

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

724770

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİR VERGİSİ REFORMU

Yüksek Lisans Tezi

FİLİZ YURDABAK

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Dilek YILMAZCAN

724770

İstanbul, 2003

Yüksek Lisans Tezi

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA</u>
TABLO LİSTESİ	VII
KISALTMALAR	VIII
GİRİŞ	IX

I. BÖLÜM

I. KISIM

VERGİ REFORMU KAVRAMININ GENEL BİR DEĞERLENDİRMESİ

I. VERGİ REFORMU KAVRAMI	1
1. Vergi Reformunun Manası	1
2. Vergi Reformunun Amaçları	2
3. Büyük – Küçük Vergi Reformu Ayrımı	3
4. Vergi Reformunun Devamlılığı	4
5. Vergi Reformlarının Siyasi Yönü	5
6. Türkiye’deki Vergi Reformlarının, Vergi Reformunun Manası Yönünden Değerlendirilmesi	6

I. BÖLÜM

II. KISIM

GELİR VERİSİ REFORMU ÖNCESİ

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN

VERGİLER

I- TÜRKİYE'DE CUMHURİYET SONRASI VERGİ REFORM ÇALIŞMALARI	9
II- İLK KAZANÇ VERGİSİ	10
III- İKİNCİ KAZANÇ VERGİSİ	11
1. Konusu	11
2. İstisnalar	12
3. Matrahı	12
a. Beyannameye Tabi Olanlar	13
b. Gayrisafi İrat Üzerinden Mükellef Olanlar	14
c. Gündelik Gayrisafi Kazanç Üzerinden Vergi Verenler	14
d. Maaş ve Ücret Üzerinden Vergi Verenler	15
e. İstisnai Muameleler	15
IV- KAZANÇ VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	16
1. Asgari Mükellefiyet	16
2. Kazanç Vergisine Zam Niteliğindeki Kanunlar	17

a. İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri	17
V- KAZANÇ VERGİSİNİN ELEŞTİRİSİ	18
1. Beyannameli Mükellefiyet Sahasının Gittikçe Daralması	18
2. Kazanç Vergisinin Karışıklığı	19
3. Tüm Kazançları Kavrıyamaması	19
4. Sosyal Adalet ve Kazanç Vergisi	20
4.a. Karine Usulü ve Vergi Adaleti	21
4.b. Kazanç Vergisinin Sedüleri Yapısı	22
VI- VERGİ YAPISINA ETKİ EDEN İKİ OLAY	23
1. Dünya Buhranı ve Olağanüstü Vergiler	23
2. İkinci Dünya Savaşı Yılları ve Varlık Vergisi	24

III. KISIM

GELİR VERGİSİ REFORMUNA YAKLAŞIRKEN EKONOMİK SOSYAL VE SİYASİ YAPI

I- EKONOMİK VE SOSYAL YAPIDA GELİŞMELER	32
II- TARIMIN DURUMU	32
1. Tarımın Sosyo-Ekonomik Yapısı	33
1.a. Tarımda Mülkiyet Dağılımı	33

2	1923-1950 Döneminde Hükümetin Arazi Politikaları ve Büyük Arazi Sahipliğinin Yükselişi	35
	2.a. Toprak Reformlarında Büyük Arazi Sahiplerinin Tavrı	38
	2.b. 1945 Çiftliği Topraklandırma Kanunu	39

III- ÇOĞULCU DEMOKRASİYE GEÇİŞ VE SİYASİ BASKI GRUPLARININ REFORMA ETKİSİ

IV-	ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN ÖNEMİ	44
	1. Zırai Kazançların Vergilendirilmesinin Gerekliliği	44
	1.a. Gelir Vergisinin Tekniği Bakımından	44
	1.b. Mali Bakımdan	45
	1.c. Ekonomik Bakımdan	45
	1.d. Sosyal Adalet Bakımdan	46
	2. Zırai Gelirin Vergilendirme Aşamaları	46
	2.a. Cumhuriyet Dönemine Kadar	46
	2.b. Cumhuriyet Döneminde	47
	2.c. Zırai Gelirin Gelir Vergisi İle Vergilendirme Çabaları	48

II BÖLÜM

I. KISIM

GELİR VERGİSİ REFORMU

I.	REFORMU GEREKTİREN SEBEPLER	50
----	-----------------------------	----

1. Mali Sebepler	50
2. Sosyal Sebepler	51
3. Ekonomik Sebepler	51

II. YENİ GELİR VERGİSİ 52

1. GELİR VERGİSİ 53

a. Konusu	53
b. Mükellefler	53
c. Muaflık ve İstisnalar	53
1. Muaflıklar	53
2. İstisnalar	54
2.a. Kazançlarda İstisnalar	54
2.b. İratlarda İstisnalar	54
2.c. Müteferrik İstisnalar	55
d. En Az Geçim İndirimi	55
e. Gelir Unsurları	56
1. Ticari Kazanç	56
2. Ücretler	57
3. Serbest Meslek Kazançları	57
4. Gayrimenkul Sermaye İratları	58
5. Menkul Sermaye İratları	59
6. Sair Kazanç ve İratlar	59
f. Gelir Vergisinin Tarh ve Tahsili	60
1. Beyan Esası	60
1.a. Yıllık Beyanname ve Gelirin Toplanması	60
1.a.a. Zarar Mahsubu	61
1.a.b. Aile Mükellefiyeti	61
1.b. Muhtasar Beyanname	61

1.c. Münferit Beyanname	61
g. Verginin Nispeti	61
h. Mahsuplar	62
I. Verginin Tahsili	62
2. KURUMLAR VERGİSİ	62
a. Konusu	62
b. Mükellefler	62
c. Muaflık ve İstisnalar	63
d. Beyan Esası	63
e. Verginin Nispeti	63
f. deme Zamanı	63
3. ESNAF VERGİSİ	64
a. Verginin Konusu	64
b. Mükellefler	64
c. Muaflıklar	64
d. Verginin Matrahı	64
e. Beyan Esası	65
f. Verginin Nispeti	65
4. VERGİ USUL KANUNU	65

II. KISIM

GELİR VERGİSİ REFORMUNA YÖNELİK ELEŖTİRİLER

I. GENEL ELEŞTİRİLER 66

- a. Reformun Niteliği Üzerine Eleştiriler 66
- b. Üniter Sisteme Yönelik Eleştiriler 67
- c. Gelir Vergisinin Memleket Şartlarına Uymadığı Görüşü 68

II KAZANÇ UNSURLARINA YÖNELİK ELEŞTİRİLER 70

- a. Zirai Kazanç İstisnası Üzerine Eleştiriler 70
- b. Esnaf Muaflığına Yönelik Eleştiriler 72
- c. Sermaye İratlarına Yönelik Eleştiriler 72
- d. Ücretlere Yönelik Eleştiriler 73
- e. Kurumlar Vergisine Yönelik Eleştiriler 74
- f. Vergi Nispetleri Üzerine Tartışmalar 75

III. BÖLÜM

REFORMUN SONUÇLARI

I. 1950 REFORMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ 76

II. YENİ GELİŞMELERİN REFORMA ETKİSİ 82

- 1- Zirai Kazançların Vergilendirilmesi 82
- 2- Esnafın Gelir Vergisi Kapsamına Alınması 83
- 3- Servet Beyanı 83
- 4- En Az Geçim İndirimi Miktarlarının Arttırılması 84
- 5- Nispet Değişiklikleri 84
- 6- Serbest Meslek Kazançlarında Değişiklikler 85

7- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Değişiklikler	85
III. VERGİ İLKELERİ YÖNÜNDEN GELİR VERGİSİ	85
1- Vergi Adaleti Yönünden Gelir Vergisi	86
2- Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak için kullanılan Tekniklerin Vergi Adaleti Bakımından Durumu	87
a- En Az Geçim İndirimi	87
b- Ayırma İlkesi	89
c- Artan Oranlılık	90
3- Verimlilik Yönünden Gelir Vergisi	91
SONUÇ	92
KAYNAKÇA	94

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1	Kazanç Vergisi Mükelleflerince Ödenen Vergi Miktarları	26
Tablo 1.2	Milli Gelir İçinde Tarım, Sanayi ve Hizmetler	30
Tablo 1.3	Sayım Yıllarına Göre Kentsel ve Kırsal Nüfus Yüzdeleri	30
Tablo 1.4	(1923-1950) Ekonomik ve Sosyal Gelişmeler	31
Tablo 1.5	Toprak Tasarrufu Tiplerine Göre Mülkiyet Dağılışı	33
Tablo 1.6	Toprakların Genişlik İtibariyle Dağılımı	34
Tablo 1.7	Tarımda İşlenen Arazinin Beşte Bir Dilimlere Göre Dağılımı	35
Tablo 3.1	Yıllık Beyanname Veren Mükellef Sayısı	77
Tablo 3.2	Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergilerinin Devlet Gelirleri İçindeki Yeri	78
Tablo 3.3	Gelir Vergisinin Milli Gelire Nispeti	79
Tablo 3.4	Mükellef Grupları İtibariyle Ödenecek (Tahakkuk Eden) Vergi Miktarları	80
Tablo 3.5	Türkiye’de Vergi Mükelleflerine Uygulanan En Az Geçim İndirimlerinin Yıllar İtibariyle ve Fert Başına GSMH’nin Oranı Olarak Görünümleri	88

KISALTMALAR



a.g.e.	:	Adı geçen eser
a.g.m.	:	Adı geçen makale
a.g.t.	:	Adı geçen tebliğ
CHP	:	Cumhuriyet Halk Partisi
DP	:	Demokrat Parti
m	:	Madde
R.G.	:	Resmi Gazete
s	:	Sayfa
vs	:	Vesaire

GİRİŞ

“Reform” : Kökeni Fransızca olan ve daha iyi duruma getirmek için yapılan değişiklikler anlamına gelen bu kelime günümüzde gelişen şartlar nedeniyle sosyal konular yanında mali konularda da sıkça gündeme gelmektedir.

Vergi sistemlerinin ekonomik ve sosyal yönden islahı anlamındaki “Vergi Reformu” terimi ise dünyada modern vergi anlayışlarının ortaya çıkması ve gelişmesi ile daha da önem kazanmış ve vergi reformları hemen hemen tüm ülkelerin mali tarihlerine belli zamanlarda yeni bir sayfa açmıştır.

Türk Vergi Sistemi de yaklaşık 25 yıl yürürlükte kalan Cumhuriyet döneminin vergisi olan Kazanç Vergisinden sonra modern vergi anlayışlarından uzak kalamamış ve 1950 Gelir Vergisi Reformuyla modern vergiciliğe geçişin ilk adımını atmıştır.

Bu çalışmanın konusunu Gelir Vergisi Reformu oluşturmaktadır. Çalışmada reform öncesi, reform dönemi ve sonraki dönem olmak üzere üç dönem incelenmiştir.

İlk bölüm Gelir Vergisi Reformundan önceki dönemi ele almaktadır. Bu dönemde uygulamada bulunan Kazanç Vergisi, yapısı, zamanla geçirdiği değişiklikler, Dünya Buhranı ve İkinci Dünya Savaşının Kazanç Vergisi üzerinde oluşturduğu tahripler açıklanmaya çalışılmış ve Kazanç Vergisinin bir eleştirisi yapılmıştır. Yine aynı bölümde Gelir Vergisinin uygulanabilmesi için gerekli ortamın Türkiye’deki durumu ekonomik sosyal ve siyasi yönleriyle ele alınmıştır.

İkinci Bölüm Gelir Vergisi Reformuna ayrılmıştır. Reformu gerektiren sebepler, Gelir Vergisinin yapısı ve reforma yönelik eleştiriler bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

Üçüncü ve son bölümde ise reformun sonuçları üzerinde durulmuştur. Gelir Vergisinin ekonomik ve sosyal yönden görünümü, reformun eksikliklerini gidermek amacıyla 1961 yılında devrim idaresinin yaptığı değişiklikler ve Gelir Vergisinin adalet ve verimlilik ilkeleri açısından durumu bu bölümde incelenmiştir.

1. BÖLÜM

I. KISIM

VERGİ REFORMU KAVRAMININ GENEL BİR DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüzde 1929 dünya buhranına kadar hakim olan tarafsız devlet anlayışının bir tarafa bırakılıp müdahaleci devlet anlayışının önem kazanması vergiden beklenen forksiyonları önemli bir ölçüde değiştirmiş, verginin temel fonksiyonu olan fiskal fonksiyonu yanında extra-fiskal fonksiyonlarının da önem kazanmasına neden olmuştur. Zamanımızda vergilere sadece gelir getiren kaynaklar olarak değil aynı zamanda gelir dağılımını düzenleyici, ekonomik dengeleri sağlayıcı bir araç olarak bakılması devletlerde vergilendirme gayretlerini arttırmış bu durum vergi reformlarını da beraberinde getirmiştir.

I. VERGİ REFORMU KAVRAMI

1. Vergi Reformunun Manası

Vergi reformunun ilmi manada kesin bir tarifi yapılmamakla beraber bu kavram dini, sosyal ve idari müesseselerde olduğu gibi mali konularda ve müesseselerde de bunların fiskal, ekonomik ve sosyal etkileri ve fonksiyonları bakımından islahı yolunda belirli ve kapsamlı değişiklikler yapılmasını ifade eder.¹

¹ Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası ve Türkiye’de Vergi Reformu Hareketleri, Ön Rapor, Vergi Reform Komisyonu, İstanbul 1965 s.1.

Bu lafzi ifade geniş bir anlam gibi görünse de ilmi çevrelerde bu kavram üzerine ortaya atılan görüşlerin harmonisi kavramı genişletmekle birlikte anlamını daha net bir biçimde ortaya çıkaracaktır.

Vergi reformu “Vergi yükünün yurttaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirilmesi” şeklinde yorumlanmıştır.² Bu görüşe göre yurttaşların vergi paylarını değiştirmeksizin sadece toplam vergi yükünü ağırlaştırmak ya da nispi vergi yükleri değişmeksizin idari etkinliği arttırmayı amaçlayan değişiklikler vergi reformu sayılmamaktadır. Vergi reformu kavramının içeriği bir kısım vergi yükünün bir guruptan alınıp ötekine aktarılması şeklinde yorumlanmaktadır.³

Bir başka görüşe göre “ Bir vergi reformu kendisinden beklenen fonksiyonları eskiye kıyasla ne ölçüde daha iyi hale getirdiği” ölçüsünde değerlendirilmelidir. Buna göre vergi reformuna “ Büyük değişimler ” diye sıradan bir anlam vermektense toplum hayatının vazgeçilmez bir gereği olan vergiyi fonksiyonlarını en iyi biçimde yapabilir hale dönüştürmek için gösterilen çabalar şeklinde yorumlanmalıdır.⁴ Vergi reformu sözünün anlamı, sırf ekonomi, maliye ve hukuk teorileri doğrultusunda yapılan vergi düzenlemeleri ile değil, bu düzenlemelerin amaçlanan gerçek sonuçları ile değer kazanır.⁵

Yukarıdaki görüşlere dikkat edilecek olursa vergi reformu kavramının tanımı reformun amaçları üzerinde odaklanmıştır. Bir araç olarak kullanılan vergiden beklenen amaçlara ulaşmak vergi reformunun ikili yönünü ortaya koymaktadır.

2. Vergi Reformunun Amaçları

Bedi Feyzioğlu'na göre gerçek bir vergi reformunun amacı ideal bir vergi sistemine ulaşmak; yani bütün vergileme ilkelerini içeren bir vergi sistemi kurabilmek olmalıdır.⁶ Vergi reformu tek amaçlı bir kavram değildir.

2 Kenan BULUTOĞLU, “ Siyasal Süreçte Vergi Reformu” Vergi Reformları, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, İstanbul 1981, s.67

3 BULUTOĞLU, Vergi Reformları , a.g.e. s.67

4 Bedri GÜRSOY, Vergi Reformları , a.g.e. s.109

5 Adnan TEZEL, Vergi Reformları , a.g.e. s.158

6 Nezihe SÖNMEZ, Vergi Reformları, a.g.e. s.128

Vergileme ile optimal hasılayı sağlamak, adil gelir dağılımını gerçekleştirmek, istikrarın sağlanmasına, optimal kaynak dağılımına sermaye birikimine yardımcı olmak, yatırımları yönlendirmek gibi amaçları buna örnek gösterilebilir.⁷

Muafiyet ve istisnalar, geçim indirimleri, artan oranlı vergi tarifeleri, vergi teşvik tedbirleri bu amaçlara ulaşabilmek için kullanılan araçlardır. Ancak vergi reformcusu elindeki bu araçları dilediği gibi kullanma serbestliğine sahip değildir. Ekonomik sosyal ve siyasi koşullardaki yetersizlikler buna imkan vermemektedir.

Etkin bir vergi sisteminin varlığı ülkenin ekonomik gelişme düzeyinin gerekleri, sosyal yapısı ve toplumun ahlaki değer yargıları ile uyum halinde olmasını gerektirir.⁸ Vergi sisteminin uygulandığı zaman süreci içinde toplumda geçerli olan vergi adaleti ve vergi ahlakının anlamı kamu maliyesinin amacı, ülkenin siyasi rejimi ve ekonomik düzeni, bunlara bağlı olan örgütler, işletmelerin yapıları ve muhasebe sistemleri dikkate alınmadan vergi reformunun düşünülmesi mümkün değildir.⁹

3. Büyük – Küçük Vergi Reformu Ayrımı

Gerek vergi reformunun anlamı gerekse vergi reformundan beklenen amaçlar büyük ve küçük vergi reformu ayrımını beraberinde getirir.

Geniş anlamda vergi reformu vergi sisteminin bütünü ile ilgilidir. Bu halde, sistemde köklü ve olumlu yönde bir değişiklik düşünülür. Dar anlamda vergi reformu ise belirli vergilerin yapılarındaki köklü değişme ve gelişmeleri yansıtır.¹⁰ Vergi reformunun manası ve amaçları açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse bir vergi sisteminde yapılan düzeltme ve iyileştirmenin reform niteliği kazanabilmesinin ön koşulu köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır.

7 Halil NADAROĞLU, “Türkiye’deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi”, Vergi Reformları, a.g.e. s.132

8 NADAROĞLU, Vergi Reformları, a.g.e. s.131

9 SÖNMEZ, Vergi Reformları, a.g.e. s. 129

10 TEZEL, Vergi Reformları, a.g.e. s.157

Aksi halde gerçekleştirilecek değişiklikleri ve uygulamaya konulacak bazı yeni kurumları mevcut sistemin günün koşullarına göre yapılmış bir revizyonu olarak kabul etmek gerekir.¹¹

Ancak bazen kanunlarda küçük tadiller gibi görünen bazı değişiklikler neticeleri itibariyle, özellikle milli ekonomi üzerinde yarattıkları etki dolayısıyla büyük vergi reformlarının kapsamına sahip bir değer taşıyabilir.¹² Bu türde yapılan kısmi bir reform işlemi, ilgili verginin ağır sakıncalarını giderir ve vergiyi sistemin amaçlara uygun bir unsuru haline getirirse bu girişim gerçek bir vergi reformu olarak nitelendirilebilir.¹³ Kaldı ki, reform ile revizyon arasındaki fark da sanıldığı kadar kesin değildir. Çünkü reformun ön koşulu olan “ köklü değişiklik “ in ne olduğu biraz da subjektif değer yargılarına bağlı bir husustur. Bu nedenle mevcut koşullar karşısında bazılarınca köklü addedilen değişiklikler, diğer bazılarınca kısmi bir revizyon olarak kabul edilebilir.¹⁴

4. Vergi Reformunun Devamlılığı

Vergi sistemlerinin ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasi yapısına göre biçimlendirdiği yukarıda belirtilmişti. Ekonomik, sosyal ve siyasi yapıdaki gelişmeler vergi sistemlerini etkilemekte ve sistemin gelişmelere bağlı olarak değişmesini gerektirmektedir. Bu durum vergi sistemlerini dinamik hale getirmektedir.

Bir vergi sistemi uygulanmakta olduğu toplum yapısının adeta mali bir fonksiyonudur. Dolayısıyla toplum yapısındaki değişiklikleri izlemesi kaçınılmazdır. Bu sebebledir ki hemen her ülkede ve her dönemde ülke gündeminin devamlı maddelerinden biri de vergi reformudur.¹⁵ Vergi reformunun devamlılığı ile vergi sisteminin değişik görüşlere, şartlara intibak etmesi ve daha rasyonel, verimli ve çeşitli politik yönleri ile daha etkili bir hale gelmesi mümkün olur.¹⁶

11 "Vergi Özel İhtisas Komisyonu" Raporu, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara 1992, s.7

12 Vergi Reformunun Manası ve Muhteviyatı... a.g.e. s.2

13 Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul 1987, s.407

14 "Vergi Özel İhtisas Komisyonu" Raporu, a.g.e. s.8

15 "Vergi Özel İhtisas Komisyonu" Raporu, a.g.e. s.3

16 Vergi Reformunun Manası ve Muhteviyatı... a.g.e. s.3

5. Vergi Reformlarının Siyasi Yönü

Vergi reformu teknik bir kavram gibi görünse de siyasi mekanizmayla kurduğu irtibat onun ikinci bir yönünü yani siyasi yönünü ortaya çıkarmaktadır. Ancak siyasi iktidarlar vergi reformu konusunda çekingendirler. Bir taraftan vergi reformlarıyla ekonomik kalkınmaya ve adil gelir dağılımını gerçekleştirmeye çalışırken diğer taraftan da vergi yükleri artan sınıfların baskısıyla karşı karşıya gelirler. Bu durum büyük vergi reformlarında daha açık bir şekilde görülür. Büyük vergi reformlarının etkilerinin uzun bir süreye yayılması ve iktidarların bu kadar uzun bir süre parlamentoda varlığını sürdürmesinin zorluğu vergi reformu konusundaki hassasiyeti artırır.

Vergi reformunda genel ilke vergi yükünün toplumun çeşitli dilimleri arasında her dilimin parasal gücüne göre hakça bölüşülmesidir. Bu hakça bölüşmenin nasıl düzenleneceği ise siyasi çatışmayı beraberinde getirir. Bu çatışmanın çözümü ise siyasi uzlaşmadan geçmektedir. Siyasi uzlaşma hem çeşitli toplum dilimleri hem de onların siyasi üst yapıdaki temsilcileri arasında anlaşarak bir çözüme varmak girişimidir.¹⁷

Vergi reformu siyasi organın reform için gerekli talimatı vermesi, vergi reform taslağının bu talimata uygun olarak hazırlanması ve tasarının yasama kurulundan geçirilip yasa haline gelmesi şeklinde üç aşamadan geçer.¹⁸ Ancak ilk aşamadan son aşamaya gelinceye kadar vergi reformu amaçlananın ötesinde bambaşka bir kimliğe dönüşebilir. Yukarıda açıklanan siyasi uzlaşmanın gerçekleşmesinin zorluğu bu durumun temel nedenidir.

Bazen de büyük bir vergi reformunun gerçekleşmesi uzun bir zamana ihtiyaç göstermesi nedeniyle reformun bazı unsurlarının veya siyasi organın yapısında meydana gelen değişiklik sonucunda diğer kısımların başlangıçta planlanandan farklı bir biçimde değerlendirilmeleri ve böylece tüm eserin içsel uyumunu kaybetmesi tehlikesi doğar.¹⁹

17 Haluk ÜLMAN, Vergi Reformları, a.g.e. s.122

18 BULUTOĞLU, Vergi Reformları, a.g.e. s.69

19 TURHAN, a.g.e. s.407

Daha çok farklı bir siyasi tabana dayanan iktidar değişikliklerinde ortaya çıkan bu durumda yeni iktidar vergi sisteminde kendisini destekleyen kitlelerin vergi yükünü azaltan değişiklikleri gerçekleştirerek tabanın desteğinin devamını sağlayabilir.²⁰

En başarılı reform çalışmalarının dahi başlangıçtan son aşamaya kadar ne hale getirilebileceğini önceden kestirmek mümkün değildir. Ancak genel olarak siyasi kurumları belli bir olgunluğa erişen ve çoğunluğa dayalı güçlü hükümetlerin işbaşında bulunduğu ülkelerde bu zaiyatın mümkün olan en aza inebileceği söylenebilir.²¹

6. Türkiye'deki Vergi Reformlarının, Vergi Reformunun Manası Yönünden Değerlendirilmesi

Türkiye'de vergi reformu tarihi çok eskilere dayanmakla birlikte Cumhuriyet tarihinin mali reformlarını iki grupta toplamak mümkündür. Biri 1923'den 1950 Gelir Vergisi Reformuna kadar olan ilk dönem diğeri ise 1950'den günümüze kadar olan ikinci dönem. Birinci dönem yani Gelir Vergisi Reformuna kadar olan dönemin karakteristik özelliği bir taraftan ortaçağ kalıntısı vergilerin tasfiyesi, diğer taraftan o gün için çağdaş sayılabilecek vergilerin getirilmesidir. Aşarın kaldırılması, Temettü Vergisinin kaldırılıp yerine Kazanç Vergisinin getirilmesi ve Muamele Vergisinin ihdası bu dönemin önemli gelişmeleri olmuştur.

İ.Fazıl Pelin'e göre 20.asırda Türkiye'de bir nevi derebeylik hayatı yaşatan Aşarın kaldırılması Türk finansında en büyük en radikal inkılap hareketidir.²² Kazanç Vergisinin o günün koşulları içinde çağdaş olarak nitelenmesinin sebebi ise sözü geçen tarihte Gelir Vergisi uygulamasının pek çok ülkede sedüler karakterli olup üniter karakterlisinin henüz yaygın hale gelmemiş olmasındandır.²³ Bundan sonraki dönemde yani 1950'ye kadarki dönemde sistemli ve bilimsel vergi reformuna gidilememiştir.²⁴ 1929 Buhranı ve İkinci Dünya Savaşı vergi reformlarını kesintiye uğratan iki olay olmuştur.

20 BULUTOĞLU, Vergi Reformları, a.g.e. s.68

21 "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu" s.9

22 İ.Fazıl PELİN, Finans İlmî ve Finansal Kanunlar, Birinci kitap, Üçüncü Baskı, İsmail Akgün Basımevi, 1945 s.307

23 NADAROĞLU, Vergi Reformları, a.g.e. s.135

24 NADAROĞLU, Vergi Reformları, a.g.e. s.134

Dünya buhranının etkilerini gidermek amacıyla getirilen İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri ile İkinci Dünya Savaşının ünlü Varlık Vergisi bir taraftan vergi sistemini altüst ederken diğer taraftan yeni bir vergi sistemine geçişin gerekçesi olmuştur.

Yeni vergi sistemine geçiş 1949 yılında gerçekleştirilen ve 1950 yılında uygulamaya konulan Gelir, Kurumlar, Esnaf Vergisi ile Vergi Usul Kanunundan oluşan, Gelir Vergisi Reformuyla gerçekleştirilmiştir. Bu reform mali tarihimizin bir dönüm noktasını teşkil etmiştir.

Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu olan Gelir Vergisi Reformu 1925'ten itibaren sürdürülen Türk Vergi Sistemini çağdaş vergicilik düzeyine erişirme yolundaki arayış ve çabaların olumlu sonucudur.²⁵

1953 yılında Tahsili Enval Kanunu'nun yerini alan Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Kanun ile 1956 yılında Muamele Vergisinin yerine yürürlüğe konan Gider Vergileri ile Türk Vergi Sistemi 1950 sonrasında modern bir hüviyete kavuşmuştur.²⁶

1960 ve sonrası dönemin özelliği vergi reformlarında önemli katkıları olan vergi reform komisyonları dönemi olmasıdır. Dönemin bir diğer özelliği ise organik ve genel vergi reformu ile vergi reformlarının devamlılık içine girmesidir.²⁷ 1960 ve sonraki reformlarda Gelir Vergisi çok önemli değişikliklere uğramıştır. 1975 , 1980 ve özellikle 1998 yılında gelirin tanımını değiştiren düzenlemeler çok önemli gelişmeler olmuştur. Ancak bu değişikliklerde 1950 reformunun özüne dokunulmamış, reformun eksik kalan yönlerini gidermek ve vergiyi ekonomik ve sosyal yönden daha verimli kılmak amaçlanmıştır.

Gerek Cumhuriyetin ilk dönemi gerekse ikinci döneminde yapılan düzenlemelerde Vergi Reformu kavramı kullanılmasına rağmen vergi reformunun anlamı açısından değerlendirildiğinde bunların çoğunun revizyon niteliğinde düzenlemeler olduğu görülmektedir. Vergi reformunun anlamı yönünden baktığımızda ise gerçek anlamda vergi reformunun 1950 Gelir Vergisi Reformu ile gerçekleştiğini görürüz.

25 NADAROĞLU, Vergi Reformları , a.g.e. s.137

26 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, a.g.e. s.11

27 Vergi reformunun manası ve muhtevası... a.g.e. s.3

Bu reform ile vergi sistemimiz bir bütün olarak değiştirilmiş, ilkel vergi sistemi bir tarafa bırakılıp modern Gelir Vergisi sistemi kabul edilmiştir. Bu reform ile kabul edilen modern vergicilik esasları yanında Vergi Usul Kanunu ile vergi hukukunun da temelleri atılmıştır.

Türk mali tarihinin bir diğer gerçek reformu da 1985 yılında Katma Değer Vergisi ile gerçekleştirilmiştir. Katma Değer Vergisi ile 1950’de Gelir ve Kurumlar Vergisi ile vasıtasız vergiler katogorisinde gerçekleştirilen büyük reformun 1985 ‘de vasıtalı vergiler kategorisinde tamamlanmasının bir ifadesidir ve gerçekten çok önemli bir aşamadır.²⁸



28.Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu a.g.e. s. 12

II. KISIM

GELİR VERGİSİ REFORMU ÖNCESİ GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

I. TÜRKİYE'DE CUMHURİYET SONRASI VERGİ REFORM ÇALIŞMALARI

Cumhuriyet idaresinin devrimci ruhu vergiler alanına da yansımış ve Cumhuriyetin ilk yılları Osmanlı Vergi Sisteminin tasfiye edildiği ve yerine daha modern vergilerin getirildiği yıllar olmuştu.

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında yürürlükte olan gelir üzerinden alınan vergiler Temettü Vergisi, Harp Vergisi ve Aşar'dı.²⁹ Temettü Vergisi temeli 1863 lere dayanan, ticari sınai kazançlarla, serbest meslek kazançları ve kısmen de ücretler üzerine konmuş bir randıman vergisi idi.³⁰ Karinelere dayanan bu vergi 1914 yılında esaslı bir değişiklik geçirmiş ancak istenilen sonuçları verememişti.

Harp Vergisi ise Temettü Vergisi ile aynı yıl yürürlüğe girmiş ve Temettü Vergisine bir zam niteliğindeydi.³¹

29 Esfander KORKMAZ , Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul Üniversitesi Yayın No : 2989 , Gür -Ay matbaası, İstanbul 1982 s. 106

30 Fritz NEUMARK, Gelir Vergisi, Hak Kitabevi, İstanbul 1946 s.101

31 KORKMAZ , a.g.e. s.106

Cumhuriyet idaresinin ilk büyük vergi reformu Osmanlı Devleti'nden intikal eden ve tarım gelirleri üzerinden alınan bir vergi olan Aşarın kaldırılması oldu. Aşarın kaldırılması köylü üzerindeki vergi yükünü azaltması yanında devlet gelirlerinde de önemli bir boşluk meydana getirdi.

Aşarın devlet gelirleri içinde önemli bir payı vardı. 1924 yılında 27.5 milyon lira ile bütçenin dörtte birini oluşturuyordu.³²

Aşarın kaldırılması ile devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı kapatmak için konan çeşitli vergiler arasında en önemlilerinden biri Temettü Vergisinin yerini alan Kazanç Vergisi idi.³³ Temettü Vergisi 1926 yılında kaldırıldı ve yerine Kazanç Vergisi Kanunu³⁴ yürürlüğe kondu.

Sanat, ticaret, serbest meslek ve emek gelirleri için yeni devrin başlangıcı olan³⁵, gerçek ve tüzel kişileri vergilendirme kapsamı içine alan bu vergi tam bir Gelir Vergisi sayılmasa da beyanname usulüne geniş yer vermesi sebebiyle böyle bir vergiye bazı noktalardan yaklaşmıştır.³⁶

Karine usulüne dayandırılmış Temettü Vergisinden, beyan usulüne geniş yer veren Kazanç Vergisine geçiş çağdaş bir reform olarak nitelendirilse de³⁷ gerek maliye teşkilatının zayıflığı gerekse ülkenin içinde bulunduğu ekonomik şartlar nedeniyle vergi 1927 yılından itibaren çeşitli değişikliklere uğradı.

II- İLK KAZANÇ VERGİSİ

755 Sayılı İlk Kazanç Vergisinin en önemli özelliği beyanname usulüne geniş yer verilmiş olmasıydı. Vergide mükellefler: Beyannameye tabi olanlar (birinci sınıf mükellefler) ve karine esasına göre vergilendirilenler (ikinci sınıf mükellefler) olmak üzere ikiye ayrılıyordu.³⁸

32 PELİN, a.g.e. s.353

33 Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1970 s.24.

34 R.G.. Tarihi : 14.3.1926, RG. No:321

35 PELİN ,a.g.e. s. 353

36 NEUMARK, a.g.e. s.102

37 Kenan BULUTOĞLU'na göre Temettü Vergisinden Kazanç Vergisine geçiş, Kazanç Vergisinden Gelir Vergisine geçişten daha devrimci olmuştu. BULUTOĞLU, a.g.e. s.27

38 Muzaffer EGESÖY, Cumhuriyet Devrinde Vasıtasız Vergiler, SBF Yayını, ANKARA 1962 s.6

Gayrisafi iradı 300 liranın üzerinde olan sanat, ticaret ve serbest meslek erbabı ile bu kişilerin yanında çalışan hizmetliler gerçek kazançları üzerinden, bunların dışındakiler ise karinelere göre vergilendiriliyordu.³⁹

Kanunun ileri taraflarına rağmen tatbikatta bilhassa bilanço ve kar/zarar cetvellerinin beyannameye eklenmesinin zorunlu olması bunun içinde düzenli muhasebe tesisinin icap etmesi ⁴⁰ hem beyanname ile yeni karşılaşan mükellefler hem de yeterince gelişmemiş mali teşkilat açısından bir takım zorluklar çıkarmış ve bunun sonucunda kanun ertesi yıl değiştirilmek zorunda kalmıştı. Bu değişiklikler beyannameli mükellefiyetin daraltılıp gayri safi irad mükellefiyetinin arttırılmasına yönelik değişikliklerdir.

1038 Sayılı kanunla yapılan değişikliklerle gayrisafi irat sınırı 300 liradan 500 liraya çıkarılmış ayrıca beyannameliler mütedavil sermayeye ihtiyaç gösterenler ve göstermeyenler olarak ikiye ayrılmış, bunlardan mütedavil sermayeye ihtiyaç göstermeyenler gerçek kazançları üzerinden mütedavil sermayeye ihtiyaç gösterenler ise muamele ve satış yekünleri (ciro) üzerinden ve bu yekünlerin muayyen nispeti kar kabul edilmek üzere mükellef kılınmışlardır⁴¹

Kazanç Vergisi kanununda yapılan değişikliklerle istenilen sonuca yine ulaşılamayınca yeni bir Kazanç Vergisi kanunu ⁴² hazırlanmış ve 1934 yılında yürürlüğe konmuştur.

III. İKİNCİ KAZANÇ VERGİSİ

1. Konusu:

Fransız Sedüler Gelir Vergisinden sıkı sıkıya esinlenerek hazırlanan ⁴³ kanunda verginin konusunu ticari-sinai kazançlar serbest meslek kazançları ve ücretler oluşturmaktadır. Ayrıca Türkiyede yerleşmiş yerleşmiş ecnebi müesseselerde kazanç vergisine tabi tutulmuştur. Kazanç vergisinin mükellefleri ise gerçek ve tüzel kişilerdir.

39 NEUMARK a.g.e. s.102

40 EGESÖY, a.g.e. s.19

41 PELİN, a.g.e. s. 19

42 R.G. Tarihi: 25.3.1934

43 BULUTOĞLU, a.g.e. s.25

2. İstisnalar:

İlk Kazanç Vergisinde de bulunan hatta Gelir Vergisi sistemindeki istisna ve muaflıklara da temel teşkil eden ⁴⁴ bu istisnalar üç noktada toplanabilir. ⁴⁵

1- Vergide daha derin bir adalet temin etmek, bazı fakir sınıfların kazançlarını kısmen veya tamamen vergi dışına alma amacı güden istisnalar (ev sanatları, mahsullerini dükkan açmaksızın satan çiftçiler, bağcılar, bahçıvanlar vs.)

2- Bina ve maden vergisi mükellefiyetinin neden olduğu çifte vergiyi önlemek için getirilen istisnalar (iştikalleri münhasıran malik oldukları gayrimenkulleri kiralamaktan ibaret olanlar, bizzat işlettikleri madenlerde istihsal yaparlar.)

3- Sosyal, iktisadi, sıhhi maksatlarla getirilmiş istisnalar (kazanç dağıtmayan kooperatifler, tasarruf sandıkları, senatoryumlar, nüfusu onbinden aşağı yerlerde çalışan hekimler, dış tabipleri gibi)

3. Matrahı :

Verginin konusu birinci maddedeki kazançlar olduğu halde matrahı daima kazanç değildir; yani vergi daima hakiki kazançla göre alınmaz. ⁴⁶

Kanunda mükellefler :

- a- Beyannameye tabi olanlar
- b- Gayrisafi irat üzerinden mükellef olanlar
- c- Gündelik gayrisafi kazanç üzerinden vergi verenler
- d- Maaş ve ücret üzerinden vergi verenler

Olmak üzere dört kısma ayrılmıştır.

Bunların dışında taahhüt işleri istisnai muameleler adı altında düzenlenmiştir.

44 EGESÖY, a.g.e. s.4

45 PELİN, a.g.e. s.357

46 PELİN, a.g.e. s.360

a. Beyannameye Tabi Olanlar

Gerçek kazançları üzerinden vergi veren bu grup mükellefleri kanunda üç madde halinde belirtilmiştir. Buna göre : Sermaye şirketleri (anonim, komandit, limited ve kooperatif) ve iktisadi kamu müesseseleri beyannameye tabi tutulmuştur.(m.6)

Kanun ayrıca m.7 de sayım usulüne dayanarak bazı ticari işlerle uğraşan mükellefleri de beyannameye tabi tutmuştur. (Bankalar, bankerler, borsa acentaları gibi)

Kanunun beyannameye tabi tuttuğu bir diğer grup da gayrisafi iradı 2000 lira ve daha fazla olan yerlerde ticaret ve sanat yapanlardır.

Gayrisafi irattan maksat, bina vergisine matrah olarak alınan irattır.⁴⁷

Bunların dışında kanun gayrisafi irat üzerinden vergiye tabi tutulacak mükelleflerle kollektif şirketlere isterlerse bu sınıfa girme hakkı vermiştir. Ancak bir kere beyanname vermeyi istemiş olanlar üç yıldan evvel bu usulden vazgeçemezler. (m 47)

Verginin Nispeti :

Sermaye şirketleri ve kamu iktisadi teşebbüslerinin Kazanç Vergisi oranı % 11 dir. Ancak bu oran 1945 yılında % 15 e yükseltilmiştir.

Merkezi Türkiye’de bulunan şirketlerin vergi nispeti müterakki olup nispeti :

Vergiye tabi kazancın;

10.000 liraya kadar olan kısmından	% 15
10.001 liradan 20.000 liraya kadar olan kısmından	% 20
20.001 liradan 50.000 liraya kadar olan kısmından	% 25
50.001 lira ve daha fazlasından	% 30

47 PELİN, a.g.e. s.361

Diğer bütün beyannamelilerin vergi nispeti ise:

Vergiye tabi kazancın ;

5.000 liraya kadar olan kısmından	% 12
5.001 den 10.000 liraya kadar olan kısmından	% 15
10.001 den 20.000 liraya kadar olan kısmından	% 20
50.000 den daha fazlasından	% 30

b. Gayrisafi İrat Üzerinden Mükellef Olanlar

Karine usulüne göre vergilendirilen bu gruba beyannameye tabi sınıfın dışında kalan tüm ticaret ve sanat erbabı dahildir. Verginin matrahı, bu mükelleflerin işgal ettikleri mağaza, dükkan, yazıhane, idarehane gibi mahallerin gayrisafi iradıdır. (m.17)

Verginin nispeti ise işin mahiyetine göre işgal ettikleri gayrimenkullerin gayrisafi iradının % 20 si ile % 130 u arasında değişmektedir. (m.34)

Gayrisafi irat üzerinden vergilendirilen bir diğer grup da serbest meslek erbabıdır. (m.19) Serbest meslek erbabı biri maktu diğeri nispi olmak üzere iki vergiye tabi tutulmaktadır. Nispi Vergi serbest meslek erbabının işgal ettikleri yazıhane, idarehane ve muayenehanelerinin gayrisafi iradı üzerinden alınır.

Verginin nispeti idarehanesi, yazıhanesi olanlarda buraların gayrisafi iradının % 50 si, olmayanlarda mesken gayrisafi iradının % 25 i dir. İkametgah ve muayenehanesi aynı yerde olanlarda ise toplam % 25 i dir.⁴⁸ Bunun dışında serbest meslek erbabı bulundukları şehirlere ve sınıflara göre değişen bir maktu vergi vermekle de yükümlüdür.

c- Gündelik Gayrisafi Kazanç Üzerinden Vergi Verenler

Gerçek kazançlarını bulmaya ve gayrisafi irat karinesine müracat etmeye imkan bulunmayan ⁴⁹ bu gruba sabit bir işyeri bulunmayan gezginci esnaf ile gayrisafi irat üzerinden vergilendirilen ticaret, sanat ve hırfet erbabının nezdinde çalışanlar girmektedir.

48 PELİN, a.g.e. s. 378

49 PELİN, a.g.e. s. 379

Verginin nispeti işin nevine göre gündelik gayrisafi kazancın 10 misli, 12 misli veya 20 mislidir.

d- Maaş Ve Ücret Üzerinden Vergi Verenler

Geniş bir mükellefiyet grubunu teşkil eden hizmet erbabı Kazanç Vergisinde gerçek kazanç üzerinden vergilendirilmiştir. Vergi tevkif yolu ile ödenir. Nispeti ise şöyledir :

Genel, katma ve özel bütçelerle idare edilen daire ve müesseselerden yapılan ödemelerde

100 liraya kadar olan kısım için	% 5
101-200 liraya kadar olan kısım için	% 6
201-300 liraya kadar olan kısım için	% 7
301-400 liraya kadar olan kısım için	% 8
401 liradan yukarısı için	% 9

Bunların dışında kalan hakiki ve hükmi şahıslar nezdinde çalışanlara yapılan ödemelerde

100 liraya kadar	% 7
100 liradan yukarısı için	% 9 dur.

e. İstisnai Muameleler :

Kazanç Vergisi Kanununda taahhüt işleri istisnai muameleler adı altında özel bir vergi rejimine tabi tutulmuştur. Verginin esasları şunlardır. ⁵⁰

a- Vergiyi doğuran olay, bir kazancın tahakkuk etmesi değil mücerret bir malın teslimi veya bir işin yapılmasıdır.

b- Vergi doğrudan doğruya teslim edilen bir malın satış kıymeti veya bir işin bedeli üzerinden ödenir.

c- Karsız olan taahhüt işlerinde de taahhüt vergisi ödenir.

d- Verginin nispeti sabittir ve önceden malum bulunur.

e- Vergi tevkif suretiyle alınır. Verginin tahakkuku bakımından müteahhitlere hiçbir vazife ve mecburiyet gerektirmez.

IV- KAZANÇ VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Asgari Mükellefiyet : ⁵¹

Kazanç Vergisi kanundan bir yıl sonra yürürlüğe giren ve beyannameye tabi mükelleflerin kazançları üzerine konan asgari mükellefiyet, ticaret erbabının hiç bir zaman belli bir asgarinin altına düşmemesi, böylece karine ile vergilendirilenlerle aralarında adalet sağlanması gerekçesiyle konmuştur.⁵²

Asgari mükellefiyet kanununun başlıca esasları şunlardır ⁵³

- 1- Bu vergi karine esasına dayanan bir patent vergisidir.
- 2- Kazanç Vergisi Kanunumuzun yalnız gayri safi irad esasına dayanan asıl patent vergisine nazaran daha karışık ve tatbiki daha güçtür.
- 3- Bu vergiye ticaret ve sanat ile iştigal eden hakiki ve hükmi şahıslardan gayri safi irad vergisine tabi olmayanlar yani, prensip itibariyle hakiki kazançları üzerinden vergi ödeyenlerin tamamı tabi bulunur.
- 4- Asgari vergi dolayısıyla, beyannameli mükellefler ayrıca, iratlılar gibi ve daha fazla karinelerden oluşan bir patent vergisine tabi tutulurlar.
- 5- Asgari vergi, mükelleflerin safi karları üzerinden tahakkuk edecek kazanç vergilerinden tenzil ve mahsup edilir.
- 6- Bir hesap devresinde safi kar elde etmemiş veya zararla çalışmış olan mükellefler asgari vergiyi tam olarak öderler. Yalnız bu vergiyi gelecek senenin masraflarından düşebilirler.

51 28.5.1935 / 2729 Gün ve Sayılı Kanun

52 BULUTOĞLI, a.g.e. s.26

53 Ali ALAYBEK, "Bugünkü Kazanç Vergisi Usulümüzün Tenkit ve Münakaşası", Maliye Mecmuası, 32-33, s.353

Karinelere dayanan bu vergi ile gerçek kazançları üzerinden vergi ödeyen mükellefler patent vergisine tabi tutulmuş ve daha önce gayri safi irat üzerinden vergi veren mükelleflere uygulanan patent vergisinin kapsamı genişletilmiştir.

Asgari mükellefiyetin dayandığı karineler : İşyeri ve ikametgah gayrisafi iradı, bulunan şehrin nüfusu, kullanılan işçi sayısı ve iş nevi itibarıyla tesbit olunan maktu bir meblağdır. ⁵⁴

2. Kazanç Vergisine Zam Niteliğindeki Kanunlar

a. İktisadi Buhran, ⁵⁵ Muvazene ⁵⁶ ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri ⁵⁷ :

1930 İktisadi buhranının devlet gelirlerini etkilemesi nedeniyle Kazanç Vergisinde ücretliler üzerinde, İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri adı altında fevkalade zamlar yapılmış ve bunlardan İktisadi Buhran ve Muvazene Vergileri bir yıl için yürürlüğe konduğu halde her yıl uzatılarak 1950 Gelir Vergisi Reformuna kadar mevcut sistemde yerini korumuştur.

Her üç vergi de hizmet erbabı, kazançları üzerine konmuş ancak Buhran Vergisi daha sonra yapılan bir değişiklikle Kazanç Vergisi mükelleflerini de kapsamına almıştır.

İktisadi Buhran Vergisinin matrahı istihkaklardan Kazanç Vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdır. Nispeti hizmet erbabı için: 150 liraya kadar olan istihkaklarda % 10, 151-300 liraya kadar olan kısım için % 12, 351-600 liraya kadar olan kısım için % 15, 601 liradan fazla olan kısım için % 24, hizmet erbabı dışındaki Kazanç Vergisi mükellefleri için Kazanç Vergisinin 1/5 'i dir.

Muvazene Vergisinin matrahı istihkaklardan ve tediyeleden Kazanç ve İktisadi Buhran Vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdır. Nispeti % 10 olup 1938 yılında % 8 e düşürülmüştür.

⁵⁴ EGESÖY a.g.e s.50

⁵⁵ R.G. Tarihi : 1.12.1931, R.G. No: 1964

⁵⁶ R.G. Tarihi : 29.5.1932, R.G. No: 2210

⁵⁷ R.G. Tarihi : 2.1.1936, R.G. No: 3195

Hava Kuvvetlerine Yardım vergisinin matrahı buhran ve muvazene vergileri alınmadan önceki istihkaklardır. (ilk istihkak) Nispeti % 2 olup daha sonra % 4 e çıkmıştır.

İktisadi buhranın etkileri ile getirilen bu vergilere 1940, 1941, 1943, 1944 yıllarında önemli zamlar yapılmış ve bu zamlar neticesinde bazı mükelleflerin özellikle beyannamelilerin vergi yükleri aşırı ölçüde artmıştır.⁵⁸ Pelin'in verdiği bilgiye göre verginin gerçek nispeti ferdi teşebbüsler, Türkiye'de yerleşmiş ecnebi müesseseler, amme müesseselerinde %26,40-56,65, şahıs şirketlerinde % 33-57 ,20, sermaye şirketleri ve iktisadi kamu müesseselerinde %33 idi. Ücretlerde ise gerçek nispet %16,38 ile % 33,39 arasında değişiyordu.⁵⁹ Ayrıca karışık bünyeleri dolayısıyla bu vergilerin tatbikinde güçlük çekilmiş, vergi muameleleri idare ile mükellef arasında devamlı ihtilaf kaynağı olmuştur.⁶⁰

V- KAZANÇ VERGİSİNİN ELEŞTİRİSİ

1. Beyannameli Mükellefiyet Sahasının Gittikçe Daralması:

755 Sayılı ilk Kazanç Vergisi Kanun gerekçesinde belirtilen tüm kazançları teklife tabi tutmak ve bu kazançları azami şekilde sahibine söyletmek ancak mümkün olmayan hallerde karineye müracaat etmek prensibi kanuna gayrisafı iradı 300 liranın üzerinde olan sanat ve ticaret erbabının gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmesi şeklinde yansımış ancak daha öncede bahsedildiği üzere ülkenin içinde bulunduğu şartlar göz önüne alınarak 1927 yılından itibaren yapılan değişikliklerle beyannameli mükellefiyet sahası gittikçe daraltılmıştır. 1934 Yılında yürürlüğe giren ikinci Kazanç Vergisinde bu sınır 2000 liraya çıkarılmıştır. Her ne kadar bu sınırın artırılmasıyla beyanname usulü büyük şehirlere kaydırılmak istense de⁶¹ ilk kanun gerekçesindeki ana prensipten sapılmış⁶² ve Kazanç Vergisi Gelir Vergisine yakın bir vergi olma özelliğinden gittikçe uzaklaşmıştır.

1935 Yılında vergi tedbiri olarak getirilen ve bir Patent Vergisi olan Asgari Mükellefiyet ile karine usulü beyannamelilerin büyük çoğunluğuna da uygulanmış ve bu mükellefiyet ile karine usulü daha da genişlemiştir.

58 NEUMARK, a.g.e. s.159

59 PELİN, a.g.e. s.383

60 EGESÖY, a.g.e. s.60

61 PELİN, a.g.e. s.362

62 T.B.M.M. Geçici Komisyonu Raporu 16.3.1949

Asgari mükellefiyetle birlikte 1926 yılında gerileyen Patent vergisi 1935 yılında yeniden canlanmış ve gelir vergileri alanında geriye doğru bir adım daha atılmıştır.⁶³

2. Kazanç Vergisinin Karışıklığı:

Kazanç Vergisi tahlil edildiğinde tek bir vergi olmadığı 4 ayrı vergiden meydana geldiği görülür.⁶⁴

- a- Patent Vergisi (Gayrisafi irad mükellefiyeti, gündelik gayri safi kazanç mükellefiyeti ve asgari vergi)
- b- Taahhüt Vergisi (Müteahhitlerden alınan vergi)
- c- Hakiki Kazanç Vergisi (Beyannameye dayanan mükellefiyet)
- d- Ücret Vergisi

Bu vergilerden sadece üçüncüsü ve dördüncüsü Kazanç Vergisi kanununun birinci maddesindeki hüküm ve prensibe uygun olarak “temin edilen yani tahakkuk eden kazançlar” üzerine mevzu edilen bir vergidir. Karine esasına dayanan Patent Vergisi ile özel bir muamele vergisinden başka bir şey olmayan “taahhüt vergisi” doğrudan doğruya kazançla hiçbir alakası olmayan hususi ve tali bir takım vergilerdir. Şu halde gelir esasından gidildiğinde verginin konusu maaş ve ücretlerle, beyannameye dayanan kazançlardan ibaret kalır.⁶⁵

Bu vergilerin matrah, tarife ve oranları da tamamen birbirinden farklıdır. Bunlara 1930 iktisadi buhranının etkisiyle konulan Muvazene, Buhran ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri eklendiğinde ve bu vergilerin konu, matrah, muaflık, oran bakımından farklılıkları da gözönüne alındığında Kazanç Vergisinin karmaşıklığı daha da ortaya çıkar. Kazanç Vergisinin zaman içinde geçirdiği bu karmaşık evrim sonucunda kanun basitliğini ve açıklığını kaybetmiş, bu durum tatbikatta özellikle verginin hesaplanması ve kontrolünde bir takım zorluklar getirmiştir.

3. Tüm Kazançları Kavrayamaması :

Kazanç Vergisi kanununun birinci maddesinde görüldüğü üzere verginin konusuna giren kazançlar.

- a- Ticari ve sinai kazançlar

63 ALAYBEK, a.g.m. s.354

64 Gelir Vergisi Kanun Gereğesi, s. 3

65 ALAYBEK, a.g.m. s.342

b- Hizmet erbabı kazançları

c- Serbest meslek erbabı kazançlarıdır.

Halbuki bir Gelir Vergisinin prensip itibarıyla mükelleflerin elde ettikleri tüm kazanç ve iradları vergi konusuna dahil etmesi gerekmektedir. Kazanç Vergisi Kanununda zırai kazançlar, menkul ve gayri menkul sermaye iradları vergi konusuna girmemektedir.⁶⁶ Bu durum hem verginin adaletsiz bir biçimde dağıtılmasına hem de geniş bir kesimin vergi dışı bırakılması sonucu vergi gelirlerinin istenilen dereceye ulaşamamasına neden olmuştur.

Maaş ve ücretler gibi emekten elde edilen ve en ufak bir cüzünün kaçırılması maddeten imkansız olan bir gelir üzerinden %30 nispetinde vergi alınırken sermaye gelirlerinin vergi dışı tutulduğu ayrıca ticaret, sanayi ve serbest meslek erbabının çoğunun gerçek kazançla hiçbir ilgisi olmayan cüzi bir vergi ödediği sistemde sosyal adaletten, büyük bir randımandan ve olumlu tatbikattan söz edilemez.⁶⁷

4. Sosyal Adalet ve Kazanç Vergisi :

Vergilerin gelişim süreci içinde sürekli olarak göz önünde tutulan en önemli ilkelerde biri, salınan vergilerin adaletli olmasını sağlamak olmuştur. Hemen bütün ülkeler er veya geç olmak üzere bir taraftan indirim uygulamaları öteki taraftan artan oranlı tarifelere yer verilmesi, sermaye gelirlerinin yüksek oranda vergilendirilmesi ve benzeri girişimlerle vergi uygulamasının adaletli bir duruma getirilmesine çalışıldığı gözlemlenmektedir.⁶⁸

Türk Kazanç Vergisini incelediğimiz zaman vergi adaletinin sağlanamamasının iki nedenden meydana geldiğini söyleyebiliriz Birincisi vergi matrahının saptanmasında kullanılan karineler yöntemi diğeri ise Gelir Vergisinin uygulama şekillerinden sedüler yapının hakim olmasıdır.

66 Fritz NEUMARK, "Gelir Vergisinin ana meseleleri", İdare Dergisi, sayı 177, 1945 s.51

67 ALAYBEK, a.g.m. s.342

68 Abdurrahman AKDOĞAN, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137 Ankara 1980 s.5.

4.a Karine Usulü ve Vergi Adaleti :

Vergi tarhının yani vergi borcunu tesbit işleminin vergi konusunun bazı dış belirtilerine dayanılarak yapılması esasına dayanan bu usul ⁶⁹ beyan usulünün zorluklarını ortadan kaldırması nedeniyle tarihte uygulama alanı bulmuştur. Gerçeği bir tarafa bırakıp gerçeğin gölgesindeki bir takım faraziyelere dayanan bu usul kolay olmasına rağmen herkesin iktidar ve kazancına delil olabilecek karine veya karinelerin bulunmasındaki imkansızlık nedeniyle gerçek iktidara ulaşmamakta ⁷⁰ dolayısıyla vergi adaletine ters düşmektedir.

Kazanç Vergisi Kanununda geniş bir mükellef zümresi karine usulüne göre vergilendirilmiş ve karine olarak işyeri kirası esas alınmıştır.

Vergi tarihinde karine olarak kullanılan diğer birimler gibi kira karinesi de ödeme gücünü temsil etmediği gibi vergi adaleti ilkelerine de ters düşmektedir. İşyeri kirası aynı olup da kazançları arasında büyük farklar bulunan iki mükellefin aynı vergiyi ödemesi ya da kazancı az olup kirası yüksek bir mükellefin kazancı yüksek fakat kirası düşük olan mükelleften daha fazla vergi vermesi gibi adaletsizlikler karine usulünden meydana gelmektedir.

Karineye dayanan vergilerin verimi de düşüktür. Çünkü bunlar esnek olmayan vergilerdir. Kıymete dayanmadıkları için bunlardan sağlanacak gelirlerin konjüktüre paralel bir seyir takip etmesi mümkün değildir. ⁷¹

Türk Kazanç Vergisinde karine usulünün yapısından kaynaklanan adaletsizliklerden başka karine usulü ile beyanname usulünün bir arada kullanılmasından da adaletsiz durumlar ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda bir kısım mükellefler (beyannameliler, ücretliler) gerçek kazançları üzerinden ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya kalırken diğer bir kısım mükellefler (iratlılar) ise vergi ödeme gücü ile hiç bir alakası olmayan karinelere göre vergilendirilmiştir.

69 Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı, İstanbul 1998, s. 243

70 PELİN, a.g.e. s.179

71 NADAROĞLU, a.g.e. s.244

4.b Kazanç Vergisinin Sedüler Yapısı :

Gelir Vergisinin uygulama şekillerinden biri olan Sedüler Gelir Vergisi çeşitli gelir kaynaklarının (sedüllerin) birbiriyle bağlantı kurulmaksızın ayrı ayrı matrah ve oranlara göre vergilendirilmesine denir.⁷²

Sedüler vergilerin objektif nitelikte olmaları yani mükelleflerin kişisel ve aile durumlarını değerlendirmemeleri her sedülün ayrı ayrı vergilendirilmesi ve artan oranlılığa uygun olmamaları vergi adaleti açısından olumsuz etki yapmaktadır.⁷³

Vergi adaletini sağlamak için kullanılan en az geçim indirimi, aile durumu, artan oranlı vergi tarifesi gibi teknikler çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların toplandığı şahsi gelir vergilerinde uygulanabilir. Türk Kazanç Vergisinde de en az geçim indirimi ve aile durumu verginin hesaplanmasında dikkate alınmamış bununla birlikte sedüler yapıya uymadığı halde artan oranlılık beyannamelilerle hizmet erbabına şiddetli bir şekilde uygulanmıştır. Müterakkiliğin belli zümrelere uygulanması sosyal adaleti daha da bozmuş beyannamelilerle hizmet erbabının vergi yükü diğerlerine oranla şiddetle artmıştır.

Vergi adaletini sağlamak için kullanılan tekniklerden biri olan ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha hafif şekilde vergilendirilmesi esasına dayanan ayırma prensibi ise sedüllere niteliklerine göre farklı oranlar uygulamak suretiyle sedüler gelir vergilerinde uygulanabilmektedir.⁷⁴ Ancak sedüler sistemin olumlu taraflarından biri olan bu prensip Türk kazanç vergisinde sermaye iratlarının vergiden istisna edilmesi nedeniyle kullanılmamıştır.

72 Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998 s.90

73 AKDOĞAN, a.g.e. s.55

74 AKDOĞAN, a.g.e. s.56

VI. VERGİ YAPISINA ETKİ EDEN İKİ OLAY

(Dünya Buhranı, İkinci Dünya Savaşı)

Kazanç Vergisi Kanunu tatbik edildiği yıllarda iki önemli olayın etkisinde kaldı. Verginin yapısından kaynaklanan aksaklıklar yanında biri 1929 Dünya Buhranı diğeri İkinci Dünya Savaşının olumsuz etkileri üzerine getirilen vergiler ve yapılan zamlar Kazanç Vergisini islah edilmez hale getirecek ve yeni bir vergi sistemine geçişi zorunlu kılacaktı.

1- Dünya Buhranı ve Olağanüstü Vergiler:

1929 buhran yılı olması yanında Türkiye için Lozanın getirdiği kısıtlamaların kalktığı ve Osmanlı borçlarının ilk taksidinin ödeneceği yıldır. Lozan Antlaşması ile gümrük vergilerinin 1916 seviyesinde kalma zorunluluğunun 1928 sonunda sona erecek olması, bu tarihten sonra tarifelerin yükseleceğini bilen ithalatçıların aşırı ithalata yönelmesine sebep oldu.

Bunun sonucu 101 milyon liralık, yani o yıla ait bütçedeki toplam gelirlerin hemen hemen yarısına varan bir dış ticaret açığı ve her türlü döviz karşılığında yoksun bulunan Türk parasının baş döndürücü bir hızla düşmesi oldu.⁷⁵

Dış ticaret açıklarının büyümesinin bir diğer nedeni de 1927-1928 yılları arasında baş gösteren kuraklık idi. Kuraklık nedeniyle ihraç gelirlerinin azalması gıda maddelerinde ithalata gidilmesi dış ticaret dengesini daha da bozdu. Nihayet 1929 yılında meydana gelen Dünya ekonomik buhranının tarım ürünleri fiyatlarını aşırı düşürmesi ile dengeler altüst oldu.

Yönetim 1929 u atlarmak için Türk parasının değerini piyasaya bırakmamaya ve denk bütçe ilkelerine sıkı sarılmaya karar verdi. Bütçe ve para politikasının dayandığı iki ilkedden birisi dış açıklardan sakınmak, bu amaçla ne olursa olsun bir döviz ve dış ticaret kontrolü yürütmek, ikincisi de vergi almaktır.⁷⁶

İsmet Paşa hükümetinin para piyasasına müdahalesi 1929 da Menkul Kıymetler Kambyo Borsası ile 1930 da Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanununun çıkarılması ve 1931 de Merkez Bankasının kurulması şeklinde oldu.

⁷⁵ Stefanos YERASİMOS, Az Gelişmişlik sürecinde Türkiye, Belge Yayınları, Altıncı Baskı, 1993 s. 1288

⁷⁶ Bilsay KURUÇ, Mustafa Kemal Döneminde Ekonomi, Bilgi Yayınevi, Ankara 1987, s.36

Hükümet bütçe açıkları için de maliye politikası yoluna başvurdu. Nitekim 1930 lu yıllar olağanüstü vergilerin getirildiği ve yürürlükte olan vergilerde değişikliklerin yapıldığı yıllar oldu. İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım vergileri bu yılların ürünüydü.

Devlet nispi olarak daha iyi durumda olan ücret gelirlerini vergilenebilir kaynak olarak görmüştür. İktisadi seviyenin henüz vergilenecek kadar ticari ve sinai gelir meydana getirmemiş bir seviyede olması ayrıca ücret gelirlerinin vergileme açısından bir kolaylık göstermesi bu vergilerin ücret ve benzeri gelirler üzerine konmasının nedenleridir.⁷⁷

Hizmet erbabı kazançları üzerine konan bu vergiler ile bu kesimin vergi yükü aşırı derecede arttı. Türkiyede ki vergi sistemini incelemekle görevlendirilen Jules Pichard'ın hesaplamalarına göre 1934 ve 1935 yıllarında tüccar ve sanayicilerin ödediği gelir vergileri bunların net gelirlerinin sadece % 2 si buna karşılık memur ve işçilerin ödediği gelir vergileri bunların maaş ve ücret gelirlerinin % 18 i kadardı.⁷⁸ Vasıtasız vergilerin ağırlık merkezinin hizmet erbabında toplanması 1950 lere kadar devam etti. Maaş ve ücretlilerden stopaj yolu ile kesilen vergilerin toplam gelir vergileri hasılatındaki payı 1932-1938 döneminde % 79 ile 85, 1939-1942 döneminde % 62 ile 79, 1943-1946 döneminde % 36 ile 46 ve 1947-1950 döneminde % 64 ile 72 arasında değişti.⁷⁹

2- İkinci Dünya Savaşı Yılları ve Varlık Vergisi

Türkiye çeşitli saldırımazlık antlaşmalarıyla savaş dışı kalmayı başarmışsa da savaşın ekonomi üzerindeki ağır etkilerinden kurtulamadı. Bir milyon insanın askere alınması ile ordu ihtiyaçları arttı ve bütçeden savunma giderlerine ayrılan pay % 50'lere vardı. Üretici nüfusun önemli bir kesiminin ekonomiden çekilmesi ile ekonominin her kesimi sekteye uğradı. Sanayi planları uygulamadan kalktı, tarımsal üretim düştü. İthalat önemli ölçüde geriledi. İthalattaki düşüş vergi gelirlerinde düşmesine neden oldu.

77 KORKMAZ, a.g.e. s.104

78 Yahya TEZEL, Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi, Yurt Yayınları, Ankara 1982, s.393

79 TEZEL, a.g.e. s.393

Hükümetin vergileri yükseltmek ve Merkez Bankasına para bastırmak suretiyle harcamalar için gerekli parayı bulmaktan başka seçeneği yoktu. Bu da enflasyonu arttırmıştı.⁸⁰ Üretimin düşmesi, tüketim maddelerinin kıtlaşması, paranın değerini kaybetmesi sonucunda fiyatlar hızla arttı ve görülmemiş bir pahalılık sabit ve dar gelirliileri kasıp kavurdu. Pahalılığın göstergesi olan toptan eşya fiyat endeksi 1938 de (100) iken 1942 de (340) a, 1943 de (590) a fırlayacak 1944-49 yıllarında (450) civarında duracaktı.⁸¹ Savaşla birlikte tedavüldeki para miktarı da arttı. 1941 Sonunda tedavülde 512.473.000 lira olan kağıt para 1944 sonunda 960.834.000 lira ya çıkmıştı.⁸²

Savaş ekonominin tüm kesimlerinde yeni bir devlet müdahalesi dalgasına neden olmuş , devlet müdahaleleri 1940 da çıkarılan Milli Koruma Kanunu ile meşruiyet kazanmıştı.⁸³

MKK uyarınca sanayi ve maden kurumlarında ve tarım alanında neyi ne miktar üreteceğini hükümet tespit edecek, gerekli yatırımlar devlet denetimi altında yapılacak, tedbirlere ayak uydurmayan kurumlara devlet Tazminat ödeyerek el koyabilecekti.⁸⁴ Ne var ki bürokrat kanadın iyi niyetle başvurduğu bu tedbirler etkisiz kalacak hatta ters gelişmelere yol açacak bir tarafta karaborsa diğer tarafta devlet müdahalesi bu durumu istismar edecek konumda olanlara (büyük çiftçi, ithalatçı, tüccar, devlet ihaleleri ile ruhsat işlemlerini yürüten memurlar) aşırı kar olanağı sağlayacaktı.⁸⁵

Savaş ekonomisi bir taraftan savaş zenginleri yaratırken diğer taraftan maaşlı ve ücretli kesimin durumunu daha da bozdu. Kazanç vergisine üst üste zamlar yapıldı ve bu kesimin vergi yükü şiddetle arttı.

80 Erik Jan Zürcher, Modernleşen Türkiye'nin Tarihi, İletişim Yayınları Dokuzuncu Baskı, İstanbul 2000, s.289

81 İsmail Cem, Türkiye'de Geri Kalmışlığın Tarihi, Cem Yayınevi, İstanbul 1977 s.320

82 Şevket Süreyya AYDEMİR, İkinci Adam, İkinci Cilt, Üçüncü Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul 1975 s.232

83 ZÜRCHER, a.g.e. s.298

84 Doğan AVCIOĞLU, Türkiye'nin Düzeni, Ankara 1969 s.221

85 ZÜRCHER, a.g.e. s.290, CEM, a.g.e. s.321

Aşağıdaki tabloda vergi adaletsizliği açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 1.1

KAZANÇ VERGİSİ MÜKELLEFLERİNCE ÖDENEN VERGİ MİKTARLARI

	Mükellef Adedi	(yüzde)	Milyon	Nispet
Karneliler	451.901	41.7	31.4	13.87
Müteahhitler	45.057	4	8.4	3.70
Beyannameliler	8.705	0.8	62.6	27.65
Ücret Erbabı	580.000	53.5	124	54.78

Kaynak: F. Ökte

Faik Ökte'nin verdiği bilgiye göre mükelleflerin % 54.3ünü oluşturan beyannamelilerle hizmet erbabı verginin % 82.43 ünü öderken mükelleflerin % 41 ini oluşturan iratlılar verginin % 13.8 ini vermektedir.⁸⁶

Bu arada 1941 yılında Kazanç Vergisinin vergi adaletini sağlayamadığı gerekçe gösterilerek harp masraflarını karşılamak için Kazanç Vergisinde değişiklik yapılması üzerine bir rapor hazırlandı. Raporda yapılan teklifte beyannameli mükellefiyetin adedi fevkalade arttırılmakta idi. Ancak teklifler beğenilmedi. Hatta meclisten geçmeyeceği gülümsenerek ifade olundu.⁸⁷ Ücretliler üzerindeki vergi yükünü daha fazla arttırmak yani mevcut sistemin bünyesi içinde vergi oranlarını yükseltme yoluyla kamu giderlerini finanse etmek artık imkan dışı görülüyordu. Yegane yol mevcut vergi sisteminin ulaşamadığı ve artık büyük ölçüde savaş kazançlarını da içeren burjuvazinin ve büyük toprak sahiplerinin gelirlerine yönelmekti.⁸⁸

86 Faik ÖKTE, Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul 1951 s.25

87 ÖKTE, a.g.e. s.45

88 Korkut BORATAV, Türkiye'de Devletçilik, Savaş Yayınları, Tarih/Bilim/Ekonomi Dizisi 3, Ankara 1982, s.255

89 R.G. Tarihi 12.11.1942, R.G. No: 5255

Savaşın getirdiği ekonomik sıkıntılar, enflasyon nedeniyle bozulan gelir dağılımı, önlenemeyen karaborsa ve vurgunculuk üzerine Hükümet 1942 yılında olağanüstü bir vergi olan Varlık Vergisini ⁸⁹ çıkardı. Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden bir kereye mahsus olmak üzere alınacak olan bu verginin uygulaması son derece adaletsiz oldu. Vergiye itiraz hakkının olmamasıyla, müslim gayrimüslim ayrımlarıyla, çalışma kamplarıyla şovenist duygular taşıyan, içte ve dışta bugün bile devam eden tartışmalara yol açan bu vergi 1944 yılında kaldırıldığında beklenen varidatı da sağlayamamıştı.

Savaş yıllarında yaşanan mali güçlüklerin vebali, parasal gelirdeki değişikliklere karşı duyarlı ve müterakki bir gelir vergisi sisteminin yokluğuna bağlandı. ⁹⁰

Varlık Vergisinin kaldırılmasından bir yıl sonra hükümet bu kez tarım kesimindeki servetleri vergilendirmek amacıyla Toprak Mahsulleri Vergisini ⁹¹ koydu. Vergi savaş şartlarından yararlanan gruplar içinde o ana kadar karşılığını ödememiş bulunan çiftçilere yönelen ve Varlık Vergisinin tamamlayıcısı gibi görünebilecek bir vergiydi. ⁹² Ancak kırsal kesimde öyle bir güç ilişkisi bulunuyordu ki bu vergi, büyük çiftçinin aşırı kazancını toplamakta başarısız kaldı. Büyük, küçük çiftçi arasında fark gözetmemesi nedeniyle yaşam düzeyi düşük, ancak kendini yaşatacak kadar üretimde bulunan küçük çiftçi üzerinde ağır bir şekilde hissedildi. ⁹³

Varlık Vergisinin Gelir Vergisi açısından da sonuçları oldu. Bu vergi vasıtasız vergilerde esaslı bir değişikliğin zamanının geldiğini açıkça ortaya koydu. Yapı değişikliğine gidilmeksizin mevcut vergilere yapılan zamlarla yada getirilen yeni vergilerle sosyal adaletin sağlanamayacağı ve vergi hasılatının yükselmeyeceği anlaşıldı.

90 TEZEL, a.g.e. s.391

91 R.G. Tarihi : 7.6.1943, R.G. No: 5423

92 Korkut BORATAV, a.g.e. s.265

93 ZÜRCHER, a.g.e. s.291

III. KISIM

GELİR VERGİSİ REFORMUNA YAKLAŞIRKEN EKONOMİK, SOSYAL VE SİYASİ YAPI

Vergi yapıları, ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik koşullarına bağlı olarak oluşurlar.⁹⁴ Vergi sisteminin alt yapısı olarak ifade edilen iktisadi ve sosyal yapının⁹⁵ dinamik karakterine uyum sağlamak için vergi yapıları zamanla değişmekte ve ülkelerin toplum yapılarına uygun hale getirilmektedir.

Toplumsal yapıda meydana gelen gelişmeyi belirleyen değişkenlerin en önemlileri kitle iletişim araçlarının kullanım oranı, yerleşme yerinde değişme oranı, kentleşme oranı, tarımsal mesleklerden tarım dışı mesleklere geçiş oranı, okur yazar oranında artışlar ve kişi başına gelirden değişmeler olarak belirlenmektedir.⁹⁶

Vergi yapıları toplumsal yapının bir parçası olduğuna göre Gelir Vergisi Reformuna yaklaşırken Türkiye'nin iktisadi, sosyal ve siyasi yapısındaki gelişmelerin bir analizini yapmak gerekmektedir. Bu nedenle araştırmanın bu bölümünde önce 1925-1950 yılları arasında toplum yapısındaki gelişmeler incelenerek daha sonra reform çalışmaları sırasında sıkça tartışmalara neden olan tarımın durumu ele alınacak ve siyasi yapı üzerinde durulacaktır.

I. EKONOMİK VE SOSYAL YAPIDAKİ GELİŞMELER:

Cumhuriyet döneminde iktisadi ve sosyal alanda önemli gelişmeler oldu. Vergi yapısının iktisadi yapıya bağlılığı ve sanayi sektörü ile Gelir ve Kurumlar Vergilerinin gelişimi arasında paralellik olması⁹⁷ nedeniyle öncelikle sanayileşme hareketlerine bakmak gerekecektir.

94 NADAROĞLU, a.g.e. s.372

95 KORKMAZ, a.g.e. s.1

96 Fethi HEPER, Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 126/148, Eskişehir, 1981 s.59

97 KORKMAZ, a.g.e. s.164

1923 İzmir İktisat Kongresi ile başlayan sanayileşme hareketleri 1950 lere kadar önemli gelişmeler gösterdi. 1923-1929 yılları arasında uygulanan liberal ekonominin sanayileşmedeki başarısızlığı üzerine yeni politikalar devletçilik öncülüğünde gerçekleştirildi. İlk yoğun uygulamasını Anadolu'da demiryolu döşemesi sırasında veren devletçiliğin ⁹⁸ öncülüğünde 1933 yılında Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı hazırlandı. Planda demir çelik, kağıt, seramik ve kimya endüstrilerinin geliştirilmesi amaçlanıyordu. Yatırımları gerçekleştirmek için Sümerbank ve Etibank kuruldu. Yatırımların finansmanı vergiler, iç borçlar ve devlet kredileriyle karşılandı. Ayrıca Rusyadan dış yardım sağlandı.

Tüm bu gelişmelere rağmen dünyanın içinde bulunduğu ekonomik bunalım ve Türkiye'nin bu bunalım dışında kalmayı başaramaması sonucu öngörülen yatırımların hepsi gerçekleştirilemedi. ⁹⁹ Çok daha geniş tutulan İkinci Beş Yıllık Sanayi Planı ise İkinci Dünya Savaşı nedeniyle uygulanamadı. ¹⁰⁰

Devletçi uygulama ve ilk plan yetersizliklere rağmen sanayileşmede önemli gelişmeler sağladı. Anadolu ekonomik sosyal ve kültürel yaşantısında büyük değişiklikler sağlayacak modern sanayi tesislerine kavuştu, 20 kadar yabancı şirket millileştirildi, milli gelirin % 10 una varan yatırım hacmi gerçekleştirildi. ¹⁰¹ Devletçilik eylemi Türkiye'de sanayileşmenin manifaktür aşamasından çıkışında büyük dönemeç noktası oldu. ¹⁰² Türk ekonomisinde ilk yapısal değişme meydana gelerek tarımın milli gelirdeki payı azalmaya başladı.

İkinci Dünya Savaşı ve sonrası yıllar planlı kalkınma çalışmalarına devam edilmesine rağmen sanayileşmede durgunluk yılları oldu. Bunda, daha çok ara ve yatırım malları üretimini amaçlayan İkinci Sanayi Planının savaş nedeniyle uygulanamaması ¹⁰³ yanında çok partili düzene geçiş çalışmaları nedeniyle kalkınmanın ikinci plana atılmasında rolü oldu.

98 Ali GEVGİLİ, Türkiye'de Kapitalizmin Gelişmesi ve Sosyal Sınıflar, Bağlam Yayıncılık İkinci Baskı İstanbul 1989, s. 47

99 Emre KONGAR, Türkiye'nin Toplumsal Yapısı, 2. Baskı, Cem Yayınevi, İstanbul, 1978, s.263

100 Memduh YAŞA, İktisadi Meselelerimiz, Nurettin Uycan Matbaası, İstanbul, 1966, s.42

101 AVCIOĞLU, a.g.e. s.215

102 GEVGİLİ, a.g.e. s.49

103 HEPER, a.g.e. s.12

Olumlu gelişmelere rağmen 1950 Yılı 1923 ile kıyaslandığında sanayi sektöründe bir büyüme görülsede bu büyüme yeterli olmamış, Türk ekonomisi tarıma dayalı ekonomi kimliğinden çıkamamıştır. Tablo 1.2 de görüleceği üzere 1950 yılında milli gelir içinde sanayinin payı bir miktar yükselmiş olsada tarımın payı hala % 50 lerin üzerindedir.

Tablo 1.2
MİLLİ GELİR İÇİNDE TARIM, SANAYİ VE HİZMETLER

	1927	1938	1948	1950
Tarım	67	48	53	52
Sanayi	10	16	14	16
Hizmetler	23	36	33	32
Milli Gelir	100	100	100	100

Kaynak : Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı

Kentleşme oranlarına baktığımızda da durum değişmemekte hızlı bir kentleşme olmasına rağmen nüfusun % 81.5 unun hala köylerde yaşamakta olduğunu görmekteyiz.

Tablo 1.3
SAYIM YILLARINA GÖRE KENTSEL VE KIRSAL NÜFUS YÜZDELERİ

	<u>Kırsal Nüfus %</u>	<u>Kentsel Nüfus %</u>
1927	83.6	16.4
1935	83.4	16.6
1940	81.9	18.1
1945	81.7	18.3
1950	81.5	18.5

Kaynak : KONGAR a.g.e. 385

Dönemin ekonomik ve sosyal yapısına ait diğer veriler de tablo 1.4 te gösterilmiştir. Ekonomideki yapısal değişimin göstergelerinden biri olan milli gelirden önemli bir artış olmasına rağmen nüfus artış hızının yüksek olmasına nedeniyle fert başına milli gelir fazla bir artış göstermemiştir. Bu durum halkın refah seviyesinin artmadığının da bir göstergesidir.

Gelişmişliğin en güçlü göstergelerinden biri olan okur yazar oranlarına baktığımız zaman 1927 de 10.6 olan okur yazar oranı % 32,5 e yükselmiştir. Cumhuriyet şartları göz önüne alındığında bu rakamlar önemli bir gelişme gibi görünse de nüfusun hala yarıdan çoğu okur yazar değildir.

Tablo 1.4
(1923 – 1950) EKONOMİK VE SOSYAL GELİŞMELER

YILLAR	GSMH Milyon (TL)	FERT BAŞINA GSMH (TL)	NÜFUS (BİN)	NÜFUS ARTIŞ HIZI (%)	OKUR YAZAR ORANI
1927	1.471.2	107.8	13.648	-	10.6
1935	1.310.0	81.8	16.158	2.11	19.2
1940	2.403.4	134.9	17.821	1.96	24.5
1945	5.469.8	291.1	18.790	1.06	30.2
1950	9.694.4.	496.0	20.947	2.17	32.5

Kaynak : DİE İstatistik Göstergeler, (1923-1990) Yayın No: 1472

II. TARIMIN DURUMU:

Cumhuriyet Döneminde tarım kesiminde üretimin artırılması ve tarımsal yapının yeniden düzenlenmesini amaçlayan tarım politikaları uygulandı. Aşarın kaldırılması tarımsal kredilerin artırılıp faizlerin düşürülmesi, topraksız çiftçiye toprak dağıtılması tarımda makinalaşmayı özendirici vergi muafırları bu politikalarlandı. Ancak devletçe alınan bu iyiniyetli tedbirler toprak dağıtımı dışında büyük çiftçilerin çıkarlarına uygun düştü. Orta ve küçük köylü için bir fayda sağlamadı. Makina kullananlar vergi muafırlarından ve tarım kredilerinden yararlananlar büyük çiftçilerdi.¹⁰⁴ Alınan tedbirler büyük çiftçilerin yararına işlesede 1923-1929 yılları tarımın nispeten gelişme yılları oldu. Ancak dünya buhranının tarım ürünleri fiyatlarında yaptığı anormal düşüşler tarım sektörü için ağır bir çöküntü oldu. Tarım ürünlerinin 1928 yılındaki fiyatlarına 1939 yılında bile ulaşamadı.

Fiyat düşüşlerinden direk üretici daha çok etkilendi. İhraçatçı tüccar ve onun kasabadaki aracısı dünya fiyatlarının çöküşü üzerine karlarını koruyabilmek için direk üreticinin ürünlerini yok pahasına almaya yöneldi. Mesela 1932 yılında Urla'da 50 kuruşluk tütün, üreticiden 10 kuruşa satın alınıyordu.¹⁰⁵

Küçük köylü kesimi 1929 krizinden sonra çöküntüye uğratan ikinci bir olay da İkinci Dünya Savaşı oldu. Savaş yıllarında uygulanan düşük tarım fiyatları, el koymalar, yol ve toprak vergisi gibi uygulamalar küçük köylüyü daha da yoksullaştırırken büyük çiftçiler harbin yarattığı zenginler grubunun arasındaydılar.

Ürünün % 10-12 sini toprak vergisinden ötürü aynı olarak devlete vermek zorunda olan köylü varını yoğunu satarak el kapısına ırgat giderken elden çıkardığı topraklar da büyük çiftliklere katılmaktaydı.¹⁰⁶

Köy kalkınmasını sağlamak için alınan önlemlerle istediği başarıya ulaşamayan hükümet 1937 lerden itibaren daha radikal tedbirlere başvurdu. Kombinalar, köylerin birleştirilmesi toprak reformu ve Köy Enstitüleri devrim hareketinin temellerini oluştuyordu.¹⁰⁷

104 AVCIOĞLU, a.g.e. s.230

105 AVCIOĞLU, a.g.e. s.231

106 CEM, a.g.e. s.323

107 AVCIOĞLU, a.g.e. s. 232

Ancak köylerin ekonomik ve sosyal yapısını tamamen değiştirebilecek bu hareketler sonuçsuz kaldı. Bu durum yönetimin sınıfsal yapısından kaynaklanıyordu. Kırsal kesimdeki mevcut yapının çıkarlarına uygun düştüğünü bilen ve siyasi yapıda önemli bir gücü ellerinde bulunduran eşraf (Anadolu tacirleri, toprak ağaları) tarafından bu reformlar engellendi.

1. Tarımın Sosyo – Ekonomik Yapısı

1. a. Tarımda Mülkiyet Dağılımı :

1923-1950 dönemi boyunca Türkiye'deki tarımsal yapının üretim ilişkileri yelpazesinde bir uçta kapitalist ilişkiler diğer uçta ise feodal-benzeri diye adlandırabileceğimiz bağımlılık ilişkileri yer aldı. Kırsal nüfusun yapısında küçük üretici köylülerin sahip olduğu büyük ağırlığa karşın kültür arazisinin önemli bir bölümü az sayıdaki zengin kırsal aileler ve kentlerde yaşayan arazi sahiplerinin mülkiyeti ve denetiminde kaldı.¹⁰⁸

1950 Yılında yapılan tarım sayımına göre toprağın mülkiyet durumu tablo 1.5 te gösterilmiştir.

Tablo 1.5
TOPRAK TASARRUFU TİPLERİNE
GÖRE MÜLKİYET DAĞILIŞI

Tipleri	Sayısı	%(1950)
Mal sahibi	1.686.000	72.6
Yarı mal sahibi	499.000	21.5
Yarıcı	57.000	2.5
Sair surette işletme	18.000	0.7
Kiracı	14.000	0.6
Yalnız hayvan yetiştiricileri	48.000	2.1

Kaynak: Aydemir a.g.e. s.343

¹⁰⁸ TEZEL, a.g.e. s.331

Tüm çiftçi ailelerinin % 72.6 sının mal sahibi olduğunu gösteren bu iç açıcı tabloya bir başka açıdan bakınca durumun hiçte öyle olmadığı görülür.

Tablo 1.6

TOPRAKLARIN GENİŞLİK İTİBARIYLA DAĞILIMI

	İŞLETME SAYISI	%	İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜ(hektar) (çayır ve Meralar hariç)	%
Toplam	2.528.000	100	19.452.000	100
5 Hek.dan az	1.570.000	62	3.626.000	19
5-10 Hektar	552.000	22	4.012.000	21
10-20 Hektar	260.000	10	3.757.000	19
20 Hek.fazla	146.000	9	8.057.000	41

Kaynak : Stefanos Yerasimos, Az gelişmişlik Sürecinde Türkiye, Belge Yayınları,
Altıncı Baskı, 1993, s.190

Tabloda görüldüğü gibi 0-5 hektar arasındaki işletmeler tüm işletmelerin % 62 sini oluşturmakla birlikte bu işletmelerin işledikleri alan tüm alanların sadece % 19 unu oluşturmakta öte yandan orta büyüklükteki işletmeler % 40 ını büyük işletmeler ise % 41'ini oluşturmaktadır.

Tarım kesimindeki gelir dağılımına bakacak olursak adaletsizlik daha net bir biçimde ortaya çıkar.

Tablo 1.7

**TARIMDA İŞLENEN ARAZİNİN
BEŞTE BİR DİLİMLERE GÖRE DAĞILIMI**

1952

Aileler beşte bir dilimleri	Arazinin Oranı %
Alt	1.00
Alt-Orta	5.50
Orta	10.50
Üst-Orta	20.00
Üst	63.00

Kaynak: AVCIOĞLU, a.g.e. s.287

Buna göre en alt dilimde yer alan % 20 lik dilim arazinin % 1'ine sahipken en üstteki % 20 % 63 üne sahiptir. Bu durum tarım sektöründe orta ve büyük işletmeler için büyük bir vergi potansiyeli bulunduğunun da göstergesidir. Ancak bu durum ileride zırai kazançların vergilendirilmesinde gözardı edilecek ve bir takım teknik nedenler ve toprak reformu bahane edilerek zırai kazançlar vergi dışı bırakılacaktı.

2. 1923-1950 Döneminde Hükümetin Arazi Politikaları ve Büyük Toprak Sahipliğinin Yükselişi

Yeni Türkiye Cumhuriyetinin ekonomi siyaseti dış denetimden arınmış bir ulusal burjuvazi yaratmaktı.

Bu siyasetin temelleri 1923 yılında Cumhuriyetin sahip olduğu toplumsal ve ekonomik yapı ile Atatürk'ün bağımsızlık savaşını yaparken kurmuş olduğu birlik ve ilişkilere dayanıyordu.¹⁰⁹ Cumhuriyet idaresinin dayandığı bu toplumsal ittifak asker-sivil bürokrasi ile eşraf ve küçük ticaret burjuvazisinden oluşmaktaydı.

Milli mücadeleci kadroyla eşrafın işbirliği Kurtuluş Savaşı'nın para geleneğinden doğmuştu. Eşraf dahildeki tek para kaynağıydı. Bunun yanı sıra büyük özelliği halkın temsilcisi olması dolayısıyla milli mücadele kadrosu için zorunlu müttefik niteliği taşımasıydı.¹¹⁰ Atatürk inkılaplarını yaymak için devlet teşkilatı olarak memurları, parti teşkilatı olarak da mahalli eşrafı kullanmıştır. Eşraf partili olmanın avantajlarından yararlanmış buna karşılık inkılapları benimseyerek rejime bir toplumsal dayanak sağlamıştır.¹¹¹

Kurtuluş Savaşını gerçekleştiren toplumsal ittifakın bir parçası olan büyük arazi sahipleri ¹¹² bu durumun nimetlerinden sonuna kadar faydalanmış, 1920'lerden sonra uygulanan politikalarla daha da güçlenmişti.

1920 Türkiye'sinde tarım kesiminde birkaç bin büyük arazi sahibi ile bir milyonu aşkın köylü ailesi bulunmaktaydı. Büyük arazi sahiplerinin bir kısmı topraklarını kapitalist bir kısmı feodal-benzeri üretim ilişkileri ile işlemekteydi. Bir kısmı da kentlerde yaşayan absente toprak ağalarıydı.¹¹³

Bu kesimlerin topraklarını genişletmesi daha Kurtuluş Savaşı yıllarında başladı. Ermeni ve Rumların ülkeden ayrılması sonucu gerçekleşen önemli miktarda servet transferinden yararlananlar yörenin eşrafı ve toprak sahipleri olmuştur.¹¹⁴ Öte yandan gerek 1924 Anayasası gerekse Medeni Kanunun kamulaştırmayı zorlayıcı hükümler getirmesi büyük çiftçilerin yükselişinin yasal dayanağı oldu. Daha en başta yasalarla korunan bu kesim daha sonra hükümet politikalarıyla da desteklendi.

109 KONGAR, a.g.e. s.297

110 CEM, a.g.e. s.310

111 AVCIOĞLU, a.g.e. s.175

112 TEZEL, a.g.e. s.343

113 TEZEL, a.g.e. s.343

114 Çağlar KEYDER, Türkiye'de Devlet ve Sınıflar, İletişim Yayınları, Birinci Baskı, İstanbul 1987, s.69

1924 Anayasasında özel mülklerin kamulaştırılması hükümetin arazinin piyasa değerini peşin olarak ödemesi koşuluna bağlandı.¹¹⁵ Anayasanın bu maddesi toprak reformu yolunu da fiilen kapadı. Zira ağa ve beylere sıfır maliyeti olan bu arazilere devletin yüz milyonlar ödeyebilmesine imkan yoktu.¹¹⁶ Medeni Kanunun “ tapu siciline kayıtlı olmayan (Tarım topraklarının %50 si tapuya kayıtlı değildi) taşınmazın 20 yıl malik sıfatıyla zilyedi olan kişi bunu mülkiyetine geçirmek için tescil talebinde bulunabilir” maddesinin kabul edilmesiyle de siyasi ve iktisadi güç sahibi kişiler mahkemelerde sahte tanık kullanarak hazine topraklarını kendi mülkiyetine geçirebilmişlerdir.¹¹⁷

Büyük arazi sahiplerinin devlet politikaları ile korunmasına karşın küçük köylü için tek olumlu gelişme 1925 yılında Aşarın kaldırılması oldu. Büyük çiftçilerin İzmir İktisat Kongresinde aşarın kaldırılması yönündeki istekleri bu kesimlerin aşarın kaldırılmasında büyük menfaatleri olduğunun kanıtıydı. Nitekim büyük toprak sahiplerine yönelik toprak reformu önerileri aynı kongrede bu kesimlerin oylarıyla reddedilmişti.

Hükümetin büyük çiftçilere verdiği bu önemli tavizde rol oynayan önemli öge Kurtuluş Savaşı sırasında kurulan Zimni ittifaktı. Ayrıca bu dönemde üst yapısal reformlarda büyük çiftçilerin ortaklığını garanti etmek için bürokrasi tarafından verilen taviz ögesi söz konusuydu.¹¹⁸

Büyük arazi sahipliğinin güçlenmesine karşın Kurtuluş Savaşının tükettiği köylü kesiminin toprakla bağları çok zayıftı. Köylünün büyük kısmı yarıcı, ortakçı, maraba, ırgat şeklinde toprağa bağlıydı.

Büyük arazi sahiplerinin çıkarları kendilerine ait toprakların işlenebilmesi için kırsal nüfusun önemli bir bölümünün topraksız olmasını gerektiriyordu.¹¹⁹ Bu siyasi koşullarda tarım alanında bir reform yapmak imkansızdı. Nitekim öyle olmuş aşarın kaldırılması dışında küçük köylünün durumunu düzeltecek bir girişimde bulunulamamıştır.

115 TEZEL, a.g.e. s.344

116 AVCIOĞLU, a.g.e. s.171

117 Gülten KAZGAN, Tarım ve Gelişme, Der Yayınları, İstanbul 1983, Üçüncü baskı, s.559

118 Çağlar KEYDER, Türkiye’de Devlet-Tarım ilişkileri (1923-1950), Toplumsal Tarih Çalışmaları,

Ekonomi, Tarih Araştırmaları Dizisi:4 Birinci Baskı, Ankara 1983, s.198

119 TEZEL, a.g.e. s.345

1937 yılında başlayıp 1945 yılına kadar süren, radikal tedbirlerle köy kalkınmasını sağlayarak eşraf hakimiyetini yılmak girişimleri de sonuçsuz kalmış hatta bu girişimlerin sonuçları çiftlik ağalarına yaramıştır.

Köy birlikleri projesi kağıt üzerinde kalmış, tarım kredi ve satış kooperatifleri devlet parasını dağıtan ve geniş ölçüde eşraf ve tefeci tüccar çıkarları ile bağdaşan kuruluşlar haline gelmiş, kombinalar devletin büyük çiftçiler hesabına traktör işletmesinden ibaret kalmıştır.¹²⁰

İkinci Dünya Savaşı yıllarında uygulanan devlet politikalarında da büyük çiftçilerle kurulan toplumsal ittifakın izleri görüldü. Savaş yıllarında iç ticaret hadlerinin hızla tarım lehine değişmesi, piyasaya yönelik üretim yapan büyük çiftçilere büyük yararlar sağladı ve tarımsal mülkiyetin dağılımında büyük mülklerdeki birikimi güçlendirdi.¹²¹

2.a. Toprak Reformlarında Büyük Arazi Sahiplerinin Tavrı

Yönetici kadronun Türkiye'deki büyük arazi sahipliği olgusuna karşı tavrı almalarını başlatan olay 1925 deki kürt ayaklanması oldu. İsyanda başı çeken ailelerin güçlerini doğuda hüküm süren büyük arazi sahipliği ve bağımlılık ilişkilerinden aldığının ortaya çıkması, hükümeti bu kesimlerin siyasi gücünü kırmaya bunun için de arazi varlıklarını dağıtmaya yönelik yeni bir tavıra itti.¹²² Bu durum feodal-benzeri üretim ilişkilerini tasfiye etmek amacını taşıyan toprak reformu tartışmalarını ciddi olarak gündeme getirdi.

O günlerin toprak reformu anlayışı derebeylere ve toprak ağalarına dokunmadan muhtaç köylülere boş topraklardan az çok dağıtmaktı.¹²³ Toprak ağalarıyla yapılan ittifak gerçek anlamda bir toprak reformunun önündeki en büyük engeldi. Nitekim öyle olmuş, kürt arazi sahiplerinin tasfiyesine yönelik kanunlar kağıt üzerinde kalmış, yerlerinden göç ettirilen bu kişiler bir müddet sonra geri dönüp topraklarını geri almışlardır.

120 AVCIOĞLU, a.g.e. s.233

121 TEZEL, a.g.e. s.334

122 TEZEL, a.g.e. s.346

123 AVCIOĞLU, a.g.e. s.121

1934 ten sonra toprak reformu fikri Halk Partisinin gündeminde giderek daha fazla yol alır oldu. 1935 yılında toprak reformu konusu parti programına alındı. Toprak reformunun önünü tıkayan anayasa maddeleri değiştirildi.

Arazi mülkiyetindeki adaletsizliği önleme çalışmaları İkinci Dünya Savaşı nedeniyle kesintiye uğradı. Hükümet savaşın ne yönde gelişeceğini belli olmadığı bir dönemde toprak reformu gibi tarımsal üretimi siyasal ve toplumsal ilişkileri büyük ölçüde etkileyecek bir uygulamayı başlatma cesaretini gösteremedi.¹²⁴

1938 yılında 35 ili kapsayan bir anket Türkiye’de önemli bir toprak yoğunlaşması olayının bulunduğunu gösterdi. Anket sonuçlarına göre 2.5 milyon toprak mülkünün 6.2 bini toprakların % 14 üne sahipti. Bu sonuç TBMM’de uzun tartışmalardan sonra çıkartılabilen Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu için bir gerekçe olmuştur.¹²⁵

2.b. 1945 Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu

Bürokrat kanadın önemle üzerinde durduğu toprak reformu davası, reforma karşı gösterilen yoğun muhalefet nedeniyle 1945’e kadar bir sonuca ulaşamadı.

Merkezi bürokrasi ile toprak ağaları ve ara sınıflar arasındaki birlik daha Bağımsızlık Savaşı sırasında gerçekleştirilmiş olduğu için 1940 larda geniş kapsamlı bir toprak reformu yapılması mümkün değildi. Toprak ağaları o günkü toplumsal ve ekonomik yapı içinde önemli bir siyasi ve ekonomik güç haline gelmişlerdi.¹²⁶

CHP’nin bürokrat kanadının küçük köylülerden hiçbir talep gelmezken toprak reformu çıkarma ihtiyacı bürokrasi ile burjuvazinin gittikçe yükselen muhalefetine karşı yoksul köylülerle yeni ittifak kurma ve seçmen tabanı yaratma isteğinde yatıyordu. Devletçi politikalardan ve seferberlikten en çok zarar gören yoksul köylü olduğu için toprak reformu talep etmemiş olsalar bile gönüllü alınacak kesim olarak seçilmesi mantıklı olabilirdi.¹²⁷ Böylece toprak reformlarının siyasi amacı da gerçekleştirilmiş olabilirdi.

124 TEZEL, a.g.e. s.351

125 KAZGAN, a.g.e. s.549

126 KONGAR, a.g.e. s.487

127 KEYDER, (1989), a.g.e. s.104

Yani toprak reformu ile köylünün iktisadi varlığının artması ve büyük toprak sahiplerinin etkisinden çıkmasıyla birlikte siyasi kararlarında bağımsızlaşmasını sağlayabilirdi.¹²⁸

1945 Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu tasarısı Ziraat Vekili Şevket Raşit Hatipoğlu tarafından hazırlandı. Hükümet tasarısına göre kanunun amaçları.¹²⁹

- 1- Topraksız ya da az topraklı çiftçiye toprak vermek.
- 2- Ülkedeki tarımsal alanların sürekli işlenmesini sağlamak.
- 3- Arazi mülklerinin aşırı derecede büyümelerini ve bir haddenden aşağı düşmelerini önlemektir.

Tasarı İnönü'nün İkinci Dünya Savaşı yıllarında "Batakçı çiftlik ağası" diye seslendiği ve büyük toprak mülkiyeti'ne elinde bulunduran ağalık sistemini tasfiye edecek nitelikteydi. Ancak kanunun mualifleride çok güçlüydü. Ayrıca tasarı Cavit Oral, Emin Sazak, Adnan Menderes gibi büyük arazi sahibi muhaliflerin de bulunduğu bir karma komisyona havale edilmişti. Tasarının görüşülmeye başlamasıyla bu gibi büyük arazi sahibi komisyon üyelerinin direnişi de başladı. Komisyon üyelerinden Emin Sazak "Ağa köylüye lazım, sırasında köylünün kızını everecek sırasında öküzü ölene öküz alacak. Bu düzende değiştirilecek bir şey yok. Hem de bunu değiştirenler kıyamete kadar millerin elini yakalarında bulacaklar" diyordu. Menderes ise kanuna "Faşist, nazist bir kanun" diyor ve karşısındakileri oy avcılığı ile itham ediyordu.¹³⁰ Nihayet hükümetin azınlıkta olduğu komisyonda muhaliflerin şiddetli direnişi ve özellikle Menderes'in çabalarıyla tasarı uygulanamaz hale geldi.

Tasarının komisyonda bozulması üzerine hükümet kanadı bir 17. madde hazırladılar. Maddeye göre başkalarının arazilerini işletmekte olan ortakçı, yarıcı, ya da tarım işçilerine, üzerinde çalışmakta oldukları arazi kamulaştırılarak dağıtılabilecekti. Arazi sahibine, köylülere aile başına verilecek arazinin üç katı kadarını istediği yerden seçme hakkı bırakılıyordu.¹³¹ Madde kanun muhalifleri tarafından şiddetle eleştirildi.

¹²⁸ KAZGAN, a.g.e. s.541

¹²⁹ TEZEL, a.g.e. s.352

¹³⁰ Şevket Süreyya AYDEMİR, Menderesin Dramı, Remzi Kitabevi, Yedinci Baskı, 2000, s.117

¹³¹ TEZEL, a.g.e. s.353

Muhalliflerden Emin Sazak “insanların çamurunu değiştiremeyiz ki...Birisi kumandan olur mareşal olur, öbürü de nefer olur. Hepsini mareşal yapamayız” diyerek feryat ediyordu. Adnan Menderes ise görevinden tantanalı bir şekilde istifa etti.¹³² Kanun maddesi, “Bu maddeyi kabul etmeyen milletvekili benim vekilim değildir” diyen İnönü’nün yoğun çabalarıyla meclisten geçti. Ancak muhalefetin etkisiyle uygulanamadı. Bu arada Ziraat Vekili Hatipoğlu vekillikten ayrılmış yerine büyük toprak sahibi Cavit Oral getirilmişti. Sadece bu değişiklik bile reformun sonucunu belli ediyordu.

İnönü büyük arazi sahiplerine verdiği bu büyük tavizle partisinin büyük arazileri kamulaştırma düşüncesinden tamamen vazgeçtiğini somut bir güvenceyle kanıtlamış oluyordu.¹³³

CHP kurultayında parti ileri gelenlerinden olan büyük çiftçilerin 17.madde için açtıkları kampanyanın başarıya ulaşması ile kurultayda maddenin kaldırılması ve Toprak Kanununun değiştirilmesinin kabul edilmesiyle 1950 seçimlerinden önce Toprak Kanunu hikayesi de son buldu.¹³⁴ Tasarının ılımlı bölümü ise 1950’de hükümet toprak reformu tasarısına muhalefetten doğan partinin eline geçinceye kadar yalnızca devlet topraklarında uygulandı.¹³⁵

Bu geriye çekilişi yaparken CHP’nin bazı ileri gelenleri yakında gidilecek seçimlerde toprak ağalarının ve onların emrindeki kalabalıkların CHP’ye oy vereceklerini sanmışlardı.¹³⁶ Ancak yönetici zümrenin parti içinde ortaya çıkan zengin çiftçileri temsil eden kanada karşı köylülerin desteğine dayanma politikaları tutunamayacak¹³⁷ ve CHP 1950’de seçimi kaybedecekti.

Cumhuriyetin köklü reformlarına imza atan öncü kadro toprak davasından yenik çıkmış ve bozuk toprak düzenini değiştirememişti. Ayrıca büyük toprak sahiplerinin kazandığı bu başarı ne ilkti ne de son olacaktı. Kırsal kesimde eğitim yoluyla yapısal değişikliğe gitme çabaları¹³⁸ yine aynı güç tarafından engellenecek ve tarım kazançlarının vergilendirilmesinde bu gruplar bir kez daha galip gelecekti.

132 AVCIOĞLU, a.g.e. s.236

133 TEZEL, a.g.e. s.357

134 AVCIOĞLU, a.g.e. s.237

135 KEYDER, (1983), a.g.e. s.211

136 AYDEMİR, a.g.e. s.351

137 KEYDER, (1983), a.g.e. s.212

138 KONGAR, a.g.e. s.441

III. ÇOĞULCU DEMOKRASİYE GEÇİŞ VE SİYASİ BASKI GRUPLARININ REFORMA ETKİSİ

Gelir Vergisi reform çalışmaları başlamadan önce 1946 yılında çoğulcu demokrasiye geçişle Türk siyasi tarihinin dönüm noktalarından biri yaşandı. Çok partili hayata geçişte iç ve dış baskıların etkisi olsa da bunda en büyük rolü İsmet İnönü oynadı.

1950 Seçimlerine kadar 25 ten fazla siyasi parti kuruldu. Bunlardan en önemlisi olan ve Celal Bayar, Adnan Menderes, Fuat Köprülü ve Refik Koraltan'ın kurdukları Demokrat Parti bir döneme damgasını vuracaktı.

Demokrat Partinin çekirdeği toprak reformu tartışılırken ortaya çıktı. ¹³⁹ Reformun şiddetli muhaliflerinden olan CHP nin tanınmış bu dört üyesi, dörtlü takrir adı verilen ünlü önerge ile “ memlekette demokratik usullerin daha geniş tatbikine geçilmesini” istediler. ¹⁴⁰ Ancak önerge mecliste kabul edilmeyince üyelerden Celal Bayar istifa etti. Diğerleri de partiden ihraç edildiler. Bu dörtlü 7 ocak 1946 da Demokrat Parti'yi kurdular. 1946 Yılında yapılan seçimlerde iktidar bakımından bir değişiklik olmadı. Ancak 1950 seçimleri CHP için tam bir hüsrana olacaktı.

Savaş sonrası yaşanan ekonomik sıkıntılar, Varlık Vergisi, Toprak Mahsülleri Vergisi gibi sevimsiz uygulamalarla CHP halk desteğini büyük ölçüde yitirmişti. Buna bir de Türk parasını devalüe eden 7 eylül kararları eklenince DP halk için bir umut kaynağı oldu. 1950 Seçimleri ile de bu durum kanıtlandı. 487 milletvekilinden 69 unu alabilen CHP iktidarı 408 milletvekili ile DP ye devretti.

Çok partili hayata geçişin nedenleri ne olursa olsun toplumsal açıdan bunun sonucu milliyetçi- devrimci hareketin tasfiye edemediği aksine güçlendirdiği bey, ağa ve tefeci ile komprador nitelikteki kaptalist sınıfın iktidara eskisinden daha güçlü biçimde yerleşmesi olmuştur. ¹⁴¹

Demokrat Partinin en büyük destekçileri büyük çiftlik sahipleri ve büyük tüccarlardı. Cumhuriyetten beri korunan bu gruplar artık iktidarı ellerinde bulunduruyorlardı.

¹³⁹ KONGAR, a.g.e. s.178

¹⁴⁰ AYDEMİR, (2000), a.g.e. s.126

¹⁴¹ AVCIOĞLU, a.g.e. s.249

Partinin ön plandaki kadrosunu ticari çıkarları temsil eden İş Bankası Gurubu'nun başı Celal Bayar ile Toprak Kanunu'na aleyhtarlığı ile ün kazanan toprak ağası Adnan Menderes oluşturuyordu. DP saflarında yer alan Fevzi Lütüfi Karaosmanoğlu, Ethem Menderes, Sadık Giz, Dr. Mustafa Ali ve hatta Emin Sazak ve benzerleri kapitalizme yönelmiş büyük toprak çıkarlarını temsil etmekteydi.¹⁴²

Doğu'da ise derebeylik kalıntıları ağa ve şeyh aileleri çok partili siyasal rejime geçişle birlikte iki yönden kuvvet almışlardır. Birincisi oy mekanizmasının kitlelere verilmesiyle birlikte ağa ve şeyhin halk üzerindeki geniş nüfuzlarını kullanarak siyasi partiler için rey kaynağı haline gelmeleri ikinciside siyasal iktidarın lutuflarına da mahzar olmaya başlayan ağa ve şeyhlerin halk önünde büsbütün kudretli kişiler haline gelmeleri.¹⁴³

Çok partili yaşama geçilmesi Gelir Vergisi Reformu açısından da önemliydi. Vergi reform tasarıları çok partili demokrasiye geçildikten sonra hazırlandı ve yasalaştı. Yasanın hazırlanıp yürürlüğe girmesi CHP zamanında oldu. Ancak iktidar değişikliği nedeniyle yasaı uygulamak DP'ye kaldı.

1946 Seçimlerinden sonra CHP'de de bu grupların yükselişi başladı. 1946-1950 yılları arasında toprak yasasında, devletçilik kavramında, köy enstitülerinde verilen tavizler bunun en iyi örnekleriydi. CHP'nin 1950 seçim bildirgesi bu durumun bir diğer kanıtıydı. Bildirgedeki vaatler hem CHP'nin o güne kadar savunduğu ilkelerle ters düşecek nitelikteydi hem de DP'nin bildirgesindeki vaatlerle pek çok yönden benzerlik gösteriyordu.

CHP ile DP'nin aynı çıkarları koruyan iki parti haline gelmeleri reform çalışmaları sırasında da kendini gösterdi. Hükümet partisi üyelerinin oy kaybı kaygısı ile büyük çiftlik sahiplerini Gelir Vergisi kapsamına almaktan vazgeçmeleri ve sermaye şirketlerinden %20 vergi alınması yolundaki önerinin %10'a indirilmesi¹⁴⁴ gibi büyük çiftçi ve tüccarların çıkarlarını koruyan değişiklikler henüz iktidar değişikliği olmadan yani DP'nin 67 milletvekilinin bulunduğu mecliste gerçekleşti. DP iktidara geldiğinde yasada değişiklik yapmasına gerek kalmadı. Zira yasa DP'nin taban yapısına uygun bir biçimde çıkmıştı.

142 AVCIOĞLU, a.g.e. s.253

143 İsmail BEŞİKÇİ, Doğu Mitinglerinin Analizi, Zikreden; AVCIOĞLU, a.g.e. s.253

144 BULUTOĞLU, Vergi Reformları, a.g.e. s.73

Büyük çiftlik sahiplerinin ve büyük tüccarların başarısının altında yatan en büyük neden Cumhuriyet'in asker-bürokrat kökenli yönetici kadrosunun dayandığı toplumsal-siyasal ilişkilerdi.¹⁴⁵ Çalışan nüfusun çoğunluğunu oluşturdıkları için büyük bir oy potansiyellerinin olması ve parlamentoda gerçek güçlerinin üzerinde temsil edilmeleri¹⁴⁶ diğer reformlarda olduğu gibi Gelir Vergisi Reformundan da bu kesimlerin galip çıkmalarına neden oldu.

IV. ZIRAI KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN ÖNEMİ

1. Zırai Kazançların Vergilendirilmesinin Gerekliği

1.a. Gelir Vergisinin Tekniği Bakımından

Gelir Vergisi yapısı icabı tüm gelirleri kavramak mecburiyetindedir. Gelir sahalarını kısmen kavrayan bir sistem Gelir Vergisinin fonksiyonlarını tamamiyle ifa edeceğini söylemek mümkün olmaz.¹⁴⁷

Bir vergi sisteminin etkin olabilmesi ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirmesi otokontrol sistemi ile mümkün olmaktadır.

Muayyen bir sektör vergi dışı bırakıldığı takdirde şahsın gerçek geliri üzerinden alınan bu verginin matrahını tespit etmekte güçlükler ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle Gelir Vergisini en adil vergi haline getiren “ kendi kendini kontrol” mekanizması bu gibi hallerde işleyememektedir.¹⁴⁸ Otokontrol mekanizmasının işlemesi tüm gelirlerin vergi kapsamına girmesi ile mümkün olmaktadır.

Zırai kazançların Gelir Vergisinden müstesna tutulmasının nazari bakımdan müdafasını yapmak olanaksızdır. Zira zırai kazançlar gelir mefhumunun en dar tarifinin bile içine girecek bütün şartları haizdir.

¹⁴⁵ TEZEL, a.g.e. s.440

¹⁴⁶ ÜLMAN, Vergi Reformları, a.g.e. s.123

¹⁴⁷ Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt 1, s.89

¹⁴⁸ Gülten ve Haydar KAZGAN, “ Zırai Kazançların Vergilendirilmesi” İle İlgili Bir İnceleme, İktisat Fakültesi Mecmuası, c XXI, No 1-4’den Ayır Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul 1961, s.8

Gelirde safi bir servet artışını esas alan Shanz'ın teorisinden çok daha dar olan kaynak nazariyesine göre dahi zırai kazançlar tam bir gelir unsurudur. Çünkü devamlı bir membaadan muntazam bir surette temin edilirler veya bu şekilde elde edilmeleri mümkündür.¹⁴⁹

1.b. Mali Bakımdan

Milli Gelirin yaklaşık %50'si zırai gelirden oluşan Türkiye'de zırai kazançların vergilendirilmesi, verginin mali fonksiyonları bakımından ayrıca bir önem taşımaktadır. Artan devlet masrafları karşısında var olan bir varidat kaynağını vergi dışı bırakmanın izahı mümkün olmamaktadır.

Zırai kazançların Gelir Vergisi Sistemi içinde vergilendirilmesiyle elde edilecek varidat mali gayeye iki yoldan hizmet edecektir. Birincisi vergi hasılatı artacaktır. İkincisi ise devlet yatırımlarının artmasına paralel olarak milli gelirde bir yükselme meydana getirecektir.¹⁵⁰ Aynı zamanda ticari ve sınai sektörlerdeki Gelir Vergisi randımanında da bir artış sağlayacak ve böylelikle mali bakımdan yeni ve tesirli bir fonksiyon daha ifa edecektir.¹⁵¹

1.c. Ekonomik Bakımdan

Sağlayacağı varidatın önemi dolayısıyla zırai kazançların vergilendirilmesi mali yönden olduğu kadar, ekonomik yönden de büyük önem taşımaktadır.

Zırai kazançların vergilendirilmesiyle elde edilecek netice bütçeye mühim varidat sağlamanın ötesinde memleketteki enflasyonist vaziyetin düzelmesinde de tesiri olacaktır.¹⁵² Diğer taraftan elde edilecek randıman fazlasının amme yatırımları ve yardımları yoluyla zırai sektöre tahsis edileceği göz önünde bulundurulduğu takdirde zırai gelirin vergi mevzuna alınması zırai gelişmeyi hızlandıracaktır.¹⁵³

149 Bedi FEVZİOĞLU, Zırai Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt 1, Sayı 8, s.9

150 KAZGAN, a.g.m. s.6

151 Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt 1, s.90

152 FEVZİOĞLU, a.g.m. s.10

153 Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt 1, s.90

Ayrıca zırai kazançların vergilendirilmesiyle bu sektöre muhasebe, maliyet gibi işletmecilik mefhumları girecek böylelikle ticari sahada olduğu gibi bu sahada da prodüktivite artışı sağlayacaktır.¹⁵⁴

1.d. Sosyal Adalet Bakımından

Vergide sosyal adaletin gerçekleşmesi bakımından en önemli iki ilke verginin umumiliği ve eşitliği ilkeleri zırai kazançların vergilendirilmesini gerektirmektedir. Vergide umumilik gelir yaratan her kesimin vergi kapsamına alınmasını ifade eder. Eşiklik prensibi ise herkesin mali gücü ile orantılı vergi ödemesini gerektirir. Milli gelirin yarısına yakın bir kısmının vergi dışı bırakılması her ne gerekçeye dayanırsa dayansın vergi yükünün adil bir şekilde dağılmaması dolayısıyla vergi adaleti ile bağdaşmaz.

Vergi yükünün adiline bir, tarzda tevzi edilememesi vergi mukavemetini doğuran ve bunu adeta vergi husumeti derecesine götüren sebeplerin başında gelir.¹⁵⁵ Zırai kazançların vergi dışı bırakılması aynı zamanda verginin mükellefe yüklediği beyan mecburiyeti ve Gelir Vergisi müeyyidelerinden bu sınıfın kurtulması sonucunu doğurmakta, böylece devlet masraflarına iştirak bakımından değil aynı zamanda kanunlar karşısında cezai sorumluluk bakımından da eşitlik prensibi ihlal edilmektedir.¹⁵⁶

2. Zırai Gelirin Vergilendirilme Aşamaları

2.a. Cumhuriyet Dönemine Kadar

Memleketimizde tarımın vergilendirilmesi çok eski tarihlere dayanmaktadır. Osmanlı döneminde üretimin büyük bölümünün tarıma dayanması toprak gelirlerini devletin esaslı bir gelir kaynağı haline getirmiştir.

¹⁵⁴ Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt 1 ,s.90

¹⁵⁵ Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt 1 ,s.91

¹⁵⁶ KAZGAN, a.g.m. s.8

Osmanlılarda vergiler şer'i ve örfi vergiler olmak üzere iki kısma ayrılıyordu. Aşar, ağnam, cizye ve gümrük vergileri şer'i esaslara dayanan vergilerdi. Örfi vergilere bu ismin verilmesinin sebebi ise her yerin örf ve adetine göre başka başka unsurlardan oluşmasındandı.¹⁵⁷

Osmanlı İmparatorluğunda Aşar ve Ağnam vergileri, merkezi hükümetin tarımsal fazlanın bir bölümüne el koymasının başlıca araçlarıydı. 1897-1911 yılları arasında Osmanlı hükümetinin merkezi bütçe gelirleri hasılatının %27 ile 32'sini Aşar, %8 ile 13'ünü Ağnam Vergisi sağlamıştı.¹⁵⁸

Aşar'ın konusu ve matrahı gayrisafi toprak ürünleri idi. Aynı olan bu verginin oranı ise gayrisafi üretimin 1/10'u idi.¹⁵⁹ Aşarın hayvancılık kesimindeki bir uzantısı olan ve bir diğer şer'i vergi olan¹⁶⁰ ağnam ise tanzimattan itibaren koyun ve keçi başına beş kuruş olarak alınmış, 1856'da yapılan bir islahat ile hayvanın süt, yün, kuzu gibi mahsullerine takdir yapılarak bunun %10'unun alınması esası kabul edilmiştir.¹⁶¹

2.b. Cumhuriyet Döneminde

Osmanlı dönemi zırai kesimin yoğun olarak vergilendirildiği dönem olmasına rağmen Cumhuriyet döneminde bunun tam tersi politikalar uygulandı. Toplanış usullerinden kaynaklanan adaletsizlikler nedeniyle son dönemlerde köylü kesimini aşırı sıkıntıya sokan Aşar 1925 yılında kaldırıldı. Ancak bütçe içinde çok önemli bir yeri olan bu vergini yerine bir başka vergi ikame edilmedi.

Aşarın kaldırılmasından sonra getirilen vergi değişiklikleriyle arazi ve hayvan vergilerine zam yapıldı. Ayrıca yol vergisi ile 18 ve 60 yaş arasındaki bütün erkeklere ya yol inşaatlarında her yıl birkaç gün çalışmak ya da bu emeğin karşılığını nakden ödeme yükümlülüğü getirildi.¹⁶²

157 PELİN, a.g.e. s.295-298

158 TEZEL, a.g.e. s.394

159 Güneri AKALIN, Tarımımızın Sosyo-Ekonomik Yapısı Vergileme ve Gelişme, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:384, Ankara 1975 , s.98

160 AKALIN, a.g.e. s.101

161 EGESÖY, a.g.e. s.66

162 TEZEL, a.g.e. s.395

Aşarın kaldırılışı zırai kazancın uzun yıllar vergi dışı kalmasının başlangıcı oldu. Hayvan vergisinin bütçe içindeki payının giderek düşmesi arazi tahrirlerinin muvaffak olamamasından dolayı istenen neticeyi veremeyen arazi vergisi nedeniyle tarım kesimi dolaysız vergi mükellefiyetinin dışında kaldı.

İkinci Dünya Savaşı sırasında bir taraftan Toprak Mahsulleri Vergisi ile doğrudan diğer taraftan ihracat vergisiyle dolaylı şekilde zırai gelir yeniden mükellefiyet sahasına alınmış fakat her ikisinin harb sonunda kaldırılmasıyla 1925 yılında yaratılan duruma geri dönmüştür.¹⁶³

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde tarımsal vergi politikasının mantığı toprak rantını ve tarımsal geliri minimum düzeyde vergilemek şeklinde özetlenebilir. Ayrıca bu dönemin vergi politikasının fakir köylü açısından tek olumlu yanı Yol Vergisinin kaldırılmasıydı. Bunun dışındaki tüm uygulamalar büyük ve orta üretici yararına oldu.¹⁶⁴

Tarımsal üretimin vergilendirilmemesi bu sektördeki vergi yükünü gittikçe düşürdü. Tarım sektörü Türkiye’de GSMH’nın yaklaşık yarısını üretmeye devam ettiği halde, bu sektörün ödediği doğrudan vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı 1924’te %29’dan 1929’da %12’ye, 1950’de ise %4’e düştü.¹⁶⁵

2.c. Zırai Gelirin Gelir Vergisi ile Vergilendirme Çabaları

Türkiye’de Gelir Vergisi ile modern vergicilik anlayışının benimsenmesinden sonra 1946 yılında hazırlanan kanun projesi zırai kazançları Gelir Vergisi kapsamına almıştı. Yalnız küçük zırai kazançlar için istisna kabul edilmişti.

Zırai kazançların Gelir Vergisi kapsamına alınma sebepleri gerekçede umumiyet ve adalet prensiplerine dayandırılmıştı. Gerekçede: “ vergi mükellef için bir vazifedir, fakat herkesin vergi karşısında eşit olmasını istemek de mükellefin hakkıdır. Gelir Vergisinin, bu iktidarı doğru olarak ölçebilmek için gelir getiren faaliyet sahalarının hiçbirinden sarfınazar edemeyeceği” belirtilmişti.¹⁶⁶

¹⁶³ YAŞA, a.g.e. s.91

¹⁶⁴ KAZGAN, a.g.e. s.530

¹⁶⁵ TEZEL, a.g.e. s.400

¹⁶⁶ FEVZİOĞLU, a.g.e. s.6

Ancak bu proje uygulanmamış ve yerine 1947 yılında yeni bir proje sunulmuştur. 1947 projesi zırai kazançları küçük-büyük ayrımı gözetmeden tamamen vergiden istisna ediyordu. 1949 yılında kanunlaşan bu proje ile milli gelirin yarısını temin eden bu sektör vergi dışı bırakılmış oluyordu. İstisna için öne sürülen sebepler gerekçede şöyle açıklandı.¹⁶⁷ “Zırai kazançların bir gelir unsuru olduğu muhakkaktır; şu kadar ki yalnız bizde değil dünyanın en ileri memleketlerinde bile zırai kazancın tespitinde büyük güçlüklerle karşılaşmıştır. Bunun sebebi ziraat erbabının kısmi azami itibarıyla hesap tutmaya muktedir olmamaları, ziraatin mahiyeti icabı zırai kazancın tam ve doğru olarak tespitinin adeta imkansız bulunmasıdır. Bizde zırai faaliyet küçük köy işletmeleri halinde devam ettiği gibi bu sahadan elde edilen gelir de mükellef itibarıyla nazara alınacak olursa çok düşüktür. Bu itibarla zırai kazanç Gelir Vergisi mevzuuna alınsa bile mükelleflerin büyük bir ekseriyetinin en az geçim indirimi dolayısıyla vergi dışı kalması mukadderdir.”

Ne Gelir Vergisinin bünyesi ne de vergi ilkeleriyle bağdaşmayacak olan bu istisna 1961 yılına kadar yürürlükte kaldı. Bu on yıllık devrede zırai kazançların vergilendirilmesi amacıyla meclise kanun teklifleri getirildiği halde bunlar bir türlü yasalaşamadı. Zırai kazançların vergilendirilmesi 1961 yılında kurucu meclis tarafından gerçekleştirildi.

Açıktır ki bu uygulamadan en büyük yararı sağlayan orta ve büyük üreticiler oldu. 1950’lerde 50 ve daha fazla dekar işleyen ve tarımsal ailelerin %30’unu oluşturan bu toplum katı, tarım topraklarının %80’ini elde tutmaktaydı. Bu bakımdan tarım gelirlerinin Gelir Vergisi dışında bırakılmasından yararlananlar bu üretici kategorisi olmuştur.¹⁶⁸

167 Gelir Vergisi Kanun Tasarısı

168 KAZGAN, a.g.e. s.531

BÖLÜM II

I. KISIM

GELİR VERGİSİ REFORMU

I. REFORMU GEREKTİREN SEBEPLER

Vergi alanında reform yapma fikrinin zorunlu hale gelmesinden sonra Maliye Bakanlığı bu reformun Kazanç Vergisi kadrosunda olması ya da yeni bir vergi sistemine geçilmesi olarak iki tezle karşılaşmış, yapılan araştırmalar sonucu ikinci yolun seçilmesine karar verilmiştir. Gelir Vergisi Sistemine geçişin nedenleri Hükümet gerekçesinde açıklanmıştır. Aşağıda geniş bir özeti verilen bu nedenler ¹⁶⁹ mali, sosyal ve ekonomik olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

1- Mali Sebepler :

Devlet masrafları devamlı artan bir seyir takip etmektedir. Sosyal ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi için geniş kaynaklara ihtiyaç vardır. Devlet masraflarını Kazanç Vergisi ile karşılamamanın imkansızlığı anlaşılmıştır. Bu masraflar ancak verim kabiliyeti yüksek bir vergi olan Gelir Vergisi ile karşılanabilir. İleri memleketlerin vergisi olan Gelir Vergisi ile Kazanç Vergisi mukayese edilecek olursa Kazanç Vergisinin ne kadar yetersiz olduğu açıkça ortaya çıkar. Bu durum İkinci Dünya Savaşı yıllarında kendini hissettirmiş, vergiye yapılan zamlara hatta ağır vergilerin ihdasına rağmen vergi hasılatının milli gelire oranı artmamıştır.

Kazanç Vergisinde verimin düşük kalması beyannameli mükellefiyetin dar tutulup daha çok karineye dayanan bir vergi olmasından kaynaklanmaktadır.

¹⁶⁹ Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Gerekçesi, s.6

Kazanç Vergisi bünyesi itibariyle kaçakçılığa müsait bir vergidir. Mükellefleri kaçakçılığa iten nedenlerin en önemlileri vergi yükünün bir taraflı ağırlığı, vergi almada mükellefle işbirliği prensibinin olmaması, basit ve modern vergilendirme usullerinin tatbik edilmemesi ve yapılan hatalarda mükellefin çok ağır bir şekilde cezalandırılmasıdır.

2- Sosyal Sebepler :

Günümüzde gelir ve servet vergilerine sadece devlete gelir getiren mali kaynaklar olarak bakılmaz, bunlar aynı zamanda sosyal adalete uygun olmaları hatta vasıtalı vergilerle bozulan vergi adaletini yeniden tesis etmeleri istenmektedir.

Sosyal adaleti tam ve doğru olarak yerine getirebilen tek vergi Gelir Vergisidir. Bu vergi sosyal adalete yalnız gelirle mütenepliği bakımından uygun olmakla kalmaz; aynı zamanda en az geçim indirimi, gelirin teşekkülünde aile durumunu nazarı itibara almak, emek kazancını sermaye kazancından ayırt etmek ve “fedakarlıkta eşitlik” ilkesine göre büyük gelirleri müterakki nispet üzerinden daha ağır bir şekilde vergilendirmek suretiyle sosyal adaletin bütün icaplarını yerine getirir. Ayrıca Gelir Vergisi muamele ve istihlak vergilerinin antisosyal karakterini hafifletecek en olumlu vasıtaadır. Muamele ve istihlak vergilerinin tersine müterakkiliği fakir halk tabakalarının üzerinde olumsuz etkileri vardır. Gelir Vergisiyle devletin mali ihtiyaçları karşılandıkça bu vergilerin nispetini indirmek hatta günün birinde tamamen vergi dışı bırakmak imkan dairesine girmiş olur.

3- Ekonomik Sebepler:

İleri bir Gelir Vergisi Sistemi memleketin ekonomik gelişmesi karşısında tarafsızlığını muhafaza edebilen bir mali sistemdir. Gelir üzerine mevzu bir verginin iktisadi hayat üzerinde menfi tesiri olmaması şu şartlara bağlıdır.

a. Vergi umumi ve mümkün mertebe istisnasız ve yeknesak olmalı, gelir ve sermaye teşekkülü üzerinde iktisadi ahengi bozacak şekilde farklı tesirler yapmamalıdır.

b. Vergi tarifesi teşebbüs fikrini baltalıyacak, vergi mukavemetini artıracak ağırlıkta olmamalıdır.

c. Vergi bilfiil kazanç sahibi tarafından ödenmeli yani fiyatlara bindirilerek başkalarına devredilmemelidir.

Bu şartlardan gidilince vergiler içinde sadece Gelir Vergisinin bunlara tamamen uyduğu görülür. Çünkü:

1- Gelir Vergisi mahiyeti icabı en umumî ve en istisnasız olan ve gelir ve sermaye teşekkülü karşısında en bitaraf kalan bir vergidir.

2- Gelir Vergisinin umumiliği ve bu sebeple de verim kabiliyetinin yüksek oluşu vergi tarifesinin makul hadlerde tutulmasını mümkün kılar.

3- Gelir Vergisi diğer vergiler içinde en az devir edilebilen bir vergidir. Verginin sene sonunda bir araya getirilen türlü kazanç ve iratlar üzerinden toplu olarak müterakki bir nispetle hesaplanması, bu miktarın önceden bilinmemesi devri zorlaştıran sebeplerin başında gelir.

Kazanç Vergisi bu şartlarla karşılaştırıldığında memleketin ekonomik seyrine olumlu etki yapmadığı görülür. Beyannameli, iratlı, müteahhit mükellefiyeti gibi çeşitli mükellefiyetlerin bir arada yürümesi dolayısıyla bu vergide umumilik ve yeknesaklık yoktur. Bu durum beyannameli mükellefiyetin aleyhine işlemekte, bunların muvazalı yollara sapmadan gelişmelerine imkan bırakmamakta ve büyük işletmelerin bölünmesine sebep olmaktadır.

II. YENİ GELİR VERGİSİ

Yeni Gelir Vergisi; Gelir, ¹⁷⁰ Kurumlar ¹⁷¹ ve Esnaf Vergisi ¹⁷² ile Vergi Usul Kanundan ¹⁷³ oluşmaktadır.

170 R.G. Tarihi : 9.06.1949, R.G.No: 7228

171 R.G. Tarihi : 10.06.1949, R.G. No: 7229

172 R.G. Tarihi : 10.06.1949, R.G. No: 7229

173 R.G. Tarihi : 15.06.1949, R.G. No: 7233

1- GELİR VERGİSİ

a- Konusu

Gelir Vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. (m-1-)

b- Mükellefler

Gelir Vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir. Kanuna göre vergi mükellefiyeti iki şekilde tayin olunur.

- 1- Tam mükellefiyet
- 2- Dar Mükellefiyet

Tam mükellefiyete tabi kişiler Türkiyede yerleşmiş gerçek kişilerdir. Bunlar Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. (m -3-)

Dar mükellefler ise Türkiyede yerleşmiş olmayan gerçek kişilerdir. Bunlar sadece Türkiyede elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. (m -6-)

Kanunda dar mükellefiyetin tespiti ~~elde edilmesi ve~~ yerleşme esaslarına bağlanmıştır. (m.3-8)

c- Muaflık ve İstisnalar

1. Muaflıklar

Kanunda ;

- 1- Esnaf Muaflığı (m.9)
- 2- Diplomat Muaflığı (m.15)
- 3- Göçmen Muaflığı (m.17)

olmak üzere üç muaflık kabul edilmiştir. Bunların içinde en önemlisi esnaf muaflığıdır. Kanuna göre esnaf Gelir Vergisinden muaftır. Bir kimsenin esnaf olup olmadığı özel ve genel şartlara göre belirlenmektedir. Genel şartlar işin nevi ve mahiyetine bakılmaksızın esnaf sayılacak herkes için geçerlidir.

Bunlar :

- 1- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak
- 2- İş yerinin yıllık kira tutarı 720 lirayı aşmamak
- 3- Ticari kazancı dolayısıyla Gelir Vergisine tabi olmamak

Özel şartlar ise işin nevi ve mahiyetine göre tespit edilmiştir. Örneğin; küçük ticaret işlerinde toptancı olmamak perakendecilerde: bir takvim yılında satın aldıkları veya ithal ettikleri emtianın tutarı 60.000 lirayı aşmamak, küçük sanat ve inşaat işlerinde madde ve yardımcı malzemenin yıllık tutarı 40.000 lirayı aşmamak gibi...

2-İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununda istisnalar; kazançlarda istisnalar, iratlarda istisnalar ve müteferrik istisnalar olmak üzere üç bölümde toplanmıştır.

2.a. Kazançlarda İstisnalar:

- Tarım Kazançları İstisnası

Tarım faaliyetinden elde edilen kazançlar Gelir Vergisinden istisnadır. Kanuna göre Tarımsal Faaliyet: arazide ekim dikim bakım ve yetiştirme yollarıyla nebat, orman, hayvan ve hayvan mahsulleri istihsalı ; bunların yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması ve dükkan ve mağaza açılmaksızın satılmasıdır. Yetiştiricilerin tarım faaliyeti ile ilgili alım satım işlerinin görülmesi için açtıkları yazıhaneler dükkan ve mağaza sayılmaz. Diğer istisnalar ise ;

- Telif kazançları İstisnası
- Maden suları kazançları istisnası
- Avcılık ve balıkçılık kazançları istisnasıdır.

2.b. İratlarda İstisnalar

- Sermaye İratlarında İstisnalar : Senelik toplamı 10.000 lirayı aşmayan kiraların 2.500 lirası Gelir Vergisinden istisnadır
- Menkul Kıymetler ve Mevduat İstisnası:

- a.) Her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri
- b.) Mevduat ve özel alacaklar karşılığında bir takvim yılında alınan faizlerin 200 lirası

2.c. Mütferrik İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu sosyal amaçlarla bir kısım kazançları vergiden istisna etmiştir. Bunlar:

- 1- Sosyal amaçlarla ya da Gelir Vergisinden müstesna olan işlerde çalışan kişilerin ücretleri
- 2- Harcırah, yol giderleri, bilirkşi ücretleri, komisyon üyelerine yapılan ödemeler gibi gider karşılıkları
- 3- Sosyal amaçlarla verilen tazminat ve yardımlar
- 4- Harp malüllerine ve şehit yetimlerine yapılan yardımlar gibi vatani hizmet yardımları
- 5- Özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri, demirbaş olarak verilen giyim eşyası gibi techizat ve tayin bedelleri
- 6- Yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci veya memurlara verilen paralar gibi tahsil ve tatbikat ödemeleri
- 7- İlim, fen, güzel sanatlar, spor gibi memleket bakımından faydalı için verilen ikramiyeler gibi teşvik ikramiye ve mükafatları

d. En Az Geçim İndirimi :

Mükelleflerin geçimlerini sağlayacak asgari miktardaki geliri vergi dışında bırakma düşüncesine dayanan en az geçim indirimi Gelir Vergisi Kanunu ile sistemimize girmiştir.

İndirim hadleri şöyledir :

Bekar mükellefler : Günde 1.5 lira, ayda 45 lira, yılda 540 lira

Çocuklu evli mükellefler : Günde 2.5 lira, ayda 75 lira, yılda 900 lira

Bir veya iki çocuklu evli mükellefler : Günde 3 lira, ayda 90 lira, yılda 1080 lira

Üç veya dört çocuklu evli mükellefler : Günde 3.5 lira, ayda 105 lira, yılda 1260 lira

Dörtten fazla çocuklu evli mükellefler : Günde 4 lira, ayda 120 lira, yılda 1440 lira

e. Gelir Unsurları :

Kanunun birinci maddesinde vergi konusu belirtildikten sonra ikinci maddede geliri meydana getiren kazanç ve iratlar altı madde halinde belirtilmiştir. Bunlar :

- 1- Ticari Kazançlar
- 2- Ücretler
- 3- Serbest Meslek Kazançları
- 4- Gayrimenkul Sermaye İratları
- 5- Menkul Sermaye iratları
- 6- Sair Kazanç ve İratlardır.

1- Ticari Kazanç :

Kanuna göre ticari kazanç “her türlü ticari ve sinai faaliyetlerden doğan kazançtır.” Bunun dışında kanun, maden ve taşocaklarının işletilmesinden ve coberklik işlerinden elde edilen kazancı da ticari kazanç saymıştır. Ayrıca kollektif şirketlerde ortakların adi ve eshamlı komandit şirketlerde komanditelerin şirketten aldıkları kar da GVK na göre ticari kazançtır.

Gelir Vergisi Kanununda ticari kazancın tespiti Vergi Usul Kanununa atıf yapılarak açıklanmıştır. Buna göre tüccarlar defter tutma bakımından iki gruba ayrılmıştır; I. Sınıf tüccar, II. Sınıf tüccar. I.sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise İşletme hesabı esasına göre ticari kazancı tesbit edeceklerdir. Kimlerin I. veya II. sınıf tüccar olduğu ve sınıf değiştirme gibi durumların esasları Vergi Usul Kanununda iş hacmi itibarıyla açıklanmıştır.

Ticari kazancın safi tutarının hesaplanması için ticari kardan indirilmesi kabul edilen veya kabul edilmeyen giderler kanunda sayılmıştır. (m.41) Buna göre indirilebilecek giderler ; Ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi için yapılan giderler, hizmetli ve işçilerin işyerinde beslenme, barınma, tedavi, ilaç giderleri, sigorta primleri, emekli aidatları (sigorta şirketinin Türkiye’de yerleşmiş olması, emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği olması koşuluyla), işle ilgili ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, işle ilgili seyahat giderleri, işte kullanılan taşıtların giderleri, işletme ile ilgili olmak şartıyla vergi, resim ve harçlar ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar.

İndirilmesi kabul edilmeyen giderler ise : Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektiği paralar, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, çocuklarına işletmeden ödenen aylık, ücret, ikramiyeler, komisyon ve tazminatlar, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler, teşebbüs sahibinin eşinin ve çocuklarının işletmedeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler, her türlü para cezaları, vergi cezaları, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlardır. (m.42)

2- Ücretler :

Gelir Vergisi Kanununa göre ücret “işverene tabi belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” (m. 45) Ayrıca kanun sayım yoluna başvurarak bazı ödemelerin de ücret olduğunu belirtmiştir. Buna göre; emekli dul ve yetim maaşları, bir kimseye evvelce yapılmış hizmetler karşılığı verilen ve para ve ayınlarla sağlanan menfaatler, milletvekillerine, il genel meclisi ve belediye üyelerine, denetçilere, tasfiye memurlarına ve bunlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatlarından dolayı, aylık, ödenek, tahsisat, aidat, huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim, temettü hissesi gibi adlarla yapılan ödemeler de ücret sayılmıştır.

Ücret gerçek ve safi değeri üzerinden vergiye tabi tutulur. Ücretin safi tutarı, emekli ve sigorta aidat ve primleri (Emekli Sandığının ve Sosyal Sigorta Kurumunun Türkiye’de olması koşuluyla) ile emeklilik ve sosyal sigorta aidatı kesilmeyen hallerde özel sigorta primlerinin (ücretin % 5 ini geçmemek şartıyla) indirilmesiyle bulunur.

Hizmet erbabından kesilecek vergi stopaj esasına tabidir. İşverenler hizmet erbabının vergilerini maaşlarından keserek vergi dairesine yatırırlar. Ücretlerin vergilendirilmesi prensip olarak stopaj esasına bağlansa da kanun gerçek miktarını bulmaktaki zorluk açısından bazı ücretlerin götürü olarak vergilendirilmesini kabul etmiştir. Bu kişiler; esnaf vergisine tabi şahısların yanında çalışanlar, bekçiler, özel inşaat işçileri ve emsalleridir.

3- Serbest Meslek Kazançları :

Gelir Vergisi Kanununa göre ”Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır” şahsi mesaiye, ilmi veya

mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin ifası serbest meslek faaliyetleridir. (m-49)

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde mesleki faaliyet karşılığı olarak tahsil olunan para ve ayınlarla, ödenen giderler arasındaki müspet farktır. Serbest meslek kazancı gerçek ve götürü usul olmak üzere iki şekilde tespit edilir. Serbest meslek kazancının safi tutarını tespit etmek için indirilecek giderler mesleki faaliyetin yürütülmesi için yapılan masraflardır. Ayrıca kanun serbest meslek kazancının safi tutarının tespitinde ikinci bir seçenek olarak götürü gider usulünü getirmiştir. Buna göre serbest meslek erbabı gayrisafi kazancın % 30 unu (dişçiler ve röntgenciler % 40 ını) götürü gider olarak indirebilirler.

Serbest meslek kazancının tespitinde sünnetçiler, ebeler, sağlık memurları, arzuhalçiler gibi yüksek tahsili gerektirmeyen ve gerçek kazançlarının tespit edilmesinin zor olduğu mesleklerin vergilendirilmesi için götürü usule yer verilmiştir. (m. 53)

4- Gayrimenkul Sermaye İradı :

Gelir Vergisi Kanununa göre aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. (m.54)

- Arazi, bina, taşocakları ve maden suları ve bunların mütemmim cüz ve teferruatları,
- Döşeli ev ve apartmanlar,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen bilumum tesisat, demirbaş eşya ve döşemeler ile bunların mütemmim cüz ve teferruatları,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar
- İmtiyaz, ihtira, telif, işletme hakları ile ticaret ünvanı, alameti farika gibi sair bilumum haklar

Gayrimenkul sermaye iradında safi iradı bulmak için indirilecek giderler kanunda belirtilmiştir. Bunlar ısıtma, aydınlatma, onarım giderleri, sigorta giderleri, amortismanlar gibi gayrimenkul sermaye iradının sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerdir. Ayrıca kanun kolaylık açısından mükelleflere gayrisafi hasılatın % 20 sini indirmek suretiyle götürü masraf usulünü getirmiştir.

5. Menkul Sermaye İradı :

Gelir Vergisi Kanununa göre sahibinin ticari veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği temettü, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Her nevi hisse senetlerinden alınan temettüleri, tahsil faizleri, limited şirket ortaklarının, komandit şirketlerde komanditerlerin kar hisseleri, kooperatiflerde dağıtılan karlar, her nevi alacak faizleri, mevduat faizleri, hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller, iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlikinden alınan para ve ayınlar, senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri menkul sermaye iradıdır. (m-59)

Menkul sermaye iradı gerçek safi miktar üzerinden vergilendirilir. Safi miktarı bulmak için gayrisafi irattan komisyon, kurtaj, depo, sigorta ücretleri, irat için ödenen vergi resim harç gibi iradın iktisabıyla ilgili masraflar indirilir.

6- Sair Kazanç ve İratlar :

Gelir Vergisi Kanununa göre aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir. (m. 64)

- Özel hastahane, okul ve bunlara benzer ticari olmayan müesseselerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;
- Gayrimenkullerin ve hakların, menkul kıymetlerin satışından iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar;
- Arızı kazançlar

Arızı kazanç madde 67 de sayılmıştır. Buna göre aşağıda yazılı kazançlar arızı kazançtır:

- 1- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya ticari muamelelere tavassuttan elde edilen ve her bir muamelede 500 lirayı aşan kazançlar;
- 2- Ticari bir faaliyetin durdurulması için alınan her türlü paralar ve menfaatler
- 3- 500 lirayı aşan peştemallıklar.

f- Gelir Vergisinin Tarh ve Tahsili :

1. Beyan Esası :

Gelir Vergisi beyan esasına dayanır. Aksine hüküm olmadıkça Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Ancak bazı hallerde ücretlerde ve serbest meslek kazançlarında götürü usulede yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda üç çeşit beyannameye yer verilmiştir.

a.) Yıllık beyanname b.) Muhtasar beyanname c.) Münfereit beyanname

1.a. Yıllık Beyanname ve Gelirin Toplanması :

Yıllık beyanname çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsus beyanname'dir. Kanun toplama yapılmayan halleri Madde 71 de saymıştır. Buna göre aşağıda yazılı hallerde gelir toplanmaz.

a.) Tam mükellefiyette, vergiye tabi gelir sadece :

- 1- Ücretlerden
- 2- Götürü olarak tespit edilen serbest meslek kazancından veya bunların her ikisinden ibaret ise;

b) Dar mükellefiyette, vergiye tabi gelir sadece:

- 1- Ücretlerden;
- 2- Serbest meslek kazancından;
- 3- Menkul sermaye iradından;
- 4- Gayrimenkullerin, hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde edilen kazançlardan;
- 5- Arizi kazançlardan ve bunların birkaçından ibaret ise;

1.a.a.Zarar Mahsubu:

Gelir Vergisi Kanununa göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmında hasıl olan zararlar (66 ıncı maddenin 1 ve 2 numaralarında yazılı muamelelerden doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

1.a.b.Aile Mükellefiyeti :

Gelir Vergisi Kanununa aile topluluğuna dahil eş ve çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini aile reisi beyannamesine dahil edilmesi esasına getirmiştir.

1.b.Muhtasar Beyanname ve Vergi Tefkiyatı :

İşverenler veya vergi tefkiyatı yapmak zorunda olan kimselerce kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirmeye yarayan beyanname dir. Vergi tefkiyatına tabi tutulan gelirler ücretler ve menkul sermaye iratlarıdır.

1.c. Münf erit Beyanname:

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerin yıllık beyanname vermeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratları için vermek zorunda oldukları beyanname dir.

g- Verginin Nispeti :

Gelir Vergisi müterrakki nispetlidir. Nispeti ise şöyledir:

	<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Verginin Nispeti %</u>
İlk	2.500 lira için	15
Sonra gelen	5.000 lira için	20
Sonra gelen	10.000 lira için	25
Sonra gelen	20.000 lira için	30
Sonra gelen	20.000 lira için	35
Sonra gelen	20.000 lira için	40
Sonra gelen	22.500 lira için	45

100.000 lira ve daha fazla olan matrahlarda % 35 ile sınırlandırılmıştır.

Bu nispetlere bekar mükellefler için % 5 oranında zam yapılır. Nispetler kanunda gösterilmiş olmasına rağmen tatbikatta kolaylık sağlamak amacıyla vergi cetvelleri getirilmiştir.

h- Mahsuplar :

İşletme vergisine tabi tüccarlarla Bina Vergisi ödeyen mükellefler bu vergileri Gelir Vergisinden indirebilirler.

l- Verginin Tahsili :

Gelir Vergisi gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen yılın içinde mart ve eylül aylarında olmak üzere iki taksitte tefkif yoluyla alınan vergiler ise kesildiği ayı takip eden ayın 20. Günü akşamına kadar vergi dairesine ödenir.

2- KURUMLAR VERGİSİ

a. Konusu:

Kurumlar Vergisinin konusu kurum kazancıdır.

b. Mükellefler :

Kurumlar Vergisinin mükellefleri

- 1- Sermaye şirketleri
- 2- Kooperatifler
- 3- İktisadi amme müesseseleri
- 4- Cemiyet ve vakıflara ait iktisadi şirketler

Kurumlar Vergisinde mükellefiyet tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki şekildedir. Kanuni veya işmerkezleri Türkiyede bulunan kurumlar tam mükellef kurumlardır. Bunlar hem Türkiyede hem de yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazancı üzerinden vergilendirilirler. Kanuni veya işmerkezleri Türkiyede bulunmayan kurumlar ise dar mükellef kurumlardır. Bunlar sadece Türkiyede elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir.

c. Muaflık ve İstisnalar :

Kurumlar Vergisi kanununda bazı kamu müesseseleri (PTT, demir yolları, kar dağıtmayan kooperatifler, sosyal amaçlı müesseseler) vergiden muaf kılınmıştır.

Kurumlar Vergisinin İstisnaları ise şunlardır:

- 1- İştirak kazançları istisnası (kurumların başka bir kurumun sermayesine iştirak etmesinden elde edilen kazançlar)
- 2- Kooperatif şirketlerin risturnleri
- 3- Özel kanunlarına göre vergiden muaflığı kabul edilmiş bulunan menkul kıymetlerin temettü, faiz ve ikramiyeleri
- 4- 927 Sayılı kanunun 1 inci maddesine göre verilen sıcak ve soğuk suları imtiyazının işletilmesinden elde edilen kazançlar
- 5- Devlet Demiryolları ve limanları idaresinin tekelinde bulunan ulaştırma işlerinden elde ettiği kazançlar.

d- Beyan Esası :

Kurumlar Vergisi mükellefleri defter tutmak ve kazançlarını beyanname ile bildirmek zorundadır.

e- Verginin Nispeti :

Kurumlar Vergisinin nispeti sermaye şirketlerinde ve kooperatiflerde % 10 iktisadi amme müesseselerinde % 35 dir.

f- Ödeme Zamanı :

Kurumlar Vergisi beyanname hesap döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ayın sonunda verilir. Vergi mayıs ayında ödenir.

3. ESNAF VERGİSİ

Gelir Vergisi Kanunu ile vergiden muaf olan esnaf ayrı bir vergiye tabi tutulmuştur.

a- Verginin Konusu:

İşletme Vergisinde konu Türkiye’de faaliyette bulunan ticari-sinai işletmeler, gezginci işler vergisinde ise Türkiye’de gezginci olarak yapılan ticaret, sanat ve esnaflık işleridir.

b- Mükellefler :

İşletme Vergisinin mükellefleri sabit bir işyerini kendi nam ve hesabına işleten gerçek ve tüzel kişilerdir. Gezginci işler vergisinin mükellefleri ise bu işlerle uğraşanlardır.

c- Muaflıklar :

Sabit iş yeri olan esnafta fuar, panayır ve sergilerde, satış yeri, lokanta, gazino vb. yerleri işletenler, göçmenler, evlerde muharik kuvvet kullanmamak ve hariçten işçi almamak koşuluyla yapılan sanat işleri, gezginci esnafta ise 18 yaşını doldurmamış olanlarla 60 yaşını doldurmuş olanlar, sakatlar, harp malulleri, göçmenler ve kendi ihtiyaçlarında kullanacakları mahsulleri şehirlere götürüp satan köylüler vergiden muaftır.

d- Vergini Matrahı :

Sabit işyeri olan esnafın vergi matrahı çalıştığı yerin kirasıdır. Gezginci esnafta ise vergi matrahı gündelik kazançtır.

e- Beyan Esası :

Sabit işyeri olan esnaf için beyan esası getirilmiştir. Esnaf her yıl ocak ayında işyeri kirasını gösteren bir beyannameyi vergi dairesine verir. Vergi işyeri kirası ile vergi nispetinin çarpılması suretiyle bulunur.

Gezginci esnaf ise işe başladığında bir vergi karnesi almalı ve bu karne üzerinden vergisini tarh ettirmek zorundadır.

f- Vergi Nispetleri :

Sabit işyeri olan esnafta vergi nispetleri işin nevine ve çalışılan şehrin nüfusuna göre % 20 ile % 200 arasında değişmektedir. Gezginci işlerde ise gündelik kazancın 12 katıdır.

Ayrıca konuda gerek sabit işyeri olan gerekse gezginci esnaf için en az vergi miktarı tayin edilmiştir.

4- VERGİ USUL KANUNU

Gelir Vergisi Reformunun bir parçası olan Vergi Usul Kanunu ile o güne kadarki vergilerde dağınık bir halde bulunan usule ilişkin hükümler bir araya toplanmıştır. Kanun beş kitaba ayrılmıştır.

Birinci Kitap : Vergilendirme,

Bu kısımda tarh, tahakkuk, tebliğ gibi vergi alınması ile ilgili hükümler bulunur.

İkinci Kitap : Mükellefin ödevleri.

Kanunun bu kısmında defter tutma mecburiyeti gibi mükelleflere düşen görevlere ait hükümler belirtilmiştir.

Üçüncü Kitap : Değerleme.

Vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitine ait hükümler bu kısımda toplanmıştır.

Dördüncü Kitap : Vergi cezaları.

Vergi suçları ve bu suçlara uygulanacak cezalara ait hükümleriyle vergi ceza hukukunun esasları bu kısmı oluşturmaktadır.

Beşinci Kitap : Mali kaza.

Bu kısımda idare ile mükellef arasında meydana gelebilecek ihtilafların nasıl çözüleceğine ait hükümler bulunur.

II KISIM

GELİR VERGİSİ REFORMUNA YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Yeni Gelir Vergisi tasarısı mecliste görüşülürken fazla bir direnişle karşılanmadı. Gerek iktidar, gerekse muhalefet partileri yeni bir Gelir Vergisi fikrinde birleşmiş ancak bazı milletvekilleri Gelir Vergisini memleket şartları bakımından uygun bulmadıklarını belirtmişlerdi.

Gelir Vergisi Reformunun eksik yanlarını eleştirenler dışında reforma kökten karşı olan mesleki teşekküller de vardır. Bunlardan Tüccar Derneği yayınladığı raporda eleştirilerini dile getirdi. Bu eleştiriler derneğin yayın organı olan Türkiye İktisat Mecmuasında da bir dizi olarak yayınlandı.

Reforma yönelik tüm eleştirileri genel eleştiriler ve kazanç unsurları yönünden eleştiriler olmak üzere iki grupta toplayabiliriz.

I. GENEL ELEŞTİRİLER

a. Reformun Niteliği Üzerine Eleştiriler:

Uzun zamandan beri uygulanmakta olan vergilerde vergi baskısının ortadan kalkması ve verginin eksik yanlarının toplum yapısı içinde eritilmesi ¹⁷⁴ reform aleyhtarı olan çıkar gruplarının eski vergide ısrar etmeleri sonucu doğurmaktaydı. Bunun bir örneği de Gelir Vergisi Reformunda görüldü.

¹⁷⁴ Aykut HEREKMAN, Genel Vergi Kuramı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976, s.143

Tüccar Derneği üyeleri bu reform hareketinin daha önce girişilen ve hepsi iflasla sonuçlanmış diğer reform hareketlerinden çok daha cüretkar olduğunu, memleketi iktisadi, mali ve ahlaki buhrana sürükleyeceğini iddia etti.¹⁷⁵ Aslında onlar da bir mali reform yapılmasına taraftardı. Kazanç Vergisinin 500.000 mükelleften sadece 8000 ' i hakkında tatbik olunan geri adaletsiz verimsiz bir vergi olduğunu nispetlerinin ağırlığı nedeniyle vergi kaçakçılığına yol açtığını her fırsatta dile getiriyorlardı. Ancak bu kişiler bu durumun verginin bünyesinden değil tatbik şekline kaynaklandığını söylüyor ve "Alışılmış olan fena vergi, alışılabilecek en iyi vergiden daha hayırlıdır"¹⁷⁶ anlayışıyla yapılacak reformun Kazanç Vergisi dahilinde yapılması gerektiğini savunuyorlardı. Hatta bu kişiler vergi reformcularını "Taklitçi, Garba hayran ve orada ne bulurlarsa onları tenkitsiz münakaşasız hak diye kabul eden insanlar"¹⁷⁷ olarak tanımlamaktan bile geri kalmadılar. 1948 yılında toplanan iktisat kongresinde konuşan Tüccar Derneği Başkanı Ahmet Hamdi Başar " 1924'ten sonraki Kazanç Vergisi reformu da böyle oldu o zaman da gerekçede bu güzel sözler vardı ama aradan 24 yıl geçtikten sonra görülüyor ki sunulan vergi meğer dünyanın en iptidai vergisi imiş"¹⁷⁸ diyerek endişelerini geçmiş tecrübelerle dayandırdı.

b. Üniter Sisteme Yönelik Eleştiriler :

Reform aleyhtarlarının ülkeyi buhrana sürükleyeceğini iddia ettikleri sistem Gelir Vergisinin üniter yapısıydı. Üniter sistem yani tüm kazanç ve iratların bir beyannamede toplanıp bu toplam üzerinden müterakki nispetlerde vergi alınması esasına dayanan bu sistem reform aleyhtarlarına göre hem mükellef hem de hazine tarafından tatbiki zor ve memleket şartlarına uygun değildi.

Bu kişiler kendi teklif ettikleri sistemi şu ana prensiplerle açıkladılar.¹⁷⁹

- Her geliri kaynağında vergilemek ve her biri için ayrı tarife tatbik etmek (sedüler sistem)

¹⁷⁵ Ahmet Hamdi BAŞAR, "Vergi Reformu", Türkiye İktisat Mecmuası sayı: , Ocak 1949, s.26

¹⁷⁶ BAŞAR, a.g.m. s. 29

¹⁷⁷ BAŞAR, a.g.m s.22

¹⁷⁸ Hürriyet (27.11.1948)

¹⁷⁹ B.N., "Gelir Vergisi ve Maliye Bakanımız", Türkiye İktisat Mecmuası , Ocak 1948, s.15

- Emek gelirlerinden az vergi almak, ticari gelirleri ise ödeme kabiliyeti ile orantılı ve hafif ölçüde müterakki bir tarife tabi tutmak

Gelir Vergisi fikrine şiddetle karşı çıkanların reform diye ortaya koydukları sistem Fransız Sedüler Vergisine benzeyen Kazanç Vergisinin ta kendisiydi ve Fransa bu vergiyi başarısızlığı nedeniyle 4 ay önce terketmiş ve yerine Üniter Gelir Vergisini ikame etmişti.¹⁸⁰

c- Gelir Vergisinin Memleket Şartlarına Uymadığı Görüşü :

Gelir Vergisi Reformuna gerek kökten karşı olanlar, gerekse kısmen eleştirenlerin ortak eleştiri konusu Türkiye'deki ekonomik, sosyal ve mali yapının Gelir Vergisinin uygulanması için uygun olmadığıydı. Tartışmalar mükelleflerin kültür seviyeleri ve mali teşkilatının yapısı üzerinde odaklandı. Endişeler 8000 adet olan beyannameli mükellefin bu vergi ile 500.000 e çıkacak olmasındandı. Mükelleflerin kültür seviyeleri buna müsaitmiydi? Bugün 8000 mükellefin kontrolünü başaramayan maliye teşkilatı 500.000 mükellefle nasıl başa çıkacaktı?

Tüccar Derneği yaptığı toplantılarda özellikle Anadolu'nun çeşitli yerlerinden örnekler vererek buralardaki mükelleflerin kültür seviyelerinin defter tutmaya elverişle olmadığını ayrıca vergi teşkilatının yeterli seviyede olmaması nedeniyle vergi denetiminin iyi işleyemeyeceğini dolayısıyla verginin gereği gibi tatbik edilemeyeceğini iddia etti.¹⁸¹

Meclis görüşmeleri sırasında da en çok tartışılan konulardan birisi bu oldu. Kimi milletvekilleri yeni sistemin İstanbul, Ankara, İzmir gibi ekonomik ve kültür seviyesi yüksek yerlerde bir müddet denenmesini teklif ederken¹⁸² kimileri de vergi reformundan önce teşkilat reformunun gerektiğini¹⁸³ belirterek mali teşkilatı şiddetle eleştiriyordu. Okur yazar oranının düşük olması nedeniyle verginin uygulandığı ilk yıllarda mükelleflerin birtakım zorluklar yaşaması normaldi. Ancak harf inkılabıyla okur yazar oranındaki olumlu artış ve bunun neticesinde tüccarın kültür seviyesinin gittikçe yükselmesi bu güçlüklerin zaman içinde aşılabacağını kanıtlıydı.

¹⁸⁰ Cumhuriyet (19.4.1949)

¹⁸¹ Ali ALAYBEK, Gelir Vergisi Davamız, Kenan Matbaası, İstanbul 1947, s.96-98

¹⁸² Cumhuriyet (5.4.1949)

¹⁸³ Cumhuriyet (5.4.1949)

Eleştirilere hükümetin kanun gerekçesinde verdiği cevapta da bu kanıttan yola çıkılarak, tüm itirazların defter tutma mecburiyetinden ileri geldiği verimli ve adil bir vergi sistemi için beyanname esasına gitmekten başka çare kalmadığı, bunun da Kazanç Vergisinde kalınsa dahi yapılması gerektiği belirtilmiş ve defter tutacak olanların tüccar ve serbest meslek erbabı olduğu bunların da bu basit işi yapamayacaklarının iddia edilemeyeceği öne sürülmüştür.¹⁸⁴

Gelir Vergisinden beklenen verimin sağlanması için gerekli koşulların en önemlilerinden biri de etkin bir mali teşkilatı. Ancak ne yazık ki dönemin tatbikatçıları dahi mali teşkilatın yetersizliğinden söz ediyordu.¹⁸⁵ Gerçi gerekçede vergi tetkik işi için bir takım önlemler alınacağı bunların başında bir kısmı yetiştirilmiş hesap uzmanlarının arttırılacağı, vergi arşivlerinin tesis edileceği ve vergi teşkilatının yeniden yapılandırılacağı öngörülmüştü. Ancak bu projelerin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini zaman gösterecekti.

Reform aleyhtarları Gelir Vergisinin Türkiye'deki sosyal ve mali yapı yanında iktisadi yapıya da uygun olmadığını iddia ettiler. Onlara göre bu vergi ancak ileri kapitalist memleketlerde tatbik edilebilirdi. Kapitalist memleketlerde iktisadi faaliyetlerin her sahasına hakim olan sermaye hareketlerinden doğan geliri vergilendirmek için Kazanç Vergisi yeterli olmadığından Gelir Vergisi tatbik zorunluluğu doğmuştu. Oysa bizdeki gibi sermayedarlık nizamına ulaşmamış memleketlerde gelirin hesabı dahi yapılamayacak hatta "gelir" üzerinden vergi alınacak bir mevzu dahi teşkil etmeyecekti.¹⁸⁶ Bu konudaki iddialara o yıllarda Ali Alaybek tarafından kaleme alınmış şu sözler en iyi cevaptı "İngiltere'de Gelir Vergisi 1798 de ihdas edilmiş ve 1846 yılına kadar sürekli bir şekilde tatbik olunmuştu. Bu devrede İngiltere'nin kapitalizmin en yüksek derecesinde olduğu iddia edilemez."

184 Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Gerekçesi, s.19

185 Gıyas AKDENİZ, Türkiye'de Gelir Vergisi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1949, s.52

186 B.N, "Gelir Vergisi Davamız", Türkiye İktisat Mecmuası, Şubat 1948, s.15-17

Gelir Vergisi sinai memleketlerde olduğu kadar Avustralya, Yeni Zellanda, Kanada, Norveç, Danimarka, Protekiz gibi sinai olmayan daha ziyade zırai karakter taşıyan memleketlerde de çoktandır esas vergi olarak tatbik edile gelmektedir. Örneğin iktisadi sūtrūktūründe küçük zırai işletmelerin hakim olduğu Danimarka'da Gelir Vergisinin en gelişmiş şekline tesadūf edilir.¹⁸⁷

Reform aleyhtarlarına göre Türkiye'deki ekonomik nizamda Gelir Vergisine uygun değildi. Gelir Vergisi Devleçilikle çelişmekteydi. Çünkü Gelir Vergisinin esası ferdi ekonomik nizamdı. Devletçiliğin hakim olduğu bir ūlkede uygulanacak Gelir Vergisinde bu verginin başlıca mūkellefi "devlet" olacaktı.¹⁸⁸

Modern vergiciliğin temeli olan, vergi adaleti bakımından en gelişmiş sistem olması nedeniyle iktisadi rejim icap ettirmese dahi sırf vergi tekniği bakımından bu sisteme gitmek gerektiği¹⁸⁹ fikrine karşı oldukları anlaşılan bu kişiler mūdahaleci akımların yayılması ve buna bağılı olarak devlet masraflarının artmasıyla devlete bol hasılat temin edecek bir gelir kaynağının bulunmasının zorunlu olduğunu¹⁹⁰ da görmezden geliyorlardı.

II. KAZANÇ UNSURLARINA YÖNELİK ELEŞTİRİLER

a. Zırai Kazanç İstisnası Üzerine Eleştiriler :

Yeni Gelir Vergisi ile zırai kazançların vergiden istisna edilmesi en çok tartışılan konulardan biri oldu. Küçük zırai kazançların vergiden muaf tutulmasına kimsenin itirazı yoktu. Zira küçük çiftçinin kazancı sınırlıydı ve teklif altına alınması zordu. Ancak küçük büyük ayrımı yapmadan tüm zırai kazançları tuhaf gerekçelerle vergiden istisna etmenin hiçbir haklı taraf yoktu.

187 ALAYBEK, a.g.e. s.56

188 B.N., a.g.m. s.18

189 AKDENİZ, a.g.e. s.10

190 NEUMARK, a.g.e. s.5

İlk hükümet projesinde zırai kazançlar vergi kapsamına alınmış yalnız küçük çiftçiler için muaflık tanınmıştı. Ancak daha sonra bizim de katıldığımız bazı yazarlara ¹⁹¹ göre tamamen politik (önceki bölümde açıklamaya çalıştığımız) hükümet kanadına göre ise teknik sebeplerden ötürü zırai kazançlar vergi dışı bırakılmıştı. Hem Gelir Vergisinin bünyesine hem de vergi prensiplerine aykırı olan ve Gelir Vergisi Reformuna gölge düşüren bu durumun teknik nedenleri hükümet gerekçesinde şöyle açıklandı :

- Türkiye’de zırai faaliyet küçük köy işletmeleri halinde devam ettiği için vergi hasılatının düşük olacağı.

- Ziraat erbabının hesap tutmaya müsait olmaması nedeniyle zırai kazancın tespitindeki güçlükler

İktidar milletvekilleri zırai kazançlarındaki toplu istisnayı zırai kazançları, verginin memleket şartlarına intibak ettirilmesi olarak savunsalar da bu durum pek çok kişi tarafından eleştirildi. Zırai kazançların vergi dışı bırakılmasının verginin umumiliğini zedelemesi bakımından vergi prensiplerine aykırı olması, sosyal adalet yönü ve sağlayacağı varidat tartışmaların ağırlık merkezi oldu.

Gelir Vergisi Reformunda önemli yeri olan Neumark “Bu teknik nedenlerin doğru olmakla birlikte büyük zırai kazançlar hakkında geçerli olmadığını ve verginin prensip bütünlüğünü bozduğunu ¹⁹² ifade etti. Gelir Vergisini “Sosyal adaleti en iyi sağlayan vergi” olarak tanımlayan İstanbul bağımsız milletvekili Adnan Adıvar’a göre ise “Küçük köylüden vergi almamak ne kadar adaletli ise, büyük arazi sahiplerinden vergi almamak da o kadar adaletsizdi.”¹⁹³

Tüccar Derneği de raporunda Türkiye’nin bir ziraat memleketi olduğu ve zırai kazançların vergi dışı bırakılmasıyla Gelir Vergisinin tatbik sahasının çok daraldığını dolayısıyla verginin manasını ve maksadını kaybettiğini iddia etti.¹⁹⁴

191 Halil NADAROĞLU, “ Türkiye’deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi” Vergi Reformları İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No: 3, İstanbul 1981, s.137

Kenan BULUTOĞLU, “Siyasal Süreçte Vergi Reformu” Vergi Reformları, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, İstanbul 1981.s.73

192 Cumhuriyet (14.4.1949)

193 Cumhuriyet (25.6.1949)

194 ALAYBEK, a.g.e. s.58

Üniter Gelir Vergilerinde gelir yaratan tüm kaynakların vergi kapsamına girmesi gerektiği ancak bizde uygulanması istenen böyle bir verginin zirai kazanç istisnası dolayısıyla gerçek bir Gelir Vergisi olamayacağı ifade edildi.¹⁹⁵

Zirai Kazançlara yönelik istisnayı hükümet teknik nedenler yanında, toprak reformuna da dayandırdı ve gerekcede reformun sonuçlarının beklenmesinin uygun görüldüğü belirtildi. Zira hükümet kanadı o güne kadar bir başarı elde edilememiş toprak reformunun sonuca ulaşacağı düşüncesiyle hareket etmişti. Reform sonucunda büyük çiftliklerin bölüneceğini, küçük çiftçilerin kazançlarının da vergi kapsamına alınsa dahi asgari geçim indirimi dolayısıyla zaten vergi dışı bırakılacağını bahane etmişlerdi.

İster politik ister teknik neyle ifade edilirse edilsin Türk Vergi Sistemindeki bu boşluk 10 yıl süreyle doldurulamamış ve zirai kazançlar ancak 1961 yılında teklif altına alınabilmiştir.

b- Esnaf Muaflığına Yönelik Eleştiriler :

Zirai kazanç istisnası gibi esnaf muaflığı ve esnafın ayrı bir vergiye tabi tutulması da özellikle verginin umumiliği ve eşitlik prensipleri yönünden eleştirildi. Ancak hükümetin gerekçesinde bu durum yine memleket realiteleriyle açıklandı. Zirai kazanç istisnasında olduğu gibi esnafında vergi mevzuuna alındığı taktirde gelirin sınırlı olması nedeniyle asgari geçim haddi içinde kalacağı bunun da idare ve mükellefe gereksiz külfetler yükleyeceği ifade edildi.

c- Sermaye İratlarına Yönelik Eleştiriler:

Sağlayacağı hasılat bakımından fazla bir önemi olmasa da Gelir Vergisi prensipleri itibariyle vergi kapsamına alınan sermaye iratları da eleştirilen konulardan biri oldu.

195 Ahmet DÜNDAR, " Gelir Vergisi ", Türkiye İktisat Mecmuası, Nisan 1949, s. 8

Reform aleyhtarlarına göre menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinden elde edilecek hasılat verginin masraflarını bile karşılamayacaktı. Çünkü memleketimizde sermaye hareketleri bakımından önemli bir yeri olan devlet tahvilleri vergiden istisna edilmişti. Devlet tahvilleri dışında kalan menkul sermaye iratlarına konacak bir vergi de zaten zayıf olan sermaye hareketlerini baltalayacaktı.¹⁹⁶ Devlet tahvili istisnasını vergide büyük bir boşluk olarak tanımlayan bazı yazarlara göre ise bu yola gidilmekle hem sosyal adalet zedelenmiş hem de devlet tahvili ismi altında kaçakçılığı maskeleyerek imkanı yaratılmıştı.¹⁹⁷

Menkul sermaye iratları gibi gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi de Tüccar Derneği üyelerince eleştirildi. Bu kişiler gayrimenkul sermaye iratlarına konacak bir verginin imar hareketlerini durduracağını iddia ederek sermaye iratlarının uzun süre vergi baskısından uzak kalmasını istediler.

Gayrimenkul sermaye iratlarına yönelik bir diğer eleştiride vergi mükerrerliği konusunda oldu. Gelir Vergisinin yanında bir de Bina Vergisinin tatbik edilmesinin çifte vergileme olacağı iddia edildi.¹⁹⁸ Kanun gerekçesinde bu iddialara cevap olarak Gelir Vergisi yanında Bina Vergisi gibi Hasılat Vergilerinin tatbik edilmesinin vergi mükerrerliği yaratmayacağı bu durumun bir mali vaka olarak kabul etmek gerektiği belirtildi. Yine gerekçede ileri vergi sistemlerinde Hasılat Vergilerinin Gelir Vergisi matrahından tenzil edildiği, bizde ise şimdilik prensibe aykırı olsa dahi mahsup esasına yani matrahtan değil vergiden indirileceği yolunun seçildiği belirtilmiş bunun nedeni olarak da kiraların ve büyük kısmı harpten evvel yapılan tahrir (sayım) lere dayanan bina vergisi matrahların düşüklüğü gösterilmiştir.¹⁹⁹

d- Ücretlere Yönelik Eleştiriler :

Reform aleyhtarları sermayedarlık nizamına ulaşmamış memleketlerde üniter Gelir Vergisi ile emeğin korunmasının mümkün olmadığını mükellefiyetin büyük ölçüde emek üzerine konmuş bir vergi olacağını iddia ettiler.

196 B.N., "Gelir Vergisi Davamız Münasebetiyle", Türkiye İktisat Mecmuası, Nisan 1948, s. 143

197 AKDENİZ, a.g.e. s.85

198 ALAYBEK, a.g.e. s.81

199 Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Gerekçesi, s.17

Onlara göre bu gibi memleketlerde sedüler vergilerin tatbik olunması ve her sedüle farklı oran uygulayarak emeğin korunması sağlanabilirdi. ²⁰⁰ Ayrıca dernek raporunda “emeğin korunması prensibi” bahsinde, işçi yevmiyelerinin tamamının, diğer istihkakların da 200 liradan aşağı olanların vergiden istisna edilmesini istedi. Bu teklif hizmet erbabını kül halinde vergi dışı bırakmakta ve 250 milyonluk varidatı bir kalemde silmek anlamına geliyordu. ²⁰¹

e- Kurumlar Vergisine Yönelik Eleştiriler :

Gelir Vergisi yanında ayrı bir Kurumlar Vergisi alınması Birinci Dünya Savaşının takip eden yıllarda ortaya çıkmış ²⁰² ancak bu durum uzun yıllar tartışma konusu yapılmıştı. Taraftarlar ya da aleyhtarlar tezlerini çeşitli görüşlerle açıklamışlardır.

Ayrı bir Kurumlar Vergisi alınmasına karşı olan görüşlere göre kurum kazancı sonuçta kurumun ortaklarına dağıtılmakta ve ortaklar paylarına düşen bu kazanç üzerinden Gelir Vergisi ödemektedir. O halde kurum kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi ödemek çifte vergilemedir. Aksini savunanlara göre ise kurumların kendilerini oluşturan ortaklardan ayrı bağımsız bir varlığı ve hukuki kişiliği vardır. Bu kurumlar her türlü tasarrufla bulunmaya ehildirler. Bu nedenle kazançların ayrıca vergilendirilmesi hem adildir hem de çifte vergileme değildir. ²⁰³

Gelir Vergisi yanında ayrı bir Kurumlar Vergisi alınması bazı yazarlarca ayırma prensibinin bir icabı olarak tanımlamış kimilerine göre ²⁰⁴ ise devlete rahat gelir sağlayan bir kaynak olarak nitelendirilmiştir.

Bizdeki reform aleyhtarları birinci görüşün taraftarlarıydı ve ikinci görüşe dayanılarak getirilen Kurumlar Vergisinin hem şirketlerin gelişmesini engelleyeceğini hem de bu durumun mükerrerlik yaratacağını iddia ediyorlardı. ²⁰⁵

200 B.N, “Gelir Vergisi Davamız”, Türkiye İktisat Mecmuası, Şubat 1948, s.19

201 ALAYBEK , a.g.e., s.67

202 NADAROĞLU, a.g.e., s.345

203 NADAROĞLU, a.g.e., s.346

204 NADAROĞLU, a.g.e., s.346

205 ALAYBEK, a.g.e., s.79

Gelir Vergisi uygulayan tüm memleketlerde ayrı bir Kurumlar Vergisinin varlığı ve oranlarının hayli yüksek oluşu ayrıca mali eserlerdeki sermaye şirketlerinin gelişmesinde vergi faktörünün pek tali derecede bir etkisi olduğu hususundaki ittifak ²⁰⁶ bu tartışmaların gereksizliğini ortaya koymaktaydı. Kaldı ki % 20 olarak teklif edilen Kurumlar Vergisi oranı % 10'a indirilmişti.

f- Vergi Nispetleri Üzerine Tartışmalar

Meclis görüşmeleri sırasında vergi nispetleriyle ilgili 89.madde üzerinde tartışmalar oldu. Ancak madde üzerindeki tartışmalarda bir fikir birliği yoktu. Bazı milletvekilleri emek sarfedilerek elde edilen kazançla emek sarfedilmeden elde edilen kazançların aynı nispette vergilendirilmesinin adalet prensibine asla uygun olmayacağını söyleyerek maddenin komisyona iadesini istiyor. Bazıları nispetleri uygun buluyor hatta bir kısmı da düşük olduğunu söylüyordu. ²⁰⁷ Bazı yazarlar da vergi nispetlerinin ağır olduğundan şikayetçiydi. Neumark ilk 2500 liraya tatbik edilecek % 15 nispetinin çok ağır olduğunu ve % 10 a indirilmesini 77.500 ile 100.000 arasında bulunan kısma tatbik edilecek % 45 nispetin memlekette hüküm süren zihniyet bakımından aşırı olduğunu belirtiyordu. ²⁰⁸ Gıyas Akdeniz'e göre ise % 12-30 nispetlerinin cari olduğu dönemlerde dahi geniş ölçüde vergi kaçırın, az vergi ödemeye alışmış mükellef zümresi için % 15-35 nispetleri ağır gelecekti. Verginin muvaffak olabilmesi için bu nispetlerin asgari haddi % 5 azami haddi % 20 olmalıydı. ²⁰⁹

206 Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt I, İstanbul 1969 , s.201

207 Cumhuriyet (16.4.1949)

208 Cumhuriyet (19.4.1949)

209 AKDENİZ, a.g.e. s.85

III. BÖLÜM

REFORMUN SONUÇLARI

I. 1950 REFORMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1950 Gelir Vergisi Reformuyla Türkiye çağdaş vergiciliğe geçişin ilk adımını atmıştı. Her ne kadar boşluklar ve eksiklikler olsa da gelişmiş bir vergi sistemi ana hatları ile kurulmuştu. Kenan Bulutoğlu'nun ifadesiyle “ Yürürlüğe konan Gelir ve Kurumlar Vergisi çağdaş olgun kapitalist ülkelerin vergileriyle kıyaslanacak kadar ileri bir seviyedeydi. Ancak önemli eksikliği bu vergileri Türk ekonomisinin yapısına uyumlayacak değişikliklerin yapılamamış oluşu idi.”²¹⁰

Yeni Gelir Vergisi bir taraftan verginin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını yerine getirecek yeni müesseselere yer vermesiyle Kazanç Vergisinden ayrılırken diğer taraftan da zırai kazancın vergi dışı kalması ve Esnaf Vergisinden kaynaklanan karine vergisinin varlığıyla hala bu verginin kalıntılarını taşıyordu. Buna rağmen vergi 1960 yılına kadar önemli bir değişiklik geçirmedi.

Reformların uygulanmasını izlemek aksayan ve eksik kalan yönlerini saptamak şeklinde gerçekleşen gözlem dönemi ²¹¹ Gelir Vergisinde 1950-1960 yılları arasında yaşandı. Gerçi on yıllık uygulama çok iyi sonuçlar vermemişti. Ancak rakamların gidişatı yapılacak islahatlarla vergi sistemimizin adil ve verimli bir sistem olacağına işaret eder nitelikteydi.

Öncelikle yıllık beyanname veren mükellef adedine baktığımızda (Tablo 3.1) 1951 yılında 53.661 olan Gelir Vergisi mükellef sayısı 1960 yılında 212.699 a ulaştı. Vergi denetiminin sadece maliye hesap uzmanlarıyla yapıldığı düşünüldüğünde bu olumlu bir gelişmeydi.

²¹⁰ BULUTOĞLU, a.g.e. s.57

²¹¹ NADAROĞLU, a.g.t. s. 139

Tablo 3.1**YILLIK BEYANNAME VEREN MÜKELLEFLER SAYISI**

YILLAR	BEYANNAME ADEDİ
1951	53.661
1952	61.391
1953	72.318
1954	83.119
1955	103.638
1956	122.218
1957	170.373
1958	179.919
1959	196.578
1960	212.699

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir istatistikleri, 1950-1958

Diğer taraftan bu on yıl içinde Gelir Vergisinin hem hasılatı hem de devlet gelirleri içindeki payı oldukça yükseldi. Tablo 3.2 da görüleceği üzere 1951 yılında 209.2 milyon lira olan Gelir Vergisi hasılatı 1960 yılında 1.851.3 milyon liraya ulaştı. Ayrıca Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergilerinin devlet gelirleri içindeki payı 1951 yılında % 15.8 iken 1960 yılında ortalama iki misli yükselerek % 30 lara ulaştı.

Tablo 3.2

**GELİR, KURUMLAR VE ESNAF VERGİLERİNİN
DEVLET GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ**

1000 TL.

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	Gelir Vergisi Hasılatı	Kur.Vergisi Hasılatı	Esnaf Vergisi Hasılatı	Toplam	Gel,Kur.ve Es. Vergilerinin Devlet Gelirlerine Nispeti
1951	1.645.996	209.204	25.996	25.541	260.741	15.8
1952	2.235.829	299.810	50.545	26.793	377.148	16.9
1953	2.272.141	394.642	76.779	28.891	500.312	22
1954	2.390.787	532.077	77.004	32.878	641.959	26.8
1955	3.148.365	656.314	79.984	35.436	771.734	24.5
1956	3.304.845	840.645	129.641	25.541	995.867	30.1
1957	3.966.601	973.368	135.236	-	1.108.604	27.9
1958	4.822.080	1.154.361	137.596	-	1.291.957	26.7
1959	6.385.837	1.562.278	214.632	-	1.776.910	27.8
1960	6.933.254	1.851.347	238.910	-	2.090.257	30.1

Kaynak: DİE, İstatistik Göstergeleri, 1923-1990, Yayın no: 1972

DİE, İstatistik Yıllığı, 1960-1962, Yayın no: 460

DİE, İstatistik Yıllığı, 1559, Yayın no : 380

Kimi yazarlara göre 10 sene gibi bir zamanda elde edilen bu başarı tam manasıyla tatmin edici idi.²¹² Buna rağmen yaygın bir kaniya göre vergi hasılatında meydana gelen artışın yeterli olmadığı, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılamadığı iddiaları 1960 larda almış yürümüşü.²¹³

212 Orhan DİKMEN, Gelir Vergisi Problemleri, İstanbul 1961, s.16

Ali ALAYBEK, Organik Vergi Reformu, Damga Matbaası, İstanbul 1961, s:11

213 NADAROĞLU a.g.e. s.402

Gerçekten de 1950-190 yılları arasında Gelir Vergisi hasılatında önemli bir artış olmasına rağmen aynı yıllar içinde milli gelir de yükselmişti. Gelir Vergisi hasılatının milli gelire nispetini gösteren tabloya (tablo 3.3) baktığımızda Gelir Vergisinin ilk üç yıl küçük bir artış göstermesine rağmen sonraki yıllar ilerleme kaydetmediği görülmektedir.

Tablo 3.3
GELİR VERGİSİNİN MİLLİ GELİRE NİSPETİ

Milyon TL.

Yıllar	Gayrisafi Milli Hasıla	Gelir Vergisi	Nispet
1951	12.270	209	1.7
1952	14.320	299	2.0
1953	16.821	394	2.3
1954	17.114	532	3.1
1955	21.059	656	3.1
1956	24.334	840	3.4
1957	30.528	975	3.1
1958	38.506	1154	2.9
1959	47.726	1562	3.2
1960	50.969	1851	3.6

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İstatistikleri, 1950-1958

Bu tablo, Gelir Vergisinin gelir artışlarını kavrayamadığının bir kanıtıydı ve bu durumun temel nedeni milli gelirin büyük bir kısmını oluşturan zırai kesimin Gelir Vergisi dışında bırakılmasıydı.

Gelir Vergisi sonuçları bakımından kimilerine göre olumlu karşılansa da Kenan Bulutoğlu'na göre bir bütün olarak başarısız kaldı. Hatta kaynakta kesme yöntemi de olmasa Gelir Vergisi uygulaması fiyasko ile sonuçlanabilirdi.

Kaynakta kesme usulü sistemin temel direğini teşkil etmiş, bildirim tabi matrahlarda vergi dürüstlüğüne sağlanamamasına karşılık, kaynakta kesme yoluyla toplanan vergiler gerçek matrahları oldukça yakından takip edebilmiştir.²¹⁴ Bu durumu tablo 3.4 de de görmek mümkündür. Mükellef grupları itibarıyla ödenecek vergi miktarlarının gösteren tabloya baktığımızda muhtasar beyanname ile tahsil edilen vergi miktarının yıllık beyanname ile tahsil edilen vergiden oldukça fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 3.4
MÜKELLEF GRUPLARI İTİBARIYLA
ÖDENECEK (TAHAKKUK EDEN) VERGİ MİKTARLARI

Mükellef Grupları	1951		1960	
	Mükellef Adedi	Vergi Miktarları	Mükellef Adedi	Vergi Miktarı
Yıllık Beyanname Verenler	53.661	51.113.803	212.699	683.861.728
Münferit Beyanname Verenler	8	1301	-	-
Götürü Mükellefler	130.801	3.359.216	52.958	3.618.443
Muhtasar Beyanname Verenler	966.317	106.545.821	2.984.196	969.494.872
(mad.44) Ulaştırma İşleri Yapan.	12	36.578	-	-
TOPLAM	1.150.799	161.056.719	3.249.853	1.656.975.043

KAYNAK : Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir istatistikleri, 1950-1958

Gelir Vergisi verimli ve adil bir vergi olmasına karşın neden bir bütün olarak başarısız kalmıştı ? Gelir Vergisinin adil ve verimli olabilmesi etkin uygulama şartına bağlıydı ²¹⁵ ve 1950 reformunda bu başarılamamıştı. Zirai kazancın vergi dışı kalması, Esnaf Vergisi adı altında bir karine vergisinin varlığı nedeniyle reform zaten kusurlu doğmuştu.

²¹⁴ BULUTOĞLU, a.g.e. s.57, 231

²¹⁵ BULUTOĞLU, a.g.e. s.337

Bunun dışında o yıllardaki enflasyonun da etkisiyle en az geçim indirimi, artan oranlılık gibi verginin sosyal yönlerinin önemini kaybetmesi, vergi yükünün ücretli kesimin üstüne yüklenmesine sebep oluyordu.

Gelir Vergisi Kanununda en az geçim indirimi miktarları çok cüzi bir şekilde düzenlenmişti. 1950 de iki çocuklu bir aile için İstanbul'da aylık geçim gideri olarak 443 T.L.gerektiği halde , kanun bunun ancak % 25 ini teşkil eden bir miktarı asgari geçim indirimi olarak kabul etmişti.²¹⁶ Daha başlangıçta rakamların cüzi olması ve enflasyona rağmen indirim miktarlarına 1957 yılına kadar zam yapılmaması sosyal adaleti sağlama amacına yönelik en az geçim indirimi müessesesinden yararlanması engelliyordu. Ayrıca 1957 yılında 1950 deki tutarın % 50 si oranında zam yapılması da indirim tutarlarını sembolik rakamlar olmaktan kurtaramamıştı.

Vergi yükünün ücretli kesimin üzerine yüklenmesinin en önemli nedeni önlenemeyen kaçakçılıktı. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi incelemelerinde 1960 yılında Gelir Vergisi mükelleflerinin 2034 ünün yüzde 58 oranında vergi kaçırdıkları bulunmuştur. Kurumlar Vergisinde yapılan incelemelerde ise 293 mükellefin yüzde 23 oranında geliri noksan beyan etmiş oldukları tespit edilmiştir.²¹⁷

Verginin aksayan yönlerinin ortaya çıkması ayrıca toplum hayatında meydana gelen değişikliklere paralel olarak vergi sistemlerinde devamlı bir değişiklik yapma gerekliliği nedeniyle vergi reformu 1960 yılından itibaren devamlılık sürecine girdi.²¹⁸ İlk değişiklikler 27 mayıs devriminden sonra Milli Birlik Hükümeti tarafından kanunların yeniden yazılması şeklinde oldu. 193 sayılı kanunla²¹⁹ Gelir Vergisinde 192 sayılı kanunla²²⁰ Kurumlar Vergisinde ve 212 sayılı kanunla²²¹ Vergi Usul Kanunda değişiklikler yapıldı. Ancak bu değişiklikler o tarihlerde büyük tepkilerin doğmasına sebep oldu. Mükelleflerdeki hoşnutsuzluk karşısında dönemin Maliye Bakanı vergi reformu konusundaki çalışmaları bir komisyona havale etti.

216 Gülten KAZGAN, Haydar KAZGAN, Türkiye'de Maliye Politikası 1950-1960, Ekim Basımevi, İstanbul 1964, s.129

217 Zeki KURUCA, "Vergi Kaçakçılığı" Maliye Enstitüsü Konferansları, 1965, S.B.F Maliye Enstitüsü Neşriyatı, s.202

218 Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası ve Türkiye'de Vergi Reformu Hareketleri, Ön Rapor, Vergi Reform Komisyonu İstanbul 1965, s.3

219 R.G. Tarihi : 6.01.1961, R.G.No: 10700

220 R.G. Tarihi : 2.01.1961, R.G.No: 10696

221 R.G. Tarihi : 10.01.1961, R.G. No: 10703

1961 Yılında kurulan devlet, özel sektör temsilcileri, meslek teşekkülleri ve ilim adamlarından oluşan komisyonun görevleri “ Yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek ve bilhassa girifilen reformu korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değiflen şartlara intibak ettirmek” olarak ifade edildi. Vergi reformunun temel hedefleri ise;

- 1- Vergiden optimal hasılayı sağlamak,
- 2- Vergi sistemimizi sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde tesis etmek,
- 3- Vergi kanunlarımızı gerek mükellefler gerekse kanunları uygulayanlar için kolay anlaşılacak şekilde mantıki, rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek,
- 4- Vergi hukukumuzu demokratik prensiplere göre geliştirmek, mükellef haklarını koruyacak şekilde yeniden organize etmek olarak özetlendi.²²²

II. YENİ GELİşMELERİN REFORMA ETKİSİ

1. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi:

Devrim reformlarının en önemlisi zırai kazançların Gelir Vergisi kapsamına alınması oldu. Böylece 1950 reformunun önemli bir boşluğu doldurulmuş ayrıca verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarına ters düşen bir tarafı düzeltilmiş oldu. Bu geç kazanılmış başarı, zırai kazançların vergilendirilmesinde politik baskıların ne kadar kuvvetli olduğunun da bir göstergesiydi. 10 Yıllık parlamenter rejimde dokunulamayan zırai kazançlar ancak Milli Birlik Hükümeti tarafından teklif altına alınabilmişti.

Zirai kazançların teklif altına alınması pek çok yönden önemliydi. Her şeyden önce milli gelirin büyük bir kısmını teşkil eden ziraat sektörünün vergilendirilmesiyle vergide umumilik ve eşitlik ilkesi sağlanıyor, ayrıca mükellefiyet sahasının genişletilmesi suretiyle vergiden beklenen verime ulaşılması için bir adım atılmış oluyordu.

²²² Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt 1, s. XXVIII.

Milli Birlik Hükümeti tarafından yapılan reform Gelir Vergisini tarıma yaysa da muaflık ölçülerinin geniş tutulması nedeniyle tarımdan geçinen ailelerin % 80-90 kadarını vergi dışı bırakmıştı. Küçük bir zümre üzerine konmuş olmasına rağmen tarımsal kesim temsilcilerinin vergiye karşı tepkisi çok şiddetli ve sürekli oldu.²²³ 1961 Yılına ait beyannamelerin 1962 yılında verilmesi icap ettiğinden kanunun vergileme ile ilgili maddelerinin tatbiki parlamenter rejimin yeniden siyasi hayatımıza hakim olduğu zamana rastlamıştır. Parlamenter rejimle birlikte bu geniş kitlenin siyasi organ üzerindeki baskıları sonucu 193 sayılı kanunun zırai kazançların vergilendirilmesine dair koyduğu hükümler hiç bir vakit tatbik edilme fırsatı bulamamıştır.²²⁴

2- Esnafın Gelir Vergisi Kapsamına Alınması:

1950 Gelir Vergisi Reformunda muaflık hadleri altındaki esnafın Gelir Vergisi dışında ayrı bir vergiyle vergilendirilmesi uygun görülmüştü. Bunun sebebi Gelir Vergisinde gerçek usulün bütünlüğünün korunması ve dış belirtilere dayanan bir verginin Gelir Vergisi sistemi içinde yeri olamayacağı düşüncesi idi.²²⁵ Ancak böyle geniş bir zümrenin vergi dışı kalması arzulanan bir husus olmadığı gibi muaflık hadlerinin altına inmek suretiyle Gelir Vergisinden kurtulmanın cazip bir hal alarak kaçakçılığı arttırmasına da sebep olmuştu.²²⁶ Bunun üzerine 1955 yılında Esnaf Vergisi kaldırıldı. Esnaf Gelir Vergisi kapsamına alındı. Ancak hazırlanan yeni kanunda muaflık hadlerinin çok yüksek tutulmasıyla esnafın büyük bir bölümü yine vergi dışı bırakılmıştı.

Nihayet 1961 reformlarıyla esnaf, küçük bir kısmı hariç olmak üzere Gelir Vergisi kapsamına alındı. Ancak esnafın vergilendirilmesinde gerçek usul yerine götürü usul kabul edildi.

3- Servet Beyanı :

1950 Gelir Vergisi Reformunda vergi güvenlik tedbiri olarak ortalama kar haddi ve gider esası kabul edilmişti. 1961 Reformlarıyla bunlara bir de servet beyanı eklenmiş böyle verginin otokontrolü güçlendirilmiştir.

²²³ BULUTOĞLU, a.g.e. s.112

²²⁴ YAŞA, a.g.e. s.93

²²⁵ BULUTOĞLU, a.g.e. s. 93

²²⁶ EGESÖY, a.g.e. s. 166

Servet beyanına tabi olanlar beyannameleriyle birlikte servetlerini de bildirmek zorundaydılar. Ayrıca 115. Maddeye göre bildirilen servetin değeri bir önceki yıl bildirilen servetin değerinden fazla olduğu ve bu fazlalık gelir toplamını aştığı takdirde elde edilmiş ve Gelir Vergisi ödenmemiş gelir sayılacaktı. Servet beyanı konduğu zaman bunun yeni bir Varlık Vergisini beraberinde getireceği endişesine kapılan mükellefler, şiddetli itirazlarda bulunmuş ancak amacın otokontrolü sağlama düşüncesi olduğu anlaşılınca şüpheler ortadan kalkmıştır.

Servet beyanı daha ilk uygulama yılında kendisinden beklenen otokontrol vasıtası olma fonksiyonunu tamamıyla ifa etmiş ve 1960 yılındaki ekonomik durgunluğa rağmen, 1961 mart ayında beyan olunan 1960 gelirleri 1959 yılı gelirlerine nazaran beklenmedik bir artış kaydetmiştir.²²⁷

4- En Az Geçim İndirimi Miktarlarının Arttırılması :

193 sayılı kanunla en az geçim indirimi tutarları bir miktar arttırıldı. Artışa rağmen bu oran asgari geçim giderlerinin % 15 ini karşılayacak bir seviyedeydi.²²⁸ Ayrıca iki sene sonraya ertelenmişti. Ancak 193 sayılı kanunla en az geçim indirimi dışında ücretler için bir de özel indirim kabul edilmesi bu nispetin ücretliler bakımından biraz yükselmesini sağladı.²²⁹

5- Nispet Değişiklikleri:

193 Sayılı kanunla vergi nispetlerinde değişiklik yapıldı. Gelir Vergisinin ilk tarifesinde en yüksek oran % 35 idi. Bu oran 1957 yılında % 50 ye çıkarılmıştı. 193 sayılı kanunla en yüksek oran % 60 a çıkarıldı. En düşük oran ise % 15 ten % 10 a indirildi.

1961 Reformlarıyla Gelir Vergisi yanında Kurumlar Vergisi nispetlerinde de değişiklik yapıldı. Sermaye şirketlerinin vergi oranı % 10 dan % 20 ye çıkarıldı.

²²⁷ Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt I, s.181

²²⁸ KAZGAN, (1964), a.g.e. s.129

²²⁹ KAZGAN, (1964), a.g.e. s.129

6- Serbest Meslek Kazançlarında Değişiklikler

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde götürü gider usulü kaldırılmış bu gruptaki tüm mükellefler için gerçek gider usulü kabul edilmiştir.

7- Gayrimenkul Sermaye İratları :

193 Sayılı kanun gelirleri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan ve bir takvim yılında elde ettikleri kiraların toplamı 2500 lira veya daha aşağı olan mükelleflerin gelirlerini vergi dışı bırakmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde 10.000 liranın üzerindeki iratlar için götürü gider esası kaldırılmış ve gerçek gider esası kabul edilmiştir.

Ayrıca ödenen bina vergisinin vergiden indirilmesi usulü kaldırılmış, matrahtan indirme usulüne geçilmiştir.

1961 Reformlarıyla bunlardan başka Gelir ve Kurumlar Vergilerinde mükellefiyet sahası, muafiyet istisnalar gibi teferruata ait değişiklikler yapılmıştır.

III- VERGİ İLKELERİ YÖNÜNDEN GELİR VERGİSİ

Vergileme prensipleri vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında gözönünde tutulması gereken hususları ifade eder.²³⁰ Bir vergi sisteminin başarısı veya başarısızlığı vergileme sırasında uyduğu prensiplere göre ölçülebilir.²³¹ Bu nedenle etüdümüzün bu bölümünde Adam Smith'in vergileme prensiplerinden adalet ve verimlilik ilkelerinin ışığı altında Türk Gelir Vergisinin bir tahlili yapılacaktır.

Türk Gelir Vergisinin kanun gerekçesi incelendiğinde Kazanç Vergisinden Gelir Vergisine geçişin nedenleri sosyal, ekonomik ve mali nedenler olarak sıralanmış dolayısıyla reform da bu esaslar üzerine oturtulmuştu.

²³⁰ NADAROĞLU, a.g.e. s.296

²³¹ ÖZER, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurumu Yayını, 1974, s.39

1- VERGİ ADALETİ YÖNÜNDEN GELİR VERGİSİ

Ülkelerin ekonomik ve sosyal koşullarındaki farklılık nedeniyle vergi adaletine yükledikleri mana değişse de vergi reformlarının temel amacı vergi yükünün adil bir biçimde dağıtılması şeklinde nitelendirilen vergi adaletini sağlama düşüncesidir.

Vergi adaleti zamanımızda başlıca genellik ve eşitlik prensiplerinde belirmektedir.²³² Vergi adaletinin sağlanması açısından ilk olarak gözönünde tutulması gereken genellik ilkesi, vergi önünde herkesin eşit tutulması ve vergi yüküne ilke olarak bütün toplum bireylerinin katılmasıdır.²³³

Türk Gelir Vergisi incelendiğinde en çok bu ilkenin ihlal edildiği açıkça görülür. 1950 Reformunda çiftçi ve esnafın vergi dışı kalması verginin umumiliği ilkesini zedelemiş ve vergi adaletine ters düşmüştür.

Gelir Vergisindeki bu iki boşluk otokontrol mekanizmasının işlemlerini engelliyerek bu kesime alışveriş yapan ve gelir ve kurumlar vergilerine tabi olan firmaların vergi kaçırmalarını adeta teşvik etmiş vergi varidatının düşmesine de neden olmuştur.²³⁴ 1961 Reformlarıyla bu iki boşluk doldurulunca Gelir Vergisinin vergi adaletine yaklaştığı söylenebilirse de küçük işletmeler ve küçük esnaf dışında vergi ödeme gücü bulunan orta ve büyük işletmeler ile diğer esnaf kavranamadığı süre vergi adaletini sağlama fonksiyonunu yerine getireceği söylenemez.

Herkesin vergi ödemek zorunda olması prensibine rağmen hiçbir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilmesi olanağı yoktur. Vergi kanunlarında muafiyet ve istisnaların bulunması çeşitli nedenlere dayanır. Bu nedenleri rasyonel bir ayırım altında göstermek zor olsa da genelde vergi ödeme gücünün bulunmaması iktisadi sosyal, siyasi vb. nedenlere bağlamak mümkündür.²³⁵ Kanundaki diğer istisna ve muafiyetlerin bu amaca hizmet ettiği söylenebilir.

232 Akif ERGİNAY, Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Onaltıncı Baskı, Ankara 1998, s.44

233 AKDOĞAN, a.g.e. s.9

234 KAZGAN, (1964), a.g.e. s. 72

235 ERGİNAY, a.g.e. s.46

2- VERGİ ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMAK İÇİN KULLANILAN TEKNİKLERİN VERGİ ADALETİ BAKIMINDAN DURUMU

Verginin adaleti olması için eşit olması yani, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit olarak dağıtılması gerekmektedir.²³⁶ Eşitlik prensibinin günümüzde bir kısım Anayasalarda da beliren şekli vergi ödeme gücüdür. Vergi ödeme gücü bir ferdin kendi gelir ve servetiyle orantılı şekilde vergi ödemesidir.²³⁷ Vergi ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan teknikler ise en az geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlılıktır.

Türk Gelir Vergisi bu müesseselere yer vermiş ancak bu müesseseler vergi adaletini sağlamada yetersiz kalmıştır.

a- En Az Geçim İndirimi

Önceki bölümde açıklandığı üzere en az geçim indirimi 1950 yılında yürürlüğe girdiğinde saptanan tutarların yeterli olmaması, hızlı enflasyon nedeniyle indirim tutarlarının gittikçe önemini kaybetmesi ve geçen on yıl içinde bu müessesenin islah edilememesi, düşük gelirliilerin ağır bir vergi yükü altında kalmalarına neden olmuş dolayısıyla vergi adaletini olumsuz etkilemiştir.

1950 Yılında fert başına gayrisafı milli hasılanın 1.17 sini oluşturan en az geçim indirimi ayarlama yapılan yıl hariç olmak üzere gittikçe azalan bir seyir izlemiştir. Tablo (3.5)²³⁸ Oysa GSMH yükseldikçe en az geçim indirimi hadlerinde de değişiklik yapılması ve bu yola giderken de sadece fizyolojik ihtiyaçların değil sosyal ve kültürel nitelikte olanların da gözönünde bulundurulması gerekir.²³⁹

236 AKDOĞAN, a.g.e. s.11

237 ERGİNAY, a.g.e. s.51

238 AKDOĞAN, a.g.e. s.83

239 Arif NEMLİ, Gelişmekte Olan Ülkeler Vergi Politikası, Güryay Matbaası 1979, s.180

Tablo 3.5

TÜRKİYE'DE VERGİ MÜKELLEFLERİNE UYGULANAN EN AZ GEÇİM İNDİRİMLERİNİN
YILLAR İTİBARIYLA VE FERT BAŞINA GSMH NİN ORANI OLARAK GÖRÜNÜMLERİ

Yıllar	Nüfus (bin kişi)	GSMH Milyar (TL)	Fert Başına GSMH (TL)	İndirim (TL)	İndirim/Fert Başına GSMH
1950	20.937	9.694.2	463	540	1.17
1951	21.352	11.644.3	545	"	0.99
1952	21.953	13.389.3	610	"	0.89
1953	22.571	15.607.4	691	"	0.78
1954	23.206	15.914.5	686	"	0.79
1955	24.065	19.117.4	794	"	0.68
1956	24.542	22.047.0	902	"	0.60
1957	25.252	29.309.9	1.161	"	0.47
1958	25.983	34.999.9	1.347	810	0.60
1959	26.735	43.670.0	1.633	"	0.50
1960	27.755	46.664.3	1.681	"	0.48

Kaynak: AKDOĞAN, a.g.e. s.84

En az geçim indiriminin kendinden beklenen fonksiyonu ifa edebilmesi için bazı önlemlerin alınması gerekir. Örneğin indirim haddini fiyat indekslerine bağlamak ve bu yoldan otomatik olarak fiyatlar genel düzeyindeki değişikliklere göre ayarlanmasını sağlamak zorunludur.²⁴⁰ Türk Gelir Vergisinde en az geçim indirimi tutarları bu tip bir önlemin alınmamış olması ve indirim tutarlarına yapılan zamların gerçekçi olmaması vergi adaletini zedelemiş en az geçim indirimi müessesesi kağıt üzerinde kalmaktan öteye gidememiştir.

²⁴⁰ NEMLİ, a.g.e. s.181

b- Ayırma Kuramı

Gelişmekte olan ülkelerde sermaye oluşumuna engel çıkarmamak bir amaç olarak gözükmekte ise de, emek faktörünün korunması günümüzde demokratik ve sosyal akımların bir gereğidir. Bu bakımdan ödeme gücünün gerçekleşmesi için ayırma kuramına geniş yer verilmesi vergi adaletine daha çok yaklaşmayı sağlayabilir.²⁴¹

Emek gelirlerinin sermaye gelirlerine kıyasla daha az oranda vergilendirilmesi olarak tanımlanan ayırma kuramı sermaye gelirlerinin emek gelirlerine nazaran devamlı ve güvenilir olması, emek gelirlerinin kaynakta tevkif yoluyla vergilendirilmesi nedeniyle kaçakçılıktan yoksun oluşu sermayenin gelir getirme olanağının emeğe göre daha çok olması ve işçinin elde ettiği gelire, sermaye sahibinin elde ettiği gelirden daha fazla önem vermesi gibi düşüncelerle savunulmuştur.²⁴²

Ücret kesimi üzerindeki adaletsizlikler yanında ülkemizde sosyal güvenlik önlemlerini yetersizliği nedeniyle daha fazla önem verilmesi gereken ayırma kuramına ne yazık ki Türk Vergi sisteminde yer verilmemiştir. Hatta ücretlerde vergilendirme süresinin haftalık, aylık olmasına karşın diğer gelirlerde yıllık olması nedeniyle ücretlilerin aleyhine bir ayırma olmuştur.²⁴³

Ülkemizde ayırma ilkesinin açık seçik bir uygulaması bulunmamakla birlikte bu ilke içinde düşünülebilecek iki uygulamadan biri kurumlar vergisi diğeri ise 1961 reformlarıyla getirilen ve ücretlere yönelik özel indirimdir.²⁴⁴ Ancak % 10 Kurumlar Vergisi almak suretiyle ayırma kuramı gerçekleştirilmek istense de netice tamamen aksi olmuştur. 1956 yılında hizmetlilerin milli gelir hissesi % 4,3 iken vergi hissesi % 45 buna karşılık ticari kazanç ve sermaye gelirlerinin milli gelirdeki hissesi %51,3 iken vergi hissesi %55 idi. Bu rakamlara göre ayırma prensibi şöyle dursun ücretler, ticari kazanç, ve sermaye gelirlerine nazaran on misli fazla vergilendirilmiştir.²⁴⁵

241 ERGİNAY, a.g.e. s.64

242 ERGİNAY, a.g.e. s.63

243 KAZGAN, (1964), a.g.e. s.101

244 AKDOĞAN, a.g.e. s.100

245 BAŞER Aslan, " Gelir Vergisi Sisteminin Yedi Yıllık Tatbikat Sonuçları", İktisat ve Maliye Mecmuası, Eylül 1958

Ancak ücretlerde en az geçim indirimi dışında bir de özel indirimin vergisinin düşülmesi hem ücretler için ayrı vergi tarifesine yani ayırma ilkesine doğru bir gelişme olmuş²⁴⁶ hem de ödeme süresinden oluşan faiz farkını kapamada rol oynamıştır.²⁴⁷

c- Artan Oranlık

Ödeme gücüne ulaşmak için kullanılabilecek en iyi ve uygun araçlardan birisi olan artan oranlı vergi tarifesi vergi matrahının artması karşısında matraha uygulanacak oranın da yükselmesi esasına dayanmaktadır.²⁴⁸ Bununla birlikte hızlı bir enflasyon tarife bünyesinde olumsuz etkiler yaparak ödeme gücüne uygun bir yükümlülük halinde uygulanması gereken Gelir Vergisinin bu özelliğini geniş ölçüde yitirmesine neden olur.²⁴⁹ Tarife bünyesini enflasyonun etkisinden kurtarmak için bir takım önlemlerin alınması gerekir. Toptan eşya fiyatları veya geçinme indeksleri gibi objektif göstergelerin tarife dilimleri ile çarpılması suretiyle tarife güncelleştirilebilir.²⁵⁰

Türk Gelir Vergisinde bu tip göstergelerle tarife güncelleştirilmesi yapılmadığı gibi 1950 reformundan sonra yedi yıl süreyle tarifeye dokunulmamıştı. 1957 ve özellikle 1961 yılında tarifede yapılan değişikliklerle düşük gelir gruplarının vergi oranının düşürülüp yüksek gelir gruplarında yükseltilmesi ile vergi adaletine ulaşılmaya çalışılmış ancak gelir dilimlerinde bir değişiklik olmamıştı.

1961 Yılında toptan eşya fiyatları 1950 yılına göre ortalama üç kat artmasına rağmen ilk gelir dilimi 2500 lira olarak kalmıştır.²⁵¹

246 BULUTOĞLU, a.g.e. s.203

247 KAZGAN, (1964), a.g.e. s.107

248 AKDOĞAN, a.g.e. s.22

249 NEMLİ, a.g.e. s.182

250 AKDOĞAN, a.g.e. s.70

251 AKDOĞAN, a.g.e. s.75

Tarifenin enflasyon etkisinden kurtulamamasının sonucu olan bu durum küçük ve orta gelir gruplarının aşırı ölçüde vergilendirilmelerine neden olmuş dolayısıyla vergi adaletine ters düşmüştür.

3. Verimlilik Yönünden Gelir Vergisi

Gelir Vergisi Kanun gerekçesinde yapılan pek çok zama ve getirilen ağır vergilere rağmen Kazanç Vergisinin milli gelire oranında bir gelişme olmadığı Devlet masraflarındaki artışın ancak verim kabiliyeti yüksek olan Gelir Vergisi ile karşılanabileceği belirtilmişti.

On yıllık gözlem süresi sonunda Gelir Vergisi hasılatında önemli gelişmeler olmasına rağmen verginin milli gelire oranı fazla bir değişik göstermemişti. Gelir Vergisi verimli bir vergi olmasına rağmen vergi sistemimiz optimal veridatı sağlayamadığı gerekçesiyle eleştiriye uğramıştır. Bu durumun sebeplerini verginin bünyesinde değil uygulama eksikliğinde aramak gerekir.

Tarım sektörünün yeterince kavranamaması, götürü usul, çeşitli istisna ve muafık uygulamaları ve önlemeyen kaçakçılık vergiden beklenen verime ulaşmasını engellemiştir.²⁵²

²⁵² NEMLİ, a.g.e. s. 183

SONUÇ

Cumhuriyetin ilanından sonra Aşarın kaldırılması ile başlayan mali islahat hareketleri 1926 yılında Temettü Vergisi yerine Kazanç Vergisinin getirilmesi ile devam etti. Bu vergi beyannameye geniş yer vermesi ve kurumları da vergilendirmesi açısından vergi sistemimizde önemli bir reform olarak değerlendirilmişti. Ancak zaman içinde beyannameli mükellefiyetin daraltılması, karine vergisi olmasından kaynaklanan adaletsizlikler, üst üste yapılan zamlar ve getirilen olağanüstü vergilerle Kazanç Vergisi islah edilemez hale geldi. Özellikle 1929 Dünya Buhranı ve İkinci Dünya Savaşı vergi yapımız üzerinde derin yaralar bıraktı. Dünya buhranının etkileri üzerine getirilen Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileriyle İkinci Dünya Savaşının ünlü Varlık Vergisi ve Toprak Vergisi uygulamalarının sonuçları yeni bir vergi sistemine geçişi zorunlu hale getirdi.

1950 Gelir Vergisi Reformuyla Türk Vergi Sistemimizde çağdaş vergicilik anlayışı benimsendi. Üniter yapısıyla artan oranlılık, geçim indirimi, ayırma kuramı gibi müesseselere yer vermesiyle ileri bir vergi tekniğine sahip olan gelir vergisinin kabul edilme nedeni adil ve verimli oluşu idi.

Kazanç Vergisi, ilkel, verimsiz, adaletsiz bir vergi olmasına rağmen bu vergiden Gelir Vergisine geçiş kolay olmadı. Vergi yüklerinin artacağı endişesine kapılan baskı grupları eski vergi üzerinde ısrar etti ve gelir vergisi şiddetli eleştirilere uğradı. Kimi haklı kimi haksız olan bu eleştiriler kanun koyucu üzerinde de etkili oldu. Oy kaybı endişesiyle Gelir Vergisi Kanununda baskı gruplarına geniş tavizler verildi. Tarım kazançları istisnası esnaf muaflığı, kurumlar vergisi oranının düşürülmesi bu tavizlerdendi.

Daha en başta üniter yapıdan sapılarak verilen tavizlerin olumsuz etkileri on yıllık deneme sonucunda ortaya çıktı. On yıllık sonuçlar verginin verimden ve adaletten uzak olduğunu kanıtladı. Vergi sistemindeki büyük boşluklar yanında etkin bir vergi kontrol mekanizmasının kurulmaması enflasyonun verginin sosyal yönlerini harab etmesi ve bunlara karşı zamanında önlem alınamaması vergiden beklenen verim ve adaletin sağlanmasına engel oldu.

755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununun getirilmesinden bir süre sonra beyannameli mükellefiyetten sapışla başlayan bozulma tarih tekerrür edercesine Gelir Vergisinde de yaşandı. Gelir Vergisi ileri bir vergi olmasına rağmen üniter yapıdan kopuş, sosyal adaleti sağlama müesseselerinin kağıt üzerinde kalması gibi nedenler bu verginin sosyal ve ekonomik nimetlerinden faydalanmayı engelledi.

1961 Yılından itibaren vergi reformları devamlılık süreci içine girdi. 1961 Reformlarıyla verginin eksik yanları düzeltilmeye çalışıldı. Bu reformlar üniter yapının korunması ve verginin sosyal ve ekonomik yönlerinin güçlendirilmesi amacını taşıyordu.

Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki gelişmelere paralel olarak vergi yapılarında değişiklik yapma gerekliliği bu tarihten sonra da devam etti ve “Vergi Reformu” terimi mali tarihimizde sık sık kullanılır oldu.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKALIN Güneri; Tarımımızın Sosyo-Ekonomik Yapısı Vergileme ve Gelişme, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:384, Ankara 1975

AKDENİZ Gıyas; Türkiye’de Gelir Vergisi, İsmail Aygün Matbaası, İstanbul 1949

AKDOĞAN Abdurrahman; Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137, Ankara 1980

ALAYBEY Ali; Gelir Vergisi Davamız, Kenan Matbaası, İstanbul 1947

ALAYBEY Ali; Organik Vergi Reformu, Damga Matbaası, İstanbul 1961

AVCIOĞLU Doğan; Türkiye’nin Düzeni, Bilgi Yayınevi, Ankara 1969

AYDEMİR Şevket Süreyya; İkinci Adam İkinci Cilt, Üçüncü Baskı Remzi Kitabevi, İstanbul 1975

AYDEMİR Şevket Süreyya; Menderes Dramı, Remzi Kitabevi, Yedinci Baskı, İstanbul 2000

BARATAV Korkut; Türkiye’de Devletçilik, Savaş Yayınları Tarih/Bilim/Ekonomi Dizisi 3, Ankara 1982

BULUTOĞLU Kenan; Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1970

CEM İsmail; Türkiye’de Geri Kalmışlığın Tarihi, Cem Yayınevi, İstanbul 1977

DİKMEN Orhan; Gelir Vergisi Problemleri, İstanbul 1961

EGESÖY Muzaffer; Cumhuriyet Devrinde Vasıtasız Vergiler, SBF Yayını, Ankara 1962

ERGİNAY Akif; Vergi Hukuku, Onaltıncı Baskı, Savaş Yayınları, İstanbul 1988

ERGİNAY Akif; Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Onaltıncı Baskı, Ankara 1998

GEVGİLİLİ Ali ; Türkiye’de Kapitalizmin Gelişmesi ve Sosyal Sınıflar, Bağlam Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul 1989

HEPER Fethi; Toplumsal Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 126 / 148, Eskişehir 1981

HEREKMAN Aykut; Genel Vergi Kavramı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976

KAZGAN Gülten ve Haydar; Türkiye’de Maliye Politikası 1950-1960, Ekin Basımevi, İstanbul 1964

KAZGAN Gülten; Tarım ve Gelişme, Der Yayınları, İstanbul 1983, Üçüncü Baskı

KEYDER Çağlar; Türkiye’de Devlet ve Sınıflar, İletişim Yayınları, Birinci Baskı, İstanbul 1987

KEYDER Çağlar; Türkiye’de Devlet-Tarım İlişkileri (1923-1950), Toplumsal Tarih Çalışmaları, Ekonomi, Tarih Araştırmaları Dizisi; 4 , Birinci Baskı, Ankara 1983

KONGAR Emre; Türkiye’nin Toplumsal Yapısı, İkinci Baskı, Cem Yayınevi, İstanbul 1978

KORKMAZ Esfander; Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2989, Gür-Ay Matbaası, İstanbul 1982

KURUÇ Bilsay; Mustafa Kemal Döneminde Ekonomi, Bilgi Yayınevi, Ankara 1987

NADAROĞLU Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul 1998

NEMLİ Arif; Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, Güryay Matbaası 1979

NAUMARK Fritz; Gelir Vergisi, Hak Kitabevi, İstanbul 1946

ÖKTE Faik; Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul 1951

ÖZER İlhan; Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye ve Tetkik Kurumu Yayını 1974

PELİN. İ. Fazıl; Finans İlmî ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap, Üçüncü Baskı, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul 1945

TEZEL Yahya; Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi Yurt Yayınları, Ankara 1982

TURHAN Salih; Vergi Teorisive Politikası, Der Yayınları, İstanbul 1987

YAŞA Memduh; İktisadi Meselelerimiz, Nurettin Uycan Matbaası, 1966

YERASİMOS Stefanos; Az Gelişmişlik Süresinde Türkiye, Belge Yayınları, Altıncı Baskı, 1993

ZÜRCHER Erik Jan; Modernleşen Türkiyenin Tarihi, İletişim Yayınları, Dokuzuncu Baskı, İstanbul 2000

MAKALELER

ALAYBEK Ali; “ Bugünkü Kazanç Vergisi Usulümüzün Tenkit ve Münakaşası”, Maliye Mecmuası, Sayı 32-33

BAŞAR Ahmet Hamdi; “ Vergi Reformu “, Türkiye İktisat Mecmuası, Ocak 1949

BAŞER Aslan; “ Gelir Vergisi Sisteminin Yedi Yıllık Tatbikat Sonuçları “ İktisat ve Maliye Mecmuası, Eylül 1958

B.N. ; “ Gelir Vergisi Davamız Münasebetiyle”, Türkiye İktisat Mecmuası, Nisan 1948

B.N. ; “ Gelir Vergisi ve Maliye Bakanımız “, Türkiye İktisat Mecmuası, Ocak 1948

B.N. ; “ Gelir Vergisi Davamız “, Türkiye İktisat Mecmuası, Şubat 1948

DÜNDAR Ahmet; “ Gelir Vergisi “ Türkiye İktisat Mecmuası “, Nisan 1949

FEVZİOĞLU Bedi; “ Zırai Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi“, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt 1 , Sayı 8 , 1954

KAZGAN Gülten ve Haydar ; “ Zırai Kazançların Vergilendirilmesi“ İle İlgili Bir İnceleme, İktisat Fakültesi Mecmuası, CXXI, No:1-4 'den Ayrı Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul 1961

NAUMARK Fritz; “ Gelir Vergisinin Ana Meseleleri “ İdare Dergisi , Sayı 177 , 1945

TEBLİĞLER

BULUTOĞLU Kenan; “ Siyasi Süreçte Vergi Reformu “, Vergi Reformları , İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü, Yayın No:3 , İstanbul 1981

KURUCA Zeki; “ Vergi Kaçakçılığı “ Maliye Enstitüsü Konferansları , 1965, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Enstitüsü Neşriyatı

NADAROĞLU Halil; “ Türkiyede'ki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi”, Vergi Reformları, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü, Yayın No: 3 , İstanbul 1981

SÜREKLİ YAYINLAR

HÜRRİYET (1948)

CUMHURİYET (1949)

DİĞER YAYINLAR

Gelir Vergisi Kanun Gerekçesi

T.B.M.M. Geçici Komisyon Raporu, 16.3.1949

Vergi Reform Komisyon Raporları, Cilt I , İstanbul 1969

“ Vergi Özel İhtisas Komisyonu“ Raporu, Türkiye Ticaret Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara 1992

Vergi Reformunun Manası ve Muhtevası ve Türkiye’de Vergi Reformu Hareketleri, Ön Rapor, Vergi Reform Komisyonu, İstanbul 1965

Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı

D.İ.E. İstatistik Göstergeler (1923-1990) , Yayın No: 1472

D.İ.E. İstatistik Yıllığı (1960-1962) , Yayın No: 460

D.İ.E. İstatistik Yıllığı (1959) , Yayın No: 380

Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İstatistikler , (1950-1958)