

# Türk vergi sisteminin ekonomik gelişme üzerindeki etkileri

EKONOMİK  
VE  
SOSYAL  
ETÜDLER  
KONFERANS  
HEYETİ





**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN  
EKONOMİK GELİŞME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN EKONOMİK GELİŞME  
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti tarafından İstanbulda basılmıştır. Bu kitabın her hangi bir kısmı mehz gösterilmeden alınamaz. Adres: Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Cumhuriyet Caddesi, Adlı Han No. 279-281, Kat 8, Harbiye — İstanbul

Bu kitap, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti tarafından 25 - 30 Eylül 1970 tarihleri arasında «Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri» ismi altında İstanbul'da tertiplenen uluslararası Seminer'de verilmiş olan tebliğlerden ve tartışma zabıtlarından müteşekkildir.

Çeltüt Matbaacılık Koll. Şti.  
İstanbul — 1971

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN  
EKONOMİK  
GELİŞME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**





## İÇİNDEKİLER

### GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİLİMLER

Prof. Dr. Fritz Neumark ..... 13

### AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE VERGİ POLİTİKASI VE EKONOMİK KALKINMA

Prof. Jack Wiseman ..... 27

### TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE EKONOMİK KALKINMA

Kemal Kurdaş ..... 47

### TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Adnan Başer Kafaoğlu ..... 80

### TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu ..... 101

## TÜRKİYE'DE GİDER VERGİLERİ

Prof. M. Orhan Dikmen ..... 130

## TÜRKİYE'DE GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİ

İlhan Özer ..... 145

## TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİLERİ

Öztin Akgüç ..... 161

## TÜRKİYE'DE YENİ VERGİ TEDBİRLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

Doç. Dr. Sevim Görgün ..... 188

## HAFTANIN ÖZETİ

Kemal Kurdaş ..... 199

## Ö N S Ö Z

1961 yılında kurulmuş olan Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Türkiye'nin ekonomik ve sosyal meselelerine çözüm yolları bulabilmek üzere araştırmalar yapmayı amaç edinmiş bir teşekküldür. Heyet, bu amacı gerçekleştirmek için düzenlediği açık oturumlar, yayınlar, milletlerarası seviyedeki konferans ve seminerlerinde konuların ve problemlerin açık olarak tartışılmasına imkân hazırlar. 25-30 Eylül 1970 tarihlerinde İstanbul'da B. Tarabya Otelinde toplanan «Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri» Semineri, Konferans Heyeti'nin kuruluşundan bu yana düzenlediği büyük seminerlerin onbirincisidir.

Bir vergi sistemi, genel bir yaklaşıkla, üç ayrı açıdan değerlendirilebilir: malî, sosyal ve ekonomik. Uzun yıllar memleketimizde vergilerin konma ve değiştirilmesinde malî hedef, yani devlete gelir sağlamak, gözönünde tutulan temel düşünce olmuştur. Sosyal adalet düşüncesinin ise vergi anlayışımızda bugün dahi dikkatli ve ileri bir muamele gördüğü iddia edilemez. Vergi politikamızda ekonomik değerlendirme ve anlayışın, özellikle kıymet verilen bir kıstas olduğunu iddia edebilmek ise daha da zor olmaktadır. Bu itibarla memleketimizde bütün vergi sistemini ve teker teker her vergiyi ekonomik hayata, ekonomik gelişme ve kalkınma gayelerimize etkileri açısından dikkatli bir incelemeye tâbi tutmakta büyük faydalar olacaktır; bu Seminer, bu düşünce ile düzenlenmiştir.

Takdim ettiğimiz kitap, Seminer'de sunulan tebliğlerin metinlerini ve yapılan tartışmaların zabıtlarını bir araya getirmektedir.

Konferans Heyeti, Türk vergi sisteminin ekonomik gelişme üzerindeki etkilerini çeşitli açılardan değerli tebliğleri ile inceleyen Türk ve yabancı uzmanlara; tartışmalara katılarak konuların aydınlığa kavuşmasına yardım eden tüm iştirakçilere şükranlarını sunar.



## Gelişmiş Ülkelerin Maliye Politikasında Yeni Eğilimler

*Prof. Dr. Fritz NEUMARK*

J. W. Goethe Üniversitesi  
Frankfurt

Klâsik veya tradisyonel görüşlerin aksine olarak maliye politikası, üretim ve gelir dağılımı saikleri ve metodları ile ekonomik ve sosyal politikaların esas amaçlarına tesir eden kamu ekonomisi tedbirlerinin etkileriyle ilgili çeşitli doktrinleri bünyesinde barındırmaktadır. Adı geçen ekonomik ve sosyal politika amaçları şöyle sıralanabilir: Tatminkâr ve devamlı bir büyüme hızı, makul bir fiyat istikrarı, yüksek bir istihdam seviyesi, uygun bir ödemeler dengesi, gelir ve servetlerin belli bir ölçüde yeniden dağılımı. Tabiidir ki bu amaçların yanı sıra sırf malî hedefler de mevcut bulunmaktadır. Örneğin, bütçede harcamalarla ilgili kalemlerin belirttiği hedeflere varmak için gerekli kaynakları sağlamak gibi... Bununla beraber konuşmamda ikinci görüşü bir yana bırakıp, yukarıdaki tanıma uygun bir şekilde, maliye politikası ile ilgili son pratik ve teorik gelişmelerin kısa bir özetini yapacağım.

İlk olarak, şu nokta üzerinde durmak istiyorum: Benden gözlemlerimi sadece gelişmiş ülkeler üzerine teksif etmem talep edildi. Bu sınırlama bana makûl gelmektedir. Çünkü, gelişmiş ülkelerde alınacak tedbirlerin uygunluk ve etkinliği, tanım gereğince gelişmekte olan ülkelerin çoğunda henüz mevcut bulunmayan enstitüsyonel ve entellektüel şartlara bağlıdır. Bu sebepten gelişmekte olan ülkeler gelişmişleri aynen tak-

## GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİLİMLER

lit edeceklerine onların uyguladıkları malî tedbirleri ve metodları kendi ekonomik ve sosyal çerçevelerinin tayin ettiği özel ihtiyaçlarla ve ihtiyaçların giderilmesi imkânlarıyla telif etmelidirler.

Tebliğe başlamadan konumuzu iki ana bölüme ayırmayı teklif ediyorum: (I) Kararlı bir yüksek istihdam seviyesi, büyüme ve parasal istikrar ile ilgili görüş ve meseleler; (II) Sosyal adalet ile ilgili problemler ve fikirler.

### I. MALİYE POLİTİKASI, İSTİHDAM, BÜYÜME VE PARASAL İSTIKRAR :

Maliye politikasının hükümetlerin istihdam ve istihsaldeki dalgalanmaları yumuşatmak yolunda sarfettikleri gayretlerde önemli bir rol oynadığı (veya oynaması gerektiği) bugün iktisatçıların çoğunluğu tarafından kabul edilmektedir. Bununla beraber, bir yandan maliye ve para politikasının optimal bileşimi, öte yandan kamu harcamaları ve vergileme ile ilgili tedbirlerin mutlak ve nisbî etkinliği üzerindeki tartışmalar devam etmektedir. Ayrıca, büyüme, istihdam ve fiyat istikrarı gibi hedeflerin birbirleriyle nasıl telif edileceği konusu etrafında, politikacı ve teorisyenlerin farklı görüşlere sahip oldukları da müşahade edilmektedir. Özellikle, bu hedefler birbirleriyle çatıştığı zaman hangisine öncelik verileceği meselesi büyük önem kazanmaktadır. Bu ihtilâflara karşı, son zamanlarda, iktisadî faaliyetteki dalgalanmaların şiddeti ile parasal istikrar ve büyüme arasında ters bir korelasyonun mevcut bulunduğu varsayımı üzerinde az çok bir fikir birliği meydana gelmiştir.

Para politikası ile maliye politikasının etkinliği mukayese edildiğinde, son zamanlara kadar yazarların çoğu, uygulamaya koyma zamanının kısalığı bakımından birinci politikaya öncelik veriyorlardı; çünkü para politikası uygulamaları ile ilgili kararlar, zaman alan parlamento müzakereleri prosedürünü gerektirmiyordu. Ayrıca, maliye politikasının işsizliğe karşı normal olarak daha başarılı olduğu, fakat enflasyonist bir «boom» döneminde para politikası alanında alınacak istikrar tedbirlerinin maliye politikası tedbirlerine nazaran daha müessir bulunacağı kabul edilmekteydi. Bugün, para politikasını tercih eden çoğu iktisatçının klâsik veya muhafazakâr teorilere bağlı kalmaları hususu bir yana, Nixon yönetiminin iktisadî danışmanları istisna edilirse, modern iktisat ve maliye teorisindeki gelişmeler, bir aşırı istihdam döneminde bile parasal tedbirlerin yeterliliği hakkında ciddi şüphelere yol açmıştır. Gerçekten bu konuda, karar alma vetiresinin sürati, ekonominin arzulan reaksiyon temposu kadar önemli bir husus değildir. Bu sebepten çoğu gelişmiş ülkede hü-

kümler tasdik süresini ve alınan tedbirlerin yürürlüğe konması ile bu tedbirlerin ekonomi üzerindeki etkilerinin hissedilmesi arasında geçen zamanı asgariye indirmeye gayret ederek, para politikasından çok maliye politikasına öncelik vermektedirler.

Bu genel noktalara işaret ettikten sonra, vergi tedbirleri karşısında kamu harcamaları sorununa temas edeceğim. Adı geçen iki yolun, dalgalanmaları hafifletici amaçlarla kullanılmaları belli bir asimetri göstermektedir. Bir işsizlik döneminde, politik bakımdan az çok kolay ve süratli olarak vergi yükünü azaltabilir ve/veya kamu harcamalarını arttırabilirsiniz; fakat enflasyonu kontrol etmek her iki açıdan da çok daha güçtür. Bu genel nitelikli özellikten ayrı olarak, dalgalanmalara karşı alınacak vergi ve harcama tedbirleri, sosyo-politik görüşler kadar iktisadî cepheden de birbirinden az veya çok farklı olabilir.

Aşağıda ele alınacak olan tedbirler son zamanlarda, işsizliği yenmek ve/veya büyüme hızını arttırmak, veya aşırı talep ile enflasyon hızını kısmak amacıyla uygulama alanına konulmuştur.

A. *Düşük bir istihdam seviyesi ile birlikte tatminkâr olmayan bir büyüme hızının cari bulunduğu durumlar :*

Bu duruma örnek olarak, Amerika Birleşik Devletlerinde 1960'ların başlangıç yıllarını ve geçen yılı gösterebiliriz. İngiltere'de ise uzun yıllardan beri nisbeten yavaş bir iktisadî büyüme ile birlikte yüksek bir istihdam seviyesi idame ettirilmektedir. İki ülkedeki durumun birbirinin karşısı olduğu açıktır. Diğer taraftan, Alman ekonomisinde 1966-67 yıllarında önemli bir daralma meydana gelmiş ve hatta gerçek bir depresyona yol açacak eğilimler kendini göstermişti.

Amerika Birleşik Devletleri, vergilerde önemli kısıntılar yapmak suretiyle ulusal kaynaklarının tam kullanımı için başarılı bir mücadele açmış ve uzun parlamento müzakerelerinden sonra, 1964 yılında bu kararını icra mevkiine koymuştur. Başkan Kennedy ve Johnson'un iktisadî danışmanlar heyeti, Amerika ekonomisinin Batı Avrupa ülkeleriyle mukayese edildiğinde geride kalmasını izah edebilmek için yeni bir «mali engel» teorisi geliştirdiler. Bu teoriye göre, Amerikan vergi sistemindeki müterakkilik, vergi bünyesindeki fleksibilitenin sağlıyacağı istikrar tesirinin gerektirdiğinden daha yüksekti. Böylece, tam istihdam bütçesi adı verilen bütçe, deflasyonist etkiler yaratacak bir fazlalık getiriyordu. Amerika Birleşik Devletleri, gelir ve kurumlar vergisindeki indirmeler yanında, yatırım harcamaları için bir vergi kredisi sistemi getirdi. Başka ülke-

## GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİLİMLER

lerin iktisatçıları kadar Amerikan iktisatçıları da bu tedbirin etkinliği hakkında fikir beraberliğinden uzaktır. Ben şahsen, para politikasını da ihtiva eden diğer bazı tedbirlerle beraber uygulandığında, bu vergi kredisi sisteminin mutevazi olmasına rağmen olumlu sonuçlar sağlayacağına, fakat enflasyonist baskıların hissedildiği dönemlerde adı geçen kredi sisteminin talik edilmesinin az veya çok etkisiz kalacağına inanıyorum. Bununla beraber, Almanya da dahil olmak üzere, birçok ülke mevzuatına yatırımları teşvik edici ve - vergi kredisini kaldırarak - duraklatıcı yolda alternatif uygulamaları ihtiva eden bu Amerikan metodu ithal edilmiştir. Bu metodun hemen bütün Avrupa ülkelerinde uygulanan ve yatırımların — genel olarak veya bazı belli sanayi dallarında — teşvikini hedef tutan fevkalâde ve hatta basit hızlandırılmış amortisman indirimleri metoduna faik olduğu ileri sürülmektedir. Gerçekten vergi matrahından yapılan bu tip (veya başka tür) indirimlerin, müterakki bir vergi sisteminde, fertlerin gelirlerini yükseltme ve onların kârlılıklarını arttırma eğiliminde olduğu açıktır; tabiidir ki, bu durum vergi ödeme kabiliyeti prensibinin gerektirdiği hususlara karşı olmaktadır.

Yakın zamanlara kadar, deflasyonist eğilimlerle mücadele edebilmek için vasıtahı vergilerde indirim yapmayı öngören bir metod, bildiğim kadarıyla, gelişmiş ülkelerde uygulanmamıştır. İngiliz hükümeti N. Kaldor'un tavsiyesine uyarak, emek talebini hizmet sanayilerinden imalât sanayiine kaydırmak amacıyla 1966 yılında bir selektif istihdam vergisi seti getirdi. Emek talebinde meydana gelebilecek böyle bir kaymanın özellikle ihracat açısından önemli olduğu düşünülüyordu. Bu verginin başka ülkeler tarafından benimseneceği beklenemez; hatta ergeç Muhafazakâr Parti hükümeti tarafından kaldırılacağını zannediyorum. Maliye politikası, ekonomide faydalı ve prodüktif bünye değişiklikleri meydana getirerek büyümeye yardımcı olabilir. Fakat, İngiliz tecrübesi, piyasa ekonomisi ile hem ahenk olmayan malî dirijizm'in yarattığı sonuçlara kötü bir örnek teşkil etmektedir. Wheatcroft'un şu sözlerini alalım : Bu vergi seti «Whitehall'daki adam için zevktir. Bu adam ekonominin nasıl idare edileceğini bildiğini sanıyor.» Adı geçen set «onun, bizleri kendisinin doğru bulduğu yola itmesine yardım etmektedir.»

İktisadî büyümeyi teşvik edici diğer malî tedbirler arasında, tasarrufları, araştırma ve keşiflerle ilgili harcamaları, beşerî sermaye yatırımlarını mükâfanlandıran uygulamaları sayabiliriz. Sonuncu hususun iktisadî büyüme açısından önemi üzerinde, özellikle yeni eğitim ekonomisi durmaktadır. Ekonomik büyümeleri insangücü eksikliği yüzünden engellenen ülkelerde ise — kısmen de olsa — diğer bazı uygulamalar göze çarp-



maktadır. Örneğin, çalışan evli kadınlara, yabancı işçilere, emek mobilitelerini arttırmaya gayret eden kurumlara ve çalışmalara malî himayeler uyguluyarak daha çok ve daha uzun çalışmayı teşvik edici tedbirler ortaya koymaya gayret eden ülkeler mevcuttur. Birçok hallerde bu tedbirler, örneğin fazla mesai ücretlerine tanınan muafiyetler ve düşük tarifeler, adil vergi prensibinin gerektirdiği şartlara karşı olmaktadır.

Son olarak, vergi sisteminin bünyesindeki değişikliklerin büyümeyi teşvik edici amaçları üzerindeki tartışmaları gözden geçirmek isterim. Şimdiye kadar, Lâtin Avrupa ülkeleri— özellikle Fransa ve İtalya — hariç gelişmiş ülkeler, vasitasız vergileri malî, ekonomik ve sosyal bakımlardan tercih etmişler ve bu tip vergi uygulamalarına öncelik vermişlerdir. Fakat son zamanlarda, A.B.D. ve bazı İskandinav ülkelerinin vergi sistemlerinde vasıtalı vergilerin nisbî payını arttırma yolunda eğilimler belirmiştir. Bazı iktisatçılar, net katma değer vergisinin, tamamen veya kısmen kurumlar vergisinin yerini almasını savunmuşlardır. Bunlara göre net katma-değer vergisi uygulamaları veya bu tür vergileri daha da yaygınlaştırma çabaları ülkenin en az dünya piyasalarında rekabet gücünü arttırarak iktisadî büyümeye büyük katkıda bulunacaktır. Bu çok basit fakat doğru olmayan bir fikirdir. Fikrin yanlışlığı, birçok çalışmalar arasında özellikle Ch. McLure'ün «Taxes and the Balance of Payments: Another Alternative Analysis» adlı makalesinde ortaya konmuştur (National Tax Journal, cilt 21, 1968, s. 57).

Şimdi de harcama tedbirlerini ele alalım. Önce şu noktayı belirtmek isterim. Gayrisafi milli hasıla içinde kamu harcamalarının payı iktisadî daralma dönemlerinde artma, refah dönemlerinde ise azalma eğilimindedir. İktisadî hayattaki dalgalanmaları önleyici politika ile ilgili temel fikirlerin teoride ve uygulama alanında henüz kabul edilmediği 1930'ların buhran yıllarında bile durum bu idi. Bununla beraber, son gelişmelerle mukayese edildiği zaman, o yıllarda adı geçen eğilimin zayıf olduğu görülür. Bunun sebebi ihtiyat saiki ile harcamaların kısılarak yüzde olarak GSMH'deki azalışın da altında kalması idi. Bugün iktisadî faaliyette meydana gelen devrî daralmalar normal olarak sadece büyüme hızının düştüğünü belirtmektedir; bu şartlar altında kamu kesimi, talebini nisbî olarak arttırarak özel kesim talebindeki nisbî azalışı telâfi etmeye çalışır. Örneğin 1967'deki daralma sırasında Alman hükümeti her kademedede harcamalarını öyle ayarladı ki, 1960'ların başında kamu harcamalarının GSMH'ya oranı takriben ortalama % 30 iken, 1967'de % 34'ün üstüne çıktı. İktisadî büyümenin tekrar normal yoluna oturmasıyla bu oran hemen % 30'a, hatta biraz aşağısına düştü. Bununla

## GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİLİMLER

beraber, kamu harcamalarını çabucak arttırabilmek ve arzulanen sonuçları istihsal edebilmek her zaman bu kadar kolay değildir. Bu sebepten Alman hükümeti gibi diğer bazı hükümetler de dört veya beş yıllık bir devreyi kavrayan orta dönemli finansman planları hazırlamaya başladılar. Bu planlar bütün kamu harcamaları ve özellikle kamu yatırımları hakkında projeksiyonlar ihtiva etmektedir. Prensip olarak şayanı arzu olan birçok yatırım projelerinin gerçekleştirilmeleri, ekonominin durumuna göre geciktirilebilecek veya hızlandırılabilir. Sosyal güvenlik kurumları dahi bu tip bir politika izlemekte ve bütçedeki kamu harcamaları fleksibilitesine uyarak bir çeşit otomatik istikrar unsuru olarak rol oynamaktadırlar.

Bugün tatminkâr olmayan veya hızını kaybeden bir iktisadî büyüme ve artan işsizlik döneminde, hükümetin kamu harcamalarında genişlemeyi öngören bir politika izlemesi hususunda genel bir mutabakat mevcuttur. Bununla beraber federal eyaletlerde bütün kademelerde birbirleriyle tutarlı tedbirlerin alınabilmesi çoğunlukla güç olmaktadır. Özellikle mahalli idareler dikkate alındığında bu güçlük göze çarpmaktadır. Bu sebepten yeni Alman mevzuatı, federal hükümetin, sadece eyaletlere değil, belediyelere de özel yardımlar sağlanmasını temin eden imkânlar getirmiştir. Bu imkânlar özellikle daralma dönemlerinde belediyelerin önceki yatırım seviyelerini idame ettirmelerini mümkün kılacaktır.

### B. Aşırı talep, aşırı istihdam ve enflasyonist baskı durumları :

Yukarıda enflasyonist baskıların deflasyonist etkilerden daha güç kontrol edildiğini görmüştük. Son zamanlarda Preiser, Leontief ve Mishan gibi tanınmış iktisatçıların, gelir ve servetlerin kalitatif kompozisyonu ve iktisadî refah konularının ihmal edilmemesi gerektiği noktası üzerinde ısrarla durmalarına rağmen, iktisadî büyüme etrafındaki fanatik düşünceler gitgide daha büyük etki kazanmışlardır.

Çoğu hükümetler makul bir fiyat istikrarının temini hususunda vaatlerde bulunmaktadır. Fakat işbu vaatlerin gerçekleştirilmesine gelince kısıtlayıcı politikaların uygulanması gerekmektedir. O zaman hükümetler tereddüde düşmekte ve büyüme hızını düşürmesi ve/veya işsizliği arttırması muhtemel olan tedbirleri almaktan kaçınmaktadırlar. Bu çekingenlik anlayışla karşılanabilir; fakat tereddütler sonunda, sadece moneter istikrardan değil, düzgün bir iktisadî büyüme ve istihdam seviyesinden de mahrum kalmış olunabilir.

• Bu konuda alınabilecek vergi tedbirlerini gözden geçirmeye başlar-

ken, son on yıl içinde, sonuçları tamamen tatminkâr olmamakla beraber bazı cesaret verici tecrübelerin müşahade edilebileceğine işaret etmek isterim. Örneğin Fransa ve İtalya birkaç kere çeşitli vergi nisbetlerini yükselterek aşırı satınalma gücünü, yani müstehlik ve müteşebbislerin efektif taleplerini kısıma teşebbüsünde bulunmuşlardır. Uç yıl önce A.B.D., vergiler üzerine ilâveler koyarak Asya'daki savaş sebebiyle yükselen kamu harcamalarının yarattığı bütçe açığını kısmak istemişti. Geçen Temmuz ayında, Alman Federal Hükümeti gelir ve kurumlar vergileri üzerine % 10'ar ilâve yaparak A.B.D. dekine benzer bir yol tutmuştur. Burada önemli nokta, elde edilen munzam vergi hasılatının harcamalarda kullanılmayıp, Merkez Bankasında sterilize edilmesidir. Buna tam bir vergi diyemeyiz. Çünkü iktisadî durum elverdiğinde tekrar geri ödenecektir ve ödeme tarihi 31.3.1973'ü geçmeyecektir. Yani aslında Alman metodu yeni ve orijinal bir yol değildir; Keynes'in 30 yıl önce «How to pay for the War» adlı risalesinde ileri sürdüğü ve hemen sonra İngiltere ve A.B.D. tarafından uygulanan fikirlerin bir nevi tekrarıdır. Ben şahsen 1967 tarihli «Ekonomik Büyümeyi ve İstikrarı Arttırma Kanunu» içindeki bir hükmün uygulanmasını tercih ederdim. Bu hükme göre federal hükümet, parlamentonun da tasvibini alarak, gelir ve kurumlar vergisini, azami uygulama dönemi bir yılı geçmemek üzere, % 10'a kadar arttırıp azaltma yetkisine sahiptir. Kanun hangi şartlarda bu tedbirin alınabileceğini ayrıntılı bir şekilde göstermektedir. Bununla beraber hükümetin takdirine de çok şey bırakılmaktadır. Tabiidir ki bu durumda, munzam vergi hasılatı Merkez Bankasındaki özel bir hesapta dondurulmuş olacaktır. Hükümetin teklifi üzerine parlamento bu meblâğın kullanılmasına karar verebilir. Yalnız hükümetin teklifi şu iki şart ile sınırlanmıştır : (1) İlgili dönemin bir daralma dönemi olması; (2) harcamaların beş yıllık finansman plânındaki yatırım projeleri ile ilgili bulunması. Hükümetin teklifi sonunda çıkarılacak kararname, kanun teklifinden daha basit bir parlamento formalitesine tabi olduğu ve dolayısıyla daha az zaman aldığı için, istikrar kanununun getirdiği prosedür oldukça uygun düşmektedir; ayrıca, otoriteye karşı kural prensibine de uygundur. 1962'den bu yana İngiltere Maliye Bakanlığına, iktisadî durum gerektirdiğinde alım vergisinde ve istihlâk vergilerinin birçoğunda % 10'a kadar varan değişiklikler yapma yetkisi verilmiş, Bakanlık da bu yetkiyi, sadece vergileri yükseltmek yönünde, birçok kereler kullanmıştır. Bazı uzmanların bu tür tedbirlerin lehinde olmasına karşılık, büyük çoğunluk gelir vergisinde değişiklik yapmayı tercih etmektedir. Başkan Kennedy ve Johnson kongreden iktisadî büyüme hızının düşük olduğu veya yavaşladığı dönemlerde gelir vergisi nisbetlerini belli sınırlar için-

## GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİMLER

de düşürmek için yetki istemişler fakat bu talepleri reddolunmuştur. Bazı senatörlere göre, ciddi ekonomik dengesizlik dönemlerinde Kongre her zaman yeterince süratli hareket etmişti. Halbuki hiç olmazsa Kore savaşıdan bu yana gerçek durum aksine olmuştur; örneğin 1960'ların ilk yıllarındaki vergi indirimleri sırasında oldukça geç davranılmıştır; aynı şey son % 10'luk vergi ilâvesi için de söylenebilir. İktisadî hayattaki dalgalanmaların mukabil ekonomik tedbirlerle hafifletilmesi zaruretine ilk olarak inanan ülkelerden biri olan İsveç'de bile parlamento, Amerikan Kongresininkine benzer bir tutum izlemiştir.

Yukarıda da zikredildiği gibi yatırımlara tanınan özel vergi kredisinin kaldırılması, aşırı yatırım harcamalarını kontrol etme konusunda çok zayıf bir silâhtir. Bu bakımdan, İsveç'de uygulanan ve yatırım ihtiyat fonları veya özel yatırım vergisi adını taşıyan sistem çok daha etkilidir denebilir. Ayrıca Alman hükümetinin son zamanlarda kararnameye bağladığı üzere olağanüstü veya hızlandırılmış amortisman indirimleri usulünün askıya alınması da müessir bir usul olabilir. Bununla beraber, kâr tahminleri yüksek kaldıkça ve kısıtlayıcı para politikasının etkileri yabancı sermaye akışı ile telâfi edildikçe, bu usulün de özel yatırımlar üzerindeki tesiri büyük olmayacaktır. Zaten mevcut uluslararası para kurumları da çoğunlukla antienflasyonist politikanın amaçlarını izale edici bir eğilim içinde bulunmaktadır.

Vergi sistemindeki çok yüksek dereceli fleksibilite daha önce de belirtildiği gibi belli bir malî engel yaratsa bile, bu fleksibilitenin prensip olarak güçlü bir konjonktürel vergi politikası aleti olduğu inkâr edilemez. Fleksibilite derecesi vergiden vergiye önemli miktarda değiştiğinden, vergi kompozisyonunun tayininde vergilerin devri duyarlılıkları önemli rol oynamaktadır. Ayrıca, belli bir vergi çerçevesi içinde örneğin vergi matrahına, vergi nisbetleri strüktürüne, verginin takdir ve tarhına... taallük eden teknik ayrıntılar eşit derecede önemlidir. Gelir ve kurumlar vergisi, bünyeleri icabı yüksek bir fleksibiliteye sahiptirler. Öte yandan çoğu vasıtalı vergilerde, hatta geniş matrahlı bir katma - değer vergisinde fleksibilite çok daha düşüktür. Fransız gelir vergisi sistemindeki nisbeten düşük olan hasılat elâstikliğinin sebebi bu vergilerin büyük ölçüde fiilî gelire değil, götürü takdirlere dayanmasıdır. Bu ve diğer sebeplerden dolayı vergi hasılatı, A.B.D., İngiltere ve Almanya'ya nazaran daha düşüktür.

Yukarıda sayılan bütün vasıtaların ve kısıtlayıcı harcama tedbirlerinin antienflasyonist bir etki yaratması için hükümet emrindeki mun-

zam vergi hasıla meblâğının Merkez Bankasında dondurulması veya kamu borçlarının ödenmesi için kullanılması gerekir. Bu sebepten 1967 tarihli Alman istikrar kanunu bir nevi devrî denkleştirme fonu müessesesi (Konjunkturausgleichsrücklagen) getirmiştir. Bu fonun kaynaklarından biri, yukarıda da belirtildiği gibi gelir vergisi nisbetlerindeki yükselmenden dolayı sağlanan munzam vergi hasılatı, diğeri de vergi hasılatlarında bütçe tahminlerini aşan fazlalıklardır. Üçüncü bir imkân da federal hükümete carî vergi hasılatından kararname ile denkleştirici fonlar tesis etmesi için verilen kanunî yetkidir. Bu hüküm eyaletler için de geçerlidir.

Genellikle akıllı bir borç idaresi, istikrar amaçlarına hizmet edebilir. Örneğin 1967 tarihli Alman istikrar kanunu, devresel olmayan politika konusu ile ilgili bir Konsey kurulması fikrini getirmiştir. Bu Konsey, 2 federal devlet ve 10 eyalet bakanı ile belediyelerin dört temsilcisinden mürekkep bir kuruluştur; fonksiyonları arasında, iktisadî - parasal istikrarın idamesi bakımından, gerektiği zaman federal hükümete kamu otoritelerinin kredi taleplerini kısma yollarını göstermek de vardır. Federal hükümet de, kararname ile bütün hükümet kademelerine verilen borç ve kredilere belli bir limit koyabilir. Ayrıca bu kararname, istikrazların zamanı ile faiz haddi ve geri ödeme şartları gibi hususları da tesbit edebilir.

## II. MALİYE POLİTİKASI VE SOSYAL ADALET :

Adam Smith'in dört klâsik vergileme prensibinin birincisi eşitlik veya adalettir. Ashında adalet ve eşitlik gib kavramların anlamı zamana, mekâna, ideolojilere ve müesseselere göre değişmektedir. Bununla beraber belli bir dönemde ve belli bir toplum içinde, âdil olmasa bile hiç olmazsa gayriadil vergi politikası usullerinin neler olduğuna dair fikir beraberliği mevcuttur. Bugün kabul edilmiştir ki vergi yükünün dağılımındaki adaletin şartı, eşit durumlardaki fertlerin eşit muameleye tabi tutulmaları ve verginin ödeme kabiliyeti ile orantılı olmasıdır. Ayrıca sosyal adalet demek, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımı demektir. Aşağıda bu iki konuyu ayrı ayrı ele alacağım.

### A. Maliye politikası ve vergi yükünün dağılımında adalet :

Çağdaş iktisatçılar arasında gelir vergilerinin yansıtılabildiğini (inikâz ettirilebildiğini) ve fakat istihlâk vergilerinin yansıtılamadığını savunan tradisyonel görüşe karşı olanların sayısı azdır. Bununla beraber,

## GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİLİMLER

özellikle uygulama ile ilgili meseleler ele alındığında çoğu yazar gerçekte vasıtasız vergilerin vasıtalılarına nazaran daha güç yansıtılabildiğini kabul etmişlerdir. Bu görüşe uyarak ben de şahsen gelir, net servet ve miraslardan alınan vasıtasız şahsî vergilerin ferdî ödeme kabiliyeti açısından, damga resimleri, istihlâk vergileri, net katma-değer vergisi gibi vergilerden daha uygun olduğu kanaatindeyim.

Maliye politikası alanındaki son tecrübeler Fransa gibi ülkelerin dahi vergi adaletine eskisinden çok önem verdiğini göstermektedir. Şu-na da işaret edeyim ki vasıtasız vergilere verilen önemin artışı bir yana bu vergilerin tarh tahakkuk ve tahsil usullerine ait teknik teferruat da mükellefin şahsî durumuna gitgide daha iyi uyacak şekilde değişme eğilimindedir. Örneğin modern gelir vergilerinde, genel olarak aile durumu, çocukların sayısı ve yaşları, müterakki tarifelerin evli kişilerin mükellefiyetleri üzerindeki etkileri v.s. gibi hususlar gözönüne alınmaktadır. Ayrıca yaşlı kişiler için gelir ve net servet vergilerinde indirilmiş tarifeler ve/veya özel indirimler sağlanmaktadır. Birçok ülke mevzuatında, mükellefin kendine veya aile fertlerinden herhangi birinin başına gelen kazalar ve uzun hastalıkların yarattığı malî yükler için de olağanüstü indirimler tanınmaktadır. Bazı vergilerin bünyesindeki müterakki tarifeler de aynı şekilde vergi yükünün adil dağılımı maksadına hizmet etmektedir.

Bütün vergiler hakkında güvenilir veriler mahdud olmakla beraber, yukarıda zikredilen eğilimlere rağmen, adil bir vergileme sistemini gerçekleştirmeye çalışan ülkelerde dahi halâ birçok gayriadil vergi usullerinin mevcut olduğu söylenebilir. Joe Pechman'ın son zamanlarda yayınlanan «The Rich, the Poor, and the Taxes The Pay» adlı çalışmasına (Washington 1969) göre, A.B.D.'deki 1965 vergi yükü dağılımı dikkate alındığında, en düşük gelirlerde belli bir tersine müterakkiliğin, düşük ve orta gelirlerde proporsiyonelliğin ve 15.000 dolar ve daha yüksek gelirlerde ise cüz'i bir müterakkiliğin cari olduğu görülmektedir. Bu durumun iki sebebi mevcuttur : (1) Eyalet vergileri ve mahalli vergiler açıkça tersine müterakkidir. (2) Şahsî muafiyet sınırları altındaki gelirler dikkate alınmadığından gelir vergisine tabi olmayan ve fakat tersine müterakki nitelikli istihlak vergilerini devamlı ödeyen şahıslar için federal gelir vergisindeki müterakkiyetin hiçbir önemi yoktur.

Ayrıca, vergi kanunlarının getirdiği ve görünüşte herkese şamil olan bazı avantajlar gerçekte sadece zengin kişilerin işine yaramaktadır. Vergi tarh, tahakkuk ve tahsil usullerindeki farklar dahi adaletsizlik yarata-

bilir. Örneğin, kaynakta tevkif usulüne göre vergilendirilen fertler, birçok ülkede müteşebisler gibi, mükellefiyetlerinin hiç olmazsa bir kısmını yıllar boyu geciktirebilen ve böylece devletten adeta faizsiz kredi alır durumunda bulunan kişilere nazaran daha kötü durumdadırlar. Son zamanlarda Almanya ve Kanada gibi bazı ülkeler, gelir vergileri geciktirilen fertlere mütevazi de olsa bir nevi özel şahsî indirim yapmayı mümkün kılan tahsil usullerindeki farklılığın yarattığı gayri adilâne sonuçları kabul etmişlerdir.

Vergi yükünün gayri adilâne dağılımından doğan problemler, A.B.D. de son vergi reformunun önemli motifi olmuştur. (Aralık 1969). Eyalet ve belediyelerin çıkardıkları vergisiz tahvillerden gelen gelirler, petrol rezervlerindeki tükenme hususu ile ilgili özel hükümler, sermaye kazançlarına sağlanan avantajlar ve diğer çeşitli kaçamak noktaları milyonların tek bir dolar gelir vergisi bile vermekten — hukuka da oldukça uygun bir şekilde — kaçınmalarına sebep olmakta idi. Yeni reform teşebbüsü bu malî avantajları hafifletmiş, fakat tamamen ortadan kaldıramamıştır. Ne yapılması gerektiği, birçok tanınmış iktisatçının yazılarında ve 1966 tarihli Kanada Carter Raporunda açıkça gösterilmektedir. Örneğin son Amerikan yayınlarının terminolojisi ile, «şumullü bir gelir vergisi matrahı» usulü konabilir. Yukarıda sayılan özel avantajların kaldırılması birçok küçük fakat etkili toplulukların menfaatlerini kaçınılmaz olarak ihlâl edeceğinden ve böylece yatırımlar ile tasarruflar üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğinden, bu konudaki fikir mücadelesinin neden «büyümeye karşı adalet» sloganı ile karakterize edildiği anlaşılmaktadır.

İktisadî büyümenin çeşitli vergi türleri üzerinde değişik etkileri olduğundan, modern gelişmiş ekonomilerde daha adil bir vergi yükü dağılımına adeta yarı otomatik olarak varılabileceği noktası üzerinde durayım. Birkaç yıl önce yayınladığım küçük bir kitapçıkta da göstermeye çalıştığım gibi, zengin bir toplumda bir yanda genel bir net katma değer vergisi, öte yanda gelir vergileri, gitgide artan bir malî önem kazanma eğilimindedir. Hatta gelir vergisinin önemi daha da hızlı artmaktadır. Bu arada, çoğu istihlâk vergileri de kısılmaktadır. Bununla beraber istihlâk malları üzerine konan vergiler devam ettikçe, ödeme kabiliyeti olmayan bir grup fert, vasıtalı da olsa, vergi ödemeye mecbur kalacaklardır. Son zamanlarda A.B.D. de, Milton Friedman gibi muhafazakâr tutumlu iktisatçılar arasında bile, negatif vergiler denilen bir sisteme gösterilen temayülün sebeplerinden biri de yukarıda zikredilen husustur. Negatif vergiden maksat, gelir vergisi ile ilişkili olan ve fakir adde-

## GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİLİMLER

dilen fertlerin gerçek harcanabilir gelirlerini yükseltmeyi hedef tutan bir tür transfer ödemesidir.

Çeşitli ülkelerde en son reform eğilimlerinden biri de evli çiftlerin tâbi olacağı malî işlemlerle ilgilidir. A.B.D., Almanya ve — teknik bakımdan değişik de olsa — Fransa'da, evli çiftlerin gelirleri, «Gelirlerin ayırımı» adı verilen özel bir tarh usulüne tâbi tutulmaktadır. Bu metoda göre karı ve kocanın gelirlerinin toplamı ikiye bölünmekte, her iki yarıya ayrı ayrı vergi tarifeleri uygulanıp elde edilen meblâğın iki katı alınmaktadır. Böylece evli bir çift evlilikten doğan müterakkiyetten sakınabilmektedirler. Aile geliri sadece koca tarafından kazanılsa bile bu usul uygulanmaktadır; burada kocanın kazancının % 50'si karıya atfedilmektedir. Evlilikte müterakkiğin hafifletilmesi lehinde çok şey söylenebilir. Bununla beraber, gelirden ayırım metodu, çocukları da dikkate alırsa, aynı gelire sahip evlilerle bekârlar arasındaki farklar genişleyecektir. Bu sebepten yukarıda zikredilen her üç ülkede de iktisatçı ve politikacılar, ayırım kat sayısını 2'den 1,5 veya 1,8'e indirecek bir reform üzerinde anlaşmış görünüyorlar. Bu suretle evlilik müessesesi müterakkilikten doğan fazla vergi yükü ile cezalandırılmadığı gibi, haksız bir şekilde sağlanmış yüksek avantajlar da elde edemeyecektir. 1964'deki vergi indiriminden önce 400,000 dolar geliri olan bir Amerikan vatandaşı, geliri olmayan bir kadınla evlenerek 25,000 dolardan aşağı olmamak üzere bazı vergi avantajları sağlayabilirdi. 1970 başlangıcından bu yana bekâr bir kimsenin yüklendiği vergi aynı gelire sahip evli bir kişinin verdiği vergiyi % 20'den fazla aşamaz.

### B. *Maliye politikası ve yeniden dağılım :*

Adam Smith'in vergileme prensipleri arasında tabiidir ki yeniden dağılım prensibi yoktu, çünkü bu kavram daha çok çağdaş müdahale ideolojilerine uymaktadır. Kanaate göre, piyasa mekanizmasındaki aksaklıkların sonucu olarak, gelir ve servetlerin fiili dağılımı, fertlerin GSMH'ya olan katkılarına uymaz. Ayrıca doğuştan fikren veya bedenen malûl olanların, asgari bir geçim seviyesi tutturmaya dahi muktedir olmadıkları noktası da ihmal edilir. Tam bir gelir ve servet eşitliğine ulaşmanın mümkün hatta arzu edilir olduğuna hiç kimse inanmamakla beraber, mevcut farkların belli bir oranda giderilmesi «adil» sayılmaktadır. Bu tip vergi politikasında iktisadî büyümeyi frenleyici şeklinde yapılan itiraz ancak kısmen geçerli olabilir. Adı geçen politikanın az gelişmiş ülkeler için önemi daha da fazladır. Bu noktayı belirtmek için Kanada Carter raporundan şu cümleleri veriyorum (cilt 2, sh. 239) :



«İktisadî büyümeden fedakârlıkta bulunmadan belli bir yeniden dağılım seviyesine ulaşmak mümkündür. Bununla beraber, ilerdeki iktisadî büyümeden bir miktar fedakârlık gerekirse bile, gelir kademelerinin en altındaki kişilerin lehinde bir yeniden dağılım sağlayarak vergi tedbirlerinin getirilmesini tavsiye edeceğiz». Bu görüş henüz bütün gelişmiş ülke hükümetleri tarafından paylaşılmamakla beraber gitgide tasvip kazanmaktadır.

Belli bir yeniden dağılım seviyesine ulaşmak için kullanılan maliye politikası aletleri herkes tarafından bilinmektedir: hızla artan bir müterakkiliğe sahip gelir vergisi, onu tamamlayan genel bir net servet vergisi, oldukça yüksek emlak vergileri veya/ve miras vergisi; ve zarurî ihtiyaçlar üzerine konan bütün vergilerin kaldırılması.

Otuz kırk yıldır bu malî aletlerin çoğu gelişmiş ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Fakat sonuçlar pek ihmal edilecek kadar olmamakla beraber yine de yeterli değildir. Bunun da sebebi baskı gruplarının ilgili mevzuata, alınan tedbirlerin etkinliğini azaltacak kaçamak yollarını koydurmakta başarı kazanmalarıdır. Sonuç olarak da, örneğin İngiltere'de çok ağır bir emlak vergisi bulunmasına rağmen, 1960'da dahi toplam şahsî servetin % 75'ini nüfusun en zengin % 5'ini teşkil eden grup alıyordu. Birinci Dünya Savaşından evvel bu grubun % 87 pay aldığını söylersek sağlanan gelişmenin ne kadar cüzi olduğu ortaya çıkar.

Bugün teorisyenler ve politikacılar, vergi tedbirlerinin arzulanan yeniden dağılım amacına çok mütevazî bir katkıda bulunacağı hususunda mutabakata varmışlardır. Bu sebepten, daha yüksek transfer ödemeleri, aşağı gelir kademelerinde bulunan fertlere sağlanan istifadeler ve makul bir «gelir politikası» gibi başka metodlar da tavsiye edilmektedir. Münasip bir vergi politikası dikkate alındığında, kanaatime göre en müessir ve arzuya şayan yol, görünüşte herkese sağlanan ve fakat sadece zenginlerin işine yarayıp yüksek ve hızlı müterakki gelir ve miras vergilerini etkisiz kılan kaçamak noktaları ile özel avantajları hızla tasfiye etmek cihetine gitmektir.

#### SON NOKTALAR :

Kısa konuşmamı aşağıdaki noktaları da belirterek bitireyim :

Zikretmiş olduğum meseleler ve gerçekler, gelişmiş ülkelerin maliye politikasındaki son eğilimler hakkında oldukça eksik bir fikir vermektedir. Şüphesiz kurumsal ve ideolojik sebeplerden dolayı çeşitli ülkeler arasında bariz farklar bulunmakla beraber, genel bir eğilimin mevcudiyete-

## GELİŞMİŞ ÜLKELERİN MALİYE POLİTİKASINDA YENİ EĞİLİMLER

tinden de bahsedilebilir. Bu müşterek noktalar, özellikle Ortak Pazar içindeki vergi armonizasyonu gayretleri hız kazandıkça daha da sağlamlaşacaktır.

Son yirmi otuz yıl içindeki tecrübeler göstermektedir ki, maliye politikası tedbirleri işsizlik, deflasyon ve enflasyon ile mücadelede güçlü silâhlar olarak kullanılabilir; ayrıca maliye politikası daha yüksek ve daha istikrarlı bir iktisadî büyüme ve sosyal adaletin sağlanmasına da yardımcı olabilir. Bununla beraber egoist ve dar görüşlü politik gruplar, arzu edilen sonuçların tatminkâr bir şekilde gerçekleşmesine mani olacak engelleri sık sık ileri sürmüşlerdir. Politik sorumluluğa sahip kişileri ve halkı, ekonomik bakımdan rasyonel ve sosyal bakımdan adil bir vergi politikasının imkân ve sınırları hakkında aydınlatmak görevi de Heyetiniz tarafından hazırlanan bu seminer gibi ilmi çalışma ve tartışmalara düşmektedir.

### GENEL TARTIŞMA

Prof. Neumark'ın Türkiye'nin mali yapısı üzerindeki önemli etkisinden dolayı kendine Türkiye'nin mali yapısı ile ilgili sualler sorulmuştur. Tartışmanlar, özellikle maliye politikasını tayin eden üç organ arasında koordinasyon yoksunluğundan ve hükümetin maliye politikasını tayinde artan yetkisinden bahsetmişlerdir. Enflasyondan dolayı vergi yapısının özellikle gelir vergisinin daha adaletsiz bir duruma gelmesine temas edilmiştir. Diğer yorum ve sorular Ortak Pazar ülkeleri içinde, bu ülkelerle Türkiye ve İngiltere arasında yapılacak vergi harmonizasyonu, para ve maliye politikalarının nisbi önemi ve bağdaştırılması, ve federal yapıya sahip ülkelerde genel bir maliye politikasının tesbiti zorlukları üzerinde olmuştur.

Prof. Neumark soruları cevaplandırarak, Türkiye dahil bütün ülkelerde hükümetin iktisadî politikayı tayinde yetkisinin arttığına işaret etmiş ve bunu parlamentoların etkin kararlar almak için gerekli bilgilerden yoksun olmasına bağlamıştır. İktisadî politikayı tayinde tek organın görevli olması lüzumunu belirtmiş, ayrıca değişik vergi yapıları olan ülkelerde, Ortak Pazar ülkelerinde ilkin vasıtalı vergilerin tip olarak yaklaştırılmasının mümkün olacağını, sonra oran ayarlamalarının yapılabileceğini söylemiştir. Gelir ve kurumlar vergilerinde ahenkleştirme ise, çok güçtür. Enflasyonun gelir vergisi yapısında meydana getirdiği olumsuz etkileri kabul etmiş, ve gelir vergisinin uygulanmasında gelişmiş ülkelerde de aksaklıklar olduğuna ve gerçekte vergilemede adaletin zengin ülkelerde gerçekleşebileceğine işaret etmiştir.

Gelişen ülkelerin para politikasına daha fazla önem vermeleri gerektiğini belirtmiş ve bunun para politikasını tayin eden teknisyenlerin daha yeterli olmasına ve bu politikanın sonuçlarının daha erken meydana gelmesine bağlı olduğunu ilâve etmiştir. Federal yapıya sahip ülkelerde, federe devletlerin genel maliye politikasına uymasını sağlayan araştırmaların yapıldığını belirtmiştir.

## Az Gelişmiş Ülkelerde Vergi Politikası ve Ekonomik Kalkınma

*Prof. Jack WISEMAN*

Sosyal ve Ekonomik  
Araştırma Enstitüsü  
York Üniversitesi  
İngiltere

### I — G İ R İ Ő :

Benden bu konuda bir tebliğ hazırlamam talep edildiği için özellikle çok müteşekkirim; çünkü bu sayede uzun yıllar boyunca, dolayısıyla da olsa ilgilendiğim bir konu etrafındaki fikirlerimi bir araya getirmek fırsatı belirdi. Bu ilgi de Őu noktadan doğuyor : Maliye, az gelişmiş ülke iktisatçıları için çok önemli bir konudur. Son onaltı yıl boyunca, bu gibi ülkelerin yeni mezunlarıyla adı geçen konuda devamlı tartışmalar yapmak veya bu tip tartışmaları yönetmek fırsatını buldum. Bu gençler, maliye politikasının ülkelerinin kalkınmasına nasıl katkıda bulunabileceği noktası üzerinde ilgiyle duruyorlardı. Fakat, maliye ve kalkınma konusu etrafındaki tartışmalara ben şahsen doğrudan doğruya katılmadım; çünkü, gerek çeşitli eserlerin, gerekse bu konudaki tecrübelerin de zannımı desteklediği gibi, maliye politikası ile kalkınma arasındaki ilişkiler hakkında pek az genelleme yapılabilmektedir.

Elinizdeki tebliğ, kalkınmayı hızlandıracak vergi politikalarının formüle edilmesinde ekonomi ilminin yapabileceği katkıları gözden geçirmekte ve son yıllarda yakın ilgili duyduğum bir ülke olan Tür-

kiye'deki durumun yorumlamasını yapmaktadır. Böylece de, yukarıda saydığım hususlara bir nevi meydan okuma niteliğini taşımaktadır. Her iki konunun da kaçınılmaz olarak biraz sathî incelendiğini belirtmem gerekir. Çünkü, adı geçen konuların zaten kendileri çok önemli ve geniş birer problemdirler; ayrıca Türkiye'yi de, meseleleri hakkında selâhiyetle kalem oynatabilecek kadar tanımıyorum.

Tebliğin iki bölümü arasındaki ilişki biraz zayıf olacaktır. Zira, birinci bölümde sebeplerini açıklayacağım üzere, bu konudaki genellemeler hakkında tereddütlerim devam etmektedir. Herhangi bir ülkeye malî konularda müşavirlik etmek üzere gelen yabancı bir iktisatçının katkısı ile, bir firma tarafından kârlılığın artırıcı yolları göstermesi için davet edilen bir işletme müşavirinin rolleri arasında paralellik mevcuttur. Bir müşavir, bilgisiz idarecileri garanti başarıya götürecektir tavsiyeler ve metodlar ile gökten inen bir ilâh değildir. Bu durumun sebebi, uluslararası bilgi alışverişi sayesinde çoğu ülkenin davet edilecek yabancılar çapında uzman yetiştirme imkânlarına sahip olması yanında, gelecek müşavirin problemi tam anlamıyla kavraması için gerekli şartlar bakımından sınırlanmasıdır. Bir işletmedeki idarî müşavir gibi iktisadî danışman da lüzumlu tavsiyelerde bulunarak meselenin özüne inecek ve bir yabancıdan kolayca gelebilecek nitelikte sorular sorarak gerekli politika aletlerini geliştirebilecektir. Fakat danışmanın kendi varsayımları ve peşin hükümleri de tartışmaya ve tenkide açık olmalıdır.

Tebliğin ikinci bölümünde kısaca ele aldığım Türk Vergi sistemi hakkındaki fikirlerim de bu sınırlamalar dikkate alınarak yorumlanmalıdır. Bu bölümde, sadece mevcut kaynaklardan faydalanılmıştır. Bununla beraber ele alınan hususların faydalı tartışmalara yol açacağına inanıyorum.

## II — KALKINMA İLE VERGİ POLİTİKASI ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN TEORİK TEMELLERİ :

### A. Büyüme/Kalkınma Teorileri :

Vergi politikasının iktisadî kalkınmaya katkısını açıklamaya çalışan bir teori, kalkınma süresinin kendisini izah eden çok daha geniş bir teorinin parçasıdır. Vergileme ve kalkınma arasındaki bağlantı ile ilgili genellemeler yapmak istiyorsak, önce fert başına hasılayı arttıran faktörlerin teorik olarak nasıl izah edileceği hususunda anlaşmaya varmalıyız. (1)

Aslında iktisatçılar arasında böyle bir anlaşma mevcut değildir. Burada çeşitli büyüme veya kalkınma teorileri hakkında uzun uzadıya izah ve yorumlarda bulunmayı teklif ettiğim yok. Ayrıca, şunu da ilâve edeyim ki, bu teoriler yardımıyla kalkınma politikası açısından mutabakata varılan noktalar çok mahduttur; hele vergi politikası konusunda fikir beraberliği, daha da seyrek rastlanılan bir husustur. Küstahlık veya akılsızlıkla itham edilmemek için fikirlerimi biraz daha açıklığa kavuşturayım. Son yirmi yıl zarfında kalkınma ile ilgili problemleri çözebilmek için yapılan muazzam çalışmaların değersiz olduğunu iddia etmiyorum. Böyle bir iddia, tekrar ediyorum, pek akılsızca ve küstahça olurdu. Tartışacağım husus şudur : Kalkınma konusunu ele alan eserlerin yapabileceği katkılar, teknik bilgilerin ileri sürülmesinden çok, zihni davranışların gelişmesine ve elde edilen tecrübelerden istifade edilmesine bağlıdır.

Amaca uygun bir basitleştirmeye gidilerek, büyüme teorileri iki ana grupta toplanabilir : (1) Organik ve enstitüsyonel teoriler; (2) Makroskopik ve analitik teoriler.

Birinci grup teoriler, kalkınmayı «take-off» ile izah etmeye çalışmaktadır. Bu görüş tarihî delillere dayanarak, fert başına hasıla artış hızındaki değişmelerin, ekonomideki anahtar sanayi veya sektörlerin gelişmesinden doğduğunu savunur. (2) Burada az gelişmiş ülkeler açısından problem, diğer ülkelerin geçmişteki tecrübeleri ile bahis konusu ülkenin bugünkü durumu arasında nasıl ilişki kurulacağıdır. «Take-off» yaklaşımı, belli bir ekonomide kalkınmayı sağlamak için hangi sektörlerin itici rolü oynaması gerektiği konusunda pek az şey söyler. Ayrıca, büyüme süresinde anahtar eleman olarak, vergi bünyesindeki değişmelerin etkisi hakkında da açık bir fikir ileri sürmez. Adı geçen yaklaşım, *genel* olmaktan çok *selektif* nitelikli politikalar hakkında görüşler ihtiva eder. Sonuç olarak da, hangi kesimlerin ve hangi politika tedbirlerinin itici rolü oynayacağı konusunda alınacak kararlar, ülke şartlarına bağlı kalmaktadır. «Take-off» teorileri ile «gelişme kutupları» kavramı arasında yakın bir ilişki mevcuttur. Gelişme kutupları kavramı da «dengesiz» iktisadî politikalar hakkında paralel görüşler ileri sürer. (3) Nihayet bu gruptaki teorilerin yarattığı problemler hakkında Myrdal'ın fikirlerinden bahsetmek isterim. (4) Myrdal, yaptığı araştırmalarla, büyüme süresinde harekete getirci unsur olarak dış etkenlere verilen önemi zayıflatacak noktalar ileri sürmüştür. Teorik görüşlere ve ampirik delillere göre bir ülke veya bölgedeki gelişmenin diğer ülke veya bölgeleri mutlaka olumlu yönde etkileyeceği söylenemez. Hatta tam aksine, olumsuz etkiler dahi meydana gelebilir. Sosyal ve enstitüsyonel problemlerle ilgili

olan birinci nokta aşağıda ele alınacaktır. İkinci noktayı ise biraz daha açıklayalım : Selektif politikaların farklı bölgelerdeki refah seviyelerine olan etkilerini dikkate almadan, bu politikalar hakkında ileri sürülen görüşleri dahi kabul edemeyiz. Kuzey ve Güney İtalya bu konuda klâsik bir örnek teşkil etmektedir.

Makroskopik/analitik adımı verdiğimiz görüşler, Keynes'yen istihdam modelinin, fizik yatırımdaki (ve dolayısıyla hasıladaki) büyüme de dikkate alınarak geliştirilmesinden doğmuştur. Bu grubu iyi temsil eden teori, Harrod-Donar modelidir. Vergileme ile ilgili değişkenler bu modele kolayca sokulabilir. Böylece vergileme ile büyüme arasındaki ilişkilerle ilgilenenler için elverişli bir model kurulmuş olur. Bununla beraber, diğer bazı görüşlere göre, bu modelin kalkınma problemlerine hazır bir reçete halinde uygunluğu şüphelidir. (1 No.lu dipnota bakınız) Az gelişmiş ülkelerin şartlarına uygulandığında adı geçen model, büyümeyi hızlandırmak için yatırımları finanse edecek kaynaklarda, yani tasarruflarda artışlar sağlanması gerektiğini ortaya koymaktadır. (5) Modelin az gelişmiş ülkelerin şartlarına genel olarak uyduğu kabul edilse dahi, tek tek ülkelere uygulanması halinde cevaplandırılması gereken bir takım sorular ortaya çıkmaktadır. Örneğin, uygulanacak politikanın amacı *özel* tasarrufları mı, yoksa kamu tasarruflarını mı artırıcı yönde olacaktır? Veyahut her iki tasarruf türü de beraberce mi arttırılacaktır? Burada teknik meseleler yanında tabiidir ki politik sorunlar da belirecektir. (B bölümüne bakınız) Artan tasarrufların kullanılacağı hangi yatırım fırsatları mevcuttur ve sonuçta ne elde edilecektir? Etkin yatırımların gerçekleştirilmesini engelleyen başka hususlar mevcut mudur? Eğer mevcutsa, enstitüsyonel değişmelerle bu engeller ortadan kalkacak mıdır; yoksa aktif bir devlet müdahalesi mi gerekmektedir? (Burada da problem iktisadî görüşler yanında politikayı ilgilendirmektedir.) Son zamanlarda «tasarruf-fizik yatırım-büyüme» ilişkisi dahi tekrardan incelemeye tâbi tutulmaktadır. Beşerî yatırım teorilerine duyulan ilgi, yüksek gelirli ülkelerde hasıla artışının gerçek kaynaklarını keşfedebilmek yolunda bazı araştırma teşebbüslerine yol açmıştır. Varılan sonuca göre, sermaye stokundaki genişleme elde edilen ekonomik büyümeye nazaran düşük kalmaktadır. O halde büyümeyi sadece sermaye stokundaki genişleme değil, onun yanında teknolojik gelişme de sağlamaktadır. Toplumun eğitim standardını da bir teknolojik gelişme faktörü olarak mütalâa edebiliriz. Bununla beraber, hali hazır bilimsel seviyemizde, bu açıklamalar kesin birer bilgi olmaktan ziyade birer inanış olarak tanımlanabilir. Her ne olursa olsun bu gerçekler, pratik çözüm yolları peşinde olanların cesaretlerini kıracak hususlardır. Kay-

nakların ne kadarı makinelere, (ve hangi cins makinelere) ne kadarı alt yapı yatırımlarına, ne kadarı genel eğitim ve sağlık hizmetlerine ve ne kadarı teknolojik bilgi ithaline veya yurt içinde bu teknolojik bilginin istihsaline ayrılacaktır? Bu soruları cevaplandırarak genel çözüm yollarının mevcut bulunmadığını bildiğim gibi, hiç olmazsa bizim kuşak iktisatçıları tarafından bu genel çözüm yollarının bulunacağı hakkında fazla bir ümit bulunduğu da kani değilim.

### B. Vergilemenin Kalkınmadaki Rolü :

Yukarıdaki açıklamalara göre, büyümeyi olumlu yönde etkileyebilecek vergi stratejileri ile ilgili pek az teorik genelleme mevcuttur. Bununla beraber vergilemenin kalkınmadaki rolünü biraz daha etraflı incelemek faydalı olabilir.

*Vergilemenin Politik Karakteri :* Kaldor'a göre, az gelişmiş ülkelerin karakteristiklerinden biri de, vergi potansiyelinden «istifade koefisiyanı»nın düşük olmasıdır. Bu koefisiyanın yükseltilmesi sadece hukukî ve idarî reformlarla ilgili bir husus değildir; politik güç ile de yakından alakalı bir konudur. Vergi reformları, reformlar sonucunda toplum içindeki mevkileri sarsılacak olan baskı grupları tarafından mukavemetle karşılanırlar. (6) Bu gerçek bir vakıa olup çok da önemli bir konu teşkil etmektedir. Sonuç olarak, hem teknik bakımdan uygun hem de politik açıdan realist olan genellemeler yapmadaki güçlük artmaktadır. Bu noktaya aşağıda tekrar geleceğiz.

Vergi politikasını etkileyen diğer bir faktör de kamu harcamalarıdır. İkinci Dünya Savaşından bu yana iktisadî kalkınma konusuna ilgi genişlerken, az gelişmiş ülkelerde kamu harcamalarının yükseltilmesi için baskılar artmıştır. Büyüme ile doğrudan doğruya ilişkisi olmayan «gösteriş etkisi» yanında, ülkenin ulaşabildiği büyüme hızından daha da süratli kamu harcaması artışı talepleri mevcuttur. Bunun sebebi de kamu malları talebinin gelir elâstikliğinin genellikle yüksek olmasıdır. Bu çifte baskı yüzünden hükümetler toplam vergi hasılatını arttırma zorunluluğunu duymaktadırlar. (7)

*Vergileme ve Tasarruf :* Vergileme, toplumdaki kaynaklardan istifa-  
de hakkını fertlerden devlete geçirir. Fertler, kendilerinden vergi olarak alınan meblâğın bir kısmını daha önceden istihlâk harcamalarında kullanmak istemiş bulunabilirler. Bu fırsat ellerine geçmeden vergilendirildikleri için, vergileme sonucunda toplam tasarruflarda, yani özel yatırımlar ile kamu yatırımları için gerekli kaynaklarda bir artış meydana

gelebilir. Tabiidir ki, bu sonucun sağlanması için, devletin de kamu yoğaltım harcamalarında artan vergi hasılatını kullanmaktan kaçınması gerekir.

Yukarıda iddia edilen hususların kayıtsız şartsız kabul edilmesi mümkün değildir. Meselâ bir takım politik problemlerin ortaya çıkması muhtemeldir. Halk, vergiler arttırıldığı zaman istihlâkine kısacağına hükümeti değiştirmenin yollarını arayabilir. Politik problemler bir yana, Colin Clark ve onu izleyenlere göre, bir toplumda herhangi bir anda devletin toplam üretimden alacağı payın da bir sınırı vardır. (8) Bu sınırın ötesinde vergiyi arttırma çabaları, fiyatlar ve ücretler üzerinde ekonomik istikrazı bozucu etkiler yaratarak başarısızlıkla sonuçlanacaktır. Devletin payını ani bir şekilde arttırma yolunda girilen teşebbüslerin kısa dönemli istikrarsızlık yaratan tehlikelerini görebilmek için Clark'ın analizine dahi ihtiyaç yoktur. (Ayrıca bakınız : Meier'in adı geçen eseri, IV. Bölüm) Marjinal vergi nisbetlerindeki artışlar büyümeyi sağlayan yatırımları frenliyorsa, sonuç olarak vergi tedbirleriyle toplam üretimden devletin aldığı pay, üretimdeki yavaşlama dolayısıyla eriyip kaybolmuş olabilir.

*Verginin yansıması* : Uygulanan vergi politikasının ekonomik sonuçlarını takip edebilmek için, sadece vergileri hukuken kimlerin ödemeye mecbur olduklarını değil, bu mecburiyetten doğan iktisadî davranışları da bilmeliyiz. Örneğin, bira üzerine konan bir vergi bira fiyatlarını yükseltir; fakat öte yandan bira istihlâki de azalır. O halde vergi yükünün bir kısmı bira üreticisinin de sırtına binmiştir. Pratik bakımdan mesele, verginin nasıl yansıdığına dair kesin bilgi elde etme güçlüğüdür. Bu, fikrî olduğu kadar ampirik bir problemdir. Az gelişmiş ülke iktisatçıları yanında gelişmiş ülke iktisatçılarının da zihinlerini meşgul etmektedir.

Vasıtalı ve vasıtasız vergiler arasındaki tercihler ile ilgili görüşleri de incelemek ilginç olacaktır. Oldukça yaygın bir fikre göre, az gelişmiş ülkelerde vasıtasız vergilerin vasıtalı vergilere oranı çok düşüktür. Fakat, Dosser'in de belirttiği gibi, bu iki vergi türü hakkında ileri sürülen hususların çoğu (örneğin vasıtalı vergilerin aşırı vergi yükü yaratması ve tasarruflar üzerindeki etkileri v.s.) analitik bakımdan kesin değildir. Geçerlilik ve tutarlılıkları, mal ve faktör arz ve talep elâstiklikleri ile ilgili varsayımlara dayanmaktadır. Basit bir çerçevede bile olsa ampirik araştırmalar yaparak ilgili ülkelerdeki şartlar dikkate alınmadan, hangi vergi türünün daha uygun olacağı konusunda genel bir kural ileri sürülemez. (9)



Gelişmiş ülkelerdeki şartlara bakarak az gelişmiş ülkelerde de vasıtasız vergiler tercih edilmektedir. Halbuki vasıtasız vergilerini nisbî öne-  
mindeki artış ile iktisadî kalkınma süresi arasında ilişki olduğunu göste-  
ren açık bir gözlem de mevcut değildir. Örneğin, Amerika Birleşik Dev-  
letleri ve Büyük Britanya'da gelir vergisinin, Profesör Prest'in deyimıyla  
«Kitlevî vergiye» dönüşmesinde, bu ülkelerin iktisadî kalkınması değil,  
İkinci Dünya Savaşının yarattığı şartlar rol oynamıştır. (10) Ayrıca şü-  
nu da belirteyim ki, gelişmiş ülkelerde üretim üzerine konan vergiler  
(katma değer vergileri gibi) lehindeki görüşler de gittikçe yoğunluk ka-  
zanmaktadır.

*Vergi Adaleti* : «Dik Adalet», yani farklı gelir ve servete sahip olan-  
ların durumlarına göre vergilendirilmesi bir politik karar meselesidir. Bu-  
rada yine genel bir fikirle karşılaşırız; fertlerden alınan vasıtasız ver-  
giler, vergi adaleti açısından üretime konan vasıtalı vergilerden daha  
tatminkârdır. Çünkü, müterakkilik, vasıtasız vergiler yarımıyla daha etkin  
bir şekilde uygulanabilir. Tabii yine, yukarıda tartışılan yansıma mesele-  
leri ortaya çıkmaktadır. Şu basit soruyu soralım : Vergi politikasında ta-  
sarlanan değişiklik gelir dağılımını ne yönde etkileyecektir? Bu soruyu  
cevaplandırabilmek için yansıma ile ilgili cesur varsayımlar yapmak ge-  
rekecek ve bu suretle elde edilecek ampirik sonuçlar geniş bir hata mar-  
jını içinde bırakılmış olacaktır. Pratik yönde ilginç mesele, mevcut ver-  
gi bünyesindeki marjinal değişikliklerle ilgilidir. Bu değişikliklerin et-  
kilerini incelemeye teşebbüs etmeden önce, hiç olmazsa mevcut vergi  
sistemini bütün olarak yarattığı sonuçlar hakkında bazı fikirlere sahip  
olmalıyız. (11)

Şimdi de «yatay adalet» üzerinde duralım. Yatay adalet, aynı du-  
rumdaki fertlerin vergilendirilmesi ile ilgilidir. Bu tip adalet anlayışın-  
da bazı belirsiz noktalar mevcuttur. Şimdilik bu noktaları dikkate alma-  
yalım. Bana göre, gelişmekte olan ülkeler için basit fakat önemli olan me-  
sele, değişik gelir kaynaklarının vergilendirilmesinde karşılaşılan çeşitli  
güçlüklerdir. Bu güçlüklerin sebepleri idarî veya politik olabilir. Yatay  
adaleti arttırmanın idarî-politik maliyeti ile elde edilecek olumlu sonuç-  
ların mukayesesi sonunda verilecek kararlarda, bahis konusu ülkenin  
şartları da dikkate alınmalıdır.

*Kaynak Dağılımı* : Vergi politikasının bu son cephesi kaynakların,  
kullanım alanlarına statik anlamda (Pareto anlamında) dağılımındaki et-  
kinlik derecesi ile ilgilidir. Vergileme, zamanın çalışma ile çalışmama  
arasında bölünüşünü, yatırım teşebbüslerinin çok veya az riskli sahalara

yönelişini, kaynakların düşük veya yüksek nisbette vergilenen alanlara dağılımı, ve buna benzer bir sürü hususu etkiler. Ayrıca devlet de, örneğin kamu iktisadî teşebbüsleri kurma yoluyla prodüktif faaliyete katılıyorsa, bu teşebbüslerin finansman problemleri yanında, bütçe ve vergi, sistemi ile ilişkileri de kaynak dağılımı ve dolayısıyla kalkınma açısından önemli noktalar arzedebilir. (12)

### III — POLİTİKA MESELESİ :

Yukarıdaki tartışmaların olumsuz karakterine rağmen amacım, iktisatçıların vergi politikası ile kalkınma arasındaki ilişkiler konusunda istifadeli bir fikir sunamayacaklarını belirtmek değildir. Vergi politikalarının gelişi güzel seçilmesini de savunmuyorum. Aksine, güçlüklerin anlaşılıp kabul edilmesi, muhtemelen iktisatçının sunacağı fikrin kalitesini yükseltecektir. Şöyle bir benzetme yapılabilir : Eğer bir ejderha ile dövüşecek olsaydım, bu yaratık hakkında ne kadar çok bilgi edinirsem o kadar memnun olurum. Elde ettiğim bilgiler, korkutucu da olsalar, hayatta kalma şansımı arttırırdı. Hele, çeşitli ejderha türleri olduğunu ve bunların birbirinden ayırdedebilmek için bazı tecrübî yollar bulunduğunu öğrenirsem, memnuniyetim daha da artardı. Adam yiyen ejderha ile savaşırsam zincir zırhımı kuşanmam gerekecek. Ağzından alev püskürten ejderhanın karşısına çıkarsam, en iyisi asbestos bir elbise bulmak. Hangi elbiseyi seçmem gerektiği hususunda bana yardımcı olabilecek her bilgiyi faydalı olarak nitелеmek gerekir. (Reddeway, bu noktayı başka bir açıdan ele almaktadır. Pür metodolojik tartışmaları çok donuk bulan yazar, az gelişmiş ülkelerin meseleleri ile ilgilenen iktisatçıların yeni bir enstiktif varsayımlar takımına ihtiyaçları olduğu ileri sürmektedir). (13)

Yukarıda sayılan güçlüklerin halli için belli standart yaklaşımları ortaya koyabilmek mümkün ve faydalı olacaktır. (Yaptığım kısa izahlarda sadece saf yaklaşımları anlatmakla yetindim. Yoksa herhangi bir iktisatçının — hele örnek olarak aldığım tanınmış yazarların — burada ele aldığımız problemlerden haberdar olmadıklarını iddia edecek değilim).

Yaklaşımlardan biri, kalkınma problemi ile ilgili özel bir model kurmak ve bu modeli, ele alınacak ülkenin şartlarını incelemek için kullanıp, gerekli reform tekliflerini yapmaktır. Bu tip çalışmalar, çalışmayı yapan yazarın politik varsayımlarının «kuvvetli» veya «zayıf» olmasına göre iki grupta toplanabilir. Birinci grupta yazarın politik değer yargıları, hem modelin içinde hem de teklif ve tavsiyelerin bünyesinde yer almaktadır.

Tabiidir ki bu durumda, açık ve kesin teklif ve tavsiyelerde bulunmak kolaydır. Fakat tavsiyelerin kabule şayan olması, taşıdıkları değer yargularının tutarlılığı ile sınırlıdır. Kaldır, bu tip modeller için açık bir tanım ortaya koymuştur. (14) (Zannediyorum ki yazarın Türk vergi sistemi hakkındaki raporunda hâkim olan yaklaşım da budur. Fakat, sadece adı geçen rapora yapılan münferit referansları görebildiğimden, faydalı bir yorum yapamıyorum).

İkinci grup çalışmalar, birinci grubun aksine, politik durumu geniş anlamda vergi olarak almakta, vergi hasılatını arttıran ve dolayısıyla kalkınmayı teşvik eden vergi reformu vasıtalarını aramaktadır. Bu demek değildir ki, adı geçen gruptaki yazarlar politik problemlerden bihâberdirler veya politik problemlere karşı kayıtsızdırlar. Fakat, alınması mümkün olabilen tedbirler hakkında değişik bir görüşe sahiptirler. Shoup'a göre, gelişmekte olan ülkelerin başlıca amacı şu veya bu vasıta ile devletin vergi hasılatını arttırmaktır. Fakat, kullanılan basit teknikler kalkınma açısından muhtemelen pek başarısız sayılmasa bile, diğer politik amaçlar dikkate alındığında başarısız olabilir. Adı geçen diğer amaçların kalkınma amacına feda edilmesi bir politika seçimi meselesidir. (15)

İkinci genel yaklaşım, yukarıda izah edilen «zayıf» politik varsayımli yaklaşımın, tamamen tatminkâr olmasa bile, geliştirilmesiyle ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, model kurma çabalarını ve vergi ile ilgili problemleri teorik olarak izah etme gayretlerini bir tarafa itip, vergi hasılatının kalkınmayı hızlandıracağını varsayarak, hasılatı arttırma yollarını aramaktadır. Andie ve Peacock (16), bu tip çalışmaların başarılı bir tenkidini yapmışlar ve ayrıntılı tavsiyelerde bulunma gayretlerine yön vermişlerdir. Fakat, öte yandan adı geçen yazarların daha genel nitelikli katkıları bazı hususlarla sınırlanmaktadır. Örneğin, vergiler hakkındaki teklifler bütçenin genel bünyesine ve herhangi bir kalkınma modeline bağlanamamaktadır.

Görülüyor ki, bütün yaklaşımların kendilerine has problemleri ve sınırları mevcuttur. Bütün bu meseleleri kavrayabilecek bir çözüm yolu bulabilmek şüphesiz çok hoş olacaktır. Fakat ben de ortaya böyle bir çözüm koymaya muktedir değilim. Yapabileceğim tek şey bazı deneysel tekliflerde bulunmaktadır. Belki bu sayede, iktisatçılarla danışmanlık yaptıkları ülke idarecileri arasında karşılıklı anlayış artar ve iktisatçıların teori, veriler ve politik teklifler arasındaki ilişkileri daha iyi görebilmeleri mümkün olur.

1) *Çalışmanın amacı*: Az gelişmiş ülkelerde eldeki istatistik bilgi-

ler maksada uygun ve tatminkâr değildir. Ayrıca, vergi idaresi ile ilgili problemler, politik engellemeler, v.s. gibi hususlar da veri olarak alınmalıdır. Genel vergi reformu teklifleri, büyük mikyasta faraziyelere dayanmakla beraber, fikir olarak çok cazip görünmektedir. Bununla beraber, tatbik edilmesi mümkün olmayan vergiler teklif etmek yerine, vergi politikasının yardımıyla hafifletilebilecek başlıca kalkınma güçlüklerini teşhis etmeye çalışmak daha faydalı olacaktır.

2) «*Take-Off*» Kavramı : Değişik yaklaşımlar, iktisadî kalkınma süresinin izahı ile ilgili bazı müşterek veya kabîlî teklif hususlar ihtiva etmektedirler. Fakat, özellikle «*take-off*» kavramı diğer kalkınma modelleri ile telif edilemez. Bu bakımdan, adı geçen kavram, büyümenin çoktan mı başlamış olduğu, yoksa bir başlangıç itişinin mi gerekli bulunduğu hususlarında karar verirken önemli bir rol oynayabilir. Bugünkü bilgi seviyemizde, analitik ve teorik endişelere lüzumundan fazla yer vermeyen ve yukarıda adı geçen müşterek unsurları ihtiva eden eklektik bir çalışma bana gayet makul görünmektedir.

3) *Politik mesele* : Politik problemlerden kaçınmanın imkânı yoktur. Çünkü, bütün vergi politikaları siyasî *emplikasyonlar* yaratır. Bununla beraber, yukarıda da belirtildiği gibi, politik bakımdan hassas konuları teşhis edebilmek mümkündür. Bu hassas konulara örnek olarak sermayenin özel mülkiyeti mi kamu mülkiyetine mi tâbi olacağı meselesi, toprak mülkiyeti ve bu mülkiyete uygulanacak verginin ne nitelikte olacağı sorunu v.s. gösterilebilir. Adı geçen konular bir kere tesbit edildi mi şu iki yoldan biri seçilecektir :

a) Ya siyasî gerçekler karşısında hassas konular birer sınırlayıcı unsur olarak kabul edilir.

b) Veya politik engellerin ekonomik maliyetlerini ortaya koyacak şekilde, alternatif politikaların mukayesesini yapmaya teşebbüs edilir.

4) *Genel Bütçe ve Özel Kısımları* : Gözden geçirilen bütün bu genel tekliflerin çerçevesi içinde, veriler ve tavsiyeler ile ekonominin genel bünyesi ve işleyişi arasında ilişkiler kurma zorunluğu devam etmektedir. Bu tip ilişkiler kurmanın belki de en kolay yolu, işe genel bütçeden başlamaktır. Burada örneğin, kamu harcamalarının kompozisyonu ve artış hızı, vergi hasılatını arttırma probleminin güçlüğü v.s. gibi hususlar akla gelmektedir. Ayrıca, vergi hasılat elâstikliği ile ilişkili olarak genel vergi sisteminin, tasarrufların meydana getirebileceği etkilerin v.s. de incelenmesi gerekir. Sonra da, vergi adaleti, yatırım teşvikleri, kaynak dağılımı gibi daha özel konulara inilebilir.

Yukarıda faydalı bir tasniften başka bir şey yaptığımı iddia edecek değilim. Aslında her safhada bir takım teknik problemler ve politik karar alma güçlüğüünün yarattığı pürüzlü meseleler belirebilir. Fakat, anlaşmazlığın hangi hususlarda ortaya çıktığını ve bilginizin sınırlarının nerelere kadar uzanabildiğini gösteren bilimsel bir çerçeve çizmek hiç de önemsiz bir adım sayılmaz.

#### IV — TÜRKİYE'DE VERGİ POLİTİKASI : (17)

Bu bölümde amacımın, vergi politikası ve ekonomi siyaseti ile ilgili tavsiyelerde bulunmak olmayıp, bir önceki bölümde ele alınan konular yardımıyla Türk vergi sisteminin önemli problemlerini ortaya koymak olduğunu tekrar belirtmek isterim. Şu sınırlı çalışmamda dahi, yukarıda anlattığım sebeplerden dolayı biraz tereddüt ve çekingenlik ile hareket etmekteyim. Yorumlarımı, daha sonraki tartışmalara çizilen bir çerçeveden başka bir şey olarak görmüyorum. Bu tartışmaların mevcut bilgime çok şeyler katacağımı beklemekteyim.

##### A. *Türk Ekonomisinin Bugünkü Durumu :*

Son on yıl içinde Türk ekonomisinin önemli bir şekilde değişmeye başladığını gösteren deliller çoktur. İktisadî büyüme hızı, sanayileşme ve şehirleşme hareketleri, tarımdaki kalkınma v.s. gibi hususlar, ekonominin «take-off» safhasına girmiş olduğunu belirtmektedir. (Enflasyon ve periyodik ödemeler dengesi güçlükleri bile bu konuda birer gösterge teşkil edebilir. Diğer bir deyişle bu problemler hızlı kalkınmanın doğal sonuçları olarak tanımlanabilir. Fakat Türk ekonomisinde adı geçen problemleri yaratan başka faktörlerin mevcut olabileceğini de unutmamak gerekir. (Yukarıda 11 b'de, vergileme ve tasarruflar hakkında yapılan yorumlara bakınız.)

Yukarıda iddia edilenler doğru ise, iktisadî politika ve vergi siyaseti bakımından bazı önemli noktalar ortaya çıkacaktır. Bilhassa, özel sektöre uygulanan malî teşvik tedbirlerinin, meydana gelen değişmede olumlu bir rol oynadığı kolayca anlaşılmaktadır.

##### B. *Politik Davranışlar :*

Bir yabancıнын başka ülkelerin politik bakımdan hassas konularını tam olarak bilebilmesi çok güçtür. Bu sebepten benim de Türkiye açısından bu konudaki yorumlarım sadece şu noktalardan ibaret kalacaktır :

1. Türkiye'de serbest teşebbüs fikrine genel bir bağlılık mevcuttur. Fakat, kamu sektörünün bünyesi ve genişliği hakkında da değişik fikirlere rastlanmaktadır. Malî monopoller ve millileştirilmiş sanayiler ekonomide önemli rol oynadığından, kamu kesiminin katkısını değiştirme yolunda alınacak kararlar politik olduğu kadar ekonomik güçlükler de yaratabilir.

2. Toprak mülkiyeti ve topraktan kazanılan gelirlerin vergilendirilmesi de, politik bakımdan hassas ve ihtilâflı bir konudur.

Bu noktalara aşağıda tekrar temas edeceğiz.

### C. Bütçe ve Kamu Harcamaları :

Türkiye'de de, kamu harcamalarının genişletilmesi konusundaki taleplerin gitgide önem kazandığı anlaşılmaktadır. 1968/9 malî yılı bütçesi, ekleriyle birlikte, bir önceki yılın bütçesinden yüzde 26 daha yüksektir. Bu durum, kamu harcamalarının arttırılması ve bütçenin tasarrufları teşvik etmesi konusundaki talepleri açıkça göstermektedir. O kadar açıkça belli olmıyan diğer bazı talep ve baskılar da aşağıda incelenecektir.

Yukarıda anlatılan sebeplerden dolayı, veri büyüme hızı dikkate alındığında, kamu kesimini finanse edebilmek ve tasarruf hacmini genişletmek için daha yüksek vergi hasılatının gerekeceği açıktır. Önümüzdeki on yıl içinde vergi hasılatının cesameti ve elâstikliği konuları, önemli birer mesele haline gelecektir.

Tablo 1 ve Tablo 2 bu meseleler hakkında bir fikir vermektedir. Tablo 1, 1967 yılında bazı gelişmiş ve az gelişmiş ülkelerde toplam vergi hasılatının gayrı safî millî hasılâ içindeki nisbî payını göstermektedir. Türkiye her iki grupta da en düşük rakama sahiptir. Fert başına gayrı safî millî hasıla tartı olarak dikkate alındığında, değişik bir sonuca varılmaktadır. Tablo, 2 Türkiye'deki vergi yükünün, tartılı hesaplama sonucunda, sadece Portekiz tarafından aşıldığını belirtmektedir.

**Tablo : 1**  
**Nisbî Vergi Yükleri (1967)**  
(GSMH içinde vergi hasılatının payı)

Fransa	1,15	İspanya	0,58
Batı Almanya	1,13	Portekiz	0,54
İngiltere	1,00	Yunanistan (1966)	0,48
A. B. D.	0,62	Türkiye	0,30

Kaynak : Birleşmiş Milletler, *Yearbook of National Accounts* (1968) OECD, *Economic Survey of Turkey* (1969) *Statistical Yearbook of Greece*, (1967).

*Metod* : Toplam vergi hasılâtı, piyasa fiyatlarıyla gayri safî millî hasılânın yüzdesi olarak hesaplanmıştır. İngiltere'ye ait rakam, mukayeseleri kolaylaştırmak için 1.00 olarak alınmıştır. Gerçek rakam % 47-82 dir. Toplam vergi hasılâtı rakamlarına, sosyal güvenlik sistemi içindeki kesintiler veya katkılar da ilâve edilmiştir.

Tablo : 2

## Nisbî Vergi Yükleri (1967)

(Fert başına GSMH ile tartılı olarak hesaplanan nisbî vergi hasılâtı)

Portekiz	2,16	Batı Almanya	1,10
Türkiye	1,67	İngiltere	1,00
İspanya	1,40	Fransa	0,98
Yunanistan (1966)	1,25	A. B. D.	0,31

*Kaynak* : Adı geçen istatistik yılları.

*Metod* : Piyasa fiyatlarıyla gayri safî millî hasılânın yüzdesi olarak hesaplanan vergi hasılâtı, fert başına gayri safî millî hasıla ile bir kere daha işleme tâbî tutulmuştur. İngiltere rakamı standart ölçü olarak kullanılmıştır.

Bariz sebeplerden dolayı, ikinci tabloda verilen ölçünün vergi potansiyelini daha iyi belirttiği iddia edilebilir. Buna göre, Türkiye için asıl önemli mesele, GSMH içinde vergi payının nasıl arttırılacağı değil, fert başına GSMH yükseldikçe vergi nisbetinde nasıl genişleme sağlanabileceği hususudur. Yani, teşvik unsurlarını yok edip büyümeyi yavaşlatmadan, vergi sisteminin fert başına gelir artışına elâstik bir şekilde ayak undurmasını nasıl sağlayacağız?

Yaratılan kaynakların nasıl kullanılacağı konusunda farklı görüşlere sahip büyüme modelleri, tasarrufların kalkınmaya katkısını müştereken kabul etmişlerdir. Tablo 3 ve 4, tasarrufların artan yatırımları finanse edebilmek için gerekli bir unsur olduğunu açıkça göstermektedir. Gayri safî kamû yatırımları ile özel yatırımların GSMH içindeki payları 1967 yılında % 13,6'dan 1968 yılında % 21,5'e çıkmıştır.

**Tablo : 3**  
**Türkiye'de Yatırımlar, 1962 - 68**  
(Milyar : TL)

	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968
Cari fiyatlarla GSMH	55,2	63,3	68,0	73,2	84,9	95,2	104,0
Cari fiyatlarla gayri safi yatırımlar	7,5	10,1	10,5	12,0	15,1	19,1	22,4
Cari fiyatlarla GSMH'nin yüzdesi olarak yatırımlar	% 13,6	16,0	15,4	16,4	17,8	20,1	21,5

*Kaynak : O.E.C.D., Economic Survey of Turkey, (1969)*

**Tablo : 4**  
**Türkiye'de Gayri Safi Yurtiçi Sabit Sermaye Teşekkülü 1960 - 1967**  
**Sermaye Malı Türlerine Göre**  
(Milyon : TL)

	1960	1961	1962	1963	1964	1965(2)	1966(2)
Konut İnşaatı -							
Özel Kesim	1549,9	1582,2	1716,4	1749,2	2024,4	2578,3	3011,3
Kamu Kesimi	20,6	98,1	68,0	93,4	35,9	30,7	35,6
Diğer Binalar -							
Özel Kesim	489,0	978,8	615,4	778,0	785,0	764,3	1032,5
Kamu Kesimi	853,6	909,7	1010,6	1363,8	1736,8	1792,1	2007,1
Diğer İnşaat -							
Özel Kesim	41,6	46,5	60,6	110,4	95,8	96,0	81,0
Kamu Kesimi	1862,2	1852,3	1827,7	1857,5	2034,8	2318,9	3120,0
Makine ve Teçhizat							
Özel Kesim	1677,3	1907,9	2218,1	2414,3	1887,7	2080,0	2794,4
Kamu Kesimi	1021,7	1017,9	1201,8	1209,5	1349,9	1191,8	1639,4
Özel Kesim							
Toplamı	3758,1	4015,4	4604,5	5652,0	9793,3	5518,6	6919,2
(1) Kamu Kesimi							
Toplamı	3758,1	3828,0	4108,1	4524,2	5157,4	5334,1	6802,1
Toplam	7516,2	7843,4	8712,6	9576,2	9950,7	10852,7	13721,3

(1) Kamu kesimi yatırımları, genel ve katma bütçelerden yapılan harcamalarla, belediye ve köylerin kamu iktisadi teşebbüslerinin yatırımlarını kapsamaktadır.

(2) Geçici tahminler.

*Kaynak : Türkiye Millî Geliri. Toplam Harcamalar ve Yatırımlar : 1938, 1948-67 Devlet İstatistik Enstitüsü, (Ankara, 1968)*



## D. Vergileme Bünyesi :

Yukarıda anlatılanlardan anlaşıldığına göre Türkiye'de vergilemenin bünyesi, politik ilgi yaratan bir konudur. İkinci Beş Yıllık Plâna göre, GSMH içinde tasarrufların oranı 1968'de % 5,4'den, plânın son yılı olan 1972'de % 7-8'e çıkacaktır. Bu hedefe varmanın pek muhtemel olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca % 7-8 rakamı da problemin büyüklüğünü açıkça belirtmektedir. Genel vergi bünyesi dikkate alındığında, vasıtalı vergilerin 1968 vergi hasılatının üçte ikisini teşkil ettiği görülmektedir. 1963'de % 68,0 olan vasıtalı vergi oranı, sonraları % 65,6'ya kadar düşmüş, fakat 1968'de yine 1963 seviyesinin üstüne çıkmıştır.

**Tablo : 5**  
**AET Ülkelerinde, Vergi Türlerine Göre Vergi Hasılatları**  
**Toplam Vergi Hasılatının Yüzdesi Olarak (1967)**

	Fransa	Almanya	İtalya	Belçika	Hollanda	Lüksemburg	Türkiye
Gelir Vergisi	44,6	42,5	46,6	41,0	49,3	46,6	26,9
Kurumlar Vergisi	4,7	4,9	(1)	5,5	5,2	6,2	5,6
Diğer Vasıtasız Vergiler (2)	10,2	18,8	18,4	18,7	23,3	21,2	1,0
Toplam Vasıtasız Vergiler	59,5	65,2	65,0	65,2	77,8	73,0	33,5
Vasıtalı Vergiler	40,5	34,8	35,0	34,8	22,2	27,0	66,5
Toplam Vergi Hasılatı	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

(1) İtalya'da bu kalem gelir vergisi içinde mütalâa edilmektedir.

(2) Sosyal güvenlik katkıları dahil edilmemiştir.

*Kaynaklar : U.N. Yearbook of National Accounts (1968)*

*O.E.C.D. Economic Survey of Turkey, (1969)*

**Vergi Türlerine Göre Vergi Hasılatı : Toplam Vergi**  
**Hasılatının Yüzdesi Olarak**

	6 AET Ülkesi Ortalaması	Türkiye
Gelir Vergisi	45,1	26,9
Kurumlar Vergisi	5,3	5,6
Diğer Vasıtasız Vergiler	18,4	1,0
Toplam Vasıtasız Vergiler	68,8	33,5
Toplam Vasıtalı Vergiler	31,2	66,5
Toplam Vergi Hasılatı	100,0	100,0

*Kaynak : Yukarıdaki tabloya bakınız.*

Türkiye'nin vergi strüktürünün AET ülkeleri ile karşılaştırılması ilginç olacaktır. Tablo 5, bu ülkelerdeki vasıtalı ve vasitasız vergi oranlarının Türkiye'dekilerin tam tersi olduğunu göstermektedir. Buna göre, Türkiye Ortak Pazara girdiğinde vergi harmonizasyonu bakımından bir takım ciddi problemlerin belirebileceği anlaşılmaktadır. Fakat biz şimdilik, vergi türlerinin toplam devlet gelirleri içindeki nisbetlerinden çok, mevcut vergilerin hasılat potansiyelleri üzerinde duralım. Adalet fikri bir yana, her vergi türü bir takım güçlükler yaratabilir. Bunları kısaca gözden geçirelim.

### 1. Vasıtalı Vergiler :

Vasıtalı vergiler, toplam vergi hasılatının üçte ikisini teşkil etmektedir. Fakat bu grup içinde de bazı hasılat kaynaklarının ağırlığı fazladır. Örneğin, iç üretim ve harcamalardan alınan vergiler toplamın % 60'ını teşkil etmektedir. Bu hasılatın çoğu muhtemelen gelir elâstikliği düşük olan mahdut sayıda mal üzerinde teksif olmuştur. Adı geçen malları üreten veya satan devlet monopollerinin vergilendirilmesinde idarî ayarlamalar yaparak vergi hasılatını yükseltmek mümkündür. (Aşağıya bakınız).

Diğer bir önemli kalem de ithalâttan alınan vergilerdir. Bu vergi türünün, kısa dönemli iç ve dış istikrarı sağlamak için konulmuş olduğunu ve önemli bir hasılat kaynağı haline geldiği için muhafaza edildiğini söylemek, bilmem, ne dereceye kadar geçerli bir genelleme olabilir. Bununla beraber, «take-off» safhasına yeni girmiş olan bir ülkede, mevcut ithalât vergileri strüktürü ile kalkınma stratejisini telif edebilmek kolay değildir. Uygun bir kalkınma modeli (mantığı) açısından, bu hususun tartışmalara açık bir konu olduğu muhakkaktır. Söyliyebileceğim tek şey, tartışmalar sırasında ortaya konacak her türlü aydınlatıcı bilgiyi memnuniyetle karşılayacağımdır.

İthal gümrük vergileri bir yana problemin yukarda gayet sathî bir şekilde ortaya konan görünüşü, zorunlu ihtiyacın şu olduğunu belirtmektedir : Vasıtalı vergilere konu teşkil eden mal gruplarını çoğaltmak ve (idarî meseleleri veri olarak ele alıp) vasıtalı vergi sistemini basitleştirmek.

### 2. Vasitasız Vergiler :

Edindiğim intibaa göre (ki daha fazlasını da iddia edecek değilim) Türkiye'de vergi açısından önemli olan politik mesele vasitasız vergile-

rin, bu vergiye tâbi olmayan veya vergi vermekten kaçınan gruplara nasıl uygulanacağıdır. Yani esas problem vergilemeyi, ücretlilerden diğer emekçi tiplerine, halen kurumlar vergisine tâbi olan teşebbüslerden bütün işletme türlerine, ve özellikle tarımsal gelirlere de teşmil etmektir. Bana öyle geliyor ki, bu yoldaki gelişmeler, siyasî tartışmalara ve idarî teşkilâtın etkinliğine bağlı olarak, kaçınılmaz bir şekilde yavaş cereyan etmektedir. Toplam vergiler içinde vasitasız vergiler oranının artması arzu edildiğine göre — ki bu nokta da tartışılabilir — görüşlerim acaba çok karamsar sayılabilir mi?

#### E. *Adalet :*

Yatay ve dik adalet problemini nasıl yorumladığım yukarıdaki izahlarım sırasında pek açıkça ortaya çıkmadı. Pratik bakımdan sanırım yatay adalet daha kolay sağlanabilir. Yatay adaletin sağlanması için gösterilen çabalar ise, dik adaletin temini için sarfedilen gayretleri kolaylaştırıcaktır. Bununla beraber (daha âdil bir vergi-sonrası gelir dağılımını gerektiren) dik adaletin, vasitasız vergi oranını kısarak sağlanacağı hususunda pek emin değilim. Vergi bünyesinde meydana getirilecek bu tür bir değişiklik, eğer mümkün olabilirse — vasitasız vergi sisteminin idarî bakımdan etkin bir şekilde uygulanabileceği fikrine dayanmaktadır. Bugünkü idarî imkânlar dikkate alındığında iddia edilen husus belirsiz görünmektedir. (Türkiye'deki vergi türlerinin potansiyel, ve fiilî hasılât durumlarını ayrıntılı bir şekilde mukayese eden çalışmalar vardır, bilmiyorum. Bu tip çalışmalar, yukarıda gözden geçirilen meselelerin halli için yardımcı olabilir).

Daha önce de üzerinde durulduğu gibi, politik bakımdan hassas bir konu olan toprağın vergilendirilmesi meselesi, hem adalet hem de etkinlik açısından bazı problemler yaratmaktadır. Şehirleşme hareketlerinin mahallî idare gelirleri bakımından ciddi problemlere yol açtığı, gelirleri arttırmak için binaları etkin bir şekilde vergileme yoluna başvurulabileceği dikkate alınca şu sonuca varılmaktadır : Vergi politikası ile ilgili kararlar alabilmek için, toprağın — tarımsal kazançların — binaların vergilendirilmesi gibi alternatif stratejileri ihtiva eden ve rasyonel politik tartışmaları mümkün kılabilen geniş çalışmalara ihtiyaç vardır. Belki de insan tabiatını çok iyimser bir açıdan ele almaktayım. Fakat bir yandan, sadece İngiltere'deki tecrübe bile, toprak piyasasını altüst etmeden uygulanacak bahis konusu vergilemenin güçlüğünü göstermeye kâfidir. Öte yandan, toprak sahipleri, topraktan en verimli bir şekilde istifade edilmesini sağlayacak vergi sistemini olumlu olarak karşılaya-

cak kapasitede olmalıdırlar. Tabii bu arada, hangi tip bir toprak vergisi üzerinde anlaşmaya varılabileceği meselesi de mevcuttur.

F. *Kaynak Dağılımı* :

Bu başlık altında, devlet monopollerinin ve kamu iktisadî teşebbüslerinin faaliyetlerini ilgilendiren bazı meseleler incelenecektir. Meselelerden birincisi, bütçeleme prosedüründe, monopollerin *ticarî faaliyetleri* ile *vergi mükellefiyetlerini* birbirinden ayırdedici reformlar yapılmasını gerektirmektedir. Kamu teşebbüsleri konusunda ise, gerçekçi bir fiyatlama ve yatırım politikası üzerinde durulması zorunludur.

Bu hususlar da, yine politik bakımdan hassas konulardır. Özellikle, tartışmaların arkasında, iktisadî büyüme hızlandıkça bu tip kamu faaliyetinin *sebebi mevcudiyetinin* de devam edip etmeyeceği sorusunun yattığı düşünülürse, konu daha da önem kazanmaktadır. Bununla beraber, kamu kesimi ile ilgili bütçeleme probleminin karmaşık bir hale gelmemesi isteniyorsa, acil bir vergi reformunun zorunlu olduğu da açıktır. Çok uzun sayılamıyacak bir süre önce, İngiltere'de millileştirilmiş sanâyiler ile ilgili malî ayarlamaların, aynı şekilde politik bakımdan hassas oldukları düşünülmüştü. Şimdi ise, bir takım yarı - ticarî mükellefiyetlerin kabul edildiği görülüyor. Aşında gereken tutum şudur : Kamu iktisadî faaliyetlerinde daha etkin bir kontrol sistemine, kaynakların daha rasyonel kullanılmasına tedricen geçişi sağlayacak taktikleri bulmak.

NOT VE REFERANSLAR

(1) Bu konu ile ilgili geniş bir literatür mevcuttur. Örneğin Hahn, F. H. ve Mathews, R. C. O.'un «The Theory of Economic Growth : A survey» adlı makalesine bakınız. (Economic Journal, Aralık 1964). Ayrıca bakınız: Meier, G. M. *Leading Issues in Development Economics*; Oxford University Press, (1964).

(2) Bu konuda klâsik referans, W. W. Rostow'un, *The Stages of Economic Growth* adlı eseridir. (Cambridge University Press, 1960).

(3) Bu kavram François Perroux tarafından geliştirilmiştir. Konu ile ilgili izahlar, Boudeville, J. R.'nin *Problems of Regional Economic Planning* adlı eserinde mevcuttur. (Edinburgh, 1966).

(3) Myrdal, G., *Economic Theory and Underdeveloped Regions* (Ducworth 1957). - *Asian Drama: An Enquiry into the Poverty of Nations*. (Twentieth Century Fund and Penguin Press, 1968).

(5) *Public Finance as an Instrument for Economic Development* Peacock, A. T. (O.E.C.D. Paris 1965) Fasil I, «Fiscal Policy for Economic Development in Theory and Practice»

(6) Kaldor, Nicolas, «The Role of Taxation in Economic Development» *Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America* içinde, Fasil 6, Joint Tax Program of the Organization of American States, (John Hopkins Press, 1965 Sh. 71).

(7) Prest, A. R., *Public Finance in Underdeveloped Countries* (Bailiss, 1962). Giriş kısmı.

(8) Clark, Colin, «Public Finance and Changes in the Value of Money», *Economic Journal*, Aralık 1945 - *Taxmanship*, Institute of Economic Affairs Paper No. 26 (I.E.A. 1964). Fasil III.

(9) Dosser, Douglas, «Indirect Taxation and Economic Development» *Government Finance and Economic Development* içinde Fasil 7. (ed. Peacock, A. T. ve Havser, Gerald: O.E.C.D. Paris 1965).

(10) a.g.k. Sh. 36.

(11) Bu konuda da literatür çok geniştir. En son yayınlar arasında Alan T. Peacock ve J. R. Shannun'un «The Welfare State and the Redistribution of Income» adlı makalesi sayılabilir. (Westminster Bank Review, Ağustos 1968).

(12) Wiseman, Jack, «Nationalization», *International Encyclopedia of the Social Sciences*, Cilt 11, 1968 ve orada adı geçen referanslar.

(13) Reddaway, W. E., «The Economics of Underdeveloped Countries», *Economic Journal*, Mart 1963, Sh. 1 - 12.

(14) Kaldor, N., a.g.h.

(15) Shoup, Carl S., «Taxes and Economic Development» *Finanzarchiv*, N. F. 25, 3, 1966

(16) Andic Süphan ve Peacock, Alan, «Fiscal Surveys and Economic Development» *Kyhlos*, Cilt XIX, Fasikül 4, 1966.

(17) Bu bölüm tebliğin sonuna eklenen bir özel yorum olduğundan, ayrıntılı referans göstermek gereksizdi. Çünkü hem bana verilen zaman daha geniş bir araştırma için yetersizdi, hem de konferansa iştirak edecek olanların bu referansları benden daha iyi bildikleri açıktı. Resmî kaynaklar dışında şu yazarların Türkiye hakkındaki çalışmalarından faydalandım: (K. Bulutoğlu, T. Çavuşoğlu, O. Dikmen, J. Gürsan, E. ve A. Hirsch, A. T. Peacock ve G. Hauser, M. Soysal ve M. Z. Yücelik).

## GENEL TARTIŞMA

Prof. Wiseman'ın tebliği hakkında yorum yapanlar ve soru soranlar iki gruba ayrılmıştır. Bir grup delege Prof. Wiseman'ın savunduğu temel fikir olan kalkınma için genel bir vergi ve iktisat politikasının tesbitinin güçlüğü kabul etmiş ve Türkiye'den misâller vererek bu kanılarını desteklemişlerdir. Diğer grup yorumcular basit iktisadi politika tedbirleriyle iktisadi gelişme probleminin halledilmesinin güç olduğunu kabul etmekle beraber, iktisat teorisinin iktisadi gelişme hakkında bazı rasyonel kararlar almada yeterli olduğunu belirtmişlerdir. Profesörün bir taraftan iktisat teorisinin genel bir kalkınma politikasına temel olmağa yeterli olmadığına işaret ederek, diğer yandan iktisadi açıdan rasyonel kararların alınmasının gerekli olduğunu söyleyerek çelişkiye düştüğüne işaret etmiştir, ve gelişmiş ekonomilerin yapısı ve gelişme süresi hakkında bilgi ve tecrübe arttığı için genel bir plân çerçevesinde kalkınma politikasının tesbitinin mümkün olduğunu söylemişlerdir. Vergilerin hiç olmazsa büyüme hızı hakkında önemli etkileri olan kısa dönem dengesizlikleri gidermekte yeterli olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Profesör Wiseman yorum ve sorulara verdiği cevapta görüşünde ısrar etmiş, plânlamanın sonuç vermediğini, gelişme ile ilgili geniş vergi literatürünün rasyonel, etkin bir vergileme politikasını açıklamadığını belirtmiş ve az gelişmiş bir ekonomide vergi yapısının gelir esnekliği olmadığı için kısa dönemli dengesizlikleri giderecek bir araç olmayacağına işaret etmiştir. Ancak belirli biraz gelişmiş ülke ele alındığında vergi yapısı hakkında bazı rasyonel kararlar alınabileceğini ileri sürmüştür.

## Türk Vergi Sistemi ve Ekonomik Kalkınma

*Kemal KURDAŞ*

Eski Maliye Bakanı

ve

Orta Doğu Teknik Üniversitesi Rektörü

I — Türkiye ekonomik ve sosyal açıdan az gelişmiş, özel teşebbüsle devlet teşebbüslerinin birlikte faaliyet gösterdiği karma bir piyasa ekonomisidir. Türkiye hızlı, adil ve sınıflar ile bölgeler arası dengeli kalkınmayı ulusal amaç edinmiş bir toplumdur. Bu koşullar ve özleyiş içindeki bir memlekette, vergi sistemi, ekonomik politikanın diğer araç ve gereçleri gibi, kalkınma hedefinin emrinde ve hizmetinde olmak gerekir.

II — Vergi anlayışı zaman içinde, toplumların ekonomik, ve sosyal anlayışları, bünyeleri, özel şartları, ihtiyaç ve özleyişlerine göre devamlı değişmekte ve gelişmektedir. (1) Çağımızda da vergi anlayışı ve vergi sistemleri, ekonomik, politik ve sosyal doktrin ve anlayışların, teknolojiye sırası sıra devrimlerin, ekonomi bilimindeki yeni çığır açan hamlelerin, az gelişmiş toplumların uyanışlarının ve yeni özlemlerinin etkisinde hızlı bir değişim geçirmiştir.

Günümüzün vergisi, artık, yüzyılın başındaki «Devlet masraf yapar

---

(1) «Onun için bilim adamları bu sahada devamlı, bitmeyen bir reformdan bahsederler» Genel Vergi Reformu Raporu, I ve II kısımlar (İstanbul 15. Temmuz. 1961).

onun için vergi koyar» görüşünden çok uzaktadır. Vergiyi tarihî birikintilerin ve piyasa ekonomisinin gelir ve servet dağılımında yarattığı adaletsizliklerin düzeltilmesinde bir araç kabul eden sosyalist ve refah iktisatçı anlayışı da tarihî aşamanın bir bölümünde kalmıştır ve bugün vergi sistemlerinin değerlendirilmesinde, önemli olsa da, çeşitli faktörlerden sadece birisidir. Keynes'ci iktisadın, vergi sistemine, gelişmiş sınaî ekonomileri iktisadî dalgalanmalardan (business cycles) korumada verdiği rol de geridedir.

İkinci Dünya Harbinden sonra, önce az gelişmişleri, giderek bütün ülkeleri, hızlı, adil ve dengeli gelişme, kalkınma özlemi ve kararı sarmıştır. Bu özleyişin etkisi ve baskısında da vergileme anlayışı yeni bir aşamaya erişmiş bulunmaktadır. Önce vergilerin ekonomik hayatta zararlı etkilerinin asgariye indirilmesi; bir verginin ekonomik hayattaki olumsuz baskısına, vergiden gelir sağlama ve sosyal adalete yardım açısından büyük kazançlar sağlanmadıkça, rıza göstermeme anlayışı yerleşmiştir. Vergi sisteminin ekonomik hayatta tarafsız kalması tezi olarak adlandırabileceğimiz bu görüşün de yerini kısa bir süre sonra vergi sisteminin ekonomik hayata ve kalkınmaya yardımcı olması, gerekirse özel, selektif tedbirlerle müdahale etmesi, tezi almıştır. Özellikle 1950'lerden sonra bu anlayışın hızla geliştiğini görüyoruz. 1950'den sonra 75 memleketin, tasarruf ve yatırımları, ihracatı teşvik etmek; ekonomik kalkınmaya ayırıcı tedbirlerle katkıda ve yardımda bulunmak için vergi sisteminde geniş değişiklikler yaptıkları işaret edilmiye değer. (2) Bu değişikliklerin üçte ikisi de 1955-63 arasında olmuştur.

Hızlı, adil ve dengeli bir şekilde kalkınma özleyişinin baskısında, günümüzde vergi politikası artık aktif bir araçtır ve kalkınma hedefinin emrindedir. Bu araç gerekirse kalkınma için ekonomik hayata müdahalecidir, teşvik edici ve destekleyicidir.

Kalkınma özleminin vergiciliğe getirdiği yeni yönde, tarihi gelişme içinde vergi sisteminden beklenen çeşitli fonksiyonlar (gelir sağlama, sosyal adalete yardımcı olma, ekonomik istikrarı, tam çalışmayı destekleme) ve vergicilik prensipleri de yeni ve değişik renklere girmişler, yeni manalar, nüanslar almışlardır. Kalkınma ihtiyacı ve özleyişi vergiciliğin fonksiyonlarında ve prensiplerinde yeni ve kendine özel bir hamur yaratmıştır; yeni bir kompozisyon getirmiştir. Bu kompozisyon çok buutludur.

(2) «Tax Incentives for Investment in Developing Countries,» IMF Staff Papers, Vol XIV No. 2, (July. 1967).



III — Vergicilik anlayışının, günümüzde vardığı aşamada, hızlı, adil ve dengeli bir ekonomik ve sosyal kalkınma sağlama açısından bir vergi sisteminden üç temel fonksiyonu birlikte yerine getirmesi beklenir :

1) Vergi sistemi devlete normal hizmetleri yanında, hızlı bir ekonomik kalkınma için muhtaç olduğu maddî olanakları bol ve ekonomik gelişme ile paralel olarak artan ölçülerde sağlamalıdır. Kısaca, vergi sistemi verimli olmalıdır.

2) Vergi yükü vatandaşlar arasında adil dağıtılmakla kalmamalı, vergi sistemi toplumda gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderici yönde yardımcı ve etkili olmalıdır. Kalkınmanın nimetleri topluma yayılmalı, yeni dengesizliklere meydan verilmediği gibi geçmişin adaletsizlikleri de giderek azaltılmalıdır.

3) Vergilerin ekonomik hayat üzerindeki olumsuz etkileri, kaçınılması mümkün olmayan en alt seviyelerde sınırlanmalı, ve vergi sistemi imkân olan, verim ile sosyal adalet ilkeleri ile çatışmayan veya kalkınma açısından kazancı diğer hususlardaki kayıbandan belirli şekilde farklı olan her noktada ekonomik hayatı geliştirici ve kalkınmaya aktif şekilde yardımcı bir rol oynamalıdır.

Modern ve başarılı bir vergi sistemi, verim, sosyal denge ve ekonomik gelişmeyi aktif şekilde destekleme fonksiyonlarını birlikte ve kalkınma açısından en verimli şekilde uyuşturabilen bir manzumedir. Böyle bir vergi sisteminde yeni bir vergi konur veya mevcutlar kaldırılır veya değiştirilirken konu mutlaka verim, adalet ve ekonomik etki açısından, yani en az üç buutlu olarak incelenir, değerlendirilir ve getirilen her tedbirin bir yöndeki kayıp ve zararlarının diğer yönlerdeki kazançlarla ne ölçüde telâfi edildiği aranır. Bu kazanç belirli ve ciddi değilse vergi sisteminde yapılmak istenen değişikliği şüphe ile karşılamak gerekecektir.

### *VERGİ SİSTEMİNİN VERİMLİLİĞİ VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM*

I — Hızlı ve adil bir kalkınmaya yardımcı olabilmek için bir vergi sistemi her şeyden evvel, devlete bol maddî olanak sağlamak zorundadır. Modern devlet adalet, emniyet millî savunma ve dış temsil gibi klâsik hizmetler yanında, insan gücünün (insan sermayesi - human capital) yetiştirilmesi ve sağlığının korunması gibi, geniş giderleri gerektiren çeşitli başka carî hizmetleri de yüklenmiştir. Kalkınma için zorunlu yollar, su ve enerji tesisleri gibi alt yapı tesislerinin yapımı da devlete düşmek-

tedir. Az gelişmiş bir ülkenin kalkınmasında, özellikle hazırlık dönemi diyebileceğimiz ilk aşamada alt yapı yatırımları önemli bir yer tutar; üretken yatırımlar mutaden alt yapıda asgari çerçeveye sağlandıktan sonra gelişir.

Az gelişmiş, tasarruf hacmi dar, sermaye piyasası teşekkül etmemiş, yeteri adet ve nitelikte teknik personeli mevcut olmayan, müteşebbis kadroları gelişmemiş az gelişmiş bir toplumda temel sınaî yatırımların başlatılması ve gerçekleştirilmesi de gene devlete düşen bir ödev olacaktır. Özellikle modern teknolojinin zorunlu kıldığı uzun ön hazırlık devresi olan, geniş teknik kadroları ve büyük sermayeyi gerektiren yatırımlar bu durumdadır (3).

Yukarıdaki müşahadeler kısaca özetlenirse; gelişmekte olan bir toplumda devlet sahası gittikçe genişleyecek cari hizmetler yanında, geniş ve pahalı bir alt yapı yatırımını, sanayi, tarım, madencilik ve diğer alanlarda öncü ve temel ilk yatırımları yapmak zorundadır. Bu hizmet ve yatırımlar için devletin bol maddi olanaklara ihtiyacı olacaktır.

Devlete bu olanakları ancak vergi sistemi sağlayabilir. Az gelişmiş bir ülke olarak zaten toplumda adam başına gelir düşük ve tasarruf hacmi dardır. Gönüllü tasarruflar, devletin hizmet ve yatırım ihtiyaçları ile özel sektörün yatırımlarını karşılayabilecek durumda bulunmamaktadır. Vergi sistemi cebri yolla ekonomiye müdahale ederek, toplumun tüketim hacmini kısıacak; tasarrufları zorla mobilize ederek, yaratılan imkânları devlet hizmetlerin görülmesine, ekonomik kalkınma için zaruri insan unsurunun yetiştirilmesine, alt yapı tesislerinin yapılmasına ve üretken temel yatırımların gerçekleştirilmesine akıttacaktır.

### II — Vergi sisteminin, hızlı, adil ve dengeli bir kalkınma için devle-

(3) Bu açıdan az gelişmiş ülkelerde, devletçiliğin hemen otomatik olarak ortaya çıkması ve siyasi platformlarda aksi söylene de devlet teşebbüscülüğünden kolayca vazgeçilememesi bir tesadüf eseri olarak kabul edilmemelidir. Az gelişmiş ülkelerde Devlet yatırımcılığı, temel ekonomik ve teknolojik koşulların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu gözlemlerin doğal sonucu, az gelişmiş bir ülkede gelir artıp piyasa genişledikçe, tasarruf hacmi yükseldikçe, sermaye piyasası ve teknik kadrolarla müteşebbis sınıfı geliştikçe devlet yatırımcılığına olan doğal zorlamanın zayıflayacağı, özel teşebbüsün sınaî ve diğer alanlardaki yatırımlarda gittikçe büyüyen ölçülerde yerini alabileceğidir. Şu kadar ki teknolojiye yeni bir devrim, yatırımları, sermaye ihtiyacı, teknik kadrolar teknoloji ve yatırım süreci açısından özel sektörün o dönemde eriştiği iktidar ölçülerinin dışına çıkarmasın.

tin yapmak zorunda olduğu carî ve yatırım giderlerini yeterince karşılamak üzere, GSMH'dan ne kadar bir pay alması gerektiği sorusuna, doktriner ve teorik bir cevap vermek mümkün değildir. Tatbikatta görülen, az gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerinin GSMH'laya (Gayri safi Millî Hasılaya) oranının — ki bu oran toplam vergi yükü olarak bilinir — ortalama % 13-14 arasında değiştiği; aynı oranın gelişmiş ülkelerde % 25'in üstünde seyrettiği; Fransa, Almanya, İsveç, Norveç, Avusturya'da vergi yükünün % 35 oranını bulduğu (4) ve vergi yükünün, toplumlarda devletten beklenen hizmetlerin artışı ve kalkınma seviyesiyle paralel olarak yükseldiği, büyüdüğüdür.

Az gelişmiş bir ülkenin hızlı bir kalkınma vetiresine girebilmek üzere, G.S.M.H.'dan % 20 nin üstünde bir hisse almak zorunda olduğunda, konuyu inceleyenler genel olarak birleşmektedirler (5). Oran üzerinde etki yapacak önemli bir unsur, o ülkenin savunma yükünün ağırlığı — savunma yükünün yüksekliği oranında vergi yükünü arttırmak gerekir — ve vergi gelirlerinin en verimli bir tarzda kullanılmasında gösterilen başarıdır. Başarının azlığı ölçüsünde vergi yükünün arttırılmak gerekeceği açıktır.

Az gelişmiş bir ülkede, başlangıçta G.S.M.H.'dan yüksek oranda bir pay alınabilmesini sınırlayan önemli bir faktör bizzat adam başına millî gelirin düşüklüğüdür. Az gelişmişler bu çıkmazdan genel olarak bu toplumlarda millî gelirin önemli bir yüzdesini elinde bulduran ufak varlıklı azınlığın, tüketim ve lüks yatırım harcamalarını vergiliyerek ve vergi hasılasını her yıl carî fiyatlarla G.S.M.H. da olan artıştan daha yüksek oranda arttırarak (6) tedricen kurtulabilmektedirler.

Az gelişmiş bir ülkenin, varlıklı azınlığı tam olarak vergiliyebilmesi ve vergi hasılasını her yıl, G.S.M.H. da olan artıştan daha fazla yükseltebilmesi; toplumdaki bütün gelirleri en geniş şekilde kavriyan, tüketim ve lüks yatırım harcamaları kadar, servetlerde olan değer artışlarını ve safi servet durumlarını da vergiliyen, gerçek gelir ve gider usulüne dayalı bir vergi sistemini geliştirmesini ve başarı ile işletmesini gerektirir.

III — Türkiye'de vergi sisteminin, devlet giderleri için G.S.M.H.'dan alabildiği pay, az gelişmiş bir ülkenin tipik özelliklerini taşımaktadır ve problemlerini aksettirmektedir. Genel bütçe vergi gelirleri ile katma büt-

(4) Türkiye'de Vergi Yükü, S. 40 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müd.

(5) Readings on Taxation in Developing Countries, Edited by Bird, Richard and Oldman, Oliver, (Baltimore 1964).

## TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE EKONOMİK KALKINMA

çeli idareler, il özel idareleri belediye ve köylerin vergi gelirlerini kapsıyan toplam Devlet vergi gelirlerinin 1930'larda G.S.M.H.'nin % 12 si dolaylarında dolaştığı anlaşılmaktadır. Devlet gelirlerinin G.S.M.H. ya oranı 1940'larda, harp dönemi enflasyonu karşısında vergi sisteminin elâstikiyetten yoksunluğuyla % 11 ölçüsüne düşmüştür. Ancak 1950-1951 döneminde Gelir ve Kurumlar Vergisi; Vergi usul kanunuyla vergi sistemimizde girilen reformdan sonra, Vergi yükü oranının artmaya başladığı müşahade edilmektedir. 1952'de oran 13,65'e yükselmiş, 1955'e kadar yükselmeye devam etmiş; 1956-1957'de yeniden ciddi bir düşüş göstermiştir. 1959-1960'da vergilemede, kısmî bir güç kazanma vardır.

Genel olarak, 1952-1960 döneminde, vergi yükünün ortalama oranı % 13,84'te kalmıştır.

1961 yılı Türk vergiciliğinde yeni bir gayret ve hamleyi temsil eder. 1960 sonları ve 1961 başında vergi sisteminde yapılan yaygın değişikliklerle, bir taraftan vergi sistemimizde vasıtasız vergilerin oranı zorlu bir şekilde arttırılırken, diğer yandan vergi sisteminin verimi yükseltilmiş ve bu yıl vergi yükü oranı % 14,94'e çıkmıştır. 1962'de vergi yükü oranında yeniden bir düşme başlar. Oran 1965'de dahi 1961 seviyesini bulamaz.

1965'ten sonra vergi sistemimizin verimliliğinde yeniden bir iyileşme müşahade edilmektedir. Vergi yükü oranı 1966 da 15,42'ye çıkmıştır. Oranın 1967-1968 döneminde % 16,0'ı bulduğu, 1969'da ise % 17'ye yaklaştığı tahmin edilmektedir. Türkiye'de vergi yükünün 1938-1968 yılları arasındaki seyri ekli I numaralı tabloda verilmiştir. Aynı tablo, Devlet Gelirleri ile kamu gelirlerinin G.S.M.H.'daki oranları hakkında da bilgiler ihtiva etmektedir. Ancak, Devlet Gelirleri mefhumu içine, karşılık paralar gibi vergi dışı gelirler dahil edildiğinden, kamu gelirleri mefhumunda da, karşılık paralarla birlikte Sosyal Sigorta ve Emekli Sandığı gelirleri gibi parafiskal gelirler toplama katıldığından ve bu iki tarife göre başka devletler için yapılmış mukayeseye elverişli rakkamlar mevcut olmadığından, Türkiye'de vergi yükünün değerlendirilmesinde ekli tablonun 3 ve 4 numaralı sütunlarındaki oranlar üzerinde durulmamıştır.

IV — Türkiye'de Devlet Vergi Gelirlerinin G.S.M.H.'ya oranına göre bulunacak vergi yükü, başka devletler için aynı esaslarla hesaplanmış vergi yükü oranlarıyla karşılaştırılınca şu müşahadeler yapılabilmektedir. (7)

(6) Readings, p. 129. «Government Revenue Systems in Asian Countries»

(7) Bu müşahadeler, Lotz, J. R. ve Morss, R. E.'un «Measuring Tax Effort» in Developing Countries,» adlı incelemesine dayanılarak yapılmaktadır. IMF Staff Papers, Volume XIV (November 1967).

Komünist Blok dışındaki 72 memleket arasında Türkiye vergi yükünde % 15.1 oranı ile 47. nci durumdadır. Vergi yükü oranları, memleketler arasında adam başına G.S.M.Hasıllalarda olan farklar dikkate alınıp düzeltilirse, Türkiye 40. nci sıraya gelmektedir. Hesaplar her ekonomide dış ticaret sektörünün kapsadığı yerin büyüklük ve küçüklüğüne göre ikinci ve ek bir düzeltmeye tabi tutulursa, 72 memleket arasında Türkiye'nin seviyesi 23. cüldür.

Yukarıdaki müşahadelere dayanak olarak alınan, Milletlerarası Para Fonu mensuplarınca yapılmış inceleme, vergi yükü açısından 52 az gelişmiş ülke arasındaki bir mukayeseyi de ihtiva etmektedir. Bu karşılaştırmaya göre, Türkiye vergi yükü oranı itibariyle 52 az gelişmiş ülke içinde 27. nci durumdadır. Vergi yükünün adam başına gelir ve dış ticaret sektörünün ekonomideki yeri açılarından yeniden düzenlenmesi halinde Türkiye'nin sırası mütakabilen, 26 ve 18. inciye düşmektedir. Bahse konu incelemeye göre Türkiye az gelişmişler arasında bile, orta derecede bir vergileme gayreti gösteren memleketler gurubundadır. Vergi gayretinde, Türkiye'den evvel daha en az 17 memleket vardır. Bu memleketler içersinde, durumu Türkiyeyle kıyaslanabilmek açısından, Yunanistan (8. nci) Mısır (5. nci) Cezayir (4. ncü) Arjantin (13. ncü) özellikle kayda değer.

Burada, IMF mensuplarının etüdünde vergileme gayretinde Türkiye'yi olduğundan daha iyi noktada gösterme sonucunu verebilecek, bazı unsurların olduğunu zikr edelim. Mukayesede, 1963-1965 dönemi için Türkiye'nin vergi yükü olarak % 15.1 oranı kabul edilmiştir. Oysaki Maliye Bakanlığının Türkiye'de Vergi yükü adlı yayını ile bizim incelemelerimiz aynı döneme ait ortalama vergi yükünü % 14.55 olarak göstermektedir. Diğer yandan genel vergi yükü oranlarını adam başına gelir farkları ve dış ticaretin ekonomilerdeki nisbî yerine göre düzeltmeye tabi tutmakta, ciddi itirazlara açıktır. Adam başına gelire göre düzeltme, toplumlarda gelir dağılımındaki farkları dikkate almamaktadır. Aynı vergi yükü oranı ile aynı adam başına gelire sahip, fakat gelir dağılımı farklı iki toplumun vergilemede aynı gayret ve fedakârlığı gösterdiği kabul edilemez. Dış ticaret sektörünün ekonomideki yerinin darlığı-genişliği de bir memleketin, vergi ve kur politikası dahil, kendi ekonomik politikasının bir sonucu olabilir. Bu takdirde uygulanan usul, memleketleri kendi başarısızlıklarından ötürü mükâfatlandırıyor ve başarılı olanları da tecziye ediyor demek olacaktır.

Yukarıdaki bilgiler ve gözlemler özetlenirse, Türkiye vergi yükü bakımından dünya milletleri arasında ortanın altında bir mevkedir. Tür-

kiye az gelişmişler arasında da vergilemede orta derecede, gayret gösterenler arasında tanımlanmaktadır. Kısaca, Türkiye'de vergi sistemi geçmişte devlete hızlı ve adil bir kalkınma için muhtaç olduğu gelirleri sağlamakla verimsiz ve başarısız olmuştur. Vergileme çabasında, ölçüler genel dünya standartlarının ve ihtiyaçların gerektirdiği seviyelerin çok altında olmakla beraber ancak son yıllarda bir toparlanma, bir hamle yapma temayülü görünmektedir.

V — Türkiye'de vergi sisteminin verimsizliği ve başarısızlığında, aslında, toplumu geri bırakan her unsurun bir etki ve katkısı olduğu söylenebilir. Ancak soru böyle genel bir iddianın ötesinde, teknik seviyede objektif bir şekilde cevaplandırılmak istenirse; vergi sisteminin verimsizliğinde öncelikle aşağıdaki faktörlerin etkisi üzerinde durulabilir :

A. Türkiye Tarıma dayalı bir ekonomi olduğu, uzun süre tarımın millî gelirdeki payı % 50'nin üstünde bulunduğu ve ancak son yıllarda bu pay % 40'ın altına düştüğü halde, Türkiye 1925'ten günümüze, tarımı adeta vergi sisteminin dışında tutarcasına hafif şekilde vergilemekte ısrar etmiştir. Yapılan bir incelemeye göre (8) 1952-1960 döneminde, tarımdan sağlanan devlet gelirlerinin (9) tarımın G.S.M.H. içindeki payına oranı, yani tarım gelirlerinde vergi yükü ortalama % 5.5 seviyesinde kalmıştır. 1961'den sonra bu oran hafif yükselmiye başlamış ve 1965-1966 da % 7.1 derecesini bulmuştur. 1930 ve 1940 larda tarımdaki vergi yükünün, % 5 seviyesinde veya bunun biraz altında olduğu tahmin edilebilir.

Tarım gelirlerini vergileme gayretinin kısırlığının Türk vergi sisteminin ve ekonomik kalkınma gayretlerine getirdiği çelişme ve zaafı yeterince anlayabilmek için, konuyu 1925'ten günümüze kısaca incelemek faydalı olacaktır.

1925 yılında tarımdan alınan vasıtasız bir vergi olan Aşar devlet gelirlerinin dörtte birinden fazlasını sağlamaktadır. Millî gelirde tarımın yeri de % 55'in üstündedir. 1925'de Aşar'ın ilgasına karar verilir. Tarım üzerinde vasıtasız vergi olarak yalnız tahrire dayanan ve hasılası düşük Arazi vergisi ile Hayvanlar vergisi kalır.

Aşarın kaldırılmasının devlet bütçesinde açtığı büyük boşluğu doldurmak üzere 1925'de eski Temettü vergisinin yerine (Kazanç Vergisi) adıyla bir vergi konur ve Umumî İstihlâk Vergisi ve Hususî İstihlâk Ver-

(8) Türkiye'de Vergi Yükü. (Ankara 1968).

(9) Vergi geliri olup olmadığı açık değildir.

gisi adlarıyla iki yeni vergi getirilir. 1927'de de istihlâk vergilerinin yerini Muamele Vergisi alır.

Kısaca, Devlet Tarım gibi millî gelirin yarısından fazlasını veren bir sektörü vasıtasız vergilemek olanağından mahrum kalınca, geri kalan sektörleri vergilemeye yönelmiştir. Ancak bu yönelme hem başarısız hem adaletsiz sonuçlar verir. Tarım dışı sektörlerden ticaret sahasındaki kazançlar ile serbest meslek kazançları kolayca vergi dışı kalabilmektedirler. Esasen getirilen kazanç vergisi dış belirtilere dayanan bir (karineler) vergisi olmaktan ileri gidememiştir. Vergilemenin bütün yükü gelirleri kaynakta vergilenebilen ücret ve maaşla geçinenlerin ve cılız sanayi sektörünün, özellikle ciddi kuruluşlar halindeki sanayi teşebbüslerinin üzerine yığılır.

1930'larda Buhran ve Muvazene gibi ek vergilerle hizmet erbabının yükü artar. 1939-1944 harp dönemi enflasyonu, fikir ve emekleriyle geçenlerin sıkıntılarını daha da yoğunlaştırır.

Vergi sisteminde, kurumlar ve gelir vergisiyle 1950 yılında yapılan reform, tarım açısından eski durumu değiştirmemiştir. 1950'den sonra da tarım kazançları gelir vergisinin dışında kalır. Bu kazançları vergilemek için Millî Birlik Hükümeti döneminde 1961 de yapılan ciddi ilk teşebbüste seçimlerden sonra gelen hükümetlerce ertelenir. Tarım kazançları ancak 1963'den sonra fakat oldukça cılız bir şekilde ve götürü usullerle vasıtasız vergi kapsamına alınmışlardır. Küçük çiftçi muaflığıyla bugün de tarım kazançlarının pek büyük bir kısmı gelir ve kurumlar vergisinin kapsamı dışında bulunmaktadır.

Türkiye tarımı, vasıtasız ve ciddi bir şekilde vergilenebilmek için son önemli fırsatı 1970 yılında ele geçirmiştir. 1970 yazında Finansman Kanunuyla birlikte B. M. Meclisine sevk edilen Emlâk Vergisi Kanunu, arazide beyan usulünü getirerek tarımı gerçekçi ve yeteri ölçüde vergilenebilmek olanaklarını taşıyordu. Fakat meclis çalışmalarından tasarı bu akılcı esaslarından arınarak veya esasları bozularak, güçsüz bir çerçeve halinde çıkmıştır.

Kısaca özetlenirse; geçen 45 yıllık dönemde, tarımın, vergileme yoluyla Türkiye'nin ekonomik kalkınma gayretlerine katkısı asgarî ölçülerde kalmıştır. Tarım kazançlarının rasyonel bir tarzda vergilenememesi vergi sistemini verimsizliğe ve bünye zaafına düşüren önemli faktörlerden biri olmuştur.

Türkiye'nin geçirdiği bu tecrübe 1870'lerde Japonya'nın benimsediği ve uyguladığı vergi politikasıyla karşılaştırılmaya değer :

Feodalitenin ilgasından sonra 1870'de Meiji Rejimi, tarımı feodalite devrindekinden biraz daha yüksek ölçüde vergilemeye devam etmiştir. Tarım üretiminin takriben üçte biri, pirinç mahsulünün % 35'i, vergi olarak merkezi hükümetçe tahsil olunur. Bu suretle elde olunan geniş imkânlar bir taraftan tarımda verimi artırıcı projelerin, hizmetlerin geliştirilmesinde, bir yandan da Japonya'nın devlet eliyle giriştiği geniş sanayi hamlesinin finansmanında kullanılır. Tarımda verim kısa dönemde büyük ölçüde artar ve Japonya sanayileşme yoluna girer.

Japonya'nın 19. ncü asırda geçirdiği tecrübeyi inceleyen FAO'nun bir raporu (10) şu gözlemi yapmaktadır :

«Diğer Asya memleketlerinin büyük ölçüde tarımsal ekonomilerinin kalkınmaları açısından ihtimal ki en geçerli vakia, Japonya'nın gelişmesinin başlangıç safhalarında, hem tarımsal hem sanayi kalkınma için ihtiyaç duyulan olanakların tarım sektörü tarafından sağlandığıdır.»

Japon tecrübesi, kalkınma konusunu inceleyen herkesin aklına hemen otomatikman, «1920-1930'larda Türkiye tarım dışı sektörleri vergilemede gösterdiği aynı çabayla tarımı da vergilemeye devam etseydi ve elde edeceği bol imkânları tarımın modernleşmesi ve sanayiin kurulmasına (özellikle 1930 başlarının dünya buhranı ile ucuzlayan sanayi makine ve ekipmanlarından faydalanarak) yöneltseydi, kalkınmasında çok daha iyi sonuçlar alamazmıydı» sorusunu getirmektedir.

Tarımın millî gelirdeki payı % 40'ın altına düşmüş olmasına rağmen ihtimal yukarıdaki soru bugün için de geçerli olacaktır.

B. Bir vergi sistemi verimli ve başarılı olabilmek için toplumdaki çeşitli gelirleri, giderleri, servetlerdeki değer artışlarını en geniş şekilde ve gerçek ölçüleriyle kavramak zorundadır. Oysaki Türk vergi sisteminde yukarıda ayrıntılı incelemesi yapılmış olan tarım sektörü dışında, çeşitli gelirler için tanıyan muafiyet ve istisnalar; vergi matrahının tesbitinde kullanılan dış belirtilere dayanan veya götürü usuller, sistemin hem kapsamını hem geçerlilik niteliğini ciddi şekilde azaltmıştır. Vergilerin kaynakta tevkifi usulünün yeterince geliştirilmemesi de verimi etkileyen faktörlerden biridir.

Servetlerdeki değer artışlarının yeterince vergi kapsamına alınamamasında sistemin verimsizliği, tabiatıyla aynı zamanda adaletsizliğin de hissesi olmuştur.

(10) Readings on Taxation in Developing Countries, «The Role of Agricultural Land Taxes in Japanese Development.», P. 346-450.



C. Dış ticaret her ülkede kolayca ve nisbî emniyetle vergilenebilecek sektörlerden biridir. Oysaki Türk ekonomisinde, tarihî gelişme içinde dış ticaret sektörünün yeri dar olmuş ve bu yer geçen, özellikle 25-30 yıllık dönemde kambiyo kuru ve yatırım politikasında izlenen hatalı tutumlarla, hem dünya ticaretinde hem de Türkiye'nin millî gelirdeki önemini daha da kaybetmiştir. Uzun süre izlenen fazla değerlenmiş kambiyo kuru politikası gümrüklerde alınan vergilerin gerçek ve potansiyel verimini azaltmış, kısmış; sunî kur politikasının ithalâtçılara havadan sağladığı kazançlarda kolayca vergi dışında kalmak yollarını bulmuşlardır. (11) Dolayısıyla vergi sistemi, dış ticaret sektöründen, yeter verim alamamıştır.

D. Türk vergi sisteminin verimsizliğine katkıda bulunan faktörlerden önde geleni, sistemde yaygın bir şekilde görülen vergiden kaçma hareketidir. Türkiye'de Vergi Yüğü adlı yayın bu vakıya «memleketimizde vergiden kaçınmayı hazırlayan veya teşvik eden başlıca sebepler şöylece sıralanabilir» cümlesiyle değinmekte; sebepleri incelemekte; Doç. Dr. N. Üren Arsan da «Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme» adlı kitabında Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi incelemelerinde tesbit edilen vergi kaçaklıkları üzerinde rakkam ve oranlar verdikten sonra (12) «Bu incelemeler sonucu gelir ve kurumlar vergisi alanında önemli derecede kaçaklık olduğu inancını kuvvetlendirmektedir» hükmünü kaydetmektedir.

Gelir vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri yıllık kazançlarına ait istatistikler bu inancı rakkamlara dayandırabilecek niteliktedir :

1961 malî yılından başlayarak çeşitli bütçe gerekçelerinde ve Maliye Bakanlığı devlet Gelirleri Bültenlerinde verilen bilgilere göre (13) Türkiye'de yıllık beyannameye tabi gelir vergisi mükelleflerinin ortalama 1/4'ü yılda 1 ilâ 2500 TL. (adam başına G.S.M.H.'dan daha az) arasında; ikinci 1/4'ü 2501-5000 arasında, sonra gelen % 20'si de 5001-10.000 TL. arasında kazanç beyan etmektedirler. (14) Kısaca, beyannameyi gelir vergisi mükelleflerinin ortalama % 50'si, yıllardır ayda 400 TL. sının, yani

(11) Konunun etraflı bir incelemesi için bakınız: **Dış Ticaret ve Ekonomik Gelişme**, «Kambiyo Kuru Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi,» Kurdaş, K. Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, (1969 İstanbul).

(12) **Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme**, S. 117, Doç. Dr. Arsan, H. Ü. (Ankara, 1968).

(13) **T. C. Maliye Bakanlığı Devlet Gelirleri Bülteni**. Sayı 23 (Bütçe yılı 1968).

(14) Bu, beyan edilen kazançlarda, çeşitli indirimler ve geçmiş sene zararları düşülmeden önceki miktardır.

asgarî bir işçi ücretinin altında net kazanç sağladıkları iddiasında bulunmuşlardır.

Ekli II numaralı tabloda, 1967 ve 1968 malî yıllarında yıllık gelir vergisi beyannamelerinin gelir guruplarına göre dağılışı özetlenmiştir.

Vergi sisteminde, çeşitli sektör ve gelirleri vergi dışı tutan muafiyet ve istisnalar; vergi tarhiyatında kullanılan çeşitli dış belirtilere dayanan ve götürü usuller vergi kaçakçılığını teşvik ve kolaylaştıran ana çerçeveyi sağlamıştır. Vergilerde oto kontrol müesseselerinin yeterince mevcut olmaması, vergi incelemelerini derinliğine ve genişliğine yayabilecek bir mekanizmanın bir türlü kurulamaması (15) (örnek olarak, Türkiye'de gelir vergisi beyannamelerinin ancak % 3 incelenebilmektedir); fatura kullanma nizamının tesis edilememesi; vergi sisteminin adaletsizliği ve ekonomik yönünün zayıflığı hatta keyfiliği konusunda vatandaşlar arasında yaygın intiba da vergi kaçırma temayülü ve hareketlerini cesaretlendirmiştir.

Vergi sisteminin verimsizliğine katkı yapan unsurlar arasında Malî kazanın yetersizliği, malî teşkilâtın yeniden düzenlemeye, yetişmeye ve gelişmeye olan ihtiyacı da anılmaya değer.

### VERGİ SİSTEMİNDE ADALET VE DÜZELTİCİLİK

I — Modern bir vergi sistemi, hızlı, adil ve dengeli bir kalkınmaya yardımcı olabilmek için, vergi yükünü vatandaşlar arasında iktidarlarına uygun adalet ölçüleri içinde dağıtmak ve toplamda gelir ve servet dağılımında geçmişten gelen eşitsizlikler ile piyasa mekanizmasının yarattığı dengesizleri düzeltici yönde rol oynamak zorundadır; yani Modern vergi sistemi adil ve düzelticidir.

Sistemde adalet, düzelticilik nitelik ve görevinin başlangıcını sağlar. Adil olmıyan bir vergi sistemi düzeltici olamaz. Fakat gelir ve servetlerin dağılımında ciddi düzeltici bir rol için de vergi sisteminin adalet anlayışının ötesinde aktif bir müdahaleye yönelme zorunluğu vardır.

Çağımız vergiciliğinde adalet ve düzeltici görev anlayışının sadece felsefî, insancıl düşüncelerden ve toplumda sosyal huzuru sağlama arzusundan ileri geldiği zannedilmemelidir. Vergi yükünün vatandaşlar arasında adil dağıtılması, vergi sisteminin verimliliği ve başarısının temel şartlarından biridir. Vergilerin düzeltici rolü de sosyal huzur ötesinde, piyasa ekonomisini genişleterek, talebi lüks ithalattan iç üretime kaydırarak,

(15) Türkiye'de Vergi Yüğü, (1968).

kalkınmanın önde gelen ihtiyaçlarından birinin sağlanmasına yardım eder. Düzeltici vergi sisteminin talebi genişletici ve teşvik edici rolü Keynesian iktisatta, ekonomik istikrar ve tam çalışma açısından üzerinde önemle durulan ve incelenen konulardan biri olmuştur. Gelir ve Servet dağılışındaki aşırı farkların giderilmesi hem teşvik hem eğitim imkânlarını hazırlayarak emeğin verimini de artırır. (16)

Vergi sistemindeki adalet ve düzelticilik aslında fiscal adaletin sadece bir yönüdür. Fiscal adalet nihaif olarak, gelir kadar, toplanan gelirin sarfı politikasındaki tutuma göre de belirlenir. Gelir ve sarf politikaları adalet ve düzelticilik görevlerinde birbirlerini tamamlarlar veya birbirlerinin etkilerini ters yönde değiştirebilirler.

Kısaca, vergi sisteminde adalet ve düzelticilik tam olarak değerlendirilmek istenirse, kanunun bir de gider yönüne bakmak; gelirlerin sarfından kimlerin, hangi zümrelerin ve ne ölçülerde faydalandığını araştırmak gerekecektir.

II — Türkiye'de vergi sisteminin adalet ve düzelticilik nitelikleri üzerinde yapılmış ayrıntılı, güvenilir inceleme ve özellikle yayınlar tesbit edilememektedir. Maliye Bakanlığı, Türkiye'de Vergi Yüğü adlı bir etüt yayınlamış ve bu yayında genel vergi yüküne ait rakkamlar dışında sadece tarımla toplu halde diğer sektörlerin vergi yükünü gösteren bilgiler vermiştir. Bu bilgilere göre, geçen on yılda tarımda ortalama vergi yükü % 5-6 diğer sektörler toplamında ise % 24-25 dolaylarında değişmiştir. Adı geçen yayın vergi yükünün çeşitli gelir gurupları ve vergi kategorilerine göre dağılışı üzerine yapılacak ikinci aşama incelemeler tamamlandıktan sonra, etüdün yeniden yayınlanacağını vaad etmektedir. Henüz böyle bir yayın yapılamamıştır.

Diğer yandan, Devlet Gelirleri Bültenleri, gelir vergisinin yıllık beyannameli gelir vergisi mükelleflerinin gelirleri üzerindeki düzelticilik etkisi üzerinde kısa incelemeler vermektedir. Bu incelemelere göre gelir vergisinin, kavradığı, (kavramadığı gelirler ve beyan edilen gelirlerdeki samimiyezsizlik bir yana) gelirler arasındaki düzeltici etkisi önemsiz (insignificant) dir. (17)

(16) «In the early stages of development, redistributive finance forms an integral part of a development program which seeks to achieve its goals of technical progress and economic advancement without disrupting upheavals in political and social structure.»

**Reading on Taxation.** «Fiscal Policies for Under-Developed Countries,» Heller, W. W., P. 23.

(17) Devlet Gelirleri Bülteni Sayı. 23, sahife 164 ve müteakip.

III — Adalet ve düzenleme konularında ayrıntılı inceleme yetersizliğine rağmen, Türkiye’de vergi sistemiyle ilişki ve yakınlığı olan hemen herkeste, vergi sisteminin son derece adaletsiz olduğuna dair yaygın ve kesin bir inanç olduğu söylenebilir. Bu inanç dayanaksız değildir. Türk vergi sistemi üzerinde yapılacak yüzeyde bir inceleme bile, sistemin adaletsiz işlediği kanısını teyit etmekte ve aşağıdaki gözlemler kolayca yapılabilmektedir :

A. Yukarıda vergi yükü kısmında belirtildiği üzere, Türk vergi sisteminde, bir takım muaflık, istisna ve indirimlerle bazı sektörler ve önemli bir kısım gelirler, gelir ve kurumlar vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

B. Sistem, bir takım karineler ve götürü usullerle, önemli bir grup kazancı gerçek manada ve ölçülerde kavramamaktadır.

C. Sistemde yaygın bir kaçakçılık vardır. Adeta vergiden kaçan kaçabilmekte, namuslu mükelleflerle istediği halde kaçamayanlar ise son derece ağır şekilde vergilenmektedir.

Gelirlerden düşülmesine müsaade edilen giderler ve indirimler gerçeğe değildir. Örnek olarak en az geçim indirimini ele alalım. Bazı az gelişmiş ülkelerde, adam başına G.S.M.H.’nin 3 katının üstünde kabul edilmiş; gelişmiş ülkelerde de adam başına G.S.M.H.’nin 2-2,5 katı ölçüsünde dolaşan bu indirim memleketimizde adam başına gelir payının altında tutulmuştur. En az geçim indirimini gelirden düşmek yerine, genel vergi hesabında indirimin gelirlerdeki payına göre nazara almak şeklinde son defa getirilen uygulama ise, vergi sistemimizin yakaladığı kazançları sonuna kadar vergilemek zaafının bir delili olarak değerlendirilebilir.

Bu konuda kısaca, vergi nisbetleri üzerinde de durmak uygun olacaktır. Genel olarak vergi sistemimizde, muafiyet ve istisnalarla, kaçaklardan olan büyük kaybı telâfi edip verginin verimliliğini sağlamak endişesiyle vergi nisbetleri ağır ve yüksek tutulmaktadır. Örnek olarak Gelir Vergisi nisbetlerini ele alalım : Son değişikliklerle gelir vergisinde vergi oranları ilk 2500 TL. gelir için, yani adam başına G.S.M.H.’dan daha düşük bir gelir diliminde birden % 10’dan başlamakta; ikinci 2500’de % 15, sonra gelen 5000’de % 20’ye (18) sonra gelen 15.000 lira gelir de % 25’e çıkmakta; sonra gelen 30.000 lira da % 35’i bulmakta; 115.000 TL. gelirin üstünde ise oran % 55’e sıçramaktadır. Türk gelir vergisinde ortalama

(18) Adam başına G.S.M.H.’nin üç katından az olan bu miktar pek çok ülkelerde asgari geçim indiriminin içinde kabul edilmektedir.

oranların yabancı memleketlerdeki ortalama oranlardan daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. «Az gelişmiş ülkelerde ortalama gelir vergisi nisbetleri ileri memleketlerden oldukça aşağıdadır». (19) Oysa ki Türkiye az gelişmiş olmasına rağmen ortalama oranlar gelişmişlerden de yüksek bulunmaktadır. Yalnız marginal oran daha hafiftir.

Bir taraftan geniş kazançlar hiç vergi ödemezken vergi ağına yakalanmış bir kimsenin, bugünkü hayat şartlarında bir ailenin normal yaşayışına yetecek gelirlerinden, % 35 - % 45'e varan oranlarda vergi ödemeye zorlanması (20) vergi sisteminin adaletsizliğini ve yükünü ağırlaştırılmaktadır.

Vergi oranlarının tazyiki zaman içinde daha da artmıştır. Gelir vergisinin ilk uygulama yıllarında örnek olarak, 55.000 TL. lık bir kazanç 16.375 TL. (yaklaşık % 30) vergi ödemekteydi. Bugün de 55.000 kazanç 16.000 TL. sına yakın vergi ödemektedir. Ancak 1950'lerde toplumda 55.000 TL. kazanabilen pek az kimse varken, aradan geçen büyük enflasyon döneminden sonra 55.000 gelir yıllık ortalamanın altında kazançların seviyesine düşmüştür. Kısaca enflasyon gelir vergisi tarifesinin yükünü daha da ağırlaştırmıştır.

D. Gelir vergisinin, kaynakta tevkif usulünün uygulanması sebebiyle kolayca ve tama yakın bir şekilde yakalayabildiği en önemli gelir grubu, işçi, memur gibi bedenî ve fikrî mesailerıyla hayatlarını kazanan kimselerin kazançlarıdır. Böylece vergi sisteminin en büyük ağırlığı, ekonomik ve gelir emniyeti bakımından en zayıf ve korunmaları en zorunlu bir sınıfın üstüne yığılmıştır. Kazanç vergisi esas itibariyle bir hizmet erbabı vergisi idi. Gelir Vergisi de bu zaattan kendini kurtaramamıştır. Bugün de Gelir Vergisinin ortalama % 50'si maaş ve ücretlerden sağlanmaktadır.

Gelir vergisi sisteminde, hizmet erbabının yükünü ağırlaştırıcı yönde ayırıcı başka özellikler de vardır :

1. Hizmet erbabı gelirleri, ödendikleri ayda vergilendikleri halde, yıllık beyannameye tabi ticarî, tarım, sınaî kazançlar, gayri menkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlar doğdukları yılı takip eden yılda beyannamelere alınmakta ve o yıl içinde taksitlerle ödenmektedirler.

(19) Readings P. 136 ve «Türkiye'de Vergi Yüktü» S. 30.

(20) Bir kimse gelirinden bahsekonu vasıtasız vergiler dışında tabiatıyla vasıtalı vergileri de ödemektedir.

## TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE EKONOMİK KALKINMA

2. Diğer kazanç ve irat sahipleri amortismanlar dahil pekçok gideri masraf yazabildikleri halde, hizmet erbabı gelirlerinden hiç bir masrafı karşılayamamaktadırlar. Bugünkü sistemde, bir maaş veya ücret sahibinin, işi için satın aldığı bir kitabın bedelini bile gider yazabilmesi mümkün değildir.

Bunlara karşılık, en az geçim indiriminde maaş ve ücretler lehine ufak bir fark kabul edilmiştir.

E. Türk vergi sisteminin ağırlığı, dar gelirliiler üzerindeki regressive niteliği bilinen vasıtali vergilerdedir. Genel bütçe gelirlerinin ortalama üçte biri vasitasız, üçte ikisi ise vasıtali vergilerden sağlanmaktadır.

**T A B L O**  
**DEVLET GELİRLERİNDE VASİTALİ VE VASİTASIZ**  
**VERGİLERİN ORANLARI**

Yıllar	Vasitasız Vergiler	Vasıtali Vergiler
1950	36.0	64.0
1951	23.8	76.2
1960	37.6	62.4
1961	38.1	61.9
1967	34.1	65.9
1968	35.0	65.0

1960-1961 döneminde vasitasız vergiler devlet vergi gelirleri içinde bir sıçrama göstermişlerse de, sonradan gene alışımlı ölçülere dönmüştür.

Türkiye'deki vasıtali vergiler incelendiği zaman madde ve konu itibarile bunların da genellikle ağırlıklarının, orta ve ortanın altındaki gelirler üzerinde olduğu görülmektedir. Vasıtali vergilerde üst gelirli sınıfların lüks tüketim ve lüks yatırım giderlerini özellikle vergilemeyi hedef alan açık bir tutum tesbit edilememektedir. Ancak son aylarda Finansman Kanunuyla gider vergilerinde, inşaat vergisinde ve işletme vergisi alanında getirilen tedbirlerle bu yönde bir hareket başlamıştır.

Vergi siteminde adalet ve vergi sisteminin servet ve gelir dağılışındaki aşırı farkları düzeltme nitelikleri üzerinde buraya kadar verilen bilgiler özetlenirse; varılması kaçınılmaz hüküm şu olacaktır : Türk vergi sistemi verimsizliği yanında adalet açısından da büyük zaafılar içindedir.

Toplam vergi yükü objektif ve dünya kıyaslamaları ölçülerine göre hafiftir. Kalkınma için de yetersizdir. Fakat bu yük toplumun bütününe paylaşılmamakta, genellikle emekleriyle geçinenleri, ciddi kuruluşlar halindeki sanayi ve ticareti ve namuslu mükellefleri içine alan nisbeten dar bir sektörün omuzlarına yüklenmektedir. Böyle verimsiz ve adaletsiz bir sistemin, gelir ve servet dağılışı üzerindeki düzeltici etkisi ise, hissedilmez ölçüde kalmıştır. Bu etkinin aksi yönde olması da geçerli ihtimaller içindedir.

### VERGİ SİSTEMİNİN EKONOMİK FONKSİYONU

I — Vergi sisteminin ekonomik hayat ve ekonomik kalkınma üzerindeki etkilerinin düzenlenmesinde iki kademeli bir yaklaşış düşünülebilir;

A. Vergi politikası, vergilerin ekonomik hayat üzerindeki zararlı etkilerinin, kaçınılamaz en alt seviyelerde ve noktalarda durdurulmasını hedef alır. Nötr Vergi Politikası adıyla belirleyebileceğimiz bu yaklaşıta gözönünde tutulacak temel düşünce, vergi sisteminin tasarrufla yatırımlar, çalışma, teşebbüs ve prodüktivite üzerinde, cesaret kırıcı nitelikler taşımamasıdır. (21)

B. İkinci kademede, vergi politikasının, ekonomik hayat karşısında nötr kalmasıyla yetinilmez; vergi sistemine ekonomik kalkınmayı desteklemede ve hızlandırmada özel ve teşvik edici roller verilir.

Bu anlayışta vergi sistemi, aktif müdahaleci ve teşvik edicidir. Ekonomik hayat karşısında vergilerin olumsuz etkilerini asgariye indirerek nötr kalmak, bir vergi politikasından beklenebilecek asgari hizmet ve tutumdur. Vergi politikasına kalkınmada özel aktif rol verilmesi halinde de nötr politikadan beklenen anlayış ve hizmetten vaz geçilmemekte; fakat aktif tutumda kalkınmayı hızlandırmada vergi sisteminden ek görevler istenmektedir. Diğer bir deyimle aktif vergi politikasında nötr vergi politikası hizmetleri dahildir. Bu bakımdan bir memleket vergi sisteminde, ekonomik fonksiyon açısından, ister nötr ister aktif politika izlesin; vergi sisteminin ekonomik hayat üzerindeki olumsuz etkilerini, vaz geçilmez en alt sınırlara indirmek için gerekli tedbirleri mutlaka almak zorundadır. Her memleket, her yeni vergi tedbirinde konuya verim, adalet, düzelticilik hizmetleri yanında ekonomik hayata asgarî zarar açısından da bakacaktır.

Modern vergi anlayışında, hiç bir vergi tedbiri, verimi, adaleti, top-

(21) **Readings on Taxation**, «The Expenditure Tax in a System of Personal Taxation,» Kaldor, Nicholas, P. 294.

lumda servet ve gelir dağılışındaki etkileri yanında ekonomik hayata, yani üretime, istihdama, çalışmaya, teşebbüse, produktiviteye, dış ödemeler dengesine yapacağı muhtemel etkileri incelenmeden ve bu etkiler asgari olumsuz ölçülerle sınırlanıp diğer vergi prensipleriyle dengelenmeden meriyete konulamaz.

II — Başlangıçta da işaret edildiği üzere, dünya'da vergicilik anlayışı, hızlı ve adil kalkınma özleyişinin baskısında, özellikle son yirmi yılda, ekonomik fonksiyon açısından nötr bir tutumdan hızla aktif ve müdahaleci bir vergi politikasına kaymıştır. Halen, komünist blok dışında, piyasa ekonomilerinin pek büyük kısmında (22) vergi sistemlerinde kalkınma gayretlerini aktif şekilde destekleyen politikalar izlenmektedir. Bu açıdan alınan çok ve çeşitli tedbirleri aşağıdaki çerçeve içerisinde kısaca özetleyebiliriz :

A. Az gelişmiş ülkelerin kalkınmalarının temel mekanizması tasarruf hacminin yükselmesi ve tasarrufların tam olarak ekonomi için en verimli alanlarda hızla yatırımlara akıtılmasıdır. Az gelişmiş ülkelerde tasarrufun, teşviki kalkınma politikasının hizmetinde bir vergiciliğin ana hedefi olması gerekir. Gelir vergisi ferdlerin gelirlerinin tamamını kavrayan bir vergi olarak, fertlerin gelirlerinden tüketime harcanan kısımlarla tasarruf edilen kısımlar arasında kolay ve etkili bir ayırım yapamamaktadır. Gelir vergisinin bu zaafı en iyi şekilde, fertlerin gelirlerini değil harcamalarını kavrayan bir vergi ile telâfi edilebilir. Onun için son yıllarda, kalkınma emrinde vergi politikasında, harcama vergileri (Expenditure Tax) veya aynı anlayıştan mülhem satış vergileri (Sales Tax), spesifik mallar üzerine mevzu vergiler gittikçe daha fazla bir şekilde dikkatleri üzerine çekmektedir.

Harcama vergilerinde de temel tüketim harcamaları ile lüks tüketim harcamaları ve lüks yatırım harcamaları farklı oranlarda vergilenecek, hem vergi adaleti, hem verim sağlanmaya çalışılmaktadır. Bir yandan da tasarruf hareketi ve bunların verimli yatırımlara akıtılması teşvik edilmektedir.

B. Gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisini hafifletmek üzere gelirlerden kalkınma plânınca tasvip edilen sınaî yatırımların hisse senetlerine veya uzun vadeli hükümet tahvillerine yatırılan kısımların (tamen veya kısmen) vergi matrahından düşülebilmesi üzerinde durulmaktadır. (23)

(22) Lent, 1967 yılı itibariyle adedi 85 olarak kaydetmektedir. a. g. e.,

(23) Readings, P. 268.



C. Tasarruflar ve yatırımlar çeşitli muafiyet ve desteklerle teşvik olunmaktadır. Yatırımları teşvik edici bu tedbirler arasında :

1. Amortismanların hızlandırılması;
2. Zararların uzun süre kârlardan mahsup edilme hakkının verilmesi,
3. Yatırımcıya toplam yatırım miktarının üstünde amortisman hakkı (bir nevi subvansiyon) tanınması;
4. Yatırımların gerekirse % 100'üne kadar bir miktarının yıllık kazançlardan mahsul edilerek bu kazançların vergi dışında tutulması (yatırım indirimi).
5. Yatırımların bir süre (ekseriyetle görülen 5 yıl) gelir ve kurumlar vergilerinden veya bazı hallerde bütün vergilerden muaf tutulması (tax holiday) veya yatırımlar için uzun veya kısa bir süre vergi oranlarının indirilmesi; veya yeni yatırımlarda kazançların muayyen bir yüzdenin üstündeki kısımlarının vergilenmesi;
6. Yatırım mallarının; ihracata dönük sanayi için ham maddelerin, gümrük vergi ve resimlerinden muaf tutulması veya bu vergilerin taksitle alınması; zikr edilebilir.

Tasarruf ve yatırımları, diğer bir deyişle teşebbüsleri destekliyen bu tedbirler, yeni yatırımlara hasredildiği gibi bazı memleketlerde mevcut yatırımların tevsileri için de kullanılmaktadır. Teşvik tedbirlerinin yatırımın cesametine, memlekete getireceği teknolojinin yeniliğine ve özelliğine, kalkınma plânında haiz olduğu öneme, bazı ülkelerde yatırımın yarattığı istihdam gücüne ve yapılacağı bölgeye göre farklı oran, şekil ve konbinezonlar içinde kullanılması sık görülen hallerdendir. Genellikle yatırımları teşvik tedbirleri, seçme ve takdir hakkına sahip bir otoritece selektif bir tarzda uygulanmaktadır. Nisbeten az adette bazı ülkelerde ise (Hindistan ve Pakistan gibi) teşvik tedbirlerinin uygulanması yarı otomatik ve bütün yatırımlara yaygın bir şekilde de yapılabilir.

D. Yeni kurulan sanayiî emekleme döneminde (Infant industry) gümrük duvarı etkili bir tarzda kullanılmaktadır. Gümrük vergilerinden lüks tüketim ve lüks yatırım harcamalarını vergilemek için de yaygın bir şekilde faydalanılmaktadır.

E. Bazı ülkelerde, kârlardan dağıılmayıp teşebbüste bırakılan kısımlar gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edilmektedir. Bu konuda

görülen ilgi çekici bir uygulama, Uruguayda, dağıtılmamış kârların vergi muafiyetinden faydalanabilmek için, Devlet Bankasının veya Devlet tahvillerine — yatırımda fiilen sarf edildikçe çekilmek ve nakte çevrilmek kaydıyla — yatırılması zorunludur. (24)

F. Çalışma hayatında işbirliğini ve verimi arttırmak üzere sağlık giderlerinin, eğitim giderlerinin, bir teşebbüste çalışanlara hisse senedi dağıtımı suretiyle yapılan ödemelerin vergi dışı tutulması da üzerinde durulan tedbirlerdendir.

G. Az gelişmişlerin kalkınma gayretlerinde karşılaştıkları temel zorluklardan biri, dış gelirlerin artan ihtiyaçlar ölçüsünde hızla geliştirilememesi ve dış ödemelerde zaman zaman tıkanıklıklara düşülmesidir. Bu sebeple aktif vergi politikasında ihracatın ve diğer döviz gelirlerinin teşviki; döviz giderlerinin sınırlandırılması üzerinde dikkatle durulan bir konu olmuştur. Alınan tedbirler arasında, ihracatta vergi iadesi uygulamaları, vergi muafiyetleri ihracattan doğan kazançların, tam veya kısmî olarak gelir ve kurumlar vergisinin dışında tutulması, ihracattaki zararları telâfi edebilmek için kârdan ihtiyat ayrılabilmesi, döviz giderleri üzerinde özel vergiler konması zikr edilebilir.

İşarete değer nokta şudur ki, yukarıki örnekler kalkınmaya yardımcı vergi politikası anlayışı içinde alınabilecek ve alınan tedbirlerin sadece ana hatlarını vermektedir. Böyle bir politika anlayışında verilen örneklerin ötesinde alınabilecek tedbirler pek çok ve çeşitlidir ve tedbirler, tasarrufların ve yatırımların teşvikinden, insan gücünün yetişmesi, çalışma, inisiyatifi ve üretkenliğin teşviki, dış ödemeler dengesine kadar ekonomik kalkınmanın bütün sektör ve aşamalarını kapsamaktadır.

III — Türk vergi politikasının ekonomik hayat ve kalkınma karşısındaki tutumunun incelenmesine, ihtimal ki, en iyi giriş, Vergi Reform Komisyonunun, 1961 yılında verdiği ilk genel raporundaki temel bir hükmü (25) tekrarlamak olacaktır.

«Türk gelir vergisinin en zayıf tarafını ekonomik fonksiyon bakımından yetersizliği ve geriliği teşkil eder.». Bu hükmü gelir vergisinden bütün vergi sistemine yaymakta kanaatimizce büyük bir sakınca yoktur.

Gerçekten : 1961 yılına gelinceye kadar Türkiye'de, yeni bir verginin konmasında, mevcutların değiştirilmesinde ve genel olarak vergici-

(24) Lent, a. g. e.

(25) Genel Vergi Reformu Raporu, (1961), S. 71.

likle ilgili bir hükmün getirilmesinde, öne sürülen tedbirin, ekonomik hayata muhtemel etkileri üzerinde yapılmış ciddi bir inceleme, özellikle yayına rastlanmamaktadır. 1961'den sonra da bu tutumda önemli ve belirli bir değişme olmamıştır. Yalnız Vergi Reform Komisyonunun etkisinde vergi politikasında paralel iki akım görülmektedir. Bir taraftan, vergi politikasında yukarıda nötr tutum olarak belirlediğimiz anlayıştaki eski zaaf devam ederken yani, yeni vergi tedbirlerinin muhtemel ekonomik etkileri gene ciddi olarak incelenmezken, bu tedbirlerden doğabilecek olumsuz akislerin asgarî ölçülere indirilmesi yolunda belirli gayret gösterilmezken; bir yandan da vergi sistemine ekonomik kalkınmayı hedef tutan özel teşvik tedbirlerine ait hükümler getirilmiştir. Aktif vergi politikası yönünde bu hareket, Vergi Reform Komisyonunun teklifi ile 1963 yılında gelir ve kurumlar vergisinde, hızlandırılmış amortisman usulü (azalan bakiyeler usulü) ve yatırım indiriminin kabulü ile başlamış; 1967 yılında 933 sayılı kanunun getirilmesi ile hareket genişlik ve hız kazanmıştır.

Böylece, bir taraftan vergi sistemimizde, ekonomik hayata olumsuz yönde etki yapan esaslar ve çelişmeler devam ederken, diğer yandan da sistemde, kalkınmayı hedef alan yatırım indirimi, gümrük muafiyeti ve taksitlendirmesi; vergi iadesi gibi teşvik tedbirleri uygulanmıştır.

Zaman zaman bu iki akımın karşılıklı çatıştıkları da görülmektedir. Türkiye'de otomotiv endüstrisinin bugünkü durumu bu açıdan tipik bir örnektir :

1950'den sonra Türkiye'de otomotiv alanda az veya çok ölçüde montaja dayanan bir sanayi dalı teşekkül etmiş; bu alandaki firma adedi kısa dönemde 10'un üstüne (halen 16 civarında) çıkmıştır. 1960'ların ortalarında hükümetler bu sanayii müsamaha ile karşılamakta hatta teşvik eder görünmektedirler. 1964'de montaj sanayii, dahilde alınan istihsal vergisinden muaf tutulmuştur. 1967 ve 1968 de binek otomobili sahasında, her biri 500'er milyon Türk lirasına kadar çıkabilecek iki yatırıma müsaade edilmiş ve her iki yatırıma geniş teşvik tedbirleri tanınmıştır. İki yatırım da, % 70 yatırım % 80 gümrük indirimden, 5'er yıl gümrük taksitlendirmesinden faydalanacaklardır. Hatta daha da ileri gidilmiş, 5 yıl süre ile getirilecek ham maddeler ve otomobillerin CKD parçalarının — yani hemen bütün ana aksamının — % 80 gümrük indiriminden faydalanması kabul edilmiştir.

1970 yılında bu tutumun adeta tam tersine çevrildiği intibamı veren bir gelişme olmuş; Finansman kanunu ile montaj sanayiinin gider vergisi muafiyeti kaldırılmış, otomotiv endüstri üretimi Taşıt Alım Vergisiyle

## TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE EKONOMİK KALKINMA

özel bir vergiye tabi tutulmuştur. Finansman kanununun hükümetçe getirilen ilk tasarısında, montaj sanayiine ilk madde indirimi de kabul edilmemiş bulunuyordu. Mecliste yapılan çalışmalarda sanayiin hiç olmazsa içerden sağhyacağı maddelerde ilk madde indirimine müsaade edilmesi güçlükle sağlanmıştır. Bu ağır vergileme hamlesine, 10 Ağustos 1970 devalüasyonunun etkisi de eklenince, otomotiv sanayiinde derhal yaygın bir işsizlik tehlikesi baş göstermiş bulunmaktadır. Şimdi sarkaçın hangi yönde, nasıl bir hızla sallanacağı merak konusudur.

IV — Vergi sisteminde, ekonomik açıdan nötr bir vergi politikası izlenmesinde gösterilen zaaf ve başarısızlıktan doğan, ekonomik hayat üzerinde olumsuz etkileri olan esaslar ve kalkınma politikasıyla çatışan durumlar pek çok ve çeşitlidir. Bu hallerin etraflı bir inceleme ve tahlili konumuzu rahatsız edici ölçüde uzatacaktır ve pek muhtemelen seminerde teker teker vergiler için yapılan çalışmalarla tedahül edecektir.

Bu nedenle sadece genel durumu belirtmek için 5-6 örneğin kaydı ile yetinilmiştir :

A. Az gelişmiş bir ekonomide, kurumlaşma, vergi sisteminde emniyet ve verim sağlama, teşebbüsleri asgarî ekonomik cesametlerde ve ileri teknolojiye geliştirme, kalite sağlama ve ekonomik kalkınmaya yararlı daha pek çok açıdan önem taşır. Oysaki Türk vergi sisteminde kurumlaşma aleyhine pek çok ayrımcı esas vardır. Örnek olarak 5-6 iş adamı aynı işi adı ortak olarak veya bir anonim şirket kurarak birlikte yapsalar, ve kazançlarını her iki halde de dağıtsalar, aynı kazançtan adı ortaklıkta daha az, anonim şirket olarak daha fazla vergi öderler. (26) Vergi oranları zaten çok ağır olduğundan, kurum halinde vergilerde olan artış, teşebbüsleri kurumlaşmada ciddi olarak çekingenliğe itecek bir unsur olarak görünmektedir.

Kurumlaşmanın kuruluş formalite, resim ve harçları da ayrı bir külfettir.

B. Bir fert hisse senedini, alıştan bir yıl aşarak kârla satsa, kazancı gelir vergisinden müstesnadır. Aynı operasyondan bir kurumun doğacak kazancı ise vergiye tabidir. Bu durum, işletmeye dahil bir hisse senedinden doğan kazancın tamamının satışın yapıldığı senede vergilendirilmesi suretiyle, müterakki şekilde vergilenmesine de sebep olmaktadır.

Sonuç, işletmelerin, yeni yatırımlarda hisse senedi veya tahvil alma-

(26) Orta kazançlarda aradaki fark % 7-8 civarındadır.

maları, aldıklarını da hesaba geçirmemeleridir. Yatırımlara olumsuz yönde etki yapan bir zincir doğmaktadır.

C. Bir kimse parasını bir şirketin hisse senetlerine veya tahviline yatırmaya göre aynı miktar gelir için farklı vergi öder ve bu fark temettünün aleyhindedir.

D. Kurumlar vergisi, kazançları aynı ölçüde vergilendirdiğinden, küçük şirketler aleyhine regressive bir nitelik taşımaktadır. Bu hal, ufak sermayelerin anonim şirket olarak teşekkülünde ek bir mani olarak değerlendirilebilir. (27)

E. Bir işletmedeki gayrimenkul ve menkullerin veya bir işletmenin komple olarak bir anonim şirkete sermaye olarak konulması halinde, iştirak sırasında mahkemece tesbit edilmiş rayiç değer ile mukayyet değer arasındaki fark gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Gayrimenkulün anonim şirkete devri için ayrıca, anonim şirketin 198 sayılı kanuna göre emlak alım vergisi ödemesi gerekmektedir. Oysaki bu değerlerin aynı sermaye olarak vazı ile, yatırımcının ne gelirinde ne de servetinde bir artış olmuştur; toplum bakımından ortada gerçek bir satış da yoktur. (28)

F. Gayrimenkullerin satışlarında, arazi kazançların, ancak dört yılla sınırlanması, yatırım fonlarının bina ve araziye akımını teşvik eden bir hükümdü. Finansman kanununun getirdiği değer artışı vergisi de, bu konuda köklü bir değişiklik yapmamış görünmektedir.

G. Gider Vergisi kanunu, temel tüketim kadar lüks tüketimde, ve temel üretken yatırımlar kadar verimsiz lüks yatırımlarda da kullanılacak bazı ilk üretim maddelerini vergilemektedir.

Böylece vergi regressive olduğu kadar yatırımlar üzerine de yansımaktadır. Yatırımları vergilemek açısından, Türkiye'de yapılması hiç bir şekilde düşünülemez yatırımlar, makine ve aletleri vergileyen yani himaye hedefi de olmayan gümrük vergisi politikası da işaret edilmiye değer. Son aylarda, zorunlu ve kalkınma plânında öncelik taşıyan

(27) Kurumlar vergisi oranlarının kazançta göre müterakki yapılmasına bir itiraz şirketlerin ufak şirketler haline bölünmesidir. Uzakta olsa bu ihtimal belirirse gelirin tesbitinde ana şirket ile bağlı şirketlerin gelirlerinin aynı beyanda toplanmasını istemek tabiatıyla mümkündür.

Readings on Taxation, P. 189.

(28) Güven, T.'nin, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Hevetiminin, Vergi Dışı Kaynakların Mobilizasyonu seminerine verdiği; «Kamu Karışması - Özendirici Tedbirler, Giderilmesi Gereken Engeller» adlı tebliğinde, yukarıdaki durumlara benzer haller için ilgi çekici örnekler verilmektedir.

yatırım mallarını, gümrük vergisi dışında tutmak yolunda kararlar alındığı bilinmektedir.

H. Plânda öngörülen bir yatırım için dahi olsa, satın alınan bir arsa için ötedenberi, % 7 tapu harcı (emlâk alım vergisi) ödenmektedir.

Eskiden, bu arsa üzerinde yapılan fabrika binası için, kayıt düzeltilmesinde, ufak bir harç ödenirdi. Finansman Kanunu, bu durumu biraz daha ağırlaştırmış — ihtimal farkına varmayarak — arsa üzerine yapılan fabrikanın değerini de % 7 emlâk alım vergisine tabi tutmuştur. Böylece Emlâk alım vergisi, yatırım giderlerini def'aten (emlâk alım vergisinde taksit usulü yoktur) vergiliyen, önemli bir vergi haline gelmiş bulunmaktadır.

V — Türkiye, 1960 ortalarında, vergi politikasında, kalkınmayı destekleme yönünde aktif bir tutuma girmiştir. Hareket gelir ve kurumlar vergilerinde yatırım indiriminin kabulüyle başlamış; 26.6.1963 tarihli 261 numaralı kanun ihracatta geniş bir vergi iadesi sistemine imkân veren esaslar getirmiş; 14.5.1964 tarihli 474 sayılı kanun da kalkınma plânı hedefleri için gümrük vergilerinin gerekirse (sıfıra) kadar indirilmesi, alınan vergilerin de beş yıla kadar taksitlendirilmesi esaslarını kabul etmiştir. Son olarak 28.7.1967 tarih ve 933 sayılı kanun, kalkınma plânının yürütülmesinde, vergi dahil çeşitli alanlarda uygulanması öngörülen teşvik tedbirleriyle ilgili yetkileri hem genişletmiş, hem yetkilerin kullanılması ve tatbikatın koordinasyonu hususunda geniş takdir hakkına sahip bir merci tesis etmiştir. Bu merci Başbakanlığa bağlı «Yatırımları ve İhracatı Geliştirme ve Teşvik Bürosu» dur. Bilâhare adı geçen büro Devlet Plânlama Teşkilâtında kurulan Teşvik ve Uygulama Dairesine bağlanmıştır.

933 sayılı kanun bütünüyle, kısa bir süre yürürlükte kaldıktan sonra, başlıca maddeleri 1969 Ekiminde Anayasa Mahkemesince ilga edilmiştir. Böylece Ekonomik kalkınmayı vergi tedbirleriyle destekleme yönünde hükümetin yetkileri yeniden daralmış olmaktadır. Halen bu yetkiler Gelir ve Kurumlar, Gider Vergisi kanunları ile 474 ve 261 sayılı kanunlardaki hükümlere istinat etmektedir, ve başlıca :

— Gelir ve Kurumlar vergilerinde hızlandırılmış amortisman ve zarar nakli; (bu yetkilerin kullanılması genel ve otomatiktir).

— Yatırımlarda % 30'a kadar — az gelişmiş bölgelerde % 50'ye kadar — yatırım indirimi :

— Gümrük vergi ve resimlerinin sıfıra indirilebilmesi,

— Gümrük vergi ve resimlerinin en çok beş yıla kadar taksitlendirilmesi;

— İhracatta vergi iadesi, gibi tedbirleri kapsamaktadır. (29)

Hükümet ayrıca, kredi ve faiz politikasında; dış ticaret rejiminde kalkınmayı destekleyici selektif politikalar uygulayabilmektedir.

VI — 933 sayılı kanunla getirilen teşvik düzeninin, bütünüyle yürürlükte kaldığı oldukça kısa dönemde yaygın bir uygulama gördüğü anlaşılmaktadır. 1970 yılı programının uygulanması, koordinasyonu ve izlenmesine dair kararda (30) verilen bilgilere göre, 15 Eylül 1967 30 Eylül 1969 döneminde, yatırım indiriminden faydalanmak için DPT'ye 9.961.516.097 TL. tutarında 506 müracaat yapılmış; bunlardan 361 adedine (8.312.905.390 yatırımı temsil eden) 3.757.660.271 TL. yatırım indirimini için belge verilmiştir. Belgelerin % 85'i imalât sanayi sektöründedir. 1.513.000.000 TL. yatırıma 741 milyon TL. ithalâtı için 452 milyon TL. lık gümrük vergisi ve resim muafiyeti tanınmıştır. 449.268.036 TL. lık gümrük vergi ve resmi de takside bağlanmıştır.

1967'de 250, 1968'de 248, 1969'un 10 ayında ise 1.026 milyon TL. ihracat vergi iadesinden faydalanmıştır. İhracatın geliştirilmesi amacıyla uygulanan tedbirler sayesinde, ihracatta program hedeflerine ulaşılmış ve sanayi mamulleri ihracatı gittikçe büyüyen bir yer işgal etmeye başlamıştır.

Kalkınma gayretlerinin vergi sisteminde ve diğer alanlarda alınan selektif teşvik tedbirleriyle desteklenmesi politikasının, özellikle 933 sayılı kanun döneminde, ekonomide canlı bir reaksiyon ve hareket uyandırdığı muhakkaktır.

Aşikârdır ki, Türk ekonomisinin kalkınma çabalarında yalnız, vergi sisteminde ekonomik hayata olumsuz etki yapan esas ve manilerden arınmaya (31) selektif teşvik edici tedbirlere de ihtiyacı vardır. (32)

(29) Teşvik tedbirleri konusunda ayrıntılı bilgi için bk. «Yatırımların ve İhracatın Teşviki ve Uygulama Esasları,» Başbakanlık D.P.T. Müsteşarlığı Yayın No. D.P.T. : 773-DUD : 4, (Ankara, 1969).

(30) Resmî Gazete, (10 Aralık 1969), S. 154-178.

(31) Genel Vergi R. R. Sahife 3 :

«Çeşitli vergi kanunlarımızı bir tetkik süzgecinden geçirerek bir taraftan iktisadî faaliyeti ve sınaî cihazlanmayı aksatabilecek mahiyetteki hükümleri ayıklamanın, diğer taraftan da yatırımları ve sermaye terakümünü teşvik edici yeni hükümler koymanın zamanı çoktan gelmiş bulunmaktadır».

(32) Teşvik tedbirleri, esas itibarıyla özel teşebbüs ile yabancı sermaye

VII — Kalkınmanın hizmetinde, aktif bir vergi politikasının düzenlenmesi ve uygulanmasında karşılaşılan iki temel sorun,

A. Teşvik tedbirlerinin, vergi sisteminin verimlilik ve adalet ilkeleriyle çatışmasının önlenmesi;

B. Uygulamanın, takdir ve keyfiliğe mümkün olduğu kadar az yer verir bir şekilde düzenlenmesidir.

Aktif vergi politikasında alınacak tedbirlerden beklenen fayda, bu tedbirlerle verginin verimliliği ve vergi sisteminin tarafsızlığı ve adaleti içinde yapılacak fedakârlıklardan açıkça büyük olmalıdır.

Teşvik tedbirleri verginin verim ve adalet ilkelerini mümkün olduğu kadar az yaralamalıdır.

Aktif vergi politikası esas itibarıyla selektiftir. Bu açıdan böyle bir politikanın uygulanmasında, bir noktada, bir mercinin teşvik edilecek yatırım ve ekonomik faaliyetler arasında bir seçim ve tercih yapmasından kaçınılamaz. Ancak önemli olan, bu takdir yetkisinin derecesidir. Bütün seçme ve karar yetkilerinin takdire bağlı olarak bir mercide toplanması, yani sistemin tamamen takdire dayanması halinde; bütün dünyada sık sık rastlanan durum, kudretli takdir mercinin kolaycı siyasî tercihleri, şahsî ilişkileri, hatta maddî çıkar sağlama arzusu altında hareket ettiği ithamları karşısında kalmasıdır.

Böyle bir hamle gelişmeden getirilecek teşvik tedbirlerinden, istense de özel sektör faydalanamıyabilir. Yani az gelişmiş ülkelerde teşvik tedbirlerinin uygulanabilmesinin bir zamanı ve ortamı vardır. Bu açıdan Türkiye'nin 1928'deki Teşviki Sanayi Kanunu denemesi incelenmeye değer. Bu kanunun erken olduğu söylenebilir. Teşviki sanayi kanunundan sonra, teşvik tedbirlerinin yeniden getirilmesi için 1960 ortalarına kadar beklenilmesinde ise, ihtimal geç kalınmıştır.

Sistemi tamamen otomatik hale getirmekte tedbirlerin teşvik ve seçme etkisini geniş ölçüde azaltabilecektir.

---

yatırımlarına hitap eder. Kamu teşebbüslerini, özendirici destekler olmasa da, merkezde alınacak idari kararlarla yatırımlara götürmek mümkündür.

Özel teşebbüs ile yabancı sermaye yatırımlarının teşvik tedbirlerine cevap verebilmeleri için, ekonomik gelişmede muayyen bir aşamaya erişmenin gerektiği anlaşılmaktadır. Örnek olarak, özel teşebbüsü alırsak, teşvik tedbirlerinden yararlanabilmek için önce ekonomide teknik ve müteşebbis kadrolarının gelişmesi, sermaye terakkümünün ve sermaye piyasasının aktif bir aşamaya erişmiş olması, kısaca özel sektörde canlı bir yatırım hamlesinin bulunması icap edecektir.



Tam takdire dayanan bir sistemle tam otomatik bir sistem arasında yapılabilecek aklı tercih, teşvik tedbirlerini objektif, açık, genel esaslara bağliyerek sistemin mümkün olduğu kadar semi otomatik işlemlerine imkân vermek; böylece sistemde idarî tercih ve takdir unsurunun alanını daraltmak, fakat sistemden bu unsuru tamamen kaldırmamaktır. (33)

Yukarıdaki esaslar, 933 sayılı kanunun yerini alacak yeni bir kanunun çıkarılması çalışmalarında, Türkiye için özellikle gözönünde tutulmaya değer ve geçerli görünmektedir.

### 1970 YILI VERGİ TEDBİRLERİNİN KISA DEĞERLENMESİ

I — 1970 yılı Türkiye vergiciliğinde canlı ve hareketli bir dönem olmuştur. Bu yıl, Hükümete Gider Vergilerindeki kanunî hadleri bir misline kadar arttırıp eski haline indirme yetkisini veren 1267 sayılı kanun kabul edilmiş; finansman kanunuyla vergi sistemine, Taşıt Alım Vergisi, İşletme Vergisi, Gayri Menkul Kıymet Artışı Vergisi, Spor-Toto Vergisi, Bina İnşaat Vergisi adlarıyla yeni vergiler getirilmiş; Gider Vergileri, Emlâk Alım Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlar kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca, eski Bina ve Arazi Vergileri, Emlâk Vergisi Kanunu adı altında yeniden düzenlenmiştir.

1267 sayılı kanun da 1970 Ağustos'unda Nakliyat Vergisi, akaryakıt, likit gaz gibi kalemlerde ilk uygulamasını görmüştür.

II — 1970 vergi tedbirlerinin, Türk vergi sisteminin verim, adalet ve düzelticilik niteliklerini ne yönde ve ne derecelerde etkileyeceği konusunda, bugünden rakkamlara dayanan, ölçülü ve kesin hükümler verebilmek mümkün ve bilimsel görünmemektedir. Bu etkiler kanunlardaki esaslar kadar uygulamadaki tutum ve başarıya göre de değişecektir. Ancak, getirilen tedbirlerin muhtemel etkileri konusunda, kanunlardaki hükümler değerlendirilerek ve tahminler yapılarak bazı genel gözlemlerde bulunulabilir :

1970 vergi tedbirlerinin, vergi sisteminin verimliliğini arttırma yönünde bir etki yapması beklenmektedir. Getirilen yeni vergiler, gayrimenkullerdeki değer artışlarının süreye bakılmadan vergi kapsamına alınması, Bina ve Arazi vergileriyle Veraset ve İntikal vergilerinde beyan usulünün konulmasıyla vergi tarh ve tahsilinin hızlandırılması, bu kanıyı doğuran başlıca nedenlerdir. Gider vergilerindeki oranların, bir katına kadar art-

(33) Lent, G. E., a.g.e.

tırabilmesi yetkisi de dengeli bir şekilde kullanıldığı takdirde, tedbirlerin verim artırıcı etkisini kuvvetlendirecektir.

1970 vergi tedbirlerinin, İşletme Vergisi, Bina İnşaat Vergisi, Montaj sanayii mamullerinin vergilendirilmesi, Emlâk Alım Vergisi ve gayri menkul değer artışı gibi vergilerle, lüks tüketim ve lüks yatırım giderlerini kavramıya çalışması, vergilemede adalet ve iktidar ilkelerine yaklaşma yolunda bir gayret olarak nitelendirilebilir. Buna karşılık akaryakıt ve LPG gazı gibi bazı gider kalemlerinde, orta ve düşük gelirleri vergileme yönünde bir hareket göze çarpmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarında, teknik zaafılar yanında, adalet ve mükelleflere seyyanen muamele açısından anlaşılması ve izahı kolay olmayan pek çok esasa da rastlanmaktadır. Örnek olarak işletme vergisinde şehirlerdeki oteller vergiye tabi tutulmamıştır; fakat belediye hudutları dışında daha çok turizme hitap edecek, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işlettiği oteller, vergi kapsamına alınmıştır. Lüks bir lokanta vergi dışındadır. İçkili ikinci sınıf bir lokanta ise vergi içindedir. Bir otel vergi dışındadır. Fakat aynı otelin içki verilen lokantası vergiye tabidir.

1970 vergi kanunlarının asıl zaafı ise, ekonomik fonksiyon ve ekonomik değerlendirme açısından olmuştur. Kanunların gerekçelerinde, teklif edilen tedbirlerin, ekonomik hayat üzerindeki muhtemel etkilerini inceleyen bir çalışmaya veya gözleme rastlanmamaktadır. Konuya ekonomik açıdan da bakıldığını gösterir bir yayın da yoktur. Öyle görünmektedir ki alışkanlıklardan veya zaman darlığından vergilemenin ekonomik yönü ihmal edilmiştir.

Çıkan vergi kanunlarının, ekonomide yarattığı ilk reaksiyonlar, bu ihmalin Türk ekonomisine pahalıya mal olabileceği endişesini davet etmektedir.

Yukarıdaki kısımlarda Finansman Kanununun montaj sanayiinde ortaya çıkardığı işsizlik tehlikesine; Emlâk Vergisi ile Bina İnşaat Vergisi fabrika inşaatını vergi dışı tutarken, Emlâk Alım Vergisinin inşaatı vergilemesindeki gelişmeye değinilmişti. Burada, son vergi kanunlarının bina inşaat sanayiini, tomruktan, cama, sıhî tesisata; m<sup>2</sup> inşaatı, bitiminde Emlâk Alım Vergisine kadar çeşitli kademelerde ve şekillerde tekrar tekrar vergilemekte gösterdiği tutuma da dikkatler çekilebilir. Örnekleri daha da arttırmak mümkündür.

Kanımızca yukarıdaki izlenimler, vergilemede, ekonomik fonksiyon ve etkiler açısından mutlaka bir değerlendirme yapmanın fayda ve zorunluğunu bir kere daha ortaya çıkarır niteliktedir. Özellikle 1267 sayılı kanunun hükümete tanıdığı geniş yetkilerin kullanılmasında, mükelleflere asgarî

güven verebilmek ve gereksiz zararlardan kaçınabilmek için, bu zorunluğa hassasiyetle uymak isabetli olacaktır.

### ÖZET VE SONUÇ

Türkiye'de vergi sistemi devlete, normal carî hizmetleri yanında hızlı, adil ve dengeli bir kalkınmayı desteklemek için muhtaç olduğu maddî olanakları yeteri ölçüde sağlayamamaktadır.

Vergi sisteminin G.S.M.Hasıladada aldığı pay, yani toplam vergi yükü, uzun süre % 14-15 dolaylarında kalmış, bu oran son yıllarda biraz yükselme temayülü göstermiştir. Türkiye vergi gayretinde, az gelişmiş ülkeler arasında bile, orta derecede bir yer işgal etmektedir.

1970 yılında getirilen Finansman Kanunu, yeni emlak vergisi kanunu ve hükümete Gider Vergisinin kanunî hadlerini bir misline kadar arttırma yetkisini veren kanunun kabulüyle, bu durumda iyileşmeye doğru bir gelişme beklenebilir. Ancak, modern bir devletin ihtiyaçlarına yeteri ölçüde cevap verebilmek üzere Türkiye'nin vergi sisteminin verimliliğinde daha geçmek zorunda olduğu çok uzun bir yol vardır. Bu yolda alınacak tedbirlerde önemle gözönünde bulundurulacak husus, vergi sisteminin adalet ve toplumda gelir ve servet dağılışında aşırı farkları düzeltici niteliklerinin zorlu bir şekilde kuvvetlendirilmesidir.

Türkiye'de vergi yükü, düşük olmakla beraber, bu yükün fertler ve guruplar arasında dağıtılması, geçmişte son derece adaletsiz olmuştur. Bir kısım gelir sahipleri ve sektörler, sistemde mevcut çeşitli boşluklar, muafiyet ve istisnalardan faydalanarak vergi dışında kalır veya çok az vergi öderken, bir kısım kimselerde, özellikle gelirleri kaynakta kavranabilen mükellefler ile genellikle ciddi kuruluşlar halindeki sanayi ve ticaret erbabı vergi sisteminin bütün ağırlığını omuzlarında taşımışlardır.

Verimsiz ve adaletsiz bir vergi sisteminin, servet ve gelir dağılışı üzerindeki etkisi de önemsiz kalmıştır. Bu etkinin etraflı bir analizde, regresive bir nitelikte bulunması da muhtemeldir.

Türk vergi sisteminin ekonomik anlayış ve ekonomik değerlendirme yönü büyük zaafılar içindedir. Geçmişte, vergi tedbirlerinin alınmasında, vergilerin ekonomik hayat üzerindeki olumsuz etkilerini kaçınılmaz hadlere indirmek ve vergi sistemini ekonomik hayata gereksiz baskı yapmaktan uzak tutmak için, bilinçli bir politika izlenmediğinden, vergi sistemi ekonomik açıdan savunulması zor, faydasız, ya da zararlı bir sürü esasla dolmuştur.

## TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE EKONOMİK KALKINMA

Türk vergi Reformunun sistemde verim, adalet ve düzelticilik niteliklerini sağlamakla birlikte, ele alması zorunlu bir konu, sistemi ekonomik hayata baskı yapan bu gereksiz esaslardan temizlemek olacaktır.

1960'ların ortasında, vergi sisteminde, Türkiye ekonomik gelişmeyi destekleyici özel teşvik tedbirlerinin öngören aktif bir politika izlemeye başlamıştır. Bu politikadan, zamanın kısalığına rağmen alınan ilk sonuçlar cesaret vericidir. Ancak teşvik politikasının izlenmesinde, teşvikle vergi sisteminin verimlilik, adalet ve düzelticilik ilkelerinin dengeli bir şekilde uyuşturulması ve teşvik politikasının uygulanmasında idarî takdire mümkün olduğu halde az yer veren otomatik, şekil ve kuralları önceden kesin şekilde belli bir düzenin getirilmesi zorunluluk olarak görülmektedir.

**TABLO : I**  
**TÜRKİYE'NİN VERGİ YÜKÜ**

Yıllar	Devlet vergi gelirlerinin GSMH oranı (1)	Devlet gelirlerinin GSMH oranı (2)	Kamu gelirlerinin (Devlet gelirleri + parasal gelirler) GSMH oranı
1938	12.4 (3)	—	—
1950	11.9	—	—
1951	10.3	—	—
1952	13.65	14.20	15.25
1953	13.55	14.20	15.26
1954	14.35	15.36	16.51
1955	14.46	15.22	16.37
1956	14.20	15.46	16.71
1957	14.21	15.32	16.61
1958	12.91	14.15	15.49
1959	13.90	15.56	17.19
1960	13.32	15.49	17.23
1961	14.94	18.10	20.04
1962	13.96	17.89	19.79
1963	14.23	19.59	21.50
1964	14.52	19.02	21.25
1965	14.90	19.13	21.30
1966	15.42	18.99	21.17
1967	16.44 (4)	19.73 (4)	—
1968	16.20 (4)	19.57 (4)	—

1) Genel bütçe, katma bütçe, özel idareler, Belediyeler ve köyler vergi gelirlerini ihtiva eder.

2) Bu guruba, devletin normal gelirleri dışında, tasarruf bonoları fonlar ve karşılık paralar gibi özel gelirleri de dahildir.

3) Yalnız genel bütçe vergilerini ihtiva etmektedir. 1938, 1950, 1951, rakkamları Doç. Dr. N. Ünen Arsa'nın vergi yükü üzerinde bir inceleme adlı kitabından alınmıştır. S. 139.

Katma bütçeli idareler, özel idareler, Belediyeler ve köylerin vergi gelirlerinin rakkamlara dahil edilmesi halinde 1938, 1950, 1951 yıllarına ait vergi yükü oranlarının % 1 dolaylarında artacağı kabul edilebilir.

4) 1952 - 1966 yıllarına ait rakkamların kaynağı Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Md. nün Türkiye'de Vergi yükü adlı kitabıdır. 1967 - 1968 rakkamları Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü yayımları ile Maliye Bakanlığının Aylık Ekonomik Göstergeler adlı broşüründen faydalanılarak tarafımızdan tahmin edilmiştir.

**TABLO : II**  
**YILLIK BEYANNAMEYE TABİ GELİR VERGİSİ**  
**MÜKELLEFLERİNİN BEYAN ETTİKLERİ**  
**KAZANCA GÖRE DAĞILIŞINI GÖSTERİR**  
**1967 MALİ YILI**                      **1968 MALİ YILI**

Gelir Gurupları	Mükellefler toplamındaki % 'desi	Mükellef başına beyan edilen ortalama gelir TL.	Mükellefler toplamındaki % 'desi	Mükellef başına beyan edilen ortalama gelir TL.
1 — 2500 TL. arasındaki gelir beyan edenler	30.6	2.186	27.9	2.099
2501 - 5000        »	21.5	4.308	22.0	4.066
5001 - 10000     »	20.5	7.552	21.2	7.148
10001 - 25000    »	15.6	16.651	16.3	15.988
25001 - 55000    »	7.0	33.599	7.6	35.295
55001 - 115000   »	2.9	74.126	3.0	76.194
115001 - 265000  »	1.0	166.681	1.2	164.446
490001 - 715000  »	0.2	638.385	0.2	589.734
715001 - 1.000.000 »	0.1	1.030.579 (1)	0.1	1.901.553 (1)
1.000.000 den fazla	0.0	1.804.449	0.0	2.490.841
Toplam	100.0			

Kaynak : Devlet Gelirleri Bülteni. Sayı 23 Sahife 161 - 164

(1) Bu tranşa ait ortalama gelir rakkamları bültenden aynen alınmış. Fakat hatalı görülmektedir.

GENEL TARTIŞMA

Sayın Kurdaş'ın tebliği üzerindeki tartışma Türk Vergi Sisteminin genel değerlendirilmesi, tarımın vergilendirilmesi, asgari geçim indiriminin arttırılması ve global vergi yükünün anlamı üzerinde olmuştur.

Sayın Kurdaş'ın Türk Vergi Sistemini değerlendirirken değişik dönemlere yerinde ağırlık vermediği ileri sürülmüştür. Geçmişin değerlendirilmesinde o günün koşullarını dikkate almadığına işaret edilmiş, 1961 deki verimlilik artışının oran ve kapsam değişikliklerine bağlı olduğu ve 1970 de yapılan vergi reformunun ekonomik öneminin iyi değerlendirilmediği ileri sürülmüştür.

Tartışmanların bir kısmı tarımda kişi başına düşen ortalama gelir çok düşük olduğu için ailelerin % 85 in vergi kapsamı dışında kalmasından dolayı ve uygulamadaki güçlükler sebebiyle bu kesimin vergilendirilmesinin Sayın Kurdaş'ın tahmin ettiği yüksek varidatı sağlayamayacağını belirtmişlerdir. Diğerleri ise, sanayileşme için tarımın vergilendirilmesinin şart olduğuna ve tarımda verimliliği artırma politikası ile tarımı vergilendirme politikasının birbiri ile ayırt edilmesinin gerekliliğine işaret etmişler, tarım ürünleri fiyatının yüksek tutulmasının ve subvansiyonların, ürünlerini piyasaya arzeden çiftçiyi etkilediğini belirtmişlerdir. Yüksek gelir sağlayan çiftçiyi vergilendirerek ve tarımda kullanılan girdileri ucuzlatarak verimliliğin arttırılacağı ileri sürülmüştür. Tarımda düşük fiyat politikasının verginin yerini alamıyacağına da ayrıca işaret edilmiştir.

Global vergi yükünü esas alan uluslararası mukayeselerin gerçeği ifade etmediğine değinilmiş ve asgari geçim indirimi için teklif edilen miktarların gerçeği olmadığı ileri sürülmüştür.

Sayın Kurdaş eleştirileri cevaplandırarak, vergi sistemini sınırlayan koşulların kesin olarak belirtilmesinin ve değerlendirilmesinin gerekli olduğunu ve Türkiye'nin koşulları ileri sürülerek vergi sisteminde yapılacak reformların çoğu zaman engellendiğini belirtmiştir.

Eleştirilerinin çoğunun tebliğin yanlış yorumlanmasından doğduğunu belirterek geçmişin değerlendirilmesinde objektif esaslara dayandığını açıklamıştır. Kamu hizmetlerine ihtiyacı çok olan Türkiye ile diğer ülkeler arasında yapılacak karşılaştırmalarda global vergi yükünün kullanılabileceğini işaret ederek yeterli olmayan vergileme gayretinin arttırılmasının gerekliliğini belirtmiş ve tarımın vergilendirilmesinin kaçınılmaz bir zorunluluk olduğunu ileri sürmüştür. Vergilemede sosyal adaleti sağlamadan verimliliğin arttırılamayacağını belirterek, asgari geçim indirimi seviyesinin ayarlanmasının ve yatay ve dikey vergi adaletini sağlayacak diğer tedbirlerin alınmasının şart olduğunu ileri sürmüştür.

Tarımda vergileme politikası ile verimliliği arttırıcı tedbirlerin birbirinden ayırt edilmesine inandığını belirterek, tarım kesimine arzedilen kamu hizmetlerinin seviyesinin çok düşük olduğunu ve 1950'den sonraki yapılanların da yeterli olmadığını söylemiştir.

## **Türk Gelir Vergisi Sistemi**

*Adnan Başer KAFAOĞLU*

T. C. Maliye Bakanlığı  
Gelirler Genel Müdürlüğü  
Ankara

### **TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ**

Gelir vergisi modern vergici teorilerinin geliştirdiği bir sistemdir. Mükelleflerin toplam ödeme gücü üzerinden müterakki tarifeye göre alınan bir vergidir. Gelir vergileri, vergi adaletini en iyi gerçekleştiren vergilerdendir. Ayrıca iktisadî durgunluk veya ekspansiyon hallerin de azalan veya artan gelirlere göre vergiler de aynı seyri takip edeceğinden bu gibi buhranlı zamanlarda en iyi malî politika araçlarından biri olarak kabul edilir. Ancak bu özelliği, vergi borçlarının gelirin elde edildiği yılda tevkif, stopaj veya peşin ödeme usullerine göre taksit edilebilme imkânına bağlıdır. Ayrıca gelir vergileri, gelir dağılımının düzenlenmesine yardımcı bir sosyal politika aracıdır.

Bu vergide mükelleflerin gelirleri kendi beyanları üzerine ve gerçek usule göre tesbit edilir, esas itibarıyla götürü tesbit veya karine usulü uygulanmaz. Bu haliyle gelir vergisi sistemi, ekonomik hayatı ileri bir safhada olan ülkelerde uygulanabilir. Müesseselerin muhasebe usul ve esasları bütün faaliyetlerini kapsayacak şekilde gelişmiş olmalıdır. Bunun yanı sıra ekonomik hayatın bütün sektörleri para ekonomisi safhasına

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

ulaşmış olmalıdır. Halkın okur-yazarlık nisbetinin yüksekliği de ayrı bir başarı unsurudur. Mükellef yönünden gerekli bu şartların ötesinde Vergi İdaresinin de böyle bir sistemi başarıyla uygulayabilecek seviyede teşkilatlanmış olması gerekir. Dürüst ve verimli bir şekilde çalışan bir vergi idaresi bu sistemin ön şartıdır.

1926 yılında Türkiye bu şartlara gereken seviyede haiz olmadığı için, kazanç vergisinin beyan usulüne dayanan sistemini kısa zamanda terketmek zorunda kalmıştır.

Ancak İkinci Cihan Harbi sonrasında gelişen iktisadî şartlarımız ve 1950'lerde girmeyi düşündüğümüz batı camiasının temel iktisadî felsefesine uygun liberal ekonomi düzeni yeni bir vergi düzeni gerektiriyordu. Mükellefleri ve İdareyi uzun işlemlerle bıktıran ve üstelik gerçek geliri tesbitten çok uzak bir vergi sistemini terketmek zorunluğu vardı. Böyle büyük bir reformun birçok meseleleri olacaktı. 1950-70 döneminde, memleket şartları gözönünde tutularak çeşitli değişiklikler yapıldı.

Aşağıda bütün bu hususları ayrı ayrı ele alacağız. Bu tebliğimizde, Türk Gelir Vergisi sisteminin teknik bir açıklanmasını yapacak değiliz; vergi mevzuatı ve bu konuda yazılmış eserler böyle bir açıklama ihtiyacını fazlasıyla karşılayacak durumdadır. Bu tebliğimizde, tarihi gelişmesi çerçevesinde gelir vergisi sistemimiz ana hatlarıyla anlatıldıktan sonra ekonomik, politik ve sosyal politika fonksiyonlarını gerçekleştirebilme meselesi üzerinde durulacaktır.

### Birinci Kısım

## GELİR VERGİLERİMİZİN TARİHÇESİ

### I — CUMHURİYETİN İLK YILLARINDA GELİR VERGİLERİ :

#### A. *Temettü Vergisi :*

Tanzimat öncesi Osmanlı İmparatorluğunda ekonomi esas itibariyle tarıma dayandığı cihetle tarım gelirlerinin İmparatorluk idarî bünyesine paralel olarak gayet etkili ve verimli bir şekilde vergilendirildiği görülür. Tarımda bölgelerin özelliklerine göre değişen nisbetlerde uygulanan Aşar ile diğer maktu bazı resimler tarım vergilerinin esasını teşkil ederdi. Tarım dışındaki gelirlere 1600 yıllarından itibaren Tekâlifî Örfiye adı altında şeri esaslar dışında bazı vergiler konulmuştur. Başlıcaları «İmdadiye-i Seferiye», «İmdadiye-i Nazariye» ve «İaene-i Cihadiye» olan bu vergiler



arasında bölgelere ve devrin ihtiyaçlarına göre değişen başka vergiler de vardı. (1)

Tanzimat Devrinde «*Ancemadin Vergi*» adıyla konan bir çeşit dağıtma vergisi örfi vergilerin yerini almıştır. Emlâk, arazi ve hayvan sahipleri ile tüccar ve esnaf makulesine tevzi defterlerine göre dağıtılırdı. Sancak başına vergi miktarı tesbit edilir ve bu miktar sancak dahilindeki kasaba mahalle ve köylere dağıtılırdı.

1863'te bu sistemin sakıncaları görülen emlâk sahipleri için Emlâk Vergisi, sanat, ticaret ve emek erbabı için ise Temettü Vergisi adıyla ayrı bir vergi konulmuştur. Bu da Tevzi usulüne dayanmaktaydı. Kapitülasyonlar dolayısıyla yabancı tebaalı tüccar bu vergiye tabi tutulamıyordu. (2)

1907 yılında Temettü Vergisi Nizamnamesi ile vergi; nisbî ve maktu iki kısım halinde uygulamaya başlandı. Nisbî vergilendirme, işyerinin emlâk vergisi için taktir edilmiş değeri karinesine dayandırılırdı. Küçük yerleşme yerlerindeki ticaret ve sanat erbabından alınmazdı. Maktu olarak vergilendirilen mükellefler ise, özel komisyonlar marifetiyle tesbit edilen dört sınıfa ayrılırdı. Bu nizamname de umulan sonuçları vermeyince 1914 (1330) yılında Fransız «*Patente*» (İşletme veya Meslek Vergisi) modeline uygun bir sistem getirilmiştir. Ticaret, sanat ve emek erbabından alınacaktı. Menkûl ve gayrimenkul sermaye iradı vergi kapsamı dışında bırakılmıştı.

Mükellefler üç grupta vergilendirilecekti :

1. *İşyerinin tahrirde kayıtlı safî iradının belli nisbeti üzerinden vergilendirilecek mükellefler :*

Bunlar altı ana iş nevi grubunda toplanmıştı ve işyerinde çalışan işçi sayısı ile istihsal vasıtaları da Karine olarak dikkate alınırdı.

2. *Ciro üzerinden nisbî vergi ödeyecek mükellefler :*

3. *Belli bir iş yeri olmayan gelir sahipleri :*

Bunlar maktu olarak vergilendirilecekti. Ücretliler ise, işverenin beyannamesi ile kazançlarının belli bir yüzdesini vergi olarak ödeyeceklerdi. (3)

(1) Pelin, İ. F. : *Finans İmi ve Finansal Kanunlar*. Birinci kitap, İstanbul, 1942.

(2) Pelin, a.g.e., 307.

(3) Pelin, İ. F. : «1330 Temettü Vergisi» *Hukuk Fakültesi Mecmuası*, No. 1, (Yıl 1932).

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

### B. Kazanç Vergisi :

1926 yılında Temettü Vergisi kaldırılarak yerine devrine göre çok modern bir sistem getiren Kazanç Vergisi konulmuştur. 1925 yılında da Aşar kaldırılarak büyük bir vergi reformuna girişilmiştir.

Kazanç vergisi kanunu ile mükellefler iki büyük gruba ayrılmıştı; beyanname usulüne tabi olan mükelleflerin yanı sıra karine usulüne göre ve götürü usule göre vergilendirilecek mükellefler de vardı. Kanun büyük mükellef grubunu tesbit ve beyan edilecek gerçek kazançlar üzerinden vergilendirmeyi öngörüyordu. Karine usulü dar tutulmak istenmişti. Henüz iktisaden pek az gelişmiş ve maliye teşkilâtı, imparatorluğunun aksak ve ağır mekanizmasının etkilerinden sıyrılamamış bir memleket için bu vergi oldukça fazla iyimserlikti. Nitekim her sene yapılan değişikliklerle beyan usulü daraltıldı; Karine usulüne ve götürü usule gittikçe yaygın bir şekil verildi. (4)

1934 yılında kanunda büyük bir değişiklik yapıldı bunda Fransız Sedüler vergi sisteminin etkisi görülmektedir.

Mükellefler beş grup halinde vergilendiriliyordu.

#### 1. Beyannameli Sınıf :

Ferdî teşebbüsler Eshamî ve Eshamsız şirketler ile iktisadî devlet teşekkülleri ve Türkiye'de yerleşmiş yabancı kurumlar bu gruptaydı. Vergi nisbetleri, munzam vergilerle birlikte yüzde 26, 40 ilâ 57, 20 arasında değişiyordu. Teşviki Sanayi Kanunundan faydalanma halinde nisbetler yüzde 20, 40 ilâ 44, 20 arasına düşmekteydi; 1942 yılında bu kanundan doğan vergi indirimleri kaldırıldı.

1934 yılında buhran vergisi kanunu ile yüzde 20, 1940 yılında yüzde 50 ve 1941 yılında yüzde 100 zam yapılarak vergi aslına yüzde 120 zam yapılmış oluyordu. Ayrıca 1940 yılında Millî Müdafaa vergisi adıyla munzam bir vergi konulmuştur. Ayrıca 1935 yılında çıkarılan bir kanunla bu sınıftaki mükellefler asgarî vergiye de tâbi tutulmuş oluyordu. Asgarî verginin üç kısmı vardı; bulunulan şekillere göre değişen maktu kısım ile çalıştırılan ücretli başına alınan değişken bir miktar ve işyeri gayrisaffi iradi üzerinden yüzde 2,5 ilâ 10 arasında nisbî bir kısım halinde uygulanırdı, bu ayrı bir vergi olmayıp, beyanname üzerinden tarhedilen verginin asgarî vergi seviyesinin altında olamayacağını sağlamak amacıyla konulmuştu.

(4) Pelin, Finans İlimi, Sayfa, 353-391.

## 2. Hizmet Erbabı :

Bu sınıfın vergisi, müessese sahipleri tarafından bordro üzerinden tevkif suretiyle tahsil edilirdi. 100 liraya kadar ücretlerin 20 lirası vergiden muaftı.

Genel katma ve özel bütçeli idarelerde çalışanlar yüzde 5 ilâ 9, hakikî ve hükmi şahıslar nezdinde çalışanlar ise yüzde 7 ilâ 9 nisbetleri üzerinden vergiye tabidir. Diğer bazı ödemeler daha yüksek nisbetlere tabidir. Ancak İktisadî Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi namıyla üç munzam vergi 1931 ilâ 1935 yılları arasında hizmet erbabına yeni mükellefiyetler getirmiştir. Nihai vergi yükleri böylece yüzde 16, 38 ilâ 33, 39 seviyesine yükseliyordu.

## 3. Cirolar üzerinden vergilendirilenler :

Müteahhitler, beynelmilî yabancı transit nakliye kumpanyaları, pul ve kıymetli evrak bayileri, gayrimenkul alıp satanlar ciroları üzerinden vergilendirilirdi.

Amme müesseseleri, sermayesinin en az yarısı devlete ait müesseseler, kamuya yararlı dernekler, bankalar ve imtiyazlı şirketler, taahhüt işlerini ifa eden müteahhitlere yaptıkları ödemeler üzerinden yüzde 1,5 fakat zamlarıyla birlikte yüzde 3,3 nihai vergi tevkifatı yaparlardı. (5)

Yabancı ulaştırma kurumları ise Türkiye'deki hasılatları üzerinden yüzde 2, zamlarıyla birlikte yüzde 4,4 vergi öderlerdi.

Damga pulu bayileri, bayiye aidatları üzerinden yüzde 5 ve buhran zammıyla birlikte yüzde 6 vergiye tabiydi.

Gayrimenkul alıp satanlar ise, satış kıymetleri üzerinden yüzde 1, zamlarıyla birlikte yüzde 2,2 vergiye tabiydi.

## 4. Gayri safî iratları üzerinden vergilendirilenler :

Karine usulünün tipik bir örneğidir. Beyannameli sınıf dışında kalan tüccar ve sanayiciler ile serbest meslek erbabı bu gruptadır. Bunlarda iş yerinin gayri safî iradı verginin matrahı olarak kabul edilmiştir. Kıymet esasına göre vergi alınan yerlerde, meselâ arsalarda tahrir kıymetinin onda biri gayri safî irat kabul edilir.

(5) Bu uygulama, bugünkü Gelir Vergisi Kanunumuzun 94. nci maddesinin 4. nci fıkrasına kısmen benzemektedir. Tevkifat nisbeti 1969'da yüzde 3'den 2'ye indirilmiştir. Bugünkü sistemde tevkifat nihai vergi borcuna mahsup edilebilmektedir. Kazanç vergisi sisteminde tevkifat, nihai vergi ödemesi şeklinde kalmaktaydı.

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

### *Nisbetler :*

a. Beyannameli sınıf dışında kalan ticaret ve sanayi erbabında : Vergi aslı yüzde 20 ilâ 130 arasında zamlarıyla birlikte ise yüzde 34 ilâ 221 arasında değişirdi.

b. Aynı mahiyette olup da Teşviki Sanayi Kanunundan faydalanan küçük matbaa ve imalâthane gibi faaliyetlerde : Vergi aslı yüzde 35 ilâ 40, zamlarıyla birlikte yüzde 59,50 ilâ 68 arasında değişen nisbetlerde uygulanırdı.

c. Serbest meslek erbabında : Meslekî teşekküller tarafından her sene yapılan derecelendirmelere göre maktu bir vergi ayrıca yazıhanelerinin gayri safî iratları üzerinden nisbî bir vergi alınırdı. Evinin bir kısmında faaliyette bulunanlara uygulanan vergi aslı gayri safî irat üzerinden yüzde 25 zammı ise, 30 olup toplam vergi yükü yüzde 55 idi.

Ayrı bir yerde faaliyet gösterenlerde ise vergi aslı yüzde 50, zamlarıyla birlikte yüzde 110 idi.

### *5. Gündelik gayri safî kazanç üzerinden vergi verenler :*

Seyyar kazanç erbabı ile küçük ve gayri safî irada göre vergiye tabi kimseler nezdinde çalışanlar bu sınıftaydı. Özel komisyonlar tarafından her sene bunların gündelik gayri safî kazançları takdir olunurdu.

Bu sınıftaki mükellefler üç ayrı nisbet üzerinden vergilendirilirdi.

- a. *10 gündelik vergiye tabi olanlar :*  
Ayrıca 3 gündelik kadar zam uygulanırdı.
- b. *12 gündelik vergiye tabi olanlar :*  
Ayrıca 3,6 gündelik nisbetinde zam vardı.
- c. *20 gündelik vergiye tabi olanlar :*  
Bunlara 6 gündelik zam uygulanırdı.

### *C. 1950 Reformuna Geçiş :*

Yukarıda ana hatlarıyla belirtilen özellikleriyle kazanç vergisi çok karışık bir statü durumundaydı. Tipik bir «Sedüler» vergi özelliğindediydi. Gelir kavramını daha realist ve daha adil bir şekilde kapsayan, mükelleflerin gerçek ödeme gücüne dayanan modern bir gelir vergisine ihtiyaç duyuluyordu.

İşte bu amaçla İkinci Dünya Savaşı yıllarında hazırlıklara başlandı.

1926 yılında Temettü vergisinden kazanç vergisine geçiş çok cesur bir hareket olmuştu ve kısa zamanda önemli geri dönüşler yapılmıştı. Ancak 1950 Gelir Vergisi reformu için zaman ve şartlar daha müsaitti. Belli bir grup mükellef, 24 yıldanberi beyan usulüyle vergilendiriliyordu. Gelir Vergisi reformunda beyanname usulü temel ilke olarak benimsenmişti.

Kazanç vergisinde menkul sermaye iradı geniş ölçüde gayri menkul sermaye iradı ise tamamen vergi dışında bırakılmıştı. Bu haksız durum da ortadan kaldırılıyordu. Karine usulüne tabi esnaf için ayrı bir Esnaf Vergisi kanun tasarısı hazırlanmıştı. Tarım kazançları, kazanç vergisinde olduğu gibi vergi kapsamı dışında bırakılmak istenmemişti; ancak tasarıdaki, buna ilişkin, hükümler Mecliste metinden çıkarılacaktı. Asgarî vergi usulü de terkediliyordu. (6)

## II — 1950 GELİR VERGİSİ REFORMUNUN GEREKÇELERİ :

Yukarıda kısaca belirttiğimiz gibi kazanç vergisi artık harp sonrası yıllarının ihtiyaçlarının karşılayabilecek özellik ve güçte değildi. Gerek vergi idaresi ve vergi adaleti gerekse gelir ihtiyaçlarımız yönünden yeni bir vergi sistemine duyulan lüzum had safhaya gelmişti. Kazanç vergisinin islahına imkân görülememiş, yerine yeni bir vergi sistemi konulması daha pratik bulunmuştur. Bunun sebeplerini kısaca belirtmek istiyoruz. (7)

### A. Vergi Tekniği Yönünden Reform Zorunluğu :

Kazanç vergisi uygulamada, Maliye Teşkilâtımız bakımından, çok büyük güçlükler çıkarıyordu. İdare, her yıl matrah takdiri işlemlerine büyük zaman ayırmak zorundaydı. Her gelir nevi ayrı usullere göre tesbit edilirdi. Geçici kaydıyla getirilen zamlar harbin bitmesine rağmen bir türlü kaldırılmamış ve vergi aslını çok aşan nisbetleri bulmuştu. Vergi uygulaması mükellefler bakımından da birçok külfetler getirmekteydi. İktisadî hayatımız daimî bir vergi formaliteleri sistemi altında tutuluyordu.

Bunun yerine mükellef beyanına dayanan, gelirlerin gerçek usule göre tesbitine imkân veren bir sistem getirmek gerekiyordu.

Ücretliler yönünden uygulama gene eskisi gibi gene aylık üzerinden tevkifat yoluyla devam ettirildi. Ancak diğer gelirlerle birleştirilme ve nisbetler bakımından yenilikler getiriliyordu.

(6) Prof. Dr. Bulutoğlu, Kenan : *Türk Vergi Sistemi*, (İstanbul 1967), Sayfa 14-20.

(7) 1950 Gelir Vergisi reformunun gerekçeleri ve savunması için bakınız. Alabey, Ali : *Gelir Vergisi Davamız* (İst. 1947).

*B. Vergi Adaleti Yönünden Reform Zorunluğu :*

Kazanç vergisi sisteminde menkul sermaye iratları kısmen, gayri-menkul sermaye iratları ise tamamen vergi dışı bırakılırdı. Vergilendirilen gelir neveleri ise gerek matrahın tesbitinde gerekse nisbetler bakımından farklı usul ve esaslara tabiydi. Hizmet erbabı (bordrolu sınıf) gerçek gelirleri üzerinden tevkif suretiyle vergilendirildiği halde, serbest meslek erbabı ile beyannameli ticaret ve sanayi erbabı dışındaki bütün mükellef grupları gerçek gelirlerinin çok altında ve Karine usulüne göre tesbit edilen matrahlar üzerinden vergilendirilirdi. Nitekim 1936 yılında Kazanç vergisi ve buna bağlı vergilerin toplam geliri içinde hizmet erbabının payı yüzde 80, diğerlerinin ise yüzde 20 idi; 1941 de ise bu nisbetler sırasıyla yüzde 68 ve 32 olarak görülmektedir.

Getirilen reform ise, modern vergicilik görüşlerine uygun olarak, mükelleflerin toplam ödeme gücünü kavrayan müterakki nisbetler getiriyordu. Hiçbir gelir unsuru prensip itibariyle vergi kapsamı dışında bırakılmış değildi. (Tarım kazançları hariç).

Gelir vergisi bütün gelirleri birleştiren (üniter) ve müterakki tarifeli bir vergidir.

*C. Malî Politika Yönünden Reform Zorunluğu:*

Kazanç vergisi gelir elâstikiyeti gayet düşük bir bünyeye sahipti. Vergi hasılatı, millî gelirdeki artışları takip edememiş, yapılan çeşitli zamlara rağmen aksine millî gelire oranları azalmıştır. Merkezi vergi gelirleri 1935 yılında millî gelirimizin yüzde 16'sını teşkil ederken, bu pay 1944'te yüzde 12'ye düşmüştür.

1948'de toplam vergi gelirleri içinde kazanç ve servet vergilerinin payı yüzde 38'dir. Yine aynı yılda hizmet erbabının maaş ve ücretleri üzerinden alınan kazanç, buhran muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergisi, bu vergiler toplamının yüzde 67'sini teşkil etmişti; diğer gelir grupları ise, sadece yüzde 33 pay ödemişti. (8) Böylece Kazanç Vergisi hem tersine müterakki hem de gelir toplama gücü düşük bir vergi halini almıştı. Harp yıllarında bütün imkânlarını yurt savunmasına tahsis etmiş ve gerekli iktisadî kalkınma hamlelerini yapamamış bir devletin büyük ölçüde vergi gelirlerine ihtiyacı vardı. Gelir vergisi bunu karşılayabilecekti. Zira gelir vergisi nüfus başına artan geliri en iyi takip edebilme özelliğindedir. Aynı durum, iktisadî durgunluk yıllarında gelir azalması hallerinde de varittir. Bu verginin gelir elâstikiyeti bakımından özelliği gayet üstündür.

(8) Alabey, Ali : Gelir Vergisi Davamız, Sayfa, 35-46.

## III — 1950 YILINDAN BUGÜNE DEĞİŞİKLİKLER :

Tebliğimizin ikinci kısmında bugünkü gelir vergisi sistemimizin incelenmesine geçmeden önce 1950-70 döneminde sistemin geçirdiği başlıca değişiklikler dört tablo halinde gösterilmiştir.

## A. Nisbetlerde Değişiklikler :

1950-70 döneminde dört ayrı gelir vergisi nisbet cetveli uygulanmıştır.

**TABLO : 1**  
**1950 - 1957 DÖNEMİNDE UYGULANAN NİSBETLER**  
9/6/1949 gün ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 89

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Gelir Dilimleri	Vergi Nisbeti %	Toplam Gelir TL.	Toplam Vergi TL.	Ortalama Vergi (4/3) (%)
İlk 2.500 TL. için	15	2.500	375	15
Sonra G. 5.000 »	20	7.500	1.375	18,33
» 10.000 »	25	17.500	3.375	22,14
» 20.000 »	30	37.500	9.875	26 33
» 20.000 »	35	57.500	16.875	29,34
» 20.000 »	40	77.500	24.875	32,09
» 22.500 »	45	100.000	35.000	35,00
100.000 lira ve daha fazla matrahta				35,00

**TABLO : 2**  
**1958 - 1960 DÖNEMİNDE UYGULANAN NİSBETLER**  
14/2/1957 gün ve 6908 sayılı kanunla değişen nisbetler  
Uygulanan Nisbetler

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Gelir Dilimleri	Vergi Nisbeti %	Toplam Gelir TL.	Toplam Vergi TL.	Ortalama Vergi (4/3) (%)
İlk 2.500 TL. için	15	2.500	375	15
Sonra G. 5.000 »	20	7.500	1.375	18,33
» 10.000 »	25	17.500	3.875	22,14
» 20.000 »	30	37.500	9.875	26,33
» 20.000 »	35	57.500	16.875	29,34
» 20.000 »	40	77.500	24.875	32,09
» 22.500 »	45	100.000	35.000	35,00
» 25.000 »	50	125.000	47.500	38,00
» 50.000 »	55	175.000	75.000	42,86
» 125.000 »	60	300.000	150.000	50,00
300.000 lira ve daha fazla matrahlarda				50,00

TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

TABLO : 3

SADECE 1961 YILINDA UYGULANAN NİSBETLER  
31/12/1960 gün ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Md. 103

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Gelir Dilimleri	Vergi Nisbeti %	Toplam Gelir TL.	Toplam Vergi TL.	Ortalama Vergi (4/3) (%)
İlk 2.500 TL. için	10	2.500	250	10,00
Sonra G. 7.500 »	20	10.000	1.750	17,50
» 15.000 »	30	25.000	6.250	25,00
» 30.000 »	40	55.000	18.250	33,18
» 70.000 »	50	125.000	53.250	42,60
» 157.500 »	60	282.500	147.750	52,30
» 217.500 »	70	500.000	300.000	60,00
500.000 lira ve daha fazla matrahlarda				60,00

TABLO : 4

1962 YILINDAN İTİBAREN UYGULANMAKTA OLAN NİSBETLER  
28/2/1963 gün ve 202 sayılı Kanunla değişen nisbetler

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Gelir Dilimleri	Vergi Nisbeti %	Toplam Gelir TL.	Toplam Vergi %	Ortalama Vergi (4/3) (%)
İlk 2.500 TL. için	10	2.500	250	10,00
Sonra G. 2.500 »	15	5.000	625	12,50
» 5.000 »	20	10.000	1.625	16,25
» 15.000 »	25	25.000	5.375	23,00
» 30.000 »	35	55.000	15.875	28,86
» 60.000 »	45	115.000	42.875	37,28
» 150.000 »	55	265.000	125.375	47,31
» 225.000 »	60	490.000	260.375	53,14
» 225.000 »	65	715.000	406.625	56,87
» 285.000 »	68	1.000.000	600.425	60,04
1.000.000 lira ve daha fazla matrahlarda				60,00

Yukarıdaki dört tablonun incelenmesinden görüleceği üzere 1950-57 döneminde uygulanan nisbetler daha yumuşak artışlar gösterdiği ve azami ortalama nisbet yüzde 35'i geçmediği halde 1957 yılında bu tavan aynı şekilde dilimlendirmeye yüzde 50'ye çıkarılmıştır. Ancak 1960 değişikliği başka düşüncelerle yapılmıştır. Nisbetler daha anı sıramalar yapmakta ve tavan yüzde 60'a çıkarılmış bulunmaktadır.



Bunda 1950-1960 döneminde gelir vergisi tahsilâtının enflasyon dolayısıyla aşınması rol oynamıştır. 1963 değişikliği bu hali oldukça yumuşatmış, üst tavanın uygulandığı 500.000 liralık matrah miktarını iki katına çıkarmıştır.

### B. Verginin Kapsamında Değişiklikler :

1950-70 döneminde vergi mevzuuna giren gelir unsurları ve mükellef gruplarında büyük değişiklikler olmuştur. Bunlardan ikisini tebliğimiz yönünden önemli bulduğumuzdan ana hatlarıyla belirtmek istiyoruz. Bunlardan biri tarım kazançlarının diğeri ise, esnafın vergilendirilmesi meseleleridir.

#### 1. Tarım kazançlarının vergilendirilmesi meselesi :

Şüphesiz ki Türkiye gibi tarım sektörü ekonomisinde büyük yer tutan bir ülkede vergi politikasını hazırlayanların dikkati bu yöne kayacaktır. Böyle bir ilgi ve endişe kısmen yerinde olmakla birlikte tarım sektörümüzde gelir dağılışı ve tarım faaliyetlerinin tabiat şartlarına bağlılığı dikkate alınrsa vergi potansiyelinin bu sektörde sanıldığı kadar yüksek olmadığı görülür.

Kazanç vergisi sisteminde tarım kazançları tamamen vergi dışı bırakılmıştı. 1950 reformunda hükümet tasarısı, tarım kazançlarını gelir vergisi kapsamına almış bulunuyordu; ancak küçük çiftçi muaflığına ilişkin hükümler de geniş ölçüde tasarıda yer almaktaydı. Ayrıca çiftçilerin tarım sektörünün büyük ölçüde para ekonomisi dışında kaldığı ve işletme üretiminin öz tüketime gittiği de dikkate alınrsa çiftçilerin otomatikman muaflığa gireceği anlaşılabilirdi. Bütün bu unsurlara rağmen Meclis, tarım kazançlarının vergilendirilmesi esasını tamamen reddederek tasarıdan çıkarmıştır. (9)

193 sayılı kanunlar 1961 yılından itibaren tarım kazançları gelir vergisi kapsamına alınmıştır; küçük çiftçi muaflığı makul bir ölçüde kanunda yer almıştı. Ayrıca öztüketim kazançca dahil edilecekti. Bu uygulamanın 1961 takvim yılı için yapılabilmesi mümkündü. Ancak bu uygulamanın 1/3/1962 gün ve 35 sayılı kanunla önlenmiş ve yapılan vergi tahakkukatı terkin edilerek vergiler red ve iade olunmuştur. 202 sayılı kanunla 1962 takvim yılından itibaren yeni esaslara göre vergilendirme başlatılmıştır. Öztüketim tarım kazancına dahil edilmiş olup ve küçük çiftçi muafıkları-

(9) Bulutoğlu, Türk Vergisi Sistemi, sayfa 51.

Doç. Dr. Mülâyim Z. G., Türkiye'de Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi, A. Ü. Ziraat F. Yayınları : 342, Bilimsel Araştırma ve İncelemeler : 215, A. Ü. Basımevi, (1968), sayfa 12-15.

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

nın ölçüleri genişletilmiştir. Aşağıdaki tabloda tarım kazançları dolayısıyla gelir vergisine tabi mükelleflere ilişkin bilgiler gösterilmiştir.

1962 ve 1963 yılları sonuçları hükümeti yeni hükümlere sevk etmeye zorlamıştır. 26/6/1964 tarih ve 484 sayılı kanunla küçük çiftçi muaflığı hudutları tekrar daralmıştır. «Asgarî Vergi» sistemi getirilmiştir. Tarım nevelerine göre değişen ve işletme ölçüsü birimi başına alınan asgarî vergi hadleri konulmuştur; Gelir Vergisi Beyannamesinde gösterilen ve ziraat kazançları üzerinden hesaplanan yıllık gelir vergileri birimlere göre bulunan miktarlardan az olamaz. Halen tarım sektöründen toplanan gelir vergisinin takriben % 25'i bu yoldan alınabilmektedir.

### 2. Esnafın vergilendirilmesi meselesi :

1950 reformunda gelir vergisi kanununun kapsamı dışında bırakılan küçük esnafın vergilendirilmesi de ayrı bir kanunla öngörülmüştü. Kazanç vergisindeki götürü usullere benzer bir şekilde vergilendirme söz konusu idi.

Ancak 20/5/1955 gün ve 6582 sayılı kanunla 1956 yılından itibaren esnaf vergisi kaldırılmış ve gelir vergisi kanununda yapılan bazı değişikliklerle esnaf işbu kanun kapsamına alınmıştır; esnaf muaflığına ilişkin hükümler de buna uygun olarak değiştirilmiştir.

Esnafın muaflık ve vergilendirme esasları, eskiden beri devam eden şekliyle birçok noksanlık ve sakıncalar ihtiva etmektedir. Bu gibi hükümler, Türkiye'de her sahada olduğu gibi vergicilik sahasında da işletmelerin gelişmesini ve büyümelerini önleyen hükümlere bir örnek olarak gösterilebilir.

**TABLO : 5**  
**TARIM KAZANÇLARINDA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI**

Yıllar	Mükellef Sayısı	Vergi Matrahı TL.	Ödenecek Vergi TL.
1961	—	—	—
1962	17.279	107.498.392	26.724.697
1963	16.433	120.107.499	24.726.169
1964	25.336	165.065.225	39.363.713
1965	27.226	198.176.728	49.138.262
1966	27.579	214.283.797	54.122.486
1967	26.346	240.270.192	62.970.249
1968	26.809	259.396.962	69.957.111
1969 (**)	27.817	285.192.805	76.642.735

(\*) Tarım kazancının elde edildiği yıl.

(\*\*) Geçici rakamlar.

### C. Vergi Güvenlik Sisteminde Gelişmeler:

1950 reformunda asgarî kâr ve gider esaslarına göre gelir takdiri esasları benimsenmişti. Ancak bunların 1950-1960 döneminde etkili bir şekilde işleyebildiği iddia edilemez.

1960 değişikliğinde her iki müessese geliştirilmek istenmiş ayrıca bunlara servet beyanı sistemi ile tarım kazançlarının gelir vergisi kapsamına alınması dolayısıyla, asgarî ziraî kazanç esası eklenmiştir. Mevcut dört güvenlik sisteminde bugün etkili ve verimli sonuçlar verdiği söylenemez.

## İkinci Kısım

### BUGÜNKÜ SİSTEMİN ESASLARI

#### I — GELİR KAVRAMI :

##### A. Tarif ve Şumul :

Gelir vergisi sistemimizde gelir kavramının bir tanımı yapılmış değildir. Kanunun birinci maddesinde (gerçek kişilerin gelirleri «gelir vergisi» ne tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.) Şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Dikkat edilecek olursa, burada sadece gelirin bir gerçek kişiye zıfa edilebileceği bu kişinin bütün irat ve kazançları toplamından ibaret olduğu ve nihayet bunların yıl itibarıyla safi toplamları üzerinden hesaplanacağı belirtilmektedir.

İkinci maddede ise, gelirin unsurları sayılmaktadır :

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayri menkul sermaye iradları,
6. Menkul sermaye iradları,
7. Sair kazanç ve iradlar,

Her bir unsurun kapsamı kendi bölümlerinde belirtilmiştir.

Bu sayılan unsurlar, Türk gelir vergisi literatüründe sınırlandırıcı olarak yorumlanmış ve vergi kaza sistemimiz 20 yıldan beri uygulamayı bu yönde geliştirmiştir. Gelir vergisi değişikliklerinin çoğunda Danıştayın

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

çeşitli kararlarında gelir kabul edilmeyen fakat iktisadî anlamda gelir özelliği açık unsurlar kendi bölümlerinde daha ayrıntılı ve daha geniş bir şekilde tanımlanmak suretiyle gelir vergisi kapsamına sorulmağa çalışılmıştır. Ekonomik hayatımızın gelişmesi sonucu yeni gelir unsurları doğabilmesi dolayısıyla her seferinde mevzuat değişikliğine gidilmesi organik bir vergi sistemi kurulmasını önlemektedir. Gelir vergilerinde gelirin *hukukî tanımı ile iktisadî tanımı* arasında iktisadî politik ve hukukî şartlara göre değişen bir denge kurulur.

*Hukukî anlamda gelir*, bir gerçek kişinin belli bir dönemde mübadele sonucu elde ettiği net iktisadî değerler olup, bu değerlerin nelerden ibaret olduğu kanunda belirtilir.

*İktisadî anlamda gelir*, bir gerçek kişinin belli bir dönem içinde varlıklarının değerlerinde meydana gelen net artışa toplam tüketimin eklenmesi suretiyle bulunur. Böyle bir tanımın vergi sisteminde uygulanması birçok güçlükler yaratır. Varlıklardaki değer artışlarının tesbiti, satış halinde kolaydır; fakat elde tutulan değerler için takdiri usuller gerekir. Tüketimin tesbiti de idarî güçlükler açar. Bu sebeple vergi kanunlarında hukukî tanım tercih edilir. Hukukî tanım, çok dar çerçevede içinde olabileceği gibi iktisadî anlayışa yakın genişlikte de olabilir. (10)

1969 Kanada vergi reformunda gelir kavramı iktisadî tanıma çok yaklaşan bir genişlikte anlaşılmıştır.

Amerika B. D. mevzuatında ise gelir «bütün kaynaklardan elde edilen, müteakip maddede sayılan unsurları da kapsayan, ancak bu unsurlarla sınırlı bulunmayan bütün gelir çeşitleri olarak» tanımlanmıştır.

İsveç mevzuatında gelir unsurları çok geniş altı kategori halinde sayılmıştır; iktisadî anlamda gelir kavramına çok yakındır.

Türk vergi sisteminde hukukî anlamda dahi bir tanım olmayışı uygulamada bir çok güçlükler yaratmaktadır.

### B. Gelirin Kaynağı Meselesi :

Türk vergi sisteminden gelir genel olarak kullanılmış bir deyimdir.

Emek gelirine «*Ücret*»; emek ve sermayenin birlikte sağladığı gelirlere «*Kazanç*» ve sadece sermayenin sağladığı gelirlere ise «*İrat*» denilmektedir.

(10) Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, a. g. e. sayfa 22-27.

Her üç kaynaktan elde edilen gelirlere «mükerrerlik», «belirlilik» ve «kaynaklı ilişkili olma» ilkeleri esas itibarıyla benimsenmiştir. Böylece vergi sistemimiz «Kaynak teorisi»ne dayanan bir bünyeye sahiptir; bu teoriye göre gelir, elde edildiği kaynağın değerini azaltmadan yani, onu sağlayan kaynakların korunması için gerekli giderlerin gayri safi gelirden düşülmesi suretiyle bulunan net miktardır. Bir iktisadî faktör arzının karşılığı olmadan elde edilen değerler gelir sayılmaz; hibe ve miras, vasiyet ve piyango suretiyle elde edilen değerler gelir vergisi kapsamında vergilendirilmez; ayrı bir kanunla başka usullerle vergilendirilir.

### C. Öz Tüketimin Vergilendirilmesi Meselesi :

Gelir vergilerinin en önemli meselelerinden biri de mükelleflerin kendi faaliyetlerinden elde ettikleri aynı değer veya hizmetlerin gelir olarak vergi matrahına katılıp katılmayacağıdır. Kendi evinde oturan bir şahsın emsal kira bedeli üzerinden gelirine ilâve yapıldığı ülkeler mevcuttur. Gelir vergisi kanunumuzun 41. nci maddesinin 1. nci fıkrasında:

«Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin» gider kabul edilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

1960 yılında 193 sayılı kanunla tarım kazançları ilk defa olarak gelir vergisi kanunu kapsamına alınırken aynı esas benimsenmişti. Ancak bu hüküm hiçbir zaman uygulanamadan 1963 yılında 202 sayılı kanunla 58. nci maddeye getirilen değişiklikle,

«İşletme istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlak edilenleri» hasıllattan indirilebilecektir; böylece tarım kazançlarında öztüketim vergi dışı bırakılmış oldu. Böyle bir uygulamanın, tarım sektörünün para ekonomisine geçmesini geciktirici bir rol oynadığı iddia edilebilir.

### D. Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi :

Gelir vergisi kanununun 81. nci maddesinin 1. ve 2. nci bentleriyle sermaye değer artış kazançları vergilendirilmektedir. Burada iki esas uygulanır : (iki şart birlikte aranır).

#### 1. Miktar itibarıyla Kayıt :

Menkul kıymetlerde 2.000 lirayı; gayrimenkullerde 10.000 lirayı aşan kazançlar vergiye tabidir.

2. *Zaman itibarıyla Kayıt :*

Menkul kıymetlerde iktisap tarihinden itibaren bir yıl içinde, gayrimenkullerde 4 yıl içinde satılmaları halinde vergilendirme söz konusudur.

Yatırılabilir fonların verimli sahalara yöneltilmesi bakımından bu çeşit vergilendirmenin önemi büyüktür. Gayrimenkullere büyük tasarrufların aktığı dikkate alınrsa, bugünkü mevzuatımızın yetersizliği ortaya çıkar; menkul kıymetlerle ilgili hükümler bu sahada yatırımları teşvik bakımından yeterlidir; ancak burada, kazançların olduğu kadar, kayıpların da dikkate alınması yönünde mevzuat değişikliği yerinde olacaktır.

E. *Gelir Unsurlarının Tasnifi :*

Gelir vergisi kanunumuz 7 gelir çeşidi saymıştır. Bunların hakkında ayrıntılı açıklamalara girecek değiliz. Bazı gözlemlerde bulunmakla yetineceğiz.

Ticarî kazançlar hakkında kanunumuz pek açık olmayan bir tarif vermiştir.

«Her türlü ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar, ticarî kazançtır.» (Md. 37). Ayrıca bazı faaliyetlerin de ticarî kazanç sağladığı kabul edilmiştir.

Kanunumuzda gelir çeşitleri için oldukça kategorik ve hukukî terimler kullanılmıştır; bugünkü ekonomik hayatımızın gittikçe karmaşık bir hal alan faaliyet nevelerinin tamamını bu terimler kapsayamaz hale gelmektedir. Ticarî kazançlar terimi yerine «Teşebbüs Kazançları» terimi daha uygun olacaktır.

Halen gayrimenkul sermaye iradı gibi vergilendirilen imtiyaz, ihtira işletme hakları ile ticaret ünvanı, alameti farika, telif hakları gibi gayri maddî hakların (royalty, redavances) ayrı bir kategori halinde ele alınması doğru olacaktır. Gittikçe dışa açılan ekonomik hayatımızın gelişen ilişkilerini kapsamaya mevcut hükümler yeterli gelmemektedir.

II — VERGİLENDİRME PRENSİPLERİ :

A. *Vergi Mükellefi :*

Gelir vergisi sistemimizde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisi kanunu ile kurumların kazançları ise kurumlar vergisi kanunu ile ayrı ayrı vergilendirilmektedir; kurumlar vergisi kanunu sık sık gelir vergisi kanununa atıfta bulunmaktadır. Birçok memleketlerde iki ayrı kanun yerine

tek bir kanun tercih edilmiştir. Kurumlar vergisi kanunundaki mükellefler arasında adi ortaklıkların, kollektif şirketlerin ve adi komandit şirketlerin bulunmadığını görüyoruz. Bu gibi tüzel kişilerin gelirleri, ortakları gerçek kişilerin payları üzerinden vergilendirilebilir. Bu halin, kurumlar vergisi kapsamına giren sermaye şirketleri aleyhine ayırım yarattığı müşahede edilebilir.

#### B. Vergilendirme Dönemi :

Takvim yılı esası benimsenmiştir. İstisnaî hallerde özel hesap dönemi tayin edilebilmektedir. Götürü usulle tesbit olunan ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa edildiği bütçe yılıdır. Gayrimenkul sermaye değer artış kazançlarında (Md. 81) 4 yıllık süre uygulanır. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işlerinde, mükellef isterse, vergilendirme döneminin birkaç yıla izafe edilmesi mümkündür; bu tercih haktan kurumlar faydalanamaz. (K.V.K. Md. 13, F. 2).

#### C. Safi Gelir Esası :

Kaynak nazariyesine uygun olarak gelirin elde edilmesiyle ilgili bütün giderlerin gayri safi hasıllattan indirilmesine cevaz verilmiştir. Her bir gelir kategorisinde hangi çeşit giderlerin indirilebileceği gerek gelir vergisi gerekse, kurumlar vergisi kanunlarında belirtilmiştir. Gayri safi hasılât üzerinden vergilendirilme dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerle kurumlar için söz konusudur; ancak bunların Türkiye'de elde ettikleri kazançlarla ilgili olarak Türkiye'de yaptıkları giderleri düşmek hakkı beyanname yoluyla açık bırakılmıştır. Fakat genellikle vergi yükü, gayri safi hasılât üzerinde kalmaktadır.

#### D. Gerçek ve Götürü Vergilendirme :

Gerçek gelir esası temel prensiptir. Bazı hallerde götürü gelir tesbiti veya götürü gider indirim usulleri benimsenmiştir.

Başlıca götürü gelir tesbit usulleri gerçek kişiler arasında belli sınıflarda, ücretlilerde, serbest meslek erbabında, küçük sanat ve ticaret erbabında görülür; götürü usulde ticarî kazancın 8.000 lirayı aşamayacağına ilişkin hüküm vardır. Gerek kurum olsun, gerekse gerçek kişi olsun, dar mükellefiyete tabi ulaştırma kurumlarında matrah, Türkiye'de elde edilen gayri safi hasılâta, Maliye Bakanlığımızca tayin ve ilân olunan Ortalama Emsal Nisbetlerinin uygulanması suretiyle bulunur.

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Götürü gider usulü, serbest meslek erbabının bazı nevi giderlerinde, gayrimenkul sermaye iradında ve gelir vergisine tabi çiftçilerden 150.000 liradan aşağı kazancı olanlarda uygulanır; ancak çiftçilerde götürü gider usulüne göre tesbit edilecek emsallerin yüzde 70'den az olamayacağına ilişkin hüküm vardır; bunun verimli olan ziraat işletmeler aleyhine yüksek giderlerle çalışan işletmelere bir nevi vergi himayesi sağladığı iddia edilebilir.

Ayrıca götürü gider usulünden yıllık kazanç miktarları ne olursa olsun bütün çiftçiler, geçici kanunlarla, faydalandırılmaktadır.

### E. Toplam Gelir Esası :

Gelir vergisinin müterakki nisbetler üzerinden uygulanması bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde bütün kaynaklardan elde ettiği gelir unsurlarının birleştirilmesini gerektirmektedir. «Unitaire» vergilerde bu usul hakimdir. Aile reisi itibariyle beyan usulü de aile fertlerinin gelirlerinin toplanması ve tek nisbet üzerinden vergilendirilmesi sonucunu yaratmaktadır. Bizde de uygulama bu şekildedir.

Toplama esası, ücretlerde gereği gibi uygulanmamaktadır; beyan usulünün bütün mükelleflere uygulanması dolayısıyla, bir kişinin çeşitli yerlerden aldığı ücretler toplanmamakta her biri indirimsiz de olsa düşük nisbetler üzerinden vergilendirilmektedir. Aynı hal bütün fertleri ücretli olan aileler için de varittir. İndirimden sadece aile reisi faydalanmakta, diğer fertler indirimsiz fakat düşük dilimlere göre vergiye tabi tutulmaktadır.

### Üçüncü Kısım

## SİSTEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda ana hatlarıyla belirtilen Türk vergi sisteminin değerlendirilmesini üç bölüm halinde yapmak istiyoruz.

### I — MALİYE POLİTİKASI AMAÇLARINA UYGUNLUĞU :

Gelir vergisi ana bir vergidir. Diğer vergiler bu vergiyi destekler. Çeşitli harcama vergileri, bilhassa genel bir servet vergisi, gelir vergilerinin verimine olumlu etkiler yapar. Modern vergicilik artık hiçbir ülkede bilhassa kalkınan ülkelerde iktisat politikasından ayrı düşünülmemektedir. Nötralist fiskal politika kavramı terkedilmek durumundadır. Şüpheli-



siz ki bir ülkenin vergi sistemi başta ekonomik kalkınma amaçları olmak üzere, sosyal ve politik amaçlara bağlı olduğu kadar vergi idaresinin yeterliliğine de bağlıdır. Türkiye'de gelir vergisi tecrübesinin başarısız olduğu söylenemez. Gelir vergisi hasılatı, millî gelirlerimizdeki artışları gayet elâstik bir şekilde izlemiştir. Son yıllardaki bazı ek ve değişikliklerle, vergi teşvik tedbirleri sistemi de geliştirilmiştir.

Yatırım indirimi sisteminde, şirketlerin dağıtılmayan kazançlarında nihaî vergi yükünün yüzde 40'da bırakılarak kurum-İçi finansman imkânlarının yaratılması, kurumlarda iştirak kazançları istisnası gibi vergi teşvik tedbirleri mevcuttur. Ancak bunların yeter seviyede olup olmadıkları tartışılabilir.

Bugün bilhassa değiştirilmesi gereken cihet, beyannameli gerçek ve tüzel kişilerde verginin, gelirin ilgili olduğu yıldan sonra beyan ve tahsil edilmesi meselesidir; modern gelir vergilerinin, Konjonktürel dalgalanmaları izleyebilmek kabiliyeti bizde önlenmektedir. Farzedelim ki geçen yıl kazançlar yüksek oldu; bu yıl ise Konjonktür sonucu gelirler azaldı; geçen yılın gelirlerine ait vergiler bu sene ödeneceğinden bu halin iktisadî sonuçları çok kötü olacaktır. Harcamaların teşvik edilmesi gereken bu sene, vergi ödemeleri dolayısıyla bilâkis ödeme gücü şahıslardan alınacaktır. Geçen sene ise verginin geç ödenmesi dolayısıyla belki de enflasyonist baskı doğabilecektir. Gerek gelir gerekse kurumlar vergimizde verginin, gelirin kazanıldığı yılda peşin-ödeme usulüyle tahsili esasına geçilmesi yerinde olacaktır.

## II — EKONOMİK POLİTİKA AMAÇLARINA UYGUNLUĞU :

Kalkınan bir ülkede gelir vergisinin kaynakların kullanılmasında teşvik edici bazı özellikleri olmalıdır. Gerek müteşebbisin yatırımları safhasında gerekse bunlardan doğan gelirlerin tasarruf sahiplerine dağıtılması safhasında teşviki mümkündür. Mevduat faizlerindeki 500 liralık istisna, bizde tasarruf sahiplerine sağlanan bir teşvik olarak gösterilebilir. Yatırım indirimi müessesesi de müteşebbisin yatırım safhasında faydalandığı bir teşvik usulüdür.

Ancak gene kalkınma amaçlarımıza uygun olarak belli tip yatırımlara meselâ ağır sanayie kayan tasarruflar için daha etkili teşvik unsurları düşünülebilir. Ayrıca ihracata dönük yatırımların teşvikinde daha cazip usuller denenebilir.

Gerek yasama organlarımıza gerekse yürütme organımıza yıllardır hakim olan ve aslında iktisadî büyümemizi engelleyen bir görüş vergi

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

sistemimizde de etkilerini göstermiş durumdadır. Küçük işletmelerin, küçük teşebbüslerin vergi muafiyet ve istisnasının prim, kredi ve fon gibi çeşitli teşvik tedbirleriyle adeta desteklendiği görülür. Bu da teşebbüslerin büyümesini ve entegrasyonunu önler. Türkiye'de birçok mal ve hizmetlerde fiili monopollere rağmen büyük ekonomik entegrasyonların görülmemesini buna bağlamak gerekir. Bizde ayrıca, vergi nisbetlerini 1950 den bugüne kadar yapılan değişikliklerle fazla arttırmak da, teşebbüslerin büyümelerine olumsuz etki yapmış olabilir.

Kanaatimizce vergi sistemimizi tamamen aksi yönde etkiler yaratacak hale getirmek gerekir.

Son yıllarda söz konusu olan Sermaye Piyasası ve Halka Açık Anonim Şirketler meseleleri de vergi sistemimizle sıkı ilişkilidir. (11) Küçük teşebbüslerle kalkınan ülke görülmüş değildir; sınaî maliyetler ancak dev teşebbüslerle düşürülebilir, kitlelerin refahına katkıda bulunabilir.

Gelir vergilerinin gelir dağıtımına etkisi eskidenberi ileri sürülen bir husustur. Fakat bu fazla büyütülmemelidir. Hele bizim gibi kalkınan bir ülkede sermaye birikiminin önemi gözönünde bulundurulursa, yatırımlara gidebilecek fonların vergilendirilmesi hemen kabul ve tatbik edilebilecek bir husus olmasa gerektir. Vasıtalı vergilerin adaletsiz, vasıtasız vergilerin âdil olduğu artık hemen kabul edilen bir görüş olmaktan çıkmıştır. Lüks harcamalara gidecek tasarrufları, gelir vergisi ile değil, vasıtalı vergilerle vergilendirmek mümkündür. Gelir vergisindeki teşvik tedbirleriyle yatırımları cazip kılmak da bir başka yol olabilir.

### III — SOSYAL POLİTİKA AMAÇLARINA UYGUNLUĞU :

Gelir vergilerinin toplumdaki gelir dağılımını etkilediği bilinmektedir; ancak bu hal, vergi idaresinin bütün mükelleflerle en etkili bir şekilde ilgilenebilmesi imkânına bağlıdır.

Vergi sistemimizde göçmen ve mültecilerin kazançlarında dilsiz, meflûç, iki gözü kör ve benzeri sakatların ücretlerinde emekli aylıklarında, sosyal gayeli yardım ve tazminatlarında, vatan hizmetleri yardımlarında teçhizat ve tayin bedellerinde, tahsil ve tatbikat ödemelerinde sosyal gayeli istisna ve muafiyetler vardır.

(11) Kıvanç, S. T., (Maliye Müfettişi) «Gelir Vergisi Sistemimiz İçinde Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri ve Sistemin Kritiği» Ankara İ. T. İ. Akademisi Konferansları, (1970).

Bütün mükelleflere seyyanen uygulanan en az geçim indirimi standart bir seviyededir. Bu uygulama, kullanılan terimin uyandırdığı yanlış izlenimin aksine fiktif bir usuldür. Dünyanın hiçbir yerinde bu usulle mükelleflerin asgarî geçimleri için yeterli para matrahtan indirilmez.

Belki bunun yanı sıra mükelleflerin ve ailesi üyelerinin sağlık ve eğitim giderleri için gerçek usule göre ve nisbî veya maktu tavanlar konulmak suretiyle indirim kabulü düşünülebilir. Böyle bir usulün bu çeşit ödemelerin yapıldığı teşebbüslerin gelirlerini kontrol amacı da vardır.

## S O N U Ç

Gelir vergisi sistemimiz 1950'den beri geçen 20 yıllık devrede kendi şartlarımıza uyabilme, gelir esnekliği ve iktisadî politika amaçlarımıza hizmet kabiliyeti bakımından başarılı bir tecrübe geçirmiştir. Şüphesiz ki kalkınma Plân Programlarında daha etkili bir şekilde teşvik rolü oynayabilmesi için yapılacak çok şey vardır.

Vergi sistemimizin bel kemiğini teşkil etmesi gereken gelir vergimizin (gelir ve kurumlar vergileri dahil) satış ve harcama vergileriyle ve genel bir servet vergisiyle takviyesi hem fiskal hasılayı arttırmak hem de vergi adaletini daha dengeli bir şekilde gerçekleştirmek bakımından faydalı olacaktır. Gelir vergisi tecrübemizdeki aksaklıkların bir çoğunu vergi idaremizin durumuna atfetmek yerinde olur. Verimli ve etkili bir çalışma düzenine kavuşturulacak bir vergi idaresiyle gelir vergisi sisteminin kendisinden beklenen fonksiyonları gerçekleştirebileceği tabiidir.

## GENEL TARTIŞMA

Tartışmacılar güvenlik tedbirlerinin ve genellikle kontrol sisteminin etkinliği üzerinde durmuşlar, bazı aksaklıklara işaret ederek, bunları giderecek tedbirleri tartışmışlardır. Gelir vergisi sisteminde beyannameli mükelleflere peşin ödeme prensibinin özellikle ülkemiz açısından sakıncaları belirtilmiştir. Gelir vergisinin kapsamını daraltan esnaf muafılığı ve tarım kesiminde vergilendirilebilecek kapasite hakkında sorular sorulmuştur. Yatırım indiriminin olumlu bir tedbir olduğu belirtilmiş, ancak uygulandığı şekli ile, özellikle öz kaynakları tefrik ettiği için etkin bir teşvik edici faktör olmadığı ileri sürülmüştür. Enflasyonun vergi oranlarında olduğu gibi, vergi indirimlerinde de ayarlama gerektirdiği belirtilmiştir.

A. B. Kafaoglu yorum ve soruları eleştirerek otokontrol müesseseleri-

## TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

nin gereğince kullanıldığı takdirde, faydalı olabileceğini belirtmiş ve teşkilâtın tutumundan gelen bazı aksaklıkların ancak eğitimle ortadan kalkacağını söylemiştir. Vergi kontrolündeki aksaklıkların ise, daha ziyade eleman azlığı ve vergi kazasının işleyişinden doğduğunu ileri sürmüştür. Peşin ödeme sistemine prensip olarak inandıklarını, fakat ilerki bir tarihte vergi teşkilâtı yeteri ile gelişince, uygulanmasının düşünüldüğünü belirtmiştir. Göttürü tarh sisteminin küçük esnafılık gibi bazı faaliyet kollarında uygulanmasının kaçınılmaz olduğuna işaret ederek, tarımda potansiyelin 400-500 lira civarında olduğunu ve verimliliğe dayanan bir arazi vergisinden daha etkin sonuçlar alınabileceğini ileri sürmüştür. İktisadi gelişmeyi teşvik için kabul edilen vergi muaflıklarının sağladığı gerçek faydanın ve yüklediği gerçek külfetin hesaplanmasının çok güç olduğunu belirterek, otomatik işleyen bir sübvansiyon mekanizmasının bu bakımdan daha üstün bir tedbir olduğuna işaret etmiş ve yatırım indirimlerinde öz kaynak tefrikinin kaldırılmasının düşünüldüğünü söylemiştir.

# Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulaması

Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU

İktisat Fakültesi  
İstanbul Üniversitesi

## KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ SİSTEMİMİZE GİRİŞİ :

Gerçek kişilerin gelir vergisi dışında kurumların ayrı bir gelir vergisine tabi tutulması uygulaması ilk olarak yirminci yüzyılın başında başlamıştır. Fakat, bu vergi özellikle ileri sanayi ülkelerinde çok hızlı bir gelişme göstermiştir. Vergileme tekniğindeki kolaylık, şirketlerin tekelleşme eğilimini önleme, hatta gelir dağılımını olumlu yönde etkileme gibi sebeplerle kurumlar vergisi kısa zamanda önemli bir gelir kaynağı haline getirilmiştir.

Türkiye’de kurumlar vergisinin gelir vergisi dışında sadece yirmi yıllık bir geçmişi vardır. Ancak sermaye şirketleri çok daha öncesinden beri vergilendirilmektedir. Gerçekten gerek 1907’de kabul edilmiş olan *temettü vergisi*, gerek 1914’de aynı ad altında yürürlüğe girmiş olan vergi, *yükümlüler* arasında gerçek ya da tüzel kişi olmalarına göre bir ayırım yapmış değildi. Bununla beraber, *temettü vergisi*’nin uygulandığı dönemin büyük bir kısmında (1863 - 1914), yabancıların ticarethaneleri, ister gerçek kişilere, ister tüzel kişilere ait olsun, kapitülasyonlar sebebiyle temettü vergisi ödemezlerdi. Ancak Birinci Dünya Savaşının başında yürürlüğe konan yeni *temettü vergisi* (1914) yabancı kişi ve kurumları vergilen-

## TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

direbilmiştir. Zaten aynı yılda kapitülasyonlar da, Osmanlı hükümetince tek taraflı olarak kaldırılmıştı. Osmanlı devleti zamanında şirketlerin pek büyük bir kısmının yabancı olduğu dikkate alınır, o devirde kayda değer bir şirket vergilemesi yapılmadığı anlaşılır.

Cumhuriyet döneminde aşarın kaldırılması üzerine (1925) yeni gelir kaynakları bulmak için vergilerin tümü yeniden ele alınmıştır. Bu arada temettü vergisi kaldırılmış yerine *kazanç vergisi* konmuştur (1926). Kazanç Vergisi Kanunu da tıpkı *temettü vergisi*'nde olduğu gibi kurumları da gerçek kişileri gibi kapsamına almıştır. Kazanç Vergisi Kanunu, ticarî şirketleri, kamu kurumlarına, kamuya yararlı derneklere ait ticaret işletmelerini vergilendirmiştir.

Nihayet 1949'da kabul edilip 1950'de yürürlüğe konan Kurumlar Vergisi Kanunu ile sermaye şirketleri ve tüzel kişilere ait iktisadî işletmeler gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Fakat matrahın belirlenmesi ile ilgili kuralların çoğu iki vergide de ortaktır.

Kurumlar vergisi yürürlükte bulunduğu 20 yılda çok hızlı bir gelişme göstermiştir. Verginin millî gelir artışları karşısında elâstikliği çok yüksektir. Birim millî gelir artışının sağladığı kurumlar vergisi de 1960 - 69 döneminde 1950 - 60 dönemindeki seviyenin iki katına çıkmıştır. (Bakınız. Tablo. 6).

### **KURUMLAR VERGİSİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN DOĞUŞUNU ETKİLEMİŞ MİDİR?**

Bilindiği gibi işletmeler hukukî statülerini değiştirmek ve sermaye şirketi niteliğinden vazgeçip şahıs şirketi statüsünü benimsemek yoluyla kurumlar vergisinden kurtulabilirler. Şimdi üzerinde durmak istediğimiz soru şudur? Türkiye'de gelir vergisinden ayrı bir de kurumlar vergisi konması sermaye şirketlerinin kuruluşunu nasıl etkilemiştir? Bu sorunun cevaplandırılabilmesi için her şeyden önce kurumlar vergisinin yüküne kimin katlandığı hakkında bir kabul yapmak gerekir. Yapılan araştırmalar, kurumlar vergisine kısa dönemde sermaye şirketi paydaşlarının katlandığı hakkında kuvvetli bir inanç yaratmaktadır. Ancak uzun vadede durum hayli farklıdır. Eğer sanayi kolunda sermaye şirketleri egemen durumda iseler, ve ürünlerde fiyat öncülüğünü elde tutuyorlarsa, uzun vadede kullandıkları sermaye üzerinden kâr marjlarını yükselterek vergiyi ürünlerin fiyatına yansıtabilecekleri genellikle kabul edilmektedir. Bunun için fiyatları vergi marjını (ya da vergideki artışı) massedecek kadar yükseltmeleri gereklidir. Fiyatları ve giderek kâr marjını arttırmaları da üretimi kısımları (ya da vergi olmadığı zaman yapacakları kadar arttırmamaları) yolu ile ulaşılabilecek bir sonuçtur. Genellikle ileri sanayi ülkelerinde pek

çok faaliyet kesimlerinde fiyat öncülüğünü üretimin büyük bir yüzdesini gerçekleştiren sermaye şirketleri yapmaktadır. Bu sebeple şirketler kurumlar vergisini (veya bir zammı) uzun vadede kâr marjlarını yükseltecek şekilde üretimi kısır fiyatları artırarak alıcıya yansıtabilirler.

Acaba bu tahlil Türkiye için de geçerli mi? Türkiye'de çok sayıda işletme bulunan ve giriş kolay olan bir çok üretim dalında sermaye şirketlerinin fiyat öncüsü olduğu söylenemez. Buna karşılık, yeni kurulmağa başlayan sanayi kollarında, işletmeler genellikle sermaye şirketi statüsünü tercih etmektedirler. Bu durumda olan sanayi kollarında, sanayileşmiş ülkeler için yapılmış olan tahlillerin geçerli olduğu, yani kurumlar vergisinin uzun vadede fiyatlarla kaynaştırılıp yansıtılabileceği kabul edilebilir.

Bu açıklama ışığında diyebiliriz ki, kurumlar vergisinin yansıtılmasına *elverişli olan* sanayi kollarında işletmeler bu vergi (ya da artırılması) sebebiyle hukukî statülerini değıştirmezler. Çünkü o sanayi kolundaki bütün firmalar sermaye şirketi niteliğindedir; firmaların hepsi fiyatların vergi marjını massedecek şekilde yükseltilmesini kabul ederler. (1) Kurumlar vergisinin işletme türü üzerindeki etkisi ancak sermaye şirketleri ile şahıs şirketlerinin bir arada bulunduğu ve birincilerin fiyat önderi durumunda bulunmadığı sanayi kollarında sözkonusu olabilir.

Türkiye'de bir çok faaliyet kollarında ürünler şahıs ve sermaye işletmesi niteliğindeki firmalarca beraberce yapıldığına göre, bu kesimlerde kurumlar vergisinin etkisinin işletmelerin hukuki statüsünü etkilemesi mümkündür.

1950 - 60 arasında kurumlar vergisi oranı çok düşüktü: % 10. Buna kazanç dağıtılsın dağıtılmasın kaynakta kesilen gelir vergisi eklenince oran sadece % 28 oluyordu. Oysa 1950 - 57 arasında en yüksek gelir vergisi oranı % 35 idi, ve 1957'den itibaren % 60'a çıkarılmıştır. Demek oluyor ki, kârların büyük bir kısmını tekrar işletme içinde yatıracak olan kimse-lerin tabi olacakları vergi haddi, 1950 - 60 arasında, şahıs şirketlerinde elde edilen yüksek gelirlerin vergisinden daha düşüktü. 1957'de bu avantaj daha da artmıştır.

1960'dan sonra kurumlar vergisinin oranı % 20'ye çıkarıldığından, dağıtılmayan kârların vergi marjı % 36'ya çıkmıştır. Nihayet 1969'da kurumlar vergisi oranı % 25'e çıkarılınca, dağıtılmayan kârların vergisi % 40'a yükselmiştir. Bütün bu dönemlerde sermaye şirketlerinde dağıtıl-

(1) Fiyatlardaki vergi sebebiyle yapılan belli bir artış, sermaye devri yüksek olan işletmelerin vergisinin tümünü yansıtmasına imkân verirken, sermaye devri düşük olan bu imkânı sağlamayabilir. Bu sonuncu verginin bir kısmını kârlarından öder.

mayan kârların vergisi, kurumlar vergisi tarifesinde en yüksek gelirlerin tabii tutulduğu vergi oranından daha düşük kalmıştır.

Tablo1. 1950 - 70 arasında çeşitli vergi tarifeleri dönemlerinde, kârlardan ayrılan çeşitli kâr dağıtma yükünün kurumlar (artı kaynakta gelir) vergisi marjını aştığını göstermektedir. Bu tabloda ve grafiklerde görüldüğü üzere, 1950 - 56 döneminde 50 - 60 bin arasında, 1957 - 60 döneminde 52 - 110 bin arasında, 1961 - 62 döneminde 75 - 180 bin arasında, 1963 - 68 de 100 - 220 bin arasında, 1969'dan sonra ise 130 - 260 bin arasında kâr sağlayan işletmeler için sermaye şirketi statüsünün vergisi daha hafiftir. 1969 fiyatlarıyla ifade edilirse yaklaşık olarak 1950 yılında 200 bin, 1957'de 135 bin, 1960'da 180 bin, 1969'da 200 bin lira gelir ortalaması etrafında dağıtılan kârlara göre değişen miktarlarda gelir alınması halinde sermaye şirketleri avantajlı olmuştur.

Sermaye şirketlerinde pay sahipleri kendi emeklerinin karşılığını idare meclisi üyeliği, müdür geliri olarak, kurumlar vergisi ödemeksizin elde edebilirler. Bu durumda olan işletme sahipleri, kurumlar vergisi sebebiyle işletmenin statüsünü şahıs şirketine çevirmek yolunda daha az etkilenirler.

Özetlersek, bir işletmenin kurumlar vergisinden etkilenip sermaye şirketi yerine şahıs şirketini tercih etmesi için önce kurumlar vergisinin kısa ya da uzun dönemde yansıtılamaması, sonra da teşebbüs sahibinin işletmeden kendi payına düşen gelirin (ve şirketteki görevler sebebiyle aldığı ücretlerin) belli bir düzeyin altında kalması gerekir. Bu şartlar varsa, kurumlar vergisinin sermaye şirketlerinin kurulmasını engelleyici etkisinden bahsedilebilir.

Burada, şu soruyu soralım : Sermaye şirketi kurmanın diğer şirket şekillerine ve şahsi işletmeye kıyasla avantajları nelerdir? Bu avantajlar iki grupta toplanabilir. Birincisi ticari işletmelerde alacaklılara karşı sınırlı sorumluluk, ikincisi de sermaye piyasasına daha kolayca başvurma imkânıdır. Birinci avantaj, bütün sermaye şirketlerinde vardır (anonim, limited, ve komanditlerde komanditerlerin payı). İkinci avantaj ise limited şirketler ile adi komandit şirketlerde sadece rizikoyu sınırlı tutarak para koymak imkânı verdiği için ortaklardan sermaye bulma imkânını artırdığı ölçüde ortaya çıkar. Buna karşılık, anonim şirketlerde ve hisseli komandit şirketlerde hisse senedi ya da tahvil çıkararak sermaye piyasasına doğrudan doğruya başvurma imkânını verir. Bu imkân sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerde son derece önemlidir; işletmeleri bankalar sisteminin vesayetinden kurtarır.

Bir iş adamının işletmesini sermaye şirketine çevirmesi, yukarıdaki



bütün sınırlamalara rağmen, vergi yükünü biraz veya epeyce arttırıyorsa, bu kimse vergi yükündeki artışı, sermaye şirketi statüsünün verdiği avantajlarla karşılayacaktır. Yapmak istediği işi yapmağa kendi sermayesi yetmiyorsa ve bulabildiği sermayedarlar da ödünç vermek değil ortak olmak istiyorlarsa ve rizikoyu sınırlamak amacıyla şirketin statüsünün sermaye şirketi olmasında ısrar ediyorlarsa, ya da teşebbüs sahib piyasa aksiyon ya da tahvil sürmek zorunda ise, vergi oranındaki artışa rağmen gene de sermaye şirketi statüsünü tercih edebilir. Şüphesiz sermaye şirketi ile şahıs şirketi ya da şahsî işletme arasında tereddüt eden, karar bakımından marjda olan teşebbüs sahipleri her zaman vardır. Kurumlar vergisi oranında bir artış bunların bir kısmının kararının şahıs şirketlerine doğru kaymasına, aksi yönde değişme sermaye şirketine kaymalarına sebep olacaktır. Ancak yukarıda ortaya koyduğumuz sınırlamalar, Türkiye'de kurumlar vergisinin uygulandığı dönemde böyle kararları sınırda olup da vergi sebebiyle sermaye şirketine ya da şahıs işletmesine yönelmiş olanların pek az olacağı izlenimini yaratmaktadır.

Türkiye'de kurulan sermaye şirketleri hakkındaki istatistikler de bu izlenimi doğrulamaktadır. Tablo 2. Türkiye'de kurulan sermaye şirketlerinin 1955'den bu yana evrimini göstermektedir. Tablo 3. bu evrimin basit ve zincirleme indekslerini vermektedir. Yeni kurulan sermaye şirketlerinin sayısı 1956 ve 1957 yıllarında iki yıl üstüste % 50'den fazla artış göstermiştir. 1956'daki artış kısmen enflasyona, kısmen de fiyat artışları sebebiyle gelir vergisi tarifesinde üst gelir dilimlerine girenlerin hızla artmasına ve bu sebeple daha düşük olan kurumlar vergisi tarifelerini tercih etmelerine bağlanabilir. 1957'deki artış ise, gelir vergisi tarifesinde üst gelir dilimlerinde vergi oranının arttırılmasından (en yüksek vergi oranı % 60'a çıkarılmıştır) etkilenmiş olabilir. Gelir vergisi yükü arttırılınca, işletmeden elde ettiği gelirin önemli bir kısmını tekrar aynı işe yatıracak olan müteşebbis için, sermaye şirketi statüsü daha cazip olmuştur. Böylece, 1950 yıllarında, özellikle 1957 - 60 arasında, kurumlar vergisinin sermaye şirketlerini engelleyici değil, daha çok teşvik edici etki olmuştur, diyebiliriz.

1960 yılında, kurumlar vergisi oranı % 20 ye çıkarılmıştır. Bu yılda yeni kurulan şirketlerin sayısı % 21 ve sonraki yılda da % 47 oranında azalma göstermiştir. Bu azalma, kısmen o yıllarda işlerin durgun gitmesine bağlanabilir. Nitekim, şirketlerin sermaye arttırmaları da 1960'da % 10, 1961'de % 15 oranında azalma göstermiştir. Ancak, yeni kurulan şirket sayısındaki azalmaların daha kuvvetli oluşu, vergi oranındaki artışın sermaye şirketi statüsünü tercih edenlerin bazılarında vazgeçirici bir etki yaptığı düşüncesini uyandırmaktadır. Fakat, daha sonraki yıllar-

da (yeni oranlar kabul edilip yerleştikten sonra) sermaye şirketlerindeki artış gene hızlı bir tempoya kavuşmuştur. Belki, vergiye zammın yapıldığı ilk yıl vergi yüzdesinin yüksek olduğu düşüncesi müteşebbislerce kuvvetle algılanmakta, sermaye şirketlerinin diğer avantajları biraz küçümsenmekte, fakat aradan biraz zaman geçince, diğer avantajların değerlendirilmesi tekrar ağır basmağa başlamaktadır. 1969'da vergi oranında % 20'den % 25'e yapılan zammın sermaye şirketlerinin kurulması üzerindeki etkileri hakkında elimizde bilgi yoktur.

### *TÜRKİYE'DE KURUM KÂRLARININ VERGİ ORANLARI :*

1969 yılında yapılan değişikliklerden sonra, kurumlar vergisi tarifesi epeyce karışık bir hal almıştır. Tablo 4 ve 5 sırasıyla bir liralık kurum kârından alınan kurumlar vergisinin ve kurumlar artı kaynaktan kesilen gelir vergisinin ulaştığı miktarları göstermektedir.

Kâr dağıtan kurumların kendi kârlarından elde ettikleri gelirlerin vergi oranı bugün % 25'dir. 1969'da hükümet teklifi bu oranın % 30'a çıkarılması yolundaydı, fakat Meclis Komisyonlarında % 25'e indirilmiştir. Kamu kurumlarına ve dernek tesis ve vakıflara ait iktisadî işletmelerin kârlarından alınan vergi oranı gene % 35 olarak bırakılmıştır. Böylece, 1950'den sonra kurumlar vergisinde sermaye şirketlerinin vergisi iki defa yükseltilmiş (birincisi 1960'da) fakat kâr dağıtmayan iktisadî işletmelerin vergisine ilişilmemiştir. Ancak şu noktayı da belirtelim ki, ilk Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısında hükümet vergi oranının % 20 olmasını önermiş, fakat bu oran Mecliste % 10'a indirilmişti. Bu bakımdan 1950 - 60 dönemini sermaye şirketleri bakımından imtiyazlı bir dönem olarak kabul etmek gerektir.

Türkiye'de sermaye şirketlerinin iştirakleri, iştirak olunan kurum sermayesinin % 10'undan az değilse, bu kazanç iştirakçi kurumun, kurumlar vergisi matrahına dahil edilmez. Başka bir deyişle, % 10'dan az olmayan iştiraklerde kurumlar vergisi mükerrer değil, % 10'dan az olanlarda ise mükerrerdir. Türkiye'de iştirak kazançları istisnası için kabul edilen en az iştirak seviyesi oldukça düşük tutulmuştur. (2)

(2) Meselâ Amerika'da mükerrer vergilemeden kurtulmak için iştirakin % 70'den fazla olması gerekir. Amerikada iştirak kazançları istisnası için gerekli iştirak yüzdesinin yüksek tutulması, faaliyet konuları ayrı olan şirketlerin birbirinin kontrolünü iştirak yoluyla ele geçirmeleri yerine, tam birleşme (merger) politikasını daha çok uygulamalarına sebep olmuştur. Son yıllarda Amerika'da önemli gelişmeler gösteren conglomerates türünden birleşmelerin bir sebebi de iştiraklerdeki vergi mükerreriğinden sakınmaktır.

Sermaye şirketleri ve kâr dağıtan kooperatif şirketler elde ettikleri kârlardan kaynakta gelir vergisi de kesmek zorundadırlar. Gelir vergisinin kâr dağıtan kurumlarca kaynakta kesilmesinin bir sebebi idarî kolaylıktır. Gerçekten verginin çok sayıda ortaklardan bildirim üzerine toplanması yerine, az sayıda şirketten kâr dağıtılmadan önce toplanması idarenin işini çok kolaylaştırır. Hisse senetlerinin büyük çoğunluğunun, hamiye yazılı olduğu düşünülürse, vergiyi kaynakta toplamının temettülerden alınan gelir vergisine getirdiği güvenlik daha iyi anlaşılır. Ayrıca, dağıtılmayan ve şirkette tekrar yatırım için ya da ihtiyat olarak tutulan kârların gelir vergisi ise ancak kaynakta alınabilir.

Bunlardan dağıtılmalarına kadar vergi alınmaması, gelir vergisinin tahsilini belirsiz bir tarihe, belki de süresiz olarak ertelemek olurdu. Kaynakta kesilen gelir vergisi, kâr dağıtılsın dağıtılsın % 20'dir. Kârı elde eden ortaklar ayrıca vergiden önceki kâr tutarını beyannamelerine dahil ederek kaynakta kesilmiş olan vergiyi mahsup ederler. Hisse sahipleri başka gelirleri sebebiyle, esasen yıllık beyanname vermiyorsa, aldıkları temettü yılda 10 bin lirayı geçtiği takdirde bildirim verirler.

Kaynakta gelir vergisi kâr dağıtılmazsa veya bir gerçek kişiye kâr dağıtılsa kesilir. Tüzel kişiye dağıtılan kârdan kurumlar vergisi kesilmez. Kârın bir tüzel kişiye dağıtılması halinde bu sonuncu tam mükellef ise bu geliri ya ihtiyata alacak, dolayısıyla kaynakta gelir vergisi kesecek, ya da gerçek kişi olan ortaklara dağılacak, o zaman gene kaynakta gelir vergisi kesecektir. Kâr payı, kâr dağıtmayan bir iktisadî işletmeye ya da dernek, tesis veya vakıfa ait ise kaynakta gelir vergisi kesilmez.

Ancak bu sistemin eskiden bir gediği vardı. Tüzel kişi dar mükellef olsa bile kaynakta gelir vergisi kesilmezdi. Böylece yabancı kurumların Türkiye'deki yatırım iştiraklerinin kârlarından alınan vergi sadece kurumlar vergisinden (% 20) ibaret kalırdı. 1969'da yapılan değişiklik, bir yandan verginin oranını % 25'e yükseltmiş, bir yandan da dar mükelleflere dağıtılan kârları kaynakta % 35 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutmuştur. Dar yükümlü kurumların iştirak kazançları istisnasından yararlanması olanağı da kaldırılmıştır. Böylece, yurt dışındaki kurumların Türkiye'deki iştiraklerinden aldıkları kârların vergi oranı % 51,25'e yükseltilmiş oldu. Ancak bu vergi oranı kurumun kendi ülkesinde yurt dışından getirdiği kârlara uygulanan vergi marjını aşıyorsa, aradaki fark kâr aktaran yabancı kuruma iade edilir. Böylece, yabancı kurumlar en çok % 51,25 oranında, kendi ülkelerinde vergi bu orandan düşük ise kendi ülkelerindeki kadar vergiye tabi tutulmuş oldu. Bu yapılan değişiklik yabancı kurumların net kârlarını etkilemeksizin (dolayısıyla Türkiyede yatırı-

rım yapma arzularını kırmaksızın) Türk hazinesinin sağladığı geliri artırmıştır.

### DAĞITILMAYAN KÂRLARIN VERGİ REJİMİ :

Kurumlar vergisinin önemli bir meselesi de dağıtılmayan kârların vergi rejimidir. Bugün Türkiye'de dağılmayan kârlar gelir vergisi ile birlikte % 40 oranında vergiye tabidir. Ortakların şirkette birikime bıraktıkları kârlar için peşinen % 20 gelir vergisi ödenmektedir. Bu vergi oranı gerçek kişinin yılda 20 bin lira civarındaki gelirinin vergisidir. Kişinin tek geliri hisse senetlerinden olmayacağı, hisse senedi bulundurduğuna göre belli bir düzeyin üstünde (herhalde 20 binden fazla) başka geliri de olacağı kabulü yapılabilir. O halde birikmekte olan kârların peşin ödediği vergi, sahiplerinin eline geçseydi ödeyecek olduğu en düşük vergiden fazla değildir. İşlek bir sermaye piyasası olduğu takdirde, dağıtılmayan kârların şirket özvarlığında meydana getirdiği artış, hisse senetlerinin piyasa değerine yansır. Ortaklar hisse senetlerinin değerlendirilme oranında bir kısmını satarlarsa, hisselerin toplam değerini aynı seviyede tutarak ihtiyat birikiminden doğan değer artışını paraya çevirmiş olurlar. Bu yoldan paraya çevrilen sermaye kazançları, ihtiyatlardan kaynaktan alınmış olan vergi (% 20) dışında vergiye tabi değildir.

Danıştay son zamanlarda dağıtılmayan kârların gelir vergisi konusunda bazı önemli içtihatlar geliştirmiştir. Danıştay sermaye şirketlerinin kanunî ihtiyatları ve sözleşmeye göre ayrılması gereken ihtiyatları aşan dağıtılmayan kârların şu şartlar altında gelir vergisi bildirimine dahil edilmesi gerektiğini savunmuştur : 1) ortak çoğunluk hissesine sahip ise, 2) şirket aile şirketi niteliğinde ise. Çünkü Danıştay 'a göre bu hallerde ortaklar için gelir «elde edilmiştir.» ortakların iktisadî tasarrufları altındadır. Bu kârları almak kullanmak her zaman onların elindedir. Bu sebeple, bu kârlar dağıtılsın dağıtılmasın yıllık bildirme dahil edilmelidir. (3)

Dağıtılmayan kârlar yoluyla değerlendirilen hisse senetlerindeki bu de-

(3) Danıştay içtihatlarında hangi ihtiyatların gelir vergisi bildirimine dahil edilmesi gerektiği konusu pek açık değildir. Kararların tümünden aile şirketleri pay sahiplerinin ve şirketi kontrol eden paya sahip olan ortakların paylarının dağıtılmasında elde edilmiş gelir sayılması gerektiği anlamı çıkmaktadır. Bilindiği gibi, «şirketi kontrol eden pay» kavramı şirketlere göre değişir. Esasen Danıştay bu deyimde kullanmış değildir. Dş. 4 D., E 61/4461, K. 62/658, 8.2.1961; Dş. 4 D., E. 62/1939. K. 65/3756, 31.11.1965; Dş. 4 D., E. 59/6566, K. 64/5505, 10.12.1962, Bakınız: Berkem, Ertan, İltar, Dinçer **İzahlı ve İctihatlı Gelir Vergisi Kanununun** (Ankara, Yarıcaık Cezaevi Matbaası, 1967), s. 37, 670, 672.

ğerlenmenin hisse senedinin satışı yoluyla paraya çevrilmesi vergiye tabi değildir (hissenin iktisaptan sonra bir yıl içinde satılmaması kaydıyla). Ancak hisse senetlerinde ihtiyatlar sebebiyle meydana gelen artışlar, sermaye artırması yoluyla ortaklara bedelsiz hisse senedi olarak dağıtılsa durum ne olacaktır? Maliye'nin görüşü bedelsiz verilen hisse senetlerinin kâr dağıtımını sayılması gerektiği yolundadır. Hisse senetlerinin değerlerindeki artış, esasen kârlar, ihtiyat olarak ayrıldığı zaman ortaya çıkmaktadır. İhtiyat birikimini sonradan sermaye artırmaya, yeni hisselerle çevirmek ortakların iktisadî durumunda hiç bir değişiklik yapmaz. Az sayıda değerli hisse senedi yerine, toplam değeri aynı olan çok sayıda daha az değerli hisse senedi sahibi olmak arasında fark yoktur. Öyleyse, ihtiyatların sermayeye çevrilmesi hisse sahibinin gelirine bir artış yapmaktadır.

Ancak burada mesele, dağıtılmayan kârları hisse senedine çevirmenin ortağın iktisadî durumunda değişiklik yapıp yapmadığı değildir. Mesele ihtiyatlar birikirken hisse senetleri değerinde meydana gelen artışların ne zaman *dağıtılmış* sayılacağıdır. Nakit yerine yeni hisse senetlerinin verilmesi tahakkuk etmiş, sermaye değerlenmesinin paraya çevrilmesi sayılır mı? Mesele budur. Hisse senetlerinin türleri çok değişiktir; bazıları sadece kâr dağıtır, bazıları da hem kâr hem de birikmiş ihtiyatları temsil eden bedelsiz hisse senetleri dağıtır. Her ikisinde de ortaya para ya da hisse senedi şeklinde temettü dağıtılmaktadır. Türkiye'de bu konu ihtilâfıdır ve Danıştay'dadır.

Türkiye'de sermaye şirketlerinin kârları dağıtılsın dağıtılmasın aynı oranda kurumlar ve kaynakta gelir vergisine tabidir. Bazı ülkelerde dağıtılmayan kârlara ya da dağıtılan kârlara daha hafif vergi uygulanmaktadır. Dağıtılmayan kârlara hafif vergi uygulamak (bu, kurumlar vergisi ya da kaynakta kesilen gelir vergisi olabilir, ya da ikisi birden olabilir) şirketlerin kârları biriktirmelerini, yeniden yatırım yapmalarını teşvik etmek demektir. Böyle bir politikanın şirketleri kâr dağıtmaktan alıkoymak, daha fazla yatırıma itmek gibi iktisadî kalkınmayı hızlandırıcı avantajları olduğu düşünülmektedir. Buna karşılık, dağıtılmayan kârların vergi yükünü hafif tutmanın bir sakıncasına da genellikle işaret edilir. Dağıtılmayan kârların vergisi hafif olduğu için, şirketler kendi firmaları içinde yatırımlarını aşırı derecede ileriye götürebilirler. Öyle ki başka alanlarda daha verimli yatırımlar olduğu halde, kârların şirketten çekilmesinin sebep olacağı vergi yükü yüzünden ortaklar aynı şirket içinde daha düşük verimli yatırımları tercih edebilirler. Başka bir deyişle, böyle bir vergi hafifletmesi, sermayenin firmalararası ve sektörlerarası akışkanlığını azaltır.

## TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Dağıtılan kârlardan alınan kurumlar ya da gelir vergisinin (ya da her ikisinin) daha düşük olması politikası ise, kurumları daha çok kâr dağıtmaya iter. Fazla kâr dağıtım politikasının etkisi, kişileri hisse senedi almaya itmektir. Böylece, küçük tasarrufların hisse senedine yatırılarak doğrudan doğruya sanayi finanse etmesi sağlanmak istenir. Ayrıca hisse senedi alacak durumda olanların genellikle yüksek gelirli kimseler olduğu göz önünde tutulursa, dağıtılan kârların gene büyük bir kısmının tasarruf olarak kalacağı ve hisse senetleri piyasasında yeniden sermaye arzını besleyeceği düşünülmektedir. Böyle olursa kârlar, firmaları terkedip sonra, tekrar en kârlı gözüken hisse senetleri ya da tahviller yoluyla en çok başarı sağlayan firmalara dönecektir. Böylece toplam tasarrufların en verimli yatırımlarda kullanılması, ve sermaye piyasasında fonların akışkanlığı sağlanmış olacaktır.

Acaba bu üç yaklaşımdan hangisi iktisadî gelişme için en iyisidir? Dağıtılan ve dağıtılmayan kârlar arasında ayırım yapmamak mı, birincilere daha düşük vergi uygulamak mı, yoksa ikincilere daha düşük vergi uygulamak mı? Bu sorunun cevabı çeşitli ülkeler için geçerli olacak şekilde verilemez. Az gelişmiş ülkelerde her ne kadar gelir düşüğe de, hisse senetlerine sahip olanların geliri yüksektir. Bu bakımdan kârların daha fazla dağıtımını teşvik etme politikası tasarruf hacmini ilk bakışta sanılacağı kadar azaltmayabilir. Fakat az gelişmiş ülkelerde yatırımların daha çok kârlardan ve bankalar sisteminden sağlanan kredilerle karşılandığı da bir gerçektir. Kâr dağıtım politikasının teşvik edilmesi gereken sermaye şirketi türü yatırım şirketleridir. Bu şirketlerin kâr dağıtımında aracı olmalarının, kâr ve sermaye kazançlarını ortaklara aktarmalarının teşvik edilmesi, sermaye piyasasının gelişmesi bakımından gereklidir. (Bu konuya biraz sonra tekrar döneceğiz).

### *AMORTİSMAN KURALLARI VE YENİDEN DEĞERLEME:*

Kurumlar vergisinin iki önemli meselesi de dayanıklı varlıkların masraf yazılmasında (yani amortismanlarda) ve işletmelerin varlıklarındaki değer artışlarında ortaya çıkmaktadır.

Bilindiği gibi amortisman, işletmelerin bir çok dönem kullanılan, dolayısıyla yavaş yavaş yok olan varlıklarının bu aşınma ve yıpranmayla az çok orantılı bir şekilde gider yazılmasıdır. Genel bir kural olarak, varlıkların mümkün olduğu kadar çabuk gider yazılması işletmelerin kârını artırır, vergisini azaltır. Çünkü belli bir meblâğ erken gider yazıldığı takdirde, değeri uzun bir dönemde gider yazılması haline kıyasla daha yüksektir. Bunun bir sebebi paranın zaman değeridir (faiz). İkinci-

ci sebebi ise fiatlar genel seviyesindeki artış sebebiyle, bugünkü gider değerinin gelecekte yapılacak gider değerinden daha yüksek olmasıdır.

Türkiye'de esas amortisman usulü tahmini ortalama teknik ömre göre (bu süreyi Maliye Bakanlığı çeşitli varlıklar için değişik kullanımlara göre saptar) yıllık eşit taksitler halinde indirim usulüdür. Bir de 1963'de hızlandırılmış amortisman usulü (azalan bakiyeler) kabul edilmiştir. Buna göre, ortalama teknik ömrün yarısı esas alınır ve her yıl amorti edilmemiş değere, bu ömürden çıkan yıllık aşınma yüzdesi uygulanır. Son yıl geri kalan değer tümü indirilir. Hızlandırılmış amortismanın kabulüne rağmen, fiyatlardaki artışlar amortismanın ilk taksitlerinde para değerinin son taksitlerdekinden daha yüksek olmasına sebep olabilir. Bununla beraber, azalan bakiyeler usulü teknik ömür varsayımını yarı yarıya kısalttığı için, gerçek aşınmayı aşan taksitlerin faizinin para değerindeki düşüşlerden meydana gelecek kayıpları aşması da mümkündür.

Şimdi varlıklardaki değerlenme konusunu ele alalım. İşletmelerin varlıklarındaki değer artışları, gelir vergisinde olsun, kurumlar vergisinde olsun, ancak varlık satıldığı takdirde vergileme konusu olur. Taşınmazların ve menkul sermayenin değer artışının belli süreden sonra paraya çevrilmesi halinde tanınan istisna kuralları burada işlemez. Çünkü burada işletmenin bilanço'ya dahil varlıkları söz konusudur ve bunların satışı halinde alınan bedel bilanço'ya, kasa mevcuduna girer. Alış değeri ile (daha doğrusu defter değeri ile) satış değeri arasındaki fark işletmenin kârı sayılır. Bu hükümlerden bazı önemli sonuçlar çıkmaktadır.

İşletmelerin uzun süre elde tuttukları varlıkların değeri fiyatlardaki ya da talepteki artış sebebiyle yükselebilir. Arazi, bina ve gayrimenkul hakları bunun tipik örneğidir. İşletmelerin aktifinde yer alan hisse senetleri için de durum aynıdır; bunlar temsil ettikleri işletmenin öz varlık değerindeki artışları (gerçek ya da fiyatların artışından doğan bir artış) yansıtarak değerlendirilir. Uzun ömürlü makina ve tesisat değeri de zamanla artabilir. Ancak, bu sonuncularda aşınma, yıpranma ve modası geçme gibi etkenler kuvvetli rol oynadığından, gerçekleşecek değer artışı önemli değildir. Daha çok genel fiyat artışının etkisinin aşınma, yıpranmanın değer düşürücü etkisini aşmasından doğmaktadır.

Alınışlarından sonra geçen zaman zarfında değerleri artmış olan varlıkları işletmeler ödeyecekleri büyük vergilerden çekineceklerinden satmak istemiyebilirler. Örnek verelim: Bir konserve şirketi 1940'da satın aldığı araziye satarak bugün daha fazla makine ve teçhizat almak isterse, ödemek zorunda olduğu vergiler vazgeçirici bir etken olabilir. Ke-

## TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

za 1910 yılında Karaköy'de bir iş hanı yaptırmış olan bir sigorta şirketi, vergi sebebiyle bu hanı bugün satıp daha yüksek irat getiren yatırımlar yapmak istemeyebilir. Her iki halde de alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark şirketin kârı sayılacaktır. Önemli olan alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki farkın kâr sayılması değildir. Önemli olan alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki farkın büyük bir kısmının para değerindeki düşüşü yansıtmakta oluşudur; bunlar gerçek değil zahiri kârlardır. Zahiri kârların vergilendirilmesi sebebiyle (işletmelerin) bazı varlıklarını elden çıkarmaları ekonomide kaynakların kullanımında verimi düşürücü bir etken olabilir. Bir çok işletmeler elden çıkarıp, gelirini kendi amaçları açısından daha etkin bir şekilde kullanabilecekleri varlıkları, vergi sebebiyle elden çıkarmak istemeyeceklerdir. Burada alınması gereken tedbir, uzun süre elde tutulan varlıkların alış ve satış fiyatları farklarından fiyat artışı etkilerinin indirilmesidir. Bunun için de şirketlerin, özellikle genel fiyat artışı belli bir düzeye ulaştıktan sonra, varlıkların yeniden değerlendirilmelerine izin verilmesidir.

Türkiye'de gelir ve kurumlar vergilerinin sabit varlıkların satışını engelleyen etkilerinin giderilmesi için bazı tedbirler alınmıştır. Bunlardan birincisi, amortisman tabii kıymetlerin satışında, defter değeri, ile satış değeri arasındaki farkın o yıl kâr olarak vergi matrahına alınmamasına imkân veren hükümdür. Bu fark (yani sermaye kazancı), satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi için mahiyetine göre zorunlu olur ve yeni kıymetlerin satın alınmasında kullanılırsa, vergi matrahına katılmaz. Fark ayrı bir hesaba alınır ve satın alınan yeni varlıklar üzerinden ileriki yıllarda ayrılacak olan amortisman paylarından mahsup edilir. Böylece, iktisadi kıymetlerin defter değeri ile satış değeri arasındaki farkın vergisi ertelenmiş olmaktadır. Bu bir tam istisna hükmü değil, vergi ertelenmesi hükmüdür. Bu itibarla, ABD'de hisse senetlerinin satışında uygulanan *roll-over* kuralına benzemekle beraber, istisna yerine erteleme yoluna gittiğinden ondan ayrılmaktadır.

Bu konuda alınmış olan ikinci tedbir, yeniden değerlendirme ile ilgilidir. Fakat bu tedbir, zahiri sermaye kazançlarının vergi yükünü kaldırmak bakımından etkisizdir. (4) Sadece, muhasebe kayıtları bakımından yeniden değerlemeye müsaade etmektedir. Şöyle ki, amortisman tabii kıymetlerin defter değeri (maliyet değeri eksi ayrılmış amortismanlar) fiyat artışlarını yansıtacak bir emsal ile çarpılır. Bulunan fark pasifte ayrı bir hesaba alınır. Amortisman tabii değer de bu fark kadar yükselti-

(4) Bu tedbir 1963 yılında 205 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununa geçici 11'inci madde olarak konmuştur.



lir. Ancak bu yeni değer üzerinden yapılacak amortismanların değerleme artışını karşılayan kısmı gider olarak indirilemez. Aynı şekilde, pasifte karşılık hesabına gösterilen değer artışı da işletmeden çekildiği, sermayeye ilâve edildiği, başka bir hesaba nakledildiği takdirde bu işlemin yapıldığı dönemin kârı sayılarak vergiye tabi tutulur. Görülüyor ki, kabul edilen yeniden değerlendirme usulü sadece maliyet muhasebesi bakımından gerçek maliyetlerin daha iyi yansıtılmasına imkân vermiştir. Yoksa, vergi matrahının hesaplanmasında gene amortismanına tabi varlığın maliyeti esas alınır.

### *SERMAYE PİYASASI VE KURUMLAR VERGİSİ :*

Son olarak Türkiye'de bir sermaye piyasasının kurulması ve gelişmesi üzerinde kurumlar vergisinin ne şekilde etkili olduğu konusu üzerinde duralım. Bilindiği gibi, bankalar dışında sermaye piyasası, menkul kıymetler piyasasını hisse senetleri ve tahvilleri ifade eder. Türkiye'de, işlem hacmi düşük olmakla beraber, ötedenberi bir tahvil piyasası vardır. Fakat bu piyasa son yıllarda çok hızlı bir gelişme göstermiştir. Hisse senetleri piyasası ise, sanayileşmenin azlığı dışında, kurumların yokluğu, tasarruf sahiplerini koruyucu kanun hükümlerinin bulunmaması, ve hisse senetlerinin piyasaya sürümünü engelleyen bazı vergi hükümleri gibi sebeplerden ötürü gelişmemektedir. Önce, tahvil piyasasının gelişmesi ve bunun vergi hükümleri ile ilgisi üzerinde duracak, sonra da hisse senetleri piyasasının gelişmesinde vergi hükümlerinin, özellikle kurumlar vergisinin etkilerinden bahsedeceğiz. Şurasını hemen belirtelim ki, yürürlükteki vergi hükümleri daha çok tahvil piyasasını desteklemekte, hisse senetleri piyasasını engellemektedir.

Sermaye piyasasının tahvil sürümü şeklindeki işlemleri son yıllarda Türkiye'de çok hızlı bir gelişme göstermiştir. Bunun sebepleri nelerdir? Acaba vergi hükümlerinin gelişmede rolü var mıdır? Önce tahvil piyasasının gelişmesinde etkisi olan ve vergilerle ilgili olmayan sebepleri sayalım. Öyle sanıyoruz ki işletmeler, yüksek faizli tahvilleri piyasaya sürerken geri ödeme döneminde fiyatlar genel seviyesinin belli bir artış göstereceğine güveniyorlar. Herhalde fiyatlar genel seviyesindeki artışı (dolayısıyla kendi ürünlerinin fiyatlarında yapabilecekleri artışı) % 5'den küçük tahmin etmiyorlar. Bunda geçmişteki artışların ileride devam edeceği tahmininin payı büyüktür. Tahviller piyasasının gelişmesinde talep yönünden etkili olan husus da banka faizlerinin % 3 ve % 6,5 seviyelerinde dondurulmuş oluşudur. (5) Önceleri düşük faize rağmen tasar-

(5) Devalüasyon sırasında alınan kararlarda vadeli mevduat için faiz haddi % 9'a kadar çıkarılmıştır. Merkez Bankası Banka Meclisi kararı, Resmi Gazete (10.8.1970), s. 35.

## TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

ruflar ikramiyeler yolu ile bankalara çekilebildi. Sonradan ikramiyelerin matematik ümidinin çok düşük bir faiz yüzdesi (%0,5) temsil ettiğini tasarruf sahipleri tecrübe ile öğrenmeye başladılar. Bu etken de tasarruf sahiplerini doğrudan doğruya tahvil piyasasına gitmeye itmiştir. Üçüncü sebep, banka ödünçlerinin pahalı oluşudur. Bunda vergilerin de rolü var. Şöyle ki, banka kredilerinde faiz haddinin % 10.5'luk temel orandan sonra (6) banka komisyonları ve vergi marjları (banka ve sigorta muameleleri vergisi ve damga resmi) sebebiyle % 18 ve % 20'yi bulmaktadır. Her ne kadar banka ödünçlerinin eskiden de pahalı olduğu söylenebilirse de, banka muameleleri vergisi 1963'de % 15'den % 20'ye, bu yıl da % 20'den % 25'e çıkarılmıştır.

Bu sebepler dışında, şirketleri tahvil çıkarmaya iten iki sebep de vergi kanunlarında yer alan hükümlerden doğmaktadır. Bunlardan birincisi yatırım indirimidir ki, kanunlarımıza 1963 yılında Vergi Reform Komisyonunun telkinleri sonucu girmiştir. 1968'de 933 sayılı kanun ile, yatırımlara tanınan indirim imkânları daha da artırılmış, DPT teşvik dairesi indirim taleplerini daha geniş ölçülerle değerlendirmeye başlamıştır. Gelir vergisi kanununa göre yatırım indiriminden sadece işletmenin özsermayesinden karşılanan yatırımlar yararlanır. Oysa, sermaye şirketlerinde tahvil çıkarmak suretiyle karşılanan yatırımlar da yararlanır. İşte bu imkân da şirketlerin teşvik belgesi aldıkları yatırımların tümü için indirimden yararlanmak amacıyla, banka ödünçü yerine, doğrudan doğruya tahvil çıkararak finansmana itmiştir.

Vergi hükümlerinden doğan bir sebep de tahvil çıkarılarak toplanan sermaye faizinin işletmede gider olarak indirilmesi imkânıdır. Şirketler öz sermaye üzerinden faiz yürütemezler. Buna karşılık, alınmış ödünçlerin faizini gider olarak indirebilirler. Öyleyse ortaklar, sermaye artırma yoluna gidip hisse senedi çıkarmak yerine, tahvil çıkarıp bunu gene kendileri satın alma yoluna giderlerse vergiden tasarruf ederler. Çünkü ikinci şıkta koydukları para şirket sermayesi olmayacak, şirkete verilmiş ödünç olacak ve faiz (ki % 15'e ulaşmaktadır) matraha dahil olmadan şirkete ödünç veren ortaklara dağıtılacaktır. Her ne kadar şirket ortaklarının şirkete ödünç vermeleri kanunda örtülü sermaye sayılmış ve bunlara ödenen faizlerin gider olarak matrahtan indirilmesi kabul edilmişse de, tahviller hamile yazılı olduğundan bunları alanların şirketin ortakları olup olmadığını bilmek, hemen hemen imkânsızdır. Vergiden tasarruf etmek için kanunun arkadan çevrilmesi imkânı eskiden de vardı;

(6) Bu oran devalüasyonda alınan bir karar ile % 11,50'ye çıkarılmıştır. Merkez Bankası Banka Meclisi Kararı, Resmi Gazete, (10.8.1970), s. 35.

ancak kurumlar vergisi oranındaki yükselme, ve diğer etkenlerin işleme-ye başlaması, sermayedarları bu yolu düşünmeye itmiş labilir.

Hisse senetleri piyasasına gelince, bu alandaki durgunlukta vergi hükümlerinin rolü vardır, fakat o kadar kuvvetli olduğunu sanmıyoruz. Asıl etkili olan husus, hisse senetlerinin halka satışında tasarruf sahiplerinin şirketlerin gerçek durumlarını öğrenmesine imkân verecek kurumların ve kanun hükümlerinin eksikliğidir. Sermaye piyasasını düzenlemek üzere çıkarılacak olan kanuna hisse senetlerinin ve tahvillerin satışında, bu satışı yapan şirketlerin malî durumlarını açıklamaları bakımından gerekli hükümler konmalıdır. Bu husus üzerinde durmayacağız. Üzerinde durmak istediğimiz nokta, etkisi az da olsa hangi vergi hükümlerinin hisse senetleri piyasasının gelişmesini engellediğidir.

Türkiye'de kurumların birbirine iştiraklerinden elde ettikleri kârların vergilendirilmemesi için, iştirakin, iştirak edilen kurumun sermayesinin % 10'undan aşağı olmaması gerekir, dedik. İştirak kazançları istisnası hakkındaki bu hüküm, sermaye piyasasının gelişmesini iki bakımdan engellemektedir. Birincisi, eğer sermaye şirketleri (özellikle bankalar) katıldıkları kurumun sermayesinin en az % 10'unu elde tutuyorlarsa, ikinci kere kurumlar vergisi ödemedikleri için bu iştiraklerini muhafaza etmekte pek sakınca görmezler. Oysa bir çok ülkede, özellikle ABD'de, iştirak kazançları istisnasından yararlanmak için gerekli iştirak payı çok daha yüksek tutulmuştur. Böylece şirketlerin (özellikle bankalar) birbirlerinin hisse senetlerini elde bulundurmaları cezalandırılmış olmaktadır. Yüksek oranda bir iştirak sahibi olmak çok daha zor olduğundan, şirketler uzun süre mükerrer kurumlar vergisi ödemektense eldeki hisse senetlerini satmayı tercih ederler. Böylece başlangıçta kurucu olarak katılmış olan şirketler, ellerindeki hisse senetlerini şirketin başarısından sonra nominal değer in üstünde bir fiyatla satmaya itilmiş olur. O halde diyebiliriz ki, iştirak kazançları istisnası konusundaki en az pay şartı (% 10) yükseltirse, sermaye piyasasına hisse senetleri arzı artacaktır. Bu da bugün Türkiye'de hisse senetleri piyasasında görülen önemli bir eksiği giderecektir.

İştirak kazançları hakkındaki bugünkü hükümler yatırım şirketleri için tam istisnaya yer vermediği için de sermaye piyasasının gelişmesini engellemektedir. Bilindiği gibi, yatırım şirketleri, sadece hisse senedi alıp saklayan ve satan şirketlerdir. Mahiyetleri gereği, bunlar çeşitli şirketlerden aldıkları payı % 10'a ulaştıramazlar. Bu nitelikteki şirketlerin kurulup gelişebilmesi için, statüleri ile ilgili kanun hükümleri yanında, bunlarda iştirak kazançları istisnası için minimum iştirak şartı aran-

## TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

maktadır. Yatırım şirketleri tasarruf sahipleri ile şirketler arasında sadece bir malî aracı olarak kalmalı ve temettü ve sermaye kazancı şeklindeki kârlarını ortaklara aktardıkları takdirde kurumlar vergisi ödememelidirler.

Vergi kanunlarının hisse senetleri piyasasının gelişmesini engellemesinin ikinci sebebi de, sermaye kazançları hakkında uygulanan kuralardır. Daha önce de belirttik ki, şirketlerin varlıklarının defter değeri ile satış değeri arasındaki fark, kâr sayılır. Bu hüküm şirketleri bu tür varlıkların satışından alıkoymaktadır. Bu tür varlıklar arasında şirketlerin başka şirketlere olan iştirakleri de yer almaktadır. Bu iştiraklerin satılması halinde, hisselerin maliyet değeri ile satış değeri arasındaki fark kâr sayılacaktır. Çok eskiden yapılmış olan iştiraklerde bu farklar çok büyük tutarlara ulaşabilir. Bu tutarların bir kısmı fiyat artışlarını yansıtan zahiri kârlardır. Bu varlıkları satarak farkları kâr olarak gösterip vergisini ödemektense, şirketler iştiraklerinin temettülerini vergisizce bilançolarına aktarmayı tercih ederler. Böylece, vergi hükümleri hisse senetleri piyasasına hisse senedi satışını azaltmaktadır. -

Burada önemli bir noktayı belirtelim. Başlangıçta bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin varlıkları arasında tuttıkları hisse senetlerinin değerlemesinde *borsa değeri* esasının uygulanması kabul edilmişti. Ancak, şirketlerin pek çoğunun ellerinde bulundurdukları hisse senetleri borsada hiç bir işlem görmüyordu. Şirketler hisse senetlerinden bir kaçını çok düşük fiyata borsada satıp geri kalanları bu değerden değerleyerek, değer azalmasını zarar yazmak imkânına sahiptirler. Borsada başka satış olmadığından muvazaa iddiasının objektif dayanağı da bulunamıyordu. Böylece, borsada görülen değerlenmeleri tahakkuk esasına göre vergilendirmek amacı ile konmuş olan hüküm tam ters sonuçlar veriyor, şirketler iştiraklerinin değeri artarken azaldığını iddia edebiliyorlardı. Bu yolun tıkanması için, 1964 yılında (484 sayılı kanunla) hisse senetlerinin borsa rayicine göre değil, maliyet bedeline göre değerlemesi esası konmuştur. Türkiye'de işlek bir sermaye piyasası kurulduğu zaman, hisse senetlerinin değerlemesinde tekrar borsa rayici esasına dönülmeli, ve böylece iştiraklerden sağlanan sermaye kazançları tahakkuk esasına göre vergilendirilmelidir. Bu yapıldığı takdirde, şirketlerdeki hisse senetleri satılın satılmasın daima borsa rayicine göre değerlendirileneceğinden, değer arttıkça vergi derhal ödenecek, ve hisselerin şirketlerde tıkanması etkisi (lock-in effect) ortadan kalkacaktır.

### BULGULARIN ÖZETİ :

Kurumlar Vergisinin Türkiye'deki uygulamasının çıkardığı belli-başlı meseleler hakkındaki bu incelemede vardığımız başlıca sonuçları özetleyelim.

Kurumlar Vergisi yirmi yıllık geçmişine rağmen, Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi ile birlikte en ön plânda gelen bir yer tutmuştur. Millî artışlarına karşı esnekliği yüksek ve verimli bir gelir kaynağıdır.

Kurumlar Vergisi Türkiye'de sermaye şirketlerinin kuruluşunu olumsuz yönde etkilememiştir. Hatta, 1950 - 60 arasında bu verginin etkisi sermaye şirketlerinin kurulmasını teşvik edici yönde olmuştur. 1960'dan sonra yapılan zammın, şirket kuruluşlarında etkisi çok az ve geçici olmuştur.

Türkiye'de kurum kârlarının vergi oranları, yapılan son zamlara rağmen, gene de Batı ülkelerinde görülen oranlardan çok düşüktür. Bununla beraber, yabancı şirketlerin dağıttıkları kârlar üzerindeki vergi oranları genellikle Batı ülkelerinde görülen seviyeye yükseltilmiştir.

Dağıtılmayan kârların bildirimlere dahil edilmesi yolundaki son Danıştay kararları, vergiden tasarruf için aile işletmelerinin sermaye şirketi niteliğine sokulması imkânlarını daraltmıştır. Ancak, bu kararlar henüz yeterli kesinlik kazanmış değildir.

Türkiye'de kârlar dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar ve kaynakta kesilen gelir vergisi oranları aynıdır. Dağıtılmayan kârların vergisinin daha düşük tutulmasının sermaye birikimi yönünde olumlu etkisi olabileceği düşünülebilir. Her halde yatırım şirketlerinde iştirak kazançları istisnası için % 10 iştirak oranı aranmamalıdır.

Amortisman ve yeniden değerlendirme bakımından Türk vergi sisteminde reform yapılması gereklidir. Öyle ki, fiyatlar genel seviyesindeki artışların amortisman paylarına yansıtılması ve sermaye kazançlarında fiyat artışlarından doğan kısmın matraha girmemesi gerekir. Türkiye'de kabul edilmiş olan hızlandırılmış amortisman ve yeniden değerlendirme hükümleri bu ihtiyaçları karşılamamaktadır.

Türkiye'de kurumlar vergisinin tahvil piyasası üzerindeki etkilerinin olumlu, buna karşılık hisse senetleri piyasası üzerindeki etkileri olumsuzdur. Çıkarılacak olan sermaye piyasası kanunu, vergilerin hisse senetleri ve tahviller piyasası üzerindeki etkilerini eşit düzeye getirmelidir.

TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Tablo 1.  
**ŞAHİS İŞLETMELERİNİN VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN**  
**VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI**  
 Sermaye Şirketlerinin Vergi Yükü  
 (Dağıtılmayan Kâr yüzdesine göre)

Dönemi	Gelir Dilimi	% 100	% 95	% 90	% 75	% 50	% 25	% 10	Gelir Vergisi
1950 - 1957	10 000	28.0	27.6	27.7	27.0	26.5	25.5	25.6	17.8
	20 000	28.0	27.8	27.7	27.3	26.7	27.4	27.7	21.8
	50 000	28.0	27.8*	27.7*	27.7*	28.2	29.5	30.6	27.9
	100 000	28.0*	27.9*	27.8*	28.1*	29.7*	33.1*	35.6	34.6
1957 - 1960	10 000	28.0	29.6	29.7	30.0	30.5	31.0	31.3	16.6
	20 000	28.0	28.4	28.9	29.3	29.8	30.3	30.6	21.6
	50 000	28.0	28.4	28.5	28.8	30.1	31.1	32.8	27.6
	100 000	28.0*	28.3*	28.4*	29.1*	31.4*	35.2	38.6	34.4
	200 000	28.0*	28.2*	28.3*	29.7*	34.1*	40.8*	45.5	44.6
	300 000	28.0*	28.2*	28.5*	30.4*	36.6*	44.5*	49.3*	50.0
1960 - 1963	10 000	36.0	35.8	36.1	36.6	37.6	38.6	39.2	14.8
	20 000	36.0	36.0	36.2	36.8	37.8	38.8	39.8	21.7
	50 000	36.0	36.1	36.3	36.9	37.9	40.4	42.4	31.4
	100 000	36.0*	36.2*	36.4*	37.0*	39.9*	43.4	45.5	40.1
	200 000	36.0*	36.2*	36.4*	38.0*	41.5*	47.4*	51.5	48.7
	300 000	36.0*	36.2*	36.4*	38.5*	43.6*	49.6*	53.6	53.0
	500 000	36.0*	36.2*	36.8*	39.4*	45.4*	51.9*	60.0	59.8
1963 - 1969	10 000	36.0	35.9	35.9	35.8	35.5	35.3	34.8	12.6
	20 000	36.0	35.9	35.9	35.8	35.5	35.3	35.1	18.4
	50 000	36.0	35.9	35.9	35.8	35.5	37.2	38.5	26.7
	100 000	36.0	35.9	35.9	35.8	35.7	40.0	37.5	35.3
	200 000	36.0*	35.9*	35.9*	36.9*	39.7*	44.5	47.3	44.3
	300 000	36.0*	35.9*	36.0*	37.3*	41.6*	46.4*	50.4	48.4
	500 000	36.0*	35.9*	36.3*	38.4*	43.3*	47.5*	52.9*	53.2
	750 000	36.0*	36.1*	36.5*	39.2*	44.9*	51.5*	55.9*	57.2
1 000 000	36.0*	36.2*	36.7*	39.7*	45.8*	53.3*	58.1*	59.9	
1 9 6 9	10 000	40.0	39.8	39.5	38.8	37.5	35.5	35.5	13.2
	20 000	40.0	39.8	39.5	38.8	37.5	36.3	35.5	19.1
	50 000	40.0	39.8	39.5	39.0	38.9	40.2	40.9	27.4
	100 000	40.0	39.8	39.5	39.4	40.7	42.0	43.9	35.8
	200 000	40.0*	39.8*	40.2*	40.4*	42.7*	46.5	48.7	44.7
	300 000	40.0*	39.8*	39.9*	40.7*	44.3*	48.1*	50.0	48.8
	500 000	40.0*	39.9*	40.1*	41.9*	45.8*	50.8*	53.8	53.3
	750 000	40.0*	40.0*	40.1*	42.5*	47.2*	52.9*	56.7*	57.3
	1 000 000	40.0*	40.1*	40.5*	42.9*	48.1*	54.6*	59.7*	60.0

\* Sermaye şirketi vergi bakımından avantajlı.

Hesaplarda kârları alan işletme sahibinin 1950 değeri 10.000 lira gelire sahip olduğu kabul edilmiştir. Bu gelir 1957'de 21 bin, 1960'da 26 bin, 1963'de 29 bin ve 1969'da 37 bin lira kabul edilmiştir.

Tablo 2.

**SERMAYE ŞİRKETLERİNİN SAYI VE SERMAYE  
MİKTARINDAKİ GELİŞME (1955-1969)**

Yıllar	ŞİRKET SAYISI			SERMAYE MİKTARI (milyon TL)			
	Yeni Kurulan	Sermayesi Artan	Sermayesi Azalan	Yeni Kurulan	Sermayesi Artan	Sermayesi Azalan	Net Sermaye Artışı
1955	193	81	14	173,9	55,3	2,6	226,6
1956	295	98	60	210,6	123,3	14,7	319,2
1957	452	146	88	323,4	257,6	15,3	565,8
1958	434	277	129	172,2	433,2	22,8	582,6
1959	405	263	139	296,3	382,2	113,7	554,8
1960	320	136	155	809,9	238,3	92,5	955,8
1961	170	99	140	206,2	209,3	105,9	309,7
1962	206	884	112	127,0	361,2	92,8	395,5
1963	263	104	105	224,5	323,1	72,9	474,7
1964	277	93	133	192,4	620,9	102,7	710,6
1965	300	113	116	222,1	383,6	81,3	524,5
1966	373	106	104	555,0	304,4	78,1	781,3
1967	436	177	110	542,3	573,5	46,8	1068,9
1968	526	180	111	1106,1	806,1	92,4	1819,7
1969	532	257	131	997,4	2294,6	150,4	1141,7

Kaynak : 1955 - 1959 yılları, 1959 İstatistik Yıllığı s. 440.  
1960 - 1965 yılları, 1964/65 İstatistik Yıllığı s. 445.  
1966 - 1969 yılları, Aylık İstatistik Bülteni 1970/V. s. 107.

TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Tablo 3.

SERMAYE ŞİRKETLERİNİN SAYI VE SERMAYELERİNDEKİ  
YILLIK GELİŞMELER  
ZİNCİRLEME İNDEKS BASİT İNDEKS (1955 = 100)

Yıllar	Şirket Sayısı			Sermaye Miktarları				Yeni Kurulan Şirket		
	Yeni Kurulan	Sermayesi Artan	Sermayesi Azalan	Yeni Kurulan	Sermayesi Artan	Sermayesi Azalan	Net Sermaye	Sayı	Sermayesi Net	Sermaye Artışı
1955	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
1956	152,8	121,0	428,6	121,1	222,9	565,4	140,9	152,8	121,1	140,9
1957	153,2	149,0	146,7	153,6	208,9	104,1	177,2	234,2	185,9	249,7
1958	96,0	189,7	146,6	53,2	168,2	149,0	103,0	466,7	99,0	257,1
1959	93,3	94,9	107,7	172,0	85,9	60,0	95,2	209,8	170,4	244,8
1960	79,0	89,7	111,5	392,6	64,0	81,4	172,3	165,8	465,7	421,8
1961	53,1	72,8	90,3	25,5	87,8	114,5	32,4	88,1	118,6	136,7
1962	121,2	84,8	80,0	61,6	172,6	87,3	127,7	106,7	73,0	174,5
1963	127,7	123,8	93,8	176,8	89,4	78,6	120,0	136,3	129,1	209,5
1964	169,9	89,4	126,7	85,7	192,2	140,9	149,7	159,7	110,6	313,6
1965	108,3	121,5	87,2	115,4	61,8	79,2	73,8	155,4	127,7	231,5
1966	124,3	93,8	89,6	249,8	79,3	96,1	149,0	193,3	319,1	344,8
1967	116,9	167,0	105,8	97,7	188,4	59,9	136,8	225,9	311,7	471,7
1968	120,6	101,7	100,9	204,0	140,5	197,4	170,2	272,5	636,0	803,0
1969	120,6	101,7	100,9	204,0	140,5	197,4	170,2	272,5	636,0	803,0
1969	101,1	142,8	118,0	90,2	284,6	162,8	59,5	275,6	573,5	504,2

Tablo 4.

KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ  
(1 lirahk kârdaki kurumlar vergisi yükü)

GELİRİN TÜRÜ	Kendi kârı	İştirak kârı (pay iştirak edilen şirket sermayesinin % 10'u veya daha fazlası)	İştirak kârı (pay iştirak edilen şirket sermayesinin % 10'undan az)
KURUM TİPLERİ			
Kâr dağıtan kurumlar (Sermaye şirketleri ve kooperatif şirketler)	. 25	. 25	. 4375 (%25 + %25)
Kamu kurumlarının İktisadi İşletmeleri ile dernek, tesis ve vakıfların iktisadi işletmeleri	. 35	. 25	. 5125 (% 25 + % 35)
Dar mükellefiyete tabi Kurumlar	. 25	. 5125(*) (%25 + %35)	. 5125(*) (%25 + %35)

(\*) Dar mükellefiyete tâbi Kurumlara iştirak kazancı istisnası tanınmaz. Ancak K. V. K. m. 24 uyarınca bunların iştirak kazançlarına yüzde 35 Kurumlar vergisi tevkifatı uygulanır.



Tablo 5.

TEMETTÜLERDE KURUMLAR VERGİSİ VE KAYNAKTA KESİLEN  
GELİR VERGİSİ YÜKLERİ TOPLAMI  
(1 İrhalık kâr üzerinden)

Gelir Sağladığı Kaynak Kurum Türleri	Kendi kârı	İştirak kârı (pay iştirak edilen şirket sermayesinde % 10, +)	İştirak kârı (pay iştirak edilen şirket sermayesinde % 10'dan az)
Kâr dağıtan kurumlar (Sermaye şirketleri ve kooperatif şirketler)			
a) Kâr dağıtılması hali	.40 (% 25 + % 20)	.40 (% 25 + % 20)	.55 (% 25 + % 25 + % 20)
b) Kâr dağıtılmaması hali (*)	.40 (% 25 + % 20)	.40 (% 25 + % 20)	.40 (% 25 + % 20)
Kamu Kurumlarının İktisadi İşletmeleri ile dernek, tesis ve vakıfların İktisadi İşletmeleri			
a) Kâr dağıtılması hali	Yoktur.	.25	.5125 (% 25 + % 35)
b) Kâr dağıtılmaması hali (*)	.35	.40 (% 25 + % 20)	.40 (% 25 + % 20)
Dar mükellefiyete tabi Kurumlar (**)			
a) Kâr dağıtılması hali	.5125 (% 25 + % 35)	.5125 (% 25 + % 35)	.5125 (% 25 + % 35)
b) Kâr dağıtılmaması hali (*)	.40 (% 25 + % 20)	.40 (% 25 + % 20)	.40 (% 25 + % 20)

(\*) Kâr dağıtılması hali, iştirak kazancını elde eden kurumun kâr dağıtmamasını ifade eder.

(\*\*) Dar mükellefiyete tâbi kurumlara iştirak kazancı istisnası tanınmaz. Ancak bu kurumların iştirak kazançlarını kendi kârlarıyla birleştirip Türkiye'de beyan etmeleri gibi çok istisnai hallerde Kurumlar Vergisi mükerrerliği doğar. Böyle bir mükerrerlik olursa vergi .6344'e yükselir. (% 25 + % 25 + % 35).

Tablo 6.

## VERGİ REGRESYONLARI

Vergiler (7)	DOĞRUSAL (1)			LOGARİTİMİK (2)		
	1948-68	1948-59	1960-68	1948-68	1948-59	1960-68
Y <sub>23</sub>	— 975.97	267.48	— 2181.49	— 2.59	— .68	— 3.38
Y <sub>24</sub>	— 241.58	— 162.33	— 456.69	— 5.84	— 7.64	— 4.02
Y <sub>25</sub>	— 111.54	— 9.27	— 251.38	— 9.40	— 8.28	— 9.16
Y <sub>26</sub>	— 59.62	43.74	— 144.99	— 4.42	— 1.07	— 6.59
Y <sub>27</sub>	192.47	333.57	— 303.52	3.69	8.38	— 13.45
Y <sub>23</sub>	.186	.124	.203	1.07	.87	1.15
Y <sub>24</sub>	.038	.036	.041	1.23	1.41	1.06
Y <sub>25</sub>	.008	.004	.010	1.40	1.27	1.37
Y <sub>26</sub>	.013	.008	.014	1.00	.65	1.20
Y <sub>27</sub>	.002	— .002	.009	.19	— .29	1.72
Y <sub>23</sub>	.987	.992	.963	.985	.969	.913
Y <sub>27</sub>	.993	.984	.976	.984	.957	.950
Y <sub>25</sub>	.972	.947	.950	.976	.903	.897

$Y_{26}$	.976	.815	.942	.958	.822	.948
$Y_{27}$	.542	.380	.990	.234	.177	.984
$Y_{23}$	27.78	26.19	10.14	25.91	13.12	6.40
$Y_{24}$	34.09	15.92	12.73	23.02	9.35	8.66
$Y_{25}$	17.02	8.41	8.68	18.65	6.01	5.81
$Y_{26}$	19.86	4.77	8.04	14.96	4.89	8.48
$Y_{27}$	3.05	—	20.19	1.47	—	15.56
$Y_{23}$	19	10	7	19	10	7
$Y_{24}$	16	7	7	16	7	7
$Y_{25}$	16	7	7	16	7	7
$Y_{26}$	19	10	7	19	7	7
$Y_{27}$	19	10	7	19	10	7

(1) Doğrusal regresyon denklemi şöyledir:  $Y = a + bX$

$Y$  vergi gelirlerini,  $X$  milli geliri gösterir.

(2) Logaritmik regresyon denklemi şöyledir:

$\log Y = \log a + b \log X$ ,  $Y$  vergi gelirlerini  $X$  milli geliri gösterir.

(3) (1) ve (2) numarada gösterilen denklemlerin parametreleridir.

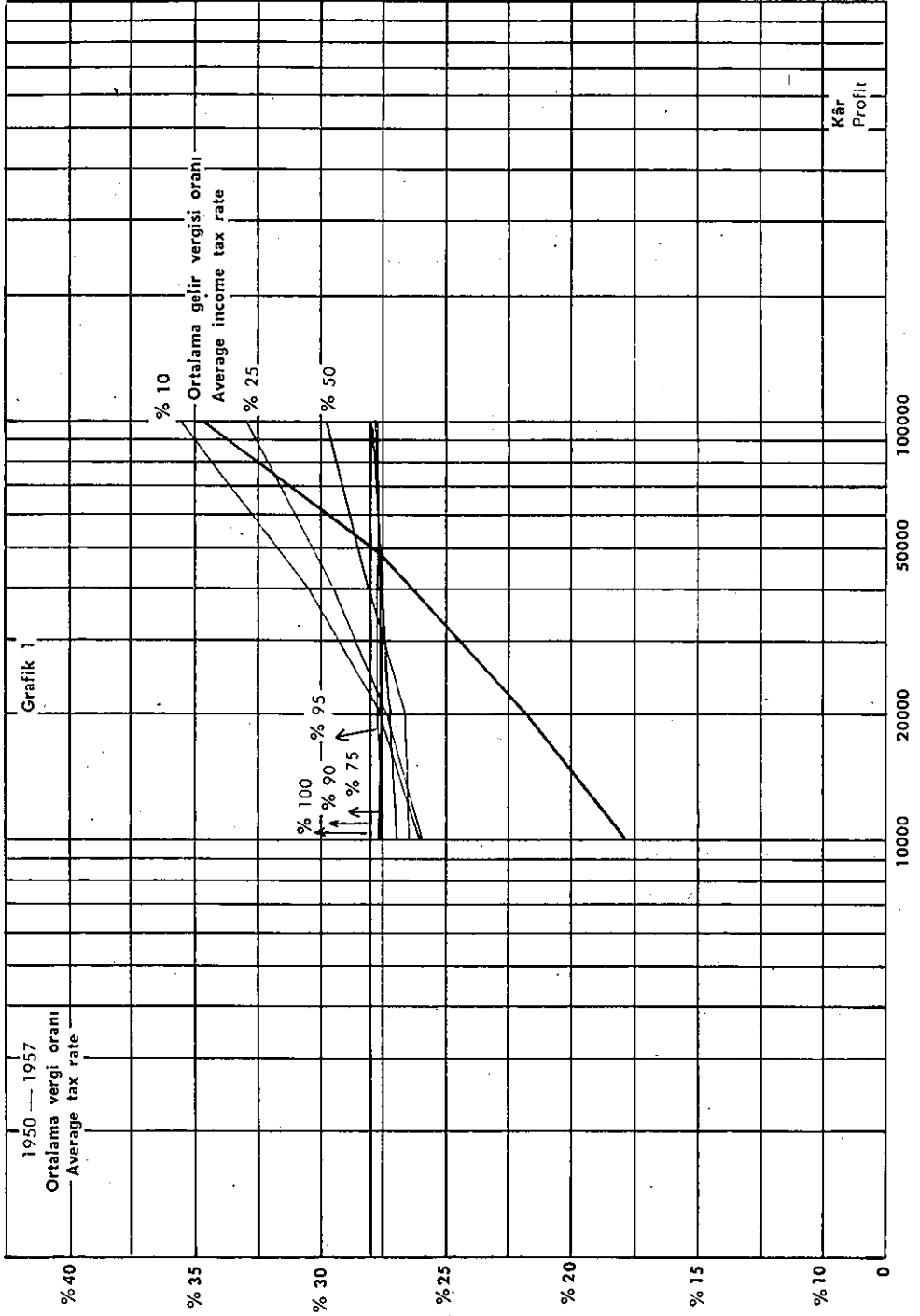
(4) Korrelasyon katsayısı.

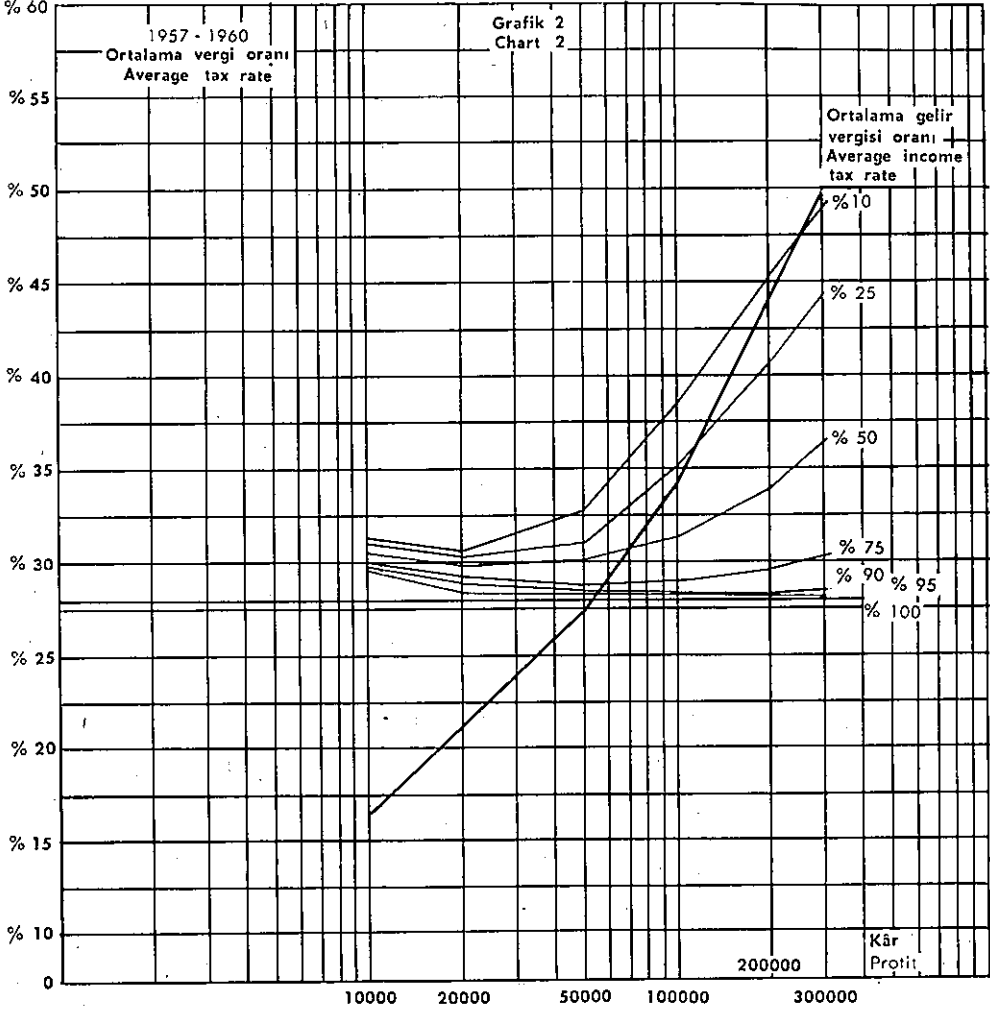
(5)  $T$  sayısı  $b$  parametrisinin standart hataya oranıdır.

(6)  $DF$  (degrees of freedom) serbestlik derecesidir.

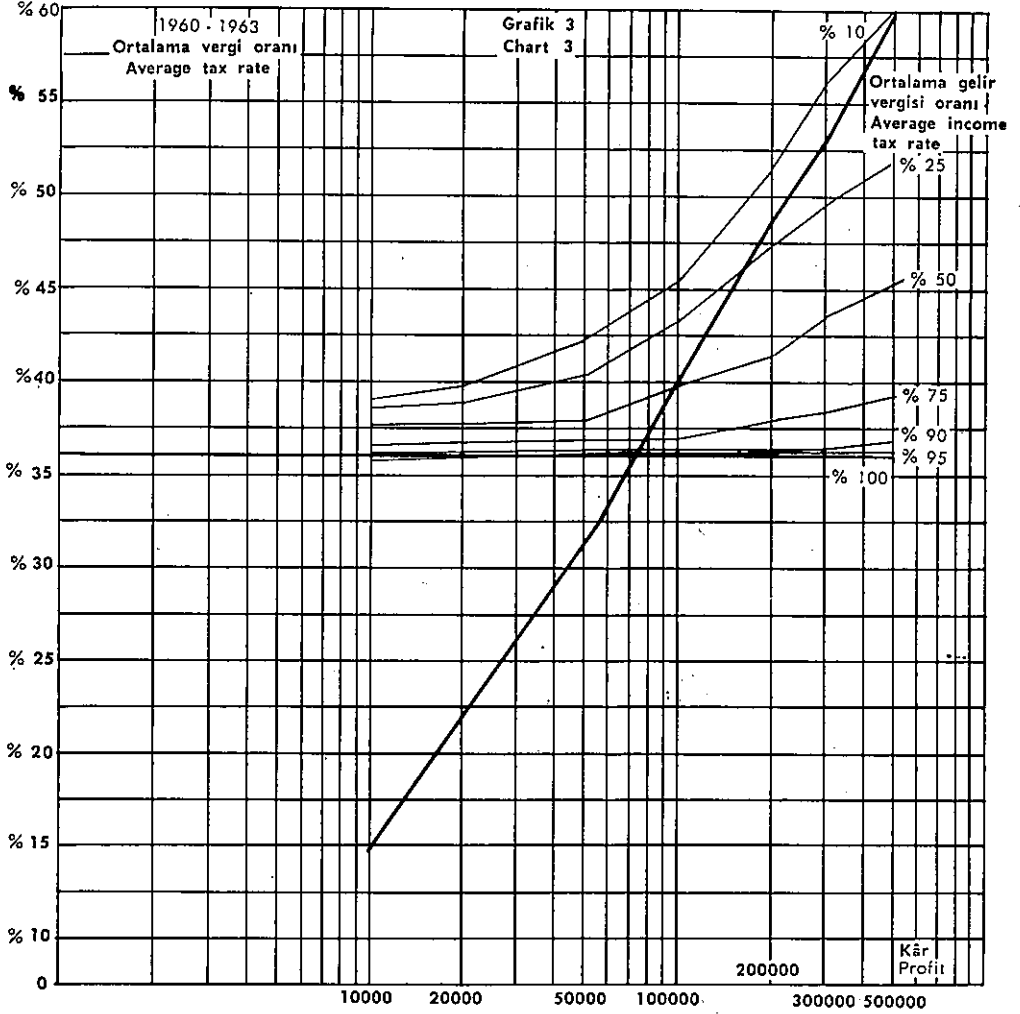
(7) Vergiler:  $Y_{23}$  toplam devlet gelirleri,  $Y_{24}$  Gelir gisi,  $Y_{27}$  Muamele (gider) vergisi gelirleridir. vergisi,  $Y_{25}$  Kurumlar vergisi,  $Y_{26}$  Gümrük ver-

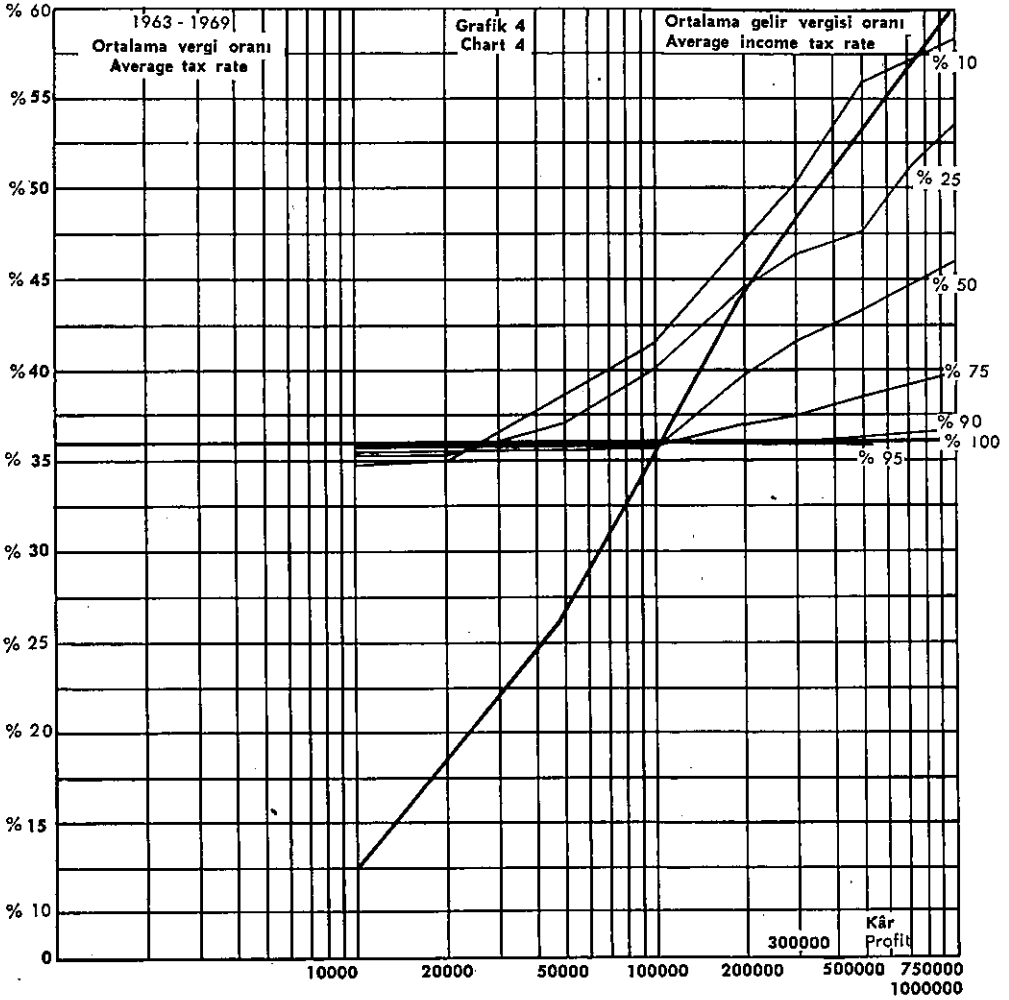
# TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI



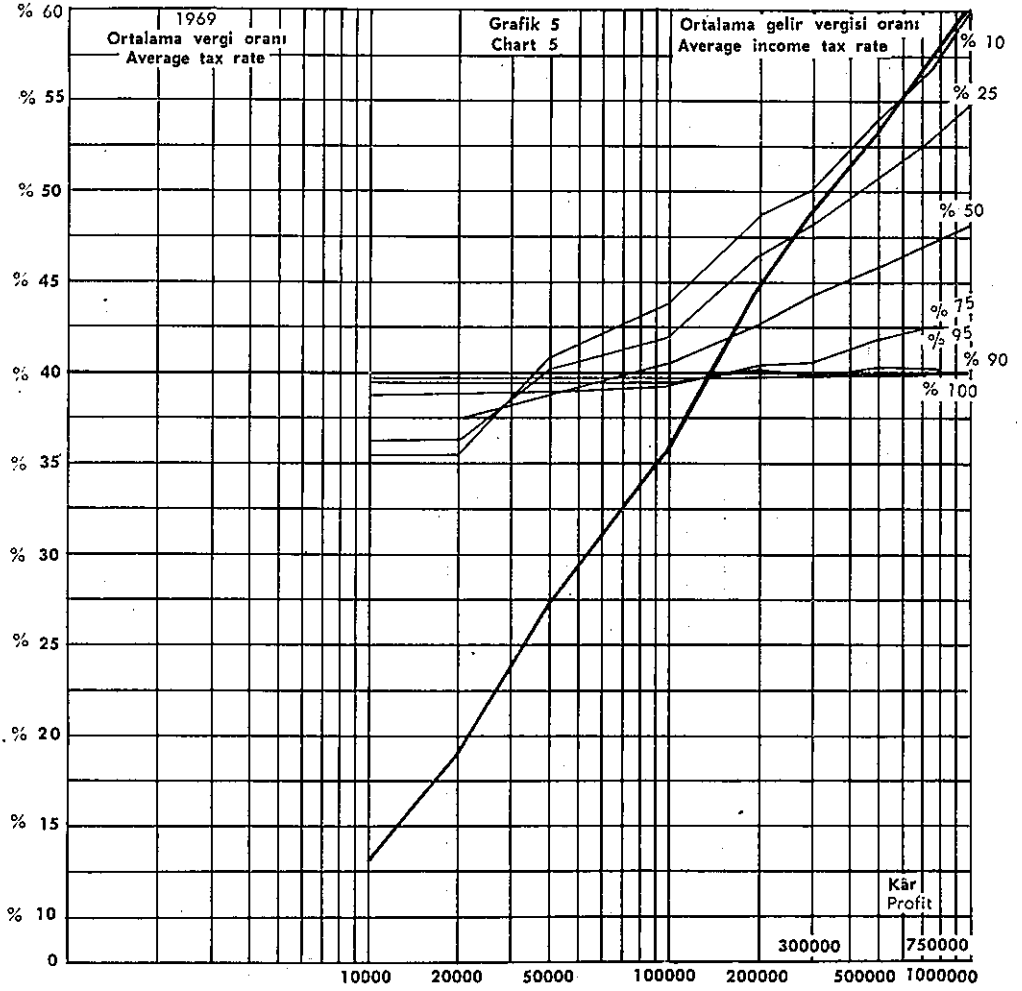


# TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI





# TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI





## GENEL TARTIŞMA

Kurumlar Vergisinin kurumlaşma üzerindeki etkilerini eleştiren tartışmalar, Türkiye'de kurumlaşmayı verginin değil yüksek kârlılığın, kurum statüsünün rizikoyu azaltma, kâr dağıtmama ve vergileri erteleyebilme şeklinde sağladığı avantajların ve yabancı büyük firmalarla işbirliği gibi amaçlarını etkilediğini belirtmişlerdir. K. V. sinin farklı tipli kurumlar arasında ayırım yaptığı, az ortaklı ve büyük kâr hisseli kurumları koruyarak, çok ortaklı ve küçük kâr hisseli kurumların aleyhine bir ayırım yaptığı, bunun özellikle halka açık anonim şirketler için bahis konusu olduğu ileri sürülmüştür. Aynı ayırımın Ticaret Kanununda da mevcut olduğuna işaret edilmiştir. Dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlar ayırımı üzerindeki tartışmalarda, bir kısım eleştirilenler otofinansmanı ve tasarrufları teşvik ettiği için, dağıtılan kazançların daha yüksek oranlarda vergilendirilmesini savunmuşlardır. Bir kısım ise, tasarrufun tüketime bağlı olduğunu, yatırımların kazancın doğduğu şirket tarafından yapılmasının her zaman olumlu sonuç veremeyeceğini ve farklı uygulamanın yatay vergi eşitliğini bozduğunu ileri sürerek, dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlar arasında vergi ayırımı yapılmaması gerektiğini söylemişlerdir. Kazançların dağıtılmasının olumsuz etkisi olamayacağını ileri sürenler, büyük sermayedarların tasarruf eğilimi yüksek olduğu için onlara dağıtılan kârların tasarrufa gideceği, küçük tasarrufları teşvik bakımından temettü dağıtımının önemli olduğunu belirtmişler, ayrıca dağıtılan kazançların gelir vergisi gelirleri ve kamu tasarrufları üzerindeki olumlu etkisine de değinilmiştir.

Sermaye piyasası ile ilgili yorumlarda iştirak istisnasının zararlı olduğu ileri sürülmüş ve hiç olmazsa, büyük şirketler için bunun indirilmesinin ve kaldırılmasının gereği üzerinde durulmuş, yalnız yatırım şirketlerinin değil, bankaların da % 10 oranının indirilmesinin yerinde olacağı belirtilmiştir.

Vergi sistemimizin tahvil ve hamili yazılı senetler lehine, hisse senedi ve nama yazılı senetler aleyhine bu ayırımı yaptığı belirtilmiş ve bu farkın giderilmesinin gerekli olduğu ileri sürülmüştür. Ayrıca fiat artışlarının tahvil aleyhine, aktif kıymetlerin hızla değerlenmesinin ise, hisse senedi lehine ayırım yaptığı ve hisse senedi miktarını kısıtlayan faktörün arz olduğu belirtilmiş ve amortisman ve yeniden değerlendirilmede fiat artışlarının değil tüm değer artışının hesaba katılması gerektiği ileri sürülmüştür.

Yorumları ve eleştirileri cevaplandıran Prof. Bulutoğlu metinde mevcut tabloları en kötümser tahminlere göre hazırladığını, kurumlar vergisinin kurumlaşmayı engellemediğini belirtmek istediğini söylemiştir. Küçük tasarrufların yatırıma gitmesi için sermaye piyasasının gerekli olduğunu söylemiş, sınırlı sorumluluktan dolayı vergiye rağmen kurumların kurulduğuna işaret ederek, halka açık anonim şirketler lehine bir vergi ayırımına taraf olmadığını belirtmiştir.

Hisse senedi satarak değer artışı vergisiz tahsil etmek mümkün olduğu için dağıtılmayan kazançların düşük vergilendirilmesinin gerekli olduğunu, değişik faaliyetlerin aynı bünye içinde toplanmasının sakıncaları olduğunu ileri sürmüştür.

Yeniden değerlendirilmede yalnız fiat artışlarının gözönüne alınması gerektiğini belirtmiş, bankalarda iştirak istisnası oranının % 10 nun altına düşürmenin likidite problemleri yaratacağını ileri sürmüş ve VUK hükümlerine rağmen tatbikatta tahvil lehine bir durum olduğunu açıklamıştır.

## Türkiye’de Gider Vergileri

*Prof. M. Orhan DİKMEN*

Özel İktisadi ve Ticari İlimler  
Yüksek Okulu Müdürü  
Şişli, İstanbul

### GİRİŞ :

Türkiye’de «Gider Vergileri» terimi, 1956’da ortaya çıkmıştır. Yürürlükteki *Muamele Vergisini* tamamen ortadan kaldırmak mümkün olmayınca, buna yeni bir şekil verilmiş, ismi de *İstihsal Vergisine* çevrilmiştir. Ancak, bununla da yetinilmeyerek, İstihsal Vergisi de, bazı hizmet vergilerinin ilâvesi ile meydana getirilen bir derleme mahiyetindeki «Gider Vergileri Kanunu» içinde kamufle edilmiştir.

Aslında hizmet vergileri çok önemli olmamakla beraber, Türkiye’de Muamele Vergisinin yarattığı zorluklar ve fevkalâde önemli zararlar seviyesinde mahzur yaratmıştır denilemez. Bir zamanlar İspanyol ekonomisini perişan eden Muamele Vergisi, Türkiye’de de büyük tahribat yapmıştır ve hâlâ İstihsal Vergisi şekli ile esaslı mahzurlar yaratmaktadır.

Bu itibarla, bu kısa raporda esas itibariyle, Muamele ve İstihsal Vergileri ele alınmıştır. Ancak, şunu da hemen ilâvede fayda vardır ki, Muamele ve İstihlâk Vergilerinin esasları, uygulamaları, fayda ve mahzurları ciltler tutacak eserlerin konusu olabilir. Bu kısa raporda, bu vergilerin sadece Türkiye’de ortaya çıkan bazı ana problemlerine temas ve hatta bazan sadece işaretle yetinilmiştir.

## I — TÜRKİYE'DE MUAMELE VERGİLERİ:

Türkiye'de Muamele Vergileri başlıca 3 safhadan geçmiştir denilebilir. Bunlardan birincisi olan «*Umumî İstihlâk Vergisi*» safhası sadece bir sene sürmüştür. Bunu takip eden «*Muamele Vergisi*» safhası ise 1927'den 1957'ye kadar olmak üzere 30 yıl devam etmiş ve 1957 de yerini üçüncü safhayı teşkil eden «*İstihsal Vergisi*» ne bırakmıştır. Bunun bugüne kadar ki süresi 14 yıldır. Raporumuzun bu bölümünde, sadece birinci ve ikinci safhalar üzerinde durulmuştur. İkinci safhada da Muamele Vergisi dört defa esasından değiştirilmiştir.

A. *Umumî İstihlâk Vergisi.*

Memleketimizde asırlardanberi devlet varidatının en önemli kaynağını teşkil eden «aşar», 1925'de ilga olunduğunda meydana gelen gelir boşluğunu kapatmak üzere muhtelif tedbirlere başvuruldu. Bunlardan biri de 1926'da kabul ve tatbik edilen *Umumî İstihlâk Vergisi*dir.

*Umumî İstihlâk Vergisi*, karakteri itibarile «*yayılı*» bir muamele vergisidir. *Mevzuu* «dükkân, mağaza, ticarethane, maden ve taşocağı, fabrika ve imalâthane gibi sanat ve ticarete mahsus yerlerde vukubulan emval satışları ve icra edilen imalât ve teminat bedelleri ve bankacılık, sigortacılık, nakliyecilik, komisyonculuk, tellâlık gibi ticarî muamelelerden sayılan işlerle uğraşanların hizmet karşılığı aldıkları meblâğlar» şeklinde ifade edilmişti.

Başka bir deyişle: a) ticarî mal satış tutarları, b) imal ve tamir bedelleri, c) ticarî hizmetler ücretleri vergiye tâbi tutulmuştur. Verginin *matrahı*, herhangi bir indirim sözkonusu olmadan yukarıda belirtilen tutar, bedel ve ücretlerdi. Verginin nisbeti de % 2,5 idi. Vergi, pul yapıştırmak suretiyle tahsil ediliyordu. Bu maksatla, iki parçalı pullar kullanılıyordu. Parçalardan biri müşteriye veriliyor, diğeri mükellefin defterine yapıştırılıyordu. Verginin kontrolü de bu defterler üzerinden yapılıyordu.

*Umumî İstihlak Vergisinin* yanında, bunu tamamlayıcı mahiyette olarak, bir «*Eğlence ve Hususî İstihlak Vergisi*» vardı. Esas itibariyle muhtelif eğlence yerlerinden ve bu gibi yerlerdeki istihlâklerden alınan, bu verginin nisbeti, % 10 ile % 30 arasında değişiyordu.

Her iki vergi de tatbikatta büyük aksaklıklar gösterdi. Çeşitli suiistimaller yapıldı. Birçok mükellefler, pul yapıştırmamak suretiyle önemli vergi ziyanına sebep oldu. Bilhassa, ticarî defter tutmayan mükelleflerde verginin kontrolü imkânsızdı. Bu durumda, bir tedbir olarak başvuru

## TÜRKİYE'DE GİDER VERGİLERİ

«Maktu Vergi» de istenilen neticeyi vermedi ve bir senelik uygulama sonunda, esas itibariyle imal sahfından alınacak bir toplu Muamele Vergisi şekline geçmekten başka çare görülmedi.

### B. Muamele Vergileri :

Türkiye'de toplu Muamele Vergisi safhası, yukarıda da belirtildiği gibi, 1927'den 1957'ye kadar olmak üzere 30 yıl sürmüştür. Bu müddet içinde, Muamele Vergisinde birçok değişiklikler yapılmış, bu arada 4 defa da vergi kanununun toptan değiştirilmesine lüzum görülmüştür. Aşağıdaki kısa notlar bu 4 vergi kanunundaki esaslara göre düzenlenmiştir.

#### 1. 1927 tarihli Muamele Vergisi.

İstihlâk Vergilerinin yerine konulan bu verginin *mevzuu*: 1) Türkiye dahilinde muharrik kuvvetle çalışan her türlü sınaî müesseselerde imâl edilip memleket içinde sarfedilen maddeleri; 2) harice sevkedilen aynı durumdaki maddeleri; 3) hariçte imâl edilip Türkiye'ye sokulan maddeleri ve 4) bankacılık ve sigortacılık muamelelerini kavıyordu.

Başka bir deyişle, vergi, sınaî madde imalât, ihracat ve ithalâtı ile bankacılık ve sigortacılık muamelelerini mükellef kılıyordu. Muamele Vergisi, dört uygulama sahasında da, beyanname usulü ile ve gerçek bedeller üzerinden alınıyordu. Nisbeti, imalât ve ithalâtta % 6, ihracat ile bankacılık ve sigortacılık muamelelerinde % 2,5 olarak tesbit edilmişti.

Verginin bir defa alınması, başka bir ifade ile tekerrür etmemesi için muhtelif esaslar kabul edilmişti. Meselâ, imali dolayısıyla vergilendirilmiş maddeler ihracı halinde, yeniden vergiye tâbi değildi. Bundan başka, ithal maddeleri de tekrar ihraç olunduğu takdirde, vergiye tâbi değildi; hatta ithal sırasında alınmış verginin bir kısmı geri veriliyordu.

Sınaî imalât üzerinden alınan vergide de «*iptidaî madde indirimi*» öngörülmüştü. Yurt içinde imâl edilen sınaî mamüllerin vergisi, bunların ham maddelerinden evvelce imâl veya ithâl dolayısıyla alınmış olan Muamele Vergisi tutarları indirilmek suretiyle hesaplanıyordu.

Bu suretle, Muamele Vergisi, bir nevi *iptidaî ve eksik katma değer vergisi* halini arz ediyordu denilebilir.

1927 tarihli Muamele Vergisi, tatbikatta çok kötü neticeler verdi. Bilhassa, birçok küçük sanayi müesseseleri, vergiden kurtulmak için, muharrik kuvvet kullanmak, yâni motörlerini kaldırmak ve *iptidaî* usullere dön-

mek zorunda kaldı. Kısa bir süre sonra patlayan dünya iktisadî buhranı, Muamele Vergisinin menfî tesirlerini daha göze batar hale getirdi. Bunun üzerine, verginin yeniden düzenlenmesi yoluna gidildi.

## 2. 1931 Tarihli Muamele Vergisi.

Yeni muamele vergisinin düzenlenmesinde, özellikle şu hususlar göz-önünde tutulmuştu: 1) muafiyet hadlerini genişletmek suretile verginin iktisadî hayat üzerindeki baskısını biraz olsun hafifletmek; 2) kötü tesiri en belirli şekilde görülen İhracat Vergisini kaldırmak; 3) tekerrürleri kabil olduğu kadar ortadan kaldırmak; uygulama şekil ve usullerini düzeltmek.

Bu maksatla yapılan başlıca değişiklikler şunlardır: Evvelâ, muafiyet hadlerinin genişletilmesi ve bazı istisnalar yolu ile birçok müessese ve maddeler mükellefiyet dışına çıkarılmıştır. Bu arada, küçük sanayi muafiyeti genişletilmiş ve bununla ilgili iki özel muafiyet haddi kabul edilmiştir. Buna göre, kanunda gösterilen bazı müesseseler hariç, beş beygire kadar muharrik kuvvet kullanan küçük sanayi müesseseleri vergiden muaf tutulduğu gibi; 10.000 liraya kadar senelik cirolar da vergiden istisna edilmiştir.

Bunun yanında, ihracat üzerindeki Muamele Vergisi kaldırılmış, verginin uygulanması ile ilgili bazı düzeltmeler yapılmıştır. Bu arada, tekerrürü önleyici mahiyetteki ilk madde indirimi de, gerçek indirim halinden çıkarılarak, götürü karakterde bir ortalama indirim haline getirilmiştir. Bu indirim için «iptidai madde tenzilât cetvelleri» düzenlenerek, uygulama basitleştirilmiştir.

Buna rağmen, 1931 Muamele Vergisinden alınan sonuçlar da tatmin edici olmamıştır. Bu arada, Mayıs 1932'de vergi nisbetinin % 6'dan % 10'a çıkarılması da, verginin baskısını arttırmıştır. Diğer taraftan beş beygir olarak düzenlenen küçük sanayi muafiyeti ile, 10.000 liralık ciro istisnası, birçok müesseselerin bu hadler içinde kalacak şekilde teşkilâtlarıp (genellikle parçalanıp) çalışmasına yol açmıştır. Bu suretle, geniş bir vergi zayii yanında, şiddetli bir haksız veya hiç değilse dengesiz rekabet durumu ortaya çıkmış, büyük ve ciddi sanayi müesseseleri bundan geniş ölçüde müteessir olmuştur.

Bunun üzerine, sadece 3 sene gibi çok kısa bir zaman sonra, 1934'de yeni bir Muamele Vergisi Kanunu çıkarmak zarureti ortaya çıkmıştır.

## 3. 1934 tarihli Muamele Vergisi.

Bu yeni vergi ile getirilen çeşitli değişiklikler olmakla beraber, burada sadece küçük sanayi muafiyeti ve indirim sistemi ile ilgili olanlarına işaretle yetineceğiz.

## TÜRKİYE'DE GİDER VERGİLERİ

Yeni vergi, küçük sanayi muafiyeti konusunda tam bir geriye dönüşle, 1927 tarihli verginin esasını kabul etti. Yâni, muharrik kuvvetle çalışın çalışmasın bütün sanayi müesseseleri, vergi şumulüne alındı. Ayrıca 10.000 liralık ciro istisnası da kaldırıldı.

Bu suretle, küçük sanayi müesseselerinin gelişmesini önleyen, orta çaptakilerin ise parçalanmasına yol açan vergileme farkına son verilmiş oldu.

Diğer taraftan iptidaî madde tenzilât sistemi de daha basit bir hale getirildi. Birçok mamullerde ham madde indirimi kaldırıldı, geriye kalanlar için de gruplar halinde ortalama nisbetler kabul edilerek, cetvel kısaltıldı.

Ancak, bu vergi de müsbet sonuç vermedi. 1927 tarihli verginin küçük sanayi sahasındaki mahzurları yeniden meydana geldi. Bunun yanında, vergiyi doğuran olay olarak satış esası da uygulamada çeşitli zorluklar yaratıyordu. Meselâ satış esasına dayanmayan teslimlerde matrah teşekkül edemiyordu.

Bu aksaklıkları gidermek üzere, 1940 yılında yeni bir Muamele Vergisi Kanunu çıkarıldı.

### 4. 1940 tarihli Muamele Vergisi.

Bu vergide, bazı şekil değişiklikleri yanında, «satış» esası bırakılarak «teslim» esasına geçildi, vergi «imâl» safhası yanında tamamlayıcı karakterde olarak «toptan ticaret» sahasına da kısmen yayıldı; küçük sanayi muafiyeti de yeniden muharrik kuvvetle çalışan (2 beygire kadar) müesseseleri içine alacak şekilde yeniden düzenlendi.

Bu yeni şekle göre, «doğrudan doğruya veya vasıtah olarak yalnız bir müşteri hesabına imalât yapmayan ve çalıştırdığı işçi sayısı müessese sahibi de (bizzat çalışın çalışmasın) dahil olmak üzere beşi geçmeyen ve muharrik kuvvet-kullananlarda, muharrik kuvvet de iki beygiri geçmeyen küçük sanat müesseseleri vergiden muaf tutuldu.

Bu suretle küçük sanayi muafiyeti, üç şartın bir arada gerçekleşmesine bağlanmıştı. Ancak, tatbikatta bu hal tarzı da başarılı olmadı. İkinci dünya harbinin ekonomik konjonktürü içinde ilk yıllarda mahzuru pek hissedilmeyen bu yeni hal tarzı, harbin sona ermesile menfî tesirlerini şiddetle duyurmaya başladı .

Özellikle, vergi nisbetinin % 18'e ve bizzat verginin de matrahta yer

alması dolayısıyla gerçek nisbetinin % 22'ye çıkmış olması menfî tesirin şiddetini evvelkilerin kat kat üstüne yükseltmiş bulunuyordu. Bu durum karşısında yeni bir hal tarzına kesin zaruret vardı.

## II — MUAMELE VERGİSİ REFORM ÇALIŞMALARI :

### A — Çeşitli reform denemeleri :

Yukarıdaki izahlardan da açıkça anlaşıldığı gibi, birbirini takip eden dört muamele vergisi kanununda da, küçük sanayi muafiyeti tatmin edici bir hal tarzına bağlanamamıştı. Diğer hususlar şikâyetleri az çok önleyecek şekilde bir düzenlemeye sokulabildiği halde, küçük sanayi muafiyeti sahasında kısmî bir başarı olsun sağlanamamıştı.

Şu halde, mesele bunun ölçülerini bir kere daha değiştiren basit bir tadille halledilecek cinsten değildi. Bu sahada esaslı bir reforma ihtiyaç vardır.

Bu mesele, muhtelif teşekküller tarafından ve çeşitli vesilelerle ele alındı. İstanbul Ticaret Odası, Tüccar Birliği, Türkiye İktisatçılar Derneği, bu konu üzerinde durdu. Mesele 1948 İstanbul İktisat Kongresinde görüşüldü. 1949 yılı başlarında Türkiye İktisatçılar Derneği genel sekreteri olan, bu satırlar yazarının yönettiği ve İstanbul Ticaret Odası salonunda üç uzun toplantı süren bir münakaşalı konferansta, mesele bütün çıplaklığı ile ortaya kondu.

Nihayet, 1949 yaz aylarında, Maliye Bakanlığı tarafından bu satırlar yazarının da üye olarak katıldığı Muamele Vergisi Komisyonu kuruldu. Komisyon İstanbulda bütün yaz ve sonbahar aylarında kesintisiz devam eden çalışmaları sonunda, Aralık ayında yayınlanan raporunu verdi.

### B. Muamele Vergisi Komisyonu Raporu.

1) Muamele Vergisi Reform Komisyonununun 75 büyük sayfa tutarı raporu, bir giriş bölümünden sonra, başlıca üç kısım halinde kaleme alınmıştır. Birinci kısımda, yürürlükteki Muamele Vergisinin tenkidi yapılmakta; ikinci kısımda verginin ıslâhı için ileri sürülen tezler incelenmekte; üçüncü kısımda ise, kabul edilen düzeltme tezine dayanan teklifler yer almaktadır. Bizi burada özellikle ilgilendiren konu, raporun ikinci kısmındaki tekliflerdi.

Komisyonunda başlıca beş ıslâh tezi ileri sürülmüştür. Bunlar, komisyon raporundaki sıraları ile, toptan ticaret tezi, ilk istihsal tezi, ham madde tezi, sanayi ve ticaret vergi tezi, ve mevcut verginin ıslâhı tezidir. Ko-

## TÜRKİYE'DE GİDER VERGİLERİ

misyonda bu sonuncu tez kabul edilmiş ve komisyon raporunun üçüncü kısmında yer alan teklifler de bu esasa dayanmaktadır.

İleri sürülen çeşitli reform tezlerinin hepsi, bilhassa küçük sanayi muafiyetinin yarattığı mahzurları önlemek hedefine yönelmişti. Özellikle, komisyon raporunda ilk üç sırayı işgal eden tezler, vergi sanayi sahasında kaldıkça, küçük sanayi muafiyeti probleminin halledilemeyeceği esasına dayandırılıyordu :

Ancak bu tezler, meydana getirecekleri çok esaslı diğer mahzurlar düşünülerek, komisyon çoğunluğu tarafından kabul edilmemiştir. Raporumuzu fazla uzatmamak için, bu tezleri, dayandıkları gerekçeleri ve kabul edilmeyiş sebeplerini buraya almayacağız. Sadece, sonradan 1957 de kabul edilen İstihsal Vergisine esas teşkil eden ilk istihsal tezine ve buna 11 noktadan yöneltilmiş bulunan tenkitlerden bazalarına kısaca temas edeceğiz.

2) İlk istihsal tezini ileri sürenlerin fikirleri, raporda şöyle özetlenmiş bulunmaktadır: «Muamele Vergisi sanayi sahasında ilk istihsalden alınarak mamulün müteakip, imâl safhaları vergi şümulû dışında bırakıldığı takdirde, Muamele Vergisi mükellefleri azalır, küçük sanat müesseseleri teklif sahası dışındaki sanayide kalacağından, küçük sanat, fabrika rekabeti ortadan kalkar ve bu suretle de ihtilâfı asgariye inmiş bir vergi kanunu ile kontrolü kolay, emin bir vergi geliri sağlanmış olur.»

Bu teze karşı birçok itiraz ve tenkit yapılmış ve bunlar, yukarıda belirtildiği gibi, raporda 11 noktada toplanmıştır. Bunların birkaçı şöyle özetlenebilir :

Evvêlâ, bu verginin devlet bütçesini besleyen en önemli gelir kaynaklarından biri olmak sıfatıyla, varidatının azaltılması düşünülemeyeceği belirtilmiştir. Vergi, ilk istihsale geriletince, matrah daralacağına göre, vergi nisbetlerini yükseltmek gerekecektir. Böylece, meselâ dokuma yerine ipliğin vergilendirilmesi halinde, % 30 ilâ % 36 gibi çok yüksek nisbetlere gidilecektir. Vergi nisbetinin yükselmesi ise çeşitli mahzurlar yaratacaktır.

Diğer taraftan, ilk istihsal esasının bazı sahalarda tatbiki imkânsızdır. Ayrıca, ilk istihsale gidiş, verginin daha da önce ödenmesini gerektirecektir. Bu durum, aracı mükellefler için finansman güçlükleri yaratacağı gibi, fiatları da daha fazla yükseltecektir.

İlk İstihsal Vergisi, verginin adaletsizliğini arttıracaktır. İlk istihsal



mamüllerinden çeşitli nihaî mamüller yapılabilir. Vergileme, bunlara göre ayarlanamayacaktır.

İlk İstihsal Vergisi, bazı faaliyet saha ve nevilerinde dahili vergilendirme usulünün tatbikini gerektirecektir. Bu ise, çeşitli zorluklar ve eşitsizlikler yaratacaktır.

Bu vergi usulünde, ithal maddelerinden alınarak giderici (telâfi edici) karakterdeki verginin düzenlenmesinde de birçok aksaklıklar çıkacaktır. Nihaî mamül olarak yapılan ithalâta vergi nisbetlerinin tayini çok zor olacaktır.

Tenkidlerin sonunda, ilk istihsal üzerinden alınacak böyle bir verginin hiçbir yerde tatbik edilmediğine işaret edildikten sonra, «muamele vergisinin ruhu, vergiye tâbi maddenin müstehlike en yakın yerde alınmasıdır. Bu anlayışa aykırı her sistem ideal bir muamele vergisi olmaktan daima uzak kalacaktır» hükmüne varılmaktadır.

Ancak, ne gariptir ki, bu hükme varan reform komisyonu raporunun taşıdığı tarihten 6-7 sene sonra, esas itibarıyla, ilk imâl tezine dayanan «istihsal vergisi» yürürlüğe konacaktır.

### III — İSTİHSAL VERGİSİNİN ESASLARI :

Muamele vergisi komisyonunun reddettiği ilk imâl tezine dayanan istihsal vergisinin kabulüne, esas itibarıyla, 1950 seçimlerinde iktidara geçen Demokrat Partinin, muamele vergisini kaldırmak hususunda yapmış olduğu vaad sebep olmuştur, denilebilir.

Vergi gelirlerinin o zaman yaklaşık olarak dörtte birini sağlayan muamele vergisini kaldırmak mümkün değildi. Bunun üzerine, buna başka bir şekil ve başka bir isim bulmak yoluna gidildi ve 1956 yılında, çeşitli vasıtah vergiler «Gider Vergileri» namı ile bir tasarıda toplandı. İçinde, Muamele Vergisinin yeni şekli olan İstihsal Vergisi de bulunan, 6802 sayılı «Gider Vergileri Kanunu» bu tasarının kanunlaşmış şeklidir.

#### A. Gider Vergileri Kanunu :

1956 yılı Temmuz'unda kabul ve ilân olunan ve esas itibarıyla 1957 Mart'ının birinci günü yürürlüğe giren Gider Vergileri Kanunu, İstihsal Vergisinden başka, birtakım hizmet vergilerini de içine almaktadır.

Hizmet Vergileri, Banka ve Sigorta Muamele Vergisi ile, Nakliyat Vergisi ve P.T.T. Hizmetleri Vergisidir. 1970 yılında çıkarılan ve finans-

man kanunu diye adlandırılan kanunla da, bunlara Bina İnşaat Vergisi de eklenmiştir. Yine aynı kanunun ihdas ettiği, Taşıt Alım Vergisi, İşletme Vergisi, Spor-Toto Vergisi gibi yeni mükellefiyetlerin de, aynı karakterde Gider Vergileri olduğu söylenebilir.

Hizmet Vergileri, esas itibariyle, baştanberi yüksek tutulan ve her fırsatta daha da yükseltilecek nisbetleri bakımından çeşitli mahzurlar yaratmaktadır. Binaenaleyh, ana vergileme prensipleri bakımından, bunlar hakkında verilecek hüküm, kaldırılması gereken bir ikisi bir tarafa bırakılacak olursa, esas itibarile fevkalâde yüksek olan nisbetlerinin makul ve makbul hadlere indirilmesinden ibarettir, denilebilir.

Buna karşılık, Gider Vergileri derlemesinin en önemli elemanını teşkil eden İstihsal Vergisi hakkında, bu kadar basit bir mütalâa ile yetinmek mümkün değildir.

#### B. İstihsal Vergisinin Binyesi :

1. İstihsal Vergisi, bütün sanayi muamele vergilerinde olduğu gibi, esas itibarile iki sahayı, yani bir taraftan dahilî imalâtı, diğer taraftan da sınaî mamûl ithalâtını mükellef kılmaktadır.

İthalden alınan verginin görevi, bilindiği gibi dahilde alınan vergi dolayısıyla yerli imalât maliyetlerinde husule gelen artışı telâfi etmekten ibarettir. Bu sebepten de, İthalât Vergisinin tek başına düşünülmesi, iç vergiden bağımsız bir şekilde düzenlenmesi sözkonusu olamaz. Bu vergi, her yönü ile, dahilî Muamele Vergisine tâbidir; buna uymak zorundadır. Şu halde, müstakil varlığı olmayan bu vergi bir tarafa bırakılarak, esas iç vergi üzerinde durmak gerekir.

Dahilde alınan İstihsal Vergisi, kanuna bağlı 3 tabloda (I, II ve III numaralı tablolarda, yazılı maddelerden alınmaktadır. Birinci tablo «ilk istihsal maddeleri» tablosudur. 12 esas bölümden meydana gelen bu tabloda çimento, madenler, akaryakıtlar kauçuk, kâğıt, cam, başta iplik olmak üzere tekstil maddeleri, elektrik ve havagazı gibi çeşitli bölümler vardır.

İkinci tablo «mamûl maddeler tablosu»dur. Barut ve patlayıcı maddeler ile kibrit, taşıtlar, saatler, seramik mamûlleri gibi maddeler bu tabloda vergilendirilmiştir. Cem'an 8 bölümden meydana gelen bu tablo, İstihsal Vergisinin, ilk imâlden alınma esasına, önemli bir istisna teşkil etmektedir.

Kahve, kakao ve kakao yağı ile, Tekel dışındaki içkilerin mükellef kılınmasına yol açan üçüncü tablo da, keza önemli bir diğer istisnadır.

Yeni çıkarılan Finansman Kanunu ile ihdas edilen Bina İnşaat Vergisi için de (IV numaralı ithal maddeleri tablosundan sonra yer alan) V numaralı bir tablo ilâve edilmiştir.

Bu tablodaki muhtelif bölümlerde yer alan çok çeşitli maddeler, muhtelif vergi nisbetlerine tâbidir. Bu nisbetler, % 10 ile % 70 arasında değişmektedir. Bu halile, İstihsal Vergisi, genel bir muamele vergisi olmaktan çok, çeşitli istihlâk vergilerinden kurulu kâr derlemeyi andırmaktadır.

Vergiyi doğuran olay «teslim» dir. Teslim, vergi mevzuuna giren, yâni tablolarda yer alan maddelerin mülkiyetinin diğer bir şahsa intikalini ve malın bu kimseye veya gösterdiği bir yere tevdi ve irsali olarak kabul ve tarif edilmiştir.

İstihsal Vergisinde ayrıca, çeşitli istisna ve muafiyetler vardır. Bu sonuncular arasında, ev sanatları muafiyeti ve iptidaî boyahaneler ile ihraç muafiyetlerini belirtmekle yetinilebilir.

Verginin mükellefi, teslimde bulunan imalâtçıdır. Matrah esas itibarile satış bedelidir. Ancak, verginin bünyesi icabı olarak, birçok hallerde dahilî sarf puslası yolu ile iç vergilendirmeye başvurmak gerekmektedir.

2. Burada önemli bir noktaya işaret etmek yerinde olacaktır. Bilindiği ve yukarıda da işaret edildiği gibi, Türkiye'de 1927'den 1957 Mart'ına kadar uygulanan «Muamele Vergisi», esas itibarile bir mensucat vergilemesi vasfında olmuştur, demekte hata yoktur.

Gerçekten, bu verginin büyük ağırlığı, memlekette en gelişmiş olan mensucat sanayiine yüklenmiş ve mahzurları da bilhassa bu sanayi dalında hissedilmiştir. Özellikle, küçük sanayi muafiyeti dolayısıyla meydana gelen mahzurlar, vergileme hükümlerindeki devamlı değişimlere rağmen bir türlü giderilememiştir.

1957 malî yılı başından itibaren yürürlüğe giren İstihsal Vergisi, bu bakımdan meseleyi bir ölçüde halletmiştir. İstihsal Vergisinde, bir veya iki otomatik tezgâh ile vergileme dışında kalıp, dokuma sanayiine ağır, hatta öldürücü darbeler indirebilen küçük sanayi müesseselerin rekabeti ortadan kaldırılmıştır. Bu vergide yer alan, ev sanatları muafiyeti ile iptidaî boyahaneler ve ipek imalâthaneleri muafiyetleri, Muamele Vergisindeki küçük sanayi muafiyetlerinin yarattığı büyük mahzurları meydana getirmekten çok uzaktır.

Böyle olmakla beraber, bugün Türk mensucat sanayiinde, Muamele Vergisi zamanındaki küçük sanayi muafiyetinin sebep olduğu eşitsizlik ve haksızlık seviyesine varmasa bile, buna çok yaklaşan başka bir durum vardır.

Bu da, vergisini tam olarak beyan eden mükelleflerle, bunu çeşitli yollardan faydalanmak suretile eksik beyan eden mükellefler arasında meydana gelen eşitsizlik ve bunun neticesi olan haksız rekabet durumudur. Buna mutlaka çare bulmak lâzımdır. Bu hususa, raporumuzun «Netice» kısmında yer verilmiş olduğundan, burada sadece işaretleyeceğiz ve İstihsal Vergisinin genel olarak yarattığı mahzurulara geçiyoruz.

3. İstihsal Vergisinin, önceki vergileme şekline nazaran mükellefiyet sahasını daraltmak, mükellef sayısını azaltmak ve bu yoldan vergi kontrolünü daha müessir kılmak gibi, bazı maliyeciler tarafından müsbet olarak karşılanan yönüne karşılık, mükellefiyet safhasını nihaî istihlâkten çok uzakta tesis etmek gibi fevkalâde önemli bir kusuru bulunmaktadır.

Bilindiği gibi, bu uzaklaştırmanın büyük mahzurları vardır. Bunların bazılarını, yukarıda Muamele Vergisi Reform Komisyonunda ilk imâl tezine yöneltilen tenkitlerden bahsederken temas etmiştik. Böyle olmakla beraber, bunları, burada derli toplu bir şekilde özetlemekte fayda görüyoruz. Bu mahzurları şöylece belirtmek mümkündür.

Bir kerre, nihaî mamûl yerine ilk istihsalî veya bir takım yarı mamûl maddeleri mükellef kılmak, verginin nihaî mamûllerin maliyet, vasıf ve kalitelerine göre derecelendirilmesini, geniş ölçüde önlemektedir. Bu sebeple de nihaî mamûlü kullanacak kimselerin, ancak mamûlün fiyatı karinesile, vasıtalı bir şekilde dikkate alınabilecek olan vergi ödeme gücünü hesaba katmak imkânı, İstihsal Vergisinde kuvvetle azalmakta, hatta birçok hallerde tamamen ortadan kalkmakta ve netice itibarile vergi âdaleti sağlanamamaktadır.

İkinci olarak, verginin ilk imâl maddeleri veya yarı mamûller üzerinden alınması, vergi tutarının, istihsal sürecinin (vetiresinin) daha başlarında maliyet unsurları arasında yer alması demektir. Bunun iki sonucu vardır: Biri, verginin ara mamûllerin fiyatını yükseltmesi; diğeri de, sonraki muamelelerin kâr marjları içinde yer almasıdır.

Bu sebeple de, devlete eşit varidat sağlayan bir İstihsal Vergisi ile, nihaî müstehlîke satış sırasında alınan bir muamele vergisinin, nihaî mamûl fiyatlarını yükseltmek bakımından tesirleri eşit değildir. İstihsal ver-

gisinde, «vergi-maliyet-kâr» piramitleşmesi dolayısıyla, fiyat artışı daha fazladır. Başka bir deyişle, nihai mükellefin vergi dolayısıyla ödediği fark, devletin eline geçen verginin üstündedir.

Üçüncü olarak, verginin, istihsal sürecinin başında veya başlarında alınması, büyük finansman zorlukları yaratmaktadır. Fiyatların, ilk imâl veya yarı mamûlden itibaren, asgarî olarak vergi nisbetinde artması, bundan sonraki bütün muamelelerin vergi ile arttırılmış fiyatlar üzerinden yapılması, bu sonucu doğurmaktadır.

Dördüncü olarak, verginin ilk imâl veya yarı mamûlden alınması, matrahın daralması demektir. Daralan matrahlar karşısında, yeter varıdat sağlayabilmek için, çok yüksek tutulması lâzımdır. Nitekim, Muamele Vergisi zamanında dokumadan alınan % 18 nisbetindeki verginin sağladığı kadar varıdat alabilmek için, iplikten alınan İstihsal Vergisini % 36'ya kadar yükseltmek gerekmiştir.

Bu husus çok önemlidir. Çünkü, özellikle mal bedeli üzerinden alınan vasıtalı vergiler de nisbetlerin yüksekliği, vergi kaçırmayı fevkalâde câzip kılan bir faktördür. Bu yüksek nisbetler, çok kerre vergi ödendikten sonra kalabilecek kâr marjlarının kat kat üstündedir.

Vergi kaçırmanın bu derece çekici olması ve birçok mükellefi tâbir câizse baştan çıkaracak imkânlar arzemesi, sırası ile mükellef ahlâkını bozmak, vergileme adaletini kökünden yıkmak ve kanunsuz rekabet şartları yaratmak şeklinde, çok önemli, esaslî mahzurlar yaratmaktadır. Malın satış bedeli üzerinden hesaplanıp alınan ve çok kerre normal kâr marjının birkaç katına ulaşan bu gibi vergilerde, bir kısım mükelleflerin vergi kaçırmaları, dolayısıyla satış fiyatlarını geniş ölçüde indirebilmeleri veya çok daha elverişli şartlarla satış yapabilmeleri, vergi kaçırmak istemeyen diğer bir kısım mükellefleri, sırf varlıklarını devam ettirebilmek için vergi kaçırmaya mecbur edecek mahiyettedir.

Denilebilir ki, bu şekildeki ağır nisbetli vergiler, vergi ahlâkı düşük mükelleflerin fiilleri dolayısıyla, sırf müesseselerini ve faaliyetlerini tatil etmemek için bu işe bulaşmak zorunda kalan bir nevi zoraki vergi kaçırıcılar zümresi yaratmaktadır.

Şunu da ilâve edelim ki, vergi kaçırma nisbetinin yüksekliği, vergi nisbetlerinin indirilmesini engellemekte; vergi nisbetlerinin aşırılığı da vergi kaçırmayı âdeta teşvik etmektedir. Bu fasit daireden kurtulmak zorudur.

## TÜRKİYE'DE GİDER VERGİLERİ

Ayrıca, yukarıdanberi temas edilen mahzurlar ve özellikle finansman zorlukları, verginin zamanında ödenmemesi sonucunu doğurmakta, çeşitli yollarla ertelemelere, taksitlendirmelere başvurmaktadır. Bu suretle, devletin alacağı sürüncemede kaldığı gibi, bu yollara müracaat edilmesi, vergisini zamanında vermiş mükelleflerin aleyhine olmakla, bunlarda da rakiplerinin faydalandıkları bu muameleden istifade etmek eğilimi doğmaktadır.

İstihsal Vergisinin, yukarıda belirtilenlerden başka mahzurları da vardır. Ancak, bunlar belki yukarıdakiler kadar önemli değildir. Bu bölümü tamamlarken, herhangi bir tereddüde yer vermemek için kaydedelim ki, yukarıda temas edilen bütün mahzurlar, hâlen yürürlükte bulunan «İstihsal Vergisi»nde kendisini göstermiştir. Ancak, bunların önemi, sanayi dallarına göre az çok farklı olmuştur.

Bu durumda ne yapılmalıdır? Yahut, soruyu daha daha başka şekle sokarak, ne yapılabilir? Bu soruların cevabını netice kısmında vermeğe çalışacağız.

### NETİCE :

Evvelâ, şu husus üzerinde durmak lâzımdır: Memleketimizde «gider vergileri», özellikle son finansman kanunundan sonra, derhal ıslâhı gereken bir hale gelmiştir. Gelir vergilemesi, az çok sağlam teorik esaslara dayanmak suretile ayakta durabildiği halde, servet ve gider vergilemelerinin durumu acele bir müdahaleyi gerektirecek haldedir; ve bu müdahale ihtiyacı, kendisini hizmet vergilerinden çok mal vergilerinde, özellikle İstihsal Vergisinde göstermektedir.

Esas hal şekli, gider vergilemesinin enaz mahzur yaratan nevi olan «Katma Değer Vergisi»ne geçmek olarak düşünülebilir. Türkiye'nin Muamele Vergisi zamanında, yâni 1927'den itibaren basit de olsa, Katma Değer Vergisinin esasına benzer bir ham madde indirimi sistemi uygulamış olduğu hatırlanabilir.

Aynı zamanda, Türkiye'nin ortak üyesi olduğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun da, Muamele Vergileri harmonizasyonu konusunda yaptığı esash incelemelerden sonra, Katma Değer Vergisi şeklinde karar kılınmış olması da, bu verginin kabulü için esash bir delil olarak ileri sürülebilir.

Hemen kaydedelim ki, biz de şahsen, Muamele Vergileri konusunda, Katma Değer Vergilemesinin en iyi şekil olduğu kanaatindeyiz. An-

cak, buna geçmeden önce, 1949 Muamele Vergisi Komisyonu tarzında bir komisyon kurularak, Türkiye'de bu vergileme şekline geçmenin bir nevi plânlamasının yapılması gerektiğine inanıyoruz.

Nitekim, Müsterek Pazar ülkelerinde de, bu vergiyi esasen uygulayan Fransa bir tarafa bırakılacak olursa, Katma Değer Vergisine geçiş âni olmamıştır. İlk olarak, Batı Almanya, esaslı intikal tedbirleri alarak, 1 Ocak 1968'de bu vergiye geçmiş; bu ülkeyi bir sene ara ile 1 Ocak 1969'da Hollanda takip etmiştir.

Buna karşılık, Belçika uzun süren araştırma ve çalışmalara, rağmen, halâ bu vergiye geçebilmiş değildir. İtalyada ise, Katma Değer Vergisine geçişin daha da gecikeceği anlaşılmaktadır.

Ekonomik bakımdan Türkiye'ye nazaran çok ileri olan bu ülkelerde, çok ince bir tekniğe dayanan ve gerek mâliye teşkilâtının, gerekse mükelleflerin muayyen bir gelişme seviyesine ulaşmasını gerekli kılan bu vergileme karşısındaki tereddütleri dikkate değer. Dolayısıyla, Türkiye'nin bugünden yarma, bu vergiye geçmesi düşünülemez.

Şu halde, gider vergilemesi sahasında yapılması gereken ıslâhatı, biri uzun vadeli, diğeri kısa vadeli olmak üzere iki şekilde ele almak gerekir. Uzun vadede, Katma Değer Vergisine geçişin imkân ve şekilleri, özellikle merhaleleri üzerinde, zarureten uzun sürecek çok teferrüatlı bir tesbit ve plânlama çalışmasına geçilirken, İstihsal Vergisinin, hele bazı sanayi kollarında dayanılmaz hale gelen mahzurlarını asgariye indirmek için de, derhal kısa vadeli tedbirler almak icap etmektedir.

### GENEL TARTIŞMA

Tebliğî eleştiriciler, Gider Vergileri uygulamasının sağlam temellere dayandığını ve başarılı olduğunu belirtmiş, bazı tartışmanlar, banka ve sigorta hizmetlerinden alınan Muamele Vergisinin olumsuz iktisadî etkilerine, taşıma hizmetlerinin eşit vergilendirilmediğine, ve ilk madde üzerinden alınan bir verginin sanayileşme üzerinde olumsuz etkilerine değinmişlerdir.

Katma Değer Vergisini, Türkiye'de uygulamanın çok güç olacağı belirtilmiş, toptancı safhasına kadar gelen bir verginin veya İngilteredeki gibi yayılı bir satış vergisinin daha uygun olacağı ileri sürülmüştür. Son Finansman Kanununun gider vergileri sistemimizi kötüleştirmeyip daha ileri bir safhaya götürdüğü söylenmiştir. Yetki Kanunu hakkında konuşmacının fikri sorulmuştur.

Prof. Dr. Orhan Dikmen, eleştiricileri cevaplandırarak, bizde banka ve

## TÜRKİYE'DE GİDER VERGİLERİ

sigorta vergilerinin, bu kurumların bütün muamelelerini içine aldığından, olumsuz etkilerin meydana geldiğini belirtmiş. Taşıma hizmetlerinden alınan vergileri karşılaştırırken, yalnız taşıma ücretinden alınan vergileri değil, hepsinin hesaba katılması gerektiğini belirtmiş ve ilk madde üzerinden alınan bir verginin olumsuz etkilerini kabul ettiğini söylemiştir.

Ortak Pazara üye olmağı kabul ettiğimize göre, Katma Değer Vergisini uygulamamızın gerekeceğini belirterek, gerekli çalışmaların şimdiden yapılmasını ve tedrici geçişi ve bu arada kısa vadeli ayarlamaların yapılmasını tavsiye etmiştir. Yetki Kanununun Anayasaya aykırı olmadığını, Gümrük Vergilerinde, hükümetin bu çeşit yetkiye sahip olduğunu, ancak yüzde yüz arttırma yetkisinin yüksek olduğunu belirtmiştir.



# Türkiye’de Gümrük Vergi ve Resimleri

*İlhan ÖZER*

T. C. Maliye Bakanlığı

Maliye Müfettişi

## I. GİRİŞ:

Bugün «Gümrük Vergi ve Resimleri», dış ticaretin vergilendirilmesi çerçevesi içinde tetkik konusu yapılmaktadır. Dış ticaretin vergilendirilmesi mevzuu da (İthalattan Alınan Vergiler, İhracat Vergileri, Maden ve Petrol Vergileri, Dövizden Alınan Vergiler) olarak birkaç kısma ayrılmakta ve incelenmektedir.

«Gümrük Vergi ve Resimleri», bilindiği gibi, Gelir, Kurumlar ve Gider Vergileri ölçüsünde ele alınıp işlenmemiştir; dolayısıyla bu vergi ve resimlerin ekonomik etkileri konusunda da tetkikler fazla değildir.

Vergiler, Kamu masraflarını karşılamak üzere alınır; bunların ekonomik gelişmeyi (ekonomik gelişmeden anladığımız; gayrisafi milli hasılda yıldan yıla büyük artışların olması, gelir dağılımının adil bir şekilde cereyanı; enflasyonun önlenmesi; tam çalışmanın sağlanması gibi hususlardır.) - imkân ölçüsünde - önlememeleri şarttır. Vergiler, ekonomide mal ve hizmet akımlarını zorlaştırmamalı; yeni yatırımları ve bu yatırımlara sebep olacak tasarrufu yok etmemelidir.

Gümrük Vergi ve Resimlerinin, bu vergilerle ilgili matrahın tesbiti,

tanınmış muafiyet ve istisnalar ve bilhassa vergi nisbetleri ele alındığında; ekonomik gelişmeye engel olmayacak şekilde vaz edilmeleri şarttır; şüphesiz bu şart, diğer kamu gelirleri ve vergiler için de geçerlidir. Her yıl millî ekonomiden kamu sektörüne aktarma edilen vergi ve benzeri fonların, gerek alınışları sırasında (vergi politikası), gerekse sarfedilişleri sırasında (masraf politikası) ekonomik gelişmeyi sağlaması - enflasyonsuz bir büyüme hedefine ulaşılması - en önemli bir gaye olsa gerektir.

## II. GÜMRÜKLERE BAĞLI VERGİLERİN ETKİLERİ :

Tetkik konumuz, az gelişmiş ülkeler yönünden daha ziyade, iki önemli hususla birlikte incelenmek durumundadır. Bunlardan birincisi, «gelişmekte olan ülkelerde yeni doğmuş sanayi'in, yüksek gümrük vergi ve resimleriyle himayesi», diğer bir ifade ile «infant industry» teorisi; ikincisi ise bu vergi ve resimlerin gelişmekte olan ülkeler için en verimli bir «gelir kaynağı» olduğu hususudur.

Şurası muhakkaktır ki, gümrük vergi ve resimlerinde bir artış olması, vergi nisbetleri değişmediği sürede, bir memlekete daha fazla mal ithâl edildiğini ifade eder; bu da millî ekonomi ve bilhassa sanayi yönünden mahzurlar ortaya çıkarır. Bir memlekete; daha fazla ithâl malının gelmesi, yerli üretimi azaltır; şayet ithâl malları fiatları - gümrük vergileri ödendikten sonra dahi - yerli fiatlardan düşük ise; yerli istihsalin gerilemesi gerekir. Bizde sık sık bu durum müşahade edilmekte; yerli sanayi, ithâl kotalarının genişletilmesi veya kotaya yeni ithâl malları dahil edilmesi şeklinde bazı tehditlere maruz kalmaktadır.

Konu ile birlikte ele alınacak bir diğer husus da; gümrük vergileri ile ödemeler dengesi ilişkileridir. Ödemeler dengesi muvazenesi sağlamakta güçlük çeken bizim gibi ülkelerde, gümrük vergilerinden hasıl olacak gelirler belli hudutlar içinde kalmaktadır. İthâl imkânları - ihracata, işçi dövizlerine, dış yardımlara - kısa bir ifade ile ödemeler dengesi imkânlarına bağlı olduğundan ve çok defa ithâl edilecek mallar plânlı ekonominin gereğine göre ayarlandığından; esasında yeni kurulmuş sanayi'in himayesi devamlı şekilde yapılagelmektedir.

Bu konuda bir yan unsur da; ithâl malları fiatları ile dahilde istihsal olunan malların fiatlarında yeknesaklık sağlanabilmesidir. Dahilde imâl olunan ve yerli tüketimciye arzedilen bir malın ödediği imalât ve istihsal vergilerinin benzerleri; ithâl mallarından da - gümrüklerden ayrı olarak - alınmaktadır. Gümrük Vergileri dış ve iç fiat ayarlaması yapmakta; İthâlde Alınan İstihsal Vergisi de (satış veya istihsal — muamele vergisi) denkliğini sağlamaktadır.

Memleketimiz yönünden konuya bakıldığında, başlangıçta sanayi in ve hatta ziraatin himayesi gayesiyle yüksek tutulan gümrük tarifeleri ve gümrüklerden alınan diğer vergilerin; son yıllarda sadece önemli ölçüde bütçe geliri sağlama endişesiyle ele alındığı ve değiştirilmekte oldukları müşahade edilir.

1955 yılından sonra gelişmeğe başlayan sanayimizin himayesi; dış ülkelerdeki büyük ve kötü sanayi in rekabeti karşısında yeni kurulan sanayi in çökmemesinin sağlanması; gümrük vergi ve resimleriyle olduğu kadar; sanayiciye sağlanan bazı imkânlarla, ve bilhassa kota tevziinin iyi uygulanması ile temin edilmiş denebilir.

### III. GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİNİN GELİR BÜTÇEMİZDEKİ YERİ :

Konumuz, daha ziyade, memleketimiz sanayiinin gümrük vergi ve resimleri karşısındaki durumu olduğuna göre; önce kısaca gümrükler vasıtasıyla alınan vergilerin neveleri ve bunlardan son yıllarda sağlanan gelirlerin miktarı üzerinde kısaca durmak faydalıdır.

<i>Gelirin Çeşidi</i>	<i>Tahsilât miktarları</i> (milyon T.L.)		
	1960	1965	1968
1 — Gümrük Vergisi	551	1166	1338
2 — İthalde Alınan İstihsal Vergisi ve Akaryakıt İstihsal Vergisi	852	1462	2195
3 — Akaryakıt Hazine Hissesi	128	83	—
4 — İthalât Damga Resmi	—	246	952
5 — Rihtım Resmi	—	—	33
A X İthalde Alınan Vasıtah Vergiler Toplamı	1531	2957	4518
B X Vergi Gelirleri Toplamı	5671	10294	16232
C X Genel Bütçe Gelirleri Toplamı	5938	12911	19879
A/B	27	28	28
A/C	26	23	23

Bu gelir tahsilât rakamlarının tahlili bizi birkaç noktada aydınlatmaktadır.

## TÜRKİYE'DE GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİ

A. Türk vergi ve gelir bütçeleri, ithalâta bağlı vergi ve resimlere (% 23 - 28) oranları arasında bağlıdır; diğer bir deyimle; kamu gelirlerinin takriben 1/4 ü ithâl sırasında alınan vergilerden sağlanmaktadır.

B. Gümrük ve İthalde Alınan İstihsal Vergilerinde büyük matrah ve nisbet değişimleri olmadığı halde, bunlarda vaki gelişme, ithalât imkânlarının genişlemesinden doğmuştur; bundan da anlaşılmaktadır ki; bütçe gelirlerinin önemli bir bölümü ithalât imkânlarına - döviz teminine - bağlıdır.

C. Mevzuatımıza yeni giren «İthalât Damga Resmi» ve «Ruhum Resmi», ithal edilen her çeşit emtiyanın fiyatını yükseltmekte; fiilen ithalât resmi kurunun (\$ 1 = 9 T.L.) yükselmesine (\$ 1 = 11.25 T.L.) sebep olmaktadır.

### IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN İTHALÂT VERGİLERİ :

Konumuzu daha sarıh izah edebilmek amacıyla; ithalâta dayanan vergilere de kısaca değinelim :

#### A. Gümrük Vergisi :

Hâlen yürürlükte olan 11.5.1949 tarihli ve 5383 No.lu Gümrük Kanunu ile, 25.5.1964 tarihli Gümrük Giriş Tarife Cetveli, konu ile ilgili mevzuatı teşkil etmektedir.

Gümrük Kanununun 16 cı maddesi (Gümrük Vergisi) ile ilgili olup, 17 - 21 ci maddeleri, muafliklar, zat ve ev eşyası, turistik kolaylıklar ve geri gelen eşyaya ait hükümleri kapsamaktadır. 156 maddeden ibaret olan bu kanun, gümrüklerle ilgili bütün işlemlerin hukuki dayanağını teşkil etmektedir.

Gümrük Giriş Tarife Cetveli ile ilgili kanun, 8 maddeyi havi olup; ithal edilebilecek her türlü eşyadan (XXI bölüm halinde) ne nisbette Gümrük Vergisi tahsil edileceğini göstermektedir. Tarife; bölüm, fasıl ve tali fasıllara ayrılmış olup, çok çeşitli ithal malları nevelerini ihtiva etmektedir. (Canlı hayvanlar, nebati mamûller, yağlar, meşrubat ve içkiler, madenler, kimya sanayii mamûlleri; sentetik mallar, deri-kürk, ağaç eşya, kâğıt, dokuma maddeleri, ayakkabı - şemsiye, seramik - cam, kıymetli taşlar, madenî eşya, makina - cihaz, nakil vasıtaları, optik âletler - fotoğraf, sinema âletleri, silâhlar, san'at eşyası ve diğer maddeler.)

Tarife cetvelinde yer alan mallardan genellikle % 25 - 50 arasında ortalama Gümrük Vergisi tahsil edildiği görülmektedir. (Kazan, makina, mekanik cihazlar % 40, motörler % 35, motopomplar % 25, sanayi fırınları % 25, zirai aletler % 25, yükleme - boşaltma aletleri % 50-10, kâğıt makinaları % 30, matbaa aletleri % 30-40, dokuma makinaları % 35-15, dikiş makinaları % 30-40, haddeler, maden işleyen makinalar % 40-50 (% 25), yazı ve hesap makinaları % 30, beton ve taş makinaları % 25, elektrik jeneratörleri ve transformatörler % 20, radyo ve ses aletleri % 50, yolcu ve yük vagonları % 30, lokomotifler % 5, traktörler % 15, otobüs ve kamyonlar % 25).

Gümrük Giriş Tarife Cetveli, kalkınma plânının kabulünden sonra Meclise sunulup kabul edildiğinden, kanunun gerekçesinde iktisadî kalkınmayı gaye edinen cümleler vardır. 1949-1964 döneminde, «Türkiye'nin iktisadî piyasasında gelişmeler meydana gelmiş; buna göre Gümrük Vergisi tarifesinin yatırımlar, üretim, çalıştırma, dış ödemeler, tüketim gibi araçlardan gerekli fonksiyonu ve etkiyi sağlayacak bir yapıya ve seviyeye icra zarureti ortaya çıkmıştır. Bunlara ek olarak, Avrupa Ekonomik Topluluğu ile yapılmasına teşebbüs olunan Ortaklık Anlaşması, tarifemiz üzerinde diğer bir açıdan dikkatle ve önemle eğilmeği gerekli kılmıştır.»

Konuya bir nisbet dahilinde açıklık vereceği düşünüldüğünden, gerekçede yer alan bazı fikirler aşağıya alınmıştır.

«Vergi hadlerinin tesbiti bakımından bütün dünyada göz önünde tutulmasına çalışılan hususlar ile, Türkiye'nin kendine has ihtiyaçlarına riayet olunmuştur.

1. Ham madde, yarı mamül ve mamül maddelerin vergileri arasında bulunması gereken nisbet farklılıkları üzerinde hassasiyetle durulmuştur.

2. Mevcut âtil kapasiteler meselesinin Gümrük Vergileri yönünden çözümüne engel olan, sebep ve âmillerin izalesine çalışılmıştır.

3. Kurulmuş, kurulmakta olan ve kurulması mümkün bulunan sanayi teşviki sağlanmıştır. (Türk sanayii heyeti umumiyesi ile bir çocuk-sanayii vasfını haizdir. Bu sanayi asırlık mazileri olan gelişmiş memleket sanayileri ile rekabet edebilmesi, hesaplı bir koruma payına ihtiyaç göstermektedir. Bunun yanında yerli yatırımları; henüz mevcut olmayan, fakat kurulabilme imkânı arz eden bir kısım imalât kollarına yönetmek için vergi hadlerinde icabeden koruma paylarının ihdasına çalışılmıştır.)

4. Ödeme imkânlarının en iyi şekil ve az israf ile kullanılmasını sağlamak cihetine gidilmiştir.

5. İthal mallarının bir kısmında görülen yüksek fiyatların, bu fiatlardaki gerçek değer üstü marjların ihracatçısına yansıtılması bakımından tarife hadlerinden istifade edilmiştir.

6. Yatırımların güçleştirilmemesi sağlanmıştır. (Memleketimizin kalkınması içinde yatırımların arzettiği ehemmiyet, tarife çalışmaları sırasında bilhassa göz önünde tutulmuş ve yeni tarifelerin yatırımlar üzerinde olumsuz etkilerde bulunmasına meydan vermeyecek tedbirler öngörülmüştür. Böylece yapılan çalışmalarda, tarife değişikliklerinin istihsal maliyetleri üzerinde değil, yatırım finansmanları üzerinde tazyik edici tesirleri olduğu tesbit edilmiş ve yatırım malları vergilerinde geniş ertelemeler yapılması esası kabul edilmiştir.)

*B. İthalattan Alınan İstihsal Vergisi :*

1.7.1957 tarihinde yürürlüğe giren 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun birinci maddesine göre;

«Kanuna bağlı I, II ve III numaralı tablolarda kayıtlı eşya, Dahilde Alınan İstihsal Vergisine, IV numaralı tabloda kayıtlı eşya İthalde Alınan İstihsal Vergisine tabidir.»

IV numaralı tabloda (ki, İthal Maddeleri Tablosu adıyla kanuna eklenmiştir) birçok mamül madde ismi zikredilmiş olup; bunlardan çimento, madenî eşya % 10, kauçuk, plâstik % 25, kâğıt % 15, cam % 18, tekstil mamûlleri % 12,5 ve 18, kürk % 60, süs eşyası % 60, kahve, kakao % 25, kimyevî maddeler % 15 nisbetinde vergiye tâbidir.

Bu vergiden; Gümrük Kanunu vesair kanunlarla Gümrük Vergisinden muaf tutulan eşya, muaf tutulmuştur.

Verginin, büyük ölçüde kıymet esasına dayandığını ifade edebiliriz. Vergi matrahı, gümrüklü kıymettir; bu kıymet, (gümrük vergisine esas olan kıymet + belediye payı + gümrük idaresine ödenen başka vergi ve resimler ile sair giderler) olarak belirtilmiştir.

İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Gümrük Vergileri ile birlikte ödenmektedir. Mükellefler, matrah unsurlarını giriş beyannamelerinde göstermek ve bu unsurların doğruluğunu tevsik edici belgeleri de beyannamelerine iliştiirmek zorundadırlar. Diğer işlemler, aynen Gümrük Vergisine ilişkin işlemlere benzerlik gösterir.

### C. İthalât Damga Resmi :

28.2.1963 tarihli ve 185 sayılı kanuna göre; ithal eşyasından, gümrüğe esas olan kıymetin % 5'i nisbetinde damga resmi alınmakta idi. Bilâhare, çıkarılan kanunlarla bu nisbet halen % 25 e yükseltilmiştir.

Bu vergiye GATT'da büyük itirazlar yapılmış ise de, dahili bir vergi karakterinde olduğu ileri sürülerek savunulmuştur. Bu vergi vasıtasıyla, satılan dövizlerin ithalâtçıya maliyeti,  $9 \times \% 125 = 11,25$  T.L. na yükseltilmiş olmaktadır.

### D. Rıhtım Resmi :

2.2.1967 tarihinde yürürlüğe giren Rıhtım Resminin nisbeti % 5 dir. Yurt dışından deniz yolu ile gelen malların CİF kıymetleri üzerinden alınır. Gümrük İdareleri tarafından, Gümrük Vergisi ile birlikte tahsil edilir. Bu resim de, Hazineye Gümrük Vergisi ile birlikte gelir kaydedilir.

Bu kısa izahattan çıkan sonuçlar şöyle özetlenebilir:

Devlet, en emin ve verimli gördüğü bir kaynağı ehemmiyetli bir şekilde istismar etmekte, çeşitli adlarla, mahiyetleri büyük farklılıklar göstermiyen vergiler almaktadır. Netice itibariyle, ithalâta dayanmış vergi sistemimizi devamlı şekilde genişlettiğimiz anlaşılmaktadır.

Bu sistemi, ilerideki yıllarda daha genişletme veya daraltma (nisbetleri ağırlaştırma, indirme, veya muafiyetleri genişletip, daraltma veya yeni adlarla yeni vergiler ihdası cihetine gitme) şüphesiz ekonomimiz üzerine büyük tesirler icra edecektir.

## V. AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİNİN YERİ VE ÖNEMİ :

Gelişmekte olan ülkelerde, vasıtalı vergiler (başlıcaları olan muamele ve istihlâk vergileri ile gümrük vergi ve resimleri) genel bütçe gelirlerinin ehemmiyetli bir nisbetini teşkil etmektedir. Bu vergilerin genel gelirlere oranı bazı ülkelerde % 60 - 70 e ulaşmakta; gelişme devreleri tamamlandıkça, vasıtalı vergiler oranında bir azalma olmakta ve gelişmiş ülkelerde, Gelir ve Kurumlar Vergileri gibi Vasıtasız Vergiler, gelir bütlerinde önemli bir yeri işgal etmektedir.

Tüketimi hedef alan vergiler; tüketimin yegâne kaynakları olan istihsal ve ithalâta dayanmaktadır. İstihsalin çeşitli kademeleri (tüketiciye

gidinceye kadar geçirdiği safhalar) ve ithalât başlıca vergi ve resimlerin mevzuunu teşkil etmektedir.

Gelişmekte olan bazı devletler; ekonomilerinde çok önemli yer işgal eden bazı istihallerinden «İhracat Vergisi» almakta iseler de; bu vergi önemini gitgide kaybetmektedir. Filhakika, İhracat Vergisi mevzuu olacak malın, dünya pazarlarında her zaman aranan (fiat elâstikliği az olan) bir monopol malı olması gerekmektedir. (Kauçuk, kahve, bakır, krom gibi mallar.)

## VI. KONUNUN EKONOMİK ETKİLER YÖNÜNDE TEORİK OLARAK ELE ALINMASI

Vergiler, bugünkü telâkilere göre, sadece «gelir etkileri» yönünden ele alınmamakta; sosyal ve ekonomik etkileri ile birlikte incelenmektedir. Vergilerin, bütçeye gelir getirmelerinin yanı sıra, gelir dağılımına olumlu etkilerinin bulunması ve ekonomik gelişmeyi teşvik etmeleri (veya hiç olmazsa ekonomik gelişmeyi kösteklememeleri) gerekmektedir.

### A. *Bir Vasıtalı Vergi Olarak Gümrüklerin Fiatlara ve Nihai Müstehlike Yansıması :*

Gümrük vergilerini ve benzeri mükellefiyetleri malı ithal eden şahıslar öderler. İthalâtçı dediğimiz bu grup, vergiyi - bizim gibi ithal imkânları dar ve ithal malları fiatlarının monopol şartları altında teessüs ettiği memleketlerde - kolaylıkla yansıtırlar. Vergi, ithalâtçıdan toptancıya, oradan perakendeciye ve nihayet müstehlike yansır.

Şüphesiz bu yansıma; çeşitli mallara göre, talep ve arzın çeşitli elâstikliklerine göre, miktara göre ve nihayet gümrük vergilerinin nisbetlerine göre değişiklik gösterir. Bunlara, az gelişmiş ülkelerdeki fertlerin gösteri istihlâki temayüllerini de ilâve etmek lâzımdır.

Konunun ehemmiyet arzeden diğer bir yönü şudur : Gümrük Vergi ve Resimlerine mevzu bazı mallar yatırım malları, bazıları ilk maddeler ve yarı mamûller, bazıları da tam anlamı ile tüketim mallarıdır. Tüketim mallarına ilişkin vergiler, bir veya bir kaç aylık kısa bir dönemde son tüketiciye yansımakta; iptidai madde ve yarı mamûllere ait vergiler ise daha uzunca bir süre ithalâtçı, imalâtçı, toptancı veya perakendeci üzerinde kalmaktadır.

Memleketimizde genellikle müşahade edilen, «gümrük vergilerinin ileriye doğru yansıması»dır. Bunun başlıca sebebinin, ithâl edilen malla-



rin piyasada devamlı aranan ve müşterisi bulunan mallar olması teşkil etmektedir.

Yatırım mallarına gelince, bu mallar için -fabrika, tesisler demirbaşlar - ödenen gümrük vergi ve resimleri, yapılan yatırımın maliyetine girmekte ve ancak uzun yıllar boyunca amortismanına tabi tutularak itfa edilmektedir. Bunlar için tanınan amortisman nisbetleri genellikle % 5 - 10 olduğuna göre, gümrük giderlerinin ancak 10-20 yıl zarfında masraf kaydı mümkündür; ki bu durum, istihlâk malı ithalâtçılarına avantaj temin etmekte; yatırım malları ithalâtçıları daha zor durumlar karşısında kalmaktadırlar.

#### B. Yeni Yatırım Kararlarına Etkisi :

Gümrük Vergi ve Resimlerinin uzun veya kısa süreler içinde yansıması mümkün olduğuna göre; vasıtalı vergilerin ekonomiye yaptıkları olumsuz etkiler ile birlikte ele alınması, konuya bir başka yönden açıklık verecektir.

Bir yatırımcı olarak dışarıdan önce tesisler; daha sonra ham maddeler ithal etmeği düşünelim. İlk nazarda üzerinde duracağımız husus, yatırımın maliyetidir. Şayet ithal edilecek makineler çok yüksek gümrük vergilerine tabi ise; ve bu vergiler bir defada tahsil ediliyorsa, gümrük mevzuatının yatırım kararlarına menfi tesirleri olacağından hiç şüphe edilmemelidir. Ancak çok kârlı yatırımlar üzerinde durulacaktır. Şayet, devlet yatırımların teşviki gayesini hedef alan bir politika içinde ise ve bu politikasını vergi sistemi ile ahenkleştirme çabasını taşıyorsa; bu durumda yatırım mallarının yurda hiçbiri gümrük ödemediği veya çok düşük bir nisbet tarifesi dahilinde gümrük ödeyerek girmesine müsaade edebilir. Bugünkü gümrük tarife cetveli incelendiğinde; yatırım malları için düşük nisbetler göremiyoruz. Bunun sonucu, yatırımcı; hem ithal edeceği teçhizat ve makineler için döviz tedariki sırasında, hem de bunların ithalleri sırasından ehemmiyetli ölçüde büyük finansman ihtiyacı duymaktadır. Yatırım kararları sırasında Gümrük Vergi ve Resimleri; en önemli bir sorunu teşkil etmektedir.

#### C. Yerli Sanayiın Himayesi :

Yerli mamûller piyasa ihtiyaçlarına cevap verdiği sırada, bu malların benzerlerinin büyük ölçüde ithal edilmeleri, (şayet ithal edilen mallar ham fiat yönünden ucuz; hem de kalite itibarıyla yüksek ise), yerli malların satışlarının azalması ve nihayet durması sonucunu doğurur.

Genellikle gümrük mevzuatı vazedilirken ve tarifeler tesbit edilirken «himaye görecek sanayi kolları ve himaye süresi» de tesbit edilmek icabeder. Himayenin sakıncaları her ülkede tartışılmıştır; uzun süren himayeler yerli sanayi mamûllerinin fiyatlarının yerli müstehlik aleyhine yükselmesine yol açar; yerli sanayii tembelleğe sevkeder; imalâtçı ve sanayiciler monopol fiyatlarından istifadeye çalışırlar; müstehlik himayesi gayesi ile gümrük kapıları aralandığında, fiyatları sun'î olarak şişmiş, sanayi söner, gider. Müşahadelerimiz şunu göstermektedir ki, memleketimizde, bilhassa «kota kısıtlamaları» ve «yüksek gümrüklerle» himaye görmüş bazı yerli sanayiî fiyatları, dış dev firmaların fiyatları ile mukayese edildiğinde, yaşama şansına pekaz sahiptir.

Şu halde, uzun süren ve hâlen devam eden himayeciliğin mahmurluğundan uyanıp, fiyatlarımızı dünya fiyatlarına uygun seviyelere indirecek tedbirleri almamız lâzımdır. Müşterek Pazara tam üye olarak katılma çabasında olan bir memleket için, birçok sanayi - ticaret ve ham mamulünün fiyatlarında iç ve dış fiyat yeknesaklığının sağlanması ilk hedef olmalı; yüksek fiyatların nedenleri araştırılmalı ve fiyat uygunluğunu sağlayacak tedbirler alınmalıdır.

*D. Yansıma ve Tüketim Kararlarına Etkisi :*

Bugün devletin önemli görevlerinden birinin vatandaşın ekonomik himayesini sağlamak olduğu bilinmektedir. Bir toplumu teşkil eden fertlerin hepsi aynı gelir ve servet durumlarında olmadığına göre; az gelirli vatandaşın fazla vergi ödeyerek ağır bir yük altında kalmamasının sağlanması; aksine yüksek gelirli ve tüketim meyli lüks maddelere kaymış kimselerden de nisbeten ağır vergiler tahsili, hedef olarak alınmaktadır. Muhtelif vergilerde bu gayeleri gerçekleştirecek mahiyette muafiyetler, istisnalar, indirmeler ve nisbet tarifeleri mevcuttur.

Gümrük tarife cetveli tanzim edilirken gözönünde tutulan bir husus; ithal edilecek tüketim mallarının, toplumun hangi gelir tabakalarınca (az, orta veya yüksek gelirli sınıflarca) kullanılacağıın tesbitidir. Şüphesiz gelir seviyesi değıştikçe; tüketim eğiliminde bazı kaymalar olmaktadır.

Tüketim mallarının ihtiyaçları karşılama konusunda gösterdiği değışimin yanı sıra; vergilerden sonraki «fiyatlar», diğer bir değimle müstehlikin (vergiler dahil) ödeyeceği fiyatlar çok önemlidir. Birçok hallerde, (maliyet + vergiler + kâr) dan sonra ortaya çıkan fiyatlar, birçok tüketicinin ulaşamayacağı kadar yüksek olabilir. Bu durumda vergilerin geri yansıması bile bahis konusudur. Buna rağmen, memleketimizde, bazı

lüks mallara (bilhassa otomobil) olan talep o kadar yüksektir ki, birçok ekonomik prensibin hilâfına, bu malların fiatları ne derece yüksek olursa olsun, bir alıcı bulabilmektedir.

#### E. *Konu ile Birlikte Ele Alınacak Diğer Hususlar:*

Gümrük Vergi ve Resimleri konusu incelenirken, gümrükler konusunda yapılan beynelmilel anlaşmaların yarattığı vecibeler ve durumlar ile, Müşterek Pazara tam üye olarak katıldığımız takdirde, bunun gümrüklerimize yapacağı etkiler, gözden uzak tutulmamalıdır.

#### 1. *GATT ve Diğer Milletlerarası Anlaşmalar :*

Bilindiği gibi, iktisadî faaliyetlerin hedefi, fertlerin arzularını tatminidir; bu tatmin bugün büyük kitle istihlâkine dönüşmüştür. Bugün, devamlı bir istihlâk genişlemesi ve istihlâkin bir seviyesinin üstünde sürdürülmesi, bir çok gelişmiş ülkenin hedefi olmuştur. Bu arada, dış ticaretin sağlayacağı faydalardan istifade etmeği düşünen devletler; dış ticaret hadlerinin yükseltilmesini teminen, milletlerarası ticarete konulan kayıtların (mâniaların) kaldırılması ve gümrük tarife cetvellerinde yazılı nisbetlerin yavaş yavaş azaltılması gayeleriyle bir anlaşmaya varmışlardır.

Dış ticaretle ilgili her çeşit vergi konusunda fikri alınan veya fikrini söyleyen GATT, devamlı bir çaba sarfederek, gümrük tarifelerinin düşürülmesini hedef edinmiştir.

GATT başlangıçta 23 devlet tarafından kurulmuştur. Anlaşmanın başlıca hükümleri, gümrük tarifelerinde indirimleri veya konsalidasyonlar tanınmasını, miktar kısıntılarının kaldırılmasını, ve farklı muamelelere son verilmesini kapsamaktadır. GATT diğer beynelmilel teşekküllerle aynı paralelde (Milletlerarası Para Fonu, OCDE gibi) çalışmaktadır. Milletlerarası ticareti teşvik gayesiyle kurulan birlikleri teşvik etmekte; devalüasyon kararlarından haberdar edilmektedir. Gümrük vergileri ve benzerlerinin artırılmasına karşı çıkmakta ise de, birçok hallerde bunları önleyememekte; bazı devletler GATT üyesi olmasına rağmen, bu teşkilâtın prensiplerini devamlı şekilde ihlâl eder bir durum takınmaktadırlar.

#### 2. *Müşterek Pazar ve Gümrük Hudutlarının Kaldırılması :*

##### a) *Sanayimize Yaptığı Etkiler :*

Avrupa Ekonomik Topluluğu (Müşterek Pazar Antlaşması) üye devletlerin ekonomik politikalarında işbirliği sağlamak ve istikrar içinde üye-

## TÜRKİYE'DE GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİ

lerin hayat seviyelerinin yükselmesini teşvik etmek gayesiyle yürürlüğe konulmuştur. Bu gayeleri gerçekleştirmek üzere, üye devletler gümrük resimleri ve miktar tahdidlerini kaldırmağı, üçüncü devletlere karşı müşterek bir gümrük tarifesi ve ticaret politikası uygulamayı öngörmüşlerdir.

Müşterek Pazara Türkiye'nin ortak olarak kabulü 1963 yılında olmuştur. Anlaşma ile Türkiye, 5 yıllık hazırlık dönemi ve 12 yıl geçiş döneminden sonra, gümrük birliği safhalarından geçecektir.

Türkiye tarımsal ürünlerini daha kolay satma ümidiyle Müşterek Pazara girmeğı düşünmüştür. Şurası muhakkaktır ki; tam üye olarak Müşterek Pazara katılmamız halinde, ekonomimiz bir sarsıntı geçirecektir. Türk sanayi mamüllerinin hangilerinin, Müşterek Pazar piyasasında tutunma imkânlarının mevcut olduğu bilinmemektedir. Bilinen yegâne husus, birçok sanayi mamüllerinin maliyetlerinin, Müşterek Pazar ülkelerinin benzeri mamüllerinin fiyatlarına göre yüksek olduğudur. Bugün için, bize göre, yapılması faydalı olacak husus, her sanayi mamülümüzün fiyatını teşkil eden maliyet unsurlarının birer birer gözden geçirilmesi ve maliyet yükseltici tesirleri olan unsurların üzerinde durularak maliyet düşüklüklerinin sağlanmasıdır. Şüphesiz, «mukayeseli maliyetler» cetvellerinin tanzimi sonucu; hangi mamülümüzün (veya sanayimizin), büyük bir dünya pazarında - gümrük himayesi olmaksızın - yaşama imkânlarına sahip olup olmayacağı ortaya çıkacaktır.

### b) *Gelir Bütçemize Yapacağı Etkiler :*

Müşterek Pazar ülkeleri ile yapılan dış ticaret, ehemmiyetli meblâğlara ulaşmaktadır. Bu ülkelerden yapılan ithalâttan alınan gümrük vergisi ve benzerleri; tam üye olarak bu birliğe katılmamız halinde sıfıra inecektir. Ayrıca, birliğe dahil ülkelerden ilerde yapılacak gümrüksüz ithalât, ithalâtımızın genel olarak bu ülkelere kayması sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Bugün ithalâta dayanan bir vergi sistemine sahip olduğumuz açıkça görülmektedir. Müşterek Pazara tam üye olmamız halinde, gelir bütçemizde - gümrük vergileri hasılatında - büyük azalmalar olacaktır. Buna iâveten, bu ülkelerden yapılacak «gümrük vergisiz ithalât», yerli mamüllerden alınan «İstihsal Vergisinin» nisbetinin indirilmesine de yol açabilecektir. Kısaca, Müşterek Pazara tam üye olarak girildiğı takdirde, Türk Vergi Sisteminin yeni baştan gözden geçirilmesi, Gümrük ve Gider Vergilerindeki hasılât azalışlarının telâfisini sağlayacak tedbirlerin alınması gerekecektir.

### 3. Dış Ticaretimizin Gelişmesi ve İthalât İmkânları (Döviz İmkânları) :

Gümrük Vergileri hasılatında artış, ithalâtın artışına bağlıdır. İthalât, bir yandan ihracata ve tediye bilânçosunu dengeye sokan diğer kalemlere (bizde işçi dövizleri ve dış yardımlara) bağlıdır. Son yıllarda dış ticaretimiz şöyle gelişme göstermiştir.

#### DIŞ TİCARET (MİLYON DOLAR)

Yıllar	1965	1966	1967	1968	1969
İhracat (fob)	463.7	490.5	522.3	496.4	536.7
İthalât (cif)	572.0	718.3	684.7	763.7	801.8
Dış ticaret dengesi	— 108.3	— 227.8	— 162.4	— 267.3	— 264.3

Dış ticaretimizden doğan açıklar, dış yardım sağlamak suretiyle kapatılmaktadır. Ancak bu dış yardımlar, kolaylıkla temin edilememekte ve temin edilenlerin gelecek yıllarda iadesi bahis konusu olmaktadır. Dış yardım sağlanmadığı gün, tediye bilânçomuz açık verecek, veya ithalât imkânları daraltılacaktır. Bunu ifade ettiği anlam ise, bir yandan bütçe de gümrük gelirleri azalacak, diğer yandan bazı yatırımlar ve ithalâta bağlı sanayi faaliyetleri yavaşlayacaktır.

Her halükârda, devamlı şekilde tediye muvazenesi açık veren bir memleket olarak devam edemeyeceğimiz hususu dikkate alınarak, bu konuda en kısa sürede bazı tedbirler ittihâzı gerekecektir. Şurası muhakkaktır ki, Türkiye tediye muvazenesini denkleştirici imkânlarla sahip bir ülkedir; bu imkânın iyi kullanılması şarttır.

### 4. Kaçak İthalât ve Yarattığı Olaylar :

Kaçak ithalât, çok defa yerli sanayi mamûllerinin rekabet şartlarını bozmaktadır. Meselâ; yerli tekstil sanayii mamûlleri yüksek nisbette İstihsal Vergisi öderken; kaçak tekstil mamûlleri bu verginin (ihracatta vergi iadeleri sebebiyle) ve gümrük vergilerinin dışında kalmaktadır. Kaçak kahve, çay ve sigara ithalâtı Tekel satışlarını azaltmaktadır. Buna karşılık kaçak altın ithalâtı, hiçbir ekonomik faydası olmayan altın ticaretini teşvik etmektedir. Resmî kayıtlarda görünmeyen bu ithalât ve ihracat kendi içinde bir muvazene halinde bulunmaktadır; kaçak ithalâtın finansmanı, yine kaçak canlı hayvan, barsak, deri, fıstık, yağ vs. ihracatı ile sağlanmaktadır.

## TÜRKİYE'DE GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİ

Bedelsiz ithalât ile müştereken ele alındığında, kaçak ithalâtın, bazı sanayi kollarında durgunluğa yol açtığı bile söylenebilir. Yaptığımız bazı tahmini hesaplara göre, kaçak ithalâtın ekonomimizde hâlen 1 milyar liranın üzerine çıkan bir yeri olduğu tesbit edilebilmektedir.

### 5. Advalorem ve Spesifik Vergi Sorunu :

Bugün için halledilmiş ve prensibe bağlanmış bir konu da, ithalâta hangi esasın vergiye matrah teşkil edeceği hususudur. Önceleri, kolaylıkla tesbit ve tahsil kolaylığı sebebiyle spesifik esas uygulanmakta idi; daha sonra vergileme prensiplerine daha uygun olan advalorem esasa geçilmiştir. Bu suretle, ithal edilen malın hakiki kıymeti «vergi matrahı» olmağa başladı; fakat bu defa da matrahın tesbiti, diğer bir deyimle vergiye tabi olacak kıymetin doğru olarak bulunması (değer tesbiti) bir mesele ortaya çıkarmıştır. Bugün gümrüklerimizde yapılan kaçakçılıkların bir şekli de; ithal edilecek malın kıymetini düşük beyan etmek suretiyle daha az vergi ödeme şeklinde cereyan etmekte ve bu suretle kaçak ithalâttan ortaya çıkan haksız rekabet durumu, burada da aynı tesirleri icra etmektedir.

### 6. Vergiden Muaf İthalât :

Memleketimize yapılan ithalâtın az bir miktarı Gümrük Vergisi ve benzeri vergilerden muaf tutulmuştur. Bunlar çeşitli sebeplerle ve özel kanunlarla tanınmış vergi muafliklarıdır. (Meselâ; Surplus ithalâtı, Nato, Ereğli, Gemi, DSI, TCK, MKE, THY, Petrol Şirketleri, gübre ve ziraî âletler ithalâtları özel kanunlar ile vergiden muaf tutulmuşlardır).

Aşağıdaki cetvel, son yıllarda yapılan ithalâtın vergili - vergisiz olarak ayrımını göstermektedir.

Yıllar	Genel ithalât (milyon dolar)	Vergili ithalât	Vergisiz ithalât
1965	571	503	68
1966	718	622	96
1967	684	627	57
1968	763	675	88

Muhtelif kanunlarla verilen (Gümrük Vergisi ve benzeri vergiler muafiyetleri) incelendiğinde, görülür ki, ekonomik kalkınma ve kamu ya-

ranı düşünceleriyle vergi dışı bırakılan müesseseler, teşekküller, hatta şirketler olmuştur. Devlet, muafiyet bahşettiği bazı müesseseleri, kuruluş yıllarında, ağır Gümrük Vergileri baskısı altında tutmak istememiştir.

Bu geniş görüşlü prensip geliştirildiğinde kuruluşlarına öncelik verilmesi düşünülen, ekonomik ve sosyal faydası ağır basan birçok yeni yatırım için gümrük vergisi muafiyetinin tanınması temennisi ileri sürülebilir. Ancak; yine temenni edilir ki, bu muafiyetler genel anlamda vergi adaletini zedelemesin ve haksız işlemlere ve rekabete yol açmasın.

## VII. TÜRK GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİ İLE İLGİLİ TEMENNİLER VE MÜTALÂALAR :

Buraya kadar olan izahlarımızdan bazı genel sonuçlar çıkarmak mümkündür. Aşağıda, gümrüklerle ilgili bazı mütalâalara ve temennilere özet olarak yer verilmiştir.

A. Türk Gümrük Vergileri ve bu vergilere bağlı ithâlde Alınan İthalât Vergisi; İthalât Damga Resmi ve Rihtım Resmi; ithal edilen tüketim mallarının fiyatlarına yansiyarak bunların yükselmesine sebep olmakta; ithâl imkânlarının darlığı, bu faaliyetleri çok kârlı ve cazip bir duruma sokmaktadır.

B. Vergi sistemimiz ithalâta dayanan vergilere aşırı derecede bağlıdır. Bu bağlılık, ithâl imkânları daralması nisbetinde, genel bütçe gelirleri için tehlikeler yaratmakta; dış yardımların azalması ölçüsünde gelir bütçesindeki tahmini rakamların gerçekleşmesi güçleşmektedir.

C. Gümrük vergilerimiz; ithalât kısıtlamaları yoluyla yeni bir sanayi doğumuna ve gelişmesine sebep olamamıştır. Yeni gelişmekte olan sanayimiz daha ziyade, kota kısıtlamalarından faydalanmıştır. Gümrük Vergileri ve kota sistemi müştereken faaliyette bulunarak, Türk sanayiini rahatlığa (rehavete) sevketmişlerdir. Bugün, yabancı malları ile fiyat rekabeti yapamıyacak seviyede bazı sanayi doğuşuna ve gelişmesine şahit olmaktayız; bu gelişme (temenni edilmemekle beraber) Müşterek Pazara girildiği takdirde tamamen duracağı benzenmektedir.

D. Gümrük muafiyetleri, yeni yatırımlar ve ekonomik gelişme düşünülmeden tanınmıştır. Gümrük Vergisi Kanunu ile verilen muafiyetler ufak bir kaç konuya ve şahsa inhisar etmektedir. Büyük finansman gerektiren yatırımlardan sadece bazılarına, özel kanunlarla, gümrük ve benzeri vergilerden muafiyet bahşedilmiştir. Bu çeşit büyük yatırımların teşviki için, yatırım malları ithallerine büyük nisbette muafiyet tanınması temenni edilebilir.

## TÜRKİYE'DE GÜMRÜK VERGİ VE RESİMLERİ

E. Gümrük Vergileri ile, yeni doğan sanayiın himayesi bir dereceye kadar öngörülmekte ise de; Gümrük himayeciliğinin belli sürelerle yapılması şarttır. Uzun süren himayeler ekonomik gelişmenin aleyhinde olmaktadır; süre uzadıkça, yurt içinde fiat yükselmeleri ve müstehlikin bazı mamûllere yüksek fiatlar ödeme mecburiyetleri ortaya çıkar. Bu olumsuz sonuçlar; bazı sanayi dallarına belli himaye süreleri tanımak suretiyle giderilebilir.

F. Hâlen gümrük vergilerinin yüksekliği, kaçak ithalâtın cazibesini artırmaktadır. Kaçak ithalât ve ihracat geliştiği ölçüde, döviz gelirlerine hâkimiyet azalmakta ve kaçakçılığın yarattığı haksız rekabet - ekonomik sonuç - ve ahlâki gerileme - sosyal sonuç - cemiyetimizi sarsmaktadır.

### GENEL TARTIŞMA

Tartışmanlar, Gümrük Vergisinin Maliye Bakanlığına bağlanması, Ortak Pazara girildiği takdirde uğranacak vergi kaybı üzerinde durmuşlar, ve bu vâridat açığının nasıl kapatılacağını sormuşlardır. Sanayi malları fiatının yüksekliğinin sebebinin sadece himaye olmadığını, yatırım mallarının ve ham maddenin ithâlinde ödenen vergilerin yüksek oranlara ulaştığını belirtmişlerdir. Ayrıca Ortak Pazara girmenin tediye bilânçosundaki etkisi tartışılmış ve petrol üretiminin bunu kapatmayacağı ileri sürülmüştür.

Adnan Başer Kafaoglu, bir açıklama yaparak Türk ekonomisi üzerinde etkisi çok önemli olan gümrük mevzuatının tutarsız olduğunu ve yeniden düzenleme çabalarına başladığını söylemiş, geçmişe ait hesaplara göre, Gümrük Vergisinde % 10 indirimin 70-80 milyon TL. vergi kaybına sebep olacağını, bu miktarın 22 yıl sonunda toplam olarak 36 milyar TL. ya ulaşacağını belirtmiştir. İthalâtı Ortak Pazar dışı ülkelere kaydırarak bir kısım kaybı telâfinin mümkün olduğunu söylemiş ve liberasyon hadlerinde yapılacak değişiklikleri açıklamıştır. Yatırım malları üzerinden alınan verginin yüksek olmasına rağmen, maliyetleri fazla etkilemediği belirtilmiştir.

Konuşmacı, vergi toplama görevinin ileride Maliye Bakanlığına verilmesini temenni etmiş, ancak sür'atli işlem isteyen Gümrük muamelelerinin ağır işleyen V.U.K. içine alınmaması gerektiğini belirtmiştir. Petrol, maden ve yiyecek maddeleri üretimi ve ihracatı ile, Ortak Pazar'ın tediye bilânçosunda yapacağı olumsuz etkinin bir ölçüde giderileceğini ileri sürmüştür.



# Türkiye'de Emlâk Vergileri

*Özün AKGÜÇ*

Osmanlı Bankası A.Ş.  
Umum Müdürlük Müşaviri

## I. GİRİŞ

Mali terminolojimizde, Emlâk Vergileri, Bina ve Arazi Vergilerini kapsayan bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. (1) Bu nedenle açıklamalarımız özellikle Bina ve Arazi Vergileri kadrosunu içine alan, 29 Temmuz 1970 tarihinde kabul edilen 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu ile ilgili olacak ve bu kanunun getirdiği yenilikler ve muhtemel ekonomik etkileri konuşmamızın ağırlık noktasını teşkil edecektir.

## II. EMLÂK VERGİSİNİN GENEL KARAKTERİSTİKLERİ

Emlâk vergisinin ekonomik etkilerini incelemeden önce, bu verginin özelliklerini kısaca ortaya koymakta yarar vardır. Söz konusu verginin genel karakteristikleri şöyle özetlenebilir :

- A. Türkiye'de Emlâk Vergisi, muayyen mülk tipleri üzerine (bina ve arazi üzerine) inhisar etmiştir. Bu niteliği ile, servetlerini daha ziyade taşınabilir mallara ve menkûl kıymetlere yatırmış olanlar lehine bir ayırım sağlamakta, gayrimenkul sahiplerinin, nisbeten daha ağır

(1) Vergi Reform Komisyonu Raporları. Cilt III, Sa.287.

## TÜRKİYE'DE EMLÂK VERGİLERİ

bir vergi yükü altında kalmasına yol açmaktadır. Emlâk Vergisi, bu niteliği dolayısıyla, bina ve araziye sahip olmanın, kanunî bir müeyyidesi olarak düşünülebilir.

- B. Emlâk Vergisi sınırları, kısmî ve gayrîsafî servet vergisi niteliğini göstermekte, emlåke mukabil mevcut borçlar için hiç bir ayarlama ve indirme yapılmamaktadır. Diğer bir deyişle, bina ve arazi sahiplerinin, borçları için vergi matrahından herhangi bir indirim yapmalarına cevaz verilmemektedir.
- C. Emlâk Vergisi, reel (aynî) bir vergidir. Vasıtasız vergiler alanında reel vergi, taşıdığı anlam bakımından bir şeye bağlı olan vergidir. Sözkonusu vergiye malî terminolojide, bu niteliğini belirtmek üzere objektif vergi veya randıman vergisi de denilmektedir. (2)

Verginin reel karakteri dolayısıyla Emlâk Vergisinde, mükelleflerin kişisel ve aile durumları nazara alınmamakta, vergi doğrudan doğruya emlåke bağlı bulunduğundan, mükellef, emlåke ait vergiyi ödeyen ajan durumunda kalmaktadır. Bu karakteri ile Emlâk Vergisi, modern vergi sistemi içinde, vasıtasız şahsî gelir ve servet vergilerinden sonra ayrı bir kategori teşkil etmektedir.

- D. Emlâk Vergisi, mahallî (lokal) bir vergidir.

Malî tevzin teorisi ve tatbikatı, vasıtasız mükellefiyet alanında şahsî vergilerin devlet vergisi olarak organize edilmelerini ve uygulanmalarını gerektirmektedir. Gelir, Kurumlar Vergisi gibi, şahsî vergilerin yanısıra masif varidat sağlıyan vasıtahı vergiler de devletin elinde toplanmaktadır. Bu durum karşısında Devlet ve mahallî idareler arasınca malî yönden bir denge kurabilmek için hiç değilse vasıtasız reel vergilerin tamamen mahallî idarelere bırakılması gerekmektedir. (3) Bu nedenle, hemen hemen bütün dünyada genel eğitim emlåk vergilerinin tamamen mahallileştirilmesi yolundadır. Gerçekten Emlâk Vergisi, karakteri ve yapısı itibariyle lokal bir vergi olarak uygulanmağa en elverişli mükellefiyetlerden biridir.

Bilindiği gibi, memleketimizde 1936 yılında çıkan 2871 sayılı kanunla, bina, arazi ve bina buhran vergileri, İl özel idaresine devredilmiştir. Son Emlâk Vergisi kanunu ile verginin tarih ve tahsili Maliye Bakanlığı teşkilâtına bırakılmış fakat emlåk vergisi hasılatın-

(2) a. g. e. S. 288.

(3) a. g. e., S: 288-289.

dan İl Özel İdareleri ile Belediyelere pay verileceği kabul edilmiştir. (4)

E. Emlâk Vergisinin fiskal hasılât içerisindeki nisbî önemi azalmaktadır. Emlâk Vergisinden sağlanan hasılât, mutlak olarak artmakla beraber, yalnız Türkiye'de değil, verginin gereği gibi işlendiği yabancı ülkelerde de verginin, fiskal hasılât içerisinde nisbî önemi gerilemektedir.

F. Emlâk Vergisi, esas itibariyle malî amaçlı bir vergidir.

Reel olan ve belli bir mevzu üzerinde oturtulmuş bulunan Emlâk Vergisinin bünyesi icabı, sosyal ve ekonomik politikanın bir aracı ve yardımcısı olarak etkisi sınırlıdır. Diğer bir deyişle, bu geniş ve yaygın mükellefiyetin, malî karakteri dışında sosyal ve ekonomik fonksiyonları, devlete masif varidat sağlayan gelir, kurumlar, gider ve gümrük vergilerine kıyasla önemsizdir.

### III. EMLÂK VERGİSİNİN TÜRKİYE'DE TARİHİ GELİŞİMİ :

Memleketimizde emlâk vergisinin geçirdiği tarihi gelişim dört dönemde toplanabilir :

1. Emlâk Vergisi
2. Musakkafat Vergisi
3. Bina ve Arazi Vergileri Rejimi
4. 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu

#### A. Emlâk Vergisi :

Türkiye'de «Emlâk Vergisi» Tanzimattâ başlıyan malî ıslâhat hareketinin bir devamı olarak, 1863 yılında vergiciliğimize girmiş ve 1910 yı-

(4) Emlâk Vergisi Kanununun 36 ncı maddesine göre, Emlâk Vergisi hasılâtından İl Özel İdaresi ile Belediyelere aşağıdaki esas ve ölçülerde pay verilir.

- (1) Belediye sınırları içerisindeki, arazi ve binalardan alınan Emlâk Vergisi hasılâtının % 30'u Özel İdarelere, % 50'si Belediyelere,
- (2) Belediye sınırları dışındaki arazi ve binalardan alınan vergi hasılâtının % 70'i Özel İdarelere ödenir. Ancak, yukarıdaki 1 ve 2 nci fıkralara göre; İl Özel İdarelerine ayrılan payın % 3'ü kesilerek köy idareleri sermaye payı olarak İller Bankasına verilir. (Bu son fıkra, Senato geçici komisyonu tarafından ilâve edilmiştir.)

## TÜRKİYE'DE EMLÂK VERGİLERİ

hına kadar yarım asra yakın bir süre bina ve arazi bu ad altında vergilendirilmiştir.

Emlâk Vergisinin matrahı, arazi ve binaların değeri idi. Memleketin o zamanki şartları altında, irat takdirinin çeşitli zorluklar göstermesi, değer, vergi matrahı olarak kabulünü gerektirmiştir. Gerçekten, geçen asrın ikinci yarısında köylerde arazi kiralınması genel bir şey olmadığı gibi, küçük kasaba ve şehirlerde mesken kiralınması da çok sınırlı idi. Bu sebeple, emlak vergisinin, arazi ve binaların takdir edilecek değerlerinden alınması daha uygun görülmüştür. Akarlardan ilk yıllarda, değer üzerinden alınan vergi yanında bir de irat üzerinden vergi alınmak yoluna gidilmiş ise de hem irat, hem kıymet takdirinin güçlükleri, ikametgâh ile akar'ı birbirinden ayırmanın zorlukları nedeni ile 1880 de irat üzerinden ayrıca bir vergi almaktan vazgeçilmiştir.

1863 tarihli Emlâk Vergisinde, tahrir usulü ile bina ve arazinin değerinin takdiri cihetine gidilmiş, ancak çok ilkel şekilde yapılan tahrir ve objektif esaslardan yoksun, keyfi değer takdirleri, mükellefler arasında adaletsiz sonuçlar doğurmuştur. Nizamname ile beş yılda bir tadil yapılması öngörülmüş ise de bu tadil, bazı istisnalarla hiç yapılmamış, bundan dolayı başlangıçtan itibaren yetersiz ve adaletsiz olan değer takdirleri, zaman geçtikçe daha da bozulmuş verginin, mükelleflerin vergi ödeme iktidarı ile hiç bir ilişkisi kalmamıştır. (5)

Verginin nisbeti, ilk önce arazi ve binalarda binde 4, akar halindeki binalarda ayrıca irat ücretinden % 4 idi. Sonra, binalardaki nisbet binde 8'e, ve akarlarda binde 10'a çıkarılmıştır.

İkinci Meşrutiyette, 1912 Harp Vergisi Kanunu ile, Arazi Vergisinin nisbeti binde 6 olmuştur. 1925 yılında Aşar kaldırıldıktan sonra, altın ve kâğıt para farkı da gözönünde tutularak Arazi Vergisi 8 misli artırılarak binde 48'e çıkarılmış, 1929 tarihinde Tevhidi Kûsûrat Kanunu ile bu nisbet binde 65'e iblâğ edilmiştir.

### *B. Musakkafat Vergisi :*

Gerek tahminlerdeki ilkelik ve gerilik, gerek tarh ve tahsilindeki düzensizlik yüzünden çok bozuk bir halde bulunan Emlâk Vergisinin düzeltilmesine, II. nci Meşrutiyetten sonra teşebbüs olunmuş, arazi ve bina vergileri birbirinden ayrılarak, 1910 yılında binalar için irada dayanan ayrı bir «Musakkafat Vergisi» ihdas olunmuştur. O devirde tarımda asıl

(5) Pelin, İ. F. : Finans İlimi ve Finansal Kanunlar.

önemli olan Aşar olduğundan, Arazi Vergisinin ıslâhı, ilerki bir tarihe bırakılmıştır. Ancak, arazi için vergi getirilmemiş, Emlâk Vergisinin araziye münhasır olmak üzere, (bina tahriri yapılmayan yerlerde bunları da kapsamak üzere) uygulanmasına devam edilmiş, 1833 sayılı Arazi Vergisinin 1931 yılında yürürlüğe konması ile Emlâk Vergisi tarihe karışmıştır.

Musakkafat Kanunu için memleketimizde ilk ve muntazam, modern vergi kanundur, denilebilir. (6) Bu kanunun getirdiği en önemli değişiklik, değer esasının bırakılarak, vergiye matrah olarak gayri safî iradın alınmasıdır.

Musakkafat Kanunu, on yılda bir genel bir tadil ile, bina kıymetinin daimî sebeplerle üçte bir düşmesi halinde hususi tadil imkânları kabul etmiş idi. Ancak, bu tadiller yapılmamış vergi, 1837 sayılı Bina Vergisi Kanununa kadar olduğu gibi kalmıştır. Verginin nisbeti % 12 idi. Ancak, değirmen fabrika ve ahşap binalarda, bakım masrafları fazla olduğundan, takdir edilen irattan % 25 indirim yapıldıktan sonra, vergi alınırdı. 1929 yılında, verginin nisbeti fabrika, imalâthane ve ikamet yeri olan ahşap binalarda % 13'e, diğer musakkafatta % 17'ye yükseltilmiştir.

### C. Bina ve Arazi Vergileri Kanunları :

Türkiye'de Emlâk Vergisi ve bunu izleyen ilk modern Vergi Kanunu olarak vergi sistemimize giren Musakkafat Vergisi dönemleri geçirildikten sonra, 1931 yılında üçüncü merhale olarak hâlen yürürlükte bulunan, fakat 1819 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi ile 1 Mart 1971'de tarihe karışacak olan Bina ve Arazi Vergisi rejimine gelinmiştir. Mevzu eski önemini kaybetmiş olduğundan, bu vergilerin devletin malî kaynakları arasından çıkarılarak, mahallî idarelere devredilmesi uygun görülmüş, bu amaçla 1936 yılında yürürlüğe konulan 2871 sayılı kanunla her iki vergi İl Özel İdarelerine terk olunmuş, ancak belediyelere kendi sınırları içindeki Bina Vergisi hasılâtından pay verilmesi yoluna gidilmiştir.

Hâlen yürürlükte olmakla beraber, yakın bir gelecekte yürürlükten kalkacak olan Bina ve Arazi vergileri rejiminin, ana çizgileri ile şöyle özetlenmesi mümkündür.

#### 1. Bina Vergisi :

Bina Vergisinin temelini 1931 tarihli ve 1387 sayılı kanun teşkil et-

(6) Pelin, İ.F. a. g. e., S. 311.

mektedir. Bu kanun bir çok ek ve tadil kanunları ile değişikliğe uğramış, tahrir de dahil olmak üzere, usul hukukuna ait hükümleri Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir.

Bina Vergisinin mevzuuna Türkiye sınırları içinde bulunan ister ikamete, ister herhangi bir suretle kullanmaya tahsis edilmiş olsun, gerçek ve tüzel kişilere ait bütün binalar girmektedir. Kanunda bina kavramı çok geniş tutulmuş, inşa edildiği madde ne olursa olsun, gerek karada, gerek su üzerindeki sabit yapılar bina sayılmıştır. Bina mütemmimlerinden olan arazi ve arsalar da bina vergisine tabî tutulmuştur.

Bina Vergisi sistemimizde, sosyal, ekonomik, vergi idaresinde kolaylık gibi çeşitli nedenlerle devamlı ve geçici muafiyet ve istisnalar kabul olunmuştur. Ancak, yakın bir gelecekte Bina Vergisinin ve Bina Vergisi Kanununun tadilleri ile tanınan istisna ve muafiyetler, yerlerini Emlak Vergisi Kanununda yer alan istisna ve muafiyetlere bırakacağından, burada istisna ve muafiyetler ayrıntılı bir şekilde sayılmamıştır.

Verginin mükellefi, binanın maliki, intifa hakkı varsa bu hakkın sahibi, bunlar yoksa binayı, malik gibi kullanan ve işgal edenlerdir.

Bina Vergisinin matrahı, binanın safî iradıdır. Safî irat, tahrir usulü ile takdir olunan gayri safî iraddan, itfa ve idame giderleri karşılığı olarak % 20 oranında bir indirim yapıldıktan sonra, kalan miktardır. Gayri-safî iradın tahrir ve tahminindeki esas, o binanın bulunduğu mahalde cari olan kiralara nisbetle, sahibinin kiraya verdiği takdirde alabileceği bir yıllık kira bedelidir.

Bina Vergisi Kanununun ilk şeklinde, değirmen, fabrika ve imalât-hanelerin gayrisafî iratlarının takdirinde içlerinde bulunan sabit istihsal tesisleri ayrıca nazara alınmakta iken 309 sayılı kanunla, bu sabit tesisat, vergi mevzuunun dışına çıkarılmıştır.

Bina Vergisinin nisbeti % 12 dir. Bu nisbet 1932 yılında Buhran Vergisi ile sahibinin bizzat oturduğu meskenler için Bina Vergisinin 1/6'sı akar ile ticaret, sanat ve meslek icrasına mahsus binalarda 1/3 oranında arttırılmıştır. Bu suretle vergi oranı, meskenlerle, akar ve ticarethaneler için farklılaştırılmıştır.

1941 yılından itibaren de Bina Vergisine Buhran Vergisinin bir katı nisbetinde, hasılâtı devlete ait olmak üzere, Savunma Vergisi zammı eklenmiştir. 1936 yılında çıkan 2871 sayılı Kanunla İl Özel İdarelerine terk olunmak suretiyle mahallileştirilmiş olan Bina Vergisi kısmen de Devlet Vergisi olmak üzere karma karakterli bir vergi niteliğini almıştır.

1 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe giren 489 sayılı kanunla binalardan alınan Savunma Vergisi nisbeti artırılmış, 1837 sayılı kanun gereğince binalardan alınmakta olan verginin, 1) Sahibinin bizzat oturduğu meskenlerden % 25'i, 2) Kiraya verilen meskenlerden % 75'i ve 3) Ticarethanelerden % 100'ü nisbetinde Savunma Vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bina Vergisinin bu zamlarla birlikte nisbeti, safî irada göre şöyle olmuştur :

	Meskenlerde	Akarlarda	Ticarethanelerde
Bina Vergisi	% 12	% 12	% 12
Buhran Vergisi	% 2	% 4	% 4
Millî Savunma Vergisi	% 3	% 9	% 12
<b>Toplam :</b>	<b>% 17</b>	<b>% 25</b>	<b>% 28</b>

Görülüyor ki, Buhran ve Savunma Vergileri ile birlikte Bina Vergisinin nisbeti, vergi matrahına göre, meskenlerde %17'ye, akarlarda %25'e, ve ticarethanelerde % 28'e yükseltilmiş olmaktadır.

## 2. Arazi Vergisi :

Araziden alınmakta olan verginin dayanağını 1931 tarihli ve 1833 sayılı kanun teşkil etmektedir. Bu kanun, yukarıda açıklanan eski Emlâk Vergisi mevzuatını ortadan kaldırarak vergiye daha modern bir şekil vermiştir.

Arazi Vergisinin mevzuunu, Türkiye sınırları içinde bulunan, ziraat yapılan veya yapılmayan gerçek ve tüzel kişilere ait sahipli arazi teşkil etmektedir. Üzerinde bina bulunmayan ve bina mütemmimlerinden olmayan arsalar da arazi sayılmaktadır. Kanun, arsaları, ticaret ve sanat işlerinde müstakilen kiralanıp, kiralanmadığına göre, iratlı ve iratsız olarak ikiye ayırmaktadır.

Arazi Vergilerinde, çeşitli nedenlerle devamlı ve geçici istisnalar kabul edilmiş olup, 1833 sayılı kanun bu istisnalara, eski Emlâk Vergisi mevzuatına kıyasla açıklık vermiştir.

Devlete, katma ve hususi bütçe ile idare edilen teşekküllere, belediyelere, kamu menfaatine yararlı derneklere ait olup kiralanmayan arazi, tarımın gelişmesine matuf örnek fidanlıklar, nümune tarlaları, parklar,

çocuklara ait bahçeler, spor sahaları gibi arazi devamlı istisnalar içinde yer almıştır.

Yeniden yetiştirilecek bağlar, güllükler, meyvecilik ve incirlikler, fidanlık ve zeytinlikler, tarıma yeni açılan arazi, yani orman ve dutluklar için 3 ilâ 20 yıl arasında değişen çeşitli sürelerle geçici istisnalar kabul olunduğu gibi, turizm müesseselerine ait araziye de geçici istisna tanınmıştır.

Verginin mükellefi, arazinin maliki, intifa hakkı varsa bu hakkın sahibi, bunlar yoksa araziyi malik gibi kullananlardır.

Arazi Vergisinin matrahı, arazinin tahrir usulü ile bulunan değeridir. Değerin takdir ve tahminindeki esas, arazinin alım satım, yani rayiç değeridir. Bu değeri tayin etmek mümkün olmazsa, kiraya verilmesi halinde getireceği kira bulunarak, bunun 10 katı arazinin değeri sayılır. Arazinin 1936 yılında yapılan genel tahrirdeki değerine ve sonradan tadilat yolu ile takdir olunan değerlerine, 1961 yılından itibaren 309 sayılı kanunla kat sayılar uygulanarak, eski değerler yükseltilmiştir.

1833 sayılı kanunla Arazi Vergisi nisbeti, arazi ve iratlı arsalarda binde 10, ve iratsız arsalarda bine 5 olarak tesbit edilmiş idi 1 Mart 1964 sayılı kanunla yapılan değişiklikte, arazi için vergi nisbeti değiştirilmemiş fakat iratlı ve iratsız arsalar için nisbet, kıymetin % 15'ine yükseltilmiştir.

II. Beş Yıllık Kalkınma Plânı Vergi Reformunun Ana Hatları bölümünde Arazi ve Bina Vergilerinin ıslâhını bir tedbir olarak öngörmüş ve son 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu ile de, 1.3.1971 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 1833 ve 1837 sayılı Arazi ve Bina Vergileri Kanunları yürürlükten kaldırılmıştır.

#### IV. EMLAK VERGİSİ REFORMUNUN HEDEFLERİ VE GETİRDİĞİ YENİLİKLER :

Emlâk Vergisi Reformunun hedefleri ve 1319 sayılı kanunun getirmiş olduğu yenilikler şöyle özetlenebilir.(7)

##### A. Verginin Verimini Arttırmak :

Ortaçağ kalıntısı olarak nitelendirilen Emlâk Vergisinin modern malî nizam içerisinde yerini muhafaza etmesinin sebebi, bu verginin özellikle

(7) Emlâk Vergisi Kanunu Gerekçesi.



mahallî idareler için önemli bir gelir kaynağı teşkil etmesi ve çok uzun süredir uygulandığından alışlagelmiş olmasıdır.

Son Emlâk Vergisi Kanunu ile güdülen amaçlardan biri de verginin verimini arttırmak, mahallî idarelere ek kaynaklar sağlamaktır. Ancak, Emlâk Vergisi ne kadar iyi organize edilirse edilsin, vergi hasılatının hiç bir zaman çağımızın masif randımanlı vergileri seviyesine yükselmesi ve hatta yaklaşması beklenmemektedir.

#### B. Vergiyi Modern, Etkili ve Kolay Uygulanabilir Hâle Getirmek:

Vergiyi modern, etkili ve kolay uygulanabilir hale getirmek için 1319 sayılı kanunun getirdiği yenilikler ve değişiklikler şöyle özetlenebilir:

1. Bina ve Arazi Vergileri, Emlâk Vergileri, Emlâk Vergisi adı altında toplanmıştır.

Emlâk Vergisi terimi, hâlen yürürlükte bulunan Bina ve Arazi Vergilerini kapsamaktadır. Kanunun gerekçesine göre, sözkonusu iki verginin reel (aynî) ve mahallî olmaları itibariyle aynı niteliklere sahip olmaları böyle bir birleştirmeyi gerekli kılmıştır.

2. Bina ve arazide değerlendirme ölçüleri birleştirilmiştir.

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, hâlen yürürlükte olan sistemde, değerlendirme ölçüleri, arazi için servet değeri, binalar için irat (kira) değeridir. Diğer bir deyişle, bu günkü sistemimiz arazide servet değeri esası, binalarda irat esası şeklinde iki ayrı ölçüye dayandırılmıştır. Emlâk Vergisi sisteminde bu ölçülerden yalnız birinin uygulanmasının daha uygun olacağı düşüncesi ile son 1319 sayılı kanunla iki ölçü esasından ayrılmış, bina ve arazi için değerlendirme ölçüleri birleştirilmiştir. Buna göre, gerek Arazi Vergisinin gerek Bina Vergisinin matrahı, vergi değeri, diğer bir deyimle, bina ve arazinin rayiç bedeldir.

Emlâk Vergisi Kanununun gerekçesinde, değerlendirme ölçüsü olarak, irat değeri yerine, rayiç değerinin seçilmesinin nedenleri şöyle açıklanmıştır :

a) Bu değerlendirme tekniği (rayiç değer) servetleri değerlemede en çok kullanılan tekniktir.

b) Kalkınmakta olan ülkelerde, gerek merkezî hükümetin gerek mahallî idarelerin enfastrüktür yatırımları ve diğer harcamaları, emlâk değerinde daimî değişiklik meydana getirmekte; buna karşılık benzeri değişiklikler, aynı ölçüde ve nisbette emlâk iratlarına aksetmemektedir.

## TÜRKİYE'DE EMLÂK VERGİLERİ

c) Sahibinin oturduğu emlak için irat takdiri her zaman için güçlüklerle yol açmaktadır.

d) İratlardaki değişikliği izlemek büyük güçlükler arzettiği halde, servet değerindeki değişiklikler daha kolay izlenebilmektedir.

e) Emlak Alım, Veraset ve İntikal, Gayrimenkul Değer Artışı gibi çeşitli vergi kanunlarında rayiç değer esası benimsenmiştir. Emlak Vergisinde de değerlendirme ölçüsü olarak rayiç bedel alınmakla, emlakle ilgili bütün vergilerde aynı ölçü kabul edilmiş olmaktadır.

### 3. Genel tahrir usulü yerine beyan esası getirilmiştir.

Yeni kanunla Bina ve Arazi Vergilerinde uygulanan tahrir usulü yerine beyan esası getirilmiştir. Beyan esasının nedenleri, kanun gereğesinde şöyle açıklanmıştır :

a) Genel tahrir usulü, verginin bünyesi ve malî verimi ile kıyaslanamayacak derecede güç ve masraflıdır. Memleket yüzeyine dağılmış milyonlarca emlak biriminin tahriri, vergi idaresi için büyük güçlükler yaratmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanununda öngörülmüş olmasına rağmen, 1937 yılından beri memleketimizde genel tahrir yapılamamıştır.

b) Değerleme için bazı normlar konulabilirse de, tahrirlerde, prensip itibariyle, vergilemeye konu teşkil eden her emlak biriminin vergi değeri ayrı olarak tesbit edilmektedir. Bu nedenle, tahrir usulü ile vergilemede kesinlik, eşitlik ve adaleti tam olarak sağlanamamaktadır.

c) Tahrirlerde görevli komisyonların aynı nitelik ve seviyede kurulmasını sağlamak imkânsızdır. Bu hal değerlemede büyük farklılıklar yaratmaktadır.

d) Beyan usulü, Türk Vergi sisteminde genellikle benimsenmiş temel bir ilkedir. Vergi değeri (rayiç değer) ölçüsünün kullanıldığı diğer vergilerde de beyan usulü uygulanmaktadır. Beyan usulü vergi idarelerinin, beyan edilen değerleri inceleyerek, ek tarhiyatta bulunması imkânını ortadan kaldırmamaktadır.

Tahrir usulünün, gerekçede sayılan eksikliklerine, mahzurlarına şu ikinci sakınca da eklenebilir.

1) Tahrir usulünde, değerlendirme ve vergilemeler, tahmin ve takdire dayandığından, mükellefler yönünden geniş ölçüde itiraza uğramakta, çok hacimli olan itirazlar, kaza mercilerini fazlası ile meşgul ettiği gibi verginin uygulanmasını da geciktirmekte ve güçleştirmektedir. (8)

(8) Vergi Reform Komisyonu Cilt III. S: 292.

2) Genel tahrirler ve genel mahiyette olan revizyonlar, özellikler personel giderleri yönünden devlete çok pahalıya mal olmaktadır. (9)

4. Verginin Tarh ve Tahsili, Maliye Bakanlığı Teşkilâtına Bağlanmıştır :

Emlâk Vergisi reformuna girilirken, bu reformun gereği olarak, teşkilât yönünden de tarh ve tahsil usulünün yeni bir nizama bağlanması zorunlu görülmüş ve Emlâk Vergisi, özel idare teşkilâtından alınarak mahalli plânda Maliye Bakanlığı teşkilâtına bağlanmıştır.

Verginin tarh ve tahsilinin Maliye Bakanlığı teşkilâtına bırakılması gerektiği konusunda ileri sürülen görüşler, şöyle sıralanabilir : (10)

a) Verginin yeni kazanacağı hüviyet, şûmul ve öneminden dolayı Maliye Bakanlığı teşkilâtı tarafından tarh ve tahsili daha rasyonel, daha mazbut bir uygulama olacaktır.

b) Emlâk Alım Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Gelir Kurumlar Vergileri, Gayrimenkul Değer Artışı Vergisi gibi, Emlâk Vergisi ile aralarında organik bağ bulunan vergiler, Maliye Bakanlığınca uygulanan ve uygulanacak olan vergilerdir. Bu nedenle Emlâk Vergisinin de aynı teşkilât eliyle tarh ve tahsili, vergiler arasında bir oto kontrol sisteminin kurulması imkânını verecektir.

c) Emlâk Vergisinin, Maliye Bakanlığınca tarh ve tahsili, işgücünün daha iyi değerlendirilmesine imkân vereceği gibi, tahsil masraflarında da önemli tasarrufa yol açacaktır.

d) Bu durum ayrıca, mahallî idarelerin personel ve diğer giderleri bakımından büyük bir yükten kurtarılmaları sonucunda doğuracak ve onlara, mahallî hizmetlerini daha verimli bir şekilde görebilme olanağını kazandıracaktır.

e) Emlâk Vergisi Kanunu ile mükelleflerce beyan edilen değerlerin, rayiç değerlerle mukayesesi esası getirilmektedir. Beyan edilen değerleri inceleyecek elemaların, gereken nitelik ve seviyede bulunmaları, ancak Maliye Bakanlığı bünyesi içerisinde mümkün olabilecektir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle verginin tarh ve tahsili, Maliye Bakanlığı Teşkilâtına bağlanmıştır.

(9) A. g. e. S: 292.

(10) Vergi Reform Komisyonu Raporları. Cilt III. S. 308 ve 1319 sayılı Kanun Gerekçesi.

## TÜRKİYE'DE EMLÂK VERGİLERİ

### 5. *Bina ve Arazi Vergileri Nisbetleri, Müterakki Bir Tarife İçinde Tespit Olunmuştur :*

Yürürlükte bulunan Bina ve Arazi Vergilerinin nisbeti yukarıda açıklandığı üzere mütenasip iken, 1319 sayılı kanunla vergi nisbetleri müterakki hale getirilmiştir. Ancak müterakkiyet uygulanması yönünden Bina ve Arazi Vergileri arasında fark vardır. Bina Vergisinde müterakkiyet sert ve köşeli olduğu halde, (50.000 liraya kadar olan matrahlarda binde 7, 100.000 liraya kadar olan matrahlarda binde 8 gibi) Arazi Vergisinde müterakkiyet uygulaması daha yumuşaktır. (İlk gelen 50.000 lira için binde 2, sonra gelen 75.000 lira için binde 3 gibi).

## V. 1319 SAYILI EMLÂK VERGİSİ KANUNUNUN ESASLARI :

11. Ağustos. 1970 gün ve 13576 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Emlâk Vergisi Kanunu, birinci kısım Bina Vergisine, ikinci kısım Arazi Vergisine, üçüncü kısım da müşterek hükümlere ilişkin olmak üzere üç kısım içinde tertiplenmiş bulunmaktadır.

1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanununu ana hatları ile şöyle özetlemek mümkündür :

### A. *Bina Vergisi :*

Emlâk Vergisinin Birinci Kısımını Bina Vergisi teşkil etmektedir. Türkiye hudutları içinde bulunan binalar, Bina Vergisinin mevzuuna girmektedir. Verginin mevzuu yönünden, 1387 sayılı Bina Vergisi kanunu ile Emlâk Vergisi Kanunu arasında bir fark yoktur. Ancak, verginin mevzuu, 1319 sayılı kanunda, daha açık ve basit bir şekilde ifade edilmiş bulunmaktadır.

Kanunun ikinci maddesinde bina tabiri açıklanmış, yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada, gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsi bina sayılmıştır. Ayrıca, bina müteimmimlerinden olan arazi ve arsalar da Bina Vergisine tabî tutulmuştur. Turizm sanayiinde önemli yeri olan ve özellikle turistler tarafından kullanılan transportabl meskenler, vergi mevzuuna dahil edilmemiş, bu husus kanunda açıkça belirtilmiştir.

Kanun, ekonomik, sosyal ve vergi idaresinde kolaylık nedenleri ile devanlı ve geçici muafiyetler tanımış, köylerdeki binaların vergi değerlerinin 60.000,— lirasını, vergiden müstesna tutmuştur.

Katma bütçeli idarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyelere köy tüzel

kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binalar; kamu menfaatine yararlı derneklere ait binalar, ziraî istihsalde kullanılan bir kısım binalar (depo, ahır, kümes ve anbar v.b.); su ürünleri müstahsil-lerinin istihsalde kullandıkları depolar, kayıkhaneler, dinî hizmetlerin ifa-sına mahsus umuma açık ibadethaneler; kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastahane, dispanser, sağlık merkezi, sanatoryum, prevantoryum, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler ve kreşler; her nevi su bentleri, ba-raj sulama ve kurutma tesisleri; enerji nakil hatları ve direkler; köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları; umuma tahsis edilen rihtım, iskele ve bunların mütemmimleriyle, demiryolları, köprüler, tüneller, yer-altı ve yer üstü geçitleri vergiden devamlı olarak muaf tutulmuşlardır. Söz konusu olan yapıların vergi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ki-raya verilmemeleri şarttır. (Bkz. : 1319 sayılı Kanun M. 5).

Kanun ayrıca, yeni yapılara, turizm müesseselerine, tabii afetler böl-gesinde inşa olunacak binalara ve fuar, vergi ve pavyonlarda inşa edilen binalara geçici muafiyet tanımıştır. (Bkz. 1319 sayılı Kanun M: 5).

Vergi mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa, binaya malik gibi tasarruf edenlerdir.

Bina Vergisinin matrahı, binaların vergi değeridir. Vergi değeri, ka-nunda rayiç bedel anlamında kullanılmış ve binanın beyan tarihindeki normal alım satım bedeli olarak tanımlanmıştır. Binaların vergi değerle-ri, mükellefler tarafından beyan edilecektir. Ancak vergi daireleri, gerektiği takdirde Maliye Bakanlığınca tayin edilecek inceleme yetkisine sahip memurlar marifetiyle mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar yerine ge-çecek vergi değerlerini yeniden takdir edebilir. Mükelleflerce beyan edi-len değer ile, yetkili memurlar tarafından takdir edilecek değer arasın-da meydana gelecek farklar dolayısıyla, mükellefler lehine bir müsamaha payı kabul edilmiş ve beyan edilen değer ile takdir edilen değer arasın-daki farkın % 50'yi aşmaması halinde ceza uygulanmayacağı hükme bağ-lanmıştır. Takdir farkının % 50'yi aşması halinde kusur cezası uygula-nacaktır. Emlâk Vergisinde kaçakçılık cezası uygulanması söz konusu değildir.

Bina Vergisi nisbetleri müterakki bir tarife ile tesbit olunmuştur. Nisbet asgari binde 7'den başlamakta ve binde 10'a kadar yükselmekte-dir. (11)

(11) Emlâk Vergisi Kanunu Tasarısı, Bina Vergisi için tek nispet (bin-de 10) öngördüğü halde, tasarının meclislerde müzakeresi sırasında, vergi nisbeti, binde 10'u geçmemek üzere müterakki bir hale getirilmiştir.

## TÜRKİYE'DE EMLÂK VERGİLERİ

Vergi Nisbeti :

- 50.000 liraya kadar olan matrahlarda binde 7,
- 100.000 liraya kadar olan matrahlarda binde 8,
- 150.000 liraya kadar olan matrahlarda binde 9,
- 150.000 liradan yüksek matrahlarda binde 10'dur.

### B. Arazi Vergisi :

Emlâk Vergisi Kanununun ikinci kısmı, Arazi Vergisine ilişkindir. Arazi Vergisi mevzuunu, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar teşkil etmektedir. 1319 sayılı kanun, hâlen yürürlükte bulunan 1383 sayılı kanundan farklı olarak, arsanın tarifini yapmış, belediye sınırları içerisinde belediyelerce parsellenmemiş arazi arsa sayılmıştır. Ayrıca, hangi arazinin parsellenmemiş olmasına rağmen, arsa sayılacağı, İmar ve İskân Bakanlığının mütalâası alındıktan sonra Maliye Bakanlığınca hazırlanacak bir yönetmelikle belirtileceği hükme bağlanmıştır.

Arazi Vergisinde, çeşitli nedenlerle, daimi ve geçici muafiyetler ve istisnalar tanınmıştır. Tanınan muafiyet ve istisnalardan önemli olanlarına, verginin ekonomik etkisi bölümünde değinilecektir.

Verginin mükellefi, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa, araziye malik gibi tasarruf edenlerindir.

Arazi Vergisinin matrahı, arazinin vergi değeridir. Vergi değerinin anlamına, yukarıdaki bölümlerde değinildiğinden, burada tekrarlanmayacaktır. Ancak, kanunun, 29. ncu maddesinin son fıkrasında, tarım arazisinin vergi değerinin tesbitinde, arazinin verim gücünün de nazara alınacağını ve verim gücünün hangi hallerde nazara alınacağını tüzükte belirtileceğini hükme bağlamıştır.

Arazinin Vergi değeri mükellefler tarafından beyan edilecektir. Ancak vergi daireleri, gerektiğinde, Maliye Bakanlığınca tayin edilecek, inceleme yetkisine sahip memurlar marifetiyle, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar yerine geçecek vergi değerlerini yeniden takdir edebilecektir. Beyan ile takdir edilen rayiç bedel arasında farka uygulanacak vergi cezası, yukarıda Bina Vergisi bölümünde açıklanmıştır.

Arazi Vergisi nisbeti müterakkidir. Kanunun 18 nci maddesine göre aşağıda yazılı nisbetlerde alınır :

- İlk gelen 50.000 lira için binde 2
- Sonra gelen 75.000 lira için binde 3

Sonra gelen 100.000 lira için binde 4  
 Sonra gelen 100.000 lira için binde 6  
 Sonra gelen 100.000 lira için binde 8  
 425.000 liradan fazla matrahlar için binde 10  
 Arsalar için vergi nisbeti binde 15'tir. (12)

#### IV. EMLÂK VERGİSİNİN YANSIMASI VE YERLEŞMESİ :

Verginin ekonomik etkilerini inceleyip, tartışmadan önce verginin, yansıma (inikâs) ve yerleşme sorununu çözmek gerekir. Verginin ne yönde yansyacağı, yükün nihaî olarak kimin üzerine oturacağı incelenmeden, verginin ekonomik ve sosyal etkilerini genel olarak tartışmanın sağlıklıabileceği fayda yetersiz ve sınırlı kalabilir. (13)

Bu nedenle, emlâk vergisinin ekonomik etkilerini incelemeden önce, bu verginin yansması ve yerleşmesi sorunu üzerinde duracağız.

Emlâk Vergisinin yansması ve yerleşmesinin analizi, vergiye mevzu olan çeşitli emlâk sınıflarına göre ayrı ayrı yapılmalıdır. Belirli bir emlâk türü üzerindeki verginin yansması, diğerinden çok farklı olabileceğinden bu konuda bir genelleme mümkün görülmemektedir. (14)

##### A. Sahibi tarafından ikamet edilen konutlar :

Sahibi tarafından ikamet edilen konutlar üzerindeki bina vergisinin yansması imkânsız görülmektedir. Gerçekten ev sahibinin vergiyi yansıtabileceği direkt bir yol yoktur. Ancak, konutun satın alınması sırasında verginin kapitalize edilmesi sözkonusu olabilir. Bilindiği gibi, verginin kapitalizasyonu, belirli şartlar altında vergiye tâbi maddeyi satın alanın, satınalma fiyatını azaltmak yolu ile gelecekte ödemeye mecbur kalacağı vergiyi iskonto etmesidir. Eğer Emlâk Vergisi, gayrimenkulün değerinin, verginin kapitalize değerine eşit bir meblâğ kadar düşmesine yol açar-

(12) Arazi Vergisi nisbetleri konusunda, kanun tasarısı ile 1319 sayılı kanun arasında büyük farklar vardır. Vergi nisbetleri T.B.M.M. tarafından önemli ölçüde indirilmiştir. Bir fikir edinebilmek için, kanun tasarısında öngörülen nisbetler aşağıda gösterilmiştir.

İlk gelen 50.000 lira için binde 5  
 Sonra gelen 75.000 lira için binde 6  
 Sonra gelen 100.000 lira için binde 8  
 225.001 ve daha fazla miktarlar için binde 10.

(13) Seligman, E. R. A. «Vergilemede İn'ikâs ve Yerleşme Problemine Giriş», S: 11.

(14) Due, John F. «Maliye — Bir İktisadî Analiz». S : 399.

sa, bu takdirde o gayrimenkulü yeni satın alan, başlangıçta az bir bedel ödemekle, Devlete gelecek yıllarda ödemek zorunda kalacağı Emlâk Vergisinden sakınmış olur ve verginin yükü gayrimenkulü satanın üzerinde kalır.

Teorik olarak böyle bir durum söz konusu olsa dahi, tatbikatta mutedil oranda bir Emlâk Vergisinin, bazı şahısları konut satın almak niyetinden vaz geçirmesi, bu nedenle azalan talebin, evlerin satış fiyatlarını düşürmesi olayı genellikle cereyan etmemektedir.

### B. Kiralanan Binalar :

Kiralanan binalar üzerindeki Emlâk Vergisi, mülk sahibi yönünden sabit bir masraf niteliğindedir. Mülk sahibi, ödeyeceği Emlâk Vergisini ileriye doğru, kira ile orantılı olarak kiracıya yansıtmak eğilimindedir. Kiralanan binalar üzerindeki Emlâk Vergisinin, kiracıya doğru yansıya-acağı aşağıda açıklanan durumlar hariç, genellikle kabul edilmektedir.

1. Uzun süreli kira sözleşmeleri, artan Emlâk Vergisinin yansımını önler ve geciktirebilir.

2. Kira kontrolleri, kira tahdit rejiminin mevcudiyeti, verginin yansımına engel olabilir.

3. Aşırı kiralık ev ünitesinin mevcudiyeti, diğer bir deyişle aşırı kiralık ev arzı, Emlâk Vergisi artışının yansımını güçleştirir.

4. Nüfusu gerileyen, rağbetten düşen yerleşme merkezlerinde, kiralık ev talebi azalacağından, artan vergi yükü ev sahiplerinin üzerinde kalabilir.

Bu durumlara karşılık; dinamik, günden güne gelişen yerleşme merkezlerinde ev sahipleri, artan vergi kadar kiralaları yükselterek, verginin tamamını kiracılara yansıtabilirler.

### G. Gelir Getiren Arazi :

1. Arazinin satışı halinde verginin yansımısı :

Gelir getiren arazi üzerindeki verginin kapitalize olma temayülü göstereceği, verginin, arazinin safî gelirini azaltmak suretiyle, arazinin değerini, satış fiyatını düşüreceği ileri sürülmektedir. Buna göre araziye satın alanlar, gelecek yıllarda ödeyecekleri vergiyi gözönünde tutarak araziye daha düşük bir bedelle alacaklar ve bu suretle vergiyi itfa etmiş



olacaklardır. Böyle bir durumda artan verginin ağırlığı, fedakârlığı ilk sahip üzerinde kalacaktır.

Arazi satın alanlar, gelecek yıllarda toprağın gelirinin ve dolayısıyla değerinin artacağını tahmin ediyorlarsa, ve sermayelerini emniyetli, riski az bir alana yatırarak garanti altına almak eğiliminde iseler, artan Emlâk Vergisinin tamamen kapitalize edilemeyeceği açıktır. Böyle bir durumda, vergi yükü, arazinin ilk sahibi ile satın alanlar arasında, şartlara göre değişen oranlarda bölüşebilir.

## 2. Arazinin kiralanması halinde verginin yansması :

Arazinin kiralanması veya yarıcılık yolu ile işletilmesi halinde, artan Arazi Vergisinin, toprağın talebe kıyasla mahdut olduğu bölgelerde, arazi sahipleri tarafından, şartların ağırlaştırılması yoluyla kiracılar veya yarıcılara yükletilmesi mümkündür.

## 3. Arazinin bizzat sahipleri tarafından işletilmesi halinde verginin yansması.

Çiftçilerin, artan Arazi Vergisini, ürün satış fiyatlarını yükseltmek yolu ile tüketicilere yansıtmaları, arz ve talep durumuna bağlıdır. Fiyatlara, devlet müdahalesi halinde, üreticiyi korumak için taban fiyatlarının yüksek tesbiti, artan vergi yükünün tarım ürünleri üzerinde kalmasını önleyebilir.

Üretimin daha ziyade dış pazarlar için yapılması halinde, üretilen tarım ürünleri, dış ülkelerin şiddetli rekâbetine maruz bulunuyorsa, bu takdirde artan verginin tüketicilere doğru yansıtılması imkânı zayıftır.

Teoride Arazi Vergileri, genellikle, nihaî yükü çiftçilerin üzerinde kalan devredilebilmeleri için istisnâî şartlara muhtaç olan vergiler olarak nitelendirilmektedir.

## D. Ticarî ve Sinaî Teşebbüslerin Emlâki :

Emlâk Vergisinin önemli bir kısmı, ticarî ve sinaî teşebbüslerin bina ve arazileri üzerindedir. Emlâk Vergisi, bu teşebbüsler için bir sabit gider niteliğinde olduğundan, teşebbüsler, fiyatlar yolu ile bu vergiyi tüketicilere yansıtmak arzusundadırlar. Özellikle maliyet artı kâr fiyatlandırma sistemini benimseyen işletmeler, Emlâk Vergisini fiyatlara ilâve yolu ile tüketicilere yansıtmak eğilimindedirler. Ticarî ve sinaî teşebbüslerin emlâki üzerindeki verginin ne ölçüde yansıtılacağını arz ve talep esnekliği ile piyasada carî rekabet şekli tayin edecektir. Aşağıdaki hal-

lerde verginin yansımayaacağı, teşebbüsün üzerinde kalacağı ileri sürülmektedir.

Piyasada tam rekabet hali mevcutsa, piyasada carî fiyatı, her işletme veri olarak alacağından, hiç bir işletme satış fiyatını, piyasada takarrür eden seviyenin üzerine çıkararak, vergiyi telâfi edemez. Burada artan verginin, kârla yedirilmesi sözkonusu olabilir. (15)

Monopol halinde, talep esnek ve monopol durumunda olan işletme tarafından kârı azamî kılan optimum fiyat uygulanıyorsa, bu durumda işletme, piyasanın bir kısmını kaybetmemek için, artan Emlâk Vergisinin büyük bir bölümünü veya tamamını üstlenmeğe rıza gösterebilir. (16)

### VIII. EMLÂK VERGİLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ :

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere, Emlâk Vergisi bizdeki şekliyle esas itibarıyla malî gayeli bir vergidir. Ekonomik etkileri, devletin masif varidatlı vergilerine kıyasla sınırlıdır. Bu hususu başlangıçta belirttikten sonra, 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun, muhtemel ekonomik etkilerini çeşitli yönlerden inceleyelim.

#### A. Kaynak Dağılım ve Kullanımına olan Etkileri :

Bilindiği gibi, gelişmekte olan ülkelerde tasarrufların artırılması kadar bunların tahsis edileceği ve kullanılacağı alanların seçimi de büyük önem arzeder. Bu nedenle, önce Emlâk Vergisinin kaynak kullanım ve dağılımına olabilecek muhtemel etkilerini tartışalım.

#### 1. Tasarrufların daha verimli, olumlu alanlara yönetilmesi :

Hızlı şehirleşme hareketi, büyük kazançlar elde etmek olanağı, risk azlığı gibi faktörler etkisi ile, ülkemizde tasarrufların önemli bir bölümü, lüks inşaat ve gayrimenkul spekülasyonu alanına yönelmektedir. Son Emlâk Vergisi ile birlikte, Gayrimenkul Kıymet Artışı, Bina İnşaat Vergisi, Emlâk Alım Vergisi ile özlenen ekonomik etki, spekülâtif yatırımların cazibesini azaltarak, lüks inşaatı cezalandırarak, tasarrufların daha prodüktif alanlara akmasını sağlamaktadır. Bu amaç, özellikle, 1318 sayılı Finansman Kanununda da yer alan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Kanununun gerekçesinde açık olarak belirtilmiştir. (17)

(15) Laufenburger : «Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi» S. 154.

(16) A. g. e. S. 154.

(17) Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi, Türkiye'deki arazi veya bunların üzerindeki binaların ivazlı veya ivazsız (veraset yolu ile intikaller ve

Ancak ülkemizde (i) sanayileşmeye paralel olarak şehirleşmenin hızlanması, (ii) organize bir sermaye piyasasının henüz gelişmemiş olması, (iii) ekonomide, ekspansiyonun yaratabileceği fiyat artışlarının çok zaman üzerine çıkılması (iv) içinde bulunduğumuz sosyal ve siyasal koşullar altında riskten kaçınma duygusunun ekonomimizi etkisi altında bulundurması (v) gayrimenkullerde spekülâtif kazanç elde etme olanağının fazla olması gibi faktörler karşısında, Emlâk Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ve diğer vergilerin fazla etkili olamayacağı, gayrimenkule akan tasarruflar hissedilir derecede, diğer sektörlerle kanalize edemeyeceği görüşündeyim.

Şu hususu da ayrıca belirtmek gerekir ki, Emlâk Vergisi Kanunu, yeni yapılar için sağlamış olduğu 10 yıllık geçici muaflik ile, özellikle sosyal mesken olarak nitelendireceğimiz yapıları cezalandırmamakla bilâkis teşvik etmektedir. (18)

## 2. Arazinin daha verimli, iyi bir şekilde kullanılması :

Emlâk Vergisi Kanununda yer alan, arazinin daha verimli bir şekilde kullanılması ve tarımsal üretimin arttırılması amacını güden teşvik ve tedbirler şöyle sıralanabilir :

### a) Vergi Muafiyetleri.

(1) Sözkonusu Kanunun 15. nci maddesi ile yeniden yetiştirilecek orman, zeytinlik, Antep fıstığı, kestanelik, harubluk, meyvelikler, fundalıklar, güllükler, kavaklıklar, fıstık çamlıkları, palamut meşelikleri, çay ve narenciye bahçelerine 5 - 50 yıl arasında değişen geçici vergi muafiyeti tanımıştır.

### (2) Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı fak-

kanunî mirasçılara yapılan şartlı veya şartsız hibeler, kanunî mirasçılar arasında yapılan her nevî taksim, ifraz, temlik veya trampalar ile müşterek malikler arasında yapılan taksim ve ifrazla hariç) devir ve temlikinden ve bunların karşılıklı olan trampalarından doğan diğer farklarını, bir tarife ile vergilendirmek amacını gütmektedir.

(18) Emlâk Vergisi Kanununun 5. nci maddesine göre, vergi değeri 50.000 liraya kadar (50.000 dahil) olmak şartıyla yeniden inşa edilen binalar, bina apartman ise daireler, mesken olarak kullanılmak kaydıyla ve inşaatların sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile bina vergisinden geçici olarak muafıdır. Vergi değeri 100.000 lirayı aşan binalarda yukarıdaki muaflik hükmü, değer 50.000 lirası için aynı süre ile uygulanır. Vergi değeri 150.000 liraya kadar olan binalarda ise yukarıdaki muaflik hükmü, değer 25.000 lirası için aynı süre ile uygulanır.

törler sebebiyle kültür bitkilerinin yetiştirilmesini engelleyen arazilerden, bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık vesair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılmayan sahaların, ıslâh tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıllık muafiyet tanınmıştır.

b) Tarım arazisi değerinin tesbitinde, arazinin verim gücünün de nazara alınması.

Evvelce işaret edildiği gibi, tarım arazisinin vergi değerlerinin tesbitinde arazinin (Arsalar hariç) verim gücü de nazara alınmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde, arazinin vergilendirilmesinde, arazinin cari hasılasından ziyade, potansiyel hasılanın nazara alınması, arazinin daha iyi bir şekilde kullanılması hususunda itici, teşvik edici bir etki yapabilir. Gerçekten potansiyel hasılaya dayanan Arazi Vergisi, üretim arttıkça, vergi yükü azalacağından tarımda verim artışının gerçekleştirilmesinde kuvvetli bir itici olabilir. Arazinin verim gücünün vergiye matrah olması, arazi sahiplerini, verginin yükünü hafifletebilmek için üretimini arttırmak zorunda bırakabilir.

Bu teşvik tedbirlerinin etkili olabilmesi, (i) Arazi Vergisi nisbetinin yüksek olmasına, (ii) ve çiftçilerin bu gibi tedbirlere karşı duyarlı olmalarına bağlıdır.

1863 tarihli Emlâk Vergisinden itibaren, mevzuatımızda tarımı teşvik edici istisna ve muafiyetler yer almıştır. Ancak, bu tedbirler, arazinin daha verimli bir şekilde kullanılmasında bugüne kadar etkili olamamışlardır. Son Emlâk Vergisi Kanununda yer alan teşvik tedbirlerinin de (i) vergi nisbetinin düşük olması (ii) kanunda küçük çiftçi istisnasının tanınması (iii) büyük çiftçiler için Arazi Vergisinin Gelir Vergisinden mahsup imkânının devam etmesi, (iv) bilgisizlik, alışkanlık ve benzeri sebeplerle çiftçilerin bu tedbirlere karşı duyarlı olmamaları nedenleri ile, arazinin daha verimli şekilde kullanılması konusunda fazla başarılı olamayacağı kanısındayım.

#### B. Fiyatlar Üzerine Etkisi :

Emlâk Vergisi Kanunu ile, Bina Buhran ve Savunma Vergileri kaldırıldığından, Kanunun T.B.M.M. de müzakeresi sırasında muafiyet ve istisna hadleri genişletildiği ve vergi oranları düşürüldüğünden, mükellefler üzerinde vergi yükünün önemli ölçüde artmayacağı ve hatta bazı vergi mükelleflerine hiç bir etkisi olmayacağı kanısındayım. Bu nedenle, 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun, fiyatlar üzerindeki etkisi çok sınırlıdır.

lı kalacaktır. Bu genel ifadedden sonra, Emlâk Vergisinin fiyatlar üzerine olabilecek muhtemel etkilerini daha ayrıntılı bir şekilde inceleyelim.

### 1. Bina ve arazi fiyatları üzerine etkisi :

Teorik olarak, artan verginin kapitalize edilmesi sonucu, arazi ve bina fiyatlarının düşeceği ileri sürülebilir. Emlâk Vergisi, bina ve arazinin safi gelirini azaltacağından, emlâk satın alanlar bu hususu başlangıçta nazara alabilirler ve, daha düşük bir bedel ödemek suretiyle vergiyi itfa edebilirler. Ancak, teorik yönden doğru olabilecek bu görüşün ülkemiz koşulları altında geçerli olmayacağı kanısındayım. Bu kanının dayanakları şu noktalarda toplanabilir :

(i) Emlâk Vergisi bir çok mükellef için hissedilir, eskiye kıyasla ağır bir vergi yükü getirmemektedir.

(ii) Sahibi tarafından ikamet edilmek niyetiyle konut satın alınırken, safi gelirin kapitalize edilmesi suretiyle bir değer tesbiti genellikle sözkonusu olmamaktadır. Konut satın alınmasında motifler ayrıdır.

(iii) Dinamik bir ortam içinde yaşadığımızdan, bina ve arazide genellikle ödenecek vergiyi aşacak oranlarda değer artışları beklenmektedir.

(iv) Gelişmekte olan bölgelerde konut talebi ésnek değildir.

Bu nedenlerle, artacak Emlâk Vergisinin, bina ve arazi fiyatlarında bir düşüşe yol açması beklenemez. Ancak, geri kalmış, gelişme ümidi olmayan, para ekonomisine tam olarak girememiş bölgelerde, arazinin satışı halinde, verginin bir ölçüde alıcı ve satıcılar arasında paylaşılması beklenebilir.

### 2. Kiralar üzerine etkisi :

Yerleşme bölgelerinde ev sahipleri, artabilecek vergi yüklerini kiracılara devredebileceklerdir. Eğr Bina İnşaat Vergisi, Gayrimenkul Değer Artış Vergisi gibi vergiler, bir ölçüde de olsa, bina arzını kısarsa, ev sahiplerinin artan vergi yükünü, kiracılar üzerine yansıtmaları daha da kolaylaşır. Ancak, Emlâk Vergisi nedeniyle, kiralarda büyük artışlar beklemek gerekir. Emlâk Vergisinin özellikle yeni inşa edilmiş binalar üzerindeki vergi yükünü hissedilir ölçüde arttırmayacağı kanısındayım. Bu nedenlerle, kiralarda olabilecek artışları, Emlâk Vergisinden ziyade, konut arz ve talebi arasında dengesizlikte aramak gerekir.

### 3. Üretilen mal ve hizmetlerin fiyatları üzerine etkisi :

Sınâî ve ticarî işletmeler, artacak Emlâk Vergisi yüklerini, bugünkü arz ve talep şartları altında, tüketiciye yansıtma olanağına sahip görün-

mektedir. Bir çok işletme, «Maliyet artı kâr» fiyatlandırma sistemi ile çalıştığından, talep durumu müsait olduğu hallerde, derhal tüketiciye devir edebileceklerdir. Ancak, Emlâk Vergisi, ağır bir yük getirmediğinden, bunun fiyatlar üzerinde olabilecek etkilerinin çok sınırlı olabileceğini kabul etmek gerekir. Diğer faktörlerin yanında Emlâk Vergisinin fiyatlara olabilecek etkisinin kabili ihmâl olduğu kamsındayız.

C. *Gelir, Servet ve Arazi Dağılımı Üzerine Etkileri:*

Progressive arazi vergileri, gelir ve toprak dağılımını etkilemek üzere bir araç olarak kullanılabilir. Bazı ülkeler, Veraset ve İntikal Vergisi ile birlikte müterakki Arazi Vergisini, toprakların belli ellerde toplanmasını önlemek ve büyük toprakların, parçalanması yolu ile mülkiyetin yaygınlaşmasını sağlamak amacıyla kullanmağa teşebbüs etmişlerdir. (19) Ancak, bizde son Emlâk Vergisi kanunu ile böyle bir amaç güdümediği gibi, vergi oranları da böyle bir sonucu sağlayacak, gelir, servet ve arazi dağılımını etkileyebilecek nitelikte değildir.

D. *Tarımdan Diğer Alanlara Kayarak Aktarılmasına Etkisi :*

Teorik olarak arazi vergilerinin fonksiyonlarından biri de, tarım alanındaki «Surplus» u harekete geçirmek, bu alanda mevcut ve artacak «Surplus» u diğer sektörlere aktararak, daha prodüktif bir şekilde kullanılmasına imkân vermektedir. Emlâk Vergisi bünyesi içerisinde yer alan Arazi Vergisi, mevcut vergi oranları, tanıdığı muafiyetler, Gelir Vergisinden mahsup imkânları ile, tarım sektöründe yaratılacak fazlanın diğer sektörlere aktarılmasına imkân verecek nitelikte görülmektedir. Sosyal ve İdarî düşüncelerle tanınan küçük çiftçi muaflığı, çiftçilerin büyük bir bölümünü, verginin kapsamı dışına çıkarmış bulunmaktadır. (20)

E. *Diğer Ekonomik Etkileri :*

I. *Kuruluş Yerine Etkisi :*

Bazı ülkelerde, ülkenin farklı bölgelerinde, farklı Emlâk Vergisi oranları uygulanması, teşebbüslerin kuruluş yerlerini etkilemektedir. (21)

(19) «Agricultural Taxation and Economic Development» Edited by Haskell P. Wald. S : 133.

(20) Emlâk Vergisinin 16 cı maddesi ile, mükelleflerin bir vergi daire-si bölgesindeki arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değeri 50.000 liraya kadar olanların tamamı, 50.000 liradan fazla olanların 50.000 lirası Arazi Vergisinden müstesna tutulmuştur.

(21) Taylor, Philip: «The Economies of Public Finance» Chapter: «Property Taxation».

Bütün bölgelerde uygulanacak vergi oranları ayrı olduğundan, bu verginin kuruluş yerine etki yapması düşünülemez. Gerçi arazi değerinin düşük olduğu bölgelerde, vergi yükü daha az olursa da işletmelerde kuruluş yerini etkileyen diğer faktörlerin yanında bu husus, çok önemsiz kalır. Diğer bir deyişle, arazi değerindeki farklılık nedeni ile ödenecek Emlâk Vergisinin de bölgeler arasında farklı olması, ülkemizde kuruluş yerini tayin edici bir faktör olamaz.

## 2. Yatırım Projelerinin Kârlılığına Etkisi :

Emlâk Vergisi, teşebbüsler yönünden, bir gider unsuru olarak, yatırım projelerinin ticarî kârlılığını etkileyebilir. Özellikle yatırım tutarı içerisinde bina ve arazi maliyeti büyük yer işgal ediyorsa, bu gibi projelerde, Emlâk Vergisinin kârlılık üzerindeki olumsuz etkisi daha önemli olabilir. Ancak müteşebbislerin, Emlâk Vergisinin mutedil bir şekilde artması nedeni ile yatırımlardan vazgeçeceğini ileri sürmek gerçekçi olmaz. Bununla beraber, Emlâk Vergisinin bazı marjinal yatırım projelerini etkileyebileceğini kabul etmek gerekir.

Kanun, turizmi teşvik etmek ve ilk faaliyet yıllarında bu vergilerin turizm projeleri üzerindeki olumsuz etkilerini giderebilmek için Turizm Müessesesi belgesi almış, Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine 5 yıllık geçici bir muafiyet tanımıştır.

## 3. Konjonktür Hareketlerine Etkisi :

Emlâk vergileri, gelir esnekliği zayıf olan vergilerdendir. Milli gelirlerdeki değişiklikleri yakından izleyemezler. Bu nedenle konjonktürle mücadelede otomatik bir stabilizatör olarak kullanılamazlar, bilâkis bu vergilerin konjonktür hareketleri üzerindeki etkisi olumsuzdur denebilir. Rijit bünyeleri sonucu, enflasyon devrelerinde vergi mükelleflerinin yükü hafiflediği halde, depresyon devrelerinde mükelleflerin vergi yükü nispeten ağırlaşmaktadır.

Son Emlâk Vergisi reformu, bu vergiye gelir esnekliği sağlayamamıştır. Emlâk Vergisi kanununun 27. nci maddesine göre mükellefler bina ve arsalar için 5 yılda, arazi için 10 yılda bir beyanname verecekler, dolayısıyla değer değişikliklerini Maliye Bakanlığı teşkilâtına bildireceklerdir.

Görülüyor ki, vergi, emlâk değerlerinde meydana gelebilecek değişiklikleri ancak, büyük zaman fasılları ile izleyebilecektir. Bu niteliği dolayısıyla Emlâk Vergisi enflasyonla mücadelede, bir araç olarak kullanılamaz.

4. Kendi Evlerinde Oturanlar Üzerinde Etkisi :

Değeri yüksek konutlarda oturmakla beraber, nakdî geliri düşük şahıs ve aileler üzerinde, Emlâk Vergisindeki artışın etkisi daha şiddetli hissedilebilecektir. Eğer carî değeri yüksek olan evlerin, bina vergisi zamanında, gayrî safi iratları düşük takdir edilmişse, artacak vergi yükü bu gibi nakdî gelirleri düşük aileleri zor duruma düşürebilecektir.

Çeşitli yönlerden yaptığımız inceleme, bu verginin ekonomik etkilerinin çok sınırlı olabileceğini göstermektedir.

VIII. SONUÇ :

Emlâk Vergisi, özellikle Arazi Vergisi, medeniyetin tanıdığı en eski vergilerdendir. XIX. yüz yıl başlarına kadar, gayrî menkul servet sahibi olmak, vergi gücünün bir ifadesi olarak sayılmış, Emlâk Vergisi, «İktidar Teorisine» dayanılarak savunulmuştur. Ancak, XIX. yüzyılın ortasından itibaren, para ekonomisinin hızla gelişmesi, bina ve arazinin, diğer servet unsurları yanında nisbî önemlerini kaybetmeleri, sağlanan gelir ile, gayrimenkul servet tutarı arasında korelasyon bulunmaması gibi nedenlerle, Emlâk Vergisinin iktidar teorisine dayanılarak savunulması yerini fayda teorisine bırakmıştır. Emlâk sahipleri devletin sağlamış olduğu hizmetlerden, emniyetten dolaysız olarak bazı menfaatler sağlamaları, bu vergiyi haklı kılacak sebepler olarak ileri sürülmüştür. Bugün emlâk vergileri, iktidar teorisine veya fayda teorisine dayanılarak savunulmamakta, vergiye teorik bir gerekçe de aranmamaktadır. Verginin uzun süredir alışlagelmiş olması, reel ve lokal karakteri itibarıyla, mahallî giderleri karşılayan bağımsız bir malî mükellefiyet olması nedenleriyle, emlâk vergisinden vazgeçilmeyerek verginin ıslâhına, geliştirilmesine çalışılmaktadır.

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, memleketimizde Bina ve Arazi Vergilerini ıslâh etmek ve bu vergilerin verimini arttırmak için, Emlâk Vergisi Reformu diye nitelendirilen 1319 sayılı kanun kabul edilmiştir. Esaslarını, ana hatlarını özetlediğimiz bu kanunun genel bir değerlendirmesi şöyle yapılabilir :

A. Reformun amaçlarından biri, Emlâk Vergisinin verimini arttırmaktır. Ancak, vergi oranlarının düşürülmesi, muafiyet ve istisna hadlerinin genişletilmesi gibi, T.B.M.M. de yapılan değişikliklerden sonra, verginin veriminin artması, mahallî idarelere önemli ölçüde ek kaynak temin etmesi olanağı zayıflamıştır.



B. Söz konusu kanun ile bina ve arazi için değerlendirme ölçüleri birleştirilmiş, değerlemede vergi değeri (rayiç değer) esası benimsenmiştir. Binalar için kira değeri, arazi için de münhasıran potansiyel hasıla, değerlendirme ölçüsü olarak alınsaydı vergi, daha etkili bir hâle gelebilirdi, kanısındayım. Binalar için kira değeri usulünün daha pratik ve rasyonel olduğu, Vergi Reform Komisyonu tarafından da ileri sürülmüş, ancak bu görüş, kanunun hazırlanması sırasında nazara alınmamıştır. (22)

Arazinin potansiyel hasılasının vergiye matrah olması halinde, Arazi Vergisinin kaynak kullanımı ve dağılım yönünden daha etkili bir hâle gelebileceği görüşüne katılıyorum. 1319 sayılı kanunda prensip itibarıyla rayiç bedel esasını kabul etmiş olmakla beraber, tarım arazisinin vergi değerinin tesbitinde arazinin verim gücünün de nazara alınacağını hükme bağlamış bulunmaktadır.

C. Emlâk Vergisi Kanunu tahrir usulü yerine, beyan esasını getirmiştir. Tahrir usulünün pahalı ve külfetli olduğu gözönüne alınırsa, beyan esasının daha uygun olduğu kabul edilebilir. Ancak, verginin fertler arasında adaletsizliğe yol açmaması, vergi yükünün daha ziyade dürüst mükellefler üzerinde kalmaması, beyanların Maliye Bakanlığınca etkili bir şekilde kontrol edilmesine bağlıdır.

D. Verginin tarih ve tahsilinin, İl Özel idareleri yerine, Maliye Bakanlığına bırakılması, tahsil masraflarını azaltarak, tahakkuk oranını yükselterek, iş gücünün daha iyi değerlendirilmesine yol açarak verginin idarî etkenliğini arttırabilir.

E. Verginin gelir esnekliğini arttırabilmek ve vergiyi daha etkili bir hale getirebilmek için, mükelleflerden daha kısa zaman fasilaları ile (örneğin üç yılda bir) beyanname alınması daha yerinde olurdu, kanısındayım. Kalkınmakta olan ülkemizde, dinamik bir gelişim söz konusudur. Hızlı şehirleşme hareketi, gerek merkezî hükümetin, gerek mahallî idarelerin enfranstrüktür yatırımları ve diğer harcamaları emlâk değerlerinde devamlı değişiklik meydana getirmektedir. Bu değişikliklerin kanunun öngördüğü gibi, binalarda 5 yıl, arazide 10 yıl gibi uzun zaman fasilalarla izlenmesi, verginin gelir esnekliği yönünden sakıncalı bulunmaktadır.

F. Sonuç olarak, Emlâk Vergisinin, kaynak dağılımı, fiyatlar, kaynak kullanımı, konjonktür üzerine önemli bir etkisi olmayacağı, ekonomik tesirlerinin çok sınırlı kalacağı görüşündeyim.

(22) Vergi Reform Komisyonu, a. g. e. S: 290

B İ B L İ Y O G R A F Y A

KİTAPLAR

Due, John F. «*Maliye - Bir İktisadî Analiz*» — Fakülteler Matbaası, (İstanbul, 1967). Translators: Dr. Görgün, Sevim ve Önder, İ.

Hicks, Ursula K. «*Development from Bellow*» — Clarendon Press, (Oxford, 1961).

Laufenburger, H. «*Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*» — Sevinç Matbaası, (Ankara, 1967), Translator: Ülkmen, İ. H.

Pelin İ. Fazıl. «*Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*» — Üçüncü Baskı, İsmail Akgün Basımevi, (İstanbul 1945).

Shultz, William ve Harris Lowell. «*American Public Finance*» — Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, (New Jersey).

Taylor, Philip E. «*The Economies of Public Finance*» — The Macmillan Co. 3. Baskı, (New York, 1961).

Van Philips Paul. «*Public Finance and Less Developed Economy*» The Hague, Martinus Nijhoff, (1957).

«Papers and Proceedings of the Conference on Agricultural Taxation and Economic Development». Edited by Haskell P. Wald, (Cambridge, 1954).

Wald, Haskell P. «*Taxation of Agricultural Land In Underdeveloped Economies*», (Harvard University Press, 1959).

MAKALELER VE DİĞER KAYNAKLAR

Butters, J. Keith «Verginin Fertlerin Yatırım Kapasiteleri ve Politikaları Üzerindeki Tesirleri» *Maliye Enstitüsü Tercümelei*, Üçüncü Seri, Fakülteler Matbaası, (İstanbul 1967) Translator: Nemli, Arif.

Due, John F. «Net Değer Vergisi» *Maliye Enstitüsü Tercümelei*, İkinci seri, Ekim Basımevi, (İstanbul 1965) Translator: Görgün, Sevim. Finaudi, Luigi. «Vergilerin Kapitalizasyonu ve İtfası» — *Maliye Enstitüsü Tercümelei*, Üçüncü Seri (1967) Translator: Nemli, Arif.

Galdor, Nicholas «Will Underdeveloped Countries Learn to Tax», *Foreign Affairs*, Vol. XXXXI, No. 2. pp. 410 - 420.

Leduc Gaston. «Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraî Vergileme», *Maliye Enstitüsü Konferansları*, İkinci Seri, Sermet Matbaası, (İstanbul 1966), Translator : Onur, İlhan.

Seligman, E. R. A. «Vergilemede İn'ikâs ve Yerleşme Problemine Giriş», *Maliye Enstitüsü Tercümeleeri*, İkinci Seri, (1965), Translator : Nemli, Arif.

### RESMÎ YAYINLAR

*Emlâk Vergisi Kanunu ve Gerekçesi.*

*Finansman Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi,*

*Vergi Reform Komisyonu Raporları*, Cilt III. Damga Matbaası, (1970).

*Vergi Reform Komisyonu, «Tarım Fiskalitesi Hakkında Rapor»* (İstanbul, 1966).

## Türkiye'de Yeni Vergi Tedbirlerinin Ekonomik Etkileri

*Doç. Dr. Sevim GÖRGÜN*

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi

Son vergi tedbirleri Türkiye'de her yıl yapılan alışagelmış vergi değişikliklerinden farklı bir niteliğe sahip olduğu için oldukça geniş yankı uyandırmış ve bir çok tartışmaya konu olmuşlardır. Vergilerimizde hemen hemen her yıl yapılan ayarlamalar genellikle mevcut vergi düzeninin özünü dokunmadan ve hatta kapsamının genel sınırlarını değiştirmeden devlet gelirlerini arttırma amacını güder. Son 10 - 15 yılda yapılan değişikliklerden 1956'da gider vergilerinin getirilmesi, 1961'de tasarruf bonoları ve son yıllarda sanayileşmeyi ve ihracatı teşvik amacı için yapılan vergi indirimleri devlet gelirleri sistemine bir yenilik getirmiş; bunun dışında kalanlar vergi varidatını arttırmak gayesi ile yapılan bazı vergi oranı veya miktarı ayarlamaları ile sınırlı kalmıştır.

Son vergi tedbirlerinin önemli bir kısmı ise, bugüne kadar hiç vergilendirilmeyen bazı gelir, mal ve hizmetleri yeni vergiler getirerek veya mevcut vergilerde ayarlamalar yaparak vergi sisteminin içine alıyor ve malî ve sosyal önemini kaybetmiş Bina ve Arazi Vergilerini değişik bir anlayışla hazırlanmış Emlâk Vergisi ile yeni esaslara bağlıyor. Birinci gruba giren vergi tedbirleri, Gayrimenkul Değer Artışı Vergisi, İşletme Vergisi ve Gider Vergisinin kapsamının daha evvel vergi dışı bırakılmış

bazı montaj sanayii ürünlerini, inşaat ara mallarını, ve boru ile petrol naklini içine alacak şekilde genişletilmesidir.

Finansman Kanununun getirdiği diğer değişikliklerin alışagelmış vergi tedbirlerinden farklı bir özelliği yoktur. Bunlar vergi sisteminin genel yapısını etkilemeyen marjinal ayarlamalarıdır. Spor Toto Vergisi geçmişte yalnız beden eğitimi hizmetlerine kaynak sağlayan bir kurumun genel bütçe gelirlerine katkıda bulunmasını temin edecektir. Emlâk Ahmı Vergisindeki değişiklik arsadan yapılan satışları kat değeri üzerinden vergiye tabî tutarak bir vergi açığını kapatmıştır. Veraset ve intikal Vergisindeki değişiklik, vergi matrahının tesbiti, ödeme ve zamanı ile ilgilidir.

Damga Vergisi ve Harçlar Vergisi ile Değerli Kayıtlar Kanunlarında yapılan ayarlamalar bazı kamu hizmetleri karşılığı talep edilen ödemeleri para değerindeki düşmeyi giderecek şekilde arttırmak amacını gütmektedir. Harçlar ve damga resimlerinde bu tip bir değişiklik 1964 yılında da yapılmıştır. Damga Vergisindeki değişikliklerden ithalattan alınan resmin % 10 indirilmesi devalüasyonun etkisini azaltmak yönünden önemlidir. Bu ayarlamalarda göze çarpan diğer bir husus da pasaport harçlarındaki ve yüksek gelir sağlayan bazı faaliyetler için verilecek ruhsatlardan alınan harçlardaki artışın, meselâ eczaneler ve petrol işletmeleri gibi, önemli olmasıdır.

Akaryakıt, banka ve sigorta, tekel dışı alkollü içkilerin vergilerinin arttırılması da olagan tedbirlerdendir.

#### SON VERGİ TEDBİRLERİNİN AMACI :

Finansman Kanunu ve Emlâk Vergisi Kanunu ile getirilen vergi tedbirlerini bir arada ele alırsak, güdülen temel amacın malî olduğunu görürüz; çünkü bu kanunlar ya vergilendirilebilme imkânlarını yeterince kullanılmayan servet unsurlarını faaliyet kollarını ve tüketim mallarını daha etkin bir şekilde vergilendirmiş, (gayrimenkuller, gayrimenkul üzerinde spekülasyon taşıtlar, lüks tüketimi mal ve hizmetleri gibi) veya vergilendirildiği ve hattâ yüksek oranlarda vergi ödediği halde kullanımı yaygın ve talep elâstikiyeti düşük bazı mal ve hizmetlere yönelmiştir, (akaryakıt, banka ve sigorta muameleleri gibi). Damga resimleri, harçlar ve kıymetli kâğıtlar kanunlarında yapılan değişiklikler de bu gruba dahil, çünkü kullanımı yaygın ve ikâmesi mümkün olmayan bazı kamu hizmetleri için ödenen bedeller arttırılmıştır.

Eğer bu vergilerin idaresinde etkinlik sağlanır ve sonradan alınacak

## TÜRKİYE'DE YENİ VERGİ TEDBİRLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

kararlarla kapsamlarını ve oranlarını değiştirecek bazı ayarlamalara gidilmezse, devlet gelirlerinde önemli bir artış beklemek yerinde olur.

Bütün vergilerde olduğu gibi, bu vergiler de bazı iktisadî sonuçlar meydana getirecektir. Resmî organlar beyanlarıyla bu yönde bazı olumlu değişiklikler beklediklerini açıklamışlardır. Aşağıda yeni vergilerin muhtemel iktisadî etkilerini, özellikle bu vergiler sonucu fiyatlar genel seviyesinde, kaynakların kullanımında ve dağılımında meydana gelebilecek değişiklikleri incelemeye ve değerlendirmeye çalışacağım.

### YENİ VERGİLERİN İKTİSADİ ETKİLERİ :

Sayıcı, oldukça kabarık olan yeni vergi tedbirlerinden iktisadî etkileri bakımından önemli gördüklerini ortak niteliklerine göre dört grup altında inceliyeceğim. İlk olarak vergilerden en fazla etkilenecek iki kesimi, karayolları ulaştırması kesimi ile bina inşaatı kesimini ele alacağım. Sonra, tüketim malları ile ara mal ve hizmetler üzerine konan vergilerin iktisadî etkileri üzerinde duracağım.

### KARAYOLLARI ULAŞTIRMASI KESİMİ :

Karayolları ulaştırması 1950'den bu yana önemli bir gelişme göstermiş kesimdir. 1963 - 1967 yılları arasında şehirlerarası yolcu taşınmasında yıllık artış ortalaması karayolları için % 16,8, Demiryolları için % 4,6, Denizyolları için % 4,6 dır. Aynı dönem içinde yıllık ortalama yük taşıma artışı Karayolları için % 18,0, Demiryolları için % 10,8 ve Denizyolu için % 16,8 olmuştur. (1)

Ulaştırmanın karayollarına kaymasının başlıca sebebi, bu ulaştırma kesiminin sağladığı imkânların daha geniş olmasıdır. Bunun yanısıra kamu harcamalarında karayolları yapımına öncelik verilmesi, son yıllarda gelişen otomotif sanayii de rol oynamıştır.

Karayolları ulaştırması kesimi ile ilgili gruplar otomotif sanayii, ulaştırma şirketleri ve ulaştırma hizmetinden faydalananlardır. Ulaştırma hizmetinden faydalananların doğrudan ödedikleri vergide bir artış olmuştur. Otomotif sanayii montaj istisnasının kaldırılması sonucu yaratılan katma değer üzerinden % 5 - % 10 arasında vergi ödeyecektir. Ulaştırma şirketleri ise taşıtın cinsine ve yaşına göre miktarın değişen alım vergisi ödeyecektir. Akaryakıt üzerinden alınan vergi ise yaklaşık olarak % 15 oranında arttırılmıştır.

(1) **Kalkınma Planı, İkinci Beş Yıl 1968 - 1971 S. 564.**

1. Çok hızlı bir gelişme göstermiş olan otomotif sanayii, sabit makina ve teçhizat stoku düşük ve büyük ölçüde montaj safhasında olan bir imalât koludur. İthal maddelerinin toplam girdilere oranı taşıt tipine göre % 50 - 65 arasında değişmektedir. (2) Sanayide fazla kapasite olmasına rağmen firma sayısının 12'ye ulaşmasının sebebi, ithal güçlüklerinin ve kota sisteminin yarattığı kıtlık rantı ve sabit tesisleri toplam maliyetler içindeki payının düşük olması sonucu kârlılığın yüksek oluşudur. Motorlu kara taşıtlarına olan talebin yüksek olması ve bunların dış rekabete karşı ithal yasakları ile himaye edilmeleri, bunları üreten firmalara mamûllerini dış fiyatların çok üstünde fiyatlarla ve avans karşılığı satma imkânını vermektedir.

Son vergi değişikliğinden evvel, sektör içinde faaliyet gösteren firmaların ödediği vasıtalı vergi, ithal ham maddesi ve malzemesi ile yerli ham madde ve malzeme üzerinden ödenenlerden ibaretti. Türkiye'de yaratılan katma değer vergi dışı bırakıldığından sektör içinde vasıtalı vergi yükü çok düşüktür. (Ortalama % 6 civarında). (3) Bunun için yeni verginin taşıt sanayii aleyhine bir ayırım yapacağı söylenemez. Kaldı ki, bu montaj sanayii kolunda sabit tesisler önemli olmadığı için arzı kısmak ve kontrollü fiyatlara rağmen önemli dağıtıcılar kanalı ile alıcıya yansıtılmak mümkündür. Karayolları taşımasının demiryolları ve denizyolları ile ikâme imkânları oldukça sınırlı olduğu için ulaştırma talebinin yapısında önemli bir değişiklik meydana gelmeyecektir.

Verginin etkisi, devalüasyondan dolayı maliyetlerde meydana gelecek artışlarla bir arada ele alınırsa, durum bir az değişik olabilir. Vergi ve devalüasyon etkisi fiatlarda oldukça önemli bir artışa sebep olacaktır. Bu durumda fiatların aynı oranda yükselmemesi ve kârların azalması mümkündür. Firmalar ilk madde indirimi tanındığı için, yerli girdilerin oranını arttırarak veya mevcut kapasiteyi daha etkin bir şekilde kullanarak maliyetleri düşürme yoluna gidebilirler. Ancak bu kesimde faaliyet gösteren firmalar arasında bu sonucu verecek rekabetin meydana gelmesi büyük ölçüde gerekli malzemenin ithal imkânlarına ve kota tahsislerine bağlıdır. Eğer kota tahsislerinde gerekli ayarlamalar yapılabilirse marjinal firmalar piyasaдан çekilir ve diğer firmalar tam kapasitede çalışarak maliyetleri düşürebilirler.

(2) İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü, **Sanayide Maliyet Unsuru Olarak Vasıtalı Vergiler ve Bunların Sanayileşme ve Sosyal Politika Amaçlarına Göre Optimal Dağılımı**, araştırmayı yöneten Prof. Dr. Bulutoğlu, K., (İstanbul 1970).

(3) a. g. e.

2. Ulaştırma şirketlerinin maliyetleri akaryakıtta yapılan vergi zammı, Taşıt Alım Vergisi ve otomotif sanayiine konan verginin yansıtılan kısmı oranında artacaktır. Bunlardan Akaryakıt Vergisine zam maliyetleri kısa dönemde etkileyecektir. Fakat toplam girdiler içinde önemi büyük olmadığı için birim başına düşen nakliye ücretlerinde önemli bir artış meydana getirmemesi gerekir. Taşıt Alım Vergisi ile otomotif sanayiine konan verginin maliyetler üzerindeki etkisi, taşıt farkı yenilendikçe ve genişletildikçe uzun dönemde meydana gelecektir.

Vergilerden dolayı maliyetlerde meydana gelen artışın büyük ölçüde ulaştırma hizmetini kullananlara yansıtacağı tahmin edilebilir, çünkü karayolları ulaştırmasının demiryolları ve denizyolları ulaştırması ile ikâme imkânları oldukça sınırlıdır. Memleketimizde yaygın bir demiryolları şebekesi olmadığı gibi, kapıdan kapıya ulaştırma mümkün değildir. Denizyolları ulaştırmasının imkânları ise kapılarla sınırlıdır. Kaldı ki; gerek demiryolları, gerek denizyolları işletmeciliğinde önemli aksaklıklar mevcuttur. Karayolları hizmetlerine olan talep esnekliğinin düşük olmasına rağmen, verginin yolcu ve yük navlun fiyatlarına tamamen yansımını engelliyecek bir husus, bu hizmet kolunda faaliyet gösteren firmalar arasındaki rekabettir. Yolcu nakliyat şirketleri arasında mevcut yoğun rekabet, maliyet artışının navlun fiyatlarına yansımını engelliyebilir. Otobüs şirketleri son günlerde, bu rekabeti ortadan kaldıracak monopolleşmeğe gitmek için çaba göstermektedirler. Bu amaçları gerçekleşirse, fiyatların maliyet artışı oranında ve hattâ onun üstünde yükselmesi mümkündür. Yük ulaştırmasında ise piyasayı kamyon sahiplerinden çok nakliyat ambarları kontrol etmektedir. Bunların aralarında önemli bir fiyat rekabeti mevcut olmadığı için vergilerin bütünü yük taşıma ücretlerine yansıtacaktır.

Yük taşıma ücretlerindeki artış, fiyatlar genel seviyesini yolcu taşıma ücretlerinden daha fazla etkileyecektir. Bir çok malın maliyeti ulaştırma hizmetinin tüm girdiler içindeki önemi oranında artacak ve talebin esnekliğine ve piyasanın yapısına göre fiyatlara yansıtacaktır.

### **BİNA İNŞAAT KESİMİ :**

Bina inşaat kesimi de hızla gelişme gösteren bir faaliyet koludur. Nüfus artışı ve şehirleşme, özellikle meskene olan talebi arttırmış ve bunun sonucu bina yapımına tahsis edilen kaynaklarda önemli bir artış meydana gelmiştir. Bina inşaatı, özel kesimin en fazla kaynak ayırdığı yatırım türüdür. 1967 yılında 8.182,4 m. TL. özel kesim yatırımlarının % 56,6'sı



(4.630,7 m. TL. bina inşaatına gitmiştir. Bu miktarın % 76'sı 3.506,9 m. TL. konut yapımına tahsis edilmiştir. (4)

Bina inşaatı kesimi ile ilgili gruplar arsa sahipleri, inşaat şirketleri, bina sahipleri ve kiracılarıdır. Yeni vergi kanunları ile kiracılar hariç bu grupların hepsine yeni mükellefiyetler getirilmiştir.

Arsa sahiplerinin vergi yükü, Emlâk Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinden dolayı artmıştır. İnşaat şirketlerinin maliyetlerine, inşaat ruhsatlarından ve daha evvel vergilendirilmeyen bazı inşaat ara mallarından alınacak gider vergisi binmiştir. Bina sahipleri ise yeni Emlâk Vergisi hükümlerine göre daha yüksek vergi ödeme zorunda kalamaktadırlar.

1. Arsalardan alınan % 15 oranındaki Emlâk Vergisi arsa sahibine yüklenecektir. Bu tip vergilerin arazinin kapital değerini düşürdüğü genellikle ileri sürülür. Verginin kapitalizasyonu dediğimiz bu olay ancak alternatif yatırım imkânları mevcut ve daha kârlı ise doğrudur. Türkiye'de arazi değerlerinin devamlı olarak arttığı, küçük ve orta tasarruf sahipleri için alternatif yatırım imkânlarının fazla olmadığı gözönüne alınırsa, arsalardan alınan vergilerin arttırılmasının bu tip etki yapacağı şüphelidir, fakat bu verginin etkisi gayrimenkul değer artışlarından alınacak verginininki ile birleşince, arsa spekülasyonu azalabilir ve bu gaye için kullanılan kaynaklar üretken faaliyet kollarına kayabilir.

Gayrimenkul değer artışlarından alınacak artışı oranlı verginin satıcı tarafından alıcıya yansıtılması imkânları oldukça sınırlıdır. İleriye yansıtma, ancak talep elâstikiyetinin sıfır ve satışa arzedilen arsaların miktarının çok düşük olduğu bölgelerde gerçekleşebilir. Arsalardan alınan Emlâk Vergisi oranındaki önemli artış özellikle şehir ortasında boş tutulan değerli arsaları elde tutma maliyetini arttıracak, gayrimenkul Değer Artışı Vergisi ise gelecekte beklenen kazancı azaltacaktır.

Yeni vergilerin kaynakları arsa spekülasyonundan daha üretken faaliyetlere aktarmadaki etkinliği büyük ölçüde bu gibi faaliyetlerle meşgul olmayan tasarruf sahiplerinin bu alanlara yatırım yapma imkânlarına bağlıdır. Bu tip tasarruflar için Türkiye'de hâlen mevcut yatırım imkânları % 9 faiz getiren tasarruf hesapları, % 13 - 15 faiz getiren özel teşebbüs tahvilleri ve hisse senetleridir. Sağladığı iktisadî menfaatler aynı tür olduğu için en cazip alternatif hisse senetleridir, fakat güvenilir hisse se-

(4) Türkiye Ticaret Odaları ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, İktisadî Rapor 1970. S. 173 - 4

## TÜRKİYE'DE YENİ VERGİ TEDBİRLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

nedi arzı hâlen çok sınırlıdır. Düzenli ve güvenli bir gelir akımı sağlayan fakat para değerinin düşmesinden dolayı sermaye değerinden kaybeden tasarruf hesapları ve tahviller, gelecekte yüksek bir sermaye kazancı sağlamak ümidi ile yatırım yapanları tatmin etmez. Buna rağmen eğer para değerinde makul bir istikrar sağlanırsa, spekülasyon için kullanılan fonlardan bir kısmı tahvil alımına veya banka mevduatına kapatılır.

Diğer bir ihtimal spekülasyonun arsalarından binalara kaymasıdır. Emlâk Vergisi Kanunu, binaları daha düşük oranlarda vergilendirmiştir. Binalar, yalnız sermaye kazancı değil, aynı zamanda yıllık gelir sağlarlar ve iradi Gelir Vergisine tabi binalar için ödenecek Bina Vergisi, Gelir Vergisi borcuna mahsup edildiğinden, oran artışının yıllık safî iradi azaltıcı bir etkisi olmayacaktır.

Bu etkilerin sonucu, satılığa çıkarılan arsaların miktarında bir artış meydana gelirse, arsa fiyatlarında bir duraklama görülebilir; bir süre sonra denge yeni şartlarda tekrar kurulacak, arsa fiyatları artmaya devam edecektir. Eğer, spekülasyon arsalarından binalara kayarsa, diğer bir deyişle, fonlar aynı kesim içinde kalırsa, bina talebi arsa talebini arttıracığı için fiatlarda fazla bir değişiklik olmayacaktır. Arsa üzerinde spekülasyonun azalması sonucu, boş arsaların bina yapımına kullanılmasının toplum refahı üzerinde etkisi olumlu olacaktır.

İnşaat, ara mallarına ve inşaat ruhsatlarına konan vergilerden dolayı, inşaat maliyetinde meydana gelen artışın alıcıya yansıtılmasına talep şartları elverişlidir. Bu vergiler büyük ve konforlu meskenlerin aleyhine bir yatırım yapıyorsa da fark lüks meskenlere olan talebin azalmasını sağlayacak kadar büyük değildir, fakat artışı oranlı bir vergi olan yeni Bina Vergisinin etkisi ile birleşince mesken talebinde orta tip meskenden küçük tip meskene bir kayma meydana getirebilir.

2. Özellikle kiralık mesken ve işyeri talebinin yüksek olduğu bölgelerde yeni vergilerin bina fiyatlarında sebep olduğu artış, kiralara yansımaya sahiptir. Bina vergisindeki artışın kiralar üzerindeki etkisi ise farklıdır. Bina vergisi yalnız irad getirmeyen ve dolayısıyla iradi gelir vergisine tabi olmayan binalar için gerçek bir yük meydana getirir. Bunlar sahibi tarafından kullanılan, boş tutulan, kiraya verilip gayrimenkul sermaye iradına tanınan 5000 TL. muaflik sınırının altında gelir sağlayan veya iradi bu muaflik sınırının altında beyan edilen binalardır. Bunların dışında kalanlar iradi gelir vergisine tabi olan binalar üzerinden ödenen Bina Vergisi, Gelir Vergisi borcundan indirilir. Özellikle büyük şehirlerde mes-

ken ve işyeri birimlerinin yıllık iradı muaflık sınırının bir hayli üstünde olduğuna göre, mesken talebinin yüksek olduğu bu bölgelerde Bina Vergisinin kiraları arttırıcı bir etkisi olmaması gerekir. Bina Vergisindeki artış düşük kiraları etkileyecektir. Küçük mesken ve iş yerlerinin, şehrin merkezinden uzak olanların ve küçük şehirlerde bulunan mesken ve iş yerlerinin kiralarının, özellikle eski mukavelelerle bağlanmış binaların yükselmesi beklenebilir.

#### *TÜKETİM MALLARI ÜZERİNE KONAN VERGİLER :*

İşletme Vergisi ile eğlence ve otelcilik hizmetleri, kıymetli taşlar ve madenler, süs ve tuvalet malzemesi ve ev eşyaları vergilendirilmiştir.

Türkiye'de lüks tüketime olan talebin esnekliği oldukça düşüktür. İşletme Vergisinin kapsamı geniş tutulduğu için tüketimin vergi dışı lüks mal ve hizmetlere kayması imkânları sınırlıdır. Bu sebeplerden dolayı vergilendirilen mal ve hizmetlerin talebinde önemli bir değişiklik olmayacaktır. Bu şartlarda İşletme Vergisi geriye yansıtılması ihtimali azdır ve toplam lüks tüketim harcamalarında önemli bir azalma meydana gelmeyecektir. İyi uygulandığı takdirde bu verginin devlete önemli bir gelir kaynağı olacağı muhakkaktır.

Özel otomobillerden alınan Gider Vergisi ile Taşıt Alım Vergilerinin de geriye yansıma ihtimali azdır. Özel otomobiller için tatmin edilmemiş bir talep mevcut olduğundan vergilerden dolayı satışlarda bir azalma meydana gelmesi beklenemez. Ancak, otomobil maliyetleri üzerinde devalüasyonun etkisi önemli olmuştur. Vergilerin fiat üzerindeki etkisi devalüasyonun sebep olduğu artışla birleşince talepte bir azalma meydana gelebilir. Talepteki düşüşün fiatlar üzerindeki etkisi bu faaliyet kolunda mevcut rekabet şartlarına bağlıdır. Hâlen tek firmanın faaliyet gösterdiği otomobil sanayiinde talepte meydana gelecek azalmanın sonucu fiatların düşmesi değil, arzın kısılması olabilir.

#### *ARA MALLAR ÜZERİNE KONAN VERGİLER :*

Önemli bir ara mal olan akaryakıt ile bir ara hizmet olan banka ve sigorta muamelelerindeki artış, akar yakıt fiatları ve faiz hadleri tesbit edilmiş fiatlar olduğu için, doğrudan bu mal ve hizmeti kullanana yansımacaktır.

Akaryakıt Vergisinden dolayı maliyetlerde meydana gelecek artış nihai malın toplam girdileri içinde akar yakıtın ağırlığına ve piyasa şart-

## TÜRKİYE'DE YENİ VERGİ TEDBİRLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

larına göre değişecektir. Teknoloji ve iktisadî etkinlik açısından mümkün olsa dahi ancak yeni kurulacak tesislerde akaryakıt yerine diğer enerji kaynakları kullanılabilir. Bu imkân memleketimiz açısından oldukça sınırlı olup, dağınık linyit yataklarından yararlanma imkânına bağlıdır.

Banka muamelelerinden alınan vergi, banka sistemi dışından temin edilen kredilerin maliyeti çok daha yüksek olduğu için kredi talebinde bir değişiklik yapmayacaktır.

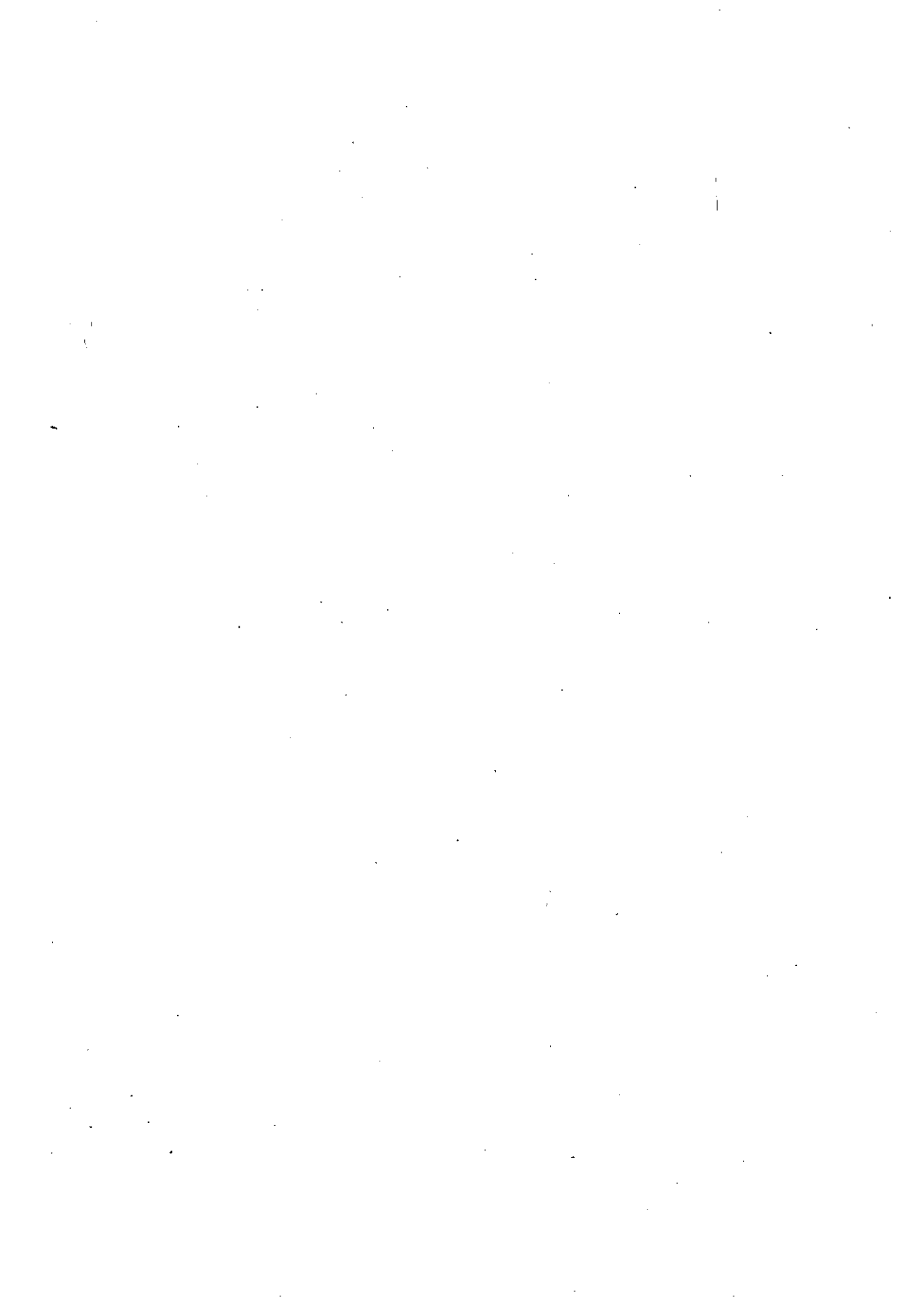
### S O N U Ç :

Son vergi tedbirleri eğer uygulamada etkinlik sağlanabilirse, devlet gelirlerinde önemli bir artış meydana getirecek niteliktedir. Çünkü, vergilerin bir kısmı daha evvel gereğince vergilendirilmeyen bazı mal ve hizmetleri, faaliyet kollarını ve servet unsurlarını kapsamaktadır. Bir kısmı ise talebi fazla esnek olmayan ve kullanımı yaygın mal ve hizmetler üzerinde konmuştur.

Vergilerin çoğu, büyük ölçüde, tüketiciye yansyacaktır. Ara mallar üzerine konan vergilerde piyasa şartları müsaitse piramitleşme olayı meydana gelebilir. Fiyat artışlarının fiyatlar genel seviyesi üzerindeki etkisi, vergiden dolayı fiyatı artan malların toplam mal ve hizmetler içinde ağırlığı oranında olacaktır.

Yeni vergilerden bazıları, meselâ gayrimenkul Değer Artışı Vergisi, eğer diğer tedbirlerle desteklenirse, iktisadî kaynakların kullanımında olumlu değişiklik yaratabilir. Ancak son vergi tedbirlerinin iktisadî kararları etkileyen faktörlerin bütünü - ekonominin yapısal özellikleri ve iktisadî politikanın tümü - içinde ağırlığı çok küçüktür, onun için kaynakların kullanımı ve dağılımı üzerindeki etkileri de marjinal olacaktır.

## **Haftanın Özeti**



## Haftanın Özeti

*Kemal KURDAŞ*

Sayın Başkan;

Dirayetli idarenizde, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti'nin düzenlediği «Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri» Seminerinde gayet kıymetli tebliğler dinledik. Tebliğler üzerinde çok seçkin bir davetli grubu geniş izahat ve tartışmalarda bulundu. Bir evvelki Oturumunda da bize iktisatçıların kaos yaratmakta herkese tekaddüm ettikleri ve üstün olduklarına dair bir hikâye anlatıldı.

Öyle görünüyor ki, İktisatçılar, tartışmalarında kaos yaratıyor intibamı verseler de kendi aralarındaki tartışmanın sonunda, bir kompozisyona gitmek başarısını gösterebilecek kadar serinkanlı oluyorlar. Bizim bir haftalık tartışmamızın tozu dumamı arasında, ana noktalara inildikçe, ana fikirlerde oldukça birbiriyle bağlantılı, birbiriyle gelişmeyen bir kompozisyona varmış olduğumuz müşahedesini yaptım.

Pek çok tâli noktalardaki fikir ayrılıklarına rağmen ana noktalarda, bir yoğunlaşma, ve bir fikri yaklaşma var. Ben de haftanın özetini yaparken ana noktaları ele alarak, nerelerde yoğunlaştığımız, nerelerde memlekete bir mesaj vermekte birleştığımızı belirtmeğe çalışacağım. Bu açıdan sayın tebliğ sahipleri tebliğleri üzerinde ayrıntılı bir şekilde durmamamı, mazur görsünler. Tebliğleri özetlemekten çok, konuları ele al-

## HAFTANIN ÖZETİ

mak ve tesbit ettiğimiz müşahedeleri kayda geçirmek gayretinde olacağım.

Beş günlük çalışmalarımızda, aslında, iki temel bölüm müşahede ediliyor: Birinci gün, konuyu Türkiye dışında gelişmiş ülkeler ve az gelişmiş ülkeler olarak ayrı bir açıdan ele aldık. Hepimizin tanıdığı ve saygı duyduğu bir Profesör, pek çoğumuzun da hocası olan Prof. Neumark, bize gelişmiş ülkeler açısından vergi politikasını kısaca izah etti. Sayın Profesör, gelişmiş ülkelerde Maliye politikasında ana hedeflerin fiat istikrarı, yüksek bir istihdam seviyesi olduğunu ve bu iki ana hedefin yanında vergi yükünün dağılımında adalet ve kamu harcamalarıyla vergilerde yapılacak ayarlamalarla gelirin kişiler arasında daha âdil bir şekilde bölüşümüne de önem verildiğini belirttiler.

Bu arada, Sayın Profesör, geçen yirmi yıllık dönemde gelişmiş ülkelerin malî politikasında büyüme - growth - fikrinin de önem kazandığını ve malî politika anlayışına gittikçe artan bir ölçüde girdiğini anlattı ve zaman zaman «growth» fikrinin, özellikle istikrar fikrini gölgede bırakır hale geldiğini tespit ederek, biraz da şikâyetle bulundu. Kendisinin bugünlerdeki ön meşgalesinin hâlâ stabilite esası olduğu anlaşılıyor. Gelişmiş bir ülke açısından stabilite ve tam çalışma ile iştigalin de makul karşılanması gerekir.

Sayın Profesörün konuşmasının, gelişmiş ülkeler dışında bizim için ilgi çeken bir tarafı, kendisinin çeşitli sorularla Türkiye konusuna zorla sürüklenmesi oldu. Ekonomimize uzun yıllar büyük hizmeti olan bir kimse olarak, hâzırın, kendisini Türkiye'nin meselelerine çekmeye çalıştılar. Bu konuda da sayın Neumark'tan her zaman olduğu gibi faydalandık. Sayın Profesörün Türkiye ekonomisiyle ilgili müşahedelerini diğer müşahedeler arasında ana noktalar üzerinde yapacağım yoğunlaşmada kapsamaya çalışacağım. Onun için bu noktada, üzerinde ayrıntılarıyla durmuyorum.

Birinci günün diğer ilgi çekici konuşması, Sayın Profesör Wiseman'in tebliği ve tebliğ üzerindeki konuşma ve tartışmalardır. Sayın Profesör bize, az gelişmiş ekonomilerin iktisadî kalkınmalarında vergi politikası açısından öne sürülmüş bir takım fikirlerin ve ilk nazarda çok şayanı kabul görülen sonuçların şüphe ile değerlendirilmesinde fayda olabileceği fikrini telkine çalıştılar. Bu şüphe ile değerlendirmede, çeşitli faktör ve prensipleri tamamen elimine etmek tehlikesi belirlediğinden bazı itirazlar yükseldi. Sayın Profesör az gelişmiş ülkelerde genel teorik bir vergi politikası yerine, ülkelerin ihtiyaçlarında çıkacak, doğacak bir özel politikanın olabileceğini ve buna eğilmemiz fikrini vermiş oldular.



Haftanın konuşmalarının ve tartışmalarının ana kısmı, tabii, Türkiye ile ilgili bölümde toplanmış bulunuyor. Zaten seminerimizin konusu da «Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri» idi. Bu konu ana davalarımızdan birini kapsadığından ve herbiri şahsen kendi çıkar ve durumumuzu da ilgilendirdiğinden, tebliğler ve tartışmalara karşı yaygın bir ilgi ve katılma müşahede ettik. Seminerde tam ve seviyeli bir tartışma havası doğdu. Tartışmaları tozundan dumanından temizleyip ana noktalarına getirince tesbit ediyorum ki, temel fikirler üzerinde oldukça yaygın bir yaklaşmamız ve ortaklaşa anlayışlarımız var.

Bir kerre; hemen bütün tebliğ sahipleri ve tartışmaya katılanlar, Türk Vergi Sisteminin düzenlenmesinde geçmişte konan vergilerin, alınan tedbirlerin, ekonomik hayatta ne yolda etki yaptığına dair şuurlu, ayrıntılı bir incelemenin noksanlığını müşahede ediyorlar, ve vergilemeyi ekonomik hayat ve kalkınma açısından değerlendirmedeki zaafın, vergi sistemimize geçmişte, ekonomik hayat ve kalkınma ile çatışan veya hiç olmazsa faydasız, bazı hallerde de zararlı pek çok esaslar getirdiğini tesbit etmiş bulunuyorlar. Hemen bütün tebliğlerde, aslında bugünkü vergi sistemimizde ekonomik hayat ve ekonomik kalkınma ile çatışan esasları belirtme gayreti var. Maliye Bakanlığımızın değerli Gelirler Genel Müdürü Sayın Başer, bize Gelir Vergisinde mevcut çeşitli istisna ve muafiyetlerin bir ekonomik değerlendirme açısından çok, vergi idaresini basitleştirme ve yardım etme hedefiyle vaz'olunduğunu veciz bir şekilde belirttiler.

Sayın Bulutoğlu, Kurumlar Vergisinde, ekonomik hayata ters yönden etki yapan esaslar üzerinde durdu. İşletmelerin aktiflerindeki kıymetlerin satışından doğan farkları zahiri veya hakiki bir kazanç olduklarına, yani normal bir fiyat yükselmesinden veya gerçek bir değerlenmeden neş'et edip etmediklerine bakılmaksızın, toptan vergilemek temayülünün ekonomik hayattaki sıkıntılara ve sakıncalarına dikkatimizi çektiler. Revalüasyon müessesesinin önemini anlattılar ve o konularda mevcut sistem içindeki zaafı incelediler. Bugünkü vergi sistemimizin Kurumlar Vergisi açısından örnek olarak tahvil çıkarılmasını teşvik, hisse senedi çıkarılmasını ise aksi yönde etkilediğini; hem tahvil, hem hisse senedinde de hamiline muharrer hisse senetleriyle, nâma muharrer hisse senetleri sahipleri arasında bir ayırım yaptığını, o vesile ile hem öğrenmiş, hem de tartışmış olduk.

Sayın Bulutoğlu'nun Kurumlar Vergisi'nin ekonomik hayat üzerinde nasıl bir etki yaptığı, yani bu verginin kurumlaşmayı etkileyip etkilemediği konusundaki analizleri, muayyen şartların birleşmesi halinde Ku-

## HAFTANIN ÖZETİ

rumlar Vergisi'nin geçmişte hiç olmazsa Kurumlaşmayı olumsuz etkilemediği sonucunu destekler nitelikte görüldü. Bir kısım arkadaşlar, aslında Kurumlar Vergisi'nin Kurumlardaki kazançlarla, şahıs şirketlerindeki, şahıs teşebbüslerindeki kazançlar arasındaki yüksek vergi farkı dolayısıyla kurumlaşmayı menfi yolda etkilediği; fakat kurumlaşmadan doğan diğer faydalar, vergilerin farklılığından doğan mahzurları giderdiğinden, kurumlaşma hareketinde bir yavaşlamayı veya durgunluğu gözden kaçırdığını belirttiler. Her halde şu noktada mutabakata vardık ki, bugüne kadar Kurumlar Vergisi, Türkiye'de bir kurumlaşma hareketini aksi yönde belli şekilde etkilememişse dahi bu konuda hassas olmakta faydalar olacaktır. Kurumlar Vergisini ilânihaye ve her fırsatta arttıramayız. Bir vergi artırımında tedbirin kurumlaşmayı ne yolda etkileyeceği sorusunu sorarak cevaplandırmakta faydalar olacaktır.

Sayın Profesör Dikmen, Gider Vergilerimizde ekonomik hayata olumsuz yönde etkiler yapan esasları belirli ve biraz şikâyetli şekilde dikkatlerimize sundular. Sayın İlhan Özer, tebliğinde Gümrük Vergilerimizde ekonomik hayata aksi yönde etki yapan esasları örnekler vererek belirttiler. Sayın Özer, özellikle Gümrük Vergi ve Resimlerinin yatırımları aksi yönde etkilemesi ihtimalini dikkatlerimize getirmiş oluyorlar. Tebliğlerde bu kabil, vergi sistemimizin ekonomik hayat üzerindeki olumsuz, faydasız, hattâ zararlı etkilerini gösterir daha pek çok örnek var.

Haftanın tartışmaları ve incelemeleri bize, bundan sonra bu konuda, yeni vergi politikamızın bundan sonraki gelişmelerinde her alacağımız tedbirin ekonomik hayata etkisi açısından bir değerlendirme yapmanın zorunluluğunu telkin ediyor ve bu konuda konferansçılar ile, iştirakçiler arasında geniş bir yaklaşma zemini olduğu tesbit ediliyor.

Vergi politikasının ve vergi sisteminin (teker teker vergiler dahil) ekonomik açıdan bir elemenden geçirilmesi, bir süzgeçten geçirilmesi her halde çok faydalı olacaktır. Maliyemizin bu konuda gittikçe artan ölçülerde, hem eleman yetişmesinden kuvvet alarak, hem de teşkilatlanmaya giderek hazırlıklar içinde olduğunu memnuniyetle müşahade ediyoruz. Vergi reform komisyonunun bundan dokuz sene evvel söylediği gibi Vergi sistemimizi ekonomik anlayışla bir süzgeçten geçirmek lâzım. Bir sonuç alınmasa bile, yani süzgeçten geçirilmede süzgecin üzerinde çok fazla taş, çakıl kalmasa bile, hiç olmazsa bir emniyet unsuru doğacaktır. Tabii üstte kalan çakıl ve taşların, yani ekonomik hayata olumsuz yönde etki yapan esasların temizlenmesinin ayrıca memleketin ekonomik gelişmesine olumlu etkiler yapması beklenir. Hiç değilse, ekonomik hayat bir takım gereksiz baskılardan kurtulacaktır.

Vergi politikasına tarafsız, yani ekonomiye az zarar verir, asgarî zarar verir veya mümkün olursa hiç zarar vermez bir yön vermek yanında, vergi politikasından ekonomik kalkınmayı hızlandırıcı şekilde aktif, seçici ve müdahaleci bir tarzda faydalanma konusu da tartışmalarımızda üzerinde fikirlerin toplandığı ve yoğunlaştığı bir saha oldu. Tartışmalarda vergi politikasına, ekonomik hayatı teşvik edici bir yön vermek hedefine ciddi bir itiraz kaydedilmedi. Bu konuda da genel desteğe mazhar olan bir prensip anlayışı ortaya çıktı. Aktif vergi politikasından alınacak tedbirlerde, bu politikadan beklenen fayda ile, alınan tedbirin vergi hasılasını indirmekteki zararlarını, tedbirlerin vergi adaleti, vergi sisteminin tarafsızlığı ve vergi sisteminin gelir ve servet dağılımındaki düzeltici vasıflarına ne yönde etki yaptığı konularını karşılıklı değerlendirmek gerekiyor. Alınan her teşvik tedbiri aslında, vergi sisteminin verimliliği ve adaleti üzerinde bir ayırma, bir ayırıcılıktır. Alınan tedbirin meşruiyeti ekonomiye getirdiği zararlardan çok daha fazla fayda yaratmasına bağlı. Böyle bir karşılaştırma, bundan sonra, malî politikamızın behemehal göz önünde tutması gereken bir tutum olmalıdır. Bu açıdan zannediyorum pek çok iştirakçi şu temennide birleşmektedirler: Türkiye'de aktif vergi politikasında 933 sayılı kanun, önemli bir aşamayı temsil ediyordu. Bu kanun geçen senenin Ekiminde feshedildi. Şimdi yeni bir kanunun hazırlanmakta olduğu anlaşılıyor. Her halde Türkiye'de çok daha önemsiz konularda uzun tartışmalara girişen iktisatçılar, bu yeni kanun üzerinde etraflı bir tartışmayı memnuniyetle karşılayacaklardır. Çünkü Türkiye'nin ekonomik politikasına ve vergi politikasına yeni kanun, yeni bir dönem getirmek istidadındadır. Bu kanunu kapalı kapılar arkasından, çok bilimsel forumlarda, çevrelerde bir süre tartışmayı son derece faydalı görüyoruz.

Konferansın ve tartışmacıların üzerinde birleştikleri diğer bir konu, ekonomik kalkınma açısından vergi sisteminde verimliliği sağlamanın önemi oldu. Gerçekten az gelişmiş bir ülkede, devletçilik, özel teşebbüsçülük veya başka bir ekonomik politika tercihi ne olursa olsun, hemen herkes devletin asgarî bir masrafı, asgarî bir hizmet kütlesini yapmak zorunda olduğu anlayışında müttefiktirler. En liberal bir ekonomide bile, normal cari giderler yanında insan unsurunun yetişmesini devletten başkası yapamaz. Memleketin alt yapısı ve temel yatırımları, temel sanayi yatırımları da özellikle az gelişmiş bir ekonomide devletten beklenecektir. Binaenaleyh, devletin geniş bir hizmet ve yatırım zorunluğu vardır. Buna karşılık geniş bir maddî imkân ihtiyacı olacaktır. Bu imkânı devlete en geniş şekilde, ufak ölçülerde iç ve dış borçlanma düşünülse bile - ki bazılarımız onu da tartışacaktır - ancak vergi sistemi sağlayabilir.

## HAFTANIN ÖZETİ

Diğer bir deyişle, vergi sistemi az gelişmiş bir ülkenin kalkınmasında etkili olabilmek için her şeyden evvel verimli olmak zorundadır.

Seminerlerimizde bu açıdan Türk vergi sistemi üzerinde tartışmalar geçti. Türkiye'de son 35-40 yılın karakteristiklerinden biri, sonu gelmeyen bütçe buhranlarıdır. Geçen 35-40 yılda, Maliye Bakanlarının bazı defa aksini söylemelerine rağmen, hemen her bütçe açık vermiştir. Devletin hizmet anlayışı ve ihtiyaçları genişlemekte, fakat imkânları bir türlü devletten beklenen hizmetlere, istenen kalitede ve istenen ölçülerde cevap vermeyi sağlayamamaktadır. Bütçe açıkları ekonomideki devamlı enflasyonist baskının, dolayısıyla dış ödemeler dengesindeki sıkıntıların da kontribütörlerinden bir olmuştur.

Türk vergi sistemini verim açısından dünya ölçülerine vurduğumuz zaman, az gelişmiş ülkeler arasında yapılan bir mukayesede bile, milletlerarası mukayeselerin hataları ve sevaplarına bir koefsiyon verilse dahi, gene Türkiye'nin vergi gayretlerinin yetersizliği üzerinde bir müşahede yapmak mümkün gözüküyor. Türkiye, ileride kalkınmasını hızlandırmak için vergi sistemine daha önemli ölçülerde dayanma ihtiyacında olacaktır. İktisatçılar vaktiyle karamsar bir mesleğin mensupları olarak görülürlerdi. Şimdi de biraz, galibe, işkenceci bir mesleğin mensupları haline geliyorlar. Vergi diye tutturmuşlar. Kalkınma açısından bakıldığı zaman, devletin vergi sisteminden yardım beklemek gayretlerine, kolayca menfi cevap vermek mümkün görülüyor.

Toplantıda dikkatimizi çeken önemli bir husus, pek çok arkadaşımızın Türkiye'deki câri hizmetlerin kalitesizliği, yetersizliği, alt yapı yatırımlarının artık dar boğazlar haline geldiği yolundaki şikâyetleri oldu. Bütün bu sıkıntılardan ancak toplumca bir gayret göstererek kurtulabiliriz. Özel mülkiyete dayalı bir piyasa ekonomisinde, toplumca gayretin vasıtası da vergidir. Binaenaleyh, bundan sonra Türkiye'de vergi politikası, kalkınma politikamızın mihraklarından biri olacaktır. Devlet için toplumdan vergi istemenin meşruluğunu ve zorunluluğunu öne sürerken, elbetteki bu vergi sisteminin adaleti üzerinde de durmamız gerekiyordu. Seminerimizde, vergi sistemimizin dikey ve yatay adaletsizliği üzerinde geniş müşahedeler yapıldı. Özellikle yatay adaletin eksikliği pek çok konuşucu tarafından belirtildi. Türkiye'de vergi tedbirlerinde bundan sonra adaletle yürüyecek, adaleti ön plânda göz önünde tutacak bir tutumun getirilmesinde hemen bütün iktisatçılarımız aynı ortak tavsiyelere varabileceklerdir, zannediyoruz.

Konuşmalarımızda, üzerinde fikir birliği doğan noktalar arasında

vergi politikasının başarısında insan unsurunun, yani organizasyonun ve malî teşkilâtın önemini de zikredebiliriz. Gerçekten, vergi sistemi ne kadar ideal bir düzen içinde tertiplenirse tertiplensin, bunu uygulayacak kadroların kifayetsizliği, sistemin fiili uygulamada başarısızlığına az veya çok katkı yapacaktır. Malî politikada ve bu politika ekonomik politikanın bir parçası olduğuna göre bütün iktisadî politikada insan unsuru, diğer bir ifadeyle, bilgili, dürüst ve modern teknolojiye tam manası ile vâkıf kadroların önemi, başka faktörlerin üstünde veya hiç olmazsa onlar kadar ciddi bir ağırlık taşıma istidadındadır. Maliye teşkilâtımızda kaliteli eleman yetiştirmek yolunda yapılması düşünülen gayretler, zannediyorum toplantıya katılan bütün iştirakçilerin tasvibiyle karşılanmıştır.

Burada şahsî fakat ilgi çekici bir müşahedeyi dikkatinize sunayım. Maliye teşkilâtında, üst kademelere değerli eleman yetiştirmek için evvelce girişilmiş gayretlerin, bundan meselâ 8-9 sene evvelki gayretlerin sonuçları bu toplantıda gayet tipik bir şekilde görülmüştür. Toplantıda kıymetli tebliğlerine takdir ve hayranlık duyduğumuz konuşucuların ve kıymetli müşahedeleriyle dikkatimizi çeken Maliye erkânının önemli bir kısmı, 1960 başlarında bir yetiştirme projesi çerçevesinde, dışarıya yüksek lisans çalışması için yollanmış ilk küçük kadrolardan çıkmıştır. 10-15 kişilik bir yetiştirme gayreti bile bugün Maliye'ye hayranlıkla seyrettiğimiz, fikri selâbet sahibi bir kadroyu vermiştir. Konuşuculardan, tebliğ sahipleri arasında onlar var, tartışmacılar arasında da onlar var. İnsan yetiştirmek açısından Maliyemizin yapacağı her gayrete tüm Türk iktisatçıları tam mânasıyla destek olacaklardır.

Konuşmalarımızın önemli bir kısmı, kaçınılmaz şekilde son vergi tedbirlerine kaydı. Bu konuda özel ve ayrı bir tebliğimiz de var. Orada da etraflıyla konuyu tartıştık, birbirimizle çekiştik. Fakat bütün bu tartışmalardan sonra da gene ortaya çıkan bazı ortak esasları tesbit etmek mümkün gözüküyor. Son vergi tedbirleriyle Türk vergi sistemine bir takım yeni vergiler getirilmekte, mevcut vergilerde bir takım ayarlamalar yapılmakta ve vergi sisteminin verimliliğine etki yapacak bir kısmı temel adım niteliğini taşıyan tedbirler alınmaktadır. Bütün bu tedbirler sonunda vergi sistemimizde bir verim artışı beklenebilir. Tedbirlerin bu sene için sağlayacağı gelir pek fazla olmayabilir. 1970 ilk uygulama yılıdır ve oldukça gecikilmiş bir yıldır. 1971 Malî yılından itibaren, 1970 vergi tedbirlerinin Türk vergi sisteminin verimini arttırmakta faydaları belirli şekilde görülecektir. Bu tedbirler hepimizin müşahede ettiği gibi çok daha düzenli, teknik bakımdan daha az kusurlu olabilir, çok daha kudretli çıkabilirdi. Meclis çalışmaları bir hayli tedbirin usaresini ve gücünü

## HAFTANIN ÖZETİ

azaltmıştır. Buna rağmen, tedbirlerde bir verim arttırıcı nitelik ve kapasite olduğunu hem tebliğ sahipleri, hem tartışmacılar tespit etmektedirler.

Tedbirlerin alınış yönleri genel olarak dikey adalete uygun gözüktüyor. Gerçi bu husus çok fazla tartışılmadı ama, yeni getirilen vergilerin daha çok lüks yatırım ve lüks tüketim harcamaları üzerine konması, ve çeşitli vergi kaçakçılığı yollarını tam efektif olmasa bile kapama gayretlerini göstermesi bir dikey adalete uygunluk intibamı vermektedir.

Son vergi tedbirlerinin ekonomik hayat üzerindeki etkisinde fikirler değişik oldu. Bazı arkadaşlarımız bu tedbirlerin ekonomik hayat üzerinde, hiç olmazsa kısa dönemde, menfi etkileri olması ihtimalini belirttiler, örnekler verdiler. Bazı arkadaşlarımız ise biraz daha az endişeli gözüktüler. Fakat bu tedbirler dahi bize bir vergi tedbiri getirmekte, ekonomik inceleme yapmanın faydasını, inceleme ne kadar derin yapılırsa o kadar emniyetle adım atılabileceği fikrini bir kere daha hatırlatmış oldu.

Kısaca özetleyeyim ve konuşmamı müsaadenizle bu noktada bitireyim; Türk vergi sisteminin geçmişte ekonomik hayat üzerindeki etkilerinin, muhtemel tesirlerinin dikkatli ve şuurlu bir politika içinde takip edilmiş olmasının sakıncaları açık şekilde hissedilmiştir. Bu etkiler bugün daha da ağır bir hale gelmiştir. Vergi sistemini bir temizlemeden, süzgeçten geçirmekte büyük faydalar olacaktır.

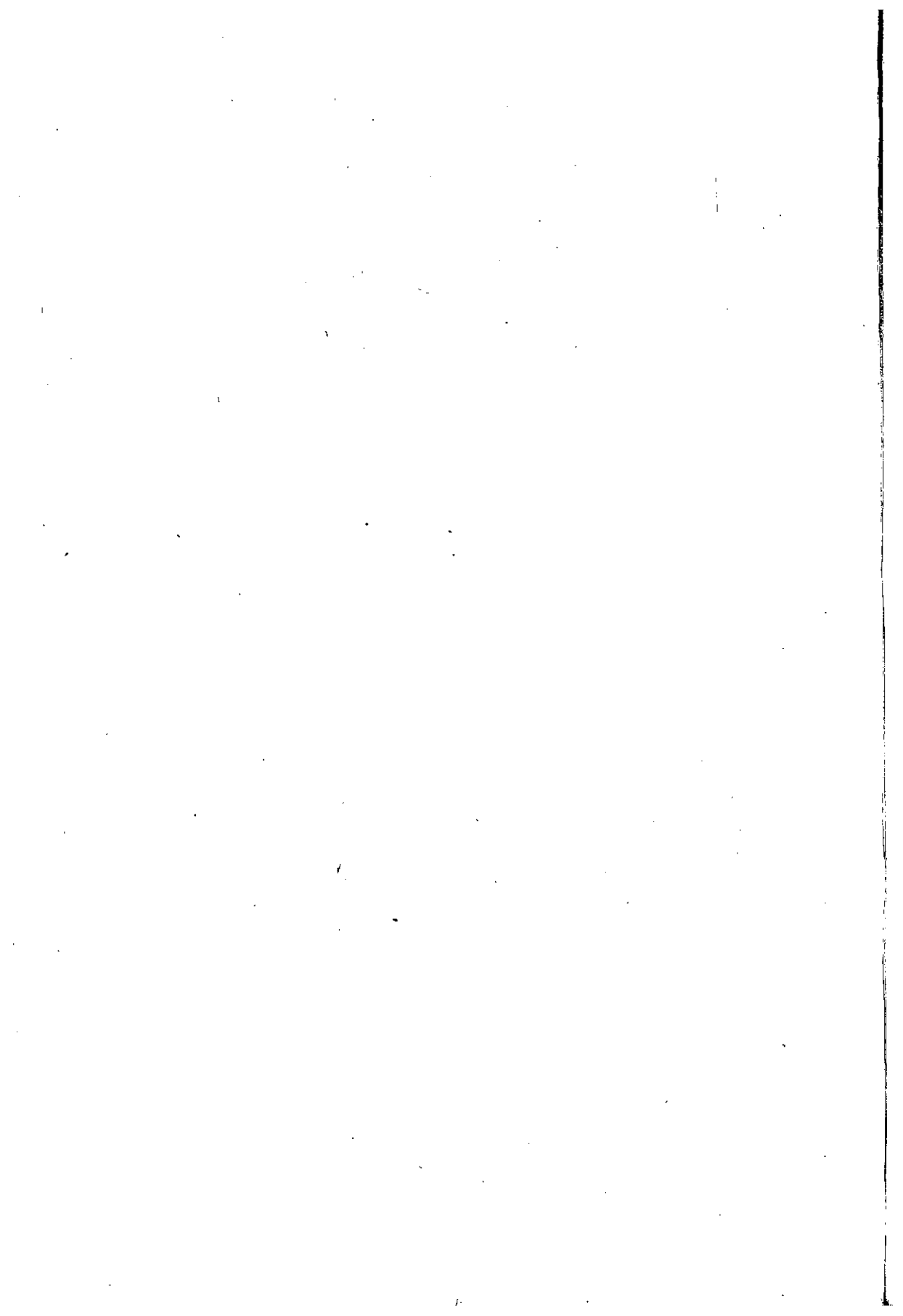
Vergi sisteminin ekonomik kalkınmaya yardımcı yönünde alınacak yeni tedbirlerde verim, adalet ve düzelticilik vasıflarıyla her tedbirden beklenen faydaların iyi bir şekilde dengelenmesi ve alınacak tedbirlerin romantik heveslerden, heyecanlardan çok hesaba, ekonomik incelemeye dayatılması, hepimizin açık arzusu ve temennisidir.

Vergi sistemimizin adalet açısından düzeltilmeye, takviye edilmeye, hem dikey, hem yatay adalet konusunda zorlu bir şekilde düzeltilmeye ihtiyacı açıktır. Bu konuda alınacak tedbirler, vergi sisteminin verimliliği ve ekonomik hayattaki etkileri açısından da faydalı sonuçlar verecektir, kanısındayız. Gayri adil vergi sistemi vatandaşların desteğini kazanmamaktadır. Hattâ bu sistem adaletsizliğiyle açıkça reaksiyonları bile davet etmektedir. Bugün vergi sisteminde adalet, evvelki dönemlerden daha fazla önem taşır hale gelmiştir.

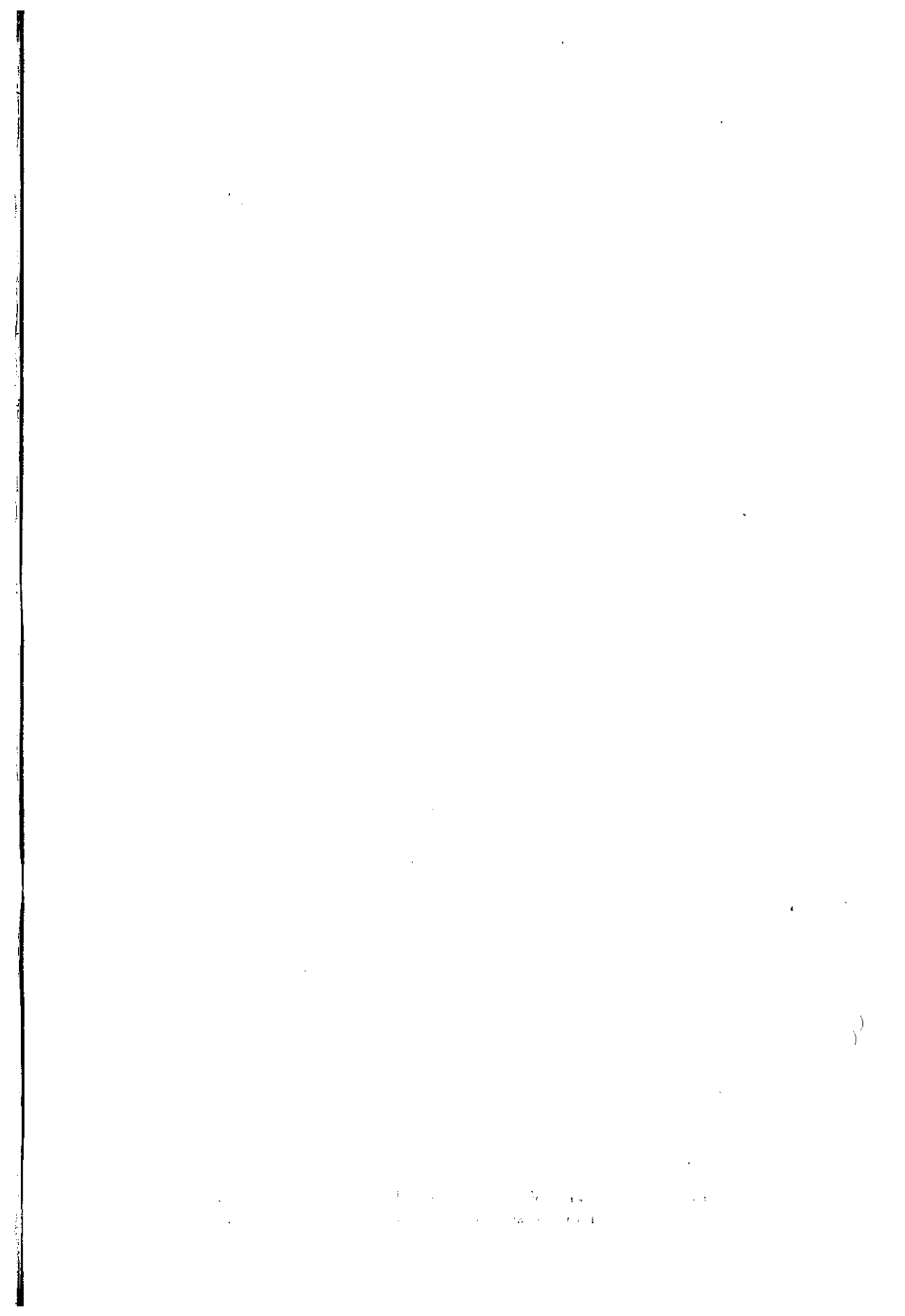
Haftanın özetini kısaca bu şekilde dikkatlerinize sunmuş oluyorum. Sözlerimi bir özür dilemekle bitirmek isterim. Özetler, daima bazı noktaları hariçte bırakan tarif itibarıyla birer genel takdim tarzıdır. Özet-

leyicinin şahsî tercihleri de insan olarak, izahlarında, cümlelerinde ve hattâ seçtiği kelimelerinde bir hisse sahibi oluyor. Bu özetlemede, bu kusurların sizler tarafından istenerek affedileceğine güven duyuyorum.

Sayın Başkan, izahatım bu kadar. Arkadaşlara geniş bir tartışma imkânını vermek için özetlemeyi özellikle genel ve kısa tuttum, Teşekkür ederim.









EKONOMİK VE SOSYAL ETÜDLER KONFERANS HEYETİ  
CUMHURİYET CD. ADLI HAN, 279 KAT 8 HARBİYE - İSTANBUL