tunceli vilayetinin iktisadi durumu ileri sürülerek “gümrük resmi gibi, en masraflı ve tatbiki gayetle güç olan bir vergi bizim nemize lazım?” denebilir mi?

En ileri memleketlerin gelir vergisi tatbikatında da regional farkların mevcut olduğu aşıkardır. Mesela, bu bakımdan ABD'lerinde Newyork ile Texas arasında en az İstanbul ile Erzurum arasındaki kadar bir fark bulunacağı tabii değil midir?

Gelir vergisini bütün memlekete şamil ve içine tüccardan evvel hizmet erbabını alan umumi bir vergi olarak bakmağa kendimizi alıştırmalıyız. Bu vergi şurada, burada iyi tatbik olunamaz, tatbiki zorlansa bile müsbet netice vermez, diye red ve cerh edilebilecek derecede hususi ve mevzii bir mükellefiyet değildir.

Evet, gelir vergisi tatbikatında, bahusus başlangıçta, müşküllerle karşılaşacağız. Fakat bunları gözümüzde fazla büyütmemeliyiz. Bunlar iktiham edilemeyecek müşküller değildir. Hatta paradoks gibi görünürse de, Türkiye gelir vergisi tatbikatında diğer memleketlere nazaran çok daha müsait bir vaziyette bulunmaktadır. Bunun üç mühim sebebi vardır:

a- Gelir vergisi tatbikatına geçerken, yabancı memleketlerin bu sahada bir asırda edindikleri tecrübelerden ve bunların muhassalası olan “vergi ilmi” ve “vergi hukuku”ndan istediğimiz gibi istifade etmekteyiz.

[Vergi ilmi, vergi hukuku gibi tabirleri adeta çekinerek kullanıyoruz. Biliyoruz ki, bazıları bu mevzuda ilmi ve nazariyeyi istihfaf etmektedirler. Bunlar “memleket şartları” diyorlar da başka bir şey demiyor-

45 İstanbul'da tüccar derneğinin yaptığı toplantılardan birinde gelir vergisinin tatbik imkansızlığını göstermek üzere Erzurum'dan bahsedilmiştir.

lar. Sanki ilim ve nazariye realitenin ve makulatın zıddı imiş gibi. Bizim bildiğimize göre, nazariye müyahededenden ve tecrübeden çıkan kanunlara denir. Gelir vergisi gibi muazzam bir yapı ilimsiz ve fensiz inşa edilemez. Bütün hayatını “maliye ilmini” tetkik etmeğe hasretmiş olan büyük âlim A. Wagner şöyle der: “Maliye ilmi doctrinaire kaldığı müddetçe fertler ve cemiyetler üzerindeki tesirini kısmen kaybeder. **Fakat veyl onlara ki, prensipleri istihkâr ederler, onlar memleketlerini içtimaî tezebzübe sevk etmiş olurlar.**”]

b- Türkiye'nin gelir vergisi rejimine geçerken diğer memleketlere nazaran daha müsait bir durumda bulunmasının ikinci sebebi, an'aneleri ve tarihi varlığı ile bizi eskiye bağlayan milli bir vergi sistemini terk etmek mecburiyetinde olmayışıdır.<sup>46</sup>

Memleketimizde modern vergiciliğin icaplarına uygun, pratik ve rasyonel çalışma metotlarının tesisine, her halde, Fransızlardan patent vergisi ile birlikte aldığımız tarh ve tahakkuk usulleri mani olacak değildir. Biz vergi sahasında “traditionalisme”in diğer bir ifade ile eski adet ve itiyatların tesiri altında kalmadan serbestçe hareket edebilecek rüçhanlı bir mevkiyiz. Bu suretle vergi inkilabimizi yaparken, yabancı memleketlerin yüz yıllık yollarında düştükleri hatalardan kendimizi sakınmak, buldukları usullerden kolayca faydalanmak imkanlarına malikiz.

c- Üçüncü sebep, beyannameli mükellefiyet usulüne esasen bigane olmayışımızdır. Memleketimize kazanç ve muamele vergileri dolayısıyla beyannameli mükellefiyet 1926'da girmiştir. Bu tarihten beri, yani aşağı yukarı bir çeyrek asırdır, dar bir ölçüde de olsa, beyanname usulünü tatbik ediyoruz. Bu sahada belki tam bir başarı elde edemedik. Kanaatimizce buna kazanç vergisi rejiminde esasen imkan yoktu. Fakat bu müddet zarfında hiç değilse, birçok şeyler öğrendik. Bugün beyanname nedir, beyanname üzerinden vergi nasıl hesaplanır, nasıl tarh ve tahsil olunur, beyanname nasıl kontrol edilir, hatta beyanname usulünün aksayan tarafları hangileridir bunlar nasıl islah edilebilir, bütün bunları biliyoruz.

46 Bizde bu güçlük tanzimatta, sonra da aşarın ilgası üzerine 1926'da kısmen görülmüştür.

## 2- BEYANNAMELİ MÜKELLEFİYETİN TEŞMİLİ

Gelir vergisi tatbikatında 3 tarh usulü bahis mevzuu olur:

- a- Götürü usul,
- b- Stopaj usulü (menbada tevkif usulü)
- c- Beyanname usulü,

Götürü usul, aslında gelir vergisi prensibi ile telif edilemez. Bu sebepten dolayı, bu verginin tatbikatında bu usulden mümkün olduğu kadar tevekki olur. Götürü usulün bazı memleketlerde geniş, bazılarında gayetle dar bir ölçüde tatbik olunduğu görülür. Fransada bu usule geniş ölçüde yer verilmiştir. (Ziraî kazanç, gayrimenkul irad ve küçük tüccar kazançlarının tesbitinde olduğu gibi.)

Hükümet projesinde götürü usule, esnaf nezdinde çalışan işçilerin, ebe ve sünnetçi gibi bazı serbest meslek erbabı kazançlarının tesbitinde, yani muztar kalınan dar bir sahada baş vurulmuştur.

Ârizi ve istisnai olan götürü usul bir tarafa bırakılacak olursa, gelir vergisi tatbikatının stopaj usulü ile beyanname usulüne dayandığını görürüz. Bu iki usul modern gelir vergisi tatbikatında yan yana yürümekte, bu sebepten bu vergilere çok kere “stopajlı gelir vergisi” denilmektedir.

Gelir vergisi tatbikatında stopaj usulünün hüküm sürdüğü iki geniş saha vardır. Biri maaş ve ücretler sahası, diğeri de menkul sermaye iradları sahasıdır.<sup>47</sup>

Gelir vergisini pratik bir hali sokmuş, emniyetini ve verimini arttırmış olan başlıca amil bu vergide stopaj usulünün geniş ölçüde tatbikine geçilmesi olmuştur.

Şunu da kaydedelim ki, gelir vergisinde bu istihale, bahusus bazı memleketlerde (Fransa ve Amerika bu cümledendir) son zamanlarda olmuştur. Bu memleketlerde son senelere kadar hizmet erbabı hakkında dahi beyanname usulü tatbik edilmekte idi.

<sup>47</sup> Stopaj usulünün memleketi olan İngiltere’de bu usul, İngiliz vergi sisteminin imkanlarından faydalanarak başkaca sahalara yayılmıştır.

Hükümet projesinde stopaj usulünden azami surette istifade edilmiştir. Bütün hizmet erbabı istihkaklarıyla menkul sermaye iradları bu usule tabi tutulduktan başka, serbest meslek erbabına yapılan tediyeler hakkında da mahsuplu stopaj usulü kabul edilmiştir.

Beyanname usulüne gelince, hizmet erbabı stopaj dolayısıyla bilfiil bu usulün dışında kalacağı cihetle, bu usul tüccar, serbest meslek erbabı ve muaflik hadlerini aşan irad sahipleri hakkında tatbik olunacaktır. Bugünkü kazanç vergisi mükellefiyetinde, bilindiği gibi, bir kısım tüccar (Topu topu 8.000 kadardır!) Beyanname üzerinden vergi öder. (tercih suretiyle beyanname veren tektük serbest meslek erbabı da vardır.)

Gelir vergisi rejiminde beyanname verecek mükelleflerin miktarı ne olacaktır? Bazıları ezberden bu miktarın yüz binlerce olacağını söylüyorlar. Bu hususta kat'i bir rakam verilemezse de, tahminimize göre, yeni vergi rejiminde beyanname miktarı 30 bini geçmeyecek ve bu miktar zamanla ve tedricen yükselecektir. 30 bin beyanname izam edilecek bir miktar değildir. Amerika'da gelir vergisi beyannameleri 40-50 milyondur. Yani bizdeki miktar Amerika'dakinin binde birinden daha az olacaktır. Bugünün Türkiye'si vergicilik sahasında 30 bin beyanname üzerinden vergi tarh ve tahsil edebilmelidir.

Denecektir ki, halen 8.000 beyannamenin altından kalkamıyoruz, nasıl olur da bunda 3, 4 misli ağır bir yükü kaldırabiliriz?

Mesela, itiraf etmeli ki, pek basit değildir; fakat hiç de iddia edildiği gibi, imkansız da değildir. Kaldı ki, bu mevzuda bir intihap hakkına malik olmadığımız için, ister güç olsun, ister olmasın, bu davayı halletmek zorundayız.

Gelir vergisinin en güç tarafı, hatta yegâne güç tarafı beyannamededir. Gelir vergisine muarız olanlar, bu verginin memleketimizde tatbik edilemeyeceğini ileri sürerlerken, bilerek veya bilmeyerek beyannameli mükellefiyete hücum etmektedirler. Halbuki, gelir vergisine gidilmez, kazanç vergisinde kalınırsa, beyanname usulü genişletilmeyecek midir? Buna kimse, hatta gelir vergisinin en müfrit aleyhtarları bile hayır demiyorlar, diyemiyorlar. Çünkü, kazanç vergisi; bütün prensipsizliğine ve geriliğine rağmen bir dereceye kadar yürütülmek istenirse, bu vergi içinde de, beyannameli mükellefiyetin büyük bir ölçüde genişletilmesi

zaruridir. Bu artık herkesçe anlaşılmış bir hakikattir. Bu açık hakikati gelir vergisi muarızları da inkâr edemiyorlar. Şu halde beyannameli mükellefiyet nasıl olsa genişleyecektir. Bu bir zarurettir, bir vakiadır. Böyle olunca, bu genişlemenin kazanç vergisi zihniyeti ile, bu verginin içinde mi, yoksa gelir vergisi gibi, ilmi ve mantıki esaslara dayanan mazbut bir vergi sistemi içinde mi yapılması daha doğru olur? Görülüyor ki, gelir vergisine gitmekle, kazanç vergisini tadil ve islah etmek arasında, tatbik müşkülâtı bakımından esaslı bir fark yoktur. Hatta mutlaka bir fark olacaksa, bu daha ziyade gelir vergisinin lehinedir. Çünkü, bilinen bir hakikattir ki, bir verginin dayandığı prensipler ne kadar ilmi ve mantıki olursa, tatbikatta rastlanacak hadiselerin bunlara irca edilerek halledilmesi o derece kolaylaşmış olur. Bizde bugünkü tatbikat müşkülâtı daha ziyade kazanç vergisinin mazbut bir sistem teşkil etmemesi, muayyen normlara dayanmamasından ileri gelmiyor mu?

### 3- DEFTER TUTMA MESELESİ

Beyannameli mükellefiyetin güçlüklerini mükellefler cephesinden ve İdare cephesinden olmak üzere iki cepheden tetkik ve mütalaa etmek lazımdır.

Mükellefler bakımından vaziyet şöyledir:

Beyanname üzerinden vergi ödeyecek olanların büyük çoğunluğunu tüccar teşkil eder.

Etüdümüzün birinci kısmında izah edildiği üzere, gelir vergisi rejiminde, esnaf üstünde olan ticaret erbabı istisnasız olarak beyannameye tabidir. Bu mükellefiyet şekli tüccarın defter ve hesap tutmasını tazammum eder.

Gelir vergisi projesinde defter tutma bakımından tüccar iki sınıfa ayrılmıştır.

Ciro esasına göre yapılacak bu tefrikte, birinci sınıfa büyük ticaret ve sanayi erbabı, ikinci sınıfa ise diğerleri yani orta ticaret erbabı girecektir. Birinci sınıfa dahil tüccarlar muzaaf usulde defter tutacaklar ve sene sonlarında müfredatlı envanter yaparak bilanço çıkaracaklardır.

Bu sınıfa dahil tüccarların bu işi yapmalarında zorluk çekecekleri düşünülemez. Bunu aşağı yukarı bugün de yapmaktadırlar.

İkinci sınıf tüccarlara gelince, bunların ekseriyeti gelir vergisi ile beyannameye ilk defa tabi olacak kimselerdir. Bu tüccar sınıfı için derpiş edilen defter tutma usulü “işletme hesabı” esasına istinat eden çok basit bir usuldür.<sup>48</sup>

İşletme hesabı usulünde tek bir defter tutulacak, defterin sol tarafına mübayaalar ve masraflar, sağ tarafına satışlar vesair hasılat yazılacaktır. İki taraf arasındaki fark senelik ticari kazancı verecektir.

İşletme hesabı, ticaretin hesap şeklinde tecelli eden basit bir ifadesinden başka bir şey değildir. Hatta esnaf da dahil olmak üzere, sanat ve ticaretle iştigal eden hiçbir kimse, masrafla hasılatın karşılaştırılmasını tazammun eden bu hesap telakkisinin haricinde hareket edemez. Bu sebepten dolayı, işinin biraz genişlemesi dolayısı ile işletme hesabını kafasında yürütemeyen her tüccar, kendiliğinden bu hesabı, derece derece bir kağıt parçası, bir cep defteri, bir müsvedde defteri veyahut daha muntazam olarak ticari defterlerde tutmak mecburiyetinde kalır.

İşte işletme hesabı mecburiyeti ile yapılan şey, ticaretin bu realitesinden giderek, esasın ve mutlaka mevcut olan bir hesabı, esas mahiyetini değiştirmeksizin, mazbut bir şekle sokmaktan ibarettir. Bu suretle mükellefe yeni ve yerine getirilmesi güç olan bir külfet tahmil edilmektedir. Mükellefin yapacağı iş, zaten mevcut olan bir hesabı daha derli toplu ve daha muntazamca bir şekilde tasdikli bir defterde tutmaktır.

İşletme hesabına müstenit basit ve tek defter tutma usulü, yapacağımız vergi reformunun en mühim ve en müsbet yeniliklerinden biri olacaktır. Çünkü, bu usul sayesinde, halen gerçek kazançları üzerinden vergi ödemeyen on binlerce tüccar bilfiil mükellefiyete alınacak ve bu suretle bir taraftan verginin varidatı büyük bir ölçüde arttırılır ve verginin umumiliği ve müsavatı temin edilirken, diğer taraftan da, tüccar, kendisi için de elzem ve faydalı olan pratik ve muntazam bir hesap tut-

48 İşletme hesabı (Compte d'exploitation) İsviçre borçlar kanununda yapılan son tadilat ile de umumi bir surette kabul edilmiştir. İsviçre'de esnaf dahi bu esasa göre hesap tutmak mecburiyetindedir.

mağâ sevk edilmiş olacaktır ki, memleket ölçüsünde düşünöldüğü takdirde, bunun ehemmiyeti üzerinde ne kadar durulsa azdır.

#### 4- TETKİK VE KONTROL İŞİ

Yukarıki izahattan anlaşılacağı üzere, yeni vergi rejiminde mükellefler biraz hüsnüniyet göstermek şartıyla, beyannameli mükellefiyetin icaplarını kolaylıkla ve hatta kendi menfaatleriyle de te'lif ederek yerine getirebilirler.<sup>49</sup>

İdarenin, beyannameli mükellefiyeti karşılamak bakımından maruz kalacağı müşkülata gelince, bu kendini daha ziyade beyannamelerin kontrolü işinde hissettirir. Hatta bu müşkülât sadece idari cepheye in-tişar etmekle kalmaz, mükellefin İdare ile olan bütün münasebetlerine de şamil olur. Bu sebeple vergi reformu, tatbik bakımından beyanname kontrolü işidir dense, mübalağa edilmemiş olur. Bunu bazı müellifler “vergi demek, tetkik ve kontrol demektir” şeklinde ifade etmektedirler.

Gelir vergisi rejimine geçildiği zaman, otuz bine yakın, beyanname bu rejimin gerektirdiği şekilde, yani bir taraftan mükellefler iz'aç edilmeden, diğer taraftan da vergi zıyâna mahal verilmeden tetkik ve kontrol edilecek midir? İşte meselenin düğüm noktası buradadır.

Beyanname tetkikatı ne suretle organize edilmelidir ki, bizde bu iş gerektiği gibi yürüyebilsin. Bu bakımdan yabancı memleketlere göz atacak olursak, bu işin üç muhtelif şekilde organize edildiğini görürüz:

1- Beyanname tetkiki, “agent unique” durumunda olan, yani tarh, tahakkuk ve mürakabe salahiyet ve mes'uliyetlerini nefsinde toplayan “tahakkuk memuru” tarafından yapılır. (Fransızca'da bu memura “contrôleur” denir.) Tahakkuk memuru lüzum gördüğü hallerde beyannameleri eksperlere ayrıca kontrol ettirebilir. (Bu usul Fransız usuludur.)<sup>50</sup>

49 Bu hususta etüdü'n ilk kısmında da izahat vardır.

50 Allix, İmpot sur le revenu.



2- Maliye idaresi beyanname tetkiki işinde, İdareye bağlı ve devlet memuru vaziyetinde olan mütehasıs memurlar (vergi mürakibi), (işletme revizörü) kullanır. (Alman ve Amerikan usulleri)<sup>51 52</sup>

3- Beyannameler hususi muhasebe eksperleri “*charted accountants*” lar, yani muhasebe mütehasısları tarafından tetkik edilir. (İngiliz usulü).

Prof. Jean Lhomme bu hususta şöyle diyor: “*Chartered Accountants*’lar şeref ve itibar sahibi önemli şahsiyetlerdir. Bunlar sıkı dahili bir disipline tabidirler. Uzun ve pahalı bir staj devresi geçirdikten sonra yüksek ücretlerle çalışırlar. İdare bunların raporlarını kabul etmek mecburiyetinde değildir. İngiliz mevzuatında bu hususta hiçbir hükme tesadüf edilmez. Fakat fiiliyatta bu raporların reddedildiği vaki değildir. Bu suretle kanunun temin edebileceği herhangi bir garantiden daha büyük bir emniyet elde edilmektedir. İngilizler haddizatında noksan ve kusurlu olan bir usulü, kendilerine has bir tarzda örf ve adete uyararak en mazbut bir şekle efrağ etmek yolunu bulmuşlardır.”<sup>53</sup>

İngiliz usulünün bizde, hatta yalnız bizde değil, İngiltere’den gayri memleketlerde tatbik kabiliyeti yoktur. Bu usulü bir tarafa bırakırsak, Fransız usulüyle Alman-Amerikan usulleri kalır.

Bizde bundan takriben bir çeyrek asır evvel beyanname usulünün tatbikatına geçildiği zaman, beyanname tetkiki salahiyeti, aynen Fransız usulünde olduğu gibi, tahakkuk memurunun uhdesinde idi. Bu iş iyi yürümemiş (Fransada halen iyi yürümektedir)<sup>54</sup>. Bir ara, iş üzerinden ücret alan serbest muhasebe mütehasısları kullanılmış, bu da beklenen neticeyi vermemiş, bunun üzerine memur vaziyetinde tetkik elemanı (Hesap mütehasısı) istihdamına başlanmıştır.

Vergi tetkikatı sahasında eski teşkilatla ve eski çalışma metodları ile bugünün icaplarının yerine getirilmesi bittabi düşünülemezdi. Bunun

51 Dr. F. Yahnke, Betriebsprüfung, 1941. Dr. Walter Lens, Die steuerliche Betriebsprüfung, 1941.

52 Amerika federal devletinin gelir vergisi sistemi, Bülent Yazıcı, Maliye mecmuası 37.

53 Jean Lhomme, L’impôt sur le revenu en agleterre, s. 353, 354.

54 Pierre Uri, Scandales de l’impôt, Realites n. 10.

için, bu mevzu vergiciliğimizin en önemli bir davası olarak ele alınmış ve bu sahada şimdiden cezri birtakım tedbirlere baş vurulmuştur.

Vergi tetkiki işinin iki cephesi vardır. Birincisi tetkik elemanı yetiştirmek, ikincisi de, tetkik tekniğini tekemmül ettirmektir. Tetkik işinde çalışacak olan devlet memurunun diğer memleketlerdeki gibi mütebariz şahsiyeti olması şarttır. Bu memur bitaraf, ve geniş bir mesleki bilgiye sahip bir eksper olacak ve mükelleflerle olan münasebetlerinde ciddi- yetle fakat aynı zamanda nezaketle hareket etmesini bilecektir.

Bizde bu tipte tetkik elemanı yetiştirilmesini temin için şu yollardan gidilmiştir:

4709 sayılı kanunla doğrudan doğruya Maliye Bakanlığına merbut “Hesap Uzmanları Kurulu” tesis edilmiştir.

Bu hey’ete İktisat ve Hukuk fakülteleriyle, Siyasal Bilgiler okulu ve Yüksek Ticaret mektebinden mezun olanlar, yazılı ve sözlü olmak üzere, bir imtihandan geçirilmek suretiyle, Hesap Uzman Muavini olarak alınmaktadır. Bu muavinler 3 sene müddetle tecrübeli mütehasısların yanında (bunların içinde bir de yalnız bu işle uğraşan ecnebi mütehas- sıs vardır) staj görmekte, bunun sonunda sıkı bir ihtisas imtihanında (ehliyet imtihanından) geçirilmekte, bu imtihandan muvaffak olanlar Hesap Uzmanı kariyerine alınmaktadır. İki buçuk sene evvel kurulmuş olan Hesap Uzmanları hey’etinin stajyer muavinlerle birlikte bugünkü mevcudu 150 kadardır. (30.000 beyannamenin tetkiki için takriben 300 tetkik elemanına ihtiyaç vardır.)

Şunu da unutmamak lazımdır ki, bütün beyannamelerin her sene mutlaka tetkik edilmesi icap etmez. Tetkikatın muayyen bir metod dâ- hilinde münavebe ile ve sondaj suretiyle yapılması matlubu temin eder. Bundan başka, beyannamelerin büyük kısmı basittir ve tetkiki az zaman alır.

Tetkik tekniğine gelince, bunu tekemmül ettirmek için de şimdi- den esaslı tedbirlere tevessül olunmuştur. Evvela beyanname tetkikatı büroda masa başında yapılan bir iş olmaktan çıkarılmış, bunun yerine mahallen tetkik, diğer bir tabirle “işletme tetkikatı” esası kabul edilmiş- tir. Bu esasa göre, Hesap Uzmanı mükellefin yanına gitmekte, kendisini

tanımakta, müessesesini görmekte ve böylelikle tetkik edeceği mevzua daha iyi nüfuz etmek imkanını bulmaktadır.

Tetkik yıllık mesai planlarına müsteniden yapılmakta ve sadece büyük şehirlere inhisar ettirilmeyerek, turne usulüyle memleketin diğer taraflarına da teşmil olunmaktadır.

Hesap Uzmanlarının çalışma metodlarından bahsederken, muntazam bir surette yapılan toplantıları ve daha ziyade genişletilmesi düşünülen ilmi ve mesleki konferansları da zikretmek icabeder. Toplantılarla bir taraftan mesleki tesünad takviye edilirken, diğer taraftan da vergi kanunlarının tatbikinde Hesap Uzmanları arasında görüş farklarına ve ihtilaflara düşülmemesi temin edilmektedir.

Hesap Uzmanlarının faaliyetini tanzim ve tetkik usulünü islah bakımından alınan tedbirler içinde en mühimlerinden biri de “istihbarat arşivi” dediğimiz teşkilatın vücuda getirilmesidir.

İstihbarat arşivinden maksat, mükelleflerin vergi durumları ile ilgili olarak toplanacak malumatın, (ki buna “menbada malumat toplama” denir), muayyen bir sistem dahilinde hususi ve mahrem kayıtlara (fişlere ve dosyalara) intikal ettirilerek, vergi tetkiklerinde bunlardan istifade edilmesidir. Bunun için mesela Gümrük ve İnhisarlar idareleri gibi resmi daire ve müesseseler, Devlet saymanlıkları, Borsalar, mesleki teşekküller, iktisadi amme müesseseleri, antrepo idareleri, nakliyat müesseseleri, büyük mali, sınai ve ticari müesseseler, vergi murakabesiyle alakalı muameleler hakkında hesap uzmanları heyetine muayyen bir usul tahtında devamlı malumat vereceklerdir.

Bunlardan başka Hesap Uzmanları yaptıkları tetkikler sırasında keza muayyen bir usul dairesinde, üçüncü şahısların vergilerini ilgilendiren hususlar hakkında notlar alacaklar ve bunu arşive vereceklerdir.

İşte yukarıki şekillerde çeşitli kaynaklardan toplanacak olan malumat, Hesap Uzmanları Kuruluna bağlı “istihbarat arşivinde” tasnif edilecek ve mükelleflerin “mahrem istihbarat kartlarına” işlenecektir. Bu usul sayesinde Hesap Uzmanları mükelleflerin nezdinde önceden edinilen malumat ile mücehhez olarak gidecekler ve böylelikle müsbet tetkikat yapabileceklerdir.

Menbada malumat toplamak (Information at the source) ve bunu vergi tetkikatında kıymetlendirmek, modern vergi tetkikatının kuvvetli mesnedini teşkil etmektedir. Bu malumat olmaksızın bugün vergi tetkiki yapılamaz.

Malumat toplama işine bilhassa Amerika'da ve Almanya'da büyük ehemmiyet atfedilmektedir. Bu hususta Almanların tanınmış bir maliyecisi şunları söylemektedir:

“Devlet maliyesinde vergi mürakabesi işinin temelini istihbarat arşivi (Betriebsprüfungsarchiv) teşkil eder. Arşiv ne kadar mümkünse, o kadar tam ve mükemmel olmalıdır. Büro şefleri arşivlerini tamamlamak ve tekemmül ettirmek için durmadan çalışmalıdırlar. Arşiv, ne derecede muntazam işler, toplanan malumat bakımından ne kadar zengin olursa, vergi mürakiplerinin işleri o derecede kolaylaştırılmış müsbet ve müsbet bir şekil almış olur.”<sup>55</sup>

İşte yukarıda kısaca ehemmiyetini ve mahiyetini belirttiğimiz “istihbarat arşivi” bizde de ele alınmış ve bir taraftan bu işin imkan dairesinde organize edilmesine geçilirken (işe gümrükten malumat alma ile başlanmıştır) diğer taraftan da bu hususta vergi usul kanununa gereken hükümler konulmuştur.

Yukarıki izahatla göstermek istedik ki, vergi reformunun en çetin davası olan beyanname tetkiki işi, tetkik elemanlarının (Formation'u) ve tetkik tekniğinin tekemmül ettirilmesi bakımlarından çözülemeyecek bir mesele değildir.

Türkiye'nin 200 ilâ 300 kadar namuslu ve ehliyetli tetkik elemanı yetiştirememesi ve tetkik işini yoluna koyamaması, açık söyleyelim, çok acı bir şey olur.

Maliye Bakanlığı vergi reformunun tahakkukunu beklemeden vergi tetkiki işini, yukarıda izah edilen esaslar dairesinde, halletmeğe koyulmuş ve bu vadede epey mesafe katetmiş bulunmaktadır.

Tamamen objektif bir görüşle bu sahada elde edilen neticelerin müsbet ve ümit verici olduğunu da şimdiden söyleyebiliriz.

55 F. Reinhard, Buçhfürung Bilanz u. Steuer.

Vergi murakabesinden ve bunun organizasyonundan bahsederken, mühim bir noktaya daha temas etmek isteriz. Vergi tetkikatından maksat nedir? İşte yeni vergicilik devresine girerken bunun da iyice anlaşılması iktiza eder.

Vergi mürakabesi diğer bir tabirle vergi revizyonu, sadece vergi kaçakçılığı yapanları bulup meydana çıkarmağa yarayan, yani (detektiv) maksadı olan bir faaliyet değildir.

Hadisenin böyle dar bir zaviyeden mütalaa edilmesi, bugünün te-lakkilerine ve icaplarına uygun düşmez. Revizyonun asıl gayesi, kaçakçılık aracılığından ziyade kaçakçılığa mani olmaktır. Bu itibarla vergi murakabesinin daha ziyade (preventif = önleyici), tenvir, islah ve terbiye edici tesirleri üzerinde durmak ve bu suretle bu işin tatbikattaki manasını ve faydasını, bulunan matrah farklarının fazlalığında değil, bilakis vergi ziyayının sureti umumiyede azalmasında, vergilerin iyi ve doğru olarak tatbik edilmesinde, randımanlarının tedricen artmasında, memlekette vergi ahlakının yükselmesinde aramak lazımdır.

İşte yeni Hesap Uzmanları teşkilatı kurulurken, 25 senelik tecrübelerde göz önünde tutulmuş, vergi revizörleri, sadece bir (matrah farkı arayıcısı) olmaktan çıkarılmış ve vergi tetkik ve mürakabesi işi yeni ve yapıcı bir zihniyetle organize edilmeğe çalışılmıştır.

## 5- VERGİ DAİRELERİ

Memleketimizde vergi tatbikatiyle ilgili teşkilatın (maliye şubeleri, Malmüdürlükleri) rasyonel bir iş bölümüne ve bugünün çalışma metodlarına göre organize edilmiş olduğu iddia edilmez. Bu teşkilat, kuruluşu ve çalışma tarzı bakımından daha ziyade Fransız usullerinden mülhem olarak bina ve arazi vergileri gibi reel vergilere göre vücut bulmuştur. Mesela İstanbul'da sadece kazanç vergisi tatbikatiyle iştigal etmek üzere 19 tahakkuk ve 19 tahsil şubesi vardır.

Vergiciliğimizde bahis mevzuu olan büyük vergi reformu tahakkuk etsin, etmesin, bir yandan kadastral vergilerin, yani bina ve arazi vergilerinin mahalli idarelere devredilmesi, öbür yandan da kazanç vergisinin zaruri olarak beyannameli mükellefiyet yolunda bir gelişme göstermesi ve nihayet vergiciliğimize prensip itibariyle beyannameye dayanan

muamele ve istihlak vergilerinin girmiş bulunması, maliye dairelerinin bugünün icaplarına göre yeni baştan organize edilmesini kat'i bir zaruret olarak ortaya koymaktadır.

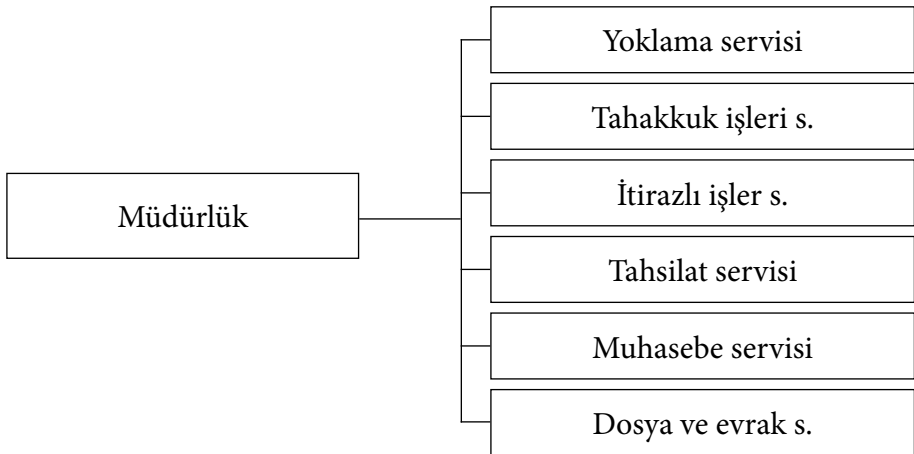
İşte bu durum göz önünde tutularak vergi tatbikatı ile iştiğal eden maliye dairelerinin organizasyonu işi vergiciliğimizin önemli bir mevzuu olarak şimdiden ele alınmıştır. Bu bakımdan derpiş edilen tedbirlerin başlıcaları şunlardır:

a- Halen vergi tatbikatında ufak ve dağınık teşkilat şekli caridir.

Vergi tatbikatı yeniden organize edilirken, ufak ve dağınık şube teşkilatı yerine, mümkün olduğu kadar, büyük ve mütemerkiz “vergi daireleri” ikame edilecektir. Böylelikle tahakkuk ve tahsil bakımından mevcut olan ikilik de ortadan kaldırılmış ve vergi tatbikatında kuvvetli ve salahiyetli teşekküller vücuda getirilmiş olacak, bunlar modern çalışma vasıtalarıyla da teçhiz edilerek tahakkuk ve tahsil muamelelerinin daha ziyade sür'at ve intizamla yapılması sağlanacak, hasılı bugünün ne de olsa bürokratik usulleri yerine kendi kendini kontrol eden, objektif ve rasyonel çalışma metodu kaim olacaktır.

b- Yeni teşkilatta vergi daireleri, büyük, orta ve küçük olmak üzere üç tipe ayrılacaktır. Vergi dairelerinin çalışma tarzı servis taksimatına müsteniden tanzim edilecek, böylelikle daha az memurla daha iyi ve daha seri iş görülmesi kabil olacaktır.

Bir büyük tip vergi dairesinin servis taksimatı bilfarz şu şekilde olacaktır:



c- Şimdiki teşkilatımızda verginin tarhı bakımından en mühim rolü oynayan unsur “tahakkuk memuru”dur. Verginin tarh ve tahakkukundaki salahiyet ve mes’uliyet “agent unique” tarzında vazife gören bu memurun şahsında toplanmıştır. Tahakkuk memuru, kendisine muhavvel mükelleflerin yoklamasını yapar, vergilerini tarh eder, tahsile intikal ettirir, itirazlı işlerine bakar bu işlerle ilgili vesikaları tanzim eder, muhabereleri takip eder, kayıtları tutar ve bütün bunlardan mes’ul olur.

Belki bina vergisi gibi, basit reel vergilere uygun düşen bu çalışma tarzının, bilhassa beyannameli mükellefiyetin tatbikatında muhafaza edilmesine imkan kalmamıştır.

Memleketimize Fransa’dan girmiş olan bu eskimiş çalışma usulü yeni teşkilatta terk edilecek bunun yerine yukarıda izah ettiğimiz üzere, “servis taksimatına” dayanan rasyonel bir iş bölümü esası geçecektir.

Bu esasa göre işler mahiyetlerine göre servislere ayrılmakta ve her servis verginin tarh ve tahakkuk ve tahsilinde kendine düşen vazife ile (yoklama, tahakkuk, muhasebe, tahsil ilâh gibi) meşgul olmaktadır.

Her serviste, servis şefi ile servis memurları (kişe memurları, kayıt memurları, muharebe memurları gibi) bulunacak ve bunlar önceden tesbit edilecek çalışma planına göre vazife göreceklerdir.

d- Yeni vergi rejiminin tatbikat bakımından, en mühim yeniliklerinden biri tarh ve tahakkuk muamelesinin “tahakkuk fişi” esasına istinat ettirilmiş olmasıdır. Bu esas vergi usul kanunu projesiyle vazedilmiştir.

Tahakkuk fişi usulüne göre, bir mükellef bağlı bulunduğu vergi dairesine, beyannamesini tevdi ederken, ilgili servisin kişesinde bir “tahakkuk fişi” tanzim olunacak, bunun bir nashüsü hemen orada mükellefe veyahut beyannameyi tevdi eden mükellefin adamına verilecek, ikincisi tahsilat servisine gönderilecektir. Bu suretle, basit bir fişe dayanan, tek bir “kişe muamelesi” üzerinden, ihbarname tanzimine, ihbarnamenin mükellefe tebliğine, tekalif cetvelleri ve tahakkuk bordroları tanzimine hacet kalmaksızın, bir banka muamelesinin sür’ati ve intizamı ile vergi kendiliğinden tarh edilmiş mükellefe tebliğ olunmuş ve tahakkuk muamelesi tekemmül ettirilmiş olacaktır.

Yeni vergiciliğimizde prensip itibariyle beyanname esasına gidildiği, (hatta esnaf vergisinde bile kira miktarı basit bir beyanname ile

bildirilecektir) göz önüne getirilirse, yüz binlerce mükellefi ilgilendiren pratik bir tarh ve tahakkuk usulünün tatbikatında ne büyük faydalar sağlayacağı idarenin işlerini ne kadar sadeleştireceği ve kolaylaştıracağı kendiliğinden anlaşılır.

e- Evvelce de işaret ettiğimiz üzere, şimdiki kazanç vergisi rejimimizde (hizmet erbabı dışındaki) mükelleflerin büyük çoğunluğunu (iradlılar) yani işgal ettikleri mühelli gayrisafi iradı üzerinden bir nevi basit patent vergisine tabi olanlar teşkil etmektedir. 1944 yılında (hizmet erbabı hariç) mükelleflerin dağılışı şöyle idi:

Mükellef grupları	Mükellefin miktarı	% nisbet
Gayrisafi iradlılar	299.540	51
Seyyar mükellefler	265.562	45,5
Yekûn	565,102	96,5
Beyannameli mükellefler	8,319	2,5
Müteahhitler <sup>56</sup>	3,843	1
Yekûn	577,237	100

İşte 300 bin raddesindeki iradlı mükelleflerin kazanç vergileri sene başında yapılan yoklamalar üzerine idare tarafından re'sen tarh olunmaktadır.

Bu yoklamaların yapılması için memurlar ellerinde ciltli büyük defterler kapı kapı dolaşarak çok dar ve sıkışık bir zamanda bütün mükellefleri tesbit etmek mecburiyetindedirler.

Görülüyor ki, kazanç vergisinin tatbikatında iradlı mükelleflerin durumu tamamen pasiftir. Yeni vergi rejiminde bu vaziyet değişmektedir. Evvela bu rejimde iradlı ve beyannameli mükellefiyet diye bir şey kalmamakta, bunların yerine gelir vergisi ile esnaf vergisi olmak üzere ayrı iki vergi kaim olmaktadır.

Gelir vergisi, evvelce izah edildiği üzere, beyanname esasına dayanır. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ise, hususi bir karine vergisi olan

<sup>56</sup> Müteahhitler grubuna 76 ecnebi nakliyat kumpanyası dahildir.



“esnaf vergisine” tabidir. Esnaf bu mükellefiyette defter tutmak ve safi ve hakiki kazancını hesaplamak mecburiyetinde değildir. Fakat kendi vergisine matrah teşkil eden (iş yerinin gerçek kirasını) basit bir beyanname ile vergi dairesine bildirecektir.

İşte bu suretle, yeni vergi rejiminde, esnafın vergisi yoklamaya müsteniden re’sen tarh edilen bir vergi olmaktan çıkacak ve esnaf dahi, verginin alınmasında, İdari ile, basit bir şekilde de olsa, fiilen iş birliği yapacaktır.

Yukarıda kısaca izah ettiğimiz mükellefiyet şekilleri yoklama işinin de mahiyetini temelinden değiştirmektedir. Yeni vergi rejiminde, bugünün yoklama usulü kendiliğinden kalkmakta ve bu iş bütün sene devam eden sistemli ve planlı bir idari kontrol mahiyetini almaktadır.

Bu kontrolden maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili **maddi hadiseleri ve mevzuları** yerinde araştırmak, müşahade ve tesbit etmektir. (vergi dışı kalmış mükellef bulunup bulunmadığını araştırmak, esnaf beyannamesindeki malumatın -kira miktarı gibi- doğru olup olmadığına bakmak gibi).<sup>57</sup>

Yoklama işinin muntazam bir şekilde yürütülmesi ve mükelleflerin de lüzumsuz yere iz’âç edilmemeleri için vergi dairelerince, senelik “yoklama planları” tanzim olunacak ve yoklamalar bu planlara müsteniden yapılacaktır. (Halen muamele vergisi tatbikatında bu usul ceryan etmektedir). Yoklamalara şimdi olduğu gibi defterler ile çıkılmayacak, bu kontrollerde zabıt mahiyetinde olan “yoklama fişleri” kullanılacak ve yoklama neticeleri usulü dairesinde bu fişler üzerinde tesbit edilecektir. Fişlerin bir nüshası mahallinde mükellefe verilecek, ikincisi hıfzedilmek veyahut muamele mevkiine konmak üzere yoklama servisine tevdi olunacaktır.

f- Vergi dairelerinin organizasyonu ve faaliyet tarzı bakımlarından, yukarıda temas ettiklerimiz dışında başkaca birçok tedbirler daha derpiş edilmiştir. Tarh ve tahakkuk muameleleri içinde itirazlı muamematında posta ile tebliğ esasının kabul olunması, vergi tahakkuk ve tahsiline ait kayıt ve hesap işlerinin modern muhasebe tekniğinden istifade edilerek,

<sup>57</sup> Kendiliğinden anlaşılacağı üzere, bilanço ve hesap tetkiki işi yoklamanın dışında kalır.

fiş ve kart esaslarına müsteniden, bir taraftan gerekli emniyeti sağlayan, diğer taraftan da lüzumsuz ve mükerrer yazıları ve kayıtları kendiliğinden hazfeden, kayıtlarda hata ihtimallerini ortadan kaldıran mütekâmil, kolay ve açık bir şekilde ifrağ edilmesi, bu tedbirlerin başlıcalarını teşkil ederler.

Burada şu noktaya da işaret edelim ki, bahis mevzuu olan tedbirler sadece tasavvur halinde bir takım icraattan ibaret değildir. Bunların tahakkuku için gereken müsbet çalışmalara ve hazırlıklara şimdiden tevessül olunmuştur.

## 6- VERGİ HUKUKUNUN TEESÜSÜ

“Vergi hukuku” tabiri birçok kimselere yabancı gelmekte, hatta birçok hukukçularımızı irkilendirmektedir.

Bu terim Fransızca’da “Le droit fiscal”, Almanca’da “Steuerrecht” istilahlarının mukabilidir. Vergi hukuku, vergi münasebetlerinden doğan hukuk ve vecibeleri tanzim eden kaidelerin hey’eti umumiyesidir.

Bu hukuk kolu idare hukukuna yaklaşmakla beraber “Autonomie du droit fiscal” şeklinde kendi sahasında hususi kaideleri olan muhtar bir disiplin olarak görünmektedir.<sup>58 59</sup>

Vergi hukukunu, İsviçreli müellifler, maddi ve şekli olmak üzere iki büyük kısma ayırmaktadırlar.

Maddi vergi hukuku, vergi kanunlarının doğrudan doğruya mükellefiyet ile ilgili hükümleri ve esaslarını mevzuuna almakta, şekli vergi hukuku ise daha ziyade vergilerin tatbikatına ve usule müteallik esaslar ile (vergi dairesinin teşkilatı, vazife ve salahiyetleri, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil muameleleri, mali kaza ve vergi cezaları meseleleri gibi.) meşgul olmaktadır.<sup>60</sup>

58 Louis Trotabas, *Precis de science financieres, L'autonomie du droit fiscal*. S. 267-273.

59 Prof. Dr. Ernst Blumenstein, *System des Steuerrechts*, Zürich.

60 İsviçreli ve Almanlar, vergi cezalarına müteallik normları “Vergi Ceza Hukuku” (Steuerztrafrecht) şeklinde müstakillen mütalea etmektedirler.

İçtimai hayatımızda vergilerin iktisap ettikleri ehemmiyet karşısında, biz de, yalnız mükellefiyet ile doğrudan doğruya ilgili mevzuatı değil, aynı zamanda şekle ve tatbikata ait hükümleri de ilmi ve hukuki bir disipline istinat ettirmek mecburiyetindeyiz. İşte, gelir vergisi ile birlikte Büyük Millet Meclisine sunulan “Vergi Usul Kanunu” bu ihtiyaçtan doğmuştur.

Bu kanunla istihdaf edilen gaye, vergi tatbikatına ait olup muhtelif kanunlara dağılmış olan çeşitli hükümleri, insicamlı, ahenkli bir surette bir araya toplamak, ilmi umumi açık bir takım esaslara irca etmek, böylelikle vergi tatbikatında; prensip birliği, vuzuh, sadelik ve yeknesaklık sağlamaktır.

Bugün vergi formalitelerinin ve vergi müeyyidelerinin fazlalığı, dağınıklığı, karışıklığı, kısaca tatbikatın systemsizliği karşısında mükelleflerin çok kere ne zor durumlara düştüklerini hepimiz biliriz.

Vergi Usul Kanunuyla bu vaziyet ıslah olunurken, aynı zamanda İdarenin de işleri kolaylaştırılmış ve vuzuhlandırılmış olacaktır.

Vergi Usul Kanunu vergi tatbikatının ibtina ettiği “temel kanun” olmak itibariyle, Devlet ve diğer kamu topluluklarınca mükelleflerden alınmakta olan tekmil vergilere şamil olması icabeder. Bundan başka, tatbikata ait bütün mevzuların bu konuda toplanması da zaruridir.<sup>61</sup>

Vergi Usul Kanunu, ilk kısımda izah edildiği üzere, 5 kitaba ayrılmış bir usul (Code) dur...

5 kitap şunlardır:

Birinci kitap: Vergilendirme

İkinci kitap: Mükellefin ödevleri

Üçüncü kitap: Değerleme

Dördüncü kitap: Cezalar

Beşinci kitap: Malî kaza

61 Teklif olunan Usul kanununda bu prensipten şimdilik bazı fedakarlıklar yapmak mecburiyetinde kalınmıştır.

Vergilendirme kitabı, daha ziyade vergi karşısında idarenin vazife ve salahiyetlerini göstermekte ve vergi alınması ile ilgili (tarh, tahakkuk, re'sen takdir, vergi tetkik ve mürakabesi vesaire gibi) idari muamelelere taalluk etmektedir.

Mükellefin ödevleri kitabı, alelittlak vergi tatbikatında mükelleflere terettüp eden mecburiyetlerden bahistir. Bu kitapta, işe başlama ve işi bırakmanın bildirilmesine, defter tutmaya ve diğer mecburiyetlere ait türlü hükümler, muayyen esaslara irca edilmek suretiyle bir araya toplanmıştır. Bu suretle, kanunun gerekçesinde denildiği gibi, bir mükellef usul kanununun bu kitabında yazılı hükümlere riayet etmekle, her bir vergi karşısında kendine terettüp eden çeşitli vecibe ve formaliteleri kendiliğinden yerine getirmiş olacak ve vergilerde tadilat yapılması veya yeni vergilerin ihdas edilmesi bu durumu değiştirmeyecektir.

Üçüncü kitap, değerlendirme meselelerine ayrılmıştır. Bu kitapta vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin envanter kıymetlerinin, amortismanların, muamele vergisi bakımından emsal satış bedelinin ne suretle takdir ve tesbit olunacağı gösterilmiştir.

## 7- VERGİ CEZALARI

Usul kanunun dördüncü kitabı vergi suçu ve vergi cezalarına ait hükümleri ihtiva eder.

Şimdiki vergilerimizde, bilhassa vergi cezaları bakımından büyük bir karışıklık göze çarpmaktadır. Bu cümleden olmak üzere her vergi kanununda (kanuna muhalif hareketler) hakkında başka başka (müeyyedilere) tesadüf olunmaktadır.

Mesela tahrifli vergi kaçakçılığı hakkında ayrı ayrı üç vergi kanunumuzda şu hükümler vardır:

- 1- Kazanç vergisinde 3 misli zam, 3 sene hapis
- 2- Muamele vergisinde 5 misli zam, hapis yoktur.
- 3- Nakliye vergisinde 3 misli zam, hapis yoktur.

Bugünkü vergi rejimimizde vergi cezaları muayyen bir disipline tabi tutulmadığı cihetle ekseri hallerde suç ile ceza arasında bir münasebet bulunmamaktadır.

Bütün vergi kanunlarımızda bunun bariz misallerine tesadüf edilir. Bilfarz kazanç vergisi tatbikatında defter tutulmamış olması veya ibraz edilmemesi hallerinde re'sen takdir edilen matrah, mükellefin bildirdiği matrahın aynı olursa, hiçbir ceza tatbik edilemez. Buna mukabil kazanç vergisi beyannamesine ihtiyat akçesi veya amortisman cetveli bağlanmamış olursa, senelik vergiye %50 zam yapılır.

Kazanç vergisi tatbikatında defter tutulmaması veya ibraz edilmemesi (usulsüzlüğün) en mühim bir şeklidir. Hatta bu usulsüzlük kasten yapılmış olursa (kaçakçılığın) bir unsuru olur. (Muamele vergisinde defter tutulmaması veya ibraz edilmemesinin cezası, kasde bakılmaksızın alelittlak iki mislidir.)

Buna mukabil, ihtiyat akçesi veya amortisman hesabına ait bir cetvelin beyannameye raptedilmemesi tamamen tali ehemmiyette bir formalite hatasıdır. (Gelir vergisinde böyle bir mecburiyet yoktur.) Böyle olmakla beraber, kazanç vergisi tatbikatında alelade bir hesap cetveli beyannameye raptedilmemiştir diye, mükelleften ödediği senelik verginin tam yarısı kadar bir ceza istenir.

Yine kazanç vergisi kanunumuzda, hiç beyanname verilmemesi ile, beyannamenin vaktinde verilmemesi arasında bir fark gözetilmemiştir.

Yabancı mevzuatta (hiç beyanname verilmemesi) doğrudan doğruya vergi kaçakçılığını tazammun eden ve mali cezadan başka, umumiyetle hapis cezasını da istilzam eden ağır bir vergi suçu telakki edilmektedir. Buna mukabil beyannamenin sadece vaktinde verilmemesi kanuni bir formaliteye riayetsizlikten, yani basit bir (usulsüzlükten) başka bir şey değildir.

Kazanç vergisi kanununa göre beyannamesini bilfarz bir gün tehhürle veren bir mükellefin vergisi bir kat zamlı re'sen tarh olunmak icabeder.

Beyannamesini herhangi bir sebep ve hatta ekseriyetle mücbir bir sebep veya meşru bir mazeret dolayısıyla gününde vermemiş olan bir mükellef, vergisini kaçırmış veyahut bu mahiyette ağır bir suç işlemiş

midir mi, bu kadar sert bir cezaya çarptırılması icap etsin? (Muamele vergisinde aynı suçun cezası yalnız aylık verginin %20'sinden ibarettir.)

Muamele vergisi kanununun 32'nci maddesinde muamelelerin yapıldıkları tarihin beşinci günü akşamına kadar deftere kaydedilmeleri hususunda şekle müteallik bir mecburiyet vardır. Aynı kanunun 45 inci maddesinde, bu formaliteyi yerine getirmeyenlerin bütün bir senelik vergilerine %20 zam yapılacağı hakkında hüküm vardır. Yani bir müessese, herhangi bir sebepten dolayı bilfarz bir satış faturasını 5 gün içinde muamele defterine kaydetmemiş olursa, bu müessese bütün bir sene içinde ödediği muamele vergisi yekununun beşte biri nisbetinde bir cezaya çarptırılacaktır. (Bu mecburiyet 5 sene devam ettikten sonra 4936 sayılı kanunla 946'da tadil edilmiştir.)

Muamele vergisi, bilindiği gibi, müesseselerin kazançlarıyla mukayese edilmeyecek derecede yüksek olan intikali bir vergidir. Bunun senelik yekununun beşte biri çok defa muazzam meblağlara baliğ olabilir. Bu bakımdan, mesela senede birkaç yüz bin lira vergi veren büyük bir değirmenin veya mensucat fabrikasının vaziyetini düşünelim. Bunlardan birinde, muamele defterini tutan bir memur satış faturasını beş gün içinde deftere geçirmemiş olursa, kanun hükmüne göre, müessesinin bilfarz 40.000 lira vergi cezası ödemesi icabedecektir.

Bu neden böyle olmuştur? Memleketimizde bina vergisi ve patent vergisi gibi reel vergilerden kazanç ve muamele vergileriyle kısmen beyannameli mükellefiyete geçilirken, vergiciliğimizde köklü bir sistem değişikliği olmamış ve beyannameli mükellefiyetle birlikte bunun dayanabileceği modern “vergi hukuku” teessüs etmemiştir. Bu sebepten dolayı karşılaşılan hadiseler göre tedbir almak suretiyle meselenin em-prique usullerle halli cihetine gidilmiştir. Bunu vergicilik bakımından içinde bulunduğumuz istihale devresi için zaruri görmek lazımdır.

İşte vergi usul kanunuyla bu devre kapanacak ve Türkiye'de, muayyen prensiplere dayanan bir “vergi ceza hukuku” teessüs edecektir ki, bu suretle bu vadede çok geri bir durumda olan Türkiye birçok memleketlerin, ezcümle Fransa'nın ve İngiltere'nin, (vergi ceza işleri İngiltere'de el'an hal edilmemiştir.) önüne geçmiş olacaktır.

Yeni kurulacak vergi ceza hukukumuzun dayandığı “vergi cezası” telakkisi Usul kanunu projesinin gerekçesinde etraflı bir surette açıklanmış için, burada ayrıca bunun üzerinde duracak değiliz. Burada sadece vergi cezalarının nevelerine temas ile iktifa edeceğiz.

Projede suçlar:

- 1- Kaçakçılık,
- 2- Kusur,
- 3- Usulsüzlük.

Olmak üzere üç kısma ayrılmıştır.

Hangi verginin tatbikatına taalluk ederse etsin, kanunsuz bir hareket mutlaka bu üç vergi suçu gurubundan birine girecektir. Bu bakımdan vergiler arasında bir fark yoktur.<sup>62</sup> Vergi suçları içinde en ağır olanı, kendiliğinden anlaşılacağı üzere, kaçakçılıktır.

Kaçakçılık tasarıda şöyle tarif edilmiştir:

“Kaçakçılık kasden vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.” Burada kasıttan maksat “bir kimsenin miktarı muayyen veya kabili tesbit bir vergi borcu bulunduğunu ve kanuna aykırı olduğunu bilerek işlediği bir fiille bunu kısmen veya tamamen gizleyerek vergi ziyasına sebebiyet vermesidir.”

Kaçakçılıktan sonra gelen vergi suçu kusurdur. Tasarıya göre kusur: “İhmal yüzünden vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.”

Usulsüzlüğe gelince, bu da “vergi ziyayı olmaksızın, vergi kanunlarında yazılı şekle müteallik hükümlere riayetsizliktir.” Vergi cezaları suçların mahiyetine göre değişmektedir. En hafif olan usulsüzlük cezaları ayrıca azami bir miktarla da tahdit edilmiştir.

İşte yukarıdaki esaslar dairesinde vergi cezaları bir disipline tabi tutulmakla, şimdiki vaziyet ilmi ve cezri bir şekilde düzeltilmiş ve birçok mükellefler de “ceza korkusundan” kurtarılmış olacaktır.

Vergi cezaları sahasında bu esaslı değişiklik yapılmadan, memleketimizde vergi reformunun tahakkuku imkansız olurdu. Bugün birçok

62 Gümrük vergileri usul kanununun hükümlerine tabi bulunmazlar.

mükellefler vardır ki, Fransızlar'ın “Hysterie fiscale” dedikleri bir ruh hali içinde yaşamaktadırlar. Mükelleflerin büyük bir kısmının beyanname usulüne karşı gösterdikleri mukavemet daha ziyade haksız yere cezaya çarpılmak korkusundan ileri gelmektedir.

Gelir vergisi gibi, prensip itibarıyla mükellefle iş birliği esasına dayanan umumi bir verginin böyle bir hava içinde yaşaması elbette düşünülemezdi.

## 8- MALİ KAZA

Usul kanununun beşinci kitabı mali kazaya ait hükümleri ihtiva etmektedir.

Vergi tatbikatında en mühim rollerden biri mali kazaya düşer.

Trotabas'ın dediği gibi, mali kazanın iki mühim fonksiyonu vardır:

Bunlardan birincisi, mükellefle İdare arasındaki ihtilafları halletmek, ikincisi de yaratacağı mali “jurisprudence” (içtihat kararları) ile vergilerin gerektiği gibi yürümesini temin etmektir.<sup>63</sup>

Türkiye’de yeni vergi telakkisinin yer edinmesi, yeni vergi rejiminin yerleşmesi ancak ve ancak, çok sağlam temellere dayanan bir mali kaza cihazının mevcudiyetine ve bunun emniyetle, sür’atle işlemesine bağlıdır.

Gelir vergisi sistemi ancak ilmi ve ileri görüşlü bir mali “jurisprudence”in ışığı altında memleketin hususiyetlerine intibak etmek suretiyle gelişebilir. Vergi sistemimizde esaslı bir reform yapılırken, bunu mali kaza sistemimize de teşmil etmemiz gerekirdi. Buna şimdilik iki sebep mani olmaktadır:

Evvla, mali kaza sistemimize hangi istikamette bir vechе vereceğiz? Yeni vergi devresine girmeden ve yeni vergileri tatbik etmeden bunu kestiremeyiz. Saniyen, mali kaza davası anayasa hukuku ile yakından ilgili olan bir davadır. Binaenaleyh anayasa üzerinde durulmaksızın mali kaza sahasında kolayca değişiklik yapılması mümkün değildir. Bunu daha iyi izah etmiş olmak için yabancı memleketlerin mali kaza sistem-

63 Louis Trotabas, P. De science et legislation financieres s. 327-357.



lerine bir göz atalım. Yabancı memleketlerde mali kaza dört şekilde organize edilmiştir:

1- Mali kaza tamamen müstakildir. (Alman usulü)

2- Mali kaza müstakildir. Yalnız muayyen hususlarda memleketin en yüksek mahkemesine bağlıdır. (İsviçre ve Amerikan usulleri)

3- Mali kaza adli kazaya bağlıdır. (İngiliz usulü ve Fransa'da vasıtalı vergiler hakkında tatbik olunan usul)

4- Mali kaza İdari kazaya bağlıdır. (Fransa'da vasıtasız vergiler – muamele vergisi dahil – hakkında tatbik olunan usul).

İşaret ettiğimiz gibi Almanya'da mali kaza tamamen müstakil olup iki derecelidir.

(Bu sistem bazı İskandinav memleketlerinde de tatbik olunmaktadır.)<sup>64</sup>

Alman sisteminde ilk merci vergi mahkemesidir. Bu mahkemenin fevkinde "Rayh maliye divanı" vardır. Vergi mahkemelerinin kararları divan nezdinde temyiz olunabilir.

Maliye teşkilatına dahil ve altı senat'dan mürekkep olan Rayh maliye divanı vergi meselelerinde en büyük otoriteyi temsil eder. Divanın kararları bittabi kat'i ve nihaîdir.<sup>65</sup>

Almanya'da maliye divanına intikal eden ve divanca karara bağlanan ihtilafli hadiselerin miktarı hakkında şu rakamlar bir fikir verebilir:

Seneler	İhtilafli hadise miktarı
1932	4811
1935	3320
1938	3314
1941	2121

Amerika'da 1945 yılında Birleşik Devletler Vergi mahkemesine 4843 müracaat vaki olmuştur.<sup>66</sup>

64 Rosendorff – Henggelers, Internationales Steurrcht.

65 Dr. Karl Groth, Die Reichs finanzverwaltung, S. 125-128

66 Bülent Yazıcı, Amerika Federal Devletinin gelir

Bütün bu kaza sistemleri içinde en kötü işleyeni, Fransızların idari kaza sistemidir.

Lerouge mali kazanın birleştirilmesi hakkında yazdığı bir etüdde, modern vergilerin tatbikatından doğan ihtilafların salahiyet ve ihtisas sahibi hakimlere ihtiyaç gösterdiğini belirtmekte ve Fransız vergi kaza usulünün bu bakımdan çok geri olduğunu ifade etmektedir.<sup>67</sup>

Meşhur “Allix” Fransız mali kaza sistemini aynen şu kelimelerle tenkit etmektedir: “... En yüksek derecedeki mahkemelerden sadır olan kararlar birer cehalet ve anlayışsızlık (des manuments d’ignorance et d’incomprehention) abideleridir. Halledilecek meselenin güçlüğü karşısında gerek mükelleflerin, gerekse maliye idaresinin, salahiyetle ve mali meselelerle ünsiyeti olan, bunları sür’atle halletmeğe muktedir bulunan bir kaza teşkilatının mevcudiyetinden emin olmaları lazımdır. Halbuki, bugün mali teşkilatımız için sakat olan şey mali kazadır.”<sup>68</sup>

Mali kaza bakımından, nisbeti %1-%5 arasında tehalüf eden ve tarihinde mükellefin tamamen pasif kaldığı bir patent vergisi ile, şahsi gelirin, bazı hallerde, %50’sini bel’eden ve mükellefe birçok mecburiyet ve mes’uliyetler tahmil eden bir gelir vergisi arasında büyük farklar vardır.

Birincisinde mükellef ile maliye arasında bir ihtilaf hemen hemen bahis mevzuu olmaz. Esasen kaderine vergilerinin yegane muhassenatı bunda değil midir.

İkincisinde ise bu ihtilaflar gerek idare gerekse mükellefler için pek büyük bir önem iktisap ederler. Bu sebepten dolayı, modern vergicilik, seri işleyen, kuvvetli teşkilata dayanan müstakil bir kaza sistemine ihtiyaç gösterir.

Allix ve Lecercle’ye göre, “Fransa’da mali kaza sür’at ve vuzuhtan mahum bulunmakta, eskiden kalma ve bugün için tamamen lüzumsuz ve yersiz olan bir takım formaliteler yüzünden ihtilaflı meselelerin halli senelerce sürüncemede kalmaktadır.” Yine aynı Fransız müellifleri Fransa’da, ekseri ihtilaflı hadiselerde, itiraz mercilerinden iki seneden

67 Dr. Lerouge, Essai sur L’unification du contentieux fiscal

68 Allix ve Lecercle, L’impôt sur le revenu, cilt II, s. 353-375.

evvel karar istihsal edilemediğini söylemekte ve bu hali (choquant) kelimesiyle tavsif etmektedirler.

Fransa'da 1918 senesinde yeni vergilerin tatbikatına geçilmesi ile mali kazanın karşılaştığı müşkülâtı ve ihtilafî meselelerin hallindeki betaeti aşağıdaki rakamlar belagatla ifade eder:

Sene	İtiraz mercilerindeki iş miktarı
1918	72.000
1920	103.000
1922	227.000

İşte izah ettiğimiz bu sebeplerden dolayı Fransız müellifleri Fransız mali kaza usulünün, tarihin, göreneğin ve tesadüfün bir eseri olduğunu, Lerouge'in tabiriyle bunun "mantıksız ve tamamıyla manasız" ve modern vergiciliğin icaplarına külliyyen aykırı bulunduğunu iddia etmekte, bu sebepten bu sahada esaslı bir değişiklik yapılmasını zaruri görmekte-dirler. Bu reformun ana hatlarını Allix ve Lecercle şu suretle çizmektedirler.<sup>69</sup>

"Yeni kurulacak mali kaza teşkilatı bila istisna bütün vergilere ve vergilerin gerek tarh, gerekse tahsil muamelelerine şamil olmalıdır. Ancak böyle bir reform ile mali kaza işlerinde tefsir birliği, karar sür'ati, usul kolaylık ve vuzuhu temin edilebilecek ve vergi hakimine, kendisinden mükelleflerin ve idarenin haklı olarak bekledikleri salahiyet ve otorite verilmiş olacaktır.

Kaza mercileri, itiraz ve temyiz olmak üzere, iki dereceli olmalı, itiraz mahkemeleri regional olmalı, yani mıntıkalara göre tesis edilmelidir.

Mahalli tesirlerden masum kalmaları için vergi mahkemelerinin hakim sıfatını haiz şahıslardan teşekkül etmesi, bunlarda ne mükelleflerin ne de idarenin mümessilleri bulunmaması zaruridir. Vergi mahkemelerinin fevkinde bütün memlekette şamil olmak üzere bir "vergi temyiz mahkemesi" kurulmalıdır. Bu mahkeme tam bir salahiyetle ve nihai olarak icrayı kaza etmeli ve **bu mahkemenin kararlarına karşı Devlet Şûrasına gidilememelidir.**"

Allix ve Lecercle bu nokta hakkında aynen şunları yazmaktadırlar:

69 Allix et Lecercle, L'impot sur le revenu, cilt II, s. 353-375.

“Devlet Şûrasının mali kaza dışında bırakılmasının bilhassa büyük bir önemi vardır. Devlet Şûrası mali kazada kendiliğinden bir üçüncü itiraz derecesi yaratmaktadır. Tatbikat bunu açık olarak gösteriyor. **Devlet Şûrasına müracaat lüzumsuz yere mali kaza teşkilatını iğlak etmektedir.**<sup>70</sup> Kaldı ki, temyiz mahkemesinin tarzı teşekkülü ve faaliyeti gerek mükelleflere, gerekse İdareye mali kaza bakımından lüzumlu teminatı verecek ve şuraya müracaatın kendiliğinden bir kıymeti kalmamış olacaktır.”

Fransız mali kaza sistemi hakkındaki yukarıki izahattan sonra Türkiye’deki kaza sistemine geçelim.

Memleketimizde mali kazanın teşekkül ve taazzuvu şu seyri takip etmiştir:

**a- Tanzimat devri:** 1281 “Vilayet nizamnamesi” ile vergilerin halk arasında sureti taksiminden çıkacak münazaa ve ihtilaflara müteallik davaları rüayyet salahiyeti idare meclislerine verilmiştir. Bu suretle tanzimat devresinde, Fransız sisteminden mülhem olarak idari kaza usulü tesis edilmiştir.

**b- Meşrutiyet devri:** Bu devrede itiraz mercii olarak, Vilayet İdare meclisleri yerine, bazan bu meclislerden “aza alınarak, teşkil olunan “komisyonlar” ikame edilmiştir. Bu suretle memleketimizde mali kazanın istiklaline doğru ilk adım atılmıştır.

**c- Cumhuriyet devri:** Cumhuriyet devrinde, vazife ve salahiyat bakımlarından İdari kazadan farklı bir teşkilatın vücade getirilmesi yolundaki hareket daha ziyade gelişmiş ve 1939 yılında çıkan 3692 sayılı kanunla kazanç ve muamele gruplarına giren vergilerin itirazlı işlerinde vahdet ve intizam teminine çalışılmıştır.

Tarihi tekamül seyrini yukarıda kısaca izah ettiğimiz Türkiye mali kaza usulü üzerinde bilhassa şu noktalarda durmak icabeder:

Mali kaza sistemimiz, Fransız usulünden kendini tamamen kurta ramamıştır.

<sup>70</sup> Le recours devant le conseil d’Etat apparait çomme compliquant inublement l’irgанизation conteulieuse.

Memleketimize temettü vergisi olarak giren Fransız patent vergisinin kazanç vergisi şeklinde kısmen karineli, kısmen de beyannameli olmak üzere karışık bir vergi usulüne inkılap etmesinde müşahade ettiğimiz hadiseye aynen mali kaza sistemimizde görmekteyiz. Burada da aynı dikkate şayan hadise ile karşı karşıya geliyoruz. Şöyle ki, memleketimize tanzimatı müteakip Fransızlar'ın patent vergisi tekalif cetveline müstenit, tarhiyat usulü ile birlikte (Vilayet idare meclisi ve Devlet Şûrası) teşkilatına dayanan Fransız mali kaza usulü de girmiştir.

Kazanç vergisinde kısmen beyannameli mükellefiyete geçilmesi, Muamele vergisinin ihdası ve umumiyetle vergi yükünün artması, itirazlı işlerin, Fransızlar'dan alınan usul dahilinde yürütülmesine imkan kalmadığına göre, cezri bir reform ile bünyemize uygun müstakil bir mali kaza vücuda getirilmesi icabederdi. Halbuki patent vergisinden kazanç vergisine geçilirken yapıldığı gibi, ikisi ortası bir usul ihtiyar edilmiştir.

Bu suretle ne Fransız sistemi (idari kaza esasına dayanan Fransız usulü kendine mahsus bir sistemdir), muhafaza edilmiş, ne de müstakil bir kaza teşkil olunmuş, hem karine hem de beyannameye istinat eden kazanç vergisi gibi, hem idari usulü hem de müstakil vergi komisyonlarını içine alan bugünkü karışık usul vücuda getirilmiştir.

İşte kazanç vergisinde olduğu gibi, vergi kaza teşkilatında da, her şeyden evvel bu hadise üzerinde durmak lazımdır. Bugünkü mali kaza usulümüzde 3 dereceli mahkeme usulü caridir.

Merciler şunlardır:

- 1- İtiraz komisyonu,
- 2- Temyiz komisyonu,
- 3- Devlet Şûrası.

İtiraz komisyonları da, muvazzaf olan ve muvazzaf olmayan komisyonlar şeklinde iki kısma ayrılmıştır. Ankara, İstanbul ve İzmir gibi birkaç büyük şehrimizde teşkil edilmiş olan muvazzaf itiraz komisyonlarının teşekkül tarzları, bünyeleri ve çalışma şekilleri, muvazzaf olmayan komisyonlardan çok farklıdır.

Gayri muvazzaf komisyonlar, müstakil varlıkları olmayan, kuruluşları çok zayıf bir takım teşekküllerdir.

İşte, kanaatimizce vergi itiraz işlerindeki bu ikilik, sistem bakımından olduğu kadar, tatbikat cephesinden de mali kaza teşkilatının en zayıf taraflarından birini teşkil eder.

Mali kaza teşkilatının organizasyonunda şu cihetin göz önünde tutulması lazımdır ki, vergi tarhiyatında maliye ile ihtilafa düşecek büyük müesseselerin kaffesi muvazzaf itiraz komisyonlarının buldukları mahallerde taazzuv ve temerküz etmiş değillerdir. Bilhassa, kazanç vergisinden başka Muamele vergisine de tabi olan, sınai müesseselerin büyük bir kısmı (mensucat fabrikaları, çimento, kereste, tuğla fabrikaları, değirmenler, tasirhaneler, deri fabrikaları gibi) gayri muvazzaf komisyonların faaliyet mıntıkalarında bulunurlar. Yeni vergi sistemine geçilirken bütün bu vaziyetlerin düzeltilmesi, yani mali kaza teşkilatımızın yeni baştan organize edilmesi zaruridir.

Bu meselenin halli için, kanaatimizce gidilecek iki yol vardır:

1- Vergi itiraz mahkemeleri ile vergi temyiz mahkemesinden mürekkep müstakil bir kaza teşkilatı ihdas edilir. Bu usul tatbik edildiği takdirde, vergi mahkemeleri mıntakavi olmalı itiraz mahkemelerinin kararlarına karşı vergi temyiz mahkemesine baş vurulabilmeli ve bu mahkemenin kararları nihaî ve kat'i olmalıdır.

2- Şimdiki itiraz komisyonları yüksek otoriteli, geniş selahiyetli, kuvvetli merciler haline getirilerek temyiz komisyonu kaldırılır. İtiraz komisyonu kararları aleyhine muayyen şartlar dahilinde, doğrudan doğruya Devlet Şûrasına müracaat edilmesi esası vazedilir.

Evvelce söylediğimiz gibi, Vergi Usul Kanunu mali kaza bahsinde, bazı sebeplerden dolayı, cezri bir inkılaba gidememiş bunu atıye bırakmıştır. Usul kanununda bu bahiste yapılan şey, tatbikatta görülen bazı usul noksanlarının tamamlanmasından ve düzeltilmesinden ibarettir. Bu kanunda prensibe taalluk eden yalnız bir meseleye dokunulmuştur. O da, vergi dairelerinin, temyiz komisyonunun kat'i kararları aleyhine Danıştay'a müracaat edememesidir.

## 9- VERGİ İSTATİSTİKLERİ

Yeni vergi sisteminin tatbik kabiliyetinden bahseder ve bunu sağlayacak olan tedbirlerin tetkik ve münakaşasını yaparken, istatistik işi üzerinde de durmamızı belki bazıları garip göreceklerdir.

İstatistik gelir vergisinin tatbik kabiliyetini sağlayacak veya arttıracak bir amil midir?

Bu tamamıyla bir telakki ve zihniyet meselesidir. Bugünün iktisadi ve mali hadiselerini istatistik dışında mütalaa ve tasavvur etmenin imkanı kalmamıştır. Buna artık bizim de kendimizi alıştırmamız, yani iktisadi ve mali hadiseleri istatistik ve rakam zaviyesinden görmemiz ve takip etmemiz zaruridir.

Teferruatlı ve sahih istatistiki mutalar elde olmaksızın iktisadi ve mali siyaset sahalalarında müsbet iş görmeğe imkan yoktur. Bu mevzularda şahsi görüşlerle hareket etmek irticalen kararlar vermek, bir hastayı kocakarı ilaçlarıyla tedavi etmeye benzer.

Vergi siyasetine ve vergi tatbikatına ilmi ve müsbet bir veçhe vermek ancak “vergi istatistiki” ile kabil olacaktır. Vergi istatistiğinin faydası, sadece mali sahaya inhisar etmez. Bu istatistiklerden diğerk birçok bakımlardan da istifade olunur. Hatta bilindiği gibi, milli gelirin tesbitinde başlıca vasıta vergi istatistikleridir.

Bizde bugün ilmi manada vergi istatistiklerinin mevcut olduğu iddia edilemez.

Esasen istatistik ile çalışmağa, istatistik üzerinden düşünmeğe bugünkü vergilerimiz ve vergi görüşümüz de pek müsait bulunmamaktadır.

Yeni vergi sistemine geçilirken, bu sistemin muvaffakiyet amillerinden biri olarak, modern bir vergi istatistiğinin ihdasını şart koşmak kadar tabii bir şey olamaz.

İşte bu mebdeden hareket ederek, gelir vergisinin tatbik kabiliyetini sağlamak üzere şimdiden alınan veya kararlaştırılan tedbirler meyanında “vergi istatistiğine” de önemli bir yer verilmiştir.

Yeni vergi rejiminde istatistik işinin şu suretle organize edilmesi düşünölmüştür:

Vergi istatistiğı işi, prensip olarak, istatistik Umum müdürlüğüne bağlanacaktır.

İstatistik çıkarılması bakımından vergi dairelerine terettüp eden vazife, bu istatistiklerin malzemesini teşkil eden vesikaları muntazam bir surette toplayıp zamanında ve eksiksiz olarak, mezkur umum müdürlüğe sevketmekten ibarettir.

Bahis mevzuu olan vesikalar, tahakkuk fişi, tahsil fişi ve ihbarname gibi formüllerdir.

Vergilendirme muamelesinin istinat ettiğı bu esas vesikalar, en teferruatlı vergi istatistiklerinin, kolaylıkla ve doğru olarak çıkarılmasına imkan verecek bir surette tanzim ve tertip olunacaklardır. Bunlar, umumiyet itibariyle ayrıca vergi istatistiğı için işlenmeyecek, İstatistik Umum Müdürlüğüne asıllarının birer kopyası gönderilmekle iktifa olacaktır.

## 10- REFORM ALEYHTARLARININ TEKLİFLERİ

Reform aleyhtarları gelir vergisi tezi yerine, bugünkü kazanç vergisinin tadil ve islahı fikrini müdafaa ederlerken, ne gibi tekliflerde bulunuyorlar?

Bu hususta evvela İstanbul Tüccar derneğinin son zamanlarda neşredilen “gelir vergisi raporu”na bir göz atalım.<sup>71</sup>

Raporun (teklifler) kısmında, müsbet teklif lerine umumi mahiyette bazı tavsiyelere tesadüf ediyoruz. Gelir vergisinin en önemli mevzularına taalluk eden bu tavsiyelerin mahiyeti aşağıda ayrı ayrı hülasa edilmiştir.

### a- Beyannameli mükellefiyet hakkındaki teklifler:

“Gelir vergisi tasarısıyla derpiş edilmiş olan beyanname usulünün genişletilmesi prensip itibariyle doğru görölmekte, ancak beyanname

71 İstanbul Tüccar Derneğı, Gelir Vergisi, s. 27.



veremeyecek ve karine usulüne tabi tutulmaları icabedecek olanların mesela **esnafın, hudut ve şumulünün, mükellefiyet şeklinin kat'i ve basit ölçülerde tayin edilmesi**” tavsiye edilmektedir.

#### **b- Defter tutma hakkındaki teklifler:**

Tasarıda teklif edildiği gibi, basit defter tutanların da beyannameye tabi tutulması usulü yerinde görülmektedir. Ancak beyanname usulünün genişletilmesinin ve mükelleflerin kazançlarını maliyeden gizlemeğe mecbur olmamalarının vergi reformunun baş davası olduğuna göre, bu noktanın sağlanması için, **vergi formalitelerinin basitleştirilmesi, verginin mükelleflerinin ve cezaların hafifletilmesi, verginin mükellefleri koruyucu ve adil usuller altında tatbik edilmesi** tavsiye edilmektedir.

#### **c- Ticari masraflar hakkındaki teklifler:**

“Ticari mahiyette oldukları halde vergi bakımından kabul edilmeyen masraflar, vergi nisbetlerini ve yükünü çoğalttığından ve vergi mukavemetini doğuran güçlüklerle yol açtığından, **masraf kabulünde ticari icapların göz önünde** tutulması tavsiye edilmektedir.

Bu mevzuda raporun not kısmında mesela “götürü masraf” diye bir şeyden bahsedilmekte ve “tevsiki mümkün olmayan çeşitli masraflar payı olarak, işin mahiyetine göre makul ölçüler altında götürü bir masraf kabul edilmelidir.” denilmektedir.

#### **d- İstihsalciliğin korunması hakkındaki teklifler:**

“Amortismanların eski kıymetler üzerinden değil, tesisatın veya gemi gibi nakil vasıtalarının bugünkü değerlerine göre yapılması” tavsiye edilmektedir.

#### **e- Sermayenin korunması hakkındaki teklifler:**

Bu mevzuda daha ziyade sermaye şirketleri üzerinde durulmuş, sermayeyi himaye etmenin başlıca yolu olarak da sermaye şirketlerinin korunması gösterilmiş ve bunun için sermaye şirketleri hakkında sermaye miktarıyla irtibatlı **müterakki vergi nisbetleri** tavsiye edilmiştir.

Bu mevzuda tahvilat faizleri hakkında da şöyle denilmiştir:

“Devlet tahvilleri faizleri vergiden muaf olduğuna göre, **milli şirketlerin de çıkaracakları tahviller faizinin de vergiden muaf olması lazımdır.**”

#### **f- Emeğin korunması hakkındaki teklifler:**

“Emeğin korunması hususu hem ticari ve sınai mükelleflerden daha düşük bir tarife tatbiki, hem de asgari geçim indirimi yolu ile sağlanması, bunlardan asgari geçim indirimi, **günderlikçi işçilerin hemen tamamını** ve ücretlerden, **mesela ayda 200 liradan aşağı gelirleri içine** alacak tarzda tesbit edilmesi” tavsiye edilmiştir.

İstanbul tüccar derneğinin tavsiyeleri üzerinde uzun uzadıya duracak değiliz. Bu hususta yalnız şunları söylemekle iktifa edelim:

a- Esnafın tarifi, vergiciliğimizin en önemli meselelerinden biridir. Bu tarif ne derece iyi yapılırsa, vergi sistemimize, bilhassa tatbik yönünden, o kadar mazbut bir şekil verilmiş olur. Bu sebepten dolayı, gelir vergisi projesi hazırlanırken bu mevzu üzerinde uzun uzadıya durulmuş, istatistiklere, monografilere istinat edilmiş ve yabancı mevzuattaki esaslar da tetkik olunarak, çalışılmış ve bu suretle bir neticeye varılmıştır. Halbuki bu mühim mesele hakkında tüccar birliği sadece: **“esnafın hudut ve şümulü ve mükellefiyet şekli kat’i ve basit ölçülerle tayin edilmelidir.”** tavsiyesinde bulunmakla iktifa etmiştir.

b- Vergi tatbikatını islah etmek maksadiyle ne gibi tedbirler alındığı ve düşünüldüğü, evvelki bahislerde etraflı bir suretle izah edilmeğe çalışılmış, bu meyanda vergi usul kanunundan da bahsedilmiştir.

Vergi tatbikatının ana kanunu olan ve 400’e yakın maddesi bulunan Vergi Usul Kanuniyle, daha evvel belirttiğimiz üzere, memleketimizde yeni ve ileri bir “vergi hukuku” tesis edilmiş olacaktır. Böyle ilmi bir disiplinin çerçevesi dahilinde de vergi muamele ve münasebetleri, hem mükellef hem de idare cephelerinden, basit ve makul esaslar ve usuller dairesinde halledilmiş olacak, hukuki prensiplere dayanan bir vergi ceza sistemi ve mali kaza usulü kurulmuş olacaktır.

Bu kadar şümulü, ehemmiyetli ve ciddi olan bu dava hakkında tüccar derneğinin raporunda sadece şu direktif vardır:

**“Vergi formalitelerinin basitleştirilmesi, külfetlerinin ve cezaların hafifletilmesi, verginin mükellefleri koruyucu ve adil usuller altında tatbiki lazımdır.”**

c- Tüccar derneği raporunun diğer bir yerinde, ticari mahiyette olan masrafların verginin hesabında kabul edilmesi istenilmiş. Bu meyanda götürü masraf indiriminden, ihtiyatlardan da bahs olunmuştur.

Evvla şuna işaret edelim ki, ticari bilanço ve mali bilanço diye iki mefhum vardır. Ticari mahiyette olan veya telakki edilen birçok masraflar, vergi hukukunun icabı, matrahtan indirilmez, indirilemez. Bu dünyanın her yerinde böyledir. Bu hususta idarenin anlayış ve icabında tesamüh göstermesi elbette lazımdır, hatta şarttır. Nitekim gelir vergisi projesinde bu esas kabul edilmiştir. Fakat matrahtan götürü masraf payı şeklinde indirimler yapılması, mümkün değildir. Bunun gibi bugünün vergiciliğinde “ihtiyat akçesi” istisnası diye de bir şey yoktur. Daha doğrusu kalmamıştır. Bunlar zamanı geçmiş olan ve bugünün vergi telakki siyle bağdaşamayan usullerdir.

d- Amortismanlar eski kıymetler üzerinden değil, tesisatın ve gemilerin bugünkü değerlerine göre yapılmalıdır, deniyor. Bu nasıl olur? Ve nasıl yapılabilir?

Evet, bugünün bilanço kıymetleri üzerinde durmak lazımdır. Gelir vergisi çalışmaları sırasında bu mesele uzun uzun münakaşa edilmiştir. Fakat bunun hal sureti tüccar derneğinin tavsiyesi gibi olamaz.

e- Tüccar derneğinin raporunda sermaye şirketlerinin korunmasından ve bunlar hakkında sermaye miktarıyla irtibatlı bir müterakkilik usulünün tatbikinden bahsediliyor.

Sermaye şirketlerinin korunması meselesine evvelce temas etmiş idik. Bunlar hakkında müterakki nisbetli bir tarifenin tatbikine gelince, böyle bir şey vergi adaletine aykırı ve ilim bakımından sakat olduktan başka, tatbikatta tevhit edeceği neticeler itibariyle de mahzurludur.

Sermaye şirketleri hakkında müterakkilik usulünün tatbiki, prensip itibariyle, yersiz ve mantıksız olur. Evvelce de belirttiğimiz üzere müterakkilik şahsi gelir vergisine mahsus bir usuldür. Buna rağmen, istisnai olarak mesela Amerika’da sermaye şirketleri hakkında bir nevi “müte-

dennilik” tatbik olunmaktadır. Fakat bunun saiki, mahiyeti ve şekli başkadır.

Sermayeyi koruma bahsinde, milli şirketlerin çıkaracakları tahvil-lerin de vergiden muaflığı istenilmektedir. Böyle bir şey bugünün vergi telakkisi ve bilhassa vergi tekniği ile nasıl te’lif edilebilir? Halen mevcut olmayan böyle bir muaflıkla vergi kaçırılması imkanları genişletilmiş olmaz mı?

Bugünün temüyüleri, kurumlar tahvilatını vergi dışı bırakmak şöyle dursun, bilakis bunlar için ödenen faizlerin vergi matrahından indirilmemesi merkezindedir. Bu telakkiye göre, sermaye şirketlerinde (Capital-actions) ile (capital-obligations) arasında mahiyeten bir fark yoktur. Bunlar sermaye şirketlerinde, bu şirketlerin esas mesnedi olan iktisadi kuvvetin, yani sermayenin aynı mahiyetti iki tezahürüdür. Bu itibarla, nasıl ki şirketlerin aksiyon kapitali için faiz yürütülmesi caiz değilse, obligasyon ihracı suretiyle temin edilen sermaye için de ödenecek faizin şirket kazancından indirilmesi doğru olamaz.

Hükümet projesinde bu yeni fikir kabul edilmemiş ve tahvilat faizlerinin matrahtan tenzili esas muhafaza edilmiştir. Tüccar derneği bundan da fazla olarak, bilfarz, bir bankanın elinde bulunan herhangi bir şirketin tahvilatından kazancının ayrılmaz bir cüzü olarak aldığı faizlerin de, bu kazançtan indirilmesini istemektedir. Böyle bir muaflık acaba hangi memlekette şimdiye kadar tatbik edilmiştir?

f- Tüccar derneği emeğin korunması bahsinde diyor ki:

“Ücretler tamamen, aylıklarda 200 liraya kadar vergiden muaf olmalı, ayrıca vergi nisbetleri projeye nazaran daha da indirilmelidir.” Aylık 200 lira senede 2400 liralık bir muaflık demektir. Böyle bir şey nerede görülmüştür? Evvelce de söylediğimiz gibi bu hususta tüccar derneğinin tavsiyeleri tutulursa, bir kalemde kazanç vergisini silmek iktiza eder.

Görülüyor ki, tüccar derneğinin görüşleri ve tavsiyeleri hem ilimden uzak bulunmakta hem de realiteye asla uymamaktadır. Esasen kazanç vergisinin kadrosu ve zihniyeti içinde başka bir görüş tarzı da beklenemezdi.

Bunu daha iyi belirtmek için ticaret odalarının evvelce yaptıkları tekliflere de temas edelim.

Ticaret odalarının 1945 senesinde müştereken hazırladıkları “kazanç vergisi projesinde” (Bu çalışmalara tüccar derneğinde gelir vergisini tenkit edenlerin ekserisi dahil bulunmuştur) mesela şu noktalara tesadüf edilmektedir:

a- Şimdiki kazanç vergimizin, evvelce izah ettiğimiz üzere, en sakat tarafı, bu vergi rejiminde, birbirine zıt türlü mükellefiyet şekillerinin yekdiğerine karışmasıdır. Bizde vergi reformunun esas hedefi, bu prensipsizliği ve sistemsizliği izale etmektir.

Odalar projesinde kazanç vergisinin bu sakat strüktürü aynen muhafaza edildikten başka, eskilerine yeni bazı mükellefiyet şekilleri daha ilave edilmektedir. Bunların başlıcası “emsal esasına müstenit götürü kazanç mükellefiyeti”dir.

Fransız vergiciliğine, sırf siyasi sebepler yüzünden girmiş olan ve en başta yine Fransızlar tarafından şiddetle tenkit edilen bu götürü vergilendirme şeklinde (ki son zamanlarda tadil edilmiştir.) Mükellefler, defter tutarlar, evrakı müsbite kullanırlar, bütün muamelelerini deftere kaydederler, fakat bunların kazançları hakiki miktarları üzerinden değil, ciroya çeşitli “emsaller” tatbiki suretiyle götürü olarak tayin olunur.<sup>72</sup>

Bu götürü usulü, 1926’da ilk kazanç vergisi kanunumuza aynen alınmış, fakat kısa bir zaman sonra terk edilmiştir.

Bu usulün başlıca mahzurları, verginin hakiki kazançla mütenasıp olmaması, büyük haksızlıklara ve indi muamelelere yol açması ve nihayet tatbikinin bilhassa İdare için gayetle müşkül bulunmasıdır.

İşte, ticaret odalarının ihyasını istedikleri usul bu usuldür.

b- Ticaret odaları projesinde vapurculukla iştigal edenler hakkında bir nevi muamele vergisi teklif edilmektedir. Bugünkü kazanç vergisi rejiminde yalnız yabancı nakliyat kumpanyaları hakkında, yani dar bir sahada, kazanç vergisi yerine bilet bedelleri üzerinden alınan maktu bir resim esası caridir.

<sup>72</sup> Fransa’da âyan meclisinin vergi reformuna karşı müzminleşen mukavemetini kırmak için bir taviz olarak, istemeye istemeye, geniş “forfaitaire” bir rejim kabul edilmiştir.

Ecnebi ve beynelmilel nakliyat kumpanyalarının “vergi anlaşmaları” ile tamamen vergi dışı bırakılmaları mümkün bulunmadığı takdirde, bir takım götürü usullerle vergilendirilmeleri zaruridir.

Bu zaruri ve istisnai mükellefiyet şeklinin yerli müesseselere teşmili nasıl düşünülebilir? Bunun sebebi nedir? Bugünkü vergi rejimimizde müteahhitlerin fiili vergi muaflığı yetmiyormuş gibi, bunlara yüksek kazançlı diğer bir mükellef zümresi daha mı ilave edeceğiz?

c- Ticaret odalarının kazanç vergisi projesinde yabancı ihracat müesseselerinin de muamele vergisi mahiyetini taşıyan bir nevi götürü usulde vergilendirilmesi teklif edilmektedir.

Ecnebi nakliyat kumpanyalarında olduğu gibi, ihracatla iştigal eden müesseselerin de vergi muaflığı meselesi muasır vergicilikte bilhassa beynelmilel vergi mükerrerliği bakımından, üzerinde durulan ve uzun münakaşaları mucip olan çok önemli bir mevzudur. Bu mevzuda, diğer memleketlerde cari olan usuller de tetkik edildikten sonra, şu veya bu teze temayül etmek mümkündür. Fakat, yabancı ihracat müesseseleri muamele vergisi şeklinde bir vergiye tabi tutulabilir mi? İstitraden şunu arzedelim ki, gelir vergisi projesinde bu müesseseler hakkında, muayyen şartlar dahilinde, bugünkü muaflık ipka edilmiştir.

d- Ticaret odaları projesinde, kazanç vergisinin “gayrisafi irad” esasına müstenit mükellefiyetine bir de “maktu vergi” ilave edilmektedir. Bu verginin miktarı muhtelif sınıflara göre farkedirilmişdir. Her bir mükellefin maktu vergi bakımından hangi sınıfa dahil olacağını, ticaret ve esnaf odaları birer birer tayin edecektir.

Yüz binlerce mükellefe taallûk eden böyle bir sınıflandırma ameliyesinin tatbikatta nasıl yürütülebileceğini bilemeyiz. Bir an için yürütüldüğünü farz edelim, bunun mali değeri ne olacaktır? Gelir sahasından beklenen büyük varidat bu kabil, tatbik kabiliyetinden mahrum, yama tedbirlerle mi sağlanacaktır?

e- Ticaret odalarının projesinde en az geçim indirimi hakkında şu teklifler vardır:

1- Asgari geçim indirimi her tacirin içtimaî durumuna, ticaret odasında kayıtlı bulunduğu dereceye ve odanın bu husustaki mütalâasına

göre tesbit olunur. (Bu esasa göre zengin bir tacir için yapılacak indirim zengin olmayan bir tacirden fazla olacaktır.)

2- Tüccar için kabul olunan indirim miktarı, hizmet erbabı için tanımlanan indirimden hemen hemen iki misli yüksektir.

3- Asgari geçim indirimi götürü vergilere ve hatta karine vergisine dahi tatbik olunacaktır.

f- Ticaret odaları projesinde, normal zaman için 17'si müterekki, 4'ü nisbi olmak üzere 21 adet vergi nisbet grubu kabul edilmiştir. Bunlara fevkalade zamanlar izin kabul edilip, projenin "olağanüstü hallere ait hükümler" kısmına konan 70 küsür nisbet grubu ilave edilirse, 90 küsür vergi tarifesine varılır.

Mezkûr projede hizmet erbabının tarifesi tüccarın tarifesine nazaran daha yüksektir.

g- Ticaret odaları projesinde götürü vergiler ve hatta iradlı mükellefiyet dediğimiz patent vergisi dahi müterekki olacaktır.

Asgari geçim indirimi, aile durumuna göre vergilendirme ve müterekki vergi tarifesi, bütün bunlar şahsi gelir vergisinin hususiyetleridir. Bunlar istenilen yerlerde, gelişi güzel tatbik olunamaz. Tatbik edilmek istenirse, bir vergi sistemi değil, bir vergi anarşisi yaratılmış olur.





