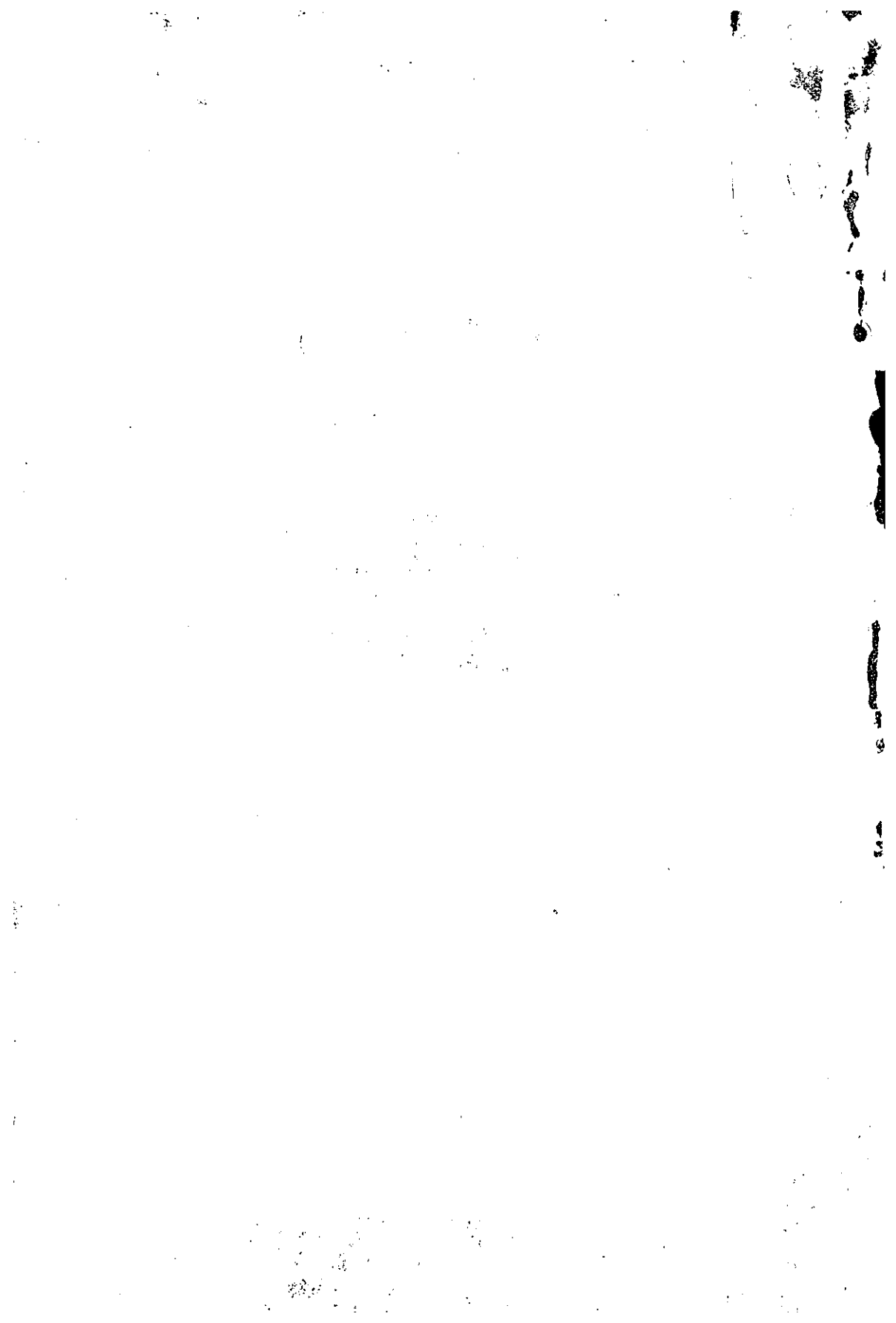




TÜRKİYE'DE VERGİ KAYBI VE ÖNLENMESİ YOLLARI

EKONOMİK VE SOSYAL ETÜDLER
KONFERANS HEYETİ



Türkiye Ekonomik ve
Sosyal Etüdler Vakfı
(TESEV)
Büyükdere Cad. No: 185
Levent / İSTANBUL

TÜRKİYE'DE VERGİ KAYBI
ve
ÖNLENMESİ YOLLARI

TAX LOSSES IN TURKEY
AND
PREVENTIVE MEASURES

(With Summary Text in English)

TÜRKİYE'DE VERGİ KAYBI VE ÖNLENMESİ YOLLARI

Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti tarafından İstanbul'da basılmıştır. Bu kitabın herhangi bir kısmı mehzaz 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 25-27 Ekim 1977 günleri **Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları** adı altında İstanbul'da düzenlenen Seminer'de sunulan tebliğleri, yorumları ve tartışma tutanaklarını kapsamaktadır.

This book is a report of the Seminar on **Tax Losses In Turkey and Preventive Measures** organized by the Economic and Social Studies Conference Board held in Istanbul on October 25-27, 1977. It brings together as the proceedings of the Seminar the complete Turkish texts of the papers presented and a record of the discussions. English supplement at the back includes the full text of the papers presented by the foreign speakers and the summaries of the Turkish reports.

met/er matbaası
Piyerloti Cad., Anadolu İşhanı, No. 39/7
Çemberlitaş - İstanbul. Tel.: 28 28 90

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-----|
| ÖNSÖZ | VII |
| ACIŞ KONUSMASI | |
| Dr. Nejat F. Eczacıbaşı | 1 |
| TÜRK EKONOMİSİNDE VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ | |
| Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu | 3 |
| TÜRKİYE'DE DOLAYSIZ VERGİLERDE VERGİ KAYBININ AZALTILMASI İÇİN ALINACAK TEDBİRLER | |
| Orhan Gürell | 55 |
| TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERDE VERGİ KAYBININ AZALTILMASI İÇİN ALINACAK TEDBİRLER | |
| Hüseyin Arif Bilgen | 87 |
| GELİŞMİŞ VE AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN ÇAĞDAŞLAŞMASI | |
| Prof. Dr. Carl S. Shoup | 130 |
| GENİŞ KAPSAMLI VERGİLERDE KAÇAKÇILIĞIN KONTROLÜ — KARŞILAŞTIRMALI BİR BAKIŞ | |
| Prof. Dr. William Vickrey | 149 |
| VERGİ YOKLAMALARINDA VE İNCELEMELERİNDE BİLGİSAYAR TEKNOLOJİSİNİN KULLANIMI - A.B.D. Modeli | |
| Robert H. Terry | 171 |
| VERGİ YOKLAMALARINDA VE İNCELEMELERİNDE BİLGİSAYAR TEKNOLOJİSİNİN KULLANIMI - F. Almanya Modeli | |
| Michael Jaeger | 204 |

TÜRKİYE'DE VERGİ BÜROKRASİSİ
VE ÇAĞDAŞLAŞMASI SORUNU

Müblin Başar 237

TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISI
SİSTEMİNİN REFORMU

Ahmet Bayrak 268

VERGİ DENETİMİ VE
MÜHASEBE UYGULAMALARI

Prof. Dr. Mustafa Aysan 277

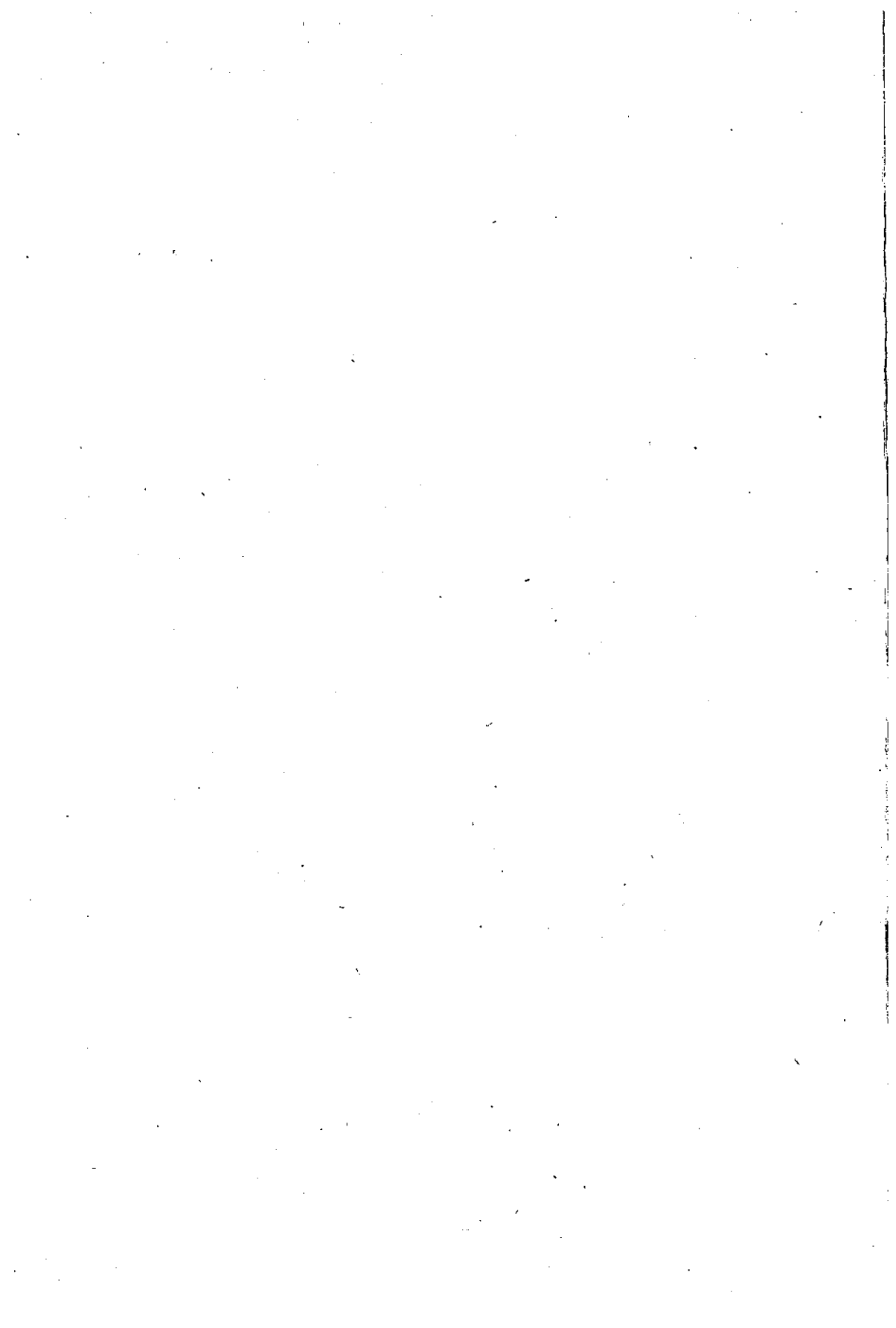
İNGİLİZCE ÖZET 1-92
(English Supplement)

Ö N S Ö Z

Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti ülkemizin ekonomik ve sosyal sorunlarına çözüm yolları araştırmak için 1961 yılında kurulmuştur. Konferans Heyeti bu amaçla düzenlediği konferans ve seminerlerde konuların ve problemlerin açık olarak tartışılmasına olanak sağlar; çalışmaları yayınları ile karar organlarına ve kamu oyuna duyurur.

Kamu giderlerini karşılamak ve cebri tasarruf yoluyla yatırımlara ayrılacak fonları mobilize etmek ve büyütmekte, vergi sistemine düşen kritik rol herkesce bilinmektedir. Bir vergi sistemi ekonomideki vergi potansiyelini ne kadar yaygın, tam ve etkili bir biçimde kavarsa bu görevi yerine getirmekte o kadar başarılı olur. Oysa Türkiye'de vergi sisteminin kendine düşen bu görevi yeterince yerine getiremediğine dair yaygın bir kanı ve şikâyet vardır. Ekonomideki vergi potansiyelinin önemli bir kısmını temsil eden bazı sektör ve kişiler bütünü ile vergi kapsamı dışındadır. Vergi kapsamına alınmış gelirler ve servetlerde ise vergi kanunları yeterince bir etkinlikle uygulanmamakta, özellikle bazı seyyal gelir ve servetler kolaylıkla vergiden kaçabilmekte, vergilerin ağır yükü ücret ve maaşlar gibi kolayca saptanabilir bazı gelirler üzerine yığılmaktadır.

Bu seminerin amacı, Türkiye'de vergi potansiyelini belirtmeğe, bu potansiyelin etkili bir biçimde vergilendirilebilmesi için alınabilecek tedbirleri, çeşitli ülkelerdeki uygulamalardan da yararlanarak saptamaya çalışmaktır.



ACIŞ KONUŞMASI

Dr. Nejat F. Eczacıbaşı

Konferans Heyeti
Yönetim Kurulu Başkanı

Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, vergi konusunu 1970 yılında bir kez daha programına almış ve uluslararası bir seminer düzenlemişti. O tarihteki seminer, özellikle, Türk vergi sisteminin ekonomik gelişme üzerindeki etkilerine eğilmişti. O çalışmada amacımız, ülkemizdeki vergi sisteminin ekonomik gelişme ve kalkınma gayelerimize uyumluluğunu incelemek ve öneriler getirmektir.

Bu sabah başlayan seminerimiz, salt ülkemizdeki vergi kaybı üzerinde duracak ve başka ülkelerin deneylerinden yararlanmaya çalışacaktır.

Bugün Türkiye'de yaygın bir vergi kaybı vardır. Vergilendirme ilişkilerindeki kopukluklar, devletin denetleme düzenindeki eksikler ve özellikle politik kaygılarla vergilendirmede bazı baskı gruplarına tanınan istisnalar bu sonucu doğurmuştur. Günümüzde vergi hasılatımızın millî gelire oranı istenen düzeylere ulaşmamakta ve vergi gelirlerinin konsolide bütçe gelirleri içindeki payı da düşme eğilimi göstermektedir.

Geniş oy potansiyeline sahip olduğu düşünülen sektörler, politik hesaplar sonucu, vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerle vergi dışı bırakılırken, uygulama yetersizlikleri ve vergi denetimindeki eksiklikler nedeniyle de bazı kişi ve gruplar fiilen vergi dışı kalmış ve bunun sonucu vergi yükü belirli gruplar ve kişiler üzerinde ağırlaşmıştır. Dürüst, vergi ödemeyi görev sayan iş adamları ile ücretliler üzerine ağır ve dengesiz bir vergi yükü binerken, vergi dışı bırakılmış sektörlerle vergiden kaçın-

mayı bir marifet sayan kişi ve gruplar için adeta bir vergi cenneti yaratılmıştır.

Vergi yükünün, her türlü ölçüler dışında, dengesiz bir şekilde dağılımı bir yandan ekonomik istikrar üzerinde olumsuz etkiler doğururken, diğer yandan ekonomide rekabet ve fırsat eşitliğini bozmakta, vergisini ödeyen kişi ve gruplarda haklı olarak tepki ve hatta öfke uyandırmaktadır. Vergi dışı bırakılmış veya vergiden kaçınmak yolunu bulmuş kişilerin vergi ödememek yoluyla sağladıkları olanaklar lüks tüketim harcamalarını artırmakta ve hatta bazen haksız rekabet girişimlerinde kullanılmaktayken, vergi ödeyenler tüketimlerini, hatta zorunlu tüketimlerini kısmak, iş adamları ise yeni yatırımlardan ve işletmelerini büyütme-ten kaçınmak zorunda kalmaktadırlar.

Vergi politikasının bir ülkenin ekonomik ve sosyal özelemlerini gerçekleştirmekte en etkili araçlardan biri olduğunu biliyoruz. Ülkemiz için bu özelemler, hızlı ve dengeli kalkınma, ekonomik istikrarın sağlanması, refahın geniş kitlelere yayılmasıdır. Vergi düzenimiz, politik kaygılardan arınmış bir tutumla, ülkemizin temelde çözüm bekleyen bir sıra sorunlarından biridir.

Kuşkusuz, üç gün süre ile seminerimizde tartışılacak tebliğler ve iştirakçilerin katkıları, Türkiye’de vergi kaybının boyutlarını rakamlarla ortaya koyacağı gibi, bu konuda somut ve yapıcı önerilerin de ortaya konulmasına olanak verecektir. Güncel bir konuda düzenlenmiş seminerimizin amacı, yalnız değerli tebliğ ve tartışmaları içeren bir eserin ortaya çıkarılması değil, vergi kaybı konusunda yapılacak önerilerin kamuoyunda destek bulması ve kamuoyunun baskısıyla bu önerilerin pratiğe dönüştürülmesidir.

Vergi kaybı sorununun, vergi kanunlarındaki değişikliği gerektiren bir yönü olduğu gibi, uygulama ve vergi denetiminin iyileştirilmesini zorunlu kılan bir başka yönü de vardır. Vergi yönetiminin çağdaştırılması, vergi yoklama ve incelemelerinde bilgisayarlardan yararlanma ve daha etkin denetim yollarının bulunması, vergilendirme konusundaki değişiklik ve hatta bazı hal-lerde vergi kanunlarından da daha büyük önem taşımaktadır.

Uygulama iyileştirilmeden, etkin bir denetim sağlanmadan yalnız vergi kanunlarında yapılacak değişikliğin de sınırlı bir iyileşme sağlayacağına kuşku yoktur.

TÜRK EKONOMİSİNDE VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ (*)

Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu
Samsun Milletvekili

I — TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞME AŞAMALARI

Türkiye'nin bugünkü vergi yapısı esas itibariyle İkinci Dünya Savaşı ertesinde yürürlüğe konmuştur. Bu reformdan önce varolan vergi sistemi ise Cumhuriyet'in ilk yıllarında aşarın lağvi üzerine kabul edilmişti. Aşar asırlar boyunca Osmanlı İmparatorluğunun gelir düzeninin temelini oluşturmuştu. Aşarın kaldırılmasının sebep olduğu vergi kaybını (son uygulama yılında aşar kamu gelirlerinin üçte birini sağlamıştı) telafi etmek için bir takım yeni vergiler, çoğu Avrupa ülkelerindeki örneklerinden esinlenerek, yürürlüğe kondu. Tüm satışlara (firmalararası ve firmalardan tüketicilere) savaş sonrası Avrupasında görülen örneğe uygun olarak bir ciro vergisi, pazarlanan tarım ürünlerine bir mahsulat-ı araziye vergisi, geniş ölçüde yükümlü bildirimine dayanan bir kazanç vergisi konmuştur. Bina ve arazi vergisi matrahlarına yapılan zam, bir veraset ve intikal vergisinin kabulü, koruyucu bir gümrük tarifesi, yeni bir resim ve harçlar kanunu reform denetimin geri kalan kısmını oluşturmuştur.

Aşarın kaldırılmasını izleyen reform sonradan sanayi öncesi yapısı belirgin olan Türk ekonomisinin gerçeklerine bir takım

(*) Bu yazıda belirtilmiş olan görüşler yazarın kişisel kanıdır.

Devlet Plânlama Teşkilâtından Sayın Oktay Varlıer'e bu teşkilâtın yayınladığı Gelir Dağılımı incelemesindeki verileri için yaptığı yorumlardan ötürü teşekkür borçlusuyum.

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

değişiklikler yapılarak uydurulmaya çalışılmıştır. Ciro vergisi ise bir yıl sonra kaldırılarak yerine bir istihsal vergisi konmuş ve bu verginin de matrahı bir çok istisna ve muafıklarla sonradan daraltılmıştır. Ufak üreticiler, ki büyük kütleli oluşturuyordu, götürü yöntemle vergilendirilmiştir. Mahsulat-ı arziye vergisi de uygulamada karşılaşılan idari güçlükler nedeniyle bir yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır. Kazanç vergisi yürürlükte bırakılmış, fakat ticari kazançların büyük kısmı götürü yöntemle vergilendirilmiştir. Ayrıca, çeşitli gelirler elde edenlere geçerken ayrı ayrı, sedüllu olarak vergilendirilmiştir. Gelirlerin bildirim üzerine toplanarak vergilendirilmesi sadece az miktarda büyük ticaret erbabına uygulanmıştır. Şirketler, büyük kişisel işletmeler, gerçek kazançları üzerinden, geri kalanlar da çeşitli götürü yöntemlerle vergilendirilmiştir.

Otuzlarda dünya bunalımının, durgunluğun sebep olduğu fiyat düşüşleri ticaret üzerindeki götürü vergilerin yükünü ağırlaştırırken, gerçek vergilemeye tabi olanların vergi yükünü artışı tarife sebebiyle hafifletmişti. Vergi yükü dağılımındaki bu sapmaları düzeltmek için özellikle ücretlerin ve taşınmaz mülkün vergi yükünde bazı tarife değişiklikleri yapılmıştır. Fakat İkinci Dünya Savaşı yıllarında hızlı fiyat artışları sebebiyle vergi yükü bu sefer aksi yönde çarpıklaştı. Bu sapmaları düzeltmek ve artan kamu giderlerini karşılayabilmek için bir çok değişiklikler (zamlar) yapıldı. Bununla beraber, vergi sistemi çok süratle ihtiyaç duyulan gelirleri gene de sağlayamadığından hükümet önce para basma yoluna gitti, sonra da iki kural dışı vergi kabul etti: varlık vergisi (1942) ve toprak mahsulleri vergisi (1942-44). Aşarın kaldırılmasından sonra konan vergi sistemi, bir takım teşvikler yaratmak, sanayi kesiminde özel birikimi özendirmek için de önemli değişikliklere uğramıştı (örnek, Teşvik-i Sanayi Kanunu).

Savaş sonrasında hükümet, gelir sağlama, adalet, teşvik ve idari etkinlik gerekçeleri ile yapılan pek çok bölük pörçük değişikliklerden ötürü iyice bozulmuş, tutarlılığını yitirmiş olan vergi sistemini ıslah etmek için bir girişimde bulundu. Kırkların sonuna doğru parlamentoya gelen (ve 1950'de yürürlüğe giren) bu reformun amacı çağdaş bir gelir ve kurumlar vergisi koymak ve vergi idaresine ve kazasına etkinlik kazandırmaktı. Daha sonra otuz yıllık muamele vergisinin yerini daha dar tabanlı ve basit bir «gider vergileri» aldı (1957).

Gelir vergisi (1950) parçalanmış matrahlardan alınan (sedürlü) ve yaygın bir götürülük uygulaması ile zedelenmiş olan eski kazanç vergisinin yerini almıştır. Yeni gelir vergisi genel nitelikte olmakla beraber başlangıçta tarım kazançlarını kavramıyordu. Küçük esnaf da ayrı bir götürü vergiye (Esnaf vergisi) tabiydi, fakat bu vergi sonradan baskı gruplarının etkisiyle kaldırıldı (1955). Bununla beraber, elliler ortasında hız kazanan enflasyon gittikçe artan sayıda küçük esnafın gelir vergisi muaflik sınırlarını iş hacmi bakımından aşmalarına sebep oldu.

Gelir vergisinden ayrı olarak alınan ve mahsup hakkı sağlamayan kurumlar vergisi ise, kârlar üzerindeki bu mükerrer niteliğine rağmen, belli bir kâr düzeyinin ötesinde kurumlaşmayı teşvik etmiştir. Gelir vergisinde gittikçe artan vergi oranlarının kabulü ile (1957, 1960) ve vergi yükünün ayrıca enflasyon ile artması sonucu, nihayet, bir çok kişisel giderlerin matrahtan cömertçe indirebilmesi sebebiyle, kurum statüsü işletmeler için altmışlarda ve yetmişlerde gittikçe daha cazip olmaya devam etti.

Gider vergileri, (1957) savaş sonrası vergi reformunun güya devamı idi, gerçekte dolaylı vergilemede geri atılmış bir adım niteliğindedir. Vergi idaresi başlangıçta tüm satışları şelale türü bir vergi ile vergilemeye çabaladıktan sonra matrahı imalât aşamasına indirgemisti. Savaş yıllarında perakende satışları da vergi kapsamına alındıktan sonra vergi sınırını tekrar üretim aşamasına geri çekmişti. Bir çok üretim dalları idari etkinlik ya da teşvik gerekçeleri ile muaf tutulmuştu; aslında sebep çoğu kere siyasal baskı grupları idi. Vergi tabanından verilen ödünler sonucu, imalât vergisi sonunda sadece doküma sanayii üzerinde yoğunlaşmıştı; verginin kaldırıldığı yılda gelirlerin üçte ikisi bu sanayiden sağlanmıştı.

Gider vergileri üretimde vergileme aşamasını bir adım daha geriye çekmiştir. Bu vergiler bitimli üretim yerine, sanayide geniş kullanımı olan aramal niteliğinde girdiler üzerinde toplanmıştır. Üçüncü kesimin bazı faaliyetleri (banka ve sigorta muameleleri, taşıma, PTT hizmetleri) de gider vergileri kapsamına alınmıştır.

Yeni Vergi Usul Kanunu'nun vergi idaresinin yetkilerini kesinlikle belirleyip artırmış olmasına rağmen savaş sonrası dönemde vergi kaçakçılığı umut kırıcı bir biçimde yüksek kalmaya devam etmiştir. Bununla beraber, vergi idaresi bildirim üzerine ver-

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

gi alma yolundaki ilk girişimdeñ farklı olarak yaygın kaçakçılıktan ötürü moral çöküntüsüne uğramamıştır. Ücretlerden kaynaklan kesme yoluyla aldığı vergilerin yüksek verimi ile avunmuştur. Gelir vergisi ile aynı zamanlarda bir sosyal sigortalar sisteminin yürürlüğe konmuş olması, ücret gelirlerinin yeterli bir biçimde kavranmasına yardımcı olmuştur. İşçiler ve işçi sigortaları idaresi ücretlerin sigorta primlerinin ödenmesini sağlamak konusunda faal bir işbirliği gösterirler. 1974'te tüm işçilerin (küçük işyerinde çalışanların) sigorta kapsamına alınması sosyal sigorta primi matrahını ücretlerde gelir vergisi kesenek matrahına daha da yaklaştırmıştır.

Gümrük vergilerinde 1955'de ölçüye dayanan matrahdan değere dayanan matraha geçilmiş, böylece değer (*advalorem*) ilkesi dolaylı vergilerde tam bir genellik kazanmıştır. Bu değişikliğe rağmen, ithalde alınan vergilerin verimi sabit kur sistemi yüzünden iç fiyat hareketlerine karşı duyarsız kalmıştır. Türk lirası değerinin yüksek tutulması, aslında ihracatın devlete gelir sağlamaksızın gizli bir vergilemesi ve ithalatın ise ödüllendirilmesi idi.

Vergi beyannamelerinin incelemesi ellilerde hesap uzmanı ve kontrolör sayısının yetersizliğinden ötürü tatmin edici olmaktan uzaktı. Yargı organlarına götürülen nadir kaçakçılık vakaları da zamanında karara bağlanamıyor ve sık sık çıkarılan aflarla düşüyordu. Yargı organları da bu davalara delil konusunda son derece şekilci davranıyor bu da kaçakçıların işine yarıyordu. Mahkûm edilenler de uzun dava sürelerinden ötürü kârlı çıkıyorlardı.

Vergi sisteminin verimi ellilerde çok düşük kaldı; hükümet artan harcamalarını vergi gelirlerinden karşılayamadığından başlıca iki kaynağa başvurdu: yabancı ödünçler (bunların yarattığı karşılık paralar) ve parasal genişleme.

Askeri iktidarın reform çabası vergi kurumlarında iki önemli ve kalıcı değişiklik gerçekleştirmiştir: tarımsal kesimin vergi ağına alınması ve servet beyanı. Ancak, daha sonra tarımın vergilenmesi önce küçük çiftçilere tanınmış olan aşırı cömert götürü gider indirimi ile iyice sulandırılmış, bazı büyük çiftçilerden alınan sembolik bir vergi niteliğine bürünmüştür. Kaldı ki gerçek usule göre vergi ödeme seçeneği, tarımsal kesimden ticaret ve serbest meslek kesimine zarar taşıma aracı olarak kullanıldığından, o kesimden alınan vergilerin de azalmasına sebep olmuştur. 1960'

daki değişikliklerin bir başka amacı da, vergi yükünü daha adaleli bir şekilde dağıtmak, düşük gelirlielerde azaltmak, yüksek gelirlielerde ise yükseltmekti. Bununla beraber sonradan enflasyon düşük gelirlielerin vergi yükünü artırmaya koyuldu; fakat en yüksek dilimdekilerin vergisini etkilemedi. Gelir vergisinin tarife dilimlerine, muafliklara ve başka sabit indirimlere bir fiyat göstergesi uygulanmayışı, ulusal gelirin parasal artışı karşısında gelir vergisinin esnekliğini yükseltmiştir.

Vergi kaçakçılığının başlangıçtan beri yüksek kaldığına işaret etmiştik. Bu olay gelir ve kurumlar vergisinin adaletsizliği konusunda yaygın yakınmalara sebep olmuştur. Kaçakçılığı azaltmak amacıyla, altmışlarda hükümetler bir dizi tedbirler almıştır. Bu tedbirlerin birincisi, yukarıda işaret ettiğimiz servet bildirimidir. Yükümlünün bildirdiği geliri ve vergiye tabi olmayan başka gelirleri ile tutarlı olmayan yıllık servet artışları bildirilmemiş gelir sayılarak cezasız vergilendirilir. İkinci tedbir, yükümlülerin bildirdikleri gelir ile tutarlı olmayan ve yasal kaynağı açıklanmayan harcamaların gelir sayılarak fark üzerinden vergi alınması yöntemini kolaylaştırmıştır. Üçüncü tedbir, perakende ticaretin kârlarına maliyet artı kâr payı kuralına göre vergi alınması yöntemini idare bakımından kolaylaştırmıştır. Son olarak da, vergi idaresine gelir ve kurumlar vergisi bildirimlerini açıklama yetkisi verilmiş, bu yoldan üçüncü kişilerin ihbar hevesleri kabartılmak ve yükümlülerin de kaçırmadan önce iki kere düşünmeleri sağlanmak istenmiştir.

Altmışlar başında ilk beş yıllık plânın kabulü üzerine, hükümet yurt içi kamusal tasarrufu artırmak ve plân yatırımlarını finânslamak için bazı vergi tedbirleri almıştır (tüm ithalât CIF değerinden % 5 oranında damga resmi ve bazı istihlâk vergilerine zam, emlak alım vergisi, v.b.). Böylece vergi geyreti artmışsa da, vergi dışı gelirler (başlıcası dış yardımın yarattığı karşılık paralar) planın ilk iki yılında yüksek kalmaya devam etmiştir. Fakat sonradan dış yardımın hem ticaret açığını hem de kamu kesimi finans açığını kapamadaki payı azaltmıştır.

Altmışların sonunda, gelir vergisinin verim esnekliğinin fiyatların etkisi ile artışı kamu kesiminde yabancı sermaye girişindeki azalmanın yarattığı gelir boşluğunu doldurmaya yetmedi. Hükümet ayrıca memur maaşlarına Personel Kanununun getirdiği zamların yükünü karşılamak için de gelir artışına ihtiyaç duymak-

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

taydı. Vergi yasalarında değişiklik yapılmadıkça böyle bir artış sağlanamazdı. Bu baskı altında, hükümet Cumhuriyet'in üçüncü önemli vergi reformu demetini getirmiştir. Vergi reformu, beyan ilkesinin emlak vergisine ve veraset ve intikal vergisine de uygulanmasını öngörüyor, taşınmaz sermaye kazançlarını (gayrimenkul kıymet artışları vergisi), bazı perakende mal ve hizmet satışını vergilendiriyor (işletme vergisi) ve yeni inşaat yapımını gider vergileri kapsamına alıyordu. Bu reform demeti gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında çapraz denetim önlemleri de getiriyordu.

Vergi idaresini yeniden örgütlemek ve etkinliğini artırmak üzere 1970'de bir tasarı hazırlanmış, fakat meclislerden geçirilememiştir. Bununla beraber, vergi kontrolörlerinin sayısının artırılması ve yönergelerin değiştirilmesi yolu ile idarenin etkinliğinde ilerleme sağlanmıştır. İdarenin işlemlerinin bilgisayarlaştırılması için de son bir kaç yıldır bir program uygulanmaktadır. Vergi kazasının hızlandırılması için hazırlanmış olan kanun ise henüz meclislere getirilememiştir.

Muhtıra döneminin sözümona reform hükümetleri (1971-73) bir vergi reformu yasası bile hazırlanmış değildir. Gelir vergisi kanununun tarife dilimlerini gözden geçirip fiyat artışlarının vergi yükünde yaptığı ağırlaşmaları giderme işi bile bu dönemde savsaklanmıştır.

Cumhuriyet dönemindeki vergi reformu hareketlerinin bu kuşbakışı incelemesini özetlemek için, başlıca dört reform hareketini vurgulayabiliriz. Birinci reform aşarın lağvı (1925) ve çağdaş bir kazanç vergisi ile bir ciro (umumi istihlak) vergisinin kabulü ile başlamıştır. Her iki vergi de sonradan Türkiye'nin gerçeklerine göre biçimlendirilerek götürü vergilemeye dayandırılmıştır. İkinci reform 1950'de çağdaş bir gelir ve kurumlar vergisi ile bir vergi usul kanununun yürürlüğe konması ile sonuçlanmıştır. Yirmilerdeki deneyden farklı olarak bu sefer vergi idaresi beyana dayanan vergileme ilkesini, ticari ve serbest meslek kazançlarındaki yüksek kaçakçılığa rağmen terketmemiştir. Hükümetin beyan ilkesine bu sefer sarılıp bırakmamasının başlıca sebebi ücretlere uygulanan kaynakta kesme yönteminin büyük başarısı ve enflasyon halinde artışlı tarifenin sağladığı yüksek verim idi. Sanayileşmenin ellilerde ulaştığı düzey ve işçilerin sosyal sigortalara tabi oluşunun sağladığı çapraz denetim olanağı

kaynakta kesme yönteminin başarısında etkili olmuş ve hükümet diğer gelirlerdeki kaçakçılığı görmezden gelmiştir. 1960'da tarım kesimi de vergi kapsamına alınmış, fakat sonradan getirilen cömert indirimler tarımsal gelirlerin hemen hemen vergisiz kalmasını sağlamıştır. 1970'de yapılan reformun büyük meziyeti beyan ilkesini emlak ve veraset ve intikal vergilerine uygulaması ve taşınmazlardan sağlanan spekülâtif kazançları, vergi ağına almasıdır. Yetmiş başlarının reform hükümetleri ise vergi kanunlarında olumlu bir değişiklik yapamamışlardır (1).

II — VERGİ YAPISINA NİCEL BİR BAKIŞ

Ellilerde Türkiye düşük vergi gayreti gösteren ülkeler arasında yer almaktaydı. Bununla beraber, bütçe giderleri yüksekti ve vergilerle harcamalar arasındaki fark karşılık paralar ve parasal genişleme ile karşılanıyordu. Altmışlarda vergi gayreti sürekli artmıştır (Tablo 1). Altmışların başında vergi gayretindeki artışı ilk kalkınma planının finanslanması için kabul edilmiş olan vergi zamları ve yeni vergiler sağlamıştır. Altmışların sonuna doğru, vergi gayretindeki artış enflasyon etkisi altında gelir vergisinin gösterdiği verim artışından kaynaklanmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak, bütçedeki vergi dışı gelirlerin (özellikle karşılık paraların) payı sürekli olarak azalmıştır. Altmışların sonundan itibaren, işçi dövizleri dış ticaret açığımızın kapanmasında başlıca kaynak mertebesine yükselmiştir. Fakat işçi dövizleri dış ticaret açığını kapatmaya yaramakla beraber, herhangi bir karşılık para yaratmadığı için, kamu kesiminin finanslanmasında etkisizdir. Bunun gibi, yakın yıllarda, dış ticaret açığının kapatılmasında yoğun bir biçimde kullanılan DÇM de, kamu kesiminin finansında kullanabilecek yerli para yaratmamaktadır. Tam aksine, DÇM'ye verilmiş olan kur garantisi, liranın değerinin ödünç alınmış DÇM tarihine karşı her düşürülüşünde farkı karşılayan yerli parayı hazine ödediğinden kamu gelirleri kaybına sebep olmaktadır. Bu durumda, vergi çabasında tekrar bir artış sağlamak önem kazanmıştır.

(1) Bunun tek istisnası Anayasa'nın 38'nci maddesinde yapılan değişiklikle kamulaştırma bedelinin emlak vergisi için beyan edilen vergi değerinin altında olamayacağını belirten hükümdür. Ancak bu hüküm, 1977 başında Anayasa mahkemesince Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

Çeşitli vergiler arasında son yıllarda en yüksek verim esnekliğini gelir vergileri göstermektedir. Bu verginin ulusal gelirdeki payı 1963'de % 4'den, 1975'de % 8,1'e yükselmiştir. Enflasyon sebebiyle artan ücretlerin gittikçe daha büyük bir payını artış gelir vergisi tarifesi taşlamaktadır. Devlet bütçesinde de memurların maaşlarının vergisi için öngörülen kısım gittikçe büyümektedir. Memur maaşlarından kesilen gelir vergisi sadece saymanlık kayıtlarında gözüktür; bu vergiler herhangi bir nakit hareketine sebep olmaz. Bu görünmez verginin devlet bütçesinde kabaaran payı sebebiyle, altmış ve yetmişlerde bütçe indirgeyeni (deflatörü) ulusal gelir indirgeyeninden (deflatöründen) çok daha hızlı artmıştır. Bu olgu yanlış bir biçimde vergi gayretinde artış olarak yorumlanmıştır; oysa bütçe rakamları doğru bir biçimde temel yıl (1960) fiyatlarına indirgediğinde bu etki kaybolur.

Servet vergileri, tabanlarının fiyat artışlarına intibakındaki gecikmeler sebebiyle, çok daha düşük bir elastiklik gösterirler. Bu vergilerde idarece tarh ilkesinden yükümlü bildirimine dayanan tarha geçiş bu kusurun giderilmesi amacını gütmektedir. Bununla beraber, bu yöntemin kabulünden sonra da emlak vergisi esnekliği düşük kalmıştır; çünkü idare yükümlülerin bildirimlerini bekletmeksizin gözden geçirip gerçek değerleri yükseltme işini yeterince sıkı tutmamıştır. Motorlu kara taşıtları vergisi ise ölçü üzerinden alındığından fiyat artışlarından etkilenmemekte, sadece taşıt sayısındaki artışlardan etkilenmektedir.

Yurt içinde alınan istihlak vergilerinin verimi sanayileşme hızından etkilenmektedir. Altmışlarda yurt içinde mallardan alınan vergiler ulusal gelirden daha hızlı, yetmişlerde ise daha yavaş artmıştır. Bu yavaşlama istihsal vergisi matrahının ilk maddeler üzerinde toplanmış ve daha ileri üretim aşamalarını yeterince bir şekilde kavramış olmasından ileri gelmektedir. Yakın yıllarda bir çok üretim kollarında bitimleme işlerinin de vergilendirilmiş olmasına rağmen, vergi tabanı sanayide oldukça parçalanmış durumdadır ve her çeşit katma değeri kavramaktan uzaktır.

Hizmetlerden alınan vergilerin bütün hareketi hızla artan banka işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Dış ticaretten alınan vergilerin geliri ise ülkenin ithalat kapasitesi ile sıkı sıkıya ilişkilidir. Yakın yıllarda ithalattaki artış Merkez Bankası döviz yedeklerinin eritilmesi ile, dış özel borçlanma ve işçi dövizini ile kar-

şılanmıştır. İhracattaki duraklama ve ithalâtın finansmanında karşılaşılan güçlükler toplam vergi gelirlerindeki payı hâlâ büyük olan dış ticaret vergilerinin duraklamasına sebep olmaktadır.

TABLO : 2
ULUSAL KABA GELİRİN YÜZDESİ OLARAK
KONSOLİDE BÜTÇE GELİRLERİ

| | 1963 | 1965 | 1970 | 1975 |
|--|------|------|------|------|
| Konsolide bütçe toplamı | 18.2 | 18.4 | 23.1 | 21.3 |
| Gelir ve Kurumlar Vergisi | 4.0 | 4.2 | 5.5 | 8.1 |
| Servet vergileri | 0.1 | 0.3 | 0.3 | 0.2 |
| Yurt içinde mallardan alınan vergiler | 3.6 | 3.7 | 4.1 | 3.9 |
| Yurt içinde hizmetlerden alınan vergiler | 1.2 | 1.5 | 1.8 | 1.8 |
| Dış ticaretten alınan vergiler | 3.3 | 3.8 | 3.8 | 3.7 |
| Toplam vergi gelirleri | 12.6 | 13.4 | 15.6 | 17.7 |
| Vergi dışı gelirler (iç borçlanma hariç) | 4.1 | 3.0 | 3.8 | — |
| iç borçlanma | — | 0.5 | 0.4 | 1.4 |
| Katma bütçeler gelirleri | 0.7 | 0.7 | 0.7 | 0.3 |

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1976, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü.

TABLO : 1
KONSOLİDE BÜTÇE GELİRLERİNİN
YÜZDE DAĞILIMI

| | 1963 | 1965 | 1970 | 1975 |
|--|-------|-------|-------|-------|
| Konsolide bütçe toplamı | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |
| Gelir ve Kurumlar Vergisi | 21.8 | 22.8 | 23.9 | 38.1 |
| Servet vergileri | 0.8 | 1.4 | 1.4 | 0.8 |
| Yurt içinde mallardan alınan vergiler | 19.7 | 19.9 | 17.8 | 18.3 |
| Yurt içinde hizmetlerden alınan vergiler | 17.9 | 20.6 | 16.3 | 17.2 |
| Dış ticaretten alınan vergiler | 9.0 | 8.3 | 8.0 | 8.8 |
| Toplam vergi gelirleri | 69.2 | 73.0 | 67.4 | 83.2 |
| Vergi dışı gelirler (iç borçlanma hariç) | 26.3 | 16.4 | 16.3 | — |
| iç borçlanma | — | 2.8 | 1.8 | 6.6 |
| Katma bütçeler gelirleri | 3.7 | 3.6 | 3.0 | 1.5 |

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1976, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü.

III — TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞININ BÜTÜNSEL BİR TAHMİNİ

Türkiye'de vergi kaçakçılığını önleyecek tedbirlerin çözümlenmesine girmeden önce, bu olayın çeşitli vergiler bakımından

boyutlarını tahmin etmek faydalı olur. Vergi kaçakçılığının miktarının tahmininde iki yöntem izlenebilir. Birincisi, bir beyannameler örneğinde gözlemlenen kaçakçılıktan hareket ederek olayın bütündeki yerini tahmin etmektir. Bu birimler yaklaşımı açıkça belli yöntem hatasına rağmen Türkiye'de geçmişte bir çok kaba tahminlerde kullanılmıştır. Gerçekten, bu tahminlerde kullanılan örnekler hep Maliye Bakanlığı hesap uzmanlarının inceleyip rapora bağladığı dosyalardan oluşmuştur. Bu sebepten, alınan bu örnekler hiç bildirimde bulunmamış olanları ve bildirimde bulunmuş olmakla beraber, şüpheli bulunmadığı için incelemeye değer sayılmayanları içermiyordu.

Almaşık bir tahmin yöntemi de gelir dağılımı verilerinden hareket ederek gelir vergisi kanununu bu dağılımdaki gelir gruplarına uygulamaktadır. Bu bütünsel yaklaşım bazı Batı ülkelerinde oldukça yüksek bir kesinlikle uygulanmıştır. Ben de Türkiye'de gelir vergisi kaçakçılığı konusunda daha sarıh bilgi edinmek için bu yaklaşımı uygulamayı denedim. Bu amaçla Devlet Plânlama Teşkilâtının son gelir dağılımı araştırmasının verilerini kullandım. Bununla beraber, bu tebliğ için zamanında yeterli derecede anlamlı sonuçlar elde edebilmek için, vergi birimi aile büyüklüğü ve muaflik ve indirimler hakkında bazı kaba fakat amacım yönünden gerçekçi varsayımlar yaptım (2).

Bu bütünsel tahminin sonuçları Tablo 3'de gösterilmiştir. (3). Vergi kaçakçılığının derecesi hakkında bir sonuca varmak için toplanması gereken vergilerin tahmininde kullanılan gelir gruplarının fiilen ödemiş oldukları vergiler hakkında da bilgiye sahip olmak gereklidir. Ancak, gelir vergisi tahsilatı hakkındaki bilgiler gelir dağılımı tablolarındaki gelir gruplarına göre ayrıntılı değildir. Bununla beraber, toplanması gereken ve toplanmış vergiler hakkındaki veriler bir dereceye kadar şu üç gelir grubu bakımından kıyaslanmaya elverişlidir: 1. Ticaret, sanayi ve serbest meslek erbabı, 2. Tarım gelirleri, 3. Ücretler, maaşlar.

Tablo 3 ve 4'de görüleceği üzere, yükümlülerin kavranışı ücret ve maaşlarda tatminkâr, ticarî ve serbest meslek kazançla-

(2) Tablo 3'ün notlarında bu varsayımlar açıklanmıştır.

(3) Çeşitli ekonomik faaliyetlerde gelir dilimlerine göre ödenmesi gerekli vergiler hakkında ayrıntılı bilgileri gösteren tabloları ilgilenenler yazardan talep edebilirler.

rında eksik, tarım kazançlarında ise tamamen yetersizdir. Memurların sayısının (merkezi ve mahalli idarelerin ve iktisadi devlet teşekküllerinin memurları) kabaca bir milyonun üzerinde olduğu kestirilebilir.

Gelir dağılımı anketinde hane sayısı, bir hanede birden fazla memur olabileceğinden, bir katsayı ile çarpılmalıdır. Bu işlem yapıldığında, vergilendirilebilir aile birimleri gerçekten bir milyona yaklaşmaktadır (972 bin). İşçilere gelince, örnek sonuçları bunların vergi amacı için kavranışının eksik olduğu izlenimini yaratmaktadır. Sosyal sigortaya tabi olan işçiler ile gelir vergisi kesintisine tabi tutulan işçilerin özel ve kamu kesiminde toplamı (memurlar hariç) 1973 yılında bir buçuk milyonun biraz üzerindedir. Buna karşılık, anket rakamları vergiye tabi işçi ailesi birimlerinin iki milyona yakın olduğunu göstermektedir. Dikkati çeken bir nokta da, sosyal sigorta ve gelir vergisi amaçları ile işçilerin kavranışının birbirine çok yakın oluşudur.

Gelir vergisi ağının kapsadığı ticaret ve serbest meslek erbabı sayısı ise eksik gözükmektedir. Anketten çıkan birbuçuk milyon vergi birimi aile yerine, sadece bir milyondan biraz fazla aile ticaret ve serbest meslek erbabı olarak beyanname vermiştir. Serbest meslek sahiplerinin vergi kapsamına alınışı konusunda, anket rakamlarından hareketle sonuçlara varmada kavramsal bazı zorluklar vardır; fakat rakamlar kabaca vergilenen serbest meslek erbabı sayısının tatmin edici olduğunu göstermektedir. Ticaret erbabı arasında 400 bin yükümlü, vergisini götürü usule göre ödemiştir. Oysa, anket sonuçları götürü usule girmesi gerekenlerin yüz bin kadar olduğunu göstermektedir. Öyle ki, halen götürü yöntemle göre vergi ödeyen dört küçük esnaf ve zanaatkârdan üçünün gerçek usule göre vergi ödemesi gerekirdi.

Yasadaki cömert muaflik ve indirimler anket sonuçlarına uygulanarak yapılan hesap, tarımda hemen hemen yarım milyon gelir vergisi yükümlüsü olması gerektiğini göstermektedir. Oysa gerçek rakam 57 bindir.

Tablo 3'ün Tablo 4 ile karşılaştırılması yükümlü birimlerinin daha iyi kavranmasına karşılık, ücretlerden toplanan vergilerin bugünkü gelir vergisi tarifelerine ve anket sonuçlarına göre toplanması beklenenin altında olduğunu göstermektedir. Kaynakta kesilen vergilerin yüzde doksan beşinin ücretlerden alındığı gözönünde tutulursa, memur olmayan ücretlilerden kaynaktan ke-

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

silmiş olan vergilerin altı milyara yaklaştığı görülür; oysa anket sonuçlarına göre yedi buçuk milyar vergi beklenirdi.

TABLO : 3

GELİR DAĞILIMI ANKETİ SONUÇLARINA GÖRE VERGİ TARHI

| Yükümlü grupları | (a) | | Gelir miktarları (milyon TL) | (b) | | Grubun vergi oranı (4) / (3) |
|--|-------------|---------------------|------------------------------|-----------------------------------|------|------------------------------|
| | (a) Haneler | Vergileme birimleri | | Tarhedilecek vergiler (milyon TL) | | |
| Toplam | 7.736 | 12.029 | 166.410 | 34.751 | 21 % | |
| 1. Ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları | 1.223 | 1.698 | 43.485 | 12.607 | 44 % | |
| - Büyük tüccarlar, sanayiciler, serbest meslek | 54 | 63 | 9.286 | 4.140 | 44 % | |
| - Tüccarlar | 80 | 100 | 8.913 | 3.383 | 38 % | |
| - Esnaf, zenaatkâr | 1.089 | 1.535 | 25.286 | 5.084 | 20 % | |
| - Gerçek usul | 862 | 1.215 | veri yok | 5.084 | | |
| - Götürü usul | 88 | 123 | veri yok | 60 | | |
| - Muaf | 124 | 197 | veri yok | — | | |
| (d) | | | | | | |
| 2. Tarım kazançları | 3.032 | 4.820 | 70.111 | 6.725 | 10 % | |
| - Yükümlüler | 293 | 465 | 30.288 | 6.725 | 22 % | |
| - Muaf | 2.739 | 4.355 | 39.823 | — | | |
| (c) (d) | | | | | | |
| 3. Ücretler | 2.392 | 5.511 | 52.814 | 15.419 | 27 % | |
| - Memurlar | 790 | 972 | 21.560 | 7.745 | 36 % | |
| - Vasıflı işçi ve teknisyen | 687 | 911 | 16.350 | 4.640 | 28 % | |
| - Beyaz yakalılar | 62 | 76 | 2.513 | 1.026 | 41 % | |
| - Vasıfsız işçiler | 853 | 1.160 | 12.391 | 2.008 | 16 % | |

Tahminlerin yöntemi hakkında not :

(a) Ankete göre hane halkı kavramı aynı çatı altında yaşayan tüm bireyleri içermektedir. Vergileme birimi ise sadece eşleri ve onsekizin altındaki çocukları içerir; eğer yükümlü aile reisi beyannamesine tabi değilse sadece kendisini içerir. Haneler sayısından vergilendirilebilir aile sayısına geçmek için, her grupta ortalama hane halkı sayısı ankette gözlenen ufak bir aile halkı sayısına, serbest meslek erbabının ortalama aile nüfusuna (3.94) bölünmüştür. Ankete gözlenen hane halkı ortalama sayıları şöyledir: büyük ticarete 4.58, ticarete 4.98, tarımda 6.28, vasıfsız işçilerde 5.36, vasıflı işçilerde 5.23, memurlarda 4.87, küçük esnaf ve zenaatkârda 5.56 ve beyaz yakalılarda 3.90. Böylece bulunan katsayılar haneler sayısı vektörünü vergileme birimleri vektörüne çevirecek katsayıyı vermiştir. Vergileme birim-

lerinin hanelerden küçük oluşunun gelir bölücü etkisini hesaba katmak için, hanelerin gelirleri aynı tahvil katsayıları ile bölünmüştür.

(b) Vergi muafıkları gelir vektörlerinden indirilmiştir. Tarım kazançlarında dört bin lira öztüketim istisnası olarak, sekiz bin lira da çiftçinin kendisinin ve ailesinin emeğinin vergiden muaf ücret payı olarak indirilmiştir. Ücretlerde çeşitli indirimler kabullere dayanılarak yapılmıştır. Vasıfsız işçilerin gelirinden yılda iki bin lira, vergi dışı nesnel gelirleri ve diğer muafıkları karşılamak için indirilmiştir. Vasıflı işçilerde ve beyaz yakalılarda elli bin liraya kadar iki bin, daha yukarı gelirlerde dört bin indirim yapılmıştır. Memurların ücretlerinde ise on beş bin liraya kadar bin, on beş elli bin arasında iki bin, bunun üstünde dört bin indirim yapılmıştır.

(c) Ücretlerde istisnalardan sonraki gelir vektörü önce vergiden önceki gelire çevrilmiş ve bundan sonra vergiler hesaplanmıştır. Bu işlem ticari kazançlarda ve tarım kazançlarında yapılmamıştır.

(d) Tarımda ücretliler ve emekliler tamamen muaf olduklarından hesaba katılmamışlardır.

Kaynak : Devlet Plânlama Teşkilâtı, Gelir Dağılımı 1973, Eylül, 1976.

TABLO : 4

1973'DE VERGİ TARHI VE TAHSİLATI

| | Yükümlü sayısı (bin) | Gelir vergisi (milyon) |
|----------------------------------|-------------------------|---------------------------|
| Yıllık beyanname verenler | 808 | 7.277 |
| - Ticari kazançlar | 556 | 5.581 |
| - Tarım kazançları | 57 | 392 |
| - Serbest meslek erbabı | 47 | 514 |
| - Gayrimenkul sermaye iradı | 100 | 448 |
| - Temettü ve falz | 10 | 141 |
| - Arızı kazançlar | 3 | 16 |
| - Diğer | 36 | 185 |
| Götürü yükümlüler | 447 | 55 |
| - İşçiler | 35 | 3 |
| - Serbest meslek erbabı | 8 | 1 |
| - Ticaret ve sanat erbabı | 404 | 51 |

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1974, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Md.
Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1976, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Md.

Tarım gelirlerinin kavranışı, yükümlülerde olduğu gibi, üç grup içinde en kötü durumdadır. Yasalara uyulsa tüm çiftçilerin onda birinin Gelir Vergisi yükümlüsü olması gerekirdi. Gerçekte

bunun onda biri (yani çiftçilerin yüzde biri) vergi beyannamesi vermektedir. 1973 vergi tahsilâtı, anket sonuçlarına göre ödenmesi gereken verginin sadece % 6'sı düzeyinde kalmıştır.

Tüm tahsilât dikkate alınırca, yasalara uyulması halinde elde edilecek gelirin ancak yarısı toplanmıştır. Vergi kaçakçılığının boyutları hakkında bir fikir vermek için şunu belirtelim ki, Gelir Vergisi tam olarak uygulanabilseydi, yurt içinde mallardan ve hizmetlerden alınan tüm dolaylı vergiler bütçe gelirlerinde hiç bir azalma olmaksızın lağvedilebilirdi.

IV — VERGİ KAÇAKÇILIĞINDA ETKENLER : BAŞLICA GEDİKLER

Girişteki açıklamalarımız çağdaş bir vergilemenin başarısının sanayileşme derecesi ile sıkı sıkıya bağlantılı olduğunu ima etmektedir. Bu varsayımı biraz daha açığa vuralım ve yükümlülerin bildirimine dayanan çağdaş dolaylı ve dolaysız geniş tabanlı vergilerin başarılı bir uygulaması (bunu kaçakçılığın düşüklüğü ile ölçebiliriz) için gerekli şartları çözümlyerek gösterelim.

Maişet kesiminin geniş olduğu bir tarımsal ekonomide, hükümet ihtiyaçları için gelir toplamının tek yolu hasat zamanında tıpkı toprak ağası gibi tarlaya gidip çiftçinin ürününden pay almaktır. Dünyanın en eski vergisi olan aşarın da yaptığı buydu. Tarımda belli bir gelişme sağlanınca ekilen ürünlerde bir ölçüde uzmanlaşmaya gidilir, bu da tarımsal ürünler için bir pazarın doğmasına sebep olur. Böylece para getiren ürünlerin pazarlanması aşaması nesnel yerine parasal bir verginin toplanması olanağını yaratır. Bu tür vergiler önceleri tarım ürünlerinin yurt içindeki pazarlamasından (iç gümrükler, pazar resimleri, portalları, gibi) alınmıştır; bugün ise sadece bazı az gelişmiş ülkelerde ihracat vergileri olarak alınmaktadır. Devletin egemenliği için sınır denetimi idaresinin kurulması aynı zamanda sınırdan emtia geçişlerinden (ihracat, ithalât) vergi alınması için de uygun bir fırsat yaratmaktadır. Nihayet, sanayi öncesi ülkelerde, hükümet yurttaşların devlet kapısında yapmak zorunda olduğu işlemlerden de vergi toplamaktadır (harçlar, ruhsatıyeler, intikal resimleri, damga vergileri, hizmet bedelleri, vb.). Çağdaş vergileme yurttaşlar arasında yapılan işlemlerin vergilenebilir olay olarak kabulü ile başlamıştır. Bu işlemlerde devlet idaresi hazır değildir; bu sebepten taraflardan birinin vergi doğuran olayı (işlemi) vergi

idaresine bildirmeyi kendi yararına sayması, veya bildirmemenin kendisine faydadan çok zarar getireceğinden korkması gerekir. Amacımız, iktisadî gelişmenin gittikçe artan sayıda bağımsız çalışan vergi yükümlüsünü vergi doğuran olayları bildirmeye ya da gizlemenin maliyetinin kârını aşacağından kaygılanmaya ittiğini göstermektir.

Kaynakta Vergi Kesme

Çağdaş vergilemede, kaynakta kesme vergi idaresinin geniş tabanlı dolaylı ve dolaysız vergileri uygulamada kullandığı en güçlü silahtır. Sanayileşme bir işveren için çalışanların toplam işgücündeki payını artırmaktadır. İşgörenlerin çıkarı sosyal sigorta primlerinin sosyal sigortalar kurumuna ödenmesini sağlamaktadır. Öyleyse işverenin işçilerine yaptığı tüm ödemeler sigorta kurumunca bilinecektir; çünkü işçiler sigorta çıkarlarına faal bir ilgi gösterirler. Vergi idaresi için de sigorta kurumundan bu bilgileri elde etmek görece kolaydır. Bununla beraber, vergi idaresi bu bakımdan faal değilse (ki Türkiye'de durum budur) işveren gene de yaptığı ücret ödemelerini masraf yazabilmek için kaynakta vergi kesmeye dikkat edecektir. Genellikle, vergi idaresinin bir işletmenin satışları hakkında bilgi sahibi olması halinde, işletme sahibinin çıkarı gerçek ücret ödemelerini bildirerek kendi gelir vergisini azaltmaktır.

Kaynakta vergi kesme hükümetin yaptığı ödemelere ve gelir vergisine tabi bir işletmenin ödemelerine başarı ile uygulanır. Devlet müteahhitlere yaptığı ödemelerden önce kaynakta vergi keser; bu vergileri sonradan müteahhit bildireceği gelir vergisi borcundan mahsup eder. Türkiye'de müteahhitlere devletin yaptığı ödemelerden kaynakta vergi kesilmesi, sadece birden fazla takvim yılına bulaşan inşaat işlerinde uygulanmaktadır. Oysa daha yaygın bir biçimde uygulanmalıdır; örneğin tüm taahhüt işlerinde ve tarım ürünleri destek alımlarında. Serbest meslek erbabının devlete, işletmelere ve dernek ve vakıflara hizmet arzı karşılığında aldıkları ücretler de kaynakta kesintiye tabidir. Serbest meslek erbabını gelir bildirimine itmek için bu ödemelerden kesilen vergi oranı yüksek tutulabilir. Gelir elde edenlerin tümünün vergi bildiriminde bulunması yükümlüler üzerinde sağladığı çapraz denetim olanakları ile gelir vergisi uygulamasında güven-

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

ceyi artırır. Bu amaçla, Türkiye'de birden fazla ücret alanların yıllık bildirimine tabi tutulması, tüm ücretliler hakkındaki ayrıntılı bilginin de işverenlerce maliyeye bildirilmesi şarttır.

Defter Tutma ve İşlemlerin İşlenmesi

Bir teşebbüsün merkezden ayrı birimlerde büyümesi için sağlam bir muhasebe düzeni gereklidir. Merkezî bir işletme yönetiminin talimatına göre iş yapan ayrı birimlerde bazı işlemleri gizleme, satışları eksik, maliyetleri fazla yazma talimatı verilemez.

Bu talimat verildiğinde, birimlerin yöneticileri sadece patronun çıkarları için vergi idaresini aldatmakla yetinmeyip kendi çıkarları için merkezî yönetimi de aldatma yoluna gidebilirler. Büyük işletmelerin yaptığı vergi kaçakçılığı işletmede aşağı kademelerdeki personelin işbirliğine dayandırılmaz. İktisadî gelişme ile ülkedeki firmaların cüssesi büyüdükçe, kaçakçılığın en basit şekli, yani işlemlerin yazılmaması gitikçe daha güç hale gelir.

Küçük firmalar bile işlemlerini doğru olarak kaydeden daha büyük firmalarla iş yaparken alış verişlerini gizlemekte güçlükle karşılaşır. Benzer biçimde, firmalar devletten ve onun işletmelerinden alımlarını, onlara satışlarını ve resmî bir izne, kayda ya da karara tabi işlemlerini gizleyemezler (kamu sözleşmeleri, ithalât, ihracât, taşınmaz satışları, mahkeme kararları, vb.). Bununla beraber, firmaları satışlarını deftere işlemeye zorlayan en güçlü etken diğer tarafın alış verişin faturalı olmasını istemesidir. Ödenen meblâğ taraflardan biri için bir maliyet unsuru ise o taraf işlemin faturalı olmasında ısrar edecektir. Her iki taraf da vergi yükümlüsü ise ve vergi idaresi ödemeyi yapanın satışlarını biliyorsa artık işlemin kaydedilmemesi veya yüksek veya eksik fiyatla yazılması maliye için önemli değildir. Alış verişteki taraflar arasındaki oyun, toplamı sıfır olan bir ihtilâf oyunudur; tarafların aralarında vergi idaresi aleyhine anlaşma olanakları yoktur.

Bununla beraber, alış verişte taraflardan biri satışlarını düşük gösterme olanağına sahipse, diğer taraf ile vergi idaresi aleyhine anlaşma yoluna giderek ödemeyi yüksek veya düşük gösterebilir. Bu durumda, taraflar arasındaki oyun toplamı sıfır olmayan, üçüncü taraf (vergi idaresi) aleyhine, işbirlikçi bir oy-

na dönüştür. Bazı firmaların hiç bir müeyyide korkusu olmaksızın satışlarını saklayabilmeleri müşterilerinin kendilerinden fatura istemekte çıkarlarının olmayışı ile açıklanabilir. Genellikle tüketicilere yapılan perakende satışlarda bu özellik vardır. Bazı yazarlar vergi idaresinin perakende satışlarda kullanılmak üzere piyango numaralı fatura bastırmasını önermişlerdir. Müşterilerin piyangoya duydukları ilgi bütün alımlarında fatura istemelerine sebep olacak, böylece firmalar perakende satıştan üretim zincirinde geriye doğru bütün satışları deftere kaydetmek zorunda kalacaklardır.

Vergi idaresi, firmaların ya satışları ya da maliyetleri hakkında bilgiye sahip durumda olabilirler. İdare satışları bildiği zaman, firma maliyetlerini kabartmak için fatura peşinde koşacak ve fiyatı gerçektekinden fazla göstermek çabasında olacaktır. «Naylon» ya da şişkin fatura sadece kendisi vergiye tabi olanlarca, ya da götürü vergilemeye tabi olanlarca verilebilir. Bu sebepten, ticarî kazançların vergilemesinde, götürü yöntemin yaygınlaştırılması, iki savaş arası dönemde, gerçek usule tabi olanlar için önemli bir gedik oluşturmuştur. Buna bir çare bulmak için maliye asgarî vergi ilkesini koymuş, bunu bazı dış belirtilere (işyeri kirası, işçi sayısı, motor gücü gibi) göre kendisi takdir etmiştir. Benzer biçimde, ellilerde tarımdan vergi alınmayışı bu kesim ile iş yapan firmalar için maliyetlerini kabartmak ya da satışlarını gizlemek için kaçamak sağlamıştır. Tarımın gelir vergisi kapsamına alınışından sonra da, tarımda genel bir biçimde uygulanan götürü gider yöntemi çiftçilerin alımlarında fatura isteklerini azaltmıştır. Buna karşılık, satışlarda yüksek fiyatlı fatura verme eğilimi bir ölçüde azalmıştır; çünkü tarım vergilemesinde satışlar gerçek tutarlar üzerinden dikkate alınmaktadır. Bugün Türkiye'de götürü yöntemine tabi olan küçük esnaf, vergiden muaf çiftçiler ve tarımda götürü indirim yöntemine tabi olanlar kendileri ile iş yapan işletmelerin satışlarını az, maliyetlerini yüksek göstermelerine olanak sağlamaktadırlar. Bununla beraber, enflasyonun etkisi gelir vergisinin bu yöntemler için koyduğu sınırları giderek daraltmış ve bu sınırlar altında kalanların sayısını azaltmıştır (sadece tarımda bu hadler tekrar yükseltilmiştir).

Vergi idaresi bir firmanın maliyetleri konusunda bilgiye sahip olduğu zaman, bu firmanın vergiye tabi gelirini azaltması için satış fiyatlarını düşük göstermesi gerekir. Bunu yapması da

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

perakende satışlarda çok kolaydır; çünkü alıcılar genellikle fatura talep etmezler. Bu sakıncayı gidermek için Gelir Vergisi Kanunu idareye maliyet artı ortalama kâr haddi ilkesine göre vergileme olanağını vermiştir. Bu tedbirin önemli bir sakıncası vardır : Ortalama kâr haddine tabi olan firmalar faturasız alıma itilir. Bu ise mal aldıkları firmaların satışlarının gerçekten düşük gösterilmesine sebep olur. Vergi idaresi bir ara ortalama kâr haddini tersine çevirmek için girişimde bulunmuş fakat sonuç alamamıştır. Bu öneriye göre, götürü yönteme giren işletmelerin ortalama kârları değil ortalama satışları idarece takdir edilecek ve işletmeler maliyetlerini gerçek miktarları üzerinden indirebilecektir. Gerçek maliyet artı ortalama kâr haddi kuralının, ortalama satış eksi maliyet kuralına çevrilmesi, kabul edilse de, pek büyük bir ilerleme sağlayamayacaktı; çünkü tekrar asgarî vergi uygulamasının sakıncalarını davet etmekteydi.

Gelir vergisi uygulamasının vergi idaresini telâşa kaptıracak kadar kötü olduğu bir kesim de serbest mesleklerdir. Serbest meslek erbabı, hizmetlerini firmalara sundukları zaman kendilerine yapılan ödemeler maliyete geçtiğinden kaynakta vergi kesilir; ancak kesinti oranı bugün çok düşük düzeyde kalmıştır (% 15). Serbest meslek erbabının birçoğu (özellikle doktorlar) ödemelerini maliyet olarak indiremeyecek olanlara hizmet sunmaktadırlar. Hekimlerin maliyece basılmış kâğıtları reçete olarak kullanmaları önerisi bugüne kadar uygulanmamıştır. Yükümlülerin sağlık giderlerinin bir kısmını indirebilmeleri beyanname verenlerin yaygınlığı ölçüsünde fayda sağlayabilir. Avukatların işlerinin büyük kısmı resmî kayıtlara geçtiğinden bunlara verginin daha iyi uygulanabildiği söylenebilir.

İdarî Fiyatlar

Türkiye'de bir başka önemli kaçakçılık kaynağı hükümetin piyasa fiyatlarına yaptığı müdahalelerdir. Fiyatları hükümet tespit ettiğinde, firmalar defterlerine bunları yazmak zorundadırlar; arz eksikliği sebebiyle daha yüksek fiyatlar uygulamasalar bile. Büyük firmalar resmî fiyatlardan yüksek fiyatları hayal gücü gerektiren yöntemlerle gerçekleştirmektedir : Sıraya girmek için peşin ödeme, birleşik satışlar, pazarlama aşamasını hepsi kendisine ait olan birkaç firmaya yaptırmak gibi. Devlet teşebbüslerinin de fiyatları piyasa denge fiyatlarının gerisinde kalmaktadır. Devlet

işletmelerinden mal alıp da serbest piyasa fiyatına satan firmalar sadece resmen müsaade edilen kâr payını defterlerinde göstermekte, bunu aşan kârı gizlemektedirler. Kaldı ki, resmî fiyattan yüksek fiyata satın alan firmalar da, satışlarını düşük göstererek yazamadıkları maliyetleri kapatmak için bir bahane bulmuş olmaktadırlar. Rüşvet ödemeleri de maliyete geçirilemediğinden gene satışların düşük gösterilmesi ile kapatılmaktadır.

Hamiline Yazılı Hisseler ve Tahviller

Gerçek kişilerin sahip olduğu hisselerin temettü ve tahvillerin faizi kaynakta % 20 oranında vergi kesintisine tabi tutulur. Fakat kimlikleri bilinmediğinden hamiline yazılı menkul sermayenin sahipleri bu kaynaktan elde ettikleri gelirlerini yıllık bildirimle bildirmekten kaçınabilirler. Vergi idaresi bu tür kaçakçılığı ortaya çıkarmakta tamamen güçsüzdür. Yapabileceği tek şey faiz ve temettü ödeyen şirketlerdeñ fiilen ödeme yaptıkları kişilerin kimliklerini istemektir. Fakat bu bilgi sadece tahvil ve hisse kuponlarını tahsil için takdim edenleri gösterir; bunlar gerçek sahipler olmayabilir. Hamile yazılı tahvilleri onu çıkaran firma da satın alarak özsermayesi üzerinden vergisiz faiz sağlayabilir; kanuna göre özsermaye faizinin vergiye tabi olmasına rağmen.

Hisselerin ve tahvillerin temettü ve faizleri eğer bir kuruma ödeniyorsa vergiye tabi değildir. Hamiline yazılı hisse ve tahvillerin sahibi gerçek kişiler, bunların tahvil ve faizlerini tahsil etmek için anlaşmayla bir kuruma devredebilirler ve o kanaldan vergi kesintisi yaptırmaksızın kuponları tahsil edebilirler. Böyle bir uygulama nama yazılı menkul sermaye üzerinden de yapılabilir; ancak hamile yazılı olanlarda işlem daha kolaydır.

Hamiline yazılı kıymetlerin açtığı bu kaçakçılık kapısını kapamanın yolu bütün hisse ve tahvilleri nama yazılı hale getirmektir. Bundan daha az radikal ve daha az etkin bir çözüm maliyenin ödemeyi yapan firmalardan kesinti muhtasar beyannameleri ile birlikte kendisine ödeme yapılanların kimliklerini de istemesidir. Nihayet bir başka çözüm de, faiz ve temettü ödemelerinden kaynakta en yüksek oranda gelir vergisi kesmek ve vergi iadesi istemeyi yıllık bildirimde bulunmak şartıyla menkul kıymet sahibine bırakmaktır.

V — TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNİN BÜTÜNLEŞMİŞ BİR UYGULAMA YÖNTEMİ

Altmışlarda gelir vergisine konmuş olan çeşitli vergi güvenlik tedbirleri bütünleşmiş bir beyan düzenine doğru gelişme yolundadır. Yapıda henüz birçok parçalar eksiktir; fakat ben bu tedbirlerin ulaşacağı bütünleşmiş bir uygulama sisteminin ana hatlarını çizmek istiyorum.

Kurumlar ve gelir vergisinin matrahı üretim etkeni gelirdir; gelir aktarmaları gelir sayılmadığından vergi dışıdır. Vergiye tabi ve vergiden muaf tutulmuş olan kurum ve gerçek kişi gelirleri toplandığında toplam gelir, yurt içi kaba üretim artı kurumların gerçek kişilere dağıtılmış kârları, artı Türkiye'de yerleşmiş olanların yurt dışından üretim etkeni gelirleri, artı bazı vergiye tabi sermaye kazançlarına eşit olur. Gelir vergisinde vergiye tabi gelir kavramı esasta ulusal gelir hesaplarında kullanılan gelir kavramı ile aynıdır; sadece gelir ve kurumlar vergisinde bir kısım sermaye kazançları gelir olarak vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi gelir vergisinden tamamen ayrıdır; dağıtılan kârlar gelir vergisinden indirilebilecek bir vergi kredisi taşımaz. Bu sebepten gelir ve kurumlar vergisi matrahları (ve muaf tutulan gelirler) som yurt içi faktör gelirini, geçmiş yıllar kazançlarından dağıtılanlar artı vergiye tabi sermaye kazançları kadar aşmaktadır. Ayrıca kaynaktan kesilen vergilerin matrahı yılın gelirdir; beyannameye bildirilen gelirlerin matrahı ise geçmiş yılın gelirdir. Yasal gelir ve kurumlar vergisi matrahından hareketle som yurt içi üretimi hesaplarırken, yıllık bildirimde girmeyen ücretler ve serbest meslek kazançları bir yıl gecikme ile hesaba katılmalıdır.

Gelir ve kurumlar vergisi en iyi kavrandığında (yani hiç kaçakçılık olmadığı zaman) toplam matrah yurt içi som faktör geliri, artı vergi konusu sermaye kazançları, artı dağıtılan kurum kazançlarına eşit olmalıdır. Başka bir deyişle, muafliklar ve götürü vergileme, adalet, teşvik ya da vergi idaresi açılarından son derece gerekli değilse kaldırılmalıdır. Yukarıdaki açıklamalarda bu konuda sağlanmış olan ilerlemeyi ve aşılması gereken mesafeyi belirtmeye çalıştım.

Türk Gelir ve Kurumlar Vergisi Türkiye'de yerleşmiş yükümlüler için mülki değil evrenseldir; bu sebepten, Türkiye'de yerleşmiş olanların yurt dışından sağladıkları gelirleri de kapsar. Türk hükümeti ile çeşitli Batı ülkeleri arasında vergi anlaşmaları

imzalanarak yurt dışında yerleşmiş olanların Türkiye'de ve Türkiye'de yerleşmiş olanların yurt dışında elde ettikleri gelirler üzerindeki yetki çatışmaları giderilmeğe çalışılmıştır.

Kurumlar vergisinin gelir vergisinden tamamen ayrılmış olması bazı önemli sakıncalar yaratmaktadır. Kurumlar vergisinin dağıtılan kazançlarda gelir vergisi borcundan kredi sağlaması, kurumlardan kâr payı alanların bunları bildirmemek yolundaki eğilimlerini büsbütün güçlendirmektedir. Yükümlülerin kâr paylarını bildirmemeleri kurumlar ve gelir vergileri arasındaki çapraz denetimi zayıflatmaktadır. Nihayet, kurumlarda servet birikimi sadece % 43 oranında bir vergi ile gerçekleştirilmektedir; bu oran şahıs işletmelerinde geçerli olan oranın çok altındadır (enflasyon sebebiyle orta gelirlerde de gelir vergisi tavanı % 63'e ulaşmıştır). Kurumlar vergisinin düşük olması, kişisel işletmeleri kuvvetle kurumlaşmaya itmektedir. Kurumlar ve gelir vergisi arasındaki bağlantı konusunda benim önerim kurumlar vergisinin % 50'ye yükseltilmesi ve bu verginin yarısının kâr dağıtıldığında yükümlünün bildirmesi üzerine hesaplanan gelir vergisinden indirilmesidir. Bu takdirde, dağıtılan ve dağıtılmayan kârlardan ayrıca gelir vergisi kesilmeyecektir.

Ulusal gelir hesaplarındaki birinci kavram, yani gelir hakkında bu kadar. İkinci kavram, yani tüketim, Gelir Vergisi Kanununa vergi kaçakçılığına karşı bir güvenlik tedbiri olarak konmuştur. Gerçekten beyanname veren yükümlüler kişisel giderlerini, gelir aktarmaları dahil, beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Kişisel harcamalar ile bildirilen vergi toplamı, yükümlünün bildirdiği gelir ile vergiye tabi olmayan gelirlerinin (miras, piyango gibi) toplamı ile tutarlı olmalıdır. Bu tedbir sadece orta ve aşağı gelir düzeylerinde etkili olabilir; yüksek gelir sahibi bir yükümlü hayat tarzı ile tutarlı miktarda gelir bildirmekle beraber, gerçek gelirinin büyük bir kısmını vergiden kaçırabilir.

Ulusal gelirlerdeki üçüncü önemli kavram, yani tasarruf, vergi güvenlik tedbirlerini tamamlamak için burada sahneye girmektedir. 1960'da vergi sistemine servet bildirmesi ile konmuş olan bu kavram kaçakçılığın denetiminde, tıpkı tüketim harcamaları gibi, dolaylı kanıt sağlamaktadır. Beyanname veren yükümlüler (sadece taşınmaz kirası için bildirim verenler hariç) kendilerinin ve aile bireylerinin servetini bildirmek zorundadırlar. Her yıl be-

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

yannamelerine bir servet bildirimini eklerler. Yükümlünün bildirdiği yıllık gelir eksi ödediği gelir vergisi ve eksi ailesinin harcamaları ile servetindeki artış arasındaki fark gizli kalmış matrah kabul edilerek cezasız vergilendirilir. Bu sistemde yükümlüler için kaçamak şudur : Başlangıçta, ilk servet beyannamesinde servetin varlığı denetlenemeyecek türden kalemlerini (altın, mücevher, hamiline hisseler, bonolar, nakit gibi) yüksek göstermek. Bununla beraber, garip gözüken servet bileşimlerini vergi idaresi başkaca delil göstermeksizin reddedebilir; bunların gerçekten varolduğunu kanıtlamak yükümlüye düşer. Kaldı ki, başlangıçtaki yüksek bildirim sonraki yıllarda bildirilmeyen gelirlerden yapılan birikimle tüketilecek ve yükümlü sonunda bir köşeye sıkışacaktır. Bu takdirde kaçırmaya devam ederse yükümlü «kara servet» biriktirmeye başlar; bu serveti kendi işine ilâve edemediği gibi, bankada mevduat olarak da tutamaz, isme yazılı hisselerle yatıramaz. Fakat nakit olarak tutabilir, teşkilatlanmamış sermaye piyasasında ipoteksiz işletebilir, alış fiyatını düşük göstererek taşınmaz alımına yedirebilir, hamiline yazılı hisselerle ve tahvillere yatırabilir ve nihayet yurt dışına kaçırabilir. Burada da hamiline yazılı kıymetler vergi kaçakçısının imdadına yetişmektedir.

Vergi yükümlüsü taşınmaz alış fiyatını düşük gösterdiğinde kara parasını aklaştırma dışında, emlak alım vergisini de azaltmış olmakta ve satıcının gayrimenkul kıymet artışı vergisini azalttığından ona da çıkar sağlamaktadır. Üç kere kaybeden maliyedir. Bütün bu etkenler taşınmazların bildirilen satış fiyatlarının rayiç fiyatlarına uygunluğunun denetiminin taşıdığı büyük önemi göstermektedir; fakat vergi daireleri bu konuyu bugüne değin çok ihmal etmişlerdir.

Vergi yükümlülerinin ilk bildirim yılında servetlerini yüksek gösterme eğilimlerini dengelemek için bildirdikleri servetin net değeri üzerinden çok düşük oranda (örneğin % 1) servet vergisi alınmalı ve bu vergi aynı yılın gelir vergisinden indirilebilmelidir. Bu önlem olmayan servet kademelerinin bildirimini önleyecektir. Ayrıca, bu vergi gelir getirmeyen servet unsurlarını (nakit, mücevherat, spekülasyon amaçlı arazi ve arsa, fiyat artışı umuduyla emtia stoku gibi) cezalandırdığından, yükümlüler varlıklarını daha verimli yatırımlara iteceklerdir.

VI — SERVETTEN ALINAN VERGİLERDE YÜKÜMLÜNÜN BİLDİRİMİ

Vergi değerlerinin piyasa fiyatlarına göre ayarlanması bina ve arazi vergilerinde idarenin başlıca derdi olmuştur. Türkiye'de bina ve arazi vergi değerleri komisyonlarca son olarak 1936'da takdir edilmişti. O zamandan beri bir daha genel yazım yapılmadı; enflasyonun erittiği vergi değerleri üzerinden alınan gelirleri artırmak için çeşitli vesilelerle hükümet ya vergi oranına zam yaptı ya da vergi değerlerini bir emsal ile çarptı.

Yeni binalara yapıldıkları yılın piyasa değeri üzerinden vergi değeri biçiliyordu; bu yüzden eski ve yeni binaların vergileri arasında artan bir fark beliriyor, vergi değerlerinin katsayılarla çarpılması bu farkları kapatamıyordu. Eski binalarla yeniler arasındaki vergi farkı ve yapılanmış ve yapılanmamış (arazi, arsa) taşınmazlarda vergi farkı arazinin gelişmeye açılması ve eski binaların yıkılarak yerine yenilerinin yapılması hızını kösteklemekte idi.

Maliye, yeniden yazımı çeşitli fırsatlarda vadetmiş olmasına rağmen siyasi sebeplerden bunu yapamadı ve sonunda bina, arazi ve arsa değerlerini rayiç değerlere yükseltmek için oldukça mahirane bir yöntem bularak düşük bir maliyetle ve hızlı bir şekilde taşınmazların vergi değerlerini yenilemeyi başardı. Yeni Emlâk Vergisi Kanunu gelir ve kurumlar vergisinde olduğu gibi yükümlünün bildirim ilkesini kabul etmiştir. Dürüst bildirim sağlamak için varlıklarının değerini düşük gösterenleri cezalandıracak bazı önlemler de getirdi. Birincisi, emlâk satışlarından sağlanan sermaye kazançları üzerine bir vergi konarak verginin matrahı emlâkin yükümlüce bildirilen değeri ile satış değeri arasındaki fark olarak kabul edildi. Taşınmazlarını yeni bir yazım yapıncaya kadar (yani beş yıl içinde) satmaya niyetlenen yükümlüler, mülklerinin değerini yüksek göstermeye itilmiş olmaktadır. Vergi idaresi yükümlülerce bildirilmiş matrahları inceleyerek piyasa rayiç değerine yükseltmekle ödevlidir. Yükümlüler idarenin yaptığı takdirlere karşı itiraz edebilirler; fakat mülklerini gelecek bildirim kadar satmak niyetinde olduklarından yüksek vergi değeri bildirmiş olan yükümlüler, ihtilâflarda itirazlara karşı kullanılacak emsali sağlamışlardır. Kaldı ki, Anayasa'da 1972'de yapılmış olan bir değişiklik emlâk sahiplerine kamulaştırma halinde ödenecek tazminata bir tavan olarak kendi bildirdikleri vergi değerini koymuştu. Bu hüküm özellikle kent

alanlarında devlet dairelerinin ve belediyelerin düşük değerle bildirilmiş mülkleri arayarak kendi kent alanı ihtiyaçları için kamulaştırmalarına sebep olduğundan, yükümlülerin bildirimlerini yükseltmeleri yolunda kuvvetli bir itilim yaratmaktaydı. Pek çok yükümlü genel bildirim yılını bile beklemeden, pişmanlık dilekçesi vererek yeniden bildirim yollarını aramıştı. Fakat 1977 başında Anayasa Mahkemesi 1972'de yapılmış olan bu olumlu değişikliği Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.

Yükümlüler mülklerini piyasa rayiç değerinden daha düşük olarak bildirmişlerse satıkları zaman, gayrimenkul kıymet artışı vergisini azaltmak için, satış değerini de düşük göstermek eğiliminde olurlar. Alan taraf da satış fiyatı üzerinden emlak vergisine tabi olduğundan, satan taraf ile fiyatı düşük göstermek konusunda kolayca anlaşmaya varabilir. Bu ise, yukarıda da belirttiğimiz gibi, hem emlak vergisinde, hem gayrimenkul kıymet artışları vergisinde, hem de emlak alım vergisinde vergi kaçakçılığına sebep olan çok ciddi bir sakıncadır. Bunu önlemek için vergi idaresi yükümlülerin bildirdikleri emlak değerlerini süratle incelemeli ve eksik gösterilmiş değerleri piyasa değerine yükseltmelidir. Kaldı ki, gayrimenkul kıymet artışı vergisinin ve emlak alım vergisinin matrahı olan satış değeri piyasa rayiç değerinden düşük olamaz. Bu sebepten, yukarıda da belirttiğimiz gibi, taşınmaz satış fiyatlarının da idarece zamanında incelenmesi çok önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. Özetlersek, vergi idaresinin 1970'de emlak vergi değerlerini yükseltmek için bulduğu kestirme yol, idarece tüm bildirilmiş vergi ve emlak satış değerlerini incelemesi ve gerekenlerin yükseltilmesi zorunluğunu ortadan kaldırmış değildir. Bildirilmiş değerlerin yükseltilmesi ayrıca servet bildirimlerinin bir güvenlik tedbiri olarak etkinliğini de artırmaktadır.

VII — DOLAYLI VERGİLEMEDE YÜKÜMLÜ BİLDİRİMİNE DAYANAN TARH

Yükümlü bildirimine dayanan tarh dolaylı vergileme alanında savaş sonrası dönemde sürekli olarak yaygınlaştı. 1954'de gümrük vergisinde değere dayanan (*advalorem*) tarifinin kabulü bu yönde önemli bir adım oldu. Yeni sistemin ithalatçıları sadece getirdikleri malın kökenini ve türünü (nomenklatür numarasını) değil, ayrıca CIF değerini de bildirmek zorundadırlar. Bu değer ulus-

lararası piyasada serbest rekabet altında belirlenen fiyattan daha düşük olamaz.

Gider vergilerinin kabulü (bunlar istihsal vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve PTT ve ulaştırma hizmetleri vergisidir) 1957'de idarece götürü yöntemle vergilemenin istihsal vergisindeki son kalıntıları da tasfiye etti. Yürürlükte kaldığı otuz yılda, istihsal vergisi idare için özellikle küçük üreticilere uygulama bakımından daima güçlükler yaratmıştır. Küçük işyerlerinde gerçek üretimin denetim güçlükleri nedeniyle idare bunları çalıştırdıkları motor gücü ve işçi sayısına göre belirlediği üretim kapasitesine göre götürü olarak vergileme yoluna gitmiştir. Büyük üreticilerin vergisi gerçek üretimden beyanname üzerine alınmıştır.

İmalâtçıların gerçek üretim miktarları hakkında bilgi sağlamak için çeşitli yöntemler izlenebilir. Vergi idaresi üretilmiş emtianın teslim noktalarına memur koyarak fabrikadan çıkmadan önce verginin ödenmiş olduğunu yerinde denetleyebilir, ya da karayollarında, demiryollarında, limanlarda çeşitli kontrollerle emtia sevki belgeleri üzerinde verginin ödenip ödenmediğini araştırabilir. Bu yöntemler Türkiye'de pek kullanılmamıştır. Genellikle denetim defterler üzerinde yapılmakta malların fizik mekândaki hareketleri üzerinde durulmamaktadır. Küçük üreticiler ise, yukarıda belirtildiği gibi, ya muaf tutulmuş ya da kapasite üzerinden götürü olarak vergilendirilmiştir.

Kapasite vergisi hem küçük hem de büyük üreticiler için genel bir vergileme yöntemi olarak, sermaye tasarrufu sağlayabileceği, atıl kapasite bırakmayacağı gerekçesi ile savunulmuştur. Gelişmekte olan ülkelerde hükümetin yatırım teşvik politikası, düşük resmî faiz hadleri, yerli paranın değerinin yüksek tutulması ve ithal girdilerinin fabrikaların kapasite kotalarına göre dağıtımını firmaları kapasitelerini aşırı genişletmeye itmektir. Bu gözlem Türkiye için özellikle doğrudur. Fakat kapasite üzerinden vergilemenin sakıncaları ciddidir; hele fabrikaların atıl kalmaları işletme sahibinin elinde olmayan sebeplerden ileri geldiği hallerde (enerji kesilmesi, diğer girdilerin, özellikle ithal edilenlerin yokluğu, grevler, vb.). Bu sebepten, Türkiye'de maliyenin kapasiteye dayanan vergilemeyi küçük üreticiler düzeyinde sınırlayarak ihtiyatlı bir tavır takınmış olması sağlam gerekçeye dayanmaktadır.

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

Gider vergilerinin bir parçası olan istihsal vergisi başlıca mamul sanayii ilk maddelerinden alınmaktadır (çelik, demri, bakır, alüminyum ve diğer metaller, cam, porselen, kimyasal maddeler, plastik ürünler, hayvansal ve bitkisel nesnelere yapılan iplikler, ipler, odun, çimento, elektrik, gaz, akaryakıt, gibi). Bu ürünler genellikle büyük fabrikalarda yapıldığından, verginin tarhi üreticinin bildirimine üzerine yapılmaktadır. Hizmet vergilerinde de yükümlülerin hepsi organize kesimdedirler ve beyana dayanan tarh ilkelerini yerine getirebilecek durumdadırlar. Verginin denetim maliyetleri de, yükümlü sayısındaki azalışa paralel olarak, azalmıştır. Kaldı ki istihsal vergisinin büyük bir kısmını devlet kesimi fabrikaları ödemektedir. Tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi, istihsal vergisinde de Maliye sonunda daha çok devleti vergilemeyi başaramıştır.

Bütün gider vergilerinde vergi matrahı ürünün veya hizmetin piyasa değeridir. Ürünlerini satmayı işlemek üzere kendi üretimlerinde kullanan firmalar ürünün bu aşamadaki değeri üzerinden kendi beyanları ile istihsal vergisi öderler. Ölçü üzerinden vergilendirilen kalemler akaryakıt, elektrik, tuz ve inşaat ruhsatlarıdır. Bilindiği üzere, ölçü üzerinden alınan vergilerin iradi ürün değerindeki yükselmelere karşı duyarlı değildir; sadece üretim miktarı arttıkça artar. Bu özellikle enflasyon dönemlerinde önemli bir sakıncadır; bu kalemlerde de değer üzerinden vergilemeye gidilmelidir.

Bugünkü gider vergileri sadece üretilmiş ilkel ilk aramallardan ve bazı hizmetlerden alınmaktadır. Çeşitli üreticilerin vergi ödemelerinin birbirini denetlemesi için, vergi tabanı genişletilmeli ve yurt içi toplam üretimi kavramalıdır. Tabanı bu denli geniş çağdaş iki dolaylı vergi vardır : Katma değer vergisi ve perakende satış vergisi. Türkiye'de dolaylı vergilerin çağdaşlaşması için perakende satış vergisi değil, katma değer vergisi uygulanmalıdır. Aşağıdaki teknik sebepler bu tercihi desteklemektedir. 1) Perakende satış vergileri perakende aşamasında satıcılarda büyük bir toplanmanın gerçekleşmiş olmasına bağlıdır; Türkiye'de bu durum yoktur. Gerçekten bu verginin dağılık ve çok sayıda perakende satıcıya, küçük esnafa uygulanması olanağı yoktur. Güçlüğü gidermek için, ya götürü vergileme yoluna gitmek, ya da perakende satışı vergi dışı bırakıp vergiyi toptan satış aşamasında almak gerekir. Her iki çare de çözdüğünden fazla sorun yaratır. 2) Katma değer vergisinde idarenin vergiyi alamayışı sadece

perakende satış aşamasında yaratılan katma değerle orantılı bir gelir kaybına sebep olur. Oysa perakende satış vergisinde kaçakçılık nihai tüketiciye satılan malın tüm değeri oranında vergi kaybına sebep olur. 3) Türkiye'de kolayca vergilendirilebilecek büyük cüsseli firmalar daha çok üretim aşamasında toplanmıştır. Her ne kadar katma değer vergisinde yükümlülerin sayısı daha fazla ise de, Maliye verginin ödenmesini ilkel üretimden bitimleme aşamasına ve perakende satışa kadar izleme olanağına sahiptir. 4) Katma değer vergisi vergi idaresine perakende satış vergisine kıyasla daha fazla bilgi sağlar. Bu bilgiler diğer vergilerin uygulamasında, özellikle gelir ve kurumlar vergisinde, faydalıdır. 5) Perakende satış aşamasında kaçakçılık eğiliminin ve kazancın yüksek olması sebebiyle, konan verginin oranı yüksek tutulamaz (genellikle % 3-5 civarında). Oysa katma değer vergisinde her üretim aşamasında verginin bir kısmı ele alındığından, oran verimi tehlikeye düşürmeden % 15'e kadar yükseltebilir.

VIII — SONUÇLAR

Aşarın kaldırılması üzerine, genç Cumhuriyet vergi sisteminde büyük bir sıçrama yaparak yükümlü beyanına dayanan bir kazanç vergisine ve çok aşamalı yaygın bir ciro vergisine geçmek istemiştir. Fakat vergi reformunda başarısızlık çok gerçekçi bir şekilde vergilerin toplanamayışı ile ölçülmektedir. Türk vergi idaresi de Ortaçağ türü nesnel (aynî) vergilerden çağdaş, bildirim dayalı ve geniş tabanlı bir vergi sistemine geçmek için önce aradaki idarî yöntemlerle tarh (götürü vergi) aşamasından geçmenin gerekli olduğunu deneyle anlamıştır. İki savaş arası dönemde götürü vergileme dolaylı ve dolaysız vergilerle çeşitli şekillerde uygulanmıştır.

İkinci Dünya Savaşı sonunda, Türk ekonomisi bildirim dayalı ve değer üzerinden alınan vergilerin uygulanabilmesi için epeyce olgunlaşmıştı. Bununla beraber, savaş sonrası vergi reformunun başarısını, bir skandal derecesinden yüksek olan vergi kaçakçılığının sebep olduğu vergi kayıplarını telâfi edecek kadar verimli olan «kaynaktan vergi kesme» yöntemi sağlamıştır. Dağıtılmayan kurum kazançlarının vergisinin çok düşük oluşu, kurum statüsünün yaygınlaşmasına hizmet etmiştir. Kurumlar vergisinin gelir vergisinden indirim olanak sağlamayan ikinci bir vergi olarak alınmasına rağmen, birikimin vergi yükünün az

VERGİ KAYBI VE ÖNLEME ÇARELERİ

olması şirket statüsünü yaygınlaştırmıştır. Yükümlünün bildirdiği değerler üzerinden tarha dayanan vergilemenin dolaylı vergilere (1955 gümrük vergisi, 1957 gider vergileri), veraset ve intikal vergisine (1969) ve emlak vergisine (1970) uygulanması vergi sisteminde çağdaşlaşma yolunda yeni adımları oluşturmuştur.

Vergi tarifesi dilimlerine indeksleme uygulanmadığından, gelir vergisi parasal gelir artışları karşısında maaş ve ücretlerin vergisinin kaynakta kesilmesi sayesinde büyük bir verim esnekliği kazanmıştır. Bununla beraber, yıllık beyanname ile ödenen vergilerde büyük bir kaçakçılık devam etmiştir. Bir inceleme sonuçlarına göre, tarım kesiminde hem yükümlülerin hem de vergiye tabi gelirlerin kavranışı en yetersiz düzeyde kalmıştır. Öyle ki tarım kesiminde yükümlülerin ancak onda biri kavranabilmekte, ödenmesi gereken verginin ise yirmide biri toplanabilmektedir. Ticarî kazançlarda yükümlüler üçte iki oranında kavranabilmiş, ayrıca götürü usulde kalan esnaf ve zenaatkârın da dörtte üçünün gerçek yönetime göre vergilendirilmesi gerekirken götürü usulde kalmaya devam etmişlerdir. Ticarî kazançların tümünde alınması gereken verginin ancak yarıya yakın bir kısmı toplanabilmiştir. Ücretlerde yükümlüler yüzde doksan beş oranında kavranabilmiş, ancak alınması gereken vergilerin üçte ikisi alınabilmiştir. Bu fark, kendilerinin ve aile üyelerinin gelirlerini toplayarak yıllık beyanname ile bildirmeleri gereken ücretlilerin bunu yapmamalarından doğmuştur.

Sanayileşme sayesinde yükümlü bildirimine üzerine tarh edilen vergilerin tatminkâr bir biçimde toplanması olanakları artmaktadır. Bütün satışların defterlere kaydı için piyasadaki satış işlemlerine taraf olanların hepsinin vergiye tabi tutulması gerekir. Böylece, satış işlemlerinin karşılıklı denetimi, vergi matrahlarının doğru bir biçimde bildirimine ve kaçakların denetimi güvencesini artırır.

Türkiye'de altmışlarda yürürlüğe konmuş olan ya da güçlendirilen vergi güvenlik önlemleri tutarlı bir bütünleşmiş vergi uygulama sistemine doğru geliştirilebilir. Beyan ilkesinin emlak vergisine de uygulanmış ve bir gayrimenkul kıymet artışı vergisinin konmuş olması, gelir ve emlak vergisi arasında yapısal bir bağın kurulmasını sağlamaktadır. Katma değer vergisi, Türkiye'nin bugünkü ekonomik yapısına en uygun düşen geniş tabanlı dolaylı vergidir. Bu vergi ayrıca gelir ve kurumlar vergisinin uy-

gulama güvenliğinde yardımcı olacak bilgileri de vergi idaresine aktaracaktır.

[Bazı vergilerde gerçekleştirilmiş olan saydığımız ileri adımlara rağmen, Türkiye'de bütünleşmiş tutarlı bir denetim sisteminin eksik parçaları yerine konmadıkça, kaçakçılığa karşı etkili bir savaşım yapılamayacaktır. Aşağıdaki önlemler bu amacın gerçekleşmesine büyük katkı getirecektir: 1. Bütün piyasa işlemlerinin faturaya geçmesi için götürü usul, özellikle tarım kesiminde daha da azaltılmalı; bu amaçla bazı tüketici alımlarına vergi bildirimleri üzerinden vergi kredisi sağlanmalı. 2. Kaynakta kesilen vergilerin, yükümlü bildirim üzerine sağladığı vergi iadesi kolaylaştırılmalı ve bu amaçla ücret dışı gelirlerde kesinti daha yaygın bir biçimde ve yüksek oranla yapılmalı. 3. Birden fazla yerden ücret alanlar yıllık bildirim tabi tutulmalı; 4. Yükümlülerin servet bildiriminden sembolik bir servet vergisi alınarak bu verginin tümü yükümlünün gelir vergisinden indirilmeli, böylece başlangıç servet bildirimini yüksek gösterme eğilimi cezalandırılmalı; 5. Tüm hamiline yazılı hisse senetleri ve tahviller nama yazılı şekle sokulmalı; 6. Maliye yükümlülerin bildirdikleri emlak vergi değerlerini ve satış değerlerini süratle inceleyerek gerekli düzeltmeleri yapmalı; 7. Katma değer vergisi kabul edilerek gider vergileri ve diğer dolaylı vergiler kaldırılmalı; 8. İdarî fiyat uygulamasına son verilmeli; 9. Vergi beyannamelerinin incelenmesinde ve işlenmesinde bilgisayarların kullanılmasına süratle geçilmeli; 10. Vergiye tabi olaylar çapraz denetimle daha geniş bir şekilde ve bilgisayarlar kullanılarak irdelenmeli; 11. Yukarıdaki tedbirler uygulandıkça ve başarılı oldukça sağlanan gelirler, vergi indirim yoluyla, tüm yükümlülere geri verilmelidir.]

GENEL TARTIŞMA

Prof. Dr. Halil Nadaroğlu — Sayın Başkan, sayın konuşmacı ve değerli meslekdaşımız Kenan Bulutoğlu'na, «Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi yolları» konusundaki çok ilginç bildirisinden dolayı teşekkür ederim. Gerçekten aktüel olan, büyük önem taşıyan sorunların pek çoğunu ortaya koydu.

Bu arada sayın Bulutoğlu ile belki birleşemediğim bazı noktalar var. Yine bu arada sayın Bulutoğlu'nun tebliğinde pek önemsemediği için üzerinde durmak gereğini duymadığı bazı hususlara da burada değinmek istiyorum.

TARTIŞMA

Sayın Bulutoğlu, Türkiye’de vergi kaybının önlenmesi yollarını araştırırken büyük ölçüde uygulamaya ve vergi tekniğine ilişkin sorunlar üzerinde durdu. Bunda haklıdır. Fakat vergi kaybının önlenmesi yolları Türkiye’de araştırılırken ötedenberi dikkatimi çeken bir husus vardır; politikacıların ve siyasal partilerin bu konudaki tutumu üzerinde pek durulmaz. Oysa Türkiye’de vergi kaybının önlenmesi yolları araştırılırken, siyasal partilerin ve politikacıların tutumlarını da özellikle gözönünde bulundurmak gerekir.

1946’lardan bu yana, çok partili döneme girdiğimiz tarihten itibaren, siyasal partiler bir çok konuda birbirleriyle anlaşmazlığa düşmüşlerdir. Bu anlaşmazlıklar bazen had safhaya varmıştır. Fakat gariptir ki, vergi sorunlarında, vergi kaybının önlenmesi sorunlarında bu politik partiler arasında büyük ayrılıklar göze çarpmadığı gibi, dikkati çekecek derecede görüşbirliğine vardıkları da zaman zaman olmuştur. Ben bunun tipik örneklerinden bir tanesini, 1949 yılında tarım kazançlarının, Gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmasında gördüm. Hatırlarsınız. Gelir Vergisi aslında gelirlerin tümünü kavrayan ve kavraması gereken bir vergidir. 1949’un koşulları içinde iki büyük siyasal parti yine çok büyük çekişme içinde oldukları halde, tarım kazançlarının vergi dışında bırakılması sözkonusu olduğunda her iki parti, hatta bütün mevcut partiler, bu noktada birleşiverdiler. Niçin? Çünkü 1949 seçim sathı mâiline girildiği yıldır. 1950 de büyük seçim vardı. Tarım kesimi büyük oy potansiyeli taşıdığı için hemen hemen hiç bir noktada anlaşamadıkları halde, tarım kesiminin gelir dışı bırakılması konusunda anlaştilar. Bundan sonraki yıllarda da buna benzer uygulamalar devam etmiştir.

Ulusal sorunların hiç birinde görüş birliğine varamayan partiler, vergi kaçakçılığının önlenmesine ilişkin tedbirlerde, veya tedbirlerin getirilmemesi konusunda âdeta zimmî bir görüşbirliği içindedirler. Bu itibarla bu vergi kaybının önlenmesi konusunda siyasal partilerin —ki her zaman bizim demokrasimizin temel unsurlarından biri olduğu üzerinde haklı olarak durulmaktadır— bu konuda büyük sorumlulukları bulunduğunu daima gözönünde tutmak gerekir.

Bu arada sayın Bulutoğlu konuşmasına başlarken ilginç bir saplama yaptı, dedi ki; «Ben dahi bazı vergileri zamanında ödemeyi unutmuş olanlardan bir tanesiyim.» Burada konuşan ben dahi bu hususta yine sabıkalı sayılabilecek bir durumdayım. Benim de unuttuğum olmuştur. Fakat bazı vergileri bizlerin de gerçekten unutmamızı doğal karşılamak lâzımdır. Türkiye’de görülmemiş derecede çok yükümlülük var. Sadece vergi adı altında demiyorum, vergi, resim, harç gibi parasal yükümlülüklerin tümünü bir arada mütalaa ettiğimiz zaman, bunların sayısı hakkında bilmiyorum bir araştırma yapıldı mı? Benim basit gözlemlerime göre, Türkiye’de bugün bütçe gerekçesindeki rakamlara nazaran 39-40 tane merkezî idare vergisi, 82 veya 83 tane de mahallî idarelerle ilgili yükümlülük vardır ki, çeşitli isimlerle, vergi, resim, harç, harcamalara iştirak, v.s. olarak 125’e yakın yükümlülük olmaktadır. Bu kadar çok irili ufaklı yükümlülüğü herkesin zamanında bilmesi, takip etmesi gerçekten olanaksızdır. Hatta ben

tanıdığım, tanımadığım herkese, öğrencilerime, artık herkesin bir «Vergi takvimi» yapması gerekir ve cebinde bulundurması gerekir diyorum. Aksi halde cezaya düşmemek veya bunu zamanında ödememe durumuyla karşı karşıya kalmamak mümkün değildir.

Şimdi, bu çok sayıda yükümlülüğün aslında vergi kaçakçılığını kolaylaştıran bir yönü var. İdare, bu kadar çok sayıda yükümlülüğü izleyemiyor. Bir kısmını, izlemenin maliyetinin, sağlanacak hasıladan daha fazla olduğunu bilerek ihmal ediyor, bir kısmında da teknik kadrosu, elindeki elemanlar veya bir takım araçlara yeterince sahip olamaması, yine bunları yeterince izleyememesi durumunu ortaya çıkartıyor.

20'nci yüzyılda vergi tekniğinde veya vergi ilminde üzerinde birleşilmiş bir husus var; çok sayıda az gelir getiren yükümlülükler yerine, az sayıda çok gelir getiren, vergicilikteki yaygın bir deyimle, basit randımanlı vergilere gitmek lâzım. Böyle küçük küçük, ortaçağ kalıntısı bir çok yükümlülüklerin tümünü kaldırıp, çok gelir getiren, belli sayıda az yükümlülük esasına gitmek lâzım. Çok olduğu zaman, gelir sağlama açısından sahip olduğu dezavantajların yanısıra, bunların yeterince izlenememesi, yine vergi kaybı konusunda bir etken olmaktadır. Bilmiyorum sayın konuşmacı bu konuda görüşbirliği içinde midir.

Bu arada vergi kaybına sebebiyet veren unsurlardan bir tanesi de bizde belli vergilere, belli yükümlülüklerle çok fazla yüklenilmesidir. Fransız Maliye Bakanlarından ve yazarlarından bir tanesinin bir sözü var; o Fransız dilindeki kafiye olanağından da yararlanmış: «Les gros taux tuent les totaux» diyor. Nisbetler yükseldikçe, nihayet bir noktadan itibaren toplamlar düşmeye başlar. Bizde kolay hasıla sağlama yollarına sık sık başvurulduğu için, belli bir noktadan itibaren verki mukavemeti doğuyor. Nedir bunlar? Evvelâ sayın konuşmacının da değindiği gibi, ücretler üzerinden alınan ergiler, ikincisi gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler. Çünkü ücreti saklamak mümkün değil, kaynağında tevkif yönteminden dolayı. Gayrimenkul de saklanması, gizlenmesi mümkün olan birşey değil. Gerçi gayrimenkulde ücrete nazaran bir miktar vergi kaçakçılığı yapmak mümkün ama, yine diğerlerine nazaran çok daha zor. Çünkü gözle görülür, elle tutulur bir vergi konusudur. Bunlara mütemadiyen yüklenilmektedir. Bunların vergi kapasitesi, vergi ödeme gücü nedir, ne olmalıdır? Bu konuda şimdiye kadar ciddi bir araştırma yapılmış değildir. Bu itibarla bunlara çok fazla yüklenildiği ölçüde, belli bir noktadan sonra vergi mukavemetinin doğmasını ve bilinçli bir vergi kaybının ortaya çıkmasını da doğal karşılamak lâzım.

Bu arada üzerinde durulması gereken hususlardan birisi de şu. Ücretleri bir tarafa koyuyorum, onlara biraz sonra değineceğim. Emlâk'ten alınan vergiler, bir servet vergisi türü olduğuna göre, ve bizde bütçe tasnifinde, servet vergileri kategorisinde, emlâk vergisi, motorlu kara taşıtları vergisi, veraset ve intikal vergisi yeraldığına göre, bu servet vergileri aslında devlete hasıla sağlama yönünden sosyal amaçlı vergilerdir. Malî amacı zayıf olan, malî imkânları zayıf olan vergilerdir bunlar. Neşekim sayın konuşmacının tebliğinde verdiği rakamlarda da, düzenlediği

TARTIŞMA

tabloda da servet vergilerinin payının çok küçük olduğu görülmektedir. Bunun oranlarını bir misli, iki misli artırsak, yeni bir takım servet vergileri koysak da, bunların toplam fiskal hasıla içindeki nisbi önemi hiç bir zaman önemli bir rakkama ulaşamayacaktır. Çünkü bunlar genellikle bugünkü gelir ve servet dağılımındaki bozuklukları düzeltmeyi amaçlayan vergilerdir. Malî yönü ikinci derecede gelen vergilerdir. Halbuki bizde çok kolaylıkla bunlar üzerine gidilir, akla hayale gelmez uygulamalar yapılır. Meselâ spor arabası olandan şu kadar daha fazla vergi alınması! Türkiye'de kaç kişinin spor arabası vardır? Bu şekilde farklı uygulama ne getirir? Hemen hemen hiç birşey getirmez. Fakat buna rağmen bu tür uygulamalar üzerinde durulur ve bundan bir faide umut edilir. Bunlar zaman zaman bir vergi mukavemetinin doğmasına ve vergi kaybına da, neticede sebebiyet verirler. Hatta öyle ilginç olaylar ortaya çıkar ki, vergi kaza mercilerinde, bilmem hangi marka arabanın çift kapılı olması halinde bu spor mu sayılır, spor sayılmaz mı; yıllarca bunun mahkemesi sürer. Bilmem hangi markanın spor olduğuna, hangi markanın olmadığına karar verilir, bu da gereksiz bir takım problemlerin doğmasına sebep olur.

Özellikle gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler bizde bir aralık —hâlâ bu eğilim de mevcut mudur bilmiyorum— bayağı mülkiyet üzerine yönelmiş izlenimini uyandırmaktaydı. Ben şöyle arkadaşlarımla da bir görüştüğüm zaman. —ki sayın uygulamacılardan bazıları buradadır— gayrimenkul üzerinden 8-9 tür vergi alındığını saptadık. Çünkü gayrimenkul emlak vergisi verilir, mülkün elde edildiği anda emlak alım vergisi verilir, şayet babadan kalmış bir arazinin üzerine bina yapılırsa yine emlak vergisi verilir, inşaatı yaparken, kullanılan malzemede işletme vergisi verilir, satılırsa gayrimenkul değer artışı verilir, kiraya verilip ordan gelir elde edilirse gayrimenkul sermaye dolayısıyla gelir vergisi verilir. Bir koyundan bu kadar çok post çıkmaz. Gerçi bunların vergi ilmi, tekniği açısından münakaşası yapılabilir. Bir kısmı aynîdir, bir kısmı gerçek vergidir falan ama, neticede aynı vergi konusundan alınan bu kadar çok verginin ve aynı konuya bu kadar çok yüklenmenin dikkati çektiğini ve bazı alanlarda bir vergi mukavemeti yarattığını da belirtmek lâzım.

Bu arada özellikle emlak vergisinden söz ederken, sayın konuşmacının görüşlerini öğrenmeyi arzuladığım bir husus vardır. Değerli meslekdaşım bu noktaya değinmemiş. Belki gereğini duymadı. Bizde 1972 den bu yana Emlak Vergisi beyana dayanmaktadır. Gerçi verginin beyana dayanması, çağdaş vergiciliğin temel kurallarından biridir ama, beyana dayanan vergiler de, beyanın herkes için ortak normlara göre saptanabildiği alanlarda söz konusudur. Örneğin, gelir vergisi beyana dayanır, çünkü gerçek gelirin saptanması, işletme kurallarına göre, muhasebe kuralına göre herkes için aynıdır, değişmez. Oysa mükellefin beyanına dayanan vergilerde herkesin değer yargısı, herkesin çok iyiniyetle hareket ettiği varsayımı altında dahi birbirinden farklıdır. Üç tane eşit koşullar altındaki gayrimenkulün sahipleri, kendi değer yargılarına göre, farklı beyanlarda bulunabilirler, hiç bir ard düşünceleri bulunmasa dahi. Bundan dolayıdır ki, benim incelediğim kadariyle bugün yer yüzünde mükellefin beyanına dayanan emlak vergisi uygulaması yoktur.

Her yerde emlak vergisinin matrahı İdare tarafından saptanır. İdare doğru mu saptar? Belki yanlış saptar. Fakat yanlış saptarsa herkes için yanlış saptar, bu suretle hiç olmazsa yanlışlıkta bir eşitlik sağlanır. Halbuki bizde, gayrimenkulünü kısa bir süre içinde elinden çıkarmak isteyen, yüksek beyan etmekte, hiç çıkarmayı düşünmeyen, düşük beyan etmekte, günün birinde her hangi bir problem çıkarsa —bu da çok zayıf bir ihtimaldir— onun nasıl çözümleneceği sonra düşünülür demektedir. Bu itibarla emlak vergisinde beyana gidilmiş olmasını ben emlak vergisinin mahiyetiyle ve tekniği ile kat'iyen bağdaştıramamaktayım. Benim incelediğim kadariyle yer yüzünde bunun başka da örneği yoktur. Sadece İdarenin bu takdirleri nasıl daha isabetli bir şekilde yapacağı konusunda bir takım araştırmalar ve ihtilâflar vardır. Tabii emlak vergisinin tam manasıyla mahallî bir vergi olmasına rağmen, mahallî vergiler kategorisinden çıkarılıp merkezî devlet vergisi haline getirilmesi de, sorunun bir başka yönüdür.

Bu arada kabul etmek gerekir ki, bir yanda yükümlülerin iyiniyetli olmaları dolayısıyla vergi kaçırmaları yaygındır. Hangi ölçülerdedir bilemiyorum; kesinlikle sayısal açıdan saptanabileceğine de kani değilim. Fakat öbür tarafta kat'iyen bu şekilde davranmaması gereken idarenin de, zaman zaman basit bir takım yollara başvurduğunu görürüz. Örneğin, en az geçim indirimi meselesinde, bizde matrahtan indirim sistemi uygulanırdı, malûm. 1963 de en az geçim indirimi hadleri yükseltildi, günde, işte üç liradan beş liraya falan çıkarıldı. Bunun getireceği kaybı telâfi etmek için bütçe kanunlarıyla bu ertelendi, ertelendi, galiba 1968'lerde sanıyorum, artık erteleme imkânı kalmayınca bu üç liradan beş liraya çıkarma hükmü uygulanırken, Maliye, sayın Bulutoğlu'nun bir kitabında çok haklı olarak değindiği bir tâbirle, silik bir davranışla, hemençecik sistemde bir değişiklik yaptı. Matrahtan indirim yerine, vergiden indirim sistemine geçti. Dekont sistemi diyerek. Bir kısmı şaşırılar, çünkü miktar arttığı halde, ellerine geçen para eskisinden daha az oldu. Bu tür, basit davranışlara aslında idarenin başvurması gerek. Şimdi matrahtan indirim mi daha âdildir, vergiden indirim mi daha âdildir, bunu tartışmıyorum, ama miktarda meydana gelen bir takım artışın yükümlüye sağlıyacağı menfaati, veya Hazinesin kaybını telâfi etmek için başka yönden yükümlünün kolayca anlayamayacağı teknik bir hileye başvurarak, böyle bir uygulamaya geçmeyi ben idarenin ciddiyetiyle kesinlikle bağdaştıramamaktayım.

Bu arada vergi oranlarının zaman zaman gözden geçirilmemesi de büyük mukavemeletler yaratmaktadır. Örneğin, Anayasal düzenimizde mülkiyet müessesesi mevcut olduğuna göre, hatta bunun korunması Anayasa'nın teminatı altında bulunduğu göre, vergi nispetlerinde ve vergi sisteminde bu olguyu da gözönünde tutmak lâzımdır. Bugün yapılan bazı hesaplarla görülmüştür ki, bugünkü oranlarla hem veraset ve intikal vergisi oranları, hem de gayrimenkul değer artışı dolayısıyla en çok iki nesilde —bu 5-10 yıl evveline kadar dört nesildi— gayrimenkulün tamamı vergi yoluyla devlete intikâl etmektedir. Çünkü birinci derecedeki akrabalarındaki 40 bin liralık bir indirim, bugün artık hiç bir değer taşımadığı için, bir yandan veraset ve intikâl vergisinin artan oranda oluşu, diğer taraftan

TARTIŞMA

hemen onunla birlikte Takdir Komisyonlarının harekete geçip, gayrimenkul değer artışı vergisi mekanizmasını çalıştırmaları, içinden çıkılmaz bir takım problemler yaratmaktadır. Ya çağın gereklerine uygun olarak mülkiyet müessesesi yeniden düzenlenmelidir —ki şahsen buna taraftan olanlardan biriyim, mülkiyet müessesesinde bir takım kısıtlamalar ve de yeniden düzenlemeler mutlaka getirilebilir— ya da vergi sisteminde bu mülkiyet müessesesinin esprisıyla, temel varlığı ile bağdaşmıyacak bu gibi uygulamaları mutlaka bertaraf etmek gerekir.

İdarenin bu tutumu içinde, dikkati çeken bazı hususlar daha var. Başlangıçta değinmiştim, politikacılar, oy potansiyeli sağlıyan konulara kat'iyen değinmiyorlar ve —ben hiç bir politik parti ile ilgisi olmayan bir kimseyim, genel olarak konuşuyorum— Türkiye'de gelmiş geçmiş, halen mevcut bütün politik partiler bu noktada anlaşveriyorlar. Gayet küçük ölçülerden başlayıp, büyük miktarlara varan örnekler var. İşte küçük bir örnek. Bizde 1950'nin koşulları içinde, sanıyorum hâlâ da yürürlükte olan bir madde getirildi. Gelir Vergisi Kanununun 23. maddesi olması gerek. Kapıcıları, bahçıvanları v.s. yi gelir vergisinin dışında tutuyor. O günkü koşullar içinde haklı. Çünkü o gün kapıcılık müessesesinin hiç bir garantisizliği yoktu. Bugün hepsi Sosyal Sigorta'nın içine dahildirler, asgarî ücretten yararlanırlar v.s.. Bugün, örneğin bir apartmanda 2500 lira alan kapıcı, kırk para gelir vergisi vermez, bizim kuruluşlarımızda 1800 liraya çalışan işçilerin, hademelerin hepsi gelir vergisi öderler. Basit birşeydir, devlete hiç bir gelir sağlamaz onlara da uygulansa. Ama bu haksızlığı gidermek lâzım. Haksızlık nasıl giderilmeli? Onları da mı vergiye tâbi tutmalı, yoksa bunları da verginin dışında mı bırakmalı? Tabii ikincisi daha isabetlidir ama, insanı tedirgin eden husus şu ki, bu gibi sorunlara gidilmeyişinin sebebi, teknik açıdan veya sair hususlardan değil, «böyle birşey yaparsak, bunun oy kaybı ne olur» endişesi hâkim olduğu için. Küçük bir örnektir, fakat üzerinde durulabilir diyorum. Tabii bu örnekleri genişletmek de mümkündür. Meselâ büyük vergi potansiyeli, serbest meslek kazançlarında yatmaktadır. Bugün serbest meslek kazançları hiç derecesinde vergi vermektedir. Sayın konuşmacı bir iki kere vurguladı. Dedi ki, avukatlarda nisbeten az. Aynı kânıda değilim. Onların resmî bir tarifesi var ama o ücrete göre vergi ödemek birşey ifade etmiyor, çünkü hepimiz biliyoruz ki, gerçekte alınan ücret, o resmî tarifenin çok çok üstündedir. Bu itibarla serbest meslek kazançlarında derece derece büyük vergi kaybı var ve özellikle artizan dediğimiz, zenaatkâr sınıfı hiç vergi vermiyor. Bugün belki en yüksek ücreti alanlardan daha fazla gelir elde eden kimselerdir. Evinde küçük bir onarım yapmak isteyen, bir tamir yaptırmak isteyen kimseler, bunu koalyca müşahede etmişlerdir sanıyorum.

Bu arada son olarak bir hususa daha değinmek istiyorum. Gayrimenkullerin yanısıra, ücretlere de çok fazla yüklenilmektedir. Hatta sayın konuşmacı Bulutoğlu arkadaşımın da vurguladığı bir husus var. Çeşitli yerlerden ücret alanlar da yıllık beyanname vermelidirler diyor. Ben böyle çeşitli yerlerden ücret alanların beyanname vermeleri bir yana, ücretlilerin hiç bir şey kaçırmaması karşısında —kaçıramaması diyorum, çünkü mümkün olsa onlar da kaçıracaktı— tersine ücretin hiç bir gelire birleşmemesi

ilkisini savunuyorum. Bilmiyorum sayın konuşmacı ne düşünüyor. Hiç olmazsa emek gelirlerini bu ayırma prensibine de daha uygun bir şekilde biraz daha değerlendirmiş oluruz. Bunun tipik misali meselâ Fransa'da görülmüştür. Başka her sektör vergi kaçırırken, ücretliler hiç birşey kaçıramadığı için Fransız hükümeti bunun çaresini, ücretlilere götürü bir indirim uygulamakta bulmuştur. Bu itibarla buna benzer hususlarda bizde de düşünülebilir.

Değerli arkadaşlarımla gider vergilerinin gerçek bir reform niteliği taşımadığı konusundaki görüşüne pek katılamıyorum. Gerçi tabanı çoktan atılmıştır ama, bizim maliye teşkilâtının özellikleri gözönünde tutulursa, bugün zannediyorum mükellef sayısı 7000'e yaklaşmıştır, o tarihlerde 3000 civarında idi, 3000 mükellefi izlemek çok daha kolay olduğu için bu işi kökünden halletmiş olması yönünden ben 1957 reformunu, gider vergileri açısından olumlu olarak değerlendirdim. Teshekkür ederim efendim.

İlyas Seçkin — Sayın Prof. Bulutoğlu'na da değerli konuşmalarından dolayı teşekkür ederim.

Türkiye'nin bugün karşı karşıya bulunduğu en önemli sorunlardan birisi, vergi kaybıdır. Devletin ekonomik faaliyetlerin tümünü kontrol edip, bunlardan alınması lâzım gelen vergiyi alamaması konusu. Şimdi vergiyi doğuran olayı, ticarî muameleyi, meslekî faaliyeti veyahut da bir âme hizmetinden yararlanmayı ve bunun sonunda elde edilen bir menfaati vergilendirirken Türkiye'nin bugünkü ekonomik bünyesi gözönünde bulundurulursa, çok vergi ödeniyor. Bundan altı ay evvel bir tüccar dostumun ifade ettiğine göre, Türkiye'de tekstil sanayinin yüzde 60'ı defter tutmuyor. Kapalıçarşı'da tahmin edildiğine göre yılda 60 milyar liralık ciro yapıyor. Bir gazete geçen sene bir röportaj yaptı, Kapalıçarşı tüccarının verdiği yıllık vergi 200 milyon lira. Demir, çelik, yedek parça ticareti yapanların yüzde 80'inin defter dışı olduğu yaygın. Sayın konuşmacı Profesör ifade buyurdular, bir kamyonun faturası 1 milyon lira, bunun dışında el değiştiren açıktan alınan da 1 milyon lira...

Şimdi Türkiye'de vergi tekniğinde, vergi kanunlarında şu düzeltmeler yapılırsa, şu şekilde verginin randımanı artar diye hep konuşuyoruz. Çok değerli gözlemcilerin bu konferansı takip ettiğini, üniversitelerimizde, yüksek okullarımızda bunların tartışıldığını, hatta politika çevrelerinde, parlamentomuzda dile getirildiğini 30 yıldan beri görürüz. Ama hiç kimse somut bir öneri getiremez. Ne yapacağız, nasıl yapacağız da ticarî faaliyetlerin tümünü, meslekî faaliyetlerin tümünü evvelâ normal olarak herkes defterine kaydetsin. Bu yapılamadığı müddetçe ne gelir vergisini uygulayabilirsiniz, ne işletme vergisini uygulayabilirsiniz, ne de şimdi tam bir senedenberi büyük ölçüde, üniversitelerimizden iş adamlarımıza ve politikacılarımıza kadar bütün çevrelerin hemen uygulamaya geçilmesini önerdikleri Katma Değer vergisini uygulayabilirsiniz. Sayın konuşmacı Profesör, katma değer vergisini, vergi kaçakçılığını, vergi ziyasını önlemek için önemli bir tedbir olarak önerdiler ve bunun uygulamaya konmasını önerdiler. Bu fikirlerine kat'iyen katılmıyorum. 1942 senesinden beri tahakkuk memurluğu yaptım, hesap uzmanlığı yaptım, vergi incelemeleri yaptım. 3843

TARTIŞMA

sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun başına gelenleri biliyoruz. Türkiye'de sanayiın küçük parçalara dağılmasına, vatandaşın alınan verginin Hazineye ödenmemesine, ekonomik gelişmesine köstek vurmasına kadar, söylenmeyen kalmadı. Ve onun sonucudur ki, bence sayın Nadaroğlu da işaret buyurdular, 1954 senesinde ana maddeleri vergi kapsamına almak konusunda, kavranması kolay olduğu için, bir kanun geliştirildi. Bugünkü Gider Vergisi kanunu. Bu sistem sayesinde —biliyoruz sanayiciler zaten vergi kaçırılmaz, sanayici defterine kaydeder— imâl edilen ilk maddeden istihlal vergisi alınmak suretiyle, gelir-gider vergisi alınmasına nispeten imkân hasıl oldu.

Şimdi ben biliyorum ki 1968 den beri Müşterek Pazar çevreleri Brüksel'de, Müşterek Pazar'a üye olanlarda uygulanan, Belçika'da, Lüksemburg'da, Almanya'da, İngiltere'de, Fransa'da uygulanan Katma Değer vergisinin Türkiye'de de uygulanması için baskı yapıyorlar. Madem siz kısa bir gelecekte Müşterek Pazar'a üye olacaksınız, ekonominizi Müşterek Pazar'a üye olanların ekonomilerine entegre edeceksiniz; o halde vergi sistemlerinizi, vergi hukukunuzu da buna entegre ediniz, diyorlar. Dolayısıyla, Katma Değer Vergisini de uygulamak için şimdiden hazırlıklara başlayabilirsiniz, diye konuşuyorlar.

Türkiye'de 1971'den beri uygulanmakta olan ve fevkalâde kötü neticeler alınan bir İşletme Vergisi tecrübesi var. Türkiye'de 1940 ile 1953 arasında uygulanan ve fevkalâde kötü neticeler veren, vergi randımanı çok düşük olan, incelemesi mümkün olmayan bir Muamele Vergisi tecrübesi var. Türkiye'de, sayın Profesör Bulutoğlu buyurdular, 1926'da bir Umumi İstihlak Vergisi tecrübesi var. 1927 de 10 yaşındaydım, Babam Ayaş'ta esnaftı. Pul yaptırarak yaptığı satışlardan dolayı esnafın ayaklandığını hatırlatırım.

Şimdi Türkiye'de 1977 yılında, Kapalıçarşı'da veyahut da Ayaş'da, esnafa Katma Değer vergisini uygulatacaksınız. Düşünebiliyor musunuz, maliye bunu nasıl kavrayacak? İmalâtçı, distribütör, toptancı, perakendeci, araya bir iki daha mutavassıt girerse, hepsi ceste ceste, Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin mükellifi olacak. Bu verginin mükellefiyetini yerine getirebilmek için, aldığına, sattığına fatura kesecek, müşteriden aldığı vergiyi 15 gün sonra Vergi Dairesine yatıracak. Bugün Türkiye'de Sosyal Sigortalar bakımından çalıştırılan işçilere verilen ücretlerin, sigorta ve primleriyle, vergilerinin yatırılması normal işliyor mu? Sıkı şekilde kontrol edildiği için. Hem İşçi Kuruluşları, hem Sosyal Sigortalar, hem Çalışma Bakanlığı, hem Maliye Bakanlığı, yedi koldan hücum ediyor. Ama ona rağmen, inşaat sektöründe çalışan işçilerden Sosyal Sigorta ve vergi alınmıyor hâlâ. Tarım kesiminde çalışanlara Sosyal Sigorta getirilince bu yoldan tarım kazançlarını da kavramak mümkün olacaksa, enteresan bir tecrübe olacak. Ama Türkiye'de bugünkü şartlar içerisinde, Katma Değer Vergisine gidilmesinin fevkalâde büyük sakıncalar doğuracağını, yarın bunu savunanların «vay yandık» diye feryat edeceklerini şimdiden görür gibi olurum.

Şimdi şöyle bir soru aklıma geliyor: 8 seneden beri Türkiye'de Katma Değer Vergisi tartışılıyor. Akademik seviyede tartışılıyor, pratik seviyede

tartışılıyor. Acaba hangi üniversitemizin maliye kürsüsüne bağlı enstitülerde bu konu derinliğine tartışıldı? Yıllarca tartışılması gereken bir konu. Çünkü Ağrı'nın Doğubeyazıt ilçesindeki esnafın Katma Değer Vergisi mükellefiyeti tartışılacak beyefendiler. Edirne'nin Uzunköprü ilçesindeki taşımacılıktan, perakendecilikten, toptancılıktan, yağ imalatçılığında nasıl Katma Değer Vergisi alınacağı tartışılacak. Bunun uygulamada ne gibi sonuçlar vereceği ve kanunun nasıl yapılacağı, uygulamaya nasıl geçileceği, randımanının nasıl sağlanacağı tartışılacak. Burada bu konferansı dinleyenlerin tahmin ederim ki çoğu —belki en az ben gittim— dış memleketlerde alış-veriş ettiler, otellerde kaldılar, pansiyonlarda kaldılar. Üç gün yattıktan sonra ayrılacağınız pansiyon veyahut da otelde insana fatura verirken, ücret, sosyal sigortalar, bilmem ne, sonunda da yüzde 5 vergi derler. 15 gün sonra da basit bir bildirimle altı odalı bir pansiyonun sahibi mahallî idareye götürür vergisini yatırır. Türkiye'de ekonomik faaliyetlerin bazı sektörlerde yüzde 80'inin defter dışı, kayıt dışı, hesap dışı olduğu gözönünde bulundurulursa, böyle bir yaygın katma değer vergisinin Türkiye'de nasıl uygulanacağından büyük, büyük endişelerim var, şüphelerim var. Onun için sayın Profesör Bulutoğlu başta olmak üzere, bu işi gerek akademik seviyede, gerekse sayın Odalar Birliği, meslekî teşekküller, ticaret odaları, seviyesinde ele almalı. Sanayi Odaları fevkalâde istekli. Neden? Efendim, 4000 tane gider vergisi mükellefi var, Türkiye'de 20 milyar vergiyi biz ödüyoruz diyorlar. Bir bakıma finansman sıkıntısı çektikleri için haklıdır. Yalnız Türkiye'deki 400 mükellefi 400 bine değil, 4 milyona çıkaracaksınız. Ve nasıl uygulayacaksınız? Bugünkü idarenin durumu malûm. Halen Hesap Uzmanlarının, Maliye Müfettişlerinin, Kontrol memurlarının, Maliye Müfettişlerinin, Kontrol memurlarının, Kontrolörlerin inceleyebildikleri yüzde yarım, yüzde bir. O bakımdan bu konunun burada açılması fevkalâde isabetli olmuştur. Derinliğine, genişliğine, üniversite seminerlerinde ve enstitülerinde, ticaret odalarının, sanayi odalarının özel komitelerinde, ciddi olarak incelenmesi gerekir. Bütün politikacılarla birlikte bu baskıya dayanamayıp, bu vergi Türkiye'yi kurtaracakmış gibi bir hava da yaratılmaktadır. Son pişmanlık fayda vermez. Politikacıları ve parlamentoyu da yanıltmak, onu baskı altında tutmak suretiyle Türkiye için fevkalâde zararlı bir yola girmiş olmaktan korkarım.

Türkiye'de kavranamayan sektörlerden birisi de, sayın Nadaroğlu'nun bu konudaki fikirlerine iştirak etmiyorum, gayrimenkul spekülasyonu bugün had devrede. Ankara'nın Ulus meydanına pergelin bir ayağını koyun, 50 kilometre bir daire çizin, 50 kilometre içerisindeki bütün köylerdeki toprakların yüzde 80'i spekülâtörlerin eline geçti. Köylünün toprağı! İstanbul'da Sakarya nehrinden Tekirdağ'ına kadar olan bütün topraklar —yalnız deniz kıyısı değil— spekülâtörlerin elindedir. Ankara'da bir gözlemimi ifade edeyim. Doğa büyüme Ankaralıyım. 1927'de 1400 liraya alınan bir gayrimenkul, 1967'de 14,5 milyar liraya satıldı. Satan vergi vermedi. Şimdi Türkiye'nin gerçeği bu. Bugün aynı gayrimenkulün râyiç fiyatı 100 milyon lira. Bugün İstanbul'da gayrimenkul fiyatları Londra'dan ve New-York'tan pahalı. Bağdat caddesinde bir metrekaare inşaat 10 bin liraya satılıyor. Bebek'te metrekaresi 25 bin liraya inşaat satıldı. Tapudaki kaydı 12 bin li-

TARTIŞMA

raya satılan bir gayrimenkulün vergi bakımından, çeşitli işlemler bakımından kaydı 2000 - 2500 lira. Şöyle düşünüyorum: Türkiye'de beyan esasına müstenid olan Emlâk Vergisi ile gayrimenkul alım-satımlarında, el değiştirmede uygulanacak vergilerde, 3000 lira fiyat üzerinden kurulacak bir Arsa Ofisiyle tapu muamelesine başladık. Yüzde 30 fiyat farkı ile Devlet almaya yetkilidir. Beyan ediliyor ya! Emlâk Vergisi beyannamesinde bu daire, Bebek'te 1 milyar lira bildirildi. Yüzde 30 fiyat farkıyla Arsa Ofisine devretmek mümkün olmaz mı? Anayasa Mahkemesi bundan bir sene evvel, maalesef bu konuda Toprak Reformu bakımından yapılan uygulamalarda bir aksi kararlar, Anayasa'nın Mülkiyet hakkının özüne tecavüz eder gerekçesiyle bu maddeyi bozdu. Buna benzer bir değişikliğin Anayasa'ya aykırılığının tartışmaya ilmi bakımından, bilimsel bakımdan açık olduğu kanısındayım. Çünkü Türkiye'de artık hiç bir istımlâk ve Toprak reformu yapılamaz. Fıllen mümkün değil. Devletin böyle büyük fonları, 100 milyar lira olan fonları ödemek olanağı yoktur. O bakımdan, Anayasa'yı bile değiştirmek suretiyle Türkiye'de gayrimenkul alım-satımlarından ve Emlâk üzerinden alınan objektif vergilerden büyük ölçüde randıman alınabilir, diyorum. Acaba sayın Profesör Bulutoğlu bu konuda bir imkân olup olmadığını bir kaç cümle ile lütfederler mi?

Kemal Kurdaş — Sayın Başkan, konuşmamda bir genel gözlem, ve üç tane de özel gözlem yapacağım. Son derece hayati ve çok geniş bir konuyu bütünüyle ele alıp uzun uzun tartışmaya kendimde hem hak görüyorum, hem de mümkün olmayacağını tahmin ediyorum.

Türkiye'de adil, sağlıklı ve hızlı bir ekonomik kalkınma için Türk ekonomisindeki vergi potansiyelini bütünüyle kavramanın ve konulmuş vergi sistemiyle kaçakçılığı önlemenin çok büyük hayati bir önem taşıdığına zannediyorum sağduyu sahibi herkes ittifak ediyor. Belki bu sistemi dejener edip vergi kaçakçılığında maalesef etkili bir rol oynamış olan politik kadrolarımız da bunu kabul edeceklerdir. Türkiye'de vergi potansiyeli nasıl kavranır ve kurulmuş düzende kaçakçılık nasıl önlenir? Benim kanaatimce, alttan başlayıp, çeşitli vergilerde üste doğru giderek tesbit etmeye çalışmak, çok faydalı bir sonuç vermeyecektir.

Konuya genel bir yaklaşım yapmak lâzım. Benim kanaatimce, evvelâ genel çerçeveyi kurmak gerekiyor. Türkiye'de bence vergi potansiyelini kavramak, kaçakçılığa da çare bulmak için en etkili tedbir, bir ticaret, sanayi veya işle uğraşan herkesi deftere tâbi tutmak, herkesi yıllık beyannameye tâbi tutmak, herkesi servet beyanına tâbi tutmaktır. Ancak bundan sonra çeşitli vergilerin etkinliği sağlanabilir. Ve çeşitli vergiler arasında da adalete daha ziyade yaklaşmak olanakları bulunabilir. Önce meseleye buradan girmeli, ondan sonra çeşitli vergiler ele alınmalıdır. Bu konuda bu kadarlık bir gözlemimi arz etmekle yetiniyorum.

1961 yılı başında Millî Birlik Hükümeti'nin vergi sistemimizde yaptığı ve gerçek bir reform niteliğini taşıyan değişikliklere değinen, ve bu defaki konuşmasını da her zamanki gibi büyük ilgi ile, istifade ile dinlediğimiz sayın Bulutoğlu, bu sistemin kısa bir süre sonra politik iktidarlara geçince deje-

nere olmaya başladığını belirttiler ve evvelâ tarım sektörünün vergi dışına kaydırılmasını «sulandırma» olarak nitelediler. Servet beyanı konusunda biraz ümitli konuştular. Ben o hususu kayda geçirtmek, tavzih etmek için bir noktayı belirteyim. Aslında politik kadrolar, servet beyanını da çok kısa bir sürede sulandırdılar. Servet beyanının sistemimize girişinde, günün Maliye Bakanı olarak benim etkili katkılarım olmuştur. Uzun süre, gece yarlarına kadar süren tartışmalardan sonra sistemi savunmuşumdur hararetle. Millî Birlik Komitesi de kanunda o maddeleri muhafaza etmiştir, korumuştur. 1961 yılı Mart'ında biz ilk servet beyannamelerini aldık. Benim kanaatimce disiplinli bir idarenin verdiği korku ile servet beyannameleri hakikî idi, gerçekçi idi. Ve o yılda Türkiye'nin Gelir vergisinde ve Kurumlar vergisinde, çok istikrar içinde bir ekonomi olamamamıza rağmen, çok büyük artışlar sağlandı. 1961 yılı bütçesinin başarısı ve o yıl Türkiye'de fiyat artışlarının yüzde 5 civarında tutulabilmesi, hatta yüzde 5'in altında tutulabilmesi, servet beyanının etkinliği ile yakından ilgilidir. 1962 yılından itibaren servet beyannameleri bozuldu... Evvelâ biliyorsunuz servet beyannameleri iade edildi. Böylece herkes yeniden servet beyannamesini doldurmak imkânına kavuştu ve yeniden doldururken de herkes en az gelecek beş yılda yapacağı kaçakçılık için gerekli provizyonu yaptı. Böylece servet beyannamesi sistemi, kaçakçılık için âdeta bir vesile oldu. Halbuki biz aksini düşünüyorduk. Bu açıdan bizim toplumumuzun sistemleri dejenere etmek gücü çok tipik bir örnek kazanmış oldu. Sonra da, ikinci beş yıllık kaçakçılık dönemi bittikten sonra, servet beyannamesi fiilen alınmamaya başladı. Maliye Bakanlığımızdan biri, servet beyannamelerinin, yıllık beyanname ile verilmesi şartını ortadan kaldırdı. Şimdi, doğrusunu isterseniz kimse vermiyor. Hesap uzmanı eğer tetkik ederse, servet beyannamesi istenirse, onun üzerine dolduruluyor. Böylece servet beyannamesi sistemi tam mânasıyla dejenere edildi.

Servet beyannamesini kanunen kaldırmak yolundaki teşebbüslere, bir noktayı kadırşinaslık olarak kaydedeyim, rahmetli Gürsel daima mukavemet etmiştir. Büyük devlet adamlığı vasıflarına sahip bir kişi olarak Gürsel bu sistemi, sistem olarak ne mâna taşıdığını, içten kavramış bir kişi idi. Böyle teşebbüsler olduğu zaman, günün Bakanı olarak daima benim fikrimi alır, ve kapılar arkasında, icabında o tatlı, babacan açıklığı ile fikrini çok kesin biçimde belirtirdi. Fakat sistemin dejenere olmasına mâni olamadı. Tabii bazı hadiseler onun ölümünden sonra oldu. Bunu, kayda geçirmek açısından, belirtmek istiyorum.

Şimdi özel bir noktaya geleceğim. Bu da hamiline yazılı hisse senetleri gelirlerinin vergilenmesi konusudur. Türkiye'de son birkaç yılda benim kanaatimce bu konuda, hele bugünkü son derece gayri âdil sistem içinde, son derece hatalı bir yaklaşım var. Deniyor ki, hisse senetlerinin bütünü nü nama yazılı hale getirelim, ve böylece bu konuda yapılan kaçakçılığı önleyelim. Evvelâ, gayri âdil bir yaklaşım bu. Türkiye'de vergi kaçakçılığı, sanayi kesiminde değildir. Türkiye'de vergi kaçakçılığı veya vergi dışında kalma tarım kesiminde ve çok büyük ölçüde de araçlar kesimindedir, yani ticarî sektördedir. Serbest meslek grubunda da aynı ölçüye yakın kaçakçılık olduğunu hepimiz biliyoruz. Türkiye'de sanayici vergi kaçırılmaz. Ger-

TARTIŞMA

çi onun ödediği bir takım gayri kanunî haraçlar vardır. Onun için yapabilirse güç belâ bazı provizyonlar yapar. Ben sekiz senedir sanayiîm içindeyim, yapamaz sanayici, kaçırılmaz. Bugün sanayici aslında teşebbüsünden yüzde 43 vergi ödüyor. Yüzde 25 kurumlar vergisi, yüzde 3 malî denge vergisi, yüzde 20 de stopaj dediğimiz vergiyi ödüyor. Toplam yüzde 42 küsur bir hesaba geliyor. Yüzde 43 vergi ödüyor. Ve bunu kesin olarak ödüyor.

Oysa biz diyoruz ki, bu teşebbüsten doğan kazanç dağıtıldığı zaman, temettü alan kişiler de yıllık beyanname versinler, onlar da bir daha vergi ödesinler. Bu şekilde yaparsak aynı teşebbüsten doğan kazancın vergilenme oranı aşağı yukarı yüzde 67'ye kadar çıkıyor. Bu haksız bir durum. Türkiye'de büyük sektörler vergi kaçırırken, tek vergi ödeyen ve ekonominin en dinamik unsuru olan bir sektörü her yönüyle vergilemeye çalışmak. Bence meseleye tamamen ters yaklaşmalı. Bu yüzde 43'ü icabında yüzde 50 yapmalı ve fakat Türkiye'de hem hamiline yazılı, hem nama yazılı hisse senedi sahiplerinin o sanayi teşebbüsünden aldıkları temettü kesinlikle vergi dışında bırakmalı. Çünkü ortada bir teşebbüs vardır, onun gelirini yüzde 50 vergileyeceksiniz. Böyle bir hareket yapılırsa ne olur? Bugün Türkiye'de 100 bin lira geliri olup sanayiye yatıran adam eğer nama yazılı hisse senedi alırsa yıllık beyannameye giriyor. Veya hamiline yazılı hisse senedinin gelirini beyan etmekten korkarsa, yıllık beyannameye tâbi oluyor.

Zaten enflasyon ortamında sağladığı yüzde 20 temettü bir manâ taşıyor. Bir de onun ayrıca bir gelir vergisini veriyor, hatta varsa ücretleriyle de birleştirip, gayrimenkul iradlarıyla birleştirip kazancından daha fazla vergiye giriyor. Bu son derece gayri âdil bir durum. Eğer ona denirse ki, kurumlar yüzde 50 vergi ödeyecektir, ondan sonra artık, nama yazılı, hamiline yazılı hisse senetleri vergi ödemeyecektir, bu takdirde, gelirini, tasarruflarını gayrimenkule yatıran kişi, sanayiye yatırmayı düşünecektir. Türkiye'de eğer bütün vatandaşları, tasarruflarını gayrimenkule değil, sanayiye yatırmaya yöneltirsek, Türkiye'nin sanayileşmesinde en büyük dar boğazlardan birinin, yani finansman sorununun ve kaynak sorununun halline yardımcı olabiliriz. Meseleye bu açıdan bakmalı. Az gelişmiş bir ülkede, biz tasarrufları sanayiye yöneltmek zorundayız. Meseleyi ters alıp, hele toplumdaki herkes vergi kaçırırken, sanayiye yatırım yapmış adamı, hem teşebbüsünde, hem gelir vergisi olarak kendi şahsında bir kerre daha cezalandırmak istersek, Türkiye'de sanayiye kimse para koymaz. Herkes ne yapar? Gayrimenkul alır, onu satar, bina alır, onu satar, spekülasyon yapar. Hatta ticarî sahaya gider. Bugün Türkiye'de sanayiye yatırım yapmak uzun yıllar gelir getirmeyen, gelir getirdikten sonra da çok rahatlıkla vergilenen bir teşebbüse girmek demektir. Bence meseleyi ters açıdan almalı. Türkiye'de sanayi özellikle bugünkü ezgin durumundan kurtarılmaya muhtaçtır. Ticarete yönelin, gayrimenkule yönelin, tarıma yönelin, ve tabii bütün sistemi bütünüyle ele alıp, herkesi vergileyin. Politikacılarımız bunu anlamıyor. Ben falan kesimi vergi dışında tutarım, onun reyini alırım diyor. Aslında o kesimi vergi dışında tutmakla bütün topluma bir hançer saplıyor.

Sayın Başkan benim bu son derece hayati konuda arzedeceğim bunlardan ibaret. Çok teşekkür ederim.

Nail Çelenoğlu — Efendim bir Profesörden, iki eski Maliye vekilinden sonra konuşmak benim için biraz zor olacak. Esasen onlar da bütün meselelere değindiler.

Şimdi, Türkiye'de bir vergi kaybı, bir de vergi kaçakçılığı meselesi var. Vergi kaybının iki şekli var: Birincisi, mükellefin kendisinin beyan ettiği vergileri dahi biz doğru dürüst tahsil edemez durumdayız. Bugün İstanbul'da 48 milyar tahsilât yapacağız. Bunun aşağı yukarı 7 milyar daha yapılması lâzımdır. Fakat türlü sebeplerden, meselâ otomobil vergilerinde yüzde 50 ancak tahsilât yapabiliyoruz - ki otomobil sahipleri hepsi varlık gösteren kimseler, 150 - 160 lira vergiyi dahi ödemiyor. Neden? Çünkü biz tutuyoruz, İstanbul'da 250 bin vasıta varsa, 250 bin kişiyi iki defa vergi dairesine getirmeye çalışıyoruz. Bu yüzden gelmiyor. Yani bu yaygın sebep dolayısıyla: Bir de çok büyük mükellefler var. Meselâ Tekel 9 milyar ödeyecek. 9 milyarın yarısını ödüyor, yarısı kalıyor. Büyük dokumacılar, büyük sanayiciler, keza büyük ölçüde vergi ödeyecekler. Buradan bir kaybımız oluyor. Yani vergi beyan edilip de tahsil edilmesi meselesi, bir teşkilât meselesi oluyor. Vergi kaybı ne kadardır? Yani ödenmeyen vergi nedir? Bunun üzerinde türlü polemikler var. Herkes bir şey uyduruyor. Efendim şu kadar ya da bu kadar bir vergi kaybı var. Vergi kaybı genel olarak millî gelir hesaplarına göre yapılıyor. Bu millî gelir hesapları da yine vergiden çıkıyor. Birinden çıkardığınız şeyi ötekiyle mukayese ediyorsunuz, diyorsunuz ki bu kadar vergi kaybı var. Millî geliri Türkiye'de kim hesap etmiş? Şu kadar vergi var, şu kadar istihlâk eder, şu kadar torba un yer, v.s. Böyle bir millî gelir çıkarmışız ortaya. Bunun üzerinde spekülasyon yapılıp duruyor. Netice ne olacak? Vergimiz millî gelirin yüzde 17'si diyoruz. Millî gelirimiz ne ki? Bunu bilmiyoruz. Diyelim ki bugün İstanbul'da bütün harcamaları alsanız; refah içinde yaşayan herkesin harcamalarını nazarı itibare alsanız, bundan bir millî gelir hesabı yapsanız, acaba ortaya ne çıkacak?.. Yani millî gelire gelirden değil de masraftan giderseniz, acıip bir durum çıkacak ortaya. Vergi kaybına sebebiyet vermeyen, sayın Profesörün de belirttiği gibi, aşağı yukarı kimse yok. Gerek vergi kaybı, gerek vergi kaçakçılığı bakımından.

Şimdi bu vergi kaybını önleyecek sistem ne olmalı? Türkiye'de yapılan genel propaganda, yaygın vergi sistemine gitmek. Sayın profesör pek güzel belirttiler ki, ne zaman yaygın vergi sistemine gitmişsek, maliye iflâs etmiş. Bakın en son yaygın vergi tatbikatı emlak vergilerinde. Emlak vergilerinde aşağı yukarı İstanbul'da 1,5 milyon mükellef var. Bu mükellef sayısı; beyan etmeyen zümrenin o kadar da endişe verici olmadığını gösterir. Aşağı yukarı bir emlaklı olan herkes beyan etmiş durumda. Etti mi, etmedi mi? Tapu kayıtlarımız var, Belediye imar kayıtlarımız var. Bunu dahi mukayese edecek durumda değiliz. Belediye'ye gidiyoruz, diyor ki, o tapu başka, buraya uymaz. Ötekine gidiyoruz, tapu kaydı, iki kere ifraz oldu, tedavül gördü, v.s. sana uymaz, diyor. Bir bazınız yok ortada. Böyle olunca, ne kadar beyan harici kalmış mükellefiniz var, bunu tespit etmeniz mümkün değil.

Bu yaygın verginin tahsilâtı da gayet komik bir vaziyette. İstanbul'da aşağı yukarı beyan edilen beyannamelere göre alabileceğimiz tüm emlak

TARTIŞMA

vergisi, 1 milyar civarında. Bundan hazineye düşecek pay diyelim ki 150 milyonla 200 milyon arasında. Bunun için de 5200 memurdan 1500'ü bu sahada çalışır. 48 milyar tahsilâtınız var, burdan hazineye tahsil edeceğiniz 150 milyon için 1500 kişi çalıştırıyorsunuz ve muvaffak da olamıyoruz. Şimdi ne yapabiliriz? Bu yaygın vergi sisteminden bazı noktalarda vazgeçmemiz lâzım. Diyelim ki eski tahrir usulü olsaydı ne olurdu? Tahrir usulünü bıraktığımız sene seviye 97 milyonda. Yani hazine o zaman emlâk vergisi yerine, binalardan savunma vergisi alıyordu, o da 97 milyonu. 1971'de bıraktık, 1977'de 150 milyondayız. Bu da yaygın verginin faydası!

Yaygın vergi bir taraftan başka bir unsurla kontrol edilse, yani bir gözcü koyabilirseniz, fevkalâde bir şey. Fakat gözcü nerede, nöbetçi nerede, kimi koyacaksınız gözcü diye. Tapu memuru gözcü, diyelim ki banka gözcü. Bankaya girebiliyor musunuz? Bir tüccarın senet cirolarını tetkik edebiliyor musunuz? Bakıyorsunuz ki senet cirolarını tetkik ettiniz çıkardınız. Sevine sevine geliyor genç hesap uzmanı arkadaşlar. Şu kadar ciro yapmışlar diyorlar. Oysa onun yüzde 80'i hatır senedi. Ne çok hatırlı adam var bu dünyada, bilmiyorum ki! Hiç biri mala dayanmıyor, hepsi hatıra dayanıyor senetlerin.

Diyelim emlâk vergisi tetkiki yapacaksınız. Benim üst katımda Ebe hanım oturuyor, 1,5 milyon beyan etti. Ben de gazetelere beyanat vermiş biriyim. Utandım, ondan dolayı normale yakın bir beyanda bulundum. Normale yakın diyorum, tam normal midir, değil midir, onu ben de bilmiyorum. Yani bugün satılığa çıkarsam, ev kaç para eder, yahut dairem kaç para eder, onu benim doğru dürüst bildiğim yok. Yukandaki Ebe hanım katını satacaktı. 1,5 beyan etti. 1,5 milyon. Biz 400 - 500 binde kaldık. Bu kadar değişen psikolojik ahvalde, nasıl bir vergi adaleti temin edersiniz? Yaygınlıkta idare bakımından büyük mahzurlar var. Biz bunun üstesinden gelecek durumda değiliz. Teşkilât açısından, İstanbul'da 7000 polis var, 5200 de Maliye memuru var. Demek ki aynı kovalamacada, diyelim ki onlar başka şey kovalıyor, biz başka şey kovalıyoruz, kullandığımız adamlar birbirine eşit. Eşit ama, gelin görün ki bütün İstanbul'un kadrosunu döktüğünüz zaman, 30 senelik memur var, 20 senelik memur var, 5 senelik memur var, 6 aylık memur var. Vasatî bu 4 seneye düşüyor. Maliye memurunda bilgi yok, mükellefte bilgi yok, vergiyi nasıl uygulayacaksınız? Birkaç tane malî müşavirle, birkaç tane hesap uzmanı ile mi? Yani bir teşkilât kurmadıkça, bu teşkilâtın gözcülerini koymadıkça olamaz. Tabi o gözcülerin yanına yaklaşabildiğiniz takdirde. Bankanın yanına yaklaşamıyoruz Maliye olarak biz. Elimizi versek geri alamıyoruz. Postaneye gidemiyoruz. Postanede 8 milyon alacağımız var, 100 biner, 100 biner öderim diyor. İstersen git. O da devlet. Bir vergi dairesinin 7 milyon alacağı var. Paramı ver, diyor. Yok, yüzbin yüzbin öderim, cevabını alıyor. Üsküdar'daki bankaya büyük bir firma 50 milyon yatırıyor. Sirkeci'deki Gider Vergi Dairesine gelinceye kadar 15 milyon, Konya'dan yatırmış olsa, artık siz arayın, bulursanız ne alâ!..

Böyle bir keşmekeş içindeyiz. Gözcülerimiz de, ne birbiriyle entegre olmuş, ne birbirleriyle işbirliği halinde çalışan bir zümre. Bu gözcülerle ne yapabileceksiniz? O zaman kalıyor, işportacıyı kovalar gibi, vergi kaçak-

çılığı kovalamak. Onun için derim ki, bazı sahalarda böyle yaygın vergi propagandası yapacağımıza, bir derlenip toparlanalım.

Şimdi Katma Değer vergisi. Katma Değer vergisini yapacaksınız. Güzel. Kaç milyon mükellefiniz olacak, belli değil. Diyelim ki 2 milyon. 2 milyon adamı nasıl takip edeceksiniz? Bugün bütün Türkiye'de aşağı yukarı 46 milyon makbuz kesiliyor. 46 milyon makbuz elle kesiliyor, yazılıyor, sekiz kayda geçiyor, 15 kayda geçiyor, emniyet kayıtları var, istatistik kayıtları var. Yalan, uydurma tabii. Bunlara inanarak bir takım spekülasyonlar! Gelin görün, en zengin çevrelerdeki vergi dairesine götürüyüm sizi. Dosyalarını görün. Ben meselâ Galata'da zenginlikte 50-60'ıncı gelirim. Bu kadar zengin miyim ben? Hakikaten bir takım sahalarda da çok yüklenmişiz. Bu yüklenme kimden çıkıyor? Falan müessese şu kadar milyar yahut milyon ödedi. Acaba, bunun ne kadarını inikâs ettirdi başkalarına? Diyelim ki büyük bir firmanın ödediği vergiden benim nasibim ne olmuştur? Ezilen kim? Bu hesap da yapılmamış vaziyete. Çok ödüyor, hakikaten ödüyor ama, benden aldığına ödüyorsa, bunda vergi ödemesi yok. Bir nevi inikâs oluyor.

Belirtmek istediğim nokta kısaca şu : Felsefe daima tarihle yapılır. Bu düşünceyi kabul edersek, maliye tarihi gösteriyor ki, yaygın vergiye gittiğimiz zaman biz bunda muvaffak olamamışızdır. Diğer vergilere gittiğimiz zaman da ne dereceye kadar muvaffak olmuşuz, o da ortada. O halde bir koordinasyon lâzım. Bu koordinasyon kiminle olacak? Banka ile olacak, devlet daireleriyle olacak, tapu ile olacak, belediye ile olacak. Belediye benim tahsil ettiğim emlak vergisinin yüzde 45'ini alır, bir tek katkısı yoktur vergi tahsilinde. Ne imar durumunu bildirir, ne de başka bir şey bildirir. Gene de almaya çalışır. Benim de verdiğim yok ya! Onu da vergi verene mahsup ediyoruz. Böylece bir fasit daire içinde dönüp duruyoruz. Yani gözcüleri iyi seçersek, biraz da bu yaygın vergi propagandasından vazgeçersek, belki kendimize bir çeki düzen veririz kanaatindeyim.

Prof. Dr. Muharrem Miraboğlu — Prof. Kenan Bulutoğlu'nun büyük bir istifade ile dinlediğimiz konuşması içerisinde bir nokta dikkatimi çekti, onu arzedeceğim. Ondan sonra da ufak bir remarkta bulunmayı düşünüyorum efendim.

Buyurdular ki, idarî fiyatın vergilendirme ve vergi kaybı üzerinde olumsuz etkileri söz konusudur. Ve demir misalini lütfettiler. Buna karşı da fiyatları denge fiyatlarında tutmayı önerdiler. Mal arzının talebi karşılamaması halinde ve sürece, bu acaba ne şekilde etkili olacaktır? Yoksa yeni fiyat yükselmeleri için bir basamak teşkil edecek midir? Bu nokta dikkatimi çekmiş bulunuyor.

İkinci arzetmek istediğim husus ise şu efendim : Şüphesiz memleketimizde, üniversitelerimizde, diğer yüksek öğretim kurumlarında, münferit araştırmacılar tarafından değerli incelemeler yapılmaktadır. Seminerler, müzakereler yapılmaktadır. Ama bendenizin kanaatimce, bu tür çalışmalar, bu kadar geniş kapsamlı olması, bir tarafta teorisi, öbür tarafta uygulaması ve uygulaması içerisinde özellikle memleket şartlarının başkalklar

TARTIŞMA

göstermesi muvacehesinde, derde tam devâ olacağını söyleyemeyeceğimiz bir etkenliktedir zannediyorum. Bu konuya sayın İlyas Seçkin, bir tarafıyla tekaddüm ettiler. Katma Değer Vergisi konusunda meselâ. Evet şu şu memleketlerde bu uygulanmaktadır ve belki başarı ile uygulanmaktadır ama; bütün sistemler, bütün tedbirler, uygulandıkları şartlar içerisinde mü-talâa edilmelidir ve başarı şansı o şartların müsaadesiyle mahduttur, mü-saitliğiyle mahduttur. O bakımdan bunlar başka yerlerde isabetli netice veriyor şeklindeki neşriyata dayanarak, diğer bilgilerimize dayanarak, ve müzakere yoluyla fikir mübadelesi yapmak suretiyle kesin sonuçlara varmak, hale göre yetersiz olabilir. Yapılan incelemeler de birçok defa dar kapsamlı, belli açılardan, belli noktalara yönelik bulunmaktadır. Oysa konu çok geniştir, çok yönlüdür. O bakımdan bunun yine üniversite ve yüksek öğretim müesseselerindeki kadroların iştirakiyle, belki de liderliği ile ve fakat mutlaka uygulayıcıların katılması suretiyle teşkil edilecek bir ekip tarafından, ama büyük bir ekip tarafından arizamik araştırılması gerektiği kanısındayım. Ancak bu takdirde varılacak sonuçlar, tüm memleket şartlarını birlikte hesaba katmış olarak varılacak sonuçlar, bizim kesin bir hükme varmamıza ve ısrarla müdafaa edeceğimiz sistem ve organizasyon tespitine hadim olacaktır kanısındayım. Aksi takdirde, şurada da görüyoruz ki, yetkili bir çok zevat, belli, spesifik konularda bile değişik görüştedirler. Ve bu müzakere edilir durur. Ve sonunda birbirini ikna edemeyebilir de hiç kimse. Çünkü bunlar daha ziyade genel bilgiler, dış kaynaklardan edinilen bilgiler, memleketteki tecrübeler muvacehesinde, serdedilen fikirlerin mübadelesi şeklindedir. O bakımdan, tekraren arz ediyorum, benim görüşümce böyle kapsamlı, hem şumul bakımından, hem çok yönlü oluşu bakımından, geniş kapsamlı bir konunun, bir ekip çalışması halinde, ve mutlaka uygulayıcıların —uygulayıcılar da iki kanat halindedir. Bir vergilendiren kanat, bir de vergi veren kanat— bunların da katılması suretiyle neticelendirilmesi gereğine inanıyorum. Teşekkür ederim efendim.

Prof. Dr. Bedri Gürsoy — Sayın Bulutoğlu'nun çok istifadeli konuşmasını büyük ilgi ile izledim. Bu konuda birkaç nokta üzerinde fikirlerimi arz etmek istiyorum.

Önce memleketimizde yaygın olan bir genel tutuma işaret etmekle söze başlamak istiyorum. Türkiye'de bu vergi kaybı ve vergi kaçakçılığı aşağı yukarı müzayede konmuş gibidir. En yetkili insanların, Maliye Bakanlığında çok sorumlu mevkilerde bulunmuş kişilerin bazen öyle beyanlarına rastlıyorum ki... İşte Türkiye'de 40 milyar vergi kaybı var, 30 milyar vergi kaybı var filân gibi bir takım sözlerle karşılaşılıyor, basında buna zaman zaman tesadüf ediyoruz. Bu kanımca yanlış bir tutumdur. Her vergi mükellefinde bir vergi kaçakçısının kişiliğini teşhis eder gibi olmak, bir idare için izlenilebilecek tutumun, davranışın en kötüsüdür kanısındayım. Bir insanı, vergi yükümlüsü olarak, vergi kaçırmadığı sürece, vergi kaçakçısı olarak ne görmek, ne de töhmet altında bulundurmak doğru olmaz.

İkinci bir nokta, sayın konuşmacının buradaki tebliğleri izlendiğinde bir çeşit çizgisel planlama, iyi niyet programı biçiminde bir gelişme izlenimi uyandı bendenizde. Haklı olarak. Biz burada 'ziyat vergi' konusunu in-

celiyoruz. Çeşitli vergi konularında, vergi ziyânının hangi kaynaklardan çıkabileceğini ele almışlardır. Oysa malî sorunlar, bütün diğer sorunlar gibi, karmaşık bir toplum içinde, karmaşık bir ortam içinde oluşan, hepsi bir-biriyle ilgili sorunlardır. Bu itibarla vergi kaybı sorunu, birçok meselelerle de yakından ilişkilidir. Meselâ ilişkili olduğu sorunlardan birisi; devletin aldığı vergiyi nasıl kullandığı sorunudur. Eğer vatandaşta devletin aldığı vergiyi iyi kullanmadığı izlenimi uyanırsa, bir başka deyimle, bir memleketin bütçe sistemi, bizde olduğu gibi, yalnız bir çıktılar toplamı halinde olup da girdileri ölçemeyen bir biçimde yapılırsa, burada vatandaşın vergi karşısındaki tepkisi biraz başka türlü olur. İşin arzedeceğim yönü budur.

Bir başka nokta üzerinde de birçok arkadaşlar durdular. Bu konularla ilgilidir. Vergi idarelerinin bugünkü biçimlerde en etkin bir vergi uygulamasını yapacak bir organizasyon, bir kuruluş şeklinde olup olmadığı. İstanbul'da 250'ye yakın çok iyi yetişmiş hesap uzmanı vardır. En büyük vergi girdilerinin olduğu dairelerin başında bile çok kere maliye meslek okulundan yetişmiş, mesleğinin kıymetli insanı olan kişiler bulunur. Vergi dairelerimizin Türkiye'de iyi vergi uygulamasını sağlayacak bir yeni düzenlemeye kavuşturulması, zannederim ki bu konu ile ilgili sorunlarımızdan birisidir.

Bir başka sorun; Türkiye'de devlet maliyesi kadar kendisini halka az tanıtmış bir başka konu var mıdır bilmiyorum? Bana göre yoktur. Kitle haberleşme araçlarının hiç birisi Türkiye'nin malî sorunları ile, diyelim meselâ Yeşilçam'ın sorunları ile olduğu kadar bilâ ilgilenezler. Oysa çağdaş toplumdaki sosyolojik olayların kanımca en önemlisi, malî olaydır. Bu malî olayı, Maliye Bakanlığı evvelâ kendisi halka tanıtmaya, benimsetmeye çalışmalıdır. Sonra da bütün kitle haberleşme araçlarından yararlanılarak, bu konuda halka kendisini tanıtmayı sorunu ele alınmalıdır. Konu ile ilgili zannederim ki bir başka sorun da budur.

Bir başka nokta, bazı gözlemcilerden arkadaşlar bahsettiler, haklı olarak. Sayın konuşmacı da aynı konu üzerinde durmuştu. Bu gözlemcilerden bazıları henüz Türkiye'de yoktur. Diyelim meselâ Türkiye'de borsalar henüz organik bir biçimde gelişmemiştir. Sermaye Piyasası kanunu, senelerdir üzerinde durulur, gelişmemiştir, kurulamamıştır. Yeminli Hesap Uzmanları müessesesi, üzerinde en çok konuşulmuş, kaç kereler tasarı hazırlanmış konulardan biridir. Henüz ele alınamamıştır.

Bir başka konu, zannederim başka ifadelerle belki konuşmacılar tarafından ele alındı. Türkiye'nin sosyal hesaplar tablosu yeni baştan ve bugünkü ulaştığımız gelişme düzeyine uygun biçimde ele alınmalıdır kanısındayım.

Bir başka arzedeceğim husus, maliye, bir kelime ile kıymet akımını, geliri, hesaba geçirebilmek sanattır. Bu kadar basit bir tanımlama tabii çok tenkit edilebilir ama, benim anlayışım böyledir. Bizim Maliye Bakanlığında kıymetleri hesaba geçirebilme yönünde ve yolunda bir süreklilik düşünce yoktur. Hangi yeni yasa alırsanız alınız, burada acaba bu yeni yasa ile Türkiye'deki millî gelir akımının şimdiye kadar kayıtlara geçmemiş olanlarından hangi kalemler yeniden kayıtlara geçer, ve ben bu alanda ne gibi bir yeni gelişme sağladım? Bu çok zaman ihmal edilen bir konudur.

TARTIŞMA

Arzedeceğim bir başka husus da şudur; Türkiye’de acaba giderek büsbütün merkeziyetçi bir hale gelen yönetim biçimi, vergi uygulamaları bakımından ve vergi kaybı açısından en iyi çözüm yolu mudur? Dünyanın her yerinde belki iyileşmeye doğru bir akım var, Türkiye’de böyle olması normal. Ama, Türkiye’de artık malî idare ve malî idarenin dar çevrede yaşayan insana karşı sorumluluğu diye bir şey kalmadı gibi geliyor bendenize. Ödediği verginin kendisine, içinde yaşadığı yakın çevreye bir yarar sağlaması gerekliliğini hisseden bir insan, bunu kaybederse, vergi kaybı bakımından zannedirim ki zararlı sonuçları olur.

Nihayet bir son noktaya işaret ederek sözlerimi bitireceğim. Ekonomiler için sosyalist, kapitalist falan diye çeşitli isimler kullanılır ama, bu ekonomi herşeyden evvel bir para ekonomisidir. Para akımının cereyan ettiği kanalları kontrol içerisine alabilmek, zannedirim ki vergi kaybında yapacağımız ilk iştir. Bugün Katma Değer Vergisine geçecek miyiz, geçmiyecek miyiz, bilmiyorum ama, ben sayın İlyas Seçkin’in söylediklerine gönülden katılıyorum. Her halde Ortak Pazar’a gireceğiz diye, birden bire denize atlar gibi bu oluşun içine girmeden evvel çok iyi düşünmeliyiz. Fakat önce acaba Türkiye’deki küçük iş adamları, esnaf ve benzeri kimseler kendilerinin kontrol ettikleri kıymet akımını bankalarla olan ilişkileri bakımından ne dereceye kadar maliye ile, bir gözlemci sıfatiyle oraya gösterebiliyorlar, yansıtabiliyorlar, ve şu bankalarla olan ilişkileri maliyemiz acaba ne zaman bir tür denetime alabilecek, onu çok merak ediyorum. Ve bu zannedirim ki yapılması gereken ilk tedbirdir. Bazı başka küçük şeyler de arzedilebilir. Meselâ bakınız, zirai kazançlar. Türkiye bir koruyucu fiyat politikası uygular. Tekel’de, Tarih’de şurada burada milyarlar öder. Kim ne alır, maliye bilmez. Yani kendi kesesinden harcadığını da, kime gittiğini de bilmiyen bir maliye idaresinin kalkıp da «ey vatandaş, niye daha fazla vergi vermiyorsun?» demesi, zannedirim ki biraz çelişkili bir idare tutumu olur. Konuşmacıya tekrar tebriklerimi sunmak istiyorum.

CEVAPLAR

Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu — Vergi ziyayı, vergi kaçaklığı konusunun ilgi uyandırması çok tabiidir ve sadece bu şekil toplantılarda değil, vatandaşın günlük sohbetlerinde, kahve konuşmalarında, günlük yaşantısında, her yerde, alımında, satımında dilinden düşmeyen bir konudur. Bizim yapabileceğimiz en hayırlı iş, bunu gerçek sorunlara indirerek ve gerçek çözümleri araştırarak daha olumlu boyutlara sokup incelemektir. Şu anda aslında diğer konuşmacıların ortaya koyduğu konular ve bazı öneriler, bir vergi reformu konusunda yapılacak tartışmaların ne kadar yaygın kapsamlı olduğunu açıkça ortaya koyuyor. Biz burada tüm vergileri ele aldık. Belki bu çeşit toplantılarda bir tek vergi derinliğine incelenebilecektir. Sorunlar o kadar yaygındır. Bununla beraber, yine bu soruları, eksik olduğunu bile bile açıklamaya çalışmak, ve bazı konularda da sorulan sorular üzerinde uyum içinde veya aynı fikirde olduğumu belirtmek istiyorum.

rum. Fazla gerekçelerine de girmeye korkarım saat biraz ilerlemiş olduğu için, vaktimiz yok.

Sayın Halil Nadaroğlu başlıca iki zümrenin ezildiğinden söz etti. Bunlardan birisi görünen varlık sahipleri, gayrimenkul sahipleri, öteki ücretliler. Ben ücretlilerin beyanname vermemesi, çünkü zaten ağır vergilendirildiği görüşünde değilim. Ücretliler için bizde tipik bir yaklaşım görülüyor. Bir yerde haksızlık görmüşsek onu bir başka haksızlıkla telâfi etmeye çalışıyoruz. Bunu futbol maçlarında bazen hakemler yapıyor. Bir yersiz penaltı veriyor, ondan sonra bütün oyunu berbat ediyor. Telâfi etmek için karşı tarafa bir takım fauller veriyor. Bunu yapmayalım. Bence hepsini indirsin. Hakikaten, bir makina için aşırıya, yıpranma indiriyorsunuz, ücretli için böyle bir indirim sadece sigorta primi olarak var, ve o da yetersiz. Kaçırma olanakları kısıtlı. Fransız sistemi zannederseniz ücretten yüzde 10 bir indirimden sonra geri kalanı matrah sayıyor. Bunun yerine bizde götürü gider indirimi var. Hiç bir şey de düşünülmemiş değil. 1960'dan sonra bir çeşit özel indirim görülüyor. Bu artırılabilir. Ben bunun artırılmasından yanayım. Fakat genel bir yaklaşım olarak, her vergi kredisini, veya dekont denildi, vergi dekontunu, matrahtan indirimde tercih ediyorum. Çünkü matrahtan indirim sağladığınız zaman, vergi kazancı, vergi tasarrufu zengin için yüksek, fakir için düşük oluyor. Bunu bence herkes için aynı yapmalı. Bugünkü en az geçim indiriminde de o yöntem var. Vergi kredisinin üstünüğü şimdi genellikle tartışmalarda kabul ediliyor. Yani yapacağımız indirim vergi tarifesine uygulayalım, fakat indirimi matrahtan düşürüp de en yüksek vergiye tâbi olana yüzde 60 vergi tasarrufu, en fakirine yüzde 10 vergi tasarrufu sağlamayalım. Bu genel bir ilke. Bu şartlar altında, evet ücretliler için çok şey yapmak lâzım. Hatta ben en az geçim indiriminin muaf tutulmasına kadar taraftarım. Bunun çalışmayı teşvik edeceğini biliyorum. Büyük vergi kaybına sebep olacaktır ama, bunlar nasıl giderilir, onun üzerinde uzun görüşme gerekir. Fazla üzerinde durmak istemiyorum.

Şimdi bir başka konu emlak vergisinin, yani emlak üzerindeki vergilerin haksızlığı. Birkaç kere el değiştirirse, emlakın kendisi gider diyor Nadaroğlu. Nesiller arası el-değiştirmeye benim bir itirazım yok. İnsanın kendinden sonra gelen çocuklarına servet bırakma yönünde itilimi, motivasyonu vardır ve bunun için fazla çalışmak isteyebilir. Fakat onun da çocuğuna servet bırakmak için daha fazla çalışmak arzusu olduğu, ve bu vergi yüksek olduğu için insanların çalışmaktan vazgeçeceği pek fazla iddia edilemez. Zaten kaldı ki bizim vergide, veraset ve intikal vergisi ile servetin tümünü almak için beş nesil dikey gitmesi lâzım. En fazla yüzde 20. O bir sorun değil. Fakat bir başka konu var ki, o da bir sorun sayılabilir: Yaşayanlar arasında emlak el değiştirirken, bir bölümü gidiyor. Meselâ İstanbul'da 1 milyonluk daireniz var. Ankara'da 1 milyonluk daire almak istiyorsunuz. Buradaki 1 milyonluk daireyi sattığınız zaman, yüzde 7 emlak alım vergisi ödeniyor. Bunun değeri 1 milyon. Yani piyasada 1 milyon değeri var. Kim öderse ödesin. Emlak alım vergisi olan yüzde 7 bundan inecektir. Yüzde 3 Gayrimenkul Kıymet Artışı, kaynakta kesilme ile inecektir. Yüzde 10'u gitti. Öbür tarafa geçin, onda da bu iki vergiyi ödeyeceksiniz.

TARTIŞMA

Elinize zaten Dokuzyüz bin kaldı. 900 bine ikinci emlakı alırken de, ikinci kere aynı mblağ gidecek. Yani yüzde 20'si gitti. Bir işlemde, bir gayrimenkulden öteki gayrimenkule geçerken değerin yüzde 20'si vergiye gidiyor ki, gayrimenkul kıymet artış vergisi doğru alınırsa çok daha fazlası gider. Bu vergilerin etkisi nedir? Bu vergiler herkesin satın almış olduğu gayrimenkule yapışıp kalmasına sebep oluyor. Ekonomide emlakın el değiştirmelerini, daha faydalı olan kullanımlara tahsisini engelliyor. Bu, iktisadi açıdan zararlı bir şey. Fakat gayrimenkul kıymet artışından alınan verginin haklı, bir sebebi var. Yükümlü gelmiş 100 bin liraya bir arsa almış, sonra 1 milyon olmuş bunun değeri. Kendisi hiç bir şey yapmamış; sadece beklemekten ibaret yaptığı. Değer artışını fiyat artışı dışında düşünüyorum; gerçek değer artışı. Bugünkü gayrimenkul kıymet artışı vergisinin haksız bir tarafı, fiyat artışından da alınmasıdır. Fiyat artışını gidermek lâzım aslında. Hakikaten bir artış olmuşsa ki, spekülasyon büyük bir servet artışı sağlıyor Türkiye'de, bundan vergi alınmasında adalet açısından hiç bir sakınca yok. Bu noktayı belirtmek istiyorum, gayrimenkul intikal vergilerinin sakıncasını belirtirken. İntikallerden alınan vergilerden benim itirazım, emlak alım vergisine. O kaldırılın hatta. O zaten bir harç idi, sonradan vergi haline getirildi. 1963'de, planın finansmanı için. Bunun gibi daha pek çok gereksiz, lüzumsuz, bizi istemediğimiz halde kaçakçı yapan vergiler var. Buna yüzde yüz katılıyorum, hatta bunların kaldırılmasını da ben savunuyorum. Radyodan vergi almak bugün gülünç. Satış üzerinden alın, orada kalsın o artık. Otomobilin içindeki radyodan, evdeki radyodan vergi almak, veya başka böyle harçlar, gereksiz, ufak vergiler. Bunlar yaptığınız idari masraflara değmez.

Fakat sırası gelmişken belirtmek için söylüyorum, gayrimenkullerden alınan emlak vergisinin maliyetine değmez olduğunu söylemek biraz yanlış. Sayın Çelenoğlu dedi ki, biz 200 milyon için 2000 kişiyi koşturuyoruz. Adam başına 100 bin vergi düşer, o da maaşını zar zor karşılar İstanbul'da. Yalnız bu 200 milyon sadece verginin hazineye düşen kısmı. Öbür 8 milyonu da devletin. Fakat yine de maliyetlerin yüksek olduğunu kabul ediyorum. Bu gibi durumlarda, sayın Gürsoy da haklı olarak belirtti, merkezleşmeyi biz emlak vergisine de teşmil edince, emlak vergisi için maliye tahsilatı olmuş. Harca yıcısı da belediye. Her iki taraf da şikâyetçi. Ben İstanbul Belediye Reisinin çok şikâyetini işittim. «Toplamıyorum» diyor. «İncelemeleri yapmıyorum. Matrahlar incelense bizim bugün hakkımız olan vergi üç misli artar,» diyor. Düşük bildirim çok var. Siz, adamım yok diyorsunuz. Bu kadar ufak bir varidat için veya büyük emek karşılığında fazla bir şey elde edemeyeceğiz diyorsunuz. Aslında bu konuda bence yasadaki bazı boşluklar var. Öyle sanıyorum ki yoklama yetkisi belediyeye verilebilirdi. Koşmayı belediye yapsın, siz de tarhı yapın. Yani bir iş bölümü yapılabilirdi bu konuda. Ve zannedersen bu konuda bazı çalışmalar, teşebbüsler belediyeden geldi, fakat yasal boşluklar sebebiyle galiba bir olumlu sonuç alınmadı. Bugün belediyelerin gelirsizlikten kıvrandığı çok yaygın olarak bilinen bir gerçek. Bu noktada birşeye daha genel olarak işaret edip, emlak vergilerini geçmek istiyorum. Emlak vergilerinin meziyeti yerel vergi olmasıdır. Hemen

hemen bütün ülkelerde emlak vergisi yerel idareye gelir sağlar. Neden? Çünkü yerel idarenin faaliyetleriyle emlak vergisinin matrahı arasında çok sıkı ilişki var. Eğer belediye iyi işe, pırıl pırıl yollar yapmışsa, caddeler işliyse, parkları varsa, emlakın değeri artar. Ve kendisinden vergi alınan adam, bu hizmetler yapıldığı için, bir kısım parayı geri alır. Binasının kirası arttığı için. Bir örnek vermek istiyorum. Topkapı'nın dışında, Bayrampaşa'da, bir Gümüşsuyu caddesinde belki milyarlara servet yatıyor. Fakat o caddeden bir kamyonun, bir yükleme aracının geçmesi imkânsız. Saatlerce orada benzin vesaire yakıp tüketiyorlar. Bu gördüğüm bir yer. Sık sık gittim gördüm. Diğer birçok yerlerde de vardır. Ve eminim, orada biraz emlak vergisi artırılrsa, ve o caddede yapılırsa, oradaki emlakın sahibinin o emlakı kiralama olanağı artacaktır. Yani bu ilişkiyi sıkı bir şekilde kurmak lâzım. Emlak vergisi iradı, emlakın değerini yükseltir. Çünkü ortak tesisleri onunla finanse ediyorsunuz. Ve yerel idarelerin, sayın Prof. Gürsoy'un dediği gibi, bu özelliği faydalı bir şekilde kullanılmalı, çünkü vatandaş Ankara'ya kadar gidip bütçeden ödenek şeklinde kendine hizmet olarak gelecek işlerden çok, belediyeye gidip hemen kendi caddesinde alacağı sonuçları tercih eder. Ve bunlar gözle görülen sonuçlar.

Sayın Seçkin'in gözlemleri üzerinde önemle durmak istiyorum. Çünkü burada, uyumdan çok zıd bir yorum var, ve haklı olarak geçmişteki çektiklerimize de dayanıyor gerçekçi bir gözle. Biz yaygın vergiye gittiğimiz zaman, bunun getireceği sorunları ciddi bir şekilde düşünelim. Üniversitelere de görev düşer, vergiyi ödeyecek olanlara da bu işi incelemek düşer diyor. Üniversitelerde bu konuda birkaç seminer yapıldığını hatırlıyorum. Fakat yine de haklı, katılıyorum. Bu konunun iyi incelenmesi gerekir.

Şimdi gözümüzün önüne bir manzara getiriyoruz : Doğu Beyazıt'da siz bir karyola imalatçısını, bir esnafı, düşünün. Onun katma değer vergisini nasıl ödeyeceğini düşünün. Bu aynı gerekçe gelir vergisi için de doğru. Yılda 30 bin satışı olan esnaf, Doğu Beyazıt'taki bir şekerci dükkânı, gerçek usule girecek. Sadece karyola tamircisi, imalatçısı gibi değil, ne alırsa hepsini yazacak, hesaplayacak, işletme defterine göre vergi verecek. Güçlük her yerde, bütün vergilerde var. Ne olacak uyguladığımız zaman? Katma değer vergisinde kaçak olmayacak mı? Vergi kapsamına girdiği haldе hiç ödemeyenler olmayacak mı? Çok sayıda esnaf arasında olacak. Fakat bunun başka yöntemi de yok. Vergiyi geniş tabana yaymadığımız takdirde, örneğin yüzde 35-40 çimento ve demirden alınan vergi, büyük ilk maddelerde fiyat çarpıklıklarına sebep olacaktır. Onun dışında büyük nakitlerin de toplanması, tahsili, bu ilk aşamada yer almış olan yükümlülere yüklenecek, ve tekstilde olduğu gibi meselâ sık sık ertelemeler, geciktirmeler olacaktır. Halen zaten taksitli olarak alınıyor istihsal maddesi ve istihsal vergisi. Ve onu bile ödeyemez durumda kalıyorlar vergi kapsamına giren yükümlüler. Tabii tabanı yaygınlaştırmanın meziyeti, oranı düşürmek, ve kaçakçılığın da kârını azaltmak. Bu arada kaçakçılık da daha az kârlı bir iş haline geliyor ve belki bu işe teşebbüs etme arzusu da bundan kırılıcaktır.

TARTIŞMA

Katma Değer vergisini, açıkça belirttim, Avrupa Ekonomik Topluluğunun girdiği sistemdir diye kabul edelim demiyorum. Onların bize baskı yapmasına gelince; yapacaklarını da sanmıyorum. Umurlarında değil bizim Katma Değer vergimiz olmuş veya olmamış. Hatta bize lâzım olur diye de ciddi şekilde düşündüklerini de sanmıyorum. Yalnızca, «biz kendi işimize bakalım, bu yaygın dolaylı vergilemeye gitmemiz gerekir,» diyorlar.

Sosyal Sigortalarda vergi iyi uygulandığı halde, yine de alınamıyor gözlemine dayanarak, hele bu Katma Değer vergisi Doğu'da köylüye bütününe olanaksızdır diyerek projeyi şimdiden reddetmek, fazla negatif bir tutum olur. Ben Sosyal Sigortalardan sizin verdiğiniz örneklerde, yani inşaatta da alınabildiğini sanıyorum. Arkadan ölçüleme geliyor. Hem de zamlarıyla. Yani Sosyal Sigortalılar nasılsa çok pişkindir. Maliye'ye biraz ondan örnek almasını söylemek lâzım. Yalnız ben şunu belirteyim ki, yaygın bir denetim gerekli derken, Maliye vur dediği zaman da öldürüyor. O kadar ağır durumlar var ki, belki 100 kişide bir tane yakalamışsa, o yakalanan gidiyor. Yani hakikaten Türkiye'de zaman zaman çıkarılan bu vergi genel aflarının bir sebebi de, birikmiş olan ve ticaret hayatından dışarıya itilmiş olanların sırtındaki yükler. Tekrar ticaret yapacaksa, üç misli ceza, biriken zamlar... Bunlar altından kalkılacak şeyler değil. Geniş yaygın uygulama, fakat daha az ceza gerekli. Yani vergi kaçakçılığı bütün tüccarların başına gelebilir. Bir yorumdan gelebilir, bir muhasebeciden gelebilir, bunu kabul etmek lâzım. Fakat yaygın bir kontrol, geniş bir kontrol ve daha ilimli bir ceza sistemi olmalı.

Bu konuda tabii bilgisayardan bazı umutlar bekliyoruz. Bunu çok iyi incelemek lâzım. Zaten önümüzdeki günlerde bu konuya başka uzmanlar değinecektir.

Sayın Seçkin İşletme Vergisinin başarısızlığını örnek verdiler. Bu hakikaten benim lehime de, kendilerinin lehine de bir delil. Ben diyorum ki, demek ki bizim idare bazen büyük atılımlar yapabiliyor. Bu baştan başarısızlığı malûm bir vergi. Kabul edilmiş. Siyasette sık sık söylendi, siyaset adamları istemiyor. Demek ki sıkışınca kabul edebiliyor. O vergi kabul edildikten sonra, Katma Değer Vergisi onun yanında çok daha derli toplu bir vergidir.

Siyaset açısından bir noktaya, Halil Nadaroğlu tarafından değiniildi. Vergi kanunları siyasî kaygılarla kabul edilmiyor diyor. Vergi kanunları elbette siyasî kaygılarla kabul edilecektir. Elbette siyasî kaygılarla reddedilecektir. Bunun başka yolu da yoktur demokraside. Eğer ülkede kamu hizmetleri yapılması isteniyor, devletten hizmet bekleniyorsa, vatandaş da ikna etmek gerek, bu vergiler lâzımdır diye.

Küçük zümreler için muafıklar tanınması, onlara, diğerleri zararına imtiyaz sağlanması, sırf o grubun oyunu kazandığı, fakat bütün kütlenin aleyhine olduğu için, eğer kütle bilinçlenirse, böyle bir eylemden siyaset adamının oy kazanmak değil, kaybetmesi gerekir. Fakat mesele konuyu anlatabilmekte.

Sayın Kurdaş'ın gözlemleri, bir soru niteliğinden çok, bazı faydalı yorumlar olarak benim bilmediğim bir konuyu aydınlatmış oldu. Servet beyanlarının ilk olarak 1960'larda yaşaması. Fakat Sayın Kurdaş sözünü kötümser bir tonda bitirdi. Şimdi hiç kimse vermiyor, diyor. Ben bu beyanların biraz sıkıştığını sanıyorum. Hatta söylendiğine göre —bunlar tabii rivayet düzeyinde kalabilir— beyanlar halen de bir takım anlaşmalarla değiştirilebiliyormuş. Tabii bilgisayara gittiğiniz zaman bu olanak da kalkacaktır. Çünkü sistem merkezi bir beyinde toplanıyor. Veriler her zaman tekrar çıkarılacak şekilde işlenmiş olacak, değiştirme olanağı kalmıyacak.

Hisse senetleri hakkında görüş, yani hisse senetlerinin, hangi şirkete aitse orada vergilenmesi, sonra verginin sıfır olması, sarıh, net bir öneridir. Sanayiciler için bu tanınsın, ve diğer kesimlerden sanayiye finans kaynağı böylece aksın. Bunu ben kabul etmiyorum. Eğer kaynak akımı sağlanacaksa, kredi politikasında, sanayicinin, sermaye piyasasının canlandırılması sayesinde ona kaynak akmalı. Yoksa benim dediğim gibi, bir bozukluğun, bir başka kurumu bozmak suretiyle giderilmesi olacak. Sermaye piyasası çok büyük konu bence. Orada çok büyük sorunlar yatıyor. İşlek bir sermaye piyasası söz konusu. Orada pek çok kurumun düzeltilmesi lâzım, işlek bir sermaye piyasasına geçmek için. Bankalardan tutun da, yeminli hesap uzmanları konusuna ve Ticaret Kanunundaki bazı hükümlerin değiştirilmesine kadar. Bu konu birleşik olarak görüşülmeli bence. Yani sadece vergiden muaf temettü mü, yoksa diğer tedbirlerle bir arada mı... Bunların tartışılması gerekir. Ben yine vergi sisteminin bütünlüğüne taraftarım.

Sayın Çelenoğlu kendi zengin deneylerine dayanarak bana çok faydalı gözlemlerde bulundu. Biz gerçekten bazı vergilerin alınamayışını anlıyoruz. Otomobil için 250 bin kişinin iki kere beyannamesi, Karaköy'deki daireye 500 bin ziyaret. Ortaya bir manzara çıkıyor. Fakat neye böyle alınıyor? Bunun daha başka yolu yok mu? Otomobilden vergi alan, dünyada bu kadar ülke var. İki kere orayı ziyaret, bir kere de teknik arızanın kontrolü. Bu durumun düzeltilmesi bir hükümet sorunu oluyor. Bakanlıklar anlaşırda pekâlâ İçişleri Bakanlığı bu görevi üstlenebilir.

Efendim sayın Miraboğlu'nun da idarî fiyat konusundaki kötümser bir yorumu var. Vergiyi aldığınız zaman daha da bindirir, diyor. Pek sanmıyorum. Çünkü kamyonun fiyatı 2 milyonsa, iki milyondur. Ona konan her vergi, o iki milyonun içinden alınır. Piyasa fiyatı o ise, onu pek tabii arttırmaz. Konunun zor olduğunu ve ilişkileri ilgilendirdiğini hepimiz kabul ediyoruz. Başka bir arkadaş da 'Halkla İlişkiler konusuna değinmişti. Maliye onu ihmal etmemeli. Özellikle televizyonda, en etkin şekilde, meselâ Mart ayında haberlerden önce 15 saniyelik kısa bir reklâm, «Beyannamenizi verdiniz mi?» diye hatırlatma, ve hatta bazı indirimleri, bazı noktaları açıklama mümkündür. «Oturduğunuz evin kirasını aldığınızdan indirebilirsiniz», gibi. Bunları kısa kısa hergün yapmak faydalı olur. Bir çok ülkelerde yapıldığına göre, demek ki yapılabilir.

Zannedersen bir noktayı daha işaret etmek gerek. Bankalar sisteminin nakit akımları üzerindeki bilginin vergi uzmanınca kontrolü. Bu son derece

TARTIŞMA

önemli bir konu ve her yerde kullanılan bir kaynak. Burada hesap gizliliği diye birşey yoktur. Hesap uzmanı için en önemli vergi kaynağıdır. Bunun kullanılması gerekir. Nasıl kullanıldığı yolunda daha fazla yorum yapmak istemiyorum ve nasıl yapıldığını da bilmiyorum. Fakat başka ülkelerde nasıl yapılıyorsa bizde de kullanılabilir. Beni sabırla dinlediğiniz için çok teşekkür ederim.

TÜRKİYE'DE DOLAYSIZ VERGİLER VE VERGİ KAYBININ AZALTILMASI İÇİN ALINACAK TEDBİRLER

Orhan Gürell

T.C. Maliye Bakanlığı
Müşavir Hesap Uzmanı

I. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DOLAYSIZ VERGİLER

I — DOLAYSIZ VERGİLERİN BÜTÇE TASNİFİ İÇİNDEKİ YERİ :

Gelir Bütçesinde Vergiler şu şekilde tasnife tâbi tutulmuştur:

1. *Gelirden alınan vergiler*

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi
- Mali Denge Vergisi

2. *Servetten alınan vergiler*

- Emlâk Vergisi
- Motorlu Kara Taşıtları Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi

3. *Mallardan alınan vergiler*

- Dahilde Alınan İstihsal Vergisi
- Akaryakıttan Dahilde Alınan İstihsal Vergisi
- Tekel Maddelerinden Alınan İstihsal Vergisi
- İşletme Vergisi
- Şeker İstihlâk Vergisi

DOLAYSIZ VERGİLER

- Taşıt Alım Vergisi
- Emlâk Alım Vergisi
- Kaldırılan Vergiler Artıkları

4. Hizmetlerden alınan vergiler

- Banka-Sigorta Muameleleri Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- P.T.T. Hizmetleri Vergisi
- Bina İnşaat Vergisi
- Spor-Toto Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar

5. Dış ticaretten alınan vergiler

- Gümrük Vergisi
- Akaryakıttan Alınan Gümrük Vergisi
- Tek ve Maktu Vergi
- İthalde Alınan İstihsal Vergisi
- Akaryakıttan İthalde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalât Damga Resmi
- Rıhtım Resmi
- Dış Seyahat Harcamaları Vergisi

Bu tasnif içinde, birinci gruptaki «Gelirden Alınan Vergiler» ve ikinci gruptaki «Servetten Alınan Vergiler»i Dolaysız Vergiler olarak kabul etmek mümkündür.

Bu ayırma, kanaatimize göre, maliye literatüründe genellikle kabul edilen tasnife de uygun düşmektedir.

II — DOLAYSIZ VERGİLERİN GENEL BÜTÇE GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ :

1. Vergi Gelirleri Tahsilâtı :

Aşağıdaki tablolarda Vergi Gelirleri Tahsilâtı içinde, Dolaysız Vergilerin 1975 yılındaki tahsilât, 1976 yılındaki tahmin ve 1977 yılındaki Bütçe Teklifi rakkamları gösterilmiştir :

MİLYAR TL.

| | 1975 | 1976 | 1977 |
|----------------------------------|------|-------|-------|
| GELİRDEN ALINAN VERGİLER | 43.1 | 58.5 | 78.3 |
| - Gelir Vergisi | 33.2 | 45.8 | 61.5 |
| - Kurumlar Vergisi | 5.2 | 6.6 | 8.1 |
| - G. M. K. Artışı Vergisi | 0.4 | 0.6 | 0.7 |
| - Mali Denge Vergisi | 4.1 | 5.6 | 7.9 |
| SERVETTEN ALINAN VERGİLER | 0.9 | 1.4 | 2.7 |
| - Emlâk Vergisi | 0.4 | 0.6 | 1.4 |
| - Motorlu Kara Taşıtları Vergisi | 0.2 | 0.3 | 0.5 |
| - Veraset ve İntikal Vergisi | 0.3 | 0.5 | 0.8 |
| DOLAYSIZ VERGİLER TOPLAMI | 44.0 | 60.0 | 81.0 |
| MALLARDAN ALINAN VERGİLER | 20.7 | 28.2 | 39.1 |
| HİZMETLERDEN ALINAN VERGİLER | 9.8 | 12.9 | 17.5 |
| DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER | 19.4 | 24.9 | 32.2 |
| DOLAYLI VERGİLER TOPLAMI | 50.0 | 66.0 | 88.0 |
| VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI | 94.0 | 126.0 | 169.0 |

Kaynak : 1977 yılı Bütçe Gerekçesi, Tablo III/1'den özet

Not : Emlâk Vergisi toplam tahsilatının % 20'sidir.

2. Dolaysız Vergilerin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı :

Dolaysız Vergilerin genel bütçe gelirleri içindeki yüzde payı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

| | % | | |
|------------------------------------|-------|-------|-------|
| | 1975 | 1976 | 1977 |
| GENEL BÜTÇE TOPLAMI | 100.0 | 100.0 | 100.0 |
| VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI | 90.4 | 88.8 | 85.2 |
| - Gelirden Alınan Vergiler | 41.4 | 41.3 | 39.3 |
| - Servetten Alınan Vergiler | 0.9 | 1.0 | 1.4 |
| DOLAYSIZ VERGİLER TOPLAMI | 42.3 | 42.3 | 40.7 |
| - Mallardan Alınan Vergiler | 19.9 | 19.9 | 19.6 |
| - Hizmetlerden Alınan Vergiler | 9.4 | 9.1 | 8.8 |
| - Dış Ticarettten Alınan Vergiler | 18.7 | 17.5 | 16.2 |
| DOLAYLI VERGİLER TOPLAMI | 48.0 | 46.5 | 44.6 |
| VERGİ DIŞI NORMAL GELİRLER TOPLAMI | 9.6 | 9.0 | 9.8 |
| ÖZEL GELİRLER VE FONLAR TOPLAMI | — | 2.1 | 5.0 |

Kaynak : 1977 yılı Bütçe Gerekçesi, Tablo III/3

DOLAYSIZ VERGİLER

3. Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı :

Dolaysız Vergilerin vergi gelirleri içindeki yüzde payı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir :

| | % | | |
|----------------------------------|-------|-------|--------|
| | 1975 | 1976 | 1977 |
| VERGİ GELİRLERİ | 100.0 | 100.0 | 1000.0 |
| - Gelirden Alınan Vergiler | 45.8 | 46.4 | 46.1 |
| - Servetten Alınan Vergiler | 1.0 | 1.2 | 1.6 |
| DOLAYSIZ VERGİLER TOPLAMI | 46.8 | 47.6 | 47.7 |
| - Mallardan Alınan Vergiler | 22.0 | 22.4 | 23.0 |
| - Hizmetlerden Alınan Vergiler | 10.4 | 10.3 | 10.3 |
| - Dış Ticaretten Alınan Vergiler | 20.7 | 19.7 | 19.0 |
| DOLAYLI VERGİLER TOPLAMI | 53.1 | 52.4 | 52.3 |

Kaynak : 1977 yılı Bütçe Gerekçesi, Tablo : III/4'den özet

4. Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Nisbeti :

Aşağıdaki tabloda 1923 yılından 1977 yılına kadar, vergi gelirleri içinde dolaysız ve dolaylı vergilerin nispeti gösterilmiştir. 1923 yılından 1973 yılına kadar beşer yıllık dönemler seçilmiş, 1976 yılında tahsilât tahmini, 1977 yılında da bütçe teklifi alınmıştır.

| Yıllar | Vergi Gelirleri | Dolaysız Vergiler | | Dolaysız Vergiler | |
|--------|-----------------|-------------------|----|-------------------|----|
| | Milyon TL. | Milyon TL. | % | Milyon TL. | % |
| 1923 | 95 | 46 | 48 | 49 | 52 |
| 1928 | 180 | 41 | 23 | 138 | 77 |
| 1933 | 156 | 56 | 37 | 99 | 63 |
| 1938 | 203 | 80 | 40 | 122 | 60 |
| 1943 | 758 | 356 | 47 | 402 | 53 |
| 1948 | 1.084 | 443 | 41 | 640 | 59 |
| 1953 | 1.707 | 544 | 32 | 1.163 | 68 |
| 1958 | 3.563 | 1.364 | 38 | 2.199 | 62 |
| 1963 | 8.424 | 2.747 | 33 | 5.676 | 67 |
| 1968 | 16.239 | 5.695 | 35 | 10.544 | 65 |
| 1973 | 51.957 | 22.040 | 42 | 29.916 | 58 |
| 1975 | 94.076 | 44.049 | 47 | 50.027 | 53 |
| 1976 | 126.095 | 60.035 | 48 | 66.060 | 52 |
| 1977 | 169.900 | 81.005 | 48 | 88.895 | 52 |

Kaynak : a) 1923 - 1975 yılları Bütçe Gelirleri Yıllığı - 1976 Tablo 3'den özet.

b) 1976 - 1977 yılları, 1977 yılı Bütçe Gerekçesi Tablo : III/1 ve III/4'den

Görüldüğü gibi başlangıçta % 23-77, 33-67 olan nisbet son yıllarda % 48-52 oranında istikrar bulmuştur.

III — DOLAYSIZ VERGİLERİN G.S.M.H.'ya ORANI :

1. Vergi Gelirlerinin G.S.M.H.'ya oranı :

Aşağıdaki tabloda vergi gelirlerinin, seçilen dönemlerde G.S.M.H.'ya oranı (vergi yükü) gösterilmiştir.

| Yıllar | G.S.M.H. Milyar TL. | Vergi Gelirleri Milyar TL. | Vergi Yükü % |
|--------|------------------------|----------------------------------|--------------------|
| 1962 | 57.6 | 6.5 | 11.4 |
| 1963 | 66.8 | 8.4 | 12.6 |
| 1968 | 112.5 | 16.2 | 14.4 |
| 1973 | 309.8 | 51.9 | 16.8 |
| 1975 | 535.0 | 94.0 | 17.6 |
| 1976 | 649.5 | 126.0 | 19.4 |

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılığ - 1976, Tablo 75'den.

2. Vergi Yükünün Dolaysız ve Dolaylı Vergiler Arasında Dağılımı :

| Yıllar | Vergi Yükü | | Dolaysız Vergiler | | Dolaylı Vergiler | |
|--------|------------|------------|-------------------|------------|------------------|------------|
| | % | Milyar TL. | % | Milyar TL. | % | Milyar TL. |
| 1962 | 11.4 | 2.3 | 4.0 | 4.0 | 7.4 | 4.0 |
| 1963 | 12.6 | 2.7 | 4.1 | 5.6 | 8.5 | 5.6 |
| 1968 | 14.4 | 5.7 | 5.1 | 10.5 | 9.3 | 10.5 |
| 1973 | 16.8 | 10.0 | 7.1 | 29.9 | 9.7 | 29.9 |
| 1975 | 17.6 | 44.0 | 8.2 | 50.0 | 9.4 | 50.0 |
| 1976 | 19.4 | 60.0 | 9.2 | 66.0 | 10.2 | 66.0 |

3. Büyüme Endeksi :

G.S.M.H. ile dolaysız ve dolaylı vergilerin, 1962 yılı, 100 alındığına göre, sarı fiyatlarla büyüme endeksi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir :

| Yıllar | G.S.M.H. | | Vergiler Milyar TL. | | | |
|--------|------------|--------|---------------------|--------|------------|--------|
| | Milyar TL. | Endeks | Dolaysız V. | Endeks | Dolaylı V. | Endeks |
| 1962 | 57.6 | 100 | 2.3 | 100 | 9.4 | 100 |
| 1963 | 66.8 | 116 | 2.7 | 118 | 5.6 | 140 |
| 1968 | 112.8 | 195 | 5.6 | 244 | 10.5 | 260 |
| 1973 | 309.8 | 538 | 22.0 | 943 | 29.9 | 737 |
| 1975 | 535.0 | 929 | 44.0 | 1.886 | 50.0 | 1.233 |
| 1976 | 649.5 | 1.128 | 60.0 | 2.570 | 66.0 | 1.628 |

DOLAYSIZ VERGİLER

Tablodaki görünüşe göre dolaylı vergilerle G.S.M.H. arasında büyüme daha yakın bir seyir izlemiştir. Dolaysız vergiler ise daha büyük bir artış göstermiştir.

Bu dönem içinde 1963 yılı 100 alındığı takdirde 1967 yılında, toptan ve tüketici fiyatları endeksleri 420-464 arasında bulunmaktadır.

IV — DOLAYSIZ VERGİLERDE MÜKELLEF KESİMLERİ İTİBARIYLA VERGİ GAYRETİ :

1. *Gelir Vergisinde Gelir Kaynakları İtibariyle Ödenen Vergiler :*

Aşağıdaki tabloda, gelir vergisinde çeşitli gelir basamakları itibariyle 1975 yılında ödenen vergilerin bir kıyaslaması yapılmıştır.

- 1) Mükellef sayısının toplam mükellefe oranı
- 2) Tahsil edilen gelir vergisinin yüzde dağılımı
- 3) Mükellef başına ödenen ortalama vergi

| | (1) % | (2) % | (3) TL. |
|---|-------|-------|---------|
| GENEL TOPLAM | 100.0 | 100.0 | 7.808 |
| A) Yıllık Beyanname Verenler (Toplam) | 20.5 | 33.3 | 12.674 |
| 1. Ticari kazanç elde edenler | 14.0 | 26.5 | 14.790 |
| 2. Zirai kazanç elde edenler | 1.4 | 1.4 | 8.202 |
| 3. Serbest meslek erbabı | 1.1 | 1.8 | 12.646 |
| 4. G.M. sermaye iradı olanlar | 2.6 | 2.0 | 6.046 |
| 5. Menkul sermaye iradı olanlar | 0.2 | 0.6 | 17.694 |
| 6. Sair kazanç ve iradı olanlar | 0.1 | 0.1 | 4.691 |
| 7. Diğerleri | 1.1 | 0.9 | 6.420 |
| B) -Götürü Mükellefler (Toplam) | 13.2 | 0.5 | 305 |
| 1. Hizmet erbabı | 1.1 | — | 229 |
| 2. Serbest meslek erbabı | 0.3 | — | 349 |
| 3. Ticaret ve sanat erbabı | 11.8 | 0.5 | 312 |
| C) Muhtasar Beyannameye Girenler (Toplam) | 66.3 | 66.2 | 7.800 |
| 1. Ücretliler | 66.1 | 63.2 | 7.475 |
| 2. Kurumlar stopaj (Md. 96) | 0.2 | 3.0 | 100.669 |

Bu tabloya, bazı gruplar için şu açıklamayı da eklemek yerinde olacaktır.

| | Mükellef sayısı | Tahsil edilen vergi Milyar TL. |
|---|-----------------|--------------------------------|
| GENEL TOPLAM | 4.256.492 | 33.238 |
| A) Yıllık Beyanname Verenler | 872.174 | 11.054 |
| – Ticari kazanç elde edenler (Top.) | 594.762 | 8.797 |
| – Zirai kazanç elde edenler | 57.906 | 475 |
| – Serbest meslek erbabı | 48.235 | 610 |
| B) Götürü Mükellefler (Toplam) | 562.624 | 172 |
| – Ticaret ve sanat erbabı | 503.144 | 157 |
| C) Muhtasar Beyannameye Girenler (Top.) | 2.821.694 | 22.012 |
| – Ücretliler | 2.811.840 | 21.020 |

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı - 1976, Tablo: 35-A'dan özet.

Bu tabloların incelenmesinden, vergi ağırlığının ücretlilerde çok ağır olduğu, ticari kazanç elde edenlerle, serbest meslek erbabında, tarım kazançlarında ve götürü mükelleflerde dikkati çekecek kadar nisbetsiz ve hafif olduğu görülmektedir.

2. Ücretlilerin Ödediği Gelir Vergisi :

Vergi sistemi içinde, özellikle gelir vergisi içinde, ücretlilerin ödediği gelir vergisinin aşağıdaki tablodan incelenmesi mümkündür.

| | 1975 yılı |
|---|-----------|
| I – TOPLAM VERGİ GELİRLERİ TAHSİLÂTI (Milyon TL.) | 94.076 |
| a) Dolaysız vergiler (Milyon TL.) | 44.048 |
| b) Dolaylı vergiler (Milyon TL.) | 50.027 |
| II – TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN G.S.M.H.'daki PAYI (%) | 17.6 |
| a) Dolaysız vergiler (%) | 8.2 |
| b) Dolaylı vergiler (%) | 9.3 |
| III – ÜCRETLİLERİN ÖDEDİĞİ GELİR VERGİSİ | |
| a) Tahsilat (Götürü ücret dahil, Milyon TL.) | 21.031 |
| b) Gelir Vergisi içindeki payı (%) | 63.3 |
| c) Gelir üzerinden alınan vergiler içindeki payı (%) | 48.8 |
| d) Toplam vergi gelirleri içindeki payı (%) | 22.4 |
| e) G.S.M.H. içindeki payı (%) | 3.9 |

DOLAYSIZ VERGİLER

| | |
|--|--------|
| IV - ÜCRETLİLER DIŞINDAKİLERİN ÖDEDİĞİ GELİR VERGİSİ | |
| a) Tahsilat (Milyon TL.) | 12.207 |
| b) Gelir Vergisi içindeki payı (%) | 36.7 |
| c) Gelir üzerinden alınan vergiler içindeki payı (%) | 28.3 |
| d) Toplam vergi gelirleri içindeki payı (%) | 13.0 |
| e) G.S.M.H.'daki payı (%) | 2.3 |
| V - ÜCRETLİLERİN GELİR ÜZERİNDEN ÖDEDİĞİ DOLAYSIZ VERGİLER (Gelir Vergisi + Malî Denge Vergisi) | |
| a) Miktar olarak (Milyon TL.) | 23.167 |
| b) Gelir üzerinden ödenen Dolaysız Vergiler içindeki payı (%) | 53.7 |
| VI - ÜCRETLİLER DIŞINDAKİLERİN GELİR ÜZERİNDEN ÖDEDİĞİ DOLAYSIZ VERGİLER (Gelir Vergisi + Kurumlar Vergisi + Malî Denge Vergisi) | |
| a) Miktar olarak (Milyon TL.) | 18.657 |
| b) Gelir üzerinden ödenen Dolaysız Vergiler içindeki payı (%) | 43.3 |

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı - 1976, Tablo 76'dan.

V - BİRİNCİ KISIM ÜZERİNDE KISA DEĞERLENDİRMELER :

a) Dolaysız vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı giderek artmakta, dolaylı vergilerle arasındaki nisbet farkı azalmaktadır.

1977 yılı : % 40.7 - 44.6

b) Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı da aynı şekilde artmaktadır.

1977 yılı : % 47.7 - 52.3

c) Dolaysız vergilerdeki vergi yükü de giderek artmakta dolaylı vergilerin nisbetine yaklaşmaktadır.

1976 : % 9.2 - 10.2

d) Dolaysız vergiler yukarıki nedenlerle 1962 sabit fiyatlarına göre daha hızlı bir büyüme göstermektedir. Bunun başlıca nedeni, fiyatlar genel seviyesindeki hızlı artış dolayısıyla, bilhassa ücretlerdeki yükselmelerin daha yüksek oranlarda vergilemeye tâbi tutulmasıdır.

e) Dolaysız vergilerin en büyük vergisi olan gelir vergisinde, gelir kaynakları itibariyle mükellef kesimleri arasında, enflasyonist konjonktüre paralel olarak adaletsiz ve nisbetsiz bir gelişme göze çarpmaktadır. Beyannameli ve götürü şekilde vergilendirilen ticarî ve sınaî sektörün ücretlilere nazaran daha az bir vergi gayreti içinde olduğu izlenimi doğmakta, vergi ağırlığının adaletsiz bir şekilde ücretliler üzerinde toplandığı müşahede edilmektedir.

II. BÖLÜM

**VERGİ KAYBININ AZALTILMASI İÇİN
ALINACAK TEDBİRLER**

Bu kısım «Vergi Randımanının Arttırılması İçin Alınacak Tedbirler» veya «Türk Vergi Reformunun Hedefleri ve Esasları» başlıkları altında da inceleme konusu yapılabilirdi. Ancak vergi kaybının azaltılması için alınacak tedbirler şeklindeki bir yaklaşım konuyu daha spesifik ve daha sınırlı bir açıdan inceleme yoluna götürmektedir.

Konuyu incelemeye girmeden önce, sonuçta varılacak bazı genel yargıları kısaca belirtmek uygun bulunmuştur.

Vergi kayıplarının azaltılması için alınacak tedbirler, temelde, herşeyden önce, kurumsal bir nitelik göstermektedir. Vergi kanunları üzerinde değişiklikler yapılması, yeni vergiler konulması gibi tedbirlerden ziyade, vergiyi kavrayabilecek nitelikte kuruluş reformlarına ihtiyaç vardır.

Başta, vergi idaresinin vergi olayını kavrayabilecek ve vergi alabilecek bir nitelikte geliştirilmesi gerektiği vakıası karşısındayız. Bunun dışında alınacak tedbirler ikinci derecede bir önem taşımaktan ileriye gidemez. Ekonomik hayatta mal ve kıymet hareketlerini takip edebilecek bir organizasyonun kurulabilmesi, bütün vergi sistemi için hayati bir önem arzeder.

Diğer taraftan, dolaysız vergiler alanında bazı mükellefiyet sektörlerinden tam randıman alınacak tedbirler düşünülmelidir.

Ticari kazançların, küçük ticaret ve sanat erbabının, tarım sektörünün, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarının vergilendirilmeleri bu konuda ileri sürülebilecek önerilerin başlıkları olarak göze çarpmaktadır.

Bu tebliğimizde konu bu esaslar içinde bir yaklaşımla ele alınacaktır.

I — KURULUŞ VE ORGANİZASYON TEDBİRLERİ :

1. Vergi İdaresinin Reorganizasyonu :

Günümüz vergiciliğinde başarılı olmanın şartı, vergi kanunlarını gereği gibi uygulayabilecek nitelikte, iyi işleyen bir vergi idaresinin kurulmasıdır. Vergi kanunları ne kadar kusursuz olursa olsun, iyi organize edilmiş bir vergi idaresi kurulmadıkça gereği gibi vergi alma olanağı yoktur.

a) Kuruluş :

Bugün Türkiye'de vergi idaresinin gereği gibi işlediğini ileri sürmek mümkün değildir. Son 25 yılda vergi idaresinde, gelişen fonksiyon ve görevlerine karşı organizasyon yönünden hiç bir gelişme olmadığını söylemek mümkündür. Bunun nedenleri üzerinde durmaktan ziyade yeni bir organizasyonun ana çizgilerine değinmek daha yerinde olacaktır.

Seçilecek model konusunda ilgili Bakanlıkta yıllardan beri çalışmalar yapılmaktadır. Ancak bu hususta henüz, herhangi bir sonuca varılmamış, uygulamaya geçilememiştir.

Sorunu «Bakanlığın Reorganizasyonu» şeklinde ele almak da hatıra gelebilir. Yurt içi ve yurt dışı gelirlerin idaresini bünyesinde toplayan bir «Gelirler Bakanlığı» veya Maliye Bakanlığı bünyesinde iş ve dış gelirlerin yönetimi ile meşgul bulunan «Gelirler Müsteşarlığı» modelleri Bakanlık düzeyindeki reorganizasyonda düşünülebilecek çözüm şekilleri olarak hatıra gelmektedir.

Bunlar bir tarafa bırakılırsa Maliye Bakanlığında Gelirler İdaresinin yeniden düzenlenmesi konusunda hazırlanan tasarırlardan bölge esasına göre kurulmuş olanını uygun bulmaktayız.

Buna göre, Gelirler İdaresi, Bölge Müdürlükleri'ne ayrılmakta, Bölge Müdürlükleri de Vergi Dairelerine bölünmektedir.

Bu modelde ağırlık vergi daireleri üzerine oturtulmuştur. Yeniden düzenlemede, vergi dairelerinin müdürlerinden diğer personeline kadar, modern vergiciliğin uygulamasındaki gereksinimleri karşılayacak, yetki ve sorumlulukları taşıyacak bir düzeyde eğitilmiş ve yetiştirilmiş olmalarına bilhassa özen gösterilmelidir.

b) Ücret Sorunu :

Meydana getirilecek vergi idaresi modeli, organizasyon bakımından ne kadar mükemmel olursa olsun tek başına büyük bir anlam taşımaz. Önemli olan, bu modeli uygulayacak yetenekte elemanlar bulunmasıdır. Bu ise, bir yönü ile, bir ücret sorunu'dur.

Bazı batı ülkelerinde, personele tatmin edici, yeterli ücret verilmek suretiyle, vergi hizmeti cazip bir memuriyet haline getirilmiş, üstün yetenekli personel sağlamak suretiyle üstün randıman sağlayan bir vergi idaresi kurulmuştur.

2. Vergi Yargı Sisteminin Yeniden Kurulması :

Bugün vergi anlamsızlıklarının tamamı, idari mahkemeler niteliğinde bulunan Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları tarafından çözümlenmektedir.

Vergi anlaşmazlıkları vergi idaresi kademesinde herhangi bir incelemeye tabi tutulmadan, doğrudan doğruya -bu komisyonlara intikal etmekte, böylece buralarda toplanan ihtilaflar büyük miktarlara ulaşmakta, bunların çözümlenmesi uzun zaman süresine yayılmakta, ortalama 3 - 5 yıldan önce sonuç alınamamaktadır. Sonuçların alınması 8 - 10 yıla uzanan uzlaşmazlıkların miktarı azınlıkta değildir.

Bunun idare açısından anlamı şudur : Hazine alacağı çok uzun bir zaman süresi içinde tahsil edilememekte, vergi mükellefleri bakımından da uzlaşmazlık yaratmaktan kaçınmayan zümreler lehine haksız bir rekabet ortamı doğmaktadır.

Bu durumun, vergi incelemelerinin beyannamelerin tamamını kapsayan bir düzeye ulaşamaması dolayısıyla önemli sayılabilecek vergi kayıplarına sebebiyet verdiği, artık genellikle kabul edilen bir gerçek haline gelmiştir.

Şu halde vergi yargısında, uzlaşmazlıkların süratle çözümlenmesini sağlayacak şekilde bir reform yapılması kaçınılmaz bir hal almıştır. Kanaatimizce, vergi yargısı reformunda şu esasların gözönünde bulundurulması uygun olacaktır.

- a) İdari Kademedeki Uzlaşma
- b) Vergi Mahkemeleri
- c) Danıştay

Vergi yargısına intikal etmeden önce anlaşmazlıkların en az hadde indirilmesi için, idari kademedeki bir uzlaşma müessesesi

kurulmalıdır. Bu müessese görev ve yetki bakımından bugünkü uzlaşma müessesesinden farklı olarak, ihtilafta vergi aslı ve ceza hakkında karar alabilmelidir. Uzlaşma müessesesi, vergi dairelerinin de üstünde bir düzeyde, idareden ayrı ve uzman personelden teşekkül edecektir.

Vergi mahkemeleri, vergi hukuku ve maliye sahasında formasyon yapmış ve yargıç niteliklerini taşıyan elemanlardan kurulacaktır. Vergi mahkemelerinin kararları üzerine, bugünkü Anayasamıza göre danıştaya gidilmesi zorunlu bulunmaktadır. Aslında vergi mahkemeleri üstünde ihtisaslaşmış bir yüksek mahkeme olan Vergi Divanı'nın kurulması daha uygun mütalaa edilmektedir.

Danıştayda, vergi ihtilaflarına bakan dairelerin vergi hukuku ve maliye sahasında ihtisaslaşmış bir şekilde organize edilmesi, bu konuda üzerinde durulması gereken en önemli noktalardan biridir.

II — VERGİ GÜVENLİĞİ TEDBİRLERİ :

1. Vergi Denetim Organizasyonunun Geliştirilmesi :

a) Organizasyon açısından :

Vergi kaybının önlenmesinde, vergide denetimin büyük rolü bulunduğu bilinen bir gerçektir. Özellikle beyana dayanan vergilerde bu denetim daha da büyük bir önem kazanır.

Bugün yurdumuzda, beyannamelerin tamamı incelemeye tabi tutulamamaktadır. Aslında, bugün yapılan denetim düzeyinde, beyannamelerin tamamının incelenmesine imkân bulunmadıktan başka, diğer memleketlerde de bu ölçüde bir denetimin, alınan beyannamelerin tamamına teşmil edildiği görülmemektedir. Bu memleketlerde incelemelerin çeşitli safhalarda geniş bir düzeye yayıldığı bilinmektedir. Çoğu batı ülkelerinde, beyannameler, işin nitelik ve arzettiği öneme göre, farklı yetki ve formasyonlarda elemanlar tarafından incelenmektedir.

Memleketimizde de, vergi denetim işinin büyük ağırlığını üzerinde taşıyan Hesap Uzmanları Kurulunun inceleme alanı dışında, daha sade bir formasyonla yetiştirilmiş inceleme elemanları

tarafından yapılacak incelemelerle, inceleme alanının genişletilmesi imkânları organize edilmelidir.

Bu organizasyonda amaç, bütün mükelleflerin, işletmelerin niteliklerine göre, herhalde iki yılda mutlaka bir defa vergi incelemesine tabi tutulmalarını sağlamaktır. Böylece vergi mura-kabesinin «Önleyici» fonksiyonundan geniş ölçüde faydalanmak imkânlarından yararlanılmış olacaktır.

Bu konuda şöyle bir program ileri sürülebilir :

- Vergi denetimi yurt ölçüsünde plân ve programa bağlan-malı,
- Plân işi, ilgili kuruluşların da görüşü alınmak suretiyle, Hesap Uzmanları Kurulu tarafından organize edilmeli,
- Bu kurul, merkezi bir denetim organı olarak, plân ve prog-ramların uygulanmasında koordinasyonu ve diğer denetim or-ganlarının eğitim ve denetimini üstlenmelidir.

Böylece vergi denetim işinin bütünlük ve ahenk içinde plânlı bir şekilde yürütülmesi sağlanmış olacaktır.

b) Vergi İnceleme Tekniğinin Geliştirilmesi :

Vergi denetim organizasyonu bakımından alınacak tedbirler yanında, inceleme teknik ve usullerinin geliştirilmesinde de zo-runluk vardır. Bu konuda vergi sistemimize, ana hatları ile, şu usul ve tedbirlerin getirilmesi düşünülebilir :

- İnceleme teknik ve usulleri, envanteri de kapsayacak şe-kilde, mal ve hizmet hareketleriyle paralel hale getirilmek sure-tiyle geliştirilmelidir.

- İstihbarat müessesesi incelemeye yardımcı aktif bir kuru-luş haline getirilmelidir.

- Piyasa etüdüleri yapılmalı ve inceleme tekniğine yardımcı olarak bu etüdülerden geniş ölçüde yararlanılmalıdır.

- Defter ve kayıtlara dayanan incelemeler yanında, muame-lelerin oluşumu sırasında bunların tespitini hedef tutan ince-lemelere de geniş ölçüde yer verilmelidir.

İnceleme tekniğinin bu ve benzeri tedbirlerle geliştirilmesi sonunda, vergiyi doğuran olayların daha aktif ve gerçek bir şe-kilde kavranması olanakları elde edilmiş olacaktır.

2. *Yeminli Müşavirlik Müessesesi :*

Günümüzde malî konular, bütün basitleştirme çabalarına rağmen, herkesin kolaylıkla nüfuz edemeyeceği derecede incelikler arzietmekte, vergi mükellefleri vergi işlemlerinde hatalara düşmekte, bunun sonucu olarak da vergi kaybına sebebiyet vermektedirler.

Mükellefleri bu hata ve endişelerden kurtaracak, vergilemede yardımcı olacak, güvenilir, tecrübe ve bilgi sahibi uzman kişilere ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç, ancak Yeminli Müşavirlik Müessesesinin kurulmasıyla karşılanabilir.

Diğer taraftan devlet vergi gelirlerinin büyük bir kısmı beyana dayanan vergilerle sağlanmaktadır. Bu vergilerin denetimi büyük güçlükler arzietmektedir. Bu denetlemeyi sadece vergi idaresine dayanarak istenilen düzeyde yapmaya imkân yoktur. Yeminli müşavirlik mesleği veya serbest malî müşavirlik müessesesi, bu açıdan da önem kazanmakta ve devlet teşkilâtı ile yapılmasına imkân olmayan denetleme işinin, birçok batı ülkesinde olduğu gibi, bu müesseseden faydalanmak suretiyle yürütülmesi gerekmektedir.

1946 yılında hazırlanan tasarılarla vergi reform hareketinin içinde yer almış bulunan serbest yeminli malî müşavirlik müessesesi bugün de Millet Meclisinde birkaç kere Genel Kurula kadar geldiği halde kanunlaşma imkânı bulamamıştır.

Bu müessesenin, sermaye piyasasının teşekkülü bakımından da taşıdığı önemi göz önünde bulundurarak, bir an önce kurulmasını temenni etmekteyiz.

3. *Delil Düzeni :*

Bugünkü vergi hukukumuzda ispat araçlarının neler olduğu kesinlikle belirlenmemiş, ispat külfeti idareye yüklenmiştir. Bu hal, vergilemede büyük vergi kayıplarının kaynağını teşkil etmektedir.

Bu arada İkmalen Vergi Tarhı'nda maddî delil ve maddî olay deyimlerinin esas alınması, uygulamada bunların tespitindeki zorluk ve imkânsızlıklar dolayısıyla vergilemede idareyi güçsüz bir duruma düşürmektedir.

Bu sakıncaların ortadan kaldırılması için vergi hukuku alanında da, genel hukukta geçerli olan vicdanî veya takdirî delil

sisteminin kullanılmasına imkân verecek hükümlerin getirilmesi zorunlu bir hal almıştır.

Vergi kanunlarının yorumlanmasında, hükümlerin özü ve sözü ile geçerli olduğunu belirten yorumun; bu hükümlerin zamanında konuluşundaki amaç, kanunun çatısındaki yeri, diğer maddelerle olan bağlantısı ve değişen ve gelişen koşulların göz önünde tutulmasını hedef alan esasların kabulü de, şekli hükümler arkasında saklanan mükelleflerin karşısında Hazinesinin haklarını korumakta yararlı olacaktır.

4. *Gider Beyanı :*

Gider beyanı esası, servet beyanı ile birlikte uygulanması gereken bir vergi güvenlik tedbiridir. Bu tedbirin etkili olabilmesi için, mükelleflerin yaptıkları şahsî ve ailevî harcamaların tamamını kavrayacak bir kapsamda olması şarttır. Halbuki, Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan gider beyanı esası, servet beyanı ile birlikte ve irtibatlı olarak kurulmamış, bağımsız bir müessese olarak mütalâa edilmiştir.

Ayrıca beyan edilmesi istenen giderler de sınırlı bir takım harcamalara inhisar ettirilmiş, ödenen vergiler, yapılan bağışlar, olağanüstü harcamalar (düğün ve çeyiz giderleri gibi) gibi önemli giderler beyan dışı bırakılmıştır.

Gider bildirim müessesesinin, mükellefin işletmesi dışında yaptığı şahsî ve ailevî harcamaların tamamını kavrayacak bir şekilde geliştirilmesi, şahsî ve ailevî harcamaların kaynaklarının araştırılmasına imkân veren bir düzen kurulması, kaynakları ispatlanamayan harcamaların gelir sayılmasına imkân veren hükümlerin getirilmesi yerinde olacaktır.

5. *Servet Beyanı :*

Vergi sistemimizde önemli bir güvenlik müessesesi olan servet beyanında, bazı servet unsurlarının beyan edilmemesinin herhangi bir müeyyideye bağlanmamış olması, merkezi istihbarat teşkilâtının da bulunmaması nedeniyle, büyük bir eksiklik olarak ortaya çıkmakta, kendisinden beklenen fonksiyonu zayıflatmaktadır.

Bu müessesenin etkili bir biçimde uygulanabilmesi için belli bir miktarın üzerindeki servet unsurlarının beyan dışı bırakılma-

sının vergi suçu sayılarak bir müeyyideye bağlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, zaman aşımı bahis konusu olmaksızın, servet unsurlarının kaynaklarını ispat külfetinin mükellefe ait olması prensibinin de kabul edilmesi, müessesenin etkinliğini artırmak ve sağlamak bakımından yerinde olacaktır.

Bundan başka, imkânlar elverdiği takdirde, beyan mükellefiyetinin daha yaygın bir hale getirilmesi de sistemin tamamlanması bakımından yararlı olacaktır.

6. *Belge Düzeni :*

Vergi Usul Kanunumuzda mükelleflerin tutacakları defterler gösterilmiş, ekonomik ve pratik ihtiyaçlara ve gelişen koşullara uygun olabilecek ve ihtiyaç duyulabilecek yeni bazı defterlerin tutulması ve belgelerin düzenlenmesini isteme konusunda İdareye herhangi bir imkân tanınmamıştır.

Bu konuda vergi idaresine yetki verilmeli, vergi idaresinin meslek grupları ve işkolları itibarıyla ortaya çıkan ihtiyaçlara göre, tutulacak defterlerle kullanılacak belgeleri yönetmeliklerle tespit etmesi imkânı sağlanmalıdır.

Ayrıca, kanunda Maliye Bakanlığına, sanayi işletmelerinin uygulayacakları «Tek Tip Hesap Plânları» tespit yetkisi verilmesi de yerinde olur.

Bu arada kayıtların defterlere zamanında geçirilmesi, alış ve satış belgelerinin gerçekçi ve düzenli bir şekilde tanzim edilmesi gibi disiplin hükümlerinin sağlanması gereğine de işaret etmeliyiz.

Bu suretle, gelir unsurlarının tespiti ve kavranması daha güvenli ve sağlam esaslara bağlanmış olacaktır.

7. *Faiz Esası :*

Bugünkü sistemimizde, beyanı gerekli gelirini zamanında ve tam olarak beyan etmeyen mükelleflere bazı cezalar uygulanmakta, vergi ihtilâflarının çözümünün çok uzaması dolayısıyla, uygulanan bu cezalar etkisiz ve mükellef açısından, çok zaman, daha kazançlı bir hal almaktadır.

Zamanında ödenmeyen bir vergi dolayısıyla, paranın haksız olarak müessesede kalmasının kazançlı bir hal alması, vergiyi za-

manında ödememeyi, dolayısıyla, vergi kayıplarını teşvik eden bir nitelik kazanmaktadır.

Bu durumu önlemek amacıyla, gecikme zamları dışında paranın haksız olarak kullanılması dolayısıyla, piyasa hadlerine eşit bir faiz uygulanması uygun olacaktır.

8. Vergi Cezaları :

Vergi Usul Hukukumuzda vergi cezaları, usulsüzlük, kusur, kaçakçılık ve hileli vergi suçu olarak tespit edilmiştir. Bugünkü ceza sistemimiz, zamanla eskiyen hadler ve hükümler dolayısıyla ve cezalar arasındaki kriterlerin kesinlikle ve berraklıkla belirlenmemesi nedeniyle, uygulamada etkisiz bir hale gelmiş, çekilecek bir müeyyide olmaktan çıkmıştır. Gerçekten, vergi yargı organlarında ve hileli vergi suçlarında da mahkemelerde, ceza uygulamaları hemen hemen kalkmış gibidir.

Bunun sebebi, bir taraftan cezalar arasındaki kriterlerin kesinlikten yoksun olması, diğer taraftan da bazı hallerde, cezaların adalet duygularını rahatsız edecek şekilde ağırlık kazanmış bulunmasıdır. Bu durum karşısında cezaya hükmedecek merciler kararlı bir müeyyide olmaktan çıkmaktadır.

Bütün bu nedenlerle, vergi suçları ile vergi cezaları arasındaki ilişkilerin, ceza hukuku prensipleri çerçevesi içinde, daha adil, daha etkin ve uygulama olanaklarına daha elverişli bir tarzda düzenlenmesi yerinde olacaktır.

9. İstihbarat Arşivi :

Kanaatimizce, vergi sistemimizde, vergi güvenliği ve vergi kayıplarının azaltılması konusunda alınabilecek en önemli tedbir merkezî istihbarat sisteminin kurulmasıdır.

Bir taraftan tarım kesiminin otokontrolü engelleyen bir biçimde vergi sistemi içinde yer alması, diğer taraftan küçük ticaret ve sanat faaliyetlerinin çok ilkel, disiplinsiz ve düzensiz bir şekilde sokakta ve kaldırımlarda faaliyet göstererek ticarî kazançların kavranmasında büyük bir engel teşkil etmesi vakiası karşısında, vergiciliğimizin yegâne kurtuluş çaresi, mal ve kıymet hareketlerini takib edebilecek merkezî bir sistemin kurulmasına dayanmaktadır.

Vergi Usul Kanununda, fatura, belge ve kayıt düzenini güvenliğe alacak tedbirler alınırken, istihbarat teşkilâtı vergi kaynaklarının ve vergiyi doğruran olayların kavranmasında yegâne müessir dayanak olacaktır.

Günün koşulları bu teşkilâtın eski klasik organizasyonla işlemesine imkân vermeyecek derecede büyümüş ve genişlemiştir. Geniş faaliyet sonuçlarını, emtea ve kıymet hareketlerini izleyebilmek için, zamanımızın teknik imkânlarından faydalanılması kaçınılmaz bir zorunluk haline gelmiştir. İstihbarat teşkilâtının, elektronik cihazlarla donatılmış bir sisteme dayandırılması gerektiği gerçeği, üzerinde durulmasına yer olmayan bir açıklıkla karşımıza çıkmış bulunmaktadır.

III — VERGİ KANUNLARINDA VERGİ KAYIPLARINI AZALTICI İYİLEŞTİRMELER :

A — VERGİ USUL KANUNU :

1950 büyük reformunda o günün koşullarına göre ileri bir atılım olan Vergi Usul Kanunu, bugüne kadar köklü bir revizyona tabi tutulmamış, küçük tadiller dışında ilk kuruluşundaki şeklini muhafaza etmiştir. Halbuki bugüne kadar geçen süre içinde, memleketin ekonomik ve sosyal şartlarında önemli değişmeler olmuş, uygulamalar sonunda kanundaki bir kısım müesseselerin günün ihtiyaçlarına cevap veremez hale geldiği görülmüştür.

Vergi Reform Komisyonu 1970 - 1972 yılları arasındaki çalışmalarında, Vergi Usul Kanununda bazı değişiklikler yapılması hususunda bir tasarı hazırlamıştır. Bu tasarıda yer alan bir kısım önemli yenilikler şunlardır :

- Kanunun Başlangıç Kısmında Temel Kavramlara Yer Verilmesi
- Delil Düzeninin Yeniden Kurulması
- Re'sen Takdir Müessesesinin İdarî Bir İşlem Haline Getirilerek İdareye Bırakılması
- Belge Düzeninin Yeniden Kurulması
- İstihbarat Müessesesinin Aktif Bir Hale Getirilmesi
- Uzlaşma Müessesesinin İyileştirilmesi, İlk İtirazın İdareye Yapılması

- Vergi Cezalarının Revizyonu ve Faiz Esasının Kabulü,
- Tahsilât ile İlgili Hükümlerin Revizyonu.

Bu konulardan bir kısmına bundan önceki bölümde değinilmiş olup, vergi kayıplarını azaltıcı bulunmaları dolayısıyla, diğerleri hakkında da aşağıda şu kısa açıklamalar yapılmıştır :

1. *Re'sen Tarh :*

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunumuzda, maddî delillere dayanan İkmalen Vergi Tarhı yanında, matrahın maddî delillere dayanarak tespitine imkân bulunmayan hallerde uygulanan bir Re'sen Tarh Müessesesi mevcuttur.

Re'sen Vergi Tarhı yoluna gidilebilmesi için kanunda belli edilen sebeplerden birinin mevcut olması şarttır.

Kanunda sayılan bu sebepler, genellikle biçimsel yönden ele alınmış, yapısal sebeplere yer verilmemiştir. Bu durum, çok defa, vergi kaybına sebebiyet verdiği halde, şekil yönünden hata yapmayan mükelleflerin vergi matrahlarının tam kavranmasına ve vergilerinin takdir yoluyla tespitine imkân vermemektedir. Bu bakımdan takdir sebeplerinin şekli olmaktan çıkarılarak yapısal hale getirilmesine ihtiyaç vardır.

Diğer taraftan bu müessesenin bazı hallerde kanunî bir müeyyide ve güvenlik tedbiri olarak, bir nevi ceza niteliğinde, kullanılması imkânları da sağlanmalıdır.

Takdir işlemi bugün idarî kademede yer alan fakat idare ve mükellef temsilcilerinden kurulu bulunan Takdir Komisyonları tarafından yapılmaktadır. Yukarıda belirtilen fonksiyonların yerine getirilebilmesi için, komisyonların yalnız idarenin uzmanlaşmış elemanlarından kurulması gereğine de işaret etmek yerinde olur.

2. *Tahsil Hükümlerinin İyileştirilmesi :*

Bugün vergi tahsilâtına ilişkin hüküm ve müesseseler Vergi Usul Kanununun dışında kalan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda yer almaktadır.

Tahsil hükümlerinin Vergi Usul Kanununun içine alınması, amme alacağının tahsili konusunda idareye yeni bazı hak ve imkânların tanınması, vergi güvenliği açısından yerinde olacaktır.

B — GELİR VERGİSİ KANUNU :

Bilindiği gibi, Türk Gelir Vergisi Sistemi, çağdaş vergi anlayışına uygun bir sistem olarak kurulmuştur. Ticari hayattaki organizasyonun ve ekonomik koşulların bu sistemin ön gördüğü düzeye henüz yeteri kadar ulaşmamış olmasına rağmen bu alanda bir sistem değişikliği yapılmasına ihtiyaç yoktur.

Bununla beraber bu verginin de gelişen ve değişen ihtiyaçlara ve şartlara göre bir revizyona tabi tutularak boşluklarının doldurulması, uygulamalarda ortaya çıkan aksaklıkların giderilerek bir kısım müesseselerin vergi kaybını azaltıcı veya vergi verimini artırıcı yönden iyileştirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi alanında, kanımızca, sadece tarım kazançları ve küçük ticaret ve sanat sahasını etkili bir şekilde vergilendirilmesi yönünden köklü reform tedbirleri söz konusu olabilir.

Bunun dışında radikal bir değişiklik yerine, kayıpları önleyici tedbirler açısından bazı değişiklikler düşünülebilir. Sözü edilen konulardaki tedbirler ve değişiklikler hakkındaki görüşlerimiz kısaca aşağıda açıklanmıştır :

1. Tarım Kazançlarının Etkili Bir Şekilde Vergilendirilmesi :

Her şeyden önce şunu belirtmeliyiz ki, tarım kazançlarının vergilendirilmesi konusunda fazla ümitli ve iyimser olmadan evvel, tarım sektöründeki gelir dağılımı, işletme büyüklükleri ve özellikleri bakımından Anadolu gerçeğini hiç bir zaman gözden uzak tutmamak lâzımdır. Bununla söylemek istediğimiz şudur : Türk Tarım Vergisinde ancak belli büyüklüklerin üzerindeki işletmelerin vergilendirilmesi mümkündür ve tarımın vergilendirilmesi konusunda ancak otokontrolü sağlamayı amaç edinen tedbirler düşünülebilir.

Tarım kazançlarının gereği gibi vergilendirilememesinin nedenlerini şu noktalarda özetlemek mümkündür :

- a - Tarımın bünyesinden gelen nedenler
- b - Vergi kanunlarından gelen nedenler
- c - İdari organizasyon noksanlığı

a) Tarımın Bünyesinden Gelen Nedenler :

- Toprak bölünüşü ve tarım sektöründeki millî gelir dağılışı : Memleketimizde tarım sektörü çoğunlukla dağınık ve küçük

işletmeler halinde bulunmakta ve bu sebeple de işletmelerin yüzde 90'ına yakın bir kısmı vergilendirilebilecek gelir haddinin dışında kalmaktadır.

Bu durum, makro açıdan tarım sektöründen millî gelirdeki payı oranında ve hatta bu orana yaklaşık bir oranda vergi alınabilmesine engel teşkil etmektedir. Bu bakımdan tarım kazançlarından alınan ya da alınması gereken düzeyde görülen vergiyi tarım sektörünün millî gelirdeki oranı ile kıyaslamak olanağı yoktur.

- Belli ölçüleri aştığı için vergi kapsamına giren orta ve büyük işletmelerde de hesap, maliyet ve muhasebe kavramları yerleşmemiştir.

- Teorik bakımdan aralarında mevcut olan ayrılığa rağmen tarım alanında alınan gelir vergisi ile tarım işletmeleri üzerinden alınan emlak vergisi arasında, fiskal hasıla yönünden sıkı bir bağlantı bulunduğu halde, emlak vergisi gereği gibi kurulamamış ve bu alandan alınması gereken vergi istenilen ölçüye ulaşmamıştır.

b) Vergi Kanunlarından Gelen Nedenler :

Gelir Vergisi Kanununda yer alan ve tarım kazançlarının gereği gibi vergilendirilmesine engel teşkil eden başlıca sebepleri şöyle sıralamak mümkündür :

- Muaflik hadlerinin geniş tutulmuş olması
- Götürü gider esasında, gider oranlarının yüzde yetmişten az olamayacağı esasının mevcudiyeti

c) İdari Organizasyondan Gelen Nedenler :

İdari organizasyon tarım kesiminde vergilemeyi mümkün kılacak bir kapasitede ve nitelikte değildir. Bu noksanlık, diğer kesimlerdeki yetersizlikten daha önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin ve vergi mevzuunun kavranması bakımından yeterli bir kontrol mekanizması kurulamamış olması da, bu sektördeki vergileme olayını olumsuz yönden etkilemektedir.

Bu konuda alınması gereken tedbirler hakkında da kısaca şunları söyleyebiliriz :

- Tarım işletmelerinden alınan Emlak Vergisinin, randıman esasına göre değerlendirilerek yeniden organize edilmesi ve böy-

lece tarım sektöründe gerçek gelir esası üzerinden kavranamayan tarım kazançlarının bir bakıma götürü şekilde vergilendirilmesi imkânının sağlanması

- Götürü gider oranlarının, bahçe, meyve ve tarla ziraati için ayrı ayrı olmak üzere daha gerçekçi hadlerde tespit edilmesi

2. Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Etkili Bir Şekilde Vergilendirilmesi :

1975 yılı verilerine göre, Gelir Vergisinde götürü şekilde vergilendirilen mükellef adedi 562.624 olup bunun 503.144 adedi ticaret ve sanat erbabıdır. Bunlardan tahsil edilen vergi miktarı 157 milyon liradır. Mükellef adedinin toplam gelir vergisi mükellef adedine oranı % 11.8 olduğu halde ödenen verginin gelir vergisi tahsilâtına nispeti % 0.5'dir.

En dikkati çeken nokta, mükellef başına ödenen ortalama gelir vergisi yılda 312 liradan ibarettir. Bu miktarın, ortanın altında ücreti olan bir hizmet erbabının ayda ödediği vergi kadar olduğunu ifade edebiliriz. Daha evvel belirttiğimiz gibi bir ücretlinin yılda ödediği ortalama vergi miktarı 7800 liradır.

Götürü ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesi konusunda iki açık gerçek karşımıza çıkmaktadır : 1) Küçük ticaret ve sanat erbabının önemli bir kısmı mükellefiyete alınamamaktadır. 2) Mükellefiyete alınmış olanlarda da, mükellef başına düşen ortalama vergi çok düşüktür.

Bunlara bir üçüncü nokta daha eklemek mümkündür : Götürü şekilde vergilendirilen bu zümre, vergi sistemi içinde vesika ve fatura düzenini yıkan bir açık sektör olarak otokontrolu etkisiz hale getirmektedir.

Bu konu üzerinde daha fazla durmadan, tedbirler konusuna ana çizgileri ile değinelim :

Kanaatimizce iki çözüm yolu vardır :

a) Bunları sistem içinde tutarak Gelir Vergisi Kanunundaki götürülük hadlerini azaltmak ve takdir edilecek götürü kazanç miktarının gerçekçi hadlerle getirilmesine olanak sağlamak.

Bilindiği gibi bugün Gelir Vergisi Kanununun 46. maddesindeki hükme göre götürü olarak tespit edilecek kazanç miktarı 8000.— TL.'yı geçemez. Başka bir örnek vermek gerekirse, 48. maddedeki taşıma işleriyle uğraşanların götürü usulüyle vergi-

lendirilmeleri için konulmuş özel haddin yılda alınan taşıma ücretinin 15000 lirayı aşmamak olduğunu zikredebiliriz. Bu haddin bugün, bütün taşımacılarca bir ayda rahatça aşıldığını söylemek mümkündür.

b) Küçük ticaret ve sanat erbabını, gelir vergisi sisteminden çıkararak, 1950 reformunda olduğu gibi, vergi güvencesi şeklinde, özel bir götürü vergiye tabi tutmak. Bu vergilemenin, bugünün icaplarına daha yaklaştırılmış bir Esnaf Vergisi şeklinde düşünülmesi mümkündür.

Merkezî istihbarat sisteminin de kurulması halinde, vesika ve fatura düzeni açısından da büyük bir sakınca teşkil etmeyecek olan bu mükellefiyetin, gelir vergisindeki götürü usulleri de kaldırmak yoluyla prensip faydaları sağlayabilceğini ifade etmek yerinde olur.

1951 - 1956 yıllarında uygulanan Esnaf Vergisinin randımının ilk yıllarda Kurumlar Vergisi hasılatına eşit olduğunu, 1956 larda ise Kurumlar Vergisi hasılatının 1/3 oranında bulunduğunu hatırlatmak isteriz.

Götürülük hadlerinin tespitinde iki çözüm yolunun da müşterek olacağını düşünürsek, yıllık kazancın takdir yoluyla tayini yerine gerçekçi karinelere dayandırılmasını tercihe şayan görmekteyiz. Zira bu suretle küçük ticaret ve sanat erbabı, basit bir beyan usulüne dayanan, kendine özel bir disiplin ve düzen içinde mükellefiyete alınacak, gelir vergisi sistemi de sadece gerçek kazanç usulüne istinat edecektir.

3. *İstisna Hadlerinin Daraltılması :*

Gelir vergisi sistemi içinde istisnalar, prensip itibariyle, en az geçim inidirimine tekabül edecek bir ölçüde olmalı, bu seviyenin üstündeki kazanç ve iratların tamamı vergiye tabi tutulmalıdır.

Bu konuda genellikle geniş olanaklar bulunduğu konusunda iyimser olanların çokluğu bilinmekte ise de, kanımızca, konjonktürün gerektirdiği belirli düzeltmeler dışında, vergi randımına masif etki yapacak büyük imkânlar mevcut değildir.

Bununla beraber bu konuda mevduat faizleri istisnasının kaldırılmasının yerinde olacağına değinmek isteriz. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 22/2 maddesinde mevduat faizlerinin,

her müessesedeki miktar ayrı ayrı olmak üzere, 500 lirası Gelir Vergisinden müstesnadır.

Bunun mevduat sahipleri açısından tasarrufu teşvik konusunda önemli bir fonksiyonu bulunduğunu sanmıyoruz. Buna mukabil hazine için önemli bir vergi rezervi teşkil edeceğini ifade etmek mümkündür.

4. Yatırım İndirimi Müessesesinin İyileştirilmesi :

Gelir vergisi sistemimizde yatırım-indirimi nihaî bir vergi bağıışı şeklinde düzenlenmiştir.

Bir ülkede yatırım indiriminin bir teşvik tedbiri olarak yararlı olabilmesi için : a) O memlekette, gereği gibi vergi alınabilmesi; b) Kâr hadlerinin rekabet şartları altında düşük olarak teşekkül etmesi, ve nihayet, c) Toplam yatırım hacmi içinde kamu kesiminin yatırım payının düşük ve önemsiz olması lâzımdır.

Yatırım indirimi, sonuç olarak kamu kesiminden özel kesime bir kaynak transferidir. Kamu yatırımlarının finansmanında güçlük çekilen bir ekonomide yatırım indiriminin yeri olamaz.

Bu hususlar göz önünde tutulunca Türkiye'de vergi indirimi yoluyla yatırımların teşvik edilmesi için bir sebep kalmadığı görülür. Bu nedenlerle yatırım indiriminin nihaî vergi bağıışı olmaktan çıkarılması lâzımdır.

Bununla beraber karma ekonomi düzeninin uygulandığı ülkemizde, devletin, kalkınma plânının gerçekleşmesi bakımından bir kısım özel sektör yatırımlarına öncelik tanınması ve bunların vergi yoluyla teşvik edilmesi kabul edilebilir. Bu yatırımlar için, hızlı amortisman, vergi erteleme veya bölgesel kalkınma esasına göre organize edilenlerde nihaî vergi indirimi şeklinde teşvik tedbirleri uygulanması şekilleri düşünülebilir ve münakaşa edilebilir. Fakat herhalde, bugünkü sistemin büyük vergi fedakârlıklarına mal olduğu ve buna son verilmesi gerektiği kanısındayız.

5. Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi :

Vergi sistemimizde değer artışları (Plus - Value) için bir istisna kabul edilmediği halde, gayrimenkul malların edinilmesinden itibaren 4 yıl geçtikten sonra satılmaları halinde gerçekleşen değer artışları vergi dışı bırakılmıştır.

1970 yılında kabul edilen ve halen yürürlükte bulunan «Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi» kanunu ile bu değer artışlarının vergilendirilmesi esası getirilmiş ise de, iktisap değerinin mükellefin Emlâk Vergisi Kanununa göre beyan edeceği değer olarak kabul edilmiş olması, değer artışlarının vergilendirilmesi olanağını büyük ölçüde ortadan kaldırmıştır.

Gelir vergisi sisteminin gerfel ilkelerine aykırı, basit bir vergileme getiren gayrimenkul değer artışı vergisinin kaldırılarak, gayrimenkul değer artışlarının gelir vergisi içinde ve bu verginin tekniğine uygun biçimde vergilendirilmesi yerinde olacaktır.

Vergilemede bu kazancın özelliği de göz önünde tutularak, maliyet bedeline bir kısım giderler eklenebileceği gibi, yıllar itibariyle götürü indirimler de uygulanabilir.

Diğer bir çözüm olarak da, enflasyonist konjonktürlere mahsus fiktif değer artışlarının, azalan oranlarda vergilendirilmesi de mümkündür.

6. Menkul Kıymet Satışlarından Doğan Kazançların Vergi Konusuna Alınması :

Gelir vergisi sistemimizde hisse senedi ve tahvilât satışlarından doğan kazançlar, esas itibariyle vergi dışı bırakılmış, sadece bunların edinilmelerinden itibaren 1 yıl içinde satılmaları halinde elde edilen ve spekülasyon kazancı sayılan kazançlar vergiye tabi tutulmuştur.

Bugün, özellikle anonim şirketlerin gelişmesi ile hisse senedi satışları geniş ölçüde artmış ve bu satışlardan büyük kazançlar sağlanmaya başlanmıştır. Bu durumda gerçekleşmiş gelir niteliğindeki bu kazançların vergi dışı bırakılmaları, sistemin bütünlüğünü bozmakta, vergi kayıplarına neden olmaktadır.

Bu bakımdan, menkul kıymet satışlarından doğan kazançların tamamının, hamiline yazılı senetlerin devirlerinin kavranmasındaki güçlüğüne rağmen, vergi kapsamına alınması icap eder.

7. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi :

Uygulama sonuçlarına göre, gayrimenkul sermaye iratlarının yeteri şekilde vergilendirilemediği anlaşılmaktadır. Bunun çeşitli nedenleri arasında, gayrimenkul sermaye iradı istisnasındaki sert köşenin, gelirin toplanması prensibinden doğan vergi mukavemetinin büyük rol oynadığını işaret edebiliriz.

Bu konuda alınacak tedbirlerle ve bilhassa vergi idaresinin aktif bir uygulama davranışı ile, gayrimenkul sermaye iratlarının gerçekçi bir şekilde vergilendirilmesi imkânları sağlanmalıdır.

8. *Gelir Kapsamına Girmeyen İstisnâî Kazançların Vergilendirilmesi :*

Gelir vergisi sistemimizde, müşterek bahis, piyango ikramiyeleri, bir işin yapılmaması halinde sağlanan yararlar ve benzeri bir kısım istisnâî kazançlar, gelir tarifinin kapsamına girmemeleri dolayısıyla vergi mevzuu dışında kalmaktadırlar.

Sistemin bütünlüğünü sağlamak ve bu konudaki kayıpları önlemek bakımından, bu kazançların belli bir haddi aşan kısımlarının Gelir Vergisi kapsamına alınmaları yerinde olacaktır. Bu takdirde bunların Veraset ve İntikal Vergisi kapsamından çıkarılmaları gerekeceği açıktır.

9. *Ücretlerde Beyan Esasının Uygulanması :*

Bir bakıma büyük bir vergi kaybı teşkil etmeyen bu konunun sistemin bütünlüğü açısından önemli olacağını düşünmekteyiz.

Günümüzde, ekonomik gelişmeye paralel olarak, birden fazla yerden ücret alanların sayıları artmış ve sağladıkları ücret gelirleri büyük miktarlara ulaşmıştır. Bunların vergi tevkifatı yolu ile ayrı ayrı vergilendirilmeleri sonucu, gelirin toplanması ve müterakki tarife uygulanması mümkün olamamaktadır.

Muhtelif yerlerden ücret alanların, aldıkları ücretlerin toplamı belli bir miktarı aştığı takdirde, bunları yıllık beyanname ile bildirmelerinin sağlanması, bu takdirde beyannameye ücretin elde edilmesi için ihtiyar edilen iktisap giderlerinin indirilmesi usulüne de yer verilmesi uygun olacaktır.

10. *Ortalama Kâr Hadleri Müessesesi :*

Bir vergi güvenlik tedbiri olarak sistemimize giren ortalama kâr hadleri müessesesi, bugün vergi güvenliğini sağlamak şöyle dursun, aslında vergi kaybına sebep olan, asgarî vergi niteliğinde bir müessese haline gelmiştir.

Vergiye tabi işlemlerin tamamının kavranmasındaki zorluk ve hatta imkânsızlıktan doğan bu sonucun ortadan kaldırılması için gerekli tedbirlerin alınması gerekir.

Tedbirler arasında, idarenin bu konuda daha etkili olmasının sağlanması, bazı sübjektif unsurların da vergilemede göz önünde bulundurulması hususlarına değinebiliriz. En etkili tedbirin küçük ve orta işletmelerin alım satımlarını iyi şekilde takip etmek olduğunu belirtmek gerekir.

11. *Peşin Ödeme Esası :*

Gelir vergisi sistemimizde, Kurumlar Vergisi dahil, herhangi bir yılda elde edilen gelirin vergisi, esas itibariyle, gelirin elde edildiği yılı izleyen yılda ödenmektedir. Ücretlerin vergilendirilmesi ve serbest meslek erbabındaki kısmî stopaj bunun istisnasını teşkil eder.

Bu uygulama şekli, genellikle mükelleflerin vergi ödemekte isteksiz davranmasına sebep olmakta, bir yandan da yıl sonunda, ertesi yıl ödeyeceği vergi miktarını tayin ve düzenleme konusunda daha serbest hareket edebilmesi imkânını sağlamaktadır.

Bu sakıncaların ortadan kaldırılması için, bizde de, diğer ülkelerde olduğu gibi, peşin tahsil esasının uygulanması bir ölçüde faydalı görülmektedir. Ancak, vergiciliğimizin uygulama koşulları ve olanakları göz önünde tutularak, sistemin, anahatları ile uygulanması ilkesinin kabulü, mekanizmasının inceltilmesinden şimdilik vazgeçilmesi gerçekçi bir davranış olacaktır.

Bu konuya değinildiği sırada, kısaca, vergi sistemimizde, kaynakta vergi kesintisi usulünün, olanaklar elverdiği ölçüde, yaygınlaştırılmasının büyük faydalar sağlayacağını belirtmek de yerinde görülmüştür.

12. *Bina ve Arazi Vergilerinin Mahsubu Usulünün Kaldırılması :*

Bilindiği gibi, gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler, gelir vergilerinden, gayrimenkulleri için ödedikleri bina ve arazi vergilerini mahsup etmektedirler. Bunun bir kısım gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin gelir vergisi ödememeleri şeklinde sonuçlandığı aşikârdır.

Teorik herhangi bir gerekçesi olmayan, zamanın koşulları gereği geçici şekilde sistemimize girmiş bulunan ve önemli vergi kayıplarına sebebiyet veren bu mahsup müessesesinin kaldırılması gerekir. Bu vergilerin gayrimenkul gelirlerinin elde edilmesi do-

DOLAYSIZ VERGİLER

layısıyla yapılan giderler şeklinde, gelirden indirilmesi, ilkelere daha uygun olacaktır.

13. Vergi Tarifelerinin Revizyonu :

Vergi kayıplarını önleyecek tedbirlerin başında, vergi mukavemetini artırıcı müesseselerin kaldırılmasının geldiğine şüphe yoktur. Vergi tarifelerinin, günün koşullarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi gereğine bu nedenle değinmek istedik.

Bu arada, ortalama meblâğ esasına da değinmek yerinde olacaktır. Bilindiği gibi, sistemimizde, vergi cetvellerinde vergi, ortalama meblâğlar esasına göre hesaplanmaktadır. Ortalama meblâğlar, kanuna ekli bir cetvelle tespit edilmiş olup bunlar ilk kademede üç liradan başlamakta, son gelir dilimlerinde 500 ve en son dilimlerde de 999 liraya varan aralıklarla belirlenmiş bulunmaktadır.

Bu esasa göre, ortalama meblâğ ile bir sonraki dilim arasındaki gelir, vergisiz kalmaktadır. Vergisiz kalan bu miktarlar 300 bin liradan sonra 500 liraya kadar çıkmaktadır. Bu kayıpların önlenmesi için, vergi cetvelleri ve ortalama meblâğ esasını terk edilmediği takdirde, dilimlerin arasındaki farkın azaltılması yerinde olacaktır.

14. Aile Reisi Beyanı ve Gelirin Toplanması :

Bu konulara yine vergi mukavemetini doğuran müesseseler açısından değinmek zorundayız.

Vergi hukukumuzda yer alan aile reisi beyanı müessesesi genellikle vergi mukavemetini artırıcı bir hüviyet göstermektedir. Bu müessesenin, aile gelirini sunî şekilde bölücü yollara gitmeden, vergi mukavemetini azaltıcı yönden değiştirilmesi tedbirlerinin getirilmesi yerinde olacaktır.

Gelirin toplanması müessesesi ise gelir vergisinin şahsîlik ilkesinin ve üniter karakterinin bir icabı olmakla beraber, ücret gelirleri ile gayrimenkul sermaye iradlarının arızî kazançlarının toplanması, tarifinin bugünkü konjonktürde iktisap ettiği nitelik karşısında, büyük bir ağırlık meydana getirmekte ve vergi direncine yol açmaktadır. Vergi direnci ise bir kısım kazanç ve iratların beyanı dışı kalması sonucunu doğurmaktadır.

Bu konuda alınacak tedbir, ücret gelirleri ile ve belki serbest meslek kazançları ile, gayrimenkul sermaye iratlarının veya arazi kazançların (telif kazancı gibi) toplanması usulünün kaldırılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Böylece birçok kazançların beyan dışı kalması önlenmiş olacaktır.

C — KURUMLAR VERGİSİ KANUNU :

Kurumların vergilendirilmesi, genellikle daha güvenli bir şekilde cereyan etmekte olup, kanunda, vergi kayıplarını azaltıcı tedbirlerden söz edilmesi, ilk bakışta, zorunlu görünmemektedir.

Meselâ, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, 20 bin liralık hadde bakılmaksızın, kurum kazancının yüzde 5'ine kadar yapılan bağışların kurum kazancından indirilmesi, bazı hallerde önemli vergi fedakârlıklarına müncer olabilir. Ancak bu konuda herhangi bir tedbir alınmasının gerekip gerekmediği de münakaşa edilebilir.

Bunun dışında daha büyük bir önem taşıyan bir konuya değinmek yerinde olacaktır.

Bugünkü sistemimizde, sermaye şirketi kuruluşunda olan kurumların kazançları önce Kurumlar Vergisine tabi tutulmakta, bu vergi çıktıktan sonra kalan kâr kısmı üzerinden vergi tevkiyatı yapılmaktadır.

Uygulamalarda birçok güçlükler, karışıklıklara ve bazen de vergi kaybına sebebiyet veren bu vergileme şeklinin iyileştirilmesine ihtiyaç vardır. Bu sistemde özellikle dağıtılan kârların (temettüleri) seyri izlenememekte, bu ise menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde olumsuz bir sonuç doğurmaktadır.

Sistemde basitlik ve verimlilik sağlayabilmek için, sermaye şirketi kuruluşundaki kurumların % 50 oranında tek bir Kurumlar Vergisi ile vergilendirilmesi ve vergi tevkiyatı usulüne son verilmesi, önemli bir reform olacaktır.

Son gelişmelere uygun olan bu sistem bizde de kabul edildiği takdirde, kurumlardan alınan % 50 oranındaki verginin bir kısmı, kurumdan alınan kâr payı yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilmek şartıyla, beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edilecektir.

D — EMLÂK VERGİSİ KANUNU :

Emlâk Vergisi, esasında, bir mahallî idare vergisi olmakla beraber alınan yüzde yirmi hisse dolayısıyla Devlet Vergileri arasında da yer almaktadır.

Emlâk Vergisine, özellikle emlâk değerlemesi konusundaki görüşlerimizi belirtmek için değinmek gereğini duymaktayız.

Emlâk değerlemesi veya vergi değerinin tespiti, yalnız Emlâk Vergisi bakımından değil, sistemimize göre, Gelir ve Kurumlar Vergisinde vergi değerleri açısından, Veraset ve İntikal Vergisinde, Emlâk Alım Vergisinde, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinde ve Mali Denge Vergisinde de matrahın tayini bakımından büyük önem göstermektedir. Konunun kamulaştırma hükümleri ile de sıkı bir ilişkisi bulunduğunu ilâve etmeliyiz.

Bu derece büyük ve yaygın bir önemi ve alanı olan emlâk değerinin, bugünkü Emlâk Vergisi Kanunundaki rayiç değere dayanan beyan usulüyle tespiti başarılı olamamış, gerek mükellefler gerekse hazine bakımından olumsuz sonuçlar doğurmuş ve kanımızca önemli vergi kayıplarına da neden teşkil etmiştir.

Görüşümüze göre, emlâk değerinin tespitinde beyan esası, kendisinden belli ölçüde faydalanılacak bir müessese olmakla beraber, vergiye tabi değerın tespiti bakımından isabetli bir müessese niteliğini gösterememiştir. Bunun pek çok nedeni vardır. Her şeyden önce emlâkin herkesçe takip edilebilecek bir satış piyasası yoktur. Emlâk sahibi dürüst davranmak istese bile, gerçekten emlâkinin değerini bilmek olanağına sahip olamayacaktır.

Diğer taraftan basit gibi görünen beyan usulü, aslında karışık ve zor bir uygulama getirmiştir. Beyanların doğruluğunun araştırılması ve sonuçta takdir yoluna gidilmesi büyük uzlaşmazlıklar ortaya çıkaracaktır. Kaldı ki idarenin, beyanların doğruluğunu tahkik imkânına malik olamayışı, beyanlardaki hadlerin herkesin kendi takdir ettiği seviyede kalmasına ve sanırız önemli vergi kayıplarının doğmasına neden olmuştur.

Beyan esası, saydığımız diğer vergilerde de büyük güçlükler ve ihtilâflar doğurmuş, yapılan takdirler dolayısıyla idare ile vergi mükellefi arasında, vergi psikolojisi bakımından olumlu karşılanamayacak uzlaşmazlıklar ortaya çıkmıştır.

Bu bakımdan bütün güçlüklerine ve külfetine rağmen emlak değerinin «Genel Değerlendirme» yoluyla ve devlet tarafından yapılması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Normlar sistemi içinde, araziye potansiyel hasıla esasına, binaları da kira esasına göre değerlemek maksada daha uygun olacaktır.

Özel olarak eğitilecek bir personel kadrosu ve dar bölge esasına göre yapılacak genel değerlemenin kısa sürede sonuç vereceğine inanmaktayız.

E — *MOTORLU KARA TAŞITLARI VERGİSİ* :

Motorlu Kara Taşıtları Vergisi tarifeleri, konjonktürün hızla değişmesi sebebiyle, günümüz koşullarına göre çok hafif bir düzeyde bulunmaktadır. İstiap haddi 5 tondan fazla olan kamyonların veya oturma yeri 25 kişiden fazla olan otobüslerin ödediği yıllık verginin 240 liradan ibaret bulunduğunu örnek olarak belirtmek isteriz. Özel binek arabalarının yaşlarına ve ağırlıklarına göre ödedikleri verginin ise, 1200 kiloya kadar olanlar için 780 lira ve 252 lira arasında bulunması diğer bir örnek teşkil eder.

Görüldüğü gibi bu tarifelerde, özellikle kamyonların ve otobüslerin ödedikleri yıllık vergi, gelir vergisi bakımından da vergilendirilmeleri mümkün bulunmadığı göz önünde tutulursa, günümüz koşullarına göre dikkati çekecek bir düzeydedir. Bu nedenle bu sahadaki vergi rezervini, vergi kaybı şeklinde mütalâa etmenin yanlış olmadığı kanısındayız.

KAYNAKLAR

- Prof. Dr. Carl S. SHOUP : Türkiye'de Vergi Reformu Plânlaması, 1972.
- Prof. Dr. G. SCHMÖLDERS, Prof. Dr. P. SENF : Türkiye'deki Vergi Reformu ile İlgili Meseleler Hakkında Ön Rapor, 1961.
- Nicholas KALDOR : Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor, 1962.
- Ali ALAYBEK : Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar, 1965.
- Orhan GÜRELİ, Adnan BARLAS, Rüştü ERİMEZ : Vergi İdaresinin İyileştirilmesi, ve Fiskal Verimin Arttırılması Tedbirlerinin Hakkında Ön Rapor, 1971.
- Orhan GÜRELİ : Ücret ve Vergi, 1977.
- Dr. İlhan ÖZER : Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, 1974.
- Dr. İlhan ÖZER : Gelir Vergisi Politikası, 1975.
- Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU : Türk Vergi Sistemi, 1971.
- Aykon DOĞAN : Türk Vasıtalı Vergi Gelirlerinin Arttırılması İçin Alınması Gerekli Tedbirler (Seminer, Mayıs 1977).
- Aydın AHISKA : Türkiye'de Vasıtasız Vergi Gelirini Arttırmak İçin Alınması Gerekli Tedbirler (Seminer, Mayıs 1977).
- VERGİ REFORM KOMİSYONU : 1970 Yılı Bütçesi Finansman Kanun Tasarısı Hakkında Memorandum, 1970.
- VERGİ REFORM KOMİSYONU : Raporlar, Cilt: 1-6, 1969-1972.
- VERGİ REFORM KOMİSYONU : Vergi Usul Kanununun Tasarısı ve Genel Gerekçe, 1972.
- VERGİ REFORM KOMİSYONU : Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı, Şubat 1973.
- VERGİ REFORM KOMİSYONU : Gelir Vergisi Reformu Hakkında Rapor ve G.V.K. Değişiklik Tasarısı ve Gerekçesi, Aralık 1972.
- VERGİ REFORM KOMİSYONU : Kurumlar Vergisi Reformu Hakkında Rapor, Eylül 1972.
- VERGİ REFORM KOMİSYONU : Türk Vergi Reformunun Ana Hatları, 1963.
- MALİYE BAKANLIĞI : Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1976.
- MALİYE BAKANLIĞI : 1977 Malî Yılı Bütçe Gerekçesi, Aralık 1976.
- MALİYE BAKANLIĞI : Yıllık Ekonomik Rapor, 1976.
- MALİYE BAKANLIĞI : Devlet Gelirleri Bülteni, sayı: 26, 1971.

TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLERDE VERGİ KAYBININ AZALTILMASI İÇİN ALINACAK TEDBİRLER

Hüseyin Arif Bilgen
T.C. Maliye Bakanlığı
Hesap Uzmanı

I. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DOLAYLI VERGİLER SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞMESİ

Dolaylı vergiler alanında yakın tarihimizdeki gelişmelere bir göz atarsak Cumhuriyet yönetiminin Osmanlı Devleti'nden çok çeşitli vergilerden oluşan karmaşık bir dolaylı vergiler sistemi devraldığını görürüz.

Bunların başlıcaları :

- Hususi Orman Rüsümü (Özel Orman Vergisi)
- Maadin Rüsümü ve Harcı (Madenler Vergisi)
- Gümrük Resmi
- Su ve Kara Av Vergileri
- Sefineler Rüsümü (Gemi Resimleri)
- Danga Resmi
- Tapu Harçları ve Kaydiyeler
- Mahkeme Harçları
- Pasaport, Kaçılırya ve Vize Harçları
- Nüfus Harçları
- İhtira Beratı ve Alâmeti Farika Tescil Harçları
- Hayvan Sağlık Zabıtası Resmi'dir.

DOLAYLI VERGİLER

Cumhuriyet yönetimi bir yandan çeşitli resim ve harçlardan oluşan bu dolaylı vergileri uygularken öte yandan yeni düzenlemelere gitmiştir.

Cumhuriyetin dolaylı vergiler alanında yaptığı düzenlemeleri üç ana başlık altında toplamak mümkündür :

1. *Satış ve Tüketim Alanındaki Gelişmeler :*

Cumhuriyet döneminin ilk uygulamaya koyduğu satış vergisi geniş kapsamlı ve yayılı bir muamele vergisi olan «Umumî İstihlâk - Genel Tüketim» vergisidir.

1926 yılında yürürlüğe giren bu vergi çok geniş bir mal ve hizmet grubu ile ithalât ve ihracatı bütün üretim - dağıtım aşamalarını kapsayacak şekilde vergilemeyi amaçlamıştır.

Banka ve sigorta hizmetleri ile taşıma hizmetleri Umumî İstihlâk Vergisinin kapsamına alınmış, eğlence ve dinlenme yerlerinde üretilen hizmetler ise aynı yıl yürürlüğe konulan «Eğlence ve Hususi İstihlâk Vergisi Kanunu» ile kavranmaya çalışılmıştır.

Umumî İstihlâk Vergisinin % 2,5 gibi düşük ve tek bir oranı vardı. Hususi İstihlâk Vergisinin oranı ise % 15 ile % 30 arasında değişmekteydi.

Umumî İstihlâk Vergisi perakende safhayı bile vergilemeyi amaçlayan, çağının en ileri dolaylı vergilerinden esinlenen genel ve yaygın bir muamele vergisiydi. Ancak çok sayıda küçük işletmeden oluşan temel ekonomik yapı, bu yapının gerektirdiği geniş istisnalar ve idarî yetersizlikler verginin başarıya ulaşmasını engellemiştir.

Bu nedenle kanunun uygulandığı kısa sürede vergiye tabi işlemlerin büyük kısmı fiilen vergi dışı kalmış, alıcı ve satıcının birleşen çıkarları satış işleminin idareden gizlenmesine ve verginin taraflarca paylaşılmasına yol açmıştır.

Umumî İstihlâk Vergisinin başarısızlığı bir yıl sonra tamamen kaldırılıp tek safhalı «Muamele Vergisi»nin yürürlüğe konulmasına neden olmuştur.

Umumî İstihlâk Vergisinden Muamele Vergisine geçilmekle vergiye tabi satış işlemleri ve mükellef sayısı önemli ölçüde azaltılmıştır. Ancak Muamele Vergisi de muharrik kuvvet kullanan tüm sınaî müesseselerin üretimini, ithalât, ihracat ve banka, sigorta işlemlerini vergilemeyi amaçlayan tek safhalı genel bir sa-

tış vergisi olarak yürürlüğe konulmuştur. İmalât safhasındaki bütün mamul ve yarı mamul satışları vergiye tabi tutulduğundan bu kanun bazı hallerde aynı malın birkaç kez vergilendirilmesi sonucunu da doğurmuştur.

1927 yılında yürürlüğe giren Muamele Vergisi 1931, 1934, 1940 ve 1947 yıllarında önemli değişiklikler geçirerek 1957 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

1931 yılında yapılan değişiklikle vergi konusuna giren işlemler ve işletmeler azaltılmış, ihracat vergi dışı bırakılmıştır. Buna göre 5 beygir gücünden az muharrik kuvvet kullanan küçük işletmeler vergiden muaf tutulmuş, bu muafiyetin vergiye tabi büyük işletmeler aleyhine sonuç vermemesi için büyük işletmelerin de yıllık satışlarının 10.000.— liralık kısmı vergiden istisna edilmiştir.

1934 yılında muharrik kuvvet kullanmayan, ancak 10 kişiden fazla işçi çalıştıran sınaî kuruluşlar da vergi kapsamına alınmış, 10.000.— liralık satış istisnası kaldırılmış, vergiden istisna edilen işlemlerin alanı daraltılmıştır.

1940 yılında yapılan değişikliklerle küçük işletme muaflığının sınırı daraltılmış (2 beygir gücü ve 5 işçi), toptan satış safhası da vergi kapsamına alınmış, ilk madde indirimi kaldırılmış, vergi oranı yükseltilmiş, buna karşılık bir kısım çalışma kolları (gemî sanayii, motor imalâtı, makine ve teçhizat imali gibi) vergi dışı bırakılmıştır.

Savaş sonrasında (1947 yılında) ise toptan satış aşaması vergi dışı bırakılmış, vergi yeniden tek aşamada alınır hale getirilmiş, götürü usul ile vergi tarhi kaldırılmıştır.

1927 yılında uygulanmaya başlayan ve çeşitli değişiklikler geçirmesine karşın 30 yıl yürürlükte kalan Muamele Vergisi, gerek tek safhalı gerekse yayılı şekilde uygulandığı dönemlerde genel bir satış vergisi olarak ekonomik ve malî yönden başarılı sonuçlar yaratamamıştır. Bu başarısızlığın başlıca nedenleri arasında ekonomideki üretim birimlerinin küçük çapta ve çok sayıda işletmeden oluşması, verginin yapısında otokontrol sağlayıcı bir özellik taşımayıp, tersine alıcı ve satıcının vergiyi gizlemede ortak çıkarı bulunması, idarenin bu yaygın ve genel vergiyi uygulayacak ve denetleyecek yapıya kavuşturulamaması sayılabilir.

Verginin küçük işletmeler için getirdiği ayrıcalıklar işletmelerin parçalanmasına ve ekonomik «distortion» lara yol açmış,

toptancı aşamanın vergi kapsamı dışında bırakıldığı dönemlerde imalâtçıların ürettikleri malları kurdukları paravan firmalara düşük bedelle teslim etmeleri veya tüm satışlarını gizlemeleri önemli vergi kayıplarına sebep olmuş, neticede ne idare ne mükellefler verginin uygulanmasından memnun kalmışlardır.

İdare ve mükellefin vergiye karşı ortak tepkileri bugünkü Gider Vergisi Sistemine geçişin en önemli gerekçesini teşkil etmiştir.

Yapılacak yeni düzenlemede idarenin başlıca amacı mükellef sayısını azaltmak, vergiyi kontrollü ve dar bir tabana oturarak vergi kayıplarını azaltmak, uygulamadaki güçlükleri ortadan kaldırmaktır. Mükelleflerin bekleyişleri ise verginin formalitelelerinden, büyümeyi önleyen ve rekabet eşitliğini bozan etkilerinden kurtulmaktır.

İlerde detaylı olarak inceleyeceğimiz bugünkü Gider Vergisi Sistemi, prensip olarak devletin elinde veya sıkı kontrolünde olan az sayıdaki ilk istihsal müesseselerini vergilemeyi amaçlayan, dolayısıyla o günün şartlarında Muamele Vergisine karşı doğan tepkilere cevap verebilecek bir sistemdi.

2. Resim ve Harçlar Alanındaki Gelişmeler :

Ülkemizde Damga Resmi alınmasını düzenleyen ilk yazılı metin 1858 tarihini taşır. Cumhuriyetin Osmanlı idaresinden devraldığı ve 1928 yılına kadar uyguladığı Damga Resmi Kanunu 1905 yılında yürürlüğe girmiştir.

1928 yılında uygulanmaya başlayan, ilân ve reklamlara ilişkin maddeleri halen yürürlükte olan Damga Resmi Kanunu, maktu ve nisbî olmak üzere iki esas üzerinden vergi alınmasını hükme bağlamıştır.

1964 yılında yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, tarifeyi yeniden düzenlemiş, istisnaları genişletmiş, yeni ödeme biçimleri getirmiştir.

Harçlar ile ilgili kanun ve nizamnameler de Osmanlı idaresinden devralınmış, Cumhuriyet yönetimi bir yandan bunları uygularken bir yandan da yeni düzenlemeler yapmıştır.

Çok çeşitli ve dağınık hale gelen harç mevzuatı önce 1952 sonra 1964 yıllarında gerçekleştirilen yeni düzenleme ile sistemli bir hale getirilmeye çalışılmıştır.

3. Gümrük Vergileri Alanındaki Gelişmeler :

Gümrüklerde alınan vergiler sadece Gümrük Vergisinden ibaret değildir. Gümrük Vergisi yanında İthalde Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan Damga Resmi, Rihtım Resmi ve Belediye Payı, ithal edilen malın yüklendiği diğer vergilerdir. Bu vergiler alanındaki gelişmeleri de kısaca özetlemek yararlı olacaktır.

a) Gümrük Vergisi :

Yabancı ülkelere tanınan ayrıcalıklar (capitulations) Osmanlıların tam ve etkili gümrük alma yetkisini büyük ölçüde ortadan kaldırmıştı.

Osmanlı Hükümeti 1916 yılında kapitülasyonlara son vermek istemiş, ancak Mondros Mütarekesinden sonra işgal kuvvetleri bunları tekrar yürürlüğe koymuştur.

Lozan anlaşması kapitülasyonları yürürlükten kaldırmış, ancak 1916 da Osmanlılarca yürürlüğe konulan gümrük tarifesinin 5 yıl daha değiştirilmeden uygulanması taraflarca kabul edilmiştir.

Cumhuriyet, ilk bağımsız gümrük tarifesini 1929 yılında yürürlüğe koymuştur. 1949 yılında tarifeye dokunmaksızın 5388 sayılı yeni bir Gümrük Kanunu çıkarılmış eski ve dağınık hükümler düzeltilmiştir.

Gümrük tarifesi 1954, 1960, 1961 ve 1964 yıllarında değiştirilmiştir. Halen 1964 yılında 474 S.K. ile konulan tarife yürürlüktedir.

Gümrük mevzuatı ise 1972 yılında ve 1615 S.K. ile yapılan düzenleme ile en son halini almıştır.

b) İthalde Alınan İstihsal Vergisi :

Gider Vergisi Kanunu içinde düzenlenen ve 1957 yılında yürürlüğe konulan İstihsal Vergisi, konusuna giren malların sadece yurt içinde imalini değil, yurt dışından ithalini de vergilemektedir.

Kanuna ekli 4 ayrı tabloda gösterilen malların ithali bu vergiye tabi olmayı gerektirir.

c) İthalde Alınan Damga Resmi :

Adının Damga Resmi olmasına karşılık, ithal edilen her türlü eşyadan % 5 oranında alınan ve ek bir gümrük vergisi niteliği

DOLAYLI VERGİLER

ağır basan bu vergi 1963 yılında 185 S.K. ile geçici olarak konmuş, ancak 1967 ve 1969 yıllarında çıkarılan yeni kanunlar (823 ve 1137 S.K.) ile oranı önce % 10'a sonra % 25'e çıkarılmıştır.

d) Rıhtım Resmi :

1967 yılında çıkarılan 827 sayılı kanun ile deniz yolu ile yapılan ithalat % 5 oranında rıhtım resmine tabi tutulmuştur.

e) Belediyeler Hissesi Resmi :

Bu vergi Belediye Gelirleri Kanununa göre ithal edilen eşyanın gümrük vergisinin % 15'i oranında alınmaktadır.

II. BÖLÜM

YÜRÜRLÜKTEKİ DOLAYLI VERGİLER SİSTEMİ

1. *Yürürlükteki Dolaylı Vergilerin Genel Sistematiği :*

Cumhuriyet dönemindeki gelişmesini özetlemeye çalıştığımız dolaylı vergiler sisteminde yer alan ve halen yürürlükte bulunan vergilerden genel bütçeye dahil olanlar aşağıda gösterilmiştir.

MALLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

| Verginin Adı | İlgili Kanunun | |
|---------------------------------|----------------|------------|
| | Sayısı | Yürürlüğü |
| Şeker İstihlak Vergisi | 6747 | 1. 7.1956 |
| Dahilde Alınan İstihsal Vergisi | 6802 | 1. 3.1956 |
| Emlâk Alım Vergisi | 198 | 18. 2.1963 |
| İşletme Vergisi | 1318 | 15.12.1970 |
| Taşıt Alım Vergisi | 1318 | 10. 8.1970 |

HİZMETLER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

| Verginin Adı | İlgili Kanunun | |
|--------------------------------------|----------------|------------|
| | Sayısı | Yürürlüğü |
| Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi | 6802 | 1. 8.1956 |
| Nakliyat Vergisi | 6802 | 1. 8.1956 |
| PTT Hizmetleri Vergisi | 6802 | 1. 8.1956 |
| Bina İnşaat Vergisi | 1318 | 10. 8.1970 |
| Spor Toto Vergisi | 1318 | 10. 8.1970 |
| Damga Vergisi | 488 | 1. 7.1964 |
| Harçlar | 492 | 2. 7.1964 |

DIŞ TİCARETTEN ALINAN VERGİLER

| Verginin Adı | İlgili Kanunun | |
|---------------------------------|----------------|------------|
| | Sayısı | Yürürlüğü |
| Gümrük Vergisi | 1615 | 19. 7.1972 |
| İthalde Alınan İstihsal Vergisi | 6802 | 1. 3.1957 |
| İthalde Alınan Damga Resmi | 828 | 11. 2.1967 |
| Rihtim Resmi | 827 | 26. 1.1967 |
| Dış Seyahat Harç Vergisi | 196 | 18. 2.1963 |

Tablonun incelenmesinde görüleceği üzere bugünkü sistem 10 ayrı kanunla düzenlenmiş 17 dolaylı vergiden oluşmaktadır.

Sistem içinde en önemli yeri, 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu ile yürürlüğe sokulan İstihsal ve Banka, Sigorta Muameleleri Vergileri ile Gümrük Vergisi ve İthalat Damga Resmi oluşturmaktadır.

2. Dolaylı Vergiler Sistemine Dahil Başlıca Vergilerin Temel Hükümleri ve Eleştirisi :

Dolaylı vergi gelirlerini arttırmayı sağlayıcı önlemler araştırılmadan önce bu vergilerin temel hükümlerini ve eleştiri konusu yapılan yönlerini kısaca belirtmek uygun olacaktır :

a) İstihsal Vergisi :

Cumhuriyet döneminde dolaylı vergiler alanındaki gelişmeleri özetlerken belirttiğimiz gibi istihsal vergisi, 1927-57 arasında 30 yıl uygulanan Muamele Vergisine karşı doğan tepkilere cevap vermek için yürürlüğe konulan, prensip olarak devletin elinde veya sıkı kontrolünde olan ilk üretim kuruluşlarını vergilemeyi amaçlayan bir vergidir.

İstihsal Vergisi tek safhada alınan, listeler halinde saydığı malları farklı oranlarda vergileyen bir tüketim vergisidir. Prensip olarak ilk istihsal vergilendirmek istemesine karşı bütün ilk istihsal işlemlerini kapsamına almaz, dolayısıyla genel ve yaygın bir nitelik taşımaz. Buna karşılık zamanla bazı dayanıklı tüketim malları da vergi kapsamına alınmış verginin görünürdeki tek prensibi de zedelenmiştir.

Son değişikliklerden sonra imali ve ithali istihsal vergisine tabi mallar V. tabloda gösterilmiş bulunmaktadır.

DOLAYLI VERGİLER

I. İlk İstihsal Maddeleri Tablosu (bu tabloda çimento, madenler, petrol ürünleri, kauçuk, taşıtlar, camlar, tahsil maddeleri, elektrik, havagazı vb. maddeler yer almaktadır.)

II. Mamul Maddeler Tablosu (Barut ve Patlayıcı maddeler, kibrit, taşıtlar, saatler, ses cihazları, fotoğraf ve sinema makineleri, seramik, çini, vb. maddeler II. no'lu tabloyu oluşturmaktadır.)

III. Kahve, Kakao, (glükoz, kola özütleri, bazı alkollü ve alkolsüz içkiler) tablosu

IV. İthal Maddeleri Tablosu (bu tabloda I. tablodaki maddelerden mamul her türlü eşya ile II ve III. tablolarda yer alan mallar yer almaktadır.)

V. Bina İnşaat Tablosu (Finansman Kanunu ile ilave edilmiştir.)

Verginin mükellefi, vergiye tabi malları imal veya ithal edenlerdir. Matrah olarak, teslim edilen vergiye tabi malların çok kere bedeli, bazen de ağırlığı veya miktarı kabul edilmiştir. Verginin oranı her mal için ayrıdır ve tablolarda gösterilmiştir. Vergi, mükellefin beyanı üzerine tarh edilmektedir.

Ana esaslarını kısaca özetlemeye çalıştığımız İstihsal Vergisi, İdarenin, mükelleflerin ve konu ile ilgili bilim adamlarının yoğun eleştirilerine hedef olmuştur. Verginin eleştiri konusu yapılan yönlerinin hasılatını da dolaylı veya dolaysız bir biçimde etkilediği açıktır. Başka bir deyişle eleştirisi yapılan hususlar düzeltilmediği takdirde verginin hasılatında da bir artış meydana gelmesi beklenebilir.

İstihsal Vergisine yönelen başlıca eleştiriler şunlardır :

İstihsal Vergisi Genel ve Yaygın Bir Vergi Olmadığı İçin Kamuya Yeterli Gelir Sağlayamamaktadır :

Vergiye yöneltilen en önemli eleştirilerden biri sık sık yapılan yeni düzenlemelere karşın İstihsal vergisinin kamuya yeterli gelir sağlayamamasıdır.

Bu konuya tebliğin bir sonraki bölümünde etraflı olarak eğileceğimizden burada sadece değinmekle yetiniyoruz.

İstihsal Vergisi Kamununun Ekonomiye Yön Vermesinde Etkili Bir Araç Olarak Kullanılmaktadır :

Yurdumuzda dolaylı vergiler sisteminin dağınık ve karmaşık bir çok vergiden oluşması, tüm ekonomik hayatı kavrayan genel ve yaygın bir İstihsal Vergisinden mahrum olması, kamunun ekonomiye yön verme, yatırımları yöneltme gibi görevlerini gerçekleştirmesinde de etkili bir araç olarak kullanılmasına imkân vermemektedir. Bu, sisteme ekonomik açıdan yöneltilen çok önemli bir tenkittir.

İstihsal Vergisi İhracatı Olumsuz Yönde Etkilemektedir :

Yürürlükte olan dolaylı vergiler sistemine ekonomik açıdan yöneltilen en önemli tenkitlerden biri de, malların yapısında yer alan vergi yükünü tam ve kesin olarak tespitte imkân vermeyişi, bu nedenle doğru ve formalitesiz işleyen bir ihracatta vergi iadesi düzenine sahip olmayışıdır.

Çağdaş İstihsal Vergisi sistemlerinde Katma Değer Vergisi, Perakende Satış Vergisi gibi) bir malın bedeli içinde ne kadar İstihsal Vergisi yükü olduğunu bulmak için satış faturasına bakmak yeterlidir. Bu durum ihracatta vergi iadesi işlemlerinin büyük bir kolaylık ve adalet içinde yürütülmesine imkân sağlamaktadır. İstihsal Vergisinin prensip olarak temel üretim malları üzerinden tek safhada alınması, bu maddeleri girdi olarak kullanan sanayilerin mamulleri üzerindeki vergi yükünün bulunabilmesi için firma düzeyinde detaylı ve zaman alıcı incelemelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

İstihsal Vergisinin ihracatla ilgili hükümlerinin yetersizliği 261. sayılı kanunun çıkarılmasına yol açmıştır.

Buna rağmen dolaylı vergiler sistemimizin basit, doğru ve kesin işleyen bir ihracatla vergi iadesine kavuşması mümkün olmamıştır. Zira herşeyden önce mallar üzerindeki gerçek vergi yükü bilinmediği için, iade ancak yaklaşık bazı oranların uygulanması yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bu oranlar çok kere prim veya subvansiyon niteliği ağır basacak biçimde yüksek tesbit edilmekte, sık sık ve önemli ölçüde değiştirilmektedir.

İstihsal Vergisi Lüks Harcamaları ve İthalatı Yeterli Ölçüde Vergilendirmeye Elverişli Değildir :

Yürürlükteki İstihsal Vergisi ilk üretim maddeleri üzerinden alındığı için daha sonraki aşamalarda yaratılan katma değerler vergi dışı kalmaktadır. Bu, zorunlu ihtiyaç maddelerinin lüks mallara göre daha ağır vergilendirilmesine yol açmakta, başka bir deyişle vergi, tersine müterakki olabilmektedir.

İstihsal Vergisinin bu eksikliğini gidermek için 1970 yılından sonra bazı dayanıklı tüketim malları da vergi kapsamına alınmaya çalışılmış, İşletme Vergisi uygulamaya konulmuş ancak lüks malların gerektiği şekilde vergilendirilmesi mümkün olmamıştır.

Yürürlükteki Sistem Mükellef-İdare İlişkilerinde Uyuşmazlıkları ve Vergiye Karşı Direnci Arttırmaktadır :

Yürürlükteki İstihsal Vergisinin geniş ve yayılı bir tabana oturmaması, oranının yüksek tutulmasını gerektirmekte, bu ise vergiye karşı direnişi arttırmakta, vergi dışı işlemlerin çekici hale gelmesine yol açmaktadır.

Öte yandan vergiye tabi maddelerin listelerde ismen belirtilmesi, her maddenin teknik niteliklerinin bu listelerdeki mal grubuna girip girmediği konusunda bitmez tükenmez uyuşmazlıklara yol açmakta, teknolojik gelişmeler ve yeni üretim teknikleri benzer maddelerin vergi dışı kalmasına veya farklı oranlarda vergilendirilmelerine sebep olmaktadır.

İstihsal Vergisinin kabul edildiği 1957 yıllarında verginin kapsamına giren temel üretim maddelerinin hemen tamamının kamu işletmelerince üretilmesi bu anlaşmazlıkların sınırlı kalmasına, kolayca çözümlenmesine imkân verirken, yıllar sonra özel kesimin de aynı dallarda çalışmaya başlaması uyuşmazlıkları hızla arttırmıştır.

Bir çok firma üretim tekniğinin veya ürettiği malın teknik özelliklerinin listede gösterilenden farklı olduğunu ileri sürerek vergi dışına çıkmak veya düşük vergilendirilmek istemiş, çoğu kez de uzun süren anlaşmazlıklar sonucu başarıya ulaşmışlardır.

1967 yılında tahsil edilen dolaylı vergilerin % 67'sinin ithalat, akaryakıt, şeker ve tekel maddeleri üretimi, harçlar, banka ve sigorta işlemleri, PTT hizmetleri, demiryolu ve hava ulaştır-

ması gibi, devletin idaresi veya çok sıkı denetiminde bulunan muamelelerden sağlanmış olması bu görüşümüzü doğrulamaktadır.

Yurt içi üretimi vergilemeyi amaçlayan Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin toplam dolaylı vergi gelirleri içindeki payı: 16,7 olup bunda da K.İ.T.'lerin ödedikleri vergiler önemli bir orana ulaşmaktadır. Bu kuruluşların da payları düşülürse, özel firmalardan vergiden kaçınmak imkânı olanların yurt içi üretimleri dolayısıyla doğrudan ödedikleri istihsal vergisinin, toplam dolaylı vergi gelirlerinin ancak % 5'ini oluşturduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu düşük oranın gerçekleşmesinde, verginin daha yürürlüğe konulurken bir K.İ.T. vergisi olarak düşünülmesinin yanı sıra, özel kesimin vergiye karşı direnmesinin de payı olduğu kabul edilmelidir.

İstihsal Vergisinin ana yapısını ve bu vergiye yöneltilecek başlıca eleştirileri kısaca belirtmiş oluyoruz. Şimdi dolaylı vergiler sistemimiz içinde yer alan diğer vergilere kısaca değinebiliriz.

b) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi :

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, banka, banker ve sigorta şirketlerinin yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine nakten ve hesaben aldıkları paraları vergilendirmektedir. Banka, banker ve sigorta şirketlerinin yaptıkları işlemler karşılığı aldıkları faiz, komisyon ve temettüleri bu vergiye tabidir. Verginin oranı % 20'dir. Kambiyo, işlemlerinde ise bu oran yapılan işlemlerin değeri üzerinden % 004,5 olarak saptanmıştır.

Konuya ilişkin eleştirilerde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin kredi maliyetini arttıran ağır bir vergi olduğu, bankalar dışında ikrazatçılık yapan özel şahısları vergilemekte yetersiz kaldığı, kambiyo işlemlerini ise çok düşük vergilediği ileri sürülmektedir.

c) Gümrüklerde Alınan Vergiler :

Bir malın yurda ithalinden Gümrük Vergisi yanında, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, İthalat Damga Vergisi, Rıhtım Resmi, Belediye Payı gibi vergiler de alınmaktadır.

Bu konuda yapılan eleştirilerde gümrükte alınan vergilerin ithal mallarını çok ağır biçimde vergilediği, bunun yatırımların

DOLAYLI VERGİLER

ve yurt içi üretimin maliyetini büyük ölçüde etkilediği, Gümrük Vergisi nisbet ve hadlerini muafiyete kadar indirmeye yetki veren 474 sayılı kanunun bazı haksız uygulamalara yol açtığı belirtilmektedir.

d) Diğer Dolaylı Vergiler :

İstihsal Vergisi, Banka ve Sigorta Müameleleri Vergisi ve gümrüklerde alınan vergiler dışında kalanlar, tüm dolaylı vergi hasılatının ancak % 21'ini oluşturmaktadır. Aslında bunların bir kısmına Damga Vergisi, Harçlar, Rihtım Resmî gibi çağdaş vergicilikte önemini yitirmiş vergilerden ibarettir. Diğer bir kısmı ise, Şeker İstihlak Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Emlak Alım Vergisi, Bina İnşaat Vergisi gibi, geniş ve yayılı bir İstihsal Vergisi sistemi kurulursa bu sistem içine alınarak ortadan kaldırılabilir vergilerdir.

III. BÖLÜM

DOLAYLI VERGİLER SİSTEMİNİN HASILAT AÇISINDAN GENEL DEĞERLENDİRMESİ VE VERGİ KAYBINI AZALTICI ÖNLEMLER

1 — *Hasılat Açısından Dolaylı Vergiler Sisteminin Genel Değerlendirmesi :*

a) Dolaylı Vergi Gelirleri ve Plân Hedefleri :

Yürürlükteki dolaylı vergiler sistemi kalkınma plânları ve yıllık programlarda tespit edilen gelir hedeflerine ulaşmakta yetersiz kalmaktadır. II ve II. Beş yıllık plân dönemlerine ilişkin veriler bu durumu açıkça ortaya koymaktadır.

1968-1972 yıllarını kapsayan II. Beş yıllık Plân döneminde vergi gelirlerinin plân hedefleri ve gerçekleşme durumu aşağıdaki gibidir :

TABLO : 1

II. BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ GELİR
HEDEFLERİ VE GERÇEKLEŞMELER (1)

| D ö n e m | Plan Hedefleri (Milyon TL.) | Gerçekleşme (Milyon TL.) | Gerçekleş- me (%) |
|--------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------|----------------------|
| (1968 - 1972) Toplam Vergi Gelirleri | 141.259 | 132.780 | 94,0 |
| (1968 - 1972) - Dolaysız Vergiler | 44.659 | 48.936 | 109,6 |
| (1968 - 1972) - Dolaylı Vergiler | 96.600 | 83.844 | 86,0 |

Tablonun incelenmesinde görüleceği üzere II. Plân döneminde dolaysız vergi gelirleri plân hedeflerinin üzerinde gerçekleşirken (% 109,6), dolaylı vergi gelirleri hedeflerin altında (% 86) kalmıştır.

III. Plân döneminde de aynı durum gözlenmektedir. Bu dönemin ilk iki yılında vergi gelirlerinin program hedeflerine göre gerçekleşme durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO : 2

III. BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ GELİR
HEDEFLERİ VE GERÇEKLEŞMELER (2)

| Y ı l l a r | Program Hedefi (Milyon TL.) | Düzeltilmiş Program Hedefi (Milyon TL.) | Gerçekleşme (Milyon TL.) | Gerçekleş- me (%) |
|----------------------|-----------------------------------|--|-----------------------------|----------------------|
| 1973 Vergi Gelirleri | 48.207 | 58.856 | 55.385 | 94,1 |
| - Dolaysız Vergiler | 20.282 | 24.885 | 25.994 | 104,8 |
| - Dolaylı Vergiler | 27.825 | 33.971 | 29.391 | 86,5 |
| 1974 Vergi Gelirleri | 68.547 | 87.987 | 67.967 | 77,2 |
| - Dolaysız Vergiler | 32.377 | 41.507 | 33.507 | 80,7 |
| - Dolaylı Vergiler | 36.210 | 46.476 | 34.460 | 74,1 |

(1) Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılığ, 1976, M. B. Gelirler Genel Müd. Yayını, S: 113, Talo 71

(2) Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılığ, 1976, M. B. Gelirler Genel Müd. Yayını, S: 114, Tablo 72

DOLAYLI VERGİLER

1973 ve 1974 yıllarında da dolaysız vergi gelirleri düzeltilmiş program hedeflerinden önemli ölçüde düşük gerçekleşmiştir.

Dolaylı vergilerin program hedeflerinden düşük gerçekleşmesi bu vergilerin G.S.M.H.'daki artışları yeterince izleyememesinin doğal bir sonucudur.

b) Dolaylı Vergi Gelirleri ve G.S.M.H.'daki Artışlar :

Aşağıdaki tabloda 1965-1975 döneminde dolaylı vergilerin gayrisafi milli hasılaya oranı, bu vergilerde ve GSMH' daki yıllık artış yüzdeleri ile dolaylı vergilerin GSMH'daki artışlara karşı duyarlılığı (elastikiyeti) gösterilmiştir. Karşılaştırmaya imkân vermesi bakımından tabloya gelir üzerinden alınan vergilerin ⁽³⁾ benzer verileri de alınmıştır ⁽⁴⁾.

TABLO : 3
DOLAYLI VERGİ GELİRLERİ VE G.S.M.H.

| Yıllar | Dolaylı V./ GSMH (1) | Dolaylı Vergi- lerde Yıllık % artış (2) | GSMH'da Yıllık % artış (3) | Dolaylı Vergi- lerin GSMH'ya Göre Elast. (4) = (2)/(3) | Gelir üzerinden alınan vergiler / GSMH (5) | Gelir üzerinden alınan vergilerde Yıllık % artış (6) | Gelir üzerinden alınan vergilerin GSMH'ya göre elastikiyeti (7) = (6)/(3) |
|--------|----------------------------|--|-------------------------------------|---|---|---|---|
| 1965 | 8,9 | 10,0 | 7,6 | 1,3 | 4,2 | 11,6 | 1,5 |
| 1966 | 9,0 | 20,0 | 19,1 | 1,0 | 4,3 | 23,4 | 1,2 |
| 1967 | 9,7 | 18,7 | 11,0 | 1,7 | 4,7 | 21,2 | 1,9 |
| 1968 | 9,4 | 7,4 | 10,9 | 0,7 | 4,8 | 11,9 | 1,1 |
| 1969 | 10,3 | 17,0 | 11,0 | 1,5 | 5,1 | 10,3 | 0,9 |
| 1970 | 9,7 | 16,4 | 18,3 | 0,89 | 5,5 | 27,3 | 1,4 |
| 1971 | 10,2 | 36,7 | 30,3 | 1,2 | 5,8 | 38,3 | 1,3 |
| 1972 | 9,9 | 21,9 | 25,0 | 0,87 | 6,0 | 28,9 | 1,1 |
| 1973 | 9,6 | 24,9 | 28,7 | 0,86 | 6,9 | 47,4 | 1,6 |
| 1974 | 8,2 | 17,0 | 37,8 | 0,45 | 6,9 | 36,9 | 0,9 |
| 1975 | 10,6 | 42,8 | 24,5 | 1,7 | 8,1 | 46,8 | 1,9 |

(3) Bu başlık altında toplanan vergiler : Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Mali Denge Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisidir. Bunlardan Mali Denge Vergisi bazı istisnaî işlemlerden de alınmakta ise de vergi istatistiklerinde bu tip işlemlerden elde edilen hasılatı ayırmak mümkün olmadığı için tüm tahsilâtı gelir üzerinden alınan vergiler grubunda gösterilmiştir.

(4) Tablodaki verilerin hesaplanmasında 1976 Bütçe Gelirleri Yılığının 10. sayfasında yer alan 6 No.lu tablodan yararlanılmıştır.

Tablo incelendiğinde şu hususlar açıkça ortaya çıkmaktadır :

Dolaylı vergiler tahsilâtının GSMH'ya oranı (Sütun : 1) yıldan yıla düzensiz artış ve eksilişler göstermektedir. Dönem içinde bu oran en çok % 10,6 en az % 8,2 olmuştur.

Dolaylı vergi tahsilâtındaki yıllık artışlar (Sütun :2) da düzenli bir gelişme göstermeyip yıldan yıla çok farklı sonuçlar vermektedir.

Dolaylı vergi tahsilâtındaki yıllık artışlar G.S.M.H.'daki artışlara karşı fazla duyarlı değildir. Başka bir ifade ile dolaylı vergi tahsilatı G.S.M.H.'daki artışları yakından izleyememektedir. Bunun doğal sonucu dolaylı vergilerin G.S.M.H.'daki artışlara karşı elastikiyeti (Sütun :4) dönemin beş yılında (1968, 1970, 1972, 1973 ve 1974) 1'den küçük olmuş diğer beş yılda ise düzensiz artış ve eksilişler göstermiştir.

Dolaylı vergiler hasılatının 1965-1975 dönemindeki bu gelişimine karşılık gelir üzerinden alınan vergilerin G.S.M.H.'ya oranı, aynı dönemde, düzenli artışlarla % 4,2'den % 8,1'e çıkmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerin yıllık artış oranı ve G.S.M.H.'ya göre elastikiyeti de hep dolaylı vergilerinkinden yüksek olmuştur.

Aslında dolaylı vergiler sisteminin başarısız sayılabilecek bu sonuçları bile elde edebilmesi için hemen her yıl sistem içinde yer alan vergilerde yeni düzenlemeler yapılması, vergiye tabi tekel maddeleri fiyatlarının sık sık yükseltilmesi, hattâ sisteme yeni vergilerin katılması gerekmiştir.

Örneğin, dolaylı vergilerin G.S.M.H.'ya göre elastikiyetinin 1,7'ye yükseldiği 1967 yılında akaryakıt istihsal vergisi oranları yükseltilmiş, deniz yoluyla yapılan ithalat % 5 oranında rıhtım resmine tabi tutulmuş, ithalde alınan damga resminin nispeti % 5'den % 15'e çıkarılmış, tekel maddelerinden alınan istihsal vergisi miktarı bir yıl öncesine göre % 52 oranında arttırılmıştır. Bu önlemlerin etkisini ekonomi bir yıl sonra telafi etmiş ve dolaylı vergilerin G.S.M.H.'ya göre elastikiyeti 1968 yılında 0,7'ye düşmüştür.

Elastikiyetin 1969 yılındaki artışı, vergiye tabi bazı mal ve hizmetlere yapılan zamlar ve ithalat Damga Resminin yükseltilmesi, 1971 yılındaki artışı ise 1970 yılının son aylarında yürürlüğe konulan Finansman Kanunu ile açıklanabilir.

Bölümün başından beri yapılan açıklamalar bugünkü dolaylı vergiler sistemimizin, sık sık yapılan düzenlemeler ve sisteme

DOLAYLI VERGİLER

katılan yeni vergilere rağmen, G.S.M.H.'daki artışları izleyemediğini ve 5 Yıllık Plânlarla, Yıllık Programlarda öngörülen hasılat hedeflerini gerçekleştiremediğini ortaya koymaktadır.

c) Dolaylı Vergi Gelirleri İçinde Çeşitli Vergilerin Payı:

Tebliğin II. bölümünde bugünkü dolaylı vergiler sistemimizin 10 ayrı kanunla düzenlenen 17 vergiden oluştuğu belirtilmiştir.

Bu vergilerin toplam dolaylı vergi gelirleri içindeki payları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO : 4

DOLAYLI VERGİ GELİRLERİ İÇİNDE ÇEŞİTLİ VERGİLERİN PAYLARI (5)

| | Milyon TL: | % |
|---|-----------------------|-----|
| Toplam Dolaylı Vergi Gelirleri | 50.027 | 100 |
| İstihsal Vergisi Geliri | 25.954 | 52 |
| - Dahilde Alınan İ.V. | 8.329 Mil. TL. % 32 | |
| - Tekel Maddeleri Üzerinden Alınan İ.V. | 6.738 Mil. TL. % 26 | |
| - İthalde Alınan İ.V. | 5.775 Mil. TL. % 22 | |
| - Akaryakıt Üzerinden Alınan İ.V. (İthalat dahil) | 5.112 Mil. TL. % 20 | |
| | 25.954 Mil. TL. % 100 | |
| Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi | 4.565 | 9 |
| Gümrük Vergisi Hasılatı | 5.267 | 11 |
| İthalat Damga Resmi | 3.669 | 7 |
| Diğer Bütün Dolaylı Vergiler | 10.572 | 21 |

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi dolaylı vergi gelirlerinin % 9'unu oluşturmaktadır ki bu oldukça yüksek bir orandır.

İthalat üzerinden alınan Gümrük Vergisi ve İthalat Damga Resmi, dolaylı vergi gelirlerinin (11+7 =) % 18'ini sağlamaktadır.

Bu dört vergi dışında kalan tüm dolaylı vergiler hasılatın ancak % 21'ini sağlamaktadır.

(5) Tablo, D. Gelirleri Bülteni, 1976 S: 11, Tablo: 6'daki verilerden faydalanarak düzenlenmiştir.

2 — *Dolaylı Vergi Kayıplarını Azaltıcı Tedbirler :*a) *İstihsal Vergisi Kayıplarını Azaltıcı Tedbirler :*

Dolaylı vergi gelirlerinin % 52'sini sağlayan İstihsal Vergisinin temel hükümleri ve vergiye yöneltilen eleştiriler tebliğin «II - 2» bölümünde belirtilmişti. Bu eleştiriler : İstihsal Vergisinin yeterli gelir sağlayamadığı, ekonomiye yön vermede etkisiz kaldığı, tarafsız olmadığı, yatırım maliyetini arttırdığı, ihracatı olumsuz yönde etkilediği, lüks harcamaları düşük oranda vergilediği, mükellef-idare ilişkilerinde anlaşmazlıkları ve vergiye karşı direnci arttırdığı şeklinde özetlenebilir.

İstihsal Vergisine yöneltilen bu eleştirilerin hemen hepsi verginin genel ve yaygın bir nitelik taşımayıp, daha çok ilk üretim alanında yer alan dar bir mükellef grubunu vergilemek istemesinden doğmaktadır.

1976 yılında İstihsal Vergisinin % 26'sının tekel maddelerinden, % 20'sinin akaryakıttan, % 22'sinin de ithalattan alınmış olması, tekel maddeleri ve akaryakıt dışında kalan ve yurt içinde üretilen tüm mallardan alınan İstihsal Vergisinin bu vergi içindeki payının ancak % 32'den ibaret bulunması, verginin dar bir alanı yüksek oranda vergilemesinden doğan eleştirilere hak verdirecek bir durumdur.

Vergiye tabi mükelleflerin sayısı da bu görüşleri doğrulamaktadır. Yurt içi üretimden (tekel ve akaryakıt hariç) alınan 8.329 Milyon TL. İstihsal Vergisini ödeyen toplam mükellef sayısı 4.000 dolayındadır ⁽⁶⁾.

Bugün çok dar bir alanı vergileyen İstihsal Vergisinin genel ve yaygın bir vergi haline getirilmesi halinde, hiç olmazsa teorik bakımdan, hasılatın artması, ekonomik, politika aracı olarak daha etkin bir biçimde kullanılması, tarafsız hale gelmesi, yatırım maliyetleri ve ihracat üzerindeki olumsuz etkilerinin azalması beklenebilir. Böyle bir gelişme verginin oranının düşürülmesine imkân sağlayacağı gibi vergiye tabi mal ve hizmetlerin niteliği hakkında çıkan anlaşmazlıkları da azaltarak vergiye karşı direncin bir ölçüde kırılmasına, vergi kayıplarının önlenmesine yol açabilir.

İstihsal Vergisi sistemini genel ve yaygın bir hale getirebiliriz.

(6) Kaynak : D. Gelirleri Bülteni 1976, Sayfa : 82, Tablo : 43

DOLAYLI VERGİLER

aa) Kısa Vadeli Bir Çözüm :

Mevcut Verginin Kapsamının Genişletilip, Son İmalat ve Toptan Satış Aşamasına Doğru Kaydırılması

Kısa vadede uygulanması akla gelebilecek ilk tedbir, mevcut verginin kapsamını genişletmek vergiye tabi malları gösteren tablolara yeni maddeleri katmaktır. Daha önce de bu yolda bazı girişimler olmuş örneğin 1964 yılında itriyat ve tuvalet malzemeleri, 1966 yılında ağaçlar, 1970 yılında petrol boru hattı ulaştırması, televizyon imalatı, vergi kapsamına alınmıştır. Ancak malların tek tek sayılarak tek bir aşamada vergi kapsamına alınması vergiye gerekli genişlik ve yaygınlığı kazandıramamıştır. Verginin kapsamının genişletildiği yıllarda hasılatı bir ölçüde artmış, daha sonra gelen yıllarda ekonomi bunu telafi etmiştir.

Aşağıdaki tablo konuya açıklık getirebilir :

TABLO : 5

DAHİLDE ALINAN İSTİHSAL VERGİSİ VE SINAİ HÂSILA İLİŞKİLERİ⁽⁷⁾

| Yıllar | Dahilde alınan (1) | Sınai hâsıla (2) | Oran (3) = (1)/(2) | D. alınan İ.V. artışı (4) | Sınai hâsıla artışı (5) | Elâstikiyet (6) + (4)/(5) |
|--------|-----------------------|---------------------|-----------------------|------------------------------|-------------------------|------------------------------|
| 1963 | 996 | 12.146 | 9,20 | — | — | — |
| 1964 | 1113 | 13.689 | 8,13 | 0,117 | 0,127 | 0,93 |
| 1965 | 1376 | 15.552 | 8,85 | 0,236 | 0,136 | 1,74 |
| 1966 | 1504 | 18.575 | 8,10 | 0,093 | 0,194 | 0,47 |
| 1967 | 1726 | 21.741 | 7,94 | 0,148 | 0,170 | 0,87 |
| 1968 | 2050 | 24.677 | 8,31 | 0,188 | 0,135 | 1,39 |
| 1969 | 2462 | 28.472 | 8,65 | 0,201 | 0,154 | 1,31 |
| 1970 | 3370 | 31.464 | 10,71 | 0,369 | 0,105 | 3,51 |
| 1971 | 4095 | 40.657 | 10,07 | 0,215 | 0,292 | 0,74 |
| 1972 | 5512 | 50.848 | 10,84 | 0,346 | 0,251 | 1,38 |
| 1973 | 6371 | 64.560 | 9,87 | 0,156 | 0,270 | 0,58 |
| 1974 | 8727 | 91.435 | 9,54 | 0,370 | 0,416 | 0,89 |
| 1975 | 11875 | 112.294 | 10,57 | 0,361 | 0,228 | 1,58 |

(7) Tablo : 1976 Bütçe Gelirleri Yılığ, Sayfa : 32

Tablo : 17 ve Sayfa 84, Tablo : 44'den yararlanarak düzenlenmiştir.

Tablonun incelenmesinde görüleceği üzere Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin sınaî hasılaya oranı (sütun: 3) fazla yüksek olmadığı gibi yıldan yıla da önemli dalgalanmalar göstermektedir. Oranın diğerlerine göre yüksek olduğu yıllar verginin kapsamında, nisbetlerinde veya vergiye tabi malların fiyatlarında değişiklik yapılan yıllardır.

Vergi hasılatının sınaî hasılatındaki artışlara karşı elâstikiyeti de verginin kapsamında, oranında veya vergiye tabi malların fiyatlarında artış yapıldığı yıllarda yükselmiş, bu tür düzenlemelerin yapılmadığı yıllarda «1»'in altına düşmüştür.

Örneğin, 1970 yılının Ağustos ayında Finansman Kanunu ile İstihsal Vergisinin kapsamına genişletilmesi ve bazı maddelerin vergi oranlarının artırılması, o yıl sınaî hasıla 10,5 artarken, vergi hasılatının % 36,9 artmasına yol açmış, elâstikiyet 3,51'e yükselmiştir. Bir yıl sonra sınaî hasılada % 29,2 oranında artış olurken İstihsal Vergisi ancak % 21,5 artmış, elâstikiyet de % 0,74'e düşmüştür.

Verginin kapsamında ve oranında sık sık yapılan değişikliklere karşın gelirin sınaî hasıladaki artışları izleyememesi verginin tek aşamada (genellikle ilk üretim aşaması) alınmasının doğal bir sonucudur. Verginin ilk üretim maddelerinin mamûl mal haline geçinceye kadar yüklendiği sınaî katma değer ile tüketicinin eline şimdiiye kadar ticaret ve hizmetler sektöründe yaratılan değerler vergi dışı kalmaktadır. İstihsal Vergisi için ayrıntılı hesap yapılmamasına rağmen toplam dolaylı vergilerin yaratılan ticaret katma değerinin % 2,8'inden, ulaştırma katma değerinin % 4'ünden ibaret olması bu görüşü doğrular niteliktedir (8).

Çağdaş İstihsal Vergisi sistemleri (katma değer vergisi, genel satış vergisi gibi) üretilen mal ve hizmetlerin son tüketicieye satışına kadar yaratılan bütün katma değerleri kavradığı için sınaî hasıladaki artışları yakından izleyebilmekte, kamuya yeterli ve düzenli artış gösteren gelir sağlayabilmektedir.

Bu durumda gayrisafi millî hasıladaki artışları yakından izleyebilmek ve dolaylı vergi kayıplarını önleyebilmek için gerçekleştirilecek radikal çözümün yeni ve çağdaş bir istihsal vergisi

(8) D.İ.E. Türkiye Millî Geliri 1948 - 1972, Sayfa: 99, Tablo: 4 - 17

DOLAYLI VERGİLER

sistemi (katma değer vergisi veya genel satış vergisi) ne geçmek olduğu ortaya çıkmaktadır.

Uzun vadede gerçekleştirilebilecek bu imkânı incelemeden önce, sınırlı ve geçici bir fayda sağlasa bile mevcut sistemi daha iyi hale getirmek için kısa vadede alınabilecek tedbirler üzerinde durmak yararlı olacaktır.

Mevcut İstihsal Vergisini iyileştirmek ve vergi kayıplarını azaltmak için kısa vadede şu önlemler alınabilir:

İstihsal Vergisine tabi mal ve hizmetleri gösteren tablolar yeniden gözden geçirilerek vergi ilk istihsal aşamasından mamûl mal üretimi ve toptan satış aşamasına doğru kaydırılabilir.

Verginin, nihai malların imalâtı ve toptan satışı aşamasına doğru kaydırılması, vergi matrahını büyüteceği için hasılatta düşmeye yol açmadan vergi oranını indirmeye imkân sağlayabilir. Bu imkân ağır bir biçimde vergilenen bazı malların vergi oranını düşürmek ve genel olarak 14 ayrı oranda uygulanan verginin oran sayısını azaltmakta kullanılabilir.

Vergi dışında kalan mal ve hizmet grupları gözden geçirilerek bunlardan gerekli görülenler verginin kapsamına alınabilir.

Vergiye tabi malların tanımında açıklık getirilerek, aynı malın üretim teknolojisi farklı olsa bile aynı oranda vergilendirilmesi sağlanabilir.

Vergide halen mevcut spesifik tarifeler «advalorem» hale getirilerek, fiyat hareketlerinin vergiyi aşındırmasına engel olunabilir.

Verginin kapsamının genişletilmesi ve nihai malların üretim ve toptan satışı aşamalarına kaydırılması, vergiye tabi mükelleflerin sayısını artırırken niteliğini de değiştirecektir. Bugün daha çok Kamu İktisadi Teşebbüslerini ve ana istihsal maddeleri üreten az sayıdaki büyük özel sektör kuruluşlarını kavrayan vergi kapsamı genişletilip toptan satış aşamasına doğru kaydırıldıkça, daha küçük çapta ve çok sayıda özel firmayı da kapsamına alacaktır. Bu, mevcut verginin büyük ölçeklerde üretim yapan az sayıdaki firmayı kavramaktan ileri gelen idarî kolaylıklarını azaltacak, idarenin yükünü ve mal hareketlerini izlemek için sarfetmesi gereken çabaları arttıracaktır.

Ancak İstihsal Vergisi hasılatını arttırmak için gerçekleştire-

rilmesi gereken asıl köklü dönüşümün er veya geç genel ve yaygın nitelikli çağdaş bir satış vergisi sistemine geçmek olduğu düşünülür ve böyle bir sistemin idarece izlenmesi gereken mükellef ve işlem sayısını çok büyük ölçüde arttıracığı gözönüne alınırsa, idarenin şimdiden kendini hazırlaması ve gelecekteki başarı imkânını denemesi bakımından bu riski göze alması yerinde olacaktır.

Kısa vadede alınacak bu tedbirlerin İstihsal Vergisinin yapısından ileri gelen ve ilgili bölümde açıklanan bütün malî, ekonomik sakıncaları ortadan kaldıracığı düşünülmemelidir. Tedbirlerin hasılat üzerindeki olumlu etkisi kısa süreli olacak, buna karşılık verginin kapsamının genişletilip nihai malların imalât ve toptan satışı safhalarına doğru kaydırılması vergi mükerreriği yaratabilecek, bunu önlemek için ilk madde indirimi sisteminin çalıştırılması zaman kayıplarını ve mükellef-idare anlaşmazlıklarını arttırabilecektir.

bb) Uzun Vadeli Köklü Çözüm :

Çağdaş Bir İstihsal Vergisine Geçiş

Yürürlükteki İstihsal Vergisinin sakıncalarını gidermek, GSMH'daki artışları izleyen ve kamuya yeterli gelir sağlayan bir düzen kurabilmek için çağdaş İstihsal Vergisi sistemlerinden birine geçmek gerekmektedir.

Çağdaş İstihsal Vergisi sistemleri denilince akla Genel Perakende Satış Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi genel ve yaygın tüketim vergileri gelmektedir.

Yatırım malları üzerinden ödenen vergilerin indirilmesine imkân sağlayan tüketim tipi katma değer vergisi ile genel perakende satış vergisi aslında özdeş vergilerdir.

Zira tüketim tipi katma değer vergisinde bir firmanın satışları üzerinden kestiği vergilerden yatırım malları da dahil bütün alışları için ödediği vergilerin indirilmesine imkân sağlanmaktadır. Ara safhaların vergileri devamlı olarak indirildiği ve bu indirim işlemi son tüketiciye kadar sürdürüldüğü için indiri-

DOLAYLI VERGİLER

lemeyip devlete ödenen vergi perakende satışta tüketiciden alınan vergidir ⁽⁹⁾.

Aynı oranda uygulanmaları halinde son aşamada aynı matraha ve aynı miktar hasıllata ulaşmalarına karşı her iki verginin tahsil usulü birbirinden farklıdır.

Genel perakende satış vergisinde ara malların satışı vergiye tabi olmadığından bir malın içindeki tüm sınıai, ticari katma değerler ile hizmetlerin katkısı perakende satış aşamasında ve bir defada vergilenir.

Katma değer vergisinde ise ilk üretimden perakende satış aşamasına kadar üretim-dağıtım zinciri içinde yer alan her firma kendi yarattığı katma değer vergisini öder. Her safhada ödenen bu vergilerin toplamı ise perakende satış aşamasında son tüketicinin ödediği K.D.V.'ne eşittir.

Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye ülkelere ortak bir genel tüketim vergisi bulmak durumunda kalan Mali ve Fiskal Komite (Neumark Komitesi) bu iki vergiyi karşılaştırarak katma değer vergisi önermişti.

Bunun başlıca sebebi katma değer vergisinde, genel satış vergisinde bulunmayan otokontrol özelliğinin mevcut olması ve verginin bir çok aşamada tahsil edilmesi, dolayısıyla her hangi bir safhada zincirin kopması halinde daha önce tahsil edilen vergilerin ziyana uğramamasıdır. Perakende satış vergisinin tek safhada tahsil edilmesi hem bu safhada tahsil edilecek verginin miktarını yükselterek vergiden kaçınmanın çekiciliğini arttırmakta hem de satışların gizlenmesi halinde mal üzerinden alınacak tüm verginin kaybına yol açmaktadır.

Bu nedenlerle topluluğa katılan ülkeler katma değer vergisini tercih etmiş ve sıra ile yürürlüğe koymuşlardır. Ülkemizde de

(9) Bunu matematik olarak göstermek mümkündür. Millî Gelir formülünü ara mallar (N)'i de ekleyerek ifade edersek:

$$Y + N = I + C + N$$

Tüketim tipi katma değer vergisinde bütün ara malların alışı üzerinden ödenen verginin indirilmesine imkân sağladığından verginin matrahı:
 $Y + N - (N + I) = I + C + N - (N + I)$ $Y - I = C$ tüketim harcamaları olarak bulunur.

malî idare katma değer vergisine geçmenin hazırlıklarına girişmiş bu nedenle bir tasarı oluşturulmuş ve personel eğitimine başlanmıştır.

Katma değer vergisi başarılı bir biçimde uygulandığı takdirde şu avantajları sağlayabilir.

Sanayi, ticaret ve hizmetler sektöründe yaratılan tüm katma değeri kapsamına alacağı için bugünkü İstihsal Vergisinin çok yüksek olan nisbetleri indirilebilir. Nisbetlerin indirilmesi vergi hasılatında bir düşüşe yol açmayacağı gibi vergiden kaçınmanın çekiciliğini de azaltarak vergi kayıplarını önleyebilir.

Yapısında taşıdığı otokontrol özelliği dolayısıyla vergi kaçakçılığını sınırlandırabilir.

Bugünkü İstihsal Vergisinde, verginin kapsamı ve ilk madde indirimi konularında mükellef ile idare arasında çıkan anlaşmazlıkları ortadan kaldırabilir. Farklı nitelikler taşıdığı veya farklı metodlarla üretildiği iddialarıyla vergiye tabi malların vergi dışı bırakılmasını önleyebilir.

Genel ve yaygın bir biçimde uygulanacağı için sektörler arası sapmalara neden olmaz, ekonomi politikasında etkili bir araç olarak kullanılabilir.

Yatırımlar ve ihracat üzerinde genel ve gerçekçi bir teşvik tedbiri gibi etki yapar.

Lüks hacramaların daha ağır bir biçimde vergilendirilmesine imkân sağlayarak bu alandaki vergi potansiyelini değerlendirebilir.

Verginin bu olumlu sonuçları verebilmesi etkin bir biçimde uygulanmasına bağlıdır.

Az sayıda, ana üretim işletmelerini vergilemeye çalışan bugünkü İstihsal Vergisine geçişin temel nedeninin Genel İstihlak ve Muamele Vergilerinin başarısız uygulamaları olduğu unutulmamalıdır. Genel İstihlak Vergisi ancak bir yıl uygulanabilmiştir. Muamele Vergisi ise 1929-1959 yılları arasında 30 yıl yürürlükte kalmış ancak çeşitli düzenlemelere karşı uygulamada başarıya ulaşamamıştır. Muamele Vergisinde başarısızlığın başlıca nedenleri ekonomik yapının çok sayıda küçük işletmelerden oluşması, idarenin etkisizliği ve verginin yapısında otokontrolü sağlayıcı bir özellik taşınamamasıdır.

DOLAYLI VERGİLER

Bugün yeniden geniş kapsamlı ve yayılı bir vergi sistemine geçerken şartları yeniden değerlendirmek gerekmektedir. Bize göre :

Ekonomik yapının geçen 28 yılda gelişmesine ve büyük çapta üretim yapan firmaların sayısının artmasına karşılık ekonomimizde küçük ve orta işletmeler sayı ve önemlerini korumaktadırlar. 1974 yılında dahilde alınan istihsal vergisi mükelleflerinin sayısı 4.124 iken, gerçek usul ve gelir vergisine tabi tüccar ve serbest meslek erbabının sayısı 602.692, kurumların sayısı 11.101 dir. Bu kişi ve kurumların katma değer vergisine de tabi olmaları düşünülürse, vergi 1974 yılında uygulamaya konulsaydı 613.793 mükellefi olacaktı.

Dört bin civarındaki ana üretim işletmesinden, çoğu küçük ve orta çaptaki 613.793 imalatçı, toptancı ve perakende satıcı bir mükellef kitlesine yönelmenin, idarenin yükünü ne ölçüde arttıracığı kolayca tahmin edilebilir. İdare bu yükü taşımaya hazır mıdır? Mevcut vergi idaresi ne yazık ki bu yükü taşıyabilecek durumda değildir. Ancak etkin bir vergi idaresi kurabilmek için gerekli personeli ve diğer imkânları bulmak bakımından ülkemiz 28 yıl öncesine göre çok avantajlı durumdadır. Verginin kamu maliyesindeki önemini kavrayan ve iyi vergi tahsil etmenin ilk şartının etkili bir vergi idaresi kurmak olduğuna inanan hükümetler böyle bir idareyi kısa sürede yaratabilirler.

Katma değer vergisinin yapısında otokontrolü sağlayıcı bir özellik taşıdığı doğrudur. Bu Muamele Vergisinde olmayan bir avantajdır. Ancak katma değer Vergisinin yapısındaki bu özelliğe fazla bel bağlayıp, idare gerekli etkinliğe kavuşturulmazsa, büyük hayal kırıklıklarına uğramak kaçınılmazdır. Çünkü K.D.V.'nin yapısında kuramsal olarak var olan otokontrol özelliğinin işlenmesi, üretim-dağıtım zincirinin ilk ve son halkalarını oluşturan ilk madde üreticileri (veya ithalatçıları) ile tüketicilerinin davranışlarına bağlıdır.

Tüketici, alımları için belge istemezse, ilk madde üreticisi, sanayici, toptancı ve perakendeci kolaylıkla vergiye karşı bir tutuma girip (bu ortak tutum için sadece Gelir ve Kurumlar Vergisinden kaçınmak arzusu bile tek başına yeterli bir sebeptir) bir kısım işlemlerini rahatlıkla K.D.V. sistemi dışında yürütebilirler.

- Tüketici, alımları için belge istese bile, ilk madde üreticileri,

ithalatçılar ve sanayiciler bir kısım işlemlerini vergi dışı bırakabilmek için zinciri baştan koparmaya çalışabilirler. Eğer bu kesim o günkü piyasa şartları içinde tüketiciye göre kuvvetli durumda ise (tekelleşme, mal darlığı, tüketici karşısında birlikte hareket etme gibi nedenlerle) bu isteklerini tüketiciye rağmen gerçekleştirebilirler.

Zincir baştan veya sondan gelen bir zorlama ile bir defa koştuktan sonra artık K.D.V.'nin otokontrol özelliğinden söz edilemez. Arada yer alan toptancı veya perakendeci tüccarın bu durumlarda yapabileceği şey yok denecek kadar azdır. Kaldı ki bu kesimin de zincirin kopmasından hiç olmazsa gelir vergisi yönünden çıkarları olduğu unutulmamalıdır.

Bu yüzden verginin yapısında kuramsal olarak var olan otokontrol özelliğinin çalışabilmesi için idarenin ilk istihsal kuruluşları ve perakende aşamada etkin bir kontrol düzeni kurması, ekonomideki mal akımını yakından izleyebilmesi gerekecektir.

Sonuç olarak diyebiliriz ki etkin bir mali idare yaratarak katma değer vergisine geçildiği takdirde ülkemizde de G.S.M.H.'daki artışları izleyen, vergi kayıplarını en az düzeye indiren bir İstihsal Vergisi sistemi kurulmuş olacaktır.

b) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde Kayıpların Azaltıcı Tedbirler :

Tüm dolaylı vergi gelirlerinin % 9'unu sağlayan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, konusuna giren işlemleri oldukça ağır bir biçimde vergilendirmektedir. D.İ.E., mali kuruluşların ödedikleri dolaylı vergilerin, yarattıkları katma değer % 26,9'una ulaştığını hesaplamıştır ki, bu diğer bütün sektörlerinkinden yüksek bir vergi yükünü temsil etmektedir.

Verginin mükellefi olan banka ve sigorta şirketlerinin devletin sıkı denetiminde bulunan ciddi kuruluşlar olması bu verginin hemen hemen kayıpsız tahsiline imkân sağlamaktadır.

Bankalar dışında ikrazatçılık yapan, menkûl kıymet ihracına ve alım satımına aracılık eden özel şahısların faaliyetlerini tam olarak kavramayı mümkün kılacak mevzuat değişiklikleri ile kambiyo muamelelerinde verginin oranının yükseltilmesi, bu alanda vergi hasılatını arttırıcı tedbirler olarak sayılabilir.

c) Gümrük Vergilerinde Kayıpları Azaltıcı Tedbirler :

Gümrüklerde alınan Gümrük Vergisi ve İthalat Damga Resminin hasılatı ithalât imkânlarına sıkıça bağlıdır. İthalat imkânlarının daraldığı yıllarda hasılat da azalmaktadır.

Halen gümrüklerde alınan vergilerin nisbetleri yüksektir. Gümrük Vergisi ve İthalat Damga Resmi, toplam dolaylı vergilerin $(11 + 7 =)$ % 18'ini sağlamaktadır. Buna ithalatta alınan İstihsal Vergisi de eklenirse toplam dolaylı vergilerin % 30'unun gümrüklerde tahsil edildiği ortaya çıkar.

Gümrükte alınan vergilerin yüksek oranlara varması kaçak ithalatı çekici hale getirmektedir. Kaçak ithalatı önleyici idari tedbirler yanında bu tip ithalatın çekiciliğini azaltıcı nisbet indirimleri de düşünülmelidir.

Bilindiği üzere Bakanlar Kurulu 474 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanarak Gümrük Vergisi nisbet ve hadlerini muafiyete kadar indirebilmektedir. Bu imkânın her zaman yerinde kullanıldığı söylenemez. Bazen iç piyasadaki fiyat artışlarını önlemek, bazen üretim açığını karşılamak amacıyla Gümrük Vergisi oranları azaltılmakta hatta «0»'a indirilmektedir.

Uzun süre düşük nisbet uygulanması yurt içi üretimi engellediği gibi, nisbetin muafiyete kadar indirilmesi ithalde alınacak damga resmi, rıhtım resmi ve istihsal vergisini de ortadan kaldırmaktadır. Bu bir yandan çok önemli gelir kaybına yol açarken bir yandan da iç üretim aleyhine durum yaratmaktadır. Zira ithali istihsal vergisine tabi olmayan bir malın yurt içinde imâl edilen benzeri vergiye tabi olmaktadır.

Yine yatırımları teşvik için sağlanan gümrük muafıkları ve taksitlendirmeleri bir yandan devleti önemli gelir kayıplarına uğrattırırken öte yandan yurt içi üretimi engellemektedir. Bir yatırım malı ithal edilirken vergi muafığı sağlandığı halde aynı yatırım malının yurt içinde imali halinde yüklendiği dolaylı vergilerin iade edilmemesi, ithalâtı yerli üretim aleyhine teşvik etmektedir.

Bu malî ve ekonomik sakıncaların gözönünde tutularak Gümrük Vergisinde 474 sayılı Kanunun tanıdığı indirim imkânının gerektiği ölçüden ve süreden fazla uygulanmaması doğru olacaktır.

d) Diğer Dolaylı Vergilerde Gelir Artırıcı Tedbirler :

İstihsal Vergisi, Banka Sigorta Muameleleri Vergisi, Gümrük ve İthalatta Alınan Damga Vergileri dışında kalan dolaylı vergiler, toplam dolaylı vergi hasılatının ancak % 21'ini sağlayabilen, bir kısmı çağın gerisinde kalmış, bir kısmı da genel bir istihsal vergisi sistemi kurulduğu takdirde ortadan kaldırılması gereken vergilerdir.

Ancak kısa vadede bu vergilerde de hasılat arttırıcı bazı düzenlemeler yapılması düşünülebilir. Bunlar şöylece sıralanabilir :

- Nakliyat Vergisi karayoluyla şehirlerarası yük ve yolcu taşımalarını da kapsamına alacak şekilde yeniden düzenlenebilir.

- Boru hattı ile yerli ham petrol nakliyatı için konulan spesifik tarife «advalorem» hale getirilebilir.

- Bina inşaat vergisinde belediye sınırları yakınındaki inşaatlar vergi kapsamına alınabilir. İstisnalara ait hükümler gözden geçirilebilir.

- Şeker İstihlâk Vergisinde tarife «advalorem» hale getirilebilir.

- İşletme Vergisinde vergiye tabi eşyayı tanımlayan listelere açıklık kazandırılabilir. Verginin oranları sayıca azaltılıp, indirilebilir. Nüfusu 30 bini aşmayan yerlerde verginin uygulanmamasının yarattığı gelir kaybı ve adaletsizlikler giderilebilir.

- Taşıt Alım Vergisinin kapsamı lüks motorlu deniz araçlarını içine alacak şekilde genişletilebilir. Verginin net ağırlık yerine fiyat hareketlerinden etkilenmeyecek yeni bir tarifeye kavuşturulması düşünülebilir.

- Emlâk Alım Vergisinde rayiç bedelin takdiri yetkisi inceleme elemanlarına verilerek takdir işlemleri hızlandırılabilir. İskân belgesi alınmadan kullanılan binaların vergilendirilmesini sağlayıcı mevzuat değişiklikleri yapılabilir.

- Damga Vergisinde maktu tarifelerin bir kısmı nisbî hale getirilebilir. Maktu kalması zorunlu olanların miktarı arttırılabilir. Noterlerin ve resmi dairelerin damga vergisiyle ilgili yükümlülükleri müeyyideye bağlanabilir. İlân ve reklâmların daha etkin bir halde vergilendirilmesini sağlayıcı mevzuat değişiklikleri getirilebilir.

- Harçların kapsamı genişletilebilir. Maktu harçların tutarları arttırılabilir. Makbuz mukabili ödeme usulü yaygınlaştırılabilir.

DOLAYLI VERGİLER

KAYNAKLAR :

- BROCHIER, M.: Economie Financière, Paris, Presses Universitaires de France 1963
- BULUTOĞLU, K.: Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1970
- BÜYÜKERŞEN, Y.: Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi, E.İ.T.İ.A'nı Yayın No.: 71/37
- CANDIR, T.: Özel Tüketim Harcamaları; D.P.T. Yayını, Ankara, 1972, S: 31
- DENUZIERE, M.: Enquête Sur La Fraude Fiscale, Paris, Edition Speciale, 1973
- DUNAND P., et XAVIER D.: Promlems Budgetaires Contemporains, La Prevision Des Recettes et Les Budgets De Programme, Paris; Presse Universitaires de France, 1970
- KIZILYALLI, H.: Türk Vergi Sisteminin İstatistikî Analizi, D.İ.E. Yayını, Üniversiteler-arası İstatistikçiler Konferansı
- MARGAİRES, A.: La Fraude Fiscale et Ses Succedanes (Comment On Echappe à l'Impôt) Lausanne, Imprimerie Vaudoise, 1971
- OCAKÇIOĞLU, B.: K. D. Vergisinde Perakende Safhanın Vergilendirilmesi, Tebliğ. Türkiye'de Katma Değer Vergisi, İ.A.V. Yayını, İstanbul, 1974
- PRIGENT, F.: La T.V.A. Est-Elle De Nature A Limiter La Fraude, Librairie Sirey, Paris
- TROTTOBAS, L.: Finances Publiques, I. Partie, Le Bud et, Paris Dalloz
- TUNCER, S.: Katma Değer Vergisinde Vergi Oranı ve Tablolar Tebliğ, Türkiye'de Katma Değer Vergisi, İ.A.V. Yayını, İstanbul, 1954
- Documents De L'Assemblée Nationale, Annexe Aux Procés-Verbaux Des Séances Annexe, No.: 328
 - Devlet Gelirleri Bülteni, 1969 Yılı, Sayı : 24, Gelirler Gen. Md. Y.
 - Devlet Gelirleri Bülteni, 1971 Yılı, Sayı : 27, Gelirler Gen. Md. Y.
 - Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1976 Gelirler Gen. Müd. Yayını
 - Türkiye İstatistik Yıllığı, 1971, D.İ.E. Yayını
 - Türkiye Millî Geliri, Kaynak ve Yöntemler, 1948 - 1972, D.İ.E. Yayını, 1973
 - 1973 Programı, DPT Yayını, 1973
 - Guide Statistique de L'Europe des Neuf : B.N.P. Paris, 1973

GENEL TARTIŞMA

Halim Akbaş — Vergi sisteminde yapılacak değişiklikler konusunda yine böyle bir toplantı 25 Ocak 1972'de yine bu Dernek tarafından tertiplenmişti ve ben de o toplantıya iştirak etmiştim. O toplantıda yayınlanan bir kitap da var. Bu kitapta, önerilerim şöyle alınmıştı: «Maliye Bakanlığı garip bir vergi prensibi uygulamaktadır. Vergi ödeyenlerden daha fazla istemek, ödemeyenden de hiç vergi almamak. Maliye Bakanlığı bu prensibi bir tarafa bırakarak, mevcut vergileri gereği gibi uygulamalı. Ancak etkili uygulamanın sonunda, bütçe açığı çıkarsa, bunları kapamak için yeni vergiler veya yöntemler getirebilirler. Resmî Gazete'de yayınlanan mükelleflerin ödedikleri vergi rakamları, gelir vergisi alımında büyük potansiyelin mevcut olduğunu, ciddi bir kontrolle veya getirilecek yeni vergileme teknikleriyle bu vergilerin hasılatının yükseltilebileceğini ortaya koymaktadır. Gelir vergisini tabana yayabilmek için tarımdan, serbest meslek sahiplerinden, küçük tacirlerden ve esnaftan vergi alınmasını sağlayacak yeni sistemler getirilmelidir. Servet beyannameleri de bu alımda etkili bir kontrol aracı olarak kullanılmalıdır. Vergide oto-kontrol için «işletme vergisi» adı ile alınan yeni vergi lhdasına katıyen lüzum yoktur. Gider beyanı ve giderlerin belgelerle tevsiki, gelir vergisinde oto-kontrol sistemini sağlayabilir. Ayrıca defterlerde sık sık kayıt nizamı kontrolü yapılması çok faydalıdır. Fatura alıp vermek terbiyesinin geliştirilmesinin vergi gelirini olumlu yönde etkileyebileceği kanısındayım,» demiştim.

Şimdi, efendim hepinizin malûmu, dünyanın hiç bir yerinde vergi sempatik değildir. Kimse, dünyanın hiç bir yerinde vergiyi rahat rahat ödemek istemez. Ama, o ödediği verginin çok kısa bir müddet sonra devlet veya belediyeler tarafından, yani vergiyi alan müesseseler tarafından kendisine hizmetler olarak iadesini gördüğü zaman, bu vergi, kendisine âdeta sempatik bir şekle bürünerek geri gelmiş olur. Türkiye'de ve birçok memleketlerde tatbikatını belki görebiliriz. Vergi kayıpları çok büyük oluyor. Sabahki oturumda, bundan evvelki toplantılarda duyduk. Bendeniz Büyük Millet Meclisi'nde, Finansman Kanunu Geçici Komisyonunda da bir konuşma yapmıştım: Bütün buralarda müşahede ettiğim şudur: Vergi kanunları inceleniyor, vergi kanunlarının olumluluğu veya olumsuzluğu tartışılıyor, fakat vergi tahsilâtı yönü hemen hemen ihmal ediliyor, yahut dile getirilmiyor gibi geldi bana. Bugünkü konuşmalarda da bunu müşahade ettim. Şöyle bir yöntem, tahmin ediyorum çok verimli olabilir. Bir kere devlet, vergiyi alacağı şahsa, içtimaî seviyesini, ticarî kazancını, tahsilini ve yaşam tarzını göz önüne alarak, bir asgarî geçim indirimi demiyeyim, biraz onun üstünde olmak üzere, bir hak tanımalı. Demeli ki, sen-4 kişilik bir nüfus sahibisin, yüksek tahsil sahibisin, şöyle bir içtimaî mevkilîn var. Sen herhalde ayda beşer bin liradan senede 60 bin lirayı zâtî aile ihtiyaçları için harcamaktasın. Fakat devletimiz fakirdir, bu 60 bin lirayı birdenbire senin vergi matrahından düşüp sana iade edemez. Fakat senelerle nispetler yükselttilere bir miktara ulaşabilir. Bu senelerde, meselâ beşte biri, yahut altıda biri, sekizde biri olarak bu mükellefe bir hak tanımalı. O mükellef de bu sekizde bir elde edeceği hakkı temin edebilme gayesiyle,

TARTIŞMA

fatura toplamak mecburiyetinde kalacaktır. Bu faturayı bakkalından da alacak, kasabından da alacak, kundura aldığı dükkândan da isteyecek, ve bu şekilde bir fatura alma - verme terbiyesi ihdas edilecek. Bu bütün dünyada var. Burada misallerini muhtelif vesilelerle göstermiştim. Tekrar arz edebilirim. Muhakkak ki pek çok kimseler Avrupa'ya gitmiştir, orada en ufak bir mağazadan alışverişinde derhal bir fatura kesilir. Bu fatura üç nüshadır ve küçük yapraklar halindedir. Bir nüshası müşteriye veriliyor, bir nüshası müessesenin malî dosyasına konuluyor. Bir nüshası da müessesenin ticarî dosyasına konuyor. Bu şekilde müesseseler sattıkları hakiki malların değerini faturalarıyla ispat etmiş oluyorlar. Ben Türkiye'de bir tek firmadan böyle bir şeyi istemeden alabildim. Beymen Müessesesinden bir gömlek almıştım, paketin içinde faturam çıktı. Farkında da değildim.

Şimdi bu ne olacak? Türkiye'de öyle yaygın bir faturasız alış-veriş var ki, bugün bunu dile getiren rakamları çok küçük gördüm ben. İstanbul'da, Lâleli'de, yalnız müşterisi vergi mükellefi olan tacirler, müşteri kendisini zorladığı için, veyahut da yaptığı ithalâtı sarf göstermek gayesiyle —çünkü bir girdisi vardır, onu sarfetmek mecburiyetindedir— fatura kesmektedir. Bunun haricinde tüm gıda maddeleri, tüm giyim eşyaları, tüm hizmetler faturasız kalmaktadır. Biraz evvel beyefendilerin de belirttikleri gibi, faturalıyı takip etmek nispeten kolaydır. Fakat faturasız takip etmek hiç imkânı olmayan bir şeydir. Ben çok temenni ederdim, benim gibi birkaç dinleyici de böyle bir izahta bulunsunlar. Türkiye'de yeni bir vergi ihdasına hiç lüzum yok. Mevcut gelir vergisini tam tatbik edelim. Gelir vergisi ne istiyor? Vesika mecburiyeti istiyor. Vesika nedir? Malı alırken, satarken fatura kesmektir. Ami biz fatura kesmiyoruz, fatura da istemiyoruz. Çünkü istesek ne olacak? Bize hiç bir menfaat temin etmiyor. Üstelik o satıcı ile çelişkiye düşüyoruz. Ama Maliye bana derse ki, sen faturalarını topla, topladığın faturalardan sonra ben sana onun sekizde biri kadar bir vergi iadesi yaparım, o zaman gırtlığına basarım o manavın, o kuduracının. Faturamı toplarım ve senede, nasıl ki ticarî muamelem için topladığım faturalar vardır, bir de ev geçimi için toplayacağım fatura dosyası olacaktır. Ve beyannamemde yazacağım ben onu. Şu kadar liralık harcamayı yaptım deyip, sekizde birini de vergimin matrahından düşeceğim. Bu yapılamıyor. Ben çok temenni ederim, sabahleyin bahsedildiği gibi, daha bilinmeyen, bizim bünyemize intibakı belki uygun neticeler vermeyecek olan yeni vergiler ihdasına gitmektense, bünyemizin alışmış olduğu ve hiç kimsesi göcundurmayacak, herkesin kazancı nispetinde vergisini vereceği bu Gelir Vergisi sistemi yürütülsün, verginin özünde olan faturalama sistemini ihdas edilsin. Bakınız size bir iki ilden misaller getireyim. Dün bunun rakamlarını, buraya, toplantiya getirmek için aldım. Rize bölgesinde çay ekicilerinde Çay-Kur Genel Müdürlüğü resmen 4 milyar lira para ödüyor, bir sezonda. Çay-Kur fabrikalarında çalışan 40 bin işçi var. Bunlar senede 6 ay çalışıyor, 3 milyar lira da onlar fabrikalardan resmen ücret alıyorlar. Etti 7 milyar. 2-2,5 milyar lira civarında da bu bölgenin fındık, narnciye ve diğer tahıl ürünleri var. 10 milyar lira Rize'ye ve komşusundaki bir ile resmen giren ve belirlenen bir paradır. 10 milyar lira giren bir şe-

hirde, para o şehirde harcanıyor manâsını da taşır. Demek ki Rize'deki tüccarın, esnafın, hizmet erbabının eline 10 milyar lira giriyor. Bu 10 milyar liradan yüzde 10 kâr edilse, 1 milyar lira eder. 1 milyar liradan da yüzde 20 vergi alsanız 200 milyon lira eder. Acaba Rize ve bölgesinde, o iki vilâyette, Maliye'nin topladığı vergi ne kadardır? 200 milyon değil, tahmin ediyorum 2 milyon lira civarında kalır. Çünkü alışlar, satışlar tamamen faturasızdır.

Bir tek istirhamımız —şahsi kanaatim olmakla birlikte ben bunu şahsım adına da söylemiyorum, biraz da piyasaların ezgisi olarak size naklediyorum— vergi ödemek zorunda kalan piyasalar, diğer piyasaların ödemediği vergiyi sırtlarında taşımaktadır. Bir yaygınlaştırma lâzım. Fatura alma ve verme mecburiyetini koyalım ama, bu mecburiyetle beraber de mükellefe vergi iadesi temin edelim. Tevsik edecekleri vesaikle. Maruzatım bu kadar efendim. Teşekkür ederim.

Talât Saral — Efendim sayın Bilgen'e, özellikle istihsal vergisi ve buna bağlı olarak Katma Değer Vergisi konusunda belirttikleri çok belirli ve çok net görüşleri için önce teşekkür etmek isterim.

Türkiye'de maalesef vergi sistemi denince, ilk akla gelen husus, gelir vergisi ve gelir vergisi denince de, en az geçim indirimi ve tarifedir. Ancak Türkiye'de gelir vergisinden başka vergiler de vardır. Ve Türkiye'de gelir vergisi dışında kalan, özellikle dolaylı vergiler içerisinde yer alan istihsal vergisinin, gider vergileri sisteminin, ekonominin gelişmesi ve değişmesi üzerine çok önemli etkileri vardır. Ve bu etkiler şimdiye kadar maalesef olumsuz yönde olmuştur.

Sayın Bilgen, gider vergilerinin, özellikle istihsal vergisinin bugüne kadar nasıl bir gelişme izlediğini, ekonomiye nasıl olumsuz etkilerde bulunduğunu çok iyi izah ettiler. Ben bu konuya, bir kelime ile şunu ilâve etmek isterim: Gider vergileri aslında tersine atılmış bir adımdır. Türkiye ta 1920'lerde çok safhali bir muamele vergisini uygulamaya cesaret edebilmiş, fakat bunun ömrü kısa olmuştur. Fakat ondan sonra iki safhali muamele vergisine geçmiş ve daha sonra tek safhali üretim üzerine oturtulmuş bir muamele vergisini benimsemiştir. Halbuki dünyadaki gelişme, muamele vergileri alanında tesirli olmuştur. Tek safhali vergiden iki safhali vergiye, iki safhali vergiden yaygın vergiye, satış vergisine veya Katma Değer Vergisine gitmiştir. Bir kere başlangıç noktası budur.

Diğer taraftan, bir verginin başlıca özelliği, ekonomideki değişme ve gelişmeleri yakından izlemesi olmalıdır, ve onun başarısı buna bağlıdır. Eğer vergi bu özellikten yoksunsa, o verginin başarılı olmasına, hem idare bakımından, hem mükellef bakımından başarılı olmasına imkân yoktur.

İstihsal vergisi, Türkiye gibi kalkınmak isteyen ve kalkınmasını sanayileşmeye bağlayan, o stratejiyi tespit etmiş olan, benimsemiş olan bir ülke için, sanayileşmeyi ve üretimi cezalandırmaktan başka özelliği olmayan bir vergidir. O bakımdan istihsal vergisinin Türkiye'de artık uygulanma olanağı kalmamıştır. İstihsal vergisinin mutlak surette terk edilmesi büyük bir zorunluluk haline gelmiştir. Bir verginin idarî kolaylığı olması,

TARTIŞMA

bu verginin uygulanması için gerekli bir şarttır, fakat yeter bir şart değildir. Bunun dışında çok daha önemli vergilendirme prensiplerinin o vergide aranması gerekir.

Katma Değer Vergisi konusunda özellikle sabahleyin belirtilen bir takım olumsuz endişeleri ben şahsen biraz yersiz buldum. Bu proje ile ilgili, sorumlu olan bir kimse olarak şunu belirtmek isterim ki, Katma Değer Vergisi şu veya bu ülkenin, şu veya bu dış etkinin tesirinde yapılan bir çalışma; veya onlardan esinlenerek Türkiye'de uygulanmak istenen bir vergi değildir, bir özentî değildir. Katma Değer Vergisi Türkiye'de istihlal vergisinin sanayi için teşkil etmiş olduğu olumsuz sonuçların giderilmesini amaçlayan büyük bir vergi reformudur.

Katma Değer Vergisi konusunda Türkiye'de beş yıldan beri hazırlık yapılmaktadır. Bugünden yarına uygulanabilecek bir vergi değildir. Bu hazırlık, tasarı hazırlaması şeklinde olmuştur, teknisyen kadroların yetiştirilmesi şeklinde olmuştur, kamuoyuna açılmıştır. Şimdiye kadar dört tasarı hazırlanmıştır ve her tasarı akademik çevrelerin, ilgili meslek teşekküllerinin, mükelleflerin eleştirilerine açık tutulmuştur. Alınan yeni görüşlerin ışığı altında, yeni tasarılar geliştirilmiştir. Aynı zamanda bu son tasarı, ekonomiye bizzat uygulanmak suretiyle, bir kanunmuş gibi bunun bir provası yapılmak suretiyle, uygulandığı takdirde ne gibi sonuçlar vereceği hususu da araştırılmıştır. Ve bu araştırmaya sadece sanayiciler değil, toptancı mükellefler, perakendeci mükellefler ve özellikle küçük esnaf dahi iştirak ettirilmiştir. Ve bugün maalesef bazı eski maliyecî meslektaşlarımızda gördüğümüz endişeleri veya tepkileri, bu provaya iştirak eden küçük esnafta dahi görmüş değiliz.

Katma Değer Vergisi konusunda o kadar olumsuz endişelere veya düşüncelere ben şahsen katılamıyorum. 1950'lerde Gelir Vergisi gibi yepyeni, Kurumlar ve Usul Kanunu gibi Türkiye için yepyeni bir sisteme geçmeye cesaret eden Türkiye, 1977'lerde bu sisteme rahatlıkla geçebilir. Yalnız sayın Bilgen'in endişelerine de iştirak ederim. Katma Değer Vergisi sadece meclisin çıkarmış olduğu ve idarenin uygulamak zorunda kaldığı bir kanun değildir. Mutlak surette idarenin buna göre yeniden organize edilmesi, denetim sisteminin, yargı sisteminin, hatta serbest malî müşavirlik müessesesinin yeniden düzenlenmesi ve mekanizasyonun Türkiye'de vergi idaresince uygulanabilir duruma getirilmesi şartı, bu verginin başarılı olarak uygulanması için zorunludur. Ve aynı zamanda Gelir Vergisi'ndeki götürülük müessesesinin —ki Gelir Vergisi sisteminin yumuşak kanununu teşkil eder— yeniden ele alınması ve ona göre Katma Değer Vergisine aktarılması gerekmektedir. Çünkü gerek Gelir Vergisi, gerek Katma Değer Vergisi, her ikisi de millî gelir içerisinde aynı baz'a oturan, aynı tabana oturan iki vergidir. İkisi de millî gelir vergisidir. Aralarında yakın bir bağlantı vardır. Bunlar arasındaki bağlantının olumlu sonuç verebilmesi için, mutlak surette Gelir Vergisi'ndeki bir takım müesseselerin de günün şartlarına uygun hale getirilmesi gerekir. O bakımdan bu hususu açıklamakta yarar gördüm.

Sayın Bilgen'e sormak istediğim bir husus var, o da şu : Türkiye gibi ortalama yıllık yüzde 20 fiyat artışının olduğu bir ülkede, spesifik vergiler,

bir anlamda, konusunu ettiği olaylardan vergi almama veya çok az vergi alma anlamına gelmektedir. Örneğin, Petrol, Türkiye için en büyük ithalât kalemini oluşturmaktadır. 1977'de 1,5 milyar doları bulacağı tahmin edilmektedir. Petrol için ödediğimiz döviz, aşağı yukarı 30 milyar liraya teka-bül eder. Ancak petrolden elde ettiğimiz ürünlerin vergisi maalesef spesifik tarifeye dayanmaktadır. Bunun dışında Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Damga, Harçlar, hatta Belediye Gelirleri Kanununun büyük bir kısmı spesifik tariyeye dayanır. Bu kadar fiyat artışının olduğu bir ülkede, spesifik tarifelerin büyük olumsuz sonuçlar vereceği nazara alınarak, acaba bunların genel bir esasa dönüştürülmesi —kısmen bu konuya Hüseyin Bilgen bey temas etmişlerdi— veya bir eşel-mobile bağlanması konusunda acaba kendileri ne düşünürler?

Bir de ithal vergileri konusuna kısmen değinmek isterim. İthal vergileri aslında Türkiye'de sanayiın oluşumunda olumsuz etkileri olan vergilerdir. Türkiye'de ithal vergileri veya gümrük duvarları kanımca oldukça yüksek tutulmuştur. Gümrük vergilerinden beklenen, veya gümrük sisteminden beklenen koruyucu fonksiyon yanında, hasılat endişesi de bunu yüksek tutmada rol oynamıştır. Ancak bunun sonucu olarak iki önemli durum ortaya çıkmıştır: Bir tanesi, gümrük duvarlarını aşabilmek için, sıfır gümrük uygulaması —474 sayılı kanunun mevzuatımıza getirdiği yeniliktir— yoluna gidilmiş veya geniş vergi teşvik tedbirlerine, gümrük vergilerinin taksitlendirilmesi veya gümrük vergilerinde muafiyet verilmesi şeklinde teşvik tedbirlerine yönelinmiştir. Acaba bu konular Türk ekonomisinin, Türk sanayiinin —ki ithalâtının büyük bir kısmı ara mallarına veya sanayi için gerekli hammaddelere dayanır— gelişmesi için olumlu sonuç vermiş midir veya bu alanda israf söz konusu mudur? Bu konudaki görüşlerini de kısaca öğrenirsek memnun olurum.

Doç. Dr. İzzet Aydın — Efendim, önce konuşmacılara teşekkür ederim. Gayet kıymetli tebliğlerini dinledik.

Konunun tetkik cephesinden ziyade, öyle zannederim ki vergi kaybı veya vergi adaleti sistemi, mevzuat ve idare organizasyonundaki yeterliğe ve nihayet bir politik idarenin her şeyden önce bunu benimseyip veya benimsememesine bağlı. Üç seneden beri bu konularla ilgili toplantılara gittiğim vakit, göze çarpan şu husus var; dikkat ederseniz bu vergi sistemi, vergi kaybı konusu Türkiye'de 1970 senesinden itibaren başlıyor. Türkiye'de konjonktürel trend bir takım olayların konuşulmasını yaratıyor ister istemez. Bunların en sonucusu da vergi kaybı.

Şimdi, bizatihî vergi sisteminin aksaklığından, mevzuat yetersizliğinden veya idare organizasyonsuzluğundan dolayı, Türkiye'de bir vergi kaybı ve adaletsizliği var. Fakat durumu vergi kaybı münakaşasına iten, bu vergi adaletsizliğini doğuran olayın nedeni ne? Bu yalnız Türkiye'ye has olay. Kanımca bu olayın nedeni, Türkiye'nin ekonomik konjonktür trendi, yani Türkiye'deki enflasyon. Türkiye'deki enflasyon hızının yükselmesi, vergi kaybını ve vergi adaletsizliğini bizzat artırıyor, şiddetlendiriyor. Şiddetlenince, bunun reaksiyonu da daha çok ağır oluyor. Bunlardaki bir reformu âcil hale getiriyor. Meselâ son bir etüde, Beynelmîfel Para Fo-

TARTIŞMA

nu'nun yaptığı bir etüde göre, az gelişmiş ülkelerde, gelişmekte olan ülkelerde bu problemler her vakit tezahür ediyor ve bunlarla karşılaşılıyor.

Benim sayın Orhan Gürelî'den ricam şu : Maliyeciler genel olarak bir vergi reformu sözkonusu olurken, bunun bir malî cephesini, bir de sosyal cephesini nazarı itibare alırlar. Fakat bir vergi kanunu, vergi mevzuatını çıkarırken, bunun bir ekonomik cephesi var. Benim kanımca Türkiye'de alınan bir vergi tedbiri, bir ekonomik araçtır. Nasıl para politikası bir ekonomik araçsa, maliye politikası, vergi politikası da öyledir. Acaba Türkiye'de yapılan vergi reformları, Türkiye'nin konjonktürü bakımından, munzam talebin artırılması, kısılması veya kalkınmanın teşviki, yatırımların azaltılması, artırılması konusunda herhangi bir etki yapabilir mi? Kanımca şimdiye kadar Türkiye'de alınan tedbirlerin, yani aşağı yukarı 1950' den itibaren yapılan bütün vergi reformlarının, alınan vergi tedbirlerimizin Türkiye'nin konjonktürü üstünde gereken esnekliği yok, para politikası haricinde. Bu bakımdan, meselâ Türkiye'de bugünkü şartlar altında hiç bir reformu gerektirmeden, acaba Türkiye'de vergi tarifeleri veya vergi oranları, bir endekse tabi olabilir mi? Parasal düzeltmeye tabi olabilir mi? Nitekim bütün az gelişmiş memleketlerde, hatta Kanada'da, Fransa'da, Belçika'da, bu gibi böyle bir takım reformlara rastlamaktayız.

Sonra şahsî kanımca, bugün Katma Değer Vergisine karşı bir reaksiyon var. Hiç bir reform tek olarak yapıldığı vakit, mükemmel şekilde yapılamaz. Buna imkân yok. Yalnız bizde değil, her yerde böyle. Fakat Katma Değer Vergisini ben şu bakımdan müdafaa edeceğim : Katma Değer Vergisi bilhassa enflasyonla mücadelede bir malî politika aracı olarak, konjonktür üzerinde zaman zaman çok etkili bir tedbirdir. Ama biz her reformun altında teknik veya şu veya bu şekilde bir sebep ararsak, bu reformdan kaçınırsak, hiç bir vakit reform yapma olanağı bulamayız.

Şimdi Sayın Gürelî'den şunu öğrenmek istiyorum : Acaba enflasyon vergi kaybını artırır mı, azaltır mı? Bunu kendisinden sormak istiyorum.

Sayın Bilgen'den de şunu sormak istiyorum : Katma Değer Vergisinin konjonktür dalgalanmaları üzerindeki etkisi olumlu mudur, olumsuz mudur? Çok teşekkür ederim.

Nall Çelenoğlu — Sayın Başkan, sayın konuşmacılar, hepinize teşekkürle sözlerime başladım. Her ne kadar maliye idaresi, vergi kanunu v.s. çok eleştirilmişse de, bir maliyeci olarak biz de bir kısmına iştirak ediyoruz. Yalnız bir takım noktalar var ki, bunları belirtmeden geçemeyeceğim.

Birincisi, son zamanda bir propaganda vesilesi olan şu ücret vergileri üzerinde çok duruluyor. Ücret vergisi, gelir vergisinin % 62'sidir, 68'idir, 70'idir filân. Acaba ücret vergisini fillen kim ödüyor? Patron mu ödüyor, yoksa ücretli mi ödüyor? Bu bir nokta.

Genel olarak diyelim ki ücret vergisinden benim maaşım 3000 lira artsa, devletin geriye alması zor tabii ama, bir işçinin ücretinde vergi dolayısıyla 3000 liralık bir artma temin edildiğinde, vergi kanunlarında yapılacak bir değişiklikle temin edildiğinde, kaçta kaçını bir patron işçi-

ye verir, kaçta kaçını kendi alır? Sendika var, o başka. Sendika kuvvetlerini karıştırmadan, kaçta kaçını ekonomik olarak alır?

Sonra hep bu ücret vergilerinden söz ediyoruz. Ücret vergilerinin büyük kısmını devlet sektörü ödüyor. Gerek memur, gerek iktisadî devlet teşekküllerinde çalışan kimseler ödüyor. Bu bir mahsup oluyor yani aşağı yukarı. Benden aldığını devlet kendi mahsup ediyor. İktisadî devlet teşekküllerinden hiç biri ödemiyor vergiyi. Ne belediyesi, ne özel idaresil Hazine'den alıyor, tekrar, vergi olarak veriliyor sözde. Rakamlar şişmiş. Acaba bu mahsuplar ve in'ikâslar çıktıktan sonra, ne kalır işçi ücreti olarak? Bugün % 22'ye varan emekli kesenekleri için kimse bir şey demiyor. Keza % 25'e varan Sosyal Sigortalar için kimse bir şey demiyor. Vergi de vergi, vergi de vergil.. Sosyal Sigorta'ya neden ses çıkarmıyor kimse? Efendim, o karşılığını alıyor. Devlet de karşılığını alacak.

Bir de bu organizasyon meselesi var. Organizasyon meselesi eskiden beri münakaşa edilir. Beyefendiler, Maliye'deki organizasyondan ben de müştekiyim. Neden müştekiyim? Hazine avukatına söz söyleyemezsin. Ben avukatım, istediğim zaman gellirim, istediğim zaman giderim, der. Maiyetindeki kontrol memuruna, bu iş neden böyle diye sorsa, efendim bu vergi tetkiki, bitaraf hareket, falan. Peki öteki memurlar bitaraf hareket etmeyecek mi? Derece derece, kimseye bir şey söyleyemezsin. Kimse yer beğenmez, yurt beğenmez, böyle bir acaip teşkilât. Bunun neresini organize edeceksiniz? Muhasebeciye yanlış anlamışsın diyorsunuz. Muhasebeî Umu miye Kanununun bilmem ne maddesi gereğince bana kimse karışamaz, diyor. Vali de karışamaz, hiç kimse karışamaz... Bir idarecinin bir amiri olmayacak mı? Herkes müstakil olacak, çadırlarını kuracak oturacak bir kenarda. Oooh, ne alâ memleket! Organizasyon dediğimiz de bu. Bu organizasyon ne şekilde yapılacak? Şimdi istiyorlar ki bölge teşkilâtı kuralım. Bölge teşkilâtı kimden şikâyet ediyor? Yani niçin bölgeye gidiyor, bir takım istikbal peşinde koşuyor? Ben dört senedir buradayım, vali de burada. Bana bir kere demedi ki, kardeşim, şu vergiyi şöyle tahsil et, şunu şöyle yap, şundan alma. Kendi başına bırakmış. Zaten müstakilsin. Yani bundan bir şikâyetimiz yok idareci olarak.

Bir de şu yargı işlemiyor. Hakikaten işlemiyor. Henüz 1965 senesinin ihtilâfları hallediliyor Danıştay'da. Temyiz Komisyonu Başkanı iken dedim ki, çıkarın bakalım dosyalarınızı, görelim. Efendim çıkmaz. Neden çıkmaz? 12 bin dosya. Dökün vergi cezasını, 152 milyon lira. Bunu üç defa devrettiğini kabul edin, 24 bin dosya falan çıkarıyordu o zaman Temyiz Komisyonu. Farzedin ki bu yarım milyar lira oldu. Bu adaletli de olsa, adaletsiz de olsa, bu yarım milyarla ne devleti kurtarabilirsiniz, ne de bir şey olur. Kalsın o. Adalette kalsın, bilmem nerde kalsın. Yani, kaç tane vergi ihtilâfı gidiyor adalet mercilerine? Bunun neticesi ne oluyor? O büyük bir mesele değil. Adaletin gecikmesi, İtiraz Komisyonlarındaki gecikmeler, mühim bir mesele değil.

Vergi tetkiki de bugünkü vaziyette âdil değil. Diyelim ki, İstanbul'da 2700 avukat var, 5000 doktor var. Bunların 50 tanesini tetkik etmişsiniz, kaçakçılık cezası vermişsiniz. Bir adam diğer bir adamı bıçakladığı, yahut öldürdüğü takdirde, % 80 hâkimin huzurunda. Vergi kaçırmanın yüzde kaç

TARTIŞMA

bu tetkik elemanlarının veya hâkimin huzurunda? Yüzde 1'i. Neden bunun cezasını affetmeyeyim? Adil mi oluyorum ceza vermekle? Hiç de değil.

Gelelim Uzlaşma Komisyonu, İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu v.s.'ye. Bunlar birçok yerlerde işlemez halde. Ama işler hale getirdik, biz bıktık işletmeden. Günde uzlaşmaya 80 tane adam gelir. Senden yüzde 20, senden yüzde 15, senin de cezanı kaldırdık gibilerden uzlaşmalar yapıp gidiyor... Karaküşî hükümler. Tetkik edecek zamanın zeminin yok. Bu bakımdan idareye fazla yükleniliyor. Neden yükleniliyor? İdare yapamıyor, edemiyor, deniyor? Benim elimdeki elemanların rakamını verdim. Ufacık bir kız, üç aylık memur, karşısında 150 kişi kuyrukta. Bu, vergi öğretecek onlara... Nerede görülmüş bu bolluk! Böyle bir çıkmazdayız.

Sayın Bilgen, vergi daireleri bir arşivdir. Hakikâten bir arşiv. Ama arşiv hâline getiren kim? İstanbul'da aşağı yukarı her sene vergi dairelerine giren evrak hacmi büyükçe bir odayı doldurur. Darphaneye taşıya taşıya bitiremedik. Buradan büyük bir salonu kapladık orada. Eski evrak, dosyalar... Bu kadar dosyanın içinden nasıl bulsun adam aradığını?

Efendim bir takım ithamlar var. Beyannameler kayboluyor, bulunamıyor v.s. şeklinde. Bana intikal eden iki üç tane servet beyanı kaybolmuş. Bunun haricinde, diyoruz ki, madem servet beyanı sizindir, alın. Alın, kilitleyin, istediğiniz zaman açın. Yook ona biz karışmayız, idare baksın. Servet beyanlarını ne yaparsa yapsın. Ben kullanmıyorum servet beyanını idare olarak. Tetkik elemanları kullanıyor. Koyalım bir depoya, ben de başında bulunayım, kilitleyelim. Kilitleyip açalım. Neden böyle yaygara koparılıyor, servet beyanları kayboluyor, değiştiriliyor v.s. şeklinde? Bu çocuklar da bu memleketin evlâdı. Boyuna onlar itham edilir, boyuna onlar hakir görülür. Bir veznedarın bugün yaptığı iş, herhangi kabadayı elemanın yaptığı iş kadar mühim. 700 tane, 800 tane makbuzu tahsil edecek, her birinin parasını sayacak, mes'uliyeti altında götürececek bankaya yatıracak, hem bu kadar anarşistin arasında, ve elhamdülillah kırk para da kayıp vermeyecek. Eee kaç paraya yapacak bunu? Teşkilât bozuk, teşkilât bozuk, diyoruz. Bu eskiden beri Maliye'nin, maliyecinin huyu. Ben hasbelkader diyelim, umumî istihlâk vergileri üzerinde tez yaptım Mülkiye'de iken. Bir methedilmiş ki o umumî istihlâk vergisi esbabı mucibesinde. Methiye, methiye, methiye... Ondaki sonra değiştirirken, onu zemetmiş, yenisini methetmiş. Hep böyle birbirimizi methede, zemmede bu duruma gelmişiz. Bu durumdan kurtuluş çaresini arıyoruz şimdi. Bu durumda da kurtuluş çaresi, elbirliği. Beni Üniversite tanımaz. Beni tetkik elemanım bilmez. Benim ne yaptığımı kimse bilmez. Ama ben 48 milyar tahsil ederim bu kırık dökük teşkilâtla. Ve % 90 oranında da bana gelen vergiyi tahsil etmiş bulundum. Yani teşkilâtımızı bu kadar küçültüp, bu kadar iş yapmazlıkla suçlamayalım. Buyurun, gelin, bugün bir vergi dairesi müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğünden daha zor bir vazifedir ve daha şerefli bir vazifedir. Her zaman iddia edebilirim. Gelirler Genel Müdürü ne yapar? Gelen mukteza şöyledir, şöyledir... Mes'uliyeti var, güzel. Ama buradaki vergi dairesi müdürümüz en aşağı 20 bin kişiye muhataptır, her gün de 160 memurun izninden v.s.'sinden sorumludur. Nedir selâhiyeti? Camı kırılca camını ta-

kamaz. Makbuz vermese bizim levazım şefi para tahsil edemez. Bu hale getirdikten sonra, bunlardan daha ne bekleriz?

Efendim, belki benimki sualden çok bir açıklama oldu. Belki de bir deşarj oldu. Bu deşarjıma hüsnükabul gösterdiğiniz için hepinize teşekkür ederim.

Prof. Dr. Reha Poroy — Sayın Başkan, ben hukukçuyum, malî işlerden de fazla anlamam. Yalnız bu güzel konuşmadan ve içtenlikle yapılan bütün konuşmalardan sonra, müsaade ederseniz bir vatandaş olarak bir noktayı belirtmek isterim.

Şimdi bütün maliye teşkilâtı, gerek mahallî daireler, gerekse Ankara'daki Bakanlık, bence Türkiye'nin en değerli ve en iyi işleyen teşkilâtlarından biridir. Hiç bir kurumu küçümsemek doğru değil ama, herhalde hepiniz başka kurumlara girip çıktınız ve oradaki durumu da gördünüz. Binaenaleyh, bir Fransız sözü vardır: «Dünyanın en güzel kadını, kendisinde olandan fazlasını veremez» diye. Tabii çok daha iyi istiyoruz ama, nihayet bunu o hadlerin içinde istemek lâzım. Ben gerek Nail beyefendiye, gerekse karşı fikirde olduklarını da kabul etmiyorum ama, olduklarını farzettığım kişilere şunu söyleyeyim. Hakikaten elbirliği lâzım. Dışardan bakıldığı zaman, bence pek öyle yermeye lüzum yok. En iyi işleyen, en değerli kişilerin çalıştığı müesseselerden biridir. Bunu böyle kabul etmek lâzım. Ama Türkiye'nin şartları içinde. Tabii gönül dünya çapında bir şeyi hedef alarak, belirli sonuçlar elde etmek istiyor ve edemeyince de böyle bazı üzüntüler beyan edilebiliyor. Bunu böyle almak lâzım.

Şimdi yine dışardan birisi olarak ve çizmeden yukarı çıkmamak şartıyla bir iki nokta üzerinde soru sormak istiyorum :

Bir tanesi denetimle ilgili. Bundan 15 gün kadar evvel, bir İtalyan gazetesinde, şöyle uzun bir haber vardı. Enteresandı. İtalya Maliyesi, denetimle ilgili olarak bir nevi çok objektif bir sistem uygulamaya başlamış son zamanlarda, gazeteden okuduğuma göre. Tam teknik teferruatını bilmiyorum ama, meselâ bütün (N) harfli mükellefleri muhakkak tetkik ediyor. Veyahut dört otomobili olanları inceliyor. Veyahut deniz motoru olanları tetkik ediyor. Yani her yıl değişmek şartıyla alfabetik sıraya göre, belirli otomobil sayısına göre, belirli başka esaslara göre, tetkik ediyor. Bu evvelden bilindiği için, meselâ deniyor ki, 1978'de bütün Mercedes sahibi tacirlerin, aukatların hesabı tetkik edilecek, diğerlerine bakılmayacak. Diğerleri vergi mi kaçıracak? Tabii kaçırırsa yakalanacak, o başka ama, ötekiler muhakkak tetkik edilecek. Böyle bir uygulamaya girmişler ve gazetenin iddiasına göre, 1976 yılında beklediklerinden çok daha fazla vergi tahsilâtı olmuş, hatta vergileri indirmeyi falan düşünmeye başlamışlar. Bilmiyorum bizim sistemde mevzuat müsait midir, teşkilât imkânı nasıldır ama, bu düşünülebilir. Yani belirli bir piyango usulü ile ve evvelden belirtmek şartıyla. Çünkü bu belirtildi mi, bütün o kişiler derhal kendilerini otokontrolle mecbur tutuyorlar ve otomatikman da vergi tahsilâtı artıyormuş. Bu İtalyan modeli acaba Türkiye'de ne dereceye kadar uygulanabilir? Uygulama imkânı var mıdır? Mevzuat bakımından, teşkilât bakımından, tek-

TARTIŞMA

rar ediyorum. Bunu bir kere anlamak isterim. Ve gazetede gördüğüm bu havadisi dikkatlerinize sunarım.

İkinci nokta, sayın Güreli çok haklı olarak belirtti, hakikaten, yani bir vergi reformunun, hatta vergi kaybını önleme çabalarının içinde muhakkak ki, direnci azaltacak, yani mükellefin direncini azaltacak tedbirler de var. Bunu bütün dünya zaten kabul ediyor. Bu bakımdan ben bir iki nokta üzerinde durmak istiyorum. Meselâ kendileri bazı istisnaların, hatta genel olarak istisnaların azaltılmasından söz etti. Doğru ama, öyle istisnalar var ki! Tabii ateş düştüğü yeri yakar, ben de bir müellif olarak kendimden bahsedeyim. Meselâ 10 bin liralık telif istisnası. Nerede ise kitap yazamıyoruz. Bunun gerçekten biraz normal hale getirilmesi lâzım. Şu kadar yıl evvel konuşmuş olan 10 bin lira belki çok normaldi. Ama bugün 10 bin liralık telif istisnası hakikaten çok az.

Motorlu kara taşıtlarından bazı örnekler vereyim. 25 kişilik otobüs 240 lira veriyor, doğru. Bu çok komik bir rakam. Ama bunun karşısında, otomobil zannediyorum bugün artık bir medenî ihtiyaç vasıtası. Bu hep söylenir. Şimdi bir teklif varmış, 20 bin liradan 100 bin liraya kadar olacakmış. 4 silindirli bir Murat almış, yahut bir Renault almış, bir Pegueot almış bir adamın da senede 20 bin lira veyahut da 50 bin lira taşıt vergisi vermesi sözkonusu olmamalı. Medeniyeti de cezalandırmamak lâzım. Nihayet bunu makûl seviyede tutmak gerekir. Bir taraftan haklı bir sonuca varmak isterken, öbür taraftan, tekrar ediyorum, haklıyı, ve medeniyet çabası içinde olan bir yüksek memuru, bir hocayı, bir avukatı da cezalandırmamak gerekir.

Küçük ticaret erbabının ve esnafın vergilendirilmesi ve fatura alışkanlığı üzerinde duruluyor. Daha önce de bir vesile ile tartışılmıştı. Acaba bizim Türkiye'de bir miktar fedekârlığı göze alarak, maliye'nin kontrolü altında, yazan kasalarla bu işe el atmak mümkün değil mi? Yani gerçekten lüks berberler, şunlar bunlar, alıyor parayı, kasaya atıyor. Ne aldı, ne attı, ne beyan ediyor, belli değil. Oysa, dışarı memleketlerde büyük mağazalarda olduğu gibi, bizde de kontrol altında, oynandığı takdirde ağır cezalar konmak şartıyla, böyle bir kasa sistemine gidilse. Esasen o fişi, aldığınız malla beraber alıp da çıkmazsanız, kapıda yakalarlar insanı. Bir çalma vaziyeti var mı diye. Bu bakımdan düşünülmesi lâzım. Ben bir kere bunu teklif etmiştim. Dendi ki, bu muazzam bir masraftır, sonra kim ithal edecek bunları? İthal eden vurgun yapar falan gibi gayet alaturka lâflar söylendi. Halbuki devlet ithal edebilir. Ve nihayet bu noktaya gidilmesi büyük bir adım olur kanısındayım.

Bir son nokta olarak, hukukçu olmakla beraber, ben de yeminli müşavirlik, veya murakıplık müessesesinin artık Türkiye'ye getirilmesi kanısındayım. Malûm, sayın Başkan da bilirler, sermaye piyasası ile ilgili olarak yaptığımız uzun çalışmalar boşa. Hep bunun üzerinde durduk. Ama burada bir avukatla yeminli müşavirin yetkileri, dâvaya çıkma, çıkmama meselesi var. Bence bu da karşılıklı bir anlayış içinde, bir yetki bölüşmesiyle halledilebilir. Çok teşekkür ederim.

CEVAPLAR

Orhan Gürelî — Soru yönetenlere sıra ile düşüncelerimi arz etmek isterim. Evvelâ değerli arkadaşımız Talât Saral beye ifade edeyim ki, eğitimle birlikte, veya personel reformu içinde ücretin en belirli faktör olduğunu kabul etmek lâzım. Zaten ben de konuşmamda buna temas ettim. O bakımdan size tamamiyle katılıyorum. Kalifiye olmuş personel için uygun bir ücret düzeni tespit etmek gayet normal, en azından bir piyasa değeridir. Kaldı ki hizmetin rasyonelini istihdam prensipleri açısından da kaçınılmaz bir gerçektir bu. Hatta bu konuda eski bir mevzu, biliyorsunuz 1947'lerde Türkiye'ye gelmiş, Maliye Bakanlığına bir rapor vermiş olan bir yabancı, ismini şimdi hatırlayamıyorum, orada Maliye Bakanlığına ucuz personel istihdam etmemesini önemle tavsiye eder. 1947'lerden beri bu, Maliye Bakanlığının aktüel bir sorunudur. Biz de ona temas etmek istedik.

İzzet Aydın bey arkadaşımızın değindiği konular hakkındaki görüşlerim şöyle: Evvelâ vergi kanunlarında yapılan veya malî mevzularda yapılan reformlar konusunda genellikle ekonomik cephe daima göz önünde bulundurulmaya çalışılır. Fakat malî bir mevzuat, yahut malî konular, pek vasıta olmadığı için, ancak kendi sınırları içinde ilgi görür. Elbetteki yapılan çalışmalar daima ekonomik açıdan da değerlendirilir.

Enflasyonun vergi kaybını mı, verginin azalmasını mı doğurduğu konusundaki sorularınızı şöyle cevaplandırmak mümkün: Enflasyon şüphesiz ilk nazarda vergiyi artırıcı bir etki yapar. İki sebepten dolayı. Bir defa hacim yükselmiştir. Fiyatlardaki yükselme dolayısıyla. İkincisi, vergiye tâbi matrahlar, vergi tarifesinin yüksek kademelerine doğru çıktığı için tabii vergi hasılatını artırıcı bir hızı olur. Ancak burada önemli olan nokta, bu artış reel artış mıdır? Bunu o günün konjonktürünün delilleri tayin eder.

Sayın Nail Çelenoğlu arkadaşımızla sanıyorum teşhiste tamamen mutabıkız. Bizim bu konuda, idarî reformlar konusunda, yapılmasını ileri sürdüğümüz öneriler, idareyi yermekten ziyade, 1950'de başlayan vergi reformunun bugüne uzanan vergi işinde, organ dediğimiz idare ile komisyon denilen vergi olayı arasındaki bağlantının yakından takip edilemediği gerçeğini müşahede etmek ve bugün daha iyi kavramcı bir düzenin kurulması için bazı önerilerden ibarettir. Yermek hiç bir zaman bahis konusu değildir. Aşağı yukarı 1947 senelerinde işe girişen bizim sistemimiz, Gelir vergileri, Kurumlar vergileri, bugün biliyorsunuz 4 milyon 256 bin. Bunun içinden servet beyannamelerini çıkarırsanız, 3.5 milyon mükellef kalıyor. Onun için idarede böyle bir gelişme olmadı. Kaldı ki vergiye tâbi olayların hacmindeki gelişme de, dünya konjonktüründeki fikir ve ekonomik konudaki fikir de eklenirse, artık rahatlıkla söyleyebiliriz, Türkiye'deki enflasyonist eğilim dolayısıyla bunlar daha artmış bulunuyor. Binaenaleyh idaredeki, yani organdaki artışın, gelişmenin, bunlara paralel olarak bir seyir takip etmesi gereğine işaret etmek istedim.

Sayın Prof. Reha Poroy'un sorularına şöyle cevap vermek istiyorum: İtalya'daki örnek mümkün, her zaman yapılabilir. Biliyorsunuz genellikle vergi mertebesinde çeşitli metodlar uygulanır. Beyanname seçiminde veya incelemeye alınacak konuların seçiminde çok çeşitli uygulamalar vardır.

TARTIŞMA

Bunlardan birisidir bu. Türkiye'de bu kadar otomatik olan düşünceler pek denenmedi. Daha çok inceleme kapasitesinin hacim itibarıyla biraz yeterli olmadığı düşüncesinden hareketle, daha çok sonuç alınabilecek konulara yönelebilecek şekilde seçimler yapılması zorunluğu tercih ediliyor. Ama zaman zaman muayyen sanat kollarına, muayyen konulara yönelmesi de pekâlâ mümkündür, ve zaman-zaman kullanılıyor.

Motorlu taşıtlar vergisi mevzuuna ben özel otolar olarak temas etmek istemedim. Ondan hassaten kaçındım. Çünkü dediğiniz gibi, böyle bir etki hatıra gelemiyor. Bundan çekinecek bir nokta da yoktur. Aslında özel oto sahipleri en fazla 600 - 700 lira vermeye razı, hatta daha yüksek, 1200 - 1400 lira bir vergi... Artık bugünkü para, alım hızı karşısında, yükseltilebilecek bir sahadır. Asıl söylemek istediğim vergi şuydu: Bütün Türkiye karayollarında örümcek ağı gibi dolaşan, yolcu taşıma işini yeni yolların çok üstünde bir kapasite ile gerçekleştiren karayolu taşımacılığında, bilhassa dikkatinizi çekerim, Gelir Vergisi ödemediği haldé, 40 kişilik bir otobüsün bugünkü vergisi 240 lira olmaz. Buna işaret etmek istedim. Buna yapılacak zam, yolcu başına in'ikâsı on misli bile olsa yine makûl bir seviyede kalacaktır düşüncesindeyim.

Yeminli müşavirlik konusunda şüphesiz aynı görüşü paylaştığımızı görüyorum. Zannediyorum, bu kadardır.

Hüseyin Arif Bilgen — Önce Halim Akbaş beyefendinin, vesika düzeninin yerleşmesi için vergiden indirim imkânlarının tanınması ile hasılatı artırıcı etkiler sağlanıp sağlanmayacağı konusundaki sorularına cevap vermek isterim.

Pek tabii gelir vergisi sisteminde özellikle daha çok bu konu önemli. İndirimlerin tanınması, bazı vesikaların, bazı giderlerin, gelir vergisi matrahından indirilmesi, oto-kontrolü sağlayıcı bir faktör olarak faydalanılabilecek bir metoddur. Yalnız bu yola bugüne kadar gidilmeyişinin belki en önemli nedeni, vergi iadesi veya vergi mahsubu sırasında meydana çıkacak olan idarî güçlüklerdir. Bunların hesabında, tespitinde çıkacak olan güçlüklerdir. Fakat, eğer vergi idaresi çağdaş bir düzeye getirilmek istenir ve bu mümkün olursa, pek tabii bu indirimler sağlanabilir. Gelir vergisi matrahında, harcamaların bir kısmının indirilmesi düşünülebilir ve bu husustaki indirimin sağlanması da vesika düzeninin yerleştirilmesi için etkili bir faktör olarak, sınırlı ölçüde de olsa, kullanılabilir.

Sayın Talât Saral'ın, istihsal vergimizin gider vergilerinde geriye doğru atılmış bir adım olduğu ve çağdaş ekonomik malî ihtiyaçlara cevap vermediği konusundaki görüşlerine tamamiyle katılıyorum. Aslında benim tebliğimde çok daha geniş izahat var. Fakat zaman kıtlığı dolayısıyla uzun uzun üzerinde duramadım. Özetle şunu söyleyebilirim. Biz bugünkü istihsal vergisinde yeterli geliri sağlayabilseydik bile, sırf ekonomik sakıncaları dolayısıyla bu sistemin değiştirilmesi gerekirdi. Yani sadece malî değildi mesele. İstihsal vergisi bugün bize yeterli gelir de sağlasa, diğer ekonomik sakıncaları vardır. Bunları şöyle hemen özetleyebilirim: Sektörler arasındaki vergi yükünün çok gayri-âdil bir şekilde teşekkül etmesi, ilk istihsal

müesseseleri ve yatırım malları üzerindeki, ağır vergi yükünün yatırımları daha başlangıç safhasında çok pahalı hale getirmesi ve tersine bir etki yapması, yatırımı teşvik edici değil, aksine azaltıcı bir etki yapması, ihracatı teşvik yönünden malların üzerindeki vergi yükünün hesaplanmasında otomatik bir sistem olmayışı, ihracat vergi iadesinin içinden çıkılmaz zorluklarla karşılaşması. Bunlar gibi birçok ekonomik sakıncaları, yeterli geliri sağlasa bile bugünkü istihsal vergisi sisteminden ayrılmayı gerektiren hususlardır. Konu sadece gelir yönünden olduğu için tebliğde var olan bu hususları konuşurken zikretmemek durumunda kaldım. Tamamiyle aynı görüşteyim.

Verginin uygulaması yönünden muamele vergilerindeki başarısızlık, Katma Değer Vergisinde aynen gerçekleşecek mi? Yani bu da başarısızlığa uğrayacak mı? Bugün bazı yönlerden o güne nazaran daha avantajlıyız. Muamele vergisine nazaran. Bunların başlangıcında belki muamele vergisi uygulandığı zamanda, bundan 27 yıl önce veya daha da eski, ilk uygulandığı yıllarda, yeterli bir idare kurabilmek için elimizde kalifiye eleman bulmanın mümkün olmadığı sayılabilir. Böyle bir idarenin gerek eleman yönünden, gerek malî imkânlar yönünden nüvesini oluşturamazdık. Fakat bugün bu mesele halledilmiştir. Bugün böyle bir idareyi kurmak için kalifiye eleman bulmak mümkündür. Yeter ki politik karar otoritesi, böyle bir malî idarenin lüzumuna karar versin. Bu, 30 sene öncesine nazaran büyük bir avantajdır. O zaman olmayan, bugün uygulanabilecek büyük bir avantajdır. Bunun yanında, ekonomideki üretim birimleri ve dağıtım fonksiyonu da daha çağdaş bir hale gelebilmiştir, üniteler büyümüştür ve ekonomi daha çağdaş bir dağıtım fonksiyonuna girmektedir. Bu da yine 30 yıl öncesine nazaran verginin başarısı bakımından avantajlı bir durum oluşturmaktadır.

Bir başka şey daha söyleyebiliriz; kamuoyu da aşağı yukarı hazırdir böyle bir reform yapmaya, böyle bir genişleme yapmaya. Bugün şu toplantı dahi kamuoyunun buna hazır olduğunu gösterir. Verginin işadamları tarafından savunulduğu bir başka ülke, yeni, etkili bir vergi düzeninin getirilmesini işadamlarının savunduğu —belli amaçları olabilir, farklı amaçlarla isteyebilirler— bir başka ülke var mı bilmiyorum. Burada şiddetle savunulduğunu görüyoruz. Yeni bir düzenlemeye gitmenin, etkili bir idare kurmanın savunulduğunu görüyoruz. Bu da yine isteyen politik iktidarlar için veya idare için olumlu bir atmosferdir. Bundan faydalanmak mümkündür.

Katma Değer Vergisi pek tabii sadece hasılat yönünden değil, dediğimiz gibi, ekonomik bütün distorsyonlarını önleyecek, birçok ekonomik avantajlar sağlayabilecek bir yapıya sahiptir. Yalnız orada da bazı şeyler var ki, bunu gözden kaçırmamak gerekir. Katma Değer Vergisi, yatırımları gerektiğinden fazla teşvik edebilir. Özellikle kurulu ve büyük çapta istihsal yapan eski firmalar lehine, yeni kurulacak firmalar aleyhine durumlar yaratabilir yatırım malları üzerindeki vergilerin mahsubu keyfiyetiyle. Yani, yeni yatırımcı bir sınaî tesisi kurduğu zaman, yatırım malları üzerindeki vergiyi hemen indirebilmek imkânına sahip değildir. Eskiden beri istihsalde bulunan bir müessese ise, bir başka yatırımdan elde ettiği hası-

TARTIŞMA

lattan, kurduğu yatırımın vergilerini hemen indirmek imkânına sahiptir. Bu, hali hazır kurulu firmalar lehine getirilmiş bir Katma Değer Vergisinin fonksiyonudur. Bunlar üzerinde bazı ayarlamalar yapmak gerekebilecektir. Sırf ekonomik distorsiyonu ve haksız ayrıcalıkları önlemek bakımından söylüyorum.

Sayın İzzet Aydın'ın konjonktür ve vergi konusundaki sorularına şu şekilde cevap verebiliriz. Tebliğde var, ben bir nebze kısaca işaret ettim. Bugünkü Gider vergisi ve İstihsal vergisi sistemi, konjonktürü takip etmiyor. Bunu 14 üncü sayfada yer alan 3 No.lu tabloda açıklıkla görüyoruz. 1965 yılında, meselâ gayrisafi millî hâsıla % 7,6 artmış, dolaylı vergiler % 10 artmış. O yıl % 1'lik bir elâstikiyet gösteriyor. Buna mukabil, 1968 yılında dolaylı vergiler % 4 artmış, gayrisafi millî hâsıla % 11 artmış, % 1'in altına düşen bir elâstikiyet var. Neden elâstikiyet % 1'in altında kalıyor? Bazı yıllar birin üzerine çıkıp, bazı yıllar birin altına iniyor, böyle zikzaklar çiziyor? Bunun sebebi, yaygın ve genel bir istihsal vergisi sistemi olmamış. Ne zaman vergilere zam yapılmış veya yeni bir dolaylı vergi getirilmişse, nispet bire yükseliyor. Bir iki sene sonra ekonomi bunu telâfi ediyor, tekrar birin altına düşüyor. Üç sene sonra yeni bir ayarlama yapılıyor, yine elâstikiyet bire çıkıyor, birkaç sene sonra ekonomi bunu telâfi ediyor ve altına düşüyor... Bunun bütün nedeni, istihsal vergisinde yapılan düzenlemelerin palyatif olması ve kısmî bir takım zamlar ve ayarlamalarla bu işin geçiştirilmek istenmesidir. Eğer geniş ve yayılı bir istihsal vergisi kurulursa, tabii ki konjonktür çok yakından izlenebilecek ve enflasyon dönemlerinde daha fazla vergi hâsılatı elde etmek mümkün olacaktır. Ancak, daha önce olmayan bu verginin, ilk konulduğu yıllarda fiyat artışlarını teşvik edeceği unutulmamalıdır. Bugün Katma Değer Vergisine geçildiği takdirde, gerek bazı yeni faaliyet kollarının vergi kapsamına alınması, gerekse psikolojik etkiler dolayısıyla bazı fiyat hareketlerine sebep olacaktır ve bundan kaçınma imkânı son derece sınırlıdır. Kaçınmak mümkün değildir. Bunu bilen Avrupa ülkeleri genellikle Katma Değer Vergisini enflasyonist dönemlerinde uygulamaya koymak istemişlerdir ve bunu bir çare olarak düşünmüşlerdir. Buna rağmen yine % 1 - % 3 civarında fiyat hareketlerine sebep olmuştur. Bizde tabii daha fazla fiyat artışlarını beklemek herhalde kaçınılmaz oluyor. Aynı zamanda şunu da söylemek isterim ki, bu vergiye geçiş, politik bakımdan çok kuvvetli dönemleri bekleyen bir şeydir. Politik gücü zayıf olan iktidarların zamanında bu vergi konulursa mutlak surette geriye dönüşler, tâvizler başlayacaktır. Çünkü bu vergi, çok geniş bir kesimi kapsamına alan bir vergidir ve herkes hayatında bu vergiyi yaşayacaktır. Bunun tepkisi de o derece geniş ve yaygın olacaktır. Çeşitli meslek grupları verginin dışına çıkmak için bir takım taz-yiklerde bulunacaklardır. Zayıf politik güce sahip iktidarlar, mutlaka geri çekilme zorunda kalacaklardır.

Sayın Nail Çelenoğlu ile aslında hiç bir görüş ayrılığımız yok. Belki görüş ayrılığı gibi görünen şey, benim idare derken, idarenin yetersizliği derken, mevcut idareyi kastedtiğim, mevcut idarenin bu işte kusurlu olduğunu kastedtiğim şeklindeki yanlış bir anlayışa dayanıyor. Kesinlikle böyle bir şey söylemiyorum. Mevcut vergi idaresi, katlanabileceği yüklerin aza-

mîsiyle bugün doldurmuş vaziyettedir. Aldığı ücretle yaptığı iş mukayese edildiği zaman, bunun kadar verimli çalışan bir başka devlet dairesi bulmak belki mümkün değildir. Korkunç derecede büyük yükler altındadır. Bunda hiç tereddüdümüz yok. Bizim burada zikretmek istediğimiz şey şudur: Vergi idaresine gereken önemi, politik iktidarlar veya yönetimi elinde bulunduranlar vermelidirler. Bugün size iki çarpıcı örnek vermek isterim. Devlet memurları içinde yan ödeme almayan tek sınıf vardır. Vergi İnceleme elemanları. Ayrıca malî tazminatları en düşük olan, yan ödemeleri en düşük olan sınıflar yine malî sınıflardır. Biz bir toplum polisi hizmetini çok önemli görmüş, bir takım yan ödemelerle teşvik etmişken, vergi memuruna bunu vermekten çekinmişiz. Bunların kabahati, kesinlikle idarede çalışanlarda değildir. Bu bir politik tercih meselesidir. Bunu açıklıkla söyleyirim. Vergi daireleri aslında bu yükü kaldıramaz derken, kabiliyetsizlikleri, yeteneksizlikleri dolayısıyla değil, kesinlikle. Öyle bir yük altında tutuluyor ki, bu yükü yeni bir yükü fazlaştıranın imkânı yok. Aynı mükellef kitlesine hizmet gören bankalar büyük şehirlerde sokak başında bir şube açarken, biz aynı müşteri kitlesine veya mükellef kitlesine hizmet eden vergi daireleri olarak İstanbul'da 7 tane, 8 tane daire açmışız. Yükü düşünün! Bunlar tabii birbirine benzeyen şeyler değil ama, iş hacmi bakımından birbirine yakındır ve vergi dairelerinin iş hacmi bir banka şubesine nazaran çok daha fazladır. Banka şubesi müdürünün aldığı aylıkla vergi dairesi müdürününkünü mukayese etmek bile kabil değil. Bunun sonucunda biz bir de Katma Değer Vergisi gibi, mükellefi her an denetlemek, her an yanında bulundurmak gereken bir yükü bu vergi dairesinin üzerine yüklersek, kaldıramayacağını söylemek istedim. Yoksa elemanların gayreti ve yetenekleri yönünde diyecek hiç bir şey yok. Fizikî güçlerinin sonuna varmışlardır.

Sayın Poroy'un inceleme tekniği ile ilgili söylediği hususlar gayet mümkün. Sektör incelemeleri şeklinde, belli sektördeki herkesi incelemek şeklinde zaten uygulanan bir metoddur. Önceden ilan konusunu bilemiyorum. Mümkün pek tabii ama, «haydi ben geliyorum, tedbirinizi alın,» şeklinde bir durumu oluyor.

Yazar kasa mevzuunda ise, şöyle bir çözüm çok daha etkili olacaktır. Yazar kasayı İstanbul'daki bir perakendeci için düşünmek mümkün. Ama Doğu Beyazıt'taki için mümkün değil. Bizim en büyük hatamız, belki bu vesika düzenini kanunlarla tanzim etmek ihtiyacımızdan doğmuştur. Yani bu vesika düzenini kanunlarla sıkı sıkı tahdit etmekten ıleri gelmiştir. Bu konuda benim kişisel görüşüm —Katma Değer Vergisi uygulanırsa bir zaruret olarak da ortaya çıkacak— idareye vesikanın şeklini ve mecburiyetlerini tayin bakımından bir yetki ve bir kolaylık vermek, elâstikiyet vermek gerekecektir. O zaman öyle bir elâstikiyet sağlanırsa, vergi idaresi diyecektir ki, İstanbul için şu şu şu işte olanlar mutlak yazar kasa kullanmak zorundadır. Ama Doğu Beyazıt'taki zaten gidecek. Bu imkânı verecektir. Halbuki kanunlarla bu işin tayin edildiği yerlerde, bu ayırımı yapmak, gerek işkolu bakımından, gerek coğrafi bölgeler bakımından mümkün değil. Bunun yeni reformlar içinde mutlaka yer alması gerekeceği kanısındayım. Çok teşekkür ederim.

GELİŞMİŞ VE AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN ÇAĞDAŞLAŞMASI

Dr. Carl S. Shoup (*)
Columbia Üniversitesi
İktisat Politikası
Emekli Profesörü

I. ÇAĞDAŞLAMA KONUSUNDA GELİŞMELER

A. DOLAYLI VERGİLER

1. Genel Satış Vergileri

Gelişmiş ülkelerin bir çoğu eski aşamalı muamele vergilerini katma değer vergisine dönüştürmüşlerdir. Buna karşılık, gelişen ülkelerin pek azı genel bir satış vergisi uygulamıştır. Bu tür bir vergi uygulayanlar da aşamalı muamele vergisinin ya da katma değer vergisinin oldukça sınırlı bir türünü seçmişlerdir; birkaç ülke, örneğin Brezilya, bu genellemenin dışında kalır. Genel Satış vergisinin çağdaştırılması çabaları gelişen ülkelere hiç uğramadan geçip gitmiştir diyebiliriz.

(*) Profesör C. S. Shoup sağlık nedenleriyle toplantıda hazır bulunamadığından, tebliği Oturum Başkanı Kemal Kurdaş tarafından okunmuş, tartışma sırasında tevcih edilen sorular ise Profesör W. Vickrey tarafından cevaplandırılmıştır. Profesör Vickrey hayatının önemli bir kısmında Profesör Shoup'la birlikte çalışmış, Profesör Shoup'un başkanlığında muhtelif memleketlere giden bütün teknik yardım misyonlarına katılmış bir üye olarak, tebliğ sahibinin düşüncü tarzını ve fikirlerini yakından bilmektedir.

2. İhracat Vergileri

İhracat vergileri konusunda durum tam tersinedir. Gelişmiş ülkelerin pek azı ihracat vergisi uygular. Oysa gelişen pek çok ülkelerde bu vergi vardır. İhracat vergileri, üretimin tümünün ya da çoğunun ihraç edildiği ülkelerde maden, petrol ve diğer doğal kaynakların işletilmesinden alınan harçları içerir. İhracat vergilerinin çağdaştırılması, ülkeler arası şirketlere daha gelişik harçların uygulanmasıyla gerçekleştirilmiştir.

3. Gümrük Vergileri

Gümrük Vergileri evrenseldir, oysa bu konudaki gelişmeler düzenli olmamıştır. Ne gelişmiş ne de gelişen ülkeler kendi yöntemlerinde kayda değer bir değişiklik yapmamışlardır. Ancak bu genellenenin dışında kalan iki uygulama vardır: (1) terimlere yeknesaklık getirilmiştir ve (2) bazı hallerde spesifik birimler (kilo, metre gibi) yerine *advolaren* tarifelerin kullanımına gidilmiştir. Gümrük vergileri gelişik ülkelerde değilse de gelişen ülkelerde önemli bir gelir kaynağıdır.

4. İstihsal ve Satış Vergisi

İstihsal ve Satış vergileri için de aynı şey söylenebilir, ancak bu vergiler bazı gelişmiş ülkelerde büyük önem taşır. Bu vergiler her ülkede uygulanır ve kayda değer bir değişiklik yapılmamış olmakla beraber, yer yer çağdaştırılmıştır. Örneğin, tütün vergisi uygulamaktansa, tütün ve tütün ürünlerini tekel yönetimine almayı yeğleyen ülkelerin sayısı değişmemiştir. Bazı ülkelerde de hükümet tütüne hem tekel hem de vergi uygular (2).

5. Emlâk Vergisi

Emlâk Vergisi dolaysız olmaktan çok dolaylı bir vergidir, bu nedenle de Bölüm A'da ele alınmıştır. Bu vergiye bazen yanılıyla «mülk» vergisi de denir. Şimdi bu verginin nelere uygulandığına bakalım.

Emlâk Vergisinin, her türlü mülk üzerinden alınan varlık (servet) vergisiyle karıştırılmaması gerekir.

Emlâk Vergisi, arazi ve arsa ile bu araziye bağlı yapılardan

VERGİLERİN ÇAĞDAŞLAŞMASI

ve bazen de yapılara bağlı makine ve teçhizattan alınan vergidir. Yapılar, mesken, ticari binalar (dükkan, banka vb.), fabrika, elektrik santralleri ve dağıtım sistemleriyle taşıma sistemlerini içerir.

Bazı istisnalar dışında, envanterden, ev eşyalarından ya da başka zati eşyalardan emlak vergisi alınmaz. Gayri menkullerden (hisse senedi, tahvil) ya da banka hesaplarından da bu vergi alınmaz. Bazı yasalara göre de, yapılara değil, yalnızca araziye uygulanır.

Bazı hallerde de, emlak vergisi yerine, gayri safi gelirlere, ya da mülk dışı temele dayanan bir vergi uygulanır. Çiftlik ürünlerine uygulanan vergilerin bazıları bu yoldan doğmuştur.

Arazi deymi, yapıların yerleşik olduğu araziye içerir. Kuşkusuz, çiftlik arazisi, otlak, orman ile arazi üzerindeki geliştirme düzenlemeleri, örneğin su kanalları, tesviye bölümleri ve benzerleri dahildir.

Emlak vergisi, gelişmiş ülkelerin pek azında ilerlemiş ve gelişmiştir. Gelişen ülkelerin pek çoğunda, özellikle kırsal bölgelerde, ya çok zayıftır ya da hiç uygulanmaz. Yerel yönetimin büyük mali sorumluluklar yüklendiği ülkelerde bu vergi güçlü sayılabilir, oysa bu ülkelerin tümünde bu varsayım geçerli değildir. Kent, il, ya da bölge, özellikle kendi nüfusunu ilgilendiren hizmetleri sağlamak ve finanse etmek zorundadır. Yol, itfaiye, çöp ve bir bakıma da polis güvenliği ve eğitim gibi hizmetler bunların başlıcalarıdır.

Uygulandığı birkaç ülkede bile, emlak vergisinin çağdaşlaştırılması pek yavaş yürümüştür. Takdir yöntemleri biraz geliştirilmiştir. Düşük gelirli ve yaşlı emlak sahipleri, ya da genellikle düşük gelirli emlak sahipleri (bazen de kiracılar) için Amerika Birleşik Devletlerinin bazı eyaletlerinde indirim ya da muafiyet sağlanır, bazen bunun yanı sıra da, gelir vergisinden düşme olanakları veya düşülecek miktar vergisinden yüksekse, nakit iadesi de uygulanır. Bazı eyaletlerde ise, çiftlik ya da orman arazisine, piyasa değeri çok daha yüksek de olsa, «güncel kullanım değeri» denilen düşük bir değer uygulanır, bunun nedeni de kullanımının sağladığı câri gelir ve olanağın düşük olmasıdır. (Bu sosyal yardım önlemleri, aşağıda belirtilecek nedenlerle, «çağdaşlaşma» sayılmamalıdır).

Demek ki, bu alanda çağdaşlaşma, diğer alanlardaki gibi belirgin değildir. Emlâk vergisini çok yaygın biçimde uygulayan ülkelerde de durum aynıdır. Emlâk vergisinden oldukça düşük gelir sağlayan ülkelerde çağdaşlaşma işlemleri daha da yavaş yürümüştür. Bu ülkelerin çoğunda takdir ve tahsil işlemleri çok düşük bir düzeyde gerçekleşir.

Son zamanlarda bazı ülkelerde emlâkin sahiplerince takdiri denendi. Bildiğim kadarıyla, Türkiye de birkaç yıl önce bu yola sapmıştır. Bu teknik başarılı olursa, çağdaşlaşma yolunda büyük bir adım atılmış demektir. Ancak, ben bu konuda karamsar olduğumu ve bu yöntemin kullanımında pek ender başarıya ulaşıldığını belirtmek isterim.

Bu noktada, şunu da belirtmek gerekir : gelişen ülkelerde, vergi sisteminin tümü, petrol, maden ve diğer doğal kaynaklardan alınan vergilerle ihracat vergileri dışında tüm vergiler, kentsel bir vergi sistemine dönüşmüştür. Kırsal alanlarda emlâk vergisi genellikle çok önemsiz olduğu gibi, şahsî gelir vergisi de bu alanlarda çok düşük bir gelir sağlar. Daha önce belirtildiği gibi, kırsal alanlarda yaşayan tüketicileri kapsayan genel bir satış vergisi çoğunlukla uygulanmaz, zaten bu nüfusun büyük bir bölümü kendi kendine yeterli bir düzen içinde yaşar. Baş vergilerinin, hane vergilerinin de sözü bile edilemez.

Gelişen ülkelerin vergi yöntemlerinde kentleşmeye yönelik bu akım ilerde vergi gelirlerinin artacağına işaret eder çünkü kırsal alanlardan kentsel alanlara göç sürdürülmektedir.

Emlâk vergisini büyük ölçüde kullanan ülkeler bu vergiyi tek bir vergi değil, çift vergi olarak düşünölmelidir. Bu çift vergiden biri, meskenlere uygulanan vergidir, yani bir tüketici vergisidir. Diğer i ise iş alanındaki emlâke (örneğin dükkân, fabrika, çiftlik) uygulanan vergidir, bu da üretim mallarına uygulanan bir vergi demektir. Çağdaşlaşma, bu iki vergi için iki ayrı yol tutulmasını gerektirir. Bunun bir türü, her birini ayrı bir mevzuata bağlamaktır. Örneğin, Nova Scotia (Kanada) Yüksek Komisyonunun yakın zamanlarda verdiği bir raporda, meskenlerin kent, köy ya da kırsal alan vergisi olarak kalması, oysa işletmelere ait emlâkin ise bir üst kademe tarafından, bu durumda Nova Scotia eyaletince, vergilendirilmesi önerilmiştir. Böylece, meskenlerden alı-

nan verginin oranı, yerel yönetimin kararına göre, kentten kente, ya da köyden köye, değişecektir. Oysa işletmelerin emlakından alınan verginin oranı il boyunca aynı kalacaktır. Bu yöntem, daha düşük vergi olanakları sağlayarak, endüstriyi kendi alanlarına çekmek isteyen kentler ya da köyler arasında rekabeti ortadan kaldıracaktır. Yerel meskenlerden alınan vergiler ise, yerel halkı ilgilendiren, itfaiye, yol yapımı gibi hizmetlerin finansmanında kullanılabilir.

B. DOLAYSIZ VERGİLER

1. Gelir Vergisi

Dolaysız vergilere baktığımız vakit, gelir vergisinde farklı olmakla beraber, büyük çapta çağdaşlaşma önlemleri görürüz. Bu alanda, gelişen ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında çağdaşlaşma deyimi farklı anlamlar taşır.

a) Kurumlar ve Kişilerce Ödenen Gelir Vergilerinin Bütünleştirilmesi :

Son yıllarda gelişmiş ülkeler öncelikle, kurumlar vergisiyle kişilerce ödenen gelir vergilerinin birleştirilerek bütünleştirilmesiyle ilgilenmişlerdir. Sorun, anonim şirket kârlarının temettü yoluyla dağıtıldıkları vakit fazla vergilendirilmeleri, ya da, duruma göre, kâr dağıtılmaması halinde gereğinden az ya da çok vergilendirilmeleridir. «Fazla» ya da «az» vergilendirilme demek, başka kişilerin kazançlarına oranla, yani ortaklık kârlarına, tek kişinin kârına, ücretlere, faiz, kira ya da pay gelirlerine oranla, az ya da çok vergilendirilmesi demektir.

Gelişen ülkelerin çoğunluğu bu «bütünleştirme» denilen işlemle pek ilgilenmemektedir. Brezilya ve Hindistan gibi bir kaç büyük ülkenin dışında, gelişen ülkelerde kişilerin ödedikleri gelir vergisi, yasa açısından olmasa bile, gerçek açısından önemsizdir. Ayrıca, bu ülkelerde ödenen temettüler genellikle dış ülkelerdeki yatırım sahiplerine akmaktadır. Bu açıdan, gelişen bir ülke, kendi kurumlar vergisiyle bir başka ülkenin gelir vergisini haliyle bütünleştiremez (4).

b) Tercihli Vergiler ya da Vergi Teşvik Önlemleri :

Gelişmiş ve gelişen ülkeler, gelir vergisinin yatırımları cazip hale getirmek açısından kullanımında da farklılık gösterir.

Gelişmiş ülkelerde belirli bazı yatırımlara vergi imtiyazı tanımak artık iyice moda olmuştur: örneğin makine, teçhizat, imalât fabrikaları gibi. Bu tür yatırım mallarının maliyetinin bir bölümü için, ödenecek verginin bir bölümü karşılığı kredi sağlanır. Bu aktiflerin amortismanında hızlı amortisman yöntemi kabul edilir ve bunun oranı bazı hallerde yüzde 100'ü bulur. Bunun anlamı da sermaye yatırımının tüm maliyetinin bir yılda amortize edilmesi demektir. Bu da, bu makine ve teçhizat yatırımının sağladığı gelirin tümünün vergi dışı bırakılması anlamına gelir. Gelişmiş ülkelerdeki bu vergi imtiyazları genellikle envanter yatırımlarına ya da perakendecilere ve toptancılara sağlanmaz.

Gelişen ülkeler genellikle bir çeşit vergi tatiline güvenirlir. Kârlar bir süre için, söz gelişi, beş ya da on yıl için, vergi dışı tutulur. Yatırım vergi imtiyazlarına ya da hızlı amortisman yöntemlerine pek baş vurulmaz. Gelişen ülkenin isteği, makine ve teçhizat, envanter, bina ya da nakte çevrilebilir aktifler veya herhangi tür aktiflere yabancı sermayeyi çekmektir, yeter ki bu yatırım istenen tür bir faaliyeti kapsasın (genellikle imalâtı) ve ya belirli bölgelere, diyelim, büyük kentlerin dışına yerleşsin. Eski makine ve teçhizatın yerine yenilerinin getirtilmesi isteği, gelişmiş ülkelerde çok büyük olmasına karşın, gelişmekte olan ülkelerde o denli büyük değildir çünkü bu ülkelerde makine ve teçhizat bir hayli yenidir.

Gelişmiş ülkelere oranla, gelişen ülkeler yatırım sahiplerine vergi dışı yardım sağlamaya daha çok yatkındır. Bunun örnekleri düşük kirali ya da bedelsiz kiralananan fabrikalar, ya da alt yatırımlar ve nakit ödenekleridir. Bu vergi dışı teşvikler, gelir vergisi oranının düşük olduğu ya da verginin çok gevşek uygulandığı, dolayısıyla vergi tadilinin, yani belirli süreler için sağlanan vergi muafiyetinin cazip olmadığı hallerde özellikle yararlıdır.

Oysa gelişmiş ülkelerin çoğunda, bu tür vergi dışı yardımlar olsa olsa ancak yoksul bölgelerde kurulacak fabrikalara sağlanır. Vergi tatilleri açısından da durum aynıdır, gerçi bu önlem gelişmiş ülkelerde zaten pek uygulanmaz.

VERGİLERİN ÇAĞDAŞLAŞMASI

Bazı aşırı vergi imtiyazları, örneğin Amerika Birleşik Devletleri kanunlarında yer alan «vergi sığınakları», aşağıda belirtilecek nedenlerle, verginin «çağdaştırılması» sayılmamalıdır. Bu önlemler, gelir vergisini yolundan saptıran sosyal ve politik çaba ve çelişmelerin bir tür ganimeti, bazı çıkarıcıların gelir vergisini kendi çıkarlarına uydurma çabalarının bir ürünüdür.

c) Vergi Anlaşmaları :

İkili vergi anlaşmalarının imzalanması ve ardından meclislerce onaylanması gelişen ülkelere oranla gelişmiş ülkelerde daha yaygın ve gelişik bir çağdaşlaşma ürünüdür. Artık gelişmiş ülkelerin pek çoğu ikili vergi anlaşmalarından örülmüş ağlarla birbirine bağlanmış durumdadır.

İkili vergi anlaşmalarının imzalanması ve ardından meclislerce onaylanması, gelişen ülkelere oranla gelişmiş ülkelerde daha yaygın ve gelişik bir çağdaşlaşma ürünüdür. Artık gelişmiş ülkelerin pek çoğu ikili vergi anlaşmalarından örülmüş ağlarla birbirine bağlanmış durumdadır.

Buna karşılık, gelişmiş bir ülkeyle gelişen bir ülke (ya da, iki gelişen ülke) arasında pek az sayıda anlaşma onaylanmıştır. Bu da gerçekten yazıktır, çünkü böyle bir düzen gelişmiş ülkelere gelişen ülkelere sermaye akımını teşvik eder. Bu tür anlaşmaların ana hatları ve düzenleme yöntemleri, Birleşmiş Milletlerin Gelişmiş ve Gelişen Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmaları Konusunda Vergi Uzmanları Grubu tarafından hazırlanmış ve Birleşmiş Milletler tarafından yayınlanmıştır (5).

Bu düzenleme yöntemlerine göre oluşturulan vergi anlaşmaları iki gelişmiş ülke arasında yapılan anlaşmadan çok farklı olacaktır. En önce, anlaşmayı imzalayan iki ülkenin vergi yöneticilerine bol ve ayrıntılı bilgi akımı gerekecektir. Bu alış veriş zorunludur. Çünkü gelişen ülke, ana şirketi gelişmiş bir ülkede bulunan tâli şirketi denetleyerek istediği tüm bilgileri elde edemez. Örneğin tâli şirketin defterlerinde gösterilen transfer fiyatı, ana şirketin defterlerinde gösterilen transfer fiyatıyla karşılaştırılmalıdır (transfer fiyatı, malların büyük bir şirketin bir bölümünden bir başka bölümüne nakledildiği andaki fiyatı, yâni şirketin muhasebe açısından, kendi kendisine saptadığı fiyattır.

Örneğin ana şirketin tüm hisselerine sahip olduğu tâli şirkete malları «sattığı» fiyattır).

d) Endeksleme :

Endeksleme, gelir vergisinde uygulanan en yeni çağdaşlaşma yöntemidir. Şimdilik, bu yöntemi benimseyen bir kaç ülkede, endeksleme, gelir vergisi oranlarıyla ve geçim endeksi uygulanan vergi muhafiyeti ile sınırlıdır. Böylece, gerek vergi oranı gerekse muafiyetin yapısı, gerçek rakamlarla aşağı yukarı sabit tutulabilmektedir. Örneğin 80.000 - 100.000 gelir diliminde uygulanan vergi oranı yüzde 35 ise, geçim endeksi de yüzde 50 artarsa, yüzde 35 oranı bu artıştan itibaren 120.000 - 150.000 dilimine uygulanır.

Endeksleme, gelişmiş ülkelerin bile pek azında, özellikle Avustralya ve Kanada'da, gelişmemiş ülkelere ise daha da ender uygulanmıştır (İsrail bir istisnadır).

Hiç bir ülke endekslemeyi tümüyle benimsememiştir. Bu yöntem uygulanırsa, gerekli bir çok işlemlerin yanı sıra, amortismanın, gerçek ve yapılmış masraf yerine, câri yenileme maliyetine göre hesaplanması gerekir. Bundan başka, vergilendirilecek gelire, fiyatların artmasıyla firmanın borçlarının gerçek değerindeki düşüş de eklenmelidir. Daha başka değişiklikler de gerekir.

Bu nedenle endeksleme yalnızca vergi oranlarına ve kişisel muafiyetlere özgü tutulmuştur; oysa gelir vergisinden pek az hasılat sağlayan gelişen ülkeler için vergi oranları ve muafiyet çok önemli değildir. Bu ülkelere vergi hasılatının büyük bölümü anonim şirketlerden sağlanır, bunlar da tek ya da en fazla iki veya üç orana göre vergilendirilir. Gelişmiş ülkelerin çoğunda ise, endekslemeye karşı eğilim ve baskı daha da azdır.

e) Değer Artışı ve Kaybı :

Gelişmiş ülkelere, değer artışlarını gelir gibi vergilendirmeye ve değer kayıplarını vergiden düşmeye doğru yavaş ama sürekli bir eğilim vardır. Değer artışları, başka gelirler gibi vergilendirilecek olursa, o zaman, şahsî gelir vergisi açısından, değer kayıpları da, kısmen ya da tümünden, yalnızca değer artışı tutarlarından değil, gelirlerin tümünden indirilecektir.

Veraset yoluyla mirasçılara geçen değer artışı, hemen hemen tüm ülkelerde «kazanılmış» sayılmaz, bu nedenle miras tutarı içinde vergiye tabidir. Oysa, gelir vergisi açısından, biriken bu gelir artışı ya tümünden kaybolmuş sayılır, veya Amerika Birleşik Devletlerinde son yapılan vergi reformuna göre, varise geçer. Varis bu varlığı satarsa, değer artışı, o varlığın mirası bırakan maliyetine göre hesaplanır (temel değer devri).

Gelişen ülkelerde, şirketlerin sağladığı değer artışları, kurumlar vergisine göre, genellikle tümüyle vergilendirilir; bazı gelişmiş ülkelerde de uygulama böyledir. Oysa gelişen ülke artışını vergilendirir ya da gelir kaybının vergiden düşülmesini kabul eder. Bu unsur ya vergi yasası dışında kalmıştır, ya da uygulama zayıf ve yetersizdir. Gelişmiş ülkelerde görülen ve yukarıda anlatılan eğilim, gelişen ülkelerin pek çoğunda yoktur.

2. Veraset ve Bağış Vergileri

Ölümde intikal vergilerinin, hemen hemen her ülkede, uzun bir geçmişi vardır. Öte yandan, yaşam süresince yapılan bağışların vergilendirilmesine ise pek az ülkede rastlanır, ancak pek çok intikali kapsayan kayıt vergisi, ya da damga resmi biçiminde görülür.

İşin garip yanı da, genellikle veraset vergilerinin yavaş yavaş yok olduğunu, öte yandan bağışlardan alınan vergilerin de giderek çoğaldığını görüyoruz, ancak bu iki çelişkili eğilime aynı ülkede rastlanmamaktadır.

Hiç değilse bir tek ülke, yani Meksika, veraset vergisini tümünden kaldırmıştır. Kanada da, federal düzeyde, bu vergiyi kaldırmıştır. Ama kaldırıldığı sırada da, veraset yoluyla mirasçıya geçen varlığın değer artışının da gelir vergisi kapsamına girmesini kabul etmiştir. Kanada'da bazı eyaletler federal düzeydeki bu kararı uygulamışlardır. İnsan artık, diyelim Nova Scotia'da, hiç vergi ödmeden rahat rahat ölebilir.

Son zamanlarda iki gelişmiş ülkede, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde, başka bir yönde büyük bir adım atılmıştır. Bu ülkelerde, (daha önce İngiltere'de mevcut olmayan) bağış vergisiyle veraset vergisi birleştirilip intikal vergisi oluşturulmuş-

tur. Bundan başka, bir kaç kuşak boyunca veraset vergisini geçiştirmek için kullanılan tröst'ler de (Amerika'da olduğu gibi) çok sıkı kurallara bağlanmış, ya da (İngiltere'de olduğu gibi) tümünden yasaklanmıştır (6). Bu vergiler beğenilse de, beğenilmesede, bütünleştirilmeleri, daha tutarlı bir intikal vergisi yöntemi oluşturmak açısından, olumlu bir adımdır.

Bu vergilerin, bir yandan tümünden ortadan kaldırılmakla, çağdaşlaştırmak arasında geliştirilmesi konusunda bir eğilim de yoktur. Gelişen ülkeler, başka ülkelere oranla veraset vergisinden daha az yararlanmaktadır, ama bu varsayım da bir sanıya dayanmaktadır.

3. Ücretlerden Alınan Sosyal Sigorta Vergileri

Sosyal Sigorta Kurumlarını finanse etmek için ücretlerden alınan vergiler, gelişmiş ülkelerde yeni bir tür değildir, ancak bu vergilerin şimdi sağladığı gelirler, bazı gelişmiş ülkelerde, örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde, vergi yöntemine değişiklik getirmiştir. (Amerika'da ücret bordroları üzerinden kesilen bu vergi, federal hükümet için ikinci derecede önemli bir gelir kaynağı olmuştur.)

Diğer taraftan, gelişen ülkelerin çoğunda, bir sosyal sigorta yöntemi ya yoktur, ya da çok zayıftır. Ücretlerden bu amaçla alınan vergiler, ya çok enderdir, ya da düşüktür, veya ekonominin ancak belirli bölümlerini kapsar. Sonuç olarak, bu vergilerin çağdaşlaştırılması konusunda, bir konu dışında, herhangi bir girişime rastlanılmamaktadır. Bazı ülkelerde, dağılık emeklilik uygulamaları tek bir katkı oranı ve aynı düzeyde emeklilik ve sigorta koşulları sağlanması açısından, az çok birleştirilmiştir.

4. Servet Vergisi

Servet vergisi, genellikle, bir kaç Kuzey Avrupa ülkesi dışında pek yayılmamıştır. (Hindistan ve Sri Lanka bunun dışındadır). Bu ülkelerde bile oran öylesine düşük ve —yasalarla ya da uygulamalarla— sağlanan muafiyet öylesine çoktur ki, bu verginin tüm vergi hasılatına, ya da gelir veya servet dağılımının yeniden düzenlenmesine, katkısı çok azdır. İngiltere'de hükümetin önerdiği çok daha ağır ve yaygın vergi ise, anlaşılan sonsuza dek

bir yana itilmiştir. Servet Vergisinin uygulandığı ülkelerde de kayda değer bir çağdaşlaşmaya gidilmemiştir.

5. *Harcama Vergisi*

Yıl içinde yaptıkları tüm harcamalara göre herkesten, aşamalı oranlı bir harcama vergisi alınması konusu, üniversite ve hükümet çevrelerinde giderek daha çok tartışılmaya başlanmıştır. Gerçekte ise, kısa bir süre için Hindistan ve Sri Lanka'daki uygulamada dışında, bu vergi yerleşmemiştir.

Bu arada, fertlere uygulanan sözde gelir vergisi ise, bir çok gelişmiş ülkede giderek gelir vergisi ile harcama vergisinin bir karışımı olmaktadır. Bu ülkelerde gelir vergisi yasalarına göre pek çok tasarruf türü için vergiden indirim yapılmaktadır (hayat sigortası primleri, onaylanmış emeklilik programları). Bundan başka, tasarruflardan sağlanan kazançların çoğu da kişisel gelir vergisinin kapsamı dışında bırakılmıştır (bazı devlet tahvillerinden kazanılan faizler, belirli bir düzeye kadar banka faizleri). Böylece, şahsî gelir vergisi giderek bir bakıma gelir vergisi, bir bakıma da harcama vergisi durumuna getirilmiştir. Bu oluşum, bilicli bir plana göre gerçekleşmemiştir. Ortaya çıkan bu melez vergi türü de bu nedenle sağlam bir yapıya oturmuş olmayabilir. Aşağıda belirtilen nedenlerle, gelir vergisindeki bu değişimlerin «çağdaşlaşma» sayılmaması gerekir.

C. VERGİ YÖNETİMİ

Çağdaşlaşmanın özü, vergi yönetimindedir. Vergilerin çağdaşlaşması yönündeki tüm değişiklikler, yönetimde eş gelişimler gerektirir.

Bilgisayarlar, birçok gelişmiş ülkelerde, vergi yönetiminin çağdaşlaştırılmasında yardımcı olmuştur. Oysa pek çok gelişen ülkelerde, on onbeş yıl önce, bilgisayarların yararı abartılmıştır. Bu ülkelerde, bu araçların gereğince kullanımı için, mükelleflerden stopaj ödemesi yapan işverenlerden ve diğer kaynaklardan yeterince bilgi zaten sağlanamamaktadır. Bu sakınca artık biraz giderilmiş olabilir. Gene de, bilgisayarlar, gelişen ülkelere oranla, gelişmiş ülkelerde yönetime daha büyük yarar sağlamış-

tır. Bu nedenle de, yönetimde verim açısından, iki tür ülke arasındaki uçurum daha da büyümüştür. Ancak, son zamanlarda gelişen ülkelerden bazılarında bilgisayarlar daha verimli biçimde kullanılmaktadır, ya da genel bir deyimle, bilgi işlem yöntemleri daha etkin biçimde uygulanmaktadır. Amerika Ülkeleri Vergi Yönetim Merkezi İspanyolcada kullanımıyla (CIAT), bu konuda uzun teknik konferanslar düzenledikten sonra, üye ülkeler için bir Bilgi İşlem Merkezi kurmuştur (7).

Gelişen ülkelerin vergi yöneticileri için ya da bu yöneticiler tarafından düzenlenen seminerler, eğitim merkezleri ve benzeri yöntemler çok yararlı olmaktadır. Bir kaç örnek verelim: Profesör Oldman'ın Harvard Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Programı, Amerika Birleşik Devletleri Vergi Yönetimi ile Vergi Yönetimi Enstitüsü tarafından Güney California Üniversitesi'nde düzenlenen eğitim kursları, CIAT tarafından düzenlenen teknik konferanslar. Gelişen ülkelerin Maliye Bakanlıklarında vergi politikası ve vergi yönetimi bölümlerinde çalışanların bir bölümü bu seminer, kurs ve konferanslara katılan uzmanlardır. Bu üst kademe hâlâ yetersiz sayıdadır, üyeleri sık sık, vergi yönetimiyle ilgisi olmayan başka görevlere atanırlar ya da özel teşebbüste görev almak için ayrılırlar.

Rüşvet ve başka tür sahtekârlık her ülkede görülür, ancak gelişen ülkelerde bu sorun daha büyüktür diyebiliriz. Bu konuda kuşkusuz pek az bilimsel bilgi vardır.

II. VERGİNİN ÇAĞDAŞLAŞTIRILMASI İLE VERGİ REFORMU ARASINDAKİ FARK :

Yukarıda Bölüm I'de vergi yöntemlerinde yapılan değişikliklere «vergilerin çağdaşlaştırılması» denildi. Bunlara neden «çağdaşlaşma» denildiği sorusu akla gelebilir. Neden yalnızca «vergi reformu» denilmemiştir? İkisi arasında anlamlı bir fark gözetilebilir mi?

Böylesine bir ayırım, vergi yöntemlerinde düzenli bir değişim açısından yalnızca olanaklı değil, aynı zamanda yararlıdır. Bunu daha iyi anlayabilmek için, vergilendirme kavramının «ilk ilkeleri» ne dönelim. Vergilendirmeden neler beklenir? Bunu kim bekler? İyi bir vergi yönetiminin ölçeği (kriteri) nedir?

Günümüzde bu çözümlmeyi en iyi yapan Profesör Neumark olmuştur (8). Bu çalışma ile birlikte, Profesör Musgrave'in hayali Maliye Bakanlığının üç amacını da anımsayalım (vergi kaynağı ve yükü açısından) Tahsis, (Gelir ve servet açısından) Dağılım (Ekonomi açısından) ve İstikrar (bunlar, tek başına vergilendirmenin değil tümüyle bütçe politikasının amaçlarıdır) (9). Vergi komisyonunun son incelemeleri eşitlik, verim ve basit yöntemlere yöneliktir. Benim kendi ölçek (kriter) listem biraz daha uzundur. Öbür listelerde bulunmayan, hiç değilse önem verilmeyen ve konumuza daha yakından ilgili bir ayırım içermektedir.

Bu ayırım, toplumun genellikle onayladığı yöntemler (görüş birliği ölçeği) ile, çıkar çatışması nedeniyle böyle bir toplu onay görmeyen yöntemler (çelişki ölçeği) arasındadır (10).

Birinci tür ölçeğin, yani genel görüş birliğine sahip yöntemin bir örneği, Pigou'nun deyimiyile, eşit koşullardaki insanların eşit vergilendirilmesi (yatay eşitlik) ilkesidir. Bir başka örnek de vergi yönteminin, mükellefe her hareketinin vergi açısından ne sonuç doğurabileceğini önceden hesaplayabilme olanağını vermesidir. Gene başka bir örnek, vergi yönteminin, yatırım sahipleri, işletme yöneticileri, ya da işçileri veya tüketici davranışlarını etkilememesi ilkesidir. Davranış ve karar mekanizması üzerinde olumsuz yan etkiler, kaynakların ekonomik açıdan yanlış yönelimine yol açar. Genellikle kabul edilen bir başka ölçek de, hiç olmazsa gelişmiş ülkelerde, vergi hasılatının, iş hacminin büyümesi ve fiyatların yükselmesiyle birlikte hızla artması, böylece enflasyonu önleyebilmesi; iş hacminin düştüğü dönemlerde de azalması ve böylece, ekonomiye dürtü sağlanabilmesi için özel sektörün elinde daha bol para bulunması sonucunu doğurmasıdır.

Buna karşılık, çıkar çelişkisi ölçeğinin bir örneği de, vergi yönteminin ne oranda müterakki (ya da aksi, «regresiv») olması gerektiğidir. Bu konuda görüşler çok farklıdır. Tartışanlar arasında bir bağdaşma noktası bulunmalıdır; bu nokta uygulanacak müterakki verginin aşamalarını saptayacaktır.

Bu konudan bazen «dikey eşitlik» deyimiyile söz edilir. Bu yakıştırma, yanlış bir addir. Bundan, «eşit» niteliğinde bir aşamanın varlığı ya da genellikle böyle kabul edilebildiği sonucu çıkartılabilir. Gerçek böyle değildir.

Ekonominin, tam istihdamla, ne hızda gelişeceği konusunda da çıkar çelişkisi belirebilir. Sermaye birikimi, ancak tüketimin daha düşük düzeyde tutulmasıyla oluşabilir. Öte yandan, gelişim sermaye ithaliyle gerçekleşecekse, çeşitli vergi imtiyazları da sağlanacak demektir. Yerli sermaye için de bu yola sapılabilir. Gelişmiş bir ülkenin makine ve teçhizatı çok eskimişse ya da demode olmuşsa, yatırım kredilerine ve hızlı amortismanına karşı çıkan pek olmayacaktır.

Bir başka çelişki de, vergi yönteminin, belirli bir döviz fiyatını sabit tutmak amacıyla düzenlenmesidir.

Bu konuşmada ele alındığı şekliyle, vergilerin çağdaştırılması, ancak birinci tür ölçeklerle, yani toplumun genellikle görüş birliğine vardığı konularla ilgilidir. Bir vergi yöntemi bu görüş birliği ölçğine ulaşamamışsa, bir değişiklik yapma gereğinde hemen hemen herkes birleşecektir. Örneğin, aynı koşullardaki insanlar arasında adaletsizlik oluşturuyorsa, ya da mükellefleri daha az vergi ödemek için ekonomik kaynakları verimsiz kullanmaya yöneltiyorsa, o vergi yönteminin çağdaştırılma zamanı gelmiş demektir.

«Çağdaşlaşma» sözcüğünün neden bu anlamda kullanıldığı sorusu da akla gelebilir. Görüş birliği ölçği uygulanıyorsa, buna neden «çağdaşlaşma» demeli? Şu bakımdan denmelidir: Vergi yöntemi toplumsal bir çevrede uygulanır, bu da yavaş da olsa sürekli olarak değişen bir ortamdır. Ayrıca, başka teknolojiler gibi, vergilendirme teknolojisi de gelişim içindedir. Çevre koşullarında ve vergilendirme teknolojisindeki bu değişiklikler nedeniyle, vergi yöntemleri çoğunlukla gerekeni yapmamakla ya da genellikle başaramamakla suçlanır. Vergi yöntemleri bu değişimlere ayak uydurmadıklarından, «görüş birliği» ölçği açısından, genellikle çağ dışı, hiç değilse eskimiş sayılırlar.

Bölüm I'de anlatıldığı biçimde, vergi yöntemlerindeki değişikliklere, bu bakımdan, çağdaşlaşma denilebilir. Bu değişiklikler vergi yöntemlerinin, değişen çevre koşulları ve gelişen vergi teknolojisi karşısında, güncelliğini koruma çabalarıdır.

Oysa reform, kısaca, yalnızca çelişki ölçğini (kriterini) ilgilendiren değişimleri içerir. Bu değişimler, politik ve ekonomik gücün değişmesiyle oluşur. Vergi yönteminde müterakkilik derecesinin artması veya azalması bu tür bir değişimdir. Bölüm I'de,

çağdaşlaşma konusu olarak müterakkilik derecesindeki değişiklikler ele alınmamıştır. Örneğin, İngiltere'de gelir vergisi oranlarındaki iniş çıkışlar, çağdaşlaşma olarak nitelendirilemez. Tam tersine, bu değişiklikler, çıkar çelişkisi içinde olan iki büyük parti arasında farklı uygulamaları yansıtır. Bu tür değişimler, bu tebliğde vergi reformu diye adlandırılan ve tartışmaya yol açan bir konuya aittir.

Gerçekte de, «Vergi Reformu» deyimi çok geniş anlamda kullanılır. Böyle kullanılınca da, genel görüş birliği ölçeğine göre yapılan tüm değişiklik çabaları gibi, çelişki ölçeği nedeniyle oluşan çatışmaları da içerir. Vergilerin çağdaşlaştırılması ancak görüş birliği ölçeği ile sınırlandırılabilseydi, vergi reformu deyimini kullanmak çok uygun olurdu. O zaman, çelişki ölçeğine göre yapılan değişiklikleri belirtmek için üçüncü bir deyim bulmak gerekirdi.

Dikkat ve gücümüzü, herkesin görüş birliğine vardığı işlerin yapılmasına çevirebilmemiz için bu ayırım gereklidir: Yapılması gereken işler, vergi yöntemlerinin, görüş birliği ölçeğine daha iyi uyacak biçimde değiştirilmesidir. Pek çok tartışmaya yol açabilecek değişikliklere el atmadan önce, veya bu değişikliklerle birlikte yapılacak pek çok şey vardır.

Vergi yönteminde herhangi bir değişiklik, hem görüş birliği, hem de çelişki ölçeğine dayanır. Örneğin, temettülerde «çift vergilendirme» yi önlemek isteyenlerin arasında, bu değişikliğin, vergi yöntemini, genellikle kabul edilen ölçeğe, öncelikle ekonomik verimi artırmaya, daha çok yaklaştıracağına inananlar bulunabilir. Bunlar vergilerin çağdaşlaştırılmasını istemektedir. Bu öneri aynı zamanda, mevcut vergi yöntemindeki müterakkilik derecesini bir miktar azaltmak isteyenlerce de desteklenecektir. Bunlar mevcut müterakkilik derecesini saptayan bağdaştırıcı görüşlerde değişiklik istemektedirler. İstedikleri vergi reformudur. Bazı liberaller bu bütünleştirme önlemini, ekonomik verimi artırma olanağına karşın, desteklemeyeceklerdir. Çünkü müterakkilik derecesinin indirilmesine karşıdırlar. Bu önlemin verimi artırıcı yönünü, yani çağdaşlaştırılmasını beğendikleri kadar, vergi reformu niteliğine karşıdırlar.

III — VERGİLERİN ÇAĞDAŞLAŞTIRILMASI DENEYLERİNİN ÖZETİ

Yukarda Bölüm I'de anlatıldığı biçimde, gelişmiş ve gelişen ülkelerde dolaylı ve dolaysız vergilere uygulanan çağdaşlaştırma yöntemlerini, şimdi bu ayırımlar açısından inceleyelim.

1. Vergilerin çağdaşlaştırılması işlemleri, gelişen ülkelere oranla gelişmiş ülkelerde daha hızlı yürütülmüştür, ve her iki tür ülkede de, dolaylı vergilere oranla dolaysız vergiler alanında daha belirgin olmuştur. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerde dolaysız vergiler listenin başında yer alırken, gelişen ülkelerde dolaylı vergiler de listenin sonunda gelir.

2. Bu eğilim herhalde beş-on yıl daha sürecektir.

3. Vergi reformu bir yana, vergilerin çağdaşlaştırılması, İngiltere başta olmak üzere, bazı ülkelerde öylesine hızlı gerçekleştirilmiştir ki, mükellefler, vergi hukukçuları ve muhasebecilerle vergi yöneticileri şaşkına dönmüştür.

4. Gelişen ülkelerde, genellikle vergilerin yapısındaki çağdaşlaşma çabaları, vergi yönetiminin çağdaşlaştırılmasından sonra yapılabilir. Bu da hem vakit, hem para ister.

5. Gelişen ülkelerde, kısa süre içinde yapılacak vergi çağdaşlaştırma uygulamaları, yeni vergileri içermeyecektir (örneğin, servet vergisi, harcama vergisi, aşırı kâr vergisi). Oysa gelişen ülkelerde, vergilerin çağdaşlaştırılması için yeni vergiler gerekecektir (örneğin, değer artışı vergisi, genel kapsamlı kişisel gelir vergisi... kuşkusuz bunların önemi ülkeden ülkeye değişecektir).

6. Birçok gelişen ülke için, çok uluslu şirketlerin kârları en büyük, belki de tek vergi kaynağı olarak kalacaktır. Bu verginin yönetimini çağdaşlaştırmak için, gelişmiş ve gelişen ülkeler arasında, özellikle vergi anlaşmaları aracılığıyla, daha yakın işbirliği gerekecektir.

DİPNOTLAR

(1) Bu konuşmanın içerdiği bilgilerin pek çoğu, Uluslararası Mali Belgeler Bürosu'nun (Amsterdam) yayınlarından derlenmiştir: *Uluslararası Mali Belgeler Bülteni, Avrupa Vergilendirme Yöntemleri, ve Vergi Haberleri Servisi*.

(2) Satış Vergisi konusunda, ülkelerarası ve yaygın bir araştırma için bk. Sijbren Cnossen, *Satış Vergisi Yöntemleri: Dünyada Mal ve Hizmetlerin Vergilendirilmesinden Örnekler*. Doktora tezi, Rijksuniversiteit, Leiden, Hollanda (1976: 256 sayfa ofset).

(3) *Eğitim Komisyonu Rapor, Kamu Hizmetleri, ve Eyaletler ve Belediyeler Arası İlişkiler* (Halifax, N.S., Kanada: Queen's Printer, 1974), Cilt II, Kısım C, Bölüm 29; Başkan: Profesör John F. Graham

(4) Konunun ilginç yanı, gelişmiş ülkelere oranla, gelişen ülkelerin kurumlar vergisine daha çok dayanmalarıdır. Bk. Ernest-Albrecht Conrad, «Kurumlar Vergisi Düzeyinde Eğilimler», *Finanzarchiv*, Cilt 32, No. 3, 1974, s. 362-405.

(5) Birleşmiş Milletler, *Gelişmiş ve Gelişen Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmalarının Ana Hatları ve Kılavuzu*, (1974, ST/ESA/14; Satış No. E. 74. XVI. 5. \$ 4.00).

(6) Shoup, Carl S., «Veraset ve Bağış Vergilerinin Bütünleştirilmesi: İngiltere'den Örnekler», *Vergi Notları*, (Vergi Çözümcüleri ve Hukukçuları, Arlington, Va., U.S.A.), 26 Haziran 1976, s. 21-23, ve «1976 Yılında Bağış ve Veraset Vergilerinde Belli Başlı Değişiklikler: Bir Değerlendirme», *Vergi Notları*, 22 Ağustos 1977, s. 5-7.

(7) *Informativo: Newsletter* (Haber Bülteni), CIAT, Ağustos 1976, s. 3.

(8) Neumark, Fritz, *Grundsätze Gerechter und Ökonomisch Rationaler Steuerpolitik* (Tübingen: J.C.R. Mohr (Paul Siebeck), 1970.

(9) Musgrave, Richard A., *Kamu Maliyesi Kuramı* (New York: McGraw-Hill, 1959), pp. 5-6.

(10) Shoup, Carl S., *Kamu Maliyesi* (Chicago: Aldine, 1956), Bölüm 2.

TEBLİĞE SONRADAN EKLENEN AÇIKLAMALAR

1. Katma Değer Vergisi

Gelişmekte olan ülkelerde katma değer vergisi, bu tebliğde Bölüm I A 1'de anlatıldığından bir hayli daha yaygın biçimde uygulanmaktadır. Sjibren Cnossen'in 5 Temmuz 1977 tarihinde Uluslararası Para Fonu'na sunduğu «İstihlâk ve Satış Vergilerinin Son Gelişmeler» adlı rapora göre, katma değer vergisi halen şu ülkelerde yürürlüktedir. (verilen tarihler, bu verginin 1975 - 1977 arasında yürürlüğe giriş tarihleridir) : Arjantin (1975), Boliviya, Brezilya, Şili (1975), Kosta Rika (1976), Ekvador, Honduras (1976), İsrail (1976), Panama (1977), Güney Kore (1977), Uruguay.

Barbados'da da prensip olarak katma değer vergisinin istihlâk tipi olan ve hemen hemen evrensel uygulaması bulunan türden bir perakende satış vergisi uygulanmaktadır.

«Yirmi üç ülke, ya da satış vergisi uygulayan ülkelerin yüzde 26'sı bugün katma değer vergisi de uygulamaktadır. Bunlardan biri hariç, diğerleri hep istihlâk tipi vergilerdir... EEC (Avrupa Ekonomik Topluluğu) tipindeki katma değer vergisi en geniş kapsamlı vergidir; bu alan dışında hizmetler ve perakendeci kuruluşlar ancak kısmen vergilendirilmişlerdir...

«İncelemesi yapılan 128 ülkeden 44'ü, yani her üç ülkeden biri, hiç satış vergisi uygulamamaktadır. Bu ülkeler genellikle Karayipler'de, Orta Doğu'da ve Afrika'dadır.

2. Endeksleme

Bu tebliğde endeksleme üzerine yapılan yorumlara ilişkin olarak da, hiç değilse ticarî ve sınaî kârlar açısından bazı değişiklikler yapılması gerekmektedir, çünkü son kırk yıl

VERGİLERİN ÇAĞDAŞLAŞMASI

içinde 10 Lâtin Amerika ülkesinde kısmî ya da kapsamlı endeksleme işlemlerine geçilmiş bulunmaktadır. Yani kârlar, bir dereceye kadar, enflasyonu dikkate alacak biçimde ayarlanmıştır. Milka Casanegra de Jantscher'in *International Tax Journal*, Kış 1976 sayısında, sayfa 128 -144'de yayınlanan «Enflasyon Sırasında Kârların Vergilendirilmesi : Lâtin Amerika Tecrübesi» adlı incelemesinde bu açıklanmaktadır. On ülkeden yalnızca ikisinde kapsamlı ayarlamaya gidilmiş, şirketlerin hem borç, hem alacakları dikkate alınmıştır. Bu ülkelerin hiç değilse birinde (Şili), bu uygulama vergilendirilen kârlarda bir artma yaratacak gibi görünmektedir (örneğin, borçların gerçek değerinin düşmesiyle doğan gerçek kazanç nedeniyle).

3. Deyimler

Bu tebliğin 11 - 12. sayfalarında kullanılan «Verginin Çağdaştırılması» deyimini, genellikle herkesin olumlu karşıladığı değişiklikler için kullanmak yerinde olur (çoğunluk kriteri). Buna karşılık, vergi «Reform» u deyimi, en geniş kapsamlı deyim olacak demektir. Vergi sistemlerinde yapılan bütün değişiklikleri kapsayacak, ve dolayısıyla bu tebliğin 13 üncü sayfasında kendisine izafê edilen dar anlamdan sıyrılacaktır.

Üçüncü bir deyim, uyumsuzluklar kriterine göre yapılan değişiklikleri ifade etmesi gerekmektedir (S. 13). Bunun için tarafsız bir deyim seçmek yerinde olur. Kullanılacak deyim, ne herkesin onayladığı bir gelişimi ifade etmeli, ne de bir çıkar uyumsuzluğu sonucu verilen bir taviz havasını yansıtmalıdır.

Bu tür deyimler arasında şunları sayabiliriz : (Vergi) Tadili, tashihî, modifikasyonu, modülasyonu, reorganizasyonu ve revizyonu. Genel uygulamada bu kelimeler elbette ki bizim burada «çağdaştırma» dediğimiz anlamda kullanılmaktadır. Fakat teknik vergi tartışmalarında bu tarafsız kelimelerin herhangi biri, herkesçe alkışlanmayan, ama herkesçe de suçlanmayan bir değişikliği ifade edebilir (belki dördüncü bir kategori olarak hemen herkesin suçladığı vergi tedbirlerini düşünmek gerekir ama, bu herhalde sonuç alınamayacak bir atılım olur).

Bu nedenlerle, şahsen «Vergi Revizyonu» deyimini tercih ediyorum. O zaman vergi «Reform»u, ya revizyonları (uyumsuzluk kriterinden doğan tavizler) ya «çağdaştırma»yı (çoğunluk kriteri), ya da her ikisini kapsayabilecektir.

GENİŞ KAPSAMLI VERGİLERDE KAÇAKÇILIĞIN KONTROLÜ

Dr. William Vickrey
Columbia Üniversitesi
İktisat Profesörü

Genel görüşe göre, Gelir Vergisi, bir ülkenin uygulayacağı en elverişli vergi türüdür. Oysa kötü bir düzenleme ve yetersiz uygulama sonucu bu vergi adaletsiz ve zararlı bir vergi türüne dönüşebilir. En üst gelir dilimine karşın en alt gelir dilimi açısından bu verginin uygulanması farklılık gösterir. En alt düzeyde, düşük bir vergi miktarı ve basit vergileme durumları yer alır, ama bu düzeyde pek çok çelişki potansiyeli (gizili) vardır. Bu nedenle, her iki ucu ele alış açısından değişik yöntemler gereklidir.

Düşük gelirlerden alınan gelir vergisi

Düşük gelirlerin vergilendirme sorunlarının en önemlisi, incelenmesi gereken beyannamelerin çokluğudur. Bu sorun, vergi tarifelerinin düzenleniş biçimiyle, çözümlenmese bile, hiç değilse hafifletilebilir. Vergi tarifelerinin çoğu, oldukça düşük bir asgarî geçim indirimiyle başlar, vergi oranları düşük oranlardan giderek artan yüksek oranlara ulaşır. Gerçi bu düzenleme ideal bir vergi yöntemi sanılırsa da, gerçekte sonuç olarak düşük vergilemeye tâbi büyük sayıda beyanname verilmesine yol açar. Oysa, muafiyet düzeyinin (asgarî geçim indiriminin) yükseltilmesi ve ilk kademesi daha yüksek bir oranla başlayan bir vergi tarifesinin uygulanmasıyla, aşağı yukarı aynı miktarda gelir çok daha az sayıda beyannameyle sağlanabilir, böylece vergi idaresinin yükü azalır, mükelleflere, işverenlere ve başkalarına yüklenir.

KACAĞIĞIN KONTROLÜ

nen vergiye uyma maliyeti düşer, vergi yönetiminin kaynakları daha yararlı alanlara yönelebilir.

Örneğin, 1975 yılında, Zambia'a şu sonuca varılmıştır: 1971 yılına ait en yüksek rakamlar ele alındığında, asgarî geçim indirimi ortalama 1.000 Kwaça artırıldığı ve asgarî geçim indirimi üstündeki gelir 2.000 Kwaça'dan itibaren % 5 yerine % 20 oranında vergilendirildiği takdirde, yıllık beyanname sayısının % 65 oranında azaldığı görülmüştür. Ayrıca, bu beyannamelerden % 65'den fazlasının da götürü % 20 oranında vergilendirileceği anlaşılmıştır. Bu sayede vergi hasılatı konusunda düzenlenen çeşitli cetveller ve yapılan sayısız hesaplamalar büyük çapta basitleştirilmiştir. Kaynaktan yapılan tahsilât işlemleri de çok kolaylaşmıştır.

İlk vergi kademesinin % 10'dan az olmaması, hattâ % 15-20 arasında bulunması genellikle uygun görülür. Büyük sayıda mükellefe tanınan muafiyet nedeniyle, düşük gelirli vergi yükü daha âdil olabilir.

Vergi yönetiminin basitleştirilmesinde etken olan bir başka unsur da, çok sayıdaki çeşitli ve önemsiz indirimlerin kaldırılmasıdır. Gelir vergisinin uzun bir geçmişe ve alışkanlığa dayandığı ülkelerde bu önlem daha güçtür, oysa gelişen ülkelerin pek çoğu gelişmiş ülkeleri örnek alma yanlılığına düşerler. Bu küçük indirimlerin pek çoğu zaten kuşku götürür, bunlar genellikle bir prensibin yanlış uygulanması sonucu doğmuştur, örneğin «mükerrer vergileme» olasılığına karşı benzin masraflarının vergiden düşülmesi, ya da belirli politik çıkarlar açısından veya sigorta primlerinin vergiden düşülmesi gibi yararlı sanılan bazı işlemlerin teşviki nedeniyle bu miktarların ödenecek vergi tutarından düşülmesi, vb. Bu tür düzenlemeler toptan kaldırılabilir: Bazı indirimler ise, daha geçerlidir, örneğin, olağanüstü tedavi masrafları veya vergi ödeme olanağını kesinlikle bozacak nitelikte ödemeler gibi. Öte yandan, banka mevduatından alınan faiz ya da müteferrik işlerden sağlanan ücret veya kazanç gibi arızî gelirler de olabilir. Bu tür gelirlerin çoğu, ya dikkatsizlik, ya da yakalanma umuduyla bilinçli olarak, beyan dışı bırakılmak suretiyle nasıl olsa vergilendirilemeyecektir.

Bu küçük indirimler konusunda, birçok ülkede standard indirimler yoluyla çözümleme yoluna gidilmiştir. Mükellef isterse götürü bir gider kabul eder, isterse indirimlerini tek tek gösterir.

Götürü giderler miktarı, mükellefin beyan ettiği gelire göre çeşitli yollardan hesaplanabilir ve bir tarifeye gösterilebilir. Bu yöntem, kaza ya da ciddi bir hastalık nedeniyle felâkete uğrayan bir mükellefin bu özel durumuna göre vergisini ayarlamasına engel olmaz.

Oysa bildiğim kadarıyla, hiç bir yerde bu uygulamaya yönelmemiştir. Aynı prensip, gelir açısından, gelirini genellikle ücretlerden sağlayan mükelleflere de uygulanabilir ve ücret dışı gelirlerin belirli bir yüzdesi vergi dışı bırakılabilir.

Bu prensiplerin her ikisi de uygulanırsa, en büyük gelir kaynağı üzerinden verginin ödenmesi suretiyle vergi kaynakta tahsil edilir, yönetimde aynı ölçüde para ve zaman tasarrufu sağlanır.

Düşük gelirler üzerinden gelir vergisi hesaplamasının bir başka güçlüğü de, serbest meslek erbabı ile küçük esnaf ve sanatkârların kazançları ve tarım gelirlerinin hesaplanmasından doğmaktadır. Bu alandaki gelir vergisinin, değer artışı vergisiyle birleştirilme olanakları vardır. Değer artışı vergisine aşağıda değineceğim, ve bu sorunu burada ele almadan geçeceğim.

Yüksek Gelirlerden Alınan Gelir Vergisi

Yüksek gelirlerden alınan gelir vergisinin iki yönü, uygulamayla ilgilidir : Azamî marjinal oranların birleşik düzeyi ve vergi matrahının basit, açık ve kapsamlı biçimde tanımlanması. Verginin bu iki yönü birbirini etkiler ve herhangi birindeki aksaklık, Henry Simons'un deyimiyile, «kalburla su taşımaya» benzer.

Gelişen ülkelerde, gelişmiş ülkelere kıyasla, vergi müterakiliği muhtemelen aşırı düzeylere ulaşmaz, ama ulaştığı da görülür. Libya'da yakın bir geçmişteki ziyaretim sırasında gelirler üzerinde yaptığım bir araştırmada, marjinal vergi oranlarının birleşiminin % 100'ü aştığını öğrendim. Oysa, çoğunlukla müterakki vergilemede azamî hadler bir gösterişten ibarettir ve bu oranda bir uygulama gerçekte yapılamaz.

Her halde, yüksek vergi oranlarının, hasıla potansiyeli açısından dengesiz bir teşvik unsuru sağladığını belirtmek gerekir. Örneğin 1 Sterlin'lik vergi muafiyeti ya da vergi kaçağı, 4 Sterlin'lik vergilendirilmiş gelire eş değerdedir : Mükellefler 1 sterlin'lik vergilendirilebilir geliri vergi dışı bırakmak için 3 sterlin'lik harcama yapabilirler. E. S. Phelps'in ve başka uzmanların önerilerine göre, amaç eğer yüksek gelir dilimlerinden azamî vergi

geliri sağlamaksa, düşük gelirliler üzerindeki vergi yükünü azaltmak ya da yoksullara sosyal yardımları yükseltmek için, gelir dağılımının üst düzeylerine yaklaştıkça, marjinal oranları artırmak yerine düşürmek gerekir. Belki de bu model için ele alınan varsayımlar çok basitleştirilmiştir ve gerçek dışıdır, ancak marjinal oranların giderek yükselmesi, hiç değilse düşmemesi yolunda geleneksel görüşlerin kaygıyla karşılanması için yeterli geçerliliğe de sahiptir.

Kümülatif Değerlendirme (Takdir)

Vergi oranlarının uygulandığı matrahın kapsamı ve sağlanması, bir bakıma oranların düzeyinden daha önemlidir. Kümülatif ortalama, ya da daha iyi bir deyimle, kümülatif değerlendirme (takdir) yoluyla ihtiyarî (istemli) ayrıcalıklar büyük çapta giderilebilir, teşvik tedbirlerine ters etki yapmadan ya da ekonominin çeşitli bölümlerindeki denge bozulmadan, verginin kapsamı genişletilebilir, vergi yasaları ve yönetimi önemli ölçüde basitleştirilebilir. Kümülatif değerlendirme yöntemi, mükellef üzerindeki nihai vergi yükünü, gayri safi gelirden yapılan indirimlerin dağılımıyla ilişkili olmaksızın hafifletir, böylece kazançla ilgili işlemlerin zamanı, sabit yatırımın gerçekleştirilmesi, amortisman, envanter muhasebesi ve benzeri işlemlerle hiç ilgilenmez, tıpkı mükellefle vergi yönetiminin karşılıklı ilgisizliği gibi. Böylece vergi denetimcisi dikkatini, nakit gelirler ve harcamalar gibi kolayca kanıtlanan objektif unsurlara çevirir, örneğin amortisman hesabı gibi sübjektif konulara hiç eğilmez, basit yeknesaklık kurallarına uyulduğunu görmekle yetinir. Mükellef de işlemlerinin yapılış ve yazılış biçimi gibi önemsiz nedenlerle daha yüksek vergi ödeme kaygısından kurtulur, vergi miktarı, mükellefin işi ne türlü yürüttüğüne değil, işten elde ettiği sonuca göre saptanır.

Bunun için de her bir takdir işleminde, o güne dek beyan edilen toplam net gelir üzerinden, ait olduğu dönemin vergi tarifelerine göre, global bir vergi hesaplanır, daha önceki vergi ödemeleri de, faiz getiren bir banka mevduatı gibi düşünülür, bu mevduatın bakiyesi, böylece kümülatif olarak hesaplanan global vergiden düşülür. Hesaplama dönemi sona erince, örneğin mükellefin ölümü halinde, mükellefin özvarlığının hesaplanması gerekir, bunun için de varlıklarına takdir yoluyla biçilen değer ve bu değerle, daha önceki vergilerine matrah teşkil eden ve kümülas-

yon döneminin son yılı için bildirilen defter değeri arasındaki farka göre müterakim gelir ya da zarar hesaba katılır. Bu son değerlendirme pek seyrek olarak ve bu tür değerlendirme gerektiren ender mükellefler için yapılır. Bir yıldan öbür yıla aktarılması gereken kayıtlar, mülk ya da ticaret gelirlerini hesaplanmasında uygulanan başka yöntemlere oranla, çok daha kolay ve basittir. Kümülatif değerlendirme yönteminin genellikle çok karmaşık olduğu söylenir, oysa gerçek tam tersinedir ve bu yöntem gerçekten vergilendirme işini büyük çapta basitleştirir.

Bir yıldan bir sonraki yıla aktarılması gereken yekûnlar şunlardır : (1) mükellefin, vergi açısından tanımlandığı biçimde, defter kayıtlarına göre özvarlığı —bu miktar aktiflerden borçlu hesaplar düşüldükten sonra elde edilen miktardır ve vergi matrahını oluşturur— (2) Daha önce bildirdiği gelirlerin müterakim toplamı, (3) Bu gelirin başlangıç tarihi, (4) Mükellefin kümülatif vergi hesabına alacak kaydedilecek bakiye. Mükellefin çeşitli aktifleri için, ne kendisi ne de değer takdir mercileri tarafından ayrı ayrı hesap tutulması gerekmez. Cari yıl ya da başka bir dönem için gelir ile, aynı gelir de dahil olmak üzere, tüm kazançlar ve elde edilen miktarlar toplanır, ancak bağış ve miras gibi oldukça sınırlı biçimde tanımlanmış olan ve vergi dışı bırakılan gelirler dahil edilmez. Bundan sonra, bu yekûnun ne kadarını gayri safi gelir olarak beyan edeceği mükellefe bırakılır. Bakiyesi, özvarlığının defter değerinden düşülür, böylece, gelecekte beyan edeceği gelir yükseltilmiş olur. Aynı şekilde, şahsî tüketim dışında kalan harcamalar da toplanır, bunların ne kadarının kendi iş masrafları olup gayri safi gelirden düşüleceği, ne kadarının da özvarlığının defter değerine ekleneceği kararı mükellefe bırakılır. Gayri safi gelir olarak beyan edilen miktardan iş masrafı olarak belirtilen miktarın düşülmesinden sonra geriye kalan miktar net (safi) gelir olarak beyan edilmelidir. Mükellefin, özvarlığını eksi (negatif) duruma getirecek kadar düşük bir safi gelir beyan etmesine izin verilmez. Özvarlığın eritilip sifıra indirilebileceği tarih açısından bir sınır koymak, zorunlu olmasa da elverişlidir.

Verginin hesaplanması için de bu safi gelire, vergi hesabına o yıl için katılan faiz miktarı eklenir ve her iki miktar bir önceki dönemin müterakim gelirine ilâve edilir, böylece yeni müterakim gelir hesaplanır. Bu müterakim gelire uygulanacak global vergi oranı, o döneme ait vergi tarifesine göre bulunur. Mükelleften,

KAÇAKÇILIĞIN KONTROLÜ

vergi hesabına, global vergi tutarını aşan miktarı ve müterakim faizi ödemesi talep edilir. Ödeme, vergi hesabına alacak kaydedilir. Bu yöntem, halen uygulanan her türlü «ortalama» oran hesabından çok daha basittir ve genellikle ticarî kazançların ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde, carî yöntemlere kıyasla çok daha kolaydır.

Mükellefin piyasa değerinin altında bir özvarlık ve gelir beyan etmesi halinde, bu yoldan geciktirdiği vergi tutarı, devletten alınan bir borç niteliğindedir. Bu borcun tutarı ise, gerçek özvarlık değeriyle, defter değeri arasındaki farka marjinal vergi oranının uygulanmasıyla hesaplanır. Borç üzerinden alınacak faiz de, kümülatif vergi hesabına alacak kaydedilir, bu oran da vergi tarifelerinde belirtilmiştir. Bu faiz oranı, bu tür borçlanmaya teşvik ya da engel sağlamak için, değişen koşullara göre, her yıl için ayrı ayrı saptanabilir. Kısa vadeli başka tür borçlar için devletin ödediği faiz hadlerine uygun olması da gerekmez. Bu biçimde borçlanılan miktar, hiç bir zaman mükellefin özvarlığının piyasa değeri ile defter değeri arasındaki farkın küçük bir bölümünü aşamayacağına göre, devletin alacağının sağlam bir karşılığı var demektir. Şayet mükellefin özvarlığı değer kaybedecek olursa, ve piyasa değeri ile defter değeri arasındaki fark ortadan kalkarsa, mükellefin ödeyeceği global vergi bu negatif gelir nedeniyle değişeceğinden ve vergi, pozitif gelir gösterdiği eskiye göre hesaplandığından, yeni duruma göre, bu eski yıllara döndüğünde, mükellefe vergi iadesi gerekecektir ki, bu da borçlandığı miktarı aşacaktır. Vergilerin bu biçimde borçlanılarak geciktirilmesi devlete, likidite açısından bir sorun getirirse de, uzun vadeli bir malî sorun oluşturmaz. Öte yandan bu tür ödeme ertelemeleriyle talep çok yükselir ve enflasyonist baskı etkenleşirse, müterakim vergi hesaplarına alacak kaydedilen faiz oranları yükseltilir. Böylece bu faiz oranı, devletin elinde etkin bir malî politika aracı olur.

Değer Artışları ve Enflasyon

Kümülatif değerlendirme yönteminin bir gereği de, değer artışlarının herhangi bir gelir gibi vergilendirilmesidir, yoksa bu yöntem değerini tümüyle değilse bile büyük çapta kaybeder. Değer artışları, herhangi bir gelir türünden hiç bir suretle ayrı tutulamaz, herhangi bir ayırımı kalkışılacak olunursa, bunlar objek-

tif olmayan ve ağırlık taşımayan ölçülere dayanacaktır. Bu tür ayrımlar, hem vergi yönetimini güçleştirir, hem de kolaylıkla gelir olarak vergilendirilebilecek bir kaynağı, değer artışı diye çeşitli ayrıcalıklara kavuşturacak pek çok karmaşık, dolambaçlı yollar yaratır. Bu tür bir sermaye oluşumunun ekonomiyeye belirli bir yararı da yoktur. Sermaye birikimine bir katkısı varsa, bu konudaki teşvik önlemleri açıkça alınmalıdır, ya da bu tür teşvikler ancak kamu yararına uygun görülen yatırımlara yöneltilmelidir. Değer artışı aracılığıyla teşvik edilen yatırımların, diğer yatırım türlerine oranla daha yararlı olduğuna dair bir işaret yoktur, bu yarar varsa bile bu yoldan yaratılan aksaklıklar ve dengesizlikler, bu yararı giderir.

Gene de, yüksek bir enflasyon oranının sürdüğü ülkelerde, değer artışlarının vergilendirilmesi önerileri, çoğunlukla şu tepkiyle karşılanır : Bu koşullarda değer artışı gerçek değildir, yalnızca enflasyonun etkilerini yansıtır, bu nedenle değer artışı vergilendirilecekse, enflasyonun etkisini yansıtan artışlar düşüldükten sonraki değer artışı vergi kapsamına alınmalıdır. Oysa bu uyumlama tüm varlıklara uygulanmadıkça, ayrıcalık devam ettirilmiş, demektir. Enflasyona göre uyum sağlamak için, banka tasarruf mevduatı sahiplerine de değer kayıpları için indirim hakkı verilmeli, borçlular da borçlarının değer kaybını gelir kaydetmelidir. Enflasyon nedeniyle belirli bir tür varlık sahiplerini vergi dışı bırakmak, bunlara tanınan ayrıcalığı devam ettirmektir.

Gerçekten de, enflasyon çok şiddetli olmadığı sürece, küçük çapta bir değer artışının vergilendirilmesi, gerçek safi gelirle özvarlığın bir yüzdesinin vergi matrahı olarak kullanımı demektir. Gerçi bu matrah ideal bir gelir vergisi matrahı sayılmaz ama müterakki vergi için pek de aykırı bir matrah değildir, bazı bakımlardan üstün bile sayılabilir. Örneğin, alışlagelmiş gelir vergisine oranla teşvik önlemlerine daha az zarar verir. Bir örnek ele alalım, diyelim ki bir mükellefin 100,000,000 lira değerinde özvarlığı vardır, bundan enflasyonun payı çıkarıldıktan sonra, gerçek değerinde 10,000,000 lira tutarında safi gelir sağlar. Gerçek safi gelir üzerinden bu mükelleften 10,000,000 lira vergi almak % 100 bir oran gerektirir ki, bu da teşvik açısından feci sonuçlar doğurur. Oysa, yılda % 15 oranında bir enflasyon hesaplanırsa, yıllık nominal safi gelir 25,000,000 lira olacaktır. Sadece % 40 oranında bir gelir vergisi aynı vergi hasılatını sağlar ama teşvik açısından

olumsuz etkisi daha hafiftir. Birinci durumda mükellef, vergi nedeniyle, çabalarını azaltırsa, nominal geliri 20,000,000 liraya, gerçek safi geliri de 5,000,000 liraya düşer, vergi de aynı şekilde 5,000,000 lira azalır; daha az çaba gösterdiği halde, durumu daha kötüye gitmemiştir. Oysa ikinci durumda vergi 10,000,000 liradan sadece 8,000,000 liraya iner, mükellef de servetinin yönetiminde çabasını azalttığı için daha kötü duruma düşer. Demek ki, nominal değer artışlarının tamamını vergilendirmek daha akla yakındır. Bu suretle yapılması gereken ayarlama, enflasyona göre matrahta değil, vergi oranında uygulanmalıdır.

Kümülatif değerlendirme yöntemine göre, enflasyon ayarlaması kümülatif vergi hesabına alacak kaydedilen faiz oranlarıyla çeşitli dönemlerin vergi tarifeleri üzerinde yapılabilir. Vasat bir enflasyon halinde, kümülatif değerlendirme yönteminin benimsenmesinde hiç tereddüt edilmemelidir.

Gayrimenkul Vergileri

Gelişen ülkelerde pek umursanmayan geniş kapsamlı bir vergi türü de; gayrimenkul vergisidir. Öte yandan, şunu da kabul etmek gerekir ki, İngilizce konuşan ülkelerde, gayrimenkul onarımları üzerinden alınan vergiler, genellikle kentlerde emlak edinme yönelimlerine büyük bir engel oluşturmaktadır. Önemli olan, arazi ve arsa vergileri için kesinlikle bir ayırım gözetmektir, çünkü bunlar kaynakların tahsisinde olumsuz etkilerden yoksun olduğu gibi, yatırım ve geliştirme açısından büyük bir engel teşkil eden onarım vergileri açısından da kapsam dışı kalmaktadır. Oysa kent ekonomisi konusunda son yıllarda geliştirilen bir kurama göre, öbür kentlerin düzenli geliştiği bir çağda, bir kentin uygun biçimde gelişmesi için, büyük kentlerin ekonomik özellikleri nedeniyle, bu kentlere özgün faaliyet sonucu, sağlanan kira gelirlerinin büyük bir bölümünün bu faaliyete ödenek olarak harcanması gerekir.

Arazi vergilerinin daha da çok ihmal edilmiş olması büsbütün sakıncalıdır, çünkü tam hasılat sağlanması nispeten kolay olan vergilerden biridir. Havadan denetim yoluyla yeterli bir arazi kaydı yapılabilir, ödenmeyen vergiler için haciz konulabilir ve gayrimenkul rehni çabuk tahvil edilebilirse vergilerin hemen hemen tamamı tahsil edilebilir.

Arazi vergisi, gerek gelişmiş gerekse gelişen ülkelerde olduk-

ça başarılı olmuştur, ancak yukarıda belirtilen kuramda önerildiği kadar yüksek düzeylere ulaşmamıştır. Uygulama alanlarına Batı Kanada eyaletleri, Avustralya'nın büyük bir bölümü, Yeni Zelanda, Doğu Afrika'nın büyük bir bölümü ve özellikle Johannesburg kenti dahildir. Bazı durumlarda uygulama, Pennsylvania'nın bazı kentlerinde olduğu gibi kısmidir, ya da Avustralya'da olduğu gibi, gelir vergisindeki ilişkin maddelerle etkisiz bırakılır. Avustralya'da emlakta amortisman indirimi genellikle kabul edilmez.

Çok defa, emlak vergisi yönetiminde pek çok ayrıcalık ve gelişigüzel değişik uygulamalar görülmüştür, ancak şunu da unutmamak gerekir ki, onarım değerlerinin değer takdirine dahil edildiği durumlara oranla, arazinin yeknesak biçimde değerlendirilmesinde daha az güçlüklerle karşılaşılır. Birbirine yakın olan gayrimenkuller, arsa, sokak veya caddeye cephe ve benzeri nitelikler açısından birbiriyle kıyaslanarak, değerlendirilmenin uyarlığı kontrol edilebilir.

Oysa değişik maliyetlerde, değişik konumlarda ve farklı özellikler gösteren yapılarda bu olanak daha çok sınırlıdır.

Kaynakların en verimli şekilde kullanımı açısından arazi verilerinde aranan özellikler, takdir edilen değer ideal bir vergi matrahı olan piyasa değerinden çok farklı olsa bile, gene de gerçekleştirilebilir. Gerekli olan en önemli uygulama nitelikleri, bir yandan, arazi üzerindeki parsellerin kullanımına bakılmaksızın arazinin değerinin takdiri, öte yandan da, piyasa değerine az çok yakın olmasıdır; böylece arazi kirasının büyük bir bölümü vergi olarak tahsil edilebilir fakat arazi sahibinin mülkünü verimli biçimde yönetme isteğini kırmaz. Takdir işlemleri pek ince hesaplara dayanmasa ve bir hayli mekanik olsa da bu gerekler yerine getirilebilir. Örneğin, arsalara metrekare başına belirli bir değer biçilebilir ve bu değerlendirme de, diyelim, 20 ilâ 500 metre uzaklıktaki arsalarda mevcut bina büyüklükleri gibi kolay saptanan ölçeklerle veya çevredeki kira gelirleriyle, ya da ulaşım kolaylığıyla hesaplanabilir. Bu tür ölçekler, kentsel alanlarda kira değerleri, binanın caddeye cephesi gibi formüller, piyasa değerine yakın bir değer saptama çabalarından daha elverişli olur, çünkü bu tür tahmini değer ölçülerini politik baskı hatta sahtekârlıktan arı tutmak bu suretle daha kolaylaşır.

Katma Değer ve Perakende Satış Vergileri

Katma Değer Vergisinin uygulanması belki de en çok, vergi mahsubu yöntemi kullanıldığı vakit kolaylaşır. Bu yönteme göre, verginin takdiri, malların satın alındığı işletmenin faturalarında gösterilen gayri safi vergiyé göre mahsup edilecek miktar üzerinden saptanır. Satışların doğru olarak gösterilip gösterilmediği, bu yöntemde, satıcıların satış kayıtları ile satın alanların mahsup edecekleri vergi miktarlarının karşılaştırılması suretiyle kontrol edilir. Bu kontrol yöntemi, gerektiğinde büyük işletmeler için kolaylıkla yapılabilir, küçük işletmeler için ise, her birinden kayıtlarında bir alım satım numarası kullanmaları istendiği takdirde, nümune alınmak suretiyle bu kontrol gene de kolayca uygulanabilir.

Bu kontrol mekanizması, malın nihai tüketiciye ulaştığı anda etkenliğini kaybeder, çünkü artık satın alanın mahsup edeceği bir vergi yoktur. Üstlik, bu aşamada tek tek alım satım muameleleri çok küçük olduğundan kontrol daha da güçleşir, özellikle küçük perakendeci dükkânlarda kasa hesap makinesi de kullanılmadığından, dükkân sahipleri kendi satış personelini bile kontrol edemez. Bu açıdan çeşitli önlemler önerilmiştir, örneğin Albert Hart'ın «Vergi Bildirimlerinde Birlik ve Bütünleşme : Güney Amerika Koşullarına Göre Pratik Uygulama Konusunda Bir Model ve Tasarı» başlıklı araştırmasında, müşterinin perakende satıcıdan fatura istemekte ve böylece kontrolü sağlamakta yardımcı olması için teşvik önlemleri önerilmektedir. Bu yönde, Şili, Brezilya, Tayvan, bir dereceye kadar da Ohio'da ve her halde birçok başka yerlerde uygulanan yöntem, verginin ödendiğini kanıtlayan kupon ya da fatura karşılığında ödenen verginin iadesidir. Bu verginin ya tamamı ya da bir bölümü, belgelerin kolay sayılabilmesi için biçimli düzenlenmeleri kaydıyla, tüketiciye iade olunur veya bu belgeler belirli sürelerde çekilen piyango için bilet sayılır. Burada amaç, tüketicinin satış belgesi almakta direnmesi için bu belgelere tüketici açısından değer kazandırmak ve sunulduğunda karşılığını ödemektir. Bütün tüketicilerin ilgileneceği beklenemez, özellikle üst gelir düzeyindeki tüketiciler alınan karşılığın harcanan çabaya değmeyeceğini düşünebilirler, ama bu ailelerde de çocuklar ve ev hizmetlileri bu uğraşıya ilgi duyabilir. İade edilen vergi veya verilen ikramiye bu yöntemin maliyetinin bir parçası olarak düşünülmemelidir, gerçekte bu harcamalar, ver-

ğinin bir bölümünün iadesidir. Ancak bu harcamanın yapılmasına ilişkin mesai ve gerçek masraflar, bu yöntemin maliyetini oluşturur.

Bu planın ne sonuç vereceği, kuşkusuz uygulandığı ülkenin toplum yapısına ve yaygın olan perakendecilik türüne bağlıdır. Kupon ve faturaların ancak düşük ekonomik düzeylerde çekici olacağı da sanılmasın : Son yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri'nde pek çok kupon bedeli iadesi ve piyango çeşitleri denenmiştir, örneğin, vergi denetimiyle hiç bir ilgisi olmadan, mağaza sahipleri tarafından satışları artırmak amacıyla uygulanmıştır. Üstelik, bu önlemler halen uygulanmakta olan yöntemlerle de sınırlandırılmamalıdır. Birçok yerlerde, kasa makinesi olmayan mağazalar için çeşitli basit yöntemler geliştirilmiştir, bunlar rahatlıkla satış vergilerinin kontrolü için de kullanılabilir. Bunların başlıcaları şöyledir : «Anı Piyango» biletleri vardır, kuponun üstünde bir köşe karartılmıştır, silinince altından piyango numarası çıkar ve tüketici o anda bir şey kazanıp kazanmadığını anlar. Bir başka örnek : Hesap pusulasının bir köşesinde, koparılabilir bir bölümde ödenen miktar yazılıdır. Tüketici kendinde kalan bölüme göre ödediği bedeli saptar, ve bu değeri, ne alıcı ne de satıcı, başka bölümler kopararak değiştiremez. Bunlardan başka, bilgisayarlarda kullanılabilen ve elle doldurulan belgeler de vardır ve bu amaçla kullanılabilir.

«Mavi Beyanname» Yöntemi

Beyannamelerde gelirin düşük gösterilmesinin yaygınlaşmasına, rastgele saptanmış, dayanaksız temellere göre vergi taksiri ve bunun sonucu olarak dürüst beyanın gerçeküstü aşırı vergilendirmeye tâbi tutulacağından yana yükümlünün haklı kaygılarından oluşan kısır döngüye karşı, bu döngüyü kıracak bir yöntem gerekir. 1949 yılında, Japonya'da, Shoup misyonu bir «mavi beyanname» yöntemi önermişti. Bu yönteme göre, vergi yönetimince saptanan standartlara uygun biçimde hesap ve kayıt tutmayı kabul eden yükümlüler bir anlaşma imzalıyorlardı, bu anlaşmayla, bu yükümlülere özel ayrıcalıklar tanınıyordu; bunlardan biri de, bu yükümlülere, yönetimce rastgele vergi taksiri uygulanamayacağı idi. Mavi beyanname veren yükümlülere, ancak defterleri incelendikten sonra vergi taksiri uygulanabilecek ve hata,

ya da verginin yanlış hesaplandığı saptandığında, durum ayrıntılı olarak belirtilecekti.

Türkiye'deki mevcut durum, Japonya'nın 1949'daki durumu kadar kötü olmayabilir, ama Japonya'nın geçirdiği bu deneyin incelenmesi yarar sağlayabilir. Japonya'da mavi beyanname yönteminin bozulmadan devamının sağlanmasında «Mavi Beyanname-li Yükümlüler Birliği»nin önemli rolü olduğunu da biliyoruz.

Denetim ve Kontrol Programları

Vergi kaçakları yeterli ve etkin bir denetim programıyla büyük çapta önlenabilir. Beyannameler öylesine sistematik biçimde nümune alınarak seçilmelidir ki, hiç bir mükellef türü denetim dışında bırakılmamalı, mükellefler de denetimden kurtulacağı sanısına kapılmamalıdır. Bu denetim yönteminde en çok düzeltme gerektireceği sanılan beyannameler üzerinde durulmalıdır, bunlarda, mükellefin lehinde ya da aleyhinde sonuç doğurma olasılığı ya da vergi ödeme morali üzerindeki etkisi gözetilmelidir. Amerika, Birleşik Devletleri'nde birçok uygulamada, büyük sayıda beyanname nümune olarak seçilir ve bunların içinden pek çok kayıt okunabilir bir makineye kaydedilir, bazen bütün beyannamelerden bu tür kayıtlar alınır, sonra bilgisayar aracılığıyla bu kayıtların gerçek ölçüklere ve hadlere uyup uymadığı kontrol edilir. Bir ya da birçok kez aykırılık gösteren beyannameler ayrılıp incelemeye ve denetime tâbi tutulur. Beyannamelerin seçilmesinde böylesine sistematik bir uygulama, birçok beyannamenin daha düzenli hazırlanmasına neden olur, ayrıca da inceleme ve denetimin objektif biçimde yapıldığı ve deneticinin kişisel istemlerine dayanmadığı konusunda mükellefe de bir güvence sağlar.

Bu yöntemde, mükellefin lehine bir düzeltme getirecek durumlara da aynı özeni göstermek büyük önem taşır. Vergi yönetiminin mükellef lehine bir düzeltme yapması kadar büyük bir vergi ödeme teşviki bulunamaz. Böylesine bir uygulama, vergi yönetiminin tek yanlı bir iş değil, gerçekten genel bir adalet sağlanması bilinciyle yürütülen bir görev olduğu güvenini yaratır.

GENEL TARTIŞMA

Kenan Bulutoğlu — Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti'ni, dünyanın en ünlü vergi reformu ekibinin hemen hemen tümünü burada bir araya getirdiği için kutlamak isterim. Profesör Shoup ve Profesör Vickrey'den söz ediyorum. Bu önemli vergi reformlarının, aynı zamanda en ilginç vergi-tarife ve modellerinin ardında onların adını buluruz. Bence bu, derin bir ekonomi bilgisi ile ayrıntılı vergi yasaları bilgisinin birleşmesiyle mümkün olmuştur. Bu sabah Profesör Vickrey gibi eşsiz bir uzmanı dinleyebildiğimiz için çok mutluyuz.

Ben tartışmaya özetlemeyle girmek istiyorum; Profesör Vickrey'in kü-mülatif takdir yönteminin ayrıntılarını pek iyi bilmiyorum. Kuşkusuz, sorun bir ortalama hesaplamasından, ayrıca bir de sermaye kazançlarının ele alınmasından ortaya çıkmaktadır. Bu tür bir vergilemenin, Türk vergi yöntemine etkisi konusunda Profesör Vickrey'in görüşlerini öğrenmek isterdim. Bizde bir gelir vergisi beyannamesi, vardır. Bundan başka, yıllık beyannamede yükümlünün gider bildirimini yer alır. Bunlara ek olarak, vergi dönemine ait bir net servet beyanı da vardır. Servet beyanı, yükümlünün özvarlığı değildir, çünkü özvarlık şirketlere aittir, oysa servet beyanı yükümlünün tüm varlığını ifade eder ve hem işini, hem de diğer mülklerini içerir. Bu beyan her yıl yenilenir, böylece vergi yönetimi yükümlünün net varlığını bilir. Şimdi bütün bu bilgiler elde olunca, Profesör Vickrey'den kendi önerdiği yöntemin nasıl işleyeceğini öğrenmek isterdim. Gene böyle üç yanlı bilgi mi gerekecektir, yoksa önerdiği yöntem yalnızca yükümlünün işinden sağladığı kârları mı kapsayacaktır? Bence bu teknik çok ilginçtir. Türk vergi yönteminde bir ortalama ilkesi bulunmadığını belirtmek isterim; bu ancak, bir yıldan fazla süren inşaat işlerinde uygulanır.

İkinci sorum da, kendisinin, kademeli vergi oranlarını yüzde 45-50 civarında sınırlama önerisiyle ilgilidir. Önerisini yerinde buluyorum, ama gene kanımca, gelirin yeniden dağılımı için bir yola gereğimiz vardır, belki başka bir vergi bu işlevi yerine getirebilir. Bu vergi ne olabilir? Herkese bir kez uygulanan bir varlık vergisi —daha sonra yalnızca varlığa uygulanabilir— ya da veraset vergisi veya başka bir öneri olabilir.

Türkiye'de şimdiki durumda, şahsî gelir vergisi yüzde 63'e yükselmektedir; ancak çok yüksek gelir düzeyleri için bu oran gerçekte % 40 civarındadır, çünkü yükümlüler servetlerini anonim şirketlerde biriktirirler; halen anonim şirketler % 25 oranında vergiye tâbidir; ayrıca dağıtılmayan kârlardan % 20 oranında stopaj kesilir. Demek ki bu işin yolu da bu oluyor, üstelik % 40 ya da 43 oranıyla yatırım özeni kırılır denemez. Ama bu görüşü de kabul ediyorum, çünkü bir avukat için, ya da ücretliler için, vergi oranı % 63'e çıkınca, çalışma özenine etkisi çok olumsuz olabilir.

Arazi değer vergisi görüşüne de katılıyorum; çünkü bence bu verginin çift yararı vardır. Bir yanda, kentsel alanda arazinin geliştirilmesi için özen vericidir, ayrıca eski yapıların yeni amaçlara uyar duruma getirilebilmesi için yeterince gelir sağlar.

Son öneriye gelince, mavî beyannameler tümüyle ayrı bir muhasebe yönetimine mi aittir, yoksa vergi yönetimiyle istekli olarak daha yakın işbirliği yapan yükümlülerce mi doldurulur? Sorum şu: hesabın-ne türü

TARTIŞMA

kaydedileceği hiç bir ülkede kişisel bir sorun değildir. Asgarî gerekler yasada yer almıştır, bu değiştirilemez. Yükümlü yasa gereğine uyduğu sürece, dilediğini yapabilir. Bu mavi hesapların ayrıcalığı ve yöntemin tümü içindeki yeri nedir? Bu isteğe bağlı bir yöntem midir, ve seçildikten sonra zorunlu olur mu? Bu konuda biraz daha bilgi rica ediyorum.

Kanımda, vergi alanındaki yeniliklerde Profesör Shoup'un önerdiği gibi uyum ölçeği ile çelişki ölçeği arasında bir ayırım çok yararlı olur; ekonomi kuramında da bu kavram vardır, üstelik bu yoldan hiç kimsenin durumu kötüye yöneltmeden, herkesin durumu daha iyiye yönelebilir. Bu, isteğe bağlıdır ve bu tür vergi reformuna kimse karşı çıkamaz. Ancak her vergi reformunda bir çelişki unsuru bulunur, hatta bu çelişki bazen bir hayli büyük de olabilir. Çağdaşlaşma aynı zamanda pek çok çelişki de getirir; bence bu gibi değişiklikler kimseye zarar vermeden yapılmalıdır; bu da, vergi uzmanlarının işidir.

İlhan Meriç — Benim sorum Dr. Vickrey'e yöneliktir. Belirli bir sürede aynı gelir vergisi oranları uygulanırsa, enflasyon dönemlerinde, yükümlüler yalnızca gelir vergisi değil, aynı zamanda öz varlık vergisi diyebileceğimiz bir tür vergi daha ödemek durumunda kalırlar. Bu durum da, yükümlünün daha çok çalışma öznenini ters etkiler. Sorum şu: Bu süreç içinde tasarruflar birikeceğinden, bu tür çabalar gelişmekte olan bir ülkenin gelişme çabalarına yararlı olur mu?

Hüseyin Arif Bilgen — Soracağım iki sorudan birincisi sayın Profesör Shoup'un tebliği ile ilgili. Daha doğrusu tebliğinde bir nebze işaret etmişler, fakat ben daha biraz açıklama isteyeceğim, eğer mümkünse.

Vergi kaybının çok yaygın olduğu ve vergi sisteminin gevşek bir biçimde uygulandığı ülkelerde bir de yatırımları teşvik için tedbirler uygulanmaktadır. Bu tedbirlerin uygulanması, gevşek bir vergi sistemi içinde ne derece etkili olabilir ve anlamı tartışılabilir mi? Mevcut vergi sistemi çok gevşek olan bir çok ülkelerde, anlamlı mıdır bu teşvik tedbirlerini uygulamak? Bu konudaki fikirlerini rica edeceğim.

İkinci sorun, sayın Profesör Vickrey ile ilgili. Kendileri gayet yerinde olarak, düşük gelirli gurupların vergi dışı bırakılmalarına işaret ettiler ve bunun idarenin yükünü azaltacağını belirttiler. Ancak bizim tatbikatımızda da, bunu tatbik etmek istediğimiz zaman önümüze bir problem çıkmaktadır. Düşük vergi guruplarının vergi dışı bırakılması halinde, bu kişilerin belge almamaları, belge alma zorunluğunun dışında kalmaları ve dolayısıyla yüksek gelir guruplarının da vergilerini izlemek, gelirlerini izlemek imkânının ortadan kaldırılması söz konusudur. Ancak bu problemi çözecek bir yöntem tavsiye edebilirler mi? Teşekkür ederim.

Memduh Abur — Efendim ben yüksek müsaadenizle konuya biraz sevk ve idare yöntemi ile girmek istiyorum. Çünkü gerek Mr. Shoup'un gerekse Mr. Vickrey'in gelişmiş ve az gelişmiş ülkelere ilişkin yorumları, Mr. Vickrey'in de geniş kapsamlı vergilerde kaçakçılığın kontrolü yöntemleri, aşa-

ği yukarı bir yönetimi ilgilendiren faktörler olduğu için, burada yönetimin esasları olan ve bizdeki noksanlıkların nedenini oluşturan bazı noktaları hülâsa etmek isterdim. Meşhur Samuel Smiles, şöyle der eserinde: «İnsanlar arasındaki başarı ve başarısızlık farkı, büyük ölçüde gördükleri şeylere, zekâlarını işleterek bakmasını bilip bilmemekten ileri gelir. Yani bir insanın başarısı, elde ettiği değer ve meziyetler, parasını yerinde sarfetmesine sıkı sıkıya bağlı» der.

Bir de müsaade buyurursanız, yine Foster'ın «İyi İnsan ve İyi Vatandaş» eserinde, yönetim, yani malî sevk ve idaredeki yönetimin dayandığı esaslar nelerdir? Bunu evvelâ karayabilirsek, o zaman bir çok yetenekler kendiliğinden ortaya çıkmış olacaktır. Yani evvelâ, hastalığımız nedir, onu bilelim. Burada, malî sevk ve idarede, gerekli yöntemleri emredici saptamalar yoktur. Meselâ Mr. Shoup'un bize anlattığı genel satış vergileri, yani ihracat ve gelirleri konusundaki bu modernizasyon meselesi. Şimdi bu adapte oluyor ve Avrupa'dan bunu intikal ettiriyoruz, tatbik etmek istiyoruz. Bunu tatbik eden yöneticileri getiriyoruz. Fakat bir takım politik yöntemlerden, bu uzmanlar ortadan kalkınca, bu düzen, metod ve sistemler, değerlendirilmemiş, yani sevk ve idarecilik yönteminde değerlendirilmemiş kişiler elinde kalıyor. Kişiler elinde kalınca bu sefer istenilen bu yeni yöntemler ve metodlar uygulanamıyor. Bizim esas hastalığımız burada. Şimdi bu hastalık üzerinde, bizim bu hastalığımıza iştirak ederler mi? Yani bizim bu hastalığımızın tedavisi yönteminde bize neler sağlık verirler? Hangi yöntemlerde çalışalım ki, gerek Emlâk Vergisi mevzuu, gerek Gelir Vergisi konuları olsun, gerek bu çağdaşlaşma, vergi endeksleme faktöründe olsun, sorunları ele alabilelim. Sevk ve idareciliğin anlamı, bizce, kişisel menfaatleri, toplumsal menfaatlerin gerisinde tutabilme yeteneğidir. Prensip itibarıyla yöneticinin böyle olması iktiza edecek. Bütün ahlâkî formaliteler bunun içerisine girmiş oluyor. Bir zamanlar İnönü'nün dediği gibi, ahlâk ve karakter sağlam olmadıkça, esaslı bir iş görmeye imkân yoktur.

Şimdi esaslı ben, bir sevki idare eğitim müşaviri olarak, eğitimden almak isterim. Fakat bu eğitimin uygulaması, üst politikacılar tarafından ne dereceye kadar tatbik ediliyor? Bunu hepimiz görüyoruz ve işitiyoruz. Şimdi bir yabancı uzman olarak, bizim bu görüşlerimize bitaraf olarak birşeyler sağlık versinler. Metodları biliyoruz, sistemleri biliyoruz, her nedense uygulayamıyoruz. Takip etmemiz gereken yöntemleri kısaca hülâsa edebilirler mi? Gerek Mr. Vickrey olsun, gerekse tabii Shoup olsun.

Şimdi size bir misal vereceğim. Emlâk vergileri konusu diyoruz. Emlâk vergilerinde mükellef, kendi emlâkinin değerini kendisi yazsın. Hakikaten ideal birşey. Vatandaş, iyi vatandaş, iyi insan. Vergiyi çıkarıp verebilmek, hakikaten bir vatandaşlık borcudur. Fakat bir tarafta paracılar diyelim, bir çok milyonlar kazanırken, öbür tarafta kamu sektörleri, özel sektörler diyelim, çerçevelenmiş, tesbit edilmiş ve vergisini muntazaman ödüyor. Şimdi burada emlâk vergisine dönelim. Ben 1 milyonluk dairemi 300 bin lira gösteriyorum. 300 bin lira üzerinden vergi ödeyeceğim, misal olarak. Ve satışlarda yine aynı şekilde 1 milyona satıyorum, fakat tapuya gittiğim zaman 300 bin lira üzerinden satış yapıyorum. O halde bir ahlâk ve ka-

TARTIŞMA

rakter meselesi ortaya çıkacak. Bizim geri kalmışlığımızın nedenleri, bir takım Osmanlı idaresinden gelen ampirik fikirlerin devam edeceği onlardan kurtulamayıp. Yani Şarktan kopamayışımız. Atatürk'ün de dediği gibi, «hayatta en hakikî mürşit ilimdir.» İlim Türkiye'ye oturtuluyor, getiriliyor. 3 ay, 5 ay, altı ay sonra uygulamayı kaçınıyoruz. Bizim bu hastalığımızın nedenlerini ve dış görüş bakımından bize iştirak edip etmediklerini, samimi olarak söylesinler.

Prof. Dr. Bedri Gürsoy — Teşekkür ederim sayın Başkan. Müsaade ederseniz önce sizin konuşmalar sırasında ifade buyurduğunuz bir hususa mutabık kalmama izninizi rica edeceğim. Gelir vergisi Türkiye'de ilk ihdas edildiği zaman, adı gelir vergisi idi ama aslında bir esnaf vergisi idi. Çünkü esnaf muafiyi olduğu için konulmuş hükümler, gelir vergisinin gerçek hüviyetini getirmek için konmuş hükümlerden daha geniştir. Ondan sonraki gelişmelerle vergimiz gerçek anlamıyla bir gelir vergisi haline dönüşmüştür. Ama çok haklı olarak işaret buyurduğunuz, enflasyonun gelir vergisi üzerindeki olumsuz etkileri konusundaki fikirlerinize katılıyorum.

Bir başka hususu da söylememe izninizi rica edeceğim sayın Başkan. Burada sık sık üzerinde durulduğu için temas etmek gereğini duydum. Bu da, dolaylı vergilerle dolaysız vergiler arasındaki çok klâsikleşmiş şeyler üzerinde zannediyorum ki fazla duruluyor. Biz Üniversitede eğitim görürken, Columbia Üniversitesi profesörü Seligman'ın şu sözünü kitaplarında yazılıydı, derslerde okutulurdu: «Dolaylı ve dolaysız vergiler, hem güzel, hem zengin iki kıza benzer. Maliye Vekili ev sahibi olarak bu iki kızın da gönlünü yapmak için elinden gelen gayreti esirgemez,» denirdi. Buna rağmen o zamanki öğretimde dolaysız vergilerin sosyal amaçlara ters düşen anti-sosyal etkileri üzerinde durulurdu. Maliye tekniği bu anti-sosyal etkileri çoktan törpülemiştir. Artık bu konudaki tenkitler zannetmiyorum ki hâlâ o çağlarda ileri sürülen tenkitleri taşıyabilsin.

Tanımakla şeref duyduğum dosum profesör Shoup'un aramızda olmadığına üzgünüm. Tabii ben onun kadar tanınmış bir maliye hocası değilim ama, bir kaç kerreler yazdım, bazı yerlerde de söyledim. Bana göre maliyecilik sanatı, yani kamu maliyesinin sanat yönü, millî geliri artan biçimlerde sosyal hesaplara intikal ettirme yöntemlerini başarı ile uygulayabilme sanatıdır.

Vergi kaybı konusunda sanıyorum ki asıl üzerinde durulacak nokta bu olmalıdır. Konuya bu açıdan baktığımızda, belki şimdiye kadar dinlemek imkânını bulduğumuz tebliğlerdeki yaklaşıma da kendi eleştirimi getirmiş oluyorum, bu konuya bu açıdan baktığımızda, şunu görürüz: Öyle devlet gelirleri vardır ki, o gelir türlerinde vergi doğurucu, yahut yükümlülük doğurucu olayın ortaya çıkışından paranın devlet kasasına girmesine değin, bütün işlemler idarenin elindedir. O zaman bu çeşit vergilerde, bu çeşit yükümlülüklerde vergi kaybı, bir tür idare reorganizasyon meselesi, yasa-ların yeniden düzenlenmesi sorunu, idare teşkilâtının yeniden eleştirilmesi konusudur. Ama çoğu vergilerde, çoğu yükümlülüklerde, vatandaşla devlet işbirliği yapar. O zaman sorun bu işbirliği içerisinde ne ölçüde vatan-

daşa güvenmek ve sorumluluk yüklemek, ne ölçüde devletin vatandaşın bu yüklendiği sorumluluğu paylaşması, ya da, ona önceden verdiği güvenliliği denetlemesi sorunu olarak karşımıza çıkar. Hangi tür vergilerde, ne ölçüde, sadece devlet ve devlet teşkilâtının uygulamalarıyla vergi kaçakçılığı önlenecektir, ne ölçüde vatandaşla devletin işbirliği yoluyla vergi kaçmaları, vergi kaçakçılığı önlenecektir. Bu açıdan bakmakta ben şahsen yarar görüyorum. Bu açıdan baktığımızda da sorun oldukça dar bir alana girer, daha kolay incelenebilecek ve sonuca ulaşılabilir bir alana girer. Bilfarz bu alanda çok daha evvel yazılarını ilgi ile okuduğum ve burada da tebliğlerini ilgi ile dinlediğim değerli Profesör Vickrey'in ileri sürdükleri yöntemler bize bir çözüm getirebilir.

Bir küçük katkıda bulunmak istiyorum. Sanırım ki bu konuların bu şekilde çözümünde, gelecek tebliğlerde inceleyeceğimiz mekanizasyon vasıtalarının maliye alanında kullanılması bize çok yardımcı ve destek olacaktır.

Prof Dr. Osman Okyar — Anladığıma göre, Profesör Vickrey'in önerisinde, tüm sermaye gelirleri vergilerinin gelir vergisine dahil edilmesi ve tüm sermaye kazançlarının, gelir vergisi çerçevesi içinde, normal gelire uygulanan vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. Kendisi, bunu gerçekleştirmek için kümülatif takdir yöntemini savunmaktadır, oysa bu yöntemin ABD'de uygulanması olanaksızdır. Ancak, bu yöntemin belki Türkiye'de uygulanabileceği kanısındadır; Türkiye'de de çıkar çevreleri vardır. Bu çıkar çevrelerinin niteliğinden pek emin değilim ama Türkiye'de yeni vergi yasaları çıkarmak pek kolay değildir, üstelik böylesine köklü bir reformu gerçekleştirebileceğimizi de sanmam. Gene de çok ilginç bir öneri, ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi açısından, değişik bir yöntem, üstelik yalnızca gelişmiş ülkeler için değil, pek geri düzeyde olmamak kaydıyla, çeşitli gelişme aşamalarındaki gelişen ülkeler için de ilginç bir öneri. Ama gene de bu vergi yönteminin pek çok güçlükleri içerdiği kanısındayım.

Kendisinden bize, Amerika'da bunun klasik gelir vergisi takdiri yoluyla nasıl yapıldığını anlatmasını rica ediyorum. Görünürde, Amerika, gelir vergisi yasasıyla, sermaye kazançlarını vergilendirmekte en ileri ülke; tüm vergi gelirlerinde bu tür sermaye kazançlarının payı nedir, normal gelirin payı nedir? Böylece vergi hasılatını artırmak için sermaye kazançlarının nasıl bir olanak sağladığını anlayabiliriz. Bence, şimdi geçirmekte olduğumuz enflasyonist bir dönemde, Türkiye'de de halen gelişmekte olan sermaye ortaklık araçları göz önünde tutulursa, sermaye kazançları daha geniş kapsamda vergilendirildiği takdirde, vergi hasılatının büyük çapta artması beklenebilir. Amerika'da, mücevher gibi şahsî eşyaların, emlak ve hisse senedi gibi varlıklara eklenerek beyan edilmesi gerekiyor mu? Sermaye kazançları vergisinin kapsamı ne derece geniştir?

Korkarım, Türkiye'de çok ileriye gidemeyiz. Başka bir yöntem ve başka bir tarifeyle, emlak vergisiyle işe başladık. Şimdi, sermaye kazancı, gelir vergisi oranlarından farklı oranlarda vergilendirilmektedir. Bence bu oranlar çok yüksektir. Vergi oranlarının özen arttırdığı, ya da eksilttiği

TARTIŞMA

yolundaki eleştirilere katılıyorum. Bence Türkiye’de oranlar çok yüksektir, bu nedenle vergi kaçakçılığına, emlâkin carî rayiciden çok daha düşük beyanına ve dolayısıyla vergi kaybına yol açmaktadır. Bu durum, belki de kaçınılmazdı, ve oranlar yükseltilirse, düzeltilebilir; ama Türkiye’de şimdilik böyle bir adım atarak bu tür vergilendirmeye başladık. Ancak, bu vergilemenin kapsamının genişletilip, her türlü sermaye kazançlarına yaygınlaştırılabileceğinden kuşku var.

CEVAPLAR

Prof. William Vickrey — Şapkadan bir yığın tavşan çıkardık, bakalım hepsini yakalayabilecek miyim? Kümülatif takdir yönteminin, gider ve net varlık bilgileriyle birleştirilmesi sorunuyla ilgili olarak, gider konusundaki vergilerin neden doğrudan doğruya takdirin saptanmasında kullanılmadığını ve bunun yerine net gelirin bildirim için kullanıldığını anlamıyorum, oysa bildirim makul çerçeve içinde yapılmasının kontrolü için bu bilgiler nasıl olsa kullanılabilir.

Net varlık bildirimine gelince, net varlığın gerçekçi biçimde değerlendirilebilmesi için, bu bilgi, yalnızca ortalama ya da kümülatif dönemin başında ve sonunda gerekli olur; bu tutum, hiç değilse, kümülatif ortalama takdir yönteminin felsefesi içindedir. Aradaki sürede, yükümlünün hesaplarını uygun biçimde tutacağı varsayımını benimseyebilirsiniz; yükümlünün varlıklarının vergi matrahının, piyasa değerleriyle bağlantısı olması da gerekmez. Demek ki, başlangıçta ve sonda cevap «evet»tir, ama aradaki sürede gerekli değildir; zaten kümülatif takdir yönteminin olumlu ve yararlı yönlerinden biri de budur. Demek ki, net varlık bildiriminin ancak belirli aralıklarda kontrolü gerekmektedir, ayrıca bu kontrolün tüm yükümlüler için aynı zamanda yapılması da gerekmemektedir.

Şirketlerdeki birikim ise otomatik olarak yapılabilmektedir. Yükümlü hesabını kapattığı vakit, şirkette birikmiş olan ve daha önce beyan edilmeyen gelirler haliyle görünecektir ve yükümlünün bundaki payı ortaya çıkacaktır. Demek ki, bu gelir de, diğerleri gibi, ergeç beyana girecektir.

Enflasyonist bir dönemde, enflasyon için bir ayarlama yapılmadığı vakit, gelir hesabına katılacak olan öz sermaye unsuru, gelir vergisindeki azamî haddin düşük tutulmasına karşı hayli etken bir denge unsuru sayılabilir. Diyelim ki, gelire uygulanan vergi oranı % 40’dır, enflasyon da % 15 oranındadır; demek ki öz sermayeye uygulanan oran % 6’ya gelir, bu oran ise, ayrı bir öz sermaye vergisi uygulayan ülkelerdeki orandan bence daha yüksektir.

Enflasyon olmadığı vakit, varlıklardaki bu düşsel artışın değeri de gelir vergisi amacıyla hesaba katılmıyorsa, o zaman, en yüksek oranı % 40 olan bir gelir vergisi uygulamasında ayrı bir öz sermaye vergisi yeğlenebilir; bu verginin oranları hızla yükselmelidir, bir yandan da oldukça yüksek indirimler içermelidir; bu suretle büyük servet birikimine bir sınır getirilmiş olur. Böylesine büyük bir servet birikimi de sahibine gereksiz bir politik etkenlik sağlayabilir.

Ben, bu amaç için veraset vergisi uygulanmasından yana değilim. Bir zamanlar, olumsuz ayrıcalıklardan yoksun, fakat oldukça sert bir veraset vergisi uygulaması ve bu verginin tröst fonları ve benzerleri yoluyla bir kuşağı atlama yollarının da önlenmesi için uğraştım. Sonunda ortaya çıkardığım şey, hiç bir işe yaramayan parlak buluşlardan başka bir şey olmadı.

Mavi beyannameye gelince, anladığım kadarıyla, Japonya'da bu uygulama bir hayli yerleşmiştir; bu tür beyanname veren yükümlüye de, belirli standartlara uyması koşuluyla özel bir ayrıcalık tanınır. Gerçekten de bazı ülkelerde muhasebe standardı vardır, bunlara gerçekten uyulursa, vergi yönetimi için yeterli olabilir. Amerika'daki ve herhalde daha başka ülkelerdeki yasalara göre, vergi yöneticileri, vergi talep için yeterli sayılabilecek biçimde defter tutmalarını yükümlülerden talep edebilir. Japonya'daki sorun, bu konudaki toptan başarısızlıktır. Bir yanda sahte defterler, rastgele takdir, bir yanda da bu haksız takdire karşı büsbütün sahte kayıtlı tutulan defterlerden oluşan kısır döngünün kırılması gerekiyordu. İşte bu geçiş döneminde mavi beyanname düşünüyü ortaya çıktı. Yani, defterlerin gerektiğince tutulması için yasal istemler ne olursa olsun, bundan daha öteye gitmek gerekiyordu. En önce, yasalara uyan ve uyumları kontrol edilebilen yükümlülerle, hiç değilse bir süre yasalara uyumdan kaçınacak olan yükümlüler arasında bir ayırım yapmak gerekiyordu. İşte bu ortam içinde, mavi beyanname yöntemini önerdik. Bu yöntem, o zaman öngördüğümüzden çok daha uzun süreli oldu. Vergi misyonunun, o zaman geçici sandığımız önerisi, gerçekte sürekli ve yerleşik bir yöntem olarak kaldı.

Sosyal uyum ve bu kavrama karşı çelişki konusuna gelince, şunu belirtmek isterim ki, gerçekte uyumdan çok, çelişki daha sık oluşur. Bence, Shoup'un tasnifini ele alırsak, kümülatif takdir, bir sosyal uyum önerisi olmalıdır. Gerçekte de, bu tür uygulama başka reformlarla haliyle bağlantılı olacağından, bu reformlar da bir hayli çelişkiye yol açabileceğinden ve çelişkiler açığa vurulacağı yerde perde arkasından yürütüleceğinden, ulusal kümülatif takdir yöntemi için, nasıl olsa bir çıkıp, «Bırakın canım, bu iş çok karmaşık,» diyecektir.

Washington'da, Brookings Enstitüsünde vergi reformu konusunda, kısa bir süre önce bir konferansa katıldım. Katılanlardan biri kümülatif takdir yöntemine değinerek, «Burada sözünü edemeyeceğimiz nedenlerle, kümülatif takdir yöntemini benimseyemeyiz,» dedi. Bu iş, biraz da takdiri yapanın, «Sana şunu takdir ediyorum, ama nedenini bildiremem,» demesine benzemişti. Ben de bu konuşmacıdan, bu görüşünün ayrıntılarını ve nedenlerini bildirmesini istedim ama bugüne dek böyle bir yanıt almış değilim. Bu reformun neden kabul edilemeyeceğini anlamaya çalışmak göğeyle boks yapmaya benzer.

Bir başka konuşmacı, eğer söylediklerini doğru anlamışsam, gelir vergisindeki enflasyonist etken nedeniyle, öz sermayeden vergi tarhının bir çeşit tasarruf sağlayacağından söz etti. Bu sava ne türlü yanıt vereceğimi bilemiyorum. Bence, enflasyon oranı yeterince yüksekse, gelir vergisi oranları da yüksekse, yanıt «evet» olacaktır. Belki de, gelişmeyi des-

TARTIŞMA

tekleme açısından, öz sermayeye isabet eden vergi oranı, yeğlenen orandan yüksek olabilir. Öte yandan, kanımca bunu önlemenin yolu, ya enflasyonu durdurmak veya sınırlamaktır, yahut da enflasyon açısından bir ayarlama yapmaktır; bu ise, değil Türkiye'de, Amerika'da bile vergi yönetiminin kapasitesinin üstünde bir önlemdir. Demek ki bu konuyla savaştan yana umut yoktur. Durum böyle olunca, özel istisnalar yoluyla çözüme varmaya çalışırsanız, büyük olasılıkla bu yol, karmakarışık, haksız ayrıcalıklar doğuracaktır; bu ise, hiç de istenmeyen yıkıcı, olumsuz sonuçlara yol açabilir.

Üçüncü soru da vergi kaçakçılığında ve yatırım teşviklerinden yandı; vergi yönteminin çok gevşek olması halinde yatırım teşviklerine nasıl etkenlik sağlanacağı soruldu. Bence bu büyük bir sorun değildir, çünkü teşvikler ve vergi kaçakçılığı birbirine bağlantılıdır, yâni, yatırım için teşvik önlemleri alırsınız, bunlardan vergi kaçakçılığı olanakları doğar. Büyük bir olasılıkla, yükümlü her ikisini de yapar, yani vergi kaçar, bir yandan da teşvik önlemlerinden yararlanır. Sorun, Bu önlemlerin etkin olmaması değildir, daha çok, teşvik önlemi diye açılan yolların, önceden öngörülmediği biçimde yükümlü tarafından kullanılabilmesidir. Örneğin, imalat tesislerinin çağdaştırılmasını teşvik için özel bir amortisman oranı uygularsınız, oysa bazı tesis modernizasyonu bu teşvik oranı uygulamamasına uymayabilir. Diyelim kullanılmış makine alınacaktır; gerçi bu makineler mevcutlardan daha modern olabilir, ama vergi yöneticilerince kullanılan teçhizatır ve çağdaşlaşma olarak kabul edilmez; ya da, yeni teçhizat alırsınız, ama bu teçhizat, eski teçhizatınıza oranla, size daha ileri bir teknoloji getirmez. Bence, teşvik önlemleri için vergilendirme yolunu seçmemek, yenellikle, yeğlenmelidir; teşvik önlemleri, doğrudan doğruya ve açıkça yapılan yardımlarla gerçekleştirilmelidir, vergi yöntemine özel maddeler getirerek yapılmamalıdır. Amerika'da, son iki üç yıldır, Maliye Bakanlığınca bütçeye, vergi giderleri diyebileceğimiz bir ek konulması yasa gereği olmuştur. Bu ek, devletin almaktan vaz geçtiği ya da ödenek olarak verdiği tutarları içermektedir. Bu tutarlar doğrudan doğruya ödeme olarak değil, vergi ödemesi şeklinde verilir. Gerçi bu tür ödemenin etkisi, verginin tarhedilip sonradan ödenek olarak verilmesiyle aynı olacaktır, bu tür el altından verilen ödenek bütçede yer almaz ve belirli dönemlerde gözden geçirilmez; oysa vergi giderleri birikir ve zamanla çok yüksek boyutlara ulaşabilir. Benim incelediğim vergi giderleri listesi, tüm federal devlet bütçesinin üçte biri ya da dörtte biri tutarındaydı. Gerçekte bu miktar, bütçede görünmeden yükümlülerin cebine giren meblağdır ya da bu meblağa eşittir.

Düşük gelirli vatandaşların, beyanname vermemeleri halinde, yüksek gelirli yükümlülerin beyannamelerini göremeyeceğine değin bir görüş ifade edildi. Yüksek gelirli yükümlülerin beyannamelerinin, tek tek ya da istatistik bilgileri arasında yayınlanması yeğleniyorsa, bunun, düşük gelirli vatandaşların beyanname vermemesi nedeniyle niçin engelleneceğini anlayamadım. Ayrıca, düşük gelirli vatandaşların da, vergilendirilemeyeceklerini göstermek için beyanname vermesinde yarar vardır. Vergi dışı oldukları görülünce de, artık bu beyannameler üzerinde inceleme yapmak gereksiz olacaktır.

tır; bu suretle, verilen beyannamelerin sayısında bir azalma olmasa bile, vergi yönetimine bir tasarruf sağlanır, yeter ki vergi ödeyecek kişilerin sayısında bir azalma olsun. Vergi ödeyecek yükümlülerin verdiği rakamlar, vergi dışı olanlara oranla, çok daha dikkatle incelenebilecektir; dolayısıyla beyan edilen miktar üzerinde düzeltme gereği oldukça azalacaktır.

Bir başka soru da, vergi yöntemlerinin yönetimiyle ilgiliydi ve yöntemin kullanımını bilmeyen bir ülkeye yabancı bir yöntemin getirilmesi ve benimsenmesi, sonra da o ülkede alışlagelmiş süreçlere ve usullere uymadığının görülmesi konusunu ele alıyordu. Bu konuda ben pek fazla bir şey söyleyemem. Sanırım, daha sonra Dr. Terry bu konuda konuşacaktır. Vergi yönetimi personeli bulmaktan yana her zaman bir sorun vardır. Vergi toplayanlar, hiç bir zaman pek sevimli görülmezler. Okuldan iyi notlarla mezun olan gençleri, vergi dairelerine çekmeye çalışmak hayli çetin bir iştir.

Zambiya'da ilginç bir uygulama gördüm, okul çocukları grup grup vergi dairelerine getiriliyor, gezdiriliyor, ilerde meslek seçimlerine bu yoldan yardımcı olunmaya çalışılıyordu. Ne yazık ki bu çaba kısa sürdü, sonra kaldırıldı. Ama bu tür çabalar düşünmeye değer. Bir de, yeterli ücret ödeyebilme sorunu vardır. Bir başka sorun daha vardır ki, Amerika'da hayli büyüktür. Hukuk eğitimi yapan gençler Vergi Yönetiminde iki üç yıl çalıştıktan sonra, işin girdi çıktısını iyice öğrenip ayrılır ve vergi danışmanı olarak kendi bürolarını açarlar; böylece özel sektörde, yani hendeğin karşı tarafında yer almış olurlar. Bunu önlemenin yolu nedir bilemiyorum, ancak gerek ücret, gerekse gelişme koşulları, özel büro açmak yerine, vergi yönetiminde kalmayı yeterince çekici kılabacak biçimde ayarlanırsa, etkin bir önlem sayılabilir.

Bir ara, kamu görevlisi olarak çalışanların özel sektörü temsilen devlet dairelerine karşı müşterilerini savunmalarının yasaklanmasına da çalışıldı. Bence bu pek etken bir yol olmadı, çünkü savunma için açıkça ortaya çıkmak şart değildir, savunma perde arkasından da yapılabilir.

Son olarak, sermaye kazançları konusunda Amerika'daki duruma gellelim. 1913 yılında ilk gelir vergisi yasası çıktığından bu yana Amerika'da sermaye kazançlarının yokuş aşağı gitmekte olduğu söylenebilir. İlk gelir vergisi yasası, sermaye kazançlarını, normal kazanç olarak kabul etmişti. Bu konuda bazı hükümler vardı. Anayasanın kabulünden önce edilen sermaye kazançları sürekli olarak vergi dışı bırakılmıştı; bunun nedeni de, Anayasadan önce federal hükümetin gelir vergisi tarhi için yasal yetkisi bulunmamasıydı. Bu hüküm; giderek geçmişe karıştı. Birinci Dünya Savaşında, vergi oranları yükseldi. 1920'lerde sermaye kazançlarına daha düşük oranlar uygulanması için bir çok ciddi çaba harcandı. Gelirin kazanılması kuralı açısından, 1. Dünya Savaşında uygulanmasına başlanan yüksek oranlar nedeniyle, yükümlüler varlıklarını yüksek bir ciroda tutamıyorlardı, adetâ kilit altındaydılar. Oysa, kümülatif takdir yönteminde böyle bir şey olamaz, çünkü bu yöntemde, kazancını erteleyen yükümlü, uygun faizle devletten ödünç alma durumuna girer; öte yandan, şimdiki koşullar altında, vergiyi ertelemek demek, faizsiz ödünç almak demek-

TARTIŞMA

tir. O tarihten bu yana pek çok reform çabaları da olmuştur. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki esaslar zaman zaman değişmiştir. Ancak son zamanlarda bir gelişme kaydedilebilmiştir diyebilirim. Bir yıl kadar önce, vergi reform yasası, yasadaki büyük bir sakıncayı giderebildi; ama tümünden de gidermiş olmadı. Bir iki yıl öncesine dek yükümlülünün ölümüne kadar gerçekleşmemiş sermaye kazançları, hiç bir zaman vergilendirilmezdi.

Bir şahıs, sermaye kazancı gerçekleştirecek bir muameleden, ölüncüye dek kaçınırsa, varisleri vergi matrahındaki değere göre mirası devir alırlar, değer artışı konusunda da vergi yönetiminin eline yeterli bilgi geçemez. Amerika'da, gerek vergi yönetimi, gerekse yükümlüler bu konularda derin bilgiye sahiptir, bu nedenle vergi yasaları bir hayli karmaşıktır; bu karmaşık yasaların yönetimi çabalarında oldukça büyük çapta kaynak israf edilmektedir.

VERGİ BEYANNAMELERİNİN KONTROLÜNDE BİLGİSAYAR TEKNİĞİNİN KULLANIMI

Robert H. Terry

Ogden Gelirler Bölge Merkezi Müdürü

I — GİRİŞ :

Tarihsel bir gerçeğe göre, örgütlenmiş bir toplum, kamu geliri sağlamanın elverişli ve geçerli bir yolunu bulmadan uzun süre yaşamını sürdüremez. Bu nedenle, tarih boyunca vergi yöntemleri, şu ya da bu biçimde var olmuştur. Bu yöntemler bir yanda ticarete salınan basit vergilerden, öte yanda, ekonomik yaşamımızın her yönüne ve aşamasına ulaşan karmaşık vergilendirme yollarına dek uzanır. Vergilerin tarhi ve kaydı ile ilgili yöntemler de, ayrıcalıktan yana, bir yelpaze görünümünde çeşitlilik gösterir. Bilgisayara gelince, bu araçların kullanımı, vergi yönetiminin uzun gelişim süresince en yeni -ve de en soluk kesici- aşamadır.

II — A.B.D.'DE VERGİLERİN BİLGİSAYAR YÖNTEMİNE UYGULANIŞINA KISA BİR BAKIŞ :

A. Gelir Vergisi

A.B.D.'de en geniş kapsamlı federal vergi türü, şahısların ödediği gelir vergisidir. Belirli bir düzeyin üstünde geliri olan her vatandaş, Vergi Dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek ve vergi ödemek zorundadır; ancak bu vergide oldukça geniş ve ayrıntılı bir muafiyet ve indirimler cetveli uygulanır. Ücretliler için kaynakta vergi kesme yöntemi, serbest meslek erbabı ile

esnaf ve sanatkârlar için de taksitle ödeme yöntemleri vardır. 1976 malî yılında Vergi Dairelerine 82 milyon civarında gelir vergisi beyannamesi verilmiş ve bu beyannameler üzerinde işlem yapılmıştır.

Anonim şirketlerden de gelir vergisi alınır; bunların sayısı o kadar yüksek değildir -1976 malî yılında iki milyon civarında olmuştur- ancak bu vergiler toplam kamu gelirlerinin % 15'ini sağlar. Beyanname verildiği sürede tüm vergi yükünün çok ağır olmaması amacıyla, bu vergilemede de taksitle ödeme yöntemi uygulanır.

B. *İstihdam Vergisi*

Vergi Dairelerine beyan edilen ikinci büyük vergi türü «İstihdam Vergisi» dediğimiz tür vergilerdir. Bunlar, emeklilik, mahlûk, hastalık ve işsizlik sigortaları gibi sosyal sigortalar hizmetlerinin finansmanı için alınır. Bu vergiler bordro vergileri olup, hem ücretliler, hem işveren tarafından ödenir; dolayısıyla bilgisayar yönteminde aşağı yukarı 25 milyon beyanname işlem görür.

C. *İşletme Vergisi*

Üçüncü tür bir vergi de, alköl, tütün ürünleri ile benzin, motorlü araçlar, ateşli silahlar, spor malzemesi, vb. mamullerden alınan işletme vergisidir. Kamu gelirleri açısından işletme vergileri pek önemli sayılmaz çünkü 1976 yılında ABD'de tüm olarak alınan vergilerde oranı % 5,7 olmuştur. Bilgisayar işlemi açısından ise, bu vergi çok önemlidir; tutarı küçük olmakla beraber, içerdiği vergilerin çeşitliliği, sistemin tümü içinde programlanmasını oldukça güçleştirir.

D. *Müteferrik Vergiler*

Tutarı küçük olan diğer vergilerin arasında miras ve bağış vergileri ile kurumlar ve kişilerin sosyal güvenlik programlarından alınan vergileri sayabiliriz; bu ikinci vergi türü özel emeklilik programlarını içerir. Bunlar da tutar olarak küçük olmakla beraber, bilgisayar işlemlerine katılmaları bir hayli güç olmuştur, ancak sonunda bu da başarılmıştır.

III — VERGİ YÖNETİM YÖNTEMLERİNİN ORTAK NİTELİKLERİ :

Amerikan vergi yönteminde bilgisayarla işlem gören işlevler, vergi yöntemlerinin çoğunda görülen ortak unsurları sıralayan aşağıdaki listede belirtilmiştir :

- Kamu İstihbarat Programı : Vergi yükümlüsü olan vatandaşlara, yasalar gereğince, taşıdıkları yükümlülüklerin, yani vergiyi nasıl, ne zaman ve ne tutarda ödeyeceklerinin bildirilmesi gerekir.
- Beyannameler : Vergi yükümlülüğünü bildirmek ve vergiyi ödemek için bir yöntem geliştirilmelidir; kısaca, bir vergi beyannamesi türü geliştirilmelidir.
- Matematiksel Doğrulama : Beyannamede yazılı bilgilerin sayısal açıdan doğruluğunu teyid eden bir yol birçok vergi yöntemlerinde vardır; böylece beyannamede her aşamadaki verilerin doğruluğu kontrol edilmiş olur.
- Tahakkuk Fişi/Vergi İadesi Süreci : Beyannamenin verildiği anda vergi ödenmesi zorunlu değilse, genellikle bir çeşit tahakkuk süreci uygulanır; yani, mükellefe ne tutarda vergi ödeyeceğini bildiren bir yazı gönderilir. Ayrıca, gerçek yükümlülüğün üstünde vergi ödenebileceğinden, fazla ödenen verginin iadesi için de bir yöntem gereklidir.
- Vergi Gelirlerinin Muhasebesi : Tüm vergi yöntemlerinde kesinlikle zorunlu olan bir husus da, vergi gelirlerinin, hem tek tek yükümlüler açısından, hem de toplam tahsilât için, kayıt ve muhasebe yönteminin uygulanmasıdır.
- Endeksleme ve Beyannamelerin Korunumu : Vergi yöntemlerinin çoğunda, şu ya da bu biçimde bir kayıt ve dosyalama yöntemi vardır, çünkü beyannamenin verildiği ve verginin ödendiğine dair bir kayıt gereklidir, ayrıca ilerde bir çelişki söz konusu olabileceğinden, beyannamelerin korunumu da gerekir.
- Vergi Kontrolü ve Denetim : Verimli ve etken vergi yöntemlerinin çoğunda vergi yasalarına uygunluk açısından kontrol ve denetim yapılır. Örneğin, kusur kontrolleri yoluyla, hangi yükümlülerin beyanname vermediği ve vergi ödemediği araştırılır. Ayrıca, verilen beyannameler üzerinde de gerekli verginin ödenip ödenmediğini inceleyen bir

kontrol vergi yöntemlerinde genellikle vardır. Amerikan vergi yönteminde genellikle «istikli uyum» uygulanır ama gene de yükümlülerin yasalara uyumunun doğrulanması için bir miktar kontrol yapılır.

- Vergi Kaçakçılığının Saptanması : Bilinçli olarak vergi kaçakçılığı ya da vergi suçunun saptanması halinde, suçlunun cezalandırılması için belirli bir uygulamayı, vergi yönetimi yöntemlerinin çoğu içerir.

IV — A.B.D. VERGİ YÖNETİMİNDE BİLGİSAYAR KULLANIMININ GELİŞİMİ :

A. İlk Delgi Kartı Yöntemi

İkinci Dünya Savaşı'ndan hemen sonra -1950 yılına doğru- ABD ilk kez vergi yönetimi sürecinin mekanizasyonuna başladı. O yıllarda vergi işlemleri yerleştirilmişti ve tüm ülkeye dağılmış vergi dairelerince yürütülmekteydi. Savaş nedeniyle kamu gelirlerine gereksinme artınca, gelir vergisi yönteminin kapsamı büyük çapta genişletilmiş ve gelir sağlayan tüm vatandaşları içeren bir yaygınlık kazanmıştı. Her yıl verilen beyannamelerin sayısı çığ gibi yükselince, uygulanmakta olan işlem teknikleri yetersiz kalmış, mekanizasyon gereği kesinlikle ortaya çıkmıştı.

Mekanizasyonun ilk adımı olarak, büyük yerel vergi dairelerine delgi kartları ve elektrikli hesap makineleri yerleştirildi. Bu tutum pek başarılı olmadı; tékdüze bir yöntem yoktu, ayrıca yerel vergi yöneticileri yöntemin uygulanmasından sorumluydu. Bu yerel çözümlerle, vergi gelirlerinin konsolidasyonu ve tek tip program uygulamasının sağladığı yararlar elde edilemiyordu. İşte bu nedenle, 1950'lerin ilk yıllarında, bazı belirli gelir vergisi beyannamelerinin işlemlerinin merkezileştirilmesine, ve vergi memurlarının tek tek yaptığı kayıtlara, kitle üretimi tekniklerinin uygulanmasına karar verildi. Üç işlem merkezi kuruldu, bunlara bölge hizmet merkezleri denildi; biri, ABD'nin doğusunda, biri ortasında, üçüncüsü de batısındaydı. Bu merkezlerde de hâlâ delgi kartları ve hesap makineleri, listeleme makineleri ve ayırım makineleri, vb. kullanılıyordu; bu araçlar International Business Machines Corporation (IBM) tarafından kiralanmaktaydı. Gerçi bu yöntemde de merkezleşme oldukça sınırlıydı, yükümlüler be-

yannamelerini yerel vergi dairelerine veriyorlar, daha sonra, bu beyannameler işlem görmek üzere bu üç merkezden birine gönderiliyordu. Ek taşıma masrafına karşın, bu işlem merkezleri işlerin daha ekonomik görülmesini sağlamıştı, bu nedenle bu yöntem yaygınlaştırıldı, tüm gelir vergisi beyannamelerini, ayrıca bazı istihdam ve işletme vergilerini de içerdi. Burada bir nokta üzerinde durmak gerekir; bölgesel işlem merkezleri kurulduktan sonra da, beyannamelerin kontrol ve denetimi ve yükümlüyle ilişkiler hâlâ merkezileştirilmemişti ve 60 kadar yerel vergi daire since yürütülmekteydi. Bu üç merkezin görevi, beyannameler üzerinde oldukça sınırlı bazı işlemleri yürütmektir, örneğin matematiksel doğrulama, tahakkuk fişleri ve vergi iadelerinin uygulanması, endeksleme ve listeleme, kısaca «Takdir Listeleri» denilen kayıtların hazırlanması gibi. Tüm muhasebe işlevleri, yazışmalar, beyannamelerde düzeltmeler, vergi kaçaklarının izlenmesi, beyannamelerin denetimi gibi işlemler hâlâ yerel vergi dairelerinde yapılmaktaydı. Ayrıca, o yıllarda uygulanan yöntem gere, her bir yükümlü için tek bir hesap açılmış değildi, tam tersine her bir beyanname tek bir birim olarak işlem görmekteydi. Konsolide bir hesap düzeni olmadığından, vergi dairesi bir yıl verilen beyanname üzerinden vergi iade ederken, ertesi yıl aynı yükümlüden eksik ödenen vergi için tahsilât yapmaya çabalamak gibi garip durumlara düşmekteydi. Günümüz koşullarına göre, 1950'lerde uygulanan bu işlem, çok ilkel ve sakıncalı sayılır. O devre Vergi Yönetimi açısından çok yararlı olmuştur, çünkü elle yapılan işlemlere kitle üretimi tekniklerinin uygulanması konusunda çok şey öğrenilmiş, üç merkezî yönetimde çok büyük sayıda beyanname işlenmesi nedeniyle de büyük deneyler kazanılmıştır.

B. ABD Vergi Yönetiminde Hafıza Programlı Bilgisayarların Kullanılmaya Başlanması

1950'lerin sonlarına doğru, beyanname işlemlerinde bir yenilik oluştu; bu yeni buluş, Vergi Yönetiminin yaygın biçimde bilgisayar kullanmasına çok yararlı bir hazırlık sağladı. IBM Şirketi, IBM 650 adıyla bilinen, hafıza programlı bir bilgisayar geliştirdi ve piyasaya çıkardı. Vergi Yönetimi 1959 yıllarında bölgesel vergi işlem merkezlerinde bu aracı kullanmaya başladı. Girdi'ler hâlâ delikli kartla hazırlanıyordu ama matematiksel kontrol ve

listeleme işlemleri artık çok daha büyük bir hızla yapılabilirdi. Çoğumuzun anımsayacağı gibi, 650'nin hafıza yöntemi, manyetik bir silindirdeydi. 1960'ların başında, Vergi Yönetimi 650 yerine IBM 7070, bir iki yıl sonra da IBM 7074 kullanmaya başladı. Bu ikisi gerçek bilgisayar türüdür, geniş bir hafıza programlama yeteneği vardır; ancak bunlar da gerçekte delikli kart yönteminin bir gelişimi olarak kullanılmaktaydı ve bu araçların programlama ve bilgi işlem yeteneklerinden tam olarak yararlanılmamaktaydı.

C. Otomatik Bilgi İşlem Yöntemlerine Geçiş

1. Tarihe

Hafızalı program bilgisayarlarının bölgesel vergi işlem merkezlerine yerleştirilmesiyle, Vergi Yönetiminin Planlama ve Araştırma kadrosu da merkez büroda, bu hızla gelişen bilgisayar teknolojisinden yararlanabilmek için vergi işlemlerinin nasıl yeniden düzenlenmesi gerektiği konusu üzerinde çalışmaktaydı. 1958 yılının Aralık ayında, Planlama ve Araştırma bölümü, Vergi Yönetimi Başkanına «Elektronik Bilgi İşlem Yöntemi için İşletme Planları Özeti» başlıklı bir rapor verdi. Mart 1959'da Maliye Bakanlığından gerekli onay alınmış ve ayrıntılı planlamaya geçilmişti. Daha sonraları «Otomatik Bilgi İşlemi, ya da kısaca ADP denilen yöntemin şartnamesi, Vergi Yönetiminin Merkez Dairesi tarafından, özel bir danışmanlık firmasının yardımıyla, hazırlandı. Bu şartname Ocak 1960'da bilgisayar imalatçılarına gönderildi, aynı yılın Nisan ayında altı imalatçı ihaleye katıldı. Temmuz 1960'da, yeni yöntemin araçlarını sağlamak üzere IBM Şirketiyle anlaşma imzalandı. İşte böylece Vergi Yönetimi, Amerikan vergi yöntemi, gelir vergisinin icat edildiği günden bugüne dek, en yaygın ve soluk kesici değişikliğe girişmiş oldu.

2. Otomatik Bilgi İşlem Yönteminin Özellikleri

Bu yeni ADP yönteminde, gerçekte oldukça basit olan, ama Amerika'da vergi işlemi uygulamasında çok önemli etkisi bulunan üç ana unsur vardır. Bunlardan birincisi, yükümlü birimlerinin kayıtlarını içeren bir ana dizi; ikincisi, her bir yükümlü bireyi için kalıcı bir numara; üçüncüsü de, işlemlerin daha merkezileştirilmesidir.

3. Yükümlü Bireyleri için Ana Dizi

Bugün Amerika'da vergi işlem yönteminin can noktası, bu ana dizi kavramıdır. Herhangi bir yükümlü için gerekli tüm bilgiler, Ulusal Bilgisayar Merkezi denilen tek bir yerde bir manyetik bant üzerinde toplanır. Yükümlü hakkında ana dizide toplanan bilgiler, ad, adres, yükümlü numarası, beyanname dosyalama gerekleri, kısaca «Yükümlü Bireyi» denilen (Ek 1) bilgileri içerir. Ayrıca, yükümlü tarafından verilen her bir beyanname için ayrıntılı hesap durumunu da içeren bilgileri kapsar. Bu bilgilere «Vergi Matrahı Bilgisi» denir. Ana dizide, yükümlüye değgin başka tür bilgiler de vardır; bunlar, eğer varsa, vergi hataları ve kaçakları gibi bilgileri de içerir. Yükümlüler ve verdikleri ya da vermeleri gereken beyannameler konusunda ana dizide varolan bilgiler, görüldüğü gibi, çok yaygın ve ayrıntılıdır.

Ana dizi verileri, sırasıyla ve yükümlü hesap numarasına göre manyetik banda kaydedilir ve her hafta güncelleştirilir. Demek ki, belirli bir hafta içinde pek az sayıda dosya faal olsa bile, tüm ana dizi, güncelleşme amacıyla, bilgisayarda her hafta işlem görür. Günümüzde «on-line» gerçek zamanlı güncel bilgisayar yeteneği göz önünde tutulursa, bu durum bugün kullanılan yöntemin kesin bir sakıncasıdır. Muamelelerin işlemi için normal olarak geçen süre, girdi - çıktı işlemleri zaman çerçevesine sokulduğu vakit, tam üç haftadır. Bu üç haftalık dönem süresi, muamelelerin çoğu için yeterlidir, ancak zaman zaman yükümlüye tahakkuk fişi ve uyarı bildirimleri gönderilmesi açısından sorun çıkarmaktadır.

4. Yükümlü Tanım Numarası

ABD Otomatik Bilgi İşlem yönteminde ikinci büyük yenilik de, Yükümlü Tanım numarası yöntemidir. ADP (otomatik bilgi işlem) yöntemi kullanılmadan önce, yükümlülerin verdiği her bir beyanname ayrı ayrı muamele görür ve ayrı bir belge numarasıyla dosyalanırdı. Vergilerin tutar ve sayı olarak çokluğu nedeniyle, aynı yükümlüye ait tüm vergi verileri ve beyannamelerin tek bir yerde toplanması için hiç bir çaba gösterilmemişti. Böylesine kabarcık belge sayısının bir araya getirilmesi için elle yapılacak işlemler korkutucu bir düzeye erişebilirdi. Bu nedenle, ADP yönteminden önceki dönemde her bir yükümlü için, dosyasında ge-

rekli olan bilgileri bir araya getirerek bir hesap tarihçesi oluşturulmamıştı. Oysa, bilgisayarın inanılmaz boyutlara ulaşan hafıza yeteneği, yükümlü tanım numarası yöntemiyle birleşince, bu durum tümünden değişti; artık gerçek bir ana dizi oluşturmak olanaklıydı.

ADP yöntemi geliştirilirken, yükümlülerin adına göre alfabetik bir ana dizi oluşturmak düşünülmüştü. Ancak, isimler gerçekten birbirinden tümünden farklı olamadığından, bu düşünce benimsenmedi. Hemen hemen herkes, birbiriyle aynı olan pek çok ada rastlamıştır. Geniş kapsamlı bir bilgi tomarı ele alınınca, binlerce aynı adın bir araya gelmesi olasılığı büyüktür. Bu nedenle, Amerikan yöntemini kuranlar, vatandaşların emeklilik nedeniyle edindikleri sosyal sigorta numarasını benimsediler. Sosyal sigorta kapsamına girmeyen vatandaşlara ise yeni bir numara vermek o kadar güç değildi. Böylece, şahsi gelir vergisi yükümlüleri için benimsenen numara sistemi oluştu ve bu sistem «Yükümlü Ana Dizi» bilgilerinin temelini oluşturdu.

Şirketlerden oluşan yükümlüler ayrı bir sorundu. Kurumlar vergisi, istihdam vergisi, işletme vergisi ve benzeri vergiler için beyanname veren şirketler ana dizide nasıl tanımlanacaktı? Bunlar sosyal sigorta numarasına göre dosyalanamazdı. Neyse ki «İşveren Tanım Numarası» denilen bir yöntem vardı; bu yöntemin geliştirilip şirketlerin vergi hesap numarası olarak kullanılmasına karar verildi. Gerçekte bir tek değil, iki Ana Dizi olduğu söylenebilir. Bu gerçektir; ancak karşılaştırma kodları yöntemiyle, bilgisayar aracılığı kullanılarak, yükümlü hakkında tam bir vergi tarihçesi sağlanabilir. Gerçekte üç ana dizi vardır, üçüncüsü «Artık Ana Dizi»dir. Bu ana dizi de, diğer iki büyük ana diziye tam uymayan, veraset ve bağış vergileri, şirketlerin sosyal sigorta beyannameleri gibi konuları içerir. Aynı biçimde, karşılaştırma kodları ve ortak tanım numaraları aracılığıyla, gereğinde üç ana dizideki bilgiler birleştirilebilir.

5. İşlemlerin Merkezileştirilmesi

1960'larda ADP işlem yöntemine geçilmeden önce, Amerika'da yükümlüler, her bir eyaletin bir ya da daha çok büyük kentinde bulunan yerel vergi dairelerine başvurmaya alışıkta. Bu dairelere beyanname verir, vergilerini öderler; yükümlülük-

leriyle ilgili sorularını bu dairelere yöneltirlerdi. Daha önce anlattığımız üç işlem merkezi kurulduğu vakit, sınırlı bir merkezîyetçiliğe geçilmesine karşın, durum gene de aynıydı. Halk bu üç merkezin varlığından çoğunlukla habersizdi çünkü tahakkuk fişleri ve uyarılar bu merkezden gönderilmekle birlikte kâğıt ve zarfların üzerinde yerel vergi dairelerinin adresi yazılıydı. Oysâ otomatik bilgi işlem yöntemi geliştirilirken, beyannamelerin yeni merkezlere postalanmasının, yükümlüye bir sakıncası olmadığı halde, vergi yönetimine büyük yarar sağlayacağı sonucuna varılmıştı. Yetki mahkemeleri sorununun çözümü için de, gerekli yasal değişiklik Kongre'den geçirildi. Beyannamelerin muhafazasının merkezîleştirilmesiyle birlikte, yerel vergi dairelerince yapılan işlemlerin de merkezîleştirilmesi gerekti. Bu işlemler, yazışma ve düzeltme işlerini, beyanname ve ödemelerdeki gecikmeler için cezaların saptanması ile genel hesap ve talî hesapların tutulması, ayrıca matematiksel doğrulama, yanlışların düzeltilmesi, endeksleme, dosyalama, vb. işlerini içermekteydi. Yerel vergi daireleri de uyum işlemleri ve yükümlülere yardımcı olmak gibi faaliyetleri yürütmekteydi.

6. İşlem Ağları

ABD'deki bugünkü uygulamayı gösteren bir çizelge, örümcek ağını andırır. Ağın tam ortasında Ulusal Bilgisayar Merkezi bulunur, burada ana diziler vardır ve merkez tümüyle bilgisayarla çalışır. Yükümlülerle doğrudan doğruya ilişki kurmaz, yalnızca iç yönetim açısından örgüte hizmet sağlar. Sekiz büyük çap bilgisayar ve 400 görevlisi vardır.

Bu ağın çevresinde, Amerika'nın çeşitli bölgelerindeki on hizmet merkezi yer alır. Bunlar genellikle girdi/çıkış örgütleridir, hem Ulusal Bilgisayar Merkeziyle, hem de yerel vergi daireleriyle haberleşme bağlantıları vardır. Hizmet merkezleri aynı zamanda yükümlüyle doğrudan doğruya ilişki kurar çünkü beyannameler bu merkezlere verilir ve yükümlüyle merkezler arasında bilgi alış veriş sürdürülür. Bu on hizmet merkezindeki bilgisayarlar esasta girdi/çıkış işlemlerini, yükümlülerin hesaplarının araştırılmasını ve sevk ve idare kontrollerinin sürdürülmesini sağlar. Hesap yılının en faal olduğu sürelerde, her bir merkezde, alınan ve işlenen beyanname sayısına göre, 3500 ilâ 4000 görevli çalıştırılır.

Ağın dış kenarında ise, yerel vergi daireleri yer alır. İşlem ağının üçüncü bağlantısını sağlayan bu daireler, tek tek yükümlüye yönelik bir çalışma sürdürür. Boyutları değişiktir, 115 görevli çalıştıran dairelerden 3300 görevli çalıştıranlara dek değişir; büyüklük, hizmet sağladığı alandaki nüfus yoğunluğuna göre ayarlanmıştır. Yerel dairelerin büyük çap bir bilgisayarı yoksa da, uzaktan kontrol edilebilen bağlama yöntemiyle, hizmet merkezlerinden birinin bilgisayarıyla nasıl bütünleşebildiklerini ilerde göreceğiz.

7. Bir Beyannamenin İşlemi

Bir gelir vergisi beyannamesinin Amerikan yönteminde nasıl işlem gördüğünü anlatmak yararlı olabilir (Ek 2). İlk önce, yükümlü, beyannamesini doldurur; gelirini, düşülecek vergi dışı kalemleri ve devlete ödemesi gereken vergiyi gösterir. Bu beyanname, yükümlünün bulunduğu yeri kapsayan hizmet merkezine postalanır. Beyanname hizmet merkezine gelince, bir işlem tomarına katılır, bir çeşit girdi işleminden geçirilmek üzere, bu tomar arasında arabayla dolaşıma girer. Bu işlemler beyannamede verilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve kodlanmasından oluşur; amacı, gerekli bilgilerin tamam olduğunun kontrolü ve bilgilerin daha sonraki işlem aşamalarında çalışan görevlilerin okuyup anlayacağı biçimde düzenlenmiş olmasını sağlamaktır. Beyanname bundan sonra uyarlama işlemine geçirilir; bu işlemde beyannamenin içerdiği bilgiler makinenin okuyabileceği biçimde manyetik bantta kaydedilir. Beyannameler artık dosyalanır ve depolanır, ancak içerdikleri bilgiler manyetik bantta kaydedilmiştir ve bilgisayarda işlem görmektedir. Bilgisayarda görülen işlemler vergi verilerinin sayısal doğruluğunun kontrolü, hataların saptanması, geç ödeme ya da geç beyanname verme nedeniyle ceza gerekiyorsa, bu cezaların saptanması, ilerde yapılacak denetime hazırlamak üzere vergi verilerinin çözümlenmesi, verilerin ana dizideki hesaplara geçirilmesi için kodlanması, vb. işlemlerdir. Bilgisayar, yükümlünün yaptığı hesapta bir hata bulursa, veriler bir hata kayıt dosyasına basılır, böylece bu hata elle kontrol edilebilir; hatanın yükümlü tarafından mı yoksa vergi yönetiminin iç örgütsel çalışmaları tarafından mı ileri geldiği saptanabilir. Bütün kontroller yapıldıktan sonra, beyannamedeki bilgileri kaydetmiş olan, ayrıca hizmet merkezi işleminde eklenebilecek kodlamaları da içeren man-

yetik bant, uçak postasıyla Ulusal Bilgisayar Merkezi'ne gönderilir. Bu merkez, Washington, D.C.'den pek uzakta olmayan küçük bir kentte, Batı Virginia'nın Martinsburg kentindedir.

Ulusal Bilgisayar Merkezinde, on bölgesel hizmet merkezinden gelen veriler her hafta birleştirilir ve ana dizinin güncelleştirilmesi amacıyla bilgisayardan geçirilir. Diyelim ki, örnek olarak aldığımız bu yükümlüye vergi iade etmek gerekmektedir. Bu durumda, bilgisayar en önce, aynı yükümlünün bir borcu olup olmadığını kaydetmek için ana diziyi kontrol eder. Eğer yükümlünün vergi hesabında ödemesi gereken bir meblağ varsa, bu meblağ iade edilecek vergi tutarından düşülür ve yükümlünün net borcu ya da iade edilecek net tutar hesaplanır. Ana dizinin her güncelleştirilişinde, yapılacak işlem bilgisayar tarafından saptanır; bu işlem, vergi iadesini gerçekleştirmek, ödeme emri göndermek, yükümlüye beyannamesindeki bir hatayı bildirmek, denetim gereğini saptamak, cezalandırmak, vb. olabilir. Sonuç olarak «çıktı» bilgisi, yani yapılacak işlem, bir çıktı manyetik bandına yazılır; bu bant da, yükümlünün ait olduğu bölgedeki hizmet merkezine postalanır. Bu bantlar; ödeme emri, uyarı ya da yazışma, ceza bildirgeleri, denetim gerektiren beyannamelerin listeleri, vb. hazırlanmasında kullanılır. Bu yazılı çıktı'lar, yükümlüye postalanır, ya da, yerine göre, ek işlem için hizmet merkezinin başka bir bölümüne gönderilir.

Bazı çıktı bilgileri de, doğrudan doğruya bölgesel vergi daireslerine gönderilir; örneğin yükümlünün kusurlu hesabı varsa bunun bildirgesi, kusur uyarıları, ya da denetime uygun görülen beyannamelerin listeleri gibi. Bu bilgiler, bölgelerdeki yürütme personeline, genellikle yükümlüyle kişisel temas kurarak ele alınır ve işlem yapılır. Bilgisayar için gerekli veriler alındıktan sonra beyanname normal olarak federal (merkezi) hükümet arşivlerinde altı yıl tutulur, sonra imha edilir. Herhangi bir vergi dönemi için de, manyetik banttaki veriler üç yıl muhafaza edildikten sonra, ana diziden çıkartılır; ancak beyannamenin denetimi gibi herhangi bir ek işlem gerekiyorsa, daha uzun bir süre saklanır.

D. ADP Yönetiminde Değişiklikler

Yukarda anlatılan işlem ağırları, ABD yönteminde 1960'ların ortalarından bu yana uygulanmaktadır. O günden bu yana, ilginç sayılabilecek bazı değişiklikler de yapılmıştır.

1. Verilerin Doğrudan Doğruya Kaydı Yöntemi

ADP yöntemi, başlangıçta, temel girdi aracı olarak hâlâ delgi kartları kullanılmaktaydı. Her ilkbaharda, gelir vergisi beyanname verme süresinin en yoğun zamanında, her hizmet merkezinde, beyanname verilerini bilgisayarın kullanacağı biçime getirmek için hemen hemen bin delgi kartı operatörü harıl harıl çalışırdı. Bu durum 1969'a dek sürdü; o yıl Vergi Yönetimi «Doğrudan Veri Kullanım Sistemi»ne geçti. Bu sistemde oldukça çok sayıda «on-line» girdi terminalleri vardır (bildiğimiz görsel tüp-klavye birleşimi). Operatörler, bir kontrol aracı ile verileri doğrudan doğruya delgi baskısıyla bilgisayara verirler, böylece manyetik bir bant oluşturulur; bu bant daha sonraki bilgisayar işlemlerinde kullanılır. Böylece bir «on-line» sisteme geçilmiş oluyordu ve bu nedenle, tek bir merkezde sayısı 70 milyona ulaşan çok sayıda delgi kartı stokundan kurtulunmuştu; aynı zamanda bu sistem çok daha hızlı bir girdi ortamı sağlıyor, kayıt masraflarına da büyük tasarruf getirmiş oluyordu. En büyük tasarruf kalemlerinden biri, klavye kontrolü ilk girdi verisinde bir hata ortaya çıktığı vakit, «on-line» düzeltmeler yapılabilme olanağındaydı. Gerçekten de, normal yazılı veriyi, bilgisayarda işlenen biçime sokmak hâlâ Amerikan bilgi işlem yönteminin en yüksek masraflarından birini oluşturur.

2. Birleşik Veri Bulgu Yöntemi

Yukarda, ana dizinin güncelleştirilme süresinin üç hafta olduğuna işaret edilmişti. Araştırma amacıyla mikrofilme alınmış belirli bilgiler vardır, ancak ana dizi sistemi, bir yükümlünün sorusunu yanıtlamak, ya da herhangi bir bilgi gereksinimini karşılamak açısından çok yavaş işleyen bir dosyalama düzenidir. Bu sakıncanın giderilmesi için Vergi Yönetimi başka bir bilgisayar sistemi kurmuştur, bu yeni sistem belirli verilere ulaşım yeteneğini içerir ve uzaktan kontrol terminalleri ile tümünden «on-line» bağlantısındadır. Sistemin veri bankalarına, alacaklı hesaplar, yürüyen denetim işlemleri ya da ayarlama süreçleri gibi yürütmelerin oluşacağı sanılan yükümlü hesapları kaydedilir. Birleşik Veri Bulgu Yöntemi, ya da kısaca IDRS, veri bankasından anında bilgi isteyebilir ve iç ya da dış soruların yanıtlanmasını sağlayabilir.

IDRS sisteminde girdi yeteneği de vardır; böylece, yükümlüye bir mektup gönderilecekse, ya da ana diziyeye güncelleştirilmiş bir veri eklenecekse, IDRS sisteminden gerekli manyetik teyp çıkartılabilir. Örneğin, alacaklı hesaplarda yükümlülerden ödemeler geldikçe, bu bilgi IDRS aracılığıyla hizmet merkezi veri birikimine eklenir ve o anda da hesabın güncel durumu, uzak kontrollü görüntü perdesinde görünür. Bu bilgi aynı zamanda Ulusal Bilgisayar Merkezinin ana dizisine haftalık girdi olarak verilmek üzere bir manyetik teyp üzerinde de biriktirilir.

IDRS sisteminin gerçek yararlarından biri uzak kontrollü terminal yeteneğidir. Vergi Yönetimi artık bilgisayar terminallerini yerel vergi dairelerine yerleştirebilmektedir, böylece telefon hatları aracılığı ile yerel vergi daireleri, hizmet merkezlerinde tutulan veri bankalarından yararlanabilir. Örneğin Ogden Hizmet Merkezi, batı Amerika'nın büyük bir alanını kapsar, bu merkezde bulunan veriler, Alaska'dan Arizona'ya kadar tüm terminallere, bilgisayar terminal ağları aracılığıyla ulaşabilir; bu terminal ağları binlerce kilometrelik bir alanı kapsar ve sistem içinde herhangi bir noktada yükümlü sorusuna anında yanıt sağlayabilir.

Birleşik Veri Bulgu Yöntemiyle yükümlü verilerine böylesine kolay ulaşım, insanların özel yaşamlarındaki gizlilik açısından bazı sorular yaratmıştır. Amerika'daki yaygın görüşe göre, vergi beyannamesinde bildirilen bilgiler kişilerin özel yaşamına değgindir ve bu bilgiler ancak gerekli kamu görevlilerince görülmelidir. Vergi verileri böylesine kolayca erişilebilir durumdayken, özel yaşam ve gizlilik ilkelerine nasıl uyulacağı kuşku götürür. İşte bu durum için, bilgisayar sistemine programlanan güvenlik önlemleri süreci geliştirilmiştir. IDRS sistemini kullanmaya yetkili her bir görevlinin ayrı bir tanım numarası vardır; sistemi kullanmadan önce her gün terminale bu numarayı basması gerekir. Eğer bu numara, bilgisayarın hafızasında bu görevliyle ilgili bilgiler arasında yoksa, bilgisayar bu önlem sistemi nedeniyle kayıt yapmaz. Görevli hakkındaki bilgiler arasında, görevlinin veriler arasından hangi kodları kullanabileceği de kayıtlıdır; demek ki görevlinin yalnız verileri sağlamakla mı, yoksa kayıtlarda değışiklik yapabilmekle mi yetkili olduğu böylece saptanmıştır. Terminalerde aynı zamanda kumanda kod bilgileri de vardır, böylece her birinden beslenen veri ve sorular da kontrol altında tu-

tulabilir. Bunlardan başka, sistem içinde işlemler gün boyunca yürütülürken, ayrıca bir de denetim hattı kurulmuştur; böylece güvenlik görevlisi uygunsuz işlemleri, örneğin personelden birinin kendi vergi hesabında değişiklik yapması gibi yolsuzlukları saptayabilir.

3. Federal Vergi Mevduatı

Son zamanlarda uygulanan bir başka yenilik de, kaynakta vergi tarhı ile ilgilidir -buna «Kazandıkça Öde» programı da diyebiliriz-. Vergi dönemi boyunca gelir kazanıldıkça, işverenler tahminen uygun tutarda bir vergiyi personelin ücretinden keser ve bu parayı «Federal Vergi Mevduatı» form'u doldurarak ticarî bir bankaya yatırır. Geçtiğimiz yıla dek, bu vergi ödemeleri için Vergi Yönetiminin alacaklı kaydı oldukça dolambaçlı bir biçimde yapılır; işlem Merkez Bankası ve Maliye Bakanlığı aracılığından geçtikten sonra, ana dizide yükümlünün hesabına geçirilirdi. Bu süreç en az sekiz hafta sürerdi ve bu nedenle vergiyi kaynakta kesen işverenlere yanlış uyarı bilgileri gönderilirdi. Son zamanlarda yapılan bir değişiklik sonucu bu vergi ödemeleri ticarî bankalardan doğrudan doğruya Vergi Yönetimine gönderilmekte ve hizmet merkezleri de bu bilgileri düzenleyip ana dizide vergiyi ödeyen şirketin hesabına geçirmektedir. Bu süreç artık iki hafta kadar bir sürede tamamlanmaktadır ve pek çok yanlışlığın önüne geçilmiştir.

V — SPESİFİK BİLGİSAYAR UYGULAMALARI :

A. Boş Form'ların Postalanması

Eskiden beri, Vergi Yönetimi dolduracakları beyannameleri yükümlülere göndermeye çalışmıştır. Gerçi bu, milyonlarca beyanname postalamak gibi çok yüklü bir iştir ama bilgisayar nedeniyle bu iş de bir hayli kolaylaşmıştır. Yükümlü her bir kişi ya da şirketin isim ve adres verileri, beyannamenin doldurulma gününden haftalarca önce, ana diziden alınır. Manyetik bant üzerinde etiketler yazılır, içinde boş beyanname ve doldurma tarifleri bulunan bir zarfa yapıştırılır. Gerçi bu boş beyannamelerin postalanması çok masraflıdır ama Vergi Yönetiminin kanısına gö-

re, yükümlülerin uyumunu sağlamak açısından yararlıdır, çünkü bu boş beyannameleri alan yükümlüler beyannameyi doldurup vermelerinin beklendiğini ve Vergi Yönetiminin, gecikme ve ihmâl halinde, yükümlüyü izleme yeteneğini taşıdığını anlamaktadır.

B. *Yükümlülere Gönderilen Uyarılar ve Yazışmalar*

Bilgisayarların büyük çapta yardım sağladığı bir başka alan da uyarı ve yazışma alanıdır. Artık yükümlülere cezalar, düzeltmeler, ayarlamalar ve ödeme emirleri gönderilmesi, ana dizinin her hafta işlemi nedeniyle otomatik olarak bilgisayardan üretilmektedir. Bu işlem, baştan sona dek bir makine sürecidir, ancak kesinlik ve doğruluk açısından periyodik olarak kalite kontrolü gereksindirir. Çeşitli bildirge ve uyarılar için değişik form türleri geliştirilmiş ve bilgisayarın hafıza sistemine programlanmıştır; çeşitlilik sağlanması için de bunlar genel formlar üzerine kaydedilmektedir.

Bir yükümlü ile yazışma gerektiği vakit, birleşik veri bulgu sistemi kullanılabilir. Vergi müfettişi, bilgisayar hafıza sistemine programlanan yüzbinlerce standart mektup arasından dilediğini seçebilir; uzak kontrollü bir terminale, belirli bir yükümlüye ait özel bilgileri bilgisayar klavyesiyle basarak gönderir. Aynı zamanda, terminalde operatör yazışmayı düzenler ve bilgisayara tam ve gerekli mektubu yazması için emir verir. İşte bu da, oldukça büyük çapta bir kelime işlem sistemidir.

C. *Ayarlamalar*

Daha önceki bölümlerde ayarlamalardan birçok kez söz edildi. Bazen yükümlünün hesabında yapılan yanlışlıklar nedeniyle ya da yükümlünün sağladığı ek bilgi yüzünden, verilerde gerekli değişiklikleri yapmak gerekir. Böyle durumlarda, operatör, dilediği hesabı ana diziden birleşik veri bulgu sistemi veri dağıtıcısına çekebilir; bir görsel perdede bu veriyi inceler, gerekli değişiklikleri saptar; sonra, yeni verileri bilgisayar sistemine, klavyeyi kullanarak sokar. Yükümlüye uyarı göndermek gerekiyorsa, düzeltme girdisi nedeniyle (bilgisayar hafıza sisteminde önceden saptanmış programlama aracılığıyla) bunlar da otomatik olarak bilgisayardan üretilir.

D. *Uyum ve Uygulama*

1. Verilmeyen Beyannameleri Bilgisayarla Kontrolü

Ana dizide kayıtlı olup beyanname vermeyen yükümlülerin saptanması kolaylıkla gerçekleştirilir. Her bir yükümlünün ne tür beyanname vereceği manyetik teyp kayıtlarında kodlanmıştır. Bir beyanname gereken zamanda verilmediği takdirde, bilgisayar yükümlüye gönderilecek soru yazısını kendiliğinden üretir, bu yazıda neden beyanname verilmediği sorulmaktadır. Yükümlüden cevap alınmaması halinde bilgisayar yükümlü kusur araştırması denilen başka bir form çıkartır, bu form bölge vergi dairelerinden birine, yükümlüyle doğrudan ilişki kurulması için gönderilir. Bu yerel araştırma sonuçları gene bilgisayara verilir ve ana dizi güncelleştirilir. Örneğin araştırma sonucu yükümlünün işini kapatmış ve Vergi Yönetimine haber vermemiş olduğu anlaşılabilir. Ya da yükümlü sadece beyanname vermeyi ihmal etmişse, vergi görevlisi bu yükümlüden beyanname alır ve vergiyi tahsil eder.

2. Bilgi Beyanname Programı

Gelir Vergisi ödemek zorunda olan ancak hiç bir zaman Vergi Yönetimine bir beyanname vermemiş bulunan vatandaşların saptanması çok daha güçtür. Bu tür uyumsuzluk herhangi bir vergi yönteminde sorun olmuştur. Eskiden, Vergi Yönetimi bu duruma karşı, yerel vergi müfettişlerine araştırma ve eleme yaptırırdı. Oysa, giderek, beyanname vermeyen kişilerin saptanması işi de bilgisayara verilmektedir. Şahsi gelir vergisi için bu kontrol «Bilgi Beyanname Programı» ile yürütülür. Amerika'da yasalara göre, bir kişiye ya da bir şirkete para ödendiği vakit, Vergi Yönetimine bilgi vermek gerekir. İşte bu bilgi beyannameleri, temettü, faiz, stopaj gibi bilgileri kapsar. Uzun yıllar, her yıl alınan bu yığın yığın beyannamenin ne işe yarayacağı kestirilemedi. Bugün bu beyannamelerin sayısı yılda yarım milyarı aşkındır. Bunların kullanımından kaçınılmasının en büyük nedeni, bu kağıtlardaki bilgilerin, bilgisayarca kullanılabilen biçime aktarılması için yapılması gerekli masrafın büyüklüğüydü. Bu da ansızın değişti. Özel teşebbüs kesiminde bilgisayarlar giderek daha çok kullanılınca, Vergi Yönetimi bu bilgileri, şirketlerin kullandıkları bilgisayarların bir yan üretimi olarak, manyetik banda kayıtlı

olarak almaya başladı. Örneğin, 1976 yılında devlet dairelerinden ve özel sektörden Vergi Yönetimine manyetik banda kayıtlı olarak 217 milyon belge gönderilmiştir.

Vergi Yönetimi kâğıt üzerine yazılı kayıtlardan oluşan evrakı bilgisayarda işlenebilecek biçime dönüştürmek için de sınırlı bir program başlatmıştır. Bugünkü program her yıl yükümlüler arasından yüzde 15'ini alfabetik sıraya göre seçer ve bunlarla ilgili bilgiler bir gelir dosyasına kaydedilir. Bu bilgiler, bundan sonra yükümlülerin gelir vergisi beyannameleri ile karşılaştırılır. Beyan edilmemiş bir gelirle karşılaştığı vakit, bilgisayar yükümlüye yönelik sorular üretir. Aynı biçimde, yükümlüden yanıt alınmazsa, yerel vergi dairelerindeki görevliler, bilgisayardan gelen çıktı'lara göre durumu izler.

Bu sistemin verimli işlediğinin bir kanıtı da, vergi dairelerinde çalışan bir görevliye bir akşam gelen şehirlerarası bir telefon olmuştur. Telefon eden adını vermekten kaçınmıştır, ama Vergi Yönetiminden, açıklamadığı bir temettü geliri konusunda bir uyarı aldığını bildirmiştir. Konuşan, daha önce hiç vergi beyanname vermediğini, verirse ücretinden kesilen vergi nedeniyle, vergi dairesine borçlu olmayacağını, vergi yönetiminin kendisine borçlu olacağından kuşkusu bulunmadığını bildirmiştir. Vergi görevlisine de, vergi yönetiminin bu uyarıyı izlememesi halinde, kendisinin de beyanname vererek yönetimin vaktini almayacağını anlatmıştır. Bu adama büyük bir sabırla, yasalara göre beyanname vermesi gerektiği, vergi yönetiminin de kendisine borçlu çıkması halinde, bu borcu ödemek isteyeceği açıklanmıştır. Bundan başka, beyanname vermeyerek başını iyice derde sokabileceği, yerel bir vergi dairesine giderek durumunu açıklaması bildirilmiştir. Yükümlü telefonda görevliyi kendi babasına benzettiğini, durumu bir kez daha düşüneneğini söylemiştir. Düşünmek için fazla bir vakit de bulamamıştır, çünkü çok geçmeden vergi müfettişi kapısını çalmıştır. Bilgi beyannameleri programı ve kişilere ödenen temettülerin kaydı sayesinde, vergi yönetimi bu adamın kimliğini ve adresini saptamıştır böylece yükümlü bundan böyle vergi yasalarına uymaya zorlanmıştır.

3. Denetim Süreci

Bir vergi beyan edildiği vakit, yükümlünün tüm gelirlerini açıklamış olduğu ve vergisini tam olarak ödediği ya da ödemediği

sorunu vardır. Vergi yöntemlerinin çoğunda bunu kontrol edecek bir denetim programı bulunur. İşte bu durumlarda da bilgisayarlar çok yararlı olmuştur.

İlk başta, hizmet merkezi sürecinde, beyannamelerin kodlama işlemleri yürütülürken, bir tür denetim kontrolü yapılır. Bu kontroller genellikle yükümlünün beyan ettiği ancak yasa dışı sayılan indirimlerle ilgilidir. Bu durumda bilgisayarın ürettiği sorular, hizmet merkezlerinden doğrudan doğruya yükümlüye gönderilir; gelen yanıtlar da orada işlem görür. Tatmin edici bir sonuç alınmazsa, durum yerel vergi dairesine bildirilir ve oradaki görevli olayı izler.

Vergi Yönetiminin denetim çalışmalarında bilgisayarın temel görevi «DIF» denilen programla ilgilidir. DIF, «Ayrımcı İşlev» formüllerine verilen adın kısaltılmış şeklidir. DIF formülleri, sistematik olarak seçilen beyannamelerin dikkat ve itina ile yapılan denetimi sonucu, en yüksek denetim gizili taşıyan ortak niteliklerin saptanmasıyla geliştirilmiştir. Her bir niteliğe bir puan verilir ve beyannamenin aldığı toplam puanlar bu beyannamenin DIF sayısını oluşturur. Beyannameler sistemden geçirilirken, bilgisayarlar bu denetim niteliklerini saptayacak biçimde programlandıklarından, incelenen beyanname üzerinde bulunan bu niteliklere puan atarlar. Tüm bu işlemler bilgisayar hızıyla oluşur. DIF sayısı ana dizide bilgilerin yanısıra kaydedilir ve belirli zamanlarda beyanname envanterleri DIF sayısı sıralamasına göre dosyadan çıkarılır; en yüksek puanı alan beyanname en yüksek denetim giziline sahip olan beyanname dir. Envanterden böylece çıkartılan beyannameler yerel vergi dairelerindeki görevlilere gönderilir; burada bu beyannameler yeniden elenir ve denetime girecek olanlar ayrılır (Ek 3). Bilgisayar tarafından ayrılan her on beyannameden yaklaşık olarak yedisi denetime girer. Amerikan sisteminde, denetim seçiminin en büyük yükünü bilgisayar taşır ve bu görevini, eski elle seçim tekniklerine oranla, çok daha etkin, tarafsız ve düzenli olarak yerine getirir. Bilgisayar denetim sisteminde, gelir çeşitleri ve gelir dilimleri arasında da ayırım yapılabildiğinden, yerel vergi dairelerindeki denetimciler, yasalara uyumsuzluğun doğurduğu en önemli vakalara dikkatlerini çevirme olanağına sahiptirler.

Denetim sürecinin en ilginç ve önemli yanı da, beyannamelerin bilgisayar tarafından, Vergi Yönetimi görevlilerinin bu be-

yännamelerin nerede bulunduğu ve incelenmek üzere kime atandığını bilebilecekleri şekilde, ayırım ve düzenlemeye tabi tutulmasıdır. Denetim Bilgi Yönetim Sistemi -ya da kısaca «AIMS»- birleşik veri bulgu yöntemi bilgisayarlarında ve daha önce anlatılmış olan «on-line» sistematik ulaşım yönteminde işlem görür. Denetim için bir beyanname seçildiği vakit, gerekli denetim evrakı otomatik olarak bilgisayar tarafından üretilir ve beyanname ile birlikte yerel vergi dairesine gönderilir. Orada incelenecek vakanın bir görevliye atanması ve gelişimi, uzaktan kontrollü terminaler aracılığı ile beslenen girdiler yoluyla izlenir ve denetimin durumu, istendiği anda, IDRS görsel perdede hemen görülebilir. Denetim sonuçları da uzaktan kontrollü terminalde girdi olarak verilir; yükümlünün borcu olan miktar otomatik şekilde, bilgisayar tarafından, daha önce anlatılan hizmet merkezi süreciyle, yükümlüye ödeme emriyle bildirilir. AIMS yöntemi aynı zamanda, envanterler, çözümlenmiş denetim vakaları, değerlendirme tutarları gibi pek çok yönetim bilgisi de sağlar. Bilgisayar sayesinde, Vergi Yönetimi bu bilgileri vergi beyannamelerine göre, ya da vergi dairelerinin mahalline göre tasnif edebilir. Bundan başka, AIMS yöntemi Amerikan vergi yönetiminin sürekli gelişiminin de bir örneğidir, çünkü bu yöntem ancak geçen yıl tüm ülkede uygulanmaya başlanmıştır.

4. Vergi Suçlarının Saptanması

Bilgisayarların yararlı olduğu başka bir alan da vergi suçlarının saptanmasıdır. Eskiden vergi yasalarına uyumsuzluk genellikle elle yapılan işlemlerle saptanabilirdi. Örneğin, denetim incelemeleri ve vergi suçlarının araştırılması, kişinin ya da şirketin kayıtlarının elle taranması sonucu görülebilirdi. Vergi iddelerinde ise, hizmet merkezi süreçlerinde, dikkatli vergi müfettişlerinin taraması sonucu aynı kişi ya da adrese üst üste birçok iadenin sevk edilmiş olduğunun saptanmasıyla ortaya çıkardı. Gerçi bu yöntem hâlâ vergi suçu saptanmasında Vergi Yönetimince yararlı biçimde kullanılmaktadır, ancak bilgisayar da bir inceleme aracı olarak çok büyük yarar sağlamaktadır. Örneğin, bilgisayar uzmanları, milyonlarca beyannameyi inceleyerek ve ender rastlanan ortak benzerlikler ve nitelikler saptayarak, bilgisayarları bu tür sahtekârlıkları tanıyacak biçimde programla-

mıştır. Böylelikle pek çok sayıda sahte beyanname saptanmış ve adalete verilmiştir.

Yerel vergi dairelerinde, bilgisayar denetim uzmanları denen ve özel olarak eğitilmiş görevliler vardır; bunlar denetim ve vergi suçu incelemeleri konusunda bilgisayar uygulamaları alanında uzmanlaşmıştır. Bu uzmanlar ancak bilgisayarla incelenebilecek çok karmaşık şirket beyannamelerinin denetimi için program hazırlayabilirler. Yükümlülerin muhasebe kayıtlarını inceleyerek, bilinçli olarak beyanname vermekten kaçınılan durumları da saptamışlardır. Vergi suçlarının saptanmasında bilgisayar kullanımı hızla gelişen bir alandır ve halen dokunulmamış pek çok gizile sahiptir.

E. *Yükümlü Hizmetleri*

Buraya kadar, bilgisayarların kullanımını yalnızca vergilendirme süreci ve vergi yasalarına uyum açısından ele aldık. Oysa Vergi Yönetimi artık «Yükümlü Hizmet Programı» dediği bir program içinde de bilgisayarları geniş çapta kullanmaktadır. Son birkaç yıl içinde, Vergi Yönetimi, vergilendirme hizmetinin olumlu yönleri diyebileceğimiz konuya daha çok önem vermeye başlamıştır. Bu hizmet, yükümlülere yasalara göre yükümlerinin ne olduğunu anlamalarına yardımcı olmak, sorun ve sorularına yanıt sağlamak ve beyannamelerin hazırlanmasına yardım etmek gibi konuları içerir. Bu sonucusu için de, vatandaşların beyannamelerini doldurmalarında yardımcı olmak için bilgisayar terminaleri kullanılmaktadır; ancak bu henüz deneme döneminde olduğundan tüm ülkeye yayılmamıştır.

Yükümlüye hizmet işlevi, yerel vergi dairelerinde ve hizmet merkezlerinde ayrı bir örgüt tarafından yürütülür. Bu görevliler, yazışma yoluyla, telefonla, ya da şahsen gelerek yükümlülerin bildirdikleri sorulara yanıt sağlarlar. Telefon sistemi de ilginçtir ancak doğrudan doğruya bilgisayarla ilgili değildir. Ülkenin herhangi bir yerinde bir yükümlü, isterse kilometrelerce uzakta bir kentte olsun, yükümlü hizmetleri görevlisine telefonla ulaşabilir. Ücretsiz olarak kullanılabilen bu telefonların numaraları halka geniş çapta tanıtılmış ve ilan edilmiştir; ayrıca hizmet merkezince, yükümlülere yazılı olarak da bildirilmiştir. İşte IDRS bilgisayar sisteminin rolü burada başlar. Bir yükümlü kendisine gönderilen bir ödeme emri ya da bir uyarı konusunda başvurduğu

vakit, telefon ettiği vakit, yükümlü hizmet görevlisi hemen erişebileceği IDRS bilgisayar terminaline başvurarak, yükümlünün hesap tarihçesini derhal okuyabilir ve kendisine anında aydınlatıcı yanıt verebilir. Aynı biçimde, ana dizideki verilerde bir değişiklik ya da ayarlama gerekiyorsa, yükümlü hizmet görevlisi, uzaktan kontrollü bilgisayar terminallerinden birinin aracılığıyla, bu düzeltmeyi harekete geçirir ve değişiklik, hizmet merkezindeki verilerde gerçekleşir. Bundan sonra, bu değişiklik, Ulusal Bilgisayar Merkezindeki ana dizide her hafta verilen girdi'lere katılmak üzere, manyetik banda kaydedilir.

Vergi Yönetimi gene son zamanlarda, «örgüt-içi ombudsman» diyebileceğimiz bir yeniliğe de başlamıştır; gerçekte bu ad çeliktir, çünkü ombudsman genellikle bağımsız bir büro olarak çalışır. Bu yeniliğin adı Sorun Çözüm Programı, ya da kısaca «PRP»dir. Vergi yükümlüsü, normal yollardan çözüm bulamadığı bir sorunu varsa, kendi bölgesindeki vergi dairesine ya da hizmet merkezine başvurarak, sorunu doğrudan doğruya, bir sorun çözüm koordinatörüne götürebilir. Bu koordinatörler bilgisayar terminallerini kullanabildiklerinden, sorunun saptanmasını bağımsız olarak kendileri inceleyebilirler ve durumu, örgüt içinde herhangi bir bölümlle izlemek ve araştırmak yetkisine sahiptirler. Bilgisayar süreçlerinin insana uzak ve duygusuz olduğu bilinen bir gerçektir; çözüm koordinatörleri aracılığıyla, sisteme insanca yaklaşılmaya ve yükümlünün sorunlarının çözümüne yardımcı olmaya çalışılmıştır. Gerçi bu program henüz çok kısa bir süreden beri ülke çapında uygulanmaktadır, ama bugüne dek kamudan çok olumlu tepkiler alınmıştır.

F. *Yönetim Bilgisi*

Bilgisayar kullanımının hâlâ gelişmekte olduğu bir başka alan da Yönetim Bilgi Sistemidir. Henüz IRS, Vergi Yönetiminin gereksindiği tüm yönetim bilgilerini kapsayacak birleşik bir sisteme sahip değildir (kuşkulu kişiler hiç bir zaman da olamayacağı kanısındadırlar). Gene de, sevk ve idare amaçları için kullanılacak büyük çapta bilgi, bilgisayarlarca sağlanabilmektedir; ayrıca Ulusal Vergi Yönetim Merkezinde bir grup uzman bu bilginin genel kullanımı konularını incelemektedir.

Bilgisayarların yönetim bilgileri amacıyla kullandıkları belirli uygulamalar da vardır. Tahmin olunacağı gibi, bilgisayarla-

rın yönetim bilgileri amacıyla kullanımı, hizmet merkezlerinde oldukça yaygındır. Bilgisayar, alınacak tahmini beyanname miktarı ile girdi olarak verilen iş standartlarına dayanarak, yıllık çalışma planlarını ve haftalık ve günlük işlem programlarını, her bir merkez için, ayrı ayrı hazırlar. Çıktı'da, her gün, her aşamada işlem görecektir beyanname sayısı ve bu işi görecektir görevlilerin istihdam-saatleri yazılıdır. İş geldikçe ve programlar gerçekleştirildikçe, bilgisayar grup kontrol sistemi aracılığıyla ve iş istasyonlarından gelen girdilere göre, iş akımı izlenir. Her sabah, çıktı yazılarında, bir gün önce tamamlanan iş miktarı ile dönemin kümülatif iş hacmi belirtilir. Bir istisna raporuyla da, devre dışı kalan ve sistem içinde yeterince hızla ilerlemeyen iş grupları açıklanır. Bilgisayarlar, aynı zamanda, yalnızca hizmet merkezlerinde değil, yerel vergi dairelerinde de problemler vakalar ve envanter kontrolü için kullanılmaktadır. Servis merkezlerinde, haftalık bilgisayar çıktı yazıları, ölçülü programlarda çalışan tek tek operatörlerin tamamladığı iş miktarı ile işin tamamlanması için personel saat maliyetleri, hem direkt işçiler hem de idari masraflar açısından, gösterilir. Bundan başka, Michigan'ın Detroit kentinde bulunan ayrı bir bilgisayar sistemi, Vergi Yönetiminin 90.000 kişilik kadrosunun iki haftada bir ödenen ücretleri için bordro hazırlar. Bu bilgisayar sistemi ayrıca bazı personel verilerini de kapsar; ancak bu yöntem henüz gelişmektedir.

VI — GELECEKTEKİ GELİŞMELER :

A. *Optik Harf Tanımı*

Bugün insangücü masraflarının büyük bir bölümü, yazılı bilgilerin bilgisayara verilebilecek biçime aktarılmasından doğmaktadır. Bu masrafların azaltılması amacıyla, Vergi Yönetimi, harfleri algılayabilen donatımla deneyler yapmaktadır; bu donatım, foto-elektrik gözelerle bir sayfayı tarayabilir, bilgisayarın hafıza sistemine programlanan benzeri harflerle karşılaştırarak, verileri anlayabilir ve kaydedebilir. Kuşkusuz bu yoldan sisteme veri beslemek çok daha az masrafla gerçekleştirilebilir ama gene de çözümlenecek çok büyük engeller vardır. Örneğin, gelen beyannamelerin büyük bir bölümü daktilo ile yazılmamış, elle doldurulmuştur. Gerçi bugün elyazısını da içeren harf tanım sistemleri vardır, ancak hata payı oldukça yüksektir. Ayrıca, beyanname-

ye ekli cetveller de düşünülürse, kâğıtların okuma istasyonlarına girip çıkması büyük taşıma sorunları yaratır. Bazı belge uygulamalarında, harf tanımı donatımı ekonomik açıdan elverişli olabilir; bu konudaki deneyler sürdürülmektedir.

B. Vergi Yönetim Sistemi (TAS)

Bu konuşmada anlatılan gelişim süreci, temelde bir merkezileşme süreciydi; bunun nedeni de bilginin yalnızca birkaç yerde toplanmış olmasıdır. Oysa, IDRS sistemi, seçimli ulaşım, gerçek-zaman mod'u, ve uzaktan kontrollü terminal yetenekleriyle, ademi merkeziyetçiliğin hem olanak içi olduğunu, hem de tercih edildiğini göstermektedir. Sistem ve donatımın sınırlılığı nedeniyle, IDRS sistemi, ana dizi hesaplarının ancak onda birini kapsamaktadır. Oysa, tüm ana dizi hesaplarının bir tür ssitemli-ulaşım «on-line» sisteminde içerilmesinin büyük yararları olacaktır, işte IRS de artık bu yöne gitmektedir. Halen geliştirilmekte olan yeni Vergi Yönetimi Sistemine göre, ana dizi ademi merkezleştirilip on hizmet merkezine bölünecektir, bu merkezler de, ana dizinin kendi paylarına düşen bölümünü «on-line» mod'da muhafaza edecek bilgisayar yeteneğine sahip olacaklardır. Uzaktan kontrollü terminaller aracılığıyla veri birikiminden, gerek yerel vergi daireleri, gerekse daha yaygın vergi büroları yararlanabilecektir. Ulusal Bilgisayar Merkezinin işlevi değiştirilecek, bu merkez bir santral merkezi olarak görev yapacak ve böylece bir hizmet merkezinden öbürüne yöneltilen istekleri yerine getirecektir, böylece birden fazla bilgi merkezi kapsandığında ve herhangi bir yükümlü hakkında bilgi gerektiğinde, bu bilgi en çok bir gün içinde tüm ülkeye aktarılacaktır. Tek bir hizmet merkezinin bilgisayar ağı içinde, veri deposuna, uzaktan kontrollü terminallerden biri aracılığıyla ulaşılacaktır.

Önerilen TAS sisteminin başka bir yararı da, halen kullanılmakta olan bilgisayar sistemlerinin sayısını azaltmak olacaktır. Halen IRS'de doğrudan doğruya veri girdileri için ayrı bir bilgisayar sistemi, hizmet merkezlerinde matematiksel doğrulama ve çıktı yazıları gereksinimleri için ayrı bir bilgisayar sistemi, birleşik veri iade sistemi için de üçüncü bir bilgisayar sistemi vardır. Ayrıca bir de Ulusal Bilgisayar Merkezinde, ana dizi sürecini yürüten büyük sistemler yer almaktadır. TAS yöntemine göre, bu ayrı ayrı sistemler yepyeni bir türle değiştirilecektir. Ger-

çi bilgisayar sistemlerinin birleşimi ve ana dizinin ademi merkezleştirilmesinde sağlanacak ekonomiler vardır ama TAS'ın en büyük yararı tüm vergi hesaplarının «on-line» mod'a sokulması ve dolayısıyla yükümlülerin soruları ve sorunlarına daha büyük bir hızla tepki sağlanabilmesindedir. Ana dizinin güncelleştirilmesi için üç haftalık bir dönem gerekeceği yerde, bu veriler uzaktan kontrollü terminal girdi'leriyle hizmet merkezlerindeki veri depolarında sürekli olarak yenilenecektir. TAS sistemine göre, bir yükümlü vergi ödediği vakit, bunun kaydı ana diziye, üç hafta sonra değil, aynı gün yapılabilecektir; oysa şimdiki sistemde kaydın yapılması üç hafta sürmektedir. Yükümlülerin herhangi bir vergi hesabı konusundaki soruları da, şimdiki gibi bir bölümüyle değil, tümüyle anında yanıtlandırılabilir. Yükümlü sorunlarını anında yanıtlayabilme olanağı, bugünkü sisteme oranla, büyük bir gelişim gösterecektir.

Vergi Yönetimi, yeni TAS yöntemini uygulamak için henüz Kongre'nin onayını sağlayamamıştır. Vergi Yönetiminin, sistem ve programlama varsayımları açısından çok iyimser davrandığı konusunda kuşku vardır; bu görüşlere göre, TAS kavramı, kitle depolama ve dosyalama araçları ile bilgisayar kapasitesi açısından fazla abartmaya kaçmaktadır. Ayrıca masraftan yana da kuşku vardır, çünkü şimdilik bu değişikliğin bedelinin 225 milyon dolar kadar olduğu tahmin edilmektedir. Oysa maliyet hesapları, yeni sistemin, bu masrafı 3 yılda amortize edeceğini ve bundan sonra da tasarrufa geçileceğini göstermektedir.

Kongre'nin kaygılarından en sonuncusu ve belki de en önemlisi, önerilen bu sistemin insanların özel yaşamları ve gizleri ile bağdaşması konusundadır; böylesine geniş kapsamlı bilgi birikiminin kişilerce kötü yolda kullanılmasından ve vergi bilgilerinin yasa dışı açıklanmasından kaygı duyulmaktadır. George Orwell'in «1984» adlı kitabı bu tür kaygıları çok güzel örnekler, çözümlenmesi gereken pek çok sorun ve sorulara işaret eder. Amerikan Kongresi son yıllarda vergi verilerinin kötüye kullanılmasını önleyici yasaları güçlendirmiştir. Benim görüşüme göre, önerilen yeni TAS sisteminde, vergi verilerinin yasa dışı ve kötü amaçlarla açıklanma olanağı daha iyi önlenir, çünkü, bugünkü uygulamanın tersine, daha çok miktarda vergi bilgisi, elle ulaşılabilir dosya ve endekslerden çıkıp bilgisayar kontro-

lüne geçirilecektir. Özel yaşam ve gizlilik kaygılarının er geç çözümleneceği ve Vergi Yönetiminin önerilen TAS yöntemini uygulamaya yetki kazanacağı yolunda iyimser görüşler de vardır.

VII — BİLGİSAYAR TEKNOLOJİSİNİN GELİŞEN ÜLKELERDE UYGULANMASI :

A. *Temel İlkeler*

1. Politika kararı alan en üst yöneticilerin desteği ve mali kaynakların yeterliliği şarttır.

2. Gelişimsel olarak adım adım ilerlemeli, her bir aşama, bir öncekinin üstüne kurulmalıdır.

3. Ulaşılabilecek amaçları, atılacak her bir adımı ve çeşitli projeler için zaman çerçevelerinin saptanmasını içeren dikkatli bir planlama önceden hazırlanmalıdır.

4. Bilgisayar kullanımına olanak sağlayan koşullar yaratılmalıdır; örneğin, sorumlulukların açıkça belirlendiği disiplinli, sürekli bir örgüt geliştirilmeli, yükümlüler için yeknesak bir numaralama sistemi benimsenmeli, sistemi planlayacak ve işletecek bir yönetici kadrosu geliştirilmeli ve yeterli bir izleme ekibi ve yeteneği sağlanmalıdır, vb.

B. *Planlama Süreci*

1. Tam gün çalışan ve temel sorumluluğu yeni sistemi geliştirmek olan bir planlama grubu kurulmalıdır. Bu grubun başında ehil bir vergi yöneticisi bulunmalı, planlama grubunun diğer üyeleri vergi yönetimi ya da sistem gelişimi alanlarının çeşitli dallarında bilgi sahibi uzmanlar olmalıdır. Bu grup, sistem analizi, bilgisayar işlemi, organizasyon ve metod gibi konularda uzmanlaşmış kişilerle ilişki kurabilmelidir.

2. Planlama grubu ilk önce, geniş olarak, başarılabilecek şeyin ne olduğunu tanımlamalıdır; örneğin, yükümlüler için bir ara dizi geliştirmeli, muhasebe sistemi kurmalı, vergi kusurlarının kontrolü için görevliler yetiştirmeli, takdir ve ödeme istemi süreci kurulmalıdır, vb. Bu aşamada, sistemin nitelikleri ve çapı tanımlanır.

3. Eylem planı hazırlanmalıdır. Bu plan, sistemin uygulanması için gerçekleştirilecek projeler ve aşamaları içerecektir. Eylem planı, amaca ulaşmak ve sorumlulukların saptanması için gerekli olan zaman çerçevelerini kapsamalıdır. Proje örnekleri şöyle sıralanabilir :

- Ayrıntılı sistem ve metodlar, girdi ve çıktılarının tanımıyla birlikte geliştirilir.
- Bilgisayar ve diğer donatım gereksinimleri, tedarik yöntemiyle birlikte saptanır.
- Yer gereksinimleri saptanır, ve sağlanması için önlem alınır.
- Bilgisayar işlem örgütü, ilgili personel ve eğitim planıyla birlikte saptanır.
- Mevcut örgüte etkisi incelenir ve düzenli bir geçiş sağlanır.
- Malzeme gereksinimleri saptanır ve tedariki sağlanır.
- Etkilenen diğer örgütlerle uygulamanın koordinasyonu sağlanır.
- Sistem denenmesi için yöntemler ve mekanizma saptanır.
- Sistemin genel etkenliğinin değerlendirilmesi için plan geliştirilir.

C. Belirli Öneriler

1. Yükümlülerin tanımlanması için tekdüze bir numaralama yöntemi oluşturulup benimsenmelidir.

Bilgisayarın kapasitesinden tam yararlanabilmek için, her bir yükümlünün ayrı ayrı ve kesinlikle tanımlanması gerekir; böylece yükümlü için bir hesap açılabilir ve ilgili tüm işlemler bu hesapta içerilir. Aynı isimden birden fazla bulunabilmesi olasılığıyla, alfabetik isim listeleri genellikle yeğlenmez (isimle birlikte doğum tarihini içeren yöntemlerde bile aynı benzerliğe rastlanabilir). Gelir bildirimlerinde ve Vergi Yönetimiyle yükümlü arasındaki tüm yazışmalarda yükümlü tanım numarası kullanılmalıdır. En iyi yol, yükümlü tanım numarasının, vergi yasalarına uyumun doğrulanması için ve bilgisayarla işlenen vergi kayıtlarıyla kıyaslama amacıyla, bu tür bilgileri kapsayan diğer devlet dairelerince, ya da özel örgütlerce de, kullanılmasıdır.

Bilgisayarın değeri, büyük çapta bilgiyi çok yüksek bir hızla işleyebilmesindedir. Yükümlülerin tek tek taşıdığı tanım numaraları, bu bilginin tasnifi ve ayırımını sağlayan anahtardır.

2. Bilgisayarlar, gereği ortaya çıktıkça, her bir aşamada donatıma eklenmelidir. İlk başta gerek iş yükü, gerekse coğrafi alan sınırlı olmalıdır.

Bilgisayarların etken kullanımı, iyi düzenlenmiş bir örgüte ve oldukça gelişik yetenek ve bilgiye sahip personelin varlığına bağlıdır. İlk kuruluşta donatım sınırlı tutulursa, bu gelişime düzenle ve etken bir biçimde ulaşılabilir, değişkenler giderek daha çok kontrol altına alınabilir. Belirli bir vergi türü ve açıkça tanımlanmış bir coğrafi alan için kurulmuş ve iyi planlanmış bir bilgisayar donatımı, kısa sürede çok geniş kapsama ulaşma amacını güden bir yöntemden daha fazla başarıya ulaşma olasılığına sahiptir. Sınırlı bir pilot uygulama eğilimi yoluyla, yetenek ve bilgi nüvesi, kısaca uzmanlar ekibi oluşturulur; gerek iş hacmi gerekse coğrafi alan açısından, daha sonraki gelişmeler, bu nüve çevresinde gelişir. Başarılı pilot bölge tesisi aynı zamanda, daha geniş bir yöntemde destek sağlayacak biçimde bir örnek olarak da kullanılabilir.

3. Bilgisayar yönetiminin işlemesi ve korunmasından sorumlu olacak merkezî bir işlem örgütü kurulmalıdır.

Bilgisayarın yetenekleri ancak büyük hacimli işlemler için ekonomik olarak kullanılabilir. Bunu başarmanın en uygun yolu da bir ya da daha çok merkezî alanda işe başlamaktır (bunların sayısı, işleme girecek belgenin sayısı, yoğun nüfuslu merkezlere yakınlığı, yeğlenen uzmanlaşma derecesi, yönetime girecek bölümlerin sayısı, vb. unsurlara bağlıdır). Büyük çapta işlem yapmaktan başka, merkezîleşmiş işlem merkezlerinin başka yararları da vardır. Bilgisayar, en az sayıda hata içeren tekdüze girdi'ler gereksindirir. Yeni bir yöntemde bunun kontrolünün en iyi yolu merkezîleştirilmiş işlem sürecidir. Ayrıca, büyük girdi işlemlerinde, kitle üretimi tekniklerinin kullanımıyla da genellikle ekonomi sağlanır. Değişiklik ve yeniliklere karşı oluşan direnci gidermek açısından da işlemlerin merkezîleştirildiği işlem merkezi yararlı olabilir, çünkü bu merkezlerde geleneksel yöntemlerden tümünden kopulur. Aynı nedenle, bilgisayarların tesisi ve yeni işlem yöntemlerinin kurulması için en üst düzeyde yönetici ve politikacı desteği ve taahhüdü gereklidir.

Yeni işlem merkezinin örgütü için gerekli personel, olanaklar içinde, mevcut örgütten sağlanmalıdır. Mevcut personel vergi yöntemleri konusunda bilgi sahibi olduğu gibi, aynı zamanda yeni

olanaklar ve değişikliklere de açıktır. Yeni örgüt için personel seçimi yetenek ilkesine göre yapılmalı, en değerli elemanların sağlanabilmesi ve korunumu için ücretler yeterince yüksek olmalıdır. Bilgisayar işlem yönetiminin başarısında, istikrarlı ve etkin bir yönetim çok önemlidir.

4. Yükümlüler için, bilgisayar yönteminde içerilen bir ana dizi oluşturulmalıdır.

Bilgisayarla işlem gören yükümlü ana dosyasının geliştirilmesiyle, vergi yönetiminde birçok gelişim sağlanabilir. Bunların bazıları şöyle sıralanabilir :

- Beyanname vermeyen yükümlülerin saptanması için kusur ve hatalar saptanır.
- Her bir yükümlü için, ödediği vergilere değgin verileri de içeren konsolide hesaplar tutulur. Bu yükümlü hesapları sistem içinde yürütülür ve işlem yapıldıkça güncelleştirilir.
- Beyannamedeki aritmetik hesaplarının sayısal doğruluğu kontrol edilir ve gereğinde ödeme emri, uyarı ya da vergi iadesi belgeleri üretilir.
- Denetim gizili kriterlerinin uygulanması yoluyla, denetime girecek olan beyannameler saptanır ve seçilir.
- Muhasebe ve yönetim bilgi gereksinmelerini karşılamak amacıyla bir döner rapor sistemi kurulmalıdır. Veriler, bilgisayar tarafından biriktirilir veya otomatik olarak, ya da istendiğinde, rapor üretilir.
- Araştırma amacıyla kullanılabilir bir veri birikimi sağlanır.
- Diğer devlet dairelerinden, ya da özel sektör kaynaklarından gelen verilerle karşılaştırma yapılarak, yerel vergi dairelerine, beyanname vermeyen ya da geliri düşük gösteren yükümlüler için gerekli bilgi ve ipuçları sağlanır.

5. Takdir gerçekleştirildikten ve ödenecek vergi tutarı saptandıktan sonra, vergi tahsili yetenekleri geliştirilir.

Bilgisayarın en önemli ve birinci kullanımı, büyük miktarda bilginin işlenmesi ve birikimi ve bu bilginin pratik ve yararlı biçimde düzenlenmesidir. Bilgisayar sistemi, yükümlüler sistemden çıkan ödeme emirleri ve uyarılara kendi istekleriyle uymadığı takdirde, tek başına vergi tarh edemez. Ama bilgisayar ipucu sağlayan bilgiler üretir, bu bilgiler yerel vergi dairelerindeki ilgili personele gönderilir, onlar da yükümlüyle ilişki kurar ve durumu izler. Etken bir vergi tarhı yöntemi kurulup yürütülmedikçe, bil-

gisayar yöntemi fazla bir başarı sağlayamaz. Yükümlü, etken bir izlenim uygulanacağını bilirse, bilgisayardan gelen ödeme emirlerine daha istekli olarak uyacaktır. Tahsilât süresince ceza veya ceza yerine ya da cezayla birlikte çok yüksek faiz oranları uygulanmalı, yükümlünün ödemeyi geciktirmesi kendisine çok pahalıya mal olmalıdır.

6. Denetim süreci, geliri düşük bildiren yükümlülerin kolayca saptanması için, güçlendirilmelidir.

Burada da, bilgisayar yöntemi ipucu bilgileri sağlayabilir, ya da denetim gizilini saptayabilir. İzlenim, yerel vergi dairelerinin personeli tarafından yapılmalıdır. Bilgisayar, ödenmeyen ya da az ödenen vergileri saptasa bile, bunun ardı etken biçimde izlenmedikçe, vergi gelirlerinin artırılmasına katkısı olamaz. Yükümlüler, vergi ödemenin sonucu olarak yasal müeyyide ve cezaların uygulanacağını, bu durumların saptanmasında ise bilgisayarın çok etken bir araç olduğunu anlayabilmelidir.

7. Etken bir iç denetim, iç güvenlik yeteneği yaratılmalıdır.

Bilgisayar kurulduktan ve işlemler birkaç mahalde yoğunlaştıktan sonra, görevi kötüye kullanma durumları ortaya çıkabilir. Bunu önlemek için yöntemin içeriğine kontrol noktaları yerleştirilebilir, ancak sistemin kötüye kullanımını saptamak için bağımsız bir iç denetim yöntemi kurmak da büyük önem taşır. Ayrıca, tümüyle etken olabilmesi için, vergi dairelerindeki tahsilât ve denetim işlemleri de, bu alanlardaki görevi kötüye kullanma olasılığına karşı incelenmelidir. Aynı biçimde, bilgisayar sistemi vergi kaçakçılığını saptamak için çok etkindir, ancak sistemin başka yönleri işlemez ya da kötü işlerse ve fertler rüşvet ya da başka yollardan vergiden kaçarsa, bu yararlar da yitirilmiş olur. Toplanan hasılatın, kamu hesabına yatırılmış olduğunun kontrolü için de etken bir iç denetim gereklidir. Bu tür bir sorunda, bilgisayar sisteminin içerdiği muhasebe kontrolleri yararlı olabilir.

8. Gelir vergisi beyannamesinin kimler tarafından verileceğinin saptanmasında, temel ölçüt (kriter) olarak gelir düzeyi kullanılmalıdır.

Gelir düzeyi ölçütü, bilgisayarla yürütülen bir gelir vergisi yönteminde büyük önem taşımaz, ancak meslek ya da kaynak yöntemlerine oranla, sistemin programlanması açısından, daha elverişlidir. Beyanname verme ölçütü olarak gelir düzeyinin seçimi, diğer gelir türlerinin eklenmesi ve tüm gelir düzeyinin sap-

tanmasını ve bununla ilgili denetimi gerektirir, fakat yükümlünün başka mesleklerle ilgisi olup olmadığını araştırılması gerektiğini önler. Bu tür sorular kişisel olup bilgisayar işlemlerine uymaz. Öte yandan, gelir düzeyi ölçütü, bilgisayarla kolayca tanımlanabilir.

VIII — SONUÇ :

ABD'nin vergi yönetiminde geçirdiği gelişim, bilgisayar kullanımının, vergi yasalarının uygulanmasını güçlendirdiğini açıkça göstermiştir. Bilgisayar sisteminde büyük çapta bilgi işlem görebildiğinden, elle yapılan işlemlere oranla, bugün çok daha fazla uyum işlemleri gerçekleştirilebilmektedir ve böylece vergi hâsılatı büyük çapta artmıştır. Bilgisayara geçiş masraflıdır, ama Amerikan vergi yönteminde açıkça görüldüğü üzere, kullanımları dikkatle planlanarak uygulamaya geçilirse, bilgisayar kendi masrafını kolayca çıkarabilir. Bilgisayarın başarıyla kullanımı, en üst düzeydeki yöneticilerin ve politikacıların desteğine bağlıdır. Bilgisayarın etken kullanımı, geleneksel yöntemlerden tümenden kopma demektir; bu nedenle, yeniliğe karşı dirençle başa çıkmak, başarıya ulaşmak için bu direnişleri yenmek ve gidermek gerekir. Son olarak şunu da belirtmek gerekir : Bilgisayar yöntemiyle sağlanan bilgi ve ipuçlarının etken biçimde izlenmesi ve gereklerinin yerine getirilmesi için istek ve yetenek şarttır. Böylesine etken uyum çabaları, bilgisayarın çok büyük bilgi yeteneğiyle birleşince, ABD çok etken bir vergi yöntemine kavuşmuştur; vatandaşların çoğu bu yöntemin âdil ve uygulamada tarafsız olduğu görüşünü taşır; ayrıca, bu yöntem, devlete gerekli olan kamu gelirlerini de artırmaktan yana etkin ve başarılı olmuştur.

YÜKÜMLÜ ANA DİZİ MODÜLÜ

| | | | | |
|-----------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| BİREY MODÜLÜ | VERGİ MODÜLÜ 1976 | VERGİ MODÜLÜ 1975 | VERGİ MODÜLÜ 1974 | VERGİ MODÜLÜ 1973 |
|-----------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|

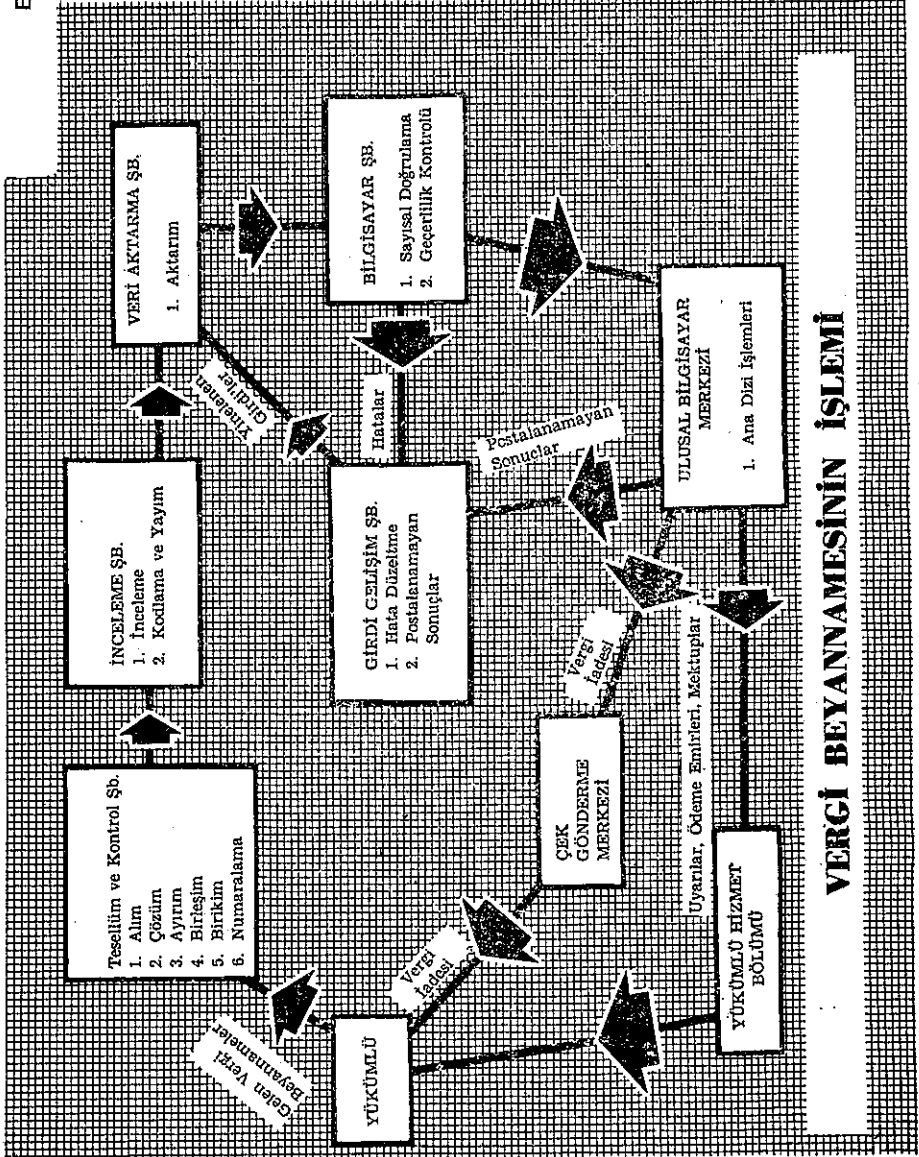
MODÜL İÇERİĞİ

BİREY

1. YÜKÜMLÜNÜN ADI
2. EŞİN ADI (İLGİLİYE)
3. YÜKÜMLÜNÜN SSK NO.
4. EŞİN SSK NO.
5. SOKAK VEYA PK NO.
6. KENT VE EYALET
7. KENT BÖLGE NO.
8. MEDENİ HÂL
9. BEYANNAME GEREKLERİ
10. STATÜ KODLARI
11. KAPANIŞ KODLARI

VERGİ VERİLERİ

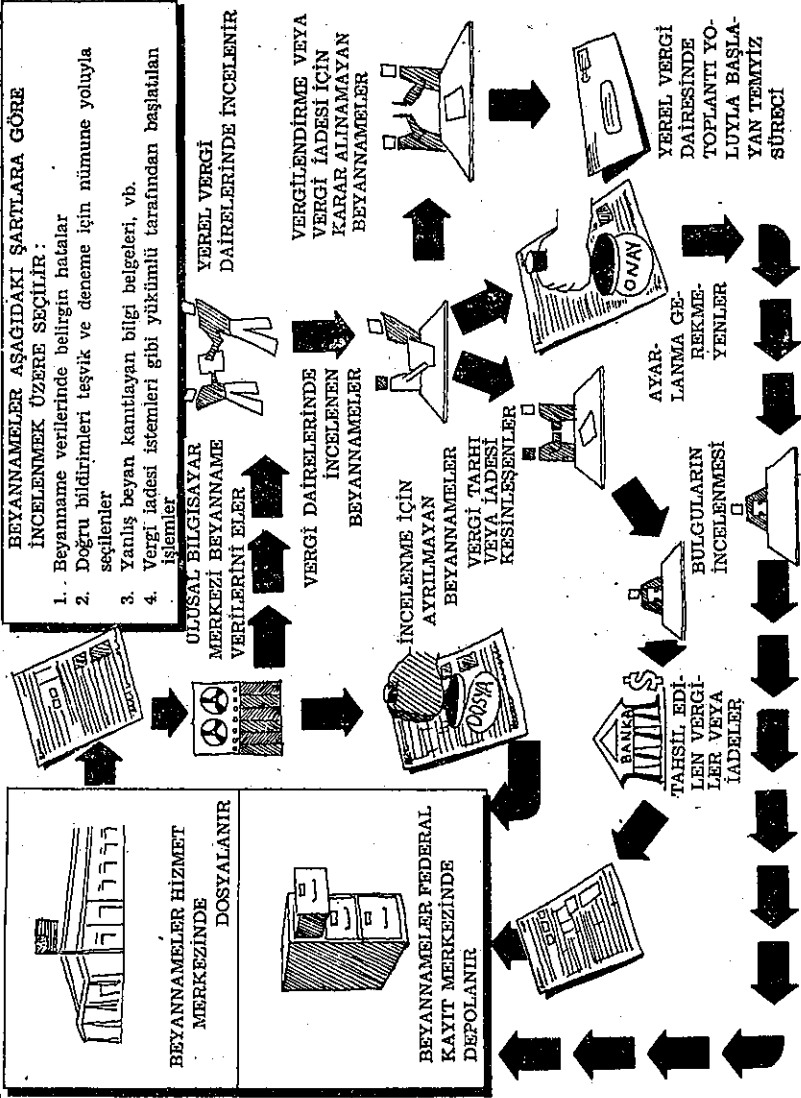
1. VERGİ DÖNEMİ
2. BORÇ TUTARI
3. ÖDEMELER
4. UYARILAR
5. AYARLAMALAR (DP VEYA DENETİM)
6. VERGİ İADESİ VEYA BORÇ BAKİYESİ
7. 1 İLÂ 6. KALEMLERİN POSTALANMA GÜNÜ
8. STATÜ KODLARI
9. KAPANIŞ KODLARI



GELİR VERGİSİ DENETİM YÖNTEMİ

VERGİ YÖNETİMİ

Ek 3



FEDERAL ALMANYA RHEINLAND-PFALZ EYALETİNDE VERGİ TARH VE TAHSİL İŞLEMLERİ

Michael Jeager
Rhinelans-Pfalz Eyaleti
Yüksek Maliye Teşkilâtı Direktörü

I — GİRİŞ

Konumuza Federal Almanya Rheinland-Pfalz Eyaleti ve Eyalet vergi yönetimi hakkında bazı kısa bilgiler vererek girmeyi uygun buluyorum. Rheinland-Pfalz Eyaletinin nüfusu yaklaşık 3,7 milyondur. Çalışan insan sayısı ise, 1,52 milyona yakındır. Eyaletin büyüklüğü 19.837 kilometrekaredir ve kilometrekareye 185 kişi düşmektedir. 2326 yerleşim merkezinden % 0,2'sinin nüfusu 100.000'in üzerinde, % 87,6'sının nüfusu ise 2000'in altındadır.

Rheinland-Pfalz Eyalet Vergi Yönetimine bağlı 37 vergi dairesi vardır. Bu vergi dairelerinde yaklaşık 6800 personel çalışmaktadır (Bak : Ek 1). En büyük vergi dairesinde 500'den fazla, en küçük vergi dairesinde ise 50'den az görevli çalışmaktadır.

Eyalet vergi daireleri Koblenz'deki Maliye Baş Direktörlüğüne bağlıdır. Elektronik Bilgi İşlem Kısmı ile Hesaplaşma Merkezi de buradadır.

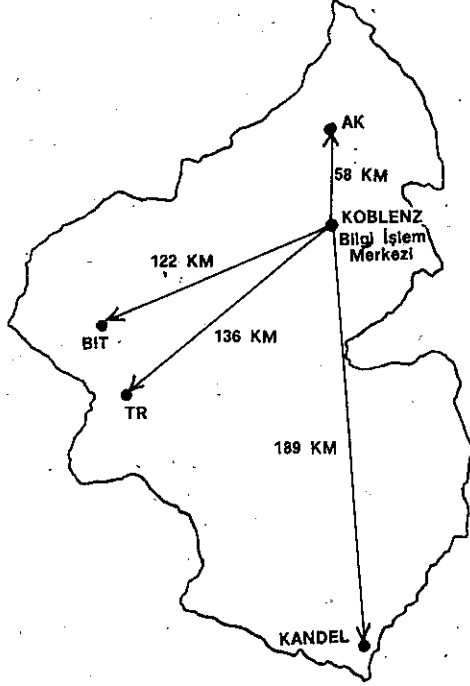
Vergi Daireleri ile Bilgi İşlem Merkezi arasındaki uzaklıklar Harita 1'de gösterilmiştir.

II — GELİŞİM VE SORUNLAR

1. *Vergi Tahakkuku*

Federal Almanya'nın diğer eyaletlerinde olduğu gibi Rheinland-Pfalz Eyaletinde de öncelikle ele alınan bilgi işlem uygulaması vergi tahakkuk işlemleri olmuştur. Özellikle ücretten alı-

VERGİ DAİRELERİ İLE BİLGİ İŞLEM MERKEZİ ARASINDAKİ UZAKLIKLAR



Harita 1

nan gelir vergisi yıllık mutabakatı ile gelir ve sanayi vergileri ele alınan konuların en önemlilerindendir. İdari işlemleri gelir vergisi örneğiyle açıklamaya çalışalım (Bak : Ek 2). Gelir vergisi mükellefleri yılın belirli bir tarihinde vergi beyannamesi düzenleyerek ilgili vergi dairesine vermek zorundadırlar.

Vergi dairesindeki görevli, vergi mükellefinin beyanındaki bilgi ve ekli belgeleri inceler, ilgili yasa ve yönetmeliklere göre vergilendirmeye esas olacak tespitleri yapar. İşlemler elle yapılırken tahakkuk edecek vergi miktarı uzun ve karmaşık hesaplamalar sonucu bulunabiliyordu. Otomatik sistem uygulamasında ise, görevlinin elektronik bilgi işlem için gerekli bilgileri form üzerine yazması yeterlidir. Bunun için vergi tahakkukunu kolaylaştırıcı bir beyanname veya özel bilgi kayıt formu kullanılır. Bu bilgiler

mükellefin bilgisayardaki diğer bilgileriyle karşılaştırılarak kontrol edilir ve işlenir. Bilgisayardan alınan raporlar bilgi işlem merkezinden vergi dairesine gönderilir. Vergilendirme işlemi bu aşamada henüz tamamlanmış değildir. Tahakkuk işleminin vergi dairesince sonuçlandırılması gerekmektedir.

Rheinland-Pfalz Eyaletinde, önceleri yalnız Koblenz'deki elektronik bilgi işlem merkezinde merkezi bilgi kayıt üniteleri bulunmaktaydı. Vergilendirmeye ilişkin tüm belgeler bilgi işlem merkezi ile vergi daireleri arasında gidip gelirdi. Sonradan vergi dairelerinde 43 adet delikli kâğıt şerit makineleri kullanılmaya başlandı ve belgelerin gidip gelmesi kısmen önlendi.

2. Vergi Tahsilâtı ve Bütünleştirme

Diğer eyaletlerin vergi dairelerindeki gelişime paralel olarak, Rheinland-Pfalz Eyaleti de Berlin'de uygulanan bütünleşik otomatik vergilendirme sistemini uygulamaya karar vermiştir. Amaç, vergi tahsilâtının otomatikleştirilmesi ve otomatik vergi tahakkuk işlemleriyle bütünleştirilmesidir.

Vergi tahsilâtı sırasında devlet ve mükellef arasında çıkacak ihtilâflarda kural olarak ya vergi dairesinin düzenlediği belgeler, ya da mükellefin beyannameleri çözüm için dayanak teşkil eder. Tahakkuk eden vergilerin muhasebeleştirilmesi, ödeme emirleri, vadelerin takibi ve ödemelerin işlenmesi vergi dairelerinin tahsilât kısımlarının görevidir. Otomasyona gidilmeden önce, tahsilât kısmı her mükellefe ait bir hesap kartı tutmaktaydı. Bu hesap kartlarına tahakkuk eden miktarlar borç kaydedilmekte, ödemeler, iade ve mahsuplar işlenmekteydi. Taşıtlar için trafik plaka numarasına göre hesap kartları tutulmaktaydı. Bu kartlar da, mükellef hesap kartları gibi işlem görmekte, ayrıca tahakkuk işlemleri için de kullanılmaktaydı.

Tahsilât kısımlarının en önemli sorunu, işlemlerin ard arda ve gecikmeden yapılması zorunluğudur. Federal ve Eyalet Vergilerinin tahsil edilerek günü gününe merkeze gönderilmesi ve günlük vezne hesaplarının eksiksiz ve doğru yapılması için tahsilâtın derhal muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ödeme, erteleme ve tenzillerin derhal işlenmesiyle hatalı ve gereksiz ihbarların gönderilmesi önlenemez. Ödemelerin derhal işlenmesi mükellefin de

yararınadır. Vergi taksitlerinin belirli tarihlerde ödenmesi gerektiği için, vergi daireleri üzerinde ayrıca zaman baskısı da bulunmaktadır. Bu nedenle de işlemlerin gecikmeden yapılması zorunluğudur. Birkaç ödeme vadesinin aynı tarihlere rastlaması halinde, vergi dairelerinin iş yükü, altından kalkılamayacak düzeye çıkabilir.

Rheinland-Pfalz Eyaletindeki vergi dairelerinin tahsilât kısımlarında iş yükünü azaltmak amacıyla muhasebe makineleri de kullanıldı. Ancak, bu da tam çözüm sağlayamadı. Temel çözüm bütünlüğe otomatik vergilendirme sistemidir.

Bütünlük sistemde vergi tahsilâtına ilişkin bilgileri işlemek ve saklamak için manyetik disk üniteleri kullanılmaktadır. Hesap kartları yerine, mükellefler için Bellek Hesap Kayıtları tutulmaktadır. Tahakkuk işlemiyle ilgili bilgilerin sisteme gönderilmesinden sonra, vergi dairesinde başka bir işlem yapılmasına gerek kalmamaktadır. Tahakkuk işlemi sonuçları otomatik olarak bellek hesap kayıtlarına borç işlenmektedir. Hesaplama bu kayıtlardaki bilgilerle yapılmaktadır. Bilgisayarın hazırladığı belgelerde tarh ve tahakkuk bilgileri bulunur. Varsa, ön ödemeler de otomatik olarak bu belgelere kaydedilir (Bak : Ek 3).

Vergi beyannameleri, muhasebe kısmından geçmeden, doğrudan doğruya bilgi kayıt kısmına verilir. Sistem mükellefin bellek hesap kaydına borç kaydeder. Verilmeyen beyannameler varsa ilgililer uyarılır.

Vadesi gelmiş alacaklar muntazam aralıklarla ve vergi dairesini meşgul etmeden, otomatik takip edilir (Taahhüt vergileri haftalık, diğer vergi türleri ise aylık). Mahsup işlemleri, gecikme cezası hesaplaması, gecikme ihbarları ve tebligat otomatik yapılır. Mükellef tarafından yapılan ödemeler vergi türlerine ve vergi yasasında belirtilen esasa göre tasnif edilir, ilgili hesaba alacak kaydedilir. Hesap kaydındaki bilgilere göre, gereken durumlarda, ödeme ihbarları yazdırılır. Bu sistem vergi daireleri ile bankalar arasında bilgi kayıt ortamları (manyetik bant) ile bilgi alış verişi olanağı da sağlamaktadır.

Vergi dairelerince geri ödenecek miktarlar için ödeme emirleri, havale belgeleri ve listeler yazdırılır.

Vade erteleme durumunda faiz hesabı da otomatik yapılarak mükellefe bildirilir.

Hesap kayıtlarını hatasız tutabilmek için birçok önlemler alınmıştır. Hatalı veya şüpheli durumlar tespit edilmekte ve gerekli uyarılar zamanında yapılmaktadır. Sistem tüm giriş bilgilerini bir Günlük Deftere kaydetmektedir. Günü gününe tutulan istatistikler sayesinde vergi dairesinin daha etkili çalışması sağlanmıştır. Gereksiz ve zaman kaybına neden olan yazışmalar önlenmiştir.

Vergi daireleri, mükellefin sorularını cevaplamak, hesap muhabakatı yapmak ve hataları düzeltebilmek için hesap kayıtlarına anında erişmek zorundadırlar. Bu ise ancak bilgisayara uzaktan bağlanan terminallerle gerçekleştirilebilir. Ödemelerin zamanında kaydedilebilmesi için vergi dairelerinde bilgi kayıt ünitelerinin kurulması gereklidir. Böylece, bilgiler günü gününe bilgi işlem merkezine iletilerek işlenebilir.

Rheinland-Pfalz Eyaleti için bu, mevcut kayıt ünitelerinin değiştirilerek uzaktan bilgi işlem yönteminin ilk kez uygulanması demek oluyordu.

Çok karmaşık bir sistem olan bütünleşik otomatik vergilendirme sistemini Rheinland-Pfalz Eyaletinde uygulamaya başlamadan önce, vergi dairelerini de pratik bir yöntemle merkezileştirme düşüncesi ortaya atıldı.

III — ÇÖZÜMLER

Berlin sistemi diğer eyaletler tarafından olduğu gibi, aynen alınmazdı. Sistemin, bu eyaletlerdeki mevcut organizasyonlarla uyumunu sağlamak ve bazı özel ihtiyaçları karşılamak için geliştirilmesi gerekiyordu. Sistemi uygulamak isteyen eyaletler tahsilât ve kısmen de tahakkuk uygulaması konusunda ortak bir programlama merkezi kurmayı kararlaştırdılar. Fakat bu arada, eyaletlerin bir çoğunda uygulamaların yeni sisteme dönüştürülmesine başlanmıştır. Ortaya çıkan güçlükler genellikle organizasyon ve el ile yapılan ön işlemlerden geliyordu. Mevcut bilgilerin yeni sisteme dönüştürülerek aktarılması çok fazla personel ve zaman gerektiriyordu. Ayrıca, büyük çapta teknik yatırım da gerekiyordu.

Rheinland-Pfalz Eyaletinin özel çözümlerinden olan tasarım, Merkezi Vergi Dairelerinin kurulması ve Dönüştürme Yöntemi konularını daha yakından incelemekte yarar var.

1. Tasarım

Vergi yönetiminde Münferit Vergi (örneğin taşıt vergisi) ve Tarh Edilen Vergiler (örneğin gelir vergisi, varlık vergisi, katma değer vergisi) diye ayırım yapılmaktadır. Berlin Sisteminde Taşıt Vergisi hesap kayıtları, el işleminde olduğu gibi, trafik plaka numarasına göre tutulmaktadır. Tarh Edilen Vergilerde ise mükellefin vergi hesap numarası esastır. Sistemde bu değişik vergi türleri benzer şekilde işlem görür.

a) Taşıt Vergisi :

Rheinland-Pfalz Eyaleti Berlin Sistemine Taşıt Vergisi tahakkuk ve tahsil uygulamasıyla başlamıştır. Yeni sisteme tek bir vergi türüyle başlamanın büyük yararları vardır. Vergi türleri arasında mahsup yapılması sorunu yoktur. Genel vergi programlarının yaklaşık % 80'i bu uygulamada da kullanılmaktadır. Vergi dairelerinde, uzak terminaller aracılığıyla hesap durumunu sorma ve yeni bilgi kayıt yöntemleri uygulamaları da başlatılmış olmaktadır. Uygulama için gerekli personelin seçimi ve yetiştirilmesi de bu arada gerçekleştirilmektedir. Taşıt Vergisi yönteminin otomatikleştirilmesi ile önemli ölçüde personel tasarrufu sağlandığı gibi, vergi dairelerinin çok zaman alan iş yükü de hafifletilmiş olmaktadır. Vergi daireleri daha verimli çalışabilmektedirler.

b) Tarh Edilen Vergiler :

Bu tür vergi mükellefleri için adres bellek hesap kayıtları yaratılmıştır. Bu kayıtlara direkt olarak erişmek mümkündür. Mükellefe ait tüm bilgiler burada kayıtlıdır. Vergi tahakkuk ve tahsil işlemleri için bunlardan yararlanılır. Vergi daireleri bu hesap kayıtlarından nasıl yararlanılacağı konusunda sürekli tecrübe kazanmakta ve gerektiğinde kayıtlı bilgileri değiştirebilmektedir.

Bundan sonra otomatik Muamele Vergisi Beyanı ve Ödeme Sistemi uygulaması gelmektedir. Beyannameler sistem tarafından kontrol edilmekte, geç verilen veya hiç verilmeyen beyannameler takip edilmektedir. Beyanname vermeyen mükellefler uyarılmakta, gecikme zamları tahakkuk etmekte ve ödeme miktarları belirlenmektedir.

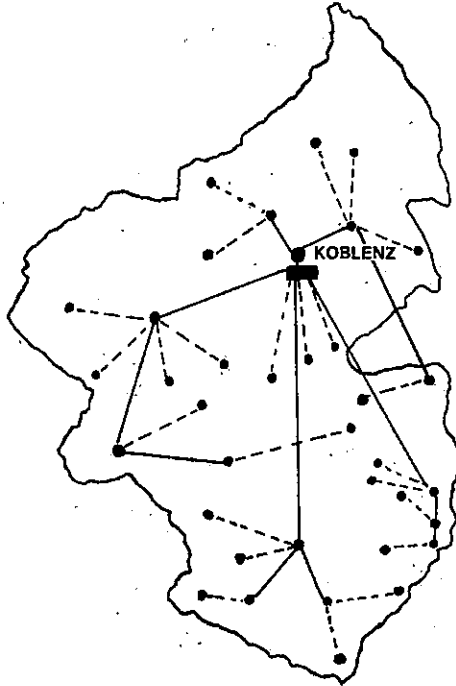
Vergi tahakkuk işleminin otomatikleştirilmesi (özellikle gelir vergisi yıllık mutabakatı) henüz gerçekleştirilememiş bulunmaktadır. Bu konuda ülke çapında bir program sisteminin geliştirilmesine karar verilmiştir. Vergi tahakkuk işlemlerinin tümünü kapsayan programlar Berlin'de, Gelir Vergisiyle ilgili diğer programlar da Rheinland-Pfalz'da yeniden hazırlanmıştır: Bu yeni program sistemi ileri düzeyde denenmiş olmasına rağmen, çok fazla makine zamanına ihtiyaç gösterdiği için ve diğer bazı nedenlerden ötürü henüz uygulanmamaktadır.

En son adım olarak da vergi tahsil işlemlerinin otomatikleştirilmesine geçilmesi gerekmektedir. Fakat, Rheinland-Pfalz Eyaletinde tahakkuk işlemlerinin özel durumu nedeniyle tahsil işlemlerine öncelik verilmiştir.

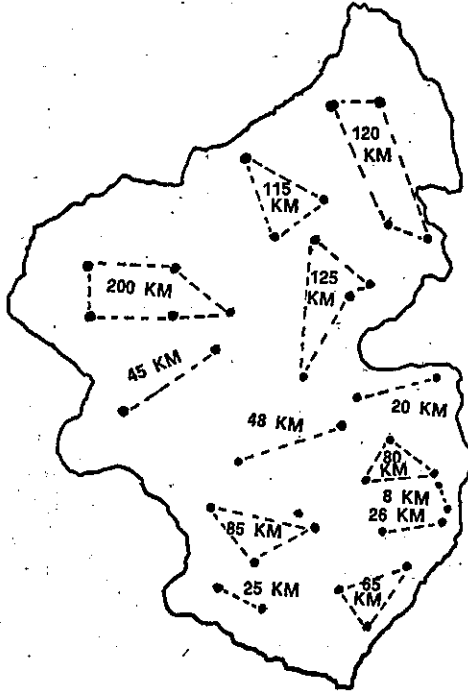
2. Merkezi Vergi Veznelerinin Kurulması :

Otomatik tahsil işlemlerini düzenli ve etkili bir şekilde yürütmek için Rheinland-Pfalz Eyaletinde Merkezi Vergi Vezne-

VERGİ VEZNELERİ VE BAĞLI BULUNDUKLARI VERGİ DAİRELERİ



BELGE DOLAŞIMI



Harita 3

leri (MVV) kurulması ve tahsilâtın yalnız bu dairelerce yapılması kararlaştırılmıştır. Diğer küçük vergi daireleri tahsilât yapmamaktadırlar. Bu nedenle insan trafiği de azalmaktadır.

Uzaktan bilgi işlem yalnız tahsilât uygulamasında bir zorunluk olarak görülmektedir. Tahsilâtın belirli vergi dairelerince yapılması uzaktan bilgi işlem masrafları açısından da ekonomik olmaktadır. Tüm vergi daireleri yerine yalnız MVV'ler ile Elektronik Bilgi İşlem Merkezi (EBİM) arasında iletişim bağlantısı kurulması yeterlidir. Diğer uygulama alanları için de uzaktan bilgi işlem yararlı olabilirdi. Ancak, yararları ile birlikte maliyeti de göz önünde tutmak gerekir. Diğer çözümleri de, örneğin Bilgisayar Çıkışlı Mikروفilm, incelemek yararlı olabilir.

Rheinland-Pfalz Eyaleti Vergi Yönetimi, yaptığı değerlendirme sonucu, 13 adet MVV kurulmasına ve yalnız bunların direkt iletişim hatlarıyla EBİM'e bağlanmasına karar vermiştir (Harita 2).

Bilgi kayıt işlemleri de yalnız MVV'lerde yapılacaktır. Bunlar ile diğer küçük vergi daireleri arasında hergün belge dolaşımı sağlanacaktır. Böylece, küçük vergi dairelerinin bilgi ihtiyacı da süratle karşılanacaktır. EBİM'den MVV'lere iletilen işlem sonuçları da, bu yöntemle en kısa zamanda küçük vergi dairelerine ulaşmış olacaktır (Harita 3). MVV'lerde kaydedilen bilgiler hergün topluca direkt iletişim hattı üzerinden EBİM'e iletilecektir. Ayrıca, MVV'lerdeki tahsilât ile yakın bağlantısı nedeniyle, Taşıt Vergisi tahakkuk işlemleri de MVV'lerde yapılacaktır. MVV'lerde yaklaşık 5 görevlinin çalışacağı ve 625 metrekairelik bir alana ihtiyaç göstereceği tahmin edilmektedir. Hesap durumlarını sormak için kullanılmak üzere her MVV'ye iki ilâ dört adet ekranlı terminal ve birer adet de yazıcı terminal kurulması öngörülmektedir. Cevaplar ekranda görüntülenebileceği gibi yazıcıda da yazdırılabilecektir. Uygulamanın son aşamasında, 5 saniyenin altında bir cevap süresi sağlayabilmek için 5 adet direkt iletişim hattı gerekli olacaktır. Her MVV'de ayrıca 11 ilâ 18 bilgi kayıt istasyonu kurulması öngörülmektedir.

Bu kavram geliştirilirken şu önemli faktörler göz önüne alınmıştır :

- a) Çok sayıdaki küçük vergi dairelerine ekonomik, güvenilir hem de amaca uygun teknik donanım kurulması olanaksızdır.
- b) Küçük vergi dairelerinde EBİM'e bağlı tahsilât kısımlarının kurulması akıllı bir çözüm değildir.
- c) MVV'ler ise şu yararları sağlar :
 - Bilgi kayıt sistemi daha ekonomiktir.
 - Makine ve personelin iş yükü kolaylıkla dengelenebilir.
 - Arızalanan makine veya işe gelmeyen personelin işleri kolaylıkla diğer makineler veya personel tarafından yürütülebilir.
 - Makine ve personelin denetimi daha kolaydır.
 - Makinelerin bakımı daha çabuk ve daha iyi yapılabilir.
 - İletişim hattı, modern bilgi kayıt ünitesi, terminal ve bilgisayar masrafları daha az olmaktadır.

Diğer çözümler denenmesine rağmen küçük vergi dairelerinde uzaktan bilgi işlem uygulaması gene de bir zorunluk durumuna gelirse, bu dairelerin direkt hat yerine, santrallı iletişim hatlarıyla EBİM'e bağlanması düşünülebilir.

3. Dönüştürme Yöntemi

Bütünleşik Otomatik Vergilendirme Sistemini uygulamayı kararlaştıran eyaletlerin en önemli sorunu, el ile işlenmiş bilgilerin otomatik sisteme nasıl aktarılacağıdır. Bu nedenle Rheinland-Pfalz Eyaleti Vergi Yönetimi bu dönüştürme sorununa dikkatle eğilmiş bulunuyor.

a) Taşıt Vergisi :

Otomatik sisteme geçiş iki aşamada düşünülmektedir. İlk aşamada, belirli bir tarihten sonraki yeni kayıtlar (tesciller) otomatik yöntemle işlenmektedir. İkinci aşamada, aynı tarihteki mevcut taşıt kayıtları alınmakta ve yeni sisteme dönüştürülmektedir. Mevcut kayıtları dönüştürmede kullanılan en önemli kaynak Flensburg'daki Federal Taşıt Dairesinin (FTD) manyetik bant üzerinde sağladığı taşıt kayıtlarıdır.

FTD bandındaki kayıtlardan taşıt sahibinin isim, adresi ve vergilendirmeye ilgili bilgileri seçilir. Bu bilgilerden dönüştürme listeleri hazırlanır (her kayıt için bir sayfa). Sayfanın soluna FTD bilgileri yazdırılır. Sağa ise, vergi dairesindeki dönüştürme görevlileri tarafından bilgi kayıt belgesi olarak doldurulur. Buraya ek bilgiler ve varsa düzeltmeler de kaydedilir.

Dönüştürme yöntemi ana hatlarıyla Ek 6-9'da gösterilmiştir. Tecrübelerimize dayanarak, bu şekilde çok süratli, güvenilir ve fazla personel gerektirmeden başarılı bir dönüştürme gerçekleştirilebileceğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Bu yöntem diğer eyaletler tarafından da benimsenmiş bulunmaktadır.

b) Tarh Edilen Vergiler (Hesap Kartlarının Dönüştürülmesi) :

Bütünleşik Otomatik Vergi Sistemine geçişte en önemli aşama hesap kartlarındaki bilgilerin dönüştürülerek, makinedeki Hesap Kayıt Kütüğüne aktarılmasıdır. Ancak, bütünleşik sisteme geçişin en zor ve en çok zaman alıcı yönü de budur. Kaydedilmesi gereken muhasebe bilgi hacminin çok büyük oluşu en önemli sorundur. Ayrıca, dönüştürme sırasında tahsilâtın aksamaması ve muhasebe bilgilerinin doğru ve tam olarak aktarılması zorunluğu da sorunları artırmaktadır.

Berlin Sistemini geliştirerek uygulamayı kararlaştıran eyaletlerin dönüştürme için önerdikleri yöntemde geçiş, belirli bir gün itibarıyla öngörülüyordu. Şöyle ki :

Belirli bir vergi bölgesine ait hesaplar belirli bir günde, bu iş için görevlendirilmiş dönüştürme ekibi tarafından dondurulacak ve işleme alınacak.

Bu yöntem Eyaletlerin birçoğunda denendi. Bilgilerin önemli bir kısmı optik belge okuyucu aracılığıyla aktarıldı.

Bu tecrübeler şunu gösterdi ki, böyle blok halinde dönüştürme çok uzun sürdüğü gibi, fazla sayıda personele de ihtiyaç gösteriyordu.

Bu nedenle, dönüştürme yükünü mümkün olduğu kadar hafifletme yolları aranması gerekiyordu. Rheinland-Pfalz Eyaletinde tarh edilen vergi mükelleflerinin adres kayıtlarının mevcut olması ve otomatik Taahhüt Vergisi sisteminin de pilot proje olarak uygulanmaya başlamış olması göz önüne alınarak, blok halinde dönüştürme yerine, sürekli dönüşüm yöntemi geliştirildi. Buna göre, muamele vergisi, gelir vergisi beyannameleri, vb., bir yıl içindeki ilk vade tarihinden itibaren makineyle işlenecek. İşlem gören hesapların bir önceki yıla ait bilgileri de dönüştürülerek sisteme aktarılacak.

Dönüştürme sırasında önceden kayıtlı temel bilgiler, hesaplama sonuçları, vb. de değerlendirilmektedir.

Sürekli Dönüşümün yararları şöyle sıralanabilir :

- Dönüştürülecek bilgi hacmi daha azdır. İçinde bulunulan yılın bilgileri bir defa, o da makineyle işlenmektedir.
- Tahsilât işlemleri kısa bir süre sonra yalnız makineyle yapılacaktır. Paralel çalışma gerekmemektedir.
- Otomatik Tahsil Sistemi kısa sürede etkili olmaya başlayacaktır. Özellikle Gelir Vergisi beyannamesi vermeyen mükelleflerin takibi ve ihbar yazdırılması alanında.
- Az sayıda ve kısa bir süre için ek personele ihtiyaç duyulabilir. Dönüştürme işlemleri için genellikle muhasebeciler görevlendirilebilir. Ek personel yaklaşık dört ay için gerekebilir (her muhasebe birimi için bir kişi).
- Dönüştürme süresince özel bir dönüştürme ekibi kurulması gerekmez.

Sürekli Dönüşüm Yöntemi Rheinland-Pfalz Eyaletindeki birçok Vergi dairesinde denenmiş ve en süratli, basit ve emin bir dönüşüm yarattığı ispatlanmıştır.

IV — BUGÜNKÜ DURUM VE GELİŞME PLANI

1973 yılında Rheinland-Pfalz Eyaletinde, önce deneme amacıyla, bütünleşik otomatik vergilendirme sisteminin bazı bölümlerinin uygulanmasına başlanmıştır. Bugün durum şöyledir :

1. Taşıt Vergisi

Bugün 14 Vergi dairesi yaklaşık 662.000 taşıtın-vergi kayıtlarını otomatik Taşıt Vergisi yöntemiyle işlemektedir.

1977 yılı sonuna kadar 6 vergi dairesi ve yaklaşık 190.000 taşıt sisteme alınacaktır.

EBİ organizasyonu 1978 yılında, kalan yaklaşık 387.000 taşıtı da sisteme almayı planlamaktadır.

2. Tarh Edilen Vergiler

a) Hesap Kayıtları :

Bugün yaklaşık 765.000 Hesap Kaydı sisteme aktarılmıştır.

b) UVV Sistemi :

Bu sistem 6 büyük vergi dairesinde uygulanmakta ve yılda yaklaşık 305.000 beyanname işlenmektedir. Bu da tüm beyannamelerin yaklaşık % 30'una eşittir. EBİ organizasyonu 1978 başından itibaren kalan diğer vergi dairelerini de sisteme almayı planlamaktadır.

c) Tahsilât :

Üç vergi dairesinde yaklaşık 128.000 vergi tahsil kaydı bulunmaktadır. EBİ organizasyonu;

1978'de 184.000 hesap

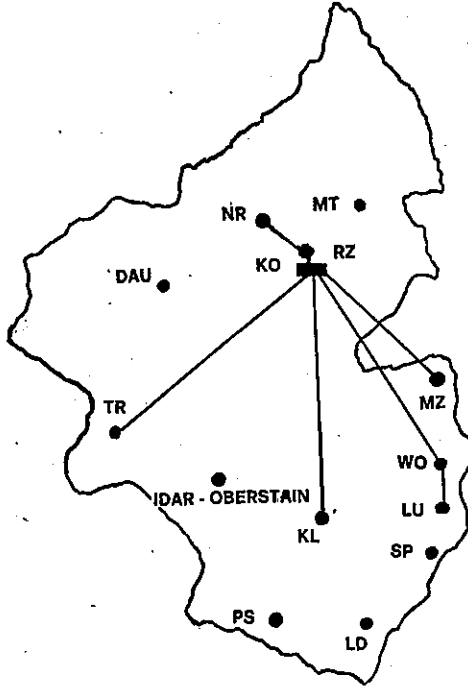
1979'da 277.000 hesap

1980'de ise kalan 176.000 hesabı sisteme almayı planlamaktadır.

3. Bilgi Sorma Sistemi

Bugün 9 merkezî vergi dairesi 5 adet direkt iletişim hattı ile EBİM'e bağlı bulunmaktadır (Harita 4). Bu MVV'lerde toplam 20 adet IBM 3277-2 Ekranlı Görüntü ünitesi ve 9 adet IBM 3286-2 Yazıcı Terminal kullanılmaktadır. Bu şebekede 39 adet Ekranlı Görüntü ünitesi ve 13 adet Yazıcı Terminal öngörülmektedir.

MERKEZİ VERGİ DAİRELERİ ve MEVCUT İLETİŞİM ŞEBEKELERİ



Harita 4

4. Bilgi Kayıt

Vergi dairelerindeki delikli kâğıt bant kayıt üniteleri kullanımdan kaldırılmıştır. Onların yerine ve diğer ileri uygulamalar

için 13 MVV'de toplam 65 adet IBM 3741-3 Programlanabilir Disket İş İstasyonları ve bunlara bağlı birer adet IBM 3717 Yazıcı kullanılmaktadır.

Bunlara ek olarak, EBİM'e iletişim hatlarıyla bağlı MVV'lerde ayrıca 9 adet IBM 3741-4 Programlanabilir Bilgi Kayıt ve İletişim İstasyonları kullanılmaktadır.

Bu ünitelerin ileride, IBM 3790/3760 Bilgi Kayıt Üniteleriyle değiştirilmesi düşünülmektedir. Bununla ilgili araştırmalara başlanmış bulunuyor.

5. Merkezi Bilgi İşlem Sistemi

Bugün bir adet IBM Sistem/370 Model 158 MP (Multiprocessor, 2 megabayt bellek kapasiteli) kurulu bulunmaktadır. Bu sistemin yalnız bir kısmı vergi uygulamasında kullanılmaktadır.

Sistemin büyütülmesi öngörülmektedir.

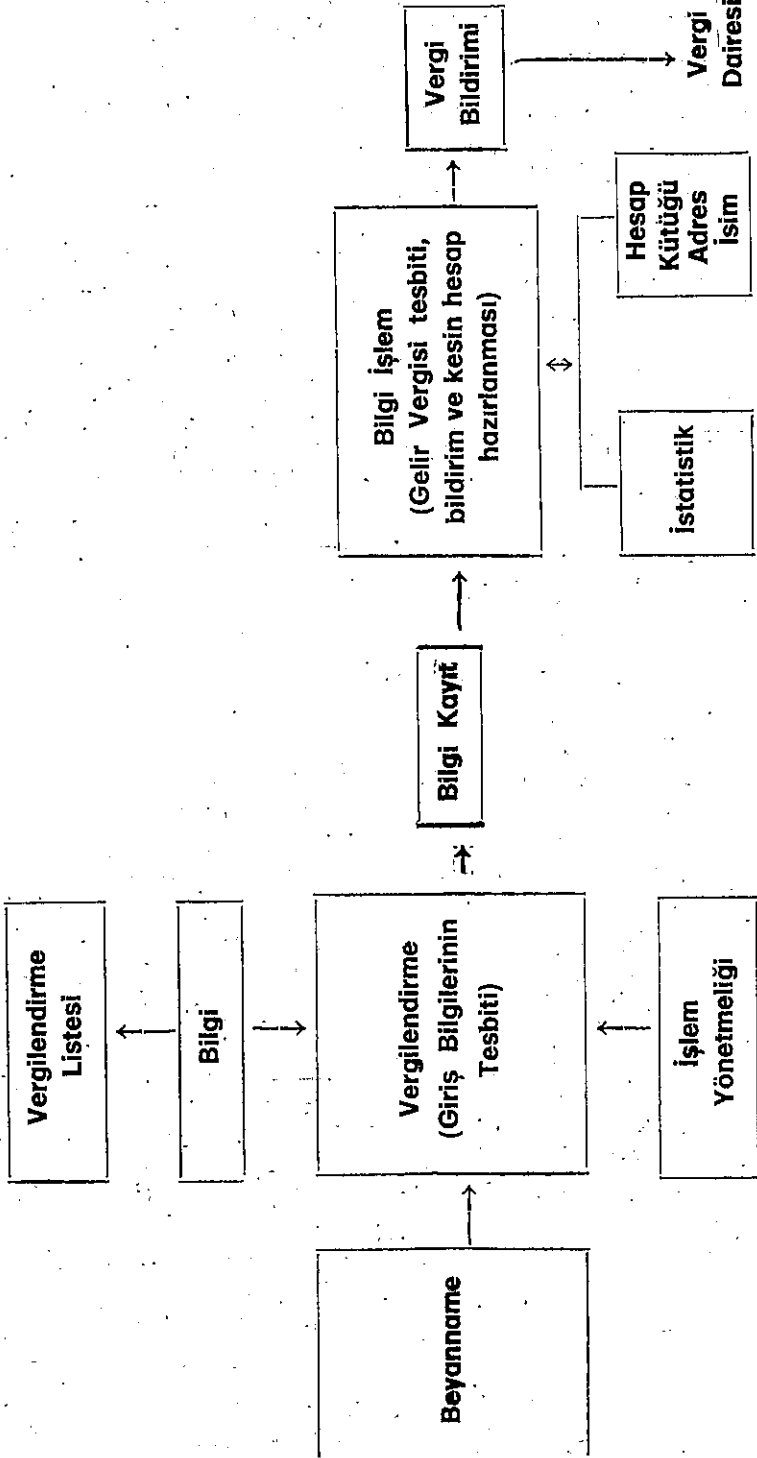
Ek 1

VERGİ DAİRELERİNİN BÜYÜKLÜKLERİ

| 100'den az | Görevli | 11 Vergi Dairesi | | |
|---------------|---------|------------------|---|---|
| 100 - 149 | » | 7 | » | » |
| 150 - 199 | » | 7 | » | » |
| 200 - 249 | » | 3 | » | » |
| 250 - 299 | » | 3 | » | » |
| 300 - 349 | » | 1 | » | » |
| 350 - 399 | » | 2 | » | » |
| 400 - 449 | » | 1 | » | » |
| 450 - 499 | » | 1 | » | » |
| 500'den fazla | » | 1 | » | » |
| Yaklaşık 6800 | » | 37 | » | » |

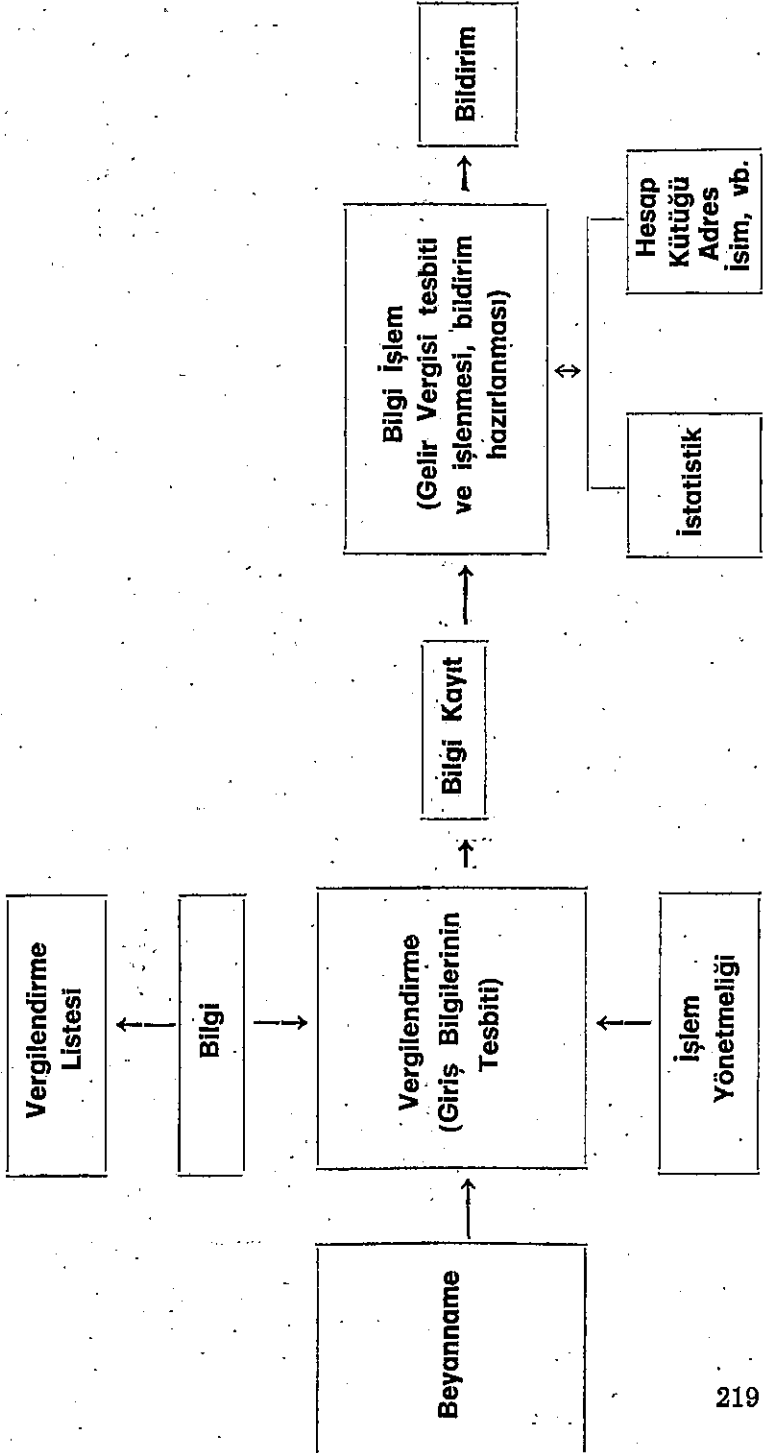
Ek 2

OTOMATİK GELİR VERGİSİ TESBİTİ

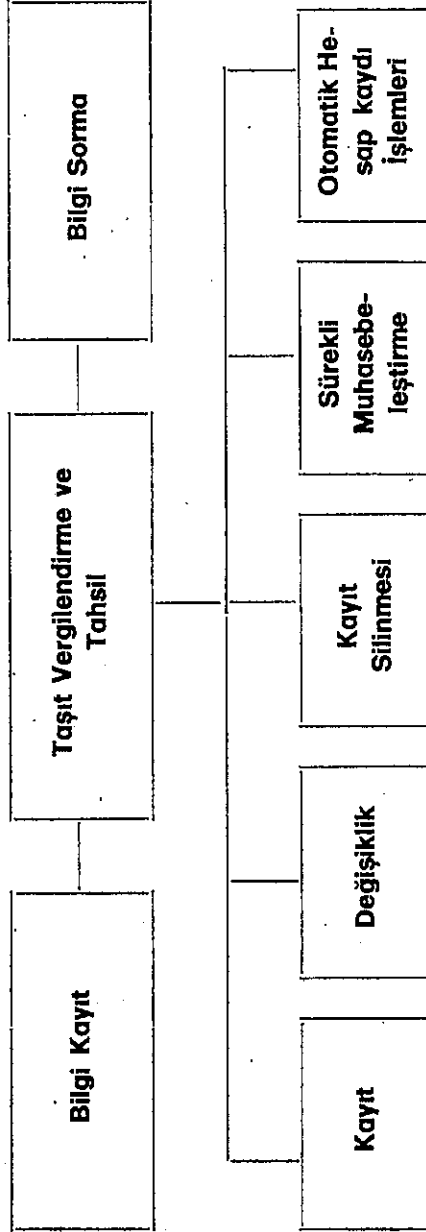


BÜTÜNLEŞİK GELİR VERGİSİ TESBİTİ

Ek 3



M. JAEGER



HESAP KAYDI

Kayıt Başlığı

Vergi No.
Kontrol ve İşlem Kodları

Vergi Türü Başlığı

Vergi Türü
Durum
Ödeme Şekli

Ek Bilgiler

Adresler, vb.

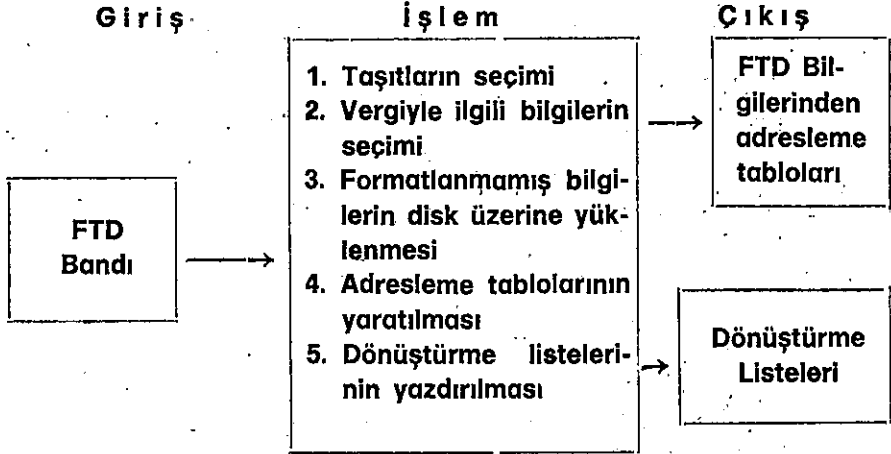
Hesap Satırları

Borç, Bakiye, Diğer

→ Adres
Kaydı →

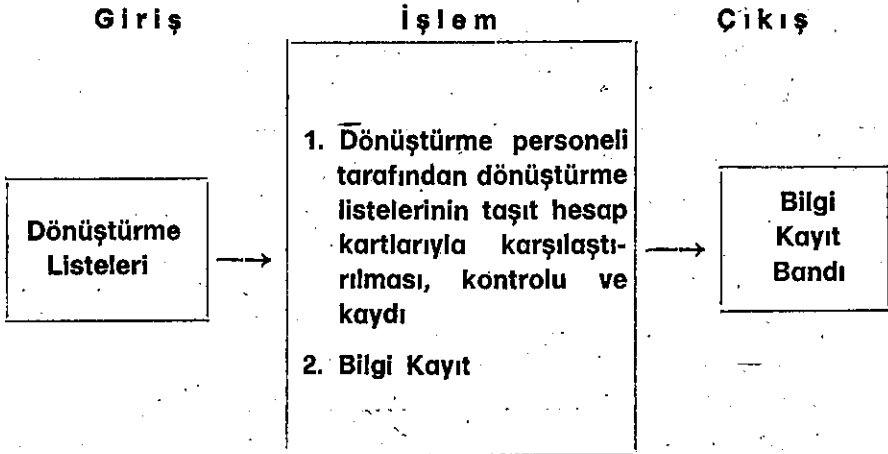
Vergi
Hesap
Kaydı

DÖNÜŞTÜRME YÖNTEMİ (1) EBİM

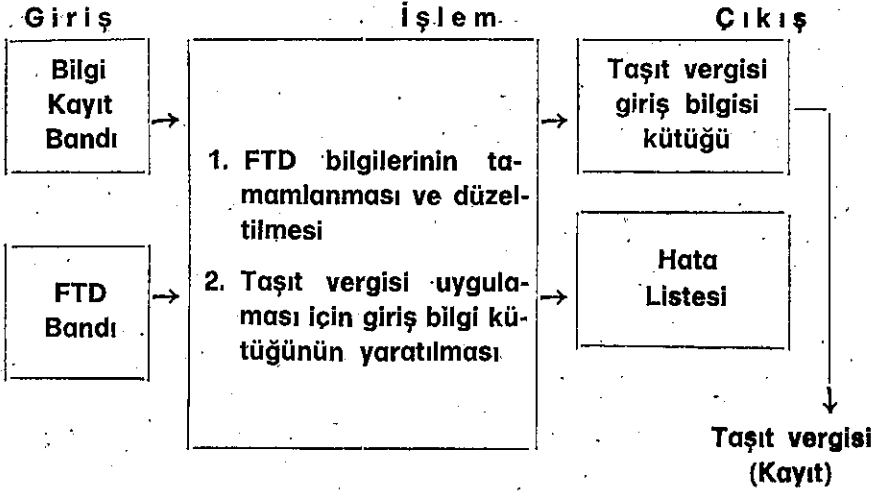


FTD : Federal Taşıtlar Dairesi

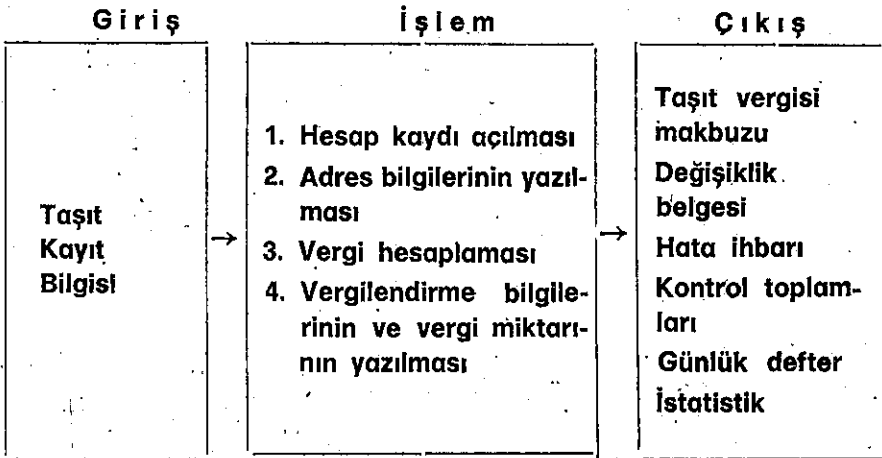
DÖNÜŞTÜRME YÖNTEMİ (2) EBİM



DÖNÜŞTÜRME YÖNTEMİ (3) EBİM



TAŞIT VERGİSİ - KAYIT



GENEL TARTIŞMA

Ertan Özdemir — Efendim önce sayın Mr. Terry'ye gerçekten geniş kapsamlı bir sistem olan Amerikan vergi idaresinde uygulanmış kompüter sistemini bize, bu kadar güzel bir özetle anlattığı için, ve sayın Jaeger'e, vergi idaresindeki bugüne kadar karşılaştıkları güçlükleri ve çözüm tarzlarını büyük bir dikkatle bize sunmalarından dolayı çok çok teşekkür ederim.

Müsaade ederseniz sayın Başkan, Maliye Bakanlığının bir yetkili olarak, bizde de bilgisayarlar nasıl işlem görüyor, şu anda ne durumdayız, sayın konuşmacıların dikkatlerine arz etmek istiyorum. Efendim bendeniz Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdür yardımcısıyım.

Şu anda Türkiye'de de gerçek anlamıyla bir bilgisayar kullanımına başlandı. İki türlü program içinde yürütmeye çalışıyoruz. Birincisi, Merkez'de, yani Ankara'da bir otomatik bilgi işlem merkezi ki bu genellikle merkezî meselelerimizi çözmek için kullanılacak - ikincisi de vergi idarelerinde mekanizasyon.

Şu anda şunları yapmaktayız: Bu sene baz olarak bütün Ankara'da gelir vergisi beyannamesi vermiş mükelleflerin revizyonunu yaptık ve sonuçlandırdık. Beyanname üzerinden hali hazırda bizim kontrol memurlarımızın yapmış olduğu beyanname revizyonunu yaptık ve sonuçlandırdık. Yaklaşık olarak beş tane kontrol memurunun 360 günde yaptığı işi 10 günde yapabiliyoruz.

Merkezî sistemi aslında bir bilgi toplama ve bilgileri depolama ünitesi olarak düşünüyoruz. Biraz evvel sayın Terry'nin söylediği gibi, burası bizim için bir ana beyin olarak düşünülmekte. Yani bundan böyle Türkiye'de verilecek her türlü gelir vergisi beyannamelerini burada bir sistem içerisinde toplamak ve bunların ilk etaptaki revizyonlarını yapmak, bilâhare beyanname seçimine yönelik çalışmalar yapmak için kurmuş bulunuyoruz.

Ankara'da biraz evvel arzettiğim gibi, beyanname revizyonları bugün için tamamlanmış ve sonuçları alınmıştır. Bunun dışında Vergi Dairelerinin durumunu da tesbit için biz bu merkezî sistemi kurmuş bulunuyoruz. Biraz evvel Mr. Jaeger'in söylediği gibi, tahakkuk ve tahsilât işlemlerini günü gününe takip edebilmek için bu sistemi kurmuş bulunuyoruz ve özellikle burada belirtmek isterim ki, uygulamış olduğumuz bu sistemde, yani Vergi Dairelerinin mekanizasyonu sisteminde, Alman hükümetinin de teknik işbirliği sağlanmış bulunmaktadır.

Bizim için çok önemli olan noktalardan bir tanesi, biraz sonra zaten Mr. Terry'ye yönelteceğim suallerden de bir tanesi, şu ana kadar Merkezî sisteme gelecek bilgileri tek bir numara ile toplayamıyoruz. Gelişmiş ülkelerin çoğunda, «Social Security Number» gibi hemen hemen herkesin kullandığı bir numara var. Bizde maalesef bu tür bir numara olmadığı için, bizim en büyük güçlüğümüz, her türlü vergi dairesinde, Emlâk Vergisi Dairesinden Gelir Vergi Dairelerine kadar her türlü vergi dairesinde beyanname vermiş olan mükellefleri bir program içerisinde karşılaştırma zorluğu. Böyle bir baz tesbit edilemediği için. Ancak buna rağmen biz ken-

di geliştirdiğimiz sistem içerisinde Türkiye çapında bir vergi mükellef kütüğünü geliştirmek üzereyiz.

Ayrıca bütün bu söylediklerime ilâve olarak merkezî sistemde şu anda yaptığımız işlerden bir tanesi, bizim için gerçekten çok büyük önem arzeden gelir istatistiklerinin de bu işlemler sonunda otomatik olarak çıkmış olmasıdır. Bugün artık her türlü vergi kanun değişikliğinde, mutlaka bu tür istatistiklerin bizim için çok büyük önemi vardır. Ve bunları bugün elde edebilir duruma geldik.

Merkezî sistemde, sistemleştirdiğimiz noktalardan bir tanesi de, gelir bütçesinin sonuçlarını her aylık olarak kompüterize edilmiş bir şekilde çıkarmamız tahakkuk etmiştir ve bugün bu sonuçları her ay, bir aylık gecikme ile —ki eskiden bu iki buçuk aya kadar uzayabiliyordu— ertesi ayın 7'nci günü akşamında almaktayız.

Vergi dairelerinde neler yaptık? Mr. Jaeger'in söylediği gibi, artık bugün Ankara'da uygulamaya soktuğumuz beş vergi dairesinde, tahakkuk makbuzlarını makinalara kestirebiliyoruz. Ayrıca günlük tahsilât ve tahakkuk kayıtlarını bu makinalara çıkarttırabiliyoruz. Ve vergi dairesinin günlük hesapları merkeze günü gününe aktarılabilir. Her bir vergi dairesi için. Bu makinaları uyguladığımız vergi dairelerinde mükellef kütüklerini de tesbit etmiş bulunmaktayız. Böylece tahakkuku yapılmış olup da tahsilâtı yapılamamış olan vergilerin mükelleflerini, ödeme dönemlerini takip eden ilk on gün içerisinde makina bize verebilmektedir.

Bir başka uygulamamız, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi ve taşıt vergilerine ilişkin uygulamamızdır. Ankara'da yine örnek olarak seçtiğimiz bir vergi dairesinde, tahakkuk ve tahsilât takibi yapabilmekteyiz. Biraz evvel Mr. Jaeger'in de söylediği gibi, takibe alınacak mükelleflere gönderilecek mektupları dahi bugün makine ile kesebilir hale gelmiş bulunmaktayız ve programımız, ilk beş yıl içerisinde, ilk iki yılında Türkiye'nin en büyük vergi dairelerine, bilâhare 15 büyük ile, bu makina sistemini yaymaktadır.

Kısaca özetlediğim hall hazır durumumuzdan sonra, bundan böyle yapacağımız programlardan bir tanesi, beyanname seçimidir. Yeni vergi incelemelerinde beyanname seçimidir. Biraz evvel Mr. Terry'nin söylediği sisteme benzer bir sistemi Türkiye'de geliştirmek için çalışıyoruz. Yani vergi mükelleflerini ve dışardan sağladığımız bilgileri aynı merkezde toplamak suretiyle bir program uygulayacağız ve bu program sonunda mükellefin beyan ettiğini de, olması lâzım geleni de hesaplayacağız. Buna ilâve olarak ağırlıklı bir araştırma yapacağız. Bugün incelenen her vergi mükellefi aynı verimi vermemektedir. Dolayısıyla acaba hangi vergi bazındaki vergi mükellefini, ya da ekonomiyi temsil eden hangi vergi mükellefini, incelemeliyiz ki bize azamî randımanı versin. Bu amaca yönelik çalışmalarımız vardır.

Müsaade ederseniz bu kısa açıklamadan sonra —eğer sualleri olursa cevaplandırmak için hazırım— Mr. Terry'ye şunu yöneltmek istiyorum: Biraz evvel arzettiğim gibi, gelişmiş ülkelerde, «Social Security Number» gibi herkesin kullandığı bir numara vardır. Fakat genellikle bizim gibi kal-

TARTIŞMA

kınan ülkelerde bu tür bir uygulama, yani bütün vergi mükelleflerini tek bir numaraya bağlamak, gerçekten olasılık dışıdır. Örneğin, bir vergi mükellefine, diyelim ki her hangi bir numara verdik, fakat bu numara öylesine tutarlı bir numara olmalıdır ki, bankadaki hesaplarından, Emekli Sandığına yatırdığı primlerden, Bağ-Kur'a yatırdığı primlere kadar, veya yaptığı her hangi bir ödemeyi o numara ile yaptırabilsin ve biz onlardan aldığımız bilgileri, karşı bir bilgi olarak kullanabilelim. Bize lütfen bu konuda ne düşündüğünü söylese memnun olacağım. Yani bir 'Master File' hazırlarken, esas itibariyle hangi noktalar bizim için önemli olabilir?

İkinci sorum, Automatic Data Processing sistemiyle vergi idarelerinin verimlilik kontrolü geliştirilebiliyor mu? Vergi idaresinde kompüterlerle vergi idaresinin verimliliğini kontrol edebiliyorlar mı? Yani kompüterler şimdiye kadar konuşulan çerçevede, vergi idaresiyle vergi mükellefi arasındaki ilişkileri ortaya koyan bir biçimde anlatıldı. Oysa bizim için önemli sorunlardan bir tanesi, bu ilişki kadar vergi dairelerini de yakından takip edebilmektir. O nedenle bu konuda bir açıklama rica edeceğim.

Ayrıca benim bildiğim kadar, Amerika'da şöyle bir sorun ortaya çıkmıştır: Acaba vergiyi bilen elemanları kompüter sahasında da yetiştirelim, öyle mi kullanalım, yoksa kompüter bilenleri alıp vergicilik alanında mı yetiştirelim? Acaba bu konudaki çözümler ya da öneriler nelerdir? Çünkü gerçekten bir vergi programı sırasında, kompüterde kullanacağımız bir vergi programını hazırlayacak kompüter bilimcisinin, aslında vergi sistemini çok iyi bilen bir kişi de olması icap etmektedir. Bu konuda gerçek bir çözüme henüz ulaşmış değiliz.

Mr. Terry'den bir başka sorum, kompüter geliştikçe, mikrofilmler ve bantlar gibi iki tane veri önümüze çıkıyor ve artık mükellefin belge ve kayıtları ortadan kalkıyor. Bir süre sonra onlar saklanmak üzere belli bölgelere gönderiliyor. Şimdi bizim vergi yargısı açısından da tabii bir zorluğumuz çıkacaktır. Yani mikrofilmden ya da banttan aldığımız hususları, acaba vergi yargısında bir delil olarak nasıl kullanacağız?

Son bir sorum, müsaade ederseniz Mr. Terry'den. Bildiğim kadarıyla Amerikan kompüter sisteminde en büyük yükü, ücretlilerdeki vergi idaresinin zamanında geriye çevrilmesi işlemleri kapsamaktadır. Acaba bu sisteme geçmeden evvel, yani her ücretlinin bir beyanname verme sistemine geçmeden, İngiliz sistemindeki 'Pay as you earn' dedikleri sistem, yani vergi mükellefinin her ay ödeyeceği verginin nihai durumunu hazırlayıp yıl sonunda ödyeceği nihai vergiyi gösteren sistem düşünülmüş müydü? Böyle her ücretliye bir vergi beyanname verirmeden, veriyi alıp, kaynakta tevkif edip ödetmek ve artık bir beyanname külfetine sokmamak şeklinde bir yaklaşım, daha önceden geliştirilmiş miydi. Bunu sormak istiyorum.

Mr. Jaeger'den de özellikle öğrenmek istediğim husus şudur. Bize bahsettiği gibi, merkezî sistemde bir hesaplama yapılıyor. İki türlü tahakkuk esasları geliştirilmiş, anladığımıza göre, Birisi, beyan üzerine tahakkuk, yani mükellefin bizzatî kendisinin vergiyi tahakkuk ettirmesi, ikincisi de, mükellefin verdiği belli bilgilere dayanarak idarenin vergiyi he-

saplaması. Vergi idaresinin bu tahakkuku yapması sırasında, hesaplama-
da kullandığı en önemli argümanlar nelerdir? Yani vergi mükellefinden
talep ettiği en önemli argümanlar nelerdir? Bu konuda bize biraz izahat
verirse memnun olacağım. Teşekkür ederim.

Dr. Nezh Neyzi — Sorum Mr. Terry'ye. 82 milyon mükellef her hafta
baştan gözden geçiriliyor. Bunu yapabilmek için acaba kaç kişi kullanılı-
yor genel olarak? Bir de bu makina farkı ne kadar büyüklükte? IBM'den
başka ne gibi makinalar kullanılıyor. Bir de imkân varsa, tabii gayet yu-
varlak rakam olarak kaç milyon dolar makina farkı masrafı oluyor?

Mr. Jaeger'e de sormak istediğim soru; ilk başında dediler ki, 1 mil-
yon 700 bin mükellef var. Sonuna doğru dediler ki, 128 bin vergi hesabı var.
Bu çok az gözüktü bana. 1 milyon 700 bin nasıl 128 bine indi? Bir de
teşkilât olarak 1 milyon 700 bin mükellefi takip etmek için 6800 kişi kul-
landıklarını söylediler. Bu aşağı yukarı 260 mükellef başına bir memur
düşüyor demek. Bu neden bu kadar fazla? Acaba kompüterler adam ade-
dini azaltamıyor mu? Teşekkür ederim.

Tâlât Saral — Efendim ben sayın Mr. Jaeger'den üç hususu öğren-
mek istiyorum. Bu konularda kısa açıklamada bulunurlarsa memnun
olurum.

Birinci husus, vergilemede çok büyük önemi olan defter tutma mese-
lesi. Mükellef bakımından ve idare bakımından büyük önemi olan defter
tutma sorunu. Bildiğimiz kadariyle Almanya'da bazı eyaletlerde, bu ko-
nuda, özellikle küçük esnaf yönünden, doğrudan doğruya mükellef dev-
reye girmeden, mükellefin bağlı olduğu meslek teşekkülü ile ilgili müşa-
virlik firmaları arasında —ki çoğu bilgisayar kullanmaktadır— bu konu-
da bir işbirliği vardır. Yani faraza bir fırıncı, Fırıncılar Derneği vasıtasıyla
ilgili müşavirlik firması ile anlaşmak suretiyle, sadece müşavirlik firması
ile, ilgili Dernek arasında defter tutma bakımından bir işbirliği yapılmakta
ve bu konuda mükellef doğrudan doğruya vergi dairesine muhatap ol-
mamaktadır ve ilgili Dernek bu konuda gerekli belgeleri üyesinden ala-
rak firmaya ibraz etmekte, ücret olarak firma ile mükellef karşı karşıya
gelmemektedir. Sadece Dernek, üyesinden bir aidat adı altında, veya bir
aidat zammı adı altında, bir ücret almaktadır veya ücretsiz olabilmekte-
dir. Bu Türkiye bakımından, özellikle küçük esnafın, hem Gelir Vergisi, hem
müstakbel Katma Değer Vergisi bakımından büyük önem taşıdığı için, bu
konuda bize kısa aydınlatıcı bilgi verirlerse memnun olurum.

İkinci husus, mükellef teklifiyle ilgili. Bilindiği üzere vergilendirmede
başlangıç noktası, ana unsur, mükellefin tesbit edilebilmesidir. Yani vergi
dairesinin bilgisi dışında kalmamasıdır. Eğer bu bilgi dışında kalıyorsa, o
takdirde başlangıçta davayı kaybetmiş oluyoruz demektir. Bu konuda mü-
kellefin tesbit edilebilmesi için sadece vergi dairesinin değil, vergi daire-
sine yardımcı olarak çeşitli kamu kuruluşlarının, özellikle mahallî idare-
lerin, belediyelerin ve polis teşkilâtının büyük görevleri olmaktadır. Bu ko-
nuda da kısa bilgi verirlerse memnun olurum. Amerika'daki uygulama da

TARTIŞMA

bizim için önem taşıdığı için, sayın Terry de bu konuda bilgi verirlerse memnun olurum.

Üçüncü husus, vergi inceleme elemanları ile ilgili olacak. Sayın Jaeger, başlangıçta belki bu konuda bilgi verdiler, ben iyi tákíp edemedim. Rheinland-Pfalz eyaletinde acaba her bir vergi dairesi itibariyle toplam olarak kaç vergi inceleme elemanı vardır, her bir vergi dairesine ortalama ne kadar düşmektedir ve toplam gelir vergisi mükellefi kaç kişidir? Bu konuda da, eğer ellerinde rakamlar varsa, bilgi verirlerse memnun olurum. Teşekkür ederim.

Memduh Abur — Benim esas konum, sevk ve idare. Sabahleyin de söylediğim gibi, sevk ve idare konusu üzerinde, yani malî sevk ve idarenin yönetim fonksiyonları üzerinde kompüterlerin hayati önemini dile getirmesini Mr. Terry'den rica ettim. Bilhassa bu kaçakçılığın kontrolü konusunda Mr. Vickrey'e de bir soruştuk. Geniş kapsamlı vergilerle ilgili olarak gayet tabii biraz politik yöntemlere kaçtığı için istenilen cevabı alamadık. Fakat zatiâliniz bilhassa bu kompüterlere ehemmiyet veriyorsunuz. Biz de 1970 senesinden beri bu sevk ve idare müşivirliğini kurup eğitim kanalıyla çalıştık, bilhassa yönetimde karar verme yeteneklerimizi geliştiren yöntemler ve elektronik bilgi sistemleri, kompüterler için seminer tertiplemiştik. Yönetimde karar verme yeteneklerimizi etkileyen yöntemler bizce bilinen konulardır. Fakat kompüterlerde bu karar yeteneklerimizi nasıl uygulayalım? Yani malî finansmanlar konusundan değil de, yönetim konusundan nasıl uygulayalım, nasıl bir program tanzim edelim? Bu hususun bilhassa açıklanmasını istiyoruz. Bu yönde bir seminer hazırladığımız için, bize yardımcı olursanız çok teşekkür ederim.

Umur Özçırgan — Sayın Başkan, Türkiye'deki ilk uygulamaları sayın Özdemir ana hatlarıyla izah etti. Türkiye'de de uygulamanın bulunduğunu, uygulamaya başlandığını, sayın konuşmacıların bilmesinde, yahut biliyorlarsa ana hatlarıyla daha geniş bilmesinde fayda vardır. Bu uygulama Türkiye'de, sayın Özdemir'in de belirttiği gibi Motorlu Kara Taşıtları vergisinden, veya başka bir ifade ile vergi dairesi olarak, başlamıştır. Ben sayın Jaeger'e, vergi idaresinin otomasyon uygulamasının, vergi daireleri itibariyle mi, (Türkiye itibariyle söylüyorum) vilâyetler itibariyle mi, yoksa bölgeler itibariyle mi olmasında tercihini soruyorum. Almanya'da olduğu gibi, bölgeler kurulması gerekli midir? Pilot çalışmaya bölgeler itibariyle mi başlanmalı. Veyahut diğer bir ifade ile, vergi çeşitleri itibariyle yapılan çalışma uygun mudur, otomasyona geçiş bakımından. Burada bir hususu belirtmek istiyorum, bugün Motorlu Kara Taşıtları vergisi çok sayıda mükellefi kapsamaktadır. Mükellef sayısı itibariyle otomasyona geçiş önemli olmaktadır. Bu bakımdan 1975 de 10 milyona yakın emlak vergisi mükellefi, şimdi 1977 itibariyle daha da artmıştır, bu 10 milyonun üzerine çıkmıştır. Emlak vergisi itibariyle bir otomasyona geçiş gerekli midir? Bunu öğrenmek istiyorum.

Sayın Terry'den de, Amerika'daki uygulama olarak vergi idaresinin diğer kuruluşlardan, odalar, meslek kuruluşları ve her çeşit kamu ku-

ruluşundan ne şekilde bilgi aldığını, bunun hangi yollarla olduğunu izah etmesini istiyorum.

Sayın Terry'den bir, üçüncü sorum daha var. Sayın Özdemir tarafından sorulan bir soru. Vergicilikte ihtisaslaşmış elemanları otomasyon sistemleri üzerinde eğiterek mi uygulama yapılmalı, yoksa otomasyon, kompüter konusunda eğitim görmüş personele vergicilik tekniklerini öğretmek, bu konuda eğitim yaparak mı uygulamalı? Ülkesindeki uygulamayı da belirtmesini istiyorum.

Kemal Uçar — Mr. Terry'ye ve Herr Jaeger'e müşterek sorularım olacak. İlk sorum, Almanya'da otomasyonun vergi idaresindeki istihdama etkisi ne şekilde olmuştur? Gelişmekte olan bir ülkede istihdam üzerinde etkisi özellikle ne şekilde düşünülmektedir?

İkinci sorum, Türkiye'deki vergi idaresinde kompüter uygulamasına geçiş sırasında uygulanacak sistem, bugün her iki ülkede uygulanan çağdaş en son teknikle mi olmalı, yoksa bu tekniğe geçiş sırasında uygulanan daha az komplike bir sistemin getirilmesi suretiyle mi olmalı? İtalya'da yapılan araştırmalar neticesinde bu sisteme ilk geçişte, en son tekniğin uygulanması nedeniyle bazı sorunlar ortaya çıkmış. Bu Türkiye için de söz konusu olabilir mi? Çok teşekkür ederim.

CEVAPLAR

Robert H. Terry — İlk önce, yükümlü tanım numarası sistemiyle konuşmaya başlamak isterim. Kanımca, yükümlüleri tanımlamanın bir yolu olmaksızın bir bilgisayar yöntemi oluşturmak güçtür. Numara, tek bir tanımdır ya da bu duruma getirilebilir, hatta belirli bir yükümlü için bir çok anlatım taşıyabilir. Yalnızca bir sıralamaya göre numara verilmesi gerekmez; numaralar, yükümlünün bulunduğu coğrafi bölgeyi, ait olduğu meslek grubunu, ve buna benzer bilgileri ifade edebilir. Bizim sosyal sigorta numaralarımızda bu anlatımlar vardır. Bu numaralar, kişinin sıra numarasından başka tanımlar da taşır, hem mahal, hem de başka bilgiler ifade eder. Sizdeki çeşitli yöntemlerde kullanılan numaraların niteliğini bilmeden, yükümlü tanım numaralarını nasıl düzenleyeceğimiz konusunda daha fazla bir şey söyleyemem. Belirli bir grup yükümlüyle, örneğin şirketlerin ödedikleri vergilerle işe girişebilir, başlanabilir, ya da daha sınırlı olarak işe başlayabilirsiniz. Belirli bir yerleşimde, belirli bir tür vergiyle işe girip, bunu geliştirebilirsiniz. Türkiye'de yükümlü tanım numarası sisteminin nasıl başlatılabileceği konusunda uzun bir diyalog gerekebilir, belki daha sonra bunun tartışmasına girişebiliriz. Sizin görüşlerinizi de almak isterim.

«Bilgisayarla, personelin verimliliği kontrol edilebilir mi» yolundaki sorunuza gelince, cevabım kesinlikle «Evet» olacaktır. Bunu kontrol edebilmekteyiz. Bilgisayar sistemimizde içerilen bir personel verim ölçümü vardır. Personel hakkındaki kararlarımızı, bu verim ölçülerine göre veririz. Belirli bir görevlinin işinde kalması, verim düzeyine göre saptanır.

TARTIŞMA

Kuşkusuz, bu yöntem her tür görev için, diyelim merkezileşmiş işlem süreçleri için kullanılamaz, ama veri aktarımları, kodlama ve yayımlama gibi rutin işlemlerde uygulanabilir.

Şimdi, bundan sonraki soruya geçelim. Bu soru da, son bir iki soruyla ilgilidir. Vergi uzmanlarını alıp bilgisayar alanında yetiştirebilir miyiz, yoksa bu işe tersinden mi başlamak daha iyi olur? Kendi yöntemimizdeki deneylerimize göre, biz vergi yönetiminde çalışan görevlileri alıp, bilgisayar konusunda eğittik ve bunun tersini yapmaya girişmedik. Tüm sistemi geliştiren sistem analist'lerine, sistemi ele alıp mekanik talimat biçimine geçiren programcılara, ve operatörlere gereğiniz olacaktır. Bizde bu işlerde çalışanlar içerden seçilip zamanla yetiştirilen personeldir. Her yıl, ayrılan programcılarının yerini alacak programcıları yetiştirme çalışmalarımız vardır. Bizde de, tıpkı sizde olduğu gibi, personel cirosu mevcuttur. Programcılık, piyasada çok gerek duyulan bir meslektir. Bunları içerden seçip yetiştirebilirsiniz; hiç birinin vergi uzmanı olması gerekmez. Vergi yöntemi konusunda bilgi sahibi olmaları yararlıdır ama çok önemli değildir. Sistem analistlerine gelince, bunların vergi yöntemini bilmesinde büyük yarar vardır.

Delil olarak bilgisayar yazıları ya da mikrofilm nasıl kullanılabilir? Mikrofilmle sağlanan kanıtlar bizim mahkemelerce geçerli sayılır. Bu kanıtlar yanlış beyanname vermek ya da belirli bir süre içinde ödenen vergi tutarı gibi konuları içerebilir. Ceza müeyyidelerine girince, olumsuz kanıt verebiliriz; gerçekte de bu, belirli bir yükümlünün beyanname vermiş olduğuna değgin bir kaydımız bulunmamasıdır. Ayrıca, mahkemece geçerli sayılan kanıtları gösterebiliriz.

Manyetik bantlara gelince, bilgisayardan bu bantların yazıya çevrilmiş şeklini üretir ve mahkemeye bu biçimde delil olarak sunarız.

Dünkü tartışmalar sırasında, sizin yönteminizde sıfır bakiye diye bir kavram olduğunu ilgiyle öğrendim. Buna göre, yıl sonunda yükümlü vergi yönetimine 0 borçlanır, vergi yönetiminin de yükümlüye borcu 0 olabilir. Bence bu, çok indirim ve muafiyet bulunmayan bir sistemde işleyebilir. Bizim vergi yöntemimizde indirim ve muafiyet unsurları boldur, bunun da sosyal nedenleri vardır. Örneğin, satın alınan ev için ödenen faiz, gelir vergisinden düşülür.

Bunda, ev sahibi olunması gibi sosyal bir amaç saklıdır. Bu tür indirimlerden çok sayıda vardır, böyle olunca yükümlünün bu tür indirimleri ve özelliklerini hesaba katarak bir stopaj sistemi geliştirmek, işverene büyük yük getirir. Şimdilik işverene böylesine ağır bir yük yüklemeyi uygun bulmamaktayız. Zaten işverenler, ücretlerden kesinti yapıp devlete vergi ödeyerek maliyecilik görevini yapmaktan hiç de memnun değildirler. Bunu pek istekli yapmamaktadırlar. Ama gene de bu görevi yerine getirdiklerinden, sistem işlemektedir. Daha fazla yük getirmek bence hayli güç olabilir. Ama gene de bu, çok ilginç bir yöntemdir.

Michael Jaeger — Sıralama endeksi veya kişi hüviyet numarası konusunda şunları söylemek isterim. Federal Alman Cumhuriyetinde, ABD'nin tecrübelerinden istifade etmek istedik ve «Şahıs İşaretleme» adını ve-

rebileceğimiz bu yöntemi memleketimizde tatbik etmek istedik. Bu «Şahıs tanıma işareti» özellikle oturma ve yerleşme kayıtları ile birlikte hazırlanıp kullanılacaktı. Bu hususta çıkacak kanun son dakikada parlamentoda reddedildi. Bu tür bir yöntemle insan haklarına tecavüz edileceği öne sürülüyor ve Anayasa yönünden sakıncalar görülüyordu. Bu kanun herhalde artık çıkamıyacaktır. Fakat sorun tek değil, sadece özel kişilerle karşı karşıya değiliz, tüzel kişileri de vergilendirmemiz gerekli olduğundan, bize yardımcı olacak bir tanıma-işaretleme şekli bulma zorunluluğundaydık. Buna da «Grup işaretleme» yöntemi adını verdik, fakat bu şekilde de çalışmak mümkün olmadı.

Halen vergi idaresinde Vergi Numara sistemi ile çalışıyoruz. Bu sistemde numaralar 10 haneden oluşur:

İlk iki hanede Vergi Dairesi numarası, sonraki üç hane bölgenin numarası, sonraki dört hane cari numara, onuncu hane ise kontrol sayısıdır. Bu şekilde bir numaralama ile Vergi Dairesinde karşımıza çıkan vak'ayı derhal tanırız, hangi bölgenin Vergi Dairesine ait olduğunu ve kimin hesabı olduğunu anlarız.

Fakat sadece kişisel bir «Kimlik numarası» diye adlandıracağım sistem ile bizim teşkilatımızın yeterli şekilde çalışamayacağı kanısına vardık. Ve «Kişisel kimlik numarasını» daha ziyade çeşitli vergiler arasında bir bağlantı unsuru olarak kullanmak istedik. Bu yüzden de evvelki konuşmamda açıkladığım gibi, iki vergi numaralandırma sistemimiz var. Örneğin, Taşit Vergisi ve Gelir Vergisi. Taşit Vergisi için bahsi geçtiği gibi Trafik Plaka numarası dayanak noktamız oluyor. Ama bugün bu iki vergi türünün (Taşit ve Gelir) arasında bağlantı kurmakta zorluk çekiyoruz. Ve şimdi Bilişim yarda veri olarak isim kullanıyoruz. Örneğin, Uzaktan kontrollü Bilişim sayarla Vergi Dairesi «AVCI» ismini sorar. «AVCI» nin bir Trafik Plaka numarasına ait sayısı vardır. Bir de Gelir Vergisine ait bir numarası vardır. Demek ki, bu isim ve iki vergi arasında muayyen bir ilişki kurmak mümkündür. Tabi siz de bilirsiniz ki, burada da eksiklikler olabilir. Zira ismin bir harfi başka türlü yazılırsa, ekranda cevap çıkmaz. Ancak-eşit şekilde yazılan bütün isimleri ekranda gösterip aradığınız bağlantıyı sağlıyorsunuz. Hepsinden iyisi kişisel bir numara kullanmak olurdu..

Şimdi sorunun ikinci kısmına geçelim. Vergi Dairelerinin randımanı kontrol edilebilir mi?

Almanya Federal Cumhuriyetinde normal olarak 3 yılda bir tekrarladığımız «Personel gereksinme hesaplanması» sistemi vardır. Vak'aların tetkiki için bazı objektif değerler saptanmasına gidilmiştir. Tabii ki bu sadece soruna bir yaklaşım olmaktan öteye gidemez, fakat eldeki sayılara dayanarak şöyle bir örnek verebiliriz:

Belirli bir vergi bölgemizde memur adedi 3 kişidir. Tetkiklerine 2.000 adet vergi vak'ası düşmektedir. Bu personel, vak'aların ne kadar zamanda üstesinden geliyor? Bunun kontrolü için Vergi Dairesine gelen beyannamelerin tetkiki ve beyannamelerin arkasındaki karar sayfasının personel tarafından doldurulması ve bildirim son şekline getirilmesi her hafta kontrol edilir. Kontrol neticesinde bahsi geçen bölgede vergilendirme sisteminin randımanı hakkında fikir sahibi olunur.

TARTIŞMA

Programlama yapan kişilerin nereden geldiklerine gelince, vergi idaresinin yüksek kademeli memurları, yani müfettiş ve daha yukarı seviyede olanları «Programcı» yetiştirdik. Sistem programlama ve «Uzaktan Kontrollü Bilgisayar» gibi daha zor işlemlerde çalışacak kişiler de bu seviyedeki memurlardan seçilir. Ayrıca bilgi işlem ve veri toplamları için dışarıdan memur istihdam ederiz. Burada bir sorun çıkar karşımıza. Modern Bilgisayar Merkezleri son derece hassas aletlerle donatılmıştır. Bir grev olduğu zaman büyük sıkıntılar başgösterebilir. Bu yüzden de Almanya'da grev yapmadıkları bilinen kişileri bu tür görevlerde kullanmaya gayret ederiz.

Mikrofilm kullanılması konusunda ise, kartotekslerimiz için «Com-Sistem»ini yeni yeni kullanmaya başlıyoruz. Biliyorsunuz bu yöntem Computer-output ve Mikrofilm yöntemidir. Vergi Dairelerimizde «Arama kartoteksi» diyebileceğimiz bir kartoteks var. İsimler alfabe sırasına göre dizilmiş olup, üzerlerinde vergi numarası bulunmaktadır. Yani vergi numarasını bilmesek dahi isim bulununca numarayı da bulmak kabildir. Bundan böyle deney mahiyetinde olmak üzere bu arama kartlarını mikrofilme geçireceğiz. Bu yöntemin faydalarından biri de önümüze durmadan yığılan kartları tekrar yerlerine yerleştirme zahmetinden bizleri kurtarır. Vergi Dairelerinde çalışan herkesin özellikle nefret ettiği bir iştir bu. İki haftada bir kartoteks yeni baştan ve tamamlanmış şekli ile mikrofilme kaydolur ve eskisine kıyasla daha kolay bir arama sistemi kullanılır.

Ayrıca «Hafıza hesap numaraları» toplanıp silinmeden evvel Comsistemle kaydolabilir. Bilgisayar yöntemi ile uzun süre çalışıldığında büyük bir veri birikmesi meydana gelmektedir. Bunların günün birinde ayıklanması ve hatta silinmesi gerekir. Böyle bir mikrofilm kaydı Maliye tarafından da onaylanmış durumdadır.

Sorularınızı cevaplandığımı ümit ediyorum.

Robert H. Terry — Kısaca, diğer örgütler nasıl yardımcı olabilir diyorsunuz. Bu soruya kısa bir açıklamayla karşılık vermek isterim. Sistemi güncelleştirmek için kaç kişi kullanıyoruz? Bu, yılın hangi döneminde bulunduğumuza bağlıdır. Beyannamelerin verilmesinde en yoğun dönem olan Ocak ilâ 15 Nisan arasında, her bir hizmet merkezinde 2000 kişiye kadar çalışırız. Bu personel, ana dizinin güncelleştirilmesi, kayıtların bilgisayara aktarımı, kodlama ve yayımlama görevlerini yaparlar. Demek ki, tüm ülkede, on merkezde 20.000 kişi kadar çalışır. Ayrıca bilgisayar merkezinde yıl boyunca 400 kişi görevlidir. İşlerin yoğun olmadığı sürelerde, her bir merkezde 200 kişi çalıştırılır, demek ki on merkezde 2000 kişi bulunur. Bu 200 ile 2000 arasındaki fark, «Mevsimlik personel» dediğimiz kişilerle karşılanır. Bunlar kısa bir süre için işe alınır. Beyanname verme süresi için dört ya da beş ay çalıştırılırlar, yapacakları iş için yoğun bir yetiştirme programından geçirilirler, beyanname verme süresi bitince de, işle ilgileri ve ücretleri kesilir.

Bir de, kaç tür makine kullanıldığını sordunuz. Bugün, on merkezde pek az IBM makinesi vardır. Halen gerçek-zaman «on-line» sistemi için

Confold Data Corporation bilgisayarları kullanılmaktadır. Matematiksel doğrulama için de Honeywell H 200 ya da H 2050 vardır. Direkt veri girdileri için de aslında GE bilgisayarları kullanıyorduk; burada verileri bilgisayara göre aktarıyoruz. Artık Honeywell, GE'nin bilgisayar işlemlerini devir almıştır, demek ki, gerçekte bu da artık bir Honeywell bilgisayarıdır.

Peki, bu sistemin maliyeti nedir? Bu soruyu yanıtlamak güçtür çünkü sistemin pek çok yönü vardır. Veri toplanması, veri işlemi yönleri, vb.; ama size hizmet merkezimizin tümü için bir rakam verebilirim. 1978 mali yılında 35 milyon dolar harcayacağız. Demek ki, bizim hizmet merkezimizi çalıştırmak için aşağı yukarı 35 milyon dolar gereklidir. Bunu onla çarpınca, on hizmet merkezinin toplam masrafını bulabilirsiniz. Toplam bütçe rakamını da verebilirim ama bu bütçe başka unsurları da içermektedir. Demek ki, 1978 mali yılı için, tüm ülkede bilgi işlem masrafları 466 milyon dolardır. Bu rakam, yalnızca bilgisayarları kapsamaz, başka unsurları da içerir.

Bilgisayarları çalıştıran ve programlamayı yapan görevlilerin masrafı gerçekte toplam rakamın küçük bir bölümüdür. Girdi-çıkıtı masrafları büyük payı oluşturur.

Michael Jaeger — Evet, bizde iki tür vergi tahakkuku vardır. Sorunun biri buydu sanırım.

Almanya'da son zamanlarda yeni bir Vergi Kararnamesi ile Vergi Tahakkuk şekli saptanmıştır. Bu vergi kararnamesi adeta Federal Cumhuriyetin vergi anayasasıdır diyebiliriz. Temel fikir şudur: Vergi beyanname ile tahakkuk eder. Burada yegane istisna Katma Değer ve Gelir Vergisi içindir. Bu istisnalar kanunen karar altına alınmıştır. Aslında bu tür çalışma biraz gerçek dışıdır. Mükellefin beyannameyi aynı zamanda bir vergi tahakkukudur amma, bu ancak belirli bir süre içinde Vergi Dairesi bu beyannameyi onaylamışsa geçerli sayılabilir. Örneğin, Katma Değer Vergisinde bir vergi iadesi beyan edersiniz, yani siz Maliye'den para istersiniz. Böyle bir beyanname ile derhal paranızı geri almanız mümkün olmamalı. Bu konuda bir kontrol gerekmektedir. Eğer mükellefin beyanına inanmıyorsak, o zaman elimizdeki kanun kuvvetindeki kararnameye dayanarak vergiyi beyannameden farklı olarak kendimiz saptar ve tahakkuk ettiririz. Bu kararnameye dayanarak çalışmaya başladığımızdan bu yana, beyannamelerin yaklaşık olarak % 20'sinde farklılıklar meydana çıkarır olduk. Demek oluyor ki, beyannameleri gözü kapalı kabul etmemiz imkânsızdır.

Çok fazla sayıda vergi mükellefimiz olup olmadığı da soruldu. Eyaletimizde 1,52 milyon çalışan kişi var demiştim. Bu kişileri vergi adedi ile aynı sayıda tutamayız. Almanya Federal Cumhuriyetinde çok çeşitli vergi türleri mevcuttur. Örneğin, ücretten alınan Gelir Vergisi yıllık mutabakatı vardır. Bunda ücret vergisi ödeyenlere yıl sonunda devlet bir miktar para iade eder. Sadece Rheinland-Pfalz eyaletinde bu tür 700.000 vak'a mevcuttur. Ortalama yıllık iade kişi başına DM 400.- ilâ 500.- civarında olmak üzere bu yıl 340.000.000.- Markı mutabakat çerçevesinde mükelleflere geri ödedik. Bundan başka Gelir Vergisi vak'aları vardır. Bazı ücretli

TARTIŞMA

memurlar muayyen bir gelir seviyesinin üzerine çıkınca Gelir Vergisi öderler; bütün serbest meslek sahipleri bu vergiyi ödemekle mükelleftirler.

Almanya'da yedi tür gelir saptanmıştır :

Serbest meslek, zanaat ve endüstri, Toprak ve Ormanlık, kiralama, işletme ve benzeri. Bu tür iş sahipleri Gelir Vergisi mükellefidirler ve eyaletimizde yılda 550.000 kişidirler.

Ayrıca Katmadeğer ve Varlık Vergileri vardır.

Bir prim sistemimiz mevcuttur. Devlet tasarruf primi ve ev yapı primleri Vergi Dairelerince değerlendirilir ve bunlar yılda 100.000 vak'a teşkil ederler. 1,5 milyon Motorlu taşıt Vergisi vardır. (Rheinland-Pralz eyaletinde).

Arsa satın alma vergisi, miras vergisi, intikal vergisi, arsa veya emlakın değerinin artma vergisini bu arada sayabiliriz.

Halen 1,5 milyon adet arsa vergisi ünitesini tüm verileri ile «Hafıza Hesap» kaydında toplamış bulunuyoruz. Bu veriler daima değişmektedir. Örneğin, arsanın sahip değiştirmesi, arsa üzerine yapı yapılması veya mevcut yapılara tadilat konması dolayısıyla değerler farklılık kazanır. Bu, yüksek bir değişme nisbeti gösterir. Bu tür bir vergiyi sizin memleketinizde de kullanma hususunda fikrimi sorarsanız, size «Çok dikkatli olun!» derim.

Almanların «Ünite değerlendirmesi» adı ile tanınan bu sistemleri dünyaya ün salmıştır. Ünite değerlendirmesi adını almasına sebep, bu yöntemle saptanılan arsa değerinin tüm öteki vergilerde de geçerli olmasıdır.

Demek istiyorum ki, bir arsanın ünite değeri varlık vergisine, işletme vergisine ve arazi vergisine ilâve olunur. Bu sistem için çok methiyeler yazılmış ise de tatbikatı daima zorluklar çıkarmaktadır.

Robert H. Terry — Bir soru da, diğer örgütlerin sosyal sigorta numarasına nasıl yardımcı olacakları konusundaydı. Bu soruyu nasıl yanıtlayacağımı bilemiyorum. Bizdeki yöntemde, Sosyal Sigorta Yönetimi bir numara verir. Bir yükümlü bize numarasız bir beyanname gönderirse, biz de kendisine bir sosyal sigorta başvuru formu gönderip, sosyal sigortaya başvurmasını, aldığı numarayı da bir sonraki beyannamesinde kullanmasını söyleriz. Bu arada kendisine geçici bir tanım numarası veririz ve beyannamesini bu numaraya göre işlemden geçiririz. Sosyal Sigorta numaralarının yarattığı bir başka sorun da, aynı numarayı iki kişinin kullanmasıdır. Bu takdirde, yükümlüden tüm bilgileri alır ve Sosyal Sigorta Yönetimine göndeririz, onlar bu çift beyan sorununu çözümlerler.

İşveren tanım numarasına gelince, bunu örgüt içinde çözümleriz. Bu iş Vergi Yönetimi örgütünün içinde yapılır, bu numarayı sağlaması için başka bir örgüte bağlı değiliz.

Michael Jaeger — Muhasebe (defter tutulması), bir dernek veya vergi uzmanı tarafından yürütüldüğünde sorumlu kimdir sorusuna karşılık şunları söylemek isterim: «Ücret Vergisi kontrolü» denilen bir sistem ile çalışanların vergilerini dışarıdan kontrol ederiz. Bunun için sadece işverenin kontrolüne memur edilmiş müfettişlerimiz vardır. Bu kişiler tesbitlerini yaparlar. Örneğin; işveren ücret vergisi kesintisi yapmadan yanında bazı kim-

seler çalıştırıyor mu. Ayrıca da faturalara dayanan bir kontrol bildirisi sistemimiz mevcuttur.

Her işletmeyi kontrol eden müfettiş, söz konusu işletmenin başka bir işletmeden bazı mallar veya para çektiğini gördüğü takdirde, bir kontrol bildirisi doldurur. Buraya faturalara ait bilgileri kaydeder. Ve bu işle görevli Vergi Dairesine gönderir. O Vergi Dairesi de ileride yapacağı kontrol esnasında elindeki bu kayıtları değerlendirir. Daha ileri derecede bir işbirliği ise Mali İdare ile Yerleşme Kayıt Bürosu arasında geliştirilmiş olup, bu iki merci birbirleri ile bilgi alışverişini sürdürürler. Fakat bizim bu işde faaliyet gösteren kişilerimizin ifdelerine göre Vergi Daireleri genellikle polis kayıt bürolarından daha fazla bilgi sahibidirler.

Vergi Dairesi başına kaç vergi kontrol memuru (müfettiş) vardır diye soruldu. 6.800 kişi istihdam ediyoruz dediğimde bu sayının içindekilerin hepsi vergi memurudur demek istemedim. Ortalık süpürenler de buna dahildir. Sanıyorum halen Rheinland-Pfalz'da 400 kontrol memuru var. Vergi Dairesi başına kaç kişi düşmekte bilemeyeceğim.

4 çeşit işletme grubu veya firma öngörüyoruz :

Büyük, orta, ufak ve çok ufak işletmeler. Büyük işletmeler sektirmeden her üç yılda bir tamamen kontrolden geçer. Orta işletmeler her 6 yılda bir teftiş olur. Ufak işletmeler (eyaletlere göre farklılık göstermekle beraber) her yirmi yılda bir kontrol edilir. En ufaklar ise belki kuruluşlarından bu yana ömürleri boyunca bir tek kere teftişten geçmiştir. Tabi ki tüm çabalarımız bu kontrolleri sıkılaştırmak yönünde olduğundan, örgütlerimizde bazı reformlar gerekmektedir. Bu suretle personelin daha fazla bir kısmını teftiş görevine gönderebilecek duruma geliriz ve daha etkin bir kontrol gerçekleştirebiliriz.

Motorlu Taşıt Vergisini şehirlere göre mi, bölgelere göre mi ayırmalı, dendi. Motorlu Taşıt Vergisini bir merkeze doğru yoğunlaştırırsak, daha iyi netice alınır kanısındayız. Kısmen gerçekleştirdiğimiz sisteme göre motorlu taşıt vergisini 35 vergi dairemizin hepsinde değil, sadece 13 tanesinde tahsil ediyoruz. Bu 13 vergi dairesi de zaten vezneli olan vergi daireleridir.

Ülkenizin MTV şartlarını bilmediğimden, bu konuda fazla birşey söyleyemeyeceğim; bu cevabım «Vergileri türlerine göre mi, vergi dairelerine göre mi ayırmalı» sorusu için de geçerlidir. Türk sistemini yeterince tanımıyorum. Bizler bir pilot yöntemle iyi sonuçlar elde ettik. Bu pilot yöntemi Bilgisayarda kullanıyoruz ve gittikçe geliştirip daha karmaşık bir şekle koyacağız. Fakat Bilgisayarla çalışmaya yeni yeni alışan bir personele fazla yüklenmek sakıncalı olur kanısındayım.

Otomasyonun istihdam üzerinde etkisi nedir, diye soruldu. Bu sorun yeni değildir. Yanılmıyorsam 1806, 1807 yıllarında dokumacılar Fransa'nın Lyon şehrinde isyan çıkarmışlardı. Sebebi de otomatik dokuma tezgahlarının çalıştırılmaya başlamasıydı. Hatta Alman yazarı Gerhard Hauptmann «dokumacılar» adlı bir toytatro piyesinde bu olayı konu alır. 1910 yıllarında Almanya'da nüfus sayımı için otomatik hesap makinası kullanılmasına «işsizlik yaratır» gerekçesi ile izin verilmemiştir. Günümüzde de

TARTIŞMA

benzer durumlarla karşılaşıyoruz. Almanya'da da işsizlik var ve kanımca bu tür konularda çok dikkatli davranmak gerekmektedir. Şunu söyleyebilirim ki, şimdiye dek Rheinland-Pfalz Vergi İdaresinde Bilgisayar kullanmaya başlandı diye kimsenin işine son verilmemiştir.

Yıllardan beri personel fazlamızı başka işlere aktarma yoluna gittik. Bu suretle geri kalmış işler daha çabuk hallolabiliyordu. Sorun sadece personelin başka işe aktarılması değildir, aynı zamanda da yapılan işin kalitesi önemlidir. Kanımca personel kısıtlaması yapmadan otomatik yöntemle geçilebilir. Boşta kalan personelimizi pürüzlü işlerin halli için kullanabiliriz. Örneğin, konuşmamda bahsi geçen «gecikme zamları» önemli bir meblağ teşkil ederler. Sadece bunların toplanması ile elde edilebilecek para ile bir Bilgisayar Merkezinin masrafı karşılanabilir.

Bir de, Türkiye otomatikleşmeye yönelirken en modern sistemle mi başlamalı yoksa daha basit bir sistem mi kullanılmalıdır, diye soruldu. Bu konuda Bilgisayarlarâ ait bazı sözler sarfedilmektedir. Derler ki: «İnsanoğlu yaptığı işi bilir - Bilgisayar bildiği işi yapar— ve Bilgisayarın bildiğini ona insanoğlu söylemiştir».

Demek oluyor ki, her şey Bilgisayarı kullanan kişilerin bilgi ve yeteneklerine bağlıdır.

Eğer en modern sistemin üstesinden gelebilecek durumda isek, o sistemi kullanmamızda tabii ki sakınca yoktur.

Nedir ki Bilgisayar hakkında bir cümlecik daha vardır: «Bilgisayara saçma şeyler anlatırsan, aynı saçmalıkta cevap alırsın» denmektedir. Bu sözcük vergi dairelerinden gelen bazı bilgiler için olduğu kadar, Computere doldurulan programlar için de geçerli sayılabilir.

Teşekkür ederim.

TÜRKİYE'DE VERGİ BÜROKRASİSİ VE ÇAĞDAŞLAŞMA SORUNU

Mübin Başar

Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.

Mali Müşaviri

Vergilerin dayandığı ekonomik, sosyal hatta kültürel platformun hayli oynak olması, ülkeden ülkeye değişik bir nitelik arzetmesi, hem vergi kanunlarında hem de bu kanunların uygulanmasında kendine göre bürokratik bir düzen yaratacağı tabiidir. Belki ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerde anılan platform yerleşmiş ve uzun süreler kalıcı olduğu için bürokrasi spesifik olarak göze batan bir konu olmaktan çıkabilir, yakınmalar daha azdır. Buna karşı, gelişme halinde olan ülkelerde bürokrasi daha geniş boyutlara erişir. Bu ülkelerde vergiler geliştikçe, bir bakıma adapte edildikçe artan bürokrasi, eski geleneklere bağlı halk topluluklarının yakınmalarına sebep olur.

Gelişmiş ülkelerde bile verginin bir musibet «Kalamitaet» olduğu söylenir. Hatta aşırı vergilendirme formaliteleri sebebiyle, «Vatandaş beşikten tenesüre kadar formüller doldurur. «Von der Wiege bis zur Bahre, schreibt der SCHWİZER Formülare» şeklinde tekerlemeler de söylenir ama yine de kültür birikimlerinin yarattığı toleransla bürokrasinin sineye çekildiği görülür. Hemen ifade edelim ki, Türkiye'de vergilerin ağırlığı ve çeşitliliğinden ziyade formalite güçlüklerinden yakınılır. Hani, yükümlü defter tutmasa da kendisinden belirli bir vergi alınsa.

Gerçekte, ülkesine göre böylesine ayrıntılı bir görünüm olduğu için bürokrasiyi bilimsel bir temele oturtmak, kitap karıştırıp da bir sentez yapmak mümkün değil. Vergi konusu açısından yapılan araştırma ve eleştirmeler daha ziyade yazılı metin-

ler üzerinde cereyan eder. Bürokrasi ise bir bakıma insan gücünün, çalışma temposunun, bilgi ve yeteneğin, genel yönetim kurallarının ve geleneklerinin yarattığı bir konudur.

Ünlü bir yapıtı ele alalım : Handbuch der Finanzwissenschaft. Bu ünlü külliyatta, kısaca, vergi tekniğinden, vergilerin çeşidinden, tarihçesinden ve çeşitli ülkelerin vergi sisteminden söz edilir, ama uygulamaların gereksinimlerinden bahsedilmez.

Literatürde vergi politikası yüksek düzeyde ele alınmış, politikanın bu yönü bilimsel açıdan incelenmiştir. Kaldı ki vergilerde uluslararası bir entegrasyona gidildiği bir dönemde vergi statüleri açısından ileri sürülen öğütler yeterli değildir. Bürokratik düzenin ıslâhını hedef tutan etüd ve yardımlara da gereksinme vardır. Özellikle gelişme halindeki ülkelerde.

Şu hale göre bürokrasinin bilimsel yönü sadece bir ayırım yapmaktan ibaret kalıyor. O da materyel ve formel vergi hukuku açısından. Bilindiği gibi bürokrasi doğrudan doğruya formel vergi hukukunu ilgilendiren bir konudur. Bu bölüm birbirine benzer kurallara bağlı kalmış olsa bile yine de her ülke kendi koşullarına paralel bir bürokratik düzen yaratmıştır. Bu görünüşte tarihsel gelişmenin, geleneklerin, ve genel yönetim hukukunun payı büyüktür. Bu itibarla konuşmacınız da zorunlu olarak kendi ülkesinin bürokratik düzenine eğilecek ve madalyonun her iki yüzünü de gördüğü için elinden geldiğince bu düzenin ayrıntılarını belirtmeye çalışacaktır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, vergi ile ilgili hukuku, materyel ve formel olarak iki bölüme ayırmak mümkündür. Malî yükümlülük ihdas eden vergi kanunları birinci bölüme girer. Vergilerin realize edilmesi ve sonunda hazineye mal edilmesi ile ilgili kuralları kapsayan kanunlar ise formel vergi hukuku içinde yer alır. Vergi bürokrasisi dediğimiz mekanizma işte bu alanda hükmünü icra eder.

Hemen ilâve etmek gerekir ki Türkiye, vergi yönetimi ve bürokrasisi açısından kolaylık sağlayan bu sisteme ancak 1950 vergi reformu ile kavuşabilmiştir. Bu tarihe kadar her iki grubun aynı kanun çerçevesi içinde yer aldığı görülür. Verginin konusu, yükümlüsü, dönemi, matrahı, tahsil formaliteleri, ceza uygulamaları, değerlendirme hatta itiraz prosedürü aynı kanunun malı sayılmıştır. 1950 vergi reformunun yalnız çağdaş vergicilik açısından değil, böylece formel vergi hukuku açısından da gerçekçi olduğunu kabul etmek gerekir.

Türkiye'de vergi bürokrasisini yaratan yasal nedenlerden birini şimdiden belirtmek için şu nokta üzerinde durmak gerekir : Formel vergi hukukunu ilgilendiren kanunlarda, tecrübesizlik ve bir bakıma da, sadece günün ekonomik koşullarına paralel tedbirlere ve yöntemlere öncelik tanıma gayreti, sonraki dönemlerde ortaya çıkan uygulama problemlerinin çözümünü zorlaştırmıştır. Bunu bir eleştirme olarak ileri sürmenin yersiz olduğu kanısındayım. Türkiye hangi koşullar altında olursa olsun bir reform yapmak zorunda idi. Bir an önce gerçekleştirmek gayreti pek tabiidir ki bazı eksikliklere neden olmuştur. Bu itibarla, bir başlangıç için bu görünüm normal sayılabilir.

Ancak daha sonraki yıllarda bu ayırım ilkesine gölge düşürülmüş olması vergiciliğimizde bürokrasinin gelişmesine sebep olmuştur. Gerçekten yürürlüğe konulan son vergi kanunlarında yeniden formel vergi hukukunun usul hükümleri konularına yer verilmeğe başlanmıştır. Biraz da işin kolayına gidilmiş, belli başlı vergi kanunlarında değişiklik yapılmaktansa Finansman Kanunu gibi paket kanunlara yer verilmiştir. Diğer memleketlerde olduğu gibi vergi kanunları parlamentolardan çok güç geçer. Belki de bu yöntemin sebebi budur.

Denilecek şudur ki : Yükümlülüğü başka bir kanunda, usul ile ilgili maddeleri başka bir kanunda aramaya alıştıran bir yükümlünün bu yöntem değişikliği karşısında bir hayli bocalayacağı muhakkaktır. Bu yöntem şüphesiz uygulamada da bir hayli zaman kaybettirir.

Yukarıda da belirtildiği gibi vergi bürokrasisinin etken olduğu asıl alan şu hale göre Formel Vergi Hukuku bölümüdür. Bürokrasiden söz ederken önce yurdumuzda bu mekanizmanın hangi ajanlar tarafından yürütüldüğünü belirtmekte fayda vardır.

Kamu Hukuku açısından bir değerlendirme yapılırsa, formel=usuli uygulamaları yürüten ve böylece bürokratik düzen içinde yer alan ajanların (parafiskalite uygulamaları dışında) Türkiye'de :

- | | |
|------------------|----------|
| a) Devlet | |
| b) Mahalli idare | 67 adet |
| c) Belediye | 1.688 » |
| d) Köy | 35.096 » |

den ibaret olduğu görülür (1976 durumu).

Bunların, koyu merkeziyetçi bir yönetime bağlı olmak üzere hepsinin, az ve yetersiz de olsa, kendilerine tahsis edilmiş gelir kaynakları vardır ve bunların realize edilmesi ile ayrı ayrı meşgul olurlar. Bürokratik bir engel olarak yükümlü bu otoritelerle ayrı ayrı meşgul olduktan başka bir de karşısına özellikle taşınmaz mal devir ve temliklerinde Vakıf İdaresi çıkar.

Kamu idarelerinin arasında hisedilmeyecek şekilde bir fiskal denge sistemi kurulmuştur. Bu vergi otoritelerine Devlet, kendisine tahsis edilmiş vergi hâsılatının bir kısmını devretmek suretiyle yardım eder. Vergi mükellefi bu otoriteler arasında mekik dokurken, malî tevzin sisteminin, siyasal gücün bir aracı olarak kullanıldığı görülür.

Bu vergi otoritelerinin yarattığı bürokratik düzen üzerinde daha fazla durmadan bir sınırlandırma yapmak gerekirse, vergi konusunu devlet kapsamı içinde ele almak kanımca yeterlidir.

Geniş kapsamlı bir deyim kullanmak lâzım gelirse : Formel vergi hukuku uygulamalarını MALİ YÖNETİM adı altında toplamak mümkündür. Ancak Türkiye'de, gümrük ile ilgili devlet alımları hariç, millî emlak, hazine muameleleri, döviz işlemleri, dış malî ilişkiler, bütçe problemleri, kamusal giderler de bu yönetimin içine girer.

Oysa konumuzun bu bölümlerle bir ilişkisi yoktur. Vergi bürokrasisini ve çağdaşlaşma yöntemlerini daha dar kapsamlı Vergi Yönetimi (Steuerverwaltung) çatısı altında incelemek daha doğrudur.

Bu organizasyonu klasik ölçüleri içinde :

Üst vergi idaresi

Vergi salma yetkisine sahip vergi daireleri

Değerleme komisyonları

Vergi yargı organları

İnceleme grupları

Vergi tahsil ajanları

gibi bölümlere ayırmak mümkündür. Ayırım şüphesiz tamamıyla teoriktir. Çeşitli ülkelerde gruplardan bazısı özgür, bazısı diğerinin içindedir. Muhakkak teorik veya denenmiş yöntemlerin örnek alınmasına lüzum yoktur. Personel, araç ve gereç imkânlarına göre, işlere hız kazandıracak ve bıktırıcı işlemleri yok edecek bir yerleştirme düşünülmelidir. Bürokratik yol ancak bu suretle kısaltılabilir.

Türkiye'de bu düzen nasıl işliyor? Bu sorunun cevabını vermeden önce tüm vergi idaresinin yasal açıdan hangi düzeyde bulunduğunu belirtelim.

Vergi yönetimi bugün Türkiye'de vergi konusunu kapsayan 498 kanun ve 1024 kararname, talimatname, nizamname, anlaşma, tebliğ, tüzük hakkında yorum ve uygulama yapmaktır. Pek tabiidir ki bu kanun ve yasal belgelerin hepsi müstakil bir nitelik taşımaz. Birçoğu birbirini tamamlar. Ama ne de olsa uygulama ve yorumda ağırlıkları vardır ve zaman kaybına sebep olurlar. Daha gerçekçi olmak için, Genel Bütçeye bağlı ana vergi kanunlarının 21'den ibaret olduğunu söyleyelim. Teknik açıdan biraz daha detaya inersek bu sayı 33'e çıkar.

Siyasal çalışma gündeminin değer ve şümülü açısından karşılaştırma olanağı sağlamak için bir ölçü daha verelim :

1973 - 1977. son yasama döneminde (değişiklik yasaları da dahil) vergi kapsamlı kanunların adedi sadece 12'den ibaret kalmış buna mukabil aynı dönemde vergi uygulaması ile ilgili 491 kararname, anlaşma, yönetmelik vesaire yürürlüğe konmuştur.

Rakamlara değinmemizin sebebi, vergi kanunlarının uygulanması açısından zaman zaman eleştirdiğimiz vergi idaresinin nasıl bir güçlük içinde bulunduğunu belirtmek içindir. Uygulama ve özellikle yorum yaparken bu organizasyon ayrıntılı ve o nispette güç bir çalışma düzeni içinde olduğu için, sorumluluk duygusu ile hareket ederek çoğu problemleri hazine çıkarına göre değerlendirir. Bu tutum kanaatimce gayet normaldir.

Diğer taraftan, aşağıda belirtildiği gibi, devamlı bir memur değişimi, tecrübe ve uzun çalışma süresi ile edinilmesi mümkün müktesep bilgilerin birikimini engellemektedir. Yasal belgelerimizin geçmişteki uygulama düzenini yeni görevlilere öğretmek başlı başına bir konu olmaktadır. Memurların yetiştirilmesi için bol yayın yapılması şüphesiz çaredir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın çeşitli umum müdürlükleri arasında yeterli bir koordinasyon kurulmasına da itina gösterilmelidir (D. Ç. M. hesapları).

Bürokrasiyi geliştiren bu yasal kaynaklara kısaca değindikten sonra biz yine Türkiye'deki vergi yönetimine dönerek bürokrasinin gelişmesine organizasyon açısından değinelim.

Vergi işlemlerinin santralize edildiği yer, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü'dür. Taşrada ise bu işlemler defterdarlık, vergi daireleri, malmüdürlükleri, vergi itiraz komisyon-

VERGİ BÜROKRASİSİ

ları (Temyiz Ko., Danıştay), takdir komisyonları, inceleme grupları ve tahsil ajanları tarafından yürütülür.

Ne kadar ayrı statülere bağlı kalsalar, ve her grup kendinin ne kadar özgür faaliyette bulunduğu zehabına kapılsa da vergilendirme işlemleri bu gruplara düşen pay açısından bir bütündür. Bununla beraber bu grupların hepsi, ortada anonim bir amaç olmasına rağmen, ayrı ayrı çalışma temayülündedir. Çağdaş ve başka ülkelerde uygulanan geniş kapsamlı bir koordinasyona Türkiye henüz erişememiştir. Daha basite irca etmek gerekirse : Örneğin inceleme grupları çoğu raporlarını düzenledikten, tahakkuk servisleri kayıtlarını tahsil servislerine intikal ettirdikten, kaza mercileri anlaşmazlık dokümanlarını kabul ettikten sonra adeta fonksiyonları sona ermişcesine koordinasyon ve hızlandırma yöntemini ihmal etmek zorunda kalmaktadırlar.

Vergi yönetiminde rol alan başlıca ajanları, görev sınırları ve kuruluşlarını da göz önünde tutarak ele aldığımız takdirde, bunların aşırı bürokrasiye müncer olan davranışlarının hangi temellere dayandığını görmek mümkün olur.

VERGİ DAİRELERİ

Türkiye'de çağdaş anlamda vergi daireleri, 1950 yılında büyük vergi reformu sırasında kurulmuştur. Başlangıçta bu dairelerin tıpkı bir tümen gibi faaliyette bulunacakları düşünülmüş idi. Nasıl tümen bir savaş görevini başlı başına yürütmek yeteneğine sahip ise, vergi ile ilgili işlemleri, vergi dairesinin, kendi bünyesinde gerçekleştirebileceği varsayımı ile işe başlanmıştır. Bugün özellikle büyük şehirlerimizdeki vergi dairelerinin eriştiği nokta gerçekten düşündürücüdür. Şimdi gelin, vergi bürokrasisi ve çağdaşlaşma konusunu vergi dairesi düzeyinde ele alalım.

Bu dairelerin iş envanteri hangi düzeydedir?

Toplam olarak realize edebildikleri vergi gelirleri :

| Yıl | Tutar (1000 lira) | |
|------|-------------------|------------|
| 1950 | 1.242.185 | (tahsilât) |
| 1975 | 94.076.146 | » |
| 1976 | 126.095.000 | » |
| 1977 | 171.700.000 | (yaklaşık) |

liradan ibarettir. Bu arada önem ve formalite bakımından ağırlık teşkil eden Gelir Vergisinin 1975 yılında 33.238.000.000 liradan ibaret olduğunu kaydedelim.

Şu noktayı belirtmek gerekir ki : İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Bursa, Mersin, Trabzon gibi kesif illerdeki vergi dairelerini diğer şehirlerdekilere ayırmak gerekir. Vergiler açısından gerçekleştirme payı, bu dairelerde diğerleriyle mukayese edilemeyecek kadar yüksektir. Pek tabiidir ki, bu ağırlık bürokratik düzen bakımından da geçerlidir. Bu bölgeler dışında kalan vergi yönetimi, bugünkü ölçülere göre, bürokrasi açısından, henüz hissedilmese bile, yavaş yavaş problem yaratacak duruma gelmek üzere dirler. Bilindiği gibi yurdumuzun geri kalmış bölgelerine ekonomik tedbirler açısından bir öncelik tanıma gayreti var. Bu bölgelerdeki tesislerin adedi hızla artmaktadır. Buna paralel olarak malî idareyi de güçlendirmek gerekecektir. Zira kısa bir süre sonra bu ufak vergi ajanlarının da bürokrasi yaratan bir unsur haline geleceklerini belirtmek bir kehanet sayılmaz. Demek oluyor ki bürokrasinin asıl kümelendiği yer büyük tip vergi daireleridir. Bunlardan örneğin İstanbul ilini ele alırsak problemi daha somut olarak değerlendirmek mümkün olacaktır (1975).

| Vergi Tahakkuku | Vergi Tahsilâtı | Realizasyon Oranı |
|-----------------|-----------------|-------------------|
| 33.546.405.000 | 28.433.339.000 | % 84,8 |

Tahakkuk ve tahsilât arasındaki açıklık % 15,2

| | Genel olarak | | Oran |
|------------------------------|--------------|-------------|------|
| | Türkiye'de | İstanbul'da | |
| Beyanname yükümlü | 872.174 | 254.318 | % 29 |
| Muhtasar Beyanname | 2.821.694 | 443.541 | % 16 |
| Götürü yükümlüleri | 562.624 | 95.088 | % 17 |
| Gider vergisi yükümlüleri | 10.364 | 3.317 | % 32 |
| Emlâk vergisi yükümlüleri | 8.874.805 | 999.950 | % 12 |
| Kurumlar vergisi yükümlüleri | 11.101 | 5.439 | % 49 |

Bu sonuca göre, diğer vergi çeşitleri hariç, İstanbul vergi daireleri 1.801.653 yükümlünün vergi işlemlerini realize etmek durumundadır. Bundan ne sonuç çıkar?

VERGİ BÜROKRASİSİ

İstanbul vergi idaresinde çalışan memurların sayısı 5.260'dan ibarettir. Diğer vergileri de göz önünde tutarsak yaklaşık 5.000 yükümlüye bir memur düşer. Bu memurların hiç bir çağdaş araç ve gereç kullanmadan bu kadar yükü kaldıracabilecek durumda olup olmadıkları, veya vergi problemlerini hangi ölçüde başaraabilecekleri, bir sorun halinde önümüzdedir.

Durumu, vergi işlemlerinde rol alan diğer mercileri de göz önünde tutarak değerlendirmek mümkündür :

| | 1950 | 1977 |
|---------------------|------|------|
| Vergi dairesi | 11 | 23 |
| Emlâk vergi dairesi | — | 11 |
| İtiraz Komisyonu | 3 | 9 |
| Takdir Komisyonu | 4 | 8 |
| Malmüdürlüğü | 17 | 17 |

Tablodan da anlaşılacağı üzere gerek vergi daireleri gerek diğer organlarda devamlı bir artış vardır. Bu tablo bürokratik gelişmenin hızını gösterir. Demek ki uygulama formalitelerini basitleştirmek, toplum düzeyine uygun yasal tedbirler almak, çağdaş araç ve gereçlere ve eğitime önem vermek yerine, ajan adedi ni artırmak suretiyle çare aramak yoluna gidiliyor.

Bilimsel ifadeyle sadece materyel vergi hukukumuzu geliştiriyor, formel kısmı ihmal ediyoruz. Çağdaşlaşma isteniyorsa, her ikisine de eşit önem vermek, ve herhalde somut vergi açısından batı dünyasını izlerken onların yönetim açısından da gelişmelerini benimsemek gerekir.

İş envanteri ve potansiyeli bakımından yukardaki bilgileri verdikten sonra şimdi de gerek bu daireleri gerek yükümlüleri bunaltan düzenin hangi bürokratik kaynaklardan oluştuğunu görelim.

Bürokrasinin artmasına neden olan kaynaklar şu şekilde sıralanabilir :

- Personel politikası
- Yasal nedenler
- Uygulama düzeni
- Araç ve gereç gereksinimleri

a) *Personel Politikası :*

Türkiye'de vergi konusu ile uğraşan memurlar, bazı istisnalar dışında özel bir personel rejimine tabi tutulmamışlardır. Son 30 yıl içinde zaman zaman denenen özel ücret rejimi, tazyik karşısında diğer devlet memurlarına da teşmil edilmiştir. Sorumluluğu çok, nimeti az, veya hiç olmazsa eşit bir faaliyet sahası olduğu için, devamlı ve o nispette de malî idare için tehlikeli olan bir değişim meydana gelmiştir. Maliye memuru halen de başka faaliyet alanlarına göç etmektedir.

İstanbul Defterdarlığı'nda 5260 memurun çalıştığına işaret etmiştik. Bu memurlardan yaklaşık % 50'si devamlı olarak başka devlet dairelerine ya da özel sektöre göç etmektedir. 1973 - 1976 döneminde 3034 adet yeni memur alınmış, ancak bunun 1321'i aynı süre içinde idareden ayrılmıştır. Bu durum belki Türkiye'nin ekonomik açıdan gelişmesine delil teşkil ettiği için hoş karşılanacaktır. Oysa vergi problemleri gibi birikmiş bilgi, uzmanlık ve tecrübe isteyen bir mesleğin gedikli meura ihtiyacı vardır. En azından, idarî mekanizma zamanla hafızasını kaybeder. Bunun sonucu ne olur? Yükümlü, vergi dairesinde gerekli ilgiyi göremez, çeşitli yorumlarla karşılaşır, ya da işlemler bir kişinin veya bir makamın üzerine toplanır. Şu halde mümkün olduğu kadar gedikli memur istihdamını sağlayacak önlemler almak lâzımdır. Yükümlü ile yakın ilişki, onu gereğince tanımak ancak böyle bir memur tipinin işidir. Bugünkü gereksinmeye göre problem bir motivasyon işi olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu arada eğitim sorununa da değinelim. Bu konu geniş anlamda ele alınmalıdır. Hem memurların hem de mükelleflerin eğitimini sağlayacak seksiyonların vergi dairelerinde kurulmasında zorunluk vardır. Muhasebesi, organizasyonu düzgün ve yeterli yükümlüler, malî idare için bir problem teşkil etmez. Aslolan belirli bir sosyo-ekonomik düzeye erişmemiş mükelleflere yol yordam göstermektir. Her mükellefin peşine bir malî müşavir takması mümkün değildir. Yol yordam ise vergi dairelerine slogan asmak suretiyle sağlanamaz.

b) *Yasal Nedenler :*

Vergi dairesi, genel tanımlamaya göre mükellefi saptayan, vergi tarh ve tahakkuk ettiren ve tahsil eden ajandır. Ancak ver-

gi işlemlerinin ayrıntıları da bu faaliyetlerin kapsamına girdiği halde, vergi dairesi bu görevleri yerine getiremez. Ya alışageldiği için, ya da yasal düzen buna imkân vermediği için. Örneğin :

- Genel olarak uzlaşma yapamaz,
- Açılmasında fayda umulmayan davaları işlemekten kaldıramaz,
- Genel olarak tecil ve taksitlendirme yapamaz,
- Ceza tespit yetkisi yoktur,
- Görüş beyan edemez veya yorum yapamaz,
- Takdir yapamaz,
- Memur atama veya değiştirme yetkisi yoktur.

Vergi daireleri bu yetkileri daha üst (Defterdarlık - Maliye Bakanlığı) mercilerin yardımı ile kullanabilirler. Hal böyle olunca yükümlü - vergi daireleri ilişkilerinde yeni bir kademe ortaya çıkar, işler uzar. Oysa tarihsel bir mantaliteye dayanan bu geleneksel bürokrasiden, diğer bir deyimle aşırı merkezîyetçilikten kurtulmak, işlere hız kazandırmak yolu denenmelidir. Yönetimde merkezîyetçilik olabilir ama uygulamada yetki vermek, başlıca çözüm yoludur.

Vergi kanunlarındaki mükerrerliklere, birinin vergi dışı bıraktığı konuların diğerleri tarafından kapsandığına, lüzumsuz formalitelerin varlığına, uygulanması mümkün olmayan maddelere, burada sadece yasama düzeninin yarattığı bürokratik engeller olarak değinmekle yetiniyoruz (Emlâk Vergisi K., Gelir Vergisi K., Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi K. hatta Spor Toto Vergisi K.). Zira bu konular bundan önceki sayın konuşmacılar tarafından kısmen ele alınmıştır. Bürokrasinin kaynağı olan bu aksaklıklar ayrı bir araştırmanın son derece bol malzemesini teşkil ederler.

Bununla beraber bir uygulamaya temas etmeden geçemeyeceğim. Vergi ve gümrük bağışlıkları, vergi iadeleri her ülkede uygulanan yöntemlerdir. Adına da hiç bir zaman teşvik tedbiri denmez. Hepsi olağan ekonomik paket tedbirlerden ibarettir. Türkiye'de ise teşvik önlemleri diye bir deyim arkasından, müteşebbisler arasında çoğu ayrıcalık yaratan muazzam bir bürokrasiyi de birlikte getiriyoruz. Teşvik ikinci planda kalıyor. Vergi kaybı endişesi uygulamaya paralel olarak geliyor. Bu yüzden müteşebbisler yatırımdan da ihracattan da vazgeçecek durumda kalı-

yorlar. Ya da belirli avantajları sağlayan kimseler bunları amaç dışında değerlendirmek imkânını buluyorlar. İyi niyetle alınmış teşvik tedbirleri böylece bürokratik düzen içinde eriyip gidiyor. Bunun çaresi elbette vardır. Tedbirler basitleştirilebilir. Vergi kaybindan endişe ediliyorsa kontrol mekanizması daha da güçlendirilebilir. İşi başından sonuna kadar izleyecek ayrı ekipman çalıştırılabilir. Çeşitli merciler arasında koordinasyon kurulabilir.

Bürokratik engelleri yoğunlaştıran yasal bir belge de İller İdaresi Kanunudur. Vergilendirme ile ilgili il ve merkezî devlet ilişkilerinin hemen hepsinde bu kanun araya girer. İşlemlerde en büyük mülkî amirin vizesi şarttır. Artık son derece ihtisaslaşmış bulunan vergi işlemlerinde hiç olmazsa vilâyetin bürokratik müdahalesi giderilmelidir. Vilâyet, sadece yardım ve dayanışma açısından söz sahibi olmalıdır. Hemen ilâve edeyim ki; böylesine bir merkezîyetçiliğin bugünkü görünümü, gerekli vizelerin maiyet memurları tarafından yapılması şeklindedir. Bu itibarla hiç olmazsa defterdarlıkların Maliye Bakanlığı ile doğrudan doğruya ilişki kurması sağlanmalıdır.

c) Uygulama Düzeni :

1) Yetki :

Yukarıda vergi dairelerinin yetkisi dışında bulunan faaliyetlerden söz edilmiştir. Belki başlangıçta, 1950 ve onu izleyen yıllarda uygulama eşitliğini sağlamak için mükellefe bilgi verme görevinin tek bir merci tarafından yerine getirilmesi mantıklı bir yol sayılabilir. Yeterli tecrübeler edindikten sonra vergi dairelerinin bu açıdan yetkilerini genişletmekte bir sakınca olmaması gerekir. Bunun da ötesinde bölgesel toplantılar (örneğin defterdarlık düzeyinde) yapılarak çözüm yolları tespit edilebilir. Bir örnek verelim : Vergi daireleri, düzeltme ve vergi iadesi konusunda evvelce başlı başına hareket etmek yetkisine sahip değillerdi. Halen bu yetki kendilerine verilmiştir. Bu suretle yükümlü daha kısa yoldan vergi iadelerini gerçekleştirmek imkânını bulmuştur. Şüphesiz yetki, sorumluluk hissini geliştirir. Sorumluluk duygusu altında kalan idare, titizlik gösterir.

2) Uzlaşma :

Bu açıdan da vergi dairelerinin yetkisini genişletmekte fayda vardır. Hatta bu yetki uzlaşma elemanlarına, vergi kaza merci-

lerine de verilmelidir. Şayet devamlı olarak artan yükümlü adedine paralel bir seyir izleyen anlaşmazlıkları itiraz mercilerinin adedini artırarak karşılamak istemiyorsak, ki bu prosedür nihai bir çözüm yolu olmaktan uzaktır, uzlaşmaya önem vermeliyiz.

3) Yoklama :

Bu konunun bürokrasi ile dolaylı bir ilgisi vardır. Dengesiz vergi yükünün ana kaynaklarından biridir yoklama. Türkiye'de vergi yükü dolayısıyla yapılan yakınmaların çoğu, vergi mükellefinin tam anlamı ile kavranmamış olmasından ileri gelmektedir. Vergi ödeyen, elbette ödemeyen yanında, rekabet koşullarına paralel olarak zor durumda kalır ve yakınır. Bir hatırlatma yapalım. Yurdumuzda biz çoğu eski devlet geleneklerimizi uygulamakta ısrarlıyız. Uzun süren Osmanlı egemenliğinde de aynı aşırı merkezîyetçilik görülür. Eski arşivleri karıştırırsak, bir daireye, örneğin Müze-i Humayûn'a bir mangal veya vitrin almak için dahi ferman çıkarıldığını görürüz. Bu uygulamayı aynen muhafaza edelim demiyorum ama aynı dönemde tatbik edilen güzel örnekleri tamamiyle unutmmuşuz. Başbakanlık arşivlerini karıştırırsak, tertemiz, kaliteli kâğıtlara el yazısı ile ve çok iyi bir mürekkeple yazılmış, ana liste diyebileceğimiz belgelere rastlamak mümkündür. Muhtar, mahallesindeki ticaretle meşgul kimselerin, eski deyimi ile esamisini, iştigal konularını, adreslerini, hatta rütbe, din ve mezheplerine varıncaya kadar zamanın vergi idaresine bildirmiştir.

Bu hatırlatmadan sonra yoklama konusuna değinmek istiyorum. Yoklama yapmak bürokratik düzen içinde yasal kurallara bağlanmıştır. Ama hiç bir zaman realize etmek imkânını bulamamışızdır. Bu söz her vergi hakkında söylenebilir. Hiç bir zaman kapı kapı dolaşmakla yoklama yapılamaz. Bundan sonra da yapılamayacaktır. Bu aksaklık büyük vergi kayıplarının ana sebebidir. Mükellefle vergi dairesinin ilişkilerini kurmak için muhakkak bir aracıya ihtiyacımız vardır.

Kanımcı yoklama, mahalle muhtarları ile kurulacak bir koordinasyonla sağlanabilir. Ana liste usulü birçok ülkelerde uygulanan bir sistemdir. Nihayet Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulanabildiğine göre, çağdaş bir ölçü içinde bugün de tatbik edilebilir. Hele muhtarlara maaş bağladığımız düşünülürse.

4) Takdir İşlemleri :

Takdir her vergi kanununun bir gereksinmesidir. Ancak vergi oranı ve yasal verilere göre saptanan vergi matrahına, makul ölçüleri aşacak derecede etken olursa, kanımca Anayasa'ya aykırı bir nitelik kazanır. Bir taraftan vergi nispetini ve vergi matrahını saptayan hükümler sevk ediyor, mükellefe katlanabileceği vergi yükü hakkında bağlayıcı ön bilgiler veriyor, diğer taraftan tek taraflı idarî takdir yaparak sonuçta kanunla saptanmış yükümlülük sınırlarını alabildiğine genişletiyoruz. Ayrıca ilgiliyi cezalandırıyoruz da. Veraset Vergisi, Emlâk Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'nde olduğu gibi. Bu uygulama yasal bir tuzak halini almak üzeredir (Paragraphenfucherei). Bürokratik görünüş açısından iş bununla da bitmez. Her olay takdiri gerektirdiğinden, işlemler aylarca sürer. İlgili hareket kabiliyetini kaybeder. Yapacağı iş yasal tuzaklara karşı önlemler almaktır. Tıpkı Hamurabi Kanunlarına karşı alınan önlemler gibi. Bir Anayasa hükmünü ruhu ve lâfzı ile uygulayabilmek için vergi kanunlarında takdir işlemlerine mümkün olduğu kadar az yer vermeğe çalışılmalıdır. Her halde yükümlü ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmeli ve takdir tuzağından kurtarılmalıdır. Yükümlülüğün sınırını önceden kanunla saptamak bir Anayasa kuralı değil midir?

Takdir komisyonlarının türlerinin bile bürokratik bir düzen yarattığı söylenebilir. Çeşitli kanunlar açısından bugün illerimizde üç ayrı takdir komisyonu faaliyette bulunmaktadır.

Vergi kanunlarına göre,

İller İdaresi Kanununa göre,

Kamu Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre.

Fonksiyonları aynı olduğuna göre bu komisyonları bir çatı altında toplamak acaba mümkün değil midir?

5) Ceza Uygulamaları :

Vergi cezalarında gerçekçilik yerine katı yasal yöntemlere yer verilmiştir. Bu sebepten anlaşmazlıklar büyük boyutlara varmakta ve mükellefler, cezaları izleyen hacizler yüzünden, çok müşkül durumlara düşmektedirler. Cezaların katılığı ve aşırılığı o kadar aşıkardır ki, aşağı yukarı her beş yılda bir af kanunu çıkarmak lüzumu hisedilmektedir. Başlangıçta formel vergi huku-

kumuzda yeri olmayan uzlaşma, otomatik indirim, pişmanlık gibi müesseselerin sonradan kanunlarımızda yer alması boşuna değildir. Her halde yasama gücü de sertliğin farkına varmış olmalı ki, yumuşaklığa doğru bir adım atmak lüzumunu hissetmiştir. Ancak bu müesseseleri uygulama alanında daha da geliştirmekte fayda vardır. Bugün dahi bunu yeni bir yasa düzeni olmadan yapmak imkânı vardır. Hele uzlaşma müessesesi de iyi işler ve yukarıda belirtildiği gibi genişletilirse, duruma yasal bir nitelik de verilmiş olur.

Örneğin karşılaşılan birçok olayda, inceleme elemanları bile yükümlünün sırf bir yorum veya yeni bir uygulama sebebi ile yanılabilceğini kabul ettiği halde, yasal nedenlerden ötürü ilgiliyi kaçakçı durumuna düşürmek mecburiyetinde kalmaktadır. Böyle bir maksadın olmadığını, mükellef ancak kaza mercilerinde ispat edebilir. Ama bu çok uzun bir yoldur. Niçin kısıtı varken uzununa sapalım? Vergi işlemlerinde cezaî müeyyide açısından yumuşak bir uygulama, mükellef tarafından üstlenilebilecek bazı fedakârlıkları beraber getirir. Fazla zaman kaybetmektense portesi sınırlı cezayı ödeyip ileride muhtemelen kazanılması mümkün bir davadan vazgeçebilir.

Şükranla karşılamak gerekir ki, yüksek kademe inceleme elemanlarının çoğu bu gerçeği teslim etmekte ve kastın mevcut olmadığını, sadece vergi ziyayı açısından işlem yapılması yolunda kanaatlarını belirtmektedirler. Şimdilik uzlaşma yapmak yetkileri dahilinde olmadığı için, bu kadarı da ileriye atılmış bir adım sayılabilir. Ancak bu yöntem şumullendirilmeli ve alt kademe inceleme elemanları tarafından da uygulanması sağlanmalıdır. Her halde kusur avcılığında vazgeçilmelidir. Vergicilikte esas ceza değil verginin gerçekleştirilmesidir.

6) İhtiyatî Haciz İşlemleri :

Kaçakçılık da dahil, sadece ceza ile yetinilse bir diyecek yok. Bilindiği üzere ceza ve ikmalen salınan vergiler bir takım hacizleri davet eder ve mükellefin bütün hareket kabiliyetini ve çalışma düzenini yok edecek bir düzeye erişir. Hikâyesi şöyle : Birinci kademe ihtilâf mercileri kararları ile vergi, ikinci kademe kararlarıyla da ceza tahakkukları yapılır ve algıların tahsili cihetine gidilir. İtiraz ve temyiz komisyonlarının mükellef çıkarına verdikleri kararlarda hacizlerin her türü son safhaya kadar devam eder.

Yani Danıştay kararına değin, bütün varlıklar ipotek altında bulundurulur. Oysa yasal bir zorunluk yoktur. Ortada kazaî bir vize olduğuna göre, veya eski deyimini ile mükellef bera-i zimmet ettiğine göre, hacizlerin kaldırılması gereklidir. Herhalde bu bürokratik uygulamaya son vermek lâzımdır. Biz bu şekilde hareket etmekle acaba itiraz komisyonlarına güvencemiz olmadığını belirtmiş olmuyor muyuz?

7) Servisler Arası Koordinasyon :

Vergi yönetim kademeleri arasındaki koordinasyon noksanı bir tarafa, diğer hizmet servisleri arasındaki bağlantı ve ilişki oldukça zayıftır. Kanunlarımızda kolaylaştırıcı birçok yöntemler vardır ama, bunların çoğunu istediğimiz düzeyde uygulayamıyoruz. Öyle ki, her servis kendi asli sorumluluğu çerçevesinde iş görüyor. Koordine kamu hizmeti ikinci planda kalıyor. Bunların başında PTT ve banka hizmetleri gelmektedir. Yasal kurallar mevcut olduğu halde, beyannamelerin ve vergilerin posta ve bankalar kanalı ile vergi dairelerine gönderilmesini hâlâ tam anlamı ile gerçekleştiremiyoruz. Hal böyle olunca, tevdi süresinin son günü vergi dairelerinde kümelenme oluyor, posta çekleri birbirine karışıyor. Bu yüzden gerek mükellefler, gerek vergi memurları, herhangi bir karışıklık olmaması için işleri şahsen yürütmek zorunda kalıyorlar. Artık geçmişe mal edilmesi gereken bir prosedür. Bir bakıma olanak dışı, hele yükümlü adedindeki artış düşünültürse. Sayılan bu işlerin hepsi aracı vasıtasıyla, posta ve bankalar kanalıyla yapılmalıdır. Biraz fedakârlık yapmak, gerek posta idaresini gerek bankaları motive etmek, kanımca bu problemin çözümü için yeterlidir.

d) Araç ve Gereç :

Problem vergi dairelerinin binalarından başlar. Bunları neden dolayı büyük şehirlerin ana caddelerine, en kalabalık ticaret merkezlerine, kesif bölgelere inşa eder dururuz? Tabii bu geleneklerin doğal bir sonucu. Vergi dairesi, ne de olsa bir devlet yapısıdır, görkemli ve şerefli yerlerde kurulmalıdır. Oysa birçoğu şehir trafiğini önemli ölçüde aksatır. Park yerleri yoktur. İkinci, üçüncü derecede önemli bölgelere kaymakta ve herhalde ileriye dönük vergi dairesi tiplerini şimdiden geliştirmekte fayda var-

dır. Diğer bir öneri de şu : «Vergi Dairesi» aslında fiktif bir deyim olmak lâzım gelir. Yeni her vergi türü için ille de bir daire açmaya lüzum yoktur. Bürokratik işlemlerin santralize olduğu yerlerde de vergilendirme yapılabilir. Bu suretle vatandaş çeşitli servislere başvurmadan kurtulmuş olur.

Bu açıdan gösterilen iyi niyetin yeterli olmadığını kim bilmez, uygulamaya geçilmesini kim istemez? Örneğin vergi dairelerinin gerçekten kuruluşları ve yerleşmelerinde çok olumlu projeler ileri sürüldü ama hepsi tasarı halinde kaldı. Kısmen tahsisatın, DPT dahil sayısız kademelerin vizesine bağlı tutulması, kısmen tapu dairelerinin, imar ve planlama bürolarının yarattığı bürokratik düzen, bu işi engellemiştir. Bunun sonucu olarak bugün kira ile tutulmuş elverişsiz binaları vergi dairesi olarak kullanıyoruz. Tabii bu hal gerek vergi memurları gerek mükellefler açısından türlü bürokratik problemler yaratıyor, servis düzeni bozuluyor.

Yüksek düzeydeki idarecilerin bir iyi niyeti de bilgisayarlar açısından gösterilmiştir. Büyük vergi reformu sırasında bile vergiciliğimizin geleceği düşünülmüş ve servislerin bilgisayarlarla donatımı için bir takım projeler yapılmıştır. Bununla beraber bu teşebbüsün sonu gelmediği gibi, kısa bir süre önce servise giren bir binanın inşasına «İstanbul Defterdarlığı ve Bilgisayar Merkezi» adı altında başlanmış, ama bu ikinci teşebbüs de akim kalmıştır. Bugün gerek vergi dairelerimizde gerek orta kademe yönetim merkezlerinde bütün formüller el ile doldurulmakta, hesaplar basit el makinelerinde yapılmaktadır. Şüphesiz bu durum mükellef için zaman kaybına sebep olur. Kaldı ki aynı nitelikte formüllerin doldurulması, vergi memuru için de bıktırıcı olmaktadır.

Bunun nedenini yine bürokrasi anlayışımızda aramak gerekir. Bu tip mekanik ve elektronik araçları kullanabilecek bir memur tipi geliştirmedikimiz gibi, ücret politikamızı da buna göre ayarlamak imkânını bulamadık. Oysa özel sektör müteşebbisi bu yola girmiş ise malî idarenin de buna paralel önlemler alması gerekir. Bilgisayarların ana malzemesini teşkil eden formüller ve basılı kâğıtlar açısından hemen hemen aynı gereksinmelerin mevcut olduğu görülmektedir. Mükellef bunları çok zor temin edebilmektedir. Zannediyorum ki idare de bu açıdan sıkıntı içindedir. Örneğin basılı kâğıtların ve formüllerlerin zamanında sağlana-

maması veya eksik sağlanması, kontrol ve verifikasyon işlerini aksatır.

Bürokrasi konusunda daha pek çok söz söylenebilir. Çok daha ayrıntılara girilebilir. Elbette gelişme halinde bulunan ülkemizde bürokrasinin dengeli bir hale getirilmesi ve bir bakıma çağdaştırılması için edinilen deneyler istikametinde gerekli önlemler alınacaktır. Yeter ki sadece vergi kanunlarını gelişmiş memleketlerdeki örnekleri izleyerek geliştirmek ya da adapte etmekle yetinmeyelim. Uygulamaya yararlı, onu kolaylaştırıcı önlemlere de yer verelim. Zira Friedrich Wilhelm I'in maliye bakanının dediği gibi «Büyük vergiler değil, vergileme ve uygulamadaki başarı önemlidir».

GENEL TARTIŞMA

Ertan Özdemir — Vergi idaresini diğer idarelerden ayrı olarak düşünmek mümkün değildir. Dolayısıyla bugün vergi idaresi belli bir biçimde çalışıyorsa, belli bir takım hizmetler yerine getiriyorsa, doğrudan doğruya vergi kanunlarıyla kendisine tanınmış olan görevlerin bir uygulamacısı ve tatbikçisi olarak bunları takipten öte geçememektedir. Bildiğiniz gibi vergi kanunlarında, ya da ilişkin kanunlarda değişiklik yapabilmek, bunları yürürlük safhasına koyabilmek yetkisi doğrudan doğruya yasamaya ait olmaktadır. Şunu özetle söylemek istiyorum ki, teknik seviyede hazırlanan her türlü yasalardan ancak kanunlaştıktan sonra tatbik imkânı mümkün olduğu için, oradan çıkmamış bir yasayı, yani Yasama Meclisi'nin onaylamadığı bir yasayı vergi idaresinin uygulaması diye birşey sözkonusu olamaz.

Sayın Başar, kanun ve külliyat konusunda verdikleri bilgilerle, bizde 498 kanunun ve 1024 kararname, tebliğ, yönetmelik vesairenin bulunduğu ifade ettiler, doğrudur. Fakat bir bakımdan da sevinilecek bir husustur bizim açımızdan. 1950'den 1977'ye kadar, yani 27 yıllık bir mazide, bu kadar geniş bir vergi külliyatına sahip olmak, ya da açıklayıcı bilgilerle donatılmış olmak, aslında bizim açımızdan öğrenülecek bir husustur. Gerçi kendisinin bize söylediği gibi, bunların belli bir külliyat halinde toplanması elbetteki bizim arzumuz ve isteğimizdir.

Bir başka husus, koordinasyon durumudur. Gerçekten Maliye Bakanlığının belli bölümleri arasında koordinasyon yetersizliği vardır. Fakat son zamanlarda, biraz sonra sayın Talât Saral zannediyorum bu konuya daha geniş değinecek, Maliye Bakanlığının çeşitli kuruluşları arasında büyük bir işbirliği ve koordinasyon sağlanmaya başlamıştır.

Ayrıca bu müstakilliyet kavramı içerisinde çeşitli kuruluşların bağımsız çalışma alışkanlığına kavuşturulmuş olduğunu sayın Başar, eğer yanlış algılamadıysam, ifade ettiler. Doğrudur. Ancak düzeltilmesine gerek duyduğum yanlış hususlar vardır. Örneğin, 250 bin liralık matrahı aşkın rapor-

TARTIŞMA

lar, gerek vergi idaresi, gerekse inceleme elemanları arasında takip edilmektedir. İtiraz, Temyiz ve Danıştay safhalarında, istedikleri takdirde uzlaş-tırma, istedikleri takdirde dinlenme talepleriyle birlikte çıkabilmektedirler. Kaldı ki biz vergi idaresi olarak bu tür yüksek matrahlı raporları yakından takip etmekteyiz.

Takdir - İtiraz - Uzlaşma Komisyonu ile Gelirler Genel Müdürlüğü ara-sında —ki vergi yönetimini sağlayan teşkilâttır— son yıllarda büyük bir ilişki kurulmuş vaziyettedir. Gerek yeni Takdir ve İtiraz Komisyonlarının açılması, bunlarda her türlü dökümantasyonun sağlanması ve gerekse ver-gi hukuku açısından ilişkilerin geliştirilmesi yönünde.

Çok haklı olarak sayın Başar, ücret rejimine değindi. Gerçekten ör-neğin İstanbul, İzmir ve Ankara gibi şehirlerdeki memur değişimi, yaban-cıların 'Turnover' dediği nisbet, yüzde 20'dir. Bu şu demektir: Ben her beş senede bir vergi idaresini yeniden kuruyorum demektir. Gerçekten ücret düzeninin getirdiği bu dışa itme, vergi idaresini güç çalışır hale getirmektedir. İki alternatif ortaya çıkmaktadır. Ya dışardan, kalifiye bir iş bula-mıyan eleman, veya idealist olan bir memur bize gelebilmektedir, ya da tahsil hayatında bulunan biri, tahsil hayatı süresini kapsamak için memur olarak bize gelebilmektedir. Ama şunu da ifade etmek isterim ki, son iki yılda, sürekli çalışmak üzere geldiklerini beyan eden üniversite mezunu adedimiz, eskiye oranla yaklaşık olarak yüzde 40 nisbetinde artmıştır.

Gelirler Genel Müdürlüğünün son zamanlarda en çok üzerinde durdu-ğu noktalardan bir tanesi de, gerçekten ağır ve sorumlu bir hizmet yürü-ten vergi idaresinde çalışan memurların, genel idare sınıfından çıkarılması ve bir malî idare sınıfı tesis edilerek başkalaştırılmış bir ücret rejimi içeri-sinde mütaâa edilmesinin arzulanmasıdır. Ancak yine sonuç, siyasî karar-lara dayalı kalmaktadır.

Memur eğitimi konusunda şunu söylemek isterim. Genellikle son beş senede memur eğitimi —hizmet içi eğitim diyoruz biz buna— çok yaygın-laştırılmıştır. Örneğin, kontrol memurlarının eğitimine, vergi dairesi mü-dürlerinin, müdür yardımcılarının ve şeflerinin, raportörlerin yetiştirilmeleri-ne büyük bir hız verilmiş ve maliye kursu bu sene 150 kişilik bir kontenjana çıkarılmıştır.

Bir başka ilâve etmek istediğim husus, bize en çok memuru, bizim ih-tiyacımız olan en iyi memuru hazırlayan Maliye Okulunu ilgilendirir. Bu sene hem Ankara'daki Maliye okulundaki adet arttırılmış ve hem de İzmir'de yeni bir Maliye okulu teessüs ettirilmiştir. Ümit edilir ki önümüzdeki yılda İstanbul'da da bir Maliye okulu açılacaktır ve sonradan bu Maliye okullarından yetiştirilen kişiler de, Maliye Akademisi şekline dönüştürülecek bir merkezde, Fransa'daki sisteme benzer bir merkezde eğitilecek ve Maliye'nin memur gereksinmesi buradan karşılanacaktır.

Mükellef eğitimine gerçekten son zamanlarda önem vermekteyiz. Ya-bancılara 'Media' dedikleri bu husus gerçekten zor birşeydir. Yani mükellefi eğitmek gerçekten teknik isteyen ve mükellefin de öğrenme eğil-minde olmasına bağlı olan birşey. Şu anda iki tane örnek verebilirim. Bili-yorsunuz 1977, Emlâk Vergisi Beyannamesi dönemi idi. 5 yıllık dönemin bir tanesi idi ve bu konuda çok büyük bir yayın yapılmıştır. Tanımlar, beyan-

namelerin nasıl doldurulacağı, vergi dairesine nasıl tevdi edileceği, ödemelerin nasıl yapılacağı tek tek anlatılmıştır. Ve esefle müşahede edilmiştir ki, bu büyük yayınlarımıza rağmen, mükellef alıp bunu okuyamamaktadır, ya da okumamakta, dinlememektedir. Bildiğiniz gibi son dönemde televizyon vasıtasıyla, yaklaşık olarak en büyük kitleye hitap eden televizyon vasıtasıyla de bu konuda yayınlar yapılmıştır.

Bir başka husus, yeni teşkilâtlanma tasarısıdır. Şu anda elimizde mevcut bir tasarımız vardır, daha evvel meclise sevk edilmiş ve meclisten geri alınmıştı. Bugün yeni bir tasarı meclise sevk edilmek üzeredir. Ve sayın Başar'ın İl İdaresi Kanununa bağlı çok haklı tenkidler yönelttiği durum bu tasarı gerçekleştiği anda ortadan kaldırılacaktır. Bir bölge esasına geçilmektedir.

Vergi dairelerinin kuruluşu açısından da bir ufak noktayı belirtmek istiyorum. Vergi dairelerini bugün büyük, orta ve küçük olarak yeniden örgütlenme biçimine kavuşturduk ve takdir edersiniz ki şu anda yaklaşık olarak 30 bin memurun çalıştığı bir Vergi İdaresinde yeni bir örgütlenme gerçekten zaman alıcıdır. Büyük illerden başlamak suretiyle küçük illere doğru kaydırılarak bu örgütlenmeyi en etkin biçimde işler hale getirmek, tarafımızdan amaçlanmaktadır.

Bir başka nokta, Takdir işlemleri konusunda ortaya çıktı. Sayın Başar, takdir işlemlerine az yer verilmesi tezinin savunucusudur ve biz de aslında bu fikre katılıyoruz. Ancak önümüzde de bir gerçek var. Size müsaade ederseniz bir misal vereyim. Aynı mükellef yan yana bulunan iki parselinden bir tanesini 10 bin liraya, diğerini 1,5 milyon liraya değerlemiştir. Çünkü ikinci değerlediği parseli satmak istemektedir. Vergi idaresi o zaman, vergi mükellefinin iyi niyetini kabul edemez. Çünkü eğer iki arsa yanyana ise, biri bir buçuk milyon lira ediyorsa, öbürü de 1 milyon 300 bin ile 1 milyon 600 bin lira arasında bir değer edecektir. Gerçekten, takdir zor bir husustur. Ama objektif bir takım kıstaslar getirilmesi konusunda etkin çalışmalar vardır.

Vergi dairesinin görüş vermesi konusunda söyleyeceğim nokta şu : Özellikle kanunlarda ve tebliğlerde açıkça bulunan hususlarda Vergi dairesi bir görüş verebilmektedir. Fakat bu, gayet tabii ki ancak kanunların ve tebliğlerin sınırı içerisinde kalabilmektedir. Elbette ki çelişik kararların bulunduğu, ya da kanunlarda veya tebliğlerde boşluk olarak bırakılmış hususlarda vergi dairesinin yorum yapması, bizim açımızdan idare birliğini bozucu olarak nitelendirmektedir. Şöyle ki, iki ayrı vergi dairesi, aynı veya benzer bir hâdisede ayrı ayrı yorumda bulunmak durumunda kalabilir. Çünkü netice itibarıyla bir yorumdur ve bu yorum yetkisini yeknesak hale getirebilmek, uygulamada birliği sağlayabilmek için bu yetkiyi Maliye Bakanlığı kullanmaktadır.

Çok önemle üzerinde durulması gereken şeylerden bir tanesi, belki bütçe kanunu ile vergi kanunu arasındaki ilişki olmak lâzım gelir. Özellikle ileri ülkelerde, bildiğimiz kadariyle Amerika Birleşik Devletlerinde ve Kanada'da bütçe kanunu ile vergi kanunları arasında bir ilişki, bir illiyet ilişkisi kurulması suretiyle her yıl vergi kanunlarında yapılması öngörülen değişiklikler, ya da hadlerdeki ayarlamalar, bütçe kanunlarıyla birlikte mec-

TARTIŞMA

lislerde görüşülüp ve karara bağlanmaktadır. İleri bir gelecekte böyle bir illiyet rabitasının bizde de kurulması, gerçekten bizim açımızdan önem arz etmektedir.

Son bir husus, araç ve gereç hususudur. Sevinerek söylemek isterim ki, vergi idaresinde sekiz sene evvel başlayan bir kompüter çalışması bugün artık semerelerini vermiştir. Ve ilk etapta Ankara'dan pilot seçilmiş vergi dairelerinde yapılan işlemler gerçekten bizim azami beş yıl içerisinde Türkiye'de genel bir kompüter'e dönüşebilmemizi sağlayacak umutları bize vermiştir. Örneğin, dün de aynı misali verdim, beş kontrol memurunun 360 günde yapmış olduğu revizyon işlemini biz bilgi işlem makinalarıyla 10 günde gerçekleştirebiliyoruz. Kaldı ki, bugün Türkiye'de bizim en çok karşılaştığımız sorunlardan bir tanesi de vergi gelir istatistikleridir ki, bu kompüterler sonuç olarak bize bunları da verecektir.

Uzlaşma konusunda da bir noktaya değinerek sözlerimi bitirmek istiyorum. Gerçekten bizim bugün en çok üzerinde durduğumuz noktalardan birisidir ve yaklaşık olarak en geç bir aylık bir süre içerisinde yepyeni bir uzlaşma müessesisiyle vergi mükelleflerinin karşısına çıkacağız. Zannediyorum ki, ilerde vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle birlikte bu müessese gerçek anlamıyla işlerliğini kazanacaktır. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Bedri Gürsoy — Sayın Başkan, sayın Mübin Başar'ı güzel konuşmalarından dolayı kutlamak isterim. Bu konuşmaların bir başka yararına da işaret etmek istiyorum bu vesileden yararlanarak, izniniz olursa. Maliye Vekâletinin yetkili kişileri burada Bakanlığın çeşitli konularda daha yeni tarihlerde alınmış kararlarla yaptığı işler ve konu ile ilgili gelişmeler hakkında bize bilgi veriyorlar. Bu da kamuoyunu aydınlatma bakımından çok yararlı bir şey oluyor. Konferans Heyetinin çalışmalarının böyle bir fikir mübadelesine imkân verdiğiine işaret etmek istiyorum.

Kendilerine iki şeyi arzedeceğim. Birisi, işaret buyurdular, Vergi Usul Kanunumuz sanki Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergileri varmış, başkaları yokmuş gibi bir zihniyetle hazırlanmıştır diye. Ben buna şunu katmak istiyorum. Bu yasa aynı zamanda sanki mahallî idareler maliyesi de yokmuş gibi hazırlanmıştır. Oysa mahallî idareler maliyesi ve onun varlığı, bizim burada incelediğimiz vergi kaçakçılığı, verginin kaçması gibi sorunlarla çok yakından ilişkili bir konudur. Temenni ederim ki, bu konu Vergi idareciliğinde bir başka noktaya gelsin ve maliye vekâleti de sadece bu işin içişleri Bakanlığı'na ait bir konu olmadığını, en azından vergi uzlaşmaları bakımından kendisiyle ilgili bir önemli yönü bulunduğunu görerek ona göre örgütlensin. Birinci arzetmek istediğim husus budur.

İkinci işaret edeceğim nokta şu ; Türkiye'de çeşitli alanlarda bir takım ilkeler getirilmiştir. Diyelim ki meselâ nüfus artımı ile mektep ve derslik yapımı arasında doğrudan ilişki kurulmuştur. Millî Eğitim Bakanlığı bu verilere dayalı yapılmış bir programa göre, her yıl kaç derslik yapacağını falan kararlaştırır. Demek ki bu düşünce Türk kamu yönetimi içinde var. Ama bunun yalnız Millî Eğitim Bakanlığında sınırlanıp kalması gerekli değil. Pekâla mükellef sayısındaki artışı göz önünde bulunduran bir başka Ba-

kavlık, benzer bir tutumu benimser. Türk kamuoyunda esasen var olduğuna da işaret etmek istiyorum bu vesile ile. Benimseyerek mükellef sayısındaki tutuma paralel kendi örgütlenmesini yeni bir biçime, yeni bir düzeye ulaştırabilir. Buna da bir gerek olduğuna inanıyorum.

Bir küçük noktaya daha işaret ederek sözümü bitireceğim. Buna evvelki günkü konuşmalarımın birinde temas etmeye çalıştım. Tekrar, bana çok önemli görüldüğü için burada vurgulamak istiyorum. Maliye, Türk toplumunda kendini topluma ve ilgililere en az tanıtan kamu yönetimi dalıdır diyebilirim. Oysa çağdaş toplumların en önemli sosyolojik olayı, en azından benim kişisel kanım budur, en önemli sosyolojik olayı malî olaydır. Bu kadar geniş, şumullü, etkileri çok, çeşitli alanlara yayılan bir sosyolojik olayın yöneticisi olan Maliye Bakanlığı, çağdaş toplumlardaki bu durumu nazarı itibare alarak kendisini, görevlerini, halka daha iyi tanıtmak durumunda geçmelidir. Mübin beyefendi çeşitli vesilelerle bunun gereğine işaret buyurdular ama, ben bunun daha sistemli bir biçimde, Vergi Usul Kanununun öngördüğü ve diğer yasaların öngördüğü işleri yaparken vergi dairelerinin sorumluluk almaları ve ona paralel örgütlenmeleri gibi, bu konuda da örgütlenmeleri gerektiğine inandığımı ifade etmek istiyorum. Tabii kitle haberleşme araçlarına ve basına da bu alanda büyük görevler düşüyor. Ama sanıyorum ki eğer Maliye Bakanlığı böyle bir tutum içine girerse, onları da bu konuya yavaş yavaş alıştırmak olanağı bulunur. Meselâ, Türkiye'de bütçe girer, çıkar, plân yapılır, gider. Basın bazen basit bir cinayet olayının bile daha büyük ilgi ile karşılandığı bir ortamda, bunun sanki olmamış gibi üstünden geçebilmektedir. Teşekkür ederim efendim.

Recep Bodur — Sayın Başar'ı zevkle dinledik. Kendisinin engin tecrübelerinden istifade ettik. Ben bu ilginç tebliğe katılabilecek birşey olduğunu zannetmiyorum. Ama bir kaç noktaya değinmek isterim. Kanaatimce, vergi idaresindeki bürokrasi, aslında bizim devlet bürokrasisinden doğmaktadır. Bürokrasi, vergi idaresinde, kanaatimce diğer devlet dairelerine nazaran en az olan bir kısımdır, Vergi Daireleri için. Bürokrasinin nerelerden doğduğunu tebliğde aşağı yukarı gördük. Bunlardan bir nokta, ücret meselesi idi. Vergi idaresinde çalışan kişilerin ücretlerinin yeni bir statüye kavuşturulması, Personel Kanunu içerisinde yeni bir sınıfın ortaya çıkarılması ve dolayısıyla vergi idaresinde çalışan kişilerin yeni malî olanaklara kavuşturulması uygun görüldü. Kanaatimce bu çok arzu edilen birşey. Fakat bugüne kadar böyle birşey maalesef yapılamadı ve öyle inanıyorum ki bundan sonra da bu pek yapılabileceğe benzemiyor. Çünkü bütün bakanlıklar kendi işlerinin, kendi görevlerinin en az Maliye Bakanlığı'nın görevi kadar önemli olduğu iddiasındadır zannediyorum. Dolayısıyla maliye memurlarına verilebilecek şu veya bu isim altındaki küçük bir ödenek veya yan ödeme, meseleyi yine halletmeyecektir.

Yine devlet bürokrasisinden doğan ve nicede vergi idaresine sirayet eden bir diğer konuyu da sayın Başar gayet güzel ifade ettiler, Vergi Dairelerinin yapamayacağı işleri sıralamışlardı tebliğlerinde. Bunlar da göstermektedir ki, mahallî idarelere, daha doğrusu mahallinde bulunan vergi

TARTIŞMA

daiireleri ilgililerine, yetkililerine biz aslında çok az konuda yetki vermişiz. Ya da verdiğimiz yetkiler bu idareler tarafından çok az kullanılır olmuştur zamanla. Bu aslında gerçekten sakat bir tutumdur. Biz esas uygulayıcı olan bir vergi dairesi birimine inanmıyoruz, itimat etmiyoruz. Ya da o şekilde statülendirmişiz. Ve neticede konu çıka çıka, en küçük bir mevzuda dahi bakanlar kademelerine kadar yükselmektedir. Bunun devlet bürokrasisinin bir parçası olduğuna bir diğer kanıt da, bilfarz bugün en küçük bir mevzuda dahi, bir Bakanlar Kurulu kararını Resmî Gazetelerden izleyebiliyoruz ki, vergi konusunda da bazı konular vergi dairesinden Bakanlık katına kadar çıkabilmektedir.

Bürokrasiyi kanaatimce arttıran bir başka konu da, vergi idaresi ile kaza mercileri arasında görüş ayrılıklarından doğmaktadır. Ve Türkiye'de vergi hukukunda, hukuk doğuran, hukuk yaratan o kadar çok merci vardır ki, mükellefler, ya da mükelleflere müşavirlik yapan kişiler, kime ne şekilde bilgi verebileceğini veyahut da inanabileceğini şaşırılmaktadır. Bunun bir müşahhas belgesi de şudur: Bugün piyasada Maliye Bakanlığının tebliğlerinin izahları şeklindeki açıklamalar değil, Danıştay kararlarının açıklamaları, ya da Danıştay kararları neşredilmektedir. Sebep açıktır. Bir ihtilâf olduğunda, kaza mercileri kendilerini Maliye Bakanlığının tebliğleriyle bağımlı tutmamaktadırlar ve mükellef indinde netice nasıl olsa Danıştay'a gidecektir. Binaenaleyh, ben Danıştay'ın görüşüne uygun bir davranış içerisinde bulunayım, yahut da Danıştay'ın görüşüne uygun olarak muamelelerimi yapayım demekten kendini alamamaktadır. O halde vergi idaresinin Gelirler Genel Müdürlüğü dahil, tebliğlerini kaza mercilerinin görüşlerine de uygun olarak, bir çok konuda ve çekinmeden, cesurane yayınlaması, bunları neşretmesi, halkı ve mükellefi aydınlatması gerekir kanaatindeyim. Bunun misallerini vermek mümkündür.

Yoklama konusunda bir küçük noktayı işaret etmek isterim. Sayın Başar, bugünkü yoklama sisteminin hukuken var olduğunu, fakat fiilen işlemediğini belirttiler. Gerçekten yoklama ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanusunda yer almıştır, pek güzel hükümler vardır. Belki vergi dairelerinde yoklama memurlarımızda mevcuttur. Fakat nedense bu yoklama işi çalışmaz. Halbuki son derece önemli bir konudur. Çünkü en az mükellefiyeti doğuran bir konudur.

Bu arada sayın Başar bu konunun bir başka idareye, bilfarz muhtarlara, ya da nahiye müdürlerine verilmesi düşünülebilir, şeklinde bir görüş ileri sürdüler. Mümkündür, olabilir. Fakat muhtarların bugünkü durumunu dikkate alırsak, böyle birşeyin ne dereceye kadar yerine getirilebileceği biraz şüphelidir gibi geliyor bana.

Burada bir başka konu var. Özellikle muhtasar beyannamelerle ilgili olarak, yani ücretlilerle ilgili olarak, çok iyi çalıştığını kabul ettiğimiz, ya da adetlerinin fazla olması dolayısıyla bir çok olayı tesbit etme imkânına sahip bulunan Sosyal Sigorta Müfettişlerinin çalışmalarıyla, Maliye Bakanlığının ilgili kademeleri arasında bir bağlantının kurulamamış olduğunu görüyoruz. Bu bağlantının kurulması halinde, zannediyorum çok iyi sonuçlar alınabilecektir.

Takdirle ilgili olarak kendilerinin görüşlerine katılmamak mümkün değil. Gerçekten takdire gidecek olayları mümkün olduğu ölçüde azaltmak gerekir. Ve takdire gidecek olayların adetini azaltırken, takdire gitme sebeplerini de vuzuha ve netliğe kavuşturmak gerekir. Konu ile ilgili olarak çalışan arkadaşların gayet iyi bileceği üzere, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde takdir sebepleri sıralanırken, meselâ, «İhticaca salih belge ve defter»den bahseder. Şimdi bu kendisi bizatihî yoruma muhtaç olan bir konudur. İhticaca salih ne demektir? Hangi defter ve belge ne şekilde ihticaca sahiptir veya değildir. Gerçekten yorumu gerektiren bir konudur. Ama takdire gitmesi sebebiyle sonuçları mükellef bakımından son derece önemlidir. İstanbul'daki takdir komisyonlarının adetlerinden zannediyorum tebliğlerinde bahsettiler. Fakat büyük şehirlerde takdir komisyonlarının önünde o kadar çok iş birikmiştir ki! Miktar olarak bilemiyorum ama son derece fazla işleri vardır ve öyle zannediyorum ki bir çok olayda takdir komisyonu, takdir edilecek bir gayrimenkulü veyahut da herhangi bir malı görmeden bir takdir yapmak zorunda kalmaktadır. Bu son derece sakıncalı bir konudur kanaatimce.

Yine bu takdir konusunda, inceleme elemanları, incelemelerini yaparken, takdire sevk sebeplerini belirtirler. Takdir edilebilecek olan meblağın ne kadar olduğunu dahi belirtebilirler ve hatta takdir komisyonuna bu konuda ışık tutarlar. Fakat nedense takdir komisyonunun yerine kendisi geçip te bunun matrahı şu kadardır diyemezler. Çünkü kanunî sakınca vardır. Halbuki inceleme elemanı, madem ki mükellefi gayet iyi bilmektedir, takdir sebebini bilmektedir, takdir edilecek matrahı veya vergiyi hesaplayabilmektedir, o halde ayrıca bir daha takdir komisyonuna gönderilmesinde hiç bir fayda yoktur, hatta sakınca vardır.

Son olarak ceza konusundaki bir iki noktaya işaret etmek isterim. Gerçekten cezaların ağırlığından bahisle zaman zaman, her beş yılda bir, aşağı yukarı kronik olarak af çıkarıldığından bahsedildi. Bugün bizim Vergi Usul Kanunumuzdaki belli başlı cezalar arasında usulsüzlük var, kusur var, kaçakçılık cezası var. Bugün Vergi Usul Kanununun arkasına bağlı olan tabloda gördüğümüz üzere, bu usulsüzlük cezaları, enflasyon dolayısıyla son derece düşük rakamlar haline gelmiştir ve hiç birşey ifade etmemektedir. Buna mukabil yüzde 50 nisbetinde bir kusur var, arkasından üç misli kaçakçılık cezası sıralanıyor. Kaçakçılıkla kusur arasındaki nisbet altı mislidir. Birisi yüzde 50, diğeri üç misli. Halbuki ikisi arasındaki sebep, sadece kasit unsuruna bağlanmıştır. Kasit ise tamamen subjektif bir unsurdur ve kastın varolup olmadığına göre, bir mükellef altı misli, yahut da altıda bir nisbetinde kusur cezasına muhatap olabilmektedir. Kanaatimce bu ceza konusunda yeni bir düzenlemeye gitmek faydalı olacaktır. Teşekkür ederim efendim.

Talât Saral — Efendim, ben de sayın Başar'ı büyük bir dikkatle, ilgi ile dinledim ve kendilerinde son derece yararlandım. Uzun süre malî idarede görevli bir eski meslekdaşımız olarak tecrübelerinden, bilgilerinden ve değerlendirmelerinden son derece yararlandık. Konuşmalarında benim dikkatimi çeken en önemli husus şu oldu: Vergilendirmek için, vergi almak

TARTIŞMA

için sadece vergi kanunu çıkarmanın yeterli olmadığı hususunu vurguladılar. Bana göre tebliğlerinde en önemli husus budur.

Şimdiye kadar Türkiye'de maalesef 1950'den sonraki gelişmeleri yarıktan az çok izleyebildiğimiz için belirtmek istiyorum. Türkiye'de sadece vergi kanunu, kendi deyimleriyle materyel vergi hukukunun düzenlenmesiyle yetinilmiş, bunun gereği olarak teşkilatlanmada, personelde, idarede ne gibi çalışmalar, ne gibi ek imkânlar yaratmak gerektiği hususu üzerinde pek durulmamıştır. En son örneği vermek isterim. 10 Ağustos 1970'de Finansman Kanunu Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Finansman Kanunu bir takım vergileri ihtiva etmektedir. Taşit alım, bina, inşaat, Spor-toto gibi yeni vergileri. Bir takım önemli vergilerde de çok önemli değişiklikler yapmaktadır. Bu kadar önemli bir kanun, aynı gün Resmî Gazetede yayınlanıyor ve yürürlüğe giriyor. Bunu yayınlayarak yürürlüğe sokan idare, veya yasama organı, veya hükümet, acaba bu verginin uygulanabilmesi için idarede ne gibi tedbirler alınması gerekir, ek olarak ne kadar personele ihtiyaç var, bunun için nasıl bir eğitim yapmak lâzım, mükellef bunu nasıl uygulayacaktır, hangi basılı kâğıtları düzenlemek gerekir, gibi konularda hiç bir hazırlık yapma imkânına kavuşturulamamıştır. Bu tür uygulamada, Batı'da örneklerini pek güzel gördüğümüz şekilde, önemli bir kanunun, hatta her kanunun, yayınlandığı tarihi takip eden üç ay, altı ay sonra, bir sene sonra mutlak surette yürürlüğe girdiğini, fiilen uygulamaya konduğunu görmekteyiz. Bu idareye, yeni kanuna göre kendisini düzenleme, bir takım hazırlıklar yapma imkânı verilmektedir. Türkiye'de maalesef, önce hele bir kanunu uygulayalım, istim arkadan gelir örneğinde olduğu gibi, basılı kâğıtlarını, tebliğlerini, problemlerini sonradan çözeriz zihniyeti hâlâ terkedilememiştir.

Diğer bir husus da yine, sayın Başar değindiler, vergi idaresi ile diğer devlet idaresi arasında vergilendirme konusunda, vergi kanunlarının uygulanması konusunda yakın işbirliği ve ilişki olması gerekir. En yakın örneği yine kendi bakanlığımızdan vermek isterim. Örneğin, Hazine idaresi ile veya Kambyo idaresi ile Gelirler idaresi arasındaki kopukluk. Bir bedelsiz ithalât tebliği çıkarılır. Maalesef bedelsiz ithalât düzenlemesi bizde bir yaz boz tahtası haline gelmiştir. Hemen her ay, veya her senede bir kaç defa bu tebliğ yeniden düzenlenir. Fakat bunun vergilendirme yönünden ne gibi sonuçlar doğurabileceği, veya vergiye ne ölçüde yansıtacağı hususunda, çok önemli olduğu halde, bir işbirliği yapma imkânına kavuşamayız.

Diğer bir husus, Gümrük idareleri, Resmî Gazete'yi yakından takip edenler, Gümrük Kanunu Yönetmeliğinin hemen her hafta bir değişikliğine şahit olabilirler. Bu değişiklikleri bir vergi idaresi olarak veya İç Gelirler İdaresi olarak yakından izlemek durumundayız. Çünkü ithalde alınan bir takım vergilerin özüne değinmektedir bu. Sayın Başar da değindiler, Türkiye'de Anayasa'nın 61. maddesi gereğince, vergi ancak kanunla alınır. Ama uygulamada bir tebliği şöyle veya böyle düzenlediğiniz zaman, bir Yönetmelik hükmünü şöyle veya böyle değiştirdiğiniz zaman, aslında ilâveten vergi alma veya almama durumunda pekâlâ kalabiliyorsunuz. Bu yönetmeliği biz yakından takip etmek ve ona göre gerekli tedbirleri almak duru-

mundayız. Şunu yapamaz mıyız acaba? Mütөөddit defalar denediğimiz halde pek mümkün olamamıştır. Şu yönetmeliği çıkarmadan önce lütfen bir kere de bize danışın, gönderin, mütalâa verelim ondan sonra işleme koyun. Damga vergisi bunun tipik bir örneğidir. Pek çok basılı kâğıt, kanunda ekli bir sayılı tabloda yer alan şu veya bu kâğıtlar, damga vergisi konusuna girer. Bu basılı kâğıtları pek çok kamu kuruluşu basar, Resmî Gazete de örnek olarak yayınlar. Kendi basılı kâğıtları arasında yer alır. Bu kâğıtların ihtiva ettiği hükümler çoğu zaman damga vergisi konusuna girer. Fakat biz o konuda ancak bu kâğıda muttali olduğumuz zaman, Resmî Gazete de gördüğümüz zaman, veya her hangi bir sebep dolayısıyla bir ihtilâf çıktığı zaman bir mukteza tayinine veya bir tebliğ yayınlama yoluna gideriz. Söz buraya gelmişken, damga vergisi konusunda birşey söylemek isterim.

Damga Vergisi, Türkiye'de pek suya sabuna dokunmadan —en yüksek nisbeti binde beştir— devlete önemli gelir sağlayan, hukukî ve ticarî işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan alınan tipik bir muamele vergisidir. Muamele vergilerinin Türkiye'de yaygın olarak uygulanamayacağını ileri sürünlere karşı damga vergisi uygulaması aslında çok önemli, olumlu bir örnek veya karşı yanıt olarak ileri sürülebilir. Çünkü damga vergisi gerçekten yaygın bir vergidir ve örneğin Kurumlar Vergisinden çok, üzerinde bu kadar durulan, eleştirilen, şu veya bu şekilde yorumu yapılan Kurumlar Vergisinden dahi daha büyük hasılat sağlamaktadır. Hatta damga vergisi için çağdışı kalmış bir vergi olma ithamları da sözkonusu olabilir. Ama bana göre bunlar haksızdır. Tipik bir yayılı muamele vergisidir ve başarı ile uygulanmaktadır. Ve en önemlisi, son üç yılda damga vergisi üçe katlanmıştıır. Hasılası üç defa daha artmıştır. Demek ki maktû tarifesi olduğu halde, konjonktüre ayak uyduran, Türkiye'nin gelişmesine ayak uyduran, suya, sabuna gerçekten dokunmayan bir vergidir.

Sayın Başar bir konuya daha değindiler. Bir askerî birlikten örnek verdiler. Ben de sadece o örnek verildiği için bir örnek vermek isterim. Gelir İdaresinin en önemli birimi kanımca vergi dairesidir. Kendi örneklerinden yararlanarak söylemek isterim. Vergi dairesi bana göre cephe komutanlığıdır. Yani karşısındakileri, teşbihte hata olmaz, tenzih ederim, hiç bir zaman onlara dairesinin karşısındakiler gözüyle bakmıyoruz, fakat cephe komutanlığı bir askerî birlikte ne ise, vergi dairesi de odur. Diğer birimler, vergi dairesinin icraatına yardımcı oldukları ölçüde görevlerini yapıyor veya başarılıdır denilebilir. Şimdiye kadar mâalesef vergi dairesi çok ihmal edilmiştir. Türkiye'nin kendi geleneksel özelliklerinden gelen, merkezî hükümet, taşradan yetkiyi alma, merkezde toplama anlayışının bir gereği de olabilir bu. Fakat gelir İdaresi olarak biz vergi dairesini kanunların elverdiği ölçüde takviye etmiş olmamıza rağmen, bu kanunların bugünkü uygulanış biçimi, veya bu kanunlar mevcut olduğu sürece, bu cephe komutanlığını bizim daha fazla geliştirmemize ve vergilendirmede daha ileri adımlar atmamıza imkân yoktur. Bir örnek vermek isterim: İstanbul'da Gider Vergileri Dairesimiz vardır. Tüm muamele vergilerini veya Gelir, Kurumlar, Nakil Vasıtaları, Veraset dışındaki tüm vergileri toplayan daire. Bu vergi dairesi 18 milyar tahsilât yapar ve bunun başında az çok iyi teskiye etmiş olduğumuz, kontrol memurluğundan gelen bir arkadaşımız oturur. Yani başaramayacağı için

TARTIŞMA

söylemek istemiyorum, gerçekten başarılı bir arkadaşımızdır. Fakat malî idarede, vergi idaresinde bu görevi yapabilecek pek çok değerli arkadaşımız olduğu halde ve görev Devlet Memurları Kanununa göre Genel Müdür yardımcılığından daha üst bir görev kabul edilmiş olduğu halde —gerçekten Vergi dairesi müdürlüğü 2. derece görevdir, Genel Müdür yardımcılığı 3. derecede görevdir— bu göreve gidecek bir kimse bulamazsınız. Fakat diğer görevlere gidebilecek, talip olan pek çok kimse bulabilirsiniz. Bunun tabii pek çok nedenleri vardır. Eğer biz kanunlarımızda değişiklik yaparsak, vergi dairesi müdürlüğünü gerçekten yetkileri ve önemi derecesinde bir takım imkânlarla donatabilirsek, pekalâ daha yetenekli elemanlarla, sadece müdürü ile değil, diğer personeliyle takviye etme imkânına kavuşuruz ve vergi daireleri daha etkili çalışma imkânına kavuşur. Vergilendirme daha bir geniş boyutlara ulaşma imkânı bulur. Türkiye’de en büyük eksiklik bana göre budur.

Sayın Başar’ın değindikleri bir tecil meselesi vardır. Bir müesseseyi eleştirmek veya onun yanlış uygulamasını dile getirmek için, önce o müessesenin bunu kapsamı ve anlamı ölçüsünde uygulaması gerektiğini kabul etmek lâzım. Maalesef Türkiye’de, her müessese gibi, veya pek çok müessese gibi, tecil müessesesi de mükellefler yönünden özellikle suistimale müsait bir duruma gelmiştir. O da şudur: Mükellefin vâdesi gelen borcunu yıllık olarak tecil eder, ertelersiniz. Eğer çok zor durumda ise. Ki bunun da ölçüleri pek objektif olarak belli değildir. Ve % 12 faiz alırsınız. Bu, ayda % 1’e tekabül eder. Pek çok müessese, tecil müessesesi sayesinde devamlı olarak vergiyi kredi adı altında kullanma yoluna gitmişlerdir. Hatta bazı müesseselerin kendi finansman programlarında, tecil bir nev’i dış kaynak olarak yer alır. Yüzde 12 faizle. Meselâ ödeyeceğiniz 10 milyon istihsal vergisini pekalâ bir sene tecil eder, % 12 faizle kullanmış olursunuz. Halbuki yabancı kaynak olarak banka faizi kullansanız, en azından % 20 ödeyeceksiniz. Şu akla gelebilir: tecil, faiz değildir. Bu şekilde ödenen faiz, gider yazılmadığı için, vergi yükü oranında bir artma gerekebilir. Buna rağmen yine de câri faiz haddinin altında kalmaktadır. O bakımdan vergi dairelerine tecil yetkisi belirli ölçülerde verilirken, bunu daha fazla genişletmenin, bu yolu daha fazla suistimal etme —mükellefler açısından söylüyorum— anlamına gelebileceği için, bakanlık bu yetkisini titizlikle kullanma durumundadır. Ve bütçe yılını, özellikle son yıllarda, aşmama ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır. Çünkü biz devlet olarak gelir bütçemizi yaparken, daima tahsilât rakkamlarını esas alırız. Bizim için filen kasamıza giren para vergidir. Bunun dışında alacaklı olduğumuz ve henüz tahsil etmediğimiz para, pek anlam taşımaz. Çünkü onu harcama imkânımız yoktur. Bu bakımdan tahsilâtın biraz kontrol edilmesi gerekir.

Yeni kanunlar konusuna değindikler. Bütçe kanunlarının C cetvelinde, yürürlükte olan gelire dayalı, gelire ilgili kanunlar yer almıştır. Kararnameler, tebliğler, diğer mevzuat yer almıştır. Bunlar Cumhuriyet’ten bu yana hep mevcuttur. Fakat gerçekte bir uygulayıcının elindeki gelir kanunları nelerdir? Orada sadece kanunun tarihi, numarası, Resmî gazete ve başlığı yazar, başka birşey yazmaz. Bunlar metin olarak nelerdir? Bunları bir döküp basma ihtiyacını biz hissettik. Fakat itiraf etmek gerekir ki,

iki senedir bunu başarabilmiş değiliz. Çünkü atıfta bulunulan Resmî gazetede bu metni bulamazsınız. Pek çok ikili anlaşmalara kadar gider bunlar. Çok taraflı anlaşmalara kadar gider. Maden imtiyaz sözleşmelerinden, İskân Kanununa kadar, Çiftçiyi Topraklandırma Kanununa kadar, vergi ile ilgili hüküm ifade eden pek çok kanun ve mevzuat yereldiği için bunları bir araya getirme imkânını bulamadık. Ben bu kadarla sözüme son veriyorum. Teşekkür ederim.

Prof. William VICKREY — Vergi dairelerindeki bürokrasiye değgin, hiç de yabancı gelmeyen güçlükleri büyük ilgiyle dinledim. Bu tür kurallar ve sınırlamalar genellikle belirli bir amaç uğruna ortaya çıkar, ve haklı bir amaç uğruna gereksiz ve abartmalı özen ve çaba halini alabilir. Bir amacı da vergi dairelerinin yetkisini sınırlamak, bazı hallerde gelişigüzel karar ve ayrıcalıkları ve hukuksal olmayan yetkileri önlemektir. Gerçekte, hem yönetim, hem de yükümlü açısından elverişli olacak şekilde yerel yetki verilmesi ile yetkinin kötüye kullanımına yol açmak arasında bir çelişki daima vardır.

Bay Başar'a şu hususu sormak isterdim: Vergi dairesi görevlilerince bir yükümlüye bildirilen görüş, yasanın o konudaki yorumu açısından vergi dairesi için ne derece bağlayıcı olur? Öte yandan, Türkiye'de, hem vergiyi hem de vergi yönetiminin sürecini etkileyecek yasal değişiklikler ele alındığı sırada, vergi yönetiminin görüşlerini yasa koyuculara iletmek için ne gibi yollar vardır?

Memduh Abur — Ben söz almayacaktım. Fakat bir husus gözüme illşti. Onu geçemeyeceğim. Çok kıymetli Maliye Bakanlığının değerli elemanlarının burada olması hasebiyle, bu konunun açıklanmasında yarar görüyorum. Dün de görüşüldüğü gibi, çağdaş vergi sisteminde emlak bildirimleri beyanı vergi mükellefine bırakılmıştır, vergi mükellefi bunu yapar. Şimdi bir de şöyle bir konu var: Emlak satışlarında % 3 nisbetinde bir vergi alınıyor. Tekrar tetkikten sonra lade edilmek üzere. Bu, vergi mükelleflerini çok mutazarrır etmiş bir vaziyette. Senelerdir araştırmalar yaptık, bu araştırmalarda üç sene, beş sene, hatta altı sene parasını geri alamayan vergi mükellefleri var. Mutazarrır olmuş bir durumda. Bu konu kıymetli Maliye Bakanlığımız için üzücü bir durum uyandırıyor. Vergi bürokrasisini sayın Başar bey gayet güzel izah ettiler. Onları biliyoruz. Fakat % 3 nisbetinde vergi kesilmesi, bunun müddeti, doğrudan doğruya vergi dairelerinin, aşağı yukarı yetkisine giren bir faktördür. Çünkü muvakkaten kesilmiş bir paradır. Bunun üç sene, beş sene, altı sene gibi uzatılması, mükellefi çok üzüyor. Benim kanımca konuşmacı arkadaşımız çok güzel bir konuya değindiler, Fransa eğitim sisteminden bahsettiler. Ben o Fransa eğitim sistemine, «menagement» eğitim sisteminin de eklenmesi görüşündeyim. Yani, iletişim bakımından bir irtibat kurular ise çok daha yararlı olur kanısındayım. Şöyle ki, sevk ve idare ilim ve sanatı eğitiminde amaç, problemleri çözebilme sanatıdır. Binaenaleyh yönetici, sevk ve idare bilim ve sanatında lâzım olduğu şekilde eğitilebilir. O zaman böyle basit problemleri çok iyi bir şekilde çözebilme imkânı sağ-

TARTIŞMA

lanacaktır. Benim konuşmam bundan ibarettir. Konuşma fırsatı verdiğiniz için çok teşekkür ederim.

Prof. Dr. Bedri Gürsoy — Birkaç gündür sık sık Personel Kanununa atıflar yapıyor. Bu personel kanunu benim kişisel bir saplantımdır. Bir çok yerlerde arza, beyana çalıştım. Bu yasa ile 21. yüzyıla doğru yönelmiş bir toplumun sorunlarını çözümlenecek bir kamu yönetimi değil, bir aşiret bile idare edilemez. Bu kanun, birbiriyle bağdaşması imkânsız iki ayrı sistemi birbirine karıştırmıştır. Ve ondan dolayı da çıkmaza girmiştir. Arkadaşlarımız genel yönetim sınıfı içerisinde maliye'nin nasıl ithal edildiğine şaşırırlar. Ona gitmeye hacet yoktur. Bir bakanlığın en sorumlu kişisi olan müsteşar'la hademesi aynı kategori içinde bulunduktan sonra, maliye memurunun da bu kategori içinde yer almasına fazla hayret etmemelidir.

Bir küçük noktaya daha işaret etmek istiyorum. Değerli konuşmacı sözünün başında malî yasaların çokluğuna dair rakkamlar verdi. Personel Kanunu günün birinde tamamlanırsa, doğrudan doğruya malî kanunlar dar çerçevesi içerisine giren yasa, bir misli artacaktır. Yani bahis buyduğunuz 25-30 temel kanun, derhal 50 olacaktır. Personel Kanununun tamamlanması için öngörülen ve çıkarılması beklenen yasalarla birlikte yeni tüzükler ve yönetmelikler de tamamlanırsa, o vakit tüzüklerle ve genel tebliğlerle ilgili olarak verdiğiniz rakkam da yüzde 50 bir artış kaydedecektir.

Ben temenni ederim ki, Bakanlığımız maliye idarelerini günün ihtiyaçlarına göre, bir yeni teşkilâtlandırmaya yönelirse en azından bu çabadan yararlanarak, Türk toplumunun hiç bir surette ihtiyacını karşılamayacak olan, ve hakikaten birbiriyle uzlaşmaz iki sistemin birarada mütalâa edilmesinden dolayı son derece sakıncalı sonuçlar veren bu yasanın bir an evvel değiştirilmesi yoluna da gidilsin.

CEVAPLAR

Mübin Başar — Esas itibarıyla sayın eleştiricilerin sözlerinin hiç birini eleştiri olarak kabul etmiyorum. Sebebi, maliye teşkilâtından ayrılalı 11-12 sene oldu. Ben bugünkü karşılıklı konuşma sırasında, yine kendimi maliye teşkilâtı içinde bir adam olarak görüyorum ve onun için de seviniyorum. Bu bakımdan yapılan konuşmaların büyük bir eleştiri taşıdığını görmedim. Hatta şunu da ifade edeyim, bilmediğim tarafları izah edilmiş oldu ve ne gibi önlemler alındığı söylendi. Bu arada Ertan beyin ve Talât beyin bu vergi kanunların çoğalmasında hakkındaki sözleri, hatta hocamız Bedri Gürsoy beyefendinin de daha da artacak demesi ve üzerinde vurgulaması dikkatimi çekti. Ben hiç bir zaman vergi kanunlarının çoğalmasının bir mahzur teşkil ettiğini söylemek istemedim. Bunu uygulamacıların büyük bir müşkülât çektiğini belirtmek için ifade ettim. Bu bakımdan şunu da arz edeyim ki, gerçekten konuşmacıların da değindiği gibi, bir parlamentodan vergi kanunlarının geçmesi çok müşkül. Onun için paket kanunlarına gidi-

yorlar zaten. Ben kendi çalışmalarında, Maliye Bakanlığında takip ettim. Parlamenteoya gidiş gelişler, endişeler, ne konuşacağız, nasıl bir şey karşısında kalacağız düşünceleri, aslında gayet tabii kendilerini yoruyor. Şunu da ifade edeyim, yazılı metinde de vardır zaten, son zamanlarda, 1973'den bugüne kadar aşağı yukarı vergi kapsamlı 12 kanun çıkmış, buna mukabil belki 400'e yakın kararname v.s. çıkmış. Demek ki, parlamentodan vergi kanunlarının çıkması çok büyük müşkülât arz ediyor. Şimdi bunun yanında formel vergi hukukuna temas eden kanunlar da aynı akibete uğruyor gayet tabii. Bu konuşmaların ilk gününde bir eleştirici, bazı hususlarda siyasi partilerin vergi kanunları hakkında birleştiklerini söylediler. Bu her memlekette böyle. Ben tesadüf eseri olarak iki defa Alman parlamentosu seçimlerinde Almanya'da bulundum. Orada da aynı şekilde. Bilhassa Ortak Pazar dolayısıyla yapılan ziraî kazançların vergilendirilmesinde, kanun hazırlanmış, meclise gelmiş, ve iki parti sırf seçim endişesiyle kanunu geri aldılar. Yani birleştiler. Bunlar olağan şeyler. Bu bakımdan Ertan beyin 27 yıllık bir mazide şu kadar kanun çıkarıldı demesini ben kat'iyen yerinde bulmuyorum. Bir karşı tez ileri sürecek değilim. Kanunların çeşitlenmesi, çoğalması, bilâkis demokrasinin gelişmesi ve olgunlaşmasına bir kanıttır.

İller İdaresi Kanununun da değiştirileceğini söylediler. Bunu da öğrenmiş oldum.

Takdir işlemlerine az yer verilmesi hususunda, ben burada normal takdir işlemlerine kat'iyen temas etmedim. Normalin dışında, yani doğrudan doğruya mükellefi rencide eden tarafını ele almak suretiyle, o tarafa yönelik bir değişiklik yapılmasını, ve takdir işlemlerinin mümkün olduğu kadar azaltılması tezini ileri sürdüm.

Vergi dairelerinin yorum yapmasına veya belirli vergi konuları üzerinde mükellefe aydınlatıcı malûmat vermesine gelince, gayet tabii, prensip meselelerinde olmaz. Bu yabancı memleketlerde şu şekilde anlaşılıyor, yani bu biraz da merkezîyetçilikten ileri geliyor. Bu merkezîyetçiliği iki grupta mütalâda etmek lâzım. Birisi, idarî merkezîyetçilik ki, Ertan beyin temas ettiği, bu idarî merkezîyetçilik olsa gerek. Çünkü burada gerçekten uniform bir bilgi vermek, vergi kanunlarının uygulamasına taallük eden hususlarda bütün teşkilâtı yaygın bir şekilde haberdar etmek veya o problemleri merkezde toplayıp vermek söz konusu. Bunun dışında uygulamada merkezîyet var. Bu uygulamada merkezîyet aşırı bir şekil alırsa, işte o zaman bürokrasi başlıyor. Binaanaleyh uygulamada bizim biraz daha ademi merkezîyete, de-santralizasyona gitmemiz lâzım.

Kompüter işleri hakkında verdikleri malûmata çok teşekkür ederim. Bu şekilde de aydınlanmış oldum.

Uzlaşma hususunda bir örnek vereyim. Uzlaşma bugün hem vergiye teallük eder, hem cezaya teallük eder. Yani yalnız ceza üzerinde uzlaşma yapılır diye bir prensip yok. Vergi matrahı üzerinde de yapılır dolaylı olarak. Vergi üzerinde yaptınız mı, vergi matrahına sirayet eder gayet tabii. Şimdi İstanbul Defterdarlığı vergi matrahı üzerinden ve vergi cezası üzerinden de uzlaşma yapabiliyor. Ama kendi yetki sınırını aşan hususlarda Gelirler Umum Müdürlüğü'nün mütalâasını alıyor. Yani filânca mükellefle uzlaşma yapın veya yapmayın diye, ses Maliye Bakanlığında çıkıyor. Ma-

TARTIŞMA

liye Bakanlığının bir tamiminde, mükellef vergiyi ödemeyi kabul ederse, ceza üzerinden ödeme yapın demek istiyor. Bu bir düalizm yaratıyor. Yani buradaki mükellef, matrahı düşük, vergisi düşük bir mükellef, pekalâ İstanbul Defterliğinde vergi veya matrah üzerinden uzlaşma yapma imkânına sahip ama, vergisi biraz yukarı çıkarsa, Maliye Vekâletinin yetkisine girdiği için, Maliye Vekâleti ancak vergisinin aslını kabul ettiği takdirde ceza üzerinden —bilmiyorum öyle mi hâlâ— kabul ediyor. Bunun düzeltilmesi iktiza eder kanaatindeyim.

Gayet tabii muhtar veya nahiye müdürü, maliyenin kendi teşkilâtına dahil memurlarla takviye edildiği takdirde bu iş yürüyebilir. Yoksa muhtarın vergi konularında herhangi bir bilgisi yoktur elbette.

Takdir Komisyonları üzerinde yine duracağım. Onu da yazılı metinler içinde söyledim. Takdir Komisyonlarının bir bakıma başka noktalardan da eleştirmeye tâbi tutulması gerekir. İllerde bizim üç türlü Takdir Komisyonumuz var. Ama aşağı yukarı netice itibarıyla hepsinin yaptığı iş aynı. Alt tarafı takdir yapmaktır. En çok takdirler de bugün biliyorsunuz gayrimenkul alım-satımında. Yani gayrimenkulün işleme sokulması neticesinde doğan işlerde takdirler hayli yekûn tutuyor. Zaten ben hiç bir zaman, kaçakçılık yapan, bilmem şu şekilde bir takım kanunlara karşı harekete gelen kimselere takdiri uygulamayın demek istemiyorum. Bunlara uygulanacaktır tabii. Konu edilen, bunun dışında kalmış kişiler. Bilhassa bu gayrimenkul alım-satımlarında.

Şimdi Maliye teşkilâtına dahil bir Takdir Komisyonu var, o takdir yapıyor. Ayrıca bir Takdir Komisyonu var, mükelleften teminat aldığınız zaman, mükellefin gayrimenkulüne, yahut karşılık gösterdiği, teminat olarak gösterdiği bir takım mallara takdir yapacak organ. Bir de İller İdaresi Kanununa göre bir Takdir Komisyonu daha karşımıza çıkıyor. Devletten, belediyeden, şundan bundan bir gayrimenkul satın aldığınız zaman da oraya gidiyorsunuz. Bunların pekalâ tevhit edilmesi mümkün. Tek bir Takdir Komisyonu olması mümkün.

Talât beyin tecil hakkındaki sözlerinden ben şunu anlıyorum. Demek isteniyor ki, bir takım mükellefler tecil hükümlerinden istifade etmeye çalışıyorlar. Bunu acaba vergi dairesi müdürü de takdir edemez mi? İlle de Defterdarlığa veya Maliye Vekâletine intikal etmesi ve orada tetkik görmesi mi gerek? Ben şu kandaattayım ki, eğer vergi dairesi müdürü mükellefi en yakından tanıyan kimse ise, onun bu gibi davranışlarını pekalâ kontrol altına alabilir, ve böyle bir talebi pekalâ reddedebilir. Reddettiği zaman diğer mercilere, Defterdarlığa veya Maliye Bakanlığına gitmekte serbesttir. Maliye Bakanlığı o zaman bununla meşgul olsun.

Bir de son olarak Memduh beyin değindiği bir konu var. Sayın Memduh bey, Maliye Bakanlığının ve Vergi Dairelerinin ne kadar büyük bir iş hacmi içinde bulunduğunu biliyoruz. Gayet tabii bu gecikmeler olacaktır. Hatta son zamanlarda galiba bunun için de tedbir aldılar. Hepsini Mart ayında toplamak suretiyle tümünü tetkik etmek, gerekli değerlendirmeleri yapmak ve sizin kastedtiğiniz şu % 3 kesintileri iade etmek yolunda gayet tabii gidecekler. Paranız her halde Maliye Bakanlığında kalmaz, geri verilir. He-

pinize teşekkür ederken şimdi gelen bir soruyu da cevapsız bırakmak istemiyorum. Vergi mükellefinin vergi dairesine danışmak üzere müracaatı halinde daire yetkilileri, müracaatı cevaplamakta hangi seviyeden sonra bağlayıcı olmalıdır deniyor. Şimdi vergi dairesi müdür ve müdür muavinlerinde eski uygulamadan gelmiş bir takım bilgiler var. Ana problemler, prensiplere teallük eden hususlarda vergi dairesi müdürünün ve vergi dairesi müdür yardımcısının veya diğer memurların her hangi bir bilgi vermesini ben de terviç etmem. Ama uygulamanın devamında belirmiş bir takım şeyler var ki, onları pekalâ verebilir. Bugün neye veremiyor? Hep o değişmeden. Ben yine o noktaya değinmek imkânını bulamadım kısa süre içinde. İstanbul teşkilâtında 1973'den beri 3500 memur alınmış, bunun 1560'ı çıkmış gitmiş. Şimdi geri kalan memur her halde prensip meseleleri hakkında bir karar veremez. Ama eğer orada bir gedikli memurumuz olsaydı, daha evvel teşekkür etmiş hâdiselerin özetini veya ne gibi bir uygulama yapılacağını bir vergi mükellefine söylemek imkânına sahipti. Bugün ona sahip değildir. Bunu söylemek istiyorum. Çok teşekkür ederim.

VERGİ YARGISI REFORMU

Ahmet Bayrak

T. C. Maliye Bakanlığı
Eski Baş Hesap Uzmanı

Konuya girmeden önce vergi yargısı hizmetinin bir tanımlanmasını yapalım. En geniş anlamında vergi yargısı, vergi anlaşmazlıkları ve hileli vergi suçlarının çözümlenmesi, bir sonuca bağlanması ile ilgili tüm kamu hizmetleridir. Yani İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'da görülen yargı hizmetleri ile, hileli vergi suçu davalarına bakan mahkemelerde görülen yargı hizmetleri bu konuşmamızda Vergi Yargısı hizmetleri olarak nitelendirilecektir.

Vergi yargısının vergi kaybı olayı ile ilişkisi nedir? Vergi kaybı oranını düşürmek için vergi yargısında ne gibi düzenlemelerin yapılması gerekir? Konuşmalarımızın çerçevesini bu sorular oluşturacaktır.

Vergi almak belli bir ortamı oluşturabilme sorunudur. Bu öylesine bir ortamdır ki orada yükümlüler vergi kaybına neden olduklarında er geç yakalanıp cezalarını çeceklerine, iyi niyetle davrandıklarında da vergi idaresinden her türlü yasal kolaylıkları göreceklarine, herhangi bir haksızlığa uğramayacaklarına inanırlar. Buna «ideal vergileme ortamı» ya da «ideal vergi psikolojisi» diyoruz. Bu ideal vergileme ortamının oluşmasına olumlu katkıları bulunan ideal bir vergi yargısının da şu iki özelliği taşıması gerekir: Hızlı karar, yerinde (isabetli) karar. Bugünkü vergi yargısının aksayan yanlarını, düzeltme yollarını bu açılardan ortaya koymaya çalışacağız.

I — VERGİ ANLAŞMAZLIKLARI :

1. *Hız Açısından :*

Bilindiği gibi vergi ancak işlerli ve etkili bir yaptırım (müeyyide) altında uygulanabilen bir kurumdur. Vergi yaptırımları ise ancak yargı kararları ile uygulanabilir, sonuç olarak. Bu nedenle yargılamanın hızı ile yaptırımların etkinliği arasında sıkı bir bağlantı vardır. Vergi suçu işlendikten ancak sekiz on yıl sonra uygulanabilen bir vergi cezasının önleyici etkisinden söz edilemez. Bugünkü vergi yargı yerlerimizin durumu bu açıdan incelenirse şu sonuçlara ulaşılır. Kaba bir örnekleme metodu ile yaptığımız bir araştırmaya göre vergi anlaşmazlıklarının ortaya çıkarılması ve çözümlenmesi ortalama altı yedi yılı almaktadır. Bu, vergi yaptırımları ancak 6 - 7 yıl gecikmeyle uygulanabiliyor demektir. 6 - 7 yıl gecikme ile uygulanan bir yaptırımın da ver-gileme ortamına katabileceği bir şey yoktur. Bunu somut bir örnekle açıklayalım : Diyelim ki yükümlü 100.000 TL. tutarındaki vergiyi beyan dışı tutmuştur, gizlemiştir. Bu tutarda bir vergi kaybına neden olmanın Vergi Usul Yasamıza göre cezası 300.000 TL.'dir. Öte yandan gizlenen verginin ortaya çıkarılması, olayın yargı yerlerine aktarılması ve orada sonuçlandırılması için yukarıda söylediğimiz gibi ortalama 6 - 7 yıllık bir sürenin geçmesi gerekmektedir. Bu demektir ki, yükümlü devlete ait 100.000 TL. tutarındaki bir parayı faizsiz olarak 10 yıl kullanacaktır. Serbest piyasada faiz yüzdesi % 40 çevresinde olduğuna göre yükümlünün bu işteki yararı $100.000 \times 0,40 \times 6 = 240.000$ TL. olacaktır. Böylece net ceza $300.000 - 240.000 = 60.000$ TL.'na inecektir. Gerçekte olayın tam olarak ortaya çıkarılmasındaki güçlükler, bu arada af yasalarının çıkarılması olasılığı gibi durumlar göz önünde bulundurulursa ülkemizde vergi kaybına neden olmanın rizi-kolu bir iş olmadığı, tersine pek kârlı bir girişim olduğu sonucuna rahatlıkla varılabilir.

Bu denli ağır işleyen bir vergi yargısı düzeninin, yükümlülerini vergi kaçakçılığına nasıl özendirdiği böylece vurgulandıktan sonra şimdi de vergi yargısının ağır işleme nedenlerini ve bunları önleme yollarını açıklayalım :

a) Bugünkü vergi yargı düzenimiz İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu ve Danıştay olmak üzere üçlü bir kuruluşa sahiptir. Bu üçlü kuruluş vergi davalarının uzamasının başlıca neden-

lerinden birini oluşturmaktadır. Bu bakımdan adli yargı düzeni-
ne paralel olarak vergi yargı düzeni de Vergi Mahkemeleri ve
Danıştay'dan oluşan ikili bir kuruluşa dönüştürülmelidir. Öner-
diğimiz yargı düzeninin kuruluşu şöyle olmalıdır :

- Her bölgede gereği kadar üç yargıçlı Vergi Mahkemeleri
kurulmalıdır. Vergi mahkemesinin yargıçları vergi konusunda uz-
manlığı bulunan yetkin kimseler arasından seçilmelidir. Bunun
için de vergi yargıçlarının Maliye Müfettişi ve Hesap Uzmanları-
nın üzerinde bir değerlemeye tabi tutulmaları gerekir. Bugünkü
vergi yargı kuruluşları içinde bu kurullardan çıkışlı bir tek kişi-
nin bile bulunmamasının başlıca nedeni sözünü ettiğimiz yanlış
değerlemedir.

- Mahkemeler gerektiği zaman bölge içindeki illere gidip ora-
da davaya bakabilmelidir. Yani aynı zamanda gezici mahkemeler
olarak hizmet görebilmelidir.

b) Vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede sonuçlanmasının bir
nedeni de Resen Takdir Komisyonlarına vergileme süreci içinde
gereksiz olarak yer verilmiş olmasıdır. Bilindiği gibi Vergi Usul
Kanunumuza göre, maddi delil düzeninin bir sonucu olarak, in-
celeme işi sadece defter ve belgelere hasredilmiş, defter ve belge-
lerin dışında bazı iç ve dış karşılaştırmalarla vergi matrahının
belli edilmesi işi ise Takdir Komisyonlarına bırakılmıştır. İnce-
leme başından sonuna kadar inceleme elemanı tarafından yürü-
tülmesi gereken bir bütündür. İnceleme sürecinin içine yabancı
bir unsur olarak Takdir Komisyonunun katılması işin güvenliği-
ni azaltmakta ve yersiz zaman kaybına sebebiyet vermektedir.
Takdir Komisyonunun mükellef bakımından bir güvence olduğu
ileri sürülebilir. Önce şu noktayı hatırlatalım ki Takdir Komis-
yonu bir yargı organı değil, idare organıdır. Mükellef haksızlık
iddiasında ise yargı mercilerine başvurabilir. Bu nedenledir ki
gelir vergisi uygulamasında başarıya ulaşmış ABD, İngiltere, Al-
manya gibi ülkelerde ayrıca bir takdir komisyonuna yer verilme-
miştir. Bu nedenle Takdir Komisyonunun kaldırılması ve takdir
yolu ile matrahın saptanması işinin inceleme elemanlarına bira-
kılması uygun olur.

c) Bugünkü uygulamada yükümlüler inceleme aşamasında
ileri sürmedikleri sav ve kanıtları (delil) yargı yerlerinde ileri
sürebilirler. Bu durum uyuşmazlıkların çözümünü geciktirdiği
gibi sağlıklı sonuçlara ulaşmayı da engellemektedir. Bu neden-

lerle kanıtların toplanması işi inceleme aşamasında tamamlanmalı, yükümlüler inceleme aşamasında ileri sürmediği bir kanıt ya da nesnel olayla ilgili bir sav'ı haklı bir neden yoksa yargı yerlerinde de ileri sürmemelidirler. Bunun için de Vergi Usul Kanununun 386. maddesinde yer alan «İtiraz Komisyonu ilk itiraz dilekçesinde ileri sürülme-yen bir iddiayı resen nazara alamaz. İtiraz süresi geçtikten sonra taraflar herhangi bir suretle yeni iddialar ileri süremezler» yolundaki hüküm «İnceleme sırasında ileri sürülme-yen bir kanıt ya da nesnel olayla ilgili bir sav'ı, haklı bir neden yoksa, yargı yerlerinde de ileri süremezler», yolunda değiştirilmelidir.

d) Uyuşmazlık konusu, nesnel olayla ilgili yani tüm yargı yerlerinde tartışılmakta olup, bu durum, uyuşmazlıkların uzamasına yol açmaktadır. Oysa Vergi Mahkemelerinin kararları, ilk derece mahkemesi olarak, nesnel olay bakımından kesin olmalı, Danıştay, anlaşmazlık konusu olayı yalnız hukuksal bakımdan incelemeli ve denetlemelidir. Danıştay'da nesnel olayın tartışılması yapılmamalıdır. Vergi Mahkemesi kararlarının nesnel olay bakımından kesin oluşu yargılama hukuku esaslarına da uygun olup anlaşmazlıkların kısa sürede sonuçlandırılmasında etkili olacaktır. Kuşkusuz böyle bir düzenlemenin beklenen sonuçları vermesi Vergi Mahkemelerinin gereğince yetenekli yargıçlardan oluşması koşuluna bağlı olacaktır.

e) Yargı yerlerinde vergi anlaşmazlıklarının çözümü gereğinden çok zaman alıyorsa bunun bir nedeni de iş hacminin büyüklüğüdür. Aşağıdaki sayılamalar (istatistik) bu gerçeği açıklıkla ortaya koymaktadır.

Yıllar itibariyle Temyiz Komisyonu'ndaki dosya hareketini gösterir tablo :

| Yıllar | Geçen yıldan devir | O yıl gelen | Toplam | Çıkan dosya |
|--------|--------------------|-------------|--------|-------------|
| 1972 | 9.724 | 39.520 | 49.244 | 37.880 |
| 1973 | 11.364 | 36.100 | 47.474 | 44.017 |
| 1974 | 3.457 | 35.935 | 39.392 | 33.426 |
| 1975 | 5.966 | 36.805 | 42.771 | 34.414 |
| 1976 | 8.357 | 31.138 | 39.495 | 27.947 |

Danıştay'ın Vergi Konularına Bakan
Dairelerinde Dosya Sayısı :

| <u>Yıllar</u> | <u>Toplam Dosya</u> |
|---------------|---------------------|
| 1975 | 27.001 |
| 1976 | 28.512 |

Kaynak : Danıştay çalışmaları, 1975, 1976.

Böylesine bir iş yoğunluğu içinde anlaşmazlıkların hızlı ve sağlıklı sonuçlandırılmalarına olanak bulunamayacağı açıktır. Bu durumun nedenleri ve önleme yollarını şöylece özetleyebiliriz :

- Bugünkü uygulamada anlaşmazlık süresince gecikme faizi uygulanmamaktadır. Bu nedenle, yükümlü haklı haksız demeden yapılan her vergi salımına karşı çıkmaktadır. Çünkü haksız itirazın kendisine getirmesi olası bir yük söz konusu değildir. Bu durumu önlemek için itiraz edilmese idi verginin ödenmiş olacağı gün ile, fiilen ödendiği gün arasında geçen zaman aralığı için yükümlünün sağladığı faiz yararını aşacak gerçekçi bir faiz oranı uygulanmalıdır.

- Ülkemizde vergi uyuşmazlığı sayısının kabarık olmasının bir nedeni de Gelirler Genel Müdürlüğü'nün tutumudur. Gelirler Genel Müdürlüğü öteden beri yükümlünün haklı olduğu besbelli olan olaylarda bile «yükümlü haklıdır» demekten çekinmekte, konunun yargı yerlerine gitmesini yeğlemektedir. Vergi uyuşmazlıklarının azaltılmasının bir yolu da Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bu tutumunu değiştirmesinden geçmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü önüne gelen bir olay üzerine hiç çekinmeden, yüreklilikle kararını vermeli ve konunun yargı yerlerine gitmesini önlemelidir.

- Anlaşmazlık sayısının kabarık olmasının diğer bir nedeni de bugünkü kuruluş ve işleyiş biçimiyle Uzlaşma Komisyonlarının beklenen sonucu vermemesidir. Bu komisyonlardan beklenen sonuçların alınabilmesi için uzlaşma yetkisinin inceleme elemanlarına verilmesi ve belli kalıplardan çıkarılarak gereken esnekliğe kavuşturulması gereklidir.

- Ülkemizde henüz disiplinli, güvenilir bir serbest Malî Müsavirlik müessesesi kurulmamıştır. Bu hizmet hâlâ sorumsuz kişiler tarafından yürütülmektedir. Bu durum gereksiz anlaşmazlıkların çıkmasına neden olmaktadır. Böyle bir müessesenin yasal

bir çerçeve içinde kurulması vergi anlaşmazlıklarını önemli ölçüde azaltacaktır, diye düşünüyoruz.

2. *Yargı Kararlarının Yerindeliği Açısından :*

Vergi yargısı kararlarının ideal vergi ortamının oluşturulmasında etken olan ikinci özelliği, kararlarındaki yerindelik derecesidir. Bir vergi mahkemesinin kararı son bir çözümleme ile bir yorumlamadır : Nesnel olayların yorumlanması ve vergi yasası kurallarının yorumlanması. Bir başka anlatımla, bir vergi mahkemesinin yaptığı iş eldeki kanıtlarla nesnel olayın ne olduğunu doğru bir biçimde saptamak ve vergi yasası kurallarının anlamını doğru olarak belirlemekten ibarettir. Nesnel olayların ve vergi yasa kurallarının doğru yorumlanması ile vergi kaçakçılığı arasında yakın bir ilişki vardır. Şöyle ki, yargı yerlerinde olayların doğru yorumlanmaması, gerçeğe yakın biçimde saptanamaması vergi incelemelerinin sonuçsuz kalmasına yol açar. Bu da kötü niyetli yükümlülere yüreklendirir ve böylece vergi kaçakçılığının artmasına neden olur. Öte yandan vergi yasalarının doğru yorumlanmaması iyi niyetli yükümlülerde olumsuz tepkilere yol açar. Bu da ideal vergi ortamının oluşmasını engeller. Konuyu bu iki açıdan incelediğimizde aşağıdaki sonuçlara varılmaktadır :

a) *Nesnel Olayların Yorumlanması :* Bilindiği gibi nesnel olayların yorumlanması işi bir kanıtlama düzeni sorunudur. Vergi Usul Yasamızda kabul edilen kanıtlama düzeni maddî delil düzenidir. Vergiyi doğuran olayların ancak defter ve belgelerle saptanabileceği, bunların dışında herhangi bir kanıtlama aracının kullanılamayacağı öngörülmektedir. Böyle bir kanıtlama düzeni ile son derece karmaşık bir süreç gösteren ekonomik olayların doğru olarak kavranmasına olanak bulunmadığı açıktır. Nitekim bu kanıtlama düzeninin egemen bulunduğu 1960 yılından önceki dönemlerde incelemeye dayanılarak salınan vergilerin büyük bir bölümü yargı yerlerinde geri çevrilmekte idi. 1960 yılından sonra Danıştay, Vergi Usul Yasasının açık hükmüne karşın, yürekli ve yerinde kararlarla bu katı kanıtlama düzenini bir yana itmiş, onun yerine her tür kanıtın kullanılmasına izin veren esnek bir kanıtlama anlayışını getirmiştir. Kuşkusuz bu önemli değişikliğin yasa yolu ile gerçekleştirilmesi gerekirdi. Fakat vergi politikasını yapmakla, yürütmekle görevli olanlar bütün uyarılara karşın bu görevlerini yerine getirmemişlerdir. İşte Yüksek

Mahkeme bu koşullar karşısında vergi incelemesini yozlaşmaktan kurtarmak amacıyla görev sınırlarını aşarak bir misyon anlayışı içinde bu değişikliği gerçekleştirmek zorunda kalmıştır. Sözü geçen değişiklikten sonra incelemeye dayanılarak salınan vergilerin büyük bir bölümünün yargı yerlerinde onaylandığı gözlenmektedir. Bu olayın Türk vergiciliğinde bir aşama olarak nitelenmesi gerekir kanısındayım.

b) Yasaların yorumlanmasına gelince, Danıştay kararlarında belirgin eğilim vergi yasalarının daha çok hazine yararına yorumlandığıdır. Bunun birçok örneklerini burada sıralamağa gerek görmüyoruz. Yalnız çok bilinen bir Danıştay kararına, amortisman fonlarını öz sermayenin bir parçası saymayan bir karara kısaca değinmekle yetineceğim. Danıştay'ın sözü geçen kararı yasanın ne yazımına, ne amacına ne de bilimsel verilere uymaktadır. Danıştay bu kararı yatırım indiriminin yararına inandırdığı için, bu müesseseye duyduğu tepkinin etkisinde vermiştir. Danıştay'ın bu tür tepki kararlarını doğru bulmadığımızı, vergi düzenimize yarardan çok zarar getirdiğini açıklamak isterim. Maddi olayların yorumlanmasında duraksamalı yerlerde olayı hazine yararına yorumlanın bilimsel bir açıklamasını yapmak olasıdır. Şöyle ki, kanıtlama hukukunda bir kural vardır. Uyuşmazlıklarda kanıtlama yükü kanıtlama kolaylığı bulunan yana yüklenir, diye anlatılır. Vergi uyuşmazlıklarında nesnel olay, ekonomik bir olaydır. Yükümlü bu olayın gerçekte nasıl geçtiğini bilebilme durumundadır. İdarenin olayla ilgili gerçek dışı bir sav'ı varsa bu sav'ı kolayca çürütebilecek konumundadır. Bu nedendir ki, uyuşmazlık konusu bir olayın kanıtlanması için her iki yanın (vergi idaresi ve yükümlünün) ileri sürdüğü kanıtların değerlemesinde, yorumlanmasında duraksama varsa vergi mahkemesinin olayı vergi idaresinden yana değerlemesi gerekir. Fakat bir vergi yasasının yorumlanmasında durum tamamen değişiktir. Vergi mahkemelerinin vergi yasalarını objektif bir biçimde, vergi hukukunun esaslarına, yorumlamanın genel kurallarına uygun bir biçimde yorumlamaları gerekir. Unutmamak gerekir ki, bir ülkede vergileme ortamının bozulmasında iki önemli etken vardır. Birincisi, yükümlünün kaçakçılık eğilimi, ikincisi de, vergi idaresi ve vergi yargısının hazineci eğilimidir. Aslında, hazineci bir eğilim hazine yararına değil, uzun dönemde hazine zararına işleyen bir eğilimdir.

c) Vergi yargısının sağlığı konusunu incelerken bugünkü uygulamada savunma sürecinde yükümlüler aleyhinde beliren dengesizliği de vurgulamak isterim. Bilindiği gibi inceleme elemanlarının yapmış olduğu hizmet bir danışma (istişare) hizmetidir. Yani inceleme elemanları hazinenin danışmanları durumundadır. Vergi idaresi bir uyuşmazlıkta incelemeyi yapan elemanın yargı sırasında dinlenmesini isteyebilmektedir. Bu husus yasaca güvenceye bağlanmıştır. Fakat yükümlünün aynı olayı inceleyen serbest mali müşavirini yargı yerlerinde dinletebilmesi için yasaca bir güvencesi yoktur. Gerçi Temyiz Komisyonunun bu dengesizliği yorumlama yoluyla gidermeğe yönelik olumlu adımları vardır. Fakat sorunun bir yasa değişikliği ile çözümlenmesinde de yarar bulunmaktadır.

II — HİLELİ VERGİ SUÇU DAVALARI

Yukarıda verginin ancak işleyen ceza yaptırımları altında uygulanabilen bir müessese olduğunu söylemiştik. İki türü yaptırım vardır vergicilikte; biri vergi cezaları, öbürü hapis cezaları. Vergi uygulamasında hapis cezalarının ayrı ve önemli bir yeri vardır. Neden dersenez, vergi varlıklı kişilerden alınır, varlıklı kişi para cezasından pek çekinmez, bu cezalar için bir karşılık ayırır kafasında, fiyatlara bindirir bunu ve hiç bir tedirginlik duymadan sürdürür davranışını, yaşantısını. Ama hapis cezasında öyle değildir, ne fiyatlara bindirilebilir bu ceza, ne de karşılık ayırmakla rahata erilebilir. Bunun karşılığı bir süre cezaevinde yatmaktır. Ve öyle kolayca göze alınabilir işlerden değildir, varlıklı kişiler için. Bu nedenledir ki, vergi uygulamalarında hapis cezalarına özel bir önem verilir, vergi almak isteyen batı ülkelerinde. Örneğin, İsveç'te, hani şu en az suç işlenen ülkelerin başında bulunan yerde, yılda 1500 - 2000 kişi hileli vergi suçundan hapis cezasına çarptırılır. Bize gelince hapis cezalarının hiç bir etkinliği olmamıştır vergi uygulamalarında. İstanbul'da bir zamanlar, bir araştırma yapmıştık; vardığım sonuç ilginçtir : 1953 - 1959 yıllarında 659 yükümlü hileli vergi suçundan mahkemeye verilmiş, bunlardan yalnız 4'ü hapis cezasına çarptırılmış. 7 yılda 4 yükümlü. Bunun ne etkisi olabilir vergi uygulamasına?

Hileli vergi konusunda şunlar yapılmalıdır : Bilindiği gibi

YARGI REFORMU

başlıca üç yoldan vergi gizlenir; belgesiz satış yapmak, yıl sonu mal mevcutlarını noksan göstermek, belge dışı para almak. Bu eylemlerin saptanmasını kolaylaştırmak için önce sıkı bir belge düzeninin uygulanması sağlanmalı, sonra da, zorunlu belgeleri kullanmamak, belgesiz satış yapmak, belgesiz mal bulundurmak, kaynağı açıklanamayan belli tutarın üstünde para ve benzeri değerlere sahip olmak eylemleri, vergi kaybı ögesi aranmaksızın, hileli vergi suçu sayılmalıdır. Hileli vergi cezaları bir aydan az, bir yıldan çok olmamalıdır. Mahkemelerde bu davalara öncelik ve ivedilikle bakılmasını sağlayacak kurallar getirilmelidir. Böylece hem vergi gizlemelerine yol açan eylemlerin saptanması kolaylaşacak, hem de mahkemelerin hızla karar vermesi sağlanmış olacaktır.

VERGİ DENETİMİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

İstanbul Üniversitesi
İşletme Fakültesi

I — GİRİŞ

Yurdumuzdaki son çeyrek asırlık gelir vergileri uygulamaları göstermiştir ki, yalnız gelir vergilerinde değil, geniş tabanlı bütün vergi cinslerinde vergi tabanının bütün çabalara karşın dar kalmasının önemli nedeni, muhasebe uygulamalarındaki eksikliklerdir. Bu bildirinin temel hedefi, bu eksikliklerin neler olduğunun saptanması ile bunların giderilme çarelerinin araştırılmasıdır. Bu hedefe ulaşmak için önce Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının eksiklikleri gösterilmeye çalışılacak, sonra bu eksikliklerin giderilmesi için belli başlı batı ülkelerinde bulunmuş çözüm yollarının temel özellikleri açıklanacak, en sonunda da bu çözüm yollarının Türkiye'de uygulanabilmesi için alınması gerekli yasal, yönetsel ve eğitsel önlemler belirtilecektir.

Türkiye'de muhasebe eksikliklerinden doğan vergi kaybının hesaplanması, bu bildirinin sınırları dışında tutulacaktır. Bunun iki önemli nedeni vardır. Birinci neden böyle bir hesaplamanın son derece güç ve karışık olmasıdır. Türkiye'de önemli vergi kayıpları olduğu söylenece de, konu ile ilgili istatistiklerimiz bu kayıpların tutarını ve ek olarak kayıp nedenlerine göre sınıflandırılmasının yapılmasını engeller özelliktedir.

İkinci önemli neden, bu vergi kayıplarının mevcut istatistiklerimizin elverdiği ölçüde, bu konferansa daha önce sunulan bildirilerde ortaya konmuş olmasıdır. Burada onları yinelemek gereksiz olacaktır.

Yukarıdaki nedenlerle bu bildirinin iki önemli varsayımı vardır :

1. Türkiye'de geniş-tabanlı vergilerde önemli vergi kayıpları vardır; bu vergilerin tabanı genişletilememiştir.

2. Bu vergi kayıplarının önemli nedenlerinden biri, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarındaki eksikliklerdir.

Bunlardan birincisinin kuşku duymadan yapılabileceği, Türkiye'yle ilgili önceki bildirimlerde belirlenmiştir. İkincisinin geçerliliği, Türkiye'de vergi kaybı, ya da muhasebe uygulamaları ile uğraşan birçok araştırmacı tarafından kabul edilmiştir (1). Böylece bu bildiri yukarıdaki olguların yarattığı problemlerin muhtemel çözüm yollarını araştırmaya daha çok yer vermelidir.

II — TÜRKİYE'DE MUHASEBE UYGULAMALARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ

Türkiye'de muhasebe uygulamalarının eksiklikleri özellikle 1950'de uygulamaya konan Gelir ve Kurumlar Vergisi ile ilgili olarak çok sayıda araştırmaya ve yayına konu edilmiştir. Burada bütün araştırmaları özetleme olanağı bile yoktur. Ancak belli başlılarına değinmekte yarar vardır.

1. Bu araştırma ve yayınlardan birçoğunun temel yargısı, 1950'deki Gelir Vergisi Reformunun, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının gelişmesinde önemli bir rol oynadığı biçimindedir. Yurdumuzdaki ekonomik gelişme için son çeyrek yüzyılda uygulanan ekonomik politikaları önemli biçimde etkilemiş olan ve 1951'de yayınlanan bir rapordaki (2) yargının burada yinelenmesinde, problemin başlangıç noktasını saptamak açısından yarar vardır :

(1) Bu konuda başvurulabilecek birçok yayın vardır. 1971'e kadar yapılmış yayınlar, aynı yazarın «Muhasebe'de Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar» adlı yayınındadır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ile İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsünün ve T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığının türlü yayınları vardır. Sözü geçen Muhasebe Enstitüsünün 23 Mayıs 1977 tarihinde yaptığı «Türkiye'de Vergi Kayıplarını Önleme Sorunları (Maliyeye ve İşletmelere düşen Görevler)» isimli seminerde, konu ile ilgili en son bilgiler ve görüşler öne sürülmüştür. Bu seminerin notları yayınlanmak üzeredir.

(2) The Economy of Turkey, «Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası, John Hopkins Press, New York, 1951.

«... Türkiye'deki muhasebe tatbikatı yeknesaklıktan mahrumdur ve isabetli karar alabilmeleri için gerekli bilgileri yöneticiye sağlamaktan uzaktır. Kamu yönetiminde bunun çok açık örnekleri vardır. Birçok devlet kuruluşu kendilerine göre bir hesaplar sistemini uygulamakta, diğerleri, hesap ve rakamlarını karışık talimatlara göre toplamaktadırlar. Yeknesak ve basitleştirilmiş bir sistemin yapılabilmesi için, muhasebe tatbikatının genel bir etüdü yapılmalıdır» (3).

«Ayrıca bağımsız muhasebe uzmanlarının eğitilmesini ve onlara uzmanlık sertifikalarının verilmesini sağlayan bir sistemin kurulmasına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın sebebi, sadece yatırımları teşvik edici bir rolü yüzünden muhasebeye halkın güvenini sağlamak değil, aynı zamanda işletmelerin ve iktisadî devlet teşekküllerinin yöneticilerine muhasebeden çıkacak temel bilgilerin güvenilir biçimde sağlanmasıdır. İçinde bulunulan zamanda, muhasebe terimleri ve tatbikatındaki yeknesaklık noksanı yüzünden bilanço ve kâr-zarar tabloları açıklayıcı ve anlatıcı bir rolden ziyade, gizleyici ve karıştırıcı bir rol oynamaktadır» (4).

Sözü geçen raporun yayınlanmasından sonra geçen 27 yıl süresince, Gelir ve Kurumlar Vergileri ile ilgili hukuk kuralları ve vergi denetimini sağlamak için kurulan denetim düzeni, yurdumuzdaki muhasebe uygulamalarını geliştirmiş, ancak bu gelişme ekonominin ihtiyaçlarına uygun bir hesap ve hesaplama düzeninin kurulmasını sağlayamamıştır (5).

2. Aynı süre içinde İktisadî Devlet Teşekkülleri için 1950'lerin sonundan başlayarak 1968'e kadar türlü yayınlara konu edilen Yeniden Düzenleme Komisyonu ile Devlet Planlama Teşkilâtının Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun ve Türkiye Bankalar Birliği'nin konu ile ilgili çalışmalarının önemli rolü olmuştur. Bu alanda elde edilen sonuçları küçümsemek yersiz olur. Ancak, vergi denetimi açısından asıl gelişmeyi sağlayacak

(3) İbid. S. 203.

(4) İbid. S. 118.

(5) 1950'den beri bu alanda alınan sonuçlarla, eksik kalan gelişmelerin karşılaştırılması ile ilgilenen okuyucu, aynı yazarın şu iki yayınında oldukça geniş bir bibliyografya bulacaktır: «Muhasebe'de Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, 1971 ve «Maliyetler ve İşletme Kararları» İstanbul, 1974. Bu bildiride sözü geçen kaynakların bir bölümüne yer verilecektir.

olan bilanço ve kâr-zarar tablolarıyla işletme ilgililerine ⁽⁶⁾ anlamlı bilgi sağlamak hedefi gerçekleştirilemediği için alınan sonuçlar hep eksik kalmıştır. Çünkü henüz muhasebenin işletmenin dışına dönük bu *finansal muhasebe* fonksiyonu ile ilgili problemlerine ancak son yıllarda çözümler aranmaya başlanmıştır. Bu çalışmaların önemli sonuçlarından bazılarını burada kısaca sıralamak yararlı olacaktır.

1962'de T. C. Maliye Bakanlığınca yayınlanan «Kamu İktisadi Teşebbüsleri Temel Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri» ⁽⁷⁾, yine 1962'de yayınlanarak 1963 yılbaşından itibaren ticaret bankalarımızda uygulanan «Kredi Talep Edenlerden Alınacak Hesap Vaziyetleri ve Tahlil Esasları» ⁽⁸⁾ bu alandaki uygulamaları önemli biçimde değiştirecek çalışmaları başlatmıştır ⁽⁹⁾. Bu tarihleri izleyen 15 yıl içinde iktisadi devlet teşekküllerinde, muhasebe alanında tekdüzenliğe (yeknesaklık) doğru önemli gelişmeler olmuştur ⁽¹⁰⁾. Bu alandaki son gelişme, maliyet hesaplarında ve bütçelemelerde tekdüzenliğe doğru atılmış adımdır ⁽¹¹⁾.

(6) «İşletme ilgileri» işletmenin ortaklarını, yöneticilerini, alacaklılarını, mallarını kullanan tüketicileri ve bütün toplumu kapsamına almaktadır. İşletme ilgililerinin ayrıntılı açıklaması için bakınız: «The Corporate Report», The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Londra 1975, s. 17; yazarın «Enflasyon ve Mali Tablolar Analizi», Türk Sevk ve İdare Derneği'nin, «Enflasyonda Sevk ve İdare» seminerine sunulan bildirisi, İstanbul 1975.

(7) Bu teşebbüslerdeki bilanço ve kâr-zarar uygulamalarının geliştirilmesiyle ilgilidir.

(8) Türkiye Bankalar Birliğinin 20 No.lu yayını.

(9) Yukarıda sözü geçen birinci raporun bazı önerileri, 1964'te çıkarılan 440 sayılı kanunun maddelerine de geçmiş ve bu kanunla kurulan «Yeniden Düzenleme Komisyonu»nun yayınladığı raporlar ile İktisadi Devlet Teşekküllerindeki uygulamaların önemli biçimde gelişmesini sağlayacak olanakları yaratmıştır. Daha geniş açıklama için bakınız: M. Aysan, «Maliyetler ve İşletme Kararları», a.g.e. S. 56.

(10) Aşlında Yüksek Denetleme Kurulu'nun son 40 yıllık çalışmalarının sonucu olarak İktisadi Devlet Teşekküllerinde daha iyi muhasebe uygulamalarına ve büyük ölçüde tekdüzenliğe ulaşılmış bulunmaktadır.

(11) Bu konudaki çalışmalar, 1968'de Yeniden Düzenleme Komisyonu süresinin sona ermesinden sonra D.P.T. Koordinasyon Dairesi, Mali ve Hukuki Tedbirler Şubesi'nce yürütülmektedir. Bu şubenin son iki yayını, «Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Maliyet Muhasebesi» (Seminer Notları) ile «Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi» adlarını taşımaktadır. Devlet Planlama Teşkilâtı, Ankara, 1977.

Bütün bu olumlu gelişmeler olsa da, kamuya açıklama yapılmadığı için, işletme ilgililerine ve bu işletmelerle ilgili vergi denetimine yararlı muhasebe bilgilerinin yaratıldığını öne sürme olanağı yoktur.

Ancak iktisadi devlet teşekkülleriyle ilgili olarak «Vergi Denetimi»nin ve buna yararlı muhasebe uygulamalarının önemini fazla büyütmemek gereklidir. Aslında Türkiye'deki devlet işletmeleri ile ilgili olarak ulaşılmış bulunan tekdüzenliğin sonuçlarını halka zamanında duyuracak bir açıklama düzeninin kurulamamış olması, yurdumuzdaki muhasebe uygulamalarının büyük eksikliğidir. Yüksek Denetleme Kurulu'nun, ilgili bakanlıkların ve T.B.M.M. İktisadi Devlet Teşekkülleri Komisyonu'nun iyi niyetli çabalarına rağmen, bu işletmelerimizin denetim düzeninde büyük açıklar vardır. Bununla birlikte, bu alanda vergi denetimi açısından büyük sorunlar çıkması sözkonusu değildir. Çünkü devlet kuruluşları kendi işletmelerinin vergilerini gerektiğinden az, ya da çok alsa, sonuç devlet işletmelerinin hesaplarındaki bazı değişmelerden ibarettir. Çünkü vergiyi alan da, vergiyi veren işletme de devletin ilgili kuruluşlarıdır. Bu alanda doğacak vergi kaybının çok önemli ekonomik ve sosyal sonuçları olsa da, denetim açısından büyük problemler doğması olasılıkları oldukça düşüktür.

Ancak, özel kesim işletmeleri açısından, ortaklarla devlet ayrı çıkar gruplarından olduğu için, önemli vergi denetimi problemlerini bu alanda aramak gerekli olacaktır.

3. Bu nedenlerle özel kesim işletmelerinin muhasebe uygulamalarındaki tezdüzenlik düzeyi daha düşük, vergi denetimi problemleri daha büyük ve karışık, bu alanda alınması gerekli önlemler daha geniş kapsamlıdır ⁽¹²⁾. Böyle olduğu için de bu bildiri, bu alandaki eksiklikler ve denetim güçlükleri üzerinde duracaktır.

(12) Bu yargıyı sağlayacak elde çok sayıda etüd vardır. Yukarıda sözü edilen T. Bankalar Birliği Hesap Vaziyetleri, ticaret bankalarına bildirilen bilanço ve kâr-zarar bilgilerinde tekdüzenliğe doğru atılmış önemli bir adım olsa da özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerimizde uygulanan muhasebe yöntemlerinde hiçbir tekdüzenlik yoktur. Bu yazarın yönettiği bir araştırmada taranan 3000 oldukça büyücek işletmenin ancak 119'unun bilanço ve kâr-zararı karşılaştırılabilir durumda bulunmuştur. Diğerleri en ilkel inceleme hedefleri için dahi kullanılmaz durumda bulunmuştur. (Bakınız: İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S. 2 S. 9-30, Mayıs 1976.

III — TÜRK MUHASEBE UYGULAMALARININ VERGİ DENETİMİNİ GÜÇLEŞTİREN EKSİKLİKLERİ

Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının belirli ölçü ve standartları bulunmadığı için, muhasebe uygulamalarını vergi denetimi için kolaylaştırıcı değil, zorlaştırıcı bir etken olarak göz önünde bulundurmamak gereklidir. Vergi denetimi açısından özel önemi olan bilançolar ve kâr-zarar tabloları ile ilgili uygulamalarda tek-düzenliğe gidüş yönünde atılmış küçük girişimlerden başka elde edilmiş bir sonuç yoktur (13).

Bu sonucun önemli nedenleri aşağıda belirtilmiştir :

1. *Muhasebe İlke ve Kurallarının Özelliklerinden Doğan Uygulama Eksiklikleri :*

Muhasebe ilke ve kuralları, genel, uygulamaya ve yorumcuya göre değişen sonuçlar veren kurallardır; işletme faaliyetleriyle ilgili olduğu için de böyle olmak zorundadır. Bu özellikteki ilke

(13) Bu yargı, bir bugüne kadar bu yönde elde edilmiş sonuçları küçümsemek amacını gütmektedir. Gerçekten, İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun aşağıdaki yayınları, Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde, muhasebe uygulamalarında Tek Düzenliğe doğru atılmış en önemli adımı oluşturmaktadır :

- a. Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması. Giriş.
- b. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri.
- c. Tek düzen Genel Hesap Plânı ve Açıklamaları.
- d. Rapor Sistemi.
- e. Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu.
- f. Terimler ve Açıklamalar.
- g. Teşebbüs Bilançolarının Yeniden Değerleme Yoluyla Düzeltilmesi.

Ancak, bu yayınlardaki ilke, kural ve standartların bütün Kamu Kuruluşlarında yaygın biçimde uygulanması dahi henüz sağlanamamıştır. Bu bildirinin üzerinde yoğunlaştığı özel kesim işletmelerimiz için böyle bir çaba henüz yoktur. Vergi Usul Kanunumuz ile Türk Ticaret Kanununun modern uygulamalara göre çok eksik kalan muhasebe ile ilgili hükümleri de genel ve yoruma bağlı olduklarından, özel kesim işletmelerinde, bütün ilke ve kurallar bir yana, bilanço ve kâr zarar alanında bile tek düzenliğin varlığından söz edilemez. Bu konularda daha fazla bilgi için bakınız : 1. Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri, Op. cilt. 2. Bilanço ve Kâr-Zarar, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul, 1970. Bu eserlerden birincisi, Vergi Usul ve Ticaret kanunlarımızın muhasebe ile ilgili hükümlerinin, muhasebe ilke ve kuralları açısından eksikliklerini ve giderilme yollarını gösteren bir bölümü içine almıştır.

ve kurallara göre düzenlenen bilanço ve kâr-zararlar ile vergi beyannamelerinin aşağıdaki eksikliklerle dolu olması kaçınılmaz olmaktadır :

a. Son yıllarda muhasebenin «maliyetlerle değerlendirme» ilkesi önemli eleştirilere konu edilmekte, bu ilkenin eksikliklerini gidermek üzere değişen para değerine göre düzeltilmiş bilanço ve kâr-zarar rakamlarının yayınlanması öne sürülmekte ve bu yeni görüşler uygulama alanına da yansımaktadır (14). Bununla birlikte özellikle Türkiye'de yayınlanan ya da incelemeye sunulan bilanço ve kâr-zarar bilgileri, «maliyetle değerlendirme» ilkesine dayanmaktadır (15). Onun için de düzenlenen bilanço ve kâr-zarar bilgileri, düzenlendikleri anda *tarihsel* bir değer ifade etmektedirler; bu rakamlar *geçmiş, eskimiş* pazar fiyatlarına (maliyetlere) dayalı bulunmaktadır.

Bu nedenle de, bilançoda gösterilen varlık değerleri, *cari değerleri* göstermekte, bu eski değerlere dayanarak hesaplanmış kâr veya zarar da, işletmenin yarattığı faaliyet sonucunun tam bir göstergesini oluşturmamaktadır.

b. Bilanço ve kâr-zararlar ile vergi beyannamelerinde verilen rakamların bütünü, özetlenmiş, gruplanmış toplu rakamlardır; ayrıntılarla ilgili fazla bilgi vermezler. Oysa denetim sırasında gerekli olan bilgiler, daha çok ayrıntılarla ilgili bilgilerdir. Bilanço ve kâr-zararlar ile vergi beyannamelerinde yapılan toplamalar sırasında denetim açısından önemli bazı ayrıntıların gizli kalmasından kaçınılamaz.

c. Muhasebe ilke ve kurallarının uygulanmasıyla elde edilen bilanço ve kâr-zarar bilgileri ile vergi beyannamelerinde bildirilen rakamlar ancak karşılaştırmalı olarak incelendiği zaman anlamlıdır. Oysa, işletme ilgililerine sağlanan rakamlar, tek tarihli bilanço rakamlarıyla tek dönemi kapsayan kâr-zarar bilgileridir.

(14) Batı ülkelerinde 1970'den sonra yapılan «Enflasyon Muhasebesi» ile ilgili yayınlar oldukça fazladır. Bu yayınların oldukça geniş bir listesi şu iki eserde bulunabilir :

1. «Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri» İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, İstanbul 1974.
2. «Enflasyonda Sevk ve İdare», Türk Sevk ve İdare Derneği, İstanbul, 1975.

(15) Vergi Usul Kanunumuzun değerlendirmeyle ilgili hükümleri ve bunlarla ilgili uygulama, maliyetle değerlendirme dışında bir esası da kabul etmektedir.

d. İşletme ilgililerine sunulan kâr ve zarar bilgileri, ilke, kural ve uygulama zorunluluklarının bir sonucu olarak, ilgiliye ulaştıkları; ya da onlarca incelendikleri sırada artık işletme faaliyetleri açısından geçersiz duruma gelmiş bulunurlar. Örnek olarak, üç ya da altı ay öncesinin bilanço rakamı ilgilinin onu gördüğü sırada artık gerçeği ifade etmez olmuştur.

e. İşletme faaliyetleriyle ilgili bütün değerlemeler, farklı yöntemlere ve farklı varsayımlara dayanan farklı yargıların işletme gerçeklerine uygulanması yoluyla yapılmaktadır. Bu değerlendirme yöntemlerinin belirli varlık türlerine uygulanmasıyla elde edilen rakamlar, varlıkların elden çıkarılmasından elde edilecek para tutarlarını göstermezler. Oysa işletme ilgililerinin işletmenin geleceği ile ilgili bazı önemli kararları, varlıkların elden çıkarılmasıyla elde edilecek para tutarlarını göz önünde bulundurmadan verilemez.

f. Muhasebeden çıkan rakamların çoğu saptanırken, sürekli bir akış içinde bulunan işletme faaliyetlerinin, belirli tarihlerde durmuş olduğu varsayılarak rakamlar dönemler arasında pay edilmektedir. Dönemler arasında maliyet ve hasılat rakamlarının bölüştürülmesi yöntemleri, uygulamacının yargısına çok yer bıraktığı için, maliyet ve hasılatın farklı yargılara göre bir, ya da birkaç dönem önceye, ya da sonraya alınması olanağı vardır. Bilanço ve kâr-zarar bilgileri üzerinde inceleme ve denetim yapan uzmanın bu yargıların güvenilirliği konusunda bir değerlendirme yapabilmesi için oldukça uzun zaman alan ve zor araştırma yöntemlerini uygulaması gereklidir.

g. Muhasebe ilke ve kurallarına göre, yukarıdaki eksikliklerin bir sonucu olarak, işletmede maliyetlerin saptanması sırasında kullanılan rakamlardan çoğu, yaklaşık tahminlerden oluşurlar. Özellikle maliyetlerin türlü faaliyet, ya da mamul birimlerine dağıtımının ve uygulamasının söz konusu olduğu imalât işletmelerinde, bilanço ve kâr-zarar ile vergi beyannamelerinde gösterilen maliyet rakamlarının, yaklaşık tahminlerdeki yanlış payları oldukça yüksek düzeylere ulaşabilmektedir. Örnek olarak, bir imalât işletmesinde aynı muhasebe ilke ve kurallarını uygulayan her kişinin farklı birim maliyeti rakamlarına ulaşması olağandır.

h. Son olarak, bu alanda kullanılan terminoloji, inceleme ve denetimi son derece zorlaştıran önemli etkenlerdendir. Bütün

dünya ülkeleri muhasebe uygulamalarında güçlükler yaratan bu etken, Türk muhasebe uygulamalarında birçok hallerde inceleme ve denetim bir yana, anlamayı dahi olanaksız kılmaktadır.

Muhasebe ilke ve kurallarının yukarıdaki eksikliklerinin vergi denetimi açısından çok önemli bir sonucu vardır : Vergi beyannamelerinde bildirilen kâr veya zarar rakamları, onu düzenleyenlerin muhasebe uygulamalarıyla ilgili yargularından çok önemli biçimde etkilenirler. Öyle ki, belirli bir işletme faaliyetinin sonucu, ilgili muhasebe ilke ve kurallarından çok, ilgililerin işletmenin kâr düzeyi hakkında *sonradan* verecekleri karara bağlıdır. Diğer deyişle, denetlenecek rakam (kâr veya zarar) yargıya dayanan kaypak bir rakamdır; inceleme uzmanının denetim sırasında, kişiye göre değişmeyen belirli bir ölçüsü yoktur.

Üstelik yurdumuz muhasebe uygulamaları, yukarıdaki eksikliklere Türkiye'ye özel bazılarının eklenmesi sonucunu doğurmuştur. Bu eksiklikler de eklenince, Türk işletmeleriyle ilgili bilanço ve kâr-zarar ile vergi beyannamelerini, anlamak bile oldukça güç bir hale gelmiştir.

a. Türkiye'de işletmelerden çıkan bilanço ve kâr-zarar bilgileri ile vergi beyannameleri, ilgililere o kadar geç sunulmaktadır ki, bu rakamların ilgililer, ya da uzmanlarca incelendiği sırada ancak *tarihî* değerleri bulunmaktadır; incelemenin yapıldığı surada işletmenin o günlerdeki gerçekleriyle sözü edilen belgelerde bildirilen rakamlar arasında hiç bir benzerlik bulunmamaktadır. Ülkemizde genellikle yıl sonları itibariyle düzenlenen bilanço ve kâr-zarar bilgileri ilgililere en az 4 - 5 ay sonra sunulmakta, inceleme ve denetime konu olmaları da birkaç yıl sonra gerçekleştirilebilmektedir.

b. Ülkemizde işletmelerden çıkan bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin bağımsız uzmanlarca denetimi düzenlenmemiştir. Onun için; Türkiye'de düzenlenen bilanço ve kâr-zararlarla vergi beyannamelerinde bildirilen bilgilerin, yukarıda eksiklikleri belirtilmiş bulunan ilke ve kurallara göre güvenilirliği sağlanamamıştır. Güvenilmez bilginin denetimindeki güçlüklerin önemini belirtmeye dahi gerek yoktur.

c. Yukarıda belirtilmeye çalışılan Türk muhasebe uygulamasındaki son gelişmeler, henüz bilanço ve kâr-zararların bütün ilgililere yayınlanmasını ve yayınlanan bu bilgilerin tekdüze bağlanmasını sağlayamamıştır. Tekdüzende olmayan ya da hiç

olmazsa aynı ilke ve kurallara göre düzenlenmeyen bilginin nasıl denetlenebileceğini anlamak bile güçtür.

d. Ülkemizde henüz geniş kapsamlı bir muhasebe terminolojisi çalışması yapılmamıştır. Sınırlı hedeflerle yapılmış az sayıdaki çalışma, henüz muhasebecilerin birbirlerini anlamalarını dahi kolaylaştırmış değildir.

e. Türkiye'de birçok işletmenin, vergi beyannamelerinde maliyeye verdiği bilanço ve kâr-zarar bilgileriyle, aynı tarih ve dönemleri kapsamak üzere bankalara verdikleri «hesap vaziyetleri» birbirinden önemli biçimde farklıdır. Hatta birçok işletmemizde, ayrıca bir de işletme ortakları ile üst-düzyer yöneticilerinin kendi ihtiyaçları için düzenledikleri bilanço ve kâr-zarar bilgileri vardır (16).

Genel olarak ilke ve kurallardan doğan eksikliklere ülkemize özel eksiklikler de eklenince, Türk muhasebe uygulamasının toplumun çıkar grupları arasında bir hesaplaşma düzeninin, bizim kullandığımız terimle bir «Ekonomik Denetim Düzeni»nin (17) kurulmasını kolaylaştıracak düzeyde geliştirilemediğini kabul etmek zorunlu bulunmaktadır. Vergi denetimi, ekonomik denetim düzeninin belirli bir kesimi, devletle işletmeler arasındaki hesaplaşma düzeni ile ilgilidir. Ekonomik denetim düzeni ise, işletmelerle, bankalar ve alacaklılar, ortaklar, işletme yöneticileri, işçiler ve sendikalar, tüketiciler ve genel olarak bütün toplum ile hesaplaşmaları kapsamına alacak bir terim olarak öne sürülmüştür.

Ekonomik denetim düzeni bütün yönleriyle kurulmadıkça vergi denetiminin de tam kurulması söz konusu değildir. Çünkü denetimin yapılabilmesinin ilk koşulu, elde güvenilir bilgi bulunmasıdır. Düzen bütünüyle kurulmadığı takdirde, işletmelerin muhasebe sistemlerinde güvenilir bilanço ve kâr-zararlar ile vergi beyannamelerinin elde edilmesi söz konusu değildir. Bildirinin

(16) Burada kaynak göstermek oldukça güçtür. Elimizde konu ile ilgili, ama açıklanması sakıncalı «vak'a etüdleri» vardır. Açıklama olanağı olmamakla birlikte, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nun elinde yukarıdaki yargıları kanıtlayacak çok sayıda hizmete özel rapor vardır.

(17) Kavramın daha geniş açıklaması için aynı yazarın şu bildirisine başvurulmalıdır: «Ekonomik Denetim Düzeni», Türkiye Barolar Birliğinin «Ekonomi-Hukuk Kongresine» sunulan bildiri, Ankara, 1975.

sonunda yapılacak öneriler, bu nedenle, Türkiye'de ekonomik denetim düzeninin kurulmasıyla ilgili olacaktır.

Bununla birlikte vergi denetimi, ekonomik denetim düzeninin çok önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bugüne kadar muhasebe alanındaki gelişmeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Ticaret Kanunu'ndaki muhasebe ile ilgili hükümler aracılığı ile elde edilmiştir. Bu kanunlarda yapılacak bazı düzeltmelerin, aşağıda belirtilmeye çalışılacağı gibi, Türkiye'de ekonomik denetim düzeninin kurulmasında önemli paylarının olacağı kabul edilmektedir. Ancak, etkin bir ekonomik denetim düzeninin kurulabilmesi açısından, yalnız yukarıda sözü geçen kanunlarda düzeltme yapılmasının yeterli olmadığı, aşağıdaki açıklamalarla belirlenmiş olacaktır.

Vergi denetimindeki güçlüklerin hemen bütününde, Türk muhasebe uygulamalarının yukarıda listesi verilen eksiklikleri nedeniyle, işletmelerle ilgili kârların olduğundan düşük gösterilmesi belirtilmektedir⁽¹⁸⁾. Bu sonuç, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarındaki eksiklikler nedeniyle, vergi sorumlularının aşağıdaki olanaklardan yararlanmalarından doğmaktadır :

- (1) Hasılatın gerçekleşme zamanının tayini konusunda yapılan ayarlamalar; bir kısım hasılatın kayıt-dışı kalmasını sağlayan düzenlemeler,
- (2) Stoklar maliyeti içinde gelecek dönemlere aktarılacak, ya da bu dönemin hasılatından indirilmek üzere satışlar maliyetine dahil edilecek maliyet kısımlarının tayini konusunda yapılan ayarlamalar,
- (3) Amortisman hadleri ile gerçekleşme zamanlarının tayini konusunda verilen kararlar,

(18) Ayrıntılar için bakınız: 1. Aydın Ahıska, «İşletmelerde Kârın Tesbiti ve Vergilendirilmesiyle İlgili Problemler», İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, 1975; 2. Esat Altıntaş, «Sahte Faturaların Piyasaya Sürülüş Usulleri, İncelemelerde Karşılaşılan Şekiller ve Önlenmesi için Düşünülen Tedbirler», T.C. Maliye Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, No. 411/264-29, İzmir, Nisan, 1973. Ayrıca, Hesap Uzmanları Kurulu'nun hizmete özel çalışmaları içinde bu konuda çok değerli uygulama bilgileri vardır; 3. İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü'nün «Türkiye'de Vergi Kayıplarını Önleme Sorunları (Maliye'ye ve İşletmelere Düşen Görevler)», adlı seminer notları, Mayıs, 1977.

- (4) Dönem maliyetleri toplamının varlık maliyetleri biçiminde gelecek dönemlere aktarılacak kısımlarıyla, bu dönemde masraflaştırılacak kısımlarının tayini konusunda yapılan ayarlamalar,
- (5) Tutarı ve gerçekleşme zamanı tahmine dayanan masraf ve zararların tayini konusunda yapılan ayarlamalar.

Türkiye'de vergi denetiminin iyileştirilmesi amacıyla uygulanabilecek önlemlerin, yukarıdaki özetlenen muhasebe uygulamalarında tekdüzene ulaşılması hedefine yöneltilmesi gerekli olacaktır. Diğer bir deyişle, vergi denetiminin iyileştirilebilmesi için, Türkiye'deki bilanço ve kâr-zararlarla ilgili uygulamanın iyileştirilmesi gereklidir. Aşağıda bu amaca ulaşabilmek için Türkiye'de alınması gerekli önlemlerin saptanmasına çalışılacaktır.

IV — GÜVENİLİR BİLANÇO VE KÂR-ZARAR BİLGİLERİNİN ELDE EDİLMESİ İLE İLGİLİ YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

Bu alanda yurdumuzda alınacak önlemlerin saptanması için belli başlı Batı ülkelerindeki konu ile ilgili uygulamaların incelenmesi yararlı görülmüştür ⁽¹⁹⁾. Bu incelemelerin ayrıntıları, bu

(19) Bu uygulamalar konusunda ayrıntılı inceleme yapmak isteyen araştırmacı şu eserlere başvurmalıdır:

1. «Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği», Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul, 1974.
2. «Serbest Malî Müşavirlik Kanun Tasarısı», T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara. (Son tasarı, 1974 tarihlidir.)
3. Onikinci Türkiye Muhasebe Kongresi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul, 1976.
4. «Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement», Financial Accounting Standards Board, Stanford, Aralık 1976.
5. «Generally accepted standards for the audit of financial statements», Statement 1/1977 of the Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. Haziran 1977.
6. «Raport Du Groupe De Travail sur La Réévaluation Des Bilans, (Préparation du 7e plan)», La Documentation, Française, Paris, 1976.
7. «Arrêté Royal du 8 Octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises», Bruxelles, 1976.
8. «Final Report of the International Coordination Committee for the Accountancy Profession.
9. «The Corporate Report», Opelt.

bildirinin sınırlarını aşacaktır. İngiltere, ABD, Batı Almanya, Fransa, Belçika, Hollanda ve İtalya'daki uygulamalardan çıkarılan sonuçlara göre, güvenilir bilanço ve kâr-zarar rakamlarının elde edilebilmesi için aşağıdaki ilke ve kurallar uygulanmaktadır :

1. *Ekonomi için bir önemi olan bütün işletme ve kurumların bilanço ve kâr-zarar bilgileri yaygın biçimde halka açıklanmaktadır.*

Bu ülkelerde kanundaki belirli tanımlamalara uyan bütün şirketlerin bilanço ve kâr-zararları en az yılda bir defa, yine kanunda tayin edilmiş kapsam ve ayrıntılarla halka açıklanmaktadır. İngiltere'de bütün şirketler, sendikalar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve vakıflar açıklama kurallarının kapsamına alınmıştır. Diğer ülkelerde açıklama, sermaye tutarı, işçi sayısı gibi büyüklük ölçülerine uyan işletmeler için söz konusudur.

2. *Açıklanan bilgilerin biçimi ve içindekiler, hukuk kurallarıyla, ya da uyulması zorunlu meslekî kararlarla belirli tanımlamalara bağlanmaktadır.*

Birçok açıklama kanunda bilanço ve kâr-zararın biçimi ve ayrıntıları, ve kullanılan terimlerin anlamları ayrıntılarıyla saptanmış bulunmaktadır. Gerekli görüldüğü hallerde bilanço ve kâr-zarar rakamlarını açıklayıcı tablo ve notların eklenmesi de zorunlu bulunmaktadır. Fransa'da yalnız bilanço ve kâr-zararlar değil, bütün işletmelerin uymak zorunda bulunduğu, ya da uymakla önemli ekonomik yararlar sağladığı bir «Genel Hesap Planı» da yürürlüktedir (20)...

3. *Muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya gidilmektedir.*

Günümüzde tüm gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkelerin çoğunluğu (21) muhasebe uygulamaları ile ilgili kendi standartlarını yayınlamışlar ve bağımsız muhasebecilerin bu standartlara uyma zorunluğunu koymuşlardır. 1972 yılında Sidney'

(20) Le Plan Comptable General, Imprimerie Nationale Paris, 1957.

(21) Bu ülkelerdeki standartlar ile ilgili bilgi Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinden sağlanabilir.

de yapılan 10. Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde alınan bir kararla da Uluslararası Muhasebe Standartlarının yayınlanması kabul edilmiştir. 1972 yılından bugüne değin, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu yedi standart ve altı ön taslak yayınlamış bulunmaktadır (22). Standartlaştırmadan elde edilen en büyük yarar ise işletme ilgililerine karşılaştırma yaparlarken güvenebilecekleri sağlam esasların sağlanmasıdır.

4. *Kamuya açıklama, bütün topluma açıklama anlamına gelmektedir.*

Yukarıda sözü geçen ülkelerde, «İşletme ilgilileri» bütün toplumu kapsadığı için finansal bilgilerin belirli bir kamu görevlisine teslimi, kalabalık da olsa bir ortaklar grubuna açıklanması, bir kamu siciline kaydedilmesi, açıklama amaçları için yeterli sayılmamıştır (23). Konu ile ilgili hukuk kuralları, açıklamanın yapılacağı yayın organlarının özelliklerini de saptamıştır. Bu açıklamaların genellikle, tirajı yüksek ve bütün halkın kolaylıkla elde edebileceği, günlük, ya da haftalık yayın organlarıyla yapılması, kanun hükmüyle zorunlu kılınmıştır.

5. *Kamuyu aydınlatma amacıyla açıklanan finansal bilgilerin, ahlâkî ve meslekî kurallara göre çalışan bir bağımsız uzmanın onayından geçmesi gerekli görülmüştür.*

Yukarıda belirtilmeye çalışıldığı gibi muhasebe ilke ve kurallarının temel özelliği, bu bilgileri yaratanların yargısına fazla yer vermesidir. Bu yüzden belirli bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetleri sonucunda elde edilen kâr düzeyini, farklı kişiler

(22) Bu Standardlar sırasıyla şunlardır.

1. Disclosure of Accounting Policies, January 1974.
2. Inventories in the Context of the Historical Cost System, July 1974.
3. Consolidated Financial Statements, November 1974.
4. Depreciation, April 1975.
5. Information to be Disclosed in Financial Statements April 1975.
6. Inflation Accounting, March 1977.
7. Statement of Changes in Financial Position, October 1977.

(23) Batı Ülkelerindeki Bilânço ve Kâr-Zarar Bilgilerinin Açıklanmasıyla ilgili hukuk kurallarının iyi bir incelemesi, Prof. Dr. Ünal Tekinalp'in şu eserinde vardır: «Anonim Ortaklığın Bilânçosu ve Yedek Akçeleri-Komuyu Aydınlatma İlkesiyle» Banka ve Ticaret Hukukü Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1970.

farklı kuralları uygulayarak farklı biçimde saptayabilirler. Bu değişik kâr düzeylerinin hepsi de muhasebe ilke ve kurallarına uygun olabilir (24). Bunun için işletme dışındaki ilgililere açıklanacak bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin, söz konusu işletmeden ve devletten bağımsız olarak kendi meslekî sorumluluğu ile çalışan uzman muhasebecilerce denetlenmesi ve onaylanması, hukuk kurallarıyla sağlanmıştır (25).

6. *Yayınlanan bilanço ve kâr-zarar bilgilerini onaylayan muhasebe uzmanlarının belirli ahlâk ve meslek kurallarına uymaları sağlanmıştır.*

Yalnız yukarıda sözü geçen ülkelerde değil, dünyanın belli başlı ülkelerinde, muhasebe uzmanlığı serbest mesleği kanunla kurulmuş, ya da varlığı kanunla kabul edilerek bu meslek mensuplarına toplum görevleri verilmiştir. Nasıl ki, doktor olmayan kişiler hasta bakamaz ve doktor olanlar hasta bakarken belirli ahlâkî ve meslekî kurallara uymak zorunda bulunurlarsa, bu ülkelerde «muhasebe uzmanı» olmayan kişiler bilanço ve kâr-zarar denetimi ve onaylaması yapamazlar ve «muhasebe uzmanı» olan kişiler de denetim yaparken belirli ahlâkî ve meslekî kurallara uymak zorundadırlar. Onların da topluma karşı, doktorunkine benzer sosyal sorumlulukları vardır. Bunun için birçok ülkede kanunla, bazı ülkelerde de devletçe tanınan meslekî kuruluşlarca saptanan meslek kurallarının uygulanmasını sağlayacak bir örgütlenme düzeni kurulmuştur (26). Bu kurallara uyması, 4-5 yıl

(24) Bu alanda uygulamadan sayısız örnek vermek olanağı vardır. Açıklama ve Muhasebe uygulamalarının dünyada en iyi biçimde düzenlendiği İngiltere'den bir örnek vermek, buradaki açıklamalar için yeterlidir: 1970'de bir muhasebe skandalı olarak dava konusu olan Pergamon Press Ltd. Şirketi'nin 1969 yılı hesapları 2,104 milyar sterlin kâr göstermişken, ortaklarla yönetim kurulu arasındaki anlaşmazlıklar sonucu mahkeme kararıyla yapılan bir denetimden sonra aynı dönemin kâr düzeyinin 495 bin sterlinden ibaret olduğu saptanmıştır. (Bakınız: F.E.B. Lensdale, «The Ascertainment of Periodic Results», Onuncu Uluslararası Muhasebe Kongresi'ne sunulan bildiri, Sindney, 1972.

(25) Sözü geçen Batı ülkelerinin hepsinde, bu uzmanların uymak zorunda oldukları ahlâkî ve meslekî kurallar en az bir kanunla kurulmuş meslek kuruluşunca düzenlenmiş bulunmaktadır. Aşağıda konu ile ilgili bazı ayrıntılar verilecektir.

(26) Bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin denetimi ve onaylanmasını bir kamu görevi olarak düzenlemek üzere, ülkelerin devletlerince tanınan meslekî kuruluş-

süren staj ve sınavlarla güven altına alınmış olmayan kişilere, meslek yetkilerinin verilmesi kanunla yasaklanmıştır.

V — GÜVENİLİR BİLANÇO VE KÂR-ZARAR BİLGİLERİNİN ELDE EDİLMESİ İÇİN TÜRKİYE'DE ALINMASI GEREKLİ ÖNLEMLER

Yukarıda belirlenen Türk muhasebe uygulamalarının özellikleri ile Batı ülkelerinde bu amaçla ulaşmak için uygulanan yöntemler karşılaştırılınca, ülkemizde alınması gerekli önlemleri saptamak oldukça kolaydır. Bu önlemlerin bir listesini yapmak, bu alanda karar vermek durumunda bulunanlar için kolaylık sağlayacaktır.

Özetle belirtmek gerekir ki, bu alanda en başta yapılması gerekli olanlar, batı ülkelerinde bu alanda uygulanan yöntemlerin yurda getirilmesidir. Ancak, bu ülkelerin de bu alanda önemli problemleri vardır ve Türkiye'deki uygulamalara bu problemler için bulunan çözüm yollarının getirilmesi de gereklidir. Batı ülkelerinde günümüzün muhasebe meseleleri arasında şunlar vardır :

1. Bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin işletme ilgililerinin bilgi ihtiyaçlarına göre geliştirilmesi,
2. Bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin değişen para değerlerine göre düzeltilmesinin sağlanması,
3. Vergi beyannameleri ile bilanço ve kâr-zarar bilgileri arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlenmesi,
4. Bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin konsolidasyonu ile ilgili problemler,
5. Ortak Pazar ülkelerinde bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin açıklanması ve genel olarak şirketler kanunlarının tekdüzenleştirilmesi olanakları,
6. Uluslararası muhasebe ilke ve kurallarının saptanması ve uygulanması olanakları,

ların sayısı, Avusturya'da 2, Bangladesh'te 1, Belçika'da 2, Kanada'da 3, Taiwan'da 1, Rum Kıbrıs'ta 1, Danimarka'da 1, İngiltere'de 4, Almanya'da 3, Finlandiya'da 1, Fransa'da 2, Yunanistan'da 1, Hindistan'da 1, İrlanda'da 2, A.B.D.'de 1, Japonya'da'da 1, Pakistan'da 1dir. Diğer ülkelerle listeyi uzatmak gereksizdir; bu kadar örnek bildirinin hedefleri için yeterli görülmüştür.

7. Bu uygulamayı sağlayacak bir Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) kurulması,

8. Uluslararası bir genel hesap planının yapılması olanakları (27),

gibi ülkemizde henüz pek az ele alınan konulardır. Etkili bir ekonomik denetim düzeni için bütün bu alanlarda da çözümler bulunması gereklidir. Ancak bu alanlarda çözümler için bu önemli meseleleri gündeme aldırtacak güçlü bir kuruluş dahi yoktur (28). Aşağıdaki önlemler, bu nedenlerle ancak ülkemizde henüz çözümlenmemiş temel meselelerle ilgili olacaktır. Yoksa iyi bir vergi denetimi düzeninin ve ekonomik denetim düzeninin kurulabilmesi için bu çağdaş problemlerin çözümlenmesi de gereklidir. Ülkemizde alınması gerekli önlemleri düşünürken, bir öncelik sırasının saptanması kaçınılmaz olacaktır. Bu öncelik sırasında, en başta aşağıda önerilen amaçlara yer verilmelidir.

Aşağıdaki önerilerle ilgili olarak belirtilmesi gereken ikinci önemli nokta, ülkede ekonomik denetim düzeninin kurulması, uygulanan ticaret hukuku kurallarıyla yakından ilgilidir. Muhasebe uygulamalarını, herhangi bir denetime uygun hale getirebilecek önlemlerin, ülkede uygulanan ticarî yöntemler ve hukuk kurallarıyla ilgisi, uzunca savunmayı gerektirmeyecek kadar açıktır. Özellikle sermaye şirketlerinde, şirketle devlet arasındaki ilişkilerin düzenlenmesiyle ilgili vergi denetimini şirketle ortaklar ve özellikle küçük ortaklar, şirketle alacaklılar, şirketle toplum, şirketle tüketiciler, şirketle yönetim kurulları ve yönetim kurullarıyla ortaklar arasındaki ilişkileri düzenleyen ticaret hukuku kurallarından soyutlama olanağı yoktur. Örnek olarak Federal Almanya'da ikinci savaştan sonra uygulanan Şirketler Hukuku

(27) Yukarıdaki liste, 10-14 Ekim 1977'de Münih'te toplanan Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresinde ele alınan konulardan ibarettir. Bildirinin yazarı, Kongre'ye Türk Delegasyonu başkanı olarak katılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bakınız: "Accounting and Auditing' in One World - Working Documents", 10-14 Ekim 1977, Münih.

(28) Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği bu konuların ülkede tartışmaya açılması için çok kısır olanaklarla birşeyler yapmaya çalışmaktadır. Bu çabanın dışında Üniversitelerimiz, Maliye Bakanlığı ve bazı bankalarımızda yapılan çalışmaların sonuçlarını açık tartışmaya açacak bir örgüt de bulunmamaktadır.

kuralları ⁽²⁹⁾, o ülkedeki denetim düzeninin geliştirilmesinde etkin olmuştur ⁽³⁰⁾. Bununla birlikte bütün bu etkilerin incelenmesi, bu bildirin sınırlarını aşacaktır.

Konu ile ilgili bu gelişmeler, Türkiye'deki temel denetim meselesine çözüm bulunması işinin çok geciktirilmemesi gerektiğini açıkça göstermektedir.

1. Bu alanda alınması gerekli ilk önlem, *batı ülkelerindeki biçim ve yöntemlerle bilanço ve kâr-zarar bilgileriyle ilgili açıklama kurallarının yurdumuza getirilmesidir.*

Ülkemizde banka ve sigorta şirketleri dışındaki işletmeler için bilanço ve kâr-zarar yayınlama zorunluluğu henüz sağlanmamıştır. Banka ve sigorta şirketleriyle ilgili bu hükümler, yurdumuzda düzenli ve belirli zamanlarda yapılması zorunlu bilanço ve kâr-zarar açıklamasının tek örneğidir ⁽³²⁾. Bu kural uyarınca ve T.C. Maliye Bakanlığı'nca saptanmış tekdüzen bilanço ve kâr-zarar biçim ve içeriğine uygun olarak yapılan bu açıklamalar oldukça gelişmiş bir düzeydedir ⁽³³⁾. Ayrıca günlük gazetelerde yayınlanan bu bilanço ve kâr-zarar bilgileri T.C. Maliye Bakanlığı Bankalar Yeminli Murakıplarınca denetlenmektedir.

Ticaret Kanunu'nun «Tedrici anonim şirket kuruluşlarında halka açılma» sırasında uygulanmasını öngördüğü açıklama kuralları ⁽³⁴⁾ dışında işletme ilgililerine bilanço ve kâr-zarar bilgi-

⁽²⁹⁾ Birlikte Yaşama Kanunu diye dilimize çevrilebilecek 1976 tarihli «Mitbestimmungsgesetz» de en gelişmiş biçimini bulan ve anonim şirketler için iki yönetim kurulunu ve bu kurullardan birinde çalışanların % 50 oranında temsil edilmesini öngören kurallar.

⁽³⁰⁾ Bu ikili yönetim kurulları sisteminin oldukça ayrıntılı bir incelemesi şu karşılaştırmalı etüdde vardır: The Board of Directors: Perspectives and Practices in Nine Countries, The Conference Board (A.B.D.) New York, 1977; Prof. Tekinalp'ın yukarıda sözü geçen eserinde, 1976'daki son kanundan önceki durumun ayrıntıları incelenebilir.

⁽³¹⁾ 23 Haziran 1958 tarihli ve 7129 sayılı Bankalar Kanununun 61-75 maddeleri ile 7397 sayılı «Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkındaki kanun.

⁽³²⁾ Bankalar Kanunu, m. 51-52.

⁽³³⁾ «Tanzim Edilecek Üç Aylık Hesap Hülasaları, Bilanço, Kâr ve Zarar Hesabı, Aylık Mevduat ve Kredi Cetveli ve Ek Cetveller Hakkında Talimat ve İzahname». T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara.

⁽³⁴⁾ Türk Ticaret Kanunu m. 281 m. 393. Ayrıca bakınız: Tekinalp, a.g.e s. 9-12.

leri açıklamasını zorunlu kılan hükümler yoktur. Uygulamada bu açıklama kuralı da pek uygulanmamakta, Ticaret Kanunumuzun, yıllık hesapların genel kurul toplantılarından 15 gün önce ortakların incelemesine hazır bulundurulacağı hakkında hüküm (35), yukarıda belirlenmeye çalışılan yaygın açıklama ilkesinin uygulanmasını sağlayamamaktadır.

Batı ülkelerindeki uygulama, bilanço ve kâr-zarar bilgileriyle açıklamanın, tirajı yüksek günlük gazetelerle yapılmasının gerekli olduğunu göstermektedir. Ülkemizdeki açıklama kurallarının hiç olmazsa bütün anonim şirketleri ve iktisadî devlet teşekküllerini kapsamına alacak biçimde genişletilmesi gereklidir.

Bu yapıldığı takdirde, işletmelerin farklı ilgililere farklı bilanço ve kâr-zarar bilgileri sağlamaları biçimindeki, denetim bakımından çok sakıncalı olan uygulamanın önlenmesi sağlanabilecektir. Vergi denetimi açısından, bilanço ve kâr-zarar bilgilerini kamuoyuna açıklayacak işletmelerin vergi beyannamelerinde farklı bilgiler vermesi biçimindeki uygulama son bulacaktır.

Bu önlemin önemini uzun açıklamalarla belirtmeye gerek yoktur. Ancak, bu yapılmadan alınacak diğer önlemlerin etkisiz kalacağı kabul edilmelidir. 1963'den beri birkaç defa yeniden yazılarak T.B.M.M.'ne sunulan «Sermaye Piyasası'nın Tanzimi ve Teşviki» kanun tasarısında öngörüldüğü gibi açıklama zorunluluğunun yalnız «halka açık anonim şirketleri» kapsamına alması, bu amaç için yeterli değildir. Açıklama, mümkün olduğu kadar fazla işletmeyi kapsamına almalı ve çok yaygın olmalıdır.

Açıklama kuralları, Türk Ticaret Kanunu'nun şirketlerle ilgili bölümünde değiştirilmesi ve vergi kanunlarımızda bu kurallara uyulmasını sağlayacak düzeltmelerin yapılması yolu ile gerçekleştirilebilir. Ancak, batı ülkelerindeki çağdaş uygulamalar, kanunun önemi nedeniyle, bilanço ve kâr-zarar açıklamalarını düzenleyen ayrı kanunlar çıkarılması biçimindedir. ABD, İngiltere ve Batı Almanya'da açıklama kuralları şirketlerle ilgili hukuk kuralları içindedir. Hollanda son zamanda açıklama kurallarını ayrı bir kanunda toplamıştır. Ülkemizde ayrı bir kanun çıkarması

(35) Türk Ticaret Kanunu, m. 362 «Kâr ve zarar hesabı, bilanço, yıllık rapor ve sâfi kazancın nasıl dağıtılacağı hususundaki teklifler, murakıplar tarafından verilecek raporla birlikte umumi heyetin âdi toplantısından en az onbeş gün önce şirketin merkez ve şubelerinde pay sahiplerinin emrine âmade bulundurulur.»

rılsa iyi olur; ama bu, meselenin önemli bir yönü değildir. Bu ülkelerin konu ile ilgili hukuk ve meslek kuralları elimizdedir ⁽³⁶⁾. İlke olarak kuralların gerekliliği üzerinde anlaşmaya varıldıktan sonra, kısa sürede kanunlaştırma yöntemi saptanabilecektir.

2. Vergi denetimi açısından önemli olan ikinci önlem, Gelir ve Kurumlar Vergileri ve İşletme Vergisi kanunları ile Vergi Usul Kanunumuzda, Tarım İşletmeleri ⁽³⁷⁾, küçük esnaf ve tüccarlar ⁽³⁸⁾ ve serbest meslek mensupları ⁽³⁹⁾ için öngörölmüş *bütün hesap ve kayıt tutma zorunluluğunun yaygınlaştırılmasıdır*. Bu konuda belirli olabilmek için, hangi kanunlarda ne gibi değişiklikler yapılması gerektiğini teker teker incelemek gerekli olacaktır. Böyle bir geniş kapsamlı araştırma, bu bildirimim sınırlarını aşacaktır. Aslında T.C. Maliye Bakanlığı'nda bu önlemi kısa zamanda uygulamaya koyacak derinlikte etüdlerin bulunduğunu biliyoruz. Bu etüdlerin sonuçları uygulamaya konmalıdır.

Geniş kapsamlı bir vergi denetim düzeninde kayıt, belge ve belirli muhasebe yöntemlerini uygulama konusunda kapsam dışı kalan işletmeler olursa, denetimin tam yapılması olanağı yoktur. Çünkü, kapsam dışı işletmelerle kapsam içi işletmelerin iş ilişkilerini, denetim yaparken saptamak olanağı ortadan kalkmış bulunacaktır.

3. *Muhasebe uzmanlığı serbest mesleği, devletçe tanınmalı, bu meslek bir kanunla kurulmalıdır*. Bu mesleğin kurulmasını amaçlayan ilk kanun tasarı taslağının 1932'de yapıldığı konusunda elimizde deliller vardır. Bundan sonra 1938'de ilk tasarı ortaya çıkmış, 1950'deki Gelir Vergisi Reformu sırasında yeniden önerilmiş, ondan sonra ortaya çıkan 12 tasarı da kanunlaşmamıştır. Bugüne kadar T.C. Maliye Bakanlığı, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve ülkemizin hukuk-

(36) Hollanda'nın son kanunu dilimize de çevrilmiştir. Çeviri, XII. Muhasebe Kongresi, 1976 Türkiye'sinde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları 20-22 Ekim 1976 İstanbul, isimli kongre notları arasındadır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, hem bu çeviriyi hem de diğer ülkelere ait çok sayıda kanunu kütüphanesinde bulundurmaktadır. T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nda da bu ülkeler uygulamalarıyla ilgili bilgiler vardır.

(37) G.V.K. m. 10, 53, 54.

(38) G.V.K. m. 9

(39) G.V.K. m. 18, 69.

çularını aynı tasarı üzerinde birleştirmek olanağı bulunamamıştır. Muhasebe ilke ve kurallarının yukarıda açıklanan özellikleri, böyle bir mesleğin ve bu meslek mensuplarının çalışmalarını düzenleyen güçlü bir meslek kuruluşunun yokluğunda, vergi denetimlerinin eksik kalacağını göstermektedir. Yine yukarıda özetlenmeye çalışılan Batı ülkelerindeki uygulamalar da böyle bir yarıya hak vermektedir.

5. *Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması için muhasebe standartlarının belirlenmesi çalışmalarına başlanmalıdır.* Günümüzde tüm gelişmiş ülkelerde ve gelişen ülkelerin çoğunluğunda yukarıda belirtildiği üzere standartlaşma çalışmaları yoğunlaşmıştır. Ülkemizde ise bu çalışmalar son derece yetersizdir (40). Türk muhasebe uygulamasının gereksinmelerini karşılayacak *Muhasebe Standartlarının* yayınlanması, bağımsız muhasebecilerin de bu standartlara uygun denetim yapma zorunluluğunun konulması acilen ele alınması gerekli bir konudur.

5. *Yukarıdaki önlemleri uygulamaya koyacak kanun değişikliklerini beklemeden, büyük işletmelerimizin sahip ve yöneticileri, Türkiye'de iyi bir denetim düzeninin kurulmasına yardımcı olacak önlemleri almalıdırlar.* Burada ortaya konmaya çalışılan ilke ve kurallar incelendiği zaman, çıkacak kanunları beklemeden alınabilecek pek çok önlem olduğu görülecektir. Özetle :

a. Büyük işletmelerimizin yöneticileri, bilanço ve kâr-zarar bilgilerini en az yılda bir defa tirajı yüksek günlük gazetelerde yayınlamayı kararlaştırabilirler.

b. İşletmelerimizin birçoğunda düzenlenen yıllık faaliyet raporları çok sayıda basılarak, yaygın biçimde dağıtımı sağlanabilir.

c. Ticaret ve Sanayi Odaları, üyelerinden elde ettikleri bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin topluma yayılması için daha fazla çaba gösterebilirler.

d. Türkiye Bankalar Birliği, Bankalar Kanunundaki «müş-

(40) Türkiye Muhasebe Uzmanları ile İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü'nün ortak çalışması sonucu, Uluslararası Muhasebe Standartları, Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmaktadır. (Derginin Mayıs ve Ağustos 1977 sayılarında ilk üç Uluslararası Muhasebe Standardı yer almıştır.)

teri bilgilerinin gizli tutulması» ile ilgili hükümlerin ortadan kaldırılması ve hesap vaziyetleri içinde kendilerine sağlanan bilgilerin T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlarına bildirilmesi yönünde çalışmalar yapabilir.

e. Yine aynı birlik, ticaret bankalarına müşterilerce verilen bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin, bağımsız muhasebe uzmanlarıncaya denetlenmiş olmasının şart koşulması yönünde mesleki kararlar alabilir.

VI — SONUÇ

Vergi denetiminin eksik kalmasının önemli sosyal, ekonomik ve siyasal sonuçları olması gereklidir. Denetimin iyi yapılamaması halinde, ülkemizdeki Gelir Vergisinin bir ücret vergisi biçimine dönüşmesi, İşletme Vergisinde uygulamanın yaygınlaştırılmaması, Katma Değer Vergisinin bu hedefle yapılan önemli çabalara karşın yurda getirilememesi, sosyal amaçlı bütün ekonomik tedbirlerin etkisiz kalması, ülkede zengin-fakir tartışmalarının çok kızgın düzeylere çıkması, hatta birçok sosyal ve ekonomik derdimizin asıl nedeni olan enflasyonun, kaçınılmaz hale gelmesi söz konusudur.

Muhasebe uygulamalarının ülkemizdeki durumu, etkin bir vergi denetiminin yapılmasını önleyecek bir geri kalmışlığın izlerini taşımaktadır. Çünkü iyi denetim için elde güvenilir muhasebe bilgilerinin bulunması zorunludur.

Güvenilir muhasebe bilgilerinin elde edilmesi, bir tek kanunla, tek bir kamu, ya da özel kuruluşun çabalarıyla, üniversitelerde yapılan kurumsal çalışmalarla elde edilebilecek bir sonuç değildir. Bu sonucun elde edilmesi için bütün kuruluşlar, hükümetler ve T.B.M.M.'nce alınacak önlemleri uygulamaya başlamasının zamanı gelmiştir. Bana kalırsa, Türk ekonomisinin gelecek 10 - 15 yıldaki başarısı, ülkede bir ekonomik denetim düzeninin kurulmasıyla ilgili olarak elde edilecek başarılarla bağlı olacaktır.

GENEL TARTIŞMA

Prof. Dr. Bedri Gürsoy — Sayın Başkanım, tekrar bana söz vermek lüt-funda bulunduğunuzdan dolayı teşekkür ederim. Bu seminerin bitişi sanki sofrada tatlının en son gelişi gibi oldu. İki konuşma dinledik bu son toplan-tıda. Her iki konuşmacıya da teşekkürlerimi iletmek isterim.

Sayın Bayrak'la ilgili olarak şu noktaları arz etmek isterim. Bana göre, önce üzerinde karar verilmesi gereken soru şudur: Kaza tekliği mi olmalı, kaza çokluğu mu olmalı? Bir başka deyimle, yalnız bir tek mahkeme her türlü kaza ihtilâfları inceleyebilmeli mi, yoksa ayrı ihtisas mahkemeleri ola-bilmeli midir? Evvelâ kanımca üzerinde ciddiyetle durulması gereken sorun-lardan biri budur. Ama Türkiye bu alanda galiba seçimini yapmış, kaza tek-liğinden kaza çokluğuna doğru yönelmiştir. Hele bir ülkede askerî yargı-tay'dan sonra askerî daniştay'ın, askerî sayıştay'ın da kurulmasına doğru yönelindiğine göre, malî kaza alanında ayrı bir yargının bulunması kolay-lıkla savunulabilir. Ama o takdirde, eğer kaza çokluğuna doğru gidilecekse, karşımıza şöyle bir zorluk çıkar: Acaba arkadaşımızın yaklaşımı gibi, mev-cut sistemi alıp bunu nasıl iyileştiririz ve 6-7 sene süren vergi ihtilâflarını, bu ihtilâfların incelenmesinde her biri ayrı bir kademe olan çeşitli işlemleri birer birer kaldırarak nasıl kısaltırız, demek mi iyi bir yaklaşım olur, yoksa daha köklü, daha radikal bir değişiklik mi iyi bir yaklaşım olur? Bana göre daha radikal bir yaklaşım, daha doğru bir çözümdür. Bu görü-şümü şu noktaya dayandıracam: Atatürk'ün çok söylenen sözünü, «Yurt-ta barış, cihanda barış» sözünü alalım. Bence yurttaki barış olarak alındı-ğında, en önemli uygulama alanı «vergi barışı» alanıdır. Zannedirim ki Ame-rikalı profesör, bize Amerika'da 80-90 milyon vergi mükellefi olduğunu söy-ledi. Arkadaşlarımız da sadece emlak vergisi beyannamesi verenlerin en azından 10 milyonu bulduğuna işaret ettiler. Buna öbür muhtasar veya ay-rıntılı olanları da eklersek, vergi barışının Türkiye'de ne kadar yaygın bir vatandaş çoğunluğunu ilgilendirdiği ortaya çıkar. Vergi barışında çabuk çözüme ulaşabilmek için, benim kanıma göre, idarenin yetkisi artırılma-lıdır. Hele son tadillerle değiştirilen uzlaşma mekanizması daha geniş biçim-de uygulanmalıdır. Bugünkü yasalar içinde bile bundan geniş ölçüde ya-rarlanmak olanağı vardır sanıyorum. Ayrıca gerekirse Anayasa değişikli-ğine giderek, bir bağımsız malî yargı kurulmalıdır. Bana göre eğer bir ülke kaza birliğinden ayrılacak, çok yargı sistemine gidecekse, hiç bir genel yar-gı sistemindeki hiç bir mahkeme, malî kazayı kapsayan konular kadar geniş biçimde halk kitlelerine hitap etmez.

Binaenaleyh bu kadar çok insana hitap eden bir yargının kanımca, meselâ Almanya'daki Anayasa hükmüne paralel bir Anayasa hükmüyle, bağımsız malî yargı yoluna gitmesi uygun olur.

Sayın Aysan'la ilgili bir iki müşahedemi arzedeceğim. Birisi, bizim de Japonya ile aynı durumda olduğumuzu söylediler. Demek ülkemiz o kadar ilerlemiş kısa zamanda. Doğrusu sevindim buna. Muhasebe bakımından bu-günkü durumumuz eleştirilebilir ama, Osmanlı Devleti çok iyi muhasebe tu-tan devletlerden biridir. Meselâ bir şeyi söylememe izin vermenizi istirham ederim. Benim ecdadımın birisinin de inşaatıyla ilgili olduğu bir camiden bahsedeceğim. Sultanahmet Camimiz. Bütün hesapları tafsilâtiyle var. Me-

TARTIŞMA

selâ Macaristan. Biz oraya gitmeden evvel de bu ülkenin tarihi vardır. Ama deftere dayanan tarih bizimle başlar. Böyle bir geleneğimiz olduğunu arzetmek istiyordum.

İkincisi, serbest hesap uzmanlığı. Ben ona yeminli hesap uzmanlığı demeyi tercih ediyorum. O konunun, çok şikâyetini ettiğimiz, bazılarına göre Maliye'deki beyin kaybı, bazılarına göre hafıza kaybı, isterseniz personel ziyarı diyelim, meselesini çözümlenecek bir çare olduğunu arzetmek isterim. Yani Maliye'nin sık eleman kaybından şikâyet ediyorsak, bunu çözüme ulaştıracak şeylerden biri de kanımca yeminli hesap uzmanlığıdır.

Son bir nokta; tabii iyi muhasebe ve açıklık, herşeyden evvel insana huzur getirir. Daima doğru yolda olmanın ve doğruyu yapmış olmanın verdiği iç huzuru. Bunun değeriyle boy ölçülebilecek hiç birşey göremiyorum. Teşekkür ederim sayın Başkan.

Orhan Altan — Teşekkür ederim sayın Başkan. Benim sayın Aysan'dan küçük bir sorum var. Kendilerine önce kıymetli tebliğleri için teşekkür etmek istiyorum. Aynı lisanı konuşuyoruz ve çok iyi anlaşıyoruz. Kendi mesleklerinin gelişmesine, dolayısıyla de vergi denetimi yönünden Maliye'ye yapabilecekleri bir yardım yolu olarak, bankalara tevdi edilecek hesap vaziyetlerinin, bilânçoların bu tip uzmanlaşmış muhasebe kuruluşları tarafından önce bir tetkikten geçirilmesini, ondan sonra da bankalara tevdi edilmesini önerdiler. Sanıyorum bunu hem o mesleğin iş alanını genişletme yönünden, onlara yardımcı olmak düşüncesiyle, hem de bankaların bu tetkikleri daha kolayca yapmaları yönünden öneriyorlar. Bu hakikaten bankaların işlerini bir hayli kolaylaştıracağı için bizlerin çalışmalarında büyük bir rahatlık sağlayacaktır. Ancak bankalar, özellikle büyük bankalar, bu ihtiyaçlarını gidermek için kendi bünyelerinde zaten uzman kadroları oluşturdular. Özellikle son 10 yıl içerisinde bu çok geliştirildi, hem muhasebe tekniğini iyi bilen, hem de malî tahlil yapabilecek uzmanlıktaki kişilerden kadrolar oluşturdular. İstihbaratçı kadrolar, malî tahlilci kadrolar ve orta vâdeli kredi tetkikleri yapabilecek ayrı kadrolar oluşturdular ve kendi risklerini teminat altına, güvence altına almak için bu uzmanların süzgecinden geçirttikleri bilânçoları uygun gördükleri takdirde, o müesseselere kredilerini kullanıyorlar.

Bu çalışmalarını bildiklerine göre, bankaların dışında, tamamen bankalardan bağımsız kuruluşların süzgecinden geçmiş ve Bankalar Birliği tarafından bizlere tevdi edilmiş hesap vaziyetlerini savunuyorlar. tebliğlerinde. Bunu çifte süzgecin daha emniyetli bir çalışma sağlaması yönünden mi, yoksa sadece bu uzmanların iş sahalarını daha genişletmek ve bankaların bu tür çalışmalarını yapmalarına hiç ayrı bir gider harcatmamak düşüncesiyle mi öneriyorlar? Yahut benim düşünemediğim, kendilerinin ekleyeceği daha başka hususlar mı var? Bunları öğrenmek için söz aldım. Teşekkür ederim efendim.

Veysi Sevilğ — İlk sorumu sayın konuşmacı Bayrak'a yönelteceğim. Yürürlükte bulunan Anayasamızın geçici 7. maddesi, «1961 Anayasa'sı yü-

rürlüğe girmeden önce çıkmış bulunan kanunlar, Anayasa'ya aykırı olsa bile, Anyasa'ya aykırılığı iddia edilmez» der. Bu hükümle 1961 Anayasamızdan önce çıkmış olan bilûmum kanunlar, Anayasa'ya aykırı dahi olsa, bunlar için iptal dâvası açılmıyacak demektir. Diğer yünden Anyasamızın idarî mahkemelerle ilgili hükümleri gereğince, İdarî mahkemelerin bir an önce kurulması ve bunun için de bir süre tanındığı bilinmektedir.

İdarî mahkemelerle ilgili Anayasa gerekçesinde ise, İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Gümrük Hakem Kuruluşlarının Anayasal bir müessese hüviyetini taşımadığı ve bunların kazâî görev yapamayacağı, ancak idarî mahkemeler kurulana kadar da görevlerine devam edeceği açıklanmıştır.

Bu durumda, yürürlükte bulunan ve Anayasamızdan önce yürürlüğe girmiş bulunan İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile ilgili kanun maddeleri, gerçekten Anayasa'ya aykırıdır. Fakat İdarî Mahkemelerle ilgili hükümler henüz kanunlaşmadığı için bu organlar görev yapmaktadırlar.

1961 Anayasa'sı yürürlüğe girdikten sonra Anyasa Mahkemesinin vermiş olduğu çeşitli hükümlerle de İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının birer yargı organı olmadığı, ve bunların başkan ve üyelerinin yargıç niteliği taşımadığı karar altına alınmıştır. Aynı zamanda vergi dâvalarını görmekle yükümlü bulunan Danıştay, İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının direnme hakkının olmadığını, çünkü bunların yargı kurumu olmadığını, hem kanun maddesi olarak, hem de vermiş olduğu müteaddit kararlarla belirlemiştir.

Şu halde Türkiye'de bulunan ve vergi yargısı diye bahsedilen İtiraz ve Temyiz Komisyonları, gerçekte birer yargı organı değildir.

Sayın konuşmacı Bayrak'ın belirttiği gibi, Türkiye'de vergiye sahip çıkan Danıştay, daha çok vergi yargısına sahip çıkmış ve bu anayasal düzen ve bu konular muvacehesinde ilk ve son yargısal hükmü vermekle yetkili bir Kurum haline gelmiştir.

Bunun karşısında İdarî Mahkemelerin kurulması için yoğun bir çaba, son iki yıldır da ülkemizde görülmektedir. Son olarak 1977 yılı Şubat ayında meclise sunulan, fakat tekrar geri alınan İdarî Mahkemeler kanun tasarısının bir bölümü de vergi mahkemelerine ilişkindir. Biz bu kanun tasarısını bir nebze olsun araştırmak ve karşısına görüş ileri sürebilmek fırsatını bulduk. Bu kanun tasarısı gereğince de vergi itirazları ancak idarî mahkemeler içinde, ve idarî mahkemeler prosedürü içinde ihtisas kolu olmamak kaydı ve şartıyla görülecek ve sonuçlanacaktır. Son olarak karar verici yüksek organ, Danıştay olacaktır. Oysa biraz önce sayın hocamızın da belirttiği gibi, yargıda bir ayrıcalık veya birlik prensibi sözkonusudur. Anayasamız gereğince bir ayrıcalık prensibi, çokluk prensibi kabul edilmiş, bu prensip içinde idarî, adli, askerî yargı ayrılmıştır.

Dünyadaki uygulamada ise, vergi yargısı, daha doğrusu mali yargı, dörtlü bir biçim göstermektedir. Özel mali yargı —ki Alman örneğinde vergi divanı— idarî yargı içinde görülen mali yargı sistemi, adli yargı içinde görülen mali yargı sistemi, adli ve idarî birleşiminde görülen mali yargı sistemi.

Ülkemizde yargı çokluğu prensibi kabul edildiğine göre, —anayasamızın bu görünüşü öyledir— ülkemizde de ayrı bir mali yargı sisteminin Anayasamızın içine girmesi, her halde bugün için düşünülebilir.

TARTIŞMA

Sayın konuşmacı Bayrak, bu konuda ülkemizde uzun süre uygulayıcı olarak görev yaptığından dolayı bir görüş veya kanaat sahibi olmuş mudur, uzun tecrübelerine istinaden? Bizim kişisel kanımız, bu konuda özel bir malî yargı sisteminin bugünkü ihtlâfları çözebilmek için anayasamıza müessese olarak girmesi zorunludur. TRT, basın ve daha birçok kuruluşlar, dünyanın en olgun anayasaları içinde sayılan anayasamızda yer aldığına göre, bir malî yargı sisteminin de bu anayasa içine, 61. maddeden sonra bir madde olarak girmesi taraftarıyız. Bu konudaki sayın Bayrak'ın görüşlerini almak isterim.

Diğer bir sorum sayın Aysan'a. Bugün ülkemizde muhasebe, iktisat ve işletmecilik disiplininde lisans eğitimi gören ve hatta lisans eğitimi veren tüm öğretim kurumlarında muhasebenin en son gelişmeleri öğrencilere öğretilmektedir. Fakat bu öğrenciler lisans diplomasını aldıktan sonra ülkemizin koşullarına göre iş sahalarına aktardıkları zaman, kendileri Türkiye'deki malî prosedürü bilmedikleri için, malî bilânço düzenlemesini bilmedikleri için, ya güç koşullarla karşı karşıya kalmakta veyahut da kendilerine devamlı bir hizmet, devamlı bir memuriyet sahası aramaktadırlar. Oysa okullarımızın bir özelliği de ülkemizin koşullarına göre öğrenci yetiştirilmesidir.

Bugün malî konuları bilmeyen, vergi konularına hiç yakınlığı olmayan, fakat dünyanın en ileri muhasebe tekniklerini bilen öğrencilerle vergi problemlerimiz ve piyasamızın muhasebeci ihtiyacı karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle ehliyetsiz ve yetersiz, gerekli bilgisi olmayan kişiler, piyasada muhasebe ve defter tutmaktadır. Bunun sakıncalarını ve sıkıntılarını hepimiz çekiyoruz. Bu konuda acaba okullarımıza vergi hukuku, vergi tekniği konusunda dersler yerleştirilemez mi? Böyle öğrenci yetiştirilemez mi? Yurt koşullarımıza göre. Bunu öğrenmek istedim. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Osman Fikret Arkun — Sayın Prof. Aysan'a hazırladığı bu tebliğ dolayısıyla, muhasebenin vergi ile olan yakın ilişkisini ve önemini açık seçik şekilde belirttiği için teşekkürlerimi sunarım.

Biliyorsunuz muhasebe vergi ile hakikaten çok yakından ilişkilidir. Vergi matrahı, muhasebeden belli olmaktadır. Meselâ gelir vergisi, safi kazanç üzerinden alınmaktadır. İşletme vergisi, ciro üzerinden alınmaktadır. Gider vergileri, keza ciro üzerinden alınmaktadır. Bütün bunlar muhasebe kayıtlarına dayanmaktadır.

Şu halde bir verginin tam olarak alınabilmesi için esaslı bir muhasebe organizasyonuna ihtiyaç var. Halbuki şimdiye kadar bu düşünülmüştür. Daha çok beyana dayanan vergi kanunları yürürlüğe konulmuş ve bu kanunlarda, Vergi Usul Kanununda olduğu gibi, muhasebe ile ilgili bazı hükümlere yer verilmeyle beraber, muhasebenin düzenlenmesi için gerekli esas ve prensipler ortaya konulmamıştır.

Konuşmacımız bu konuyu dile getirmiştir. Hakikaten kendisinin bu konu üzerinde durması ve çalışması takdire şayandır. Zannediyorum buradaki toplum da aynı fikre iştirak eder.

Yalnız, arkadaşlar, zannediyorum ki muhasebenin anlamı, toplumda

henüz gereği gibi oturmamıştır. Gerek özel sektörde çalışan birçok iş adamı, ve gerekse devlet teşkilâtında çalışan kimseler, muhasebeyi bir kayıt unsuru olarak gözönünde tutmaktadırlar. Halbuki muhasebe, vergi matrahının tesbitine esas teşkil ettiği gibi, aynı zamanda işletmenin yönetimine de esas teşkil etmektedir. İşletme yöneticileri, muhasebeden verilen verilerle uyarılmaktadırlar.

Şu halde demek oluyor ki iyi bir verginin alınabilmesi, vergi kaybının önlenmesi için, düzenli bir muhasebeye ihtiyaç duyulacaktır? Muhasebeyi yürüten muhasebeciler bunu yapabilecekler mi? İşte bütün dünyada bu konu üzerinde senelerden beri durulmuş, ve muhasebe uzmanlığı, avukatlık, tabiblik, mühendislik gibi bir sebest meslek olarak düzenlenmiştir. Bizim ülkemizde de vergi kaybının önlenmesi için böyle bir mesleğin kurulması şarttır. Çünkü bugün tetkik elemanlar, maliyenin çok değerli olan maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelir kontrolörleri, işletmelerin kayıtlarını kontrole yetişememektedirler. Ve zaten bu da doğaldır. Çünkü geniş bir mükellef kitlesinin teker teker kayıtlarını incelemeye imkân yoktur. Mesele maliye'ye doğru hesap verilmesidir. Bu da ancak işletmelerin muhasebe uzmanlarından yararlanmaları suretiyle saptanabilir. Onun için muhasebe uzmanlığı mesleğinin kurulması memleketimizde gereklidir.

Bu konuda bankaların yardımcı olmalarına işaret edildi. Demin bir arkadaşımız belirtti, burada ben de bir muhasebe hocası ve bu mesleğin bir uygulayıcısı olarak, şunu belirtmek isterim ki, biz mesleğin kurulması ve kanunlaşmasında, meslek mensuplarına iş aramıyoruz. Memleketin realitelerine yararlı olan bir mesleğin kurulması için çaba gösteriyoruz. Yoksa bu meslek kurulmasa da muhasebeci yine çalışır, yine faaliyetini sürdürür. Netekim bugün bu şekilde malî müşavir olarak serbest çalışan arkadaşlarımız, memur olarak çalışan arkadaşlarımız vardır. Doktorlara iş bulmak için hastaların çoğalmasını istemiyoruz. Ülkenin ekonomik sağlığının, malî sağlığının korunması için uzmanların teşkilâtlanmasına ihtiyaç duyuyoruz.

Ayrıca şunu da belirteyim ki, yabancı ülkelerden memleketimize yatırım yapan şirketlerin hesapları, maalesef bu müessese kurulmadığı için, yabancı uzmanlar tarafından incelenmek zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Halbuki bu müessese kurulursa, o zaman bu cihet de önlenmiş olacaktır.

Bir konuya daha işaret etmek istiyorum. Defter tutma yaygın hale gelirse, acaba memleketin ücra köşelerine kadar, bu bir zorluk olmaz mı? Bunun için şöyle bir örnek verebiliriz: Bugün trafik kazaları oluyor memleketimizde. Ehliyetsiz, belki gerekli ehliyete sahip olmayan şoförler var, veyahut kurullara uyulmama gibi hâdiseler var. Fakat böyle oluyor diye biz motorlu taşıt araçlarını bırakıp yerine at arabası kullanamayız. Memleketimiz bugün gelişmektedir. En ücra köşelerine kadar muhasebenin yaygın bir hale getirilmesi şarttır.

İşletmeler eğer gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmezse, ve muhasebe tutulması yaygın bir hal almazsa, o zaman karşılıklı kontrol mekanizmasının da işlemesine imkân bulunamaz. Teşekkür ederim.

TARTIŞMA

Vural Arıkan — Sayın Başkan, üç gündür devam eden bu toplantıya tren hareket ederken yetişebildiğim için üzgünüm. Vergi, benim kanıma göre, bir kıymetli taş benzettilebilir. Elmas veya pırlanta. Ona hangi taraftan bakarsanız ona göre ışık alırsınız. Ekonomik açıdan bakarsanız, ekonomik bir ışık alırsınız, finansal açıdan bakarsanız, finansal bir ışık alırsınız. Eğer hukuksal açıdan bakarsanız, o ışığı almanız lâzım gelir. Demek oluyor ki bir vergi düzenlemesi yapılırken, iyi, mahir bir kuyumcu gibi, taşı her yana ışık verebilecek bir tarzda işleme zorunluğuna duyu-
lacaktır.

1970 yılı bütçe gerekçesine baktığımız zaman, yani bundan 8 sene önce, 1970 yılı bütçe gerekçesinin 70. sayfasında, Maliye Bakanlığı vergi yargısını şöyle tanımlıyor. Maliye Bakanlığı değil, hükümet şöyle tanımlıyor: Vergi yargısı kısa sürede işleri bitiremiyor. Vergi yargısı adilane hüküm tesis edemiyor. Vergi yargısı, basit bir kuruluş olmaktan çıkmıştır. Bu 1970 yılı bütçe gerekçesinde ortaya konulan gerçekler.

Sayın Bayrak'ın tebliğine bakıyorum, bu tebliğde vergi yargısı, İtiraz, Temyiz Komisyonu ve Danıştay olarak tanımlanıyor. Bu kuşkusuz meselelerin bir yanındır. Ve sadece Vergi Usul Kanununun şumulüne giren vergi, kamu alacakları ihtilâflarının tahakkuku için sözkonusudur. Türk vergi sistemi dediğimiz zaman, bir ülkede uygulanmakta bulunan tüm vergi yasaları hatıra gelir. O halde Vergi Usul Kanununun şumulü dışında kalan vergilerdeki yargı sistemini tetkik etmemiz lâzım gelir. Ayrıca yükümlü ile idare arasındaki ihtilâf sadece verginin kesinleşmesi safhasında doğan bir ihtilâf değildir. Bu, daha çok, daha etkin olarak verginin tahsil safhasında, tahakkukundan sonra doğan ihtilâfları da kapsamaktadır.

Bu açıdan baktığımız zaman şöyle basit bir sisteme rastlıyoruz : İtiraz, Temyiz Komisyonu, Danıştay, tahakkuk safhasında üstün bir merci. Güzel. Gümrük ihtilâflarında —ki usulün dışında kalıyor— bakıyorsunuz bazı ahvalde Gümrükler Genel Müdürlüğü, üçüncü derecede Danıştay. Tahsilâta iniyorsunuz, ihtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkukta birinci derecede İtiraz Komisyonu, ikinci derecede Danıştay. İstihkak iddialarında Adliye Mahkemeleri, ikinci derecede Yargıtay. Eğer bir satışın iptali sözkonusu ise, ihalenin feshi sözkonusu ise, ortada gayrimenkul varsa bakıyorsunuz, İcra Tetkik Mercii, arkadan Yargıtay. Menkul ihalesinin feshi sözkonusu ise bakıyorsunuz İcra Tetkik Mercii bazı ahvalde görevli, bazı ahvalde Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görevli. Bir haczin iptali sözkonusu olduğunda Danıştay üst derece mahkemesi olarak görevli. Teminat'ta Danıştay üst derece mahkemesi olarak görevli. Türk ticaretinin yargısına basit bir sistem diyemezsiniz. 25 senelik bu konunun uygulamacısı, yani bir esnafı olarak, yetkili merci tayininde bugün bizler dahi sıkıntı çekiyoruz. Nerede kaldı ki vatandaş bu sıkıntıyı hissetmesin. Bu birinci konu.

Binaenaleyh Türk vergi sistemi basit bir sistem değildir. Türk vergi sistemi tutarlı bir sistem de değildir. Hiç bir felsefesi de mevcut değildir. Bazı ahvalde verginin miktarı esas alınmış, bazı ahvalde organın hususiyeti esas alınmış ve böylece yetkili merci tayin edilmiş.

Bayrak arkadaşımızın ve 1970 bütçe gerekçesinin söylediği gibi, kısa sürede halledilememesinin nedeni yasalar değil. Türk vergi sistemini incelediğiniz zaman, yasalarımızın sür'atle bu çözümü getirecek nitelik taşıdığını görürüz. Ezcümle, hatırlayınız sayın Bayrak, sayın dinleyenler, 6183 sayılı kanunda, ödeme emri ihtilâfı konusu var. Yeşil kâğıt geldiği zaman mükellef, borcum yoktur der, itiraz eder. Yasa koyucu hazine hakkı gecikmesin diye, ve ayrıca mükellefin de hukuku kaybolmasın diye, ne demiş? «Ey İtiraz Komisyonu» demiş, «Bunu 7 gün zarfında karara bağ-lıyacaksınız.» ...Ben 20 senedir 7 gün zarfında karara bağlanan bir öde-me emri ihtilâfına rastlamadım. Yasa koyucu, hükmü getirmiş. Neden gerçekleşmiyor? Bu Türk bürokrasisinin işlememesinden ötürü gerçekleş-miyor. Aynı hali tahakkuk safhasındaki itirazda düşünelim. Tahakkuk safhasındaki itirazda ne söylüyor? Diyor ki, «Mükellefin itiraz dilekçesine Vergi Daireleri 15 gün zarfında cevap vermek zorundadır.» Bu hak dü-şürücü bir süredir. Bakarsınız, vergi dairesi iki yıl sonra itiraza cevap verir ve iki yıl sonra cevap verdiği için de İtiraz Komisyonu buna iki yıl sonra bakar. O halde bu nasıl işletilebilir? Ya Maliye Bakanlığı kendi ör-gütünde buna gerekli önemi verecektir, yahut da formasyon itibariyle, İti-raz Komisyonları 15 günlük süre zarfında cevap verilmediğinde hak dü-şürücü süreyi tesbit edecektir. Ama sizin bir yandan formasyonunuz mü-sait değil, öbür yandan maliye bürokrasisi buna müsait değil, ondan sonra çıkıyoruz, vergi yargısı işleri kısa sürede halledemiyor diyoruz.

Servet Eröcal — Öncelikle sayın Başkan ve sayın tebliğ sahiplerine teşekkürlerimi sunmak isterim. Sayın Bayrak, ülkemizde verginin sahibi olmadığı biçiminde bir görüş belirttiler. Görüşlerine aynen katılmaktayım. Bu konuda bir örnek de emlak vergisi alanından verilebilir. Şöyle ki, şairin bir taşının tüm acem mülküne eşit olduğunu belirttiği İstanbul'da, toplam Emlâk değeri 86 milyar liradır. Bu rakam Maliye Müfettişleri Derneğinin «Türkiye'de Vergi yükü» konulu yayınından alınmıştır. Oysa bu rakamın ancak büyük otellerin değerlerini ifade edebileceği, gerçeği yansıtmadığı son derece açıktır.

Diğer yandan sayın konuşmacı, vergilemede hapis cezasının etkili olacağını belirttiler. Ve hileli vergi suçu kapsamının genişletilmesinin gerekli olduğunu ilâve ettiler. Eğer hapis cezası tek başına etkin bir önlem ise, asgarî hapis cezası tecil haddinin üstünde tutulan ve çok geniş kap-samlı bir yasa, kararname ve tebliğler dizisi olan Türk Parasının Kıymeti-ni Koruma mevzuatı, döviz kaçakçılığını niçin önlememekte, paramız niçin sürekli değer yitirmektedir?

Türkiye'de dış ticaretteki kaçaklar önlenmedikçe, tarım kesimi ver-gilenip bu kesimden uydurma gider belgesi sağlaması olanağı ortadan kaldırılmadıkça ve Vergi Usul Kanununun belge düzeni değiştirilip vergi yö-netimi yeniden düzenlenmedikçe, hapis cezasının tek başına etkin olabile-ceği düşünülebilir mi? Teşekkür ederim.

TARTIŞMA

Recep Bodur — Sayın konuşmacılara değerli açıklamalarından ötürü önce teşekkür etmek isterim. Sayın Bayrak'ın, bildirilerinin bir kısmında, delillerin inceleme elemanına sunulması lâzımdır ve inceleme elemanına sunulmayan delillerin daha sonraki yargı mercilerinde dikkate alınması daha iyi olacaktır, şeklinde yeni bir önerisini dinledik. Bu önerilerine katılmak kanaatimce mümkün değildir. Tabii şahsî kanaatimizdir. Çünkü «inceleme elemanı» dediğimiz zaman, aslında tarafsız bilirkişi değildir inceleme elemanı. Bugünkü uygulama içerisinde Vergi Usul Kanunu ile kendisine yetki verilmiş olan, Maliye Bakanlığının bir memurudur. Ve genellikle de yetkisi, delilleri toplamak ve bunu ilgili mercilere sunmaktır. Dolayısıyla mükelleflerin başlangıçta inceleme elemanına sunmadıkları bazı delillerini daha sonra yargı mercilerinde ifade edememeleri, sunamamaları, kanaatimce savunmada bir eksiklik, kutsal olarak kabul ettiğimiz savunmada mükellef aleyhine bir durum yaratacaktır kanaatindeyim.

İkinci bir konu, yine sayın Ercöal da bir nebze değinmişti. Sayın Bayrak, hileli vergi suçu cezalarının nasıl uygulanabilir hale geleceğini izah ettiler ve mutlaka hapis cezasının olması gerektiğini ifade ettiler. Hapis cezası konulduğu takdirde, vergilerin daha doğru şekilde bildirilebileceğini ifade ettiler. Biz, hileli vergi suçu kavramının daha uygulanır bir hale gelmesini değil, tamamen kaldırılmasını istiyoruz, şahsen. Çünkü bugünkü haliyle Vergi Usul Kanununda, hileli vergi suçu olarak sayılabilecek öyle hükümler vardır ki, bu hükümlere göre, bir mükellefin hapse girmesi, ve hapse girmesini kolaylaştırıcı bazı usullere başvurulması, kanaatimce çok haksız olacaktır. Çünkü eğer yanlış hatırlamıyorsam, 5000 liralık bir ücret veya kazancın defterlere geçirilmemiş olması, bugünkü ahvalde bir hileli vergi suçudur. Yine yanlışsam 20 bin lira tutarında bir faturanın şu veya bu vesile ile defterlere kaydedilmemesi, hileli vergi suçudur. Esasen bugün vergi cezalarımız son derece ağırdır ve verginin üç misli olan kaçakçılık cezası da bu yolda kâfi derecede bir yatırımdır. Dolayısıyla bunun tamamen kaldırılması kanaatimce daha iyi olacaktır. Ya da en azından Vergi Usul Kanunundaki hileli vergi suçu sayılan hususların biraz daha ağır durumlara hasredilmesi, bu 5000, 7000 lira gibi bazı hafif tedbirlerin hileli vergi suçu sayılmamasını gerektirecek önlemlerin alınması gerekir diye düşünüyorum. Teşekkür ederim.

İbrahim Çetinbudak — Sayın Başkan, değerli konuşmacılara teşekkür ettikten sonra ben konuya çok daha değişik bir yönden yaklaşmak istiyorum. Benden önceki soru soran konuşmacıların konuya yaklaşış şekilleri genellikle vergi mükellefleri ve yasal kurumlar üzerine idi. Ben ise, çok daha değişik yönden, yani denetim yönünden bir soru yöneltmek istiyorum sayın Aysan'a.

Sayın Aysan, serbest Muhasebe Uzmanları Kurumu kurulmasını önerdi. Türkiye'yi incelersek, Türkiye'de sistemde gördüğümüz karmaşıklığın çoğunluğu veya büyük bir kısmının, sistemin öngördüğü kurumlardaki yozlaşmanın eseri olduğunu görüyoruz. Böyle bir ülkede, kurulacak olan serbest muhasebe kurumu gibi bir kurumun, çok kısa zamanda bu yozlaş-

maya ayak uydurması için düşündüğü önlemler nelerdir? Kendisine sormak istediğim soru bu.

Buna bağlı olarak da, ikinci bir sorum daha var: Yine böyle bir ülkede, Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede, bu kurumun kurulması yerine, maliye teşkilâtının yaptığı denetimde değişiklikler veya reformlar yapılması, böylece maliye teşkilâtının önemini kaybetmemesi konusundaki düşünceleri nelerdir? Çok teşekkür ederim.

Nail Çelenoğlu — Efendim benim sayın Bayrak'tan bazı ricalarım olacak. Ondan sonra sayın Aysan'a ayrıca teşekkür edeceğim. Çünkü kabahati Maliye'den aldı, aşağı yukarı muhasebeye yükledi. Ondan dolayı müteşekkirim.

Şimdi deniyor ki, vergi yargı mercileri işlemiyor, bundan dolayı gecikmeler oluyor. Acaba bu gecikmeler dolayısıyla kaybımız nedir? Ben de bir zamanlar merak ettim, Temyiz Komisyonunda iken, o hesabı kat'i kanunlarını, vesaireyi getirdim, baktım ki, bir sene içinde hesap uzmanı çalışmış, müfettiş çalışmış, kontrolör çalışmış, kontrol memuru çalışmış, vergi daireleri çalışmış, sonunda yapılan ikmalen tarhiyat aşağı yukarı % 5 civarında. O zamanki bütçenin % 5'i, olsa da olur, olmasa da olur. Çünkü benim aşağı yukarı % 10 vergim daha tahsil edilmemiş. Gelirler beyan edildiği halde, % 10'u tahsil edilmemiş durumda. Eh, bu kadar ikmalen tarhiyattan yargı mercilerine giden nisbeti araştırdım. Maalesef Temyiz Komisyonuna gelen miktar da yarım milyar lira civarında. Bunun hepsi tasdik edilse, hepsi de reddedilse, bir netice doğurmayacak gibi bir kanaat var bende. Belki zaafa kapılıyorum ama, rakamlar bunu gösteriyor.

Gecikme yalnız yargı mercilerinde mi? Bir nebze sayın Vural Ankan da dokundular. İşte, 7 gün içinde müracaat edecek, 8 gün içinde elde edecek şekilde. Görüyoruz ki bize gelen bugünkü inceleme raporlarının tarihleri ya 5 sene evveline ait, ya 4 sene evveline ait. Neden bu kadar geç kalıyor tetkikte? Orada da bir gecikme var. Bu gecikme, İtiraz Temyiz komisyonlarında var. Fakat hâdiselere bakarsanız, pek çoğunun da bu mercilere gelecek derecede ehemmiyeti olmadığını görürsünüz. Hangi arkadaşımıza sorarsam sorayım, bugün en yetkili avukata, en mütehassis elemanlarımıza sorayım, bana 20 tane ayrı ayrı vak'a sayamaz. Yani hepsi, beyanname verilmemiş olması, defterin karışık olması dolayısıyla Takdir Komisyonuna gitmiş. Budur bütün yargı mercilerindeki hâdiseler. Bunun için yargı mercii şu kadar yüksek olmalı, şu kadar şöyle olmalıdır diye büyültmenin gereği de yok. Ama bugünkü vergi yargı sistemi de hakikaten çok cılız bir durumda. Meselâ İstanbul'da 800 hakim var. Buna mukabil 8 tane İtiraz Komisyonu var. Bunu Türkiye'ye teşmil ederseniz, binlerce vergi ihtilâfı doğuyor, 35 bin dosya vardır Temyiz Komisyonuna senede gelen. Gecikme, bir cılızlıktan doğuyor, bir de tetkikin geç yapılmasından doğuyor. Bunu da nazarı itibare almak lâzım gelir kanaatindeyim. Recep bey dokundular, inceleme yapan aynı zamanda uzlaşma yapsın dediler, ben ona pek taraftar değilim.

TARTIŞMA

Danıştay'a gelince hakikaten gelir sistemimizi, aşağı yukarı maddi delilden, maddenin haline mi diyeceğiz, ona artık hukukçular ne diyor bilmiyorum, böyle bir götürü delillemeye doğru kaydırdı. Hiç kimsenin kiracı, mal sahibine karşı yalan söylemez. Haydi bir iki tanesi yalan söylemişse, ötekiler doğru söyler, diye bir takım böyle uydurma deliller. Bundan dolayı da bir sevinç duymamak lâzımdır hukuk devletinde. Hiç kimse, akrabası yahut yakını olmayana faizsiz para vermez, veya kiracıların tamamı yalan söylemez, şeklindeki delillerin bir hukuk düzeninde kabule şayan görülmemesi lâzım bence.

Hileli vergi konusunda, buyurdular ki 600 kadar dava var, bunun ancak 4'ü mahkûm oldu. O halde götürülenler hatâli. Neden hakime kabahat buluyoruz? 600 de 4 tutturmuşsunuz, demek ki dâvanızı iyi müdafaa edememişsiniz. Bir de üzerinde duracağım nokta bu.

Sayın Aysan söze başlarken, 700 lira için bizi bombardıman ettiler. Vergi kaçakçılığının bir kısmını da muhasebeye yükledikleri için kendisine teşekkür ederim.

Yalnız, bu dönem sonu mevcutlarının, dönem masraflarının birbirine kaydırılması dolayısıyla bazı muhasebe kayıtları yapmak suretiyle, verginin diğer dönemlere aktarılacağını söylediler ki, bu büyük şirketlerde ve her sene aynı kazancı temin eden müesseselerde pek ehemmiyetli bir durum arzetmez. Ancak yeni kuruluşlarda belki bir müddet bir dönem sermaye sağlayabilir kanaatindeyim.

Vergilerin açıklanması konusu hakikaten büyük faydalar temin eden şeyler. Meselâ bir dolmuş şoförünün yanında giderken, «Ağabey beni yakıtılar,» dedi. Ne oldu, hayrola? «300 lira vergi aldılar.» 300 lira da vergi mi kardeşim. «Bilmem hangi artist 3000 lira öderken bizim 300 lira çok değil mi?» dedi. Böyle bir efkârı umumiyede hakikaten açıklamalar, bir oto-kontrol yaratıyor. Bunun 1973 senesinde biz kitabını hazırladık. Alfabetik olarak. Bütün İstanbul'da kim ne vergi vermiş. Anasının, babasının adı ile birlikte. Fakat maalesef çeşitli kuruluşlara —kendi teşkilâtımız dahil— müracaat ettiğimiz halde, bunu neşretmek imkânı bulamadık. Yani «Beyaz kitap» neşretmek imkânını bulamadık. İnşallah ileride böyle birşey olur da bu açıklamalar da bir sarahate kavuşur. Bu bakımdan kendisinin vergi açıklanması, bilânço açıklanması fikirlerine tamamen iştirak ediyorum. Ayrıca bu bilânçoların tasdik meselesinde de bir birlik sağlanırsa, o da büyük ölçüde kolaylık temin edecek. Şimdi bazı müesseseler, bilânçonu maliye'den tasdik ettir de getiriyorlar. Bu durumda orada ne yapıyorlar, bilmiyorum. Yani böyle bir tatbikatımız da var. Beni dinlemek lütfunda bulunduğunuz için hepinize teşekkür eder, saygılar sunarım.

CEVAPLAR

Ahmet Bayrak — Soruları toplu bir şekilde cevaplamaya çalışacağım. Yargı düzeni olarak biz bir vergi mahkemesinden söz ettik. Bu tabii Mahkeme niteliği taşıyacaktır. Hakimlerin tayini, özlük işleridir. Bağımsız bir

kuruluş halinde olacaktır. Yani Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş olmalıdır. Üstünde, Danıştay gibi. Kuşkusuz altta bağımsız bir vergi mahkemesi olunca, bunun ideal şekli, üste de bağımsız bir vergi Divanı olmasıdır. Anayasa müessesesi olarak. İdeal olan bu olurdu. Ama sayın hocama sunu hatırlatayım ki, biz vergi konusunda yıllardır Vergi Usul Kanununu değiştiremedik. Hocamız bilirler ki, Anayasa'yı değiştirmek mümkün olsa, kendisine katılırım.

Hapis cezaları bakımından, yalnız başına hapis cezası sorunu halletmez derler. Gayet tabii, yalnız başına halletmez. Hele kâğıt üstünde kalan hapis cezası, hiç birşeyi halletmez. Biz hileli vergi suçu cezalarının nasıl işler bir hale konulabileceğini söyledik, anlatmaya çalıştık. Tabiidir ki, bir belge düzeni getirilecektir. Bu belge düzeni sayesinde hileli vergi suçunun saptanması kolaylaşacaktır.

Bugünkü Vergi Usul Kanunundaki düzenlemede bazı haksız durumlar olabilir: Tabii bu arada bunları da değiştirmek lâzım. Biz üçe ayırdık: Dedik ki, bir kere faturasız satış durumu var. Adam faturasız satış yapmış, artık bunun kasdı var mıydı, yok muydu, vergi ziyayı var mıydı, yok muydu aramaya gerek yok. Bu hileli vergi suçu olarak kabul edilmelidir.

Denir ki, yargı organlarında uzun zaman kalan, 5 sene, 6 sene geciken dâvaların toplum için etkisi ne olacaktır? Konuşmamın başında arzetmiştim. Vergicilik bir atmosfer yaratabilmek becerisidir. Bir vilâyete giderseniz, tek bir inceleme yaparsınız, ama o inceleme ses veren bir incelemedir ve olumlu etkisi üç yıl sürer. Aynı yere giderseniz bin tane inceleme yaparsınız, silik bir incelemedir, hiç bir etkisi olamaz. Bu 500 milyon, 600 milyon meselesi değildir.

Yükümlünün bilincine şunu işlemek lâzım: Ben vergi kaçırdığım zaman, yakalanırım ve bunun cezasını çekerim. Yani olabilirlik çok önemlidir. 25 yıl hesap uzmanlığı yaptım. Mukabil inceleme diye birşey vardı. Bununla ya bir kez matrah farkı tesbit etmişimdir, ya da iki kez. Yani, bir satış var, satıcı defterine yazmış, acaba alıcı yazmış mı? Heyecanla gidiyoruz, o da yazmış!!!

Bir İngiltere gezisi sırasında, gözlemlerime dayanarak sorumlulara dedim ki, sizin yükümlüleriniz ne kadar iyi. Güzel güzel, şakır şakır vergi veriyorlar. Bizimkileri çok sıkıştırıyoruz ama, alamıyoruz. «Yoo,» dedi, «sizin bildiğiniz gibi değil, bizimkiler de fırsat bulsa sizinkilerden fazla kaçırr.» Ve bana bir broşür uzattı. «Biz bununla önlüyoruz» dedi. Broşürde, o yıl hüküm giymiş ve hapis cezasını çekmiş vergi mükelleflerinin listesi var. «Biz» diyor, «bununla bu atmosferi yaratıyoruz ve bizim yaptığımız bütün şey, sürdürmek istediğimiz gayret şudur: İngiliz mükellefi vergi kaçırdığı zaman bir gün muhakkak yakalanacak, kendisi yakalanmazsa, öldüğü zaman onun cezası oğlundan ya da mirasçısından alınacaktır. Bu atmosferi koyabilmek, yaratabilmek önemli...

Efendim benim maruzatım bundan ibarettir. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Mustafa Aysan — Mütalâalar için çok teşekkür ederim. Bir kısmı tabii aydınlatıcı, bir kısmı da karşı görüş isteyenler.

TARTIŞMA

Sayın Bedri bey hocama teşekkür ederim. Osmanlı İmparatorluğunda da bunlar vardı, hep batıya bakacağına biraz kendine bak, diyor bana, târizde bulunuyor. Tabii Osmanlı İmparatorluğunda çok ileri düzeyde bir meslek olduğunu biliyoruz. Elimizde belgeler var. Hatta 1300 yılında bir dâvada, hakimin eski Türkçe belgelerden çıkarılmış kararı var. «Bu konuda uzman olan filanca meslek mensuplarından birine sorulması» diye. Bu karar elimizdedir. Yalnız şu mesele var: Modern toplumun gerekleri, büyük işletmenin gerekleri içinde, batı toplumları çağdaş, modern bazı çözüm yolları bulmuşlar. Oraları tetkik etmek, Osmanlı İmparatorluğunun arşivlerinden bilgi çıkarmaktan daha kolay geliyor bize. Pratik sonuçlar açısından. Onun için öyle yaptım. Yoksa o tarihî belgelerde çok değerli bilgiler var. Düzelttiği için teşekkür ederim.

Sayın Bedri bey hocam bir işaretle bulundular, onu yanlış anlamalarını önlemek üzere düzeltmek isterim. Bu mesleğin kurulması, maliye elemanlarına ihtiyacı azaltabilir, belki böyle bir avantajı da var, dediler. Belki ben yanlış anladım. Ama kendi sözlerimi şöyle düzeltmek isterim: Bu mesleğin kurulması, Türkiye'de hiç bir mesleğin fonksiyonunu azaltmaz. Azaltmamalıdır. Bir gün bu tasarı için meclise gittiğimizde, komisyon üyelerinden biri bendenize aynı soruyu sordular. Yani vergi inceleme uzmanlarının yerine mi geçecek bunlar? Kesinlikle hayır. Onların fonksiyonları ayrı. Olduğu gibi devam edecek. Bu suretle sayın Orhan beyin bir sorusunu da cevaplamış oluyorum. Hiç bir şekilde bankaların malî tahlil, istihbarat uzmanlarının fonksiyonu yerine geçmeyecek bu. Ama ben biliyorum ki, sizin de yardımlarınızla gördüğüm kredi dosyalarının içinde, banka uzmanlarının zamanlarının yüzde 60'ı yüzde 70'i, ellerine gelen bilanço ve gelir tablosunun düzeltilmesiyle geçiyor. Hatta bazı hallerde banka müdürlerinin ve istihbarat elemanlarının müşteriler için bilanço yaptıklarını biliyorum. O faaliyeti azaltacak, uzmanlarınızın daha çok kendi kredi değerlendirmesi alanında faaliyette bulunacak zamanı kazanmalarına yardım edecek bu meslek. Onun için hiç bir surette istihbarat, malî tahlil uzmanlarının sayısını azaltmaz, fonksiyonunu ortadan kaldırmaz.

Ama Orhan beyin ikinci sözlerine yüzde yüz katılıyorum. Çifte süzgeç mi lâzım, dediler. 15 tane süzgeç lâzım belki. Muhasebe sonuçlarının bazı yargılara dayanması yüzünden, ekonomik denetim düzeni dediğim şeyin kurulması için, sadece bankaların, sadece maliye inceleme uzmanlarının, sadece muhasebe uzmanlarının, sadece hukukçuların, sadece mahkemelerin, malî kaza organlarının çalışması yeterli değil. Bütün işletmeler, herkes birlikte çalıştığı takdirde böyle bir düzen kurulabilir. Onun için bizim memleketimizde, meselâ bu mesleğin kurulması için avukatlarla çok faydasız, gereksiz bir sürü tartışmalar yapılmış. Hiç gereği yok bendenizce. Hiç gereği yok. Çünkü onların fonksiyonunu olduğu gibi yerinde tutmak şartıyla kurulacak bu meslek. Aralık ayı içinde, Aralık'ın 23'ünde, Ankara'da hukukçularla birlikte bir seminer düzenlemek istiyoruz. «Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği» olarak. O seminerde bu yanlış anlamaları ortadan kaldırmak istiyorum. Bu mesleğin kurulması için temsil hakkı büyük tartışmalara sebep olmuş. Hiç gereği yok. Çağdaş uygulamayı iz-

lediğimiz zaman, bazı ülkelerde muhasebe uzmanının temsil hakkıyla devamlı olarak bir işletmeye bağlanması yasaklanmış. Yalnız İsviçre'de var. Ama İsviçre'de temsil hakkı herkes için sözkonusu. Herkesi herkes temsil edebiliyor orada. Bir başka hukuk düzeni o. Ama bazı ülkelerde bu mesleğin devamlı bir iş veya temsil aktiyle müşteriye bağlanması dahi yasaklanmıştır. Onun için bu yanlış anlamaları tamamen ortadan kaldırıp, bütün meslek mensupları, şunun kurulmasına çalışmamız lâzımdır. Ama ben diyorum ki, bu süzgeçleri kurabilmek için bu mesleğin kurulmasını içten arzulayan kişilerin sayısı 300'ü 500'ü geçmez Türkiye'de. Bir çok kişi ve kuruluş, istemiyor mesleğin kurulmasını. Ama dediğim gibi önümüzdeki 10-15 yılda muhakkak kurulması lâzım gelen birşeydir. Gönül ister ki ilerde maliye, onun teşebbüsüyle politikacılar ve diğer meslek mensupları, ve Türkiye'nin bütün aydınları mesleğin kurulmasına yardımcı olacaklardır.

Sayın Veysi beyin soruları, malî bilânçoların okullarda okutulmasıyla ilgili. Gereği şekilde okutulmuyor, diyorlar. Çünkü bir çok okul var ki, hep biliyorum, okutuluyor. Bazılarını ben de okuttum yıllarca. Malî bilânço ve vergi hukuku, önemli biçimde okutulmakta okullarımızda. Kendi okulunda okutuluyor, Akademilerden bir çoğunda okutuluyor, Siyasal Bilgiler Fakültesinde okutuluyor. Belki yeterli biçimde okutulmuyor. Onun için de ders saatlerinin artırılması, teklifi yapılabilir. Ama malî konuları bilmeyen öğrenci değil de, belki yeteri kadar bilmeyen öğrenci yetişiyor diyebiliriz. Genel bir kalite sorunudur. Yoksa bu konular okutuluyor.

Sayın Arkun hocamın iyi sözlerine, hakkımdaki teveccühlerine çok teşekkür ederim. Bu düzenin kurulması konusunda —ki temennilerine aynen katılıyorum— karşı görüşe rastlamadım. Görüşleri benimkilerin aynı.

İbrahim Bey'in, bu kurumda da yozlaşma olacak mı; sorusu var. Tabii toplum içinde bütün kurumlarda olduğu gibi, burada da olacak. Ama nasıl bazı doktorların, bazı hastalara yanlış ilaç verme ihtimalleri olduğu halde, doktörlük mesleği kurulmuş duruyorsa, bunu da kurmamız lâzım. Yozlaşmaya rağmen. Yozlaşma olabilir. Ama diğer mesleklerdekinden fazla olacağını önceden söylemek olanağı yok. Üstelik bunun tedbirleri alınabilir. Kanun öyle çıkarılabilir, diğer kanunlara bazı önleyici hükümler konabilir. Bu konudaki bir anımı tekrar söylemek isterim. Uzman nerede, diye bir soru var. Bu mesleği kuralım ama, yetişmiş uzman yok ki kuralım. Bir bankaçıya geçmiş yıllarda dedim ki, siz bu ihtiyacı yaratın, yani size verilen hesap vaziyetlerinin bağımsız muhasebecilerle tasdikini şart koşun, ondan sonrasını bize bırakın, biz yapalım. Efendim, ya çok kötü uzmanlar onaylarsa bu bilânço ve kâr-zarar hesaplarını? Tabii onaylar. İsterse bir dış doktoru onaylar. Ama önünüze imza gelir. Bu arada bir de Mustafa Aysan imzalı olanı gelir. Ona daha başka önem verirsiniz o dışçıya nazaran. Öyle midir dedim, evet dedi. Uzun sürede diğer toplumlarda da olduğu gibi bu yozlaşmayı, mesleğin toplum içindeki yeri ve mesleğin çalışması, onun kaliteye kavuşturulması suretiyle önlemek mümkün.

Zannedirim İbrahim Bey'in ikinci sorusuna cevap vermiş bulunuyorum. Muhasebe uzmanı yerine, maliye inceleme uzmanları takviye edil-

TARTIŞMA

meli. Bunlarla birlikte. Birinin fonksiyonunu ötekinkî ortadan kaldırmaz, belki kolaylaştırır. Ona da ihtiyaç vardır.

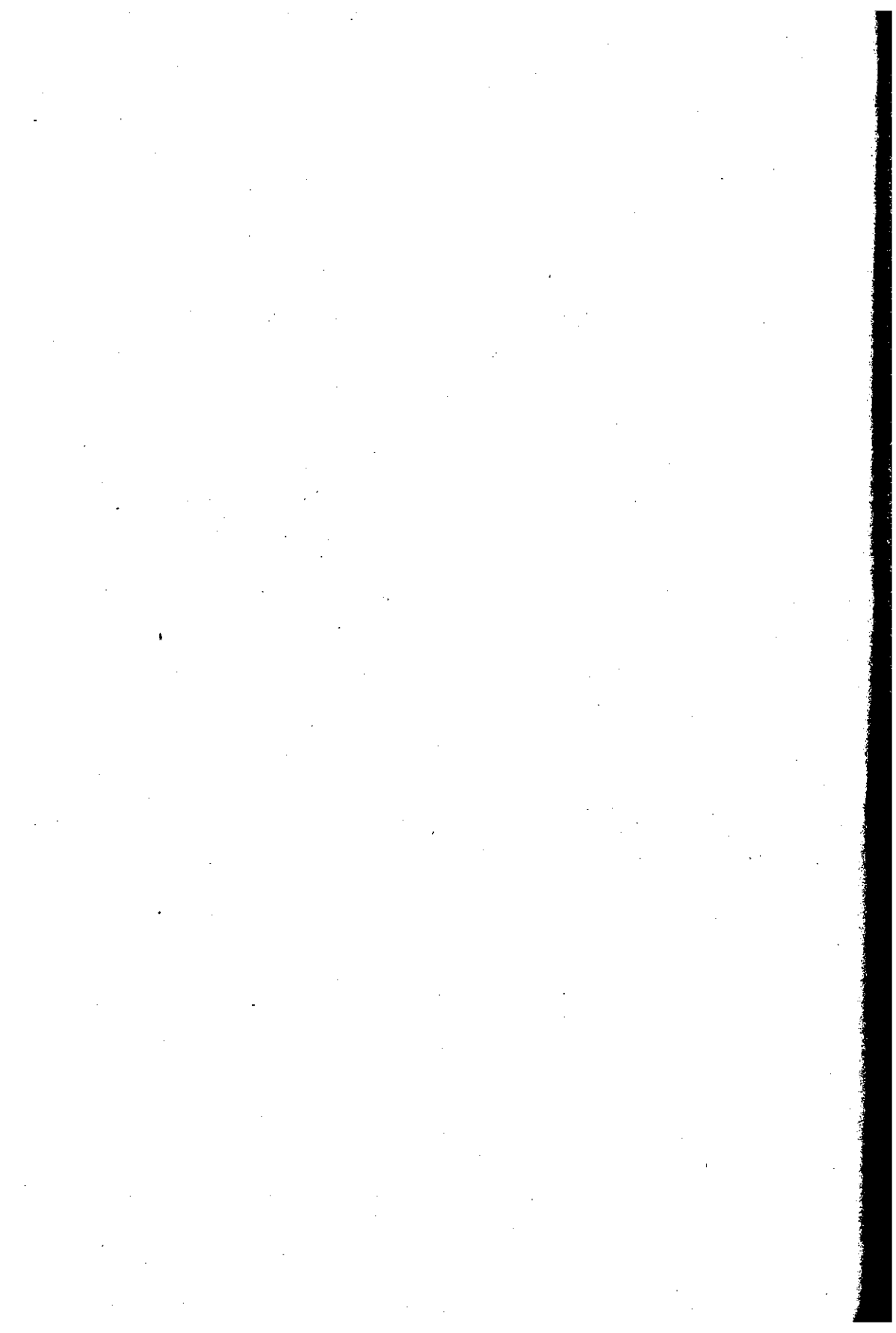
Nail Bey'in bu tetkik gecikmeleri konusundaki görüşleri, aslında Ahmet Bey'in konusu oluyor. Ama ben şunu söylemek istiyorum. İstisnalarla tetkik yapmayı bir ilke olarak uygulamada izlemek gerek. Bir çok örnek var elimde. Şimdi vaktinizi almak istemem. Böyle küçücük, ufacık meblâğlar için bir sürü insan takip edilir. O arada bendeniz de varım. Bunu önlemek lâzımdır. Bir yılda 1500 lira ek vergi getirmek için, bir inceleme uzmanını oraya göndermemek lâzımdır. İşinin çoğu bu noktadan çıkmaktadır tahmin ederim. Onun için bunun bir yolu bulunması gerek. Bunun için kanun da çıkmasına gerek yok. İdarî bazı tedbirlerle, istisnalarla tetkik düzenini getirmek lâzımdır. Hepsini gözden geçirmek imkânı olmadığına göre.

Dönemden döneme aktarma önemsizdir buyurdunuz. Ben çok önemli görüyorum. Yine bazı örnekler var. Türkiye'de şunu nazarı dikkate almadan edemiyoruz, bu meseleleri düşünürken. Bir dönem aktarılması dahi, bir vergi matrahının bir dönem önceden azaltılması dahi, iki dönem farkettiriyor sizin için vergiyi almakta. İki yılda Türkiye'de % 20-25 oranında enflasyon olursa, aldığınız paranın değeri çok önemli biçimde düşmektedir. Onun için, işte bu konferansta da öneriler yapıldı. Hatta gelirin doğduğu sene almanın çareleri aranıyor şimdi. Bunlar çağdaşlaşma konusuna giriyor. Böyle bir düzende dönemden döneme aktarmanın önemsiz olduğunu bendeniz kabul edemiyorum. Diğer sözlerle aynı görüşteyim, çok teşekkür ederim.

Oturum Başkanı (Dr. Nejat F. Eczacıbaşı) — Efendim, sayın Bayrak ve sayın Aysan'a teşekkürlerimizi arzettikten sonra, «Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları» konulu seminerimiz görevini burada bitirmiş oluyor.

Seminerin başarısı, kişi ve kurumların ilgileriyle mümkün olabiliyor. Bendeniz de bu bilinç içerisinde seminerimizi bitirmeden önce, zevkli bir görevi yerine getirmek istiyorum. Biz bir sıra kişi ve kuruluşa burada şükran borçluyuz. Öncelikle tebliğ sahiplerine, oturumlara başkanlık eden arkadaşlarımıza, toplantılarda fikirleriyle ve sorularıyla bize, seminerimize katkıda bulunan arkadaşlarımıza, bu seminere büyük ilgi gösteren basını-mıza ve TRT idaresine, başta Sadun Kâtipoğlu olmak üzere Sekreteryamıza, simültane tercümeleri başarı ile yürüten arkadaşlarımıza ve bizi misafir eden Hilton Oteli'ne huzurlarınızda teşekkürlerimi arzeder, hepinize iyi günler dilerim efendim.

ENGLISH SUPPLEMENT



Income Tax Evasion in Turkey and Measures for Improved Enforcement: A Summary

Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu

Member of Turkish Parliament

Upon the abolition of the tithes the tax administration of the young Republic made a great leap forward in the tax system by adopting a modern income tax based on self-assessment and a universal cascade type turnover tax. But in tax matters failure of a reform is measured in the most realistic way by a poor revenue performance. The Turkish tax administration soon learned the lesson that it was necessary to go through the stage of administrative assessment, after leaving a revenue system based on contributions in kind (tithes, road tax) and before reaching the stage of modern taxation based on self-assessment. The interwar period is full of examples of various types of lumpsum administrative assessment methods in direct and indirect taxes.

After the second world war Turkish economy was ripe for the implementation of self-assessed and *ad valorem* taxes. The success of the after war reform, however, was due to the high productivity of withholding that concealed the revenue repercussion of a shamefully high level of tax evasion in the income tax. The low rate of taxation on undistributed profits of corporations contributed to the expansion of the corporate form of business, despite the absence of tax credit from the corporate income tax to the personal income tax. The extension of self-assessment and *ad valorem* taxation to indirect taxes (custom duties in 1955, the outlay taxes in 1957) and to the real estate (1970) and gift and inheritance taxation (1969) constituted further steps toward modernization.

Under the impact of inflation, the income tax exhibited a remarkable degree of revenue elasticity, due to the absence of index linkage on tax brackets. But the tax evasion remained high on self-assessed annual incomes. The coverage of both taxpayers and taxable incomes were most defective in the agricultural sector; the business incomes took the second place, but wages and salaries were effectively taxed through the method of withholding.

The coverage of taxable persons is quite accurate in wages and

salaries, rather defective in business and self employed professionals' incomes and completely inaccurate in agricultural incomes. The number of the households of government employees (central and local governments, and a part of the staff of state economic enterprises) can be roughly estimated as over one million. The number of the households should be expanded by some factor to take into account the existence of more than one employee in a household. After this operation, the number of taxable family units in that group in fact is close to one million (972 thousand). However, these figures suggest that the coverage of workers for the income tax purpose is incomplete. The numbers of workers subject to social security system and to the income tax withholding in the private and public sectors (excepting the government employees) were both a little over 1.5 million in 1973. The sample figures suggest that the taxable families of workers should be close to 2 millions. It is worthy to note that the effective coverage for social security and income tax purposes are quite close to each other.

The coverage of businessmen and self-employed professionals for income tax purposes seems to be incomplete. Instead of 1.5 million tax-paying units indicated by the sample survey, only a little over one million taxpayers filed their returns to declare business and self-employed professionals' incomes. We have some conceptual problems in making any judgement on the coverage of the self-employed professionals; however, the figures indicate that the coverage is satisfactory. In business income group, 400 thousand taxpayers paid their taxes on a lumpsum basis. However, only a little over one hundred thousand personal businesses would be eligible for sum taxation, according to the survey sample data. Therefore three out of four taxpayers that are taxed on a lumpsum basis, should have been taxed on actual income basis.

After considering the generous exemptions and deductions, sample survey data on income distribution show that the income tax net in agriculture should have covered nearly half a million taxpaying units in 1973. The actual number is 57 thousand.

The revenue actually collected on wages and salaries is much below the level that one would expect under the present income tax law, despite a satisfactory coverage of wage and salary earners. Only five percent of all withholdings are related to incomes other than wages and salaries. About six billion TL is withheld on the wages and salaries of those who are not in the group of civil servants, instead of seven and half billion Turkish lira shown by the sample data. Since the sample survey also covers the households incomes from non-labor factors (rents, interests, dividends), which are shown under the heading of annual tax returns, a part of the taxes belong to workers' families. But we don't know how much. The discrepancy between the taxes collected and those expected according to the income distribution data would be reduced to about one billion if we also take into account that workers' taxes might have been collected upon filing tax returns. One or two billion TL of uncollected taxes can be attributed to the incomes of about half a million uncovered wage earners.

A salient fact that comes out of the tax evasion estimates is the great discrepancy between the revenue expected on the civil servants' incomes and the actual tax collection. Instead of seven and half billion TL expected from civil servants' households, the actual withholding is about three billion. Even when we take into account the taxes on rents and dividends and other incomes collected on filing tax returns, the discrepancy is still too large. When the distinction between civil servants and non-servant workers is disregarded and the revenue collected and expected is considered on all wages and salaries, about five billion TL income seems to be uncovered on households whose main incomes are wages and salaries.

Our interpretation of this phenomenon is that a large number of wage and salary earners do not file their incomes, though they are liable to do so under the present income tax law. Wage and salary earners' failure to file their incomes (mainly, rents, dividends, and other income) precludes the working of the rule of the taxation of family income on an aggregate basis.

Taxes collected on profits and self-employed professionals' incomes in 1973 reached six billion instead of the estimated twelve and half billion. Since there is an underestimate of 20% in total non-agricultural incomes according to sample survey data, the hidden incomes of taxpayers must be even higher. On the average, the tax assessment is fifteen percent higher than the revenue collection in the same year.

With the industrialization, the possibility of a satisfactory implementation of self-assessed taxes increases. A universal register of sales in bookkeeping requires that all parties involved in market transactions be subject to taxation. Thus, the cross control of taxable transactions increases the safety with which the taxable incomes are reported or detected by the tax administration.

In Turkey the safety measures against evasion introduced or strengthened in the sixties can be transformed into a coherent structure of integrated enforcement. The introduction of self-assessment in real estate taxation presents an opportunity to link the income tax base to the property tax base. The adoption of a value added tax, an ideal form of broad based sales tax for the Turkish economic structure, is likely to generate more information for the tax administration to improve the assessment of the personal and corporate income taxes.

Despite the progress achieved in particular taxes, there will be no successful fight against tax evasion if the missing parts of an integrated system of enforcement are not completed in the edifice of the Turkish tax system.

The following measures would greatly contribute to the accomplishment of this task: 1. Encouragement of universal billing of market transactions by a further elimination of lumpsum taxation, particularly in the agricultural sector, and by granting tax credit to some purchases of consumers, 2. Inducement of taxpayers subject to withholding to annual declaration through easy tax refund and wider use of withholding for that purpose, 3. Extension of tax filing to the employees who get more than one salary income, 4. Introduction of a token tax on taxpayers' wealth

declaration with a full credit on income tax in order to penalize initial overstatement of wealth; 5. Transformation of all bearers' shares and bonds into nominal ones for the purpose of the tax administration, 6. Conduction of a fast review and correction of the declared sale prices of immovables by the tax administration, 7. Introduction of a value added tax, 8. Elimination of administrative prices, 9. Computerization of the processing and review of tax returns by the tax administration, 10. The practice of a wider use of cross checks and detection of taxable event. As the above mentioned measures reduce tax evasion, the increase in yield should be redistributed to all taxpayers by reducing the overall income tax rates.

Direct Taxation in Turkey and Measures to Minimize Losses and Evasion

Orhan Gürell

Accounting Expert
Ministry of Finance
Istanbul Group

The share of Direct Taxes in Budgetary Income is gradually increasing and the gap between the relative shares of direct and indirect taxes is narrowing.

Index figures based on 1963 prices show that GNP and indirect taxes have had parallel increases, while direct taxes increased at a faster rate. This has been due to the persistent increase of direct taxes collected on wages, aggravating injustices in the distribution of the tax burden.

Consequently, efforts to minimize tax evasion should be geared towards a more comprehensive coverage of income other than wages and a more effective taxation of this area.

Measures to that end should aim not at levying new taxes or seeking new sources, but at a more effective implementation of the present tax system, thereby optimizing the potential inherent in this system.

Effective implementation of the tax system developed under the 1950 tax reform and of the Procedural Tax Law will doubtless bring fiscal revenues to the appropriate level.

Such an implementation can only be feasible through the reorganization of the tax administration in line with current needs and practices.

The Tax Litigation System and the Tax Auditing Organization should be similarly reorganized parallel to the development of the tax administration.

Furthermore, a Central Information Unit, comprehensive of the modern taxation concept, should be organized with current technology.

In addition to these structural and basic measures, improvements in the Income Tax, the Corporate Tax, the Real Estate Tax, and Motor Vehicles Tax will have favorable effects on taxation.

Following are recommendations in exclusion of the organizational measures mentioned above: I) Measures on Tax Security, II) Improvements in the Tax Laws to minimize tax losses.

- I) Measures related to tax security can be summed up as follows:
 - a) Development of the tax auditing organization. These measures should be envisaged in relation to the development of the tax examination techniques.
 - b) The creation of the Certified Public Accountants profession. This is closely related to tax efficiency on one hand, while it carries great significance for the establishment and management of the capital market, on the other.
 - c) Principles related to Evidence and Documentation utilized in tax implementation and the resolution of tax disputes should be revised on basis of legal principles.
 - d) Tax returns on expenditures on wealth, two important self-control instruments of the Income Tax, should be revised and updated according to current requirements.
 - e) Tax penalties should be imposed and proper interest rates should be applied on deferred payments.
 - f) Central Information Archives should be set up in line with current technological developments.
- II) Improvements in tax laws to minimize tax losses can be listed as follows:
 - 1) Amendments in the Procedural Tax Law can modernize the current system for the coverage, billing and collection of taxes and the solution of tax disputes.
 - 2) Improvements and up-dating in the Income Tax Law are similarly needed.

The Turkish income tax system was originally devised as a modern tax system. Business organization and economic conditions have not quite reached the level envisaged by this system, however, no radical change need be made in this area.

However, this tax can also be revised according to changing conditions, to fill in gaps and to eliminate shortcomings, thereby minimizing losses and increasing tax efficiency.

In the area of income tax, reform measures can be considered only in connection with agricultural income and the effective taxation of independent business and professionals. Otherwise, various alterations and improvements to prevent losses can be considered rather than any radical change. Such improvements are as follows:

- a. Effective taxation of agricultural income.
- b. Effective and realistic taxation of small business and professionals.
- c. Reduction of exemptions.

- d. Improvement or liquidation of investment rebates.
- e. Taxation of value appreciation on real estate under the Income Tax system.
- f. Taxation of capital gains realized on the sale of stocks and bonds.
- g. Introduction of effective measures for the taxation of capital gains realized on real estate.
- h. Taxation of miscellaneous income not covered by the Income Tax.
- i. Taxation of income above a certain level on basis of annual returns.
- j. Improvement of average profit margin procedures.
- k. Introduction of advance payments for taxes.
- l. Elimination of real estate tax deductions.
- m. Revision of tax schedules.
- n. Elimination of the system «Head of Family Declaration» and the adoption of modern methods for declaring total income.

3) The most important measure under the Corporate Tax system is to increase the rate to 50%, thereby overcoming losses in the area of capital gains.

This measure will also help eliminate the very complex method of withholding tax on interest and dividend payments.

4) The elimination of the declaration basis from the Real Estate Tax and the introduction of a general evaluation system by the tax administration may be an important measure.

5) Improvements in the motor vehicle tax schedules will up-date the tax potential and tax reserve in this area.

Indirect Taxation in Turkey and Measures to Minimize Losses and Evasion

Hüseyin Arif Bilgen
Accounting Expert
Ministry of Finance
Istanbul Group

Background of Indirect Taxation in Turkey

Turkey has inherited a complex system of indirect taxation from the Ottoman administration. The republican government has attempted significant revisions in production and import taxes. The new administration imposed the General Production Tax in 1926 and abolished it the following year, when it imposed a Transaction Tax which was in effect till 1957. Both were general and broadly based production taxes covering industry, trade, imports, exports, banking and insurance.

The implementation of this tax was far from successful due to the great quantity of very small enterprises, the lack of a self-control mechanism inherent in the structure of the tax, and the lack of proper administrative capacity for the implementation of such a broad and extensive tax.

The most significant achievement of the Republican administration in the area of taxation has been the abolishment of the capitulations by the Lausanne treaty and the creation of new and independent customs tariffs.

Developments in fees and dues under the customs taxes were negligible during the same period.

The Current System of Indirect Taxation

The present system is composed of 17 indirect taxes imposed by 10 different tax laws and entails a fairly complex structure.

The most prominent of these taxes are the production tax, transaction tax on banking and insurance services, customs duties and stamp duties that have been imposed by the Outlay Tax No. 6802.

Production Tax, which accounts for 52% of total indirect tax revenues, has been imposed as a reaction to the Transaction Tax which was

in effect for 30 years, and geared to the taxation of primary producers that are under direct or close government control. It is a single phase consumption tax with different rates applicable to the products covered. Due to its limited coverage, it lacks a broad base, but subsequently it has been extended to some of the durable consumption goods. At present, the Production Tax covers primary products such as minerals, liquid fuel, cement, electricity, natural gas, and manufactured products such as vehicles, explosives, cameras and film equipment, as well as coffee, alcoholic beverages and soft drinks, and building construction.

Transaction Tax on Banking and Insurance Services, which provides 9% of total indirect taxes, is imposed on revenues of banks and insurance companies from their total operations, including interest, commission and dividend income. The rate is 20%. The rate on foreign exchange operations is .0045%.

Various import taxes constitute over 30% of total indirect tax revenues.

General Evaluation of the System for Total Revenues

The current system of indirect taxation falls short of revenue targets of the Second and Third Five-Year Plans and of the annual implementation programs. Direct taxes, however, have been above target levels.

This is due to the low elasticity of the current indirect tax system to increases in the GNP. During the 1965-75 decade, indirect taxes have not shown a regular increase and have frequently fallen below GNP increases. These failures, by themselves, were sufficient to call for revisions of current taxes practically every year and the creation of new taxes within the system.

Measures to Minimize Tax Losses

Under the current indirect taxation system, the classical tax evasion as a reaction to tax laws by the taxpayers, is rather insignificant. The present system excludes taxpayers that may show this tendency and includes primary producers which are under close control by the government or which are state-owned monopolies, banks, insurance companies and imports.

Consequently, emphasis should be placed on measures to increase indirect tax revenues rather than measures to avoid evasion.

The most outstanding measure will obviously be to broaden the base of the Production Tax currently imposed on primary production.

Broadening the tax coverage but maintaining the basic structure of the Production Tax, although seemingly an attractive short-range measure, should not be expected to eliminate all economic and financial shortcomings. The favorable impact of these measures on revenues will be rather short lived, while on the other hand, broadening the tax base and sliding the tax coverage towards the production and wholesaling of finished products will tend to create double taxation; the introduction of industrial product deduction will cause time losses besides generating taxpayer-administration disputes.

To eliminate the shortcomings of the current Production Tax, to set up a system which can follow the increase in the GNP and which can provide sufficient public revenue, it is necessary to adopt one of the modern production tax systems such as the Value Added Tax or the General Sales Tax.

The Value Added Tax has a built-in auto-control mechanism; furthermore, it is the popular production tax implemented in Europe; consequently, Turkey may tend to prefer this tax.

The value added tax, if applied efficiently, will encompass all value added in the fields of industry, commerce and services, so that the already high rates of production tax can be lowered. Higher revenue can be obtained through lower rates.

It would limit tax evasion due to the inherent auto-control mechanism. It leads itself to tax luxury products more heavily, thereby using the tax potential in this area effectively.

These advantages rely on effective implementation of the tax.

We must keep in mind the fact that a transition was made to the current Production Tax, which attempts at taxing primary producers, because of the failure of the Transaction Tax. The General Consumption Tax could be implemented for only one year. The Transaction Tax which was in effect for 30 years between 1929 and 1959, was a failure because of various counter-actions and schemes. The main reason for this failure was the numerous small enterprises comprising the economic structure, the inefficiency of the administration and the lack of an auto-control mechanism inherent in the tax.

A brief look at the current condition shows the following :

Despite the development of the economic structure and the growing number of large firms, there still exists a considerable quantity of small and medium size firms. In 1974, taxpayers covered by the Production Tax collected on domestic products and services were 4,124 in number, while there were 602,692 firms and professionals covered by income tax and 11,101 firms covered by corporate tax. As these latter would also be covered by the value added tax, the number of potential taxpayers would have been 613,793 if the value added tax were implemented in 1974.

It would not be difficult to envisage the administrative difficulties of covering 613,793 taxpayers, the bulk of which are small or medium size manufacturers, wholesalers and retailers. Unfortunately, the present tax administration is not yet ready to assume this work load. Governments which are convinced that proper tax collection requires efficient administration can create the appropriate organization in a short time.

The value added tax has a built-in auto-control system which the Transaction Tax lacks. However, this system would be disappointing if not coupled by effective administration.

Modernization of Direct and Indirect Taxation — Experiences of Developed and Developing Countries (1)

Carl. S. Shoup

Professor Emeritus
Columbia University
New York, USA

I. Modernization developments

A. INDIRECT TAXES

1. *General Sales Tax*

Many developed countries have converted their old cascade type of general turnover tax into a value-added tax (VAT). In contrast, few developing countries have ever imposed a general sales tax of any kind. Those that do, use the cascade turnover tax, or a limited version of the VAT, with a few exceptions, notably Brazil. On the whole, the wave of modernization of general sales taxation has passed over the developing countries.

2. *Export Taxes*

Export taxes present the opposite picture. Few developed countries use export taxes at all. Many developing countries do so. Export taxes include, here, royalties on extraction of minerals, petroleum, or other natural resources in those countries where all, or almost all, of the production is in fact exported. Modernization of export taxes has been accomplished chiefly through more sophisticated royalty charges on transnational companies.

3. *Import Duties*

Import duties are almost universal, but modernization in this field has been erratic. Neither developed nor developing countries have changed their systems notably. Two exceptions to this statement are: (1) a more uniform nomenclature, and (2) in some instances, a greater use of ad valorem duties in place of duties per physical unit (per pound, per yard, and the like). Import duties are an important source of revenue in most developing countries, but not in developed countries.

4. *Excise Taxes*

Much of the same may be said of excise taxes, except that they are very important in some developed countries. Excises are used in all countries, and have been modernized here and there, but without striking, widespread changes. For example, the list of those countries that have preferred a state monopoly of tobacco or tobacco products to a tobacco tax has remained more or less unchanged. In some countries the government both monopolizes and taxes the product (2).

5. *Real Estate Tax*

The real estate tax is probably more indirect than direct, so it is included here in Section A. This tax is often misleadingly called a "property tax." Let us recall what this tax is in fact levied on.

It is to be distinguished from a wealth tax, which in principle is imposed on all forms of property.

The real estate tax is a tax on land, on structures attached to the land, and sometimes also on certain machinery and the like that is permanently attached to the structures. The structures include dwellings, commercial buildings (shops, banks, etc.), factories, power plants and distribution systems, and transport systems.

With some exceptions, the tax is not imposed on inventories (stocks of goods) or household furniture or other personal effects. It does not usually strike representative property (shares, bonds) or bank deposits. In a few jurisdictions the tax applies only to land, not to structures.

Sometimes a tax on gross receipts or other non-property base is levied specifically in place of a real estate tax. Some taxes on farm output have arisen this way.

Land includes the land on which the structures are placed. It also includes, of course, farm land, grazing land, forests, and the improvements incorporated in land, for example, drainage ditches, levelling, and similar changes.

The real estate tax has flourished only in a few of the developed countries. It is weak or non-existent in most of the developing countries, at least in the non-urban areas. It is strong, chiefly, in countries where local or provincial (state) governments are given considerable fiscal responsibility - and not even in all of those countries. The town, city, county, or province (state) must supply and largely finance certain services of interest chiefly to the local inhabitants. Examples are streets, fire protection, waste removal, and to a lesser degree, police protection and education.

Even in those few countries that use it heavily, the real estate tax has been modernized rather slowly. Valuation techniques have been improved somewhat. For elderly homeowners with low incomes, or for low income homeowners generally (and sometimes for tenants), some of the states of the United States have granted a reduction of tax, or exemption, implemented by a credit against income tax, or a cash rebate if that credit exceeds the income tax. Some states allow a low value, called "current use value," to be placed on farm land or woodland, even though it has a much higher market value, owing to potential business or dwelling

use. (Perhaps these relief measures should not be called "modernization," for reasons to be given below.)

Modernization, therefore, has not been as noticeable as with the other major taxes. This is so, even in those countries that use the real estate tax intensively. In the countries that obtain only a small amount of revenue from it, modernization has advanced still more slowly. Valuation procedures and collection procedures, in most of these countries, remain at a low level.

Self-assessment of taxable real estate (self-valuation) has been tried recently in some countries. I understand that Turkey embarked on this experiment a few years ago. If this technique proves successful, it will be a most important modernization step. I confess to skepticism, however, and am not aware of substantial evidence of success in the use of this method.

At this point we may note that, in developing countries, almost the entire tax system has tended to become an urban tax system, except for taxes from oil, mining, and other natural resources; or ordinary export taxes. Not only is the real estate tax usually insignificant in the rural areas; the individual income tax (see below), too, obtains little revenue from those areas. As noted above, there is usually no general sales tax to be passed on to rural consumers, who may be largely selfsubsistent, anyway. Head taxes and hut taxes do not amount to much.

This tendency toward urbanization of the developing countries' tax systems does, however, promise larger tax revenues in the years ahead, as rural-area residents continue to move into urban areas.

Any country making heavy use of the real estate tax should consider it, not just as one tax, but as a pair of taxes. One of the pair is a tax on dwellings, that is, a tax on a consumers good. The other is a tax on business real estate (for example, shops, factories, farms), that is, a tax on producers goods. Modernization may suggest different paths for these two taxes. One possibility is to have them imposed by different jurisdictions. For example, a recent report by a Nova Scotia (Canada) Royal Commission ⁽³⁾ has recommended that the dwellings tax remain a city, village, or rural-area tax, while the business real estate tax would be imposed only by the next higher level of government, in this case the province of Nova Scotia. The tax rate on dwellings would therefore differ from city to city or from village to village, depending on what local unit decided. The tax rate on business real estate would be uniform throughout the province. This would do away in competition among the cities or villages to attract this or that industry by offering low real estate tax rates. The local dwellings tax would finance, largely, the services of interest only to the locality, fire protection and streets for example.

B. DIRECT TAXES

1. *Income Tax*

Turning to direct taxes, we see notable, if somewhat disparate, modernization of the income tax. Here modernization means one thing in the developed countries and quite another thing in the developing countries.

a) Integration of Corporate and individual Income Taxes

The developed countries have in recent years been concerned chiefly with the task of fitting together the corporation income tax and the individual income tax. The problem is to assure that corporate profits will not be overly taxed when distributed in dividends or be undertaxed or overtaxed, as the case may be, when undistributed. "Under" or "over" means, relative to other income received by individuals: partnership profits, sole proprietorship profits, salaries, wages, interest, rent and royalties.

Most of the developing countries have little interest in this question of "integration", as it is called. Aside from a few large countries, for example Brazil and India, their individual income taxes are of minor importance in fact if not in law. Moreover, dividends in these countries flow in large part to investors abroad, in developed countries. A developing country cannot very well integrate its own corporate tax with the individual income tax of a developed country (4).

b) Tax Preferences or Incentives

The two sets of countries, developed and developing, also differ in the use they make of the income tax to attract capital.

In developed countries it has become quite fashionable to grant tax preferences for investment in certain types of assets: machinery, equipment, and manufacturing plant. Credits against income tax otherwise due are granted for part of the cost of such capital goods. Depreciation allowances for such assets are accelerated, sometime up to 100 per cent. Such acceleration means deduction of the full cost of the capital good in the year of purchase. This can be shown to be equivalent to granting complete exemption of the income generated by this capital good. These developed-country tax preferences are not usually given for investment in inventories (stocks of goods) or for retail or wholesale structures of furnishings.

Developing countries rely greatly on the tax holiday. Profits are exempt for a period of, say, five or ten years. Less use is made of the investment tax credit or accelerated depreciation. The developing country's desire is to attract foreign capital, to be invested in machinery, or inventories, or buildings, or liquid assets, or assets of any kind, provided the investment is in an approved type of activity (commonly, manufacturing) or is located in certain regions, say outside the large cities. The urge felt so strongly in developed countries, to speed up replacement of old machinery or equipment by new, is not so great in developing countries, where most of the machinery is fairly new.

Developing countries are more likely than developed countries to offer investors aid in non-tax forms. Examples are low-rent or rent-free factories or infrastructure, and cash subsidies. These non-tax incentives are especially useful where the income tax rate is so low, or the tax is so laxly enforced, that a tax holiday does not mean much.

Most developed countries, in contrast, offer these non-tax aids, if at all, only for factories locating in depressed areas. The same is true of tax holidays, which are rare anyway in developed countries.

Some extreme income tax preferences, especially the "tax shelters" in the United States law, should not be regarded as "modernization", for reasons to be given below. They represent the spoils of victory in the social and political struggles that end by distorting the income tax, struggles that arise when special interests seek to turn the income tax law to their advantage.

c) Tax Treaties

The signing of bilateral tax treaties, and their subsequent ratification, is a form of modernization that has proceeded much farther in developed countries than in developing countries. A network of bilateral tax treaties now links most of the developed countries with one another.

In contrast, relatively few treaties have been ratified between a developed country and a developing country (or, less important, between two developing countries). This is a pity, in view of the promise such treaties hold out for encouraging the flow of capital from developed to developing countries. Guidelines for such treaties have been formulated by the United Nations' Group of Tax Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries, and have been published by the United Nations ⁽⁵⁾.

The tax treaties constructed under these Guidelines will be noticeably different from those concluded between two developed countries. For one thing, the treaties will contain more detailed provisions for exchange of information between the tax officials of the two signatory countries. This exchange is needed because a developing country can rarely get all the information it requires merely by auditing the books of subsidiary whose parent company is located in some developed country. For example, the transfer prices shown in the subsidiary's books need to be checked with those shown in the parent's books (a transfer price is the internal, bookkeeping price at which goods are transferred from one part of a large concern to another part — for example, goods "sold" by the parent to its wholly owned subsidiary).

d) Indexing

Indexing is the most recent of the modernization measures under the income tax. So far, in the few countries that have adopted it, indexing has been restricted largely to automatic increases in the boundaries of the income tax rate brackets, and in the personal exemptions, using a cost of living index. Thus the rate and exemption structure is kept more or less constant in real terms. For example, if a 35 per cent tax rate applies to that part of one's income in the 80,000 - 100,000 bracket, and if the cost of living index rises 50 per cent, the 35 per cent tax rate will henceforth apply only to income in the brackets, 120,000 to 150,000.

Indexing appears to have been used only by a few even of the developed countries, notably Australia and Canada, and by few if any developing countries (Israel is an exception).

No country has adopted indexing completely. This would require, among other things, computing depreciation on current replacement cost instead of on actual, historical cost. Moreover, there would be added to

taxable income the decrease in the real amount of the firm's indebtedness as prices rose. Still other changes would be required.

Indexing, then, has been confined largely to the tax rate schedule and personal exemptions; but schedules and exemptions are not so important to those developing countries that obtain little revenue from the individual income tax. In these same countries, much tax revenue may be obtained from corporations, which are generally subject to a single tax rate, or no more than two or three. All in all, there is much less pressure for indexing in most developing countries.

e) Capital Gains and Losses

In the developed countries there can be observed a slow but continuing tendency to tax capital gains more nearly like other income, and to ease the restrictions on deduction of capital losses. If capital gains do come to be taxed just as other income, under the individual income tax, capital losses will probably be allowed in full, or almost in full, as deductions against other income, not just against capital gains.

Capital gains that have accrued on assets that pass at death are in almost all countries not considered as "realized", and hence taxable to the estate under the income tax. Instead, the accrued gain either vanishes forever, so far as the income tax is concerned, or as under the recent United States tax reform, is carried over to the heir. If he sells the asset, his capital gain is reckoned from the cost to his donor («carry-over of basis»).

In developing countries, business capital gains are often taxed in full under the corporation income tax, as indeed they are on some developed countries. The individual income taxes of the developing countries, however, seem rarely to tax capital gains, or allow capital losses. Either the tax law omits them, or enforcement on this score is quite weak. The trend described above in the developed countries seems absent from most of the developing countries.

2 Taxes on Transfers at Death and on Lifetime Gifts

Taxes on transfers at death have a long history, in most countries. Taxes on gifts made during life, on the other hand, are found in few countries, save as part of registration tax or stamp tax that also covers some transfers for a consideration.

Oddly enough, the death taxes have, on the whole, been losing ground, while taxes on gifts have been gaining ground — but the two contradictory tendencies have not occurred in the same country.

At least one country, Mexico, has abandoned the death tax completely. Another, Canada, has repealed the death tax at the federal level. It did so at the same time that it decided to include, for the income tax, capital gains accrued on property passing at death. Some Canadian provinces have followed the federal action. One may now die quite tax-free in, for example, Nova Scotia.

In the other direction, a great step forward has recently been taken in two developed countries: the United Kingdom and the United States. In those countries the gift tax (hitherto non-existent in the United Kingdom)

and the death tax have been integrated into one transfer tax. Moreover, the use of trusts to skip one or more generations of death tax has been severely restricted (United States) or virtually prohibited (United Kingdom) (6). Whether or not one approves of these taxes, integration is a step forward in the sense of constructing a more coherent, consistent transfer tax system.

In between the extremes of extinction and modernization of these transfer taxes, there seems to be no particular tendency toward one intermediate form of taxation. Probably the developing countries make less use of the death taxes than do the others, but this remark is somewhat conjectural.

3. *Payroll Taxes for Social Security*

Payroll taxes to finance social security programs are not new in developed countries, but the amount of revenue they are now yielding has substantially altered the pattern of the tax system in some of those developed countries, notably the United States (the payroll tax is now the second largest source of federal tax revenue).

In most developing countries, on the other hand, social security systems are weak, if present at all. Payroll taxes are correspondingly rare, or mild, or cover only parts of the economy. In any event, no pattern of modernization of these taxes can be detected, with one exception: in some countries a number of scattered pension plans have been more or less unified under a single rate of contribution and one scale of benefits.

4. *Wealth Tax*

In general, the wealth tax has not spread beyond a few of the North European countries (exceptions include India and Sri Lanka). Even there, it is usually levied at rates so moderate and with exclusions so numerous—in law or in practice—as to make its contribution to total tax revenue, or to redistribution of income or wealth, not very significant. The heavier, much more comprehensive wealth tax proposed recently by the government in the United Kingdom has apparently been put aside, indefinitely. In those countries that do impose the wealth tax, modernization of this tax appears not to have been notable.

5. *Expenditures Tax*

A progressive-rate tax on all individuals, based on their consumption expenditures for the year, is being discussed more and more in academic and some government circles. In practice, it has not taken hold, except, for a time, in India, and in Sri Lanka.

Meanwhile, the so-called income tax, as it applies to individuals, is in many developed countries becoming a mixture of income tax and expenditure tax. The income tax laws in these countries grant deductions for many types of savings (life insurance premiums, contributions to approved pension plans). In addition, the individual income tax commonly exempts much income earned by savings (interest on certain government bonds, savings bank interest up to a certain amount). Thus the individual income tax has gradually been transformed into part income tax, part expenditures tax. This has not occurred under any carefully thought out,

consistent, plan. The resulting hybrid form of tax may therefore prove unstable in structure. For reasons given below, these features of the individual income tax should probably not be classed under "modernization."

C. TAX ADMINISTRATION

Tax administration is the key to tax modernization. The kinds of change typical of tax modernization usually require a concomitant improvement in tax administration.

The computer has helped modernize tax administration in many developed countries. In many developing countries, however, the computer was actually oversold, a decade or two ago. These developing countries did not possess the minimum of input data from taxpayers, withholding employers, and others to make good use of this instrument. This may be somewhat less so, by now. Still, the computer has certainly helped tax administration much more in the developed countries than in the developing countries. To this extent, the already wide gap in enforcement between the two groups of countries was for a time, at least, widened further. But there is evidence that by now some of the developing countries are making effective use of the computer, or, to speak in more general terms, automated data processing. The Inter American Center of Tax Administrators (CIAT, in Spanish acronym) has set up an ADP Center for its members; after having held several technical conferences on this subject (7).

Quite promising, for developing countries, are the seminars, training centers and the like offered to or organized themselves by, tax administrators of developing countries. Examples are Professor Oldman's Harvard Law School International Tax Program, training courses offered by the Institute for Tax Administration at the University of Southern California, and technical conferences organized by CIAT. Many of the tax policy and tax administration sections of Ministries of Finance in developing countries are now staffed in part by persons who have attended these seminars, courses, and conferences. This top layer is still quite thin, and its members are frequently drawn off on other, non-tax, government assignments, or they leave for posts in private business.

Bribery and other forms of corruption are to be found in all countries, but the problem does, on the whole, seem to be somewhat greater in developing countries. Little systematic information is available on this subject, of course.

II. Tax modernization as distinguished from tax reform

The changes in tax systems described in Part I above have been labeled «tax modernization». One may ask, why «modernization»? Why not simply «tax reform»? Can a useful distinction be drawn between the two?

Such a distinction is not only possible, but is quite helpful for an orderly change in a tax system. To understand this, we must go back to «first principles» of taxation. What are taxes supposed to do? What attributes, or effects, are they desired to have? Desired by whom? What are the criteria for a good tax system?

The most thorough analysis of this subject in modern times is that by Professor Neumark ⁽⁸⁾. Along with his work, we may recall Professor Musgrave's three objectives of his imaginary Fiscal Department: Allocation (of resources and burden), Distribution (of income and wealth), and Stabilization (of the economy) (these are objectives of budget policy as a whole, rather than taxation considered separately) ⁽⁹⁾. Recent tax commission studies have tended to focus on equity, efficiency, and simplicity. My own list of criteria is somewhat longer. More to the present point, it contains a distinction not to be found, or at least not emphasized, in the other lists.

This distinction is one between those criteria that command general agreement in the society ("consensus criteria") and those that do not command such an agreement, because they involve deep conflicts of interest ("conflict criteria") ⁽¹⁰⁾.

An example of the first kind of criterion, that on which there is a general consensus, is Pigou's dictum that persons equally circumstanced should be taxed equally, ("horizontal equity"). Another example is the criterion that the tax system should allow the taxpayer to foresee clearly the tax consequences of any action he takes. Still another example is that the tax system should not influence the behavior of investors or business executives or workers or consumers inadvertently. Any such side effects on behavior or decision making are likely to result in an economically inefficient allocation of resources. Another generally accepted criterion, at least for developed countries, is that the revenue yield of the tax system should rise sharply as business activity and prices rise, thereby helping check inflation, and should decrease sharply in periods of business depression, thus leaving more money in the private sector, to stimulate the economy.

In contrast, one of the conflict-of-interests criteria is the extent to which the tax system is to be progressive (or regressive). On this point, opinions will differ widely. A compromise must be reached by the various contesting groups; the compromise determines the degree of progressivity actually adopted.

This topic is sometimes called one of «vertical equity.» The label is rather a misnomer. It may seem to imply that there is some degree of progressivity that is inherently «equitable,» or that is generally accepted as being such. This is not so.

Conflicts of interests may also arise as to how rapidly the economy should grow, given full employment in any case. Capital formation may be possible only by keeping current consumption at a lower level. On the other hand, if growth can be achieved by importing capital, there is often a virtual consensus on tax holidays and the like. That consensus may exist even when the capital has to be raised at home. If a developed country's plant and equipment is thought to be much too old or nearly obsolete, there may be little opposition to investment credits and accelerated depreciation.

Another conflict criterion concerns the shaping of the tax system to try to maintain a given rate of foreign exchange.

Tax modernization, as viewed in the present paper, deals only with measures taken under the first set of criteria, those on which there is a consensus. If a tax system fails to meet these consensus criteria, almost everyone will agree that certain changes are called for. The tax system should be modernized if, for example, it is clearly unfair as among persons in similar circumstances, or if it obviously pushes taxpayers into using economic resources inefficiently, to minimize their tax payments.

One may ask, however, why use the term «modernized» in this context? Is there anything modern about implementing the consensus criteria? Yes, there is, in the following sense. The tax system operates in a social environment, a «milieu» that is constantly changing, if only gradually. Moreover, the technology of taxation, like any other technology, is continually evolving. These changes in environment and tax technology explain in large part why tax systems do not do the things that almost everyone agrees they ought to do, or at least often do not do so. The tax systems fail to keep up with the changes, and therefore are continually being rendered out-of-date, if not obsolete, under the consensus criteria.

The changes in tax systems described in Section I above can be said to be modernizations, in this sense; they are attempts to keep the tax system up to date, under a changing environment and changes in tax technology.

Tax reform, on the other hand, can be narrowed to mean only those changes that concern the conflict criteria. These changes are brought by shifts in political and economic power. An increase, or a decrease, in the degree of progressivity as an instance of modernization. For example, the recent hectic changes back and forth in the individual income tax rate schedules in the United Kingdom have not, for the most part, represented modernizations. Instead, they have reflected the shifting, the alteration, of compromises between the two major political parties with conflicts of interests. Such changes belong in the more controversial field of what is here termed tax reform.

«Tax reform» is in fact generally used in the widest possible sense. As so used, it covers all changes made either because of attempts to meet consensus criteria or because of struggles over conflict criteria. This may be the best use of the term, tax reform, provided that tax modernization is retained to refer only to changes under the consensus criteria. A third term is then needed to designate changes made under the conflict criteria.

The distinction is needed, so that we may focus our energies first on doing what everybody agrees ought to be done: changing tax systems in order to get them closer to meeting the consensus criteria. There is plenty of work to do here, before, or at least along with, becoming embroiled in the more controversial tax changes.

Admittedly, any particular tax change may be based on a mixture of consensus and conflict criteria. Those who want to eliminate «double taxation» of dividends, for example, include some who think the change will bring the tax system closer to generally accepted criteria, especially that of economic efficiency. They want tax modernization. The proposal

will also be supported by those who want to reduce somewhat the existing degree of progressivity in the tax system. These advocates of the measure want to alter the compromise that has led to the existing degree of progressivity. They want tax reform. Some liberals hesitate to support this integration measure, despite its promise of increased economic efficiency, because they dislike so strongly the decrease in progressivity that will come with it. They dislike the tax reform aspect of the measure more than they like the efficiency-increase aspect, the modernization.

III. Summary of experience with tax modernization

With these distinctions in mind, let us reflect on the experiences of developed and developing countries in modernization of their direct and indirect taxes, as sketched in Section I above.

1. Tax modernization has proceeded more rapidly in developed than in developing countries, and, in both types of country, has been more pronounced with respect to direct than indirect taxes. Direct taxes in developed countries therefore stand at the top of this list; indirect taxes in developing countries, at the bottom.

2. The same trends will probably continue over the next five or ten years.

3. The pace of modernization, not to mention that of tax reform, has been so swift in some countries, notably the United Kingdom, as to almost overwhelm the taxpayers, their tax lawyers and accountants, and the tax administrators. Even though tax modernization is inherently desirable, it can be attempted at an undesirably rapid pace.

4. In developing countries, structural tax modernization must, on the whole, wait until tax administration is modernized. This will take some time and much money.

5. In developing countries, near-term tax modernization is not likely to include introduction of additional taxes (for example, wealth tax, expenditures tax, excess profits tax). In developing countries, on the other hand, tax modernization will probably require additional taxes (for example, value added tax, general-scope individual income tax, substantial real estate tax— depending of course on the particular country).

6. Profits of transnational corporations will remain, for many developing countries, a chief source, perhaps the major single source, of tax revenue. To modernize administration of this tax, close cooperation will be necessary between developed and developing countries, especially through tax treaties.

Footnotes

(1) Much of the information presented in this paper has been obtained from certain publications of the International Bureau for Fiscal Documentation (Amsterdam): *Bulletin for International Fiscal Documentation, European Taxation, and Tax News Service*.

(2) For a recent comprehensive, world-wide study of excise taxes, see Sijbren Cossen, *Excise Systems: The Selective Taxation of Goods and Services in the World*. Doctoral Dissertation, Rijksuniversiteit at Leiden, Netherlands (1976:256 pp., offset).

(3) *Report of the Royal Commission on Education, Public Services, and Provincial-Municipal Relations* (Halifax, N.S., Canada: Queen's Printer, 1974), Vol: II, Part C, Ch. 29, Chairman, Professor John F. Graham.

(4) Interestingly enough developing countries depend more on the corporation income tax than do developed countries. See, Ernest-Albrecht Conrad, «Trends in the Level of Corporate Taxation», *Finanzarchiv*, Vol. 32, No. 3, 1974, pp. 362-405.

(5) United Nations. *Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries* (1974, ST/ESA/14, Sales No. E. 74. XVI.5. \$4.00).

(6) Shoup, Carl S., «Integration of the Estate and Gift Taxes: the British Experience», *Tax Notes* (Tax Analysis and Advocates, Arlington, Va., U.S.A.), June 26, 1976, pp. 21-23 and «The major 1976 Gift and Estate Tax Changes: An Evaluation», *Tax Notes*, Aug. 22 1977, pp. 5-7.

(7) *Informativa*: Newsletter, CIAT, Aug., 1976, p. 3.

(8) Neumark, Fritz. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik* (Tübingen J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.

(9) Musgrave, Richard A. *The Theory of Public Finance* (New York: McGraw Hill, 1959), pp. 5-6.

(10) Shoup, Carl S. *Public Finance* (Chicago: Aldine, 1969) Ch. 2.

Addendum — C. S. Shoup

1. *Value-Added Tax*

The value-added tax is somewhat more extensively used by developing countries than Section I A 1 of the paper indicates. According to Sijbren Crossen, in a July 5, 1977 paper for the International Monetary Fund, «Recent Developments in Excise and Sales Taxation», the value-added tax is now in force in the following developing countries (dates are those of date of adoption for those countries introducing the tax in 1975 - 77) : Argentina (1975), Bolivia, Brazil, Chile (1975), Costa Rica (1976), Ecuador, Honduras (1976), Israel (1976), Panama (1977), South Korea (1977), Uruguay.

A retail sales tax (equivalent in principle to a consumption type of value-added tax, the type almost universally used) is in force in Barbados.

«Twenty-three countries, or 26 percent of all those with sales taxes, now have a value-added tax, all but one of the pure consumption type... The EEC (European Economic Community) type of value-added tax is the most broadly based tax; elsewhere services and retail establishments are only partially taxed (p. 11).

«Out of 126 countries surveyed, 44 countries, or 1 out of 3, do not impose a sales tax at all. These countries are found mostly in the Caribbean, the Middle East, and Africa.» (p. 12)

2. *Indexation*

The remarks on indexation on p. 17 of this paper need modification in view of the fact that with respect to business profits, at least, partial or comprehensive indexing has been adopted during the past four decades in ten Latin American countries; that is, business profits have been adjusted, to some degree, to account for inflation. See Milka Casanegra de Jantscher, «Taxing Business Profits During Inflation: The Latin American Experience,» in **The International Tax Journal**, Winter, 1976 pp. 128 - 144. Only two of the ten countries have used comprehensive adjustment, which deals with both assets and liabilities of the firm, and may result, in one of those countries at least (Chile), in an increase in taxable profits (for example, because of real gain obtained by decrease in real value of outstanding indebtedness).

3. Terminology

Let tax «modernization,» as suggested on p. 22 of this paper, be restricted to tax changes that are considered by almost everyone to be beneficial (consensus criteria). Let tax «reform» then be the broadest term, to cover all changes in the tax system (contrary to the narrow use of tax «reform» suggested on p. 22 above). For the «third term... needed to designate changes under the conflict criteria» (p. 22), we might consider a neutral sounding word, one that in itself suggests neither an improvement agreed to by everyone, nor a measure arrived at after a compromise over a conflict of interests.

Among such words are: (tax) amendment, emendation, modification, modulation, reorganization, and revision. To be sure, in general usage these words apply to what has been called here «modernization». But for technical tax discussion, any one of these neutral-sounding words could be taken to indicate a change that is neither generally applauded nor generally condemned. (A fourth category, tax measures condemned by almost everyone, would, we assume, be an empty box).

For this purpose, I am inclined to favor «tax revision». Tax reform would then take the form of either tax revision (conflict criteria are used, and some compromise is reached) or tax modernization (consensus criteria are used), or both together.

Design of Taxes to Minimize Evasion

William Vickrey

Mc Vicker Professor of Political Economy
Columbia University
New York, USA

Income tax

The income tax is generally regarded as potentially one of the most desirable forms of taxation that a country can use. Yet with improper design and inadequate enforcement it can easily become one of the most inequitable and harmful forms of taxation. The difficulties that arise with this tax are of a somewhat different nature when dealing with the bottom end of the income scale as contrasted with the top end. At the bottom end one is dealing with a large number of relatively simple cases each involving a small amount of tax, whereas at the upper end one is dealing with a relatively small number of cases but with a potentially large number of complications. Appropriately differentiated methods of handling are therefore indicated.

Income tax on small incomes

One of the major problems of dealing with the lower end of the income tax scale is the sheer number of returns to be handled. This can be, if not resolved, at least greatly mitigated by the appropriate design of the rate schedule. Many tax schedules start with a relatively low exemption and apply a series of graduated rates beginning with very low percentage rates and building up gradually. While this may conform to what might be termed an ideal pattern of taxation, it does result in a large number of returns having only small amounts of tax to be paid. One can often, by raising the personal exemptions and applying a rate schedule that starts with a higher initial rate, raise comparable amounts of revenue with a very substantial reduction in the number of taxable returns to be handled, a saving in administrative work, reduction in the compliance costs imposed on taxpayers, employers, and others, and enable the resources of the tax administration to be focused on more productive work.

For example, in Zambia, in 1975, it was found that, using the latest available figures for 1971, raising the personal and other allowances by an average of 1,000 Kwacha per taxpayer, and imposing an initial rate

of 20 percent on the next K2,000 of net taxable income instead of beginning with an initial rate of 5 percent, the total number of taxable returns could be reduced by about 65 percent. Moreover, of the remaining returns over 60 percent would be taxable only at a constant marginal rate of 20 percent, which could be an important factor in permitting the tables and calculations required for the computation of various elements of the tax to be greatly simplified. This will also facilitate collection of a major part of the tax through collection at source.

In general, it would seem desirable that the initial rate of tax should be not less than 10 percent, and preferably in the range of 15 to 20 percent, with the personal exemptions then set at levels which will on the one hand relieve from tax a substantial number of potential taxpayers, and which will result in the burden on the lower income taxpayers not being too far out of line with what is considered desirable on distributional grounds.

Another factor in simplifying the administrative burden is the avoidance of an excessively large number of small adjustments to income. This probably tends to be more of a problem in countries where the income tax is of longer standing and where these adjustments have had time to accumulate in the law, but many developing countries fall into the trap of taking the practice in the more developed countries as a model. Many of these minor adjustments are dubious in principle, having been adopted in some cases in response to the application of a misunderstood principle, as when a deduction is allowed for gasoline and other taxes paid on the grounds of avoiding «double taxation», or in response to some politically influential interest, or in a misguided attempt to promote some practice thought desirable, as with the deduction of insurance premiums. Such adjustments can simply be dispensed with summarily. Others, however, have more legitimacy, such as deductions for abnormal medical expenses or other casualty losses that are indicative of a real impairment of ability to pay. On the other hand there are often small amounts of incidental income such as interest on savings deposits or earnings from odd jobs. Much of this incidental income will escape assessment in any case, whether from honest oversight or deliberate failure to report in the expectation that the chances of the omission being caught are likely to be slim.

In order to deal with the problem of minor deductions the device of the standard deduction has been found useful in many countries. The taxpayer is given the option of either using a standard overall deduction or of itemizing the various deductible items and deducting them explicitly. The standard deduction can be determined in any of a number of ways in relation to the taxpayer's reported income status, and can be incorporated in the tables used to compute the tax by those opting for this alternative. This does not prevent the occasional taxpayer who has suffered some special and significant misfortune, whether in terms of accident, long illness, or the like, from having his tax adjusted in accordance with this special circumstance.

Although as far as I am aware this has not been actually done officially anywhere, it would be possible to apply this same principle on

the income side, and for taxpayers whose main source of income is from wages and salaries, provide for exemption of an amount of outside income up to a percentage of the main source.

If both of these principles are applied, then in a very large number of cases the correct tax can be withheld at the source by the payor of the major income item, with corresponding savings in administrative and compliance costs.

The remaining major difficulty in the assessment of income tax on small incomes has to do with small shops and proprietorships, agricultural incomes and the like. There are some possibilities here of coordinating the income tax assessment with that of a value added tax, which I shall take up presently, but aside from that I am going to skip over this particular problem.

Income tax on larger incomes

Two aspects of the income tax on larger incomes bear especially on enforcement problems: the level of the effective combined maximum marginal rates, and the definition of the income base in a manner which is simple, clear, and comprehensive. These two aspects interact, and failure on both grounds has often led to what Henry Simons aptly termed the «ridiculous business of dipping deeply into high incomes with a sieve».

Underdeveloped countries are perhaps less likely than advanced countries to carry rate progression to unwarrantable extremes, but instances of this do occur. On a recent visit to Libya, digging into the various taxes imposed on income as a basis revealed a situation in which combined effective marginal rates of over 100 percent could occur. Upon inquiry it was revealed that only one taxpayer had let himself be caught in this situation, and that for the most part the upper tail of the progressive rates was sheer window-dressing, with no transactions at these rates.

In any case it is worth noting that high rates tend to produce incentive effects out of proportion to the revenue potentials. With a rate of 75 percent, for example, 1 pound of exempt income or income that escapes tax legally or illegally is worth 4 pounds of taxable income: one can afford to spend 3 deductible pounds to convert one pound of taxable income into non-taxable income. Recent work by E.S. Phelps and others has suggested that if the objective is to realize the maximum amount of revenue from the top income brackets to either relieve the tax burdens on lower incomes or distribute welfare payments to the disadvantaged the marginal rate should decline rather than increase as one approaches the top of the income distribution. While the assumptions involved in the models for which this is demonstrated may be somewhat oversimplified and unrealistic, there would seem to be enough validity to these models to make one very hesitant about the traditional presumption that marginal rates should go up, or at least not decline, as income increases.

Cumulative Assessment

Far more important than the level of the rates is the comprehensiveness and robustness of the base to which these rates are applied.

Cumulative averaging, or better cumulative assessment, offers a means whereby a large number of arbitrary discriminations can be removed, the scope of the tax correspondingly enlarged without adverse effects on incentives or on the balance between the various parts of the economy, and a vast degree of simplification in the tax law and its administration achieved. Cumulative assessment makes the ultimate burden on the taxpayer substantially independent of the way items of gross income or deductions are allocated to the various years, thus making all matters of timing of transactions, expensing or capitalization of outlays, depreciation, inventory accounting, and the like a matter of relative indifference as between the taxpayer and the fisc. The tax auditor can thus confine his attention to the more easily verifiable and objective items involving cash receipts and outlays, and need have no concern over the way essentially subjective matters, such as depreciation accounting, are handled, provided only that simple rules of consistency are adhered to. For his part, the taxpayer would be freed of all concern over the possibility of being subjected to extra tax burdens because of trivial differences in the way he conducts his business: the ultimate tax burden will depend on the ultimate results he achieves, not on the particular way he does it.

All of this is achieved by simply calculating at each tax assessment occasion, a global tax on the total net income reported to date, according to tax tables appropriate to the period covered by the income aggregate, and treating all prior tax payments as deposits in an interest-bearing account, the balance in this account being then creditable against the global tax thus calculated. The only new requirement is that when the cumulation period is closed, for example at the death of the taxpayer, a calculation must be made of the net worth of the taxpayer in terms of an appraised value of his assets, and the accrued income or loss, as represented by the difference between this appraised net worth and his book net worth in terms of the accounts upon which his previous taxes were based, included in the income reported for the final year of the accumulation period. This final valuation need be performed only at very infrequent intervals, and only for a small fraction of the taxpayers whose incomes reach levels, or are of a nature such as to warrant subjecting them to this regime. The annual calculations and the records that need to be carried forward from one year to the next are far less cumbersome than with nearly all other methods of calculating net income in cases involving property or business income. Cumulative assessment has on many occasions been charged with being complicated: the facts are quite the reverse, cumulative assessment is a masterstroke of simplification, and thus especially appropriate to the needs of countries where tax administration resources are under stress.

In principle, indeed, the only quantities that need to be carried forward from one year to the next are (1) the book net worth of the taxpayer as defined for tax purposes, being essentially the tax basis of his assets less his liabilities, (2) the accumulated previously reported income, (3) the date from which this income was accumulated, (4) the balance to the credit of the taxpayer in his cumulated tax account. There is no need to maintain separate records for the various assets of the taxpayer,

either by the taxpayer or the assessor's office. Income for the current year or other periods can be determined by simply aggregating all receipts (including receipts in kind, but possibly excluding certain narrowly defined exempt receipts, such as gifts and inheritances, and allowing the taxpayer to determine how much of this aggregate shall be declared as gross income, the balance being applied to reduce the book net worth and thereby eventually increase income reportable at some future date. Similarly, all outlays other than those considered to be for personal consumption can be aggregated and the taxpayer allowed to determine how much of this shall be considered current business expense deductible from gross income and how much an addition to book net worth. The excess of the amount designated gross income over the amount designated business expense is then the declared net income. The taxpayer would not be allowed to declare such a low net income as to make his net worth negative, and it might be convenient, but not at all necessary, to impose other restrictions on the rate at which net worth could be diminished.

The tax would then be computed by adding this net income, plus the interest for the period credited to the tax account, to the previously accumulated income to get the new accumulated income. The global tax on this accumulated income is then computed according to a table appropriate to the period covered, and the taxpayer required to pay the excess of this global tax over the amount, plus accumulated interest, in his tax credit account, the payment being duly credited to that account. The whole procedure is vastly simpler than any other «averaging» provision in current use, and in most cases considerably simpler than is required for existing methods of taxing property or business incomes.

To the extent that the taxpayer is allowed to declare a net income and a net worth below his market value net worth and income, he will in effect be borrowing from the government an amount corresponding to the tax thus deferred, the amount of the loan being determined by applying his effective marginal rate to the excess of his real net worth over the book net worth. The rate of interest effectively being charged for the loan will be the rate of interest being credited to the cumulative tax account and implicitly included and allowed for in the tax tables. This rate of interest can be varied from year to year according to the circumstances of the moment to either encourage or discourage such borrowing. It can, but need not be, kept in line with the rates of interest being paid by the government on other forms of short-term borrowing. Since the effective loan made in this way can never be more than a fraction of the excess of the market net worth of the taxpayer over his book net worth, the loan is well secured by this excess value. Should the taxpayer's assets suffer a decline in market value that wipes out this excess, the corresponding tax credit which the taxpayer would then be entitled to by virtue of this negative income being in effect carried back to years of positive income on which he had paid tax, would be applicable to paying off the loan. A high level of such tax deferment on the part of taxpayers generally would thus create a possible liquidity problem for the government, but not a long term fiscal problem. On the

other hand, should such tax-deferment borrowing lead to excessive demand levels and expansionary pressures, this can be kept under control by suitable increases in the interest rates credited to the cumulated tax accounts and implicitly charged on tax deferrals. This interest rate thus becomes a powerful additional tool of fiscal policy in the hands of the government.

Capital Gains and Inflation

Implicit in the proposal for cumulative assessment, and without which the scheme loses most if not all of its value, is the proposition that capital gains must be taxed in full to the same degree as any other form of income. It cannot be too strongly emphasized that there is no way in which capital gains can be distinguished from other forms of income without creating a host of arbitrary and capricious distinctions, which on the one hand will place a heavy burden on the administration of the tax, and on the other will lead to a whole complex of unnatural practices designed to convert what might normally appear as ordinary income fully taxable into capital gains eligible for various kinds of special favor. Nor is there any demonstrable advantage to the economy as a whole in attempting to thus single out a specific form of capital formation for special advantage. If there is considered to be some social advantage to the encouragement of capital formation, it is far more efficient for this to be done either across the board, even-handedly, or in terms of specific types of capital formation judged for good and sufficient reason to be especially desirable from an overall public standpoint. There is no reason to suppose that the types of capital formation that might be promoted through special favors to capital gains will have any special advantage over others, and every reason to suppose that the distortions introduced by this form of investment promotion will materially detract from the advantages that might be secured.

Nevertheless proposals to tax capital gains in full in a context of significant inflation in the general price level usually are met with the argument that such gains if measured in nominal terms contain a fictitious element that merely reflects inflation. It is argued that if such capital gains are to be taxed allowance should at least be made for the «fictitious gain» that merely reflects the rise in the general price level. The trouble is that unless the adjustment is extended to all assets, the essential discrimination remains. To adjust for inflation one would have to allow owners of savings deposits a deduction for the loss of value of their principal; one would have to require borrowers to report as income the reduction in the real value of their debt. To exempt holders of a restricted class of assets to escape taxation on grounds of inflation would maintain the discrimination.

Actually, as long as inflation is not too severe the taxation of nominal gains as income amounts to using as a tax base a quantity definable as real net income plus a percentage of net worth. While this base is not what is ordinarily thought of as the ideal income tax base, it is not inherently an undesirable base for progressive taxation, and in some respects is superior. For example it can be shown to result in a less severe impairment of incentives than a straight income tax. Consider for example

a taxpayer with a net worth of £ 100,000,000 on which he obtains a net income in real terms of £ 10,000,000 after adjusting for inflation. A tax payment of £ 10,000,000 from this taxpayer in terms of a tax on real net income would require a rate of 100 percent, with disastrous effects on incentives. If however, as a result of an inflation rate of 15 percent per year the nominal net income is figured at £ 25,000,000, an income tax rate of only 40 percent will yield the same revenue, but with vastly lower adverse effects on incentives. In the first case if the taxpayer were as a result of the tax to relax his efforts so that his nominal income is lowered to £ 5,000,000, the tax would be likewise reduced by £ 5,000,000 and he would wind up none the worse for his lesser effort, but in the second case the tax would be reduced only from £ 10,000,000 to £ 8,000,000, leaving the taxpayer substantially worse off as a result of his relaxation of effort in managing his wealth.

Accordingly there is good reason to persist in taxing nominal capital gains in full, making whatever abatement in the weight of the tax is called for in the rates and not by an attempt to adjust the base for the effects of inflation.

Under cumulative assessment appropriate adjustment can be made for inflation in the rates of interest credited to the cumulative tax account and in the tax tables for the various periods. There thus need be no hesitation in adopting cumulative assessment on account of the existence of a moderate rate of inflation.

Property Taxes

One of the major broad-base taxes that seems to be relatively neglected by underdeveloped countries is the property tax. On the other hand it must be admitted that the extent to which taxes on improvements to real estate are used in the English-speaking world often leads to very serious impairment of incentives for investment, particularly in urban property. The essential matter is to distinguish sharply between taxes on land or site values, which are almost entirely free of adverse effects on resource allocation, and taxes on improvements, which are a serious drag on investment and development. Indeed it is a recently developed theorem in urban economics that in order for a city to be organized in perfect efficiency in a world in which other cities are so organized, it is necessary to devote substantially all of the land rents generated by the presence of activities in the city with economies of scale to the subsidization of these activities.

The relative neglect of land value taxation is the more unfortunate in that it is one of the easier taxes to assure fairly complete collection for. Given good maps based on aerial surveying, adequate property records and a legal system providing for tax liens against the property for unpaid taxes and a reasonably prompt foreclosure procedure, almost complete collection is virtually assured.

Land value taxation has had considerable success in various countries, both developed and developing, though never at the high levels that the above theory would command. The areas of application include provinces of western Canada, much of Australia, New Zealand, much of east

Africa, and outstandingly the city of Johannesburg. In some cases the application is either partial, as in some cities in Pennsylvania, or is offset by countervailing provisions in the income tax, as in Australia where no deduction for depreciation is generally allowed with respect to real property.

While in many cases the administration of the property tax is marked with substantial discrimination and random variation, it should be noted that the difficulties in securing assessment of land value taxes should be considerably less than where the value of improvements is included in the assessment. Adjacent properties can usually be directly compared and checked for uniformity of assessment in terms of area, street frontage, and the like, in a way that is much less frequently available when values have to be placed on a wide variety of structures of varying cost, appropriateness and other characteristics, in addition to physical location.

Actually the desirable properties of land value taxation from the standpoint of efficient utilization of resources can be realized almost completely even though the assessments depart considerably from the market values which conceptually are the ideal base for the tax. The main operational requirements are that the assessments should be entirely independent of the actual use made of the various parcels on the hand, and should be close enough to market value on the other that a major portion of the land rent can be extracted as tax without depriving the owner of an adequate incentive to retain control over the property and manage it efficiently. These requirements can be met even though the assessment practices be quite rough and even fairly mechanical, with no direct relation to market values. For example it would be possible to assign a value per square foot to the various lots in terms of such directly measurable factors as the total enclosed floor space on other properties within a radius of 200 and 500 meters of «accessability» such as is developed in many studies of urban land use patterns and rental values, with perhaps some adjustments in terms of the width of the streets on which the property fronts. Such formulas might even be more satisfactory than attempts to arrive at an assessment that reflects market value, in that it would be easier to keep such arbitrary formula assessments free from inequitable discriminations traceable to political influence or even corruption.

Value Added and Retail Sales Taxes

The enforcement of value added taxes is perhaps easiest when the tax credit form of assessments is used, under which a gross tax is assessed on sales and credit taken against this gross tax for the tax shown on the invoices of goods purchased from suppliers. In principle, here, the accuracy of the reporting of sales can be checked by matching the sales records of sellers on which the gross tax is computed against the credits claimed by purchasers. This can be done fairly completely if need be for the larger transactions, while for the smaller transactions if all traders are required to register and use an assigned trading number on their records it will usually be possible to perform an appropriate degree of checking on a sampling basis.

This method of checking and enforcement breaks down, however, at the point where the goods enter the final consumption stage where the purchaser no longer has a credit to be taken. Moreover the individual transactions at this stage are usually so small as to pose additional problems in developing and adequate checking at this stage, particularly in the case of family business retailers where the owner of the store does not need to install cash registers and other means of checking on the performance of his sales personnel. Here various methods have been suggested, notably by Albert Hart, in a study entitled «An Integrated System of Tax Information: A model and a Sketch of Possibilities of Practical Application under Latin American Conditions», of offering inducements for ultimate consumers to become part of the enforcement process by insisting on getting appropriate receipts from the retailer. A common feature of these schemes, forms of which have actually been implemented in Chile, Brazil, Taiwan, briefly in Ohio, and possibly elsewhere, is the conferring of a redemption value on the receipts or stamps that evidence the payment of the tax by the retailer, either by outright redemption at some fraction of the tax represented, when assembled in patterns that make counting easy, or treating the receipts as lottery tickets in periodic drawings. The object is to make the value of the receipts sufficiently large and vivid to the consumer that he will be willing to insist on getting the receipt and taking the effort to redeem them when the occasion arises. It is not necessary that all consumers be so motivated: presumably many upper class-consumers will find the effort involved not worth their while, though even their children or servants in the household may be willing to take on the chore involved. The amount thus paid out in redemption of coupons or prizes should not be thought of as a cost of this method of enforcement: it is a transfer and should be thought of as a partial abatement of the tax. It is only the actual resources and effort that goes into the process of handling these payments that is a net administrative cost.

Just how such schemes can be worked out will of course depend on the mores and sociology of the country involved, as well as on the methods of transacting retail trade that are common. It should not be thought, for example, that use of stamps and vouchers will be acceptable only at a relatively low level of economic development: in recent years a variety of stamp redemption and lottery schemes have been operated in the United States, for example, purely as a privately initiated means of sales promotion, wholly aside from any tax collection program. Moreover such methods of enforcement need not be limited to devices currently in use for such purposes: in various areas a number of simple devices applicable where the use of cash registers is not general have been developed that could well be adapted to the administration of sales taxes. Among these are the «instant lottery» tickets that have areas concealed by a black coating that can be scratched off by the customer after it has been issued to him to determine whether he is a potential winner or has drawn a blank. Another is the voucher arranged to indicate the value by the way in which it is detached from its stub, each party then being unable to alter the indication on his portion of the voucher or stub in his favor by removing further portions. There are also possibilities opened up by

the various means by which machine-readable documents can be produced by manual manipulations.

The «Blue Return» System

In situations where a vicious circle of widespread underreporting, general reassessment on an arbitrary or flimsy basis, and consequent legitimate fear by the taxpayer that honest reporting would attract an excessive tax burden exists some method of breaking out of this circle is badly needed. In 1949 Japan the Shoup Mission recommended a «blue return» system under which taxpayers who would come forward and sign an agreement to keep records and accounts according to appropriate standards established for various categories of taxpayer by the tax administration, would be granted certain privileges, the chief being freedom from arbitrary reassessment. Blue return taxpayers would be reassessed only after an examination of their books and a specification of the respect in which they are considered faulty, or the tax improperly calculated.

While the current situation in Turkey may not be so catastrophic as it was in 1949 in Japan, examination of the Japanese experience with this device may well be highly profitable. Excerpts from the 1949 Shoup Mission Report outlining the proposal and from a 1975 report of the Japanese Ministry of Finance detailing the current legal status of the blue return are available through the Conference Board. In addition to the material there presented it is reported that a «Blue Return Taxpayers Association» has played a significant role in maintaining the integrity and prestige associated with the blue return system.

Audit Control Program

The checking of tax evasion can be greatly improved by the use of an adequate audit control program, which involves the systematic selection of tax returns for audit in such a way that on the one hand no category of returns is entirely skipped over so that no taxpayer can be confident that his return will escape audit, but yet concentrate the auditing process on those returns that either show the greatest promise for the making of substantial corrections in the tax liability, whether against or in favor of the taxpayer, or are likely to produce results in terms of raising taxpayer morale. In many U.S. jurisdictions this process takes the form of transcribing onto a machine readable record a number of salient items from a fairly large sample of returns, and subjecting these figures to a computer analysis that will check whether the figures conform to certain forms or limits. Returns that violate one or more of these norms are then flagged for audit. Such a systematization of the selection of returns for audit can produce substantial returns in improving the enforcement process, while at the same time it provides a certain degree of guarantee to the taxpayer that the process is being carried out in terms of appropriate standards and not arbitrarily according to the whim or prejudice of the tax officials involved.

It is of considerable importance that in this process equal attention

be given to cases where there is a likelihood of a correction in favor of the taxpayer and to those where the correction will favor the fisc: nothing encourages taxpayer cooperation quite so much as the experience of the tax office initiating a correction in favor of the taxpayer, engendering a confidence that the administration of the tax law is not just a one-sided affair but is being carried out in a genuine spirit of attempting to achieve maximum overall fairness.

Use of Computer Techniques in the Control of Tax Returns

Robert H. Terry

Director,
Ogden Internal Revenue
Service Center
Utah, USA

I. INTRODUCTION

It is an axiom of history that an organized society cannot long exist without an affective means of raising public revenues, and systems of taxation have been in existence in one form or another throughout recorded history to accomplish this. These systems have varied from simple levies upon trade to complex taxes upon almost every facet of our economic life. The means of collecting and recording these taxes also have ranged thorough a broad spectrum of methods and techniques. The use of computers is only the most recent step —albeit a dramatic one— in a long process of evolution that has occurred in tax administration.

II. REVIEW OF U.S. INTERNAL REVENUE TAXES ADAPTED TO COMPUTER PROCESSING

A. Income Taxes

The most broadly based federal tax in the United States is the individual income tax. All citizens with income over a certain level are required to file an annual return with the Internal Revenue Service and pay taxes on their income, subject to a fairly elaborate schedule of deductions and exemptions. There is a system of withholding at the source of income for wage earners and salaried individuals and installment payments for self-employed people. In Fiscal Year 1976, some 82 million individual income tax returns were received and processed by the Internal Revenue Service.

An income tax also is levied upon corporations, but it comprises a much smaller volume —some two million returns in FY 1976— although it does account for over 15 percent of our total internal revenue collections.

Here again, there is a system of installment payments so that the payment burden is not as heavy at the time the annual return is filed.

B. *Employment Taxes*

A second major category of taxes filed with the Internal Revenue Service is comprised of what are called "employment taxes." These are levied and collected to support the social security systems, such as old-age retirement, disability and hospital insurance, unemployment insurance, etc. These are essentially payroll taxes levied on both the individuals and employers and result in almost 25 million returns being filed and processed in the computer system.

C. *Excise Taxes*

A third category of tax is made up of the excise taxes levied upon alcohol and tobacco products and various types of manufactured goods such as gasoline, motor vehicles, firearms, sporting goods, etc. From an overall revenue standpoint, the excise taxes are not too significant since they only accounted for 5.7 percent of the total United States collections in 1976. From a computer processing standpoint, however, they are important since, notwithstanding their small volume, the great variety of taxes does make them somewhat difficult to program into the overall system.

D. *Miscellaneous Taxes*

Other small volume taxes include estate and gift, exempt organization and employee plans, the latter dealing with private pension plans. Again, these are relatively small volume taxes but were difficult to assimilate into the computer processing, although this was eventually accomplished.

III. COMMON CHARACTERISTICS OF TAX ADMINISTRATION SYSTEMS

The scope of functions that are computerized in U.S. tax administration is illustrated in the following listing of common elements found in most tax systems:

- Public Information Program. The citizens affected by a particular tax need to be informed of their obligations under the law—how they should pay, when they should pay, and how much tax is due.
- Returns Forms. A method has to be developed for reporting and paying the tax obligations; that is, the development of a tax return form of one kind or another.
- Mathematical Verification. Many systems involve some type of verification of the mathematical accuracy of the data reported on the return form—a check to insure that all the arithmetic steps are accurate.
- Billing/Refunding Process. Unless tax payment is always required at the time the return form is submitted, most systems require some type of billing process—a notification to the taxpayer as to just how much he owes. Also, since payments in excess of the actual tax liability can occur, some type of refunding process also is usually needed.

- Accounting for Revenues Received. An absolute requirement for any tax system is the ability to make an accounting of revenues received, both on an individual basis as well as an accumulation of total receipts.
- Indexing and Returns Storage. Most systems also require some kind of recordation and filing system, since there is a need to record the fact that a return has been received and tax payment made, as well as maintain storage of the returns in the event some question arises at a future date.
- Delinquency Checks and Audits. Most effective tax systems make some provisions for checking noncompliance with the law. For example, delinquency checks are made to determine which taxpayers are not filing their returns and complying with their tax obligations. Also, once the return is in hand, most systems have a means of auditing the taxpayer to insure that the correct amount of tax is paid. Quite a point is made of "voluntary compliance" in the United States tax system, but a number of checks are carried out to insure that actual compliance is occurring.

IV. EVOLUTION OF COMPUTER USAGE IN U.S. TAX ADMINISTRATION

A. *Early Punch Card System*

Shortly after World War II—in the late 1940's—the United States first began its mechanization of the tax administrative processes. At that time, tax processing was decentralized to offices located throughout the United States. As a result of the revenue needs occasioned by the war, the base of the income tax system had been drastically expanded to include most of the citizens of the country who received income. The processing techniques in use then were being severely strained by the large volume of returns received each year and some type of mechanization clearly was needed.

The first efforts at mechanization utilized punch cards and electric accounting machines installed in a number of larger local offices. This approach met with only limited success since there was no uniform system and local managers had responsibility for implementation of the system. None of the advantages that could be achieved through consolidation of volumes and program uniformity were realized in this local office approach. Because of this, the decision was made in the early 50's to centralize the processing of certain individual income tax returns and adapt mass production techniques to what essentially were clerical functions. Three processing centers were created, known as area service centers, one located on the east coast of the United States, another in the mid section, and a third in the western states. These centers were still punch card oriented and utilized calculators, listing machines, sorters, etc., leased from the International Business Machines Corporation. Although there was limited centralization of processing in this system, the taxpayers still sent their returns to local district offices and from there they were transshipped to one of the three processing centers. Notwithstanding the additional

transportation costs, these centralized processing centers did provide more economical operations and the concept was expanded to include all individual income tax returns as well as some of the employment and excise taxes.

It should be emphasized, however, that under the area processing center concept, control of tax returns and contact with taxpayers was still decentralized among some 60 district offices. The three area centers only performed a limited number of processing steps on the return, such as mathematical verification, billing and refunding, indexing and listing—establishing what are called "Assessment lists." All accounting functions, correspondence, adjustments to the returns, delinquency followup and auditing of the returns were still performed in the local district offices. Also, under the system followed in those days, there was not a single account established for each taxpayer, but rather each return filed was treated as a separate entity. Without a consolidated account history, the Service quite often found itself in the inconsistent position of refunding money to a taxpayer for an overpayment of one type of a return, while at the same time attempting to collect money from him on another return. By today's standards, this processing system of the 50's would be considered quite primitive and unacceptable. That period was very useful for the Internal Revenue Service, however, since a great deal was learned about mass production techniques as applied to clerical processes and a lot of valuable experience gained in handling huge volumes of returns in the three central locations.

B. Advent of Stored Program Computers in U.S. Tax System

In the late 1950's another innovation occurred in the returns processing which was very useful in preparing the Service for widespread use of computers. The IBM Corporation developed and marketed a stored program computer—the IBM 650—which the Internal Revenue Service began using in its area service centers in 1959. Inputs still were from punched cards, but the math verification and listing operations could now be accomplished at much higher rates of speed. As many will recoll, the memory system of the 650 was on a magnetic drum. In the early 1960's the Service replaced the 650 with the IBM 7070 and a year or two later, the IBM 7074. These latter two were full fledged computers with extensive stored program capability, but they were used essentially as an adjunct to a punched card system rather than taking full advantage of their programming and computing capability.

C. Introduction of Automatic Data Processing

1. Background

Concurrent with field installation of stored program computers, the IRS Planning and Research Staff in its National Office was considering the question of how the processing system should be restructured to most effectively use the rapidly developing computer technology. In December 1958, Planning and Research submitted a report to the Commissioner of Internal Revenue entitled, "Summary of Operational Plans for

Electronic Data Processing." In March 1959, the necessary approvals were obtained from the Treasury Department and detailed planning proceeded. Specifications for what came to be called the "Automatic Data Processing" system, or ADP in the bureaucratic vernacular, were developed by the National Office of the Internal Revenue Service in collaboration with a private consulting firm. These specifications were sent to computer manufacturers in January of 1960, and specific bid proposals were received from six of them in April of that same year. A contract was awarded to the IBM Corporation in July 1960, to provide the equipment for the new system. The Internal Revenue Service thus embarked on what was considered to be the most extensive and dramatic change in tax administration in the United States since the income tax law was first enacted.

2. Elements of the Automatic Data Processing System

The new ADP system had three key elements which in themselves seemed simple enough but which were most far reaching in their impact upon tax processing in the United States. These three elements included first, a master file of taxpaying entities; second, a permanent identifying number for each taxpayer entity; and third, increased centralization of processing operations.

3. Taxpayer Master File

The master file concept is really the heart of the United States processing system today. All the pertinent data about a particular taxpayer is brought together on magnetic tape in a single location called the National Computer Center. Information contained on the master file about a given taxpayer includes such things as name, address, identification number, return filing requirements—information that makes up what is called the "Taxpayer Entity" (see Attachment 1). In addition data is included concerning each of the tax returns filed by the taxpayer, including extensive account status information. This is called "Tax Base Data." The master file also contains other types of information relating to the taxpayer, including data concerning any audits that are underway, delinquent account information, and, if applicable, codes that relate to any possible criminal tax fraud that might exist. The amount of information available in the master file about any given taxpayer and the tax returns he is and should be filing with the IRS is clearly quite extensive.

The master file data are recorded on magnetic tape in sequential order by taxpayer account number and updated once each week. This means that the entire master file must be passed through the computer on a weekly cycle basis in order to reach accounts for updating, even though only a small number of accounts might have activity in a given week. This is a decided disadvantage of the current system when contrasted to the on-line realtime computer capability that is available today. The normal elapsed time for processing transactions is three weeks when the input/output operations are included in the time-frame. This three-week turn around time is acceptable for most of the transactions, but can occasionally cause problems for the taxpayer in the billing and notice cycles.

4. Taxpayer Identification Numbers

The second major innovation in the United States Automatic Data Processing System was the identification number system. Prior to the advent of ADP, each tax return filed by a taxpayer was treated separately and filed under its own document number. Because of the large volumes and diverse number of taxes involved, no attempt was made to bring together in a single location all of the tax data and return forms relating to a single taxpayer. The manual task of bringing that much paper together was overwhelming. Consequently, under the pre-ADP system it was quite difficult to construct a total account history for a given taxpayer that would reflect all of his filing requirements. However, the tremendous storage capacity of the computer, coupled with a unique identification number system, changed all of this—a true master file was now a real possibility.

In developing the ADP system, consideration was given to construction of a master file on an alphabetic basis by taxpayer name. However, this was rejected since individual names are not that unique. Almost everyone has had the experience of encountering another person with the exact same name and in a large data base there can be thousands of duplications. For this reason, the designers of the U.S. system turned to the social security number which already had been assigned to a large number of United States citizens under the old-age retirement program. It was not too big a task to assign numbers to the remaining citizens who were not covered by one of the social security programs. So this was the number system adopted for all individual income taxpayers and became the basis for the "Individual Master File."

But the business taxpayers presented a different problem. How should those companies filing corporate, employment, excise and similar type returns be identified on the master file? Clearly these could not be included in the individual social security number system. Fortunately, there already was in existence a system known as "Employer Identification Numbers" and it was decided to expand this system and use it for the business tax account identification. It could be argued that there is not just one master file, but really two. This is quite true, but through a system of cross-reference codes it is possible to relate the two files together via the computer and a complete tax history obtained for a given taxpayer. Actually, there are three master files—the third one called a "Residual Master File." This one is made up of the remaining small volume tax returns that did not fit neatly into either of the larger files, such as the estate and gift taxes, exempt organization tax returns, etc. Again, through a common identification number and cross-reference codes, the data from all three files can be brought together when necessary.

5. Centralization of Processing

Prior to the advent of ADP processing in the 1960's the taxpayers in the United States were accustomed to dealing with local district offices located in one or more major cities in each of the states. This was where they filed their returns, paid the taxes due, asked any questions they

might have concerning their tax liabilities, etc. This was true, even though there was limited centralization of some of the processing functions in the three area service centers described earlier. For the most part, the taxpaying public was quite unaware that these processing centers existed since even on notices and bills mailed out from them, the local district office address was printed. But when plans were being developed for the automatic data processing system, it was concluded that it would be much more efficient for the Internal Revenue Service and no great burden for the taxpayers to file their returns directly with the new service centers. To deal with the legal problem of venue, however, it was necessary to obtain statutory authority, and the necessary legislative changes were obtained from the Congress to bring it about. Coupled with the centralized filing of tax returns was a centralization of the processing operations that formerly had been carried on in the local district offices. This included most of the correspondence and adjustment activity, determination of late filing and late payment penalties, general ledger and subsidiary accounts as well as all of the operations normally involved in processing the return, such as mathematical verification, correction of errors, indexing, filing, etc. The district offices remained the focal point for the compliance activities and direct taxpayer assistance.

6. Processing Network

A diagram of the U.S. system today would appear to be a spider's web. At the central point of the web is the National Computer Center which houses the master file and is almost entirely computer oriented. It has no direct contact with taxpayers and is strictly an intra-service organization. It has eight large scale computers and about 400 employees.

Around the middle circumference of the web are located ten service centers situated in various parts of the United States. These are essentially input/output organizations, with communication links to both the National Computer Center and the district offices. The service centers also have considerable direct contact with the taxpayers since the tax returns are filed there, and many communications flow back and forth to taxpayers from the centers. The computers located in these ten service center are primarily for input/output, tax account research and maintenance of management controls. Each center, at the peak of the processing year, would range from 3500 to 4000 employees, depending on the number of tax returns received and processed.

Around the periphery of the web would be the district offices. These offices comprise the third link in the processing network and are essentially individual case oriented. They vary in size from 115 employees to 3300 employees, depending upon the population within the area served. While the district offices do not have any major computers of their own, it will be observed later how they tie into one of the service center computers through a remote terminal hookup.

7. Processing a Return

Perhaps it might be helpful to briefly describe how an individual income tax return moves through the U.S. system today (see Attachment 2).

First, the taxpayer must prepare his return showing his income and deductions and computing the amount of tax due the Government. This is mailed to the service center which serves the geographical area where the taxpayer resides. When the return is received in the service center, it is included in a processing batch and routed on a cart through the several input operations. These include a review and coding of data contained on the return to insure that all of the required information is present and in a form that can be read and understood by employees in subsequent processing steps. The return next goes to a transcription operation where the data are put into machine readable form on magnetic tape. The returns themselves are then held in storage while the data on magnetic tapes are processed through a computer. This involves the mathematical verification of the tax data, identification of any errors, checking for any penalties that might be due because of late payment or late filing, analyzing the tax data for audit potential, coding the data for inclusion in the master file account, etc. If errors are detected by the computer in the taxpayer's computation, the data are printed on an error register so that it can be manually checked against the actual return to insure that it is an error made by the taxpayer rather than one resulting from IRS internal processing. After all the necessary checks have been made, the magnetic tapes containing the data from the tax return, plus any coding added in the service center process, are sent via air express to the National Computer Center, located in Martinsburg, West Virginia, a small city not too far from Washington, D. C.

In the National Computer Center, the tax return data from all ten service centers are consolidated each week and run through the computer for updating of the master file. Assuming there was a refund due on the return sent in by this hypothetical taxpayer, the computer would first check the master file record to determine whether other amounts were owed by that particular taxpayer. If there was a balance due on any other part of the account, the refund from this particular return would be used to offset it and a net balance due or refund computed. As each master file is updated, the particular action required is determined by the computer, whether it be to release the refund, send out a bill, inform the taxpayer of an error in his return, identify an audit potential, invoke a penalty, etc. A description of the output action is written onto an output magnetic tape which is mailed back to the particular service center in whose jurisdiction the taxpayer resides. These tapes are then used to print bills, write notices or correspondence, prepare penalty notices, print lists of tax returns that have audit potential, etc. These hard copy outputs are then mailed to the taxpayer, if applicable, or routed to another part of the service center for additional action.

There are certain types of output that may go direct to the district offices, such as taxpayer delinquent account notices, potential delinquent filing notices, or lists of returns for possible audit. These are followed up by enforcement personnel in the districts, usually by personal contact with the taxpayer. The actual return form itself originally received from the taxpayer is placed in storage after the data for the computer have been transcribed and is normally held in a federal records center for a period

of six years before it is destroyed. The data on the magnetic tape for a particular tax year are retained for a period of three years before it is dropped from file, although it will be held for an extended period if some type of activity is still occurring, such as an audit of the return.

D. Modifications to the ADP System

The processing network just described has been in place in the United States system since the mid-1960's. There have been several modifications and innovations introduced since then, however, which may be of interest.

1. Adoption of Direct Data Entry

In its inception, the Automatic Data Processing System still was using punch cards as the basic input medium. At the height of the income tax filing season each spring, there would be almost a thousand keypunch operators in each service center working away at their machines in order to get the tax return data in a form that could be utilized by the computer. All this was changed in 1969, when the IRS converted to what is called the "Direct Data Entry System." This is comprised of a computer with a rather large number of input terminals on-line (the familiar video tube-keyboard combination). The operators key stroke the data directly into a computer via a controller and a magnetic tape is produced which can then be used in subsequent computer operations. Not only did this conversion to an on-line system eliminate the need for huge volumes of punch card stock—some 70 million annually in a single center—but it also turned out to be a much faster input medium, with substantial savings achieved in the transcription costs. One of the significant savings occurred because of the ability to make on-line corrections when key verification disclosed an error in the original input data. It is true, however, that the conversion of hardcopy data to a machine sensible form is still one of major costs of the U.S. data processing system.

2. Integrated Data Retrieval System

In a previous paragraph, it was pointed out that the turn-around time for updating the master file was three weeks. While there is a limited amount of information contained on microfilm for research purposes, the master file system is painfully slow whenever it is necessary to obtain data in response to a taxpayer inquiry or for any internal information needs. To overcome this defect, the IRS installed another computer system; but this time rather than being sequential, as is the master file, the newer system has random access capability and is fully on-line with remote terminals. Entered into its data banks are those taxpayer accounts on which there is likely to be some type of activity such as accounts receivables, active audits, or some type of adjustment process. Experience has shown that these types of accounts generate most of the taxpayer inquiries. The Integrated Data Retrieval System, or "IDRS" as it is called, provides the capability to call up data instantly from the data bank and respond to internal or external inquiries.

There also is input capability in IDRS so that if a letter needs to be sent to a taxpayer, or updated information should be included on the master file, magnetic tape output can be generated from the IDRS system. For example, as payments are received from taxpayers on the accounts receivables, this information is entered into the service center data base via IDRS and an updated status of the account is immediately available on the remote terminal view screen. The information also is accumulated on a magnetic tape for weekly input to the National Computer Center's master file.

One of the real advantages of the IDRS system comes about because of its remote terminal capability. The Service is now able to place computer terminals in local district offices which then gives them access to the data bank maintained in the service center via telephone circuits. For example, in the Ogden Service Center, which covers most of the western United States, the data base is accessible from terminals ranging all the way from Anchorage, Alaska, to Tucson, Arizona, literally a computer terminal network that covers thousands of square miles and can be used to instantly respond to local taxpayer inquiries from anywhere within the system.

The widespread access to the Integrated Data Retrieval System does raise some apprehension about privacy, however. The view is strongly held in the United States that tax return data is a private matter and should be available only to those individuals in the Government who have a need to know. It might be questioned as to how privacy is maintained when there is such broad access to a tax data base. This is controlled through security features programmed right into the computer system. Each individual employee authorized to use IDRS has a separate identification number which must be key stroked into the terminal each day before he begins using the system. If his number is not in the authorized employee profile contained in the memory of the computer, the system precludes him from making any entries. The employee profile also defines the particular command codes that an individual can use with respect to the data base; that is, whether he is limited to retrieval only or whether he also can make changes in the data contained in the tax account. The terminals also are assigned command code profiles so that the kind of data and inquiries entered from each one of them can be controlled. Finally, as transactions are made in the system during the course of the day, an audit trail is established so that the security administrator can detect improper transactions, such as an employee altering his own tax account.

3. Federal Tax Deposits

Another innovation recently adopted has to do with the withholding of income tax at the source—the «Pay as You Go» program. As income is earned during the tax year, employers withhold the approximate amount of the tax from the employee's wages or salary and deposit it in a commercial bank on what is called a «Federal Tax Deposit» form. Prior to this year, credit for these tax payments came to the Internal Revenue Service by way of a rather circuitous route—through the Federal Reserve

Bank and Treasurer of the United States – before they were finally reflected in the taxpayer's account on the master file. This process took eight weeks or longer to complete and occasionally resulted in erroneous balance due notices being sent to employers who were responsible for remitting the withheld taxes. As a result of recent changes, these tax payments come directly to the Internal Revenue Service from the commercial banks and the service centers transcribe and record them to the business taxpayer's account on the master file. The process now takes only two weeks or so to complete and has reduced errors substantially.

V. SPECIFIC COMPUTER APPLICATIONS

A. *Mailout of Blank Forms*

Traditionally, the IRS has attempted to provide taxpayers with the blank forms needed by them to comply with their tax filing requirements. Although it is a huge logistics problem involving mailout of many millions of forms, the computer has made it much easier. Name and address data for each individual and business taxpayer are extracted from the master file some weeks before it is necessary for them to file that particular return. Labels are printed from the magnetic tapes and affixed to a package containing filing instructions and the necessary blank forms. While this mailout of blank forms is expensive, the IRS believes it does help materially in maintaining compliance since it does put the taxpayer on notice that he is expected to file a return and that the IRS does have the capability to follow up if he neglects to file.

B. *Correspondence and Notices to Taxpayers*

Another area in which the computers have helped considerably involves the notice and correspondence routines. A great majority of the notices to taxpayers concerning penalties, adjustments, errors corrected, and bills are now automatically generated from the computer as a result of the master file processing each week. It is a machine process from beginning to end, requiring only periodic quality checks to insure accuracy. Formats for the different kinds of notices are programmed into the computer memory system and are printed on generalized forms that permit a good deal of variety.

When it is necessary to correspond with a taxpayer, the integrated data retrieval system can be used. The tax examiner can choose from among several hundred standard letters that are programmed into the computer memory system, keystroking into a remote terminal the unique data that apply to the particular taxpayer. Also, the operator is able to compose correspondence on the terminal and instruct the computer to print out a completed letter. This is a word processing system on a rather large scale.

C. *Adjustments*

Adjustments have been mentioned several times in previous paragraphs. Instances do occur where it is necessary to change data on

the taxpayer's account, either because of errors that may have occurred or because of additional data furnished by the taxpayer. In these cases, the operator can call any account from the master file into the integrated data retrieval system data base, can analyze the data on a video screen to determine what changes are necessary, and then can key stroke the new data into the computer system. If notices to the taxpayer are required, these are automatically generated as a result of the adjustment input (pre-determined from the programming in the computer memory system).

D. Compliance and Enforcement

1. Computer checks for non - filing

Detecting non-filing by those taxpayers who already are on record on the master file can be readily accomplished. The magnetic tape records are coded to indicate the type of forms that should be filed by each taxpayer and in the event a particular return is not received at the expected time, the computer generates a notice to the taxpayer making inquiry as to why he has not filed a return. In the event no response is received from him, the computer generates another form, called a taxpayer delinquent investigation, which is sent direct to one of the field offices for personal followup with the taxpayer. Results of this field investigation are then input to the computer and the master file record updated. For example, the investigator might find that a taxpayer has gone out of business and failed to notify the Service. Or, if the taxpayer simply has neglected to file a return, the revenue officer (investigator) obtains a return from him and collects the tax.

2. Information Returns Program

Those citizens who are required to pay some type of federal tax but have never filed a return with the Internal Revenue Service are much more difficult to identify. This type of noncompliance is a problem in almost any tax system. Traditionally, the Internal Revenue Service has attempted to cope with it through canvassing activities by field investigators. Increasingly, however, the computers are now being brought into use to detect non-filers. For the individual income taxes this accomplished through what is called the «Information Returns Program.» In the United States, the law requires that whenever income is paid to an individual or company, a report will be made to the Internal Revenue Service. These information returns cover such areas as dividends, interest, withholding, etc. For a number of years little was done with this huge volume of information returns received annually—the volume currently is running in excess of a half a billion separate items each year. The primary inhibition to their use was the tremendous cost of transcribing the data from the paper documents into a form the computers could use. This has changed rather dramatically, however. As computers came into wider use in the private business sector, the Service was able to begin receiving these information returns on magnetic tape created as a by-product of the business's computer operations. In 1976, for example, nearly 217 million information documents were submitted to the Internal

Revenue Service on magnetic tape by other governmental agencies and organizations from the private business sector.

The Service also has now begun a limited program to transcribe paper documents into machine sensible form. The current program provides for a 15 percent alphabetical selection of taxpayers each year for whom all of the information returns will be compiled into an income profile. This information is then compared against the income reported on their individual income tax return. When unreported income is discovered, the computer generates an inquiry to the taxpayer. Again, if no response is received from the taxpayer, a followup is made by field investigative personnel based upon an output received from the computer.

Evidence that the system works was effectively disclosed through a long distance telephone call received at home one evening by an IRS field official. The caller declined to give his name, but advised that he had received a notice on an IRS service center form concerning some dividend income that he had not reported. He explained that he had never filed a tax return before but was certain that if he did, the withholding made from his salary would result in the IRS owing him money rather than vice versa. His proposal to the official was that the Service just forget about the notice sent to him and he wouldn't bother the IRS by filing tax returns. It was patiently explained to him that the law required that he file in any event and if the IRS owed him money, they wanted to return it to him. It was further explained that he could find himself in more serious trouble for not filing, and he was advised to get into one of the IRS local offices and make a full accounting of it. The taxpayer's (or non-taxpayer in this case) parting comment was that the official sounded just like his father, and that he would think it over. He didn't have too long to think about it, however, since the field investigator was soon knocking on his door. Through the information returns program and the record of dividends paid to individuals, the IRS now knew who he was and where he was, and the likelihood was high that another citizen would be brought into compliance with the tax laws.

3. Audit Processes

Once a tax is reported, there still can be a question as to whether the taxpayer has given a full accounting and has paid all the taxes due. Most tax systems have some type of audit program to detect this and, here again, the use of the computers has been most helpful.

Initially, in the service center processing, some audit type checks are made as the returns are moving through the coding operations. These relate mostly to deductions declared by the taxpayer, but which are not allowable under the law. In this instance, computer generated inquiries are sent direct to the taxpayer from the service centers and the responses are processed there. If the matter is not satisfactorily resolved, the case can be transferred to a field office for enforcement officer followup.

The primary use of the computer, however, in the IRS audit operations is involved in what is called the «DIF» program, DIF being the acronym

for «discriminant function» formulas which are used to determine audit potential. The DIF formulas were developed from careful and painstaking audits of randomly selected returns to identify those characteristics which had the highest audit potential. Each characteristic is given a point value and the total found on the return represents the DIF score. As the returns are processed through the system, the computers are programmed to recognize the presence of any of the audit characteristics, and assign points for any of the characteristics present in the return being scrutinized. All of this takes place at computer speeds. The DIF score is stored as part of the record on the master file and, periodically, inventories of returns are extracted from the file in DIF score order, with the highest score indicating that the return has the highest audit yield potential. Returns ordered from these inventories are sent to the field enforcement personnel where they are further screened to identify those particular return's that will be audited (see Attachment 3). Almost seven out of every ten returns identified by the computer are actually audited. In the U.S. system, the computer carries the major share of the audit selection burden and does it with an effectiveness, impartiality, and evenhandedness that far surpasses the old manual selection techniques. Within the computer audit selection system, it is possible to differentiate among income categories and classes of taxes so that the field audit personnel can concentrate their efforts in those areas where more serious problems of non-compliance would have been detected.

An interesting sidelight of the audit process is the manner in which the returns are controlled by the computer so that the Service knows where they are and to whom the case is assigned. The Audit Information Management System – or «AIMS» – is operated on the integrated data retrieval system computers, the on on-line random access system described in previous paragraphs. Whenever a return is selected for audit, the necessary control documents are automatically produced by the computer and accompany the return to the district offices. There, assignment and progress of the case are tracked through inputs made on the remote terminals and the status of any case can be determined immediately by a callup on the IDRS video screen. Results of the audit also are input through the remote terminals and any amounts due from the taxpayer are automatically billed by the computer through the service center process described previously. The AIMS system also provides a great deal of management information concerning inventories, cases closed, amount of assessments proposed, etc. The computer enables the Service to maintain this information by type of tax return as well as by office location. The AIMS system, incidentally, indicates the continuously evolving nature of the U.S. tax administration since it was introduced nationwide just last year.

4. Detecting Criminal Fraud

Another application where computers have been useful is in the area of criminal fraud violations. In the past, detection of noncompliance and tax fraud was mostly dependent on manual identification processes. For example, audit examinations and criminal investigations were accom-

plished by manually reviewing individuals' personal records and corporations' business accounts. The detection of refund schemes in the service center process was by alert tax examiners who would observe a number of refunds being sent to the same individual or address. Although this method is still a useful part of IRS fraud detection, the computer has proved very useful as an investigative tool. For example, computer specialists have programmed the computers to recognize certain types of refund fraud by analyzing millions of tax returns and identifying unusual similarities or characteristics. A number of fictitious returns have been identified and criminal cases developed from them.

District offices now have specially trained employees called computer audit specialists who specialize in computer applications relating to audits and criminal type investigations. They are able to write programs which analyze complex corporate returns and records and make computations that would otherwise be impossible. By analyzing the taxpayers accounting records they have also uncovered cases of willful failure to file tax returns. Use of the computer in detecting criminal fraud is a rapidly developing field and still has a great deal of untapped potential.

E. Taxpayer Service

Up to this point the paper has dealt almost entirely with the use of computers in the tax processing and compliance activities. But the IRS now also uses them extensively in what is called the «Taxpayer Service Programs.» In the past few years, the Service has tried to give greater emphasis to what might be termed the positive aspects of tax administration - helping the taxpayers understand their obligations under the law, answering any questions that might occur, and assisting them in preparing their tax returns. The latter, incidentally, has involved using computer terminals to prepare tax returns for the citizen, although this project is only experimental and has not been adopted nationwide.

The taxpayer service function is performed by separate organizations in the district offices and service centers. These people answer taxpayer questions received through correspondence, telephone, or personal appearance at the office. The telephone system is interesting, although it does not directly involve computers. Now taxpayers in any part of our country can reach a taxpayer service representative through a local telephone call, even though they might be located in a city many miles distant. These toll-free taxpayer assistance telephone numbers have been given broad publicity and are called to the taxpayer's attention in any notices that are sent out from the service centers. And, this is where the IDRS computer system comes into play. Whenever a taxpayer calls about a bill or notice he has received, the taxpayer assistance representative has an IDRS computer terminal available on which he can immediately display the taxpayer's account history and provide immediate clarification to the taxpayer. Also, if some change or adjustment is required in the data contained on the master file, the taxpayer service representative can initiate the correction through one of the local remote computer terminals and the change is made on the data base located in the

service center. In turn, it is recorded on magnetic tape for weekly input into the National Computer Center's master file.

The IRS has also recently begun what might be termed an «in-house ombudsman,» although this really a contradiction in terms, since the ombudsman usually functions as an independent office. This innovation is called the Problem Resolution Program, or «PRP,» to use another acronym. It provides that any taxpayer who has a problem that cannot be resolved through the routine channels can take the matter directly to a problem resolution coordinator in his district office or service center. These coordinators have access to the computer terminals so that they can independently analyze what may have occurred and are authorized to follow the problem wherever it takes them in the organization. It is well known that computer processes can be impersonal and unresponsive, and through the problem resolution coordinators it is intended that the human touch be reintroduced into the system to help solve taxpayer difficulties. Although the program has functioned nationwide for only a short period of time, a good deal of favorable comment has been received from the public concerning it.

F. Management Information

Another area of the Service where the use of computers still is evolving concerns the Management Information System. As yet, the IRS does not have an integrated system that covers all of the management information needs of the Service. (Some skeptics doubt it ever can.) However, the computers do make a vast quantity of information available that can be used for management purposes and a National Office task force is currently studying overall utilization of this information.

There are specific applications, however, where the computers are being used for management information purposes. As might be guessed, use of computers for management information purposes is quite extensive in the service centers. The computer develops the annual work plans and weekly and daily processing schedules for each center, based upon projected return volumes and work standards input into it. The printouts show the number of returns to be processed through each of the work steps on a daily basis and the number of staff-hours which will be required to perform the work. As the work is received and the schedules executed, the computer tracks the flow of work through a batch control system and inputs from each of the work stations. The printout each morning shows what was accomplished the previous day as well as the cumulative volume for the processing period. An exception report shows batches that are off cycle and not moving through the system quickly enough. The computers also are used for case and inventory controls, not only in the service centers, but in the district offices as well. In the service centers, weekly computer printouts show the production achieved by each of the individual operators in the measured programs and the overall staff-hour costs to accomplish the work, both direct staff-hours as well as overhead costs. Finally, a separate computer system located in Detroit, Michigan, handles the biweekly payroll for some 90 thousand Internal Revenue Service employees. This

computer system also maintains certain personnel data, although this system still is in a development mode.

VI. FUTURE DEVELOPMENTS

A. Optical Character Recognition

A good portion of the current manpower costs is consumed in getting hard copy data in machine sensible form for the computers. In an attempt to reduce these costs, the IRS is experimenting with optical character recognition equipment which can scan a page of data with photoelectric cells and, through comparison with similar characters programmed in the memory system of the computer, can comprehend and record the data. Obviously, this makes the assimilation of data into the system much less costly, but it still has some rather formidable obstacles to overcome. For example, many of the tax return documents are received in hand-written form rather than being prepared on a typewriter and, while there are character recognition systems today that can handle cursive script, the chance for error is considerably higher. Also, the transport problems of moving paper in and out of the read stations are considerable considering the number of schedules and attachments that can be sent in with a particular return. There are some turn-around document applications, however, where the use of optical character recognition equipment is economically feasible and there are some experiments underway.

B. Tax Administration System (TAS)

The evolutionary process described in this paper was one essentially of centralization, largely because information was concentrated only in a certain number of locations. However, the IDRS system with its random access, realtime mode, and remote terminal capability has shown that decentralization is both possible and desirable. Because of system and equipment limitations, however, the IDRS system contains only about ten percent of the total master file accounts. Clearly, it would be advantageous if all of the master file accounts could be included on some type of random access on-line system, and that is the direction in which the IRS is now moving. Under the new Tax Administration System, which is now under development, the master file would be decentralized to the ten service centers with sufficient computer capability to maintain their segment of the master file in an on-line mode. Remote terminals would make the data base available to the district offices and the larger outlying local offices. The National Computer Center function would change to that of a switching center which would control and direct requests for information from one service center to another so that information about any particular taxpayer's account would be available nationwide at least on an overnight basis where more than one center data base was involved. Within the computer network of a single service center, the data base could be accessed immediately from any of the remote terminals.

Another real advantage of the proposed TAS system is that it would reduce the number of separate computer systems now being used. Currently, the IRS has a separate computer system for direct data entry, another for math verification and printing needs in the service centers, a third one for the integrated data retrieval system, and the major systems located in the National Computer Center which handles the master file processing. Under TAS, most of these separate systems would be replaced with a new configuration. While there are some economies to be gained from the consolidation of the computer systems and decentralization of the master file, the main advantage of TAS is that it would put all tax accounts into an on-line mode with a consequent capability of responding much more quickly to the taxpayer questions and problems. Rather than a three-week time cycle being required to update the master file, it would be constantly updated in the service center data base from the remote terminal inputs. Under TAS, when a taxpayer makes a payment on an account it would be a matter of record on the master file today rather than three weeks hence, as is the case in the present system. Questions from taxpayers on any account could be answered immediately, rather than with just a selected portion as at present. This ability to respond to a taxpayer problem would be a significant improvement over the present system.

As yet, the Internal Revenue Service has not been given congressional approval to proceed with its new TAS system. There are some concerns expressed that the Service is too optimistic in its systemic and programming assumptions since the TAS concept does push the state of the art so far as mass storage devices and computer capacity are concerned. And, of course, there also is the concern with cost since the current net price tag is projected at 225 million dollars. The cost benefit studies do show that the new system would pay out in three years and produce a savings beyond that point.

The final and perhaps most significant of the congressional concerns with the proposed system involves the issue of privacy and the potential such a large data base would have for individual abuse or illegal disclosure of tax information. A reading of George Orwell's book, «1984» highlights only too well these concerns and underscores why they are legitimate questions that have to be addressed and resolved. Recently, the U.S. Congress has strengthened the laws concerning improper disclosure of tax data. It is the writer's view that protection against illegal or improper disclosure of tax information would be strengthened under the proposed TAS system since much more data would be brought under strict computer control rather than being present in manual files and indexes as it is today. There is optimism that these concerns for privacy will be resolved and the Internal Revenue Service authorized to proceed with implementation of its TAS proposals.

VII. APPLICATION OF COMPUTER TECHNOLOGY IN DEVELOPING COUNTRIES

A. *Basic Principles*

1. Requires full policy level commitment and adequate financial support.

2. Should proceed step-by step in an evolutionary mode, with each new phase building upon those preceding it.

3. Requires careful advance planning including the objectives to be accomplished, the specific action steps required, and setting time frames for the several projects.

4. Create conditions which make use of computers feasible; e.g., develop stable, disciplined organization with responsibilities clearly defined, adopt uniform number system for taxpayers, develop competent management cadre to plan and operate the system, maintain effective followup capability, etc.

B. Planning Process

1. Establish planning group working full time with primary responsibility for development of new system. Should be headed by a knowledgeable senior tax executive with other members of planning group familiar with different areas of tax administration or systems development. Should also have access to resource people with specialized knowledges such as systems analysis, computer processing, organization and methods, etc.

2. Planning group should first define in broad terms what is to be accomplished; e.g., create a master file of taxpayers, establish system of accounts, develop capability for delinquency checks, set up an assessment and billing process, etc. This phase would define the characteristics and dimensions of the system.

3. Lay out action plan – specific projects or steps to be accomplished to implement the system. This would include specific time frames for accomplishment and assignment of responsibilities. Examples of projects include:

- Develop detailed systems and procedures, including definition of inputs and outputs.
- Determine computer and other equipment needs, with method of acquisition.
- Determine space needs and provide for acquisition.
- Establish computer processing organization, with related staffing and training plan.
- Analyze impact on current organization and provide for orderly transition.
- Determine supplies and material needs and provide for acquisition.
- Coordinate implementation with other affected organizations.
- Establish procedures and mechanics for systems testing.
- Develop plan for evaluating overall effectiveness of the system.

C. Specific Recommendations

1. Devise and adopt a unique number system for taxpayer identification.

In order to fully utilize the capabilities of the computer, it is necessary to separately and positively identify each taxpayer so that account can be established and all transactions relating to that taxpayer included in the account. An alphabetical name file usually is not considered workable because of the extensive duplication of names that can occur (some duplication can happen even in a system that uses date of birth in combination with the name). The taxpayer identification number would

be included in any reporting of income or any communication between the Revenue Department and the taxpayer. Ideally, the taxpayer identification number would be used by (or at least included in the records of) any other Government agency or private organization that maintained information that could be used to match against the computerized tax records to ascertain compliance with the tax laws.

The value of the computer lies in its ability to assimilate large amounts of information at high rates of speed. The unique identification number for each taxpayer is the key that permits the categorization and differentiation of the information.

2. Install computers on an incremental basis. Both the workload and geographic area should be limited in scope initially.

Effective use of computers requires a well disciplined organization and a rather sophisticated body of skills and knowledges. These can be acquired in an orderly and effective manner if the size of the initial implementation is limited - more of the variables can be controlled. A well planned computer installation that is limited to a certain type of tax within a clearly defined geographic area has a much higher chance of success than one that attempts to reach too far, too fast. The limited pilot approach will build a nucleus of skills and knowledges - a body of expertise - around which later expansions, both in workload and geographic area, can occur. The successful pilot installation also can serve as a demonstration project which can attract support for the expanded system.

3. Establish a centralized processing organization which would have responsibility for operating and maintaining the computerized system.

The capabilities of the computer are most economically utilized through large volume operations. This can usually best be accomplished by concentrating the processing in one or more centralized locations (the number dependent upon such factors as volume of documents to be processed, proximity to large population centers, degree of specialization desired, acceptable span of control, etc.). In addition to achieving volume operations, establishment of a centralized processing center has other advantages. The computer requires uniformity of input with a minimum of errors. In a new system this can best be controlled in a centralized processing operation. Also, there are usually some economies to be gained through the use of mass production techniques in the large volume input operations. Creation of a centralized processing center can also be helpful in overcoming resistance to change, since it provides a clean break with the traditional methods and system. For this same reason, however, adaption of computers and establishment of new processing systems does require top level executive and political commitment.

Staffing for a centralized processing organization should be obtained from the existing organization to the extent possible. Not only do these employees have knowledge about the tax system, but they also usually respond to a new opportunity and challenge. Selections for the new organization should be on a merit basis with salaries sufficiently high to attract and retain the best talent possible. Stability and effective

management are crucial to the success of a computerized processing system.

4. Create a master file of taxpayers which is maintained in the computer system.

A number of improvements in tax administration are possible through establishment of a computerized taxpayer master file. Some of these include :

- Provide a delinquency check capability to identify those taxpayers who have failed to file a return.
- Provide consolidated accounts for each taxpayer including data relating to accounts receivable. These taxpayer accounts would be maintained on the system and updated as transactions occur.
- Verify the mathematical accuracy of tax return computations and generate bills, notices, or refunds when appropriate.
- Identify and select returns for possible audit through application of potential audit yield criteria.
- Provide a system of recurring reports to meet accounting and management information needs. The data would be compiled by the computer and reports generated either automatically or on demand.
- Provide a reservoir of data usable for research purposes.
- Through cross-matching of data from other Government agencies or private sector sources, provide field enforcement leads either because of nonfiling or underreporting of income.

5. Improve collection capability once assessments are made and amount of tax is determined.

The primary use of the computer is to process and assimilate large amounts of information and present it in practical and useful form. By itself, a computer system does not collect taxes except to the extent that taxpayers voluntarily respond to bills and notices sent out from the computer system. The computer does, however, generate enforcement leads which can be referred to field enforcement personnel for personal contact and followup. A computer system will accomplish little unless an effective collection system is established and maintained. Once the taxpayer realizes that effective followup will occur if he fails to pay, he becomes more responsive to the billing notices sent from the computer. The collection process should provide for penalties and/or relatively high interest rates so that it becomes uneconomical for the taxpayer to delay payment.

6. Strengthen the audit processes so instances of underreporting can be effectively identified.

Here again, the computer system can only provide information leads or identify audit yield potential. The actual followup should be accomplished by field audit personnel. Even though the computer identifies instances of nonpayment or underpayment, it does little to bring in increased revenues unless effective enforcement followup occurs. The taxpayer must come to understand that nonpayment of taxes will result in sanctions and penalties and that the computer is an effective tool for identifying instances of nonpayment.

7. Create an effective internal audit/internal security capability.

Malfeasance becomes possible on a broad scale once computers are introduced and processing is concentrated in several locations. Checks can be built into the system to guard against this, but it is also important that an independent internal audit capability also exist to detect possible fraudulent use of the system. Also, to be wholly effective, the field collection and audit should be scrutinized to insure that malfeasance does not occur there. Again, the computer system can be effective in identifying instances of tax evasion, but these advantages can be lost if the other parts of the system break down and the individual is able to evade payment of taxes through bribery or other means. An effective internal audit also is necessary to insure that monies collected are correctly deposited in the Government revenue accounts. The accounting checks built into the computer system can be of material help in this type of problem.

8. Establish level of incomes as the primary criterion for determining who must file income tax returns.

While not crucial to a computerized income tax system, a level of income criteria is easier to program in the system than are filing exceptions based upon occupation or other source of income criteria. The income level test as a filing requirement leaves only the question of total income to be determined by audit or other means and avoids the argument as to whether or not a potential taxpayer is or is not a member of a particular occupational group. These latter type questions can become very subjective and do not lend themselves to a computer determination. On the other hand, the level of income test is readily identifiable by a computer.

VIII. CONCLUSION

The experience of the United States in the evolution of its tax administration has clearly shown that the use of computers has materially strengthened enforcement of the tax laws. With the large amount of information that can be processed and made available through the computer system, many compliance actions are possible today that were not feasible under manual processing techniques, and substantial increase in revenue receipts has resulted. The adoption of computers is expensive, but the experience in the United States tax system has clearly demonstrated that they are cost effective when their use is properly planned and implemented. Successful use of computers does require top level executive commitment as well as acceptance through the political processes. Effective use of computers does involve radical departures from traditional ways of doing business and resistance to change must be overcome if there is to be reasonable success. Finally, there must be a willingness and capability to provide effective followup and enforcement on the information leads provided by the computer system. This effective compliance effort, coupled with the tremendous information capacity of the computers, has given the United States a highly effective system of tax administration acknowledged by most citizens to be reasonably fair and unbiased in its implementation, and effective in its capacity to raise public revenues to sustain the Government.

TAXPAYER MASTERFILE MODULE

| | | | | |
|------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| ENTITY MODULE | TAX MODULE 1976 | TAX MODULE 1975 | TAX MODULE 1974 | TAX MODULE 1973 |
|------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|

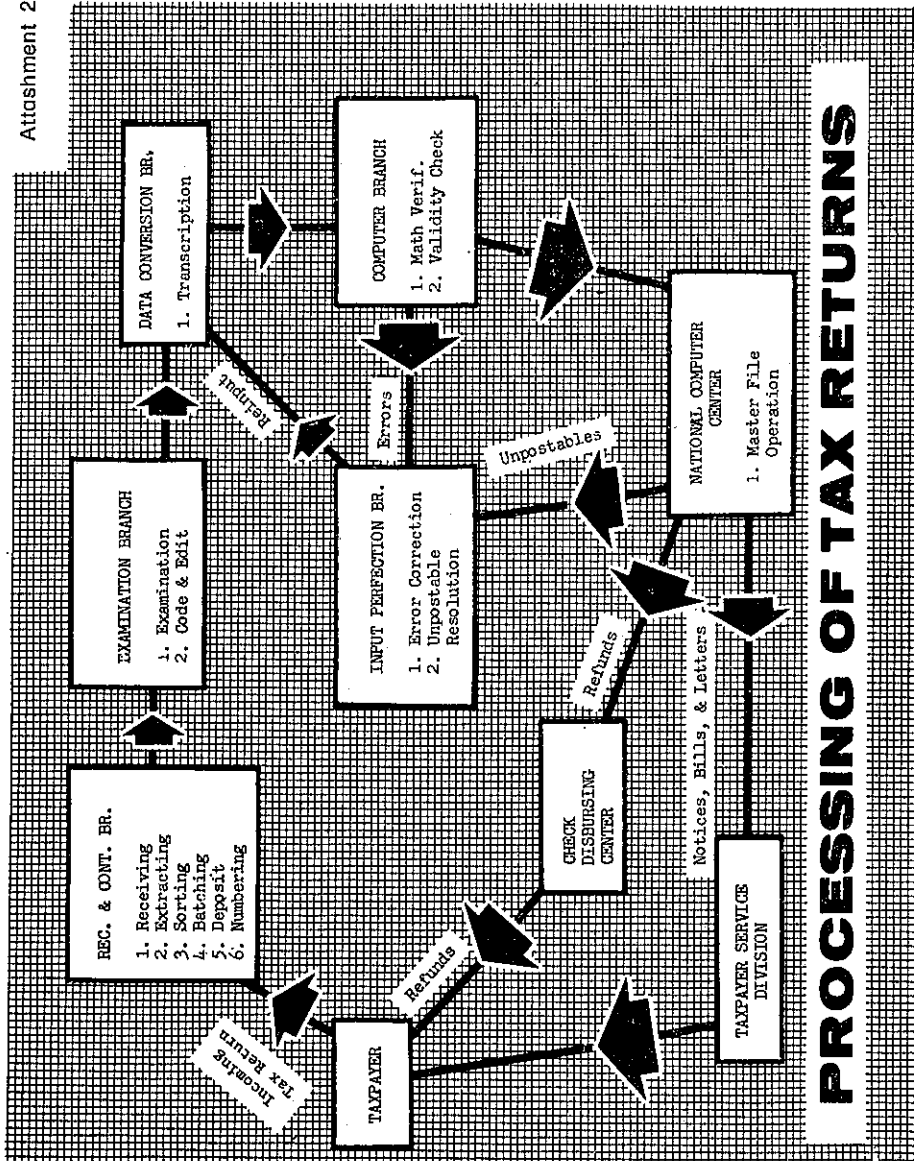
CONTENTS OF MODULE

ENTITY

1. TAXPAYER NAME
2. SPOUSE NAME (IF APPLICABLE)
3. TAXPAYER SSN
4. SPOUSE SSN (IF APPLICABLE)
5. STREET ADDRESS OR PO BOX
6. CITY AND STATE
7. ZIP CODE
8. MARITAL STATUS
9. RETURN FILING REQUIREMENTS
10. STATUS CODES
11. FREEZE CODES

TAX DATA

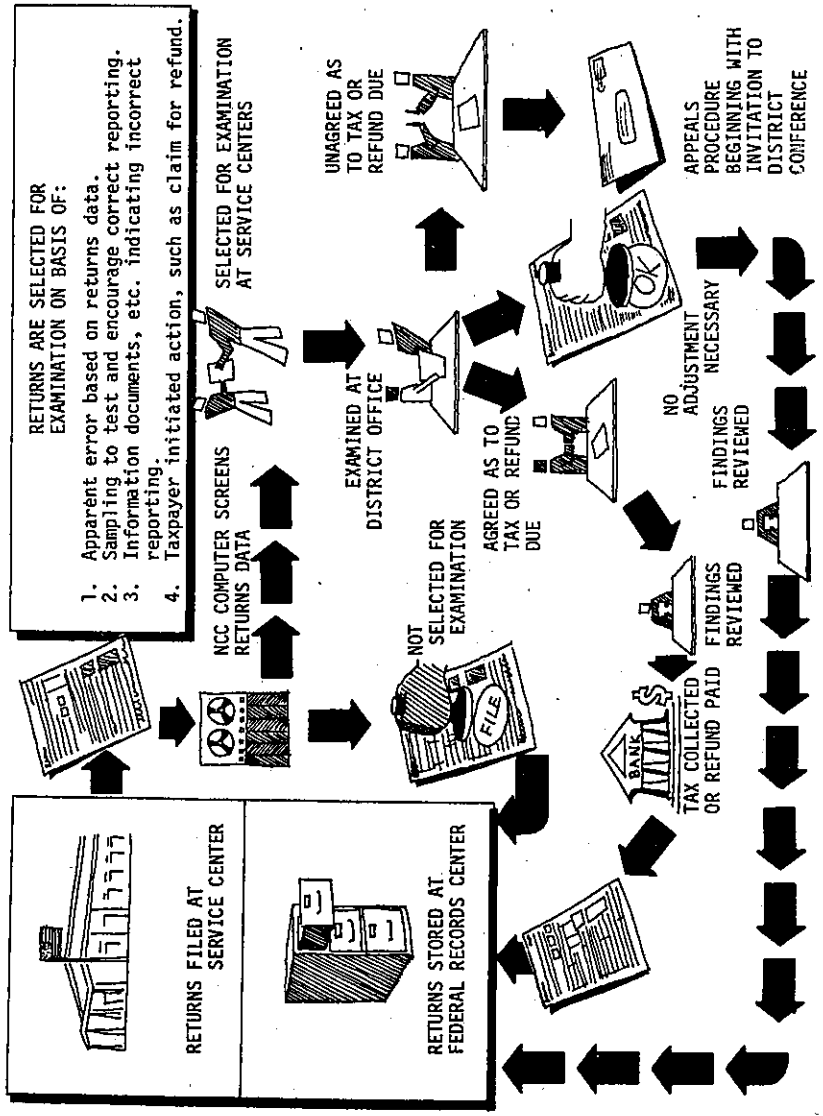
1. TAX PERIOD
2. LIABILITY AMOUNT
3. PAYMENTS
4. NOTICES
5. ADJUSTMENTS (DP OR AUDIT)
6. AMOUNTS OF REFUND OR
BALANCE DUE
7. POSTING DATES OF 1 - 6 ABOVE
8. STATUS CODES
9. FREEZE CODES



PROCESSING OF TAX RETURNS

INCOME TAX AUDIT PROCEDURE INTERNAL REVENUE SERVICE

Attachment 3



Tax Assessment and Tax Collection in the State of Rheinland-Pfalz

Michael Jaeger

Director, Department of Finance
Rheinland-Pfalz
Koblenz, F. Germany

I — INTRODUCTION.

As a general introduction of this paper, some information relating to the Federal State of Rheinland - Pfalz and to the existing fiscal administration may be useful.

Rheinland - Pfalz has some 3.7 million inhabitants of which 1.52 million are gainfully employed. Over an area of 19837 km², there is an average population density of 185 inhabitants per square kilometer. Of the 2326 municipalities in Rheinland - Pfalz, only 0.2 % have more than 100,000 inhabitants, whereas 87.6 % on the other hand, have fewer than 2000 inhabitants. The **taxation administration** of the state of Rheinland - Pfalz is handled by 37 finance offices employing a total of some 6800 persons (see Attachment 1). The largest finance office has over 500 employees and the smallest fewer than 50.

The supervisory authority for the finance of the State is the Oberfinanzdirektion at Koblenz, which also comprises the EDP organisation and the central Computer Centre for the Taxation Authority.

Figure 1 gives an idea of the distances between the finance offices and the Computer Centre.

II — DEVELOPMENT AND PROBLEM STATEMENT

1. *Tax Assessment*

As in other Federal States, in Rheinland - Pfalz a start was made initially by transferring the routine work in the field of tax assessment (in the widest sense) to the computer. This included, in particular, the annual wage - tax compensation, as well as the assessment of income tax and of the amounts of commercial tax. The administrative procedure will be briefly explained (Attachment 2) by means of the example of the income tax assessment (25 et seq. Income tax Act. 1975). According to

this every tax - payer must submit annually on a given date a tax declaration on an officially prescribed form cf. 56 - 60 of the Income tax Implementation Order 1975).

DISTANCES BETWEEN FINANCE OFFICES AND THE COMPUTER CENTRE

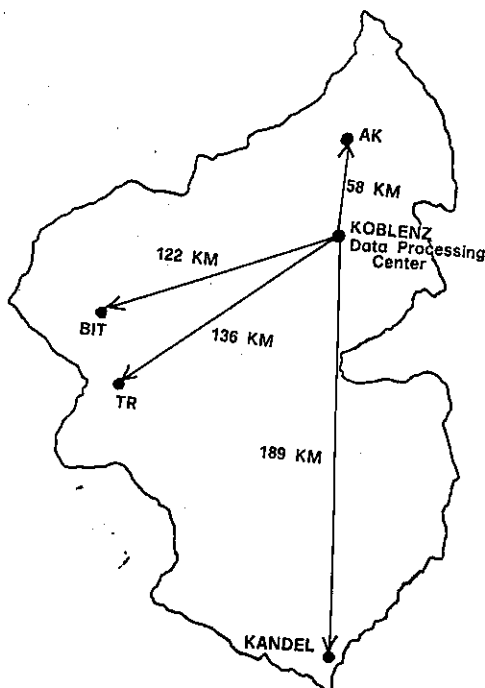


Figure 1

On the basis of the details supplied by the tax - payer, of the documents submitted, of the existing dossiers etc., the finance office official responsible for the assessment then determines the taxable status. Next, the taxation bases are determined, i.e. the calculated taxable income is assessed for taxation, in compliance with the appropriate legal and administrative prescriptions, as well as with the jurisdiction. Now, in the manual procedure, it is necessary to undertake extensive calculations to arrive at the income tax to be assessed, whereas, in the automated system, the official can confine himself to the determination of the figures that have to be input into a data - processing system. These data are provided either by the tax declaration, which is made out in a suitable form for recording, or by a special input form for data recording. In the Computer Centre, the input data are verified and processed by adding the stored data relating to the tax - payer (for example, his address, the official concerned and the Bank address). The print - outs are transported from the Computer Centre to the finance office. The mechanically prepared

tax notifications are still incomplete in the automated tax - assessment procedure - in particular, they contain no balance - and must be further processed by the tax - collection office.

In Rheinland - Pfalz, there existed at first centralised data recording only in the Koblenz Computer Centre. All input documents had to be transported backward and forward between that Centre and the finance offices. Subsequently, a total of 43 perforated tape units were also installed in the finance offices, which eliminated part of the document transportation.

2. Tax collection, integration

During the course of the general development in the taxation administrations of the States (cf. the Third Report of the Federal Government on Automation in the Taxation Administrations of the States, document 7/4406 of the Federal German Diet, dated 04.12.75), Rheinland - Pfalz, too, decided to adopt the Berlin «integrated automated taxation procedure». For this State it was only a question of automating tax collection and integrating it with the automated tax assessment procedures.

In the **tax - collection procedure**, the demands arising from the tax debt situation have to be implemented. The bases therefore are as a rule the tax notifications or the tax notices, in so far as they are equivalent to tax notifications.

The bookkeeping relating to the amounts assessed, the accounting and demand for payment, the supervision of amounts due and the sequence of the payment procedure are the responsibility of the tax - collection offices of the finance offices. In the procedure involving staff in the tax - collection offices, the basic information carriers are the **reference cards** maintained for every taxation number. On these, in particular, the assessed amounts are debited, the payments made and received are entered, and the balances and transfers are effected. For the motor - vehicle tax, there is usually a card index under the heading of «registration number», which for that form of taxation, fulfills similar functions to those of the reference-card index, but is, in addition, also used for assessment purposes.

It is above all characteristic of the work flows in the tax-collection offices that nearly all the procedures must be dealt with **currently**. In principle, the payments received must be entered immediately, so that the daily cash balance is complete and so as to make possible correct accounting and transfer of the Federal and State taxes to the superior financial authorities. It is only by taking into account immediately payment received, extensions, remissions etc., that the issuing of unjustified reminders or even taking steps to prosecute can be avoided. The appropriate booking of the received payments assumes the timely debiting of the assessments, otherwise erroneous postings could occur. The rapid handling of refunds is, of course, in the interest of the tax-payer concerned. The shortage of time generally in evidence is emphasised by the fact that the dates when advance payments and tax - notification payments are due, are fixed by law on certain days in the year (for example, for

Income tax advance payments, on 10.03., 10.06., 10.09. and 10.12. of the year). This leads, in particular when several statutory payment dates coincide, to **peak loads** than can be dealt with by the tax-collection offices only with difficulty.

For the purpose of relieving the load on the tax-collection offices, the Taxation Authority in Rheinland - Pfalz introduced automatic booking in advance. This, however, was only a partial success. The integrated automated taxation procedure should now bring about a fundamental improvement.

Here use is made of magnetic discs for the central storage and processing of the assessment data. The place of the reference cards is taken in the Computer Centre a storage account for every tax - payer. After the input of the assessment data, no further intervention on the part of the finance office is required.

The results of the assessment are automatically debited on the storage account. Accounting is effected on the basis of the stored data. A tax print - out is issued which contains both the tax assessed and the statement of the account (Attachment 3). Any possible advance payments are subsequently automatically carried forward.

The incoming **tax notifications** are passed direct to data recording, without any significant intervention by the bookkeeper. They are debited on the storage account; program - controlled reminders are issued in the absence of tax notices.

Taxes due are reviewed for due date and at regular intervals (for example, for the vehicle - tax weekly, for assessed taxes monthly) without any intervention by the tax - collection office. Transfers are made or indications of transfers are given under program control. Supplements for overdue payments are calculated mechanically and reminders and notifications of arrears made out.

Payments received are, as far as possible, assigned under program control to the correct form of tax, or accounted for in the order determined according to 225, Taxation Order 1977. As it can be determined from the storage account that the executing office is handling the collection, a notification of payment is automatically made out for this. An effective debit collection procedure (with an exchange of data carriers between the Taxation Authority and a connected bank) can be set up.

For **outgoing payments**, lists of amounts to be paid out or synthetical lists and mechanical transfer carriers are made out.

The input of extensions of time can bring about the automatic calculation of interests and, if necessary, the issue of a notification.

In order to achieve precise accounting, the procedure contains a multiplicity of verifications with corresponding reports of errors and indications. All bookings are printed out in a so-called time-book. Accurate and current statistics make it possible for the finance office to take appropriate action (for example, to collect large arrears etc.) and obviate lengthy accounts involving a great deal of work.

Because the tax - collection office depends on up-to-date information to handle enquiries to adjust accounts and to correct internal errors, it

must be in a position to interrogate the storage accounts if necessary. This required the utilisation of **terminals with remote data processing**. In order to guarantee a current processing of the collection procedures, the tax-collection office also must be equipped with **data-recording equipment**. The recorded data can then be transmitted daily and processed in the Computer Centre.

For the Taxation Authority of Rheinland-Pfalz this, therefore, involved, among other things, the introduction for the first time of remote data processing and the modification of the existing data recording. In addition to this, the question arose as to how the necessarily very complex «integrated automatic taxation procedure» should be embarked upon and implemented, added to which was the idea that the tax-collection offices should be centralized in a practicable manner.

III. SOLUTIONS

The Berlin Procedure could not be adopted, as it stood, by other States. It has also to be adopted to the organisation existing there and developed further in certain aspects. The States willing to adopt it, therefore, in order to share the work, formed a tax-collection programming association, extending partly also to tax assessment. Meanwhile, the change-over of the finance offices to the new procedure has already begun in most of those States. The difficulties now lie mainly in the organisational and personnel preparations as well as, in particular, in the staff and time consuming transfer of the necessary data to the automated procedure. Furthermore, an investment in equipment on a larger scale is required (cf. in that connection the above-mentioned Third Report of the Federal Government on the Automation in the Tax Administration of the States).

For that reason, the specifically Rheinland-Pfalz solutions such as the current procedure methods, the establishment of centralised tax-collection offices and the method of transfer, will be discussed in more detail.

1. *Procedure Methods*

In taxation administration, a distinction is made between individual taxes, for example, the motor-vehicle tax and the assessed taxes, for example, the income tax, purchase tax and property tax. Thus, in the Berlin Procedure in line with the previous manual methods - the basic classification for the cases of motor-vehicle tax is by the registration number of the vehicle, whereas, for the assessed taxes, the person-related taxation number is decisive. With the use of storage accounts, however, those forms of taxation are in the main dealt with in a similar fashion.

a) Motor-vehicle tax:

In Rheinland-Pfalz, the automated procedure for the determination and collection of the motor-vehicle tax marks the introduction of the Berlin Procedure. If, at each finance office, one restricts oneself for

the time being to only this one form of taxation, this brings with it a number of advantages. The cases are on more or less the same level, there are no transfers between different forms of taxation and additionally some 80 % of the programs of the general collection are already utilised. The remote data processing with the information system (interrogation of the storage accounts) is already being installed in the finance office, and the new-type data-recording is being introduced. The structure of the future EDP tax-collection office is being built up and the necessary staff is being selected, trained and familiarized. The introduction of the automated motorvehicle tax procedure, moreover, brings about a considerable saving in staff, as well as relieving the finance office of much time-wasting and frustration routine work, so that here, too, a positive effect is guaranteed.

b) Assesed taxes (V taxes) :

In the case of the V taxes, the so-called **address storage accounts** (Figure 2) were arranged for all V-tax payers in the State. Those accounts make direct access possible as they already contain all relevant basic data of the tax-payer and are an essential common basis for the assessment and collection of the taxes. They enable all finance offices to gain experience in the use of storage accounts. By taking appropriate action, the accuracy and completeness of the information stored herein can be continuously improved.

The next step is the introduction of the automated **purchase-tax advance notification and advance-payment** procedure (UVV). In this system, the input of the advance notifications is supervised mechanically; in the case of late or missing entries, program-controlled actions are taken, such as, for example, notices of the submission of advance notifications, proposals for the fixing of late entry supplements or for estimating the advance payments. At least by utilizing this procedure, the important tax collection question of which is the legally prescribed manner of payment (monthly, quarterly, etc.) is finally settled. The UVV procedure should, therefore, come into service in the finance office concerned at least a year before the start of the automated tax-collection procedure.

It has so far not been possible to achieve the change-over of the tax assessment (in particular, the annual income tax and wage-tax compensation), which should be effected for all finance offices before the changeover of the tax collection. Here, a new program system, uniform throughout the Federal Republic, has been designed. Within the framework of the programming association, so far the control programs for the entire assessment field have been newly written by Berlin with Rheinland-Pfalz having written the control and application programs for the annual income tax-wage tax compensation. The new program system is in an advanced stage of testing but it cannot yet be implemented, because among other things the machine run times are too long.

The last phase should then be the change-over of the **tax-collection**.

In Rheinland-Pfalz, however, that step had to be given priority, because of the particular situation in the field of assessment.

2. Formation of centralized tax-collection offices (ZFK)

In order to be able to apply the automated collection procedure as rationally and effectively as possible; centralized tax-collection offices are to be set up in Rheinland-Pfalz.

CENTRALISED TAX - COLLECTION OFFICES, WITH ASSOCIATED FINANCE OFFICES

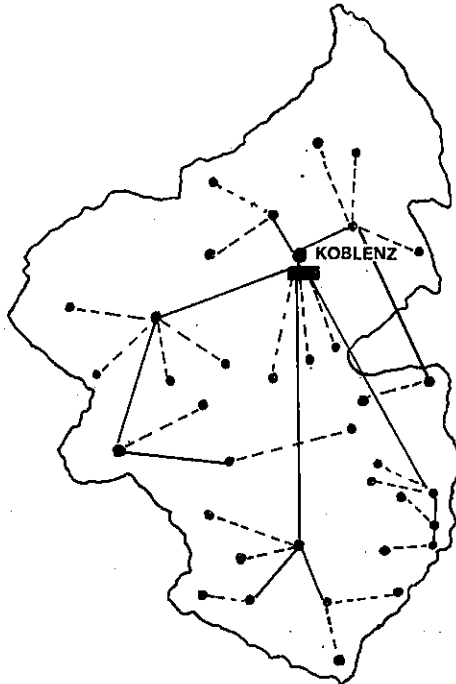


Figure 2

This corresponds, on the one hand, to a general tendency to close the tax-collection offices for cash payments (cf. 224 para. 4 of the Taxation Order 1977) and to restrict direct dealings with the public.

On the other hand, there exists so far an **obligation** of remote data-processing only within the field of tax collection. If the tax collection is centralized in certain tax-collection offices, then only these need to be connected to the Computer Centre by way of remote data-processing. Of course, the introduction of remote data-processing would perhaps be desirable also in other fields; in that respect, however, the outlay and utility must be most accurately balanced against each other, and other possibilities, such as, for example, microfilming by means of the COM method, must be taken into consideration.

Considering the actual and economic situation, the Taxation Authority in Rheinland-Pfalz has decided to form thirteen centralised tax-collection

offices and to connect only these to the Computer Centre by means of permanent circuits (Figure 2).

DOCUMENT TRANSPORT

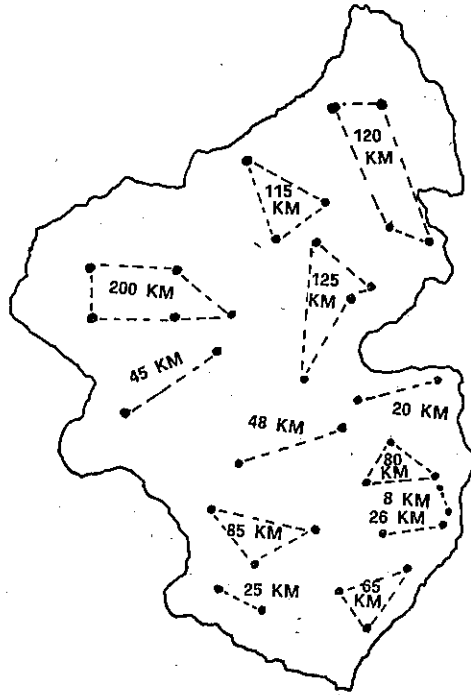


Figure 3

The data recording will also take place exclusively in the centralized tax-collection offices. A daily transport of documents will be effected between the centres and the associated finance offices not equipped with tax-collection offices. A daily transport of documents will be effected offices without tax-collection facilities can be taken into consideration. In addition, it is possible in this way to pass on rapidly the processed results transported from the Computer Centre to the ZFK offices. The data recorded in centralized tax - collection offices are transmitted once a day by way of the existing permanent circuits to the Computer Centre. In addition to this, the determination of the motor - vehicle tax is also centralized in the ZFK offices, because of its close connection with the associated tax collection. The centralized tax - collection offices are expected to require a staff of up to 75 persons and a space of up to 625 m². For the information system, they will each be provided with two to four visual - display unit and/or printer. In the final system - with maximum response times of up to five seconds - five permanent

circuits are required. Between 11 and 18 recording positions are provided per centralized tax - collection office. The capacities are determined by taking into consideration the peak load due to the arrival of collection data on main pay-days. In times of low load, all other data (in particular, assessment data) can be recorded.

This concept is seen to incorporate, among others, the following advantages :

a. With so many small finance offices and tax-collection offices in the State, a reliable and at the same time economically appropriate configuration of the technical installations cannot be achieved.

b. The saving in personnel brought about by the automation could hardly be achieved otherwise.

c. In units that are too small, a common structure of the EDP tax-collection office could not be established.

d. On the other hand, the centralised tax-collection office make possible:

- the economic application of collective data systems,
- a more favourable load on the machines and personnel,
- easier back-up in the event of failures of machines or absence of staff,
- better supervision of machines and staff,
- more rapid and better machine maintenance
- lower costs for circuits, modems, data-recording and remote data-processing equipment and control units, CPU.

Should the development -after having exhausted all other possibilities- require the utilization of remote data-processing also at the finance offices without tax-collection facilities, these could -at least in so far as the smaller ones are concerned- be connected by way of a telephone circuit.

3. Transfer procedure

For the introduction of the integrated automated taxation procedure in the States willing to adopt it, the manner in which the required data are transferred from the manual to the automated procedure is crucial. For that reason, the Taxation Authority in Rheinland-Pfalz has paid particular attention to the transfer procedure.

a) Motor - vehicle tax :

The change-over to the automated procedure is carried out in two steps. In the first step, all new notifications are processed by the automated procedure from the applicable key-day onward. The second step involves transferring the existing files for those notifications. In transferring the existing files, reference is made, among other things, to data made available by the Kraftfahrtbundesamt (KBA) at Flensburg under the data-carrier exchange (magnetic tape).

Between the first and second steps, there must be an interval of some five weeks, because the data for the key-day must first be sent by the licensing offices to the KBA, where they are processed and sent in the form of magnetic tapes to the Oberfinanzdirektion. The addresses of the licensees and the taxation details are taken from these KBA tapes.

Transfer lists are made out (one sheet per case) the left-hand side of which has the KBA data and the right-hand halves used as recording documents for the entry of additions and corrections by a transfer team in the finance office.

The flow of the transfer procedure is represented roughly in Attachments 6 - 9. According to our experience, a very rapid, reliable and staff-saving transfer is achieved in this way. This procedure has in the meantime been adopted also in other Federal States.

b) Assessed taxes (transfer of reference-card accounts) :

A decisive step towards the implementation of the integrated automated taxation procedure can be seen in the transfer of the tax accounts from the reference-card index into the EDP storage-account data-file. The transfer of the accounts is, however, the most difficult and most costly phase on the way to the integrated procedure. This is attributable, in the first place, not only to the large amount of data to be recorded, but also to the requirements that the current financial business must not be jeopardised by the transfer and that the basic bookkeeping details (state of accounts and processing status) must be transferred correctly and completely into the storage accounts.

The Federal States taking part in the further development of the Berlin Procedure developed a method for the transfer, which is based on the transfer on a given **processing key-day**: i.e. all accounts of a pre-determined unit (for example, bookkeeping or tax area) are taken over, in a single, complete operation, on a determined key-day (start of the account blockage) by a number of persons assigned to this task (the transfer team).

The procedure has already been tried out in several Federal States, where the data were recorded principally by means of optical reading of documents (reading of handwriting).

According to the experience reported so far, however, this method of **transfer en bloc** is, among other things, very time and staff-consuming.

In more detail, the following disadvantages were noted :

The procedure assumes a so-called account blockage, that is to say, the group of accounts in question are blocked for current treatment throughout the duration of the transfer.

This has as a consequence :

- considerable arrears in processing (refunds, extensions, rebates, collection measures, etc.),
- accumulation of deposit entries, with in particular the according with the tax creditors (Federal authorities, State, Municipalities, Churches) not reflecting actual Status.
- considerable load on the tax-collection due to the need to deal with the arrears after lifting of the account blockage.

Because this work has to be handled in addition to the current booking operations, there is a danger that error chains may be started, if the entries are not kept in strict sequential order. The clearing up of such errors entails considerable outlay.

Transfer errors arise, because the transfer team consists mainly of nonspecialist staff doing «routine work» and not being personally committed in the same way as a bookkeeper is in handling his «OWN» cases.

The transfer phase for each finance office is very long drawn out. During that time the tax-collection office transactions run in parallel (manually and mechanically).

The entries that are still entered manually during the transfer phase must be processed twice (reference-cards-and transfers).

The data to be transferred from the reference-cards to be recorded constitute about one-third of the total volume.

In the case of document reading, the additional disadvantages are:

- Acquiring a document-reader only for the purposes of the transfer would be uneconomical. If such a device is not already available, there only remains the possibility of having the documents read by another EDP user. In addition to being dependent on the work-planning of that user, delays in the transfer flow as well as costs (the case arising, payment for machine usage, travelling costs) would be incurred.
- The production costs for hand-written documents are relatively high.
- The time involved in filling up those documents is greater than for conventional data recording.

Moreover, the error-rate in data capture is greater.

In view of the above, it was necessary to seek possibilities for reducing the costs of the transfer. With this in mind, it had to be taken into account that, in Rheinland-Pfalz, there already exist address storage accounts for all V-tax payers and that the automated motor-vehicle tax procedure is being applied as the pilot system. As an alternative to the existing transfer concept, a method of sliding transfer has, therefore, been developed. According to this, the transfer of a tax-collection office begins with the current, mechanical processing of all purchase-tax advance notifications, wage-tax notifications, income-tax advance payment, property-tax part-payments, etc., with effect from the first date due in a calendar year. The existing documents (past calendar years) are in principle transferred during the course of the current processing of the accounts. Stored data (basic information, calculation results) are evaluated within the framework of the transfer; as far as possible, transfer documents are prepared by machine.

The following were considered to be advantages of the sliding transfer:

The method does not necessitate the blockage of the account.

The volume of the data to be taken over is smaller, because the bookings of the amounts due in the current calendar year are carried out mechanically in one operation.

The tax-collection office transactions are, after a short time, dealt with almost exclusively by machine (no «parallel running»).

The number of deposit bookings is minimized.

The booking machines used up to now are released earlier.

The bookkeepers are quickly relieved of the current system of recording.

The automatic functions of the collection procedure become effective immediately for the majority of cases. In particular, missing wage-tax notifications are demanded, and reminders and notifications of arrears are made out.

A smaller number of employees is required for the transfer since mainly existing bookkeepers are used. An appreciable increase in staff is only necessary for approximately four months (about one employee per bookkeeping section). A transfer team for the total duration of the transfer is not necessary.

The method of sliding transfer has in the meantime been tried out by several finance offices in Rheinland-Pfalz, in the following manner.

The transfer of a finance office begins with some 700 accounts being transferred in the month of September of a given year. In that way, the bookkeepers are given the opportunity of familiarizing themselves with the automated collection procedure. These accounts, and the work instructions, form the basis of a weekly training session in the finance office.

Still in the autumn - in addition to other preparatory measures - the wage-tax and purchase-tax code letters (in particular, with regard to the manner of payment) are specifically checked. In the case of the income-tax, the stored results are mechanically compared with the address-storage account to identify, in particular, missing accounts and wrong church-tax code letters.

Before the start of the transfer in January, all accounts are marked with the letters «VZ», which permits the booking, but excludes reminders, arrears notifications and the automatic clearing of accounts.

Starting in January, the data recording of the finance office is brought to the planned final level. The staff of the finance office is reinforced during the period from January to April.

To support the transfer of the income-tax and property-tax for the first quarter of the calendar year, lists of the stored advance payments, if recorded, are printed out.

In the case of income-tax, after examination of the lists by the tax-collection office, some 80 % of the amounts paid in advance are automatically debited to the accounts.

So that the previous years purchase-tax can be transferred more rapidly and more easily, documents, prepared from the stored data, containing individual bookings and the debit total are made available to the finance office (the actual amount is in each case indicated on the reference-card by the booking machines).

Notification accounting is now effected only mechanically. For that purpose, before the mechanical determination of a debit, the entire case is transferred to the storage account. The accounts, which have been completely transferred and examined by the tax-collection supervisor, are released immediately by the tax-collection office, by cancelling the identification «VZ» on each account. From that time onward the account takes part in the monthly reminder runs.

For the tax-collection office, a weekly list is printed out, showing for

which accounts the reference «VZ» has already been cancelled. The execution office receives a copy of that list making it possible to monitor the progress of the transfer.

IV. SITUATION AND PLANNING

In 1973, the State of Rheinland-Pfalz began -at first on an experimental basis- the implementation of parts of the integrated automated taxation procedure. Today, the situation is as follows.

1. *Motor-vehicle tax*

At present, some 662 000 vehicles are dealt with by 14 finance offices following the automated motor-vehicle tax procedure.

During 1977, it is planned to transfer some 190 000 additional vehicles in six finance offices.

The EDP organization is endeavouring to take over the remaining cases (approximately 387 000) during 1978.

2. *Assessed taxes*

a) Storage accounts :

At present, some 765 000 storage accounts are maintained.

b) UVV procedure :

This procedure is applied in six large-scale finance offices with some 305 000 advance notifications per year: These constitute about 30 % of the advance notifications of all the finance offices. The EDP organization is endeavouring to include the remaining finance offices in the procedure, beginning early in 1978.

c) Collection :

At present, there exist some 128 000 V-tax collection accounts in three finance offices. The EDP organization is endeavouring to take over

184.000 accounts in 1978,

277.000 accounts in 1979 and

the remaining 176.000 accounts in 1980.

3. *Information system*

At present, seven ZFK offices are connected by way of five permanent circuits (Figure 4). Use is made of 15 IBM 3277-2 visual-display units, as well as of 7 IBM 3286-2 printers. Thus, some 39 visual-display units and 13 printers should be in service.

4. *Data recording*

The punched paper-tape machines in the 13 ZFK offices have in the meantime been replaced by 63 programmable IBM 3741 diskette units model 3 and 13 IBM 3717 printers.

Additionally, in all ZFK offices that have already been connected by way of remote data-processing, seven 3741 units model 4 have been installed for data recording and data transmission.

CENTRALISED TAX - COLLECTION OFFICES WITH EXISTING CIRCUIT NETWORK

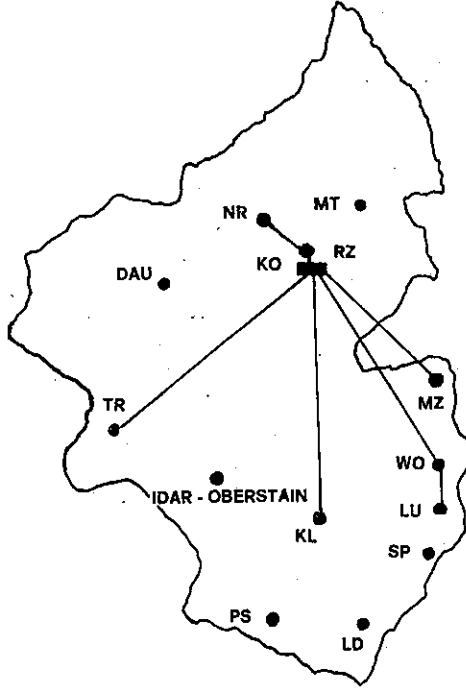


Figure 4

The equipment is to be replaced, where applicable, by the IBM System 3790/3760 and investigations in this have been started.

5. *Central Computer*

At present, an IBM/370-158 MP with 2MB is installed which is, however, used only in part for taxation purposes.

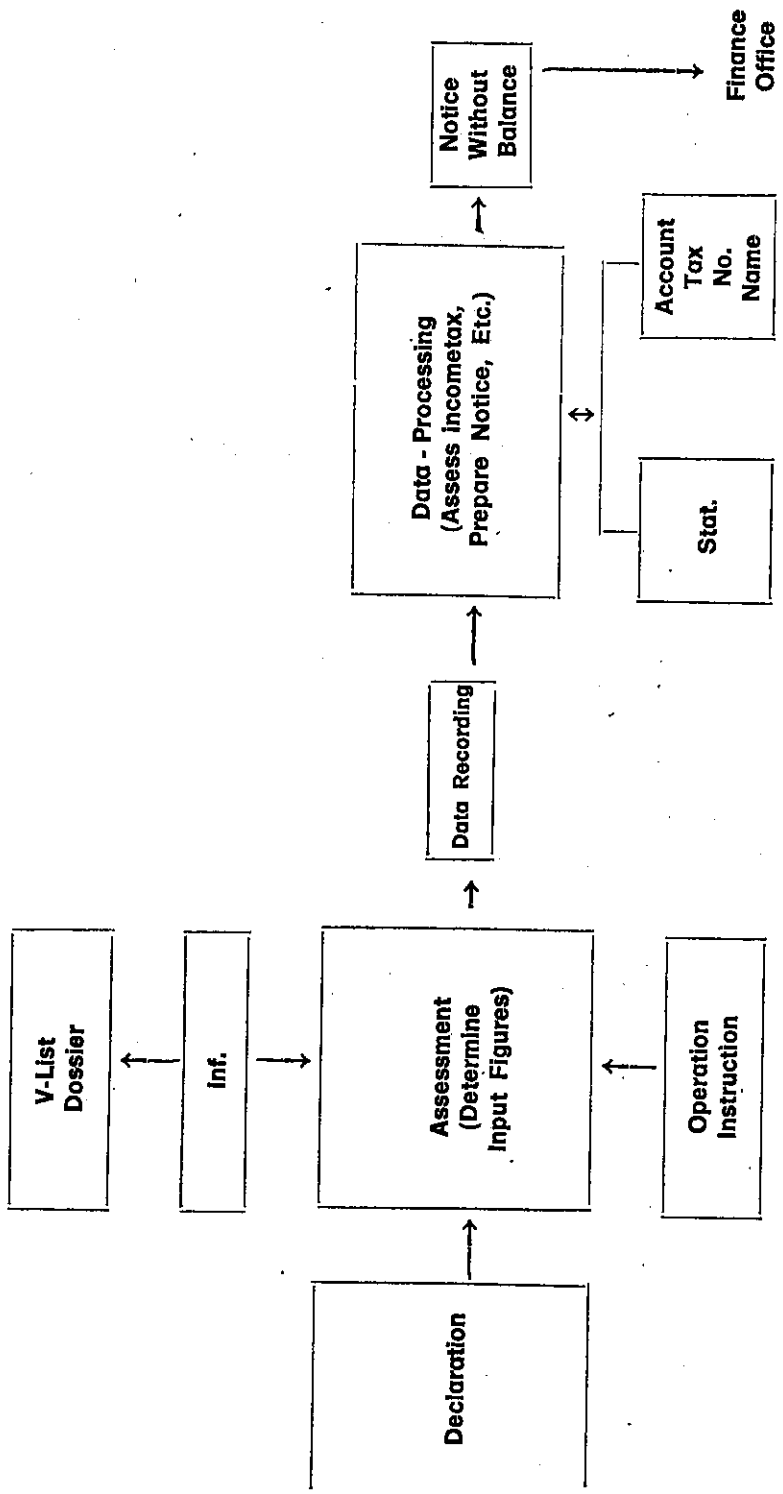
A further extension is planned.

Attachment 1

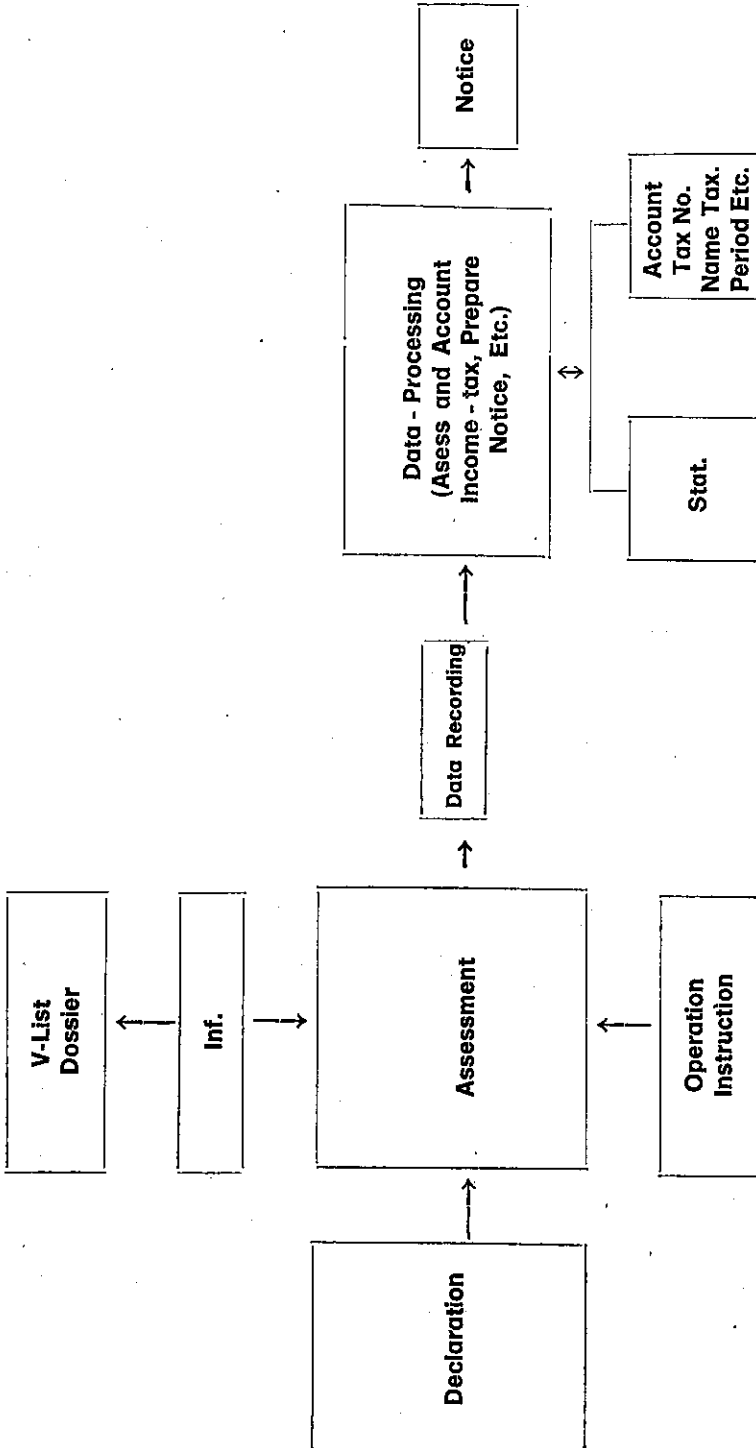
FINANCE OFFICES IN ORDER OF SIZE

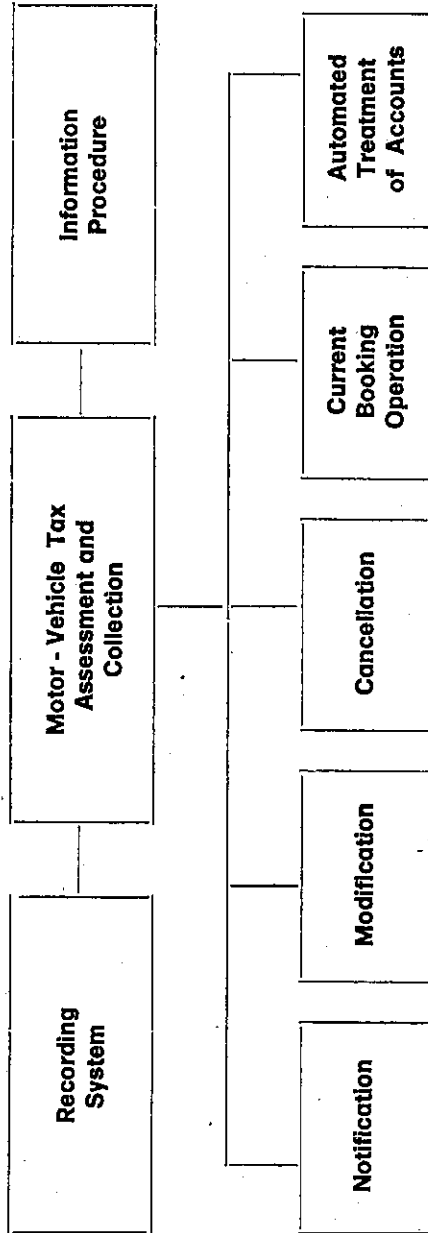
| | | | |
|------------------------|---|----|-----------------|
| FEWER THAN 100 PERSONS | | 11 | FINANCE OFFICES |
| 100 TO 149 | » | 7 | » |
| 150 TO 199 | » | 7 | » |
| 200 TO 249 | » | 3 | » |
| 250 TO 299 | » | 3 | » |
| 300 TO 349 | » | 1 | » OFFICE |
| 350 TO 399 | » | 2 | » OFFICES |
| 400 TO 449 | » | 1 | » OFFICE |
| 450 TO 499 | » | 1 | » |
| MORE THAN 500 | » | 1 | » |
| APPROX, 6800 PERSONS | | 37 | FINANCE OFFICES |

AUTOMATED INCOME - TAX ASSESSMENT



INTEGRATED INCOME - TAX ASSESSMENT AND ACCOUNTING





STORAGE ACCOUNT

Account Heading

Tax No.
Control Sums
General Treatment Details

Taxation - Type Heading

Type of Taxation
Status
Manner of payment

Additional Information

Address, Codes

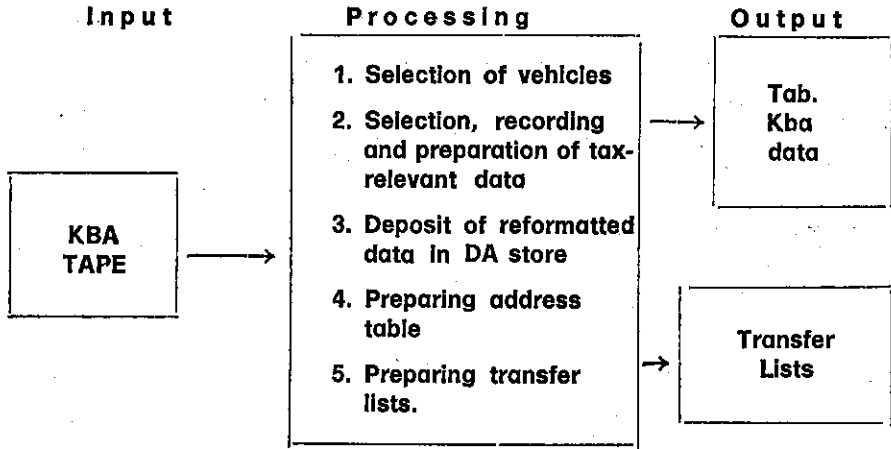
Storage Lines

Debit, Real, other Settlements
Note Entries

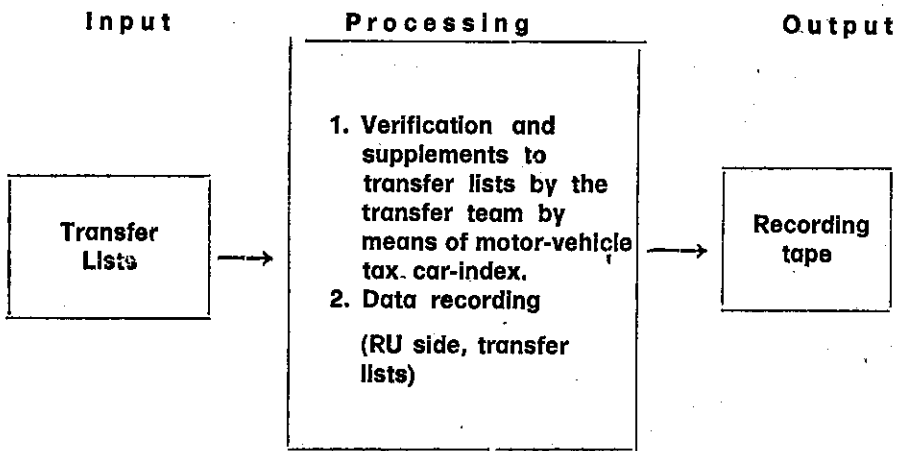
→ Address
→ Storage
→ Account

→ Collection
→ Account

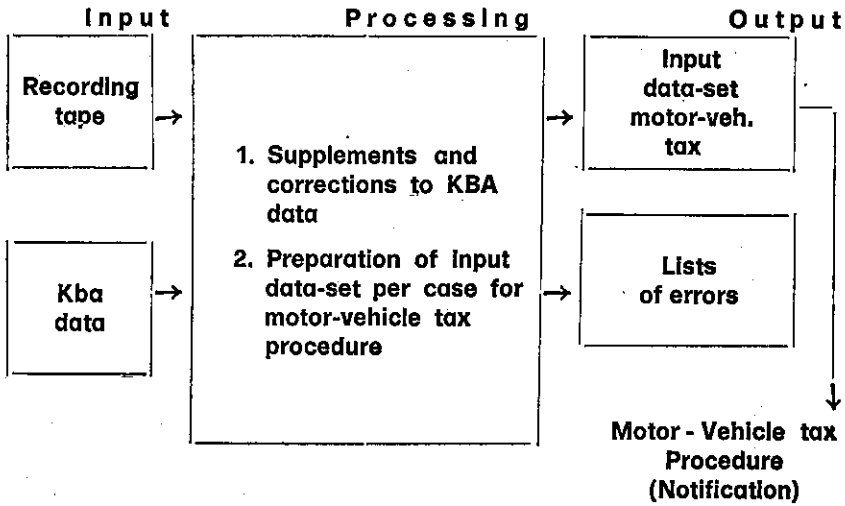
TRANSFER PROCEDURE (1) - EDP / CC



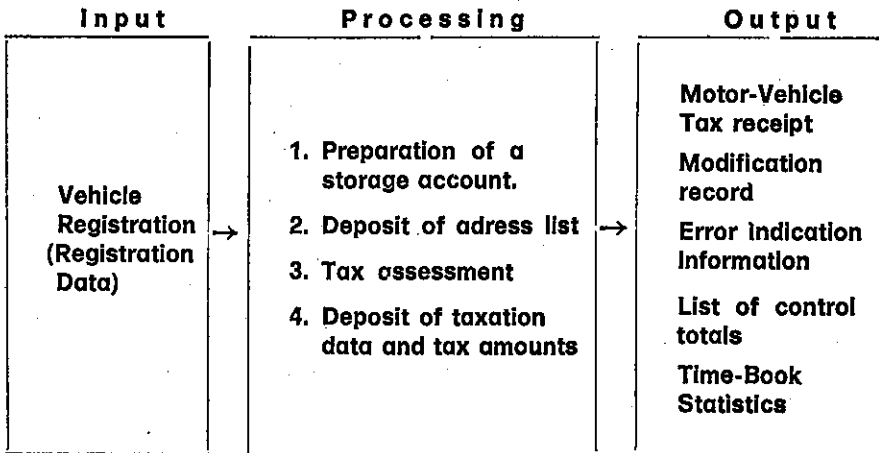
TRANSFER PROCEDURE (2) - FINANCE OFFICE / CC



TRANSFER PROCEDURE (3) - EDP / CC



MOTOR - VEHICLE TAX REGISTRATION



Modernization of Tax Administration in Turkey

Mübin Başar

Financial Consultant
Yapı ve Kredi Bank
İstanbul

The taxation system of a country is on the same platform with its social and, in fact, its cultural development. Taxation is a historical fact so that its implementation and the underlying bureaucracy run parallel to the characteristics of the country in question.

In the economically developed countries, this economic, social and cultural platform is more or less or at least relatively permanent so that tax bureaucracy is no longer prominent. In fact, the pertinent procedure, with the aid of modern technical methods, can be organized to fit the needs of both the administration and the taxpayer. However, such countries, as well, may witness protests against excessive bureaucracy.

Bureaucracy has another aspect in the developing countries where demands on financial resources call for continuous changes in tax laws. It is only natural that such changes create excessive bureaucracy which are further complicated by the drawbacks in technical methods and equipment.

We know that, theoretically, tax litigation has two parts, viz., the material and the formal. The legal framework of the former is the tax laws, while the latter involves the implementation which encompasses the techniques, materials, equipment, buildings and similar factors. Such a delineation occurred in Turkey in 1950 with the major tax reform, so that principles of administration were thus divorced from material tax laws.

Let us now focus on Turkey.

Although many additional measures are desirable, Turkey can be considered fairly advanced in material tax laws. Comparatively, Turkey can be classified as above average in this area. One reason is the long historical background. The enterprising developments in the field have been quite realistic in relationship to Turkey's current conditions. Turkey's shortcomings lie in the area of formal tax litigation. One major draw-

back needs emphasis. Studies I have carried out since 1950 indicate that all efforts have been geared to the developments in the tax laws, but no significant study was made in the field of developing the best and the most modern methods of implementation. Similarly, no written texts exist on the best administration and implementation methods to guide the developing countries. This may be attributed to the peculiarities of the subject, because the materials and the devices used in implementation and the expediting factors that ensue remain on the technical level and are not converted into written texts. In another sense, they are handled in the marketing area, as reorganization and project studies.

Let us now summarize the factors that create bureaucracy in Turkey:

It must first be pointed out that tax laws are quite numerous; the Turkish fiscal organization has to read, interpret and implement approximately 498 laws, and 1024 decrees, regulations, declarations, agreements and instructions. Such a wide spread, causes loss of time and contributes to the surge of bureaucracy. Consequently, the Turkish tax administration is confronted with enormous difficulties. Such a legal system injects an excessive sense of responsibility, which to say the least, enhances the red tape, aggravates time losses, and inevitably encourages solutions in favor of the Treasury.

It is hard to call the Turkish fiscal organization modern, but within the framework of the traditional concept of the State, it is consistent as compared to many other countries. It is not quite different from the industrial countries in both work methods and personnel attitudes. However, a very severe centralization exists. Democratic development does create excessive formalities in every country but the peculiarities of the political system in Turkey channels the personnel of the tax administration to centralization. Centralization further increased in the 1960's, and parallel to this development, the tolerance that should exist between tax personnel and the taxpayers was replaced by rigidity.

In the area of administrative law, no sufficient coordination - even in the sense of bureaucracy - has been set up between the State, the local governments, municipalities, villages and similar tax authorities. This is due, in a sense, to the highly centralized tax structure in Turkey. In practice, tax procedure which should be carried out by a single tax authority via the financial balance system, does in fact involve manipulation by various administrative units. These can be combined in a single unit.

The Turkish fiscal administration is highly understaffed though it obviously needs permanent employees. But, following the country's rapid development, experienced employees find new opportunities in new areas thereby causing high personnel deficiencies in the tax administration.

The relatively large number of tax laws was referred to above. These are laws that take a long time to learn and master. Experienced employees that have accumulated enough knowledge and experience, by leaving to work in other areas, bring about a loss of memory in the fiscal administration. A different system of personnel classification and remuneration then becomes a very important measure.

On the other hand, the number of taxpayers has increased rapidly. In 1950, about 25,000 taxpayers filed income tax returns in Istanbul. The current comparative figure is 300,000. No country can cope with such a fast development by only manual labor, without the aid of technical devices. The above example includes only the development in the income tax area. When we consider the parallel development in the other fields of taxation, the burden appears to be unsurmountable.

The above picture points out to the following: instead of simplifying implementation procedures, taking legal measures compatible with the social set-up, and adopting modern equipment and education, actual practice centers on increasing the number of agencies. Summarily, if we wish to simplify procedures and achieve modernization, in addition to adopting western methods in the area of actual taxation, we should adopt western concepts of administration and implementation.

Factors contributing to bureaucracy in taxation can be summed up as follows:

- a) personnel policy
- b) legal factors
- c) implementation
- d) equipment requirements

There is no need to repeat the views on the first two. As for implementation, the degree of authorization granted to employees of the fiscal administration emerges as a significant factor. In the more developed regions of Turkey, tax offices though basically organized under western models, have no authority to inform taxpayers, to conduct mediation, to defer taxes or devise installment payment plans, to consolidate disputes at a single litigation phase, to rule tax penalties, to carry out assessment, or to appoint employees. It is only natural that these authorities were not delegated at the initial stages of the major 1950 tax reform, which was devised and executed in a fair and subtle atmosphere despite its magnitude. However, on the 28th year of its implementation, a fair amount of authority delegated to the tax offices would purge a big chunk of the bureaucracy.

What we mean by the aid of equipment and other technical devices is to point out that the time has come to use computers, even the simplest models, initially in the major provinces. At a time of international cooperation, may not Turkey's foreign friends extend technical assistance very efficiently in this highly productive area?

The above explanation basically is a panoramic view of the prevailing tax bureaucracy. The underlying factors entail a great amount of detail on a nationwide basis. Doubtless, pertinent measures will be taken, in line with the accumulated experience up to date, to minimize bureaucracy and to try to modernize the system, provided we do not draw the line at enhancing the tax laws after the model of the industrial countries. We should include, in the task of modernization, measures that aim at contributing to and facilitating implementation and execution. To quote the Finance Minister of F. Wilhelm I, «What is important is not high taxes but success in taxation and implementation.» This is possible by the modernization of the bureaucratic order.

TAX LITIGATION REFORM

Ahmet Bayrak

Former Chief Accounting Expert
Ministry of Finance

Taxation is a problem of creating a certain medium, where taxpayers are convinced that tax evasion will eventually be penalized, goodwill will always be rewarded by the tax authorities through assistance within the framework of the law, and no injustices will occur. An ideal tax litigation that will contribute to such a medium should have these two characteristics: Fast and fair decisions. The subject, therefore, will be dealt with in two parts: Tax Disputes and Tax Fraud.

1. *Tax Disputes*

1. Speed: Taxation, as we all know, is an institution which requires effective sanction. Consequently, there is a close relationship between the speed of litigation and the effectiveness of the sanction. A tax penalty enforced eight to ten years after the fraud is committed obviously will have no preventive impact. A study we made indicates that it takes six to seven years to handle and resolve tax disputes. A tax litigation system that takes that long would not have much to contribute to the tax medium. The underlying reasons for the slow pace of tax litigation and the measures to prevent them can be summarized as follows:

a. The current tax litigation process is composed of the functions of three institutions, namely, Protest Committees, Appeal Committees, and the State Council. This triangle is one of the major reasons for the slow functioning of the courts handling tax cases. Therefore, a double institution framework, composed of tax courts and the State Council, should be created to replace the current system.

b. Another reason why tax disputes are not resolved in a relatively short time is the totally uncalled for inclusion of the Assessment Committees in the taxation system. Therefore, the assessment committee should be abolished and the function of assessing the tax base should be left to the tax examination staff.

c. Under the current system, taxpayers can present to the court

evidence and proof which they have not produced during the study phase. This causes delays in resolving the disputes and prevents fair rulings. Therefore evidence must be demanded at the time of study and examination, and any documents of defense presented at court should not be acceptable unless there is a special reason for the delay.

d. The subject of dispute is discussed at all of the litigation levels relevant to the case, thereby prolonging the dispute. The ruling of the Tax Courts, being the initial court, should be absolute with regard to the material case, with the State Council being authorized only to study and audit the matter of dispute from the standpoint of legality and should not carry a discussion of the case.

e. The unnecessarily long time taken at litigation levels for resolving disputes is partly due to the great volume of cases to be handled. Pertinent statistics can easily reveal this problem.

The underlying reasons and the preventive measures, briefly, are as follows:

— The current system does not charge interest on deferred payments for the period when the dispute is being handled. Consequently, taxpayers, justifiedly or not, protest the taxes imposed. To prevent this, an effective and realistic interest rate should be applied for the period between the time the taxpayer has to pay the tax and the time of actual payment.

— Another reason for the relatively high number of disputes is the attitude of the General Directorate of Revenues. This office, throughout its history, has always refrained from making a decision in favor of the taxpayer and has preferred to submit the case to litigation. This attitude should be changed.

— One other reason for the excessive number of disputes is the current state of the Reconciliation Committees. For more efficient functioning of these committees, the tax examination staff should be authorized for reconciliation and the system should be relieved of its present rigid regulations and should be given greater flexibility.

— Turkey does not yet have a proper institution of chartered accountants. Financial counseling is still carried on mostly by irresponsible individuals. This causes needless disputes. The creation of such an institution within a legal framework will greatly reduce disputes.

2. The Reliability of Verdicts: Reliability of verdicts can be studied in two aspects: Interpretation of the material case and of the laws. We can say that the interpretation of the material case, in other words, interpretation of the evidence, is efficiently carried on at litigation levels. However, the same is not true for the interpretation of the tax laws. Especially during recent years, a tendency which clearly favors the Treasury is apparent. We wish to specially underline this tendency that is highly detrimental to tax litigation.

II. Tax Cases on Fraud

Imprisonment in tax litigation is an effective preventive measure. In Sweden, with a relatively very low criminal rate, about 1,500-2,000

individuals are put to prison every year for tax fraud. In Turkey, however, the penalty of imprisonment has not been effective for taxation. I had once made a study in Istanbul and arrived at a fairly interesting conclusion: During 1953-59, 659 taxpayers were tried for tax fraud, with 4 receiving a prison sentence, the remaining being acquitted.

To overcome this, courts handling tax fraud cases should be converted into courts of specialization, and tax laws should be amended to include provisions facilitating fraud determination and expediting litigation procedures.

Auditing and Accounting Practices in Turkey

Prof. Dr. Mustafa Aysan

University of Istanbul
Faculty of Business Administration

INTRODUCTION

Income tax practices of the last twenty-five years in Turkey have indicated that deficiencies in accounting practices were one of the basic reasons for a narrow tax-base in all kinds of taxes, including the income tax. This paper will try to identify these deficiencies and to recommend some possible methods for improving the accounting practices in Turkey.

The paper has two main hypotheses :

1. There are significant tax-losses in broad-based taxes in Turkey;
2. One of the most important reasons for these tax losses is the present state of accounting practices.

I shall try to use more space for recommendations to improve accounting practices.

The main features of accounting practices in Turkey

The deficiencies in accounting practices under the Income and Corporate Tax legislations enacted in 1950 have been the subject of much research. Without going into the details of such research some conclusions could be summarized as follows :

1. One of the main conclusions is that the Income Tax Reform of 1950 has led to substantial improvement in the Turkish accounting practices. To give an idea of where we stood in this respect, I would like to quote from a World-Bank Report on the «Economy of Turkey», published in 1951 (1).

«There is also urgent need for the establishment of a system for the training and licensing of certified public accountants. This is needed not only to strengthen public confidence in accounting as an inducement to investment, but also to make available to businessmen and to the

(1) The Economy of Turkey, «Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası», John Hopkins Press New York, 1951, p. 117-118.

managers of state enterprises the fundamental information which accounting provides. At the present time, because of lack of uniformity in accounting terminology and practice, financial statements tend to conceal and confuse rather to reveal and clarify.»

In the 27 years following the publication of this report, legislation for income and corporation taxes and their auditing by the Ministry of Finance have been improved. However, a system of public disclosure and auditing of companies has not been developed to support the activities of the Finance Ministry. Hence, «the establishment of a system for training and licencing of certified public accountants» has not yet been accomplished.

During the following twenty-six years, some improvement in the Turkish accounting practices have been accomplished with the exception of disclosure laws and regulations and the establishment of a system for developing professional accountants.

2. During the same period, many persons and organisations have worked with the purpose of establishing a professional body of accountants. Publications of The Commission for Reorganising State Economic Enterprises, the work of the State Planning Organization, the High Control Board attached to the Office of the Prime Minister, and the Association of Turkish Banks may be mentioned here. Although all of these efforts have contributed significantly to the improvement of accounting practices, they have failed in achieving the objective of providing the user groups ⁽²⁾ with the necessary information related to the P/L statements and balance sheets of enterprises.

These efforts have assisted significantly in achieving some uniformity in the accounting practices of State Economic Enterprises. However, lack of uniformity is the rule for all small, medium-sized and large private enterprises. Furthermore, the results of uniformity achieved in the SEEs, are not yet supported by requirements of timely disclosures to the public.

Yet, the most important and difficult problems of the country in the accounting area are related to the disclosure and auditing of financial statements of the private enterprise.

3. In private enterprises there is almost no uniformity in accounting practices and practically no disclosure and auditing standards. We shall therefore, in our presentation, dwell upon the deficiencies in disclosure and auditing practices encountered in this area.

Deficiencies in the Turkish accounting practices as they relate to tax auditing

1. Deficiencies inherent in Accounting «Principles»: All of the so called «principles» of accounting are general in nature and hence lead to differing results, depending on the application and interpretation of the

(2) User groups consist of the equity investor group, the management, the loan-creditor group, the business contact group and the public at large.

accountant. Therefore the following deficiencies are inevitable in financial statements and tax returns :

a. Although the «cost basis of accounting» has been reviewed critically in recent years, the un-audited financial statements are still prepared on the basis of historical cost. As inflation has grown to around 30-40 % in recent years, income calculated on these values is not an accurate indicator of business performance.

b. The figures presented in financial statements are summarized and grouped in global figures and do not lend themselves to detailed financial analysis. For auditing purposes however, detailed information is needed. Therefore it is inevitable that certain details which are very significant for auditing purposes will not be disclosed in the totals of financial statements.

c. Figures presented on financial statements are meaningful only if presented on a comparable basis. Single-date or single period figures presented to the users do not lend themselves to much analysis.

d. Even on a «historical cost» basis, different methods and assumptions are used in all valuations concerning business assets, whereas managers are used to make decisions on the basis of the net realizable values of such assets. Hence, managers cannot very well make decisions based on figures in financial statements.

f. No standard terminology is available for use in financial statements in Turkey.

The above deficiencies of financial statements are not unique to Turkey. However, the absence of disclosure laws and accounting standards makes Turkish financial statements not revealing for even the enlightened users. The reasons are as follows:

a. The Turkish financial statements and tax returns are submitted to the users with many months' delay.

b. The Turkish financial statements are not audited by certified public accountants. Therefore, the reliability of these statements and their conformity to accounting principles can not be assumed.

c. Since the country has practically no disclosure laws, financial statements are not readily available for users and are far from having a uniform format.

d. A uniform terminology does not exist.

e. As a result of the above deficiencies, business firms use three different sets of financial statements - one for tax purposes, another one for banks and the third one for the shareholders.

The establishment of a tax auditing system is not possible without laying down the foundation for an independent auditing profession.

For purposes of improving tax auditing in Turkey it is essential that a system for auditing and disclosure of financial statements be developed without much delay. A review of rules and regulations of some western countries relating to such a system of disclosure and audit of financial statements indicates the merits of developing a similar system in Turkey.

Recommendations for developing an improved disclosure and auditing system in Turkey

1. Although some rules and regulations for public disclosure of financial statements do exist in Turkey, they do not cover all of the important business firms in the country. Some legislation on «Public Disclosure of Financial Statements of Enterprises» must be developed as soon as possible.

2. All exceptions relating to accounting and book-keeping standards must be taken out of the Tax Procedures Law. These exceptions provide a major loop-hole for purposes of tax auditing, influencing even the larger firms to evade income and corporation taxes.

3. Legislation for establishing an independent auditing profession must be developed to provide for attesting the reliability of published financial statements and to organize an independent professional body charged with the responsibility of developing uniform standards for accounting and auditing.

However, all the above recommendations require legislation which has been somehow delayed in spite of all the efforts during the last 40 years. Until such legislation is developed, Chambers of Commerce and Industry, The Association of Banks and individual financial institutions can do a lot to improve on the public availability of financial statements. It is highly recommended here, that the latter organizations study their own rules and regulations for purposes of relaxing their concern on the secrecy of financial information presented to them on a periodic basis. Because, the future of our market economy and the healthy progress of our industry in the next decade will depend on the improvement of our methods of public disclosure of financial information related to our business firms. This remains to be the greatest challenge for those who wish to perpetuate private enterprise in Turkey.