

MÜTEHAVVİL GELİRLER VE YILLIK VERGİLEME DEVRESİ

Prof. M. ORHAN DİKMEN
İst. Üniv. Maliye Enstitüsü Müdürü

1 — Gelir, umumiyetle «yıllık» olarak mütalâa edilir. Hakiki şahısların bir yıl zarfında elde ettikleri irat ve kazançların sâfi tutarı, bunların gelirini teşkil eder. Gelir, ekseriya takvim yılı itibariyle hesaplanmaktadır. Ancak, hesaplama ve dolayısıyla vergileme devresi olarak, takvim yılının veya her hangi bir diğer yıllık devrenin esas ittihaz edilmiş olması, tetkik etmek istediğimiz mevzu bakımından bir ehemmiyeti haiz değildir. Mevzuumuz, gelirin yıl itibariyle tahdit ve tesbit edilmesi karşısında, ortaya çıkan vergileme meselesinin, bilhassa mütehavvil gelirler bakımından tetkikinden ibarettir.

Gelir, hemen daima yıllık olarak hesaplanmaktadır dedik. Gelir vergilemesi de, prensip itibariyle, aynı zaman ölçüsü dahilinde cereyan etmektedir. Netekim, Türk Gelir Vergisi Kanununda, gelir «bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı» şeklinde tahdit ve tarif olunmuştur. Halbuki gelir, *devamlı bir cereyan (continuous stream)* dir; J. F. Due'nun dediği gibi, «bir kimsenin ilk dolarını kazandığı veya vergi bakımından müstakil bir mükellef olmak vasfını iktisap ettiği zamandan başlayarak, ölüm, işten çekilme veya diğer sebeplerle gelir temin edemez hale gelinceye kadar devam eder» [1].

Gelir, mahiyeti icabı, servet veya kapital gibi, muayyen bir âna veya zaman irca edebilecek statik bir mefhum değil, dinamik bir mefhumdur. Başka bir ifade ile, bir stok değil, bir cereyan veya akım halindedir. Muntazam ve periodik olmasa bile, bir devamlılık arz etmektedir. Binaenaleyh, bu dinamik, devamlı ve akıcı mefhumu, hesaplanabilir hale getirmek için, «*muayyen bir zaman fasılası*» içinde tahdit etmek zarureti vardır. Ancak, şunu hemen ve ehemmiyetle kaydedelim ki, bu tahdit keyfiyeti, bizatihi mefhuma taallük etmeyip, sadece bunun hesaplanabilmesi ile ilgilidir.

[1] J. F. Due : Government Finance, Homewood 1954, s. 174.

Bu itibarla, gelir mefhumu hakkında verilen tariflerin muayyen bir zaman çerçevesini ihtiva etmeleri, «gelir» in dinamik ve akıcı karakterini gözden kaçırmak için bir sebep teşkil edemez. *F. Neumark*'ın dediği gibi, «gelirin hesap edildiği zaman çerçevesi hangi itibarî ölçü ile tesbit edilirse edilsin, ezelden ebediyete doğru akan zamanın seyrini indî bir surette durdurmak, gelirin akıcı karakteri ile kabili telif değildir» [2].

2 — Devamlı bir mahiyet arzeden gelirin, hesaplanabilir bir hale gelmesi için, muayyen bir zaman fasılası içindeki kısmını, bir tecrit ameliyesi ile, diğer kısımlarından ayırmak lâzımdır. Fakat, bu tahdidin « *yıl* » itibariyle olması için teorik bir zaruret yoktur. Gelirin, bir yıldan daha kısa veya daha uzun bir zaman fasılası içinde de hesaplanabilir hale getirilmesi pekâlâ kabildir. Böyle olmakla beraber, bahis mevzuu fasılanın, ekonomik hayatta umumen ve mütaden kullanılan zaman ölçülerine uygun olmasında fayda vardır. Bu umumî zaman ölçülerinden, gelir mefhumuna en uygun düşeni ise « *yıl* » dir.

Hakikaten, hafta veya ay gibi zaman ölçüleri, gelir mefhumu bakımından, uygun zaman fasılları olarak mütalâa edilemez. Bunlar, gelir mefhumu ile pek bağdaşamıyacak olan çok kısa zaman birimleridir. Yıl ise, hem maliye (devlet), hem de mükellefler zaviyesinden daha uygun bir zaman ölçüsüdür. Ticarî ve sınaî muhasebe yıl esasına dayandığı, zirai faaliyet sene itibariyle âyarlanmış bulunduğu ve hattâ hususî hesaplar yıllık olarak tutulduğu gibi, esas bütçe devresi de hâlen yıllıktır. Şu halde, gelir ve dolayısıyla gelir vergilemesi de, senelik olacaktır.

Fakat, « *yıl* » ölçüsü, — mutlak olarak — gelir vergilemesi bakımından, tam mânasiyle tatmin edici bir ölçü müdür? Bu suale, maalesef, müsbet cevap vermek mümkün değildir. Devamlı ve akıcı mahiyetine işaret ettiğimiz geliri, zaman fasılları içinde birtakım itibarî kısımlara bölmek, türlü zorluklar ve mahzurlar doğurmaktadır. Ezcümle, işletme kârlarının tesbitindeki müşküller, amortisman hükümleri, ilh. bunun, yâni gelirin devamlı mahiyetinin neticesidir [3]. Netekim, bugün gelir vergilerinde tatbik edilen zarar

[2] Gelir ile zaman arasındaki münasabetler hakkında bk. *F. Neumark* : Umumî gelir teorisi problemleri, «İktisat Fakültesi Mecmuası» 1944, cilt V, sayı 3-4, s. 269 ve m.

[3] Bu hususta bk. *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 174 - 175.

nakli ve mükellefin fiilen faydalanamamış olduğu istisna ve indirimlerin de keza diğer senelere nakledilmesi ve bazı hallerde muayyen gelir kategorilerinin muhtelif yıllara yayılması (dağıtılması) gibi hükümler, hep yıl ölçüsünün mahzurlarını, kısmen olsun, bertaraf etmek üzere konulmuş bulunan usullerdir.

Şunu ilâve edelim ki, gelirin devamlı karakterini gözönünde bulundurarak, vergi yükünü buna uydurmak ve müterakkilik usulünün fazla sertliğini yumuşatmak maksadiyle tatbik edilen başlıca metod, zarar nakli usulüdür. Zararın diğer yıllara devredilebilmesi ile, vergi yükü, zarurî olmakla beraber sun'î ve mahdud mahiyetteki senelik kadrodan çıkarılarak, daha uzun bir zamana yayılmaktadır. Ancak, derhal ve ehemmiyetle kaydetmek icap eder ki, zarar nakli usulü ile tesir icra edilebilen gelir dalgalanmaları, pek tabii olarak, sıfırdan aşağı inenler, yâni bazı senelerde menfi olanlar, başka bir ifade ile zarar şeklinde tezahür edenlerdir.

Halbuki, senelik toplamlar halinde ele alınan gelir kısımlarında, çok kerre, sıfırın altına düşmeden husule gelen, yâni devamlı olarak sıfırın üstünde bulunan dalgalanmalar da vardır. Zarar nakli müessesesi, bu nevi dalgalanmalara karşı müessir değildir. İlk bakışta, bahis mevzuu dalgalanmaların bir mahzur doğurmıyacağı zannedilebilir. Fakat, unutmamak lâzımdır ki, gelir vergileri müterakkidir. Yukarıda, yıl ölçüsünün, gelir vergilemesi bakımından, tatmin edici olup olmadığı şeklinde sorduğumuz suale menfi cevap vermek zarureti de, başlıca bu iki sebebe dayanmaktadır. Yâni, bir taraftan, ferdî gelirlerde, zaman dahilinde — seneden seneye — husule gelen dalgalanmalar vardır; diğer taraftan da, gelir vergilemesi müterakkidir.

Gelir vergileri, müterakki değil de, mütenasip olsaydı, bizatihi gelirin dalgalanması, başlı başına bir mahzur teşkil etmiyecekti. Netekim, bu mesele, esas itibariyle mütenasip olan kurum vergilerinde, herhangi bir ehemmiyet arzetmemektedir. Fakat, gelir vergileri, zamanımızda her yerde müterakkidir ve bundan dolayı da, senelik olan vergilendirme devreleri itibariyle, dalgalı gelirlerde farklı tesirler icra ederler.

Bu farklı tesirleri şöyle hülâsa etmek mümkündür: Müterakki gelir vergisi, nisbeten uzun bir zaman fasılası nazarı itibara alındığı takdirde, birbirine müsavî olan gelirlerden, yıllık olarak fazla tahavvül gösterenler üzerinde, yıl itibariyle pek az değişiklik arzeden veya sâbit kalanlara nisbetle, daha ağır bir şekilde müessir olur. Başka bir deyişle, müterakki tarifinin tatbiki, seneden seneye

kuvvetle tahavvül eden gelirlerin, muntazam bir seyir takip eden gelirlerden, neticede, daha çok vergiye tâbi tutulmasına yol açmaktadır.

Bu ifademizi bir misalle aydınlatalım: Mukayese için iki mükellef farzedelim ki, bunlardan birisi 3 sene müddetle her yıl 10 000 lira gelir temin etmiş olsun. Diğerrinin ise, bu seneler zarfındaki gelirinin yıllık tutarları, sırasıyla 5 000, 2 000 ve 23 000 lira olsun. Neticede, her ikisinin de 3 sene zarfında elde ettiği gelir, yekûnen 30 000 liradır. Ancak, birincinin geliri, hep aynı seviyede kaldığı halde, ikincinin yıllık gelir tutarları, kuvvetle mütehavvildir.

Bu iki mükellefin, iki çocuklu evli kimseler olduklarını ve müterakki tarifenin de Türk Gelir Vergisi tarifesine uygun bulunduğunu farzedelim: Bu takdirde, birinci mükellef, yıllık 10 000 lira geliri üzerinden, her sene 1595 lira hesabıyla, üç sene zarfında 4785 lira vergi ödediği halde, ikinci mükellef, yukarıda belirtilen senelik gelirleri üzerinden sırasıyla 551, 54 ve 5039 lira hesabıyla, yine üç sene içinde, cem'an 5644 lira vergi ödemiş olacaktır [1]. Arada, ikinci mükellef aleyhine olarak, 859 lira tutarında bir vergi farkı veya birinci mükellefe nazaran % 18 civarında bir fazla vergi ödemesi vardır.

Gelirler daha yüksek ve ikinci mükellefin yıllık gelir tutarlarındaki dalgalanmalar daha kuvvetli olduğu takdirde, aradaki mutlak ve nisbi fark rakamları, şüphesiz daha da yükselecektir. Bahis mevzuu farklar üzerinde tesir icra eden bir diğer âmil de, vergi tarifesinin bünyesidir. Asgarî geçim hadlerinin genişliği ve müterakkiyetin dik veya kuvvetli oluşu, muntazam ve mütehavvil gelirlerin hakikî vergileme nisbetlerindeki farkları arttıran âmillerdir.

[4] Aynı şekilde bir misal için bk. *F. Neumark* : Problèmes d'actualité budgétaire et fiscale en Allemagne Occidentale, «Revue de Science et de Législation Financières», cilt 45, 1953, s. 517. — *F. Neumark*, birisi, üç sene üst üste 40 000 DM. geliri olan, diğeri ise, üç senede sırasıyla 40 000, 20 000 ve 60 000 DM. tutarında gelir temin eden iki mükellef almakta ve bunlardan birincisinin üç senelik geliri üzerinden 52 980 DM. ödemesine karşılık, ikincisinin aynı devredeki ve birincisine yekûnen müsavi geliri için 54 485 DM. ödemesi icap ettiğini hesaplamaktadır. *J. F. Due*, daha da dikkati çeken bir misal vermektedir. Buna göre, on senede yekûnen 100 000 dolar kazanan iki mükelleften birisi bunu bir senede, diğeri ise yılda 10 000 dolar hesabıyla elde etmiş olsa, birincinin ödeyeceği vergi 70 216 dolar, ikincinin (on yılda ödeyeceği vergilerin tutarı) 29 560 dolar olacaktır. Aradaki fark gayet bârizdir. Bk. *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 176.

Bunların tesir dereceleri hakkında çok enteresan tetkikler yapılabilir. Böyle olmakla beraber, burada bu mesele üzerinde duramayacağız.

3 — Tarifelerdeki müterakkiyet dolayısıyla, mütehavvil gelirlerin, muntazam gelirlere nazaran daha fazla bir vergi yükü altında kalması, gerek *vergi adâleti bakımından*, gerekse rizikosu nisbeten fazla olan *yeni teşebbüsler bakımından* mahzurludur. Bu iki nokta üzerinde kısaca duralım.

Evvvelâ, meseleyi umumî bir şekilde, vergi adâleti zaviyesinden tetkik edecek olursak, mütehavvil gelirlerin daha ağır bir vergi yüküne tâbi olmalarının, adâlet mefhumu ile telif edilemeyeceği neticesine varmamız lâzımgelir. Netekim, *C. Shoup* da, böyle bir vaziyette vergi adâletsizliği olduğu söylenebilir mi şeklinde sorduğu suale, evet cevabını vermektedir [5]. Mütehavvil gelirli kimselerin, muntazam gelir sahiplerine nazaran daha yüksek nisbette vergilendirilmesini haklı gösterecek bir sebep mevcut olmadıkça, bunların daha ağır bir vergi yüküne katlanmak mecburiyetinde bırakılmaları, vergi adâleti ile telif edilemez.

Bahis mevzuu kimselerin birkaç senelik gelirlerinin tutarı müsavı olduğuna göre, aynı müddet zarfındaki vergilerinin de müsavı olmaları icap eder. Arada, mütehavvil gelirlilerden alınmış olan vergi fazlası, bu vaziyette, doğrudan doğruya gelirlerinin mütehavvil olması, başka bir ifade ile intizamsızlığı üzerinden alınmış bir vergi gibidir. Halbuki, iki gelir nevi arasında, sahiplerine bahsettikleri vergi ödeme kabiliyeti bakımından bir fark gözetmek icap ederse, bu farkın mütehavvil gelirli kimselerin aleyhine değil, bilâkis lehine olması lâzımgelir.

Filhakika, muntazam bir gelirin, hayatî ihtiyaçları tatmin kabiliyeti, uzunca bir devre itibariyle aynı miktarda bulunan ve fakat seneden seneye tahavvül arzeden bir gelire nazaran fazladır. Şu halde, gerek iktidar, gerekse fedakârlıkta müsavilik kaidelerinin icabı, senelik vergileme dolayısıyla, tatbikatta husule gelen vaziyetin tam aksine olarak, mütehavvil gelirlerin daha hafif bir mükellefiyete tâbi tutulmalarıdır.

Fakat, bu mülâhaza bir tarafa bırakılsa bile, herhalde mütehavvil gelirlerin daha ağır bir şekilde vergilendirilmesi için bir se-

[5] *C. S. Shoup*: Cours de Sciences Financières, (Cours de Droit), Paris 1956, s. 76.

bep olmadığı söylenebilir. Netekim, bir sene içinde husule gelmiş bulunan gelir tahavvülleri, yahut başka bir deyişle, gelirin senelik olan vergileme devresi içinde muntazam veya mütehavvil bir seyir takip etmesi, vergi miktar ve nisbeti üzerinde tesir icra etmemektedir. Her ay veya her hafta muntazam bir şekilde temin edilen ücretlerin tutarı olan, bilfarz 10000 lira ile, bir sene içinde meselâ 500, 500 ve 9 000 lira olmak üzere sadece üç defada elde edilmiş olan 10 000 liranın vergileri müsavidir.

Bir sene içinde muntazam veya mütehavvil bir şekilde elde edilmiş olan gelirlerden, bu vaziyetlerine göre farklı nisbette vergi istemek, kimsenin aklına gelmez. Demek ki, gelirin vergileme devresi içindeki dağılış tarzı, vergiye aksetmemektedir. Şu halde, on iki aylık olan bir vergileme devresi içinde, dağılış şekilleri ne olursa olsun, müsavi gelirlerden müsavi vergi alınmaktadır. Bu kaidenin, yirmi dört veya otuz altı aylık, ilh. devreler itibariyle tatbik edilmemesi için mâkul bir sebep bulunduğu, kolayca iddia edilemez [6].

Diğer taraftan, mütehavvil gelirlerin, vergileme devresinin yıllık olması dolayısıyla, neticede daha ağır bir vergi külfeti altında kalması, yeni teşebbüsler bakımından da mahzurludur. Bu teşebbüslerin, ekseriya tahavvül arzeden gelirleri dolayısıyla, en ziyade müsait muameleye mazhar olmaları gereken kuruluş ve yerleşme devrelerinde, bilâkis daha fazla bir vergi yüküne tâbi tutulmaları, teşebbüste bulunmak isteyenleri düşünce ve tereddüde sevk edebilir; dolayısıyla refah seviyesini yükseltmeğe yarıyacak yeni buluşların tatbiki geri kalabilir.

4 — Yıllık vergilendirme devresinin arzettiği mahzurları, mümkün mertebe gidermek maksadiyle birtakım usuller teklif ve bazıları da tatbik olunmuştur. Aynı ortalama geliri temin eden mükellefleri aynı nisbette vergilendirmek ve yıllık vergilendirme usulünün mütehavvil gelir sahipleri aleyhine olan tesirlerini bertaraf etmek üzere, bazı memleketlerde, kısaca «*ortalama usulü*» (*Durchschnittbesteuerung*) denilen «*birkaç yıllık gelir ortalaması itibariyle vergilendirme usulü*» ne başvurulmuştur.

Bu usulde, muayyen bir yılın geliri, daima, evvelki birkaç senenin — meselâ iki senenin — gelirinin de ilâvesi ve böylece bulunan yekûn meblâğın sene sayısına bölünmesi suretiyle bulunan ortalama gelir üzerinden vergilendirilmektedir. Faraza, herhangi bir

[6] Bk. C. S. Shoup : Cours, zikr. eser, s. 76.

mükellefin 1955 yılı geliri 12 000 liradır. Yıllık vergileme devresi esasına göre, bu gelir olduğu gibi teklif edilecektir. Halbuki, ortalama usulünde, 1955 yılı geliri, evvelki iki senenin, misalimizde 1954 ve 1953 seneleri gelirlerinin (meselâ 10 000 ve 18 000 liranın da) ilâvesi ve üç senelik gelir toplamının (30 000 liranın) üçe bölünmesi ile bulunan ortalama gelir (misalimizde 10 000 lira) üzerinden vergiye tâbi tutulacaktır.

Yine aynı mükellefin 1956 gelirinin ise 38 000 lira olduğunu farzedelim. Bu vaziyette, evvelki iki sene geliri, yâni 12 000 ve 10 000 lira buna ilâve edilecek ve bulunan yekûn, yâni misalimizde 60 000 lira, sene sayısı olan üçe bölünecektir. Görüldüğü üzere, bu takdirde, ortalama gelir 20 000 lira olmaktadır. Şu halde, 1956 yılında, bu usulle vergilendirilecek olan bahis mevzuu mükellefin matrahı, 38 000 lira değil, fakat 20 000 liradır.

Umumî bir ifade ile, bu ortalama usulünde, muayyen bir yılın ortalama geliri, daima evvelki birkaç senenin gelirinin ilâvesi ve toplamın bu seneler sayısına bölünmesi ile tesbit olunmaktadır. Ortalama geliri tesbit edilecek sene ile birlikte, geliri toplama dahil olacak seneler de ilerilmektedir. Adeta, bu seneler, ortalama geliri tesbit edilmek istenen yılın gölgesi gibidir. Bu yıl ileriledikçe, kabul edilen esasa göre iki veya üç yılı kaplayan gölge de, zaman itibariyle ileriye doğru kayar, hareket eder. Bundan dolayı, bahis mevzuu usule «*moving average system*», yâni «*müteharrik ortalama usulü*» denilmektedir.

Bu usul, uzun zaman *Prusya* ve *İngiltere*'de tatbik olunmuştur. İngiltere'de, bu usulün bırakılması ve gelirlerin yıllık olarak vergilendirilmesi esası, ancak 1926 bütçe kanunu ile kabul edilmiştir [7]. Müteharrik ortalama usulünün İngilterede lâğvolunduğu senenin ertesinde, yâni 1927 de bu usulü kabul etmiş olan Amerika Birleşik Devletlerinin *Wisconsin* eyaleti de, yedi senelik bir tatbik devresinden sonra, 1934 de bu sistemi terketmiştir [8].

Gerek *Prusya*'da, gerekse *İngiltere*'de uzun müddet tatbik olunan «*üç senelik ortalama itibariyle vergilendirme usulü*» nün dayandırıldığı başlıca sebep, devlet varidatında azçok bir istikrar temini arzusu idi. Diğer taraftan bu usul, vergilendirmeye esas teşkil eden müddeti uzatmak suretiyle, vergi yükünün daha müsavi

[7] Bk. Finance Act 1926, section 29.

[8] Bk. meselâ, *W. H. Anderson* : Taxation and the American Economy New York 1952, s. 225.

bir şekilde yayılmasını da temin etmiş oluyordu. Tatbik edildiği zamanın şartlarına ve hâkim bulunan telâkkilere göre, bu hususlar, üç senelik ortalama usulünün başlıca faydaları olarak mütalâa ediliyordu.

Ancak, adı geçen memleketlerde üç senelik ortalama şeklinde tatbik olunan müteharrik ortalama usulünün, lehinde ileri sürülen bu vasıflarına karşılık, birtakım *mahzurları* da vardır. Meselâ, bu usul, müterakkiyetin fazla sert olabilecek tesirlerini bir dereceye kadar yumuşatmaktadır; fakat bu yumuşatma bazen mükellefin lehine olmakla beraber, bazen de tamamiyle aleyhine netice vermektedir.

Filhakika, bu usulde, mükellefin en fazla vergi verdiği yıl, gelirinin en yüksek olduğu sene değil, fakat ondan sonraki yıl veya yıllardan biridir. Bu usul, geliri esasen zaman dahilinde mütehavvil bir bünye arzeden mükellefler kadar, umumî konjonktür vaziyetinin husule getirdiği dalgalanmalar dolayısıyla gelirinde değişiklik husule gelen mükellefler bakımından da mahzurludur. Ortalama usulünün depresyon safhasındaki tatbikatı, son olarak bahsi geçen mükellefleri, evvelki refah senelerinde elde etmiş oldukları yüksek gelirlerin ortalamanın hesabına girmesi dolayısıyla, yıllık vergileme usulündekine nazaran, daha yüksek bir vergi ödemek mecburiyetinde bırakmakta ve bunların depresyon safhasındaki durumlarını bir kat daha zorlaştırmaktadır.

Bunu bir misalle anlatmak icap ederse, herhangi bir mükellefin, ilk iki senede yüksek, üçüncü senede ise düşük olan yıllık gelirlerinin, sırasıyla 20 000, 20 000 ve 5 000 lira olduğunu farzedelim. Bu mükellef, yıllık gelir ve vergileme usulünün tatbiki halinde, üçüncü senenin vergisini 5 000 lira üzerinden ödeyecektir. Buna mukabil, vergilendirilmede, üç senelik ortalama usulünün kabul ve tatbik olunduğunu farzedtiğimiz takdirde ise, bu mükellefin bahsi geçen seneye ait vergisi, üç senenin ortalama geliri olan 15 000 lira üzerinden hesaplanacaktır. Bu vaziyette ödenecek verginin, hatta müterakkiyet nazarı itibara alınmasa dahi, senelik gelir tutarına göre ödenmesi icap eden vergiden çok daha ağır olacağı âşikârdır.

Meselâ, mükellefin, mütenasip olan kurumlar vergisine tâbi bir şirket olduğunu farzederseniz, Türk Kurumlar Vergisinin bugün % 10 olan nisbetiyle, bahis mevzuu şirket — müteharrik ortalama usulü ile — üçüncü senedeki kazancının % 30 u nisbetinde vergi-

lendirilmiş olacaktır [9]. Misaldeki mükellefin, hakikî bir şahıs olduğunu farzettığımız takdirde ise — bugünkü Türk gelir vergisi nisbetlerini tatbik etmek suretiyle — bu kimsenin, üçüncü senedeki vergisi, 15 000 liralık ortalama gelir üzerinden indirimsiz olarak 3250 lira tutacaktır. Bu vergi tutarının, üçüncü senenin 5 000 liradan ibaret bulunan hakikî (senelik) gelirine nisbeti % 65 e varmaktadır.

Şunu da ilâve edelim ki, ilk iki senede elde edilmiş olan gelirlerin daha yüksek veya üçüncü yıl gelirinin daha düşük, veyahut da müterakkiyetin daha şiddetli olması hallerinde, müteharrik ortalama usulü ile hesaplanacak üçüncü sene vergisinin, o sene zarfında fiilen elde edilen gelirden fazla olması dahi pekâlâ mümkündür. Meselâ, birinci yıl geliri 20 000, ikinci yılınki 22 000 ve üçüncü yılın geliri de 3 000 liradan ibaret olsaydı, müteharrik ortalama yine 15 000 lira ve bunun üzerinden hesaplanacak vergi de yine indirimsiz olarak 3250 lira olacaktı. Görülüyor ki, bu takdirde, mükellefin üçüncü yılda ödemesi lâzımgelen vergi miktarı, o sene zarfında elde etmiş bulunduğu (3000 liradan ibaret) hakikî gelirinden fazladır.

Bu vaziyetin, mükellef bakımından mahzuru âşikârdır. Fakat, bunun, vergi adâleti ve anti-konjonktürel bir vergi politikası takip edilmesi halinde, bu suretle varılmak istenen gayelerin gerçekleşmesi bakımından ortaya çıkaracağı zorluk ve mahzurlar da çok ehemmiyetlidir. Mükelleflerin, zaten büyük bir sıkıntı içinde buldukları alçalma ve depresyon safhalarında, bu derece yüksek nisbetlere varan vergileri ödeyecek durumda olmayacakları ve pek çoğunun Maliye idaresinden, vergi borçlarını ödemek için, tecil isteğinde bulunacakları kolaylıkla tahmin edilebilir.

Gerek, kalabalık bir mükellef zümresinin tecil taleplerinin kabulü ve dolayısıyla Maliyenin bu varidatı derhal tahsil edememesi, gerekse, birkısım mükelleflerin doğrudan doğruya aciz haline düşmeleri veya bu derecede ağır vergiden kaçmaları, netice itibariyle, devletin en ziyade varidata muhtaç bulunduğu bir safhada, buhranın maliye üzerindeki tesirini arttıracaktır.

[9] Aynı ortalama usulünün, meselâ Almanyada tatbik edildiğini farzedecek olursak, bu memlekette kurumlar vergisi nisbeti % 40 olduğuna göre, üçüncü sene vergisinin o yıl kazancına nisbetinin % 120 ye yükselmesi icap edecektir.

Buna karşılık, kalkınma ve yükselme safhalarında, müteharrik ortalama usulü ile alınan verginin artışı, depresyon senelerinin düşük gelirleri ve hattâ belki de zararları yüzünden [10], senelik verginin artışından daha yavaş olacaktır. Bu halin de, yine anti-konjonktürel vergi politikası bakımından arzu edilir bir netice olmadığı meydandadır. Bahis mevzuu politika zaviyesinden, vergi yüklerinin arttırılması icap eden bu safhada, mezkûr yüklerin — müteharrik ortalamanın tatbiki dolayısıyla — hafif kalması mahzurludur. Bununla beraber, daha ziyade, kalkınma safhasının başlarında husule gelen bu durumun, başlı başına bir mahzur olarak mütalâa edilmemesi ve evvelki depresyon safhasında tecil veya sair sebeplerle fiilen tahsil edilememiş vergilerin, bu safhada tahsiline geçilmekle, gayri müsait tesirlerinin bir dereceye kadar bertaraf edilebileceğinin kabulü mümkündür.

Ancak, müteharrik ortalama usulünün husule getirdiği tesirler, bunlardan ibaret değildir. Bu usul, konjonktür dalgalanmaları dolayısıyla tahavvül eden gelirlerin, gelir vergisi varidatı üzerindeki tesirlerini geciktirdikten başka, vergi tarifesindeki *müterakkiğin azalması* neticesini de doğurmaktadır. *F. Neumark*'ın, bu hususu rakamlarla gösteren bir misalini aynen aşağıya alıyoruz [11]:

«Bir müteşebbisin muhtelif senelerdeki gelirlerinin aşağıda yazılı rakamlara tekabül ettiğini ve vergi nisbetlerinin de 5 000 : % 10, 5 001 - 10 000 : % 15, 10 001 - 20 000 : % 20 şeklinde olduğunu farzedelim:

Yıl	Kazanç	Yıllık kazanç göre vergi	Üç yıllık ortalama üzerinden vergi
1928	10 000	—	—
1929	12 000	—	—
1930	8 000	950	1 250
1931	6 000	650	1 050
1932	5 000	500	700
1933	7 000	800	650
1934	10 000	1 250	850
1935	12 000	1 650	1 250
1936	13 000	1 850	1 583
<i>Y e k ü n</i>		7 650	7 283

[10] Ortalama usulünde, zararlar, menfi gelir olarak değil de, zararlı senelerde gelir sıfır olarak kabul edilse dahi vaziyet aynıdır.

[11] *F. Neumark* : Gelir Vergisi, İstanbul 1946, s. 76.

Bu misalden de açık olarak görüldüğü veçhile, mükellefin 1930 ilâ 1936 senelerindeki, yâni yedi senelik vergi ödemeleri tutarı ile senelik vergi miktarındaki dalgalanmalar, yıllık vergileme usulünde, ortalama usulüne nazaran daha fazladır. Yıllık vergileme halinde, yekûn 7650 lira olduğu halde, ortalama usulünde 7283 liradır. Keza, yıllık vergilemede asgarî ve azamî vergi yükleri arasındaki nisbet 500/1850, yahut 100/370 dir, halbuki ortalama usulünde aynı nisbet 650/1583, yahut 100/243 den ibarettir.

Müteharrik ortalama usulü, yukarıda kısaca temas ettiğimiz mahzurları dolayısıyla, bugün esas itibariyle terk edilmiş bulunmaktadır. Netekim, evvelce kaydettiğimiz gibi, İngilterenin, bu sistemi bırakarak, yıllık vergileme esasına geçmesinden bir sene sonra, ortalama usulünü iktibas etmiş olan *Wisconsin* de, 1927 den 1934 de kadar devam eden bir tatbik devresinden sonra, bu usulü terketmiştir. Hâlen bu usulün tatbikatına, ancak bazı İsviçre kantonlarında rastlamak kabildir.

Kendisine doktrin sahasında da artık tarafdar bulamıyan müteharrik ortalama usulü yerine, bugün, bilhassa *H. C. Simons*, *H. M. Groves*, *W. Vickrey* ve *C. C. Holt* gibi amerikalı müellifler tarafından ileri sürülmüş olan birtakım *modern ortalama metodları* vardır [12]. Bunlardan birine «*sâbit ortalama usulü*», diğerine de «*kümülatif ortalama usulü*» denilebilir. Şimdi, bunları kısaca gözden geçirelim.

5 — *Sâbit ortalama usulüne, basit ortalama (simple average)*, yahut *geriye doğru veya öncesine şâmil ortalama (retroactive average)* [13] veyahut da *ihtiyarî yeniden hesaplama (optional recalculation)* usulü de denilmektedir. Bu ortalama sistemi, esas itibariyle *H. M. Groves* ve daha sonra bazı farklarla *H. C. Simons* tara-

[12] *H. C. Simons* : Federal Tax Reform, Chicago 1950 ; *H. M. Groves* : Postwar Taxation and Economic Progress, New York 1954 ; *W. Vickrey* : Agenda for Progressive Taxation, New York 1947 ; *C. C. Holt* : Averaging of Income Tax for Tax Purposes, «National Tax Journal», cilt II, 1949, s. 349-361 ; *J. Willis* : The Mitigation of the Tax Penalty on Fluctuating or Irregular Incomes, Toronto 1951.

[13] Bk. *H. C. Simons* : Personal Income Taxation, Chicago 1938, s. 154-156 ; *W. H. Anderson* : Taxation, zikr. eser, s. 225.

fından ileri sürülmüş [14] ve Amerikan «*iktisadî gelişme komitesi*» nce de kabul ve müdafaa edilmiştir [15].

Bu usule göre, mükellef — normal olarak — vergisini mutad şekilde senelik geliri üzerinden ödeyecektir. Demek ki, esas yıllık vergilemedir. Ancak, muayyen hallerde, mükellef, bir seneye ait vergisini, o senenin geliri üzerinden değil, fakat evvelki birkaç senenin de gelirleri toplamını alıp, bunun senelik ortalamasını bulmak ve vergi borcunu *bu seneler için bulunacak farazî ortalama gelir üzerinden yeniden hesaplamak* suretiyle tâyin ve tashih edebilecektir.

Bugün bu usulün mahdud bazı tatbikatına muhtelif memleketlerde rastlamak kabildir. İleride, bu hususta malûmat vereceğiz. Ancak, şimdiden bir misal vermiş olmak için, Amerika Birleşik Devletlerinde, faraza müelliflerin kazançlarının vergilenmesinde, böyle bir sabit ortalama usulü tatbik olunduğuna işaret edelim. Bir kaç senelik çalışmaları sonunda, muayyen bir yılda yüksek gelir temin eden bu kimseler, beş senelik gelirleri ortalaması üzerinden vergilendirilmelerini isteyebilirler. Bu takdirde, yüksek gelir temin ettikleri yıl da dahil olmak üzere, geriye doğru beş senelik kazançları toplanarak, yıllık ortalaması bulunur ve vergi bu ortalama üzerinden hesaplanarak düzeltilmiş olur.

Sabit ortalama usulünün mekanizmasını tatbikî bir misalle aydınlatmak için, bu usulün Türkiyede kabul edilmiş bulunduğunu ve bundan faydalanabilecek bir mükellefin, birbirini takip eden yıllarda, sırasıyle 10 000, 9 000, 12 000, 8 000 ve 41 000 lira kazanç elde ettiğini farzedelim. Evli ve iki çocuklu olan bu mükellef, evvelki seneler gelirleri için, aynı sıra ile, 1595, 1351, 2095 ve 1151 lira vergi ödemıştır. Sonuncu yıl için de 10 533 lira ödemesi icap etmektedir. Bu ödeme ile beraber, beş yıl zarfındaki vergi tediyeleri 16 725 lirayı bulacaktır. Bahis mevzuu mükellefin beş yıl zarfındaki gelir tutarı 80 000 liradır. Şu halde, sâbit ortalama usulüne göre vergilerinin düzeltilmesi isteginde bulunduğu takdirde, yıllık ortalama geliri 16 000 lira itibar edilecek ve bu farazî gelir ortalaması üzerinden yıllık vergisi 3095 lira ve beş senelik devrenin vergi tutarı da

[14] *H. M. Groves* : Postwar Taxation, zikr. eser ; *H. C. Simons* : Personal Income Taxation, Chicago 1938, ikinci tabı, Chicago 1950, s. 153 ve m. ile s. 212 ve m. ile yine *H. C. Simons* : Federal Tax Reform, zikr. eser.

[15] *Committee of Economic Development* : A Postwar Federal Tax Plan for high Employment, 1944, s. 30

$3095 \times 5 = 15\,475$ lira olacaktır. Bu miktar, senelik gelir üzerinden hesaplanmış bulunan vergiler tutarından, yâni 16 725 liradan, 1250 lira daha azdır. Mükellef, sâbit ortalama usulüne göre vergilendirilmesini istemekle, 1250 lira daha az vergi vermiş olmaktadır.

Sâbit ortalama usulünün de, kendisine göre, birtakım mahzurları vardır [16]. Böylece, geriye doğru birkaç (hattâ bazı tekliflere göre beş ilâ on) senenin, beyan edilmiş ve vergilendirilmiş gelirlerini toplamak ve bunun üzerinden bulunacak yıllık ortalamaya göre vergilerini yeniden hesaplamak, ve neticede ortaya çıkacak vergi farkını mükellefe geri vermek, ilk bakışta ve yukarıdaki şematik misalde görüldüğü kadar kolay değildir.

Bilhassa, arada geçen zaman zarfında, vergi nisbetlerinde ve umumiyetle vergi yüküne tesir eden diğer hükümlerde husule gelmiş değişiklikleri nazarı itibara almak cihetine gidildiği takdirde, iş büsbütün zor ve karışık bir hal alabilir. Bütün bu muameleler, hem mükellef, hem de maliye idaresi için munzam külfetlerdir. Bu usulde, mükellef, beyan esaslarını senelerce muhafaza etmek mecburiyetinde olduğu gibi, beyannamelerin yeni vaziyete intibak ettirilmesi de maliye idaresi bakımından oldukça ehemmiyetli bir iş teşkil eder. Hususiyle, vergilerinin sâbit ortalama esasları üzerinden yeniden hesaplanmasını isteyen mükelleflerin adedi fazla olduğu takdirde, bu iş, idarenin altından kalkamayacağı bir ağırlık haline gelebilir. Netekim, düzeltme isteklerinin tahdit edilebilmesi için, bunların bazı şartlara bağlanmasını ileri süren müelliflerin tekliflerine aşağıda temas edeceğiz.

Diğer taraftan, sâbit ortalama usulü, ancak muayyen fasılalarla kullanılabilir. Ortalamaya esas olarak, faraza, beş senelik bir devre kabul edilmişse, mükellefler, bu usule göre vergilerinin düzeltilmesini talep ettikten ve vergileri de buna göre fiilen tashih edildikten sonra, asgarî olarak bir beş sene daha geçmedikçe yeniden böyle bir istekte bulunamazlar.

Bu sebeple, mükellefler, gelirlerini mümkün mertebe müsait bir yılda toplamağa (temerküz ettirmeğe) çalışacaklardır. Fakat, mükellefler bu bakımdan bir gayrette bulunmasalar dahi, gelirin kendiliğinden toplandığı yıllarda carî vergi nisbetleri ve diğer hükümler, bu usulde, hususî bir ehemmiyet kazanmaktadır. Gelirleri, vergi nisbetlerinin düşük bulunduğu yıllara temerküz eden mükellefler,

[16] Bu usulün tenkidi hk. bk. meselâ, *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 178.

lefler, gelirleri yüksek nisbetlerin tatbik olunduğu senelere toplanmış bulunan mükelleflere nazaran kârlı vaziyettedirler. Bunlar, muhtemelen, ortalama usulünün tatbikini istemeyeceklerdir. Vâkıa, *H. C. Simons*, bu mahzurun bertaraf edilebilmesi için, vergi idaresinin de, muayyen hal ve şartlar dairesinde, gelirin ve verginin yeniden hesaplanmasını istemek hakkı olmasını teklif etmiştir. Fakat, bu usulün, birçok mükellefleri, munzam bir külfet altına sokmak ve dolayısıyla vergiye karşı reaksiyonlarını dâvet etmek veya bunu sertleştirmek gibi çok esaslı bir mahzuru vardır.

Daha fazla teferruata girmeksizin denilebilir ki, sâbit ortalama usulü, yıllık vergilendirme usulüne nazaran üstün olmakla beraber, gerek mükellef, gerekse idare bakımından munzam külfetler doğurmakta ve ayrıca vergilemedeki tesadüfiliği tam olarak ortadan kaldıramamakta, farklı vergi yüklerini tamamen izale edememektedir. Netekim, bu usulü ileri sürmüş olan müellifler de, bilhassa maliye idaresi bakımından doğurabileceği zorlukları ve munzam masrafları gözönünde tutarak, tatbikatını birtakım kıstaslara bağlı tutmak ve dolayısıyla daraltmak cihetine gitmişlerdir.

Bunlardan, *H. M. Groves*, sâbit ortalama usulünün, ancak nisbeten yüksek (meselâ beş bin doların üstünde kalan) gelirlere tatbikini, küçük gelirlere ise, sadece zararların nakli ile, gelirin fazla düşük olması dolayısıyla mükellefin fiilen faydalanamamış olduğu istisna ve indirimlerin diğer yıllara nakledilmesini ileri sürmüştür. *H. M. Groves*, bu ikili usulle, büyük ve küçük bütün mütchavvil gelirlerin, vergi karşısında, muntazam gelirlere farklı bir şekilde vergilenmesinin önüne geçilebileceği kanaatinde [17]. Gerek doğrudan doğruya miktar, gerekse müterakki tarife nisbetleri dolayısıyla, farklı vergileme, bilhassa büyük gelirlere kendisini göstermektedir. Küçük gelirlere ise, hem miktar ve hem de nisbet bakımından farklar çok azdır. Binaenaleyh, bunlarda, yukarıda bahsedilen zarar ve indirim nakilleri ile iktifa edilmesinde fazla bir mahzur yoktur.

H. C. Simons ise, daha başka bir usul teklif etmiştir [18]. Buna göre, sâbit ortalamanın tatbik olunabileceği beş yıllık devre sonunda, mükellefin, bu devre içinde ve yıllık vergileme suretiyle fiilen ödemiş bulunduğu vergilerin toplamı, beş yıllık devre zarfın-

[17] *H. M. Groves* : Postwar Taxation, zıkr. eser, s. 227 ve m.

[18] *H. C. Simons* : Personal Income Taxation, zıkr. eser, s. 153 ve m. ile s. 212-213.

daki gelirinün müsavî kısımlardan mürekkep olması halinde ödemesi gerekecek farazî vergi miktarından — mükellef aleyhine olarak — % 10 dan fazla bir fark (yâni fazlalık) arz ediyorsa, sâbit ortalama usulü tatbik edilebilecektir. Aksi halde, yâni fark % 10 a kadar ise, sâbit ortalamanın tatbiki cihetine gidilmeyecektir. Bu suretle, ancak az çok ehemmiyetli bir nisbete varan farklar ortadan kaldırılmış olacak, küçük ve ehemmiyetsiz farklar dolayısıyla idarenin başına muazzam bir düzeltme külfeti yüklenmesinden kaçınılmış bulunacaktır.

Görülüyor ki, sâbit ortalama usulünü ilk olarak ileri süren ve müdafaa eden müellifler dahi, umumî bir şekilde tatbiki halinde husule gelecek müşküllerden ve munzam masraflardan kaçınmak için, bu usulün, mutlak veya nisbî birtakım ölçülerle tahdidi lüzumunu kabul etmişlerdir.

Bu arada şunu da ilâve edelim ki, sâbit ortalama usulünün, geriye doğru birkaç yıllık gelir ve vergilerin, ortalama esasından yeni baştan hesaplanmasını gerektirmesi dolayısıyla arz ettiği güçlük ve mahzurları ortadan kaldırmak üzere, *ileriye doğru ortalama* fikri ileri sürülmüştür. Bu usulde, muayyen bir sene zarfında elde olunan yüksek gelir, evvelki yılların gelirleriyle değil, fakat gelecek senelerin gelirleriyle (tabiatıyla bunlar elde edildikten sonra) toplanacak ve vergileme, bu suretle bulunacak ortalama gelir itibariyle tashih edilecektir.

Bu fikre, İkinci Dünya Harbinden sonra Japonya vergi sistemini ıslâh maksadiyle teşkil edilen *C. Shoup* başkanlığındaki heyetin teklifleri arasında rastlamaktayız. Buna göre, herhangi bir senede, diğer yıllara nazaran, mütad olmayan şekilde yüksek gelir temin eden kimse, muayyen bir vergi depozitosu yatıracak ve nihai vergileme, ortalama devresinin sonuna bırakılacaktır. Bu teklif, sâbit ortalama usulünün bir mahzurunun ortadan kaldırmakta ise de, dikkat edilecek olursa, diğer mahzurlar aynen yerinde kalmaktadır.

6 — *Kümülatif ortalama usulü (cumulative average)* e gelince, bunun da, yıllık vergilemenin mahzurlarını bertaraf etmek maksadiyle ileri sürülen ikinci bir usul olduğunu söylemiştik. Kümülatif ortalama metodunu, esas itibariyle, *W. Vickrey* ortaya at-

miş, *C. C. Holt* ise, bunu azçok değişik bir şekilde müdafaa etmiştir [19].

Kümülatif ortalama usulünde, her mükellef, bu sistemin meriyet tarihinden veya kendisinin mükellefiyete girdiği tarihten başlayarak, kümülatif bir şekilde hesaplanan geliri üzerinden vergilendirilecektir. Sonra bu suretle bulunan vergi miktarından, o vakte kadar, bu sistem dahilinde ödemiş bulunduğu vergilerin tutarı (veya muayyen bir faiz haddi ilâvesiyle bulunacak hâli hazır kıymeti) indirilecektir. Bu iki ameliye neticesinde ortaya çıkan fark, mükellefin o yıla ait vergi borcunu gösterecektir.

Görüldüğü üzere, kümülatif ortalama usulü, geliri bir bütün olarak ele almaktadır. Esasında, bu metodla vergileme, bütün mükellefiyet devresine şâmil olmak icap eder. Bununla beraber, ileride göreceğimiz gibi, daha kısa birtakım devreler üzerinde de durulabilir. Meselâ, bunların başında, konjonktür devreleri hatıra gelmektedir.

Kümülatif ortalama usulünde yapılacak olan muameleler, sâbit ortalamadaki gibi yeniden hesaplama, dağıtma ve yayma ameliyeleri olmayıp, esas itibariyle toplama ve çıkarma ameliyelerinden ibarettir. Bunları, şöyle hülâsa etmek mümkündür [20].

Evvelâ, her yılın sonunda, mükellef, o yıl zarfında elde ettiği gelirini, kümülatif ortalama sisteminin tatbik olunduğu veya kendisinin mükellefiyete girdiği tarihten itibaren temin etmiş bulunduğu ve zaten bir evvelki beyannamesinde hesaplanmış olarak bulunan evvelki seneler gelirine ilâve etmek suretiyle, kümülatif gelirini tesbit edecektir.

İkinci olarak, bu suretle tesbit olunan kümülatif geliri, kaç yıllık ise, vergi cetvelinin o kadar yıllık gelirlere taallük eden sütununda, bu gelire tekabül eden vergi miktarını tesbit edecektir.

Üçüncü olarak, mükellefin, o seneye kadar fiilen ödemiş bulunduğu vergilerin, bir evvelki beyannamede esasen hesaplanmış olan toplamı alınarak, muayyen bir mürekkep faiz ilâve edilmek suretiyle hâli hazır kıymeti tesbit edilecektir.

Dördüncü olarak, bu suretle bulunan ödenmiş vergilerin hâli hazır kıymeti, kümülatif gelir üzerinden cetvele göre tesbit olunan

[19] *W. Vickrey* : Agenda for Progressive Taxation, New York 1947 ; *C. C. Holt* : Averaging of Income for Tax Purposes, Equity and Fiscal Policy Considerations, «National Tax Journal», cilt II, 1949, s. 349 ve m.

[20] *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 179 ve m.

vergi miktarından indirildikten sonra kalan fark, mükellefin o yıl geliri için ödemesi icap eden vergiyi gösterecektir.

Bu izah tarzı, belki ilk bakışta, biraz karışık gibi görünmektedir. Fakat hakikatte, esasen hazır bir cetvele göre ilâve edilecek mürekkep faiz hesabı bir tarafa bırakılacak olursa, sadece basit toplama ve çıkarma ameliyelerine dayanmaktadır. Kümülatif ortalamanın bu mekanizmasını, *C. S. Shoup*'un verdiği bir misali daha belirli bir hale getirerek şöyle izah edebiliriz [21]:

Herhangi bir mükellefin senelik gelirlerinin, sırasıyla 2 000, 3 000, 10 000, 3 000 ve 2 000 lira olduğunu; vergi tarifesinin de 1 000 liraya kadar % 10, 1 001 ilâ 2 000 liralık trans için % 20 ve 2 001 ilâ 3 000 lira için % 30, 3 001 liradan itibaren de % 40 şeklinde tesbit olduğunu farzedelim. Bu mükellefin birinci sene geliri, aynen yıllık vergileme usulündeki gibi vergiye tâbi tutulacaktır. Yâni, 2 000 lira olan bu gelirden (meseleyi karıştırmamak için her türlü indirimleri bir tarafa bırakıyoruz), ilk 1000 lirası % 10 hesabıyla 100, müteakıp 1 000 lirası % 20 nisbetinden 200 ki, cem'an 300 lira vergi alınacaktır.

İkinci seneden itibaren kümülâtif ortalama sisteminin tatbiki başlamaktadır. Bu vergiyi hesaplamak için, başlıca 5 ameliye yapılacaktır: 1) *İlk ve ikinci sene gelirleri toplanacaktır.* Misaldeki mükellefin, birinci sene geliri, 2 000, ikinci seneninki ise 3 000 olduğuna göre, toplam 5 000 dir. 2) *Bu toplam, sene sayısına, yâni ikiye bölünecektir.* Şu halde, $5\,000 : 2 = 2\,500$ olacaktır. 3) *O sırada mer'i vergi tarifesi, bu ortalama gelire tatbik edilmek suretiyle, ortalama vergi bulunacaktır.* Misale göre, 2 500 liralık matrah, birinci 1000 liradan 100, ikinci 1 000 liradan 200 ve mütebaki 500 liradan da % 30 hesabıyla 150 lira olmak üzere, yekûnen 450 lira tutarında vergiye tâbidir. Bu miktar, ortalama vergidir. 4) *Ortalama vergi, sene sayısı, yâni iki ile çarpılacaktır.* Buna nazaran $450 \times 2 = 900$ lira. Bu miktar, *kümülatif vergiyi göstermektedir.* 5) *Kümülatif vergiden, evvelce ödenmiş olan vergi tutarı indirilecektir.* Şu halde, 900 liradan, birinci sene vergisi olan 300 lira indirildikten sonra kalan meblâğ, yâni 600 lira, mükellefin ikinci sene vergisidir.

Şimdi, aynı ameliyeleri, üçüncü sene vergisini hesaplamak için yapalım: 1) *Üç senelik gelir toplanacaktır.* Misalde, bunun tutarı, $2\,000 + 3\,000 + 10\,000 = 15\,000$ liradır. 2) *Bu toplam, sene sayısı-*

[21] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 77-78.

na, yani üçe bölünecektir. Buna nazaran, $15\ 000 : 3 = 5\ 000$ lira. Bu suretle, üç senenin ortalama geliri bulunmuş olmaktadır. 3) *Ortalama gelire, vergi tarifesi tatbik edilecektir.* Yukarıda kabul etmiş bulunduğumuz itibarı tarifeye göre, ilk bin liradan 100, ikinciden 200, üçüncüden 300 ve geriye kalan ikibin liradan da % 40 nisbeti üzerinden 800 lira ki, cem'an 1 140 lira vergi hesaplanmış olmaktadır. 4) *Ortalama vergi, sene sayısı ile çarpılacaktır.* Şu halde, $1\ 400 \times 3 = 4\ 200$ lira. Evvelce de kaydettiğimiz gibi, bu meblâğ, üç senenin kümülâtif vergi borcudur. 5) *Kümülatif vergiden, evvelce ödenmiş vergi tutarı indirilecektir.* Birinci sene vergisi, 300, ikinci senede ödenen ise 600 lira olduğuna göre, 4 200 liradan 900 lira indirildikten sonra kalan 3 300 lira, üçüncü sene ödenmesi gereken vergidir.

Dördüncü sene için, aynı ameliyeleri — ayrıca izah etmeksizin — tekrar edelim : 1) $2\ 000 + 3\ 000 + 10\ 000 + 3\ 000 = 18\ 000$ lira. 2) $18\ 000 : 4 = 4\ 500$ lira. 3) Bu sonuncu meblâğın itibarı tarifeye göre vergisi : 1 200 lira. 4) Ortalama verginin dört senelik tutarı : $1\ 200 \times 4 = 4\ 800$ lira. 5) Evvelce ödenmiş vergi tutarı olan $300 + 600 + 3\ 300 = 4\ 200$ liradır. Şu halde : $4\ 800 - 4\ 200 = 600$ lira. Demek ki, dördüncü sene geliri için 600 lira vergi ödemek lâzımdır.

Beşinci sene için, aynı hesabı, daha da kısa olarak yapalım : 1) $18\ 000 + 2\ 000 = 20\ 000$ lira. 2) $20\ 000 : 5 = 4\ 000$ lira. 3) Vergisi, 1 000 lira. 4) Beş senelik tutarı : 5 000 lira. 5) Evvelce ödenmiş vergiler, 4 800 lira tuttuğuna nazaran, beşinci sene için vergi, 200 liradan ibarettir.

Kümülatif ortalama esaslarına göre, basit bir şekilde, yâni mürekkep faiz unsurunu araya katmaksızın yaptığımız bu hesaplardan, şimdi, bazı neticeler çıkartmağa çalışalım. *Evvelâ*, bu usulde, her yıl ödenecek olan verginin, gelirle beraber azalıp çoğaldığını, başka bir ifade ile, gelir ve vergi arasında bir nevi paralel gelişme temayülü bulunduğunu kaydedelim. Şu halde, müteharrik ortalama usulünün en büyük mahzurlarından birini teşkil eden, gelir-vergi *lag* veya *décalage*'ı yâni yıllık gelirin birden kuvvetle azalması halinde, verginin — evvelki senelerin yüksek gelirleri dolayısıyla — aynı ölçüde azalmaması mahzuru, kümülâtif ortalama usulünde vârid değildir.

Diğer taraftan, bu ortalama usulü, devamlı tatbik edilebilmektedir. Halbuki, sâbit ortalama metodu, ancak muayyen devreler sonunda, yıllık vergi miktarının âyarlanmasına imkân vermektedir.

Buna mukabil, yukarıda misal olarak verdiğimiz yıllık gelir miktarları üzerinden, kümülâtif ortalama usulü ile, beş sene sonunda ödenmiş olan vergilerin tutarı 5100 liraya yükseldiği halde, sâbit ortalama tatbik edilmiş olsaydı, bu miktar (beş senelik gelir tutarı olan 20 000 liranın yıllık ortalama tutarı 4 000 lira üzerinden 1 000 lira vergi hesabıyla) 5 000 liradan ibaret kalacaktı.

Kümülatif ortalama usulüne taraftar olan müelliflerin ileri sürdüğüne nazaran, bu usul, diğer ortalama metodlarıyla bertaraf olunamıyan bir mahzuru, yâni gelirin elde edilmesinin ve dolayısıyla buna tekabül eden verginin mümkün mertebe ertesi yıla bırakılması temayülünü ortadan kaldırmaktadır. Zira, evvelki yıllarda ödenmiş olan vergilere yürütülen faiz dolayısıyla, vergiyi geciktirmek, mükellef için câzip olmaktan çıkmaktadır. Kümülatif usulün bu hassası, eğer hakikaten müessir olabilecek mahiyette ise, ancak *W. Vickrey*'in ileri sürdüğü sistemde mevcut olabilir. Yoksa; evvelce de işaret etmiş bulunduğumuz veçhile, *C. C. Holt*'un teklif ettiği kümülâtif ortalama sisteminde, evvelki vergilere mürekkep faiz ilâvesi yapılmadığından, bahis mevzuu mahzur aynen bâkî kalmaktadır. (İstitraden ilâve edelim ki, *C. C. Holt*, birtakım pondere (em-salli) ortalamalara dayandığı için, müdafaa ettiği usulde, vergi nisbetlerine karşı hassasiyet, *W. Vickrey*'in sisteminde olduğundan daha fazladır).

Kümülatif ortalama usulünün en ehemmiyetli mahzuru, fazla karışık olmasıdır. Vâkıa, bunun ancak görünüşte böyle olduğu iddia ediliyorsa da, *J. F. Due*'nun dediği gibi, Amerika Birleşik Devletleri gibi bir memlekette dahi, bunun, Kongre tarafından kabulü çok güçtür [22].

5 — Modern ortalama metodlarını, böylece gözden geçirdikten sonra, şimdi *gelirlerdeki tahavvüllerin nevileri* üzerinde kısaca duralım. Bu mevzuu tetkik etmenin lüzum ve faydası, gerek sâbit, gerekse kümülâtif ortalama usullerinin tatbik devrelerinin tesbiti bakımından ehemmiyet arz etmektedir. Sâbit ortalama, esasen muayyen devreler itibariyle tatbik edilebileceği için, bu devrenin kaç senelik olması meselenin, bu usul bakımından haiz olduğu ehemmiyeti, hattâ lüzumu, ayrıca belirtmeğe dahi, belki ihtiyaç yoktur. Fakat, kümülâtif ortalama usulünde de, tatbik devresi meselesinin üzerinde durulacak bir mahiyet taşıdığı söylenebilir. Vâkıa, bu usu-

[22] *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 181.

lün hareket noktası, gelirin devamlı olduğu ve dolayısıyla vergilemenin de, aynı şekilde devamlı bir hale getirilmesi lüzumudur. Buna rağmen, bilhassa tatbikatta basitlik ve kolaylık temini maksadıyla, bu ortalamanın tatbiki mahzur doğurmıyacak bir şekilde, muayyen devreler halinde (tahdit edilebilir mi? Bu hususta bir neticeye varabilmek için, gelirlerde tahavvül yaratan âmiller veya gelir tahavvüllerinin nevelerine bir göz atmak yerinde olur.

Gelirlerin zaman dahilinde arzettikleri tahavvülleri, C. S. Shoup'ın da yaptığı gibi [23], başlıca dört tip halinde mütalâa etmek mümkündür.

a) *Arızî veya şahsî tahavvüller*. Bunlar, umumî iktisadî vaziyet ve konjonktürden müstakil olarak husule gelen değişmelerdir. Bazen iş hayatının küçük bir sektöründe veya doğrudan doğruya münferit mükelleflerin gelirlerinde, bu gibi değişiklikler (gelişme veya gerilemeler) görülebilir. Basit bir iki misal olarak, ücret veya serbest meslek erbabından olan bir kimsenin çalışmıyacak derecede hastalanması, gayrimenkul sahibi bir şahsın irat temin eden binalarının yanması, yıkılması, yeni bir icat dolayısıyla muayyen sanayi ve küçük sanat şubelerinden birinin mutaddan çok düşük kazanç temin etmesi gösterilebilir.

Tabiatıyla, gelirin ârizî şekilde fevkalâde yüksek olması da mümkündür. Meselâ, yukarıda bahsedilen icattan müstefit olanların gelir veya kazançları, muayyen servet veya sermaye unsurlarından elde edilen kapital kazançları (capital gains), birkaç sene zarfında hazırlanan, üzerinde çalışılan bir işin semeresini vermesi, yâni *entrepreneurs indépendants*, yahut *independant contractors* vaziyetinde bulunan kimselerin birkaç senelik mesailerini sonunda aldıkları ücret veya haklar, bu kimselerin muayyen bir yıldaki gelirlerini çok yükseltebilir.

Arızî mahiyetteki bu şahsî veya ferdî gelir tahavvülleri, umumiyetle, bir veya birkaç sene devam eder. Bu müddetin sonunda, gelir, ya evvelki seviyesine döner, yahut da yeni bir seviyede az çok bir istikrar kazanır. Yeni seviyenin, eskisinden üstün veya düşük olmasının bir ehemmiyeti yoktur. Gelirin, herhangi bir seviyede durulmuş olması kâfidir.

Şunu da ilâve edelim ki, bahis mevzuu ferdî veya şahsî tahavvüllerin, millî ekonomi bakımından ehemmiyetli olup olmadıkları

[23] C. S. Shoup : Cours, zikr. eser, s. 87 ve m.

hususu üzerinde durmağa mahal yoktur. Belki, çok kerre, bunlar — ârızî mahiyetleri icabı olarak — millî ekonominin bütünü için mühim değildir; fakat, gelirinde bu şekilde, ve bilhassa menfi olarak değişiklik husule gelmiş kimseler bakımından, ortalama gelir esası üzerinden vergilemenin faydası inkâr edilemez.

Ferdî veya şahsî tahavvüller zaviyesinden, ortalama devresinin üç, dört veya azamî beş sene olması kâfidir, denilebilir. Filhakika, bu müddet, bahsedilen değişiklikler dolayısıyla, kuvvetle dalgalanmış olan gelirin, yeni bir seviyede istikrar kesbetmesi için kâfidir. Bilhassa bu devre için lüzumlu olan ortalama vergilemenin tatbiki, böylece faydasını temin etmiş olacaktır.

b) *Konjonktürel tahavvüller*. Burada, konjonktür bilgisinin teferruatına girmeden denilebilir ki, esas itibariyle, kalkınma, yükselme, alçalma ve depresyon safhalarından teşekkül eden konjonktür devrelerinin müddeti üzerinde durmak lâzımdır. Ayrıca, bu devrelerin muhtelif safhalarının nisbî şiddeti, müddeti gibi unsurlar da, bu bakımdan bir ehemmiyet arz edebilir. Tabiatıyla, bizim burada bütün bu hususları tetkik etmemize imkân yoktur. Sadece, gayet umumî bir şekilde konjonktür devrelerinin (yâni tam bir konjonktür dalgasının) 7 ilâ 11 sene devam ettiğini söyleyebiliriz. Bununla beraber, bu müddetlerden daha kısa veya daha uzun konjonktür devreleri de tesbit edilmiştir.

Şu halde, konjonktür dalgaları itibariyle gelirlerde husule gelen tahavvülleri bertaraf edebilmek için, hiç değilse, bu dalgaların ortalama devam müddetini gözönünde tutmak icap eder. Bu vaziyete nazaran, vergilemede tatbik edilecek ortalama devresinin de, bahis mevzuu dalga uzunluğuna uyması lâzımdır. *C. S. Shoup*, bu devrenin, takriben sekiz senelik olması gerektiğini ifade etmektedir [24]. Şüphesiz, konjonktür dalgalanmalarının tesirini gidermek için kullanılacak ortalamanın tatbik edileceği müddeti, her konjonktür dalgasının uzunluğuna uydurmak, güdülen maksadı en ziyade temine yarayabilecek usuldür. Ancak, bu şekilde, mütehavvil müddetli bir ortalamanın, vergileme sahasında kullanılması, imkânsız olmasa bile, fevkalâde büyük zorluklarla karşılaşması muhakkaktır.

c) *Meslek hayatındaki tahavvüller*. Bir mesleğe girmek, yahut daha geniş bir tâbirle bir iş tutmak ve dolayısıyla gelir temin et-

[24] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 87.

mek (hiç değilse ziraat sektörü dışında kalan sahalarda), umumiyetle, yirmi yaş civarında vâki olur. İse yeni atılmış bulunan gencin kazancı, ekseriya düşüktür. Fakat, zamanla, kazancında tedrici artış veya sıçramalar, yâni nisbeten kısa zamanlarda husule gelen kuvvetli artışlar görülebilir. Bunun gibi, kazancının, kesintili veya dalgalı, zikzaklı bir seyir tâkip etmesi de mümkündür. Nihayet, bu kimse için — ömrü vefa ettiği takdirde — bir emeklilik devresi gelir. Meslek hayatındaki, yahut belki de daha yerinde bir ifade ile, meslek kazancındaki bu değişmeleri, bir bütün olarak mülâhaza edilen meslek geliri çerçevesi içinde nazarı itibara almak isteyen bir vergilemenin, takriben mükellefin yirmi yaşında başlayıp artık gelir temin edemez bir hale gelinceye kadar süren bir devreye teşmil edilmesi gerekir.

d) *Hayat boyunca husule gelen tahavvüller.* Nihayet, vergilemede tatbik edilecek ortalama devresi olarak, mükellefin bütün hayatını nazarı itibara almak da kabildir. Herkesin hayatında, evvelâ çalışarak gelir temin etmediği, fakat ekseriya ilerideki çalışmaya hazırlık teşkil eden bir devre vardır. Sonra, yukarıda bahsettiğimiz meslek hayatındaki tahavvüllerle dolu bir devre gelir. Bu devre de, ölüm, emeklilik veya çalışamaz bir hale gelmek suretiyle nihayete erer.

Tatbik edilecek ortalama metodunu, bütün bir ömür boyunca süren bu devreye teşmil etmek, belki de en mantıklı yoldur. Doğduktan sonra büyümek, kuvvetlenip gelişmek, meslek hayatı için gerekli bilgileri elde etmekle geçen hazırlık devresi, hemen hiç kazanç temin etmeyen, bilâkis birçok masrafları gerektiren bir devredir. Bu sırada yapılan masraflar, zarurî bir mahiyet taşır. Bunlar, âdetâ, ilerideki çalışma ile iktisap olunan gelirin (bilhassa kazancın) maliyet masraflarıdır.

Vâkıa, bunlar, asgarî geçim indirimi çerçevesinde, bugün de kısmen olsun nazarı itibara alınmış bulunmaktadır. Ana ve babaları tarafından bakılan çocuklar için indirim hadleri vardır. Fakat, bu indirimlerden, doğrudan doğruya çocuk değil, ana veya babası istifade eder. Kaldı ki, bu indirim hadleri de, hemen her yerde, götürü ve kifayetsizdir.

Burada, üzerinde kısaca durduğumuz mevzu ise, kazancı temin eden faaliyetin, hazırlık devresiyle beraber, bir bütün olarak nazarı itibara alınmasıdır. Birkaç sene çalıştıktan sonra bir eser meydana getiren kimsenin, bundan temin ettiği kazancın, sadece elde edil-

diği yıla değil de, çalışma senelerine atfedilmesi ve buna göre dağıtılması gibi, bir kimsenin bütün hayatınca temin ettiği gelir de, hayatı boyunca tatbik edilecek uygun (belki de kümülâtif) bir ortalama usulü ile vergilendirilecektir. Bu takdirde, tatbik devresi, mükellefin bütün hayatı olmalıdır.

6 — *Ortalama usulünün bilhassa hangi gelir translarında ehemmiyet arzettiği* hususu da, tetkiki icap eden meselelerden biridir. *C. S. Shoup*, 1954 yılında, Amerika Birleşik Devletlerinde tatbik edilen gelir vergisi tarifesindeki nisbetleri esas almak suretiyle, bu mevzuda birtakım misaller vermektedir [25]. Bunları, teferruata girmeksizin kısa bir şekilde, gözden geçirmekte fayda vardır.

C. S. Shoup, evvelâ, çok yüksek gelirli mükellefler için, ortalama usulünün bir ehemmiyet arzetmemesi gerektiği noktası üzerinde durmaktadır. Filhakika, bu yüksek seviyedeki gelirlerde, müterakkiyet derecesi çok düşüktür. Meselâ, A. B. D. nde, 200 000 ilâ 300 000 dolar arasındaki tranşta vergi nisbeti, % 90 olduğu halde, 300 000 ilâ 400 000 dolarlık tranşta % 91, 400 000 den 1 190 600 dolara kadar giden tranşta ise % 92 den ibarettir. Bu rakamdan sonra da, ortalama veya yekûn vergi nisbeti % 88 olarak sâbit kalmaktadır. Türkiyede, gelir vergisi nisbetleri, bir tranştan diğerine, daima %5 olarak artmakla beraber, tranşlar gittikçe genişlediğinden, yine buna benzer bir vaziyet olduğu söylenebilir. Azamî ortalama veya yekûn nisbet ise % 50 den ibarettir. Demek ki, vergi bu nisbetten sonra mütenasip bir seyir takip etmeğe başlamaktadır.

Bu sebeple, adı geçen müellif, hesaplarını, azamî olarak bir senede 400 000 doları bulan gelirlerden hareketle, derece derece daha az gelirler üzerinden yapmaktadır. İlk olarak, evli bir mükellefin, net, yâni sâfi olarak, bir senede 200 000, ertesine sene ise 400 000 dolar kazandığını farzetmektedir. Bu mükellef, yıllık vergileme usulünde, birinci sene 140 432, ikinci sene ise 321 432 dolar olmak üzere, cem'an 461 864 dolar vergi ödeyecektir. Halbuki, aynı mükellefin, iki yıl gelirinin ortalaması, yâni 300 000 dolar üzerinden vergilendirilmesi halinde, vergisi, iki kerre 230 432, yâni cem'an 460 864 dolar olacaktır. Arada, 1 000 dolar kadar bir fark vardır ki, takriben % 0,2 nisbetinde demektir. Görülüyor ki, fark, hiç değilse nisbî olarak, çok ehemmiyetsizdir.

[25] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 88 ve m.

Müellif, bundan sonra, daha düşük gelir kategorilerinde, aynı araştırmayı yapmakta ve netice olarak, şu nisbetleri bulmaktadır:

Dolar olarak iki yıl gelirleri. (Biri, bir, diğeri öbür yıla ait).		Yıllık vergileme ile ortalama vergileme arasında % fark.
100 000	200 000	1,6
50 000	100 000	1,8
25 000	50 000	4,0
12 500	25 000	3,5
6 000	12 000	2,0

Bu misallerden de görüldüğü veçhile, iki usul ile tatbik edilen vergileme arasında büyük farklar yoktur. Fakat, verilen gelir rakamları, yukarıda işaret ettiğimiz gibi, net gelir tutarlarıdır. Bunların yerine, gayri sâfi hasılat veya gelirin elde edilmesi için yapılan masraflar çıktıktan sonra kalan gelir (*adjusted gross income*), başka bir tarifile, henüz şahsî indirimlerin tatbik edilmemiş bulunduğu gelir alınacak olursa, iki vergileme şekli arasındaki farklar, biraz artacaktır. Meselâ, bu takdirde, yıllık gayri safî geliri, 6 000 ve 12 000 dolar olan mükellefin, ortalama usulünde vergisi % 3,7 nisbetinde bir fark gösterecektir.

Vâkıa, bunun da, üzerinde durmağa değer bir fark olmadığı söylenebilir. Fakat, iki yıl geliri arasındaki fark, düşük gelire nazaran, bire iki, veya % 100 nisbetindedir. Bu farkı daha büyük olarak tesbit edersek, iki vergileme şekli neticesinde husule gelecek vergi farkı da, o nisbette artacaktır. Netekim, müellif, müteakip iki senede 8 000 ve 32 000 dolar tutarında gayri safî geliri olan bir mükellefin, iki usule göre vergilenmesi halinde, bu farkın % 12,4 e yükseldiğini hesaplamıştır. İki yıl geliri arasındaki farkın, bire dört, yahut % 400 olması ve ayrıca bu translarda müterakkiyet derecesinin nisbeten yüksek bulunuşu yüzünden, fark kuvvetle yükselmiş bulunmaktadır.

Daha yukarıda da, iki vergileme şekli arasında husule gelecek vergi farkının, bilhassa müterakkiyet derecesine bağlı bulunduğuna işaret etmiştik. Netekim, *C. S. Shoup* da, bu bakımdan en yüksek nisbettteki farkın, müterakkiyet derecesinin en fazla olduğu gelir translarında husule geleceğini hesaphyarak, evvelâ bu hususu tesbit etmiştir. Amerikan gelir vergisinde en yüksek müterakkiyet derecesi, vergisiz olan kısım ile, gelirin % 22,2 nisbetinde vergilendirilmesine başlanan ilk trans arasındadır. Filhakika, burada, vergi nisbeti % 0 dan % 22,2 ye yükselmektedir.

Müellif, misal olarak, bir sene 2 000, ertesi yıl da 4 000 dolar tutarında gayri sâfi gelir temin eden, iki çocuklu evli bir mükellefi almaktadır. Yıllık vergileme usulüne göre, bu mükellefin, ilk yıl vergisi, 0; ikinci yıl vergisi ise, 266,6 dolardır. Halbuki, ortalama usulü ile, yâni yıllık gelir ortalaması üzerinden vergilendirildiği takdirde, senelik vergisi 66,6 dolar ve iki senelik vergi tutarı da 133,2 dolar olacaktır. Fark, yüksek rakama (266,6) nazaran % 50, düşük rakama (133,2) göre ise % 100 dür.

Bu farkın, hangi nisbet üzerinden mütalâa edilirse edilsin, ehemmiyetli olduğu âşikârdır. Bununla beraber, bahis mevzuu farkın, münhasıran müterakkilikten değil, fakat kısmen bundan, kısmen de, birinci sene zarfında tam olarak istifade edilememiş olan indirim hadlerinden dolayı husule gelmiş olduğuna dikkati çekmek lâzımdır. Filhakika, Amerika Birleşik Devletleri gelir vergisi mevzuatına göre, misaldeki mükellefin, gayri sâfi geliri (*adjusted gross income*) üzerinden % 10 nisbetinde götürü bir indirim yapmağa hakkı olduğu gibi, ailesine dahil fertler, yâni misalde karısı ve iki çocuğu için de, adam başına 600 dolar olmak üzere, cem'an 2400 dolar asgarî geçim indirimine hakkı vardır. Mükellef, birinci sene gelirinin, sadece 2 000 dolar olması yüzünden, bu indirimlerin tamamından faydalanamamıştır. Bunlardan tam bir şekilde istifade edebilmesi için, gelirinin asgarî 2666,6 dolar olması lâzımdı. (Bu miktar üzerinden % 10 itibariyle 266,6 dolarlık götürü indirim yapıldıktan sonra, kalan 2400 dolar da dört kişinin asgarî geçim indirimine tekabül etmektedir).

Müellif, son olarak, iki vergileme metodu arasındaki farkın, pek ziyade mütehavvil gelirler bahis mevzuu olduğu takdirde, yüksek gelirler için de ehemmiyetli nisbetlere varabileceğini ilâve etmekte ve şu misali vermektedir: bir mükellefin, birinci sene hiç gelir temin etmediğini, ertesi yıl ise 400 000 dolar geliri bulunduğunu farzedelim. Yıllık vergileme usulünde, bu mükellef, birinci sene hiç vergi ödemiyecek, fakat ikinci sene gelirinin vergisi 321 432 dolara yükselecektir. Halbuki, aynı mükellef, ortalama usule göre vergilendirildiği takdirde, iki senelik vergisi 280 864 dolardan ibaret kalacak, yâni 40 568 dolar azalacaktır. Aradaki fark, % 12,6 dır. (Bu nisbet, gelirin beş seneye yayılması imkânı bulunduğu takdirde, % 33 olacaktır).

Görülüyor ki, ortalama usulü, muayyen bazı hallerde, yüksek gelirler için de ehemmiyetli olabilmektedir. Verilen misaller, kâfi

derecede aydınlatıcı olduğu için, ayrıca başka memleketler ve hususiyile Türkiye gelir vergisinden misaller vermeğe lüzum yoktur.

7 — Ortalama gelirleri müsavi olan mükellefleri aynı miktarda vergilendirmek ve kuvvetle mütehavvil gelirler aleyhine netice veren yıllık vergilendirme usulünün mahzurlarını bertaraf etmek maksadiyle ileri sürülen çeşitli ortalama metodlarını, neticeleri ile beraber, gözden geçirdikten sonra, bu bakımdan *tabbikat*'ın arzettiği vaziyete de kısaca bir nazara atfedelim.

Müteharrik ortalama usulü, hâlen terkedilmiş vaziyettedir. Ancak, bazı İsviçre kantonlarının mahallî vergilerinde tatbik edilmiştir. Kümülatif ortalama usulü ise, henüz hiç bir yerde tatbik edilmiş değildir. Geriye, sâbit ortalama usulü kalmaktadır. Bu usul, hâlen, birçok memleketler vergi mevzuatında yer almakta ve zaman ve mevzu itibariyle nisbeten mahdut ölçülerde tatbik olunmaktadır. Bu bakımdan, muhtelif memleketlerdeki vaziyeti mukayeseli bir şekilde tetkik iddiasını taşımaksızın, sadece tabbikat hakkında bir fikir vermek gayesiyle, aşağıda bazı misaller vereceğiz.

Ortalama usulünün, belki de en geniş bir şekilde tatbik olduğu Amerika Birleşik Devletlerinde, bundan faydalandırılan irat ve kazançların başında, *üç sene veya daha uzun bir müddet devam etmiş olan işler karşılığında temin edilen gelirler* vardır. Serbest meslek sahiplerinin veya «*independant contractors*», yâni müstakil müteahhitlerin, bazen, birkaç sene süren işleri sonunda ücret aldıkları vâkidir. Bunun gibi, bir eser üzerinde çalışan kimseler, meselâ, müellif, muharrir, heykeltıraş veya ressamlar, senelerce sarfettikleri mesai sonunda yarattıkları eser dolayısıyla, bir defada büyük ücretler alabilirler.

Amerikan gelir vergisi mevzuatı, bu gibi kimselerin, elde ettikleri kazancı, eserlerini meydana getirmek için uğraştıkları senelere bölmek imkânını vermektedir. Bunun için de, mesainin en az üç yıl devam etmiş olması ve ücretin asgarî % 80 nisbetindeki kısmının bir vergileme devresine isabet etmesi şarttır.

Amerika Birleşik Devletleri gelir vergisinde, ortalama usulü ile ilgili bulunan daha birtakım hükümler vardır. Meselâ, «*capital gains*», kapital kazançları, «*annuities*», hayat rantları, yahut «*stock options*», yâni muayyen kimselerin gelirlerinden bir kısmı ile, alâkâli bulunduğu şirketin aksiyonlarından satın alması halinde tatbik edilen hükümler, doğrudan doğruya ortalama usulünün tatbiki ile

hususla gelecek neticelere benzer şekilde tesirler icra etmektedir [26].

Nihayet, bilhassa son zamanlarda büyük ehemmiyet kazanan «*back pay*», yani senelerce süren mücadeleler sonunda, evveline şâmil olarak temin edilen ücret arttırmaları dolayısıyla elde olunan gelirlerin de, mükellefin o sene zarfındaki gayri sâfi kazancının % 15 ini aşmak şartıyla, taallük ettikleri senelere yayılmaları kabul edilmiştir.

Sâbit ortalama usulü, Kanadada, çiftçi (*farmers*) ve balıkçıların gelirlerine tatbik edilmektedir. Buna göre, çiftçi ve balıkçılar, herhangi bir zamanda — hususiyle fevkalâde yüksek gelir temin ettikleri bir senede — kendilerine, yıllık vergileme yerine, son beş yıl zarfındaki gelirlerinin ortalaması üzerinden vergilemenin tatbikini isteyebilirler. Bu takdirde, yukarıda izah ettiğimiz şekilde, evvelki yılların gelir ve vergileri, sâbit ortalama esasları dairesinde, yeniden hesaplanır. Neticede, beş yıllık vergi borçları tesbit olunur; bu toplamdan, o vakte kadar ödedikleri vergi tutarları indirildikten sonra kalan farkı ödemekle, bunlar vergi borçlarını tamamen eda etmiş olurlar. Çiftçi ve balıkçılar, bu şekilde vergilendirilmelerini, herhangi bir zamanda isteyebilmekle beraber, bu haklarını bir kere kullandıktan sonra, beş yıl geçmedikçe yeniden aynı talepte bulunamazlar.

Yine Kanada'da, sâbit ortalama usulü, müelliflerin (*authors*) ve umumiyetle uzun müddet süren çalışmalarının semeresini bir yıl içinde idrak eden diğer kimselerin, meselâ mucitlerin (*inventors*), avukatların (*lawyers*), ilh. gelir vergilemesinde rastlanmaktadır [27].

Sâbit ortalama usulünün tatbikatına, daha mahdut ölçüde olmakla beraber, Avrupa memleketleri vergi hukukunda da yer verilmiş bulunmaktadır. Bir misal olmak üzere, Fransa'daki «*étalement de l'impôt*», verginin müteaddit senelere yayılması usulünü zikredebiliriz. Buna göre, meselâ şirket mallarının tevzii gibi hallerde husule gelen fevkalâde kazançlar, yıllık gelir vergisinin hesaplanması bakımından, bahis mevzuu kazançların elde edildiği yıl ile zaman aşımı müddeti içinde kalan evvelki yıllara dağıtılabilir. Yine Fransa'da, normal zaman ve vâdeleri itibariyle, birkaç senelik bir müddette temin edilmesi gereken kazançlarını, iradesi dışın-

[26] Bu husus hk. izahat için bk. meselâ *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 84-85.

[27] Bk. meselâ, *J. F. Due* : Government Finance, zikr. eser, s. 176.

da kalan sebeplerle, bir yıl içinde elde eden mükelleflere de, aynı suretle, kazançlarını «*müteaddit senelere yaymak*» imkânı verilmiştir [28].

Türk gelir vergisinde de sâbit ortalama usulünün mahdut şekilde tatbik edildiği hususî bir hal vardır. İnşaat ve ulaştırma kazançlarına taallük eden bu «*yayma*» veya «*dağıtma*» usulü, Gelir Vergisi Kanununun 43. maddesinde yer almış bulunmaktadır. Bu maddeye göre, «birden fazla takvim yılına sirayet eden ve mukavelenemeye bağlı bulunan inşaat, onarma ve ulaştırma işlerinin hitamında, bu işlerden elde edilen ticarî kazanç, bunların devam ettiği yıllar zarfında yapılan işçilik ve malzeme sarfiyatının tutarları nisbetinde o senelere dağıtılır ve evvelce verilmiş olan beyannamelerdeki ticarî kazançlar bu suretle bulunan miktarlara göre düzeltilir».

Ticarî kazançlara inhisar eden ve pek hususî bir şekilde tanzim edilmiş bulunan bu «*dağıtma*» usulü çok dar tutulmuştur. Sâbit ortalamanın, her türlü mütehavvil gelirlere teşmili lâzımdır. Bu bakımdan, bilhassa, telif kazançları ile kapital kazançları üzerinde durulabilir. Gerek telif kazançları, gerekse gayrimenkuller ile, menkul kıymetlerin alınıp satılmasından elde edilen kazançlardaki istisna hadleri, tamamen kifayetsizdir.

Görülüyor ki, tatbikat, henüz pek mahdut bir sahada kalmıştır ve mütehavvil gelirlerin vergilendirilmesi meselesinin en ziyade tetkik edildiği Amerika Birleşik Devletlerinde dahi, tatmin edici bir hale getirilememiştir. *Allen ve Browlee*'nin dedikleri gibi, «hâli hazırdaki gelir vergisi sistemimizin, mütemevviç (dalgalı) gelirler üzerinde icra ettiği farklı tesir, bu sistemin en ciddi zaaflarından biridir» [29]. *C. S. Shoup* da, buna yakın bir şekilde fikir beyan etmektedir. Bu müellife göre, bugünkü gelir vergisi sistemleri, esasen pek karışıktır. Ortalama usullerinin tatbiki, bu karışıklığı daha da artıracaktır. Bununla beraber, vergi adâleti bakımından ortalama usulüne başvurmak, belki de gereklidir [30].

8 — *Netice olarak* diyebiliriz ki, yıllık vergilendirme usulü kifayetsizdir; kuvvetle mütehavvil gelirlerde mahzurludur. Bu nevi gelirler, müterakkiliğin şiddetini daha fazla hissederler. Böyle bir

[28] Bk. meselâ, *H. Laufenburger* : *Mécanisme des impôts en France*, Paris 1948, s. 112.

[29] *E. D. Allen and O. H. Brownlee* : *Economics of Public Finance*, New York 1947, s. 273.

[30] *C. S. Shoup* : *Cours*, zikr. eser, s. 75.

vaziyet ise, vergi adâletiyle telif edilemez. Mütéhavvil gelirlerin, mücerret bu vasıflarından dolayı, muntazam gelirlerden daha fazla bir vergi verme kabiliyeti arzettiği söylenemez. Belki de tam aksine, uzunca bir devre itibariyle müsavi miktarlara baliğ olan gelirlerden muntazam olanların, mütéhavvil olanlara nazaran daha üstün bir vergi verme iktidarı temin ettiğini kabul etmek yerinde olur.

Kuvvetle mütéhavvil gelirler spekülâsyon kazançlarından ibaret değildir. Eğer böyle olsaydı, belki de bu mesele üzerinde, bu derece dikkatle durmak lüzumsuz addedilebilirdi. Fakat, mütéhavvil gelirler arasında, senelerce süren meşakkatli ve yıpratıcı bir mesai sonunda, bir yıl zarfında elde olunanlar da vardır. Müellif, mütercim ve bestekâr gibi kimselerin kazançları, bu şekilde, bir sene içine toplanmış olabilir. Bu kazançlar, uzun seneler süren ciddî bir çalışmanın neticesi olduğu gibi, bir kere elde edildikten sonra, yeneden temini yine uzun seneler devam edecek mesainin sarfına bağlıdır.

Keza, yeni kurulacak teşebbüslerde kazanç dalgalı bir gelişme arzedebileceği gibi, ancak muayyen bir müddet geçtikten sonra temin edilmiş de olabilir. Aynı vaziyet, mevcut teşebbüslerin, yeni istihsal maddelerine veya usullerine geçmeleri halinde de vârittir. Bu gibi gelişme hareketlerinin ise, daha ağır bir vergi yükü altına sokulması için bir sebep yoktur.

Binaenaleyh, gelir vergilerinde, bunların müterakki tarifelerinin zarurî bir neticesi olarak, ortalama vergilendirme usulüne az çok geniş bir yer ayırmak zarureti bulunduğu inkâr edilemez. Mütéharrık ortalama usulünün mahzurlu olduğu görülmüş ve terkedilmiştir. Kümülatif ortalama ise, çok mudildir. Bu itibarla da henüz hiç bir yerde tatbik edilmemiştir. Neticede, basit, yahut sâbit ortalama usulü, bugün için yegâne tatbik edilen ortalama usulüdür. Şu halde, daha iyi bir usul teklif ve kabul edilinceye kadar, bunun üzerinde durmak, bunu geliştirmek ve tatbik sahasını mümkün mertebe genişletmek lâzımdır.

Ancak, bir taraftan bu geliştirme ve genişletme yapılırken, diğer taraftan da, bu usulün zaten karışık olan gelir vergisi tatbikatını büsbütün içinden çıkılmaz bir hale getirmemesine de dikkat etmek lâzımdır. Bu bakımdan da, mezkûr usulün, ancak *muayyen şartlarla* ve belki de *ihtiyarî* olarak tatbiki yerinde olur. Bahis mevzuu şartların başında da, sâbit ortalamanın tatbikini muayyen bir

yüzde itibariyle fark husulüne bağılıyan *H. C. Simons*'un teklifi, fikrimizce, en mâkul hal şekli olarak kabul edilebilir. Böylece, düzeltilmeğe değer bir farkın mevcudiyeti ve mükellefin de talebiyle tatbik edilecek ortalama usulünü, her nevi mütehavvil gelirlere teşmil etmekte, ancak fayda mülâhaza olunabilir.

İstanbul, 9/5/1957