

yeni e-konomi

“Yazımının 60. Yılı Münasebetiyle”

Organik Vergi Reformu

Ali Alaybek

Ankara 2017

“Yazımının 60. Yılı Münasebetiyle”

ORGANİK VERGİ REFORMU

Ali ALAYBEK

Maliye Bakanlığı
Müşavir Hesap uzmanı



yeni e-konomi

ORGANİK VERGİ REFORMU

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

Yazımı: İstanbul, Haziran 1957

1. Baskı: Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 1961-108,
Damga Matbaası, 1961

60. 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 Mütéhassısı ve daha sonra Muamele Vergileri Hesap Mütéhassısları 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 gerçekleştirilen 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 VERGİALGI.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 Cumhurbaşkanlığı 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/anicilar/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

FİHRİST

I- Vergi Sistemimiz.....	11
1- Verginin Bünyesinde ve Fonksiyonunda Değişme.....	11
2- Rasyonel Bir Vergi Sistemine Doğru.....	13
3- Türk Vergi Sistemi	20
II – Gelir Vergisinin Islahı.....	24
1- Islahın Hedefleri	24
2- Verginin Verimini Arttırmak.....	24
a- Mevzu ve Mükellefiyet Sahası.....	25
b- Vergi Nisbetlerini Yükseltmek.....	27
3- İktisadî Tedbirler	29
a- Amortismanlar.....	29
b- Zarar Nakli	30
c- Rezervlerin Vergilendirilmesi	31
4- Sosyal Tedbirler.....	35
a- En Az Geçim İndirimi	35
b- Diğer İndirimler	37
c- Aile Mükellefiyeti.....	39
III- Diğer Vergiler.....	41
1- Gider Vergileri	41
a- İstihsal Vergisi	41
b- Gider Vergileri Nizamı	44
c- Diğer Kritikler.....	45
2- Mali İnhisarlar Rejimi.....	48
3- Şeker Vergisi.....	52
4- Gümrük Vergisi	53
5- Harçlar ve Damga Resmi	54
6- Veraset Vergisi.....	56
7- Müteferrik Vergiler.....	59
a- Otomobil Vergisi	59
b- Hayvanlar Vergisi.....	61
c- Bina Savunma Vergisi	62

IV- Mahalli Vergiler	63
1- Umumî Görüşler.....	63
2- Muhtelif Yardım Şekilleri	64
3- Yabancı Memleketlerde Tatbikat	66
4- Bizde Mahalli Vergicilik.....	70
5- Yapılacak Islahat.....	71
a- Bina ve Arazi Vergileri	72
b- İşletme Vergisi.....	73
c- Şerefiye	76
V- Vergi Tatbikatına Ait Meseleler	79
1- Vergi Murakabesi.....	79
2- Uzlaşma Müessesesi	83
3- Vergi Kazası.....	85
4- Vergi Cezaları.....	88
5- Servet Beyanı.....	91
6- İstihbarat Arşivi	95
7- Serbest Muhasebe Uzmanları Meselesi.....	97
VI- Maliye Teşkilatının Reorganizasyonu.....	101
1- Maliyede Fonksiyon ve Organ	101
2- Çift Vekâlet Tezi	103
3- Gelirler ve Bütçe Vekâletlerinin Kuruluşları.....	106
a- Gelirler Vekâleti.....	106
b- Bütçe Vekâleti	108
4- Bizde Hâlen Cârî Olan İki Vekâlet Usulü.....	110
5- Batı Devletlerinde Maliye Teşkilatı	111
a- Avrupâda İki Vekâlet Sistemi.....	111
b- Alman Teşkilatının Hususiyetleri.....	112
c- İngiltere'de Gelirler Teşkilatı.....	113
d- Birleşik Devletlerde İkili Teşkilat	114
e- Kanada'da Çift Vekâlet Sistemi.....	115
Netice	117

Umumî, Organik Vergi Reformu

I- Vergi Sistemimiz

1- Verginin Bünyesinde ve Fonksiyonunda değişme ¹

Bilindiği gibi, İktisat ve Maliye teorisinde, İsveç ekolü, Alman tatbikatı ve bilhassa Keynes ve muakkiplerinin yarattıkları hareketle reevalüasyon mahiyette bir inkilâp vukua gelmiştir. Böylece klâsik iktisat nazariyesi kullanılmaz bir hale gelmiş, yeni bir bilgi sistemi ortaya çıkmış ve modern toplum hayatı bu bilgi sisteminin ışığı altında gelişmeye başlamıştır.

Asrımızı karakterize eden bu köklü inkilâp ile, bir yandan XIX. asrın “laissez-faire”ci liberalizmi yıkılırken, diğer taraftan kolektivizm de çekici kuvvetini kaybederek gerilerde kalmış, bunların yerini, daha ileri bir merhale olarak “içtimaî refah devleti” nizamı almıştır.

İçtimaî refah devleti, yahut kısaca “Sosyal Devlet”, kapitalizmin esas yapısını bozmadan, insan hak ve hürriyetleri ile içtimaî adaleti telif eden ve milletleri maddî ve manevî varlıklar ile hızla ileriye götüren, zamanımız sosyal ve ekonomik görüşünün ifadesidir.

Geniş ölçüde devlet müdahaleciliğine dayanan bu yeni nizamın teessüsünde kat’i rolü oynayan faktörlerin başında bugünün vergisi gelmektedir.

Verginin muasır devlet hayatındaki hâkim rolünü anlamak için, vergi hasılatının millî gelirdeki payına göz atmak kâfidir.

Bazı Devletlerde vergi yükünün içtimaî hasılaya nisbeti

Memleketler	%
Birleşik Devletler	26
Japonya	30
Hollanda	30
İtalya	32
Norveç	40
İngiltere	43,7

¹ İktisadî ve Maliye mecmuasının 15 Ağustos 1956 tarihli nüshasında “gider vergileri reformunun mânası” başlıklı yazımızda bu konuya temas edilmiştir.

Alman vergi enstitüsünün araştırmalarına göre, parafiskalite ile birlikte bu nisbetler daha yüksek hadlere ulaşmaktadır. Mesela Birleşik Devletler’de umumî nisbet %27’yi, Fransa’da %35’i, Almanya’da %40’i bulmaktadır.²

Milli gelirin %25-%45 nisbetinde vergi parafiskalite yolu ile yeniden dağılışa tabi tutulması, asrımızın en önemli fenomeni olarak kabul edilmektedir. Bu olay, verginin anlayışı, bünyesi ve fonksiyonunda, birinci dünya savaşından sonra, vukua gelen derin tehavvülle izah olunabilir. Filhakika bu devrede bitaraf, amprik “malî vergi”nin yerini, aktif, reformcu “politik vergi”, diğer bir tabirle “düzenleyici vergi” almıştır.³

Vergide vukua gelen bu inkılap, amme bütçesi ve masraf politikası üzerinde de derin tesirler icra etmekten hali kalmamıştır.

Mazinin mali vergisi, daha ziyade Devletin cari masraflarını karşılamağa yarayan mali bir vasıta iken, bugünün vergisi, masif varidatı ile, bu masrafların dışına taşarak geniş ölçülerde müstahsil sahalarda, bilhassa amme yatırımlarının finansmanında kullanılmağa başlamış, böylece uzun vadeli iktisadi tesiri ile, istihsal hacminin ve milli gelirin artışı üzerinde müessir olan en önemli bir faktör mahiyetini iktisap etmiştir.

Zamanımızda, Batı Avrupa Devletlerinde, amme gelirlerinin ortalama %30’unun yatırımlara tahsis edildiği görülür. Bu nisbet, bazı devletlerde ve senelerde %60’ı bile tecavüz etmiştir. Türkiyede Devlet sektörünün yatırım hacmindeki payı, 1954 yılında %48 nisbetini bulmuştur. Bu yatırımlar amme teşebbüslerinin ve sosyal sigortalaraın hasılat ve amortismanlarından başka, amme gelirler ile cari giderler arasındaki farklardan tekevvün eden bütçe tasarrufları ile finanse edilmektedir.

Diğer taraftan, muasır iktisat hayatında, vergi ile konjonktür arasında sıkı fonksiyonel münasebetler teessüs etmiş, bu suretle de vergi, konjonktür ve tam istihdam politikasının en müessir vasıtalarından biri olmuştur.

2 Türkiyede Devlet gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya nisbeti 1952’de %12, 1955’de %14,2’dir,

3 Bu tabirler Fransızca’da “İmpôt politique” Almanca’da “Ordnungssteuer”ün karşılığı olarak kullanılmıştır.

Verginin bu kantitatif fonksiyonlarının yanında kalitatif hüviyet ve tesirlerini de unutmamak lazımdır. Bilindiği gibi, muasır verginin bu tesiri, servet ve gelirin dağılışındaki müsavatsızlık ve adaletsizliği düzelten bir “tesviye unsuru” oluşunda tezahür eder.

2- Rasyonel bir vergi sistemine doğru:

Verginin, yukarıda izah ettiğimiz hüviyeti alması ve fonksiyonu ifa edebilmesi, ancak rasyonel bir vergi sistemi içinde organize edilmesi ile mümkündür. Muasır anlamı ile vergi sistemi, milli gelire dayanan ve aralarında teorik, teknik ve hukukî yönlerden sıkı bağlantılar bulunan münferit vergiler ve vergi kategorilerinin ahenk ve insicam dahilinde teşkil ettikleri mali nizamı ifade eder. Rasyonel vergi sistemi ise, bahis mevzuu mali nizamın ilmi, mantıki, vazıh ve berrak şeklidir.

Zamanımızın rasyonel vergi sistemi, masif randımanlı büyük vergilere istinat eden, mazinin kalıntıları, perakende, dağınık, karışık ve randımanları düşük vergilerden temizlenmiş olan vergi nizamıdır.

Rasyonel vergi sistemini teşkil eden büyük vergiler, Devlet planında, Gelir vergisi (Kurumlar vergisi dahil) Muamele vergisi ve birkaç münferit İstihlak vergisi ile Gümrük vergisinden ibarettir. Bu vergi sistemi mahalli planda bina ve arazi vergileri gibi reel vergilerle tamamlanır.

Gelir vergisi, çoğu Batı Devletlerinde ve bilhassa Anglosakson memleketlerinde bütün vergi sisteminin bel kemiğini teşkil eden esas mükellefiyettir. Birleşik Devletlerde Gelir vergisi (Kurumlar vergisi dahil) yekun vergi hasılatının takriben %80'ini temin eder. Aynı nisbet İngiltere'de %45-50 raddesindedir. Kıt'a Avrupası Devletlerinde Gelir vergisi, sağladığı varidat bakımında aynı ehemmiyeti göstermez. Bu Devletlerde gelir vergisinin, yekûn fiskal hasılatına nisbeti %30 (Almanya), hatta bazı devletlerde (Fransa) %25 raddesindedir.

Türkiyede Gelir vergisinin yekun vergi hasılatına nisbeti, 1957 bütçesine göre, yuvarlak rakamla %30'dur (Tam rakam %29.2). Bu nisbet Gelir ve Kurumlar vergileri muhammen varidatının, 3.731.337.859 lira tutan yekun fiskal hasılatına bölünmesi suretile bulunmuştur. (Yekun fiskal hasılatına, Tekel safi hasılatı ile yeni ihdas edilen hazine hissesi dâhildir.)

Kıt'a Avrupasında Gelir vergisi randımanının Anglosakson memleketlerindeki kadar bir gelişme göstermiş olmamasının iktisadi, sosyal, psikolojik vergi tekniğine taalluk eden çeşitli sebepleri vardır. Burada bunların bazılarına temas etmekle yetinelim.

Bilindiği gibi, Gelir vergisi ile Milli gelir ve umumi refah seviyesi arasında çok sıkı ve direkt bir münasebet vardır. Vergi tarifesi aynı kalsa dahi, mücerred Milli gelirin artışı, gelir vergisi randımanının, hatta daha yüksek nisbetlerde, artmasını intac eder. Birleşik Devletlerde, nüfus başına isabet eden Milli gelir, Kıt'a Avrupası memleketlerine kıyasla, 2 ila 4 misli fazladır. İngiltere, gelir seviyesinin yüksekliği bakımından, Birleşik Devletlerden henüz çok uzakta bulunmakla beraber, Avrupa Devletleri arasında İsveç ve İsviçre'den sonra en ileride gelen memleketlerden biridir.

Gelir vergisinin randımanı üzerinde müessir olan diğer mühim bir âmil de, bütün iktisadi hayatı kucaklayan ve milyonlarca mükellefi olan bu verginin bugünün görüşlerine, şartlarına ve ihtiyaçlarına uygun bir tarzda organize edilmesi ve tatbik olunmasıdır.

Bu hususta bazı Avrupa devletlerinin (Fransa, İtalya gibi) fazla bir başarı göstermedikleri malumdur. Fransada gelir vergisi kabul edildiği tarihten buyana, hemen her 10 senede bir, bünye değiştirmesine rağmen, kuruluşundaki vuzuhsuzluk ve tatbikatındaki gerilik ve karışıklık sebebi ile, Fransızlar tarafından bir ucube "*monstre*" olarak gösterilmektedir.⁴

Gelir vergisinin muasır anlayışının bazı Batı Devletlerinde iyice kavranmamış olması ve bilhassa kötü tatbikatı mükellefler cephesinde kuvvetli bir mukavemet yaratmış ve ilkin vergilerin kraliçesi olarak göklere çıkarılan bu verginin, şiddetli tenkitlere maruz kalarak itibardan düşmesine sebep olmuştur. Bu hareket o derece kuvvetlenmiş ve ilim sahasında da mâkes bulmuştur ki, Gelir Vergisinin zamanını geçirdiği, hiç değilse şimdiki şekli ve şümülü ile tatbik kabiliyetini ve bu verginin yerini, zamanımızın vergisi olan muamele vergisinin alacağı ciddiyetle ileri sürülmeğe başlanmıştır.

4 H. Laufenburger, Theorie economique et psychologique des Finances publique (1956)

Kanaatimizce, bu kabil görüş ve iddialar ilmi mesnedden mahrum ve realiteye tamamen aykırıdır. Ne bugünün, ne de yarının demokratik cemiyetleri, mali bakımdan olduğu kadar, ekonomik ve sosyal sebeplerle de gelir vergisinden farig kalamazlar. Gelir vergisi olmadan, ileri, insicamlı rasyonel bir vergi sistemi ve buna dayanan bir bütçe nizamı tasavvur edilemez. Bu mevzuda bizce yapılacak şey, gelir vergisini, gerek mali-iktisadi, gerek hukuki bir mevzu olarak, gerekse tatbik usulü ve şekli bakımından zamanımızın anlayışına icap ve ihtiyaçlarına cevap veren rasyonel bir müessese olarak yeniden organize etmekten ibarettir.

Modern vergi sisteminin ikinci temel unsurunu muamele vergisi teşkil eder. Bu vergi, gelir vergisinin aksine, kıt'a Avrupasında gelişmiş, İngiltere ve Birleşik Devletlerde ise aynı önemi ihraz edememiştir.

Almanya'da muamele vergisinin yekun vergi hasılatında nisbeti, gelir vergisine yaklaşmış, Fransa'da aynı nisbet, gelir vergisi için %24'den ibaret bulunurken, muamele vergisinde %50'yi tecavüz etmiştir.

Muamele vergisinin, bilindiği gibi çeşitli tipleri vardır: Şelale vergisi (yayıllı muamele vergisi tipi), sınaî istihsal vergisi, toptan ticaret safhasından alınan vergi, perakende ticaret safhasından alınan vergi, bunların karışık şekilleri, İngilizlerin daha ziyade bir lüks vergisi mahiyetinde olan, (Purchase Tax)ları gibi. Fransa'da 1954'de yapılan büyük reformla bu vergi tiplerine, eklenen değer vergisi "*Valeur ajoutée*" usulü de katılmış, nihayet bizim yaptığımız gider vergileri reformu ile de, daha ziyade ilk istihsal esasına dayanan yeni bir vergileme şekli de ortaya çıkmıştır.

İtiraf etmek lazımdır ki, muamele vergisi mevzuunda, gelir vergisinde olduğu gibi, ilmi ve nazari bakımdan dahi, prensipleri ve teknik yapısı üzerinde ittifak edilen vazih bir vergileme sistemi ve şekline henüz varılamamıştır. Bunun başlıca sebepleri, bu verginin gelir vergisine nazaran yeni bir vergi sayılması, sağlamakta olduğu muazzam varidat karşısında, bu mevzuda radikal değişikliklerden çekinilmesi (Almanya), nihayet vergide bünye değişikliğinin iktisadi hayat üzerinde yapacağı tesirlerin önceden kestirilememesidir.

Muamele vergisi mevzuunda son yıllarda en ziyade dikkati çeken, üzerinde en fazla durulmuş olan hadise "*Valeur ajoutée*" reformudur. Bazı müellifler, eklenen değer vergisinde, yalnız muamele vergisinin en

ileri, en rasyonel ve mütakâmil şeklini görmekle, kalmamakta, hatta bu verginin, gelir vergisini istihlaf edecek istidatta olduğunu ileri sürmektedirler. Kanaatimizce, bir nevi gayrisafi kazanç vergisi hüviyeti ile gelir vergisinin sınırına dayanan bu yeni vergileme şeklinin istikbalin vergisi olması muhtemel ve varit değildir. Bu vergiyi, bazı memleketlerde (ezcümle Fransa'da) gerek gelir vergisi, gerekse muamele vergisinin iyi tatbik edilmemesi ve muvaffak olamamasının yarattığı menfi reaksiyonun bir neticesi olarak mütalâa etmek daha doğru olur.

Bize, muamele vergisinin ilmi ve ameli bakımlardan en ileri şekli, zaruri gıda maddeleri haricinde, toptan ticaret safhasından alınması şeklindedir. Yalnız burada, iktisadi hayatı organize edilmiş ileri sanayi memleketleri ile, iktisadi kalkınma hareketine yeni başlamış iktisaden geri memleketler arasında bir fark gözetmek lazım gelir. Bu ikinci zümreye dahil olan memleketler, muamele vergisini, gerek yayılı gerekse imal veya toptan ticaret safhasına irca edilmiş şekiller ile, tatbik edecek durumda değildirler. Bu hakikati muamele vergisi mevzuunda, Türkiye'nin geçirdiği 30 senelik tecrübe açıkçı göstermiştir. Bu memleketler muamele vergisini, rekabet bitaraflığını ihlal etmeksizin çok dar bir faaliyet sahasına inhisar ettirmek zarureti karşısındadırlar. Bu da verginin belli bir takım ilk istihsal maddeleri üzerine vazedilmesinden başka bir imkan bırakmamaktadır. İşte Türkiye'de son yaptığı gider vergileri reformunun kadrosu içinde, muamele vergisini ilk istihsale irca etmek suretile bu çığırı açmış bulunmaktadır.

Hangi tertipte olursa olsun, muamele vergisi ile gelir vergisi, birbirini itmam eden ve modern vergi sistemlerinde, yekun fiskal hasılatın %60 ila %80'ini sağlayan temel kaynakları teşkil ederler. Bunların yanında rol oynayan diğer vergiler, başta tütün vergisi (bu vergi fiskal hasılatının tek başına %10- %20'sini temin eder), müskirat vergisi ve gümrük vergisidir. Modern vergi sisteminde diğer an'anevi istihlak vergileri, ya muamele vergisinin mevzuuna dahil olurlar (şeker vergisi, kibrit vergisi gibi), yahut da umumi gümrük rejimine tabi bulunurlar (Çay ve kahve vergisi gibi).

Devlet vergilerinin kadrosunu tamamlamak için gelir ve gider vergilerinin arasına, "Servet Tedavülü Vergileri" adını vereceğimiz bir

mükellefiyet grubunu ilave etmek lazımgelir.⁵ Bu grup, veraset vergisi, gayrimenkul iktisabı vergisi ve menkul kıymetler iktisabı vergilerinden terekküp eder.

İleride daha etraflı bir surette izah edeceğimiz üzere, veraset vergisi, randımanı düşük ve gittikçe düşmekte bulunan tekniği gayetle muğlak ve tatbikatı külfetli ve zahmetli bir vergi olmasına rağmen, zamanımızda mücerred sosyal mülahazalarla muhafaza edilen tarihi bir mükellefiyettir. Ancak bu mükellefiyet konusunda gerçekten sosyal icaplara uygun hareket edebilmek için, verginin bünyesinde esaslı tadilat yapılması zaruri bulunmaktadır ki, çoğu Batı Devletlerinin bu yola girdikleri görülmektedir.

Gayrimenkul iktisabı vergisi, gayrimenkullerin alım, satımında, intikal muamelesinin tescili sırasında alınan vergidir. (Bizdeki tapu harcı)

Menkul kıymetler vergisi ise, esham ve tahvilatın ihracı ve sonradan borsadaki muameleleri üzerinden alınır.

Mahalli vergilere gelince, bunları, Devletin esas fiskal kaynakları kendisine hasrettiğini ve Mahalli İdarelerin mali bakımdan git gide Devlete bağlandığı vakiasını gözönünde tutarak tetkik etmek icabeder.

Esas fiskal kaynaklar Devletin elinde toplandığına göre, Mahalli İdarelere (Belediyelere), ancak reel vergilerle mahalli karakterde bir mükellefiyet olarak da eğlence vergisi kalmaktadır.

Mahalli idarelere tahsis edilecek reel vergiler Bina ve Arazi Vergisi ile (Patente)in daha mütekamil bir şekli olan İşletme Vergisidir.⁶

Şu var ki, bir taraftan şehirleşme hareketinin istilzam ettiği geniş masrafların, diğer taraftan Mahalli İdarelerin yüklendikleri sosyal külfetlerin, bunlara bırakılan vergilerle karşılanması imkansızdır. Bu yüzden, Mahalli İdarelere Devlet vergilerinden, “müşterek fonlar” kanalı ile pay verilmesi, ya da doğrudan doğruya umumi bütçeden sübvansyonlar yapılması zaruri bulunur.

5 Bu tabiri Alman vergi terminolojisinde kullanılan “Vermögensverkehrsteuer” tabirinden aldık.

6 İlerde İşletme vergisi hakkında izahat verilecektir.

Şimdi yukarıda verdiğimiz izahata dayanarak modern ve rasyonel bir vergi sisteminin tereküp tarzını, şematik olarak gösterelim:

Devlet Vergileri

Gelir Vergisi

Şahsi Gelir Vergisi

Kurumlar Vergisi

Servet Tedavülü Vergileri

Veraset Vergisi

Gayrimenkul İktisabı Vergisi

Menkul Kıymetler Vergisi

Gider Vergileri

Muamele Vergisi

Tütün Vergisi

Müskirat Vergisi

Gümrük Vergisi

Mahalli Vergiler

Bina ve arazi vergileri

İşletme vergisi

Eğlence vergisi

Görülüyor ki, bazı an'anevî istihlâk vergileri ile damga resmi, harçlar ve diğer çeşitli müteferrik ve perakende vergiler yukarıki planın dışında bırakılmıştır.

İstihlâk vergilerinden tuz vergisinin, sosyal bir vergileme sistemi içinde yerinin olmadığını belirtmeğe hacet yoktur. İleri Batı Devletleri için şeker de aynı durumdadır. Nitekim bu devletlerden çoğu şekeri ya vergi dışı bırakmışlar, ya da umumi muamele vergisi rejimine tabi tutmuşlardır. Kibrit vergisi için de aynı şeyi söylemek mümkündür.

Ananevi istihlak vergilerinden olan kahve ve çay vergilerine gelince, bunlar Batı Devletleri için münhasıran ithal maddeleri oldukları için, ayrıca istihlak vergisine tabi tutulsalar dahi, bu vergiler mahiyeten gümrük vergisine yapılan zamdan başka bir şey ifade etmezler. Nitekim, bazı Batı Devletlerinde, ezcümle İngiltere'de, bu kabil istihlak vergileri, doğrudan doğruya umumi gümrük vergisinin rejimine dahil bulunurlar. Filhakika rasyonel vergi sistemi anlayışı bakımından, münhasıran ithalatta alınan vergilerin doğrudan doğruya gümrük rejimi dahilinde mütalaa edilmeleri yegane mantıki ve müsbet hareket tarzıdır.

Damga resmine gelince, mütenevvi mevzulara taalluk eden, mahiyeti her defasında değişen iptidai, müz'ic ve tatbikatta pul mütehassıslarına ihtiyaç gösterecek kadar da muğlak ve girift olan ve bütün bu geriliği ve güçlüğüne rağmen verimi düşük ve gittikçe düşmekte bulunan bu eski zamanların kalıntısı mükellefiyetin modern ve rasyonel bir vergi sistemi içinde yeri olmayacağı aşikardır.

Harçlar da, bilindiği gibi, çoğu hallerde damga resmi ile de karışmak suretile, ya da tamamen yahut da kısmen vergi mahiyetini iktisap ettikleri cihetle, modern bir vergi sisteminde bunların da tasfiye edilmesi zaruri bulunur.

Bazı Devletlerde (Fransa, Belçika gibi) orta çağın kalıntısı olan damga resmi ve harçlar, (enregistrement) idaresine bağlı olarak geniş bir teşkilat içinde ve hudutsuz bir şekilde tatbik edilirken, Anglosakson devletlerinde bunların tatbikatı pek dar bir sahada cereyan etmektedir. Almanyada ise, damga resmi bazı münferit vergilere (servet tedavülü vergilerine) irca edilmek suretiyle büsbütün kaldırılmış, harçlar da, daha ziyade bu karakterler ile muayyen, mahdut mevzulara (mahkeme harçları, noter harçları gibi) inhisar ettirilmek suretiyle vergi sisteminin dışında bırakılmışlardır.

Yukarıki izahatı hülasa etmek icap ederse, şöyle söyleyebiliriz: Muasır, rasyonel bir vergi sistemi esas itibarıyla, masif varidatlı ve sayısı mahdut büyük vergilere istinat edebilir. Bu vergiler, birbirini tamamlayan gelir vergisi ile muamele vergisi, bunların dışında da tütün vergisi, müskirat vergisi ve gümrük vergisinden ibarettir. Bunların arasına, sistemin bütünlüğü bakımından, servet tedavülü vergileri dediğimiz diğer üç vergi girer.

Mahalli vergicilik ise, bina, arazi, işletme ve eğlence vergilerinden terekküp eder.

Yukarıda izahına çalıştığımız rasyonel vergi sistemi, bugünün ilmi görüşüne ve mali realitesine cevap veren vergi nizamıdır. İtiraf etmek lazımdır ki, Batı memleketlerinin çoğu, bu manada bir fiskal nizamı tesis etmeye henüz muvaffak olamamışlardır. Ancak birçok devletlerde yapılan cezrî reformlarla bu neticeye yaklaşılmaya çalışılmakta, bunu tahakkuk ettirmek için esaslı çalışmalara devam edilmektedir.

3- Türk vergi sistemi

Türk vergiciliğinin, ileri ve rasyonel vergi sistemi zaviyesinden tetkik ve münakaşasını yapabilmek için, gelir bütçemizi esas tutarak vergilerimizin kısaca tahlilini yapalım.

1957 gelir bütçemiz dört kısma ayrılmaktadır:

I- Vergiler,

II- Devletçe idare edilen kurumlar hasılatı ve Devlet payları,

III- Devlet emvali varidatı,

IV- Çeşitli varidat ve cezalar.

Varidat bütçesinin umumi yekunu 4.006.672.859 lira, vergiler kısmının yekunu ise 3.097.320.000 liradır.

Tamamen fiskal mahiyette olan Tekel idaresi safi hasılatı (254.017.859 lira) ile, gümrük vergisinden başka bir şey olmayan hazine hissesi (380.000.000), yani cem'an 634.017.857 liralık varidat, bütçenin vergiler kısmında değil, Devletçe idare edilen kurumlar hasılatı ve Devlet payları telakkisi ile ikinci kısmında gösterilmişlerdir.

Tekel safi hasılatı ve hazine hissesi ilave edilince vergiler kısmının yekunu 3.731.337.859 liraya baliğ olur. Bu meblağ, yekun varidatla (bu varidattan Musul petrolerinden alınacak pay (100.000.000 lira tenzil edilmek suretile) mukayese edilirse, vergi hasılatı nisbetinin %95,5 olduğu ve fiskal hasılat dışındaki Devlet varidatının %4,5'den ibaret bulunduğu görülür. Şimdi, gelir bütçesinde, muhtelif vergilerin ve vergi

zümrelerinin nisbetlerini göstermek suretile vergi sistemimiz içindeki mevkilerini tesbit edelim:

Vergiler	Yekun fiskal hasılatta nisbetleri	
		%
Gelir vergisi	: Şahsi Gelir V.	25,7
	Kurumlar V.	3,5
		29,2
Gider vergileri	: İstihsal V.	16,7
	Akaryakıt V.	3,4
	Hizmet V.	5,3
		25,4
Gümrük Hasılatı	: Gümrük V.	5,8
	Hazine hissesi	10,1
		15,9
Tekel Hasılatı	: Safi hasıla	6,8
	Savunma V.	5,3
		12,1
Şeker vergisi		6,7
Damga resmi		
Ve Harçlar	: Damga resmi	4,5
	Harçlar	1,3
		5,8
Servet tedavülü vergileri	: Veraset V.	1,1
	Tapu harçları	1,3
		2,4
Diğer vergiler	: Hayvanlar V.	0,81
	Bina savunma	0,33
	Otomobil V.	0,24
	Diğerleri	1,12
		2,5
		100

Yukarıki tablonun tetkik ve tahlili, Türk vergi sisteminin bir taraftan ileri unsurlar ihtiva ettiğini, öbür yandan da iptidai, karışık ve irrasyonel bir manzara arzettiğini gösterir.

Vergi sistemimiz ileri ve muasır hüviyetini, 1950 gelir vergisi reformu ve 1957'de tahakkuk eden gider vergileri reformu ile iktisap etmiştir.

Türk gelir vergisi, ileride temas edeceğimiz noksanlarına rağmen, ilmi yapısı ve realiteye intibak kabiliyeti bakımından, Batının en ileri gelir vergisi sistemleri ile boy ölçüşecek vaziyette olduğunu isbat etmiştir. Bu bakımdan, Türk gelir vergisinin, birçok Batı Devletlerinin gelir vergilerinden (Fransa, Belçika, İtalya gibi) daha ileride olduğunu tereddütsüzce iddia etmek mümkündür.

Gelir vergimizin (Kurumlar vergisi dahil) tam olarak tatbikine geçildiği 1951 yılındaki varidatı 290 milyon liradan ibaret bulunmuştur; 1957 yılının varidat bütçesindeki tutarı ise 1 Milyar 92 milyon lira ile 1951 varidatının 4 mislidir. Vergi tarifesinde her hangi bir değişiklik yapılmamış, ziraat sektörü ile küçük sanat ve ticaret sahası tamamıyla vergi dışı kalmış, tatbikatta kifayetsiz bulunmuş olmasına rağmen, gelir vergisinin randımanında vukua gelen bu muazzam tereffüü, şüphesiz, sadece milli gelirdeki artış ve konjonktürle izah etmeğe imkan yoktur. (Aynı devre toptan eşya fiyat endeksleri 100'den 150'ye çıkmıştır.)

Diğer taraftan, gelir vergisi, yukarıki tabloda da gösterdiğimiz gibi, bütçe yekun fiskal hasılatının %30'unu sağlamaktadır ki, bu nisbet, Almanya'nın nisbetinde müsavi, Fransa'ninkinden yüksek bulunmaktadır.

Gerek varidat bakımından ihraz ettiği mevki, gerek diğer vergilerin (bilhassa gider vergilerinin) tatbikatı üzerindeki tesirleri doyalısıyla, gelir vergisi, bütün vergi sistemimizin belkemiğini teşkil etmiştir. Böyle olmakla beraber, teferruata ait hususlar bir tarafa, bu ana vergimizin, bazı prensip noktalarından ve tatbikat cephesinden islahaya muhtaç bulunduğu da muhakkaktır. Bu islahat da, geciktirilmeden tahakkuk ettirildiği takdirde, bir yandan bu kaynaktan sağlanan varidatta daha önemli artışlar beklenebileceği gibi, verginin, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını daha müsbet bir surette ifa etmesi de imkan dahiline girmiş olacaktır.

Fiskal sistemimizin ikinci büyük vergiler grubunu teşkil eden gider vergilerine gelince, son yapılan reform ile vücuda getirilen bu vergi yapısını da, Türk vergiciliğinin gelişmesinde ileri bir merhale olarak kabul etmek lazımgelir. Gider vergileri reformu ile, bir taraftan milli sanayimizin inkişafına mani olan muamele vergisi ortadan kaldırılırken, di-

ğer taraftan da dağılık ve insicamsız bir halde olan diğler çeşitli gider vergilerimiz muayyen esaslara bağlanarak, rasyonel bir kadro içinde bir araya getirilmek istenilmiştir. Yalnız, ileride izah edeceğimiz üzere, gider vergilerinin kuruluşunda, fikrimizce, sistem ve prensip bakımından bazı hatalara düşülmüştür ki, bunların tashih edilmesi, bu yeni vergi reformunun muvaffakiyeti bakımından zaruri olacaktır.

Vergi sistemimizde, taşıdıkları ehemmiyet bakımından gelir vergisi ile gider vergilerini takip eden fiskal kaynaklar gümrük hasılatı, tekel hasılatı ve şeker vergisidir. Bu mevzularda vergi sistemimiz ilmi hüviyetini ve vuzuhunu kaybetmektedir.

Gümrük rejimimizin yapısı ve prensipleri, bu yıl ihdas edilen ve gümrüğe toptan bir zammı tazammun eden hazine hissesi ile, temelinden değışmiştir. Aslında, yekun fiskal hasılat içindeki hissesi %5 - %6 civarında olan gümrük vergisinin nisbeti, hazine hissesi dolayısı ile, %16'ya çıkmıştır. Yabancı devletlerde rastlanmayan bu yüksek nisbetin, iktisadi kalkınma safhasında bulunan memleketler için de, normal ve devamlı telakki edilmesinin mümkün olabileceğini zannetmemekteyiz.

Tekel hasılatına gelince, bu mevzu, gerek bu hasılatın fiskal ehemmiyeti itibarı ile, gerekse bu hasılatı temin eden Tekel İşletmeciliği noktasından derin islahata ihtiyaç gösterir.

Fiskal kaynaklar olarak, büyük mali rezervler sağlayan tütün vergisi ile müskirat vergisinin, bir yandan eskimiş "plusvalue" usulü, öbür yandan savunma vergisi yolile kavranmalı ve böylece kısmen vergi gelirleri, kısmen de işletme gelirleri arasında ayrı ayrı gösterilmeleri kanaatimizce, rasyonel vergicilik mefhumu ile telif edilemeyecek bir vuzuhsuzluğa ve karışıklığa meydan vermektedir.

Şeker vergisi hakkında söylenecek şey, bu verginin de teknik yapısı itibarı ile vuzuhsuz ve zaruri bir gıda maddesine taalluk etmesi itibarı ile de, nisbetinin yüksek bulunduğu keyfiyetidir.

Damga resmi, harçlar ve diğler müteferrik vergi ve resimlere gelince, rasyonel bir vergi sistemi bakımından esaslı bir tasfiye ve islahata ihtiyaç gösteren bu mevzularda ait görüşlerimiz, ileriki paragraflarda, etraflı bir surette izah edilecektir.

II – Gelir Vergisinin Islahı

1- Islahın hedefleri:

Gelir vergisinde yapılacak ıslahatın hedeflerini şu noktalarda toplamak mümkündür:

- Verginin mali verimini arttırmak,
- Vergiyi iktisadi icaplara daha uygun bir hale getirmek,
- Verginin sosyal bünyesini kuvvetlendirmek.

Filhakika bu hedefler, münferit veya umumi her vergi reformunun başlıca gayelerini teşkil ederler. Fakat mükellefiyet sahasının sonsuz genişliği ve değer mükellefiyetler üzerindeki doğrudan doğruya veya vasıtalı olan tesirleri dolayısı ile, gelir vergisinin, bahis mevzuu maksatlara göre ıslah edilmesi ayrı bir önem taşımakta ve her vergiden ziyade üzerinde durulması icabeden bir keyfiyet teşkil etmektedir.

Yukarıda, gelir vergisinin mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonlarını bakımından üç noktada topladığımız hedeflerine vasıl olmak için, genel ve organik bir reform çerçevesi içinde ele alınması icap eden meseleleri, teferruata inmeksiz, aşağıda sıra ile izah etmeye çalışacağız:

2- Verginin verimini arttırmak:

Gelir vergisi, bizdeki kısa tatbikatının da açıkça gösterdiği gibi, bünyesinde devamlı bir genişleme ve artma istidadı taşıyan en verimli fiskal kaynaktır. Verginin bünyesinde meknuz olan bu yayılma ve artma istidat ve kudretine organik gelişme imkanını sağlamak için şu tedbirler silsilesi bahis mevzuu olur:

- a. Mevzu mükellefiyet sahasını genişletmek,
- b. Vergi nisbetlerini yükseltmek,
- c. Verginin tatbikatını tekemmül ettirmek suret ile vergi ziyasını daraltmak.

Tatbikat ile ilgili meseleleri ileride ayrı bir bölümde inceleyeceğimiz için, burada verginin mevzuu ve nisbetleri üzerinde durmakla yetineceğiz.

a- Mevzu ve mükellefiyet sahası

Gelir vergisinden sağlanan varidatın arttırılması bahis konusu olunca, tatbiki basit ve tesiri ani olduğu için, evvela, nisbetlerin arttırılması hatıra gelir. Halbuki, gelir vergisi tatbikatında büyük bir başarı göstermemiş olan bazı Devletlerinde (ezcümle Fransa'da) müşahede edildiği gibi, diğer faktörler ihmal edilerek, yüksek nisbetler rejimine geçilmesi menfi neticeler verebilir. Bu sebeple nisbet arttırmalarına gitmeden önce, mevzu ve mükellefiyet sahasının genişletilmesi ve tatbikatın tekammül ettirilmesi hususları üzerinde durulması, organik vergi reformu açısından, daha rasyonel ve müsbet bir hareket tarzı olur.

Gelir vergisinde mevzu ve mükellefiyet sahaslarının genişletilmesi ile ilgili meselelerin başında, bilindiği gibi, zirai kazanç istisnası ile küçük işletmeleri de içine alan esnaf muaflığı gelir. Evvelce de işaret ettiğimiz gibi, aslında sağlam bir yapıya malik olan Türk gelir vergisi sisteminin en zayıf taraflarını, vergideki bu iki büyük boşluk teşkil eder.

Bizde zirai kazançlar, bilindiği gibi, gelir vergisinin ilk kuruluşunda, kül halinde vergiden istisna edilmiş, küçük işletme kazançları ise, bidayette esnaf vergisine tabi tutulmuş, 1956'da bu verginin ilgası neticesinde, muaflık hadleri da ayrıca yükseltmek suretile, vergi mevzuunun dışına çıkarılmıştır.

Zirai kazançların vergilendirilmesi davası, gelir vergisi fikrinin ortaya atıldığı tarihten başlar. Biz bu husustaki fikirlerimizi, üzerinde çalıştığımız kanun projelerinde ve muhtelif etüdlerde belirttiğimiz cihetle, burada bu konuya tekrar dönmeyi zait addederiz. Yalnız şu hususu bir kere daha ifade etmek isteriz ki, milli gelirin nısfına yakın bir kısmını ziraat sektöründen sağlayan memleketimizde, büyük zirai işletmelerin ve bunların mahdut ellerde toplanan kazançlarının tamamen vergi dışı kalması, vergi sistemimizin, gerek ilmi, gerek maddi bakımlardan en sakat taraflarından birini teşkil eder. Bizim gibi iktisaden az gelişmiş bir memlekette, Batı örneğindeki gelir vergisi tatbikatının, kısa bir zamanda sağladığı başarı, bahis konusu eksikliği ve boşluğu daha bariz bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu itibarla ne yapıp yapıp, zirai kazançların, ilkin büyük işletmelerden başlamak suretile, gelir vergisinin mevzuuna alınmasını vergi sistemimizin bütünlüğü ve istikbali bakımından kaçınılmaz bir zaruret olarak mütalâa etmekteyiz.

Büyük zirai kazançların, yaptığımız teklifler dairesinde, pratik ve realiteye uygun bir tarzda, gelir vergisi mevzuunun içine alınması, zannedildiği kadar müşkülât doğuracak bir hadise sanılmamalıdır. Diğer taraftan, şunu da unutmamak lazımdır ki, fennileşme yolunda olan ve mühim fonların yatırım sahasını teşkil eden ziraatimize, gelir vergisi tatbikatı dolayısıyla, hesap, maliyet ve prodoktivite mefhumlarının girmesi, milli ekonomimiz için, değeri takdir edilemeyecek derecede yüksek faydalar getirecektir.

Küçük ticari ve sınai işletmelerin muaflığına, bizdeki tabir ile esnaf muaflığına gelince, bu muaflığın, en az geçim indirimi ile irtibatlandırmak şartile, daha ziyade köylerde ve küçük kasabalarda basit işlerle uğraşanlara inhisar ettirilmesinin caiz olacağına inanmaktayız. Esnaf muaflığı ile, “traînards” denilen, zamanımız şartlarına göre geri kalmış, perakende, cüce ve dağınık küçük işletmeciliğin, başka deyimle muasır iktisat anlayışı bakımından yok olmaya mahkum bulunan iptidai sanat ve ticaret şekillerinin, mali “favoritizm” havası içinde sun’i olarak yaşatılması, himaye ve teşvik edilmesi, sadece verginin randımanı, vergi ahlakı ve vergi sistemi üzerinde menfi tesirler yaratmakla kalmaz, aynı zamanda iktisadi ve sınai kalkınmayı aksatması ve geciktirmesi dolayısıyla milli ekonomi bakımından da çok zararlı neticeler tevhit eder.

Bazı Fransız müelliflerinin söyledikleri gibi, bu kabil istisna ve muafıklar diğer bir deyimle muayyen iktisat kategorileri ve içtimai sınıflar lehine hususi imtilazlı muamelelerle, vergi nizamı bir nizamsızlık şeklinde soysuzlaşır, mali sistem kendini tahrip eden bir ucube halini alır.

Bu duruma bir misal olarak bizde eski kazanç vergisi ile bu sene ilga edilmiş olan muamele vergisi gösterilir.

Fransa’da da, modern vergiciliğin muvaffak olamamasının başlıca sebeplerinden biri olarak, küçük işletmelerin çeşitli muaflık, istisna ve götürü vergileme usulleri ile mazhar oldukları mali himaye ve teşvik gösterilmektedir. Bu vaziyet Fransa’da vergi hasılatının gelişmesine mani olmakla kalmamış aynı zamanda, prodüktivitesi yüksek, büyük işletmeciliğin zararına küçük işletmelerin artmasına yol açmak suretiyle milli ekonomi üzerinde tahripkar tesirler icra etmiştir. (Fransa’da küçük sanat erbabının sayısında 1938-1954 yılları arasında %150 nisbetinde bir artış kaydedilmiştir.)

Bu vakıalar gözönünde tutulunca, milli ekonomisini yeniden organize etmek durumunda bulunan memleketimizde, küçük işletme muafılığı gibi bir mesele üzerinde ne kadar dikkatle durulması icabettiği, zamanını geçirmiş bulunan ve uzun vade ile düşünülürse, sahipleri için de zararlı olan, dağınık ve irrasyonel küçük sanat ve ticaret işlerini himaye ve teşvik eden bir mali politikadan ne derece sakınması lazımgeldiği açık olarak anlaşılır.

Burada şu noktayı da belirtelim ki, küçük işletme kazançlarının tesbiti hususunda Türk vergiciliğinin müsbet ve pratik buluşlarından biri olan ve tatbikatta kısa zamanda yer etmiş, hatta yeni ticaret kanunumuz tarafından da aynen kabul edilmiş bulunan “işletme defteri usulü”, küçük sanat ve ticaret erbabının vergiye tabu tutulmalarını azami derecede kolaylaştırmıştır.

b- Vergi nisbetlerini yükseltmek

Türk gelir vergisi ve kurumlar vergisi nisbetlerinin, batı devletlerinde cari nisbetlere nazaran oldukça düşük ve mutedil bulunduğu, malum bir hakikattir. Bu nisbet farklılığını şu sebeplerle izah etmek mümkündür:

- a- Türkiye 1951’de gelir vergisini tatbika başlamıştır. Batı devletlerinin çoğunda ise gelir vergisi tatbikatı geçen asırda başlar.
- b- Türkiye’nin iktisadi hayatı, batılı manada henüz organize edilmemiş, ticaret ahlakı, iktisadi münasebetleri düzenleyen kuvvetli, manevi bir faktör halini henüz almamıştır.
- c- Yukarıda bahis mevzuu ettiğimiz gibi, geniş kazanç sahaları, gelir vergisi mevzuunun dışında kalmaktadır. Bu durum vergi adaleтини zedelediği gibi, verginin rekabet bitaraflığını da ihlal etmektedir.
- d- Bizde vergi tatbikatı, gelir vergisinin kabulünden sonra bu mevzuda kaydedilen terakkilere rağmen, gelir vergisi gibi hudutsuz ve yaygın bir mükellefiyetin icap ettirdiği genişlikte, mükellefin yetiştirilmesi, mükellefle işbirliği esaslarına göre ve rasyonel çalışma metodlarına tamamen uygun bir tarzda organize edilme-

miştir. Ayrıca vergi tatbikatına veçhe verecek olan yetkili bir mali kaza teşkilatı kurulmamıştır.

Bütün bu sebepler, bizde gelir vergisi nisbetlerinin batı devletlerine nazaran mutedil bir seviyede tutulmasını icap ettirmiş olan amillerdir. Böyle olmakla beraber, gelir vergisi nisbetlerinin donmuş ve dokunulmaz bir halde bırakılması da bittabi gerekmez. Ancak şunu unutmamak lazımdır ki, gelir vergisinin nisbetleri, yukarıdaki faktörlerin dışında, strüktürel münasebetleri dolayısı ile, bir yandan vergi tarifesinin terkip ve tertip tarzına, öbür yandan da en az geçim indirimi gibi başlangıç indirimlerine sıkı sıkıya bağlı bulunur. Bizde, mesela paranın iştirak gücünde vukua gelen tahavvüller, gelir vergisinin nisbetleri ile vergi tarifi ve indirimler arasındaki münasebeti temelinden ihlal etmiş bulunmaktadır. Bu yüzden verginin müterakkilik sahası ehemmiyetli surette daralmış, progresyon, bu daralan saha içinde hızlanmış ve dolayısı ile reel gelirler, bilfiil daha yüksek transların nisbetleri üzerinden vergiye tabi tutulmuşlardır. Bu durum üzerinde, hususi tasarrufun önemli bir kaynağını teşkil eden orta gelirler bakımından, ehemmiyetle durmak lazımgelir.

Bundan başka, gelir vergisi nisbetleri ile kurumlar vergisinin nisbeti arasında da sıkı bir münasebetin mevcut olduğunu gözden kaçırmamak icab eder. Gelir vergisinin nisbetlerini arttırırken, kurumlar vergisi nisbetinin aynı düşük seviyede muhafaza edilmesi, aradaki farkın daha ziyade açılmasını intaç edeceği cihetle çok mahzurludur.

İşte bütün bu sebeplerden dolayı, gelir vergisinde nisbet meselesinin, nisbetle ilgili diğer unsurlarla birlikte ve dolayısı ile verginin bünyesine, prensiplerine ve tatbikatına taalluk eden umumi bir islahat fikri ve kadrosu içinde halledebileceğine inanmaktayız. Nisbet meselesini, bağlı olduğu diğer unsurlardan koparıp, mesela İngiltere'de olduğu gibi, iktisadi ve mali duruma göre her sene ayarlamak, yahut bu mevzuda mücerred varidat mülahasasile hareket etmek gelir vergisinin bünyesini zedeleyen, organik gelişmesini engelleyen tesirler icra edebilir.

3- İktisadî tedbirler:

Prodüktivite, tasarruf, finansman ve yatırım gibi mevzularla olan ilgileri dolayısı ile, gelir vergisinin islahı sırasında üzerinde durulması lazımgelen başlıca meseleler, amortismanlar, zarar nakli ve rezervler gibi meselelerdir. Memleketimizde, bir yandan sınaileşme hareketinin gelişmesi ve işletmeciliğimize prodüktivite mefhumun girmeğe başlaması, öbür yandan da vergilerimizin ağırlaşması, bu mesellerin vergi politikası yönünden ehemmiyetini bir kat daha arttırmış bulunmaktadır.

a- Amortismanlar

Amortismanlar, bilindiği gibi, geniş sermaye yatırımlarına ihtiyaç gösteren büyük sanayide, nakliyat ve madencilik ve petrol istihsali işlerinde, gerek maliyet fiyatının önemli bir unsuru olması, gerekse dahili bir finansman kaynağını teşkil etmesi itibarı ile, modern işletmecilikte, hususi ehemmiyet taşıyan bir mevzudur.

İktisadi bir veçhesi olan ve bu hüviyetle sınai kalkınmayı teşvil ve teşvik gayesini güden bir vergi politikasında, amortisman meselesinin, bu gayeye uygun ve mevzuun ehemmiyeti ile mütenasip bir şekilde elde alınması zaruri bulunur. Bu sebepledir ki, bilhassa ikinci dünya harbini takip eden devrede, amortismanın vergi bakımından telakkisinde esaslı değişiklikler vukua gelmiş, amortisman tatbikatında yeni görüş ve metodlar ortaya çıkmıştır.

Evvela, işletmeciliğin icaplarına uygun serbest ve seyyal bir amortisman usulü, vergicilik bakımından da, prensip itibarile kabul edilmiştir. Vergi tatbikatı ile ilgili olarak Maliye idaresi tarafından etraflı tetkik ve araştırmalara müsteniden tesbit edilen amortisman nisbetleri, işletmeler için uygulanması mecburi normlar olmaktan çıkmış, işletmelere amortisman hesabında yardımcı dokunacak ve vergi mürakabesinde baş vurulacak umumi ölçüler mahiyetini iktisap etmişlerdir.

Bundan başka, Batı devletlerinin çoğunda, (İngiltere, Birleşik Devletler, Fransa ilah) inisiyal veya hızlandırılmış amortisman kabul edilmiştir.

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

Diğer bir usulde, normal amortismanına ilaveten yüksek nisbette hususi başlangıç amortismanı tatbik edilmektedir.

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

Petrol sanayiinde tatbik olunan ve Birleşik devletlerden diğer memleketlere intikal etmiş olan bir usule göre, amortismanın klasik ilmi anlayışından tamamen ayrılınmakta ve indirimler, investisman mevzuallarının maliyet değeri yerine veya bunun yanında, istihsal miktarı hesaplamaktadır ki, böylelikle amortisman, hususi bir rezerv mahiyetini iktisap etmektedir.

Bizde, bilindiği gibi, yeni görüş ve hesap şekillerinin dışında kalmış olan amortisman tatbikatı, kanuna göre tanzim olunan amortisman cetvelinin sabit ve dar ölçülerine (azami nisbetlere) istinat etmektedir.

İleri sanayi memleketleri, amortisman mevzuunda, yukarıda arzettiğimiz seyyal ve teşvik edici metodları tatbik ederlerken, bizim gibi sanayiini yeni kurmakta olan bir memleketin, dar ve sabit bir usulü muhafaza etmesinde isabet olamayacağına göre, gelir vergisinin islahı sırasında yeni bir amortisman rejimi kabul edilmesinin uygun olacağını düşünmekteyiz.

b- Zarar nakli

Ticari kazancın tesbitinde geçmiş yıllara ait zararların nakil ve mahsup edilmesi, işletmeciliğin bir icabı olduğu gibi, kazançtan muhtemel zararları karşılamak üzere rezerv tefrikini kabul etmeyen vergileme usulünün de bir neticesidir. Vergi terminolojisinde bu hususta zarar nakli veya zarar indirimi tabirleri kullanılır.

Batı devletleri içinde, müstakil eksersiz usulü esasında ayrılamadığı için sadece İtalya'da, zarar nakli usulünün cari olmadığı görülür.

Zarar nakli umumiyetle ileriye doğru yapılır ve muayyen senelerle mukayyet bulunur. Eskiden 2 veya 3 yıl olarak tesbit edilmiş bulunan nakil müddeti, çoğu memleketlerde 5 seneye çıkarılmıştır. (Almanya, Fransa.)

İngiltere’de, bahis mevzuu nakil müddetini 6 seneye çıkardıktan sonra, 1952’de kabul edilen, “Without time limit” esasına göre, zararın, müddetsiz olarak, yani sene adedile mukayyet olmaksızın, tamamen kapatılincaya kadar indirilmesi yoluna gidilmiştir.

Amerika Birleşik Devletlerinde zarar nakli hususunda ileriye doğru 5 senelik müddet cari olmakla beraber, bunun yanında “Carry back” geriye doğru zarar nakline de müsaade olunmaktadır. Bu hususta 1942 yılında kabul edilen 2 senelik müddet, bilahare 1 seneye indirilmiştir.

Zarar nakline ait devrelerin uzatılması, hatta zamanla takyid edilmemesi ve Amerika’da olduğu gibi, geçmiş senelere teşmil edilmesinin sebebi, yeni teşebbüslerin ilk yıllarda maruz kalacakları riskleri ve sıklık temevvüçlerin iş hayatı ve vergiye matrah teşkil eden kazancın tekevvünü üzerindeki menfi tesirlerini tamamen telafi ve izale etmektedir.

Bizde, bilindiği gibi, zarar nakli hususunda kabul edilmiş olan müddet 2 yıldan ibarettir. Bu müddet gayetle dar tutulduğu, iktisadi hayatın icaplarına ve bugünün aktif ve teşvik edici vergi anlayışına uygun bulunmadığı cihetle, yapacağımız vergi islahatında, bu müddetin hiç değilse 5 yıla çıkarılmasını doğru bulmaktayız.

c- Rezervlerin vergilendirilmesi

Rezerv, bilindiği gibi, işletmecilikte bir muhasebe mefhumu olarak, teşebbüsün safi karından tefrik edilerek, teşebbüste, zati sermayenin yanında, rezerv hesaplarında gösterilen fonlardır. Rezervler, muhtemel zararlara karşılık olmak, teşebbüsün mali durumunu kuvvetlendirmek için muhafaza edilebilecekleri gibi, umumiyetle, atıl disponibiliteler olarak bırakılamayacakları cihetle, işletmenin ihtiyaçlarında kullanılır ve bilhassa yeni yatırımlara tahsis edilirler. Bu suretle rezervler, iktisadi bakımdan bir tasarruf ve enventisman kaynağı, diğer bir deyişle ofofinansman mevzuu olarak, hususi bir ehemmiyet iktisap ederler.

Modern ekonomide, gerek amme sektörü, gerek hususi sektörde, oto finansmanın oynadığı rol malumdur. İleri endüstri memleketlerinde teşebbüs kazançlarının ortalama %60'ının otofinansmanında kullanıldığı kabul edilir. Amerika Birleşik Devletleri'nde bu vasat %60'ı da tecavüz etmektedir.

Vergi politikası bakımından rezerv, ticari kazançları mevzuuna alan gelir vergisi ve kurumlar vergisi tatbikatı dolayısı ile ehemmiyet arz eder.

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

Gelir vergisinde ferdi teşebbüs ayrı bir varlık olarak nazarı itibare alınmadığı ve teşebbüs karının tamamı, teşebbüsün şahsi kazancı olarak vergiye tabi tutulduğu cihetle, gelir vergisi, ferdi teşebbüslerin rezervleri karşısında pasif bir durumda bulunur. Gelir vergisi teorisi ve tatbikatının bir icabı olarak kabul edilen bu hareket tarzı, vergiye yeni bir mana veren modern ve reformcu müellifler (Schmölders gibi) tarafından gelir vergisinin iktisadi yönden tenkidine mesned teşkil eden başlıca mevzulardan biridir.

Rezervin otofinans kaynağı olarak daha müşahhas bir şekil aldığı ve iktisadi tesirlerin bütün genişliği ile kendini hissettirdiği saha, sermaye şirketleri, amme teşebbüsleri ve benzeri teşekküllerin faaliyet sahasıdır. Vergi politikasında da, rezerv meselesi, bu teşebbüs ve teşekküllerle ilgili bir mevzu olarak ön plana geçer.

Bahis mevzuu teşebbüs ve teşekküller, bilindiği gibi, müstakil iktisadi varlıklar olarak kurumlar vergisine tabi bulunurlar.

Kurumlar vergisinin rezervlerle ilgili tatbikatının üç tarzda tecelli ettiğini görürüz.

Birinci tarza göre, gelir vergisinde olduğu gibi, rezerv nazarı itibara alınmadan, vergi terminolojisine daha uygun bir ifade ile, dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlar arasında bir tefrik gözetmeksizin, teşebbüs kazancı, kül halinde kurumlar vergisine tabi tutulur. (Almanya, Fransa)

İkinci tarzda, dağıtılan kazanç düşük nisbette, dağıtılmayan kazanç yüksek nisbette vergilendirilir. Birleşik Devletler'de görüldüğü gibi, kurumlar vergisinin bu tatbik tarzı, rezervlerin aşırı terakümüne ve do-

layısı ile büyük sermaye şirketlerinin hakimiyetine, vergi politikası ile karşı koymak gayesini istihdaf eden bir tedbirdir.

Üçüncü tarzda, evvelkinin aksine olarak, dağıtılan kazanç yüksek nisbette, dağıtılmayan ise düşük nisbette vergilendirilir (İngiltere). Bu vergileme şekli ile de bir yandan yatırımlar teşvik edilirken, öbür yandan da iştirâ gücünün fazla artmasını önlemeye matuf konjonktür politikası takip edilir.

Türkiye'ye gelince, biz de bilindiği gibi kurumlar vergisi birinci tarzda, yani tevzi olunan ve olunmayan kazanç arasında bir fark gözetmeksiz tatbik olunur.

Şu var ki, Türk kurumlar vergisinin nisbeti %10 gibi mutedil seviyelerde bulunduğu cihetle, vergilemede dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlar arasında bir tefrik yapılmasının iktisadi tesirleri aynı derecede olmaz. Bu itibarla, bizde kurumlar vergisinin nisbeti aynı kaldığı müddetçe, bu verginin tatbikatı ile ilgili bir mevzu olarak rezerv meselesi fazla ilgi çekmeyebilir. Yalnız bizim vergi tatbikatımızda, hem vergilemenin vuzuhunu bozan, hem de vergi tekniğini alt üst eden diğer bir hadise ortaya çıkmıştır ki, o da, gelir vergisinin meşhur 82'nci maddesine göre menkul kıymetler hakkında uygulanan stopaj şeklidir.

Bilindiği gibi, çoğu Batı Devletlerinde (Birleşik Devletler'de değil) menkul sermaye iradları meyanında sermaye şirketlerinin dağıttıkları dividant (ve kâr hisseleri) kaynakta tevkif usulüne göre, stopaja tabi tutulur.

Vergi emniyeti ve kolaylığı mülâhazaları ile ortaya çıkmış olan bu stopaj usulünün dayandığı prensip, şahsi gelir vergisi ile mahsup edilmek üzere, bu verginin mevzuuna giren dividantlar üzerinden önceden vergi tahsil etmektedir. Görülüyor ki, dividantlara tatbik edilen stopaj, diğer mevzulardaki stopajlar gibi, verginin hususi bir tahsil şeklinden başka bir şey değildir.

Bu itibarla, stopajın mana ve prensibine uygun hareket edilmek istenirse, vergi kesintisinin doğrudan doğruya dağıtılan dividanta uygulanması icap eder. Aksi takdirde, stopaj manasını ve mahiyetini kaybeder ve mesnetsiz ve yersiz bir vergileme şekline inkilab eder.

Stopajın tatbikatında, gelir vergisinin matrahını daraltmak maksadı ile dividantın lüzumundan fazla kısılmasına mani olmak için Fransa'da bazı tedbirler derpiş edilmiştir. Ancak, bu tedbirlerle de Fransız usulü esas prensipten inhiraf eden bir mahiyet almamaktadır.

Menkul kıymetler mevzuunda stopaj usulünün cari olmadığı Amerika Birleşik Devletleri'nde, kurumlar vergisi tatbikatında dividant dağıtılmasını teşvik ve temin bakımından uygulanan ve evvelce arzettiğimiz gibi iktisadi mülhazalara dayanan, vergileme usulünü, stopaj ile karıştırmamak lazımdır.

Bize gelince, yukarıda temas ettiğimiz gelir vergisinin 82'nci maddesi şöyle bir vaziyet yaratmıştır:

1- Vergi kesintisi, dağıtılan dividant üzerinden değil, anonim şirketin, kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan ve bu vergiye matrah teşkil eden kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

2- Dividant kimler tarafından alınırsa alınsın, istisnasız olarak kesintiye tabi olur.

İşte stopajın bu tatbik şekli, içinden çıkılması mümkün olmayan türlü teknik müşküller yarattıktan başka, dağıtılmayan kazançları (rezervleri) kurumlar vergisine zamimeten ve daha ağır bir nisbette (%15) vergilendirdiği cihetle, iktisadi bakımdan da şüphesiz mahzurludur.

Diğer taraftan, yine stopajın bu tatbik tarzı, kurumlar vergisinde iştirak istisnası ve yabancı teşebbüslerin dar mükellefiyeti prensip ve usuller ile gayri kabili te'lif bulunduğu cihetle, verginin tabikası, bu yönlerden de aksamakta, iktisadi icaplara aykırı neticeler doğurmaktadır.

İlk gelir vergisi projesinde, menkul kıymetlerin stopajı, bu usulün teorisine ve tekniğine uygun olarak, doğrudan doğruya dağıtılan dividantlar, kâr hisseleri ve faizlere istinat ettirilmişti. Kanundaki şimdiki usulün, tatbik kabiliyeti olmadığı ve iktisaden mahzurlu bulunduğu bilfiil sabit olduğuna göre, bunun ilmi, vazih ve iktisadi icaplara uygun bir hal suretine bağlanmasını, gelir vergisi islahatının başlıca hedeflerinden biri olarak mütalaa etmekteyiz.

4- Sosyal tedbirler:

Gelir vergisinin sosyal bünyesini takviye etmek ve içtimai maksatlara daha uygun bir istikamette gelişmesini sağlamak maksadı ile, bu verginin islahı sırasında bilhassa üzerinde durulması لازمگelen mevzular, en az geçim indirimi, hususi indirimler ve aile mükellefiyeti müessesesidir.

a- En az geçim indirimi

Gelir vergisinin şahsiliğini belirten ve sosyal bünyesini karakterize eden unsurların başında gelirden en az geçim karşılığı olarak yapılan indirimler gelir.

İtiraf etmek lazımdır ki, gelir vergisi reformu ile vergiciliğimize en az geçim indirimi müessesesi ithal edilirken, mali mülahazalarla bu indirimler düşük tutulduktan başka, indirim sistemi de, pratik düşüncelerle oldukça kaba bir surette tanzim edilmiş idi. Gelir vergisinin tatbik mevkiine girdiği tarihten bu yana geçen müddet zarfında hayat pahalılığının artması yüzünden, en az geçim indirimi realiteden büsbütün uzaklaşmış ve sembolik bir mahiyet almağa yüz tutmuştur.

Gelir vergisi sahasında yapılacak ıslahat ile vergiciliğimizin sosyal cephesinin kuvvetlendirilmesi de bir gaye olarak kabul edilecek ise, bu takdirde en az geçim indiriminin, sadece reel tutarı ile yani eski hadlerine irca edilmesi ile iktifa edilmeyerek, realiteye daha ziyade yaklaşan bir seviyeye çıkarılması zaruri olur. Bunun için evvela, gereken ilmi ve objektif anket ve araştırmalar yapılmak sureti ile, memleketimizde fiskal bakımından, en az geçim seviyesinin umumi vasatının tesbit edilmesi, ondan sonra da indirimin, vergi hasılatındaki artışla mütenasiben ve bir plan dairesinde bu seviyeye çıkarılmağa çalışılması iktiza eder. Mali politikanın bu önemli sosyal mevzuunda, gelir vergisinin ilk devrelerinde olduğu gibi, el yordamı ile hareket etmekten sakınılarak, ilmi metodlarla realiteye varmanın hedef ittihaz edilmesi ve meselenin bu mahiyeti ile ıslahat projemizde bağlanması لازمگelir.

Burada şu noktayı da belirtelim ki, Türk gelir vergisi sisteminde en az geçim indirimi, batı vergi sistemlerine nazaran çok daha büyük bir ehemmiyet arzeder; çünkü, az sonra temas edeceğimiz üzere, Batı Dev-

letlerinde, en az geçim indiriminin yanında, başkaca, türlü indirimler de uygulanmakta, halbuki bizde diğer indirimler, şahsi sigorta primleri ile teberrulardan ibaret bulunmaktadır. Şimdi bir nebze de en az geçim indiriminin kuruluş şekli, diğer bir deyişle tatbik usulü üzerinde duralım.

Bizim usulümüzde, bilindiği gibi, en az geçim indirimi, beş grup dahilinde mütalaa edilmiştir.

I. Grup: Bekarlar

II. Grup: Evliler,

III. Grup: 1 ve 2 çocuklu evliler,

IV. Grup: 3 ve 4 çocuklu evliler,

V. Grup: 4'den fazla çocuklu evliler

Her grubun bir indirimi olduğuna göre, bizim usulümüzde 2'nci, 4'üncü çocuklarla 5'inciden sonraki çocuklar için bilfiil indirim yapılmamaktadır.

En az geçim indiriminin bu tertip ve tatbik tarzı, bilhassa çocuk tenzilatı bakımından, sistemin kuruluşundaki zaafı ve kifayetsizliği bariz bir şekilde gösterir.

Batı devletlerinde, geçim indiriminin (şahıs ve aile indiriminin), çocuk tenzilatı bakımından, her bir çocuk ayrıca nazarı itibare alınmak suretiyle tatbik edildiği (İngiltere, Birleşik Devletler), hatta bazı memleketlerde bizdeki usulün tamamen aksine olarak, çocuk sayısı arttıkça indirim miktarlarının da yükseldiğini müşahede ederiz. (Almanya, Fransa)

Mesela Almanya'da beher çocuk başına kabul edilen indirim miktarı, birinci ve ikinci çocuklar için 720'şer mark, üçüncü ve müteakip çocukların her biri için 1680 marktır.

İndirim tatbikatının mütekamil ve vazıh bir şeklini göstermek maksadıyla, Birleşik Devletler'de tatbik edilen usule de kısaca temas edelim:

Birleşik Devletler'de tenzilat miktarı muayyen bir ünite olarak tesbit edildikten sonra, indirimler şu suretle uygulanır:

- 1 defa – Mükellefin kendisi için,
- 1 defa – Mükellefin eşi için,
- 1 defa – Mükellefin veya eşinin 65 yaşını aşması halinde,
- 1 defa – Mükellefin veya eşinin kör olması halinde,
- 1 defa – Mükellefin her bir çocuğu veya baktığı her bir şahsı için.

Böylece, mesela 2 çocuklu evli ve 65 yaşını geçmiş bir mükellef 5 ünitelik indirimden faydalanmış olur.

İşte, en az geçim indirimi müessesinin islahı düşünülürken, ileri Batı Devletleri'ndeki tatbikatı da gözönünde tutarak, bizde de, bekar ve evli indirimlerinden sonra, hiç değilse, şimdilik “çocuk başına indirim” esasının kabul edilmesini muvafık bulmaktayız.

b- Diğer indirimler

Türk gelir vergi sisteminde, en az geçim indiriminden başka, bilindiği gibi, gelirden sadece şahsi sigorta primleri ile teberruların, muayyen şartlar ve hadler dâhilinde, tenzil edilmesi kabul olunmuştur.

Batı vergi sistemlerinde, vergi adaleti icabı ve sosyal mülahazalarla bu indirimlerin çok daha geniş tutulduğu ve gittikçe genişlemekte olduğu müşahede edilir.

Bahis mevzuu indirimler, muhtelif gruplar altında toplanmakta ve kâh gelirden, kâh vergiden indirim şeklinde uygulanmaktadır.⁷

Alman gelir vergisi sisteminde bu indirimler, üç grup altında toplanmıştır.

I- İktisap masrafları indirimi: Bu kategoriye, gelirin iktisabı ile ilgili masraflar dâhildir. (İşçilerin çalışma vasıtaları; alet, iş elbisesi gibi masrafları, işyerlerine gidip gelme masrafları, ilâh)

II- Hususî masraf indirimi: Bu kategoriye gelirin iktisabı ile ilgili olmayan masraflar girer. (Şahsî sigorta primleri, hususî borç faizleri,

⁷ Bu hususta metor ve tasnif bakımından, Batı Devletleri vergi sistemlerinde büyük bir vuzuhsuzluk ve karışıklığın hüküm sürdüğü göze çarpar.

mesken tedariki ve sermaye teşkiline ait tasarruf mevduatı, yapı ve iş-tihlâk kooperatiflerine iştirakler, hayır ve din müesseselerine veya ilmi araştırmalar için yapılan teberrular ilâh).

III- Fevkalâde masraf indirimi: Bu kategoriye de arızı mahiyette olan masraflar dahildir. (Hastalık, malûliyet, kaza, ölüm, muhtaç akra-baya yardım, yaşlı kimseler veya çok çocuklu ailelerin ödedikleri hiz-metçi ücretleri).

Yukarıda üç grupta toplanmış olan masraflara ait indirimler, (ba-zıları muayyen hadleri tecavüz etmemek şartıyla), gerçek miktarlar ile nazarı itibare alınır. Gerçek miktarın tesbit ve tevsiki mümkün veya mü-teamel olmayan hallerde, indirimler götürü olarak tatbik edilir. Mesela ücretlerde, iktisap masrafları ve hususi masraf indirimleri sureti umu-miyede götürü usulde uygulanır. Böylece ücretten yapılan indirimlerin toplamı, en az geçim indirimini bir mislinden fazla arttırmış olur.

Verginin muasır, sosyal anlayışının bir ifadesi ve tezahürü olan çeşitli indirimler tatbikatı, Türk gelir vergisinin islahında, bu yönden de alınacak birçok tedbirlerin mevcut olduğunu bize ilham ve telkin etmektedir. Bahis mevzuu indirimlerden bazıları üzerinde, sosyal mülahazalarla, bizim de durmamızın zamanı geldiğine inanmaktayız. Bunlar, çalışma indirimi, yapı tasarrufu indirimi ve hastalık masrafları indirimidir.

Çalışma indirimi, memur ve işçi gibi hizmet erbabının, yol masrafı, giyinme ve çalışma vasıtaları masrafları, yemek masrafları, kitap mas-rafları gibi iş ve çalışma hayatlarının istilzam ettiği ve gelirin iktisabı ile ilgili birtakım zaruri masrafları ihata eden ve her medeni memlekette şu veya bu şekilde nazarı itibare alınan, indirimdir. Bizim vergi sistemi-mizde, çalışma geliri ile sermaye gelirini farklı şekilde vergilendirmeği tazammun eden diskriminasyon nazareyesi açık ve bariz bir şekilde tat-bik edilmediği için, çalışmanın hiç değilse bu yoldan bir dereceye kadar korunması bir kat daha ehemmiyet arz eder.

Yapı tasarrufu indirimini, bilhassa hizmet erbabının durumu ile il-gili mesken politikasının bir unsuru olarak mütalaa etmek lazımdır.

Hastalık masrafları indirimine gelince, bu indirimin de bir yandan sosyal bir ihtiyaca cevap verirken, öbür yandan da, masrafların tevsiki dolayısı ile, vergi tatbikatında bir nevi oto kontrol fonksiyonunu ifa

edeceğini de gözönünde tutmak lazımdır. Bu indirim hakkında bir fikir vermek için mesela Birleşik Devletler’de, sıhhati koruma ve hastalık masrafları için yılda 10.000 dolara kadar tenzilatla cevaz verildiğini kaydedelim.

Muayyen esaslara bağlamak ve azami miktarlarla tahdit etmek şartı ile, bizim de şimdiden mütevazi ölçülerde de olsa en az geçim indiriminin yanında, diğer indirimleri de tatbika başlamanız, vergiciliğimizin, sosyal hüviyetle, tekammülünü ve inkişafını sağlayacak başlıca tedbirler arasında mütalaa edilmelidir.

c- Aile mükellefiyeti

Muasır gelir vergisinin gelişmesinde, bir yandan üniter sisteme göre, her türlü kazanç ve iradların bir arada toplanarak vergilendirilmesi prensibi umumileşirken, öbür yandan da, aile efradı gelirlerinin küll halinde kavranması usulünün de tatbik sahası genişlemiştir. Aile reisi mükellefiyeti dediğimiz bu usulü, vergi nazariyesi ve vergi hukuku yönlerinden bilhassa Almanların tekemmül ettirdiklerini görürüz. Ancak bir taraftan kadının çalışma ve iş hayatında gittikçe daha geniş ölçüde aktif bir rol oynamaya başlaması ile cemiyetin strüktüründe vukua gelen derin tahavvül, diğer taraftan gelir vergisinden müterakkiliğin azami hadlere yükselmesi ve nihayet Amerika Birleşik Devletleri’nde bu hususta tatbik edilen aksi bir sistemin tesiri ile, aile mükellefiyeti esas, nazari değerini kaybetmeye başlamış ve tatbik sahası git gide daralmaya yüz tutmuştur.

Birleşik Devletlerin gelir vergisi sisteminde cari olan “Split income method” yahut kısaca “Splitting” usulüne göre, koca ile karının geliri toplandıktan sonra ikiye bölünmekte ve müterakki nisbetli tarife, gelirin her bir parçasına ayrı olarak tatbik edilmektedir. Bu usul karının hiçbir geliri olmadığı hallerde dahi, doğrudan doğruya kocanın geliri ikiye bölünmek suretiyle uygulanmakta, mükellefin ölümünden sonra iki yıl tatbikine devam edilmektedir. Kardeş ve çocuklar, bu avantajın nisfından faydalanmaktadırlar.

Fransız gelir vergisi sisteminde ⁸ teorik bakımdan aile mükellefiyeti caridir. Buna göre, eşlerin ve çocukların gelirleri toplu olarak vergilendirilir. Şu kadar ki, aile efradının sahip oldukları ayrı bir servetten, yahut bizzat çalışmalarından temin ettikleri gelirlerin, müracaatları üzerine, müstakilen vergilendirilmesi caizdir.

Yine Fransız gelir vergisi sisteminde, müterakki verginin tatbiki bakımından, “Splitting” metodundan mülhem olduğu anlaşılan “Quatient familial” denilen ve geliri, koca ile karı için iki parçaya bölen, bunlara her bir çocuk için yarım parça ilave eden hususi bir emsal usulü uygulanmaktadır. Bu suretle Fransa’da aile mükellefiyetinin pek vuzuhsuz ve karışık bir hal aldığı görülür.

Almanya’da “Ev idaresi mükellefiyeti” adile cari olan aile mükellefiyeti, az önce işaret ettiğimiz gibi, Alman gelir vergisi sisteminin kuruluşu itibarı ile, istinat ettiği temel prensiplerden biridir. Ancak bu prensipte ve bunun tatbikatında zamanla gevşemeler husule geldiği görülmektedir. Halen mer’i olan hükümlere göre, eşlerin ve çocukların çalışmadan mütevellit ücretleri birleştirilmez; ayrıca, muayyen şartlarla eşlerin ücret mahiyetinde olmayan kazançlarının (ticari ve mesleki) da ayrı ayrı vergilendirilmesi kabul edilir.

İngiliz vergi sisteminde aile mükellefiyeti hakkındaki esaslar, Income Tax ve Surtax bakımlarından ayrılık arzutmekle beraber, hey’eti umumiyesi ile daha ziyade Alman usulüne benzetilebilir.

Türkiye’ye gelince, bizim gelir vergisi sistemimizde, aile reisi mükellefiyeti, ücretlere ve karı ile çocukların hususi servetlerinden sağladıkları iradlara şamil bulunmaz; buna mukabil ticari ve mesleki kazançlar, birleştirilmek sureti ile vergiye tabi tutulur.

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

⁸ Fransız gelir vergisi sistemi, mütenasip ve müterakki olmak üzere, birbirini üzerine mevzu iki vergiden mürekkeptir. Aile mükellefiyeti iki vergi hakkında da caridir.

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

III- Diğer Vergiler

1- Gider vergileri:

Bilindiği gibi, içinde bulunduğumuz yıl içinde tatbik mevkiine konan gider vergileri kanunu ile, gelir vergisinden sonra, Türk vergi sisteminin en önemli ve köklü reformunun tahakkuku yoluna girilmiştir.

Getirdiği yeni prensipler ve tazammun ettiği sistem değişikliği ile vergiciliğimizin çehresini değiştirecek olan bu reform mali tarihimizin önemli hadiselerinden birini teşkil edecektir.

Yalnız derhal şunu ilave etmek lazımdır ki, bu büyük reform, Gider Vergileri Kanununun aldığı şekille, tam olarak tahakkuk etmemiştir.

Gider vergileri reformu ile başlıca üç maksat takip olunmuştur:

- 1- Muamele vergisini kaldırmak ve onun yerini dolduracak yeni bir vergi nizamı kurmak,
- 2- Gümrük vergisi dışında kalan gider vergilerini muayyen esaslar dairesinde ve umumi bir disiplin altında bir araya toplamak,
- 3- Malî inhisar mevzuu olan tütün, müskirat, çay ve tuzu, bunların dışında da şekeri, vazih bir vergi rejimine tabi tutmak suretiyle gider vergilerinin kadrosu içine almak.

Bu üç maksadı istihdaf eden gider vergileri reformunun, hangi noktalardan aksadığını ve natamam kaldığını aşağıda izah etmeğe çalışacağız.

a- İstihsal vergisi

Gider vergileri reformunda, muamele vergisinin yerini almak üzere düşünülen vergi, ilk istihsal vergisidir. Ancak bu yeni vergi teorîsiz, prensipsiz bir mükellefiyet olamayacağına göre, bu verginin dayandığı ve kuvvet aldığı ilmi bir görüş mevcut olması lazımgelir ki, o da umumî

olarak imalat safhasından alınan muamele vergisinin, sanayiın ilk istih-sal safhasından icra edilmesi tezidir.

Muamele vergisi bu teze göre, ilk istih-sal vergisi, Almanların kul-landıkları bir tabirle “*Urproduktionsteuer*” karakterini alınca, verginin ifade ettiği mana ve bütünlüğü icabı, sanayiın ilk istih-sal maddelerini kül halinde kavraması ve in’ikas yolile de bütün imalat üzerine yayılması ve oradan da yine umumi bir şekilde istih-lake intikal etmesi icabeder.

Vergi bu şekilde kurulmadığı, diğer bir deyimle, verginin dayandığı temel prensip ihlal edildiği takdirde, yapılan reform natamam kalmış ve istih-sal vergisi adı altında ilmi mesnedden mahrum bir vergi konstrük-siyonu vücuda getirilmiş olur.

İstih-sal vergisi teklifinde, ilk istih-salin tarifi yapılmak suretiyle, mevzuun umumi surette tayini belki ilmi görüşe daha uygun düşerdi. Nitekim bidayette böyle bir inşa şekli de düşünülmemiş değildir. Yalnız bizim şartlarımız ve eski muamele vergisinde imalat hakkındaki umu-mi tarifin tatbikatta doğurduğu zorluklar gözönünde tutularak, umumi tarif yerine vergiye tabi ilk istih-sal maddelerinin bir bir sayılması şıkkı tercih edilmiştir.

İstih-sal vergisinin, pratik mülahazalarla, umumi bir tarife istinat et-tirilmesi yerine, tadadi bir şekilde ilk istih-sal maddeleri üzerine vazedil-mesi, yukarıdan beri verdiğimiz izahattan da anlaşılacağı üzere, vergi-nin manasını ve mahiyetini asla değiştirmemesi lazım gelen, teknik bir inşa tarzından başka bir şey değildir. Aksi takdirde, istih-sal vergisi, bazı maddeler üzerine mevzu bir mükellefiyet şeklini alır ki, bunun ne yapı-lan reformun maksadı, ne de istih-sal vergisinin ilmi manası ve mahiyeti ile te’lif edilmesi mümkün olmaz.

Gider vergileri kanun ile mer’iyet mevkiine konan istih-sal vergisi-nin, (ithalat kısmı bir tarafa bırakılırsa), prensibe uygun olarak, ilk istih-sal maddelerini tamamilen şümulüne almadığı ve bilhassa kereste ve deri gibi, vergiye mütehammil, geniş iki sanayi kolunun bazını teşkil eden maddeleri, mevzu dışı bıraktığı görülmektedir. Bu suretle, ortaya çıkan vergi, bazı maddeler üzerine mevzu ve bilhassa iplikler üzerinde temer-küz eden, kendine mahsus, bir mükellefiyet şeklini almaktadır.

İstihsal vergisinin, prensibe aykırı, vergi adaleti ile gayri kabili te'lif ve gerek kendi tatbik sahası, gerekse in'ikasları dolayısı ile "rekabet bitarafılığı" muhil bir kuruluş şeklinin elbette, hususi iktisadi mülahazalar, teknik zorluklar ve tatbikat endişeleriyle izah ve müdafaa edilmesi mümkün olamaz.

Kereste ve derinin vergi mevzuu dışında bırakılmasına başlıca sebep olarak, kerestede el ve su hizarlarının, deride de, gön imali ile iştilgal eden küçük, mahalli debagathanelerin mevcudiyeti ileri sürülmektedir. Bir kere şunu unutmamak lazımdır ki, muamele vergisi, mahiyeti, şumulü ve tekniği icabı, hatta en ileri ve iktisadi hayatları en mükemmel tarzda organize edilmiş olan Batı Devletleri'nde dahi, iktihamı imkansız olan türlü, devamlı müşüller yaratmaktadır. Gelir vergisinde ise, daha da geniş ölçüde, tatbikat zorluklar ile karşılaştığı da malûmdur. Şu var ki, tatbik güçlüklerinden kurtulmak için, Devletin bu ana vergilerinin mana ve karakterlerini değıştirecek şekilde basitleştirilmesi, kısılması ve daraltılması yollarına gidilmez. Diğer taraftan, biz, milli sanayiini yeni kurmakta olan iktisaden geri kalmış bir memleket olarak, muamele vergisi mevzuunda, kendi şartlarımıza uygun bir formül ararken, istihsal vergisi ile, zaten verginin tatbik sahasını azami derecede daraltmış bulunmaktayız. Bu vaziyette, el ve su hizarları ve gön imalathanelerinin vergilendirilmesindeki müşkülattan ötürü, istihsal vergisinin, sistem olarak zedelenmesine elbette müsaade etmememiz lazımgelir.

Kaldı ki gerek kereste, gerekse deri sanayii teknolojik ve mali sebeplerle ve bugünün işletmecilik ve prodüktivite anlayışlarına göre, zaten büyük ve derli toplu imalat halinde taazzuv etmelerinde zaruret olan sanayi kollarıdır. Bizde de kereste ve mamul deri istihsaline fabrikasyon şeklindeki imalat hakim bulunmakta, ayrıca bu maddelerin ithalatı da (kereste ve ham deri olarak) önem arz etmektedir.

Diğer taraftan, evvelce de belirttiğimiz gibi, hangi sebeple olursa olsun, iptidaî orta çağ istihsal şekilleri şöyle dursun, prodüktivite bakımından marjinal telakki edilen işletmelerin dahi, vergi muafık ve istisnaları ile korunması ve sun'i bir şekilde yaşatılması, milli ekonominin organik gelişmesini engelleyen çok zararlı bir hareket tarzı olarak kabul edilmektedir.

Nihayet Şu noktayı da unutmamak lazımdır ki, Devletin artan mali ihtiyaçlarını, rasyonel bir vergi nizamı içinde, sağladıkları masif varidatla, karşılayacak olan mali kaynaklar, gelir vergisinin yanında, muamele vergisi (veya onun yerini alan gider vergisi) ile, tütün müskirat ve gümrük vergilerinden ibarettir.

Bu ana vergiler, kendilerini mevdu fonksiyonu ifa edebilmeleri için, randımanlarının çok yüksek olması ve devamlı artış halinde bulunması iktiza eder. Bunun ise, gelir ve muamele vergisi sahasında, sosyal mülahaza ve zaruretlerin icap ettirdiği indirim ve istisnalar haricinde, her Şeyden evvel mevzu ve matrahın genişliği ve bütünlüğü ile temini mümkündür.

Bizde istihsal vergisinde Devletin yekûn fiskal varidatındaki payı, dahili vergide %6,7, ithalde alınan vergide %9,9 olmak üzere, cem'an %16,6'dan ibarettir. Bu nisbet, muamele vergisinin umumi Şekiller ile tatbik edildiği Batı Avrupa Devletleri'ndeki, %30, hatta bazılarında %45'e yaklaşan nisbetler ile mukayese edilirse, istihsal vergisi randımının ne derecede düşük olduğu açıkça görülür.

İstihsal vergisinde randımanın, Avrupa'nın muamele vergilerine kıyasla düşük oluşu ve verginin, mali bakımdan sıklet merkezinin ithalata kaymış olması, keyfiyeti, filhakika kabul ettiğimiz sistemin bir neticesidir.

Bu mevzuda Türk vergi politikasının hedefi, mali bir vakıa olan bu sistem içinde, yüksek ve artan bir randıman temin etmektir. Bu sebeple her Şeyden evvel istihsal vergisinin, iki büyük sanayi kolunu mevzu dışı bırakan, bu yüzden hem sistemi zedeleyen, hem de randımanı daraltan, Şimdiki kuruluş Şeklinin bir an önce islah edilmesinde kat'i bir zaruret görürüz.

b- Gider vergileri nizamı

Yukarıda arz ettiğimiz üzere, gider vergileri reformunun esas gayelerinden biri de, hususi karakteri, maksadı ve politikası olan gümrük vergisinin dışında kalan bütün masraf vergilerini, bu meyanda bittabi istihlak vergilerini de içine alan, bunların gider vergileri kadrosu içinde yerlerini tayin eden, tarh ve tahsil bakımından aynı esaslara bağlayan

umumi bir mali nizam kurmak idi. Bununla şimdye kadar Batıda da başarılamayan köklü bir reform tahakkuk ettirilmiş ve gelir vergisinin karşısında gider vergileri nizamı kurulmakla, ileri ve rasyonel bir vergi sisteminin mükemmel bir örneği vücuda getirilmiş olacak idi.

Gider vergileri nizamı, bir bakıma bir kodifikasyon manzarası arz etmekle beraber, manası ve maksadı itibar ile, aslında bütün gider vergilerine şamil, umumi ve köklü bir reformu tazammun eder. Nitekim gider vergilerinin kuruluşu ve yapısı, bazı Batı Devletleri'nde bir kısım vergi kanunlarını muayyen bir fikir ve prensipten hareket etmeksizin ve vergilerin bünyelerinde, hatta tekniklerinde bir değişiklik yapmadan, alt alta yazmak suretiyle derleyen vergi kodları ile mukayese edilirse, gider vergileri reformunun manası daha iyi anlaşılır.

Burada şunu ifade etmek mecburiyetindeyiz ki, reformun bu maksadı da tamamen yerine getirilememiş, gider vergileri sistemi, gümrük vergisi dışında kalan bütün diğer masraf vergilerini kucaklayan umumi bir vergi nizamı olarak teessüs edememiştir. İnhisar mevzuu olan önemli mali kaynakların ve şekerin, gider vergileri nizamı dışında bırakılmış olması, bu fiskal yapının, geniş bir cephesile yarıda kaldığını gösterir.

c- Diğer kritikler

Tütün ve müskirat gibi monopol maddelerinin, gider vergileri reformunun çerçevesi dahilinde vergi rejimine bağlanmamış olmaları hususundaki tenkitlerimizi ileriye bırakarak burada verginin tekniğine ait bazı meselelere ve bahis konusu reformun tahakkuku sırasındaki davranış tarzına kısaca temas edeceğiz.

Gider vergileri reformuna ait ilk teklifimizin gerekçesinde belirttiğimiz gibi, muamele vergisinden ilk istihsal vergisine geçerken, takip edilen gaye, vergiyi ilk istihsal maddeleri üzerine vazetmek suretiyle mükellefiyeti mahdut miktarda bir takım büyük işletmelere inhisar ettirmektir. Reforma hakim olan bu ana fikir, teknik yönden vergilemenin gayetle vazih ve basit olmasını istilzam eder. Bu sebeple, istihsal vergisinde, vergiye tabi maddelerin tadadi, usulle tesbiti cihetine gidilmiş, böylelikle mükerrer vergileme ve bunu önleyecek "ilk madde indirimi" tatbikatından mümkün olduğu kadar kaçınılmak istenilmiştir. İtiraf et-

mek lazımdır ki, kabul edilen Gider Vergileri Kanununda, vergi tekniğinin açıklık ve sadeliği, gereken şekilde tahakkuk ettirilememiştir. Bu hususta bazı misaller verelim:

İstihsal vergisinde başkaları hesabına yapılan bitim işleri ücret üzerinden vergiye tabi tutulmuştur. Mensucat sanayii bakımından hususi bir önem arzeden bu mükellefiyet şekli, bir yandan mükellefiyetin küçük işletmelere yayılmasına, öbür yandan da tatbikatta birtakım teknik güçlüklerin meydana çıkmasına yol açmıştır. Diğer taraftan, bahis mevzuu bitim işlerine şamil olmak üzere, muamele vergisinden kalma eski “iptidai madde tenzilati” usulünün daha dar bir ölçüde de olsa tatbikine devam olunmuştur. Buna göre, ham iplikleri vergili olarak satın alan ve bunların bitim işlerini kendi işletmelerinde yapan dokuma fabrikaları bitim ameliyesi görmüş ipliğin satış kıymeti (emsal değeri) üzerinden vergiye tabi olmakta, ancak vergili ham iplik için, satış kıymetinden, umumi ve götürü bir usulde tesbit edilmiş olan ilk madde indirimi yapılmaktadır.

İlk madde indiriminin bu tatbik şeklinin vergi tekniği bakımından ne derecede vuzuhsuz ve muğlak olduğu izahtan varestedir.

Böyle bir yoldan gidecek yerde, vergiyi, nisbetini bir miktar arttırmak suretiyle, doğrudan doğruya ham iplik üzerine vazetmek, en kestirme ve vazih vergileme şekli olur. Bu suretle aynı zamanda, gider vergileri reformunun ruhuna ve gayesine uygun olarak, mücerred bitim işleri dolayısı ile vergiye tabi bulunan küçük işletmelerin mükellefiyeti de ortadan kalkmış olur.

Yukarıda izahına çalıştığımız radikal hal sureti kabul edilmediği takdirde, hiç değilse, kendi işletmelerinde bitim işlerini yapan sınai müesseselerin (dokuma fabrikalarının) sadece bu işlere ait vergiyi, Usul Kanunun hükümleri dairesinde, emsal değeri üzerinden hesaplamaları vergi tekniğine çok daha uygun bir vergileme tarzı olur.

Vergi tekniği bakımından üzerinde durmak istediğimiz diğer bir nokta, kimya sanayiine taallük etmektedir.

İstihsal vergisine tabi kimyevi maddeler (A cetvelinin 12’nci pozisyonunda gösterilenler) ana maddeler mefhumunu aşan bir genişlikte tutulmuş, vergiye tabi maddelerin tarifi ve spesifikasyonunda tam bir vu-

zuh sağlanamamış, bu yüzden bu mevzuda da mükellefiyet geniş ölçüde küçük işletmeler (Laboratuvarlar) sahasına yayılmış, diğer taraftan da gerek vergili maddelerin kavranması, gerek bunlar hakkında uygulanacak ilk madde indirimleri dolayısı ile vergi tatbikatında birçok zorluklar kendini göstermiştir.

Gider vergilerinin tenkidi çerçevesi içinde üzerinde durmak istediğimiz diğer bir nokta da, banka muamelelerinin vergilendirilmesi ile ilgilidir.

Eski muamele vergisi rejiminde, bilindiği gibi, banka ve sigorta şirketlerinin her türlü muamelelerinden sağladıkları hasılat vergiye tabi idi. Bu suretle, banka ve sigortalar vergisi, bilfiil banka ve sigorta muamelelerinin dışına taşmakta, kredi ve sigorta muameleleri ile ilgili olmayan mevzuları da şumulüne almak suretiyle, bir nevi gayrisafi kazanç vergisi mahiyet ve şeklini almış bulunmakta idi. Hiçbir yerde eşine tesadüf edilmeyen bu mükellefiyet şekli, gider vergilerinin banka ve sigorta şirketlerine ait kısmında aynen muhafaza edilmiş ve böylelikle bu verginin en önemli meselesi, gider vergileri reformu ile de müsbet bir hal suretine bağlanmamıştır.

Nihayet gider vergileri reformu bakımından, tenkidi mucip görülen, diğer bir noktaya temas etmek suretiyle bu bahsi kapatalım.

Gider Vergileri Kanunu, tazammun ettiği derin mali reformun manası ve ehemmiyeti ile mütenasip bir tarzda takdim edilmeli ve tatbik mevkiine konulmalı idi.

Ekonomimizi muamele vergisinin cenderesinden kurtaran, milli sanayiin serbest ve organik bir tarzda taazzuv ve inkişafına yol açan vergi sistemimizi geniş bir cephesile basitleştiren, vuzuha kavuşturan gider vergileri reformu, umumi efkara, ilim muhitine ve muamele vergisinin tatbikata ilgili iş mehafiline, gerektiği ve mesela gelir vergisi reformunda yapıldığı gibi, neşriyat, konferanslar, mükellef topluluklarile temas yollarile izah edilememiş, buna mukabil, kanuna konan muvakkat bir madde ve bunun tatbikatı yüzünden, aslında büyük bir anlayış, takdir ve memnunlukla karşılanması icabeden bu reform, tersine, menfi bir reaksiyona sebep olmuştur. Kanaatimizce, tereddütlere ve ileriki senelere sirayet edecek ihtilaflara yol açmış olan dar ve sıkıcı bir muvakkat rejim

ihdas edecek yerde, stok vergilendirmesini sadece ilk istihsal maddelerine inhisar ettirmek ve hatta, yapılan reform dolayısı ile, Batı devletlerinde görüldüğü üzere, umumi veya hususi bir vergi affı “*imnistie fiscale*”a gitmek, vergi psikolojisi bakımından, fikrimizce, en isabetli ve müsbet hareket tarzı olurdu.

2- Mali inhisarlar rejimi:

Bizde, bilindiği gibi, ananevî istihlak vergilerinin mevzuunu teşkil eden çoğu büyük istihlak maddeleri (tütün, müskirat, çay, tuz, kibrit, infilak maddeleri, bir ara kahve ve şeker) mali inhisara, daha müşahhas bir tabirle vergi inhisarına tabi tutulmuştur.⁹ Halen, inhisara tabi maddeler, tütün, alkol ve bazı istisnalarla alkollü içkiler, tuz ve çay maddeleridir.

Modern vergicilikte, üzerinde ehemmiyetle durulan ve gelir muamele vergilerinden hemen sonra (Anglosakson Devletleri ve İsveç gibi memleketlerde hatta muamele vergisinden evvel) gelen mali mevzular tütün ve alkoldür.¹⁰

İstikbalin, rasyonel, vergi sistemi, etüdümüzün başında da izah ettiğimiz gibi, dört büyük sütun üzerine kurulan bir mali yapı şeklinde kurulacaktır. Bu sütunlar: Gelir vergisi, Muamele vergisi, Tütün ve Alkol vergileri ile Gümrük vergisidir.

Tanınmış İngiliz Maliye alimi Prof. Hicks de masraf vergileri sahasında, muamele vergisinin yanında, iki büyük vergi görür: Tütün ve Alkol vergileri.

Fransız ilim muhitlerinde de büyük bir alaka uyandırmış olan “*Schüller*” in enerji vergisi projesine göre enerji vergisi ile tütün ve alkol vergilerinden mürekkep yeni bir mali sistem üzerinde durulmakta, diğer vergilerin kâffesinin (bu meyanda gelir ve muamele vergileri de) kaldırılması ileri sürülmektedir.

Batı Devletlerinin çoğunda sadece tütün vergisi yekun fiskal hasılatın %10’dan fazlasını teşkil etmekte, bazılarında %15’i bulmakta, hatta

9 Milli piyango da bir nevi mali ihisar telakki edilebilirse de, arzettiği hususiyetler dolayısı ile, burada nazarı itibare alınmamıştır.

10 Alkol, alkollü içkileri de ihtiva eden bir mefhum olarak kullanılmıştır.

bu nisbeti tecavüz etmektedir. (Almanyada %12-%15 arasında, İtalya'da %20'den fazla)

İngiltere'de tütün ve alkollü içkiler vergilerinin, 1952 hasılatına göre, amme varidatındaki nisbetleri şöyledir:

Tütün vergisi %14,3

Alkollü içkiler vergisi%9

Cem'an %23,5

Aynı nisbet hasılatı vergilere (gümrük vergileri, muamele vergisi, istihlak vergileri yekununa) göre hesaplanırsa %57'ye baliğ olur. Bazı yıllarda tütün vergisinin nisbeti %15'i de geçtiği cihetle, bu iki verginin İngiltere'de de yekûn vergi hasılatının 1/4'ünü, masraf vergilerinin 2/3'ünü teşkil ettikleri kabul edilebilir.

Bizde tütün, alkol, alkollü içkiler, çay, tuz ve bunların dışında inhisarlar idaresi tarafından imal ve satışına devam olunan kibrit gibi mevzulardan, gerek vergi, gerek işletme safi hasılatı olarak sağlanan varidatın, yekun fiskal hasılatına nisbeti %12'den ibarettir. İngiltere'nin sadece tütün ve içkiden temin ettiği %25 nisbetine mukabil %12.

Görülüyor ki, bizde tütün ve alkol mühim mali rezervler sağlayan ve vergi politikası bakımından ehemmiyetle işlenmeğe ihtiyaç gösteren mevzular olarak ortada durmaktadırlar.

Bahis mevzuu maddelerin tabi buldukları bugünkü karışık, mali rejim, ilmi, rasyonel ve verimli bir vergileme sistemi olmaktan çok uzak bulunmaktadır.

Türkiye'deki tatbik şekli ile, mali inhisar, prensip itibarile, "plus-value" yani kıymet fazlası, diğer bir deyimle maliyetle satış fiyatı arasındaki farkın Devlete terk edilmesi esasına istinat eder.

Modern işletmecilik esaslarına göre sevk ve idare edilen amme teşebbüsü şekillerinin ortaya çıkması ve vergicilikte, gerek sistem, gerek teknik bakımlardan, vukua gelen derin değişiklikler karşısında "plus-value" esasına müstenit, Fransızların eskimiş mali monopol usulü, manasını ve hikmeti vücudunu tamamen kaybetmiş ve yerini vergi rejimine terk etmiş olan bir usuldür.

Hemen şunu ilave edelim ki, tütün ve elkolün vergi rejimine tabi tutulmaları, bunların imal veya satışında işletmecilik yönünden inhisar usulünün tatbikine, diğer bir ifade ile, bu mevzularda vergi emniyetini sağlamak veya zaafa düşürmemek maksadile, iktisadi amme teşekkülleri veya hususi teşebbüslere kısmen veya tamamen işletme inhisarı tanınmasına hiçbir surette mani teşkil etmez. Tersine, bugünün telakkileri ve icaplarına uyarak, bilhassa tütün ve alkol gibi önemli fiskal mevzularda, vergi ile işletme arasında kesin bir tefrik yapılması, mali cepheden olduğu kadar, idari ve iktisadi yönlerden de, yegane müsbet yol olarak kabul edilmektedir.

Zamanımızda mali inhisarcılığın en ileri ve mütekamil bir örneği olarak gösterilen İsveç tütün monopolü, tesis edildiği 1914 yılından beri, bütün kesinliği ve berraklığı ile vergi prensibine istinat etmektedir. Filhakika, İsveç'te tütün ithal, imal ve satışı (perakende satış hariç) tam monopol şeklinde bir anonim şirkete verilmiş ve mamul tütün satışları doğrudan doğruya vergiye tabi tutulmuştur. Tütün monopol şirketinin 30 milyon kuron olan sermayesinin 29 milyonuna ait hisse senetleri Devletin elinde, mütebaki 1 milyon kuron tutarındaki sehimlerde, ki bunlara "imtiyazlı aksyonlar" denilmektedir, Hükümetçe kabul edilen 40 hissedara tevzi edilmiş bulunmaktadır. İmtiyazlı aksyonların yıllık temettüü en az %5 1/2 olarak şirket statüsüyle garanti edilmiştir.

Sermayenin bu terekkep tarzına mukabil, şirketin 8 azadan müteşekkil idare meclisinin 4 azası imtiyazlı hisse sahipleri tarafından intihap olunmaktadır.

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

Tütün monopolü olan diğer Avrupa Devletleri'nden İspanya ve Portekiz'de de monopolün tatbikatında vergi esasının hakim olduğu görülür.

Yalnız Fransa ile İtalya monopol usullerindedir ki, vergi rejimine doğru esaslı bir kayma vukua gelmiş olmakla beraber, henüz vergi prensibi açık ve vazih bir şekilde tatbik olunmamaktadır. Derhal ilave ede-

lim ki, bu memleketlerde, şiddetle tenkidi mucip olan inhisar usulünün islahı ve bu meyanda vergi esasına geçilmesi yolunda ciddi teşebbüsler yapılmaktadır.

Türkiye'ye gelince, bizde, az önce belirttiğimiz gibi, mali inhisar rejiminin esasını “*plus-value*” usulü teşkil etmekle beraber, 1934'de kabul edilen ve sonradan savunma vergisi adını alan müdafaa vergisi ile mali inhisarcılığımıza vergi esası da ithal edilmiştir. Şu var ki, inhisar maddelerine savunma vergisinin tatbik edilmesi, sistem değişikliğini tazammun eden ve önceden tasarlanmış bir reformun neticesi değil, o andaki mali ihtiyaçların tazyiki altında, yeni yeni gelir kaynakları aranırken, vergi yolile inhisar maddelerinin fiyatlarına yapılan bir zamdan başka bir şey ifade etmez.

İnhisarlar mevzuunda savunma vergisi, birçok tadiller geçirdikten sonra, tütünde %35 nisbetinde ad valorem bir vergi mahiyetine inkılap etmiş, alkollü içkilerde ise, şişe veya litre başına hesaplanan spesifik bir vergi olarak kalmıştır.

1957 varidat bütçesine göre, Tekel idaresi yekûn fiskal hasılatının %56'si “*plus-value*” %44'ü de savunma vergisinden terekküp etmektedir.

Bizdeki bu karışık durumun islahı, bilhassa tütün ve alkolün haiz oldukları mali ve iktisadi ehemmiyet itibarile, kat'i bir zaruret halini almıştır. Yukarıki izahattan anlaşılacağı üzere, bu sahada yapılacak islahatın hedefi “*plus-value*” ve savunma vergisi şeklini almış olan bugünkü sistemsiz ve vuzuhsuz usulün terk edilerek, inhisar maddelerini doğrudan doğruya vergi rejimine tabi tutmaktan ibaret olabilir. Böyle bir reformun sağlayacağı faydaları şu noktalarda toplamak mümkündür:

- a- Tütün ve alkol gibi mühim vergi kaynaklarından sağlanacak mali gelir, ham madde mübayaası, maliyeti, satış fiyatı ve inhisar işletmelerinin diğer işleri ve finansman konularıyla karışmayacak; mikdarı, tahakkuk ve tahsil zaman malum vergi hasılatı şeklinde müşahhas ve kat'i hüviyet ile ortaya çıkmış olacaktır. Bu sayede Maliye, bu verimli kaynaklar bakımından, bütçe ve vergi politikasını daha serbest, müsbet ve vazih bir şekilde tesbit etmek ve bu kaynaklarda saklı bulunan mali rezervleri daha iyi istismar etmek imkanlarına malik olacaktır.

- b- İnhisarı işleten müesseseler, sınaî ve ticarî faaliyetleri ile vergi toplama ve ödeme hizmetlerini birbirinden kesin olarak ayırmak suretile, modern işletmeciliğin icaplarına göre çalışma ve gelişme imkanını bulacaklardır.
- c- Nihayet tütün ve alkol vergileri, evvelce de temas ettiğimiz gibi, gider vergileri kanununun mevzuuna alınmak suretile, bu vergilere ait son reformumuz, bu cephesile tamamlanmış olacaktır.

3- Şeker vergisi:

Şeker istihlâk vergisi, 250 milyonluk geliri ve yekûn fiskal varidata göre %6,7 nisbeti dolayısıyla, bütçede işgal ettiği mevki ile, vergiciliğimiz bakımından üzerinde ehemmiyetle durulması icap eden bir mevzu olmuştur. Zamanımızın telakkilerine, hiç değilse, Batı dünyasında hakim olan sosyal vergi anlayışına göre, şeker, zaruri bir gıda maddesi olarak ya tamamen vergi dışı bırakılması, yahut da umumi muamele vergisi rejimi dahilinde ve müstakillen cüz'î nisbette vergilendirilmesi iktiza eden bir mevzudur.

Bizim vergiciliğimizin şimdiki eriştiği merhalede, umumiyetle gıda maddeleri vergi dışı kalmaktadır. Bunun ötedenberi iki büyük istisnasını şeker ve tuz teşkil ederler.

Eskiden mali kaynakların en önemlilerinden birini teşkil etmiş olan tuz, mali ehemmiyetini tamamen kaybettiği cihetle, bu mevzu üzerinde duracak değiliz.¹¹ Şekere gelince, bu maddenin fiskal verim kabiliyeti filhakika yüksek bulunmakla beraber, geri kalmış memleketlerde olduğu gibi, lüks eşyadan sayılarak, ağır bir surette vergilendirilmesi biraz önce belirttiğimiz üzere, muasır vergi anlayışı ile bağdaşamaz.

Bizde şeker vergisinin nisbeti, tütün ve alkollü içkilerin fiskal yükü ile mukayese edilirse, bunlardan birkaç kat daha ağır olduğu görülür. Mali sistemimiz cidden muasır ve sosyal bir şekil ve mahiyet alacak ise,

11 Asrın başında (1902) Osmanlı İmparatorluğu'nda tuzdan sağlanan varidatı bütçenin tek başına %5'ini teşkil etmiş, tütün resminden %17 nisbetinde, mükirat resminden ise 3,5 misli fazla bulunmuştur. 1924'de tuzun devlet bütçesindeki nisbeti %4, kazanç vergisinde ise %2,5'tir.

vergiciliğimizdeki bu gayritabiiliğe bir son vermemiz iktiza eder. Bunun, şeker vergisinde birdenbire önemli indirimler yapmak suretile temin edilmesine, içinde bulunduğumuz mali ve iktisadi şartların müsait bulunmadığı bedihidir. Bu itibarla, bu mevzuda, daha realist bir görüşten hareketle, umumi bir mali planın çerçevesi dahilinde, şeker vergisinden tedricen ve mutedil nisbetlerde indirimler yapmak suretile, normal bir hadde vasıl olmağı, mali reformumuzun hedeflerinden biri olarak mütalâa etmekteyiz. Bu sırada şeker vergisine, evvelce temas ettiğimiz gibi, gider vergileri kodu içinde yer verilmesini, bu verginin bütün vuzuhile ortaya çıkması ve gider vergileri reformunun tamamlanması bakımından zarurî buluruz.

4- Gümrük vergisi:

Gümrük vergisini, fiskal bir mevzu olarak, etüdümüzün ön kısmında da işaret ettiğimiz gibi, hazine hissesi ile birlikte mütalâa etmek lâzımdır. Yine evvelce belirttiğimiz gibi, gümrük vergisinin yekûn fiskal varidat içindeki payı %5,8'den ibaret bulunurken, hazine hissesile, bu nisbet %16'ya yükselmektedir. Sanayie lüzumlu iptidaî maddeleri, tesisat ve makineleri, zarurî istihlâk maddelerini toptan mevzuuna alan hazine hissesinin gümrük vergisinin strüktürü, kuruluşu ve Milletler arası bağlantılar ile uzun müddet bağdaşamayacağı aşikâr olduğu cihetle, bu vergiye, içinde bulunduğu mali-iktisadi şartların icap ettirdiği, hususi ve muvakkat bir tedbir olarak bakmak zaruri olur.

Şimdi bu meseleyi bir tarafa bırakarak asıl gümrük vergimizi, islaha muhtaç taraflarile, tetkik edelim.

Bilindiği gibi, 1954 yılında mer'iyete giren yeni gümrük tarifesiyle, spesifik esaslara dayanan, konjonktürü takip edememiş, mali ve hami karakterini kaybetmiş olan, eski tarife terkedilerek ad valorem sisteme geçilmiştir.

Tarife sistemimizi baştan aşağı değiştirmiş ve gümrük rejimimizde bir inkılap yaratmış olan bu radikal reformun icabı, gümrük kanununun birçok maddeleri ve bilhassa matrahla ilgili olan hükümleri tadil edilmiş ise de, diğer muamelelere ait esaslar olduğu gibi ipka edilmiştir.

Halbuki, hem gümrük sisteminde temas ettiğimiz bünye değişikliği, hem de gelir vergisi ve vergi usul kanunile vergiciliğimizde vukua gelen inkılap, gümrük muamelelerinde ve bilhassa ihtilaflı işlerin halli hususunda, yeni prensiplerin kabulünü ve yeni usullerin vazedilmesini zaruri kılmakta idi.

Bu sebeple, gümrük sahasında gecikmiş olan ıslahatı tahakkuk ettirmek için, Gümrük Kanununun, umumi vergi usul nizamı yönünden, esaslı bir revizyondan geçirilerek, mahiyet ve bünyeye pek farklı olmayan gümrük muameleleri ile diğer vergi muameleleri arasında, irtibat, ahenk ve tenazur tesisi maksadile, köklü bir reforma tabi tutulmasını ve bu ıslahat hareketine muvazi olarak da, gümrük teşkilatının, bilhassa tetkik ve murakabe, uzlaşma ve mali kaza cephelerinden yeni baştan organize edilmesini zaruri bulmaktayız.

5- Harçlar ve damga resmi:

Harçlar, bilindiği gibi, ifa edilen bir amme hizmetinin masrafını karşılamak üzere, bu hizmetten faydalananlardan veya hizmetle ilgili olanlardan alınan bedeldir. Teorik manada harçtan bahsedebilmek için, yapılan masrafla (amme hizmetinin maliyeti ile) harç arasındaki münasebetin ölçülebilmesi lazımdır. Eskiden bir dereceye kadar mevcut olan bu münasebet, zamanla tamamen kaybolmuş ve harçların vergi şeklinde dejenere olmalarına yol açmıştır. Bunun en tipik misalini, gayrimenkul malların intikal ve iktisabına ait hukuki muamelelerin kayıt ve tescili sırasında alınan harçlarda görürüz. Bu harçların filhakika kayıt ve tescil ile bir gûnâ alâka ve münasebeti kalmamış ve bunlar, her türlü vasıfları ile, vergi mahiyetini iktisap etmişlerdir.

Bir amme hizmetinden faydalanma mukabilinde alınan harçların en klasik örneğini teşkil eden Adliye harçları (dâva masrafları) dahi, hizmet bedelinin ancak pek cüz'î bir kısmını karşılarlar. Bu sebeple, mahkeme masrafları, mahkemelerin personel ve materyal giderleri, esas itibarile, umumi bütçeden vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerle karşılanır.

Muasır vergi anlayışı ve evvelce de belirttiğimiz gibi, rasyonel vergi sistemi telakkisi, harçların, bir dereceye kadar, yapılan masrafla ilgisini muhafaza ettikleri mahdut sahalara inhisar ettirilmesini ve umumi fis-

kal varidat dışında mütalâa olunmalarını icap ettirir. Nitekim çoğu Batılı Devletlerin (Anglosakson devletleri, Almanya) bu yoldan gittikleri müşahede olunur.

Damga resmine gelince menşeyini harç teşkil eden bu verginin vuzuhsuzluğu, mevzuundaki karışıklıkla başlar. Damga resminin teorik planda bir tarifinin yapılması imkansızdır. Filhakika damga resminin bir vergi olarak karakterini tayin etmek ve bu hüviyetile tesirlerini ölçmek kabil olamaz.

Damga resmi, bizde olduğu gibi, umumi bir şekilde tatbik edildiği zaman, büsbütün müz'ic ve sıkıcı bir hal alır. Bilhassa ticari muamelelere taalluk eden hemen her evraka (ruhsatname, ticari senetler, esham ve tahvilat, çekler, hesap hülasaları, bordrolar, ilanlar, nakliye vesikaları, makbuzlar, sipariş kabul mektupları, hatta bu mahiyetteki telgrafların ticarethanede kalan nüshaları, banka vesikaları ilah, ilah) esas itibariyle pul yapıştırılmak suretile damga resmi istifa edilmesi, zamanımızın icaplarıyla telifi imkansız olan iptidai ve irrasyonel bir vergileme şeklidir.

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

Mesela, bizde olduğu gibi, birçok vesikalar hem harca, hem de damga resmine tabidir. (Bir kısım ruhsatnameler, ihtira beratları, diplomalar, vekâletnameler, mahkeme ilamları, pasaportlar, ilah)

Diğer taraftan damga resmi tatbikatı, gider vergilerine, belediye vergisine tabi birtakım mevzulara da sirayet eder. (Sigorta muameleleri, nakliye biletleri, ilanlar, eğlence yerleri gibi)

Bu resmin en şümulü ve en muğlak şeklini Fransa'da görürüz. Bu memlekette kaydiye, "enregistrement" usulü ile karışan ve birleşen bu verginin tatbikatı, evvelce de belirttiğimiz gibi, Maliye idaresinde, memleket sathına yayılmış geniş teşkilatı ile ayrı bir "regie" halinde idare olunur. Mevzuuna gayrimenkul intikallerini ve veraset vergisini de alan bu vergilemenin teferruatlı ve karışık tatbikatı ayrı bir ihtisas, hususi bir bilgi sistemi "science de lenregistrement" mahiyetini almıştır.

Bugünün şartları ve vergi anlayışı ile tam bir tezat halinde bulunan, mazinin kalıntısı bu "enregistrement" müessesesini vergi sistemlerinden

söküp atamamış olan Latin Devletlerine mukabil, Anglosakson memleketlerindeki tatbikatın dar bir sahaya inhisar ettiğini Almanya'da ise büsbütün kaldırıldığını görürüz.

İngiltere'de 1949 mali kanunile, harç ve resimlerin büyük bir kısmı, bu meyanda bunların en tipik olanlarından pasaport, doğum, ölüm, evlenme harç ve resimleri ilga edilmiştir. İtalya'da kaydiye resimlerinin toptan kaldırılması hususunda bir cereyan mevcuttur.

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

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

6- Veraset vergisi:

Damga resmi ve diğer bir takım tedavül vergileri gibi, veraset vergisinin de menşeyini harç teşkil eder. Tarihi bir mükellefiyet olan bu vergi modern vergicilikte, mali bir faktör olarak önemini, git gide kaybetmiş umumi devlet varidatı içindeki payı, pek cüz'i nisbetlere düşmüştür. (İngiltere'de %4,5 Amerika Birleşik Devletleri ve Belçika'da %1,5, Almanya'da binde 1,5)

Diğer taraftan, veraset vergisinde, intikal eden malların tesbiti ve bir takım takdir usullerine göre değerlendirilmesi suretiyle matrahın tayini, verginin mükellefler arasında dağıtılması ve tahsili, diğer hiçbir mükellefiyette görülmeyen derecede, tatbikatta güçlükler yaratmaktadır. Böy-

le olmakla beraber, bu tarihi mükellefiyetin muasır vergicilikte şu veya bu şekilde yaşıntılmasına devam ettirilmesinin iki sebebi vardır.

Birincisi, veraset vergisinin, 19 uncu asır doktrinlerinin tesirile sosyal adaleti sağlayan fiskal bir vasıta telakki edilmesi ve ikincisi de bu verginin tatbiki dolayısı ile, yapılan umumi envanter neticesinde, müteveffanın servetinin ortaya çıkması ve bu keyfiyetin diğer vergiler (bilhassa gelir vergisi) bakımından müessir bir emniyet tedbiri teşkil etmesidir. (İsviçre veraset vergisinin bilhassa bu ikinci tesiri üzerinde ehemmiyetle durulmaktadır.)

Veraset vergisinin Batı Devletlerinde çeşitli tatbik tarzına tesadüf olunmakla beraber, bunları esas itibarile iki tipe icra etmek mümkündür:

- 1- Tereke vergisi, İngiliz sistemindeki (Estate duty).
- 2- Miras hissesi vergisi, (Alman sistemindeki Erbschaftss-teuer).

Tereke vergisinde, mirasçılardan müteveffa ile olan yakınlık derecelerine ve bunlara isabet eden miras hisselerine bakılmaksızın murisin ölümünde bıraktığı servetin hey'eti umumiyesi, verginin mevzuunu teşkil eder. Bu itibarla bu mükellefiyet şekli, müteveffanın vergilendirilmesi tarzında da ifade edilir.

Tatbikindeki besatet ve suhulete ve veriminin de daha yüksek bulunmasına rağmen, bu mükellefiyet şeklinin, veraset vergisinin doktrin bakımından hikmeti vücudunu teşkil eden sosyal maksatla ne derecede gayri kabili telif bulunduğu izahtan varestedir.

Veraset vergisinin teoriye uygun modern şekli, mirasçılara intikal eden servetin (miras hisselerinin), bunların müteveffa ile olan karabet derecelerine göre, progressif nisbetler dairesinde ayrı ayrı vergilendirilmesidir. İngiltere'den başka Batı Devletlerinin kâffesinde veraset vergisi bu prensibe göre uygulanır.

Veraset vergisinin tatbikatındaki son temayüller, vergiden istisna edilen meblağların, yani başlangıç indirimlerinin, yüksek tutulması ve bilhassa karı, koca ile fûrua isabet eden miras hisselerinde bu istisnanın azami hadlere çıkarılması, hatta bu sonuncuların tamamen vergi dışı bırakılması yolunda belirlemektedir. Bu hususta bazı misaller vermek için,

Amerika Birleşik Devletleri'nde karı, koca ve fûru hakkında tanınan istisna haddinin 10.000 dolar, Belçika'da 20.000 frank (bu indirim, sınırlı rüshde vasıl oluncaya kadar her bir çocuk için senede 100 frank hesabı, ve hayatta kalan eş için de bunların tutarının nısfı kadar arttırılır), Almanya'da, diğer tahfifler yanında, 250.000 mark olduğunu ve Almanya'nın karı, koca ve fûru hakkında vergiyi büsbütün kaldırma yolunda bulunduğunu kaydedelim.

Şimdi yukarıki izahatın ışığı altında Türkiyede cari olan veraset vergisi usulüne bir göz atalım:

Bizde, bilindiği gibi, aşarın ilgası üzerine, kabul edilen vergiler meyanında mali sistemimize girmiş olan veraset vergisi, miras hisseleri esasına istinat eden bir mükellefiyet şeklidir. Yalnız bizim usulümüzde umumi abatman cari olmadığı ve karı, koca ve fûru ile ana ve babaya intikal eden mallar için sadece 300 liralık bir istisna kabul edildiği cihetle, veraset vergisi sistemimiz, sosyal cephesile zamanımızın telakki ve temayüllerine uymayan ağır ve adaletsiz bir mükellefiyet olarak tezahür eder.

Verginin bu mahzuru, gayrimenkuller hakkında tatbik edilen "vergi değeri" esasile, bir dereceye kadar, kendiliğinden ve kısmen izale edilmekte idi. Son yapılan kanun tadili ile, vergi değeri yerine, emsal kıymeti esasına gidilmesi neticesinde, verginin sosyal yapısındaki zaafı ve kusurları daha belirli bir surette kendisini hissettirecektir.

Diğer taraftan yapılan kanun tādili, değerlemenin farklı tatbikatına da (zirai emlak hakkında eski değerlendirme usulünün uygulanmasına imkân vermesi dolayısıyla) yol açmaktadır. Halbuki veraset vergisi gibi, sosyal vasfı galip bulunan bir mükellefiyette, matrahın tesbitine ait hususlarda, ayrı usullerin tatbiki ve dolayısıyla farklı vergilemelere gidilmesi, umumilik kaidelerini ihlal edeceği cihetle, tecviz edilemez. Bilhassa veraset vergisi, diğer vergilerin hepsinden ziyade, böyle farklı tatbikata tahammülü olmayan bir mükellefiyettir.

Veraset vergisi tatbikatında, kira blokajı ve her yerde olduğu gibi, bizde de umumî tahrirlerin yapılmasındaki gecikmeler dolayısıyla, vergi değerinin, matrahın tesbiti hususunda yegane kıstas olarak kullanılması, hiç şüphe yok ki, mahzurlu ve tadile muhtaç bir usuldür. Ancak bu

tadilatın, münferiden ve vergilemede farklı neticeler doğuracak şekilde yapılması yerine, veraset vergisinin umumi bir revizyonu ve ıslahı çerçevesi dahilinde alınacak diğer tedbirlerle birlikte, derpiş ve tahakkuk ettirilmesi, kanaatimizce çok daha yerinde bir hareket olurdu.

Yukarıki izahlarımızda, ölüm dolayısıyla intikal eden servetlerin vergilendirilmesi üzerinde durulmuş, diğer ivazsız intikallere temas olunmamıştır. Bunun sebebi, ister veraset vergisine dahil olsun, ister hususi bir “hibe vergisinin” mevzuunu teşkil etsin, diğer ivazsız intikallerin vergilendirilmesinin de aynı prensipler dahilinde mütalâa edilmesinden ileri gelmektedir.

7- Müteferrik vergiler:

Müteferrik vergiler içinde, mali önemleri itibarile, dikkati çekenler, yeni ihdas edilen otomobil vergisi, hayvanlar vergisi, binalardan alınan savunma vergisidir.

a- Otomobil vergisi:

Bilindiği gibi, modern Devlet idaresinde, yol yapımı ve bakımı muazzam masrafları istilzam eden ve mahiyetten bir işletme şeklini almış olan en önemli iktisadi konulardan birini teşkil eder.

Yol inşası ve işletmesinin finansmanını sağlamak, diğer taraftan da kara yolu ile demiryolu işletmeleri arasında zararlı bir rekabete meydan vermemek maksadile, nasıl ki trenden ücret mukabilinde istifade ediliyorsa, yoldan faydalananların da şu veya bu şekilde yolları inşa ve işletme masraflarına iştirak etmeleri, zamanımızın iktisadî-malî politikasının başlıca esaslarından biri olmuştur.

Yol masraflarına iştirak umumiyetle vergi yolile ve şu şekillerde olur:

- 1- Yollardan geçit resmi almak,
- 2- Motorlu kara nakil vasıtalarını vergiye tabi tutmak,
- 3- Akaryakıt ve otomobil lastiklerinden vergi almak.

Geçit resmi, bir orta çağ mükellefiyet şekli olmakla beraber, bilhassa Amerika Birleşik Devletlerinin bazı eyaletlerinde, bu usulün modern bir kisve altında, yeniden tatbikine başlandığını görmekteyiz.

Motorlu nakil vasıtalarından vergi almak şekli de mevzuun vergiye tahammül derecesinin düşük bulunması, tekniğin müşkülâtı ve tatbikatta adaletsiz neticeler tevliid etmesi yüzünden, mahdut bir çerçeve dahilinde kalmakta ve umumiyetle bir lisans vergisinin hududunu aşmaktadır. İngiltere’de, Almanya’da, Birleşik Devletler’de, Fransa’da tatbik edilen motorlu nakil vasıtaları vergilerinin, bu mahiyeti taşıdıkları görür.

Yol masraflarının, akaryakıt ve otomobil lastiklerinden alınan vergi ile karşılanması şikkına gelince, bu hususta en müsbet, en rasyonel ve pratik hal suretini bu vergilemenin teşkil ettiği söylenebilir. Bu vergilemede motorlu vasıta kullanıldığı müddetçe, yani yoldan faydalandığı nisbette ödenmiş, böylece sağlanan menfaat ile ödenen vergi arasında kendiliğinden bir münasebet kurulmuş olur.

Diğer taraftan akaryakıt ve otomobil lastiği vergileri hissedilmeyen (nisbeten az hissedilen), hem de büyük varidat sağlamağa müsait olan verimli mükellefiyetlerdendir. Hiç şüphesiz, bahis ettiğimiz mali kaynaklar, yol masraflarını bütün genişliği ile karşılamağa yetmezler. Ancak, diğer vasıta ve imkanlarla mukayese edilirse, bu kaynaklardan sağlanacak gelirlerle, bilvasıta ve hatta bazan “varidat tahsisi” yolu ile doğrudan doğruya yol masraflarının büyük bir ölçüde kapatılması mümkün olur.

Batı Devletleri’nde vakıa değişik sistem ve nisbetler dahilinde olmak üzere, akaryakıtlardan vergi alındığı, otomobil lastiklerinin de umumiyetle muamele vergisi rejimi içinde vergilendirildiği görür. Şu kadar ki, bu vergilerin, yol masrafları ile irtibatlı olarak organize edilmesi safhasına, bu memleketler de henüz vasıl olamamışlardır.

Burada şu noktaya da temas edelim ki, akaryakıt, sadece kara nakil vasıtalarında kullanılmadığı, bu enerji kaynağının ayrıca geniş bir istimal ve istihlak sahası bulunduğu cihetle, bu mevzuun kara yolları ile olan münasebeti bakımından vergilendirilmesi, teknik bir takım güçlükler meydana getirir. Bu yüzden, bazı Devletlerin (ezcümle Fran-

sa'nın) bu mevzuda "detaxes"lar yolile, vergi indirimi veya iade usullerini tatbik ettiğini, müşahede ederiz.

Bizde de kara yollarının inşası ve işletmesi ile bilvasıta veya doğrudan doğruya ilgili olarak akaryakıtların vergisi bahis mevzuu olur. Bu vergi, bilindiği gibi, yeniden organize edilmek suretile, gider vergileri sistemimize ithal edilmiş bulunmaktadır. Şimdi, yukarıki izahatın ışığı altında, yeni tatbik mevkiine konan otomobil vergisi hakkındaki müta-lealarımızı ifade edelim.

Otomobil vergisi, bizdeki tatbik şekli ile, Devletin aldığı bir resmi "lisans vergisi" değildir. Böyle olsaydı, diğer Batı Devletleri'nde görüldüğü gibi, yalnız hususî otomobillerin değil, her türlü motorlu nakil vasıtalarının (Almanya'da hatta tramvay arabaları dahil aynı vergiye tabidir) vergi mevzuuna alınması icabederdi. Bizde bu yeni verginin, bütçemizin gelir ve servet vergileri kısmında ve hemen veraset vergisinin altında gösterilmesi, bir nevi servet vergisi olarak düşünüldüğünü gösterir. Halbuki, hususi otomobillere inhisar eden bu vergi ilmi zaviyeden ve tekniği bakımından mütalaa edilince, bunun servet vergisi değil, bir masraf vergisi ve bu grup içinde de, bir lüks vergisi olduğu görülür.

Kanaatimizce, hususi otomobil vergisine bir servet vergisi karakterini izafe etmek, yanlış anlayışlara ve neticelere yol açabilir. Bu itibarla, otomobil vergisi, şayet vergiciliğimizde devamlı bir mükellefiyet olarak muhafaza edilecekse, bu vergiyi gider vergileri kadrosuna, bir lüks vergisi olarak ithal etmek lazımgelir.

b- Hayvanlar vergisi

Eski çağlar tekâlifi şer'iyesinin ve aşârın bir artığı olan hayvanlar vergisinin, muasır vergi nizamı içinde, gelir ve kurumlar vergilerinin yanında, muhtelit karakterli bir gelir servet vergisi olarak tatbikine devam edilmesi kadar bir sistemsizlik ve tezat tasavvur edilemez.

Bilindiği gibi, gelir vergisi inkılâbı tahakkuk ettirildiği sırada, bir baş vergisi olan yol vergisi ile hayvanlar vergisinin kaldırılması, bu reformun başlıca gayelerinden birini teşkil etmiştir. Filhakika reformu müteakip yol vergisi kaldırılmış, hayvanlar vergisinin sahası daraltılmış, fakat bu sonuncu mükellefiyetin, mali mülâhazalarla, vergiciliğimizden

büsbütün sökülüp atılması mümkün olamamıştır. Böylece, varidatı bir milyarı fazlası ile aşan gelir vergisinin yanı başında, 30 milyon liralık hasılatı ile tekâlifi şer'iyenin bir kalıntısı olarak hayvanlar vergisinin tatbikine devam edilmiştir.

Muasır vergi sistemi içinde, bilindiği gibi, gelir vergisi kadrosu dahilinde, ziraî kazançlar vergilendirilirken, bu kazancın bir cüz'ü olarak, hayvan mevcudundan sağlanan safi gelirler de, şu veya bu şekilde verginin mevzuuna dahil olur.

Bizde, zirai kazanç sahası bütünü ile, gelir vergisinin dışında dururken, bir kısım hayvan mevcudu üzerinden vergi alınmakta devam edilmesi, hiçbir suretle izahı mümkün olmayan bir keyfiyettir.

Zirai kazançların, gelir vergisinin mevzuuna alınması ile, hayvanlar vergisi de fazlası ile telafi edilmiş olacağı cihetle, gelir vergisinde, bu bakımdan yapılacak islahatın, bir an evvel tahakkuk ettirilmesindeki lüzum ve zaruret, bir kere daha belirmiş olmaktadır.

c- Bina savunma vergisi

Reel vergiler dediğimiz, bina ve arazi vergileri, daha sonra temas edeceğimiz üzere, Devletin muhtaç olduğu masif varidatı sağlayan kaynaklar olmaktan çıktıkları, diğer taraftan da mahalli bir karakteri taşıdıkları cihetle, bunların mahalli idarelere (komünlere) terk edilmesi, çoktandır teoride kabul edilmiş ve tatbikatta tahakkukuna geçilmiş olan bir prensiptir.

Bizde de, bu cereyanın tesiri ile, bina ve arazi vergileri (iktisadi buhran vergisi zammile) mahalli idarelere devredilmek suretile lokalize edilmişlerdir. Yalnız bu mahallileştirme, mezkur vergilerin umumiyetle Batı Devletlerinde yapıldığı gibi, esas itibarile, belediyelere değil, hussusi idarelere devri ve bunlardan ancak belediye sınırları içinde tahsil olunan kısmının %25'inin belediyelere tahsisi suretile, vukua gelmiştir.

Diğer taraftan, 1941'de ihdas edilen savunma vergisi ile, devlete ait olmak üzere, bina vergisinde bir zam yapılmış böylece bu verginin bir kısım varidatı yeniden umumi bütçeye intikal ettirilmiştir.

Reel vergilerin mahalliliği prensibine riayet edilecek ise, ki buna hem sistem hem de mahalli idareler finansı bakımlarından lüzüm vardır, bu takdirde, umumi bütçede 12,5 milyon lira ile yer alan bina savunma vergisinin, Devlet vergileri arasından çıkarılarak, mahalli vergilerin islahı sırasında, bina vergisi ile tevhid edilmesini muvafık buluruz.

IV- Mahalli vergiler

1- Umumî görüşler:

Mahallî vergiciliğin organizasyonu bahsinde, peşinen kabul edilmesi iktiza eden mali vakia, zamanımızın şartları muvacehesinde mahalli idarelerin, bilhassa belediyelerin, mali külfet ve masraflarını kendi öz kaynakları ile karşılayamayacak durumda bulunmaları keyfiyetidir. Bu neticeyi doğuran amilleri üç noktada toplamak mümkündür.

a- Devlet, en verimli mali kaynakları, diğer bir deyimle masif randımanlı büyük vergileri kendine hasr ve tahsis etmekte, millileştirmektedir. Vergilerin ve vergi sistemlerinin merkezileştirilmesi olarak ifade edilen bu hareketin neticesi, mahalli vergi hasılatının, Devlet vergilerine nazaran gittikçe gerilemekte bulunması keyfiyetinde tezahür etmektedir. Mesela İngiltere'de mahalli vergiler, 1914 yılında Devlet varidatının %45'ini teşkil ettikleri halde, bu nisbet, ikinci dünya savaşından sonra %24'e, son yıllarda ise %9'a kadar düşmüştür.

b- Mahalli idarelerin, kredi müşkülâtı dolayısı ile, büyük masrafları istilzam eden hizmetleri, istikraz yolile finanse etme imkanları güçleşmektedir.

c- İktisadi ve içtimai hayatta vukua gelen derin tahavvüller, şehirleşme dolayısı ile beledi hizmetlere olan talebin artışı, mahalli idareleri, sosyal güvenlik, eğitim, sağlık işleri, imar faaliyetleri ilah, bakımlarından geniş ve artan masraflar karşısında bırakmaktadır. Bahis mevzuu hizmetler, az sonra temas edeceğimiz üzere, lokal karakterlerini kaybederek, milli menfaatle ilgili umumi bir mahiyet iktisap etmektedirler.

Devletin, diğer bir deyimle merkezi hükümetin, mahalli finansla daha yakından ilgilenmesini icap ettiren bu gelişme, mahalli idarelerin muhtariyeti faraziyesini, hiç değilse, mali cepheden, bugünün realitesi-

ne uymayan, zamanını geçirmiş ve kıymetini kaybetmiş bir anlayış şekline getirmiştir.

Devlet – Mahalli İdare münasebetlerinin, mali cepheden tanzim ve tevzin edilmesi meselesi, modern maliyede, masraf ve vergi anlaşmaları denilen usullerin tatbikatına yol açmaktadır.¹²

Almanya'da tekemmül ettirilerek, diğer devletlerin mali sistemlerinde de yer almağa başlamış olan bu usullere göre, içine mahalli vergileri de alan umumi sistemin organizasyon ve tatbikatında, amme hizmetleri ve bunların tazammun ettikleri masrafları karşılayacak fiskal gelirleri, Devlet ve mahalli idareler arasında, eskiden olduğu ve hala birçok memleketlerde yapıldığı gibi, biteviye değişen ampirik ölçülere göre değil, milli ve mahalli menfaat esaslarına müsteniden, sistematik bir surette taksim ve tevzii cihetine gidilmektedir.

Masrafların Devlet ile mahalli kolektiviteler arasında bölünmesi ve paylaşılması hususunda henüz yeknesak ve umumi prensiplere varılmamış olmakla beraber, sosyal güvenlikle ilgili masif masraflarla, eskiden mahalli karakterde sayılan birçok hizmetlerle ilgili diğer masrafların, doğrudan doğruya merkezi idare tarafından deruhte edilmekte olduğu müşahede olunmaktadır.

Bu gelişme bilhassa Avrupa'da bariz bir şekil almıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde birçok hizmetlerin mahalli idarelerce ifa edilmekte olmasına mukabil, bunların büyük bir kısmı, Fransa'da bilhassa İngiltere'de devlet tarafından deruhte edilmektedir. Bu cümleden olmak üzere, İngiltere'de hastane masrafları dahi Devlete intikal etmiş bulunmaktadır.

2- Muhtelif yardım şekilleri:

Lokal masrafların artışı karşısında mahalli idarelerin mali durumunu kuvvetlendirmek maksadı ile, bazı hizmetlerin doğrudan doğruya

¹² Almanlar bu hususta "Lastenausgleich" ve "Finanzausgleich" Fransızlar "Compromis Fiscal" terimlerini kullanırlar.

Devlet tarafından deruhde edilmesi dışında, alınan tedbirleri şu suretle gruplandırmak mümkündür:¹³

- a- Bazı büyük Devlet vergileri (gelir, kurumlar, muamele vergisi gibi) hasılatının bir kısmını kolektivitelerin payı olarak ayırılır ve mahalli idarelere tahsis edilir.
- b- Aynı kaynaklardan, hususi vergi veya munzam kesir yolile, mahalli idareler de kendi namlarına faydalanırlar.
- c- Devlet vergilerinden ayrılan paylar “müşterek fonlar” kanalı ile kolektivitelere intikal ettirilir.
- d- Kolektivitelere doğrudan doğruya umumi bütçeden yapılan sübvansiyonlarla yardım edilir.

Batı Devletleri’nde bu usullerin çeşitli ve bazen de karışık şekillerde tatbik edildiği görülür.

Bugünün vergi teorisi ve anlayışına göre “müşterek fon” ve “direkt sübvansiyon” haricindeki usuller, mahzurlu bulunmakta ve makbul sayılmamaktadır. Büyük randımanlı Devlet vergilerinden kolektivitele pay ayrılması veyahut bunun daha vuzuhsuz bir şekli olan, aynı mevzuun, kolektiviteler namına, umumiyetle başka esaslar dairesinde, tekrar vergilendirilmesi usulleri, modern ve rasyonel vergi anlayışı ve tatbikat ile bağdaşamaz.

Mahalli idareler için, Devlet vergilerinden pay ayırmak, vergiye zam yapmak, yahut aynı mevzudan, değişik esaslara göre, ikinci defa bir vergi almak, asıl verginin vuzuhunu kaybettireceği gibi, kuruluşu ve tatbikatındaki seyyaliyeti ve serbestliği daraltacağı cihetle, verginin, gerek mali gerekse ekonomik yönlerden optimal bir müessiriyetle uygulanmasına mani olur. Bu sebeplerle, Alman ilmi istişare hey’etinin “organik vergi reformu” hakkındaki raporunda ifade edildiği gibi, bu usullerin reddedilmesi lazımgelir.

Devlet vergilerinden ayrılacak paylarla müşterek fonlar veya belediye fonları teşkili usulüne gelince, birçok Batı Devletleri’nde türlü vari-

13 Etüdümüzde bahis konusu ettiğimiz mahalli idareler, vilayet (departman) ve belediye (komün) mahiyetindeki kolektivitelerdir. Federal bünyeli devletlerin eyalet ve kantonları bahsimizin mevzuu dışında bırakılmıştır.

antları ile tatbik edilmiş olan bu usulün, mahiyeten Devlet sübvansiyonundan farksız bulunduğu cihetle, rağbetten düşmekte ve yerini direkt sübvansiyonlara terk etmekte olduğu görülmektedir.

Müşterek fon usulü, Fransa'da geniş ölçüde, tatbik edildikten sonra, bunun yerine muamele vergisine, mahalli idareler için bir zam yapılmış, nihayet bu zam da ilga edilerek "*taxe locale*" adı ile, hususi bir muamele vergisi ihdas edilmiştir. Maamafih yeni vergi reformu ile, bu mükellefiyetin de ilgası derpiş olunmaktadır.

Müşterek fon usulünü bilhassa tekemmül ettirmiş bir Devlet olan Hollanda'da, fonun, muayyen vergilerden pay ayrılması sureti ile tesisi yerine, umumi bütçeden muayyen bir nisbette (%8-10,3) ayrılacak meblağlarla teşkili yoluna gidildiği ve bu suretle, müşterek fon usulü ile doğrudan doğruya sübvansiyon usulü arasındaki farkın silindiği müşahede olunur.

Yukarıki izahattan açıkça anlaşılacağı üzere, Devlet-mahalli idare münasebetlerinin, mali cepheden tanzimi hususunda gidilecek yol; masraf anlaşması ve mali anlaşma esaslarından hareketle, kolektiviteleri bir takım esaslı mahalli vergilerle teçhiz ettikten sonra, bunların geri kalan mali ihtiyaçlarını, doğrudan doğruya umumi bütçeden yapılacak sübvansiyonlarla kapatmaktadır. Bu sübvansiyon usulü, şüphesiz, bütün mahalli idarelerin durumlarını gözönünde tutan (müşterek fon usulündeki esaslardan da mülhem olan) bir sistem şeklinde organize edilecektir.

3- Yabancı memleketlerde tatbikat:

İtiraf etmek lazımdır ki, bazı istisnalarla, Batı Devletleri de, bilhassa latin Devletleri, mahalli vergiciliği modernleştirmeye ve rasyonel bir şekle ifrağ etmeğe tamamen muvaffak olamamışlardır. Mamafih, Batıda, bu sahada kuvvetli cereyanların mevcut olduğu ve bunların muayyen ve müsbet istikametlerde gelişmekte bulunduğu da bir vakıadır.

Gelişen reform hareketlerinin ışığı altında, Batının mahalli vergiciliğini, üç tipe irca etmek suretiyle tetkik edebiliriz:

- a- “Tek vergi”ye istinat eden mahalli vergi sistemi¹⁴
- b- Esas itibarile reel vergiler (bina, arazi ve işletme vergileri) üzerine kurulmuş olan mahalli vergi sistemi,
- c- Reel vergiler yanında muamele vergisine dayanan mahalli vergi sistemi.

Mahalli vergicilikte “tek vergi” esasını bilfiil tahakkuk ettirmiş olan Devlet İngiltere’dir. Filhakika bu Devlette, korkunç derecede muğlak, teferruatlı ve sistemsiz bir halde bulunan mahalli idarelerin vergileri, birinci dünya savaşını müteakip, yapılan radikal ıslahat neticesinde “General Rate” denilen tek vergiye irca edilmek suretile, en basit ve vazih bir şekilde ifrağ olunmuşlardır. “General Rate”ın yanında sadece lağım masrafları, su masrafları karşılığı alınan birkaç harç mahiyetinde mükellefiyet muhafaza edilmiştir.

“General Rate” kullanılmağa salih gayrimenkullerin (emlakın) kira değeri üzerine mevzu bir vergidir. Kira değerlerinin takdiri işi, iç gelirler idaresine bağlanmak suretile merkezileştirilmiştir.

“General Rate”ın mükellefi, prensip itibarile, gayrimenkulü işgal eden kimse (gayrimenkul kiraya verilmiş ise kiracı)dır.

Verginin nisbeti her mahalli idarenin masraf ve bütçe durumuna göre her yıl tesbit edilir. Ziraate tahsis edilen arazi ve binalar vergiden müstesnadır. Sınai tesisler, maden işletmeleri ve ulaştırma hizmetleri ile ilgili gayrimenkuller, kısmen muafıktan istifade ederler.

1913 yılında mahalli vergilerin, Devlet vergileri tutarına nisbeti %45 raddelerinde idi. 1938’de bu nisbet %24, 1955’de %9’a düşmüştür. Mahalli vergi varidatında bu duraklama ve azalışın sebebi, bir yandan tek vergi tatbikatından, öbür yandan da, verginin istinat ettiği kira değerindeki artışın, umumi fiyat artışlarına nazaran cüz’i ve mahdut kalmış olmasından ileri gelmiştir.

Mahalli idareler varidatının mahdut ve kifayetsiz bir hale gelmiş olması, Devlet bütçesinden bu idarelere geniş ölçüde sübvansiyonlar yapılmasına yol açmıştır.

¹⁴ Mahalli finansı, Belediye Maliyesi manasında alıyoruz.

Umumi yardım “*General Grant*” ve hususi yardım “*Specific Grant*” olmak üzere, iki şekilde yapılan bu yardımların tutarı aşağıda gösterildiği üzere, mahalli idarelerin vergiden sağladıkları geliri fazlasıyla aşmaktadır.

1955 durumu	Milyon İngiliz Lirası	%
General Rate hasılatı	439,8	42,5
Sübvansiyonların tutarı	602,1	57,5
	1041,9	100,0

Almanya’da 1893’de “*Miquel*” tarafından Prusya komünal vergilerinin islahı ile başlayan hareket, 1936’da “*Realsteuerreform*” şeklinde bütün memlekete şamil umumi ve köklü bir reform mahiyetini almıştır. Diğer Avrupa Devletleri üzerinde tesirini icra etmekten hali kalmamış olan bu reform ile, reel vergiler denilen, gayri şahsi mahiyetteki iki vergi (Arazi ve bina vergisi ile işletme vergisi) yeniden organize edilerek belediyelere hasır ve tahsis olunmuş, böylece belediyeler, büyük devlet vergileri derecesinde değilse de, verimliliği onları yakın fiskal kaynaklarla tehzil edilmişlerdir.

Bahis mevzuu iki verginin Devlet vergilerinin yekûn hasılatına nisbeti %17 raddesindedir. Bir yandan bu vergiler, öbür yandan da hizmetlerin ve dolayısı ile masrafların tefriki hususunda tatbik edilen müsbet ve realist usuller sayesinde, Almanya’da belediye maliyesinin açıklarını kapamak üzere, Devletin geniş yardımlarına ihtiyaç kalmamıştır.

Burada şu noktaya da işaret edelim ki, Alman belediyelerinde, bahis mevzuu ettiğimiz iki büyük vergi yanında, eskiden kalma bir takım küçük vergilerin ve müteferrik harçların tatbikine devam edilmekte, ancak, organik vergi reformu çerçevesi dahilinde, bunlardan çoğunun tasfiyesi kabul edilmiş bulunmaktadır.

Mahalli vergicilikte, reel vergilerin yanında muamele vergisini tatbik eden Devletlere misal olarak Birleşik Devletlerle, Fransa’yı gösterebiliriz.

Birleşik Devletlerin esas mahalli vergisi “*Property tax*” denilen tarihi servet vergisidir. Ancak zamanla bu vergi, global servet üzerinden alınan, asli karakterini kaybetmiş ve Almanya’daki gibi gayrimenkuller üzerine mevzu bir emlak vergisi (arazi ve bina vergisi) mahiyet ve şekli almıştır.

Diğer taraftan “*Property tax*”ın randımanı, belediyelerin artan ihtiyaçlarını karşılayacak bir inkişaf göstermediği cihetle, bu vergi ile kapanmayan masrafların, mahalli satış vergileri “*sale taxes*” ve Devletin sübvansiyonları ile karşılanması yollarına gidilmiştir.

Newyork şehrinde mahalli varidatın %85’ini “*Property tax*” teşkil ederken, bu nisbet son yıllarda %48’e düşmüştür.

Burada şu noktaya tekrar işaret edelim ki, Birleşik Devletler’de federal vergi olarak muamele vergisi tatbik olunmaz; bu itibarla eyalet ve belediyelere ait satış vergileri mükerrerliği intaç eden bir vergileme mahiyeti almazlar.

Sübvansiyonlara gelince, bu usulün Birleşik Devletler’de, doğrudan doğruya Federal Devlet tarafından yapılan yardımlar şeklinde tatbik edildiğini müşahade ederiz. Esasen bu memlekette mahalli idareler için ne federal vergilere zam usulü uygulanır, ne de federal hükümetin kendi hesabına tahsil ettiği vergilerden mahalli idarelere pay vermesi esası cari olur.

Fransa’da karışık, vuzuhsuz şeklini muhafaza eden mahalli maliyenin, esas vergiler bakımından, emlak vergisi (bina ve arazi vergisi) ile bir nevi işletme vergisi olan “*patente*” ve az evvel işaret ettiğimiz, yakında ılgası derpiş olunan hususi bir muamele vergisine (Taxe Locale) istinat ettiğini görürüz.

Fransa’da da, diğer Batı Devletleri’nde olduğu gibi, mahalli idareler, umumi bütçeden yapılan sübvansiyonlarla desteklenmektedir.

Fransa’da mahalli fiskalitenin ıslahı bakımından düşünülen tedbirlerin başında, az önce belirttiğimiz gibi, mahalli muamele vergisinin ılgası, eskiden Devlet vergisi olan ve halen munzam kesirleri (*centimes additionnels*) dolayısı ile mahalli planda tatbikine devam olunan “*Patente*”in Almanya’da olduğu gibi, müstakil bir işletme vergisi “*taxe professionnelle*” şekline ifrağı gelmektedir.

4- Bizde mahalli vergicilik:

Köylerin, hususi bir mahiyet taşıyan (salma gibi) gelirleri bir tarafa bırakılırsa, bizde mahalli fiskalitenin, Vilayet özel idarelerinin vergileri ile belediye vergilerinden terekküp ettiği görülür.

Türkiye'de belediye fiskalitesi, 1948 tarihli Belediye Gelirleri Kanunu ile, daha derli toplu ve muntazam bir hale getirilmiş olmakla beraber, ilmi bakımdan geriliğini ve mali noktadan da kifayetsizliğini muhafaza etmektedir. Bu bakımlardan, belediye vergiciliğimizin tenkide şayan olan taraflarını şu noktalarda toplamak mümkündür:

1- Belediye finansının esas kaynağını teşkil etmesi lazımgelen reel vergilerden bina ve arazi vergileri, az önce belirttiğimiz üzere vilayet özel idarelerine ait bulunmakta, belediyeler sadece, bina vergisinin, kendi sınırları dahilindeki gelirden aldıkları %25 nisbetindeki bir payla iktifa etmektedirler.

2- Belediye vergileri, kuruluş, tertip ve tasnif bakımından büyük bir vuzuhsuzluk ve karışıklık içindedirler. Belediye vergilerine, her halde Fransızca'da "droits" tabirinin mukabili olarak "resim" denilmekte (eğlence resmi, ilan ve reklam resmi, değerlendirme resmi gibi), bazen de bu hususta pay tabiri kullanılmaktadır. (Nakil vasıtaları bilet bedellerinden belediye payı, telefon ücretlerinden belediye payı gibi.)

Diğer taraftan harçlarla da karışan bu resim ve payların, terminoloji bakımından olduğu kadar, strüktürel yönden de, mahiyetleri vuzuhsuzluk içinde kalmaktadır.

3- Sayısı fazla olmasına mukabil, belediye resimlerinin çoğu verimsiz mali vasıtalarından ibaret bulunmaktadır. (İstanbul belediyesinin 1957 yılına ait varidat bütçesinden bazı misaller: Sandal ve kayıkların beher çiftesinden belediye payı 5.000 lira, şarpilerden belediye payı 500 lira, takma motorlu küçük deniz ulaştırma vasıtalarından belediye resmi 1.000 lira, imar planları masraflarına iştirak payı 50.000 lira, tente, siper ve saçak resmi 25.000 lira, süs köpekleri resmi 7.500 lira. ilâh.)

Harçla karışan verimi düşük resimleri bir tarafa bırakacak olursak, belediyelerin fiskal varidatını şöyle bir tasnife tabi tutmak mümkün olur:

I- Vergi payları:

1- Devlet vergilerinden alınan paylar, (gelir vergisinden, gümrük vergisinden ilâh)

2- Bina vergisinden alınan pay,

II- Belediye vergileri:

1- Elektrik ve havagazı belediye istihlâk vergisi,

2- Belediye nakliyat vergisi (şehir dâhili),

3- Temizleme, aydınlatma vergisi,

4- İlân ve reklâm vergisi,

5- Eğlence vergisi,

6- Telefon ücretleri vergisi,

7- Değerleme vergisi (şerefiye).

III- Diğer müteferrik vergiler, harçlar ve masraf iştirakleri:

(Deniz nakil vasıtaları vergisi, hayvan alım-satım vergisi, yer işgali vergisi, süs köpekleri vergisi, mahiyetleri karışık ruhsatıyeler ve harçlar ve harcamalara iştirakler)

5- Yapılacak ıslahat:

Memleketimizde, mahalli vergicilik sahasında yapılacak ıslahatın hedeflerini, yukarıda yaptığımız tetkik ve tahlillerin ışığı altında, şu noktalarda toplayabiliriz:

a- İdari teşkilatımızda, özel idarelerin, mali finansmanı icap ettiren faaliyetlerinin mahdut oluşu ve daha da daralma temayülünü göstermesi itibarı ile, bu idarelere, fiskalite yönünden muhtariyet tanınması, diğer bir deyimle, özel idarelerin kendilerine mahsus vergilerle teçhiz edilmesi, yerinde ve isabetli bir hareket telakki edilemez. Bu itibarla, mezkur idareler mali ihtiyaçlarının, müteferrik bazı emlak gelirleri ve benzeri diğer varidat ile şimdiki usulün tersine olarak, belediye vergilerinden alacakları payla ve bunların yetersizliği halinde, umumi sübvansiyonlarla karşılanmasını ve böylece, özel idarelerin vergi ile olan alaka-

larının kesilmesini, bu mevzuda yapılacak ıslahatın temel şartı olarak mütalaa ederiz.

b- Belediyeler vergi sistemimiz, zamanımızın görüş ve temayüllerine de uygun olarak, 3 esas vergiye: Bina, arazi ve işletme vergilerine istinat ettirilmeli ve bu sistem, mahalli bir karakter taşıyan ve verim kabiliyeti de artan, eğlence vergisi ile tamamlanmalıdır.

Bu esas belediye vergilerinin yanında, mükerrer vergilemeler teşkil eden nakliyat resmi gibi (bizde taşıma mevzuu; gider vergileri, damga resmi ve belediye vergileri olmak üzere üç defa vergilendirilir) mükellefiyetler, verimsiz olan harçlar ve bu mahiyetteki resimler, tasfiye edilmeli, temizleme ve aydınlatma resmi, ya müstakil bir vergi olarak tesis edilmeli veya daha rasyonel bir yoldan gidilerek bina vergisi ile tevhid olunmalıdır.

c- Belediyelere Devlet vergilerinden (gelir vergisi, gümrük vergisi ilâh) pay verme usulü terk edilmeli, bunun yerine bütün Batı Devletleri'nde olduğu gibi, umumî sübvansiyonlar sistemi kabul edilmelidir.

Mahalli vergiler sahasında yapılacak reformun hedefleri hakkındaki görüşlerimizi bu suretle, ana hatlarla çizdikten sonra, bina ve arazi vergileri, işletme vergisi ve aktüel bir mevzu olan şerefiye hakkındaki mütalâalarımızı kısaca arz edelim:

a- Bina ve arazi vergileri:

Yapılacak ıslahat çerçevesi dahilinde, bina ve arazi vergilerini, yeniden organize ederken, bunların verimini arttıracak tedbirlerin derpiş edilmesi yerinde olacaktır. Arazi vergisinin reformunu, zirai kazançların vergilendirilmesi hareketi ile irtibatlı olarak ele almak iktiza eder.

Arazi vergisi, tatbik sahası itibarile, zirai vergi karakterini taşıyan bir mükellefiyettir. Büyük zirai işletme kazançları şu veya bu şekilde, gelir vergisine tabi tutulacaklarsa, bu mükellefiyetin dışında kalacak olan diğer ziraat erbabının da, daha mükemmel bir şekle ifrağı mümkün olan arazi vergisi ile, amme masraflarına, hiç değilse mahalli planda, fakat realiteye daha uygun ölçüler dahilinde, doğrudan doğruya iştirak etme-

leri, vergi adaleti bakımından olduğu kadar, umumi vergi sistemimizin gelişmesi noktasından da bir zaruret halini alır.

Arazi vergisine muvazi olarak bina vergisinde yapılacak islahat sırasında, üzerinde durulacak hususlar, buhran ve savunma vergilerinin (hatta temizleme ve aydınlatma resminin) ilgası suretile, vergi nisbetinin tevhid edilmesi ve bu vergideki muaflık rejiminin revizyona tabi tutulmasıdır.

Batı Devletleri'nde, sosyal ve bazen de inşaat faaliyetini teşvik gibi, iktisadi mülahazalarla mesken inşaatının, muayyen müddetlerle vergiden muaf tutulduğu veya düşük nisbette vergilendirildiği görülür. Bizde de bu yoldan gidilmiş, yeni inşaat için 3 yıllık bir muafiyet kabul edilmişti. 1948 yılında tatbik mevkiine konan bina yapımını teşvik kanunu ile bu muaflık müddeti 3 yıldan 10 yıla çıkarılmıştır. Bu yüzden, bina vergisinin, kira blokajı dolayısı ile, zaten düşük bir seviyede bulunan verimi, artma imkanını büsbütün kaybetmiştir.

Bina vergisi gibi bir mükellefiyette, teşvik maksadı ile kabul edilen muaflık ve istisnalar, ancak mahdut bir başlangıç devresine inhisar etmek suretile mana ifade edebilirler. Diğer taraftan sahip olduğu eski bir evde ailesi ile oturan mütevazı gelirli bir şahıs, buhran ve savunma vergileri zamlar ile birlikte bina vergisi öderken, akar olarak en verimli bir plasmaya mevzu teşkile den büyük bir takım inşaatattan, 10 yıl müddetle ne bina vergisi ne de zamlarının alınmaması, vergi adaleti ile de tel'ifi mümkün olmayan hususi bir imtiyaz şeklinde tezahür eder.

Bilhassa, şehirleşme hareketinin geliştiği ve arazi spekülasyonunun geniş bir vüs'at iktisap ettiği bir devirde, yapıların çoğu, daha inşa halinde prim yaparken, 10 senelik vergi muaflığının filhakika müdafaa edilir, hiçbir tarafı olmadığını kabul etmek lazımdır.

b- İşletme vergisi:

Belediye Maliyesi sahasında arzettiğimiz köklü reform tahakkuk ederse, yeni kurulacak mahalli vergiler sisteminin temel unsurlarından birini, ticaret ve sanat işleri ile uğraşanların ödeyecekleri "İşletme vergisi" teşkil edecektir.

İşletme vergisinin tipik örneklerini Almanya ve Fransa'da görürüz. Daha önce belirttiğimiz gibi, Almanların mahalli bir vergi olarak tekemmül ettirdikleri ticaret ve sanat vergisi “*Gewerbesteuer*”, gerek kuruluşu ve tekniği, gerekse verim kabiliyeti itibarile, bütün Alman vergi sisteminin en önemli faktörlerinden biri mahiyetini almıştır. Bu verginin hasılatı, gelir vergisinin %25'ine tekabül etmekte, bina ve arazi vergisinden %70 nisbetinde fazla bulunmaktadır. (1953 tahsilatına göre.)

“*Gewerbesteuer*” üç kısımdan, daha doğrusu üç vergiden mürekkep bir vergiler manzumesi şeklini arzeder. Bu üç vergi ve kanunî nisbetleri aşağıda gösterilmiştir:

	Nisbet
Ticari kazanç vergisi	% 5
Ticari sermaye vergisi	%0,2
Ücret tutarı vergisi	%0,2

Birinci verginin matrahı, gelir vergisine göre tayin edilen ticari kazanç üzerinden, bazı ilave ve tenziller yapılmak suretile, hesap edilir.

Ticari sermaye vergisinin matrahı, işletmenin, umumi değerlendirme esaslarına göre bulunan, öz sermayesini ifade eder. Ücret tutarı ise, hizmet erbabına ödenen aylık ücretlerin bordro tutarlarıdır.

Kazanç vergisi ile ticari sermaye vergisi kanuni nisbetlere göre hesaplanarak toplanmak suretile “vergi ölçü miktarı” elde edilir. Bu meblağ belediyelerin kabul edecekleri hususi emsallerle çarpılmak suretile, ödenecek verginin tutarı tesbit edilmiş olur. Bu vergiye aynı esaslara göre hesaplanan ücret yekunu vergisi de ilave olunur.

Eskiden yine mahalli bir vergi olarak cibayet edilen gezici sanat ve hizmet erbabı vergisi son yıllarda “*Gewerbesteuer*” ile birleştirilmiştir.

Bizde temettü ve kazanç vergileri rejimine örnek teşkil etmiş olan “*patente*”a gelince, büyük ihtilalin ihdas ettiği “*Les quatre vieilles*” den birini teşkil eden bu karine vergisi, 1917 gelir vergisi reformundan sonra, Devlet vergisi olarak terk edilmiş, fakat munzam tesirleri dolayısı ile, fiktif asıllara göre hesaplanan mahalli bir mükellefiyet olarak yaşamağa devam etmiştir.

“*Patente*” bilindiği gibi, maktu ve nisbi olmak üzere iki kısımdan terekküp eden, nisbi kısmı kira değerine istinat eden, basit ve iptidai bir işletme vergisi şeklindedir.

Fransada, daha evvel temas ettiğimiz gibi, mahalli vergilerin reformu meyanında, “*Patente*”in yerine, “*taxe professionnelle*” namile, daha mütakamil bir verginin ikamesi derpiş edilmektedir. Filhakika bu vergi de esas itibarile sabit karinelere dayanan götürü bir mükellefiyet olacaksa da, mali bir komisyonca tesbit edilecek olan bu karinelere, işin nevi ve kira değerinden başka, işçi adedi gibi yeni unsurlar da ilave edilecek ve beyan esasına müsteniden, peşin eda edilen bir mükellefiyet şeklini alacaktır.

Bizde, gelir vergisi fikri ortaya atıldığı sıralarda, hazırlanan ilk gelir vergisi projesinde, bu verginin yanında, mahalli bir mükellefiyet olarak işletme vergisi de teklif edilmiş idi. Almanların “*Gewerbesteuer*”i ile, Fransada yeni ileri sürülen “*taxe professionnelle*” arasında bir bünyesi olan bu vergi, gelir vergisi projesinin müzakereleri sırasında, esnaf vergisi şeklini almak suretile mahiyetini değiştirmiştir.

Belediye vergiciliğimizin islahı çerçevesi içinde, tekrar ele alınması ve işlenmesini lüzumlu gördüğümüz işletme vergisine, ticaret ve sanatla iştigal eden gerçek ve tüzel kişilerin kaffesi tabi olacak, ayrıca gezici esnaf da, bu mükellefiyeti itmam edecek olan bir vergiyi ödeyeceklerdir.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de işletme vergisine tabi tutulmaları, mutlak ve ağır bir mükerrerlik olarak mütalaa edilmemelidir.

Evvela, gelir vergisi tipik şahsi bir mükellefiyet olmasına mukabil, işletme vergisi objektif, reel bir vergidir; bu itibarla, mesela muamele vergisi, emteanın satış fiyatına eklenmek sureti ile doğrudan doğruya ve açık bir surette devredilmese bile, miktarı malum ve önceden kabili tesbit olacağı cihetle, kira bedeli gibi, işletmenin umumi masrafları meyanında maliyete girmek imkanını bulacaktır. Bu itibarla şeklen vasıtasız bir vergi telakki edilmesine rağmen, işletme vergisini, vasıtasız ve vasıtalı mükellefiyetler arasında ve vasıtalı karakteri daha ağır basan bir vergi olarak kabul etmek lazımdır. Diğer taraftan işletme vergisinin nisbeti mutedil ve bizim kabul edeceğimiz usulde, tatbik şekli basit bir

mükellefiyet olacağı cihetle, bu bakımlardan da mükellefler için ağır bir külfet teşkil etmeyecektir.

Nihayet şunu da kaydedelim ki, bahis mevzuu reform tahakkuk ettirilmekle, filhakika işletmeler yeni bir vergiye tabi olacaklar, fakat buna mukabil halen ödedikleri çeşitli harçlar ve resimlerden (ruhsat harçları, levha resmi, reklam resmi, yer işgali resmi ilâh) kurtulmuş olacaklardır..

c- Şerefiye

Belediye vergilerinin ıslahından bahsederken, bizde son zamanlarda aktüel bir mahiyet almış olan şerefiye mevzuuna kısaca temas etmek yerinde olacaktır.

Şerefiye, bilindiği gibi, gayrimenkullerde, imar faaliyetleri, yani açılan veya genişletilen yollar veyahut vücade getirilin diğer amme tesisleri dolayısı ile, vukua gelen değer artışını vergilendirmeği ifade eder.

Değer artışı, umumi manada kullanıldığı takdirde, bu mefhumun şumulüne, imar faaliyetleri dışında, arazi reformu, şehirleşme, nüfus artışı, iktisadi gelişme, konjonktür ve spekülasyon gibi çeşitli başkaca sebeplerle vukua gelen değer artışları da dahil olur.

Bilindiği gibi, değer artışlarının, bilhassa şerefiye şeklinde tarif ettiğimiz değer artışının vergilendirilmesi, klasik vergi ilminin önemli konularından birini teşkil etmiştir. Ancak, bir taraftan hadisenin umumi bir vergi mevzuu olarak kavranmasındaki, imkansızlık derecesine varan müşkülât, diğer taraftan da, yüksek müterakki nisbetli modern gelir vergisinin ortaya çıkması ve nihayet veraset vergisinin daha iyi tatbik edilir bir hale getirilmesi, bu konunun teoride değerini kaybetmesini, tatbikatta ise, büsbütün bir tarafa atılmasını intac etmiştir.

Şerefiyenin klasik şekli, verginin, realize edilen değer artışı üzerinden alınması esasına dayanır. Diğer bir deyimle, değer artışı, gayrimenkulün satışı sırasında vergilendirilir ve bu suretle şerefiye bir tedavül vergisi mahiyetini iktisap etmiş olur.

Şerefiyenin, pratik olan ve İsviçre'de, Almanya'da tatbik edilmiş olan bu vergileme şeklinin, esaslı bazı mahzurları olduğu görülmüştür. Evvela, bu usulde sahip oldukları gayrimenkülü, şu veya bu sebeple satmak

mecburiyetinde kalanlar, vergi ödeyecekler, değeri artan gayrimenkulü satmayarak, bundan muhtelif şekillerde faydalananlar ise vergi veremeyeceklerdir. Bu durumun, mucip olduğu vergi adaletsizliğinden başka, gayrimenkulün satılmayarak, bloke edilmesine yol açması dolayısı ile, inşaat faaliyetini sektedar edici ve imar politikasını aksatıcı tesirleri olur. Bundan başka, bu usulde, satış anına kadar bağlı kalan sermaye için faiz hesaplamak lazımgelir ki, bu da, ayrıca vergilemeyi güçleştirir.

Şerefiyenin ikinci tatbik tarzı, değer artışını, satışa başlamadan, vukua geldiği anda vergilendirmektir. Bu takdirde şerefiye bir nevi reel vergi mahiyetini iktisap eder.

Şerefiyenin maksadına daha uygun düşen bu ikinci tatbik tarzında da, matrahın ne suretle ölçüleceği meselesi ortaya çıkar. Bu hususta ise iki usul bahis mevzuu olur:

a- Verginin matrahı, inşaat ve tesisler dolayısıle yapılan amme masrafinın tutarına göre tesbit ve hesap olunur. Bu esas kabul edilince, şerefiye, vergiden ziyade harcamalara iştirak mahiyetini alır. Diğer taraftan, yapılan masrafların karışık olması ve doğru olarak tesbit ve tevziinin hemen hemen imkansız bulunması dolayısıle, bu usul bilfiil tatbik imkanından mahrum bulunur.

b- Gayrimenkuller, imar planının tatbikatı neticesinde kıymet kazanırlar. Bu itibarla, şerefiyeyi, imar masraflarına karşılık olarak alınan bir pay değil, imar planından doğan bir kazancın, “plan kazancı”nın vergisi olarak mütalâa etmek lazımdır. Bu yoldan gidilince, bu kazancın hangi ölçülere müsteniden ve ne suretle takdir ve tesbit edileceği meselesile karşı karşıya kalınır.

Şerefiye tatbikatında, kıymet takdirleri dolayısıle, idareye tanınan otorite de, Batı Devletleri’nde demokratik telakkilere aykırı düştüğü cihetle, ayrıca mahzurlu ve tenkidi mucip bulunur.

İşte bu sebepler dolayısıle, hangi şekilde olursa olsun, değer artışı vergisi, Batı Devletlerinde ya hiç tatbik edilmemiş, yahut da tecrübe edilmiş olan memleketlerde terk edilmiştir.

Nazarî cephesile şerefiyeyi en fazla işlemiş memleketlerden biri olan Almanyada, bu mükellefiyet, kısa müddetlerle birkaç defa, satış esasına göre tatbik edildikten sonra, 1944’de tamamen lağvedilmiştir. Filhakika

Federal Cumhuriyetin kurulması üzerine, anayasa ile, mahalli idarelere şerefiye tatbiki hususunda yeniden selahiyet verilmiş ise de, belediyeler, fiilen bu imkandan istifade yoluna gitmemişlerdir.

Şunu da kaydedelim ki, Almanyada, şerefiye tatbikatı, beklenen neticeyi vermemiş ve muvaffak olmamış bir mükellefiyet olarak kabul edilmektedir.

İngiltere’de de, şerefiye, iki defa (1909, 1920’de) tecrübe edilmiş, fakat tatbikat güçlükleri yüzünden, bu memlekette de terk edilmiştir.

Fransa’ya gelince, bu memlekette şerefiye, şimdiye kadar hiç tatbik edilmemiştir. Gerçi burada da 1935 yılında neşir olunan bir kararname ile, nafia hizmetleri ve istimlakler dolayısıyla, kıymetlerinde %35’den fazla bir artış vukua gelen gayrimenkullerden vergi alınması hususunda Maliyeye selahiyet verilmiş ise de, bu imkandan bilfiil istifade yoluna gidilmemiştir.

Bizde, belediye gelirleri kanununa göre, kamulaştırma sebeble, so-kağın, meydanın veya diğer tesislerin yüzüne çıkan gayrimenkullerin artan değerleri, (eski rayiç değeri ile yeni rayiç değeri arasındaki fark) hususi komisyonlarca takdir edilir ve bunun yarısı, 5 yılda 5 taksitte ödenmek üzere “değerlenme resmi” olarak alınır.

Vergi sistemimizde, yukarıda arzettiğimiz mahzurlarına ve müşkülâtına rağmen şerefiye usulü baki kalacaksa, bu mükellefiyetin, çifte vergilendirme şeklini almaması için, gelir vergisindeki değer artışını istihdaf eden spekülasyon kazançları mükellefiyeti ile irtibatlandırılmasını, ayrıca muayyen nisbetleri aşan değer artışlarına inhisar ettirilmesini ve eskiden Almanyada tatbik edildiği gibi, müterakki nisbetli olmasını ve nihayet doğrudan doğruya yollara, meydanlara, ilâh. yüzü olmamakla beraber, aynı sebeplerle değeri artan diğer gayrimenkullere de teşmilini sağlayacak surette islah ve tekemmül ettirilmesi muvafık olur.

V- Vergi tatbikatına ait meseleler

1- Vergi murakabesi:

Gelir ve muamele vergisi gibi yeni, büyük vergilerin ortaya çıkması ile, vergi tatbikatının mana, mahiyet ve tekniği tamamen değişmiştir.

Zamanımızda vergi tatbikatı ile ilgili amme faaliyetlerini iki büyük kısma ayırmak mümkündür:

- a- Tarh, tahakkuk ve tahsil muameleleri dediğimiz, verginin toplanması ile ilgili idari muameleler
- b- Verginin mükellef tarafından doğru olarak ödemesini sağlayan vergi murakabesi.

İdari muamelelerin tanzim edilmesi bir organizasyon ve sevkü idare meselesidir. Bu günün ileri organizasyon usullerinden, rasyonel çalışma metodlarından ve modern mekanik vasıtalarından istifade etmek suretiyle, vergileme ile ilgili büro işlerinin, sür'at ve intizamla mükemmel bir şekilde cereyan etmesini sağlamak, güç bir mesele olmaktan çıkmıştır.

Buna rağmen, bazı memleketlerde vergileme işlerinin tatmin edici bir tarzda cereyan etmemesinin sebebi, Maliyenin bu hususta, eski ananelerden, köhne usullerden kurtulamamış olmasından, modern organizasyon ve çalışma metodlarını bu sahada gerektiği gibi tatbik edememesinden ileri gelmektedir. Yoksa bahis mevzuu işlerin, banka muameleleri intizamında cereyan etmesi ve bunlarla iştigal eden vergi dairelerinin banka şubeleri gibi çalışmaları için hiçbir mani tasavvur edilemez.

Vergi murakabesine gelince, bu işin de organizasyon ve planla ilgili tarafları olmakla beraber, asıl karakteri, servis muamele ve çalışmaları dışında, mürakabe organlarının bilgi, tecrübe, ihtisas ve itimat esaslarına dayanan şahsi faaliyet tarzlarında tezahür eder.

Vergi murakabesi, işte bu karakteri ile modern vergi tatbikatçılığının sıklet merkezini teşkil etmektedir, o kadar ki, zamanımızda vergi tatbikatı vergi murakabesi mefhumunun müteradifi olarak kullanılmaktadır.

Vergi murakabesinin tatbikatta bu önemi kazanmasında başlıca saik, modern vergiciliğin kontrollü beyan “*declaration controlee*” esasına istinat etmesi, bunun da “işletme murakabesi” Almanca tabirle “*Betriebsprüfung*” şeklinde tecelli etmesidir. İşletme murakabesi, iktisadi işletmeler nezdinde, bunların, mali, ticari ve sınai durumları ve faaliyet tarzları gözönünde tutularak, hesap, kayıt ve vesikaya müsteniden, yapılan fiskal revizyon ve kontrolü ifade eder.

İşletme murakabesinin, umumi vergi murakabesinin mihverini teşkil etmesindeki sebepleri şu suretle izah edebiliriz.

- a- İktisadi işletmelerin kazançları üzerinden gelir vergisi yolile ve yahut kurumlar vergisi (bazı Devletlerin ayrıca işletme vergisi) olarak ödedikleri vergilerin tutarı en yüksek mali varidatı teşkil ederler.
- b- İşletmelerin vergiye matrah olan kazançları, bunlar tarafından tutulan hesap ve kayıtlara müsteniden bizzat mükelleflerce tesbit edilir.
- c- İşletmeler doğrudan doğruya ödedikleri vergiler dışında, müşterilere aksettirmek suretile vasıtalı vergileri (muamele ve istihlak vergilerini), hizmet erbabının gelir vergisini, stopaj suretile menkul kıymetler vergisini de öderler. Böylece iktisadi işletmeler, Maliye dairelerinin yerine vergi toplayan teşekküller mahiyetini de almış olurlar. Bu suretle, bilhassa ileri Batı Devletlerinde, vergi hasılatının kısmı küllisi (bazı tahminlere göre %70'i) iktisadi işletmeler vasıtası ile tahsil edilir.

İşletme murakabesinin vergi tatbikatında iktisap ettiği ehemmiyet, bu faaliyetin, modern vergi anlayışı ve mürakabe tekniğine göre, hizmetin vas'at ve şumulile mütenasip olarak, planlı ve programlı bir şekilde organize edilmesini icap ettirir.

Bu bakımdan Batı Devletlerinin üç yoldan gittikleri müşahede olunur:

- a- İşletme mürakabesi, esas itibarile, mükelleflerin hesabına olmak üzere, serbest muhasebe ve vergi uzmanlarına yaptırılır. (İngiltere)

- b- Mürakabe, esas itibarile Maliyenin elemanları tarafından ifa edilir (Fransa)
- c- Mürakabe, Maliye Elemanları tarafından yapılmakla beraber, bu mevzuda geniş ölçüde serbest Maliye Mürakipleri ve Muhasebe Uzmanlarının yardımından istifade olunur. (Almanya, Birleşik Devletler)

Türkiye'de bilindiği gibi, işletme mürakabesi, kazanç ve muamele vergilerinin tatbikatı dolayısıyla, (bidayette mahdut bir sahaya münhasır kalmakla beraber) bir problem olarak ortaya çıkmıştır. Bu davanın asıl ele alınması, gelir vergisi rejimine geçilirken, Maliye Hesap Uzmanları teşkilatının vücuda getirilmesi ile başlar. Kazanç vergisi devresindeki tecrübelerinden faydalanmak ve yabancı memleketlerde bu sahada tatbik edilen metodlar da gözönünde tutulmak suretile, vücuda getirilen bu teşkilat sayesinde, bidayette pek cür'etli bir hareket sayılan gelir vergisi reformunun bilfiil tahakkuk etmesi ve kısa bir zamanda ve umulmadık nisbette muvaffakiyetli neticeler vermesi mümkün olmuştur.

Ancak, yeni vergi sistemimizin gelişmesi karşısında, Maliye Hesap Uzmanları teşkilatının, gerek kuruluş ve kadrosu itibarile, gerekse teşkilata dahil tetkik elemanlarının haiz oldukları formasyonun, basit ve hacimli işlerle meşgul olmaya müsait bulunmaması yüzünden, işletme mürakabesi hizmetini memleket planında ve gerektiği gibi, ifa edecek bir durumda bulunmadığı da söz götürmez bir hakikattir. Bizde, diğer çoğu Batı Devletleri'nde olduğu gibi, aynı hizmeti dolayısıyla ifa eden, kuvvetli bir organizasyona bağlı serbest Maliye Müşaviri ve Muhasebe Mütahassısları da bulunmadığı cihetle, bahis mevzuu mürakabe hizmetini, sadece Maliye Hesap Uzmanlarından beklemek, fikrimizce, realiteden tegafül etmek olur ve bu hal, gelişmekte olan modern vergiciliğimizin istikbalini tehlikeye maruz bırakabilir.

Türk gelir vergisinde, mükellefiyet sahasının dar tutulmuş olmasına rağmen, beyanname veren mükelleflerin sayısı 1951 yılında 54.000'den ibaret iken, bu miktar 1955'de, yani dört senede takriben bir misli artarak, 104.000'e balığ olmuştur.

Bu miktar, hiç şüphesiz bu seviyede de kalmayacak, bir yandan, iktisadi kalkınmanın neticesi olarak, öbür yandan da vergi sistemimizde

yapılacak islahatın tesirile, git gide artarak, yakın bir atide yarım milyona yükselecektir ki, bu hadise yalnız vergicilik değil, umumi menfaat bakımından da tahakkuku beklenen ve istenilen bir gelişimdir.

Bu sebeptendir ki, memleketimizde, işletme mürakabesini, sadece kalitatif manada değil, mütemadiyen genişleyen bir iş hacmi karşısında kantitatif ölçülerle, mütalâa ederek, memleket planında yeni baştan organize edilmesinde kat'i zaruret görürüz.

Batı Devletleri'nde, mahalli Maliye teşkilatı, ya münhasıran yahut esas faaliyetleri itibarile, vergi tatbikatı, diğer bir deyişle vergi mürakabesi ile iştigal eden idari teşekküllerden başka bir şey değildir. Bu itibarla, maliye teşkilatı hakkındaki bir etüdümüzde belirttiğimiz gibi, bizde de Defterdarlık teşkilatının, vergi mürakabesi esasına göre, yeni baştan organize edilmesini zaruri buluruz.

Bu meselenin halli hususunda, ötedenberi savunduğumuz tezi, burada ana hatları ile, bir kere daha belirtmek isteriz.

Bizim görüş ve anlayışımıza göre, vergi murakabesi, Batı Devletleri'nde de olduğu gibi, esas itibarile, mahalli teşkilata bağlı kontrol servisleri tarafından ifa edilir. Bu prensibin icabı olarak, bizde de vergi murakabesi mahalli Defterdarlık teşkilatına bağlanmalı diğer bir tabirle mahallileştirilmelidir. Vergi murakabesi, bhusus işletme murakabesi şekliyle, bu hususi bir formasyon yapmış muhasebe ve işletmeciliğe vukufu olan, tecrübeli tetkik elemanlarına ihtiyaç gösteren bir hizmettir. Şu var ki, bu elemanların hepsinin, yüksek tahsili olan, güç meslek imtihanlarile seçilen, uzun müddet staj gören, kalifiye, mütehassıs memurlardan tereküp etmesi icap etmez. Nitekim İngiltere, Almanya, İsviçre gibi Batı Devletlerinin çoğunda da bu durum bu merkezdedir. Bu sebeple, beyanname tetkikatı ile iştigal edecek vergi kontrolörlerini, akademik tahditten içtinap ederek, bu hizmete ehil olanlar arasından seçmek, mesleki kurslara tabi tutmak ve böylece hizmetle alakalı pratik bilgilerle teçhiz etmek suretile, bunların bizde de yetiştirileceğine inanmaktayız.

Defterdarlıklara bağlı beyanname kontrol servisleri kurulduktan, daha doğrusu Defterdarlıkla vergi murakabesi esasına göre de organize edildikten sonra, Maliye Hesap Uzmanlarının vazifesi, kendi seviyele-

ri, formasyonları ve kadroları ile mütenasip olarak, işletme murakabesi yönünden, büyük mali, ticari, sınai müesseselerin tetkikatına inhisar edecek, ayrıca merkezin selahiyetli uzuvları olarak, mahalli kontrol servislerinin murakabesi, kontrol memurlarının yerleştirilmesi ve planın bir surette çalıştırılmaları hususları ile iştigal edeceklerdir.

Vergi ve işletme murakabesinin, arzettiğimiz bu esaslar dairesinde yeniden organize edilmesi sayesinde, beyanname tetkikatı optimal bir seviyeye çıkarılmış, mükelleflerle Maliyenin teması sıklaştırılmış, vergi tatbikatında yeni bir çığır açılmış ve modern Türk vergiciliğinin, tatbikat yönünden de, aksamadan kolaylıkla gelişmesine imkan verilmiş olacaktır.

2- Uzlaşma müessesesi:

Vergi anlayışı, muhasebe tekniği ve vergi hukuku bakımlarından yalnız mükellefleri değil, çoğu hallerde Maliyeyi de tereddüde sevk eden, genişliği, derinliği ve inceliği itibarile, sehivleri, nisyanları tabii kılan beyana müstenit büyük vergilerin tatbikatında, dar ve formalist bir zihniyetle hareket ederek, mükelleflerle daimi bir ihtilaf ve niza halinde düşülmesi, bu vergilerin, kuruluşları, bünyeleri, maksatları ve tatbikatta ifade ettikleri mana ile bağdaşamaz.

Vergi tatbikatında mükellefle daimi anlaşmazlık halinde bulunmak, sözü edilen vergilerle birlikte, bütün vergi sisteminin memlekette gerektiği gibi yerleşmesine ve gelişmesine mani olabileceği gibi, uzun vade ile düşünülürse, mükellef, yani halk cephesinde uyandıracığı mukavemet yüzünden, son zamanlarda Fransa'da müşahede ettiğimiz gibi, içtimai huzursuzluğa ve sarsıntılara da yol açabilir.

Bu sebeplerdir ki, gelir vergisi ve benzeri beyannameli mükellefiyetlerin, mana, şümül ve mahiyetleri icabı, yepyeni bir zihniyetle ve anlayış, tesamüh ve işbirliği atmosferi içinde tatbik edilmeleri zaruri bulunur.

Bugün yalnız gelir vergisi mükelleflerinin, adedi, Amerika Birleşik Devletleri'nde 55 milyon, İngiltere'de 15 milyon, Almanya'da 13 milyondur. Bu devletler mükellefiyetin bu hudutsuz genişliği ve iş hacminin azameti karşısında, vergileri muvaffakiyetle ve azami randımanla tatbik

edebiliyorlarsa, bunun sırrını, idarenin, işbirliği, müsamaha ve mükellefe yardım esaslarına dayanan, davranışında aramak lazımdır.

Bu hususta bir misal olarak Almanya hakkında bazı ihsai rakamlar verelim:

1954 yılında Almanya'da gelir vergisi ile ilgili olarak 109.832 işletme tetkiki yapılmıştır. Bu tetkiklerden, 101.090'ı neticeli ve sadece 8.742'si neticesiz olmuştur. Alman murakabe terminolojisine göre neticeli tetkik, matrah farkı bulunan, neticesiz de, fark göstermeyen tetkik demektir.¹⁵

Vergi miktarı itibarile ise netice şöyledir:

7.733 milyon mark tutarında vergi tetkike tabi tutulmuş, 6.885 milyon mark, yani %88 nisbetinde fark bulunmuştur. Bu tetkikler dolayısıyla kesilen vergi cezalarının tutarı %1'den ibarettir. Mükelleflerin aynı yıl zarfında vergi dairelerine yaptıkları itirazların miktarı 750.000'dir. Bu itirazlardan vergi mahkemesine intikal ederek karara bağlananların miktarın 8.500'den ibarettir. Geri kalanı, yani 741.500'ü itiraz safhasında uzlaşma yolu ile halledilmiştir.

İngiltere'de, Birleşik Devletler'de maliye ile mükellefin uzlaşmaması yüzünden kaza mercilerine intikal eden hadiselerin miktarı ve nisbeti Almanya'ya nisbetle çok daha düşüktür.

Vergi tatbikatında, işbirliği, anlayış, yardım ve tesamüh esaslarına göre hareket edilmesi, modern vergiciliğin bir icabı, demokratik idare rejimlerinde, hizmet anlayışının bir ifadesidir. Bu hareket tarzının hukuki mesnedi ise "uzlaşma müessesesi"dir.

Batı Devletlerinin kâffesinde vergi tatbikatının ve vergi murakabesinin mihverini bu uzlaşma müessesesi teşkil eder.

Çeşitli şekillerde, mükellefle ilk müzakere, nihai müzakere, uzlaştırıcı komisyonlara müracaat, pazarlık usulü gibi tecelli eden uzlaşma muameleleri sayesinde ki, vergi ihtilafının doğmasına mani olunmakta veya bidayette dostane bir tarzda (iki tarafın rızasıyla) hal olunması sağlanmaktadır.

¹⁵ Bu rakamlara kurumlar ve muamele vergisi tetkikatı dahil değildir.

İşte, yukarıda arz ettiğimiz sebeplerden dolayı, vergiciliğimizi yeniden organize ederken, bizim de uzlaşma konusu üzerinde ehemmiyetle durmamızı ve uzlaşma müessesesini, şu veya bu şekilde kabul ederek, vergi tatbikatının mihrini haline getirmemizi zaruri bulmaktayız.

3- Vergi kazası:

Vergi kazasının fonksiyonu, kaza mercilerine intikal eden vergi ihtilaflarını rüyet etmek, vergi muamelelerini kazai murakebe altında bulundurmak ve kaza mercilerinin karar ve içtihatleriyle tatbikata ışık tutmak, istikamet vermektir. Vergi kazasının kuruluşu ve faaliyeti, sıkı sıkıya vergi kanununa ve tatbikatına bağlıdır.

Vergi sistemlerindeki bünye ve usul farklarına rağmen, Batı Devletleri'nin, vergi tatbikatı ve vergi ihtilaflarının halli hususunda şu temel prensiplerde birleştikleri görülür:

- a- Yukarıda izah ettiğimiz gibi, vergi tatbikatı, sert ve formel usullerden uzak, anlayış, müsamaha ve “mükellefle işbirliği” esasına müsteniden cereyan eder.
- b- Tatbikatta mükellefle idare arasında zuhur eden ihtilaflar, kaide-ten “uzlaşma” yolu ile hal ve fasletilir. Batı Devletleri'nde verginin uzlaşmasız tatbik edilebileceği kabili tasavvur değildir. Bu devletlerde çoğu hallerde pazarlık şeklini alan uzlaşma, hatta ağır vergi suçlarına taallük eden vak'alarda dahi tatbik olunur. Bu suretle kaza mercilerine intikal eden ve daha ziyade önemli hukuki meselelere inhisar eden hadiselerin miktarı, mükellefiyetin ehemmiyet ve şumulü ile kıyaslanırsa, son derece cüz'i ve mahdut bulunur.
- c- Vergi ihtilaflarına bakan karar mercileri, kazai murakebe ve faaliyetlerini her türlü idari ve siyasi nüfuz ve tesirin dışında “bağımsız” organlar olarak ifa ederler.

Batı Devletleri'nde çeşitli şekillerde organize edilmiş olan vergi esas itibarile üç sisteme irca etmek mümkündür.

- a- Adli kazaya bağı vergi kazası (İngiltere, Belçika usulleri),
- b- İdarî kazaya bağı vergi kazası (Vasitasız vergilerde Fransa),
- c- Müstakil vergi kazası (Almanya, bazı İskandinav memleketleri).

Bazı Devletler (Amerika Birleşik Devletleri, İsviçre gibi) karışık sistemler tatbik ederler. Ayrıca vasitasız vergiler sahasında idari kaza sistemini kabul etmiş olan devletler (Fransa gibi) vasıtalı vergilerde gümrük ve gümrüğe bağı istihlak vergilerinde adli kaza sistemini tatbik ederler.

Bize gelince, bilindiği gibi, vergi kaza teşkilatımız, birinci kademedeki İtiraz Komisyonları, ikinci kademedeki Temyiz Komisyonu ve son kademedeki Devlet Şûrası olmak üzere, üç kademeli olarak kurulmuştur.

Görülüyor ki, Türk vergi kazası sistemi, bazı Avrupa Devletlerinde 19'uncu asırda tatbik edilmiş olan "komisyon" usulünden hala kurtulmamıştır. Halbuki Batı Devletleri'nde bu komisyonlar, yeni vergiciliğin ve vergi hukukunun gelişmesi ile yerlerini çoktan mahkemelere (vergi mahkemesi veya adli mahkemelere) terk etmişlerdir. Vergi tatbikatında halen mevcut olan vergi komisyonları, takdir, uzlaşma veya istişare fonksiyonlarını ifa eden yardımcı organlar mahiyetini almışlardır.

Bugünün Hukuk Devleti anlayışı ve vergilerin ehemmiyet ve şümülü, mali ihtilafların, yukarıda belirttiğimiz gibi, bağımsız kaza mercileri tarafından rüyet edilmesini istilzam eder. Vergi kaza mercilerinin bağımsızlığı ise, bunların Maliye idaresinin tamamen nüfuz ve tesirinin dışında kalmaları ile sağlanır. Komisyon usulünde, bilhassa bizdeki tatbik şekli ile, kaza mercilerinin, hiç değilse binnazariye, bu durumda olduklarını iddia etmek mümkün değildir. Hele doğrudan doğruya memurların (bunlardan biri üstelik vergiyi tarh eden dairenin memurudur) hakimiyeti altında bulunan gayri muvazzaf komisyonlar hakkında bağımsızlıktan bahsedilmesi asla varid olamaz.

Halbuki, vergi münasebetlerinde, umumi itimadı sağlayacak, mükellefleri vergi korkusundan, Fransızların bir tabirile "vergi kabusundan" kurtaracak başlıca âmil, müstakil vergi mahkemesi ve vergi hakimiyetinin mevcudiyetidir.

Bizim mali kaza sistemimiz, üç kademeli oluşu, ilk kademeyi teşkil eden itiraz komisyonlarının muvazzaf ve gayri muvazzaf olmak üzere-

re ikiye bölünmüş olmaları, ayrıca komisyon safhalarında, duruşmaya müstenit bir usulün cari olmaması bakımından da tenkide şayan bulunur.

Ne yapılırsa yapılsın, komisyonlar esasına müstenit olan mali kaza rejimini ıslah etmek ve bugünün ihtiyaçlarına ve hukuk anlayışına uygun bir şekle ifrağ etmek muhaldir.

Halbuki, memleketimizde, prensip itibarile, kabul ettiğimiz muasır vergi sisteminin ve vergi hukuku nizamının icabı olarak, mali kaza sisteminin bugünün şartlarına göre yeniden tesis edilmesi kat'i bir zaruret halini almış bulunmaktadır. Bu da, ancak, geçen asrın kalıntısı olan komisyon usulünü terk etmek suretile yapılacak radikal bir reform ile tahakkuk edebilir. Burada, vergi kazası reformunun hangi esaslara istinat edeceği, yeni vergi yargılama sisteminin ne tarzda ve hangi sisteme göre kurulacağı meselesi ile karşı karşıya kalırız.

Bu hususta, Alman vergi yargılama sisteminin örnek olarak alınmasını, en isabetli bir hal sureti olarak mütalâa ederiz.

Batı Devletlerinin vergi kaza rejimleri içinde, Alman kaza sisteminin, bugünün vergi hukuku ve vergi anlaşmazlığının özelliklerine en iyi cevap veren bir sistem olduğunu tereddütsüz iddia etmek mümkündür.

Almanların, Maliye mahkemesi “*Finanzgericht*” ve federal Maliye Divanından “*Bundesfinanzhof*” terekküp eden iki dereceli hususi ve müstakil vergi yargılama teşkilatı ve yargılama usulünü ayrı bir etüdümünde etraflı bir surette izah ettiğimiz cihetle, bu hususta burada ayrıca izahat verecek değiliz. Yalnız şu noktayı belirtmekle iktifa edelim ki, Fransa'da Devlet Şurasına bağlı idari kaza usulünde teessüs etmiş olan vergi kaza sistemi, bu memlekette Devlet Şurasının hakkile haiz olduğu yüksek otorite ve itibare rağmen, bizzat Fransızlar tarafından kifayetsiz ve geri kalmış bir usul olarak tenkit edilmekte ve Almanya'da olduğu gibi, vergi kazası sisteminde ihtisasa gidilmesi bir gaye olarak gösterilmektedir.

Mali kazanın, Alman modeline göre, organize edilmesi, elbette Alman sisteminin aynen kabulünü tazammun etmez. Yapacağımız reform, prensip itibarile, Almanların müstakil vergi mahkemesi ile Yüksek Maliye Divanı'ndan mürekkep ve usul bakımından da duruşma esasına

müstenit iki dereceli bir yargılama sistemini istihdaf edecek, fakat bu sistem, şüphesiz, bizim şartlarımıza, vergi sistemimize ve vergi hukukumuzun özelliklerine cevap veren bir şekilde tesis edilecektir.

Burada, vergi yargılamasının yeniden organizasyonu dolayısıyla, bahis mevzuu edilen, kaza birliği tezine de cevap vermiş olmak için, şu hususları belirtmekle bu bahsi kapatalım.

Vergi ihtilaflarının halli, işletme, muhasebe ve bilanço mevzuları ile vergi hukuku sahasında derin ve geniş bilgiyi ve tecrübeyi istilzam eden bir keyfiyettir. Adliye hâkiminin bu bilgilerle mücehhez olması ve mali işlerle ünsiyet peyda etmesi ne formasyonu ne de vaktinin ademi müsaadesi dolayısıyla mümkün olmaz. Bu sebeplerle, vergi yargılamasının, hususi kaza sistemine göre organize edilmesi, zamanımızın icaplarına uygun olan yegane hal suretini teşkil eder. Bazı Devletler'de (İngiltere ve Belçika'da), evvelce de işaret ettiğimiz üzere, vergi ihtilafları mevzuunda da adlikaza usulünün cari olmasında iki sebep vardır. Birincisi bu memleketlerde, eskimiş müesseseleri muhafaza hususundaki gelenekçi itiyatlar (İngiltere'de olduğu gibi), ikincisi de uzlaşma yolu ile halledilmiyerek mahkemelere intikal eden vergi ihtilaflarının kale alınmayacak derecede cüz'i bulunması.

Mesela Belçika'da mahkemeye intikal eden vergi anlaşmazlıkları o derecede azdır ki, mükelleflerin çoğunluğu, bu ihtilafların mahkemece rüyet edildiğini, bu hususta mahkemelerin selahiyetli olduğunu dahi bilmezler.

Bu itibarla, sözü edilen memleketlerde, vergi ihtilaflarına adli mahkemelerce bakılmasının, kaza vahdetinin icabı bir sistem olarak mütalâa edilmesi dahi, fikrimizce doğru değildir.

4- Vergi cezaları:

Kanuni bir mükellefiyet olduğuna göre, vergi ödenmemesinin müeyyidesiz kalmayacağı aşikârdır. Bu itibarla, vergi cezası, mali nizamın teessüsü ve kanun hükümlerine göre tatbiki üzerinde müessir olan bir faktör olarak tecelli eder. Vergi cezası, doğrudan doğruya vergileme hadisesine bağlı ve "vergi emniyeti" ile ilgili bir müeyyide olmak itibarile, gerek telakkisinde ve gerek tatbikatında, umumi ceza usul ve kaidelerinden birçok noktada ayrılır.

Ticaretten men ve gümrük vergisi ile bazı istihlak vergileri hakkında tatbik edilen müsadere gibi fer'i ve mütemmim bir tarafa bırakılırsa, vergi cezalarını, mahiyetlerine göre üç grupta toplamak mümkündür:

- a- Para cezaları,
- b- Ceza vergileri,
- c- Hürriyeti tahdit edici cezalar (hapis cezaları).

Para cezaları ile ceza vergilerine vergi terminolojisinde, bilindiği gibi, mali müeyyideler denilir. Bunlar vergi cezalarının aslını teşkil ederler. Vergi cezası hukukuna göre, hapis cezası, gümrük kaçakçılığı hariç, pek ağır vergi suçları hakkında, istisnai olarak tatbik edilen bir müeyyidedir.

Mali cezanın bir nev'ini teşkil eden ceza vergisi, Almanca tabir ile "Strafsteuer" vergi ziyasını mucip fiil ve hareketlerde, fazla vergi almağı, diğer bir deyişle vergiyi arttırmağı "majoration d'impot" ifade eder. (Mesela verginin %50 zamlı veya iki kat alınması gibi) Eski vergi tatbikatında, her verginin kendine mahsus cezası olduğu gibi, uygulanan cezalarda, daha ziyade vergi zammı veya arttırılması, yani ceza vergisi, mahiyetini taşırlardı.

Muasır vergi hukukunun geliştiği memleketlerde (Almanya gibi) vergi zammı usulü terk edilmiş ve çeşitli kanunlara dağılmış bulunan insicamsız ve teferruatlı ceza hükümleri bir araya getirilmek ve bir takım umumi kaidelere bağlanmak suretile, vergi ceza nizamı, diğer bir tabirle, vergi ceza hukuku vücade getirilmiştir.

Bizde Vergi Usul Kanunile, yeni vergi hukukumuzun temeli tesis edilirken, vergi cezaları üzerinde de durulmuş ve bunlar Usul Kanunun çerçevesi içinde umumi bir disipline tabi tutulmuştur.

Bizim vergi ceza hukukumuzda kabul edilen prensiplere göre, cezayı müstelzim fiiller, usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Vergi ziyasını mucip fiiller olarak kusur ve kaçakçılık, vergi hukuku tabirile "vergi suçlarını" teşkil ederler. Bunlardan kusur, ihmal yüzünden, kaçakçılık ise kasten vergi ziyasına sebebiyet veren, cezayı müstelzim fillerdir.

Vergi ceza hukukumuzun, yukarıda izah ettiğimiz esaslarile, ilmî, mantikî ve vazih bir kuruluşa sahip olduğunu kabul etmek lazımgelir. Yalnız bu kuruluşun kayda şayan zayıf tarafları da vardır. Bir kere, kaçakçılık, bilhassa hileli ve ağır kaçakçılık hakkında, kanun projesinde teklif edilen, hapis cezası kabul edilmemiştir. Buna mukabil, kusur cezası, keza projede teklif edildiği gibi, ihmal fiilinin ilmi-hukuki tarifine istinat ettirilmeksizin, seyyanen kaçakçılık dışında kalan vergi ziyalarına teşmil edilmiştir. Halbuki, modern vergi ceza hukukunda, umumi ceza kaidelerinden mülhem olarak, ihmalde de fiilin mahiyetine göre, kasıt aranmaktadır. Bu esasın nazarı itibare alınmamış olması, kusurun şekil ve mahiyetine bakılmaksızın, bilâtefrik, sert bir tarzda cezalandırılmasını mucip olmaktadır ki, bu keyfiyet muasır vergi ceza hukuku anlayışı ile bağdaşamaz. Nitekim Batı Devletlerinin hiç birinde vergi cezasının bu şekilde bir tatbik tarzına tesadüf edilmez.

Vergi ceza hukukumuzun kuruluşundaki diğer bir noksan da, gümrük vergisine ait suç ve cezaların aynı ceza nizamına bağlanmamış olmasıdır. Halbuki vergi ceza hukukunun umumiliği ve bütünlüğü bakımından, bu suç ve cezaların da diğer vergilere ait olanlarla irtibatlı ve ahenkli bir tarzda aynı disipline tabi tutulması evvelce de temas ettiğimiz gibi daha uygun ve yerinde olurdu.

Vergi ceza hukukumuzda kaçakçılığa ait cezanın kifayetsizliği, Vergi Usul Kanununun bu bakımdan tâdilini icap ettirmiş, fakat yapılan tâdillerle, bu defa da kaçakçılığın ilmi ve hukuki ifadesi tamamile vuzuhunu kaybetmiş ve kasde, kötü niyete makrun olmayan bazı fiillerde kaçakçılık sayılarak, hapis cezasını müstelzim hallerden sayılmıştır.

Bu izahatımız, prensipleri ve esas kuruluşu itibarile ilmi ve hukuki bakımlardan kuvvetli bir yapısı olan vergi ceza nizamımızın, hangi noktalardan islâha muhtaç olduğunu ortaya koymaktadır.

Burada şunu da işaret edelim ki, bir memlekette, modern vergicilik, bazılarının inandıkları gibi, şiddetli ve sert cezaların baskısı altında, teessüs ve inkişaf edemez. Buna gelir vergisi gibi beyana dayanan ve memleketine göre, yüzbinlerce, milyonlarca mükellefi olan vergilerin ne bünyesi, ne de tatbikatı müsaittir.

Bu yolu tecrübe etmiş olan Fransa'nın, dragonyen tedbirlerle vergi sistemini kurtaramadığını ibretle müşahede etmekteyiz. Bu misal bize vergi tatbikatında cezacılık zihniyetinin, otokontrola, müsbet ve yapıcı vergi murakabesine ve mükelleflerin vergi moralitesine dayanan bugünün ince "vergileme sanatı" ile telif edilemeyeceğini açıkça göstermektedir.

Batı Devletlerinin çoğunda (İngiltere, Almanya, İskandinav memleketleri, İsviçre gibi) vergi tatbikatında ağır cezalar üzerinde durulmadığı gibi, hatta bunlardan bahsetmekten dahi çekinilir. Bundan başka, bu Devletlerde, evvelce işaret ettiğimiz gibi, bu kabil cezaları, hatta hapis cezasını müstelzim hallerde dahi, uzlaşma yoluna gidilir.

Bizde de zamanla, vergi suç ve cezaları hususunda Batı'daki anlayışın ve zihniyetin yer etmesini, yeni vergiciliğimizin selameti bakımından, temenni etmekten kendimizi alamıyoruz.

5- Servet beyanı:

Modern vergicilik, yukarıda izah ettiğimiz gibi, ağır cezaların tahdidinde altında gelişemez. Vergi tatbikatında sert hareketler, Batılı müelliflerin belirttikleri gibi, mukavemet, hiddet ve husumet yaratır. Böyle bir durum gelir vergisi gibi muasır mükellefiyetlerin ruhu ve prensibi ile kabili telif bulunmadığı gibi, demokratik rejimlerin bünyeleri de bu neticeleri doğuran bir vergi tatbikatına asla müsait bulunmaz.

Şu halde vergi nizamının gerektirdiği gibi teessüs etmesine ve işlemesine vâbeste olan "vergi emniyeti" ne suretle sağlanacaktır?

Daha evvel de temas ettiğimiz üzere, tatbikatta vergi emniyeti, esas itibarile, cezalama dışında kalan organik bir takım tedbirlerle temin olunur. Bunların başında da işbirliği zihniyetine dayanan vergi murakabesi ile "otokontrol" gelir.

Otokontrol, bazı mükellefiyetlerde verginin yapısı ve kuruluşunda mündemiç bulunduğu gibi, ayrıca hususi vergileme usulleri ve beyan şekilleri ile de sağlanır.

Bilfarz gelir vergisi, bünyesi itibarile, geniş ölçüde otokontrol ve dolayısıyla vergi emniyetini sağlayan bir mükellefiyettir. Bunun sebebi, bu

vergide, umumiyetle, bir mükellef için hasılat, yani kazanç tevhit eden bir muamelenin, karşılıklı olarak diğer bir mükellef için masraf teşkil etmesi, diğer bir deyişle mükellefler arasında, normal şartlar dairesinde, vergi ödeme bakımından, bir menfaat ayrılığı mevcut bulunmasıdır.

Usule müteallik otokontrollara gelince, bunun da yine mesela gelir vergisinde, geniş ölçüde stopaj usullerinin tatbiki ile sağlandığı malumdur.

Mamafih çoğu hallerde kazancının yarısından fazlasını vergi olarak ödemek mecburiyetinde kalan ve psikolojik durumu itibarile “vergi kahramanı” rolünde bulunmayan mükellefin vergi sisteminin bünyesinde ve usulünde mündemiç bulunan otokontrolden, şu veya bu şekilde, sıyrılmaya imkanları bulacağını ve bulduğunu bir vakıa olarak kabul etmek lazımdır.

Şu halde, bahis mevzuu otokontrolü, kat’i tesirli diğer bir tedbirle takviye etmek, tamamlamak lazımgelir ki, bu tedbir de servet beyanıdır. Servet beyanının, vergi emniyetini, umumi surette sağlamak hususundaki kat’i tesiri, bir yandan mukayese yolu ile servet artışlarının ortaya çıkmasında ve bunun mükellef tarafından izah edilmesinde, öbür yandan da, serveti teşkil eden başlıca unsurların (gayrimenkul, nakit, mevduat, esham ve tahvilat gibi) uzun vadelerle düşünülürse, ya hiç saklanmamasında veya güçlkle gizlenebilmesinde tezahür eder.

İşte bu sebeptendir ki, muayyen fasılalarla (3 veya 5 senelik fasılalarla) yapılacak servet beyanları, mükellefleri, kendiliğinden gelirlerini doğru olarak bildirmeğe ve vergilendirmeğe sevk ve icbar eder.

Servet beyanının ayrıca, büyük servetlerin, vergi kaçakçılığı ile ve eğri yollardan elde edilmediği kanaatini yerleştirmesi dolayısıyla, umumi halk psikolojisi üzerinde de müsbet tesirleri olur.

Batı Devletleri’nde umumi surette ve doğrudan doğruya servet beyanı esası cari değildir. Ancak bu Devletler’de, aynı neticeyi veren başkaca yollardan gidildiği görülür. Bunlardan biri, gelir vergisi beyan-namelerinin, teferruatlı ve mükelleflerin varlıklarını da ortaya koyacak tarzda tanzim edilmesi ve icabında mükelleflerden servet durumlarının tahkik edilmesidir. (Birleşik Amerika, İngiltere ilâh.) İkinci yol, servet vergisi tatbikidir (Almanya, İsviçre, İskandinav memleketleri).

Gelir vergisi ortaya çıktıktan sonra, fiskal manada ehemmiyetini tamamiyle kaybetmiş olan, eski çağlardan müdevver servet vergisinin, birçok ileri Batı Devletleri'nde, hala tatbik edilmesinin, yegane değilse bile, başlıca sebebi, bu vergi dolayısıyla yapılan servet bildirimlerinin umumi vergi emniyeti sağlama hususundaki tesiridir.

İşte bu sebepler dolayısıyla ve bilhassa vergi ahlakının başkaca amillerin tesirile sukût etmekte bulunduğu bir devirde yaşadığımızı da gözönünde tutarak, memleketimizde servet beyanı usulünün, vergi emniyeti noktasından tatbikinde kat'i bir zaruret olduğuna inanmaktayız.

Bu usul, prensip itibarıyla kabul edildiği takdirde, bidayette basit bir şekilde uygulanması ve teferruattan içtinap edilmesi muvafık olur. Mesela, bazı Devletlerin servet vergilerinde görüldüğü üzere, kürk gibi zati eşyanın, mobilyanın ilâh, servet beyannamesine ithal edilmesinden sarfinazar edilerek, beyanın gayrimenkuller ve esham ve tahvilattan başka, bankadaki paralara, altına ve muayyen meblağı aşan alacak ve borçlara ve mücevherata inhisar ettirilmesi düşünülebilir.

Servet beyanı fikrine karşı şu noktalardan itiraz edilebilir:

- a- Fertlerin şahsî servetleri mahremdir. Hatta çoğu hallerde, bunların miktarı hakkında, servet sahibinin en yakınlarının dahi malumatı bulunmaz. Bu itibarla, şahısların, varını yoğunu beyan etmeleri ve bu beyanların memurlar tarafından tetkik edilmesi, şahısların hususi hayatlarına müdahaleyi tazammun eden enkizitar bir hareket tarzıdır.
- b- Servet beyanı, servet üzerinden vergi alınacağı korkusunu yaratır ve bu yüzden mükellef cephesinde, menfi psikolojik tesirler yaratır.
- c- Servetin kemiyet ve bilhassa keyfiyet itibarıyla tesbiti gayetle müşkül ve çoğu hallerde imkansızdır.

Şimdi bu mülâhazalar hakkındaki cevaplarımızı arz edelim:

a- Bugünün vergi tatbikatında “mahremiyet” diye bir şey kalmamıştır. Gelir vergisinin tatbikatında, çoğu memleketlerde, mükelleflerin bankalardaki mevduatları hakkında dahi malumat toplanır. Zaten gelir vergisinin matrahını teşkil eden kazanç ve iradların sıhhatinin tesbi-

ti, bunları meydana getiren kaynakların araştırılmasını, kendiliğinden icap ettirir.

Bazı Devletler bu hususta daha ileri giderek, mükelleflerin yıllık gelirlerini ilan ederler. Bunu yapan memleketlerin başında ise Amerika Birleşik Devletleri gibi, insan, hak ve hürriyetlerine en ziyade riyetkâr olan bir hukuk devleti gelmektedir.

b- Memleketimiz için düşünülen servet beyanı, gelir vergisi tatbikatı ile ilgili bir açıklama olacaktır. Bu beyanın, hiçbir sebeple devleti, servet üzerinden devamlı olarak veya toptan vergi almağa götürmez. Buna vergi sistemimizin mahiyeti, kompozisyonu ve dayandığı temel prensipler müsait değildir.

c- Nihayet, servet beyanı usulünün, içtimai şartlarımıza uygun, mükellefler için güçlük tevhit etmiyecek ve beyanda bulunanları zor duruma sokmayacak ve korku içinde bırakmayacak bir şekilde tertip ve tanzim edilmesi pek ala mümkün bulunur. Bu hususta mesela şu tedbirler hatıra gelir:

- aa- Beyan her yıl değil, büyükçe entervallerle mesela 3 yılda veya hatta 5 yılda yapılır.
- bb- Değerleri malum olan mallar değerleri ile, değerlerinin takdiri mümkün olanlar, muhammen değerleri ile, değerleri malum olmadığı gibi bir takdir yapılması da mümkün bulunmayanlar, sadece miktar ve evsaf itibarile gösterilir.
- cc- Mükellefler, takdirde yapacakları hatalardan dolayı cezalandırılmazlar.
- dd- Servet beyanları, halkın itimat edeceği Maliyenin elemanları (Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanları) tarafından tetkik edilir.
- ee- Servet beyanları, kapalı zarfla ve doğrudan doğruya mahallin en büyük Maliye memuruna gönderilir veya tevdi edilir ve bu beyannameler Maliye dairesinin istihbarat arşivinde hususi, gizli dosyalarda muhafaza olunur.

Yukarıki tedbirleri almak şartıyla ve az evvel işaret ettiğimiz üzere, bidayette basit bir usulde tatbik edilmek şartıyla, otokontrol yolile vergi emniyetini sağlayacak, servet beyanı usulünün, vergiciliğimize ithalinin

mümkün olabileceğine ve sanıldığı kadar mukavemetle karşılanmayacağına inanmaktayız.

6- İstihbarat arşivi:

Evvelce belirttiğimiz gibi, işletme murakabesi şeklini alan beyanname tetkiki, prensip itibarile, mükellefin tuttuğu ve ibraz ettiği hesaplara, vesikalara ve vereceği malumat ve izaha müsteniden yürütülür. Şu var ki, bazı hallerde, bu tarzda yapılan, normal hesap revizyonu ve vergi incelemesi, maksadı temine kâfi gelmez. Bu sebeple mükellefin, gelir durumu (ve servet durumu) ve üçüncü şahıslarla olan muameleleri hakkında, hariçten bilgi toplamak ve vergi murakabesinde bu bilgileri değerlendirmek mecburiyeti hâsıl olur.

İşte bu sebeple ve nasıl ki, memleketine göre yüzbinlerce, milyonlarca beyannamenin tetkikine ait faaliyetlerin, bir plana göre tanzimi icap ederse, hariçten bilgi toplama işinin de bir disipline göre organize edilmesi zaruri bulunur ki, bu da istihbarat arşivi müessesesile temin edilebilir.

İstihbarat arşivinin, vergi emniyetini sağlamak hususunda iki türlü tesiri vardır:

- a- Gıyabında, malûmat toplandığını bilen mükellef, bu yüzden vergi ile ilgili muamelelerini gizlemek ve dolayısıyla vergi matrahını noksan beyan etmek gibi kanunsuz hareketlerden tevakki eder. İstihbarat arşivinin asli prevantif fonksiyonu bu tesirinde tecelli eder.
- b- İstihbarat arşivi sayesinde, normal yollarla tesbitine imkan bulunmayan, gizli muamelelerin ve bunların sebebiyet verdikleri vergi ziyalarının meydana çıkarılması mümkün olur.

Memleketimizde gelir vergisi reformu tahakkuk ettirilirken, yukarıki sebeplerle, istihbarat arşivi fikri ortaya atılmış ve Vergi Usul Kanunu'ndaki bu hususa ait hükümlerle, bu arşivin kurulması ve işletilmesi, prensip itibarile kabul edilmiştir.

İtiraf etmek lazımdır ki, gelir vergisinin 7 yıllık tatbikatı sırasında, istihbarat arşivi, ne bidayette düşünüldüğü gibi kurulabilmiş, ne de bu

müesseseden, vergi mürakabesinde, gerektiği gibi istifade imkanları sağlanabilmiştir.

Son yıllarda, istihbarat arşivinin Maliye Vekâletinde yeniden tesisi ve arşivle ilgili işlerin Vekâlette temerküz ettirilmesi hususunda hazırlıklar yapıldığı görülmektedir.

Bu teşebbüs hakkındaki düşüncemizi açıklamadan önce, gelir vergisi reformu sırasında düşünülen şekli ile, istihbarat arşivi müessesesinin bu reformu hazırlayanların bir buluşu ve icadı olduğunu bilhassa işaret etmek isteriz. Filhakika, Batı Devletlerinin hiç birinde, bizde derpiş edilen şekil ve şumulü ile istihbarat arşivi teşkilatına tesadüf edilmez. Bunun yerine, umumiyetle, vergi dairelerinde saklanan mükellef dosyalarının tekemmül ettirildiğini ve mükellefe ait mülumatı havi not ve vesikaların sistemli bir surette bu dosyalarda muhafaza olunduğu görülür.

Bazı Devletler'de, menkul sermaye iradı ve ücretler hakkında, müteşebbislerin verdikleri bordrolardaki malumatın, mükelleflerin beyannamelerile karşılaştırılması suretile toplu kontrollerin yapıldığı bürolar vardır ki, (Birleşik Devletler'de olduğu gibi) bunları bizde düşünülen istihbarat arşivi ile karıştırmamak lazımgelir.

Bundan başka, diğer bazı memleketlerde, işletme murakabesinde faydalanılmak üzere, ilmi, teknolojik bilgilerin, mali mevzuat ile ilgili leme konuları hakkındaki resmi ve hususi tetkik ve araştırmalara ait neşriyatın, mali kaza mercilerinin karar ve içtihatlarının, çeşitli vergi-rapor ve etüdlerin toplandığı servisler vardır ki, (Almanya'da olduğu gibi) bunların da, bizim anladığımız manada, istihbarat arşivi ile ilgileri yoktur.

Bizde istihbarat arşivi, şayet ilk düşünülen şekli ile muhafaza edilecek ise, fikrimizce bu müessesenin şu esaslar dairesinde organize edilmesi lazımgelir:

- a- Arşivler, şimdiki gibi, Defterdarlıklara bağlı olarak, mahalli planda tesis edilirler.
- b- Mükellefler hakkında toplanacak gizli malûmat, normal tetkik raporlarında açıklanamayacak görüş ve kanaatlere ait hususi notlar ve az önce işaret ettiğimiz gibi, servet beyannameleri (bu

usulün kabulü takdirinde) arşivde açılacak hususi dosyalarda muhafaza edilir.

c- Mahalli arşivler arasında irtibat tesis edilmek suretile, bunların memleket planında ahenkli bir surette çalışmaları temin edilir.

Kanaatimizce, istihbarat arşivini, yukarıda arzettiğimiz şekil ve ölçülerin dışına çıkararak, merkezi ve büyük bir teşkilat tarzında bürokratize etmekten sureti kat'iyede kaçınılması lazımdır.

Hele istihbarat arşivinin, iktisadi işletmelerin her gün tanzim ettikleri sayısız faturalardan birer nüshasının torbalar içinde gönderildiği, dökümleri ve kayıtları yapıldığı, bu muamelelere ait fişlerin sonradan tekrar mahalli teşkilata tevzi edildiği bir servis haline getirilmesi, bugünün vergi murakabesi anlayışı, tekniği ve organizasyon metodları ile telifi mümkün olmayan ve fikrimizce tatbik kabiliyetinden de mahnum bulunan bir teşebbüs olur.

Şu noktaya da işaret edelim ki, bir müessesesinin kestiği ve müşterisine tevdi ettiği bir faturanın, müşteri tarafından kendi kayıtlarına intikal ettirilmemesi, prensip itibarile varid olamaz. Maksat, bizde son zamanlarda görülen ve daha ziyade başkaca amillerin tesiri altında yapılan “fatura kaçakçılığının” önlemek ise, bunun fatura esasına dayanan merkezi bir arşiv yolile önlenemeyeceği aşikârdır. Zira, gizli cereyan eden bu usulde, sahte faturaların, bu suçu işleyen veya buna iştirak edenler tarafından, arşive gönderilmesi bittabi varid olamaz. Şu halde, fatura esasına müsteniden merkezde kurulacak teşkilatın, vergi emniyeti hususunda, pratikte herhangi müsbet bir netice vermesi beklenemez.

Bizce, bu hususta tutulacak yol, meseleyi fazla izam etmeden, arşivi, yukarıda arzettiğimiz esaslar dairesinde, mahalli planda reorganize etmek ve tatbikatta, bu teşkilattan mümkün olduğu kadar ve teşkilatın bünyesinin tahammülü nisbetinde istifade imkanlarını aramaktan ibarettir.

7- Serbest muhasebe uzmanları meselesi:

Gelir ve kurumlar vergisi ile muamele vergisinin iktisadi işletmelerle ilgili tatbikatı, muhasebe, işletmecilik ve vergi hukukuna vukufu

istilzam eden bir ihtisas işi mahiyetini almıştır. Bu keyfiyet, muhasebenin fiskal bakımından organizasyonunda, mali bilançonun çıkarılması ve vergi beyannamesinin tanziminde, bu mevzularda ihtisası olanlar tarafından mükelleflere yol gösterilmesi ve yardım edilmesini zaruri kılmaktadır.

Her ne kadar, evvelce de işaret ettiğimiz gibi, Maliye idaresinin de bahis mevzuu hususlarda mükelleflere müzaheretle bulunması, muasır vergi tatbikatçılığının icabatından bulunursa da, bu müzaheret, vergilemenin şümulü, teferruatı ve münferit vak'alar bakımından arzettiği hususiyetler dolayısıyla, umumi bir çerçevenin dışına çıkamaz.

İşte bu sebeptendir ki, İdare ile mükellef arasında, bir nevi amme hizmeti ifa eden diğer bir organın yer alması iktiza eder ki, bu da serbest muhasebe ve vergi mütehasısları teşkilatıdır.

Diğer taraftan, İdare, kendi elemanları ile vergi beyannamelerinin ancak muayyen bir yüzdesini tetkik edebilecek durumda bulunduğu için, bu yönden de serbest Uzmanların faaliyetine lüzum ve zaruret hasıl olmaktadır.

Batı Devletleri'nde, bahis mevzuu hizmetin, mahiyeti, ehemmiyeti ve nezaketi gözönünde tutularak, Devletin murakabesi altında, sıkı bir disipline tabi tutulduğu ve umumiyetle iki tarzda organize edildiği müşahede olunur.

- a- Vergileme ile ilgili istişare, organizasyon ve yardım hizmeti, esas vazifesi, iktisadi murakabe ve muhasebe revizyonu olan, türlü ünvanlarla, Muhasebe Mütehasısları tarafından ifa edilir.
- b- Bahis mevzuu hizmeti ifa yetkisi, Maliye veya Vergi Müşavirlerine tanınır, Muhasebe Mütehasısları bu işin dışında bırakılır.

Birinci metoda misal olarak İngilizlerin "*Chartered accountant*" müessesesini, ikinci bir misal olarak Almanların "*Steuerberater*" teşkilatını gösterebiliriz.

Burada şu noktayı bir kere daha belirtelim ki, İngilizlerin "Fermanlı Muhasebe Mütehasısları"nın asıl vazifeleri, vergileme ile ilgili hususlarda mükelleflere yardımcı olmak değil, muhasebe organizasyonu, reviz-

yonu ve finansman gibi mevzularda, ticarî sınaî ve malî müesseselerin hizmetinde faideli olmaktadır.

İngiliz Muhasebe Mütahassıslarının muhasebe revizyonu ve bununla ilgili mevzularda hâiz oldukları otorite ve kendilerine gösterilen yüksek itimat, bunların, aynı zamanda vergileme işleri ile de uğraşmalarına yol açmış, yaptıkları tetkiklerin ve verdikleri raporların doğruluğunu Maliyenin, işletme murakabesi ve beyanname tetkikinden bilfiil vareste kalmasını temin etmiştir.

Muhasebe ve vergi revizyonları sahasında, aynı evölüsyonu geçirmemiş olan diğer Batı Devletleri'nde beyanname tetkiki şeklindeki işletme murakabesi, esas itibarile Maliye tarafından ifa edilen bir hizmet olarak görülmektedir. Yalnız bu mevzuda, memlekete göre değişen ölçülerde, hususi revizyondan da şu veya bu şekilde, direkt veya indirekt olarak faydalanılmaktadır.

Batı Devletleri içinde Almanya, bu sahada yeni bir görüşten hareketle, yukarıda gösterdiğimiz ikinci yoldan gitmiş, vergi tatbikatında yardım ve istişare hizmetini vergi müşavirlerine inhisar ettirmek suretile ayrı bir disiplin kurmuş ve bu işi, muhasebe revizörleri ve avukatlar tarafından aynı zamanda yapılan bir hizmet olmaktan çıkarmıştır.

Almanya'nın vergi hukukunda ve vergi tatbikatında gösterdiği muvaffakiyeten başlıca sebeplerinden birini de, bu memlekette, vergi müşavirleri teşkilatının zamanında kurulmuş olması ve bu teşkilata mevdu vazifenin gerektirdiği gibi ifa edilmekte bulunması teşkil eder.

Türkiye'ye gelince, bizde gelir vergisi rejimine geçilirken vergi tatbikatında serbest uzmanların yardımından istifade edilmesi ihtiyaç ve lüzumu duyulmuş ve Vergi Usul Kanunu projesine ilave edilen bir kısımla, Almanyadaki usulden mülhem olarak, Vergi Müşavirliğinin bir serbest meslek disiplini olarak tesisi derpiş olunmuş, fakat bu teklif avukatların ve baroların gösterdikleri teşkilatlı ve şiddetli mukavemet karşısından Büyük Millet Meclisi'nde cüz'i bir rey farkı ile reddedilmiştir.

Son senelerde, bilindiği gibi, bu mesele, Maliyenin inisiyatifi ile, bu defa, Serbest Muhasebe Mütahassısları cephesinden, tekrar ele alınmış ve yapılan ciddi ve esaslı çalışmalar sonunda bu hususta yeni bir kanun projesi hazırlanmıştır.

Mezkûr projede Muhasebe Uzmanları tarafından vergi beyannamelerinin tetkik ve tasdiki işi ön plana alınmakta ve bu hizmet dolayısıyla kurulması mutasavver uzmanlar teşkilatı ile Maliye arasında sıkı münasebetler tesis edilmektedir. İşte proje, bu noktadan tenkide şayan bulunmaktadır.

Fikrimizce, az evvel de belirttiğimiz gibi, Serbest Muhasebe Uzmanları, asıl fonksiyonları itibarile, iş hayatında yardımcı bir uzuv olarak yer alabilir ve yaşama imkânı bulabilirler. Binâenaleyh böyle bir teşkilatın ağırlık merkezini vergi beyannamelerini tetkik ve tasdik işi teşkil ederse ve bu sebeple de teşkilat şu veya bu şekilde Maliyenin nüfuzu altına girmiş olursa, manasını ve asıl hüviyetini kaybetmiş, tabii gelişme imkânlarından mahrum bırakılmış olur.

Bu itibarladır ki, serbest işletme ve muhasebe revizörleri meselesinin hallini, daha ziyade iş aleminin ve bu sahada çalışan uzmanların teşebbüs ve çalışmalarına bırakarak Maliyenin vergi tatbikatı ile olan ilgisi dolayısıyla, Vergi müşavirliği meselesi üzerine eğilmesini realiteye ve bugünün ihtiyaçlarına daha uygun buluruz.

Memleketimizde Vergi Müşavirliğinin disiplinli bir meslek olarak kurulmasını icap ettiren sebepleri şu noktalarda toplamak mümkündür:

- a- Vergi müşavirliğinin zabtırab altına alınmamış olması vergi tatbikatında iki taraf için de zararlı neticeler vermektedir.
- b- Vergi mürakabesi bakımından, bizzarur boş kalan geniş bir saha, Devlete yük teşkil etmeden, mükellefin de menfaatine en uygun bir tarzda, selahiyetli bir organın faaliyeti ile doldurulmuş olacaktır.
- c- Maliyede uzun yıllar çalışmış, vergi hukuku ve vergi tatbikatında ihtisas ve tecrübe sahibi olan memurlara, Hakimlerin avukatlık yapabilmeleri gibi icabında serbest sahada çalışma ve kazanma imkan ve fırsatı verilmiş olacaktır.

Vergi Müşavirliği mesleki, tasavvur edilen şekilde tesis edildiği takdirde, Müşavirlere, vergi işleriyle meşgul oldukları mükelleflere gerek İdare gerekse mali kaza mercileri nezdinde temsil etme hakkının da tanınmasını zaruri buluruz. Kanaatimizce, bahis mevzuu mesleğin

tesis ve bekası, maddi ve bilhassa manevi bakımlardan bu şartın yerine getirilmesine vabestedir.

Akademik bir formasyonu bulunan, sıkı mesleki imtihanlardan geçmiş ve senelerce staj görmüş olan bir vergi hukuku ve işletme murakabesi Uzmanının, kendi selahiyet ve mes'uliyet sahasına taalluk eden ihtilafların hallinde, avukatların arkasına gizlenerek faaliyette bulunması, Müşavirlik meslekinin şeref ve haysiyeti ile telif edilemez.

Bu mesleğin en iyi organize edilmiş bulunduğu Almanya'da, vergi ihtilaflarının hallinde, mükellefleri temsil ve müdafaa yetkileri ile Vergi Müşavirleri ön planda gelmekte, bu işlerle meşgul olan avukatlar ise, vergi müşavirliği ehliyet ve ünvanını ihraz etmiş olanlardan terekküp etmektedir.

VI- Maliye Teşkilatının Reorganizasyonu¹⁶

1- Maliyede Fonksiyon ve Organ:

Asrımızda bilhassa birinci dünya harbinden sonra, Maliyede "Fonksiyon" ile "Organ" arasında bir intibaksızlık ve ahenksizliğin vukua geldiği müşahede edilir.

Maliyede fonksiyondan, âmme finansının, milli ekonomi ve sosyal hayatın gelişmesinde oynadığı rol ve takip ettiği gayeler anlaşılır.

Organdan maksat ise, mali fonksiyonun ifasında kullanılan vasıtalar, kadro, kısaca, teşkilattır.

Gerçekten, bu iki mefhum karşılaştığı zaman, muasır Devlet hayatında, Maliye fonksiyonunun, klasik ve Ortodoks amme finansı nazariyesi ve anlayışının dışına çıkarak, manasını, mahiyetini ve muhtevasını tamaile değiştirdiği, yepyeni istikametlere teveccüh ettiği, buna mukabil Maliye organının, eskiden kalma müesseselere, usullere, geleneklere sıkı sıkıya bağlı kaldığı için, bu inkılâbı, gerektiği gibi, takip edemediği hatta aksine, bu hareketin organik bir surette gelişmesine engel olduğu görülür.

¹⁶ Bu mevzu Ağustos 1955 tarihinde tanzim ettiğimiz hususi bir raporda etraflı bir surette incelenmiştir.

İlmî ifadesi ve mesnedini “*Fiscal Theory*” ve “*Fiscal Policy*” de bulunan maliye politikasının gayesi, eskiden olduğu gibi, hükümet faaliyetlerinin, diğer bir deyişle, amme masraflarının mücerred finansmanından ibaret değildir.

Bütçe, varidatın tahsili ve masrafların tediyelerini nizamlayan bir vasıta olmaktan çıktığı gibi, vergiler ve amme borçlanmaları da ekonomik ve sosyal politikanın en önemli iki unsuru mahiyetini almışlardır.

Görülüyor ki, mali fonksiyonlara, tezatlı bir netice olarak, etüdümüzün başında belirttiğimiz gibi, gayri mali gayeler ön plana geçmekte, böylece Devlet Maliyesi, daha geniş bir çerçeve içinde milli iktisat politikasile birleşmekte, Devlet bütçesinden “âmmе bütçesi”ne, oradan da “millî bütçe”ye geçilerek, “*The Nation’s Economic Budget*” yani “millî ekonomi bütçesi” ortaya çıkmaktadır.

Malî fonksiyonda, yeni maliye nazariyesinin tesirile vukua gelen bu derin bünyevi tahavvülü, biraz evvel belirttiğimiz üzere, Maliyenin eskiden kalma kaideler, usuller, gelenekler ve kadrolar üzerine kurulmuş olan bütçe ve vergi nizamları ve bunların maddi çerçevesi olan teşkilatı, filhakika takip edecek bir durumda bulunmamaktadır.

Bu sebepledir ki, gerek vergi ekonomisi, gerek bütçe anlayışı ve politikasında vukua gelen tahavvül karşısında, Maliye teşkilatının da esaslı bir reforma tabi tutulması zarureti kendini hissettirmektedir.

Memleketimiz Maliyesinde, fonksiyon ile organ arasındaki intibaksızlığı ve ahenksizliği en bariz şekli ile müşahede etmek kabildir.

Türkiye’de, Batı’daki genişliği ile olmasa bile, Maliyenin fonksiyonunda vukua gelen tahavvül, bütçe ve hazine sahalarında ve bilhassa vergi reform hareketlerinde belirlemektedir.

Teşkilata gelince, bu hususta, vergicilik yönünden, Hesap Uzmanları Kurulunun ve Vergi Dairelerinin teşkili gibi münferit bazı tedbirler bir yana bırakılırsa, mevzuun henüz umumi ve esaslı bir surette ele alınmadığı görülür.

Bunun içindir ki, Maliyemizi, fonksiyonu ve organı ile bir bütün olarak ıslah edecek isek, teşkilat reformunu da, bir an önce ve cezri bir şekilde, tahakkuk ettirmemiz lazımgelir.

2- Çift Vekâlet Tezi:

Bizce, Maliye teşkilatının ıslâhı mevzuunda, ancak “Çift Vekâlet” fikrinden hareket etmek suretile rasyonel ve müsbet bir hal suretine varılabilir.

İleri sürdüğümüz bu teze göre, Maliye Vekâletinin yerini “Gelirler Vekâleti” ve “Bütçe Vekâleti” olmak üzere, iki vekâlet alacaktır.¹⁷

Gelirler Vekâleti vergi politikası ve vergi tatbikatı ile iştigal edecektir. Bu faaliyet sahasına, Devlet vergileri, mahalli vergiler, parafiskal mükellefiyetler, bunların tatbikatı ve sureti umumiyede vergi ekonomisi ile ilgili tetkikler, araştırmalar ve vergi reformuna müteallik çalışmalar girilmektedir.

Bütçe Vekâletine gelince, bu Vekâlet, milli bütçe ve milli muhasebe çerçeveleri dâhilinde, bir yandan amme gelir ve giderlerinin nizamlanması, muhasebeleştirilmesi ve mürakabesi işleri ile, öbür yandan da para, döviz ve kredi politikaları ve amme finansman ve investisman mevzularıyla meşgul olacak. Böylece, aynı zamanda “İktisadî Koordinasyon Vekâleti” fonksiyonunu da ifa edecektir.

Yukarıda esaslarına temas ettiğimiz Çift Vekâlet tezinin mucip sebeplerini, politik ve tatbikat yönlerinden şu suretle izah edebiliriz:

1- Bilindiği gibi, modern bütçe, “*Theory of aggregats*” anlayışına göre, klasik nazariyenin hududunu aşarak, global mikdarlarıyla, milli gelir, milli tasarruf, borçlanmalar, yatırımlar ve milli istihlaki ihata eden ve amme gelir ve giderlerini de külli kemiyetlerle, umumi ekonomik kadro içinde, kantitatif tahlillere, terkibi ve yapıcı incelemelere tabi tutan bir nizam mahiyetini iktisap etmiştir.

Bu disiplinin sınırları içinde, vergi ile bütçe arasında, politik ve fonksiyonel bakımdan mevcut olan münasebet ve irtibat, hükûmet programına göre, bütçenin hazırlanması ve planlanmasında ifadesini bulur. Bütçe politikası ile olan bu münasebet bakımından, âmme gelirleri ile âmme masrafları arasında herhangi bir fark mevcut değildir. Hatta bu münasebet, fiskal gelirler nisbeten müstakar, masraflar ise

¹⁷ Teklif ettiğimiz bu vekâletler “Maliye Vekâleti” ve “Hazine Vekâleti” olarak da adlandırılabilir.

mütehavvil oldukları için, bütçe-masraf arasında daha sıkı ve belirli bir mahiyet arzeder.

Görülüyor ki, bütçe ile gelir ve masraf arasında, politik bakımdan mevcut olan münasebet ve irtibat, bütçenin hazırlanması ve planlanması safhasında tezahür etmekte, varidatın toplanması ve masrafların ifasile ilgili bulunmamaktadır.

2- Bütçenin tatbikatına, yani icra ve murakabesine gelince, eskimiş nazariyelerden tecerrüt edilirse, bu fonksiyonun, doğrudan doğruya âmme masraflarına taallûk eden bir faaliyet olduğunu kabul etmek lâzımgelir.

Tatbikat yönünden, verginin bütçe ile alâkası, vergi tahsilâtının hazineye intikal ettirilmesinden ibaret bulunur. Bunun dışında verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve murakabeye taalluk eden tatbikatının, bütçenin, masraf yönünden icrası ve murakabesinin tabi bulunduğu kameralist ve bürokratik disiplinle, hele Sayıştayın “hesap muhakemesi” şeklinde tecelli eden murakabe usulile, hiçbir münasebeti bulunmadığı aşikârdır.

Vergileme ile ilgili servis muameleleri, yani tarh, tahakkuk ve tahsil işleri, bir yandan vergi usul hukukunun kaidelerine göre ifa edilen, diğer taraftan da, modern işletmecilikte cari metodlardan faydalanılarak, iş bölümü, devamlı, dahili kontrol, mekanik kayıt usulleri ve çekle tahsil esaslarına göre, mesela banka servisleri gibi, organize edilen faaliyetlerdir.

Vergi murakabesine gelince, evvelce belirttiğimiz gibi, vergi tatbikatının sıklet merkezini teşkil eden ve daha ziyade işletme murakabesine kayan bu faaliyet, değişik, teferruatlı, çoğu hallerde tefsire mütehammil ve karışık vergi mevzuatının, her defasında hususiyetler arz eden, yüzbinlerce, milyonlarca vergileme hâdisesine uygulanmasını temin maksadile, ifa edilen ve ona göre tanzimi ve planlanması gereken bir ihtisas hizmetidir.

Görülüyor ki, nazarî bakımdan olan irtibat bir yana bırakılırsa, gerek vergileme ile ilgili büro muameleleri, gerekse vergi murakabesi, bütçenin masrafa bağlı olan tatbikat usullerile, filhakika, hiçbir şekilde telifi mümkün olmayan faaliyetlerdir.

Bu sebeptendir ki, vergilemeye taallük eden faaliyetlerin, usul ve tatbikat yönlerinden, bütçeye bağlı olarak değil, bilâkis, bütçeden tamamıyla ayrı, kendi mahiyetlerine göre, müstakilen tanzim edilmeleri, zamanımızın organizasyon anlayışı ve metodlarının bir icabını teşkile der.

Bütçe ile vergileme arasındaki ayrılığa mukabil, bütçe ile hazine arasında sıkı bir bağıllık, hatta bir bakıma birlik mevcut olduğu kabul edilirse, bu iki servisin aynı vekâlet teşkilatı dâhilinde, vergileme ile ilgili servislerin ise ayrı bir vekâlet olarak organize edilmesinin, Maliye teşkilatının reformu bakımından en müsbet ve rasyonel hal sureti olacağı açıkça anlaşılır.

Yukarıda mucip sebeplerini izah etmeğe çalıştığımız çift Vekâlet tezi yerine, Maliye Vekâleti içinde, bazı memleketlerde görüldüğü üzere, iki veya üç Müsteşarlık ihdası suretile, bir teşkilat kuruluşuna gidilmesinin, aynı neticeyi vereceği, ileri sürülmektedir.

Kanaatimizce, müteaddit Müsteşarlıklar (Gelirler, Bütçe ve hatta Hazine Müsteşarlıkları) tarzında bir teşkilat reformu, dâvayı, ne ilmî, ne de pratik yönlerden halledecek bir yol olamaz.

Böyle bir teşkilat, şayet Müsteşarlıklara göre, gerçekten müstakil idari üniteler şeklinde tecelli edecek ise, bu takdirde, bir adım daha atarak, Vekâlet bölümüne gidilmemesinin sebebi izahsız kalır.

Müteaddit Müsteşarlık usulü, teşkilatın bütünlüğü ve bağıllığı muhafaza edilmek şartıyla tatbik edilecek ise, bu takdirde, asıl Müsteşarlık selâhiyetinin işlerin icabı, kendiliğinden bir şahısta toplanacağı, diğerlerinin Müsteşar Muavini veya Umum Müdür kalacaklarını tabii telâkki etmek lazım gelir.

İngiltere’de olduğu gibi, geleneklere dayanan “board”lar teşkilatın, değil bizde, diğer Avrupa Devletleri’nde dahi, muvaffakiyetle tatbik edilebileceğini kabul etmek güçtür.

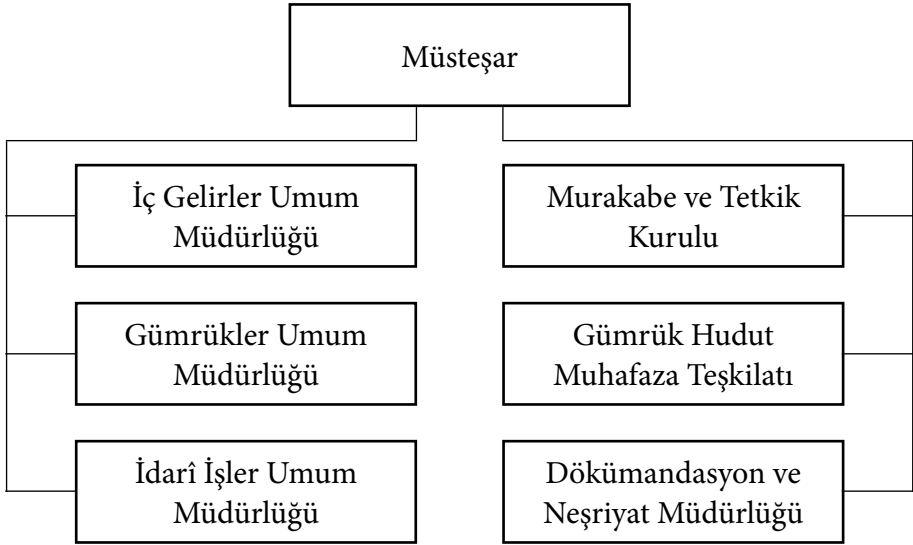
İşte bu sebeplerle ki, ortalama bir yol olarak, ileri sürülen müteaddit Müsteşarlı Maliye Vekâleti teşkilatı fikrine, prensip itibarile iştirak etmemekteyiz.

3- Gelirler ve Bütçe Vekâletlerinin kuruluşları:

İki Vekâlet tezine göre, Gelirler ve Bütçe Vekâletlerinin ne suretle kurulabileceği hususundaki fikirlerimizi kısaca arz edelim:

a- Gelirler Vekâleti

Gelirler Vekâleti merkez teşkilatının kuruluşu şematik olarak şöyle olabilir:¹⁸



Vekâletin merkez ve taşra teşkilatı, idarenin en büyük amiri olarak Müsteşara bağlı bulunacaktır.

Müsteşardan sonra, ikinci bir kademe olarak Müsteşar Muavencilikleri ihdasında ve bu suretle aktif servislerin dirijanları ile Müsteşar arasında ikinci bir makamın ithalinde, bir faide mülâhaza etmemekte, bilâkis bu usulü mahzurlu bulmaktayız. Bunun yerine, Vekâletin aktif servisleri olan iç gelirler ve gümrükler dairelerinin Umum Müdürleri ile Murakabe ve Tetkik Kurulu Başkanına geniş selâhiyetler tanınmasının

18 Gümrük ve İnhisarlar Vekâletine bağlı olan “İnhisarlar Umum Müdürlüğü”, malî monopoller sahasında yapılacak islâhat neticesinde, ilga ve tasfiye edilecek ve mezkûr idarenin yerini, iktisadî devlet teşekkülü olarak, tütün sanayii işletmesi ile alkol sanayii işletmesi alacaktır. (Bu mevzu Tekelin reformu hakkındaki etüdümüzde etrafile incelenmiştir.)

ve bunların (Kanada'da olduğu gibi) kendi servislerinin sevk ve idaresi bakımından Müsteşar Muavini durumunda olmalarını daha uygun buluruz.

İç Gelirler Umum Müdürlüğü şu Müdürlüklere ayrılacaktır:

- 1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Müdürlüğü,
- 2- Gider Vergileri Müdürlüğü,
- 3- Diğer Devlet Vergileri Müdürlüğü,
- 4- Mahalli Vergiler Müdürlüğü,
- 5- Diğer Gelirler (bu meyanda harçlar, parafiskal mükellefiyetler) Müdürlüğü,
- 6- Vergi İhtilâfları Müdürlüğü.

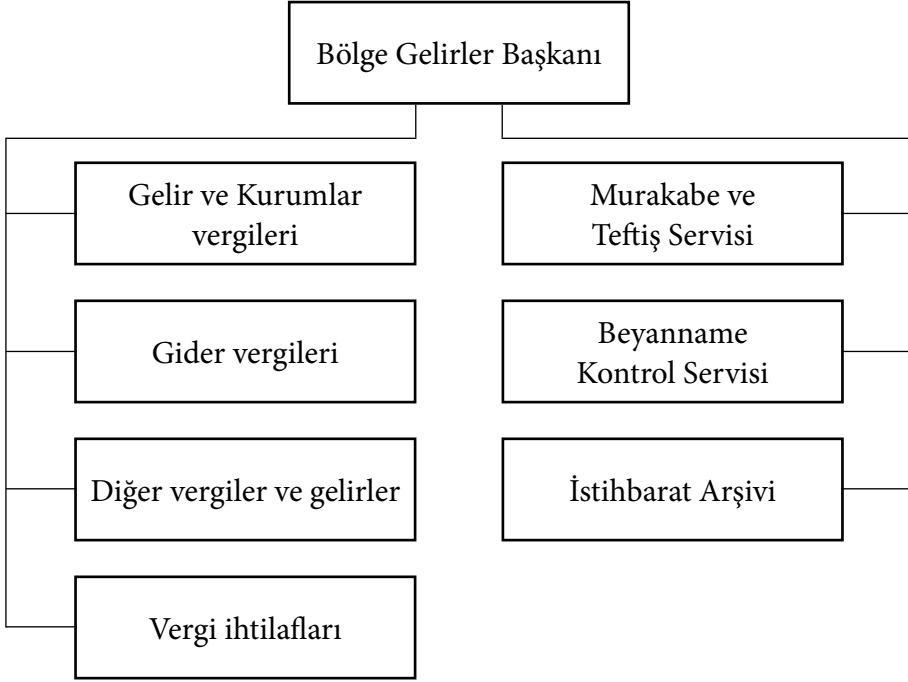
Müdürlüklerin başında “Vekâlet Müdürü” ünvanını haiz amirler bulunacak, bunlar aynı zamanda İç Gelirler Umum Müdür Muavini durumunda olacaklardır.

Gümrükler Umum Müdürlüğü İç Gelirler Umum Müdürlüğüne mütenazır olarak muhtelif “Vekâlet Müdürlüklerine” inkisam edecektir.

İdarî İşler Umum Müdürlüğü, gümrükler dâhil olmak üzere, bütün teşkilatın personel işleriyle meşgul olacak, ayrıca Maliye (Vergi) mekteplerinin idaresi, levazım işleri ve aktif servislerin iştigal mevzuu dışında kalan diğer muamelâtın tedviri de bu Umum Müdürlüğün uhdesine tevdi olunacaktır.

Murakabe ve Tetkik Kurulu, üst kademede işletme tetkikatı, vergi uzlaşmaları, mahalli vergi tatbikatının murakabesi, organizasyon işleri, etüd ve benzeri konularla iştigal edecektir. Bu kurula şimdiki Hesap Uzmanları ile aynı formasyona tabi tutulacak olan Gümrük Müfettişleri dâhil olacaktır.

İç gelirler dairesinin taşra teşkilatı, iktisadi bölge esasına göre, “Bölge Gelirler Başkanlıkları” şeklinde organize edilecektir. Mezkûr Başkanlıkların iç servisleri itibarile, kuruluşları merkez teşkilatına mütenazır olarak, şematik şekilde şöyle olacaktır:

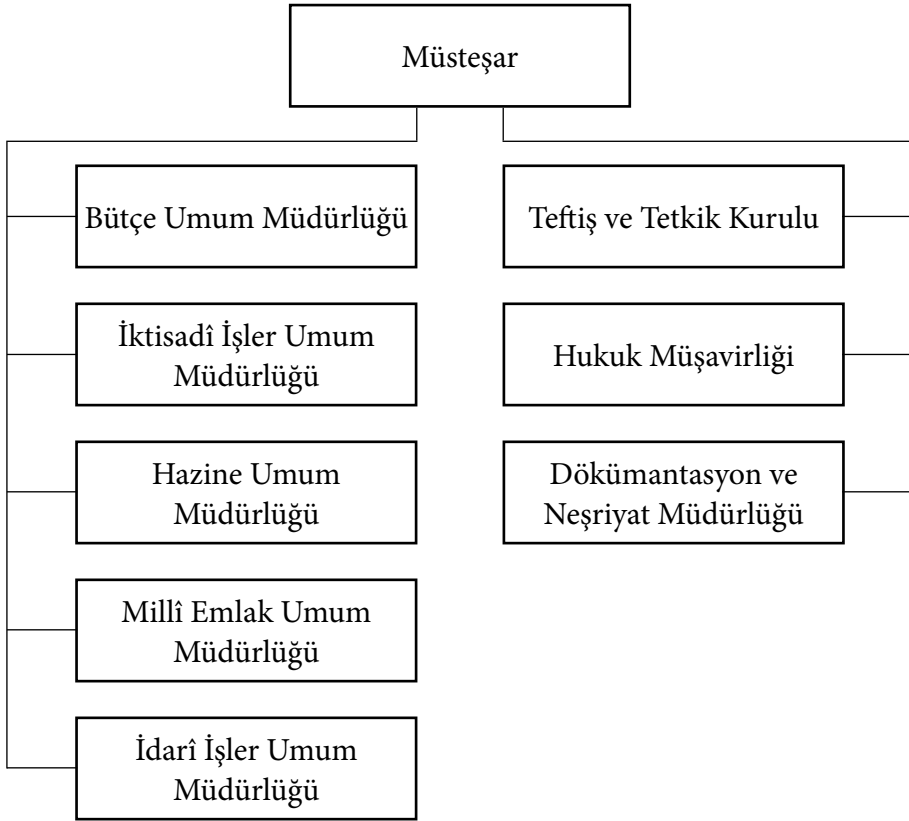


Prensip itibarile, ademi merkeziyet esasına göre, organize edilecek olan Bölge Gelirler Başkanlıklarına, vergi daireleri bağlı olacak ve vergi kontrolü ile vergi dairelerinin devamlı olarak teftiş ve murakabesi de, esas itibarile, bu Başkanlıklar tarafından yapılacaktır.

Bölge Gelirler Başkanlıklarının buldukları yerlerde, ayrıca vergi mahkemeleri de tesis edilecektir.

b- Bütçe Vekâleti

Bütçe Vekâleti merkez teşkilatının kuruluşu şematik olarak şöyle olabilir:



Teklif ettiğimiz teşkilat kuruluşuna göre, halen hazinenin meşgul olduğu İktisat ve Maliye politikasile ilgili umumi mahiyetteki işler, ayrı bir Umum Müdürlüğe devredilecek, buna mukabil Muhasebat Umum Müdürlüğü servisleri Hazineye bağlanacaktır.

Personel meselesi, yeni personel kanununa göre halledildiği takdirde, ayrıca bu işlerle iştigal etmek üzere, bir Umum Müdürlük teşkili de düşünülebilir.

Bütçe Vekâletinin taşra teşkilatına gelince, bu teşkilatın Hazine Müdürlükleri ve Hazine Ajanlıkları şeklinde tesis edilmesini ve hatta bunların ileride, İngiltere ve Belçika'da tatbik edilen sistemlere uyularak, Devlet bankaları teşkilatına bağlanmalarını uygun bulmaktayız.

4- Bizde hâlen câri olan iki vekâlet usulü:

Bilindiği gibi, memleketimizde, 1932 yılında Maliye Vekâleti ikiye inkisam etmiş ve Maliyenin yanında, ikinci bir teşekkül olarak, Gümrük ve İnhisarlar Vekâleti ihdas edilmiştir.

Cezmi Erçi'nin de belirttiği gibi, “bu inkisam hakiki bir taksimi âmalin mantıkî bir icabı olmaktan ziyade, Maliye Vekâletinin meşgul olduğu işlerden bir kısmının yeni teşkil olunan bir Vekâlete verilmesi şeklinde vukua gelmiştir”.

Filhakika, Devlet gelirlerinin, diğer bir ifade ile fiskal mevzuların, bizde olduğu gibi, ikiye bölünerek, bir kısmının Maliye Vekâletinin bir Umum Müdürlüğünde bırakılması, öbür kısmı ile iştigal etmek üzere, ayrı bir Vekâlet teşkil olunması, Devlet İdaresinde tatbik olunan büyük veya küçük Vekâletler sisteminden hiç birine uymadıktan başka, fiskal politikanın bütünlüğü, muasır sevkü idare anlayışı ve organizasyon tekniği bakımlarından da, tabir caiz görülürse, bir garabet teşkil eder.

Yabancı memleketlerde, küçük Vekâletler tipi organizasyon sisteminde, ağır sanayi, hafif sanayi Vekâletleri, deniz nakliyatı Vekâleti, İskân Vekâleti, İmar Vekâleti, PTT Vekâleti gibi iştigal sahaları mahdut olan Vekâletlerin ihdas edildiği görülmüştür, fakat münhasıran Gümrük ve malî monopolle meşgul olan müstakil bir Vekâlete tesadüf edilmez.

Bizde, Gümrük ve İnhisarlar Vekâletini, bünyesi, tarzı teşekkülü ve maksadı ihdası itibarile, devamlı bir teşekkül olarak mütalâa etmek bit-tabi mümkün olamaz. Bu Vekâlet “Maliye teşkilâtının reorganizasyonu-na” ait etüdümüzde izah ettiğimiz gibi, daha ziyade kapitülasyonların ilgasını müteakip, bir yandan gümrük işlerini tanzim etmek, öbür yandan da Devlete intikal eden inhisar işletmelerinin faaliyetlerini yoluna koymak gibi, muayyen bir misyonu ifa etmek maksadile vücade getirilmiştir. Bu vazife çoktan sona ermiş bulunduğu göre, mezkûr Vekâlet teşkilâtının şimdiye kadar aslına irca edilerek Maliyeye bağlanmamış olmasının sebepleri izahsız kalmaktadır.

5- Batı Devletlerinde Maliye Teşkilatı:

Batı Devletlerinin Maliye teşkilatı hakkında bir fikir vermek maksadile, Avrupa Devletleri, Birleşik Amerika ve Kanada'dan kısaca bahsetmeği faydalı bulmaktayız.

a- Avrupa'da iki Vekâlet sistemi

Avrupa'da Fransa ve Belçika'nın, zaman zaman, İtalya'nın da daha devamlı olarak ikili, hatta üçlü Vekâlet usulünü tatbik ettikleri görülür.

Fransa'da ilk defa 1925 yılında, Maliyenin ikiye bölünmesi suretile, ihdas edilen "Bütçe Vekâleti", muhtelif defalar ilga, tesis ve yeniden ilga edilmiştir.

Bu hareket devam ederken, bir taraftan da Maliye Vekili, milli iktisat politikasile meşgul olan Vekâleti de deruhde etmek suretile, "*Ministre des Finances et des affaires economiques*" ünvanını almış, bu suretle de, Maliye politikası ile iktisat politikasının daha irtibatlı ve ahenkli bir şekilde tedvir ve takibi yoluna gidilmiştir.

Fransa'da Maliye Vekâletinin ikiye bölünmesi teşebbüsü, Fransız vergi reformlarında olduğu gibi, bir kararsızlık ve vuzuhsuzluk içinde cereyan etmiştir. Bunun sebepleri, bir taraftan eskimiş usullere bağlı kalan Maliye teşkilatının, cezri reformlara karşı gösterdiği mukavemetten, öbür yandan da bu hareketlerin "*Gaston Jeze*"in tabirile, şiddetli bir "siyasî oportünizm" in tesiri altında bulunmasından ileri gelmektedir.

İstitraten şunu da kaydedelim ki, klasik ekole mensup olmakla beraber, "*Gaston Jeze*" Maliyenin ikiye ayrılması ve ayrı bir Bütçe Vekâleti ihdasının lüzumuna dikkati çeken ilk müelliflerdendir.

Maamafih, şunu da kabul etmek lazımdır ki, Fransa'da Maliye, Bütçe ve hatta iktisat işleri bir Vekilin uhdesinde toplandığı zamanlarda dahi, bu işler üç ayrı siyasî Müsteşar "*Secrtaire d'Etat*" tarafından idare edilmiş, (bir ara, bunlara münhasıran vergi reformu ile iştilal etmek üzere bir dördüncü Müsteşar da iltihak etmiştir) bunlar ise, Parlamento üyesi oldukları ve kabine toplantılarına da iştirak ettikleri cihetle, Maliye teşkilatında, vazıhan görünmese bile, fiili bir ayrılık mevcut bulunmuştur.

Belçika'da da, zaman zaman Maliye teşkilatının Bütçe ve Maliye Vekâletleri şeklinde ikiye bölündüğü görülür. Maamafih iki Vekâlet esası tatbik edilsin, edilmesin, Belçika'da bütçeyi hazırlama ve planlama işi, Vekiller kademesinde bir hey'et tarafından ifa edilmektedir. 1926'da "Comitee du Tresor" adı ile kurulan ve bir takım istihaleler geçirdikten sonra, 1939'da yeniden tesis edilen bu hey'et, Başvekilin reisliği altında, Maliye Vekili (ve Bütçe Vekili) ile kabine âzasından seçilen iki üyeden tereküp etmekte ve icra selâhiyetini haiz bir teşekkül mahiyetini arz etmektedir.

İtalya'da müteaddit Vekâlet sisteminin tatbikatı Fransa ve Belçika'ya nazaran daha eski ve daha istikrarlıdır. Halen bu memlekette mali işlerle meşgul olan daireler, Maliye, Bütçe, ve Hazine olmak üzere, üç Vekâlet halinde teşkilatlandırılmıştır.

b- Alman teşkilatının hususiyetleri

Almanya'da tek Vekâlet esası câridir. Yalnız bu şekildeki teşkilatın, aşağıda arzedeceğimiz, bazı hususiyetleri vardır:

1- Almanya'da Maliye teşkilatının sıklet merkezini vergi politikası ve vergi tatbikatı teşkil eder. Bu memlekette, ekonomi politikası ve iktisadi koordinasyon meseleleriyle, esas itibarile, İktisat Vekâleti meşgul olur. Halbuki, mesela İngiltere'de, iktisat politikası üzerinde Hazine Vekâleti nafiz bir rol oynar.

Bundan başka, Almanya'da para ve kredi politikası sahasında Merkez Bankasına geniş selâhiyetler tanınmıştır.

2- Almanya'da Maliye Vekâleti, biri Maliye Vekili, diğeri Bölge Yüksek Maliye Başkanları "Oberfinanzpräsident" olmak üzere, iki kademe üzerinden teşkilatlandırılmıştır. Böylece Maliye teşkilatında en geniş ölçüde ademi merkezîyet esası cari olur.

Yüksek Maliye Başkanlarının idaresi altında bulunan Bölge Maliye teşkilatı üç kısma ayrılmıştır.

I- Vergiler kısmı,

II- Gümrük kısmı,

III- Devlet malları ve inşaat kısmı.

Ayrıca Bölge teşkilatına, Başkana bağlı olarak, “Maliye Başkanlığı veznesi” dâhildir.

Vergilerle meşgul olan mahalli faal servisler, vergi daireleridir. Bunların yerleri, işgal mevzuları, faaliyet sahaları bölge Yüksek Maliye Başkanı tarafından tesbit edilir.

3- Alman mevzuatına göre, verginin tahsilinde, idareci ile muhasip arasında bir tefrik yapılmamıştır. Vergi daireleri, aynı zamanda tahsil işleri ile de vazifelidirler.

c- İngiltere’de gelirler teşkilatı

İngiltere’de gelirler mevzuu ile iki idare meşgul olur:

- İç gelirler idaresi (*Board of Inland Revenues*)
- Gümrük ve İstihlak Vergileri İdaresi (*Board of Customs and Excises*)

Şeklen Maliye Vekâletine (Hazine Vekâletine) bağlı görünmekle beraber, bu idareler, kendi sahalarında müstakillen faaliyette bulunurlar. Bu itibarla, bu idareleri Hazine Vekâleti teşkilatının dışında mütalâa etmek daha doğru olur.

Bahis mevzuu teşekküller, bir Başkan, bir Başkan Muavini ve üç komiserden (*Commissioner*) mürekkep beşer kişilik birer hey’et tarafından sevk ve idare olunurlar.

İç gelirler idaresinde vergileme işleriyle, Başkanlık hey’etine bağlı olmak üzere, Vergiler Umum Müdürlüğü diyebileceğimiz “*Office of the Chief Inspector of Taxes*” meşgul olur. Başkanlığa, ayrıca etüd ve istatistik Müdürlüğü ile, ihtilafli işler Müdürlüğü bağlıdır.

Vergiler Umum Müdürlüğü teşkilatına, gelir vergisi tahakkukatı ile işgal eden, takriben 650 mahalli vergi dairesi “*Districts Offices*” dâhildir.

Diğer vergiler için muayyen yerlerde hususi bürolar ihdas edilmiştir. Mesela Surtax ile ilgili işler, Londra’da da, merkezi bir bürodan idare

olunur. Veraset vergisinin tarhiyatı ile, biri Londra'da, diğeri Edinburg'da olmak üzere iki daire meşgul olur.

İngiliz vergi tatbikatının hususiyetlerinden birini de, vergi alacaklarının, (Almanya'daki tatbikatın aksine) iç gelirler teşkilatı dışında, muhasebe ve kontrol servisi tarafından tahsil edilmesi keyfiyeti teşkil eder. Bunun için, her biri bir tahsildar tarafından idare edilen 300 kadar tahsil bürosu faaliyette bulunur. (Fransa'da ve İtalya'da da tahakkuk ile tahsil ayrılığı vergi tatbikatında da cari olan bir usuldür. Bizde de, bilindiği gibi, gelir vergisi reformuna kadar bu usul carî idi.)

d- Birleşik devletlerde ikili teşkilat

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1921 Bütçe ve Muhasebe Kanunı ile Maliye sahasında iki önemli teşkilat vücutte getirilmiştir. Bunlardan biri, bütçe bürosu "*The Bureau of the Budget*", diğeri de, umumi muhasebe idaresi "*General Accounting Office*" dir.¹⁹

Cumhurbaşkanının emrinde bulunan ve 1939'da Başkanın icra ofisine bağlanmış olan, bütçe bürosu, masraf tahminleri tetkik, tevhit ve bunlar arasındaki irtibat ve münasebetleri tesis etmekte ve böylece masraf bütçesini tertip ve tanzim eylemektedir.

Bütçe bürosu, masraflarda indirme yapmağa, masraf dairelerini kontrol etmeğe, mezkur dairelerin faaliyetlerini, çalışma metodlarını tetkik ve amme hizmetlerinin daha verimli bir tarzda icrası hususunda tavsiye ve tekliflerde bulunmağa yetkilidir.

Bütçe bürosu, masraf daireleri ile olan münasebetlerini, "*Budget Officer*" denilen selahiyetli memurları vasıtası ile tedvir eder.

Bütçe bürosunun direktörü, Cumhurbaşkanının kabinesi denilen, daire Başkanlarından müteşekkil hey'ete dahildir. Bazı müellefliren belirttiklerine göre, büronun müdürü, kuvvetli bir şahsiyet ise, mevkii icabı, Hazine (Maliye) Vekilinden fazla nüfuz sahibi olabilir.

¹⁹ Umumi Muhasebe İdaresi (GAO), başka bir sistem dâhilinde, Avrupa Devletlerinde Divanı Muhasebatın gördüğü murakabe vazifesini ifa eder. Ayrıca, bu idare tarafından, amme teşebbüslerinin murakabesi (bizde umumi murakabe hey'etinin fonksiyonu) yapıldığı gibi, Devletin merkezi muhasebesi de tutulur.

Burada Şu noktayı da belirtelim ki, Birleşik Devletler’de, Bütçe Büro-
rosu esas itibarile masraf bütçesile meşgul olur. Âmme gelirlerinin tah-
minleri Hazine Vekâleti tarafından yapılır. Âmme gelirlerini de içine
alan Devlet bütçesi, Başkanının mesajı ve ekonomik rapor ile tekemmül
ettirildikten sonra, milli ekonomi bütçesi mahiyetini alır. Bütçenin bu
suretle hazırlanmasına, Başkanlık icra bürosuna dahil, iktisat Müşavir-
leri hey’eti de iştirak eder.

Birleşik Devletler’de, Hazine Vekâleti içinde olmak üzere, gelirlerle,
İngiliz usulünde olduğu gibi, iki idare meşgul olur:

- İç gelirler idaresi (*Bureau of Internal Revenue*)
- Gümrükler idaresi (*Bureau of Customs*)

İç gelirler idaresi, 1952’de, Hoover raporundaki tavsiyeler nazarı iti-
bare alınmak suretile, yeniden organize edilmiştir.

Bu teşkilatın kuruluşu ana hatlarile Şöyledir:

1- İç gelirler idaresi, Cumhurbaşkanı tarafından tayin edilen bir
komiser Başkanlığında, yüksek mertebede ajanlar ve bir idare komitesi
tarafından idare olunur.

2- TeŐkilatta, geniş ölçüde ademi merkeziye usulüne gidilmiş, 21
bölge komiserliği ihdas olunmuş, mahalli tahakkuk ve tahsil ve kontrol
servisleri bunların emrine verilmiştir.

3- Eskiden, merkezi VaŐington’da olan ve yüksek murakabe Kurulu
durumunda bulunan “*Technical Staff*”de, merkeze bağlı kalmakla bera-
ber 12 bölgeye dağıtılmak suretile, desantralize edilmiştir. (Bu heyete
dahil murakipler, ehemmiyetli vergi tetkikleriyle meşgul olmakta, mü-
kelleflerle uzlaŐmalar yapmakta ve vergi tetkik ve murakabesine ait baş-
kaca önemli konularla uğraŐmaktadırlar.)

e- Kanada’da çift Vekâlet sistemi

Kanada, bilindiği gibi, ileri bir sanayi memleketi olmakla beraber,
ziraat ekonomisi de münkeŐif bulunan ve vergi sisteminde, İngiltere ve
Birleşik Devletlerin aksine, muamele vergisine önemli bir yer vermiş

olan (federal hasılatın takriben 1/3'ünü muamele vergisi varidatı teşkil eder) bir Devlettir.

Kanada Maliye teşkilatında, iki Vekâlet esasına müstenit iş bölümünün en rasyonel ve vazıh tatbik şeklini görürüz.

Bu Devlette, Maliye servislerinin gruplandığı iki Vekâlet, Milli Gelir Vekâleti ve Maliye Vekâletidir.

Milli Gelir Vekâleti, münhasıran vergi mevzuu ile (vergilerin tatbiki, murakabesi, vergilere ait diğer çalışmalarla) iştigal eden bir "İhtisas Vekâleti" durumundadır.

Maliye Vekâleti ise, Bütçe, hazine işleri ve umumi mali politika ile ilgili mevzularla uğraşır.

Milli Gelir Vekâleti, İngiltere ve Birleşik Devletlerde gelir teşkilatına müşabih olarak, iki idare şeklinde organize edilmiştir:

- Gelir ve servet vergileri idaresi,
- Gümrük ve masraf vergileri idaresi

Bu idarelerden her birinin başında bir Müsteşar bulunmaktadır.

Merkezi bürosu (Ottava) şehrinde olan gelir ve servet vergileri idaresinin (*Taxation Division*) kuruluşu şöyledir:

- Müsteşar,
- Müsteşar Muavini,
- Vergiler Umum Müdürlüğü,
- İdari İşler Müdürlüğü,
- Personel Müdürlüğü,
- Teftiş Servisi,
- Tetkikat Servisi,
- Veraset İşleri Müdürlüğü

Yukarıda, kuruluşunu şematik olarak ifade ettiğimiz merkez bürosunun rolü, mahalli teşkilatın faaliyetlerini istikametlendirmek, kontrol

etmek ve böylece vergi mevzuatının yeknesak bir şekilde tatbikini sağlamaktır.

Mahalli teşkilata gelince, bu teşkilat, vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil ve murakabe işleriyle iştigal eden, 26 bölge vergi dairesinden teşekkül etmektedir. Bunların Müdürleri bölge dairelerinin faaliyetinden ve randımanından, vergiler Müsteşarına karşı mes'uldürler.

NETİCE:

Zamanımızın iktisadi ve sosyal doktrinleri ve bunların tesiri altında vukua gelen gelişmeler, bizi, vergi hadisesini, yeni bir perspektiften mütalâa etmeğe zorlamaktadır. Bu açıdan bakınca, verginin mücerret mali bir mevzu olmaktan çıktığını, iktisadi-içtimai politikanın en önemli bir vasıtası olduğunu, diğer bir ifade ile, klasik, bitaraf, mali verginin yerini, aktif, düzenleyici, politik verginin aldığını görürüz.

Verginin, cemiyet hayatındaki yeni fonksiyonunu ifa edebilmesi, vergi sisteminin, tatbikat ve teşkilat cephelerile, bir bütün olarak, derin islahata tabi tutulmasını icap ettirmektedir.

Şunu kabul etmek lazımdır ki, klasik-Ortodoks düşünüş tarzı, eski-miş usuller, yarım, cesaretsiz, tesadüfi tedbirlerle ve siyasi oportünizm havası içinde, vergi davasını çözmeye imkan yoktur. Bu hususta Fransa'nın birinci dünya harbinden sonra Maliye sahasında uğradığı muvafakiyetsizliği bir misal olarak göstermek kabildir.

Türkiye'de, iktisaden geri kalmış bir memleket olarak, umumi ve radikal vergi reformu ihtiyacı, kendini daha da şiddetle hissettirmektedir. Filhakika, bizim durumumuzdaki memleketlerde vergi, milli yatırımların başlıca finansman kaynağını teşkil ettiği cihetle, iktisadi kalkınma, enflasyona baş vurmadan tahakkuk ettirmek istenirse, rasyonel ve verimli bir mali sistemin tesisi kat'i bir zaruret halini alır.

Rasyonel vergi sistemi masif randımanlı ve mahdut sayıda büyük vergilere istinat eden, mazinin kalıntısı, perakende, dağınık ve verimi düşük vergilerden tasfiye edilmiş olan bir vergi nizamıdır.

Türkiye, modern vergicilik devresine, 1950 gelir vergisi reformu ile girmiştir. Bu reformun, fikrimizce müsbet neticelerinden biri de, getir-

diği yeni vergi anlayışı ile, umumi, organik vergi ıslahatına yol açmış olmasındır.

Bu etüdümüzde, bahis konusu umumi vergi ıslahatının hangi esaslar dairesinde tahakkuk ettirilebileceğini araştırdık. Şimdi, bu husustaki görüşlerimizi birer kelime ile ifade etmek suretile bir neticeye bağlamaya çalışacağız.

Türk gelir vergisinin, İلمي yapısı sağlam olmakla beraber, zayıf tarafları da vardır. Bu itibarla, umumi vergi reformu çerçevesi dâhilinde, bu temel verginin de ıslah ve tekemmül ettirilmesi zaruri bulunur. Bunun için, her şeyden evvel, esnaf muaflığını daraltmak ve zirai kazançları verginin mevzuuna almak suretile, verginin kaidesini, yani mevzu ve matrahını genişletmek icabeder.

Gelir vergisinde tarifede yapılacak tadilat ile nispet arttırılmalarını, tahakkuk ettirilecek reformun umumi çerçevesi içinde mütalea etmek, diğer yandan da paranın satın alma gücünde vukua gelen azalma neticesinde tarifede kendiliğinden hâsıl olan değişmeleri de göz önünde bulundurmak iktiza eder.

Diğer taraftan, yapılacak ıslahat sırasında, gelir vergisini, iktisadi fonksiyonu itibarile daha tesirli bir hale getirecek ve sosyal bakımdan da bünyesini kuvvetlendirecek tedbirlere de başvurulmalıdır.

Gelir vergisinden sonra en önemli vergiler manzumesini teşkil eden gider vergilerine gelince, bunlara taallük eden son reform, itiraf etmek lazımdır ki, taşıdığı mâna ve istihdaf ettiği maksatlara tamamilen uygun bir tarzda tahakkuk edememiştir. Umumilik prensibinden inhiraf ederek, deri ve kereste gibi iki mühim maddeyi mevzuunun dışında bıraktığı ve daha ziyade iplikler üzerine yüklenen bir mükellefiyet şeklini aldığı için istihsal vergisini, ilmi bir sistem olarak izah ve müdafaa etmeğe imkan kalmamıştır.

Diğer taraftan, tütün, alkol, şeker gibi başlıca istihlak vergisi mevzuları da gider vergileri kodunun haricinde bırakıldığı cihetle, bahis mevzuu reform bu cephesile de natamam kalmıştır.

Tütün ve alkol (alkollü içkiler) en verimli olan ve geniş mali rezervler saklayan fiskal kaynaklardır. Bizde hâlâ “plus-value” esasına göre, mali monopole tabi bulunan bu maddelerin doğrudan doğruya vergi

rejimine alınmalarını, öbür yandan da, bu maddelerin imali ile iştilgal eden Tekel idaresinin, işletme inhisarını haiz, İktisadî Devlet Teşekkülleri haline ifrağ edilmesini, umumi mali reformun başlıca hedeflerinden biri telakki ederiz.

Gümrük kanunumuz, tarife rejimindeki değişikliğe ve Vergi Usul hukukumuzdaki reforma intibak edememiştir. Bunu temin için, mezkûr kanunun, bilhassa tarh ve tahakkuk muameleleri, vergi murakabesi, malî kaza yönlerinden esaslı bir revizyona tabi tutulmasını lüzumlu bulmaktayız.

Vergilerimiz için, en iptidaî, muğlak ve girift hallerini muhafaza etmiş olanlar, damga resmi ile harç namı altında tatbik edilen mükellefiyetlerdir. Bu sahada yapılacak ıslâhatın hedefleri, evvelâ, tipik bir vergi (gayrimenkul iktisabı vergisi) olan tapu harcını, vergi olarak yeniden tesis etmek, damga resmi ile harçlar ve diğer vergiler arasında mevcut olan tedahül ve tekerrürleri bertaraf eylemek, damga resmi yığına dahil türlü vergilerden, nisbeten verimli ve rasyonel bir vergi sistemi içinde yaşama imkânına mali olanları, yeniden organize etmek, diğerlerini tasfiyeye tabi tutmak; harçları da, gerçekten bu mahiyette olan ödemelere inhisar ettirerek vergi dışına çıkarmaktır.

Menşei harç olan veraset vergisine gelince, bu tarihi mükellefiyetin zamanımızda tatbikine, ancak içtimai mülâhazalarla, devam edilmektedir. Bu sebeple, bu mükellefiyette, bilhassa karı, koca ve fûru'a intikal eden servetler hakkında geniş istisnalar tanımak ve mevzuun tesbit ve takdirinde farklı muamelelerden tevakki etmek lazımgelir.

Diğer devlet vergileri içinde, vergi ıslâhatı yönünden dikkati çekenler, otomobil vergisi, hayvanlar vergisi ve bina savunma vergisidir.

Yeni ihdas edilen otomobil vergisi, devamlı bir mükellefiyet olarak kalacak ise, bunun bir servet vergisi değil, bir lüks vergisi olarak gider vergileri grubunda mütalâa olunması iktiza eder.

Diğer Devlet vergilerinden, tekâlifi şer'iyenin bir artığı olan hayvanlar vergisinin ilga edilmesi, bina savunma vergisinin de mahalli idarelere terk olunması, Organik Vergi Reformunun kaçınılmaz icaplarındandır.

Organik Vergi Reformu çerçevesi içinde ele alınacak önemli mevzulardan biri de, Mahallî Finans meselesidir. Bu dâvanın halli hususunda alınacak başlıca tedbirler; özel idareleri vergi ile ilgilerini kesmek, belediyeleri verimli, reel vergilerle (bina ve arazi vergisi, işletme vergisi) teçhiz etmek ve Devlet vergilerinden pay verme usulü yerine, umumî bütçeden, muayyen bir sistem dâhilinde, sübvansiyonlar yapılması esasını kabul etmektir.

Bahis mevzuu mali ıslâhat ile istihdaf olunan gayelerin bilfiil tahakkuk edebilmesi için, vergilere atfedilen ehemmiyet derecesinde, vergi tatbikatına ve tatbikatın maddi mesnedi olan teşkilata da önem verilmesi iktiza eder.

Tatbikat cephesinden, üzerinde bilhassa durulması gereken meseleler, vergi murakabesi, vergide uzlaşma, vergi kazası, vergi cezaları, servet beyanı, istihbarat arşivi ve Serbest Muhasebe Uzmanları meseleleridir.

Vergi tatbikatında işletme murakabesi şekliyle ön plana geçen, vergi murakabesi mevzuunda yapılacak başlıca ıslâhat, memleket plânında, beyanname tetkikatile iştigal edecek mahalli kontrol teşkilatının vücuda getirilmesi ve Hesap Uzmanları faaliyetinin, yeni Maliye teşkilatı içinde, Uzmanların formasyonları ile mütenasip olarak alacakları mevkie göre, yeniden nizamlanmasıdır.

Vergide uzlaşma, modern vergiciliği kabul ettikten sonra, bunun kaçınılmaz bir icabı olarak, vergi usulümüze ithal etmek zorunda bulunduğumuz hukuki bir müessesedir.

Malî kaza davasına gelince, bunun, bölge vergi mahkemeleri ve Yüksek Maliye Divanından mürekkep iki kademeli müstakil bir ihtisas kaza teşkilatı vücade getirilmek suretile halledilebileceğine inanmaktayız.

Vergi cezalarının, umumi ceza prensiplerinin ışığı altında ve bilhassa kaçakçılık suçundan, hatta kusurda, kasıt unsurunun aranması bakımından, esaslı bir revizyona tabi tutulmasını zaruri buluruz.

Servet beyanı, vergi tatbikatında, en geniş ölçüde otokontrolü tesis edeceği cihetle, bu usulün de vergi emniyeti yönünden kabulünde zaruret mütalâa ederiz.

İstihbarat arşivinin, merkezi ve bürokratik bir teşkilat olarak kurulmasında pratik fayda mülhaza etmemekte, arşivin mahalli planda organize edilmesini uygun bulmaktayız.

Serbest Muhasebe Uzmanları meselesine gelince, mükelleflere vergi işlerinde yardımcı olmak üzere, Maliyenin inisyatifi ile böyle bir teşkilât vücuda getirilecek yerde, münhasıran malî mevzularla uğraşan vergi Müşavirlerine ait mesleki bir disiplinin tesisini daha müsbet, pratik ve isabetli bir hal sureti telakki etmekteyiz.

Umumî, organik mali reformun diğer bir cephesini de, biraz önce belirttiğimiz gibi, Maliye teşkilatının reorganizasyonu teşkil eder.

Organ olarak, Maliyenin fonksiyonunda vukua gelen derin tahavvülü takip ve bu oluşa intibak edebilmesi için, Maliye teşkilatının irrasyonel, kifayetsiz ve karışık şeklinden çıkarılarak, bugünün organizasyon anlayışı ve metotlarına göre, yeni baştan kurulmasının zaruri olduğuna kaniyiz.

Maliye teşkilatının reorganizasyonu hususunda savunduğumuz fikir, iki vekâlet teze dayanmaktadır. Bu teze göre, Maliye, biri Gelirler Vekâleti, diğeri de Bütçe Vekâleti olmak üzere, teşkilatlandırılacak ve şimdiki Gümrük ve İnhisarlar Vekâleti lağvedilerek, bu Vekâletin teşkilatı da Gelirler Vekâletine bağlanacaktır.

Gelirler Vekâleti, Kanada misalinde olduğu gibi, münhasıran vergi politikası ve vergi tatbikatile iştigal eden bir İhtisas Vekâleti mahiyetinde olacaktır. Bütçe Vekâleti ise, Bütçe ve Hazine kısımlarile, bir taraftan amme masraflarına taalluk eden klasik bütçe işlerle uğraşacak, diğer taraftan da, içine bütçeyi de alan umumi iktisadi muvazene çerçevesi dâhilinde, para, döviz, kredi, yatırım politikaları, bunların tatbikatı ve murakabesile meşgul olmak suretile, Millî İktisat Vekâleti veya İktisadî Koordinasyon Bakanlığı fonksiyonunu ifa edecektir.

Bütçe Vekâleti kuruluş bakımından tetkik, etüd, murakabe ve muhasebe servislerile, esas itibarile, merkezi teşkilata istinat edecektir. Amme masraflarının mahalli planda icrası ve murakabesi, git gide bankalara (Devlet bankalarına) bağlanacak olan servisler tarafından ifâ olunacaktır.

Gelirler Vekâletinin merkez teşkilatı, umumî mahiyette, plânlama, sevk ve idare, etüd, tetkik ve murakabe faaliyetlerine göre organize edilecek, vergi tatbikatı (vergi dairelerinin tesisi, faaliyetlerinin tanzimi, murakabesi, teftişi ve beyanname kontrol işleriyle) ademi merkeziyet esasına göre kurulacak olan, Bölge Gelir Başkanlıkları iştigal edecektir.

Yukarıdan beri, vergicilik sahasında, bizce yapılması gereken, büyük reformun hedefleri ve esaslarını izah etmeğe çalıştık. Bu genişlikte ve derinlikte bir mali reform tezinin şiddetli bir mukavemetle karşılaşacağını tabii telâkki ederiz.

Her şeyden evvel, bu çaptaki her bir reform hareketinde görüldüğü gibi, ortaya umumî ve radikal ıslâhat fikirlerimin, bizim şartlarımıza, diğer bir deyimle memleket realitesine uymadıkları, bu sebeple nazârî mütalâalardan ibaret buldukları iddia olunacaktır.

Hiç şüphe yok ki, mevcut müessese ve usullerde bünye değişikliğini tazammun eden bir reform hareketi, mali, siyasi ve idari yönlerden çetin güçlüklerle karşılaşılacaktır. Ancak bu güçlükleri yenme kudreti, böyle bir reform hareketinin mânası ve maksadında zaten mündemiç bulunur. Böyle olmasa idi, vergiciliğimizde yeni bir devir açmış olan Gelir Vergisi ve Vergi Usul Hukuku reformlarımız muvaffak olabilir mi idi?

Şu var ki, ileri sürdüğümüz vüs'at ve ehemmiyette bir mali reformun tahakkuk edebilmesi, bir takım şartların yerine getirilmesine bağlı olduğu da bir vakıadır. Bu şartları şöyle sıralayabiliriz:

1- Etüdümüzün başından beri belirttiğimiz üzere, bahis mevzuu olan malî reformu, vergilerimizi, vergi tatbikatını ve Maliye teşkilatını ihata eden bir bütün olarak mütalâa etmek lâzımdır. Bu reform hareketi, vergi sistemi içinde olduğu kadar, vergilerle tatbikat ve teşkilat arasındaki münasebet ve irtibat gözönünde tutulmak suretile organize edildiği ve yürütüldüğü takdirde muvaffak olabilir.

Aksi halde, yeni reformun irtibatsız ve insicamsız bir surette, parça parça, tahakkuku yoluna gidilmesi halinde, ancak makûs neticelerin doğmasına sebebiyet verilmiş olur.

Şu noktaya da işaret edelim ki, reformun bir bütün olarak ele alınması, birden ve bütün şümülü ile kanunlaşarak, tatbik mevkiine konmasını elbet de icap ettirmez. İslahatın, kabul edilecek esaslar dairesinde

ve tayin olunacak müddetler zarfında, peyderpey tahakkuk ettirilmesi şüphesiz mümkündür ve belki de zaruri bulunur.

2- Reform projesi, Maliyenin selâhiyetli elemanlar ile ilim adamlarından teşkil edilecek olan bir komisyon (Umumî Vergi Reform Komisyonu) tarafından hazırlanmalıdır. Bu komisyonda yer alacak olan ilim adamları sayısının en az Maliye üyelerinin sayısı kadar olması temin edilmelidir. (Almanya'da yeni Vergi Reformu projesini hazırlayan hey'et, muhtelif üniversitelere mensup, tanınmış 12 Maliye ve İktisat profesörü ile Maliyenin yalnız bir mümessilinden teşekkül etmiştir. Diğer memleketlerde bu kabil çalışmalar ilim adamlarının yardım ve iştiraki ile yapılmaktadır.)

Reform komisyonuna muayyen bir çalışma yeri ve gerekli çalışma vasıtaları temin edilmeli ve projenin hazırlanması için uzun bir müddet (en az bir yıl) bırakılmalıdır.

Komisyonun, reform mevzuu ile ilgili olup evvelce yapılmış olan etüdler ve diğer malûmat tasnifli ve tertipli olarak tevdi edilmeli, diğer taraftan da komisyonun, lüzumlu göreceği araştırma ve incelemeleri yapmasına ve re'sen malûmat toplamasına imkân verilmelidir.

Komisyonun hazırlayacağı proje umumî vergi ıslahatına ait bir "program-proje" olacaktır. Bu projede reformun hedefleri gösterilecek, esasları ve tahakkuk tarzı, mucip sebeplerile, izah edilecektir.

Burada şu noktayı da belirtmek yerinde olur ki, uzun ve ciddi mesayi istilzam eden komisyon faaliyetlerinden, Batı Devletleri'nde olduğu gibi, müsbet bir netice istihsali matlup ise, komisyon âzasına, işin ehemmiyeti ile mütenasip, bir ücret vermekten çekinmemek lâzımgelir.

Komisyonun vazifesi, umumî projeyi tanzim ve Maliye Vekiline takdim ile hitama erecektir.

Bu proje sayesinde, memleketimizde vergi dâvası toplu olarak ortaya konmuş ve dâvanın ne suretle halledileceği en selâhiyetli bir organ tarafından gösterilmiş olacaktır.

3- Reform komisyonunun çalışmaları, umumî ilmî ve objektif bir karakter taşıdıkları cihetle, Batı Devletleri'nde yapıldığı gibi, gizli tutulmamalı, tamamen tersine, umumî efkâra, üniversite mehalifine, ilgili

meslekî teşekküllere, muhtelif yollardan duyurulmalı ve böylece, “*public hearing*” usulüne tevkiyan, umumî münakaşaya vazedilmelidir.

Bu hareket tarzile, hem demokratik icaplara uyulacak, hem de reformun, müsbet bir şekilde de realize edilmesini kolaylaştıracak, ilmî ve politik atmosferin yaratılması suretile, içtimaî ve idarî bünyede sarsıntı tevhid eden sürpriz icraat olmaktan kurtarılması temin edilmiş olacaktır.

Almanyada yukarıda temas ettiğimiz, Yeni Vergi Reformu projesini hazırlayan ilmî hey’etin çalışmaları 1952 yılından beri “âmme münakaşasına” vazedilmiş, bu çalışmalara ait raporun bir nüshası hatta bana da gönderilmiştir.

Erlangen üniversitesinde iktisat profesörü, tanınmış Alman âlimlerinden Prof. Stucken, İstanbul Üniversitesi’nde verdiği iki konferanstan birini, kendisinin de âzası bulunduğu ilim hey’etinin hazırladığı vergi reformunun izah ve münakaşasına hasretmiş idi.

Bizde de, gelir vergisi reformunda, belki sistemli bir tarzda olmakla beraber, bu yoldan gidilmiş ve bilhassa o sıralarda İstanbul’da toplanan iktisat kongresi, gündeminin başına bu mevzuu almakla, gelir vergisi dâvası geniş ölçüde umumî münakaşa sahasına intikal etmiştir ki, malî sistemimiz de bir çığır açan bu hareketin, muvaffak olmasının sebeplerinden birini de, bu hadisede görmek hatalı sayılmamalıdır.

4- Nihayet, malî reformun başarı ile tatbik edilebilmesinin, personel meselesinin realist bir anlayışla ve müspet bir şekilde halledilmesine mütevakkıf bulunduğunu kabul etmek lâzımgelir.

Âmme idaresine taallûk eden bu umumî ve kompleks meselenin halli hususunda, bilindiği gibi, yapılan etraflı ve esaslı çalışmalar neticesinde, bir kanun tasarısı hazırlanmış ve Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.

Biz burada, tasarı üzerinde durmayarak, personel dâvası ile ilgili bir prensip meselesine dokunmakla yetineceğiz.

Malûm olduğu üzere, bazı Avrupa Devletleri’nde (Fransa ve Belçika gibi), maaş dâhil ücret rejimi, müteharrik mikyas, “*eçhelle mobile*”, diğerk bir tabirle “endeksli ücret” esasına göre tanzim edilmiştir.

Endeksli ücret sisteminde, hizmetlilerin geçimini ve maddî refahını, para düşüşü, diğer bir deyimle, fiyat artışının tehlikelerinden masun tutmak maksadile, çeşitli ihtiyaç maddeleri ve hizmetlerin fiyatları esas tutularak, umumî bir endeks tesbit edilmekte ve bu endekste, muayyen bir nisbetin fevkinde bir artış vukua gelirse, ücretler de otomatik surette, aynı nisbette arttırılmaktadır.

Görülüyor ki, müteharrik mikyas usulünde, nominal ücretin yerini, paranın satın alma gücüne göre, kendiliğinden ayarlanan reel ücret almaktadır.

Muvazeneli ve istikrarlı bir ekonomisi ve Maliyesi olan Belçika, uzun zamandan beri, müteharrik mikyas usulünü tatbik ederken, Türkiye’de bu usule başvurulmadan, memur dâvasının, müsbet bir tarzda halledebileceğini varid görmemekteyiz.

Bize göre, memur dâvasının, düğüm noktasını teşkil eden maaş rejimini, endeksli ücret esasına göre halledilmedikçe, en modern ve mütekâmil sistemler dahi mesnetsiz ve muallâkta kalmış, buna mukabil, iptidadan endeksli ücret esası kabul edilirse, memur dâvasının bütün diğer cepheler ile, bu yeni görüşün ve anlayışın ışığı altında, kolaylıkla ve adeta kendiliğinden çözülmesi, imkân dâhiline girmiş olacaktır.

Vakıa, yukarıda zikrettiğimiz, personel kanunu tasarısında, “Devlet Personel Dairesine” memur maaşlarının konjonktürü takip edebilmesi için, gerektiği zaman hükûmeti ikaz ve tenvir etmek yetkisi tanınmıştır. Fikrimizce, bu gibi, müphem ve yarı tedbirlerle dâvayı halletmeye imkân yoktur. Endeksli maaş esası, ya bütün berraklığı ile, açık açık kabul edilir ve böylece, âmme idaresinin en mühim meselesi müsbet ve kat’i bir surette çözülür, yahut da, bu meseleye hiç dokunulmaz. Her halde, bu mevzuda, yarı tedbirlere başvurmaktan tevakki olunmalıdır.

