



T.C.  
Maliye Bakanlığı  
Strateji Geliştirme Başkanlığı  
Yayın No:2009/390

**TANZİMATTAN GÜNÜMÜZE  
TÜRKİYE'DE  
VERGİLEME ZİHNİYETİNİN  
GELİŞİMİ**

Dr. Abdullah MUTLU

Ankara, 2009

**T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
Strateji Geliştirme Başkanlığı**

**TANZIMATTAN GÜNÜMÜZE  
TÜRKİYE'DE  
VERGİLEME ZİHNİYETİNİN GELİŞİMİ**

**Dr. Abdullah MUTLU**

**Ankara, 2009**

T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
Strateji Geliştirme Başkanlığı  
Yayın No:2009/390

www.sgb.gov.tr  
e-mail: sgbyayin@sgb.gov.tr

Her hakkı Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı'na aittir.  
Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

ISBN: 978-975-8195-26-8

1000 Adet  
Ankara, 2009

Tasarım: İvme  
Tel: 0312 230 67 01

Baskı: Ümit Ofset Matbaacılık  
Tel: 0312 384 26 27

*Anne ve babam başta olmak üzere aileme...*



# İÇİNDEKİLER

|  |            |
|--|------------|
| <i>KISALTMALAR DİZİNİ</i> .....                                      | <i>x</i>   |
| <i>TABLOLAR DİZİNİ</i> .....   | <i>xi</i>  |
| <i>ŞEKİLLER DİZİNİ</i> .....   | <i>xii</i> |
| <i>GİRİŞ</i> .....   | <i>1</i>   |
| <i>BİRİNCİ BÖLÜM</i> .....   | <i>6</i>   |
| <i>VERGİLEME VE ZİHNİYET KAVRAMLARI</i> .....                        | <i>6</i>   |
| 1.1. VERGİ KAVRAMI .....   | 6          |
| 1.2. VERGİNİN TEORİK AÇIDAN GELİŞİMİ .....                           | 8          |
| 1.2.1. Faydalanma Teorisi.....                                       | 8          |
| 1.2.2. Egemenlik Teorisi.....  | 10         |
| 1.2.3. Egemenlik ve Faydalanma Teorilerinin Karşılaştırılması ....   | 11         |
| 1.3. VERGİLEME ZİHNİYETİ .....                                       | 13         |
| 1.3.1. Zihniyetin Oluşum Süreci.....                                 | 13         |
| 1.3.2. Doğu ve Batı Zihniyeti .....                                  | 16         |
| 1.3.3. Vergileme Zihniyeti Kavramı.....                              | 17         |
| 1.3.4. Vergileme Zihniyetinin Önemi.....                             | 17         |
| 1.3.5. Vergileme Zihniyetinin Tarihsel Gelişimi.....                 | 19         |
| 1.4 VERGİLEME ZİHNİYETİNİN DİĞER ALANLARLA İLİŞKİSİ .....            | 22         |
| 1.4.1. Vergileme Zihniyeti Din İlişkisi .....                        | 22         |
| 1.4.2. Vergileme Zihniyeti Kültür İlişkisi.....                      | 24         |
| 1.4.3. Mükellefin Vergiye Bakışının Vergileme Zihniyetine Etkisi. 25 |            |
| 1.4.4. Devlet Felsefesinin Vergileme Zihniyetine Etkisi .....        | 27         |
| 1.5. İKTİSADİ DÜŞÜNCEDE VERGİLEME ZİHNİYETİ .....                    | 29         |
| 1.5.1. Müdahaleci Devlet Anlayışında Vergileme Zihniyeti .....       | 29         |
| 1.5.1.1. Merkantilist Düşüncede Vergileme Zihniyeti.....             | 29         |
| 1.5.1.2. Keynesyen Düşüncede Vergileme Zihniyeti .....               | 30         |
| 1.5.2. Liberal Düşüncede Vergileme Zihniyeti.....                    | 31         |

|  |    |
|--|----|
| 1.5.3. Vergileme Konusunda Diğer Anlayışlar .....                                    | 33 |
| 1.6. VERGİLEME YETKİSİNİN SINIRI VE VERGİLEME ZİHNİYETİ .....                        | 34 |
| <i>İKİNCİ BÖLÜM</i> .....  | 39 |
| <i>TANZİMAT DÖNEMİ VERGİLEME ZİHNİYETİ</i> .....                                     | 39 |
| 2.1. DÖNEMİN GENEL NİTELİKLERİ .....   | 39 |
| 2.2. TANZİMAT ÖNCESİNDE MALİ YAPI .....  | 41 |
| 2.3. OSMANLI DEVLETİNDE KLASİK YAPI VE BUNUN DEĞİŞMESİ.....                          | 43 |
| 2.4. OSMANLI DEVLETİNDE UYGULANAN VERGİLER.....                                      | 47 |
| 2.4.1.Şer'i Vergiler .....   | 48 |
| 2.4.1.1. Aşar.....   | 48 |
| 2.4.1.2. Haraç.....  | 50 |
| 2.4.1.3. Cizye.....  | 51 |
| 2.4.2. Örfi Vergiler .....   | 51 |
| 2.4.2.1. Sipahiye Ödenen Vergiler.....   | 52 |
| 2.4.2.2. Avarız Vergileri .....  | 54 |
| 2.5. OSMANLI VERGİ SİSTEMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER .                                   | 54 |
| 2.6. VERGİLEMEYE TANZİMATIN GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER .....                            | 56 |
| 2.7.BİRİNCİ VE İKİNCİ MEŞRUTİYET DÖNEMLERİNDE VERGİSEL DÜZENLEMELER (1876-1920)..... | 62 |
| 2.7.1. 1876 Anayasasında Vergileme.....  | 62 |
| 2.7.2. Aşardaki Değişiklikler .....  | 63 |
| 2.7.3. Arazi ve Bina Vergileri .....   | 64 |
| 2.7.4. Ağnam Resmi.....  | 64 |
| 2.7.5. Temettü Vergisi .....   | 64 |
| 2.7.6. İttihat ve Terakki Döneminde Vergileme .....                                  | 65 |
| <i>TEK PARTİ DÖNEMİNDE VERGİLEME ZİHNİYETİ</i> .....                                 | 67 |
| 3.1. DÖNEMİN GENEL NİTELİKLERİ .....   | 67 |
| 3.2. 1924 ANAYASASINDA VERGİLEME.....  | 69 |

|   |    |
|---|----|
| <b>3.3. I. SANAYİ PLANI ÖNCESİ CUMHURİYET İDARESİNİN YAPTIĞI VERGİ DÜZENLEMELERİ</b> .....    | 72 |
| <b>3.3.1. Aşar Vergisinin Kaldırılması</b> .....  | 72 |
| 3.3.1.1. Meclis Görüşmelerinde Aşarın Kaldırılmasına Taraftar Olan Düşünceler.....            | 73 |
| 3.3.1.2. Meclis Görüşmelerinde Aşarın Kaldırılmasına Karşı Olan Düşünceler.....               | 74 |
| 3.3.1.3. Aşarın Kaldırılması ile ilgili Bilim Adamlarının Görüşleri..                         | 75 |
| <b>3.3.2. Aşar Dışındaki Diğer Vergilerde Değişiklik ve Yeni Vergiler</b> 77                  |    |
| 3.3.2.1. Temettü Vergisinin Kazanç Vergisine Tahvili .....                                    | 77 |
| 3.3.2.2. Mahsulatı Arziye Vergisi.....  | 78 |
| 3.3.2.3. Ağnam Vergisinin Sayım Vergisine Dönüştürülmesi .....                                | 79 |
| 3.3.2.4. Arazi ve Müsakkafat Vergisi.....   | 80 |
| 3.3.2.5. İstihlak Vergisi .....   | 81 |
| <b>3.5. BİRİNCİ SANAYİ PLANI İLE ÇOK PARTİLİ HAYAT ARASINDAKİ VERGİSEL DÜZENLEMELER</b> ..... | 82 |
| <b>3.5.1. Varlık Vergisi</b> .....  | 84 |
| 3.5.1.1. Varlık Vergisinin Konulmasındaki Sebepler.....                                       | 84 |
| 3.5.1.2. Varlık Vergisinin Konusu, Mükellefleri ve Oran Yapısı.....                           | 86 |
| 3.5.1.3. Varlık Vergisinde Politik Tercihler ve Keyfilik .....                                | 87 |
| 3.5.1.4. Basında Varlık Vergisi .....   | 89 |
| <b>3.5.2. Toprak Mahsulleri Vergisi</b> .....   | 91 |
| <b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM</b> .....   | 94 |
| <b>ÇOK PARTİLİ HAYATTA VERGİLEME ZİHNİYETİ</b> .....  | 94 |
| <b>4.1. DÖNEMİN GENEL NİTELİKLERİ</b> .....   | 94 |
| <b>4.2. 1946-1960 ARASINDA VERGİLEME</b> .....  | 96 |
| <b>4.2.1. Şahsi Gelirlerin Vergilendirilmesi</b> .....  | 96 |
| 4.2.1.1. Şahsi Gelir Vergisinin Dayandığı Felsefe .....                                       | 97 |
| 4.2.1.2. Şahsi Gelir Vergisinin Konulması.....  | 98 |
| 4.2.1.3. Şahsi Gelir Vergisinin Konulma Gerekçeleri .....                                     | 99 |
| <b>4.2.2. Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi</b> .....                                     | 99 |
| 4.2.2.1. Dünyada Kurumlar Vergisi Alanında Gelişim .....                                      | 99 |



|  |                   |
|--|-------------------|
| 4.2.2.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisine Geçiş .....   | 100               |
| <b>4.3. PLANLI DÖNEMDE VERGİLEME.....</b>  | <b>101</b>        |
| 4.3.1. 1961 Anayasasında Vergileme.....  | 101               |
| 4.3.2. Planlı Dönemin Birinci On Yılında Vergileme .....   | 101               |
| 4.3.3. Planlı Dönemin İkinci On Yılında Vergileme .....  | 102               |
| <b>4.4. 1980 SONRASINDA VERGİLEME .....</b>  | <b>103</b>        |
| 4.4.1. 1980 Sonrası Döneminin Genel Nitelikleri .....  | 103               |
| 4.4.2. 1982 Anayasası’nda Vergileme .....  | 106               |
| 4.4.3. Yeni Anayasa Taslağındaki Hükümlerde Vergileme .....                                      | 108               |
| 4.4.4. Küreselleşme ve Avrupa Birliği Sürecinin Türkiye’deki<br>Vergilemeye Etkisi.....          | 110               |
| <b>BEŞİNCİ BÖLÜM .....</b>   | <b>112</b>        |
| <b><i>VERGİLEME ZİHNİYETİ AÇISINDAN TÜRKİYE VE<br/>İNGİLTERE’NİN KARŞILAŞTIRILMASI .....</i></b> | <b><i>112</i></b> |
| <b>5.1. VERGİLEME ZİHNİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER<br/>OLARAK KARŞILAŞTIRMA.....</b>              | <b>113</b>        |
| 5.1.1. Sanayi Devrimi ve Vergileme Zihniyeti.....  | 113               |
| 5.1.2. Osmanlı Toplumunda Çözülme Devri Zihniyeti ve İngiltere                                   | 114               |
| 5.1.3. Bireycilik ve Cemaatçilik Açısından İngiliz ve Türk Toplumunu                             | 115               |
| 5.1.4. Toplumsal Tabakalaşma ve Sınıf Yapısı Açısından Türkiye ve<br>İngiltere .....             | 117               |
| <b>5.2. DÖNEMSEL KARŞILAŞTIRMA.....</b>  | <b>119</b>        |
| <b>5.2.1. 1839-1920 Dönemi İtibariyle Karşılaştırma.....</b>                                     | <b>119</b>        |
| 5.2.1.1. Temel Vergiler Açısından Karşılaştırma .....  | 119               |
| 5.2.1.2. Vergileme Yetkisi Açısından Karşılaştırma .....   | 125               |
| 5.2.1.3. Vergilemede Adalet Açısından Karşılaştırma .....  | 126               |
| 5.2.1.4. Vergilemede İstikrar Açısından Karşılaştırma .....                                      | 128               |
| 5.2.1.5. Vergilerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri Açısından<br>Karşılaştırma.....                  | 128               |
| <b>5.2.2. 1920-1950 Dönemi İtibariyle Karşılaştırma.....</b>                                     | <b>131</b>        |
| 5.2.2.1. Temel Vergiler İtibariyle Karşılaştırma.....  | 131               |
| 5.2.2.2. Vergileme Yetkisi Açısından Karşılaştırma .....   | 132               |

|  |            |
|--|------------|
| 5.2.2.3. Vergilerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma.....       | 133        |
| <b>5.2.3. 1950 Sonrası İtibariyle Karşılaştırma .....</b>                          | <b>133</b> |
| 5.2.3.1. Temel Vergiler İtibarıyla Karşılaştırma.....                              | 133        |
| 5.2.3.2. Vergilemede İstikrar Açısından Karşılaştırma .....                        | 136        |
| 5.2.3.3. Vergilerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma.....       | 138        |
| <b>SONUÇ .....</b>   | <b>143</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>   | <b>150</b> |
| <b>EKLER.....</b>  | <b>159</b> |
| <b>EK 1: OSMANLI DEVLETİ 1280 (MİLADİ 1864) YILI BÜTÇESİ VARİDAT CETVELİ .....</b> | <b>159</b> |
| <b>EK 2: OSMANLI DEVLETİ 1285 (MİLADİ 1869) YILI BÜTÇESİ VARİDAT CETVELİ .....</b> | <b>161</b> |
| <b>EK 3: OSMANLI DEVLETİ 1293 (MİLADİ 1877) YILI BÜTÇESİ VARİDAT CETVELİ .....</b> | <b>163</b> |
| <b>EK 4: OSMANLI DEVLETİ 1296 (MİLADİ 1880) YILI BÜTÇESİ VARİDAT CETVELİ .....</b> | <b>164</b> |
| <b>EK 5: OSMANLI DEVLETİ 1313 (MİLADİ 1897) YILI BÜTÇESİ VARİDAT CETVELİ .....</b> | <b>165</b> |
| <b>EK 6: VERGİLEME ZİHNİYETİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ .....</b>                        | <b>167</b> |
| <b>YAZARIN ÖZGEÇMİŞİ.....</b>  | <b>169</b> |

## KISALTMALAR DİZİNİ

|        |  |
|--------|--|
| AB     | : Avrupa Birliği   |
| ABD    | : Amerika Birleşik Devletleri  |
| AÜSBF  | : Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi   |
| Bkz    | : Bakınız  |
| CHP    | : Cumhuriyet Halk Partisi  |
| DP     | : Demokrat Parti   |
| DPT    | : Devlet Planlama Teşkilatı  |
| EÜİİBF | : Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari İdari Bilimler Fakültesi                                  |
| GSMH   | : Gayri Safi Milli Hasıla  |
| GÜİİBF | : Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari İdari Bilimler Fakültesi                                     |
| GV     | : Gelir Vergisi  |
| GVK    | : Gelir Vergisi Kanunu   |
| IMF    | : International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)   |
| KDV    | : Katma Değer Vergisi  |
| KV     | : Kurumlar Vergisi   |
| KVK    | : Kurumlar Vergisi Kanunu  |
| MÜMAUM | : Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi  |
| OECD   | : Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) |
| SBE    | : Sosyal Bilimler Enstitüsü  |
| TOBB   | : Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği   |
| TÜSİAD | : Türk Sanayici ve İşadamları Derneği  |
| Vb.    | : ve benzerleri  |
| Vd.    | : ve diğerleri   |
| VUK    | : Vergi Usul Kanunu  |

## TABLolar DİZİNİ

|          |   |     |
|----------|---|-----|
| Tablo 1  | : İstanbul'un Müstesna olduğu Vergi Yüğü (22 Aralık 1868) ....  | 61  |
| Tablo 2  | : 1326 Senesi (1910) Osmanlı Devleti Gelir Bütçesi Özeti .....  | 79  |
| Tablo 3  | : Varlık Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatı.....   | 87  |
| Tablo 4  | : Varlık Vergisi Mükelleflerinin Kökenlerine Göre Dağılımı.....                                       | 88  |
| Tablo 5  | : Osmanlı'da Bütçe Gelirlerinin Dağılımı (1849-76).....   | 120 |
| Tablo 6  | : Osmanlı'da Bütçe Gelirlerinin Türlerine Göre Dağılımı<br>1887/88, 1905/06 ve 1919/17 .....          | 122 |
| Tablo 7  | : İngiltere'de Toplanan Vergilerin İktisadi Kaynaklarına Göre<br>Dağılımı (1885-1911) .....           | 124 |
| Tablo 8  | : İngiltere'de Vergi Gelirlerinin Dağılımı (1950-76).....   | 134 |
| Tablo 9  | : İngiltere'de Vergi Gelirleri ve Gayri Safi Yurtiçi Hasıla<br>Rakamları (1908-2004).....             | 139 |
| Tablo 10 | : Türkiye'de Genel Bütçe Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla<br>İçindeki Payları (1968-2006) ..... | 140 |

## ŞEKİLLER DİZİNİ

|   |     |
|---|-----|
| Şekil 1: Vergi Kültürünün Yapısı.....   | 26  |
| Şekil 2: Osmanlı Devleti'nde Merkezi Hükümet Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya Oranı ..... | 130 |
| Şekil 3: İngiltere'de Kurumlar Vergisi Oranları 1971-2004 (% Olarak) ....                         | 135 |
| Şekil 4: İngiltere'de Vergi Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya Oranı (1908-2004).....       | 140 |
| Şekil 5: Türkiye'de Bütçe Vergi Gelirleri/ GSYİH (1968-2005).....                                 | 142 |

## GİRİŞ

Küreselleşen dünyada artık her devlet ve millet dünyanın her tarafından haberdardır. Bilgi ve teknoloji her yere çok hızlı yayılabilmekte, devletlerin birlikte hareket etmeleri ve oluşturdukları uluslararası kurumlar vasıtası ile insanlık hukuk açısından önemli mesafeler kat etmektedir. Ancak bazı ülkeler hukuktan iyi yararlanmakta ve insanlarına iyi bir adalet hizmeti sunmakta, diğer bazı ülkeler ise bundan yararlanamamaktadır.

Bu gün gelişmiş bir hukuk sisteminin, teknik ve bilgi alt yapısı diğer ülkelerden rahatça ithal edilebilmekte ancak başarı konusunda farklı neticeler elde edilmektedir. Bunun altında yatan temel sebeplerden biri ülkeler arasındaki zihniyet farklılıklarıdır.

Her ülke açısından zihniyet konusundaki eksik ve fazlalıkların iyi kavranması ve bunların geliştirilmesi toplumsal refahı artıracaktır. Vergileme zihniyeti devlet zihniyetinin bir alt kavramıdır. Bu çalışmada mükelleflerin vergiye uyumuna dönük zihniyetten ziyade devletin vergileme zihniyeti ele alınacaktır. Vergilemeyi devlet yaptığı için vergileme zihniyeti ile devlet zihniyeti doğrudan ilgilidir. Ancak çalışmada mükelleflerin devlete bakış açıları dolayısıyla vergiyi algılama yapıları da devletin vergileme zihniyetini etkilediği ölçüde değerlendirilecektir. Çünkü toplumda hakim olan iktisadi örgütlenme yapıları vergileme zihniyetini en azından dolaylı yollardan etkileyecektir.

İnsan hangi makamda ve mevkide bulunursa bulunsun kendinden yani sübjektif yönünden uzaklaşamayacaktır. O nedenle tarihi olayların analizinde, insan yapısı ve zihniyeti göz ardı edilirse bu analizler sığ kalacaktır. Özellikle tarihin belli bir dönemdeki zihniyeti görmeye yönelik çalışmalar yapmak ve belli noktalara varabilmek elbette zordur. Çünkü insanın almaçlarında sınırsız diyebileceğimiz yüksek etkileşim kapasitesi vardır. Böyle olunca zihniyetin şekillenmesinde hem maddi hem de manevi bir çok faktör etkili olduğundan analizleri zorlaştırmaktadır.

Türkiye küreselleşme serüvenine aslında Tanzimat ile başlamıştır. Tanzimat sonrası bazı dönemlerde küreselleşmeye adaptasyon hızı düşse de batılılaşma adı altında Türkiye küreselleşmeye çalışmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti döneminde 1950'lilerde küreselleşmeye katılım hızı artmış iken planlı kalkınma döneminde fazla mesafe alınamamıştır. 1980 sonrasında Özal ile birlikte tekrar bir hızlanma oluşmuştur. Bundan dolayı AB'ye girme

amacı da olduğu için artık Türkiye uluslararası kuruluşlara katılarak verdiği taahhütleri yerine getirmeye çalışmaktadır. Son zamanlarda özelde AB'ye uyum çerçevesinde genelde de küreselleşme amacı ile içerideki bir çok müessesesinde değişiklik yapabilmektedir.

Verginin taraflarından birisi kamu tüzel kişisi iken diğeri de mükelleflerdir. Mükellefler sahip oldukları üretim faktörlerini arz eden kişiler oldukları için piyasa aktörü durumundadırlar. O nedenle vergileme zihniyeti kavramı sadece maliye teorisi ile ilgili değildir. Aynı zamanda siyaset ve iktisat teorileri ve de sosyoloji ile ilgilidir.

Devletin mali yapısı iktisadi örgütlenme ile uyumlu olabileceği gibi uyumsuz da olabilir. Ancak uzun dönemde bunların birbirine zorunlu olarak uyumlu hale geleceği söylenebilir. Mali yapı, iktisadi örgütlenme ile uyumsuzluğunu uzun vadede sürdüremez. Bir toplumda hakim olan iktisat felsefesi de şayet rasyonel değilse uzun soluklu olamaz, diğer iktisadi örgütlenmeler karşısında tasfiye olur. Lonca örgütlenmesi Osmanlı Devleti'nin ekonomik anlamda Batı ile eklemlenme sürecinde tasfiye olmuştur. Toplumda rasyonel olan bir örgütlenmenin oluşması arzu ediliyorsa buna siyasal örgütlenmenin destek veriyor en azından engellemiyor olması gerekmektedir.

Bu çalışmada siyaset teorisi bağlamında dönemler ayrıma tabi tutulacaktır. Yönetim anlayışındaki değişmelerin vergileme zihniyetini etkileyip etkilemediği izlenecektir. Tanzimat'la birlikte Osmanlı Devleti'nde batılı bir yönetim anlayışı yerleştirilmeye çalışılmıştır. Mülkiyet haklarının korunması, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine saygı, hiçbir ayırım gözetilmeksizin Osmanlı vatandaşlarının devlet uygulamaları karşısında eşit kabul edilmesi gibi önemli ilkeler benimsenmiştir. Cumhuriyetle birlikte milli egemenlik halka dayandırılmaya çalışılarak yasama organı işletilmiştir. Cumhuriyet ilan edilse bile tek parti olduğu için demokrasi konusunda fazla mesafe alınamamıştır. Sonrasında çok partili hayata geçilmiştir.

Tanzimat'tan itibaren vergileme zihniyetinin ele alınmasının birinci nedeni, Türkiye Cumhuriyetinin vergileme zihniyetini ve genelde devletçilik zihniyetini anlayabilmek için Tanzimat Döneminin kavranması gerektiği gelmektedir. İkincisi zihniyet kavramının bir devlet ve toplumda çok kısa dönemde önemli bir değişiklik göstermemesidir. Bundan dolayı zihniyet çalışmalarında analiz dönemini uzun almak daha anlamlı olmaktadır.

Üçüncüsü vergi konusu sosyal bilimlerle daha yakından ilgilidir. Ama sosyal bilimlerde fen bilimlerinin tersine laboratuvar imkanı yoktur. Bu nedenle sosyal bilimlerde bu imkan tarih ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması demokratik gelişmelerin de başı kabul edilmektedir. Tarihsel boyutta vergileme zihniyetinin analizini yaptığımız için, oluşturacağımız dönemler itibariyle bu çalışmayı yaparken aslında belli bir anlayışla kıyaslayarak dönemlerin zihniyet yapıları daha iyi ortaya çıkarılabilir. Bu çalışmada doğru kabul ettiğimiz anlayış, AB ekonomik kriterleri arasında da sayılan işleyen pazar ekonomisi, üretimde rekabet ortamının sağlanması, ticaretin liberalleşmesi, kapalı ekonomik ortamların olmaması yani piyasalara giriş-çıkışların serbest olması, sürdürülebilir bir kamu finansman yönteminin geliştirilmesi şeklindedir. Vergi koyma ve bunu uygulama demokrasinin ne kadar uygulandığı konusunda önemli bir göstergedir. İnsanların mülkiyet hakkı vergi ile ilgili bir konudur. Bu alanda demokrat olmayan bir devletin diğer alanlardaki demokrasi gayretleri yüzeysel kalmaktadır.

Birinci bölümde; verginin tanımı üzerinde durup egemenlik ve faydalanma teorilerinin vergileme yaklaşımları ele alındıktan sonra vergileme zihniyeti teorik anlamda ortaya konmaya çalışılacaktır. Literatürde ele alınmamış olan vergileme zihniyeti kavramının belirlenebilmesi için, zihniyetin oluşum süreci, doğu ve batı zihniyetleri arasında fark olup olmadığı, vergileme zihniyetinin önemi, vergileme zihniyetinin tarihsel boyutta geçirdiği anlamlar ele alındıktan sonra vergileme zihniyetinin diğer alanlarla olan ilişkisi üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda vergileme zihniyeti ile; din, kültür, mükellefin vergilemeye bakışı ve devletin yönetim anlayışları arasında ilişkiler ele alınacaktır. Vergileme zihniyeti kavramının iktisat teorisi ile bağlantısının kurulması amacıyla iktisadi düşüncenin vergileme zihniyetine dönük yaklaşımları üzerinde de durulacaktır. Ayrıca demokratik gelişmelerin tarihsel boyutta başı kabul edilen vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve bunun vergileme zihniyetini hangi yönde etkilediği de işlenecektir.

İkinci bölümde Tanzimat döneminde vergileme zihniyetindeki değişme belirlenmeye çalışılacaktır. Çalışmada “Tanzimat Dönemi” ifadesi ile Tanzimat Fermanının ilanından Cumhuriyete kadar olan dönem kastedilmektedir. Bu dönemde Islahat Fermanı, Abdulhamit Dönemi (I. Meşrutiyet), II. Meşrutiyet gibi diğer dönemler olsa bile vergileme



anlamında Tanzimat'ta ortaya konan genel ilkeler sürdürüldüğü için ayrıca bir ayrıma tabi tutulmayacaktır. Tanzimat Döneminin genel nitelikleri anlatıldıktan sonra, bu dönemde vergileme anlayışında oluşan değişimleri kıyaslayabilmek için Tanzimat öncesi mali yapı da özetlenecek Tanzimat'ın vergilemeye getirdiği yenilikler ortaya konulacaktır. 1876 Anayasasının vergi ile ilgili hükümleri ele alındıktan sonra II. Abdulhamit'in vergileme yaklaşımı ve İttihat ve Terakkinin vergi politikaları üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde; Cumhuriyet Döneminde Tek Parti yönetiminin vergileme zihniyeti tespit edilmeye çalışılacaktır. Bu dönemin genel nitelikleri hakkında bilgi verildikten sonra 1921 Anayasasında vergi ile ilgili hüküm bulunmadığı için sadece 1924 Anayasası vergileme açısından incelenecektir. Daha sonra bu dönemdeki vergi politika ve düzenlemeleri üzerinde genel anlamda durduktan sonra vergileme zihniyetini görme anlamında daha önemli olabileceğini tahmin ettiğimiz Aşar Vergisinin Kaldırılması ve Varlık Vergisi uygulamaları üzerinde durulacaktır.

Dördüncü Bölümde çok partili hayatla birlikte gelen vergileme zihniyetindeki değişimler ele alınacaktır. Dönemin genel nitelikleri üzerinde durduktan sonra bu dönemin başlangıcında önemli bir vergisel değişim olan gelir ve kurumlar vergisi ele alınacaktır. Demokrat Parti Döneminin vergilemeye yeni bir anlayış getirip getirmediğine bakılarak planlı dönemdeki vergileme üzerinde durulacaktır. Bu dönemdeki 1961 Anayasası vergileme açısından değerlendirilecektir. 1980 sonrası dönemle birlikte gelen genel değişimler ele alındıktan sonra 1982 Anayasasının vergileme ile ilgili hükümleri değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. Genelde küreselleşme özelde AB sürecinin vergileme zihniyetini ne şekilde etkilediği tespit edilmeye çalışılacaktır. Türkiye'de tartışmaya açılan "Yeni Anayasa Taslağı"ndaki vergileme dönük hükümlere de bakılarak Türkiye'de vergileme zihniyetinin hangi noktalara doğru yöneldiği görülmeye çalışılacaktır.

Son bölüm olan beşinci bölümde Tanzimat dönemi sonrası itibarıyla İngiltere ve Türkiye'nin vergileme zihniyeti karşılaştırılacaktır. Bu karşılaştırma da amaç Türkiye'nin geçirdiği vergileme zihniyetini daha rahat anlayabilmek için İngiltere'de vergileme anlayışının geçirdiği süreçten bir "ayna" şeklinde yararlanmaktır. Karşılaştırmada İngiltere'nin seçilmesinin İngiltere'den kaynaklanan nedenleri olduğu gibi Türkiye'den de kaynaklanan nedenleri vardır. Öncelikle demokratik gelişmelerin ilk olarak

İngiltere’de başladığı kabul edilmektedir. Magna Carta 1215’te bu ülkede ilan edilmiştir, sanayi inkılabı yine İngiltere’de gerçekleştirilmiştir. Merkantilist yapıdan liberal bir yapıya batıda ilk geçmeye başlayan ülke yine İngiltere olmuştur.

Türkiye’den kaynaklanan nedenlere gelince, Osmanlı Devleti’nde başlangıçtan itibaren batı ile ilişkiler devam etmiştir. Daha Osmanlı Devleti beylik düzeyinde iken Bizans ile ilişkilere girmiştir. Osmanlı Devleti başlangıçta bir Rumeli İmparatorluğu olarak doğmuştur. Daha sonra Anadolu ve doğudaki diğer yerler alınmıştır. Tanzimat sonrasında da Osmanlı devleti en fazla İngiltere ile ilişki içinde bulunmuştur. Cumhuriyet döneminde de İngiltere ile olan ilişkiler genelde sürmüştür. Daha sonra Türkiye-AB ilişkileri başlamıştır. Zaten İngiltere’de AB’ye üye olduğu için bu ülke ile karşılaştırma yapmanın diğer ülkelerden daha anlamlı olacağı düşünülmüştür. Bu bölümün birinci alt bölümünde vergileme zihniyetini etkileyen temel faktörler itibariyle karşılaştırma yapılacaktır. Sanayi devrimin vergileme zihniyetlerini her iki ülke açısından nasıl etkilediği, Osmanlı toplum yapısının çözülme devri zihniyeti ve bunda İngiltere’nin etkisi ele alındıktan sonra bireycilik ve cemaatçilik, toplumsal tabakalaşma ve sınıf yapısı itibariyle İngiliz ve Türk toplumu karşılaştırılacaktır. İkinci alt bölümde ise dönemseller karşılaştırma yapılacaktır. Karşılaştırmada dönemler belirlenirken Türkiye’de tezin ilk bölümlerinin oluşmasındaki dönemler esas alınacaktır. Yine benzer şekilde karşılaştırma kriterlerinde Türkiye’de meydana gelen vergileme zihniyetini etkileyebileceği düşünülen faktörler baz alınacaktır.

Çalışmada tarihi metot kullanılıp, temasal bir analiz yapılarak Tanzimat’tan itibaren vergileme zihniyetinin değişip değişmediği, değişti ise hangi yönde değiştiği ortaya konmaya çalışılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLEME VE ZİHNİYET KAVRAMLARI

Vergi, tarihi ve sosyal bir hadise olduğu için tarih boyunca devamlı bir şekilde değişimler göstererek yeni anlamlar kazanmıştır. Bu değişimlerden ötürü farklı dönemlerde ya da günümüzde vergiyi tanımlayanlar daha çok içinde bulunduğu zaman ve şarta göre bir tanım yapmışlardır. Yapılan vergi tanımı ile iktisadi, sosyolojik ve siyasi anlayışların direk bağlantısı vardır.

Bu bölümde vergi kavramı üzerinde durduktan sonra verginin teorik alt yapısını ortaya koyup vergileme zihniyeti tanımlanmaya çalışılacaktır. Sonrasında vergileme zihniyetinin oluşmasını etkileyen faktörler ve vergileme zihniyetinin diğer alanlarla olan ilişkisi ortaya konulacaktır.

#### 1.1. VERGİ KAVRAMI

Vergiyi tanımlayanlar içinde bulunduğu veya kabullendiği iktisadi örgütlenmeye, siyasi rejime ve kalkınma derecesine uygun bir tanım yapmaktadırlar. Çok genel hatları ile finansman aracı olarak vergilere bakılabilir veya ne için finansman sorusunun cevabını da verecek bir tanımlama yapılabilir.

F. Neumark, vergiyi; iktisadi kıymete sahip olanların, siyasi cebir altında devlete ya da idari yetkilere sahip devletin diğer şahıslarına bir karşılık gerektirmeksizin yaptığı transfer şeklinde tanımladıktan sonra vergiye dair temel bazı özelliklere de vurgu yapmıştır. Vergi olarak yapılan ferdi ödemelerin şartları, bilhassa türü, ölçüsü, sebep ve zamanı, genel kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere genellikle otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden yani alan kamu makamları tarafından belirleneceğini ifade etmiştir (Dikmen, 1964: 82).

Mehmet Cavit Bey vergiyi “*milletin umumi masraflarını ve ortak taahhütlerini karşılayabilmek için her şahsın hissesine isabet eden kısımdır*” şeklinde tanımlamıştır. Yazara göre, ortak taahhütler kavramının içinde devlet hizmetlerinin gerektirdiği masraflar olduğu gibi geçmiş dönemlerde ortaya çıkan olağanüstü ihtiyaçlardan ötürü üstlenilmiş borçlar da vardır (2001: 319). Osmanlı Devleti'nin borçları Mehmet Cavit Bey'in yaşadığı dönemde en önemli mali sorunlardan biri olduğu için vergi tanımının içine borçları da dahil etmiştir. Ayrıca tanımında milletin umumi masrafları derken devletin tüm fertleri alakadar eden zaruri hizmetleri kastedilmektedir. Bu

genel bir bakış açısı ile özel sektörün yapmasının mümkün olmadığı ama toplum için gerekli iş ve hizmetlerdir.

Orhan Dikmen vergiyi, devlet ya da devletin devrettiği vergi koyma yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerce fert ve kurumlardan cebri olarak, belirli kurallara göre ve karşılık belirtilmeksizin alınan parasal tutar şeklinde tanımlamıştır (1964: 98).

Halil Nadaroğlu'na göre vergi; devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık belirtmeksizin geri vermemek üzere aldıkları parasal tutardır (1998: 216).

XIX. Yüzyıl Osmanlı maliyecisi ve siyaset adamı Süleyman Sudi'ye göre vergi, devletin kamu harcamalarını tedarik etmek amacıyla ülke dahilindeki bütün kişilerin özel servetleri üzerinden talep ettiği hissedir. Kişi servetinin büyük bir kısmından rahatça istifade edebilmesi için onun küçük bir kısmını devlete, bu kullanım imkanını sağladığı için gönül rahatlığı ile vermelidir (Özsoy, 2000: 641).

Martin Crow vergiyi, ortak ihtiyaçlara yönelik kamusal fonksiyonları ifa edebilmek için gerekli gelirin temin edilmesi ya da devletin ekonomiye müdahale edebilmesi için bir karşılık beklemeksizin hükümete verilen zorunlu bir katkıdır şeklinde tanımlamıştır (McGee, 2004: 16).

Güneri Akalın vergiyi, kolektif mal ve hizmetleri üretmeyi ve sadece statik piyasa başarısızlıklarını çözmeyi hedefleyen bir minimal devletin giderlerini karşılamak için kalkınmayı en az olumsuz etkileyen ve piyasa ekonomisi mentalitesine uygun, siyasi örgütlenme biçimi ile çatışmadan alınan mali değerler olarak tanımlamaktadır Statik piyasa başarısızlığı deyince; eksik rekabet piyasalarının varlığı, tanımda belirtilen sosyal (kollektif) mal ve hizmet sunumu, dışsallıklar, ortak mülkiyete tabi varlıklar, doğal tekeller, bazı malların piyasalarının olmayışı, gelir dağılımındaki adaletsizlik, bilgi edinme maliyetinin çok yüksek olması anlaşılmaktadır (2006: 19). Görüldüğü gibi vergi tanımları devlete biçilen görevlere göre değişebilmektedir.

Verginin tanımı üzerinde durduktan sonra şimdi de verginin teorik alt yapısı, vergiyi açıklayan temel teoriler yardımı ile açıklanacaktır.

## 1.2. VERGİNİN TEORİK AÇIDAN GELİŞİMİ

Yaklaşık olarak 1950'lere kadar Kamu Maliyesi'nin konusunu sadece vergiler oluşturmuştur. Vergilemeye yüklenen işlevler de dönemleri itibariyle değişmeler göstermektedir (Akalin, 2006: 419).

Vergilerin geleneksel işlevi devletin sosyal mal ve hizmet üretebilmesi için finansman sağlanmasıdır. Vergilerin bu amacına mali amaç veya gelir amacı da denir. Klasik Devlet anlayışı tarafsız maliye anlayışına sahip olduğu için vergilemeye finansman amacı dışında bir amaç yüklememiştir. Basit bir ifade ile vergiler gelir dağılımını etkilemediği gibi kişilerin ekonomik kararlarında da etkili olmamalıdır.

Keynesyen İktisadın ortaya çıkması ile birlikte tam istihdam ve büyümeyi sağlamak için fonksiyonel maliye gündeme geldi. Bu anlayışa göre vergiler maliye politikasının da bir aracı olarak görülmeye başlandı.

Vergilerin dayandırıldığı noktayı ortaya koymaya yönelik egemenlik ve faydalanma teorisi olarak iki temel teori vardır. Şimdi bunlar açıklanacaktır.

### 1.2.1. Faydalanma Teorisi

Faydalanma teorisi; devletin vergiyi, ortaya koyduğu faydadan ötürü alabileceğini ileri sürer. Teorisyenlerden biri olan J.J. Rousso vergiyi Toplumsal Sözleşme ile irtibatlandırarak izah eder. Yani vergi devletin vatandaşlara sunduğu hizmetin bedelidir (Dikmen, 964: 66).

Adam Smith kamu harcamalarının maliyetinin mümkün olduğu kadar, sağlanan faydaya uygun olarak bireylere dağıtılmasını ancak bunun mümkün olmadığı durumlarda ödeme gücü ilkesine uygun bir vergilemenin yapılabileceğini belirtir (Musgrave, 2004: 82). Yani devletin sunduğu hizmetlerin fiyatlandırılması mümkün ise bu hizmetten faydalananlar hizmetin maliyetini karşılamalıdır. Ama yapılan hizmetin faydasında bölünmezlik esas ise ödeme gücü esasına dönük bir vergilemeye gidilebilir.

Fizyokrat Mirabau, vergileri devletin kişilere sunduğu hizmetlerin bir bedeli yani kamu hizmetlerinin finansmanı olarak görür. Fizyokratlar doğurgan sektörün tarım olduğunu yani üretimde artı değerini tarımda oluşturduğunu varsaydıkları için tek vergiyi savunurlar ve bu verginin de tarımdan alınması gerektiğini ileri sürerler (Edizdoğan, 2004: 51). Quesnay iktisadi tablosunda biraz da insandaki kan deveranından esinlenerek

ekonomideki akımları yorumlamaya çalışır. Quesnay tarım sektöründe artı değer oluşacağını ileri sürer ve verginin tek ve tarımdan alınmasını ister.

Montesquieu vergiyi bir sigorta primi gibi ele alır. Yani kişi servet veya gelirlerinin tümünü koruyabilmek için onların çok küçük bir parçasını devlete vermelidir, o da vergidir. Fransız fizyokratlardan bazıları bu tezi kabul ederek savunmuşlardır. Başlıca temsilcileri Fransızlardan Thiers, E. De Girardin'dir. İngilizlerden Mc Cullock, Almanlardan da Schlözer ve Raun gibi yazarlar da bu düşünceye destek vermişlerdir (Dikmen, 1964: 69).

Faydalanma teorisinin bir diğer alt açılımı sosyal üretim giderlerine katılma payı olarak vergilerin izah edilmesidir. Yani nasıl şirketlerde kişi kardan pay alabilmesi için şirketin sermayesine hisse senedi alarak katılmalıdır. Toplumda da sosyal ürünü yani faydası bölünemeyen kamusal mal ve hizmetleri üreten tek "üretici" devlet olduğu için kişi devletin bu ürününden istifade etmek istiyorsa üretim giderlerine vergi ödeyerek katılmalıdır (Dikmen, 1964: 70).

Bir de matematiksel olarak vergiye ve bu vergiden faydalanmaya bakılabilir. Buna göre vergiyi ödeyenler ödedikleri vergiden daha az miktarda fayda elde ederler, çünkü hükümetlerin idari giderleri vardır. Hükümetin vergi toplamada yaptığı giderler açık, görünen maliyetleri oluştururken karşı tarafta mükellefler de kırtasiye, ulaşım, uzmandan yararlanma gibi masraflar yaparlar ki bunlar da verginin görünmeyen yani gizli maliyetini oluşturur. Vergi maliyeti vergi toplayan kurum ile vergi mükellefleri arasındaki mesafe arttıkça yükselir. ABD gibi eyalet yapısına sahip bir ülke ele alındığı zaman yerel vergi ödeyen mükellefler ortalama olarak ödedikleri verginin %80'i ya da %90'ı kadar hizmet alırlar. Eyaletin topladığı vergilerin ise belki yalnızca % 70'i hizmet olarak mükelleflere döner. Federal hükümetin topladığı vergilerin ise sadece % 30 veya 40'ı hizmet olarak mükelleflere döner (McGee, 2004: 23).

Vergi toplayan kurum vergi kaynağından ne kadar uzaksa, verginin geri dönen faydası o kadar düşük olur. Bazı federal refah programları dikkate alındığında, programı yönetmenin maliyeti hedefteki hizmet alıcılara harcanan miktarı çok-çok geçer. Bazı eyaletlerin sakinleri diğer eyaletlerin halkına göre daha az fayda elde ederler. Bazı senatörler ve kongre üyeleri federal fonları kendi eyaletlerine yönlendirmede diğer senatörlere göre daha kabiliyetlidirler. Bu federal hükümetin vergi mükellefiyetinize karşılık

otomobilinizi alması ve karşılığında bir bisiklet vermesi gibi bir şeydir. İnsanların devletten bazı hizmetler aldığı doğrudur. Fakat, bu hizmetler insanların arabalarını devlete vermeleri için ahlaki sorumluluk doğurmaz. Garajda bir arabanın daha olması yukarıdaki sorunun cevabını yine değiştirmez. Diğer taraftan devletin mükelleften aldığı arabayı arabası olmayan birine vermesi durumunda da aynı yorum geçerli olacaktır (McGee, 2004: 24).

Ne zaman ki devlet sunduğu savunma, güvenlik, diplomasi ve adalet gibi kamusal ve bölünmez mallar dışında bölünebilir faydalar üretmek üzere vergi toplamaya başlar o zaman adalet tartışmaları ortaya çıkar.

### **1.2.2. Egemenlik Teorisi**

Egemenliği bir devletin belli bir toprak parçası üzerindeki insanlara hükmetme yetkisi olarak tanımlayabiliriz. Bunun da temel göstergeleri vergi koymak, asker bulundurmak ve para basmaktır. Bu teoriye göre devlet sunduğu hizmetleri ön plana çıkarmaksızın otoritesine dayanarak mükelleflerin ödeme gücünü esas alarak vergi toplamalıdır. Bu düşüncede vergi koyma devletin hakkı ödemek ise vatandaşın görevidir. Günümüzde bir çok devlet vergilemede egemenlik teorisi anlayışına daha fazla ağırlık vermektedir.

Egemenlik teorisi adalet açısından değerlendirildiğinde her zaman olumlu sonuçlar doğurmayabilir. Örneğin 2000 yılında Kaliforniya'da toplam eyalet vergilerinin %38'ini halkın %03,3'ü ödemiştir. Bu durum çok zengin küçük bir azınlığa vergi konusunda haksızlık yapıldığı izlenimini veriyor. Politikacılar zenginlerden topladıkları vergileri fakir çoğunluğa harcayarak onların oylarını satın almaktadırlar. Vergiler faydalanma teorisine göre mi konmalıdır yoksa insanların kamu hizmetlerinden ne şekilde ve ne kadar faydalandıklarına bakmaksızın sadece vergi mükelleflerinin ödeme gücü mü esas alınmalıdır? Bu iki yaklaşım birbiri ile çelişir mi? Yoksa bağdaştırılabilir mi? Bunlardan biri adil diğeri adaletsiz midir? Ya da her iki yaklaşım da haksız olabilir mi? Bu durumda verginin meşruiyetini ne belirler? Sadece ödeme gücüne göre vergi almak belki gelir dağılımını eşitleme yönünde doğru yaklaşım olabilir ancak adalet ve mülkiyet hakkı gibi temel haklar açısından doğru olmayabilir. Ahlakçıların büyük çoğunluğu ödeme gücünü esas alsalar bile, bu konuda görüş birliği yoktur. Şayet fikir birliği olsa bile ödeme gücü esasının doğru olduğu

anlamına gelmez. Sivil savaş öncesinde ABD’de halkın büyük çoğunluğu köleliğin Allah’ın hukukuna göre bile adil olduğunu düşünüyorlardı. Kölelerin çoğu da köleliğin adil olmadığını düşünmüyorlardı. Fakat bir konuda insanların ne düşündüğü, o konunun adil olup olmadığı ile doğrudan alakalı değildir. Adalet fikre veya çoğunluk oyuna dayalı bir şey değildir (McGee,2004: 18).

Vergilerin otorite teorisine dayandırılması aslında o verginin kanuni olmasını engellemez tersine mecbur kılar. Piyasa mekanizmasında bireyler arasındaki sözleşmelerin nitelikleri ve sözleşmelere uymamanın yaptırımlarının açıkça yazılı hukuk kuralları ile belirlenmiş olması gerekir. Bunun yanında devletin bireylerle ilişkilerinde önemli bir ağırlığa sahip vergi yasalarında devlet kanunilik ilkesine uymalıdır. Vergilerin temel kaynağı piyasa olduğu için vergi kanunlarının genellik ve eşitlik ilkesini sağlamalarının yanında bu yasaların piyasa sisteminin işleyişini engellememesi gerekmektedir. Devlet vergi ve diğer uygulamalarında kanun hakimiyetini zedeleyici uygulamalardan kaçınmalıdır (Güran, 2000: 84).

Ancak kanunilik ilkesini Kant’ın formülüne göre algılamamak gerekmektedir. Kant ve daha öncesinde Voltaire; insanların kanun dışında hiç kimsenin itaati altında kalmadığı müddetçe hür olabileceklerini ifade etmiştir. Bu anlayış Romalılar devrinden beri yaşatıla gelmiştir. Bu düşünce son bir kaç asır zarfında hiç bir zaman XX. Yüzyılda olduğu kadar tehdiye maruz kalmamıştır. Kanun yapıcısının sınırsız bir yetkiye sahip olduğu anlayışının yayılmasının da belli ölçüde de olsa halk egemenliği ve demokrasi rejimi sorumludur. Yani bu demokrasi mücadelesi süreci “Kanun Hakimiyeti” kavramının kanunların her zaman hakkaniyete uygun olacağı şeklindeki yanlış anlayışa neden olmuştur. Hitler’in sınırsız yetkilerini anayasaya uygun şekilde elde ettiği ve yaptığı icraatlarının kanuni dayanaklarının olması Hitler dönemindeki kanunların savunulabilir ve haklı olduğu anlamına gelmez (Hayek, 1999: 112, 113).

### **1.2.3. Egemenlik ve Faydalanma Teorilerinin Karşılaştırılması**

Mükelleflerden faydalanma teorisine göre vergi alınırsa mükelleflerin vergiye karşı direnci zayıflar, elde ettiği faydanın bir bedeli gibi ödediği vergiyi değerlendirebilir. Faydalanma teorisine göre vergi almak demek devletten alınan hizmetlerin bedelini ödemek ile tam olarak aynı anlama gelmez. Verginin konusu belirlenirken ödeme gücü ölçütü yerine sunulan



fayda esas alınır. Gelir dağılımını iyileştirme gibi sosyal amaçlar faydalanma teorisine uygun bir vergilemede gözetilmez.

Faydalanma teorisine dayalı yaygın bir vergileme söz konusu ise bu durumda devlet hizmetlerinin vergi mükellefleri tarafından denetlenmesi kamu kaynaklarının etkin kullanımı açısından olumlu bir katkı yapar. Ancak durum bilinçli ve eğitim seviyesi yüksek toplumlar için geçerlidir.

İleri demokrasilerin özelliklerine bakıldığı zaman bünyelerinde devleti olduğu kadar liberalizm ve demokrasiyi de taşırlar. Liberalizm sadece birey olduğu için değerlidir. Birey temel hak ve özgürlüklere sahiptir ve bireyin küçük dünyasına devletin müdahale hakkı yoktur. Bireyin hak ve özgürlüğünün sınırı diğer bireylerin hak ve özgürlüklerin başladığı noktadır. Devlet imkanları kullanılarak siyasal hayatta kimsenin kendi düşüncesini başkalarına empoze etme hakkı yoktur. Burada değinilen biçimi ile devlet toplumun ortak menfaatlerini ifade eder (Heper, 2002: 161). Bu çerçevede bakıldığı zaman faydalanma teorisi liberal demokrat çizgiye daha uygun olduğu söylenebilir. Ancak egemenlik teorisine uygun bir vergileme her zaman bireysel özgürlükleri kısıtlar anlamına gelmez. Özellikle hangi seviyede bir vergileme yapıldığı önemlidir. Ancak devlet ortak menfaatlere dönük hizmetlerin dışındaki tüm hizmetleri faydalanma ilkesine göre vergileme yapıp finansmanını sağlarsa kişilerde hizmet talebinde bulunurken daha fazla seçim imkanı elde etmiş olur.

Tarihsel olarak bakıldığı zaman aşağı yukarı tüm sanayileşen memleketlerde XIX. Yüzyıldan XX. Yüzyıla geçerken modern vergileme olarak ifadelendirilen ödeme gücüne göre vergileme anlayışı daha hakim konuma geçmiştir. Bu geçiş öncesinde özellikle XIX. Yüzyılın sonlarında hararetli bir şekilde bu durum tartışıldı. Vergileri kullanarak milli gelirlerini artırma yollarını aradılar. Daha sonraki süreçte toplumdaki fakir kesimler vergileme sisteminde belirleyici oldu ve genel olarak bunlar üzerindeki vergiler düşürülmüştür. Kişi başına küçük bir vergi indirimi bu çerçevede kabul edilen kişilerin fazlalığından dolayı toplamda önemli bir hasılat düşüşünü netice vermiştir. Bu da devletin hedeflediği verginin gerçekleşmemesi demektir (Steinmo, 1993: 22). Ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla alınan vergiler hem fakirlerden görece daha az vergi alındığı için hem de ağırlıklı olarak kamu harcamalarından fakirler daha fazla istifade ettiğinden dolayı devletler piyasada oluşan birincil gelir dağılımı değiştirerek ikincil bir gelir dağılımı oluşturmaya başlamıştır.

Vergileme hakkında temel bilgilerden sonra vergilemenin niçin yapıldığını algılamaya yardımcı olacak vergileme zihniyeti kavramı üzerinde durulacaktır.

### **1.3. VERGİLEME ZİHNİYETİ**

Bu başlık altında, zihniyetin oluşum süreci ve önemi üzerinde durduktan sonra vergileme zihniyeti tanımlanacaktır.

#### **1.3.1. Zihniyetin Oluşum Süreci**

Durkheim zihniyet için ortak canlandırmalar (representations collectif) tabirini kullanmayı tercih etmiştir. Bu kavram Durkheim'in izleyicisi Lucien Levy-Bruhl tarafından "İkel Zihniyet" incelemesinde kullanılıp geliştirilmiştir. Çağdaş sosyolog ve antropologlar da yer-yer "düşünce tarzı"ndan, "inanç sistemleri"nden bahsetmişlerdir (Burke, 1994: 89).

Zihniyetin kendisinde kendi nedenini görmek imkanı olmayabilir. Çünkü zihniyet ikincil bir olgudur, zihniyeti etkileyen faktörler vardır, bu faktörlerin etkisi ile oluşur. Dolayısıyla zihniyet türev bir kavramdır. Toplumsal örgütlenmenin bir türevidir. Bu toplumsal örgütlenmenin iktisadi şartları mevcuttur. Bu iktisadi şartları siyaset biçimlendirir (Ergun, 1991: 129).

Çevre, iklim, nüfus, politika, din ve ideoloji gibi faktörler; ferdin iktisadi faaliyete bakış açısını şekillendiren "iktisat ahlakı" ve "zihniyet dünyasını" oluşturan en önemli faktörler olarak bir arada değerlendirilebilir. Fakat bu faktörlerin hangisinin daha fazla etkili olduğunu ve bu faktörlerin birbirini etkileyip etkilemediğini kestirmek ise biraz güçtür. Weber; iktisadi, coğrafi ve tarihsel olay ve gelişmelerinin iktisat ahlakını ve tabiatıyla iktisadi zihniyeti etkilediğini kabul etmektedir. Ancak bunların etkilerini tek-tek ele almanın aşağı yukarı imkansız olduğunu vurgulamaktadır (2000: 340).

İbn-i Haldun ideolojilerin varlığını sadece bilgi konusunda göstermeyeceğini kendini pratiğe aktaracağını vurgular. Pratik yaşam da varolan koşullardan yarar sağlayanların çıkarları doğrultusunda kurulmaya çalışılır ve bu durumun herkesin menfaatine uygun olduğu benimsetilmeye çalışılır. Bu benimsetme sürecinde eğitim etkin bir rol oynar. Eğitim vasıtası ile itaat sağlanmış olur. Bu sürece direnenler de olabilir ama toplumdaki piramitsel yapıda üstte olanlar konumlarının kendilerine sağlamış olduğu

imkanları, statüleri, prestijleri, maddi ve manevi ödülleri kaybetmek istemezler (Bağçe, 2005: 208).

İbn-i Haldun iktisadi bakımdan toplumları kıyaslarken bazı toplumların iktisadi olarak diğerlerinden daha canlı ve hareketli olmalarını sadece insanların zihniyet yapıları ile ilişkilendirilemeyeceğini bunun yanında sosyal ve iktisadi şartların da hesaba katılması gerektiğini ileri sürmektedir. İbn-i Haldun'un sağlam bir toplum yapısı oluşturabilmenin veya sağlıklı bir toplumu kaybetmenin temelindeki en etken faktörü asabiyet (kavmiyetçilik) meselesi olarak görmesi zihniyet sorunu olarak görülebilir. Bir toplumda sağlıklı ve evrensel bir yapının oluşmasında zihniyetle direk alakalı iki çare ortaya koyuyor: Birincisi güçlü olmanın verdiği rehavete kapılmamak dolayısıyla israfa ve tembelliğe dalmamak, ikincisi ise hükümdarın kendisine tabi olmak durumunda olanlara baskı kuracak yöntemlerden uzak durmasıdır (Eyüpoğlu, 2004: 9).

Marx ise tarihi olayları katı bir materyalist bakış açısı ile değerlendirmektedir. Marx'ta zihniyet maddi olayların oluşturduğu zayıf bir anlayıştır. Yani maddi kültür mü manevi kültürü belirliyor, yoksa manevi kültür mü maddi kültürü oluşturuyor veya her ikisi de birbirini etkiliyor mu tartışmalarında Marx maddi kültürü etkin bir konuma koymuştur. Tarihi koşulların dışında tutamayacağımız insan zihniyetinin oluşmasında dinin etkisi önemli bir yere sahiptir. Hangi din olduğuna bakılmaksızın din, toplum hayatında insanlara belli bir zihniyet yapısını ve değerler sistemini kazandırmaktadır. Milletlerin psikolojisini inceleyen tarihçi Wundt, din ile iktisadi hayat ve zihniyet arasındaki paralellığe dikkatleri çekmektedir (Nişancı, 2002: 16, 17)

Din ile iktisadi hayat arasındaki paralellığı destekler mahiyette Weber kapitalizmin doğuşunda Kalvinizmin etkisini vurgulamaktadır. Bu değerlendirmenin iz düşümünü doğulu toplumlar için aldığımız zaman tevekkül ve teslimiyetin çok önemli olduğu bir toplumun ne kadar kapitalist olabileceğini düşünmek gerekmektedir. Weber'e göre her din bir ahlak anlayışı ortaya koyar, bu ahlak anlayışı da belirli bir iktisat anlayışına karşılık gelir. Protestanlık riyazi bir dindir. Ruha belli bir disiplin kazandırarak öbür dünyada ebedi saadeti kazanmak için zamanın her parçasını belli dini ibadetlere ayırarak bu sınırlı zaman dilimini çok iyi değerlendirerek sonsuz cenneti kazanmak amacı ve gayreti vardır (Weber, 2002: 85, 86). Dindeki bu disiplin anlayışı gündelik hayata yani dükkanlara

taşınmıştır. Böylelikle alım-satım, hesap-kitap rasyonel çizgide cereyan etmeye başlamıştır. Firma kelimesi sağlam ve sıkı anlamlarına geliyor. Firmalar saat hassasiyeti içinde çalışıyor, bu da devleti etkiliyor. Örneğin Osmanlının devlet olarak bir otarışı durumu var. Üretim sürecini harekete geçirecek bir sınıf yoktu. Diğer bir ifade ile kapitalist sınıf yoktu (Sayar, 2001: 125).

Aslında bu durumu Müslüman toplumlar için düşündüğümüz zaman bir ikili bir yapı söz konusudur. Protestanlık tembelliği en büyük günah saydığı gibi İslamiyet'te de durum böyledir. (DURA, 1995:328)

Belli bir dönemin zihniyetini ortaya koyma konusunda değişik vasıtalar kullanılabilir. Öncelikle direk tespitler, örneğin temaslar, seyahatler vb yardımcı olabilir. İkinci olarak zihniyeti dolaylı olarak yansıtan belge ve eserler bu çalışmaya yardımcı olabilir. Bunlar başkalarının yapmış olduğu seyahatlere ait notlar, çeşitli ahlak eserleri veya kanun, ferman gibi hukuki mevzuatlardır. Vergileme zihniyetini ortaya çıkarmaya yönelik çalışmalarda dolaylı ve dolaysız kaynaklardan istifade edilebilir. Dolaysız kaynaklar ele alınan dönemde vergilemeye yetkili çevredeki (saray, bürokrasi, memurlar vb) yapıyı direk yansıtır. Bunlar; temaslar, haberler, ya da değişik ekonomi zümrelerini temsil eden kişilerin yazdığı hatıralar gibi kaynaklardır (Ülgener, 1981: 37). Vergileme zihniyetini ortaya koyan vasıtalı kaynaklar ise biraz daha dolambaçlı yollardan delil getirmek suretiyle tanıtılır ve bunlar dolaysız kaynaklara göre daha çeşitlidir. Birinci olarak vergi ile ilgili ortaya çıkmış olan kurumlardır. İltizam sistemi ve emanet sistemi tımar sistemi gibi. İkinci olarak vergi kanun ve kaideleri de zihniyetin algılanmasına yardım eder. Üçüncü olarak, vergilendirme zihniyetinin ortaya konmasına dolaylı bir şekilde yardım eden ahlaki kaidelerdir. Örneğin o dönemdeki emeğe, faize, sermayeye yönelik ahlaki ve dini anlayışlardır. Ancak bunlara her zaman ihtiyatla bakmak gerekmektedir. Çünkü ahlak açısından faize karşı olan bir yaklaşım, zihniyet olarak belli bir dönemde faizsiz olamayacağını kabul edebilir. Dördüncü olarak kamu oyunun düşünceleri de vergileme zihniyetini kavramamıza yardımcı olabilir (Ülgener, 1941: 372). Bu çalışmada daha çok dolaylı vasıtalar olmak üzere dolaylı ve dolaysız her iki türden de yararlanılacaktır.

Vergileme zihniyetini daha iyi kavrayabilmek için Doğu ve Batı zihniyetleri arasındaki farka değinmek faydalı olabilir.

### 1.3.2. Doğu ve Batı Zihniyeti

Burada doğu ve batı medeniyetinin temel zihniyet noktaları vurguladıktan sonra Türkiye'nin bu zihniyet yapıları ile kesişen ve ayrışan boyutlarına değinilecektir.

Doğuda madde tam anlamı ile tanınmadığı için insan olanakları da tanınmamıştır. Bu nedenle bireyden çok topluma önem verilmiştir. Doğuda Batıdan farklı olarak mülkiyet şekli farklı olduğu için madde ve insan olanaklarını araştırma ve bunlardan istifade etme de farklı olmuş ve farklı üretim biçimleri ortaya çıkmıştır. Bu üretim anlayışlarında cemaatçi bir yapı kendini göstermektedir (Ergun, 56,57).

Aslında İslam ahlakı, bireyler arasında eşitliği istediği gibi, bir kısmının diğerlerini geride bırakıp yükselmesini de normal karşılar. Aynı zamanda İslam ahlakı yardımlaşmayı da önemli bir esas olarak görür. Sonuçta zayıf ve geride kalan yardım gördüğü gibi, bireysel hürriyetler sağlanır ve yükselmesine imkan tanınır (Said Halim Paşa: 208).

Batının iktisadi anlamda başarılı olmasından sonra diğer toplumlar da batıyı örnek almaya başlamışlardır. Başarı konusunda pek olumlu durumlar yoktur. Batılı toplumların başarı ile uyguladıkları düzenlerin Batılı olmayan toplumlarda olumlu neticeler vermemesinin temel sebebi yapısal şartların farklı olmasıdır. Çünkü her sistem kendi şartları altında geçerlidir. Bu herhangi bir politika veya düzen aktarılırken öncelikle şartlarının hazırlanması gerektiği anlamına gelir. Batıdaki ekonomik ve sosyal düzenler, ister aristokratik monarşiler döneminde, ister burjuva demokrasileri döneminde, varlıklı sosyal sınıfların desteği ile geliştirilmiştir. Siyasi imtiyazların veya ticaretin ve sanayiinin refaha kavuşturduğu bu sınıflar, düzenlerle oynayarak halkları direk sömürme gereksinimi duymamıştır. Geri kalmış toplumlarda ise, egemen sınıflar, çıkarlarını halka baskı yaparak sömürmekte ve onların tepkilerini önlemenin yolunu, bilinçlenmelerini engellemekte görmüşlerdir. XX. Yüzyılda, bu ülkelerde demokrasi adı altında ortaya çıkan siyasal rejimlerin çoğu monarşilere rahmet okutan oligarşik rejimlerdir. Toplumumuz da bunun tipik örneklerine şahit olmuştur (Oktay, 1987: 10,11).

Zihniyet kavramı üzerinde durduktan sonra şimdi de zihniyet tanımlarından yararlanarak vergileme zihniyeti tanımlanmaya çalışılacaktır.

### 1.3.3. Vergileme Zihniyeti Kavramı

ÜLGENER, zihniyeti, “*asırların üst üste yığıldığı ve belirli zümrelerin kişisel istek ve iradelerinden ayrı bir şekilde şuuraltında bütünüyle içgüdüsel bir hale getirdiği düşüncelerin toplamının tümüdür*” şeklinde tanımlamıştır (1941: 358).

TABAKOĞLU ise zihniyeti, “*hayat tarzını şekillendiren düşünce yapısıdır*” şeklinde tanımlamıştır (2003: 29).

Bunlardan hareketle, inançlara ve iç kabullere göre ortaya çıkan davranış şekli olarak zihniyet tanımlanabilir. Zihniyet soyut bir kavram olmasına rağmen yansımaları hayatın her alanında görülebilir. Maddi dünyayı şekillendiren önemli faktörlerden birisi zihniyettir. Bunun yanında maddi kültür de zihniyetin oluşmasında etkilidir. Vergileme zihniyetinin tanımına literatürde rastlanmamıştır. İktisadi zihniyet veya iktisadi ahlak gibi kavramlardan faydalanarak vergileme zihniyeti tanımlanabilir. Bu nedenle zihniyet tanımlarından yararlanarak vergileme zihniyeti tanımlanacaktır.

Vergileme zihniyeti, vergiyi koyan makamın sahip olduğu ideoloji, iktisadi ahlak ve örf ile benimsediği iktisadi ve siyasi örgütlenme alışımının etkisi ile oluşmuş ve devleti yönetenlerin önemli çoğunluğunda iç güdüsel hale gelmiş vergilemeye dönük temel anlayışlardır.

Vergileme yetkisine sahip devlet olduğu için vergileme zihniyeti devlet zihniyeti ile alakalı bir kavramdır.

Mali olayların en önemlisi olan vergileme ile iktisadi, sosyal ve siyasal olaylar arasında karşılıklı etkileşim vardır. Vergileme ülkede iktisadi, sosyal ve siyasal olaylara göre şekil alabilmektedir. Ülkenin yönetim rejimi verginin şeklini değiştirebilmektedir (Giray, 2006: 1). Ama bu etkileşim değişik katmanlardan geçerek etkili olmaktadır. Kalkınmışlık seviyesi de vergileme zihniyetini etkilemektedir.

### 1.3.4. Vergileme Zihniyetinin Önemi

Bir milleti tam anlamı ile anlayabilmek için, onun sırf siyasi hayatının bu günkü yansımalarını ve hükümetindeki değişimleri veya milletin hatırasını devam ettirecek büyük işlerini incelemek yeterli değildir. O milletin hususi hayatına girmek gerekir. Bir fabrikatörün gücünün tam olarak anlaşılabilmesi için muhasebesine bakmak gerekir, aynen bir milletin ilerleme veya gerileme halinde olduğunun ortaya çıkarılması için, bütçeleri

ve özellikle vergi konusundaki değişik anlayışları bilinmelidir (Du Velay, 1940: 359).

İktisadi gelişme neredeyse her yerde ve toplumda iktisadi olmayan elemanlarla örölü bir yapı manzarası arz eder. Bu yapı; yerine göre, dini, estetik, kültürel , sosyal kıymetlerle dokunmuş bir örgüdür. Sermaye birikimi, yatırım hareketleri, sermaye/hasıla oranı bir adım ötede bütün o hareketlerin, maddi akımların merkezindeki insana, onun değer yargısına, zihniyet dünyasına kadar götürüyor. Yeni gelişen ekonomilerin en büyük eksiği; teşebbüste olsun, sevk ve idarede olsun batı ölçülerinde rasyonel davranan insandır. Dış yardımlarla, borçlanmalarla işin madde ve malzeme tarafı az veya çok halledilebilmektedir (Ülgener, 1964: 133).

Zihniyeti belli bir dönemde pek çok faktörler etkiler. Ancak Weber’inde belirttiği gibi zihniyeti etkileyen hakim faktörlerin de olduğu söyleyebilir. Weber Batı medeniyetini anlamak için kapitalizmi, kapitalizmi anlamak için de Batı toplumunun zihniyet yapısının bilinmesi gerektiğini ifade eder. Gelişmekte olan ülkeler batıdaki gelişmiş ülkelerin teknolojilerini ve hukuk sistemlerini aynen aldıkları halde batıdaki gelişme ivmesini yakalayamamaktadırlar. Bu durum da diğer ülkelerin gelişmemesinin nedeninin o ülkenin zihniyet yapısından kaynaklandığı söylenebilir (Weber, 2002: 121).

Weber kapitalizm türlerini sıraladıktan sonra bir de vergi kapitalizmine değinir. Vergi kapitalizmi, siyasal otorite ve haklarının kullanılması neticesinde elde edilen belli kar imkanları ile ilgili bir kavramdır. Yani Eski Roma’da ve Fransa’daki eski rejimde hatta Osmanlı Devleti’ndeki iltizam usulünde olduğu gibi vergi toplama hakkının özel girişimcilere satılmasıdır (Torun 2002: 121). Eski dönemlerdeki vergi kapitalizmi XX. Yüzyılda devlet kapitalizmi şekline bürünmüştür. Yani devletler ekonomiye fiilen girmeye başlamış ve bir çok devlet işletmesi kurulmuştur. Devlet kendisi kapitalist gibi davranmaya başlamıştır. Böyle olunca da devleti yöneten zümre ile yakınlığı olanlar devlet kapitalizminden istifade etmişlerdir.

Vergi kapitalizmi Osmanlı Devleti’nde uygulanan iltizam sisteminde ortaya çıkabilmekteydi. Üretim yapmadan normal bir hizmet yapmanın ötesinde bazı durumlarda mültezimler artı bir değer elde edebilmekteydiler. Ancak artı değer sadece iltizam uygulandığı dönem ile ilgili değildir, her

dönemde olabilir. Bu durum devletçi ve devletten gereğinden ve hakkından fazla nemalanma zihniyetinin var olabileceğini ortaya koyar. Hatta vergi toplama ve bunları kamu harcamalarına çevirme işinin devlete hakim kesimlerce kendi ve yakınları lehine işletilmesi neticesini verir. Bu kısır döngüden kurtulmak ancak özellikle devlete hakim memur, idarecilerin ve siyasetçilerin zihniyetinin kendi istek ve arzularına rağmen değişmesi ile olabilir.

Her insanın iktisadi hayatla ilgili bir zihni alt yapısı vardır. Ancak iktisat zihniyeti ile iktisadi zihniyet arasında fark vardır. İktisadi zihniyet batı ülkelerinde XIX. Yüzyıldan sonra görüldüğü üzere rasyonel olma ilkelerine dayanan bir düşünce tarzını ifade eder. Her iktisat zihniyeti rasyonel değildir. İdeoloji, pratikte genellikle belirli bir zümrenin çıkar ve hedeflerini gerçekleştirmek için ileri sürülmüş bir fikir tarzıdır. Komünist, faşist vb. ekonomi ideolojilerinden bahsedilebilir (Ülgener, 1941: 358). Bu ideolojiler vergileme zihniyetini etkiler. Ancak belli katmanlardan geçerek bazı düşünsel kırılmalara uğrayarak veya araya başka bazı faktörler girerek etkiler. Örneğin, Osmanlı Devleti'nin klasik dönemindeki iktisat zihniyeti batılı anlamda rasyonel değildi. Çünkü Osmanlı sisteminde ahiler özgün bir iktisat öznesi oluşmasına neden olmuşlardır. Denebilir ki o dönemde Osmanlı iktisadi yapısını batıdan ayıran en önemli faktör ahiliktir (Tabakoğlu 2003: 135).

### **1.3.5. Vergileme Zihniyetinin Tarihsel Gelişimi**

Şahsi mülkiyetin oluşmadığı ilkel toplumlarda ne ayni ne de nakdi vergiye rastlanmaktaydı. Ancak bu dönem de bile “emek ile iştirak” tarzında birlikte yaşamının getirdiği genel ihtiyaçları gidermesi şeklinde vergi ödemeler söz konusu olmuştur. Şahsi mülkiyet kavramının ortaya çıkmasından sonraki dönemlerde bireyler genel ihtiyaçlar için ayni vergiler ödemeye başlamışlardır. Çünkü bu dönemde para henüz keşfedilmemiştir. Mübadele takas şeklinde gerçekleşmektedir. Parayla birlikte vergiler nakdi de ödenmeye başlanmıştır (Öncel, 1980: 56). Demek ki vergileme devlet kavramından bile önceye dayanabilmektedir.

Mahiyeti tam bilinemesi bile ilk çağlarda Mısır, Yunan, Roma'da verginin çeşitli tiplerine rastlanmaktadır. Bu uygarlıkların içinde vergi sistemi en çok bilineni Roma'dır. Adına “Haraç”(Tributum) denilen vergi ilk çağlarda Roma'da yenilen devletin yenilen devlete ödediği bedel anlamına



gelmektedir (Dikmen, 1964: 57). Yani bu dönemde vergileme yetkisi savaşta galip olmakla meydana çıkmaktaydı.

Ortaçağ Avrupa'sında vergi yerine kullanılan kelimeler “hediye”, “yardım”, “fedakarlık” kökünden gelen kelimelerdir. Bu çağda verginin niteliğinde cebir unsuru yoktur. Verilecek meblağ da tamamen verenin isteğine kalmıştır. Bu dönemde daha çok, dinsel ve ahlaki inanişaya bağlı kalarak verginin miktarı verenler tarafından belirlenmekteydi (Edizdoğan, 2004: 146). Vergileme bu dönemde dinsel ve ahlaki bir noktaya dayandırıldığı için vergileme sosyal sorumluluk çerçevesinde ele alınmaktadır.

Zamanla hükümdarlar bazı sosyal sınıflara başvurarak mali yardım talebinde bulunmuşlardır. Bu süreçte vergi vermedeki serbestliğin kalkmaya başladığı görülmektedir. Özellikle ortak ihtiyaçlar için hükümdarlar vergi istemişlerdir. Bunların başında savaş harcamaları gelmektedir. Bu durumda bile bu dönemde kanun ya da ferman vb belgeye dayanan cebir yoktur. Ancak psikolojik de olsa bir baskılama söz konusu olmaya başlamıştır. Yani hükümdar veya devlet savaş gibi nedenlerle zor durumdadır. Bu nedenle onu yalnız bırakmamak gerekir anlayışı ile vergiler izah edilmektedir. Ortaçağdaki vergilerin çoğu ismini savaş giderlerinden alması verginin dayandığı noktayı izah sadedinde yardımcı olabilir. Örneğin, Türkçe’de “ımdadiye”, “iane”, Almanca’da “steuer”, İngilizce’de “aid” kavramlarında olduğu gibi, bu dönemde yardım, imdat anlamına gelen kelimelerle vergiler isimlendirilmiştir. Ortaçağın sonuna doğru, kanunen olmasa bile fiilen vergi vermenin zorunlu olduğu anlayışı yaygınlaştıkça, vergi mükellefiyetinin bir görev ve fedakarlık olduğu kullanılan kelimelerde kendini göstermeye başlamıştır. İngilizce’de “duty”, Fransızca’da “contribution”, Latince de “necessarium” gelinen noktayı anlamakta yardımcı olmaktadır. Yeni çağda ve özellikle XVII. ve XVIII. Yüzyıllardan itibaren vergi kanunen de, fiilen de cebrilik kazanmıştır (Edizdoğan, 2004, 147).

İslam dünyasında İslam’ı, hayat tarzı olarak benimseyen topluluklarda kurulan devletlerde vergilemedeki cebrilik kavramı yukarıda bahsettiğimiz diğer memleketlerden farklı gelişmiştir. Medine döneminde zekat İslam’ın önde gelen şartlarından biri olmuştur. İslam’da vergi anlayışının temelinde ihtiyaç fazlası kavramı vardır. Özellikle nakdi sermayenin atıl tutulması hoş görülmemiş bunlardan vergi (zekat) alınarak yatırım ve harcamaya dönüştürülmesi teşvik edilmiştir. Ayrıca İslam’da vasıtalı vergi kavramı

yoktur. Çünkü verginin mükellef tarafından ödenmesi asıdır. Özellikle vergilerin nihai tüketiciye yansıtılması İslam'ın maliye mantığına terstir (Tabakoğlu, 1987: 110, 111).

İslam memleketlerinde kurulan devletler dolayısıyla Selçuklu ve Osmanlı Devleti'nde de dine dayalı vergiler konup uygulanmıştır. Dine dayalı vergiler Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına kadar etkisini göstermiştir. İslam tefekkür ve sisteminin kamu maliyesi alanındaki yansımalarından birine örnek teşkil eden bu vergilere tekalif-i şer'iyye denmektedir. Ancak İslam ülkelerinde vergilemede sadece dinin etkili olduğunu söylemek doğru değildir. Dinin etkisiyle konulan vergiler olduğu gibi gelenekten, kültürden, coğrafyadan etkilenecek oluşturulan ya da devletin olağanüstü ihtiyaçlarından doğan vergiler de olmuştur. Yani İslam devletlerinin sınırlarının genişlemesi durumunda daha önceki dönemlerde uygulanmakta olan vergilerin kaldırılmayıp devam ettirilmesidir. Toplum bünyesinin zamanla iyice benimsediği vergileri İslam devletleri devam ettirmektedirler. Gelenek, kültür, coğrafya ile direk ilgili olan bu vergilere "Tekalifi örfiye" denmekteydi (Dikmen, 1964: 57).

Klasik dönem Osmanlı zihniyetini belirleyen unsurların başında gelenekçilik gelmektedir. Gelenek, tecrübe birikimi olarak görüldüğü için yok edilmesi gereken değil değerlendirilmesi gereken bir unsur olarak görülmüştür. Yani idaresi dahiline alınan topraklardaki geçmiş birikimlerden istifade yoluna gidilmiştir. Bu yaklaşım tarzı yeni şartlara uyum ve esneklik özelliği sağlamıştır. Böylelikle bu sistem çok renkli, çok dinli, çok kavimli bir sosyal teşkilatı asırlarca bir arada tutmuş, gerçek anlamda bir çoğulculuk uygulaması da gerçekleşmiştir. Bu da mahalli geleneklerin etkisi birbirinden az çok farklı iktisadi bölgelerin oluşmasını netice vermiştir. Buradan hareketle Osmanlı Sistemi tecrübeyi değerlendirdiği için cari dönemin en mükemmelini bulduğu kanaatindedir. Ondan dolayıdır ki "Aydınlanma" zihniyetinin getirdiği gelişmeci-ilerlemeci yaklaşım, Klasik Osmanlı zihniyetinde yoktur. Değişme bu dönemde bozulma olarak yorumlanmış, bozulmanın da çaresi önceki kanun ve sistemlerine sınıksız sarılmak şeklinde kabul edilmiştir. Klasik Osmanlı Sisteminin odak noktasını adalet kavramı oluşturur. Devlet için kamu geliri gerekli olsa bile bu adil olmalıdır. Nasıl batıda özellikle Aydınlanma çağından itibaren tabiat örnek alınmış ise geleneksel İslam toplumlarında adalet ilkesi ön plana çıkarılmıştır (Tabakoğlu, 2003: 131,132).

Adalet dairesinin ahlak kitaplarında sıralanmış birbirinin hem etkileneni hem de etkileyeni dört temel unsuru vardır. Bunlar devlet için asker, asker için silah, silah için hazine, hazine için reaya ve reaya için adalet şeklindedir. Zaten adaleti de sağlayacak olan devlettir (Berkes, 1975: 149).

Bunlardan görüldüğü gibi Osmanlı kültür ve iktisat sistemindeki yaklaşıma göre devlet hem vergicilikte hem de diğer icraatlarında adaleti temin edebilirse diğer sorunlar kendiliğinden halledilecektir.

Vergileme zihniyetinin geçirdiği tarihsel boyuta baktıktan sonra vergileme zihniyetinin diğer alanlarla ilgisinin ortaya konması konunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olabilecektir.

## **1.4 VERGİLEME ZİHNİYETİNİN DİĞER ALANLARLA İLİŞKİSİ**

Bu başlık altında vergileme zihniyetinin; din, kültür, mükellefin vergilemeye bakışı ve devlet felsefesi ile ilişkileri ele alınacaktır.

### **1.4.1. Vergileme Zihniyeti Din İlişkisi**

Dinin zihniyet ile ilişkisi vardır ancak zihniyeti sadece dini bir temele indirgemek doğru değildir. Din ahlakın oluşumuna, ahlakta zihniyetin oluşumuna basamaklık oluşturduğu için belli ölçüde dinin zihniyeti etkilediğini söyleyebiliriz (Özgiraz, 2000: 124). Weber ideal bir tip olarak protestanizmi ele aldığı zaman somut gerçeği oluşturan, diğer faktörleri geri plana atar. Bunlar toplumsal gerçekte var olan ayrı cinsten başka etkenlerdir. Yani altyapısal gerçekleri ve protestanizmden başka üst yapısal gerçekleri pek önemsemez. Weber'e göre bazı dinsel inançlar bir ekonomik zihniyetin ortaya çıkışını belirleyebilir (Ergun, 1991: 128).

Aslında din ekonomiyi etkilediği gibi ekonomi de dini etkiler dolayısıyla kontrolü altına alabilir. Fakat bu etkileşim tüm zamanlarda tek yönlü bir içeriğe sahip değildir. Bu etkileşim çift yönlü işleyen bir örgü çerçevesinde hadiselerle damgasını vurur. Ama ana hatlarıyla sınırları belli edilmiş bir dönem için birinin diğerine üstün gelmesi ve varlığına hizmet ettirmesi söz konusudur (Sayar, 2001: 135). Bilimde değer yargılarına yer verilmemesi görüşü ileri sürülse de; inanç sistemlerinin bir ülkenin iktisadi, sosyal ve siyasal örgütlenmenin çekirdeğini oluşturduğunu iddia eden iktisat okulları da vardır. Kurumsal İktisat yaklaşımına göre bu gün bilim bilinmezlerin pek azını açıklayabilmekte, insanlıkta bilinmezlerin getirdiği

riskten korunabilmek için din, ideoloji, örf ve doğal hukuktan oluşan değer yargıları kümesine sığınmaktadır. Böyle olunca ekonomide değişimin motoru bu değer yargılarının değişmesine bağlı olmaktadır (Akalin, 2006: 27).

Weber'e göre iktisadi ve siyasi sebeplere dayanan toplumsal baskıların dini ahlak üzerinde belli koşullardaki etkisi olsa da asıl baskı yine dinsel kaynaklardan özellikle dinin açıklanan amaçlarından ve vaat ettiklerinden gelir. Dinin bu amaçlarını çoğu zaman sonra gelen kuşak, her şeyin temeli olarak yeniden yorumlar. Yeni yorumlar başlangıçta söylenmiş olanları, o dinsel topluluğun ihtiyaçlarına uydurur. Böylelikle toplumsal ağırlığı olan tabakalardaki değişim dinin yorumlanmasında ve algılanmasında da değişikliğe sebebiyet vermektedir (Weber, 2003: 343).

Din ile iktisat arasında çatışan ilişkiler olabileceği gibi birbirine destek veren münasebetler de olabilir. Geleneksel zihniyet yapılarında iktisadi hayat kendini dine uydururken modern hayat tarzında ise dini kavrayış ve yorumlama iktisadi alana göre kendini konumlandırmaktadır. Geleneksel Osmanlı iktisat zihniyetinde dini telkinler etkili olmuştur. Bu etkileme soyut dogmatik hükümlerden değil tekke ve zaviyelerin yumuşattığı hükümler çerçevesinde gelişmiştir. Bu hükümler bu yerlerde samimi hava içerisinde yumuşatılmış haliyle yerel kıssa ve hikayelerle halkın anlayışını şekillendirmiştir (Ülgener, 1981b: 15) . Anadolu ve özellikle Rumeli'de kurulmuş olan Osmanlı Devleti'nde dini hükümler direk Araplar tarafından alınmamıştır. İslamiyet önce Orta Asya'ya geçmiş ve oradan tekke ve zaviyeler vasıtasıyla hoşgörü anlayışı içinde Anadolu ve Rumeli'ye yayılmıştır.

Kitabi hükümler olarak İslam Dinine bakılacak olursa, İslam dini Müslüman insanı hedefler. Bu ahlaki insanla aynı manaya gelir. Dolayısıyla "Müslüman insan" haramı, helali gözetir. Kendi iktisadi menfaatleri için ahlaki kuralları bir kenara itemez. Bu iktisat anlayışının gereği olarak insanın kendi serveti üzerinde diğer insanların ve toplumun da hakkı olduğunu kabul eder. Kur'anı Kerim'de zekat İslam'ın en temel ve sürekli ibadeti olan namazla birlikte emredilmektedir. Zekatta iktisadi bir ibadettir. İslam yardımlaşmaya büyük önem vererek zekat kurumu ile zenginler ve fakirler arasında bir köprü kurmasına rağmen tümünden sosyalist bir anlayışa sahip değildir. Temelde piyasanın varlığını kabul eder fakat başı boş bırakılmasını uygun görmez. İnsanlar Allah'ın kendileri için yarattığı her varlıktan istifade

edebilir. Bir kimsenin bir mal üzerindeki inhisarı (tekelciliği) Allah'a itaatsizlik teşkil edeceğinden yararlanma hakkı sınırsız değildir. İslam Hukukunda mülkiyetin; hakim olabilme gücü (rakabe), zilyedlik ve faydalanma hakkı gibi üç unsuru vardır. Devlet başkanı, mutlak malik olan Allah'ın topraklarına nezaret eder. Nezaret yetkisine dayanarak bu üç unsuru tek tek ya da tümünden kapsayan yetkileri kişilere verebilir (Doğan, 1998: 24-26).

#### **1.4.2. Vergileme Zihniyeti Kültür İlişkisi**

Her hangi bir toplumda üretim araçlarının mülkiyetine sahip bir sınıf, kendi menfaatlerini muhafaza etmek, kendi egemenliğini devam ettirmek için üretim ilişkilerini kendine göre tespit etmek ve şekillendirmek ister. Bu arzunun gerçekleşmesi için, kendi ideolojisinden kaynaklanan bir hayat tarzı oluşturur ve bu tarzı toplumun bütününe yaymaya çalışır. Yani topluma bir hayat tarzı benimsetmek ister ki, bu kültürdür. Buradan hareketle kültür, öğrenilmiş hayat tarzı olarak tanımlanabilir. Kültür bir toplumdaki toplumsal inançların, düşünüşlerin, duyuların, davranışların bütünü olarak görülebilir (Ergun, 1991: 32).

Kültürel olarak farklı toplumlardan istifade ederken başarısız olma ihtimali vardır. Çünkü her milletin kendine özgü düşünceleri ve ihtiyaçları olduğu için, siyasi ve sosyal konularda başka bir milletin tecrübelerinden yararlanmak sıkıntılıdır. Sosyoloji, zooloji biliminde olduğu gibi her yerde ve her zaman geçerli kanunlar ortaya koyamaz. Sosyolojik çalışmalarda yersellik çok ön plandadır (Said Halim Paşa: 76).

Sanayi devrimi, kültürel ve teknolojik olarak merkezi Avrupa'dan görelî geri olan İngiltere'de başlamıştır. İngiltere'de uygulanan yeni yöntemler ile ekonomik faaliyetler artmıştır. Bu durum toplumun geneline yayılmıştır. Nüfus artışı hızlanmış, tarımda yapısal değişme gerçekleşerek üretim artmış, ticaret, ulaşım ve banka sistemi yeni gelişmelere hızla uyum sağlamıştır. Bu gelişmeler, mülkiyet ve gelir yapısına yansiyarak, yeni sosyal sınıf ve tabakalar oluşturmuştur. Sanayi devrimini takip eden gelişmeler toplumun, kurumsal ve politik yapısını, uluslar arası ilişkilerini etkilemiştir (Erkan, 1991: 157).

Vergileme zihniyeti öncelikle milli kültürün bir parçasıdır. Vergileme zihniyetini milli kültürle iç içe olan vergi kültürü de önemli ölçüde etkiler.

Şimdi de mükelleflerin vergileme ahlak ve bilinçlerinin devletin vergileme zihniyetine etkisi ortaya konmaya çalışılacaktır.

### **1.4.3. Mükellefin Vergiye Bakışının Vergileme Zihniyetine Etkisi**

Mükellefin vergi ahlakının ne şekilde devletin vergileme zihniyetini etkilediğini görmek için vergi kültürünü ele almak anlamlı olabilir.

Nerre'ye göre (2001) vergi kültürü; vergileme kültürü, vergi ödeme kültürü, vergi ahlakı ve vergi bilincinden daha fazlasını içeren bir kavramdır. Nerre vergi kültürünü;

*“bir ülke açısından öteden beri devam ede gelen milli kültürü içerisinde tarihsel süreçte tamamen yerleşmiş vergileme kültürü ile ülke vergi sistemi ve onun pratik uygulamaları arasında ilişki kuran konu ile ilgili resmi ve gayri resmi tüm kurumlar bütünüdür”*

şeklinde tanımlamıştır.

Vergi kültürü ulusal kültürün içinde yer alan bir kavramdır. Hem milli kültür hem de vergi kültürü çerçevesinde geliştirilen değerler ile tarihsel olarak geliştirilmiş kurumlar vergi kanunları için norm oluştururlar. Şekil 1’de milli kültürün alt-grubu olarak vergi kültürünün aktörlerini ve aralarındaki münasebetleri görme imkanı vardır. Vergi kanunları ve vergi kültürü aynen bir oyunun kuralları gibi çerçeveyi oluşturur ve ortamı meydana getirir. Oyuncular politikacılar, akademisyenler, vergi memurları, uzmanlar, vergi mükellefleridir. Şekil 1’de vergi mükellefleri ile akademisyenler arasındaki bir etkileşim oku gösterilmemiştir. Bunun nedeni akademisyenler olduğundan farklı bir vergi mükellefi oluşturma gayretinde olsalar da vergi mükellefleri bundan pek fazla etkilenmezler (Kovancılar, 2007: 177,178).

**Şekil 1:**  
**Vergi Kültürünün Yapısı**



Kaynak: Birger Nerre, “The Concept Of Tax Culture” Annual Meeting of The National Tax Association, No: 11, November 8-10, 2001, Baltimore, USA, s. 13

Şekil 1’de görüldüğü gibi vergi mükellefleri hem verginin öznesi hem de seçmen oldukları için siyasetçilerin vergileme zihniyetini etkileyen durumdadırlar. Ayrıca mükellefler vergi memurları ile vergileme sürecinde etkileşim içinde oldukları için dolaylı olarak da siyasetçileri etkileyebilmektedir. Mali müşavirlere gelince bunlar hem akademisyenler ile temas halindedirler hem siyasetçileri etkilemeye çalışmaktadırlar hem de yardımcı oldukları mükellefler ile etkileşim içindedirler. Yani mükelleflerin vergilemeye bakışları hem direk hem de dolaylı bir şekilde politikacıların dolayısıyla devletin vergileme zihniyetini etkileyebilmektedir.

Mükelleflerin vergileme ahlak ve anlayışlarının devletin vergileme zihniyetini etkilemesi, yönetim şekli ile de yakından ilgilidir. Demokratik toplumlarda idareciler seçim ile iş başına gelecekleri için mükelleflerin anlayışları ile daha yakından alakalıdır.

#### **1.4.4. Devlet Felsefesinin Vergileme Zihniyetine Etkisi**

İster geleneksel imparatorluk, isterse ulusal devlette olsun her toplumsal örgütlenmede o yapıya damgasını vuran egemen bir ideoloji ve egemen bir üst yapı kurumları vardır (Timur, 2000: 10).

Osmanlı Devleti'nin ayakta durabilmesi için iâşe meselesinin halledilmesi çok büyük bir öneme sahipti. Çünkü devlet, nakil vasıtaları o dönemlerde yetersiz olduğu için iâşe merkezlerine damla-damla akan zahire sevkıyatını daha bol ve devamlı bir hale getirmek için bir nevi stratejik malzeme kabul ederek memleket dışına ihracatı ve bölgeler arası nakliyatı yasaklanabilmekteydi. Böylelikle yapay bir bolluk oluşturulabilmekteydi. Diğer taraftan savaşlardan dolayı ordunun iâşe ve giyiminin temin edilmesi için de devlet müdahaleci bir yapı sergilemekteydi. Gerek barış zamanlarında büyük şehirlerin iâşe ihtiyaçlarının temin edilmesi gerekse savaş zamanlarında da ordunun ihtiyaçlarının karşılanması nedeniyle devlet ekonomiyi çok kontrollü bir şekilde yürütmekteydi. Osmanlı Devleti de ortaçağ ekonomi düzeninin ana kurallarına uymaktaydı. Devlet narh (tavan fiyat uygulaması) koyarak tüketicilerin haklarını koruma yoluna gitmiştir. Devlet bu müdahaleleri yaparken alakasız ve sorumsuz memurlar vasıtası ile yapmaktan ziyade esnaf cemiyetlerinin teşkilat ve idari kadrolarını arkasına alarak yapmaktaydı. Kolay vergi toplamak, bunlardan hususi hizmetler istemek, iktisadi kuvvetleri kontrol altında tutmak için esnaf cemiyetlerine devlet idari, mali hatta adli muhtariyetler vererek güçlendirmiştir. Buna mukabil devlet narh yetkisini elinde tutarak tüketicilerin yani vatandaşlarının menfaatini koruma yoluna gitmiştir (Barkan, 1964: 18, 19).

Osmanlı Devletindeki özellikle toprağa ve dolayısıyla ekonomiye müdahalenin nedenlerini görmeye çalışacak olursak, Türkler Anadolu'yu feth ederek ele geçirmişlerdir. Yani Türkler Anadolu'da yok iken buralarda gücü tarihsel verilerle sabit devlet ve devletler vardı. Batılıların Amerika kıtasına geçmelerinden daha farklı bir durum vardı. Amerika kıtasında da bazı silahlı mücadeleler olsa da bu mücadeleler bir devlet organizasyonu şeklinde değildi. Türkiye'nin doğumu 1071 Malazgirt'e dayanır. Anadolu toprakları



özellikle Hristiyanlardan feth edilerek alınmıştır. O nedenle bu toprakların ve doğal kaynakların özel mülkiyet dışı tutularak, kamu malı sayılıp devletin elinde bırakılması sağlanmıştır. Toprağın temelde devlet mülkiyetine dayanması esası en az XVI. Yüzyılın sonlarına kadar yaşatılan bir prensip olmuştur. Böylece Anadolu'daki Türk devletleri topluma göre şekillenmemiş, toplum devletin elinde yoğrulmuş, toplumsal sınıflaşmayı geniş çapta siyasal icaplar şekillendirmiştir. Yani Türk toplumunun sınıfsal ayrışmasını oluşturan faktör devletin kendisi olmuştur. Devlet bu gücünü toprağa sahip olmaktan alıyordu. Bu durum, Türk toplumunun Doğuda ve Batıda hiç örneği bulunmayan toplumsal ayrışmaya sahip olduğunu izah etmektedir (Akdağ, 1984: 113, 114).

Mannheim'in getirdiği tanıma göre ideoloji; belirli bir toplumsal veya siyasi sistemi devam ettirmek için faydalanabilecek düşünceler veya "canlandırılma"lar şeklindedir. Bazen demokrasi düşüncesi iktidarın ne derece küçük bir grubun elinde olduğunu perdelemek için kullanılabilir. Bazen ideoloji siyasi sistemi kültürel bir boyutta değil doğal bir boyutta ele alarak krala güneş kral diyerek sistemi meşrulaştırmak isteyebilir (Burke, 1994: 93). Osmanlı Devletinde padişahlar "hadim-i haremeyn-i şerifeyn" (Mekke ve Medine şehirlerinin hizmetçisi) vasfını ön planda tutarak Hz. Muhammet ile iktidarı ve devleti arasında ilişki kurmak istemişlerdir. Yani dini bir ideoloji gibi kullanma eğilimi içini girmiş oldukları söylenebilir.

İdeolojiler de vergileme zihniyetini etkileyen diğer bir faktördür. İdeolojinin işlevlerinden birisi sosyo-kültürel ve siyasal değişmeyi gerçekleştirmek ya da mevcut sosyal-politik düzeni muhafaza etmektir. Türkiye'de ideolojiler devleti, daha genel bir ifade ile idare sistemini ıslah etmek, rasyonel ve verimli kılmak arayışlarından doğmuştur (Karpat, 2005: 25).

Vergileme zihniyetini izlerken devletin ideolojisindeki gelişmeleri de dikkate almak gerekmektedir. Çünkü ister kapitalist ister sosyalist ve isterse karma sistemler olsun her ekonomik sistemin arka planında az veya çok bir doktriner ve felsefi yaklaşımın bulunduğu söylenebilir. Örneğin kapitalist sistemleri ferdiyetçi-liberalist, sosyalist sistemleri toplumcu-marksist, karma ekonomik sistemleri de sentezci-pragmatik dünya görüşleri besler (Çivi, 1984, 23).

## **1.5. İKTİSADİ DÜŞÜNCEDE VERGİLEME ZİHNİYETİ**

Bu analiz yapılırken merkantilistlerden başlanacaktır. Merkantilist yazarlar daha çok edimsel ve siyasal eserler meydana getirirler ve bu eserler kuramsal yönden ve sistematik bakımdan önemli eksiklikleri olsa da özellikle son dönemlerdeki düşünceleri ile iktisadın bilim haline gelmesine önemli katkıları olmuştur (Yırcalı, 2000: 27). O nedenle Eski Yunan ya da Eski Mısır dönemlerine kadar gidilmeyecektir. Müdahaleci devlet anlayışı ve liberaller olarak iki temel çerçeve etrafında konu ele alınacaktır.

### **1.5.1. Müdahaleci Devlet Anlayışında Vergileme Zihniyeti**

Sosyalizmde ortak mülkiyet söz konusu olduğu için ayrıca tek müteşebbis devlet olduğundan dolayı vergilemenin pek bir önemi kalmamaktadır. Aşağıda müdahaleci devlet anlayışı olarak Merkantilistlerin ve Keynesyenlerin vergilemeye bakışı ele alınacaktır.

#### **1.5.1.1. Merkantilist Düşüncede Vergileme Zihniyeti**

Batı Avrupa'da XV. Yüzyılın ikinci yarısından, XVIII. Yüzyılın ortalarına kadar süren ve Batının iktisat politikalarının dayandığı temel prensipleri kapsayan Merkantilist düşüncede servet kavramı odak noktayı oluşturur (Aydemir, Güneş, 2006: 136). Merkantilistler serveti devlet ve siyasi iktidar açısından ele alırlar. Bu dönemde takas ekonomisi yerini para ekonomisine bırakmıştır ve merkantilistler nakdi ekonominin oluşması için paraya önem vermişlerdir. Ülkede altın ve gümüş stokunun artmasını istemişlerdir. Çünkü o dönemde bu madenler para olarak kullanılmaktadır. Altın ve gümüşün saklanması ve ülkedeki madenlerin işletilmesinin devlete ya da krala bırakılması düşüncesi hakimdir. Bu düşüncenin bir neticesi olarak da diğer altın ve gümüşe sahip devletlerin ve memleketlerin sömürgeleştirilmesi normal karşılanmıştır (Yırcalı, 2000: 29).

Merkantilist düşüncede devlet müdahaleciliği önemli bir yer tutmaktadır. Kamu iktidarı ekonominin gereklerine göre, iktisadi gelişmeyi engelleyen durumlara müdahale edip onları düzelterektedir. Diğer taraftan iktisadi sahada en faydalı kabul ettiği yöntemleri zorunlu bir hale getirecek ve gerektiği yerde özel sektöre bırakılmış olanları da sınırlayabilecek ve doğan boşluğu kamusal girişimcilikle dolduracaktır (Hamitoğulları, 1986: 63).

XVI ve XVII. Yüzyıllarda Batı Avrupa'da doğan yeni devlet idaresinin devleti kuvvetlendirmek yani faydalandığı ekonomik çevreyi genişletmek için baş vurduğu yöntem sınırları savaşarak genişletmek değil ticaret yolu ile anavatani ekonomik olarak güçlendirmektir. Bu konuda o dönemde İngiltere, Hollanda ve Fransa başta gelmekteydi. Bu devletler ticareti vergi ve diğer iktisadi araçları kullanarak yönlendirmişlerdir (Berkes, 1975: 66, 67).

Merkantilist düşüncede Sir William PETTY vergi yaklaşımını ortaya koyan yazarlardandır. Buna göre vergiler herkesten alınmalıdır ve baş vergisi şeklinde olmalıdır. Vergiler tasarrufların artmasına ve memleketteki servetin çoğalmasına vesile olmalıdır. Petty, vergilerin aynı zamanda toprak rantından ve tüketim harcamalarında da alınabileceğini belirterek, devlet masraflarının vergiler ile karşılanacağını belirtir, devlet de bu vergileri iç üretimi ve yatırımı artırma istikametinde kullanılmalıdır. Bu şekilde toprak rantından vergi alıp üretime destek verilmiş olunacak, tüketimden vergi alındığı için israf ortadan kalkacak ve bu tasarruflar üretken alanlara kayacak, hükümdarlar ise vergiler yolu ile gelen altın ve gümüşün de hazinede atıl bırakılmaması yolu ile ticaret ve üretim artırılabilecektir (Aydemir, Güneş, 2006: 155).

### **1.5.1.2. Keynesyen Düşüncede Vergileme Zihniyeti**

Keynes devlet müdahalesine yeni bir bakış açısı getirmiştir. Bu bakış açısına göre para politikası ve piyasa mekanizması ekonomik isikrarı temin etmede yetersiz kalabilmektedir. O nedenle bu yetersizlik maliye politikası ile kapatılmalıdır. Keynes özel mülkiyete dolayısıyla kapitalizme karşı değildir. Temelde üzerinde durduğu nokta ekonominin genel olarak eksik istihdam dengesinde istisnai olarak tam istihdam dengesinde olabileceğini ileri sürer. Bu nedenle toplam talep mekanizmasının devlet tarafından artırılması yöntemi ile ekonomide tam istihdam sağlanmalıdır.

Keynesyen düşüncede ekonomi için toplam talep çok önemlidir. Bir ekonomide üretim ve istihdam hacmi toplam talep seviyesine bağlıdır. Yani tam istihdamın altı bir noktada dengede olan bir ekonomi için toplam talebin artması üretim ve istihdam seviyesinde bir artışa neden olacaktır. Toplam talebin doğru bir şekilde yönetildiği ekonomilerde istikrar oluşacak ve maksimum üretim gerçekleşecektir. Kamu harcamaları ve vergiler, toplam

talebi belirledikleri için ekonomideki istikrarsızlığa, işsizliğe ve enflasyona engelleyici yönde etki yapan araçlardır (Ataç, 2002: 8,9).

Keynes'in iktisat teorisine getirdiği yaklaşım mali gelenekçiliğin varsayımlarının da değişmesine yol açmıştır. Modern maliye anlayışı da denen bu anlayışa göre tüketici devlet yerine süzgeç devlet anlayışına geçilmiştir. Yani Kenesyen teori tüketici devlet varsayımına karşıdır. Devlet tüzel kişilik olduğu için piyasadaki bireyler gibi tüketim eğilimine sahip değildir. Hazine havuzunun bir süzgecinden geçen gelirler diğer bir süzgeçten geçerek gerekli yerlere harcanır. Devlet bu harcamaları en önemli gelir kaynağı olan vergiler ile sağlar. Kenesyen iktisat hazineye modern ve müdahaleci fonksiyonlar yüklemiştir. Bunlar paranın istikrarını sağlama, harcama fonksiyonu, ekonomiyi düzenleme fonksiyonu ve gelir sağlama fonksiyonudur (Eker ve diğerleri, 2004: 66, 67).

### **1.5.2. Liberal Düşüncede Vergileme Zihniyeti**

Klasiklerin öncüleri kabul edilen Fizyokratlardan itibaren liberal düşüncenin vergileme anlayışı ele alınacaktır.

Fizyokrazi zaten kelime kökü itibariyle doğal düzen ya da doğa hakimiyeti anlamına gelmektedir. Bundan dolayı bunlar doğanın ve dolayısıyla toprak ve tarımın önemine inanırlar ve tek üretim faktörü olarak toprağı görürler. Ekonomide doğal (ilahi) bir düzenin varlığını kabul ettikleri için devletin ekonomiye müdahalesine karşıdır. Fizyokratlara göre net hasıla sadece tarımda ortaya çıkmakta diğer alanlarda mübadele olsa bile artı değer meydana gelmemektedir. Bundan dolayı da ekonomide tek vergiyi savunmuşlardır ve verginin sadece tarımsal faaliyetlerden alınmasını istemişlerdir (Yırcalı, 2000: 50, 51, 55).

Klasik Liberaller de Fizyokratlar gibi doğal düzen anlayışını savunurlar. Piyasanın ideal olduğunu devletin zorunlu bir fena olduğunu kabul ettikleri için tarafız devlet anlayışına sahiptirler. Devletin ekonomik hacminin mümkün olduğu kadar küçük olmasını, kamu harcamalarının sadece toplumsal ve faydası bölünemeyen mal ve hizmetler için gerçekleştirilmesi gerektiğini ileri sürerler. Dolayısıyla vergilerin de ekonomik ve sosyal hayatı etkilemeyecek şekilde konulması taraftarındırlar. Klasiklere göre vergiler sadece mali amaçla yani devletin giderlerini karşılamak için toplanmalıdır. Ekonomiyi daha az etkilediği için dolaylı ve

dolaysız vergi ayırımında devletin daha çok finansmanını dolaylı vergiler ile temin etmesi gerektiğini düşünürler.

1960’larda Friedman monetarizmi ve klasik okulu yeniden yorumla tabi tutmuştur. Devletin maliye politikası aracılığı ile ekonomiye müdahale etmesinin yararının olmayacağını ileri sürdü. Yani maliye politikasının etkin olmadığını söyledi. Vergi politikası maliye politikasının önemli araçlarından. Bu durumda vergi politikasının kullanılarak devletin toplumu ekonomik ve sosyal belli hedeflere yönlendirmesine Friedman karşı çıkmaktadır (Pınar, 2003: 46).

Monetarist yaklaşımda para çok önemlidir. Ekonomideki istikrarsızlığın temelinde para arzındaki düzensiz dalgalanmaların olduğunu kabul ederler. Para arzı artışları kısa dönemde milli geliri artırırsa bile uzun dönemde enflasyona neden olur. Bu sefer para arzında daraltmaya gidildiği zaman da ekonomide durgunluk oluşur. Monetaristlere göre devlet vergi ve diğer mali araçları kullanarak maliye politikası uygulamadığı gibi para politikası da uygulamamalıdır. Sadece büyüme oranına paralel bir para arzı artışının yapılmasını önerirler (Ataç,2002: 12, 13).

James Buchanan ve Gordon Tullock politik iktisada yeni bir açılım getirerek iktisat teorisinin kullandığı klasik araçlarla politik iktisadi analize tabi tutmuştur. Temel varsayımları; kamusal tercihlerde de bireyselciliğin olması, seçmenlerin vergi ve kamu harcamaları sürecinde fayda maksimizasyonu peşinde olduğu, partilerin oylarını maksimum kılmaya çalıştığı, çıkar ve baskı gruplarının rant peşinde koştuğu, bürokrasinin de prestijlerini ve gelirlerini maksimum kılmaya çalıştığı şeklindedir. Yani bu varsayımlar klasiklerin “*İnsan şahsi menfaatlerine düşkündür*” varsayımı ile özetlenebilir. Kamu Tercihi teorisyenleri olan bu bilim adamlarına göre devletin büyümesi ile ortaya çıkan iktisadi ve politik yozlaşmanın önüne geçmek için *anayasal-yasal-kurumsal* yapının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Özetle siyasi iktidarın merkezi olan yasama organı ile ekonomik iktidarın merkezi olan piyasa birbirlerinin işlerine karışmamalıdır. Bu yapılırsa “*gerçek güçler ayrılığı ilkesi*” sağlanmış olur. Yasama organının ekonomik konulardaki karar alma yetkisi anayasa ile sınırlandırılırsa hem yasama süreci popülizme alet edilmemiş olur hem de piyasadaki baskı grupları milletvekillerini yönlendirmeye çalışmaz (Ulusoy, 2006: 73-75).

1980'lerde arz yönlü iktisat anlayışı gündeme gelmiştir. Bu yaklaşıma göre devlet toplam arzı kuvvetlendirmek için vergi yükünü düşürmelidir. Arz yönlü iktisatçı olan Laffer göre vergi oranlarını sürekli artırmanın ekonomiye zararı olduğu gibi devletin vergi gelirlerine de olumsuz etkisi olur. Devlet vergi oranlarını artırırsa vergi hasılatı artar ancak bu bir azalarak artmadır. Devlet yine vergi oranlarını artırmaya devam ederse bir noktadan sonra toplam vergi hasılatı düşmeye başlar. Bu noktayı Laffer vergi optimali olarak ifadelemiştir. Diğer taraftan vergi oranlarının dolayısıyla vergi yükünün artması üretime yani toplam arza zarardır (Pınar, 2003: 47).

### **1.5.3. Vergileme Konusunda Diğer Anlayışlar**

A.P Lerner verginin mali amaçlarının hiç olmaması, sadece ekstra fiskal amaçlarla vergi toplanması gerektiğini ileri sürerek klasiklerin zıddı bir kutbu oluşturmuştur. Fonksiyonel Maliyecilere göre devlet istediği geliri, para basarak da bulabilir. Vergilerin amacı mükellefleri vergiler aracılığı ile yönlendirerek ülkede tam istihdamı sağlamak veya konjonktürel dalgalanmalarda vergilerin dengeleme fonksiyonunu yerine getirmesidir (Turhan, 1987: 34).

Vergilerin mali olmayan amaçları denince sadece ekonomik ve sosyal amaçlar anlaşılmalıdır. Bunun yanında dini ve ahlaki amaçlar için de vergi konulduğu görülebilmektedir.

Orta çağlarda Katolik Avrupa ülkelerinde, Hristiyanlardan alınmadığı halde Musevilerden ayrıca bazı özel vergiler alındığı görülmüştür. İslam ülkelerinde zekat ve öşürle Müslümanlar mükellef kılınırken, Müslüman olmayanlardan cizye ve haraç alınmaktaydı. Irki görüşlerin etkisi ile de vergileme yapıldığı görülmektedir. Örneğin Hitler'in Almanya'sında Museviler ayrı ve özel bir vergiye tabi tutulmuşlardır. Bunun yanında vergi koymada ahlaki amaçlar da gözetilebilmektedir. Örneğin alkollü, tütünlü içeceklerin özel tüketim vergilerine tabi tutulmasıdır. Bu tür alanlar yüksek vergilemeye tabi tutularak zararlı tüketimler düşürülmeye çalışılmakta ve toplum ahlakına vergiler yolu ile pozitif katkı amaçlanmaktadır (Edizdoğan, 2004: 165). Yani burada vergiler bir anlamda toplum ahlakını iyileştirme amacıyla da kullanıldığı yorumu yapılabilir.

Vergilemede kanunilik ilkesinin benimsenmesi demokratik gelişmeler için önemli bir aşamadır. Ancak yeterli bir aşama değildir. Kanunlarla kendini bağlayan devlet hukuk devletidir. Hukuk devleti ilkesi yalnızca

devletin meşruiyeti ile ilgilidir. Diğer taraftan bu durum devletin bağlı olması gereken hukukun meşruiyeti ve bu hukukun hakkaniyete uygun olduğu anlamına gelmeyebilir. Buradan hareketle demokratik meşruiyetten mahrum bir hukuk sistemi çerçevesinde hukuk devleti ilkesi kendi başına demokratik içeriği temin etmez ve gerekli kılmaz (Tombuş, 2002: 92).

## **1.6. VERGİLEME YETKİSİNİN SINIRI VE VERGİLEME ZİHNİYETİ**

Vergilendirme yetkisi ile siyasal iktidarın doğuşu dolayısıyla egemenlik hakkının elde edilmesi arasında doğrudan bir bağlantı vardır. İbni Haldun başlangıç itibariyle devletin ve siyasal iktidarın doğuşunu fiili bir güç üstünlüğüne bağlamaktadır. Fakat bu çıplak güç zamanla toplumun nazarında da meşru bir güç haline gelir. Devlet genelde birbiri ile çarpışan kabilelerin birinin ön plana çıkıp diğerlerini kendi boyunduruğu altına alması sayesinde veya diğer bir devleti yenmesi ile ve onun yerine geçmesi ile kurulur. İktidarı ele geçiren asabiyeti güçlü soy, devleti başlangıçta sırf güç üstünlüğüne, cebre dayanarak idare eder. Tabii olarak başlangıçta yönetilenler arasında öfkeye neden olur. Ama zaman geçtikte hem iktidara dış geçiremediklerinden dolayı hem de başlangıçta devletin kurulması sürecinde çektikleri acıları unutmalarından dolayı devleti özümsemeye başlarlar. Bu da devletin meşrulaşması anlamına gelir. Başlangıçta güç ön planda olsa bile meşrulaşma sosyolojik bir süreçtir (Gürkan, 1994: 106).

Vergilendirme yetkisi, başlangıç itibariyle hizmet talep eden bireyler tarafından devlete verilmiştir. Özellikle insan topluluğunun tümünü alakadar eden hizmetlerin ifası için bireylerin kendileri dışındaki bir grubu benimsemeleri ile ilgilidir. Bu grup içinden çıktığı topluluğa karşı hem yetkisi vardır hem de sorumluluğu vardır. Vergilendirme yetkisi de bahsettiğimiz yetkilerin en önemlilerindedir. Uygulamaya baktığımız zaman bu yetki merkezi idare tarafından kullanılabilirdiği gibi yerel yönetimlere ve federal devletlerde federe devlete de belli ölçüde devredilebilmektedir (Yereli, Meriç, :1992: 66).

Maliye tarihinde *“temsilsiz vergi olmaz”* sözünün hem vergileme yetkisinin sınırlandırılması açısından hem de demokrasilerin gelişmesi açısından büyük önemi vardır.

Mutlakiyet anlayışında egemenlik tek kişi veya tek bir aile tarafından kullanılmaktadır. Bunların bir kısmında kral, Allah'ın yeryüzündeki vekilidir

ve bundan dolayı ilahi bir sıfatın da malikidir. Mülkün gerçek sahibi Allah olduğu için bu mülkün tasarruf sahibi de Allah adına kralındır. Mutlak hükümdarlar arasında istisnai bir mevki işgal eden XIV. Louis'e devlet adamlarından Louvuis'in yazdığı bir muhtıradaki *"Teb'anız size her şeyi vermekle, hakikatte bir şey vermiş olmuyorlar; çünkü onların elinde bulunanlar zaten sizindir"* cümlesi mutlakiyet anlayışının vergileme zihniyetini çok veciz bir şekilde ifade etmektedir. Bu durum eski çağlarda krallar ve hükümdarların, vergi koyarken kuralsız ve kendi keyiflerine göre hareket etmelerine neden olabilmekteydi. Bunun karşılığında da halk vergi isyanlarına kalkışabilmekteydi (Dikmen, 1964: 65, 66).

Mutlak monarşiden meşruti yani şartlı monarşiye geçmekle vergilendirme yetkisi kısmen de olsa hükümdarlardan meclislere geçmiştir. Demokrasi mücadelesi ile eş anlı ve paralel bir şekilde vergilerin ancak halkın temsilcilerinin izni ve onayı ile konulması lüzumu kabul görmeye başlamıştır (Aktan, 1998: 13).

Magna Carta Libertatum bugün vergilendirmenin sınırlandırılması adına elimizde bulunan ilk yazılı özgürlük bildirgesi olarak kabul edilir. 1215 tarihinde İngiltere Kralı Yurtsuz John'a karşı bazı derebeyler bu bildirmede *"Krallığımızda, Krallık Toplu Meclisi'nin izni olmadıkça zorla koruma parası ya da yardım parası tarh edilemez"* ifadesinde bulunmuşlardır. Kanunsuz vergi olmaz ilkesinin devlet tarafından uygulanması ve tam manası ile toplumda hayatiyet bulması hemen olamamıştır. İngiliz kralları özellikle savaşları bahane ederek meclisinin onayını almadan yine vergi koyabilmişlerdir. Bu konuda asırlar boyunca yapılan mücadeleler neticesinde 1679 tarihli Haklar Bildirgesi ile bir kez daha temsilsiz vergi tarh edilemeyeceği hatırlatılıp kralın uyması istenmekteydi (Aktan, 1998: 14).

Hayek'e göre kanunsuz vergi olmaz hükmünün sadece kendi başına pek bir önemi yoktur. Çünkü *"Hukukun Hakimiyeti"* kuralı her şeyin kanun ile düzenlenmesi anlamına gelmez; devletin zorlayıcı gücünü, ancak kanun ile düzenlenmiş hallerde ve önceden bütünüyle kabul olacak tarzda kullanması demektir. Hukukun hakimiyeti kuralı *"Haklar Bildirgesi"* inde olduğu gibi Vatandaş Haklarını tespit eden bir beyanname veya Anayasa şeklinde ortaya çıksın, isterse sağlam bir şekilde oluşmuş olan geleneklerle nesilden nesle aktarılsın, bunun fazla bir önemi yoktur. Hukukun hakimiyeti kuralı, kanun koyma yetkilerinin sınırlandırılmasını, bireye vazgeçilmez bazı



hakların tanınmasını, insan haklarının dokunulmazlığını içerir (Hayek, 1990: 114).

Hukuk devleti kavramı hem pozitif hem de sınırlayıcı bir kavramdır. Yani iktidar halktan gelse bile yetkilerinin bir sınırı olmalıdır. Bu sınırların başında temel haklar her durumda dokunulmazlığa sahip olmalıdır. Siyasi iktidar sınırının asgari çerçevesi kişilerin özel alanlarına ve sivil toplum hayatı içerisinde kamu alanında birbirleri ile fikir alışverişlerinde izleyecekleri bir takım kurallara müdahale etmemelidir. Demokratik hukuk devleti siyasi olarak tüm vatandaşlarını eşit sayar (Erdoğan, 2000: 22). Bu nedenle vergilemede de bu eşitliğe demokratik hukuk devleti uymalıdır.

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası 73. maddesinde vergileme yetkisinin TBMM'sine ait olduğu belirtildikten sonra bu maddenin dördüncü fıkrasında "*vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*" hükmü bulunmaktadır. Bu hükümle verginin kanuniliği ilkesine istisna getirilmiştir. Bu ilke uyarınca milleti temsil eden meclisin vergilendirme yetkisinin bir kısmı milleti ve devleti idare eden yürütme organına devredilmiş olmaktadır (Bilici, 2007: 35). Örneğin Katma Değer Vergisi Kanununda belirtilen kanuni oran % 10 dur. Ancak Bakanlar Kuruluna bu oranı % 1'e kadar indirmeye veya dört katına yani % 40'a kadar çıkarmaya yetki verilmiştir. Diğer bir ifade ile Bakanlar Kurulu oran yapısını % 39 değiştirebilme yetkisine sahiptir. Bu durum adı konmasa bile miktar itibariyle yeni bir vergi anlamına gelir. Bu yetkinin ne miktarda devredileceği kanunda belirtilse bile vergilendirme yetkisi konusundaki yetki belli bir süre için bile olsa Bakanlar Kuruluna devredilmiş olur. Anayasa madde 162'de bütçe kanununda değişiklik yaparak ek bütçe koymanın ancak ve ancak meclisin yetkisinde olduğu belirtilmiş iken vergilemede buna paralellik görülmemektedir.

Vatandaş rızasına uygun olmayan ve keyfi olarak konulmuş vergiler hakkaniyete uygun değildir. Meclis çoğunluğu buna benzer vergiler konulabilir. 1994 yılında Net Aktif Vergisi ve Ekonomik Denge vergisi sonuç itibariyle bir kanuna dayanmaktadır. Ancak keyfi olarak konmuştur. Çünkü ticari, sınai ve zirai bir faaliyete başlarken mükellef vergi anlamında önünü görebilmelidir. Benzer şekilde yabancı sermaye bir ülkeye yatırım yapacakken vergi planlaması yapar. Yani cari dönemdeki vergileri göz

önünde bulundurarak ülkeyi seçer. Hiç beklenmedik bir zaman vergileri artırma yönünde değiştirmek adil değildir. Vergilemedeki özellikle istikrar ilkesine ve basitlik ilkesine de terstir (Aktan, 1998: 16).

İbni Haldun vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmaması durumunda, devletin kendi kendisinin sonunu getireceğini belirtir: Yani devlet başlangıç aşamasında kurumları az olduğu için vergiyi düşük tutar ve bu durum devlet ve toplum kalkınmasına ivme kazandırır. Ancak zamanla devletin kurumlarında artma olur, devletin kaynak ihtiyacı artar sonuçta vergiler de artar. Bundan dolayı devlet vergileri artırmaya başlar. Bu süreç ise devletin kötüye gidişinin başlangıcı olur. Diğer taraftan İbni Haldun yerleşik yaşamın devlet idarecilerini rahat ve rehavete sevk edeceğini ve bu sürecin devlet işlerini kötüye götüreceğini vergileme yetkisinin kötü kullanılacağını vurgular. Yani yerleşik yaşam zamanla hükümdar soyunda israf ve kötü yönetim alışkanlıklarının oluşmasına zemin hazırlar. Halk hükümdardan uzaklaşmaya, hükümdar devlet işlerini vezir, katip, kapıcıbaşı gibi araçlarla görmeye başlar. Savunmayı hükümdar ordusunun başında halkıyla birlikte direk sağlayacağına paralı asker tutmaya başlar. Bu kötü idare ve israfın neticesinde ülkede ekonomik dengesizlikler oluşmaya başlar. Devletin giderlerinin fazlalığı karşısında devlet gelirlerini artırmak için ağır vergiler ve vergi cezaları konmaya, asker sayıları azaltılarak tasarrufta bulunma gibi yanlış tedbirler alınmaya başlanır. Ağır vergiler karşısında fakirleşen halkta hükümdara ve çevresindekilere karşı düşmanlık duyguları oluşur. Hükümdarın güç ve ahlaki olarak zayıflaması hükümdarla yönetimi paylaşanlarda ve rakip soylarda iktidar hırs ve çatışmasını alevlendirir. Bu süreçte içeriden veya dışarıdan ya da hem iç hem de dıştaki muhalif güçlerin ittifakı ile eski hükümdar dolayısıyla devleti yıkılır, yerine yeni bir devlet doğar (Gürkan, 1994: 108, 109).

İşte vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması öncelikle devletin kendi bekasına fayda sağlayacaktır. Devletler kurumlaşmasını temin ettikten sonra vergilemeye fren yapabilseler, halkın hoşnutluğunu yanlarına almış olacak ve başka bir gücün yeni bir devlet kurması yerine devlet kendini yenilemiş olacaktır. Diğer bir ifade ile devlet değişimi yakalayarak kendi alternatifini kendisi doğurmuş olacaktır.

Mutlak devlette, devlete hakim olan sınıf ve zümreler en yüksek gücü ellerinde tutmaktadırlar. Tabiatıyla devletin serveti de egemen sınıfın serveti olmaktadır. Osmanlı Devletinde XIX. Yüzyılı genel olarak

değerlendirdiğimiz zaman saray ile bürokrasi arasında bir iktidar mücadelesi görülmektedir. Tanzimat'ın ilanının da verdiği rüzgar ile bu yüzyılda sarayın kullandığı iktidar, saray toplumu ile birlikte bürokrasinin eline geçmeye başladı. Cumhuriyetin ilanından sonra cumhura yani halka geçmesi gereken iktidar erki bürokrasinin elinde kaldı. Siyaset kurumu sistem içinde birinci öncelikli kural koyucu, karar alıcı mekanizma olması gerekirken bürokrasi siyaset kurumunun biraz önünde bir konuma sahip oldu. Türkiye'de bu durum siyaset kurumunu işlevsiz hale doğru itmektedir. Türkiye Osmanlı'da olduğu gibi bürokratik bir devlet gibi görünmektedir ve bürokrasi siyaset kurumunun görevlerini de üstlenmektedir. Oysa halk bürokratları seçmemektedir. İşte anayasal düzenlemeler ile bürokrasinin elindeki yetkiler siyaset kurumuna intikal ettirilmelidir (Dursun, 2000: 94).

Mutlak Monarşiden Anayasal Devlet dönemine geçilmesi durumunda devlet ile mülkiyet birbirinden ayrılmıştır. Anayasal devlet anlayışı herhangi bir toplumda ve devlette geliştikçe büyük ölçüde özel teşebbüs gelişmekte, serbest piyasa ekonomisi güç kazanmakta ve böylelikle devletin kendileri ile ekonomik alandaki rekabetini önlemeye çalışmaktadırlar (Goldscheid, 1981: 367,368).

Anayasal devlet olabilmenin ilk şartlarından birisi de Anayasal vergi düzenine sahip olmaktır. İktidar erki her dönemde ve her ülkede daha fazla harcama yapmaya eğilimlidir. Gelecek seçimlerde tekrar iktidara gelebilmek için seçmen tabanı kamu harcamaları ile tatmin edilmelidir. Anayasal devlet, yürütme erkinin güç ve yetkilerinin anayasal sınırlar dahilinde kullanılması ve yetki ve güçlerin yargısal denetime tabi olması demektir. Anayasal vergi düzenine gelince vergileme konusundaki temel ilke ve kuralların anayasada yer alması ve bu kurallara meclis ve hükümetlerin uyması anlamına gelir (Aktan,1998: 16).

## İKİNCİ BÖLÜM

### TANZİMAT DÖNEMİ VERGİLEME ZİHNİYETİ

Başlığımızda yer alan “Tanzimat Dönemi” ifadesi ile Cumhuriyete kadar olan devre kastedilmektedir. Bu dönemin içinde Islahat Fermanı ve Meşrutiyetlerin ilanı olsa bile bunlar Tanzimat Fermanı ile kabul edilen yenileşme hareketlerinin devamı sayıldığı için ayrı bir dönem olarak ele alınmayacak, Tanzimat Döneminin içinde analize tabi tutulacaktır.

#### 2.1. DÖNEMİN GENEL NİTELİKLERİ

Osmanlı Devletinde idareciler batının gelişmişliğini Tanzimat’tan önce görmüşlerdir. O nedenle Batıdaki gelişmeleri Osmanlı Devleti’ne getirme çalışmaları Tanzimat öncesine gider. Ancak Tanzimat ile birlikte Osmanlı Devleti’nde batılılaşma hareketi yeni bir hız ve yoğunluk kazanmaya başlamış, klasik kurumlar kapatılarak yeni kurumlar bunların yerine geçmeye başlamıştır. Ama bunların hepsi bir anda gerçekleştirilemediği için yeni ile eski kurumlar bir arada bulundu ve yeni eski çatışması da doğal olarak ortaya çıktı. Bu dönemde, bir tarafta klasik dönemin etkisinde vergisel üretim tarzının devam ettiği bir toplumsal yapı, diğer tarafta dünya kapitalizmine açılma gayretleri yerini almıştır (Berkes,1970: 26).

Osmanlı Devleti gerilemenin nedenini öncelikle kendi klasik sisteminin uygulanmasında kişilerden kaynaklanan hatalarda görüyordu. Ancak gerçek olan Osmanlı Devleti kuruluş ve yükselme aşamalarında iktisadi hayatı çok kontrollü bir şekilde idare ediyordu, bu alanı kendi doğal kanunlarına bırakmıyordu. Bunun sebebi bırakması durumunda iktisadi gücünü paradan alan bir sınıf türeyerek devleti tehdit edeceği düşüncesidir. Yani diğer bir tabir ile burjuvazi sınıfının oluşmasını devlet istememiştir. Osmanlı da hukuk “*ilm-i tedbir-i devletin*” (devlet çarkını döndürme ilmi) esaslarını ortaya koyma istikametinde gelişmiştir, birey boyutlu değildir. Devlet bu şekilde maddi ve manevi sahadaki gelişmeleri kontrol altında tutmayı amaçlamıştır. Şeyhülislamlik müesseseleri ile dine müdahale etmiş, vergiler ve toprak düzeni ile iktisadi hayatı yönlendirmiştir. Adeta her şey devlet için mantığı takip edilmiştir (Sayar, 2001: 123). Bu yapı iktisadi bir dinamizmin oluşmasını engellemiştir. Özellikle devamlı fethedilmesi gereken bir hedef olarak görülen batının üstünlüğü kendini göstermeye başlamıştır.

Osmanlı toplumunda XIX. Yüzyılın sonuna kadar süren egemen düşünce tarzı akılcılık değildir. Modern düşüncenin tersine Osmanlı düşüncesinin temelinde şüphecilik değil inanç yatmaktadır. Batı Osmanlı'daki bu yapıyı skolastik düşünce şeklinde betimlemektedir. Batı kendi içinde skolastik zihniyetten kopuşu Rönesans'la, daha net bir şekilde XVII. Yüzyılın bilimsel devrimleri ve XVIII. Yüzyılın aydınlanma hareketi sayesinde temin ettiğine inanmaktadır. Ancak zihniyet açısından bakıldığında Osmanlı ortaçağının XIX. Yüzyılın sonlarına kadar geldiği söylenebilir (Timur, 2000: 16, 17).

Tanzimat Osmanlı Devleti'nde ilk yenileşme hareketi değildir. Tanzimat öncesinde de yenileşme gayretleri olmuştur. Buna II. Mahmut'un gayretleri örnek olarak verilebilir. Ancak Tanzimat, günümüze kadar etkisini devam ettirebilen ilk ve önemli bir dönem olarak tarihte yerini almıştır. Şunu da hemen ifade etmek gerekir ki, Batı'da toplumsal ve yapısal değişmelerin sonucu olan kurumlar Tanzimat Osmanlısı'nda pratik amaçlar için benimsenmiştir. Başka bir ifadeyle, Tanzimat dönemi iktisat düşüncesi tabii bir gelişmenin sonucu olmaktan çok, sorunları çözmeye adına devlet felsefesinde Batı'nın sanayileşmesine dönük yeni bir odak değişikliğinden kaynaklanmıştır. Bu nedenle Tanzimat kurumları toplumsal ve devlet bünyesindeki direnmeler karşısında arzu edilen başarıyı gösterememiş, dolayısıyla önceki kurumlar da önemini sürdürmüştür (Sayar, 2001: 180).

Reşit Paşa'nın ilhamıyla Sultan Abdülmecit 1839 yılında Gülhane Hattı Şerifini imzaladı. Sonrasında Tanzimat ilan edilmiş oldu. Tanzimat Fermanı ve bundan on altı yıl sonra ilan edilen Islahat Fermanı ile Osmanlı Devleti tüm kurumları ile batı değerlerine yöneldiğini ortaya koymuş oldu. Tanzimat Reformlarının önemli hedeflerinden biri de mali kurumlar ve vergi sistemidir (Du Velay, 1940: 361).

Tanzimat Döneminde hukuk sisteminde de ikili bir anlayış söz konusu olmuştur. Tanzimat Döneminin tümünde bir tarafta İslam Hukukunun her sorunu çözebileceğini Avrupa'dan yeni bir hukuk sistemi almak yerine İslam Hukukunun tazelenmesi ve iyi uygulanmasını savunanlar ile Avrupa'daki ilerlemenin temelinde iyi bir hukuk sistemlerine sahip olmalarının yattığını söyleyenlerin tartışmaları devam etmiştir. Bu tartışmaların neticesinde kamu hukuku alanında daha çok yenilik taraftarları, özel hukuk alanındaysa daha çok İslam Hukuku yandaşları üstün gelmiştir (Altınbaş, 1990: 563). Vergi

hukuku kamu hukuku alanına dahil olduğu için bu alanda batı hukukunun etkisinin yüksek olduğu söylenebilir.

1876'da Birinci Meşrutiyet ilan edilmiş ve ilk Anayasa yapılmış, Meclis toplanmıştır. Ancak bunun ömrü çok kısa sürmüştür. 1908'de İkinci Meşrutiyet ilan edilmiş, Padişahın yetkileri sınırlandırılmıştır. İktidara İttihat ve Terakki Partisi gelmiştir. İttihat ve Terakki ilk dört yıl liberal eğilimli politikalara yönelmiş, ancak sonra gelen yıllarda “*milli ekonomi*” modeline ağırlık vermiştir. Tanzimat Dönemi II. Abdulhamit Dönemi hariç devletin sınırlarının devamlı küçüldüğü ve savaşlardan dolayı çoğu zaman olağanüstülüklerin olduğu bir dönemdir. Bütün bu gelişmeler yönetimde kimler olursa olsun istediği politikaları uygulamasını zorlaştırmıştır. Kapitülasyonlar yabancıları vergi dışında tuttuğu için devleti önemli ölçüde gelir sıkıntısına sokmuştur. Çünkü yapılan ticaret antlaşmaları nedeniyle yabancı sermayenin Osmanlı topraklarındaki etkisi artmıştır. Vergi sisteminin iktisadi hayattan daha fazla gelir ve servet elde eden kesimleri muaf tutması onların lehine ayrımcılık yapması devletin reform hamlelerini de olumsuz etkileyebilmekteydi. Hatta çoğu zaman devlet idari giderlerde bile kaynak sıkıntısı yaşamaktaydı. O nedenle Sait Halim Paşa hükümeti döneminde 9 Eylül 1914 tarihinde kapitülasyonların kaldırıldığı ilan edilmiştir (Keyder, 1979: 40).

Osmanlı ve benzeri toplumların XX. Yüzyılın başında kapitalizm karşısındaki durumlarının ne olduğuna bakıldığında XIX. Yüzyılda uluslar arası kapitalizm, dünyayı birleştirdikten sonra ve sanayileşme sürecine girememiş milletleri bir şekilde bağımlı hale getirdikten sonra Osmanlı'nın kapitalizm öncesi bir toplum yapısına büründürüldüğü söylenebilir (Timur, 2000: 20, 21).

Tanzimat döneminde yapılan yenileşmeleri daha iyi görebilmek, için ana hatları ile Tanzimat öncesi vergi yapısına bakılacaktır.

## **2.2. TANZİMAT ÖNCESİNDE MALİ YAPI**

Osmanlı iktisadi sistemini ayakta tutan normatif düzenlemeler Sultan Orhan zamanında oluşturulan hukuki çevre tarafından belirlenmiştir. Bu esaslar Osmanlı Devleti'ni cihan devleti haline getirmiştir. Burada hukuk ve iktisat alanında ortaya konan esaslar devlet için gerekli görüldüğünden dolayı oluşturulmuştur. Yani bunlar devletin bekası için bir tedbir mahiyeti arz etmekteydi. Osmanlı hukuk çevrelerince sistemleştirilen hukuk

düzlemine hayatiyet kazandıran Osmanlı-Türk zihniyet yapısı olmuştur. Bu zihni yapı iktisadi madde ile arasına kırılması mümkün olmayan bir mesafe koymuştur. Bu mesafe koyuşun içsel ve bireylere bakan yönünü batını tasavvuf oluşturmuştur (Sayar, 2001: 136). Yani birey için ruh yüceliği önemlidir, makam mevki ve para gibi değerler sadece ruh için kılıftır. O nedenle fazlası çoğunlukla zararlı olabilir. İnsan maddi tarafına fazla değer verirse, bu durum ruha baskı yapar ve ruhun olgunlaşmasını engeller (Tabakoğlu, 2003: 129).

XVI. Yüzyıla kadar toprak mülkiyeti devlete aitti ve kentlerde ve loncalarda devletin kontrolünde bir üretim ve ticaret tarzı geçerliydi. Bu yapı XV. Yüzyılın son çeyreğinden XVI. Yüzyılın sonlarına kadar en güçlü dönemini yaşamıştır (Şener, 1990: 17). Bu dönem zarfında Osmanlı İmparatorluğu iktidarını sağlamlaştırmanın bir yolu olarak vergileri etkili bir şekilde kullanmıştır. Toprağı işlemek ile askerlik giderlerini tımar sistemi ile birleştirdi ve bu şekilde toprağa dayalı vergisini de alabilmekteydi. Toprağın işlenmesini tımarlı sipahilere verdi. Bu da hem toprak anlamında bir genişlemeye ve verime hem de iktidarı kuvvetlendirmeye paralel bir durum arz etti. Burada da görülmektedir ki Türkler, iktisadi şartları olan bir toplumsal örgütlenmeye öncelik vermişlerdir. Dinsel inanç olarak İslam Hukukundaki miras hakkının, kendi toplumsal örgütlenmelerinin ve onun iktisadi şartlarının belirleyicisi olmasını tercih etmemişlerdir. Yani mülkiyeti bölerek, onu hukuken ve fiilen her türlü özel ve kişisel özgürlüğe bırakan dinsel inancın kurallarına, buyruklarına göre bir toplumsal örgütlenme ve onun iktisadi şartlarını maddi hayatta, maddi etkinlikte gerçekleştirmeyi düşünmemişlerdir (Ergun, 1991: 130). Bu haliyle iktisadi hayata devlet olarak müdahale etmiştir. Çünkü özellikle Osmanlı Devleti'nde tımarlı sipahi uygulamasının yapıldığı dönemde ekonomi denince tarım akla gelmekteydi. Ancak XVI. Yüzyılın sonlarına doğru oluşan silah alanındaki gelişme bu yapıyı bozdu. Bu sistem ayanların da oluşmasına neden oldu.

Klasik Osmanlı mali sisteminde devlet gelirlerinin çok önemli bir bölümünü Aşar Vergisi oluşturuyordu. Tabiatıyla bu verginin yükü kırsal kesime dayanmaktaydı. Şehir kesimi “ihtisap” adı verilen pazar vergileri ile iç gümrük vergilerine muhatap oluyorlardı. İç gümrük vergilerini günümüzdeki dolaylı vergilerle özdeşleştirebiliriz. Devletin bu dönemde diğer temel bir vergisi cizyedir. Bu vergi gayrimüslimlerden alınıyordu. Devlet bu önemli gelir kaynaklarının bir bölümünü dirlik, mülk veya vakıf

şeklinde belirli kişi ve gruplara tahsis ederken bir bölümü de doğrudan, merkezi hazineye giriyordu. Hususi ile has şeklinde biçimlendirilen vergiler merkezi hazine adına toplanıyordu. Merkezi hazineye tahsis edilen verginin tahsil yöntemi iltizamdı. Devlet mültezimlerle bu vergileri belli ölçüde vergi tahsil yöntemi gereği paylaşmak mecburiyetinde idi. Özellikle savaş yıllarında, daha çok hane, aile, çift, ocak gibi vergileme birimine bağlı olarak dağıtımı gerçekleştirilen vergiler vardır ki buna "tekalif-i örfiye" denirdi, savaşa yönelik ihtiyacın miktarına göre verginin de miktarı değişebilmekteydi. Bu gelirle de merkezi hazine ek bir gelir temin etmekteydi (Güran, 2006: 65, 66).

### **2.3. OSMANLI DEVLETİNDE KLASİK YAPI VE BUNUN DEĞİŞMESİ**

XVI. Yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı toplum yapısı enflasyon, dış ticaret, savaş teknolojisindeki değişimler gibi dış kaynaklı bir dizi dışsal etkilerin altında kaldı. Bu etkiler o zamana kadar iyi işleyen mekanizmada gelişen zamana göre aksayan yapıların olduğunu ortaya çıkarmıştır. Osmanlı'daki tımar sisteminde dairesel bir sistem kurulmuştu. Yani topraklar tımarlı sipahiye verilmişti. Sipahi hem toprağı işlemekte hem de belli sayıdaki askeri savaşa hazır tutmakta idi. Böylelikle devlet askeri harcamaların önemli bir kısmını kendiliğinden işleyen bir mekanizma ile finanse etmekteydi. Savaş olmadığı zamanda da askerler ekonomik bir aktivite içerisinde bulunmaktaydı. Bu dairenin her hangi bir aşamasındaki başarısızlık diğer alanları da olumsuz etkilemiştir. Savaş teknolojilerinde önemli bir gelişme yokken ve de dışsal olumsuz etkilere maruz kalınmadığı dönemlerde tımar sistemi hem iyi işlemiştir, hem de finansman sorunu ortadan kalkmıştır. Savaş olmadığı dönemlerde askerler üretime dönük bir aktör olabilmişler böylelikle askeri harcamalar kendiliğinden karşılanmıştır. Savaş teknolojisinde gelişme tımarlı sipahilerin görevlerini yapabilmelerini engellerken; çekilen nakit sıkıntısı, tımarların iltizama verilmesine dolayısıyla tımar sisteminin kalkmasına neden olmuştur. Tımar sisteminin çökmesi, üretim mekanizmalarındaki dengeleri sarsmış, bu da toplumsal düzeni olumsuz yönde etkilemeye başlamıştır (Şener, 1990: 17, Sayar, 2001: 17).

Osmanlı Devleti'ni mali anlamda bunalıma iten dışsal faktörlerden biri de XVI. Yüzyılda ortaya çıkan "Fiyat Devrimi"dir. İktisat tarihinde 1450 ile 1760 arası devre merkantilist dönem denmektedir. Bu dönemde para olarak



kullanılan altın ve gümüşe bızatihi değeri veriliyordu. Yani devlet hazinesinin altın ve gümüş ile dolması amaç haline gelmişti ve ekonomik başarının göstergesi değerli madenlerdeki fazlalık görülmekteydi. Merkezi devlet anlayışı güçlenmiş, güçlü askeri yapılar oluşmuştu ve devletler üretimi artırıp-tüketimi azaltmak ve ihracatı artırıp-ithalatı azaltmak yolu ile diğer devletlere göre altın fazlası oluşturmaya çalışıyorlardı. İşte bu sebeple, Amerika ve Afrika'dan Avrupa'ya getirilen altınlar sayesinde, Avrupa devletlerinin ekonomileri Akdeniz ticaret bölgesinden pay alan ülkelerin ekonomileri aleyhine olarak gelişmiştir. Bu yeni gelişmeler dünyanın iktisadi ve siyasi yapısını da önemli ölçüde etkilemiştir. Bu arada altın ve maden bolluğundan dolayı enflasyon sorunu ortaya çıkmıştır. Bu enflasyonda elbette o dönemin parası altının değerinin düşürülmesi de önemli rol oynamıştır. Ticaret yolu ile bu fiyat artışları Osmanlı Devleti'ni de etkileyerek mali buhranlara neden olmuştur. XVI. Yüzyıldan başlayan söz konusu mali kriz XVII. ve XVIII. Yüzyılda da devam etmiştir (Nişancı, 2002; 137).

Osmanlı Devleti'nde, XVII. Yüzyıldan başlamak üzere tımarlı askerler azalırken yeniçerilerin sayısı artma eğilimi göstermiştir. Tımarlı sipahilere devlet hazineden maaş vermezken, yeniçeriler maaşlı askerlerdi. Bu da maaş ödemelerini artırmış dolayısıyla reayadan alınan vergiler yükselmiştir. Vergi ödeme gücü çeken reaya toprağını terk etmek zorunda kalmıştır. Bu da kısır döngü oluşturarak yukarıda bahsettiğimiz tımar sisteminin bozulmasını hızlandırmıştır (Çakır, 2001: 17,18).

Mali sıkıntılardan kurtulmak için girdiği çabaların başında mevcut vergilerin oranlarını artırmak ve diğer taraftan da olağanüstü vergiler koymak gelmiştir. Savaşta İmdad-ı seferiye, barışta İmdad-ı Hazeriye, ordunun erzak ihtiyacını tedarik etmek amacıyla nakit olarak alınan, Nüzül ise aynı olarak alınan olağanüstü vergilerdendi. Ayrıca, ordunun güzergahı üzerindekiilerden hem aynı, hem de nakdi olarak alınan Sürsat yine olağanüstü vergilerin bir diğerini oluşturmaktaydı. İkincisi gelir toplamada iltizam yöntemine geçilmesidir. Belli bir bölgenin vergisi adına en fazla parayı kim verirse devlet onu mültezim yapmıştır. İlgili dönemde mültezim, devletin koyduğu kurallar çerçevesinde, kendi hesabına bu vergileri vergi alanından toplamaktaydı. Ülkede iltizamın uygulandığı alan XVII. Yüzyıldan itibaren oldukça genişlemiştir. Devletin paraya olan ihtiyacı mültezimlerin sürelerinin uzatılmasına neden olmuştur. Sonunda parasal

sıkıntı nedeniyle mültezime bu iş yaşam şartı ile verilmeye başlanmıştır. İltizam sisteminin bu özel durumuna da “*Malikane Sistemi*” denmektedir Bir anlamda bu uygulama ile devlet önemli bir egemenlik göstergesi olan vergi toplama yetkisini mültezimin yaşadığı dönemde devretmiş olmaktadır. Üçüncüsü, padişahın kendisine ait olan iç hazineden XVII. Yüzyılda merkezi hazineye kaynak aktarımı yapılarak da mali sorunlara çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Dördüncü olarak, müsadereden bahsedilebilir. Bu yöntem eskiden beri Osmanlı Devleti’nde uygulanmaktaydı. Yani bir devlet adamı asker olsun bürokrat olsun vefat ettiği zaman mallarına müsadere yapılarak hazineye kaynak aktarımı yapılabilmekteydi. Tarihimizde müsadere kültürünün olması mülkiyet anlayışını ve vergileme zihniyetini etkilemiştir. Beşincisi, tağşişe başvurulmasıdır. Tağşiş günümüzdeki devalüasyon ile aşağı yukarı aynıdır. Bu da ülkede enflasyona sebebiyet vermiştir. Hatta kalpazanlık gibi yolsuzluklar artmıştır. Diğer taraftan ham maddeler ucuzladığı için ülkeden hammadde çıkışı olmuştur. Yerli paranın değeri düştüğü için Osmanlı ülkesinde yabancı paralar dolaşmaya başlamıştır. Altıncısı, esham veya iç borçlanma ile gelir sağlama yoludur. Malikane sistemine benzer. Malikane sisteminde mültezim baştan devlete önemli bir parayı verir, o alandaki vergileri bir bütün halinde ölünceye kadar toplar hem peşin verdiği parayı çıkarmaya çalışır, hem de kâra geçmeye çalışır. Esham sistemi ise bu sistemin paylara bölünerek işletilmeye çalışılmasıdır (Çakır, 2001: 18,19)

Tımar sisteminin kalkmasının sancıları devam ederken, savaşlar ve bazı iç karışıklıklar da kendini göstermekte idi. Özellikle balkanlardaki milletlerde XIX. Yüzyılda milli isyanlar yaygınlık kazanmaya başladı. Askeri, siyasi, toplumsal ve ekonomik sorunların varlığı Osmanlı Devleti’nde islahat gereğini daima canlı tutmuştur. Osmanlı Devleti bu tür sorunlar yaşarken dışarıda da önemli gelişmeler olmaktadır. V. ve X. Yüzyıllarda şekillenen, XI. ve XVI. Yüzyıllarda güçlü dönemini yaşayan feodalite, zamanla çözülmeye başlayarak, XVII. Yüzyılda yerini kapitalizme devretmiştir. Osmanlı Devleti feodalizmin güçlü olduğu dönemde kurulmuş, feodalizmin yıkıldığı zamanda da kendisi en güçlü konuma gelmiştir. Ancak, Osmanlı bu başarıyı kapitalizm karşısında gösterememiştir. İç dengeler sarsıldığı için dışarıda kapitalizmin saldırısı etkili olmuştur. Tanzimat’tan önce de padişahlara değişim ve yenileşme teklifleri yapılmıştır. Padişahlar da bunun karşısında değillerdi. Fakat Koçi Bey gibi dönemin ilim erbabının yaptığı tekliflerde de görülebileceği gibi, bu

gayretlerde geçmişe duygusal bakmanın ötesinde bir aksiyon yakalanamamıştır (Şener, 1990: 20). Yalnız burada Osmanlı yönetici kesimi devlette meydana gelen bozuklukları bir takım idari düzenlemeler ile çözebileceği zihniyetine sahipti. Bir bütün halinde toplumu dönüştürme adına toplumun iç dinamiklerini harekete geçirmek veya bu büyük dönüşüm için devletin görev ve yetkilerinin sınırlandırılmasına dair önlemler düşünülmemektedir. Bunun geri planında toplumu teb'a olarak görme zihniyeti vardı (Nişancı, 2002: 53). Yani bireylerin serbest bırakılması ile bu gelişme yaşanmazdı, toplumun devlet tarafından korunup kollanması ve yönlendirilmesi gerekmektedir.

Yeni ticaret yollarının bulunmasının etkisiyle Osmanlı Devleti'nin ticaret yollarındaki denetiminin zayıflaması, diğer taraftan devlete vergi veren önemli toprak parçalarının kaybedilmesi nedeniyle, devletin şer'i ve örfi vergilere dayanan kamu gelirleri sistemi işlemez hale gelmiştir. Borçlanma gereği artmıştır. Bununla birlikte borç olarak sağlanan kaynaklar da etkili kullanılamamıştır. Bu bağlamda, örneğin, 1854-1855 dış borçlanması ile sağlanan borçlanma gelirleri verimli yatırımlara dönüştürülemedi. Bu süreç, devleti, 1881 tarihli Muharrem Kararnamesini imzalamak zorunda bırakmıştır. Muharrem Kararnamesine istinaden 1883 yılında Duyunu Umumiye İdaresi kurulmuştur. Böylece Osmanlı Devleti dünyaya borçlarını ödemekten aciz olduğunu ilan etmiş ve Duyunu Umumiye İdaresi vergi gelirlerine ve tekellere el koymuştur (Yereli, 2001: 298).

Osmanlı Devleti'nin tüm kurumları ile batılılaşma kararını yansıttığı için, Tanzimat'tan önceki ıslahat çalışmalarından farklıdır. Tanzimat öncesinde batıya benzeme gayretleri olduğu gibi, Tanzimat döneminde de batılılaşmaya karşı çabalar olmuştur. Batıda kapitalizmin doğma nedenleri ile Osmanlı'daki batılılaşma nedenleri paralellik göstermez. Osmanlı Devleti'nde batılılaşma iktisadi ve sosyal bünyede güçlenen ve iktidarı ele geçiren yeni bir sınıfın zorlamasıyla ortaya çıkmamıştır (Şener 1990: 21).

Sermaye birikimi ilk olarak batıda gerçekleşen bir olaydır. Bir anlamda batıda, içeride emek kesimi dışarıda da müstemleke haline getirilmiş memleketleri sömürülme idi sanayi devrimi de görülmeyebilecekti. Ama bu dönemin paralelinde Osmanlı Devleti'ne baktığımız zaman devlet gerekirse müsadere ile sermayenin belli ellerde toplanmasını engellemiştir. Diğer taraftan emeği ile geçinen kesimler

Osmanlı Devleti'nde mağdur edilmemiş, ücretler devlet müdahalesi sayesinde yüksek tutulmuştur. İslam dininin emeğe verdiği önemin de bir yansıması olarak ve de devletin merkezi otoritesinin tesisine katkı sağladığı için büyük sermayedarlar oluşmadığı gibi batılı anlamda bir işçi sınıfı da yoktur. Bu da Osmanlı toplumunda sanayi devriminin oluşmasını engelleyen faktörlerden birisini oluşturmuştur. İçeride emek sömürülmediği anavatan-sömürge memleket ayrımı yerine daru'l İslam ve daru'l harp ayrımı vardı ki birincisi İslam memleketi ikincisi ise İslamın götürülmesi gereken memleket anlamına geliyordu. İslam daru'l harp memleketlerin de sömürülmesine izin vermediği için Osmanlı da buna uymuştur. Ancak Tanzimat'la birlikte yukarıdaki iç denge ve esneklik bozulmuş yerine Batılılaşmaya dayanan yeni bir zihniyet ve yapı ortaya çıkmaya başlamıştır. Tanzimat sürecinde referans batı ve batılı değerler olmuştur. Bu süreçte sosyal refah kavramı yerine kalkınma; geniş ve güçlü bir orta sınıf yerine büyümeyi çekip-çevirecek bir avuç burjuvazinin oluşması; adil gelir dağılımı yerine servet temerküzü almıştır. Ama kültür farklılığı da bu yeni kavramların batılı anlamda oluşmasını engellemiştir (Tabakoğlu, 2003: 308,309). Yani Osmanlı toplumu hem kendi yürüyüşünü terk etmiştir hem de batının yürüyüşünü yakalayamamıştır.

Osmanlı'da batılılaşma, daha çok iç ve dış dengelerin değişmesi ile meydana gelen buhranlara çözüm arayan Tanzimat'çı devlet adamları tarafından acil sorunların pratik çözümleri olarak benimsenmiştir. Yani sınıf tabanı yoktur, dolayısıyla yere basmamaktadır.

#### **2.4. OSMANLI DEVLETİNDE UYGULANAN VERGİLER**

Burada Osmanlı Vergi sistemini genel anlamda tanımak için, dine dayanan şer'i vergiler ve dine dayanmadan konulmuş örfi vergi hakkında özet açıklamalar yapılacaktır. Böyle bir açıklama yapılmasının nedeni, Tanzimat Dönemi ve sonrasındaki vergileme anlamındaki gelişmeler için kıyas imkanı elde edilmesidir.

Osmanlı Devleti'ndeki şer'i vergilerin analizine geçmeden önce İslam Hukukunda vergileme anlayışına kısaca değinilecektir. İslam Hukukunun vergileme anlayışının oturduğu temel nokta ihtiyaç fazlasının verilmesidir. Ancak ihtiyaç fazlası kendisi eşi ve çocuklarının ihtiyaçlarının üzerindeki miktarı ifade eder. Vergilemenin mantığında toplumda kendi gelirleri geçimlerine yetmeyen ihtiyaç sahiplerinin bakımı ve görünümü yatar. Bu

sebeple ihtiyaç fazlası gelirin ve servetin atıl olarak tutulması hoş karşılanmamıştır (Yereli, 2003: 22). Tabii olarak Osmanlı hukukunun mali esasları şer'i hükümlere dayanarak meşruiyetini İslam Dininden almaktaydı. Hz. Peygamber devrinden Tanzimat'ın ilanına kadar tüm Müslüman devletlerinde ve dolayısıyla Türk devletlerinde esas kabul edilen vergi sistemi aynıdır, temelde İslam Hukukunun geliştirdiği mali hükümlerden ibarettir. Bu hükümler bir bütün halinde fıkıh kitaplarında ifadesini bulmaktadır. Ama diğer taraftan İslam Hukukunun vergi konusunda ülül-emre (baştaki Müslüman idareci) verdiği bazı yetkilerden ötürü, örf ve adete dayanan vergiler hususunda bazı isim ve miktar farklılıkları da söz konusudur. Fıkıh kitaplarında anlatılan mali yükümlülerde bir yeknesaklık vardır. Kur'an ve Sünnetten alınan şer'i hükümlerle miktar ve oranı belirlenen vergilere şer'i vergiler denir. Ülül-emrin yetkisi ile içtihadî hükümlere göre tespit edilen mükellefiyete de örfî vergiler denmektedir (Akgündüz, Öztürk, 1999: 436).

Şimdi şer'i vergilerin belli başlıcaları özet olarak ele alınacaktır.

#### **2.4.1.Şer'i Vergiler**

Bu vergilerin temelinde İslam dininin sosyal hayatı düzenleyen kuralları yatmaktadır.

Kur'an ve hadisler açısından bakıldığında zaman Müslümanların ödedikleri vergiler ile gayrimüslimlerin İslam memleketinde ödedikleri vergiler, tamamen birbirinden ayrı bir şekilde düzenlenmiş ve bu iki mükellef zümresi farklı olarak ele alınmıştır. Müslümanların ödedikleri her tür vergi, hangi ad altında olursa olsun zekat ve sadaka mana ve kavramı altında değerlendirilmesine karşın gayrimüslimlerin ödediği hiç bir vergi zekat olarak kabul edilmemiştir (Tuğ, 1963: 36).

Şer'i vergilerin başında Aşar Vergisi gelmektedir.

##### **2.4.1.1. Aşar**

Aşar kelimesi öşrün çoğuludur. Öşrün sözlük anlamı onda bir demektir. Aşar isminin manasından da anlaşılabilceği gibi mahsullerin onda biri olarak alınan vergidir. Ancak uygulamada onda bir rakamı, asırdan asra ve zamandan zamana değiştirilebilmiş, lafzın manaya uyumu gözetilmemiştir. Öşür, aşağı yukarı dinler kadar eskidir ve dinlerin hepsinde vardır. İbrahim'in, Yakub'un ve Musanın, aşarın tahsili ve harcanacağı yerler

hakkındaki usul ve metodları tarihen sabittir. Örneğin Selahaddin Eyyübi üzerine yürüyen üçüncü haçlı ordularının masraflarını karşılayabilmek için İngiltere ve Fransa kralları da “Dime Saladin” diye olağanüstü vergi toplatmışlardı (Karamursal, 1989: 167).

İslam dininde fethedilen topraklara Müslüman halk yerleştirilirse veya yerli halk Müslüman olursa bu yerler “arazi-i öşriyye” kabul edilmiştir. Bu Müslüman halktan, arazinin doğal veya sun’i sulanmasına göre farklı oranlarda vergi alınmıştır. Osmanlı Devleti’nde öşür vergisi uygulaması bir hayli farklı olmuştur. Osmanlılarda fethedilen yerlerin idaresi devlete geçtiği için, bu topraklar miri malı haline getirilmiştir. Dolayısıyla çiftçiler daimi ve irsi kiracı durumuna girmişler ve bu topraklardan çıkan mahsullerden devlete öşür namı ile bir pay vermişlerdir. Osmanlılar hem Müslüman, hem de gayrimüslim teb’ayı öşür mükellefi yapmıştır. Öşür oranı 1/10 ile 5/10 arasında değişme göstermiştir. Bölgeler arası farklılık olduğu gibi, aynı bölgede mahsuller arasında da farklılık olmuştur. Çok yaygın olmasa bile Hristiyanlar ve Müslümanların ödedikleri öşür oranlarının farklı olduğu yerler de olmuştur. Bazı bölgelerde değişik isim altında alınan vergiler öşürle birlikte toplanmış ve bundan dolayı oranlar buralarda yüksek görünmüştür (Kütükoğlu, 1999: 532).

Malikhane sisteminde öşür farklı şekillerde alınmıştır. Bu farklılık keyfilikten ileri gelmemiştir. Bu farklılıkta hem Osmanlılardan önceki kanunların hem de yörenin iktisadi şartlarının farklılığı etkili olmuştur. Ancak, Tanzimat’ın ilanından sonra, Tanzimat’ın uygulandığı bölgelerde eşitlik ilkesi gereği tek bir oran yani 1/10 oranı uygulanmıştır. Öşrün toplanma şekillerine gelince; tımar sisteminin iyi işlediği dönemlerde öşrün toplanması sipahiye bırakılmıştır. İktisadi hayatta gerileme olunca yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmuş, bundan dolayı tımar has şekline sokulmuş, öşür vergisinin toplanması mültezimlere verilmiştir. Mültezimler de daha fazla vergi toplayıp daha fazla kâr elde edebilmek için halkı zor durumda bırakmışlardır. Çiftçileri mültezimlerden kurtarmak için öşrün toplanması işi devlet memuru olan muhassıllara verildiği de olmuştur. Bu kez de, memurlar mahsullerin pazarlara sevk edilmesinde ağır davrandıkları için hazine zarara uğramıştır. Birbirini müteakip iltizam ve emaneti yöntemleri tekrar denenmiş ise de istenilen verim alınamamıştır. Cumhuriyet’in ilanından sonra 1925 yılında aşar kaldırılmıştır (Kütükoğlu, 1999: 533).

Alınan mahsulün türüne göre öşür farklı isimler taşır (Kütükoğlu, 1999: 532, 533):

**Resm-i Bağ:** Üzüm bağlarından, bağ bozumunda alınan öşür

**Resm-i Şıra:** Pekmezden alınan öşür

Oranlar bölgeden bölgeye değişebilmekle beraber bağ resmi 1/10 ise şıra resmi 1/15'tir. Çünkü şırada odun kullanılmaktadır. Aynı üründe bu iki öşürden sadece birisi alınır.

**Resm-i bağçe** (Resm-i Fevakıh): Meyve bahçelerinden mahsul olgunlaştığı zaman minimum 1/10 oranından alınan öşür.

**Resm-i bostan:** Bunlar ticaret maksadı ile yetiştirilir ise öşür vergisi alınır. Şayet hane halkının ihtiyacı için yetiştirilmiş ise vergiden istisna tutulurdu.

**Resm-i penbe:** Pamuktan alınan öşür.

**Resm-i harir:** İpekten alınan öşür.

**Resm-i giyah** (Resm-i çayır): Biçilen çayırdan alınan öşür.

**Resm-i ağ:** Balıktan alınan öşür.

**Resm-i kovan** (Resim-i küvvare): Burada öşür kovanların bulunduğu toprağın sipahisine, arıların kışlık ihtiyaçları çıkarıldıktan sonra genellikle onda bir nispetinde ödenirdi.

#### 2.4.1.2. Haraç

Haraç arazi-i hariciyeden alınan vergidir. Müslümanların fethettiği topraklarda yerli halkın kalmasına izin veriliyorsa o topraklara arazi-i hariciyye denmekteydi. Toprağa bağlı alınan bu haraç iki kısma ayrılır (Kütükoğlu, 1999: 533).

Harac-ı muvazzaf ve harac-ı mukasem (mukassama) olmak üzere ikidir (Karamursal, 1989: 165, 166):

Birincisi harac-ı mukasem, toprağın verimli olmasına dönük bir vergidir ve mahsul elde edilirse ödenir. Yılda alınan mahsul sayısına göre bu haraç vergisi alınır.

İkincisi harac-ı muvazzaf, fethedilen yerlerdeki ahaliye bırakılan topraklar üzerine maktu bir şekilde konulmuş vergilerdi. Bu vergi bazı

yerlerde çift akçesi, basma akçesi, kulluk akçesi, boyunduruk hakkı, İspenç Resmi gibi isimlerle alınırdı, dönüm başına toprağı potansiyel getirisine göre yarım, beşte bir, altıda bir olarak alınırdı.

### 2.4.1.3. Cizye

Ehl-i kitap olan gayr-i Müslimlerden alınan bir baş vergisidir. Cizye vergisi ödeyenler askerlik yapmazlar ve devletin onların emniyetini sağlamanın karşılığı olarak bu vergiyi öderlerdi. Elbette tüm ehl-i kitap gayrimüslimler (zımmi) cizye ödememekteydi. Hür olmak, akıllı olmak, erkek olmak, sıhhatli ve sağlam olmak, çok fakir olmamak, çalışmayacak kadar ihtiyar olmamak, halk arasına karışıp çalışan rahip olmamak gibi şartları taşıyanlar bu vergiden muaf idiler. Maktu ve nisbi olmak üzere cizye iki kısımdır. Nisbi olarak alınan cizyeye “ale’l rüüs cizye” denmekteydi. Maktu cizye herhangi bir yerin fethedilmesi sırasında, sulh yolu ile alınmaktaydı. Ale’el Rüüs cizye, Müslümanların, harp ile feth ettikleri bir yerdeki halkı, kendi uyruklarına dahil ederek onlara mükellefiyet getirmeleridir. Bu cizyede mükellefler ödeme gücüne göre farklı bir vergilemeye tabi tutulabilmekteydi. Diğer taraftan bu verginin mükellefi Müslümanlığa geçerse bu vergiden muaf olurdu (Kazıcı, 1977: 39).

Bu vergi sadece islam toplumlarında uygulanmış değildir. Örneğin Roma İmparatorluğu’nda cizyeye denk vergiler görülmüştür. Buna tributum capitis (baş vergisi) denmekteydi. Roma imparatorluğunun zaptettiğı topraklar halkından tahsil ediliyordu. O dönemde Roma’ya ait Mısır Müslümanlar tarafından fethedildiğı zaman Mısırlı Yahudiler baş vergisi ödemekteydi (Tuğ, 1963: 5).

Tanzimat fermanında tüm teb’a eşit kabul edildiğinden dolayı 10 Mayıs 1855 tarihli bir irade ile cizye kaldırılmıştır. Gayr-i Müslimlere de aynı Müslümanlarda olduğu gibi askerlik mükellefiyeti getirilmiştir. Ancak, Müslüman olmayanların askerlik yapmaları memnuniyetsizlik oluşturduğu için bedeni askerlik kaldırılmış, yerine bedel ödenmesi sistemi getirilmiştir. 1909’da bedel sistemi kaldırılmış, yerine bedenen askerlik mükellefiyeti yeniden getirilmiştir (Kütükoğlu, 1999: 534).

### 2.4.2. Örfi Vergiler

Bu vergiler dinden değil gelenekten, kültürden kısaca örften doğan vergilerdi. Bunların bir kısmı sipahiye ödenmekte idi. Bunlar, mükellefler açısından periyodik olarak devamlı yapılmaktaydı. Bir de olağanüstü şekilde



alınan örfi vergiler vardı. Bunlara avarız vergileri denmekteydi. Divanın kararı ve padişahın emri ile olağanüstü zamanlarda toplanırdı. Başlangıçta sadece savaş vaktinde bu vergilere baş vurulurken daha sonraları ulufe dağıtmaya varıncaya kadar hazinenin nakit sıkıntısına düştüğü bir çok hallerde baş vurulmaya başlandı.

#### **2.4.2.1. Sipahiye Ödenen Vergiler**

Sipahi hem Müslüman hem de Müslüman olmayan reayadan vergi tahsil etmekteydi. Aşağıda öncelikle sipahinin Müslümanlardan tahsil ettiği vergiler özetlenecek daha sonra Müslüman olmayanlardan aldığı vergiler üzerinde durulacaktır.

Sipahiye ödenen vergilerden birisi Çift Resmidir. Bu resim hem toprağa bağlı olarak, hem de hane baz alınarak toplanmıştır. Ebussuud Efendi, toprağa bağlı olarak alınmadığından çift resmini haracı muvazzaf olarak değerlendirmiştir. Bu görüş daha sonraları benimsenmiş ve kanunnamelerde yer almıştır. Çift resminin tamamlayıcıları anlamında toprağı olmayan reayadan mücerred ve kara isimlerinde vergi alınmıştır. Mücerret ve kara uygulamaları çift resminin sadece toprağa bağlı bir vergi olarak algılanmasını zorlaştırmakta, aynı zamanda hane reislerinden alınan bir vergi görüntüsü vermektedir. Bu vergi sipahiye ödenmekteydi. Çift Resmi'nde bahsettiğimiz çift bozulursa yani işlediği toprağı terk edip başka bir diyara göç ederse ya da meslek değiştirip zenaata yönelen reayayı sipahinin bulup eski yerine getirmek hakkı vardı. Amaç hem toprakların boş kalmasını önlemek, hem de sipahiye yeterli geliri sağlamaktır. 10 yıl sonra bulunması durumunda, çift bozan eski yerine döndürmeye mecbur kılınmazdı. Bunlardan bozdukları çiftlerin büyüklüğüne göre bir miktar resim alınır. Ya da gittiği yerin sipahisine ödediği öşrün aynısını eski sipahisine de ödeme zorunluluğu getirilmekteydi. Ancak çift bozma müeyyidesinden seyyid, sipahi-zade, yağcı, yörük, berat sahipleri, toprağı işlemekten aciz vaziyete düşmüşler ve şehirli olup da ziraatla uğraşanlar muaf tutulmuşlardır (Kütükoğlu, 1999: 535).

Bennak tabiri çifte malik reyanın evli çocuğı için kullanılırdı. Bu kişi hiç toprağa sahip değilse caba bennak, nim çiftten az toprağı işliyorsa ekinlü bennak tabirleri kullanılırdı. Genelde ekinlüler 12, cabalar 9 akçe resim ödemek durumundaydılar. Ama bennakin işlediği toprağın dönüm resmi 12 akçeden ziyade ise bennak resmi yerine dönüm resmi ödemek zorunda idiler.

Çift sahibi reyanın mücerredı yani bekar oğlu, XV. Yüzyılda bazı bölgelerde hiç resim ödemezken bazı bölgelerde 3 akçe ödemekteydiler. XVI. Yüzyılda mücerred resmi 6 akçe olarak alınmaya başlandı. Mücerredler evlenirse bennak statüsüne girer, boşanırsa tekrar mücerredı kabul edilirdiler. Diğer taraftan gayrimüslimler Müslümanlığa geçerse onlarda bennak addedilirdi. Osmanlıda topraklar tapu ile tasarruf edilmemekteydi. Hiç toprağı olmayan, elindekinden fazla toprak işlemek isteyen, hariç raiyyet olarak toprak işlemek isteyen 2 ile 5 dönüme bir akçe olmak üzere bir resim ödemekteydiler. Hariç raiyyet; toprağın o tımarın sipahisi üzerine kayıtlı olmayan reaya tarafından işlenmesi durumunda kullanılan bir tabirdir (Kütükoğlu, 1999: 536).

Sipahi tımarına hariçten kışlamak için gelenlerden bacalarını tütürmelerine karşılık alınan bir resimdir. Fakat ikameti üç seneyi aşanlardan bennak resmi tahsil edilirdi. Gayr-i müslimlerden sipahinin aldığı vergiye gelince, hem bir baş vergisi olarak hem de çift resminin izdüşümü mahiyetinde kabul edilen İspenç Resmi alınmıştır. Ancak İspenç Resmi, mükelleflerin sahip oldukları toprak miktarına ve hayvan sayısına bakılmaksızın vergi mükellefi yaşına gelmiş herkesten aynı miktarda tahsil edilirdi. XVI. Yüzyılda 25 akçe olarak alınan bu resimin miktarı daha sonra artırılmıştır. Bu vergi türü fethedilen Rumeli toprakları, Macaristan ve Doğu Anadolu'da uygulanmıştır. Ülkenin diğer bölgelerindeki gayr-i müslim reyadan aynen Müslümanlarda olduğu gibi çift resmi alınmıştır (Kütükoğlu, 1999: 537).

Gayrimüslimlerden alınan diğer resimlere kısaca değinelim (Kütükoğlu, 1999: 538):

Birisi Resm-i Asiyab'tır. Su ve rüzgar değirmenleri ile yağ değirmenlerinin sahiplerinden alınan bir resimdir. Bazı bölgelerde değirmenin yıllık çalışma müddeti göz önüne alınırken bazı bölgelerde buna bakılmaksızın o bölgedeki tüm değirmenler sabit miktarlı bir tarifeye tabi tutulurlardı.

İkinci olarak üzerinde duracağımız Resm-i Arus'tur. Bu resmi sipahiler, tımarları olan reyadan birinin kızı evlendiği zaman alırlardı. Bu verginin mükellefi kızı alacak olan damat idi. Zaim, sipahi, kale erleri gibi üst düzey idareci ve askerlerin kızlarının evlenmesi durumunda ise arus resmini subaşı alırken, subaşının kızı evlenmesi durumunda resim sancak

beyi tarafından alınırđı. XIX. Yüzyılda bu vergi kaldırıldı yerine izinname uygulaması getirildi.

Üçüncüsü Hayvan Vergisidir. İki baş hayvan için bir akçedir. Vergilendirme dönemi bir yıldır.

Dördüncüsü Yave ve Kaçkun Resmi'dir. Kaçan hayvanları yakalayanlar, hakime haber verir ve de hayvanın sahibi ortaya çıktığı zaman masraflarını hayvanların sahibi öderdi.

#### **2.4.2.2. Avarız Vergileri**

Avarız vergileri hane başına alınmaktaydı. Ancak avarız hanesi hakiki haneden başka bir anlamı ifade etmekteydi. XVI. asrın tahrir defterleri kayıtlarına göre bir avarız hanesinin bir gerçek hane ile aynı olduğu anlaşılmaktadır. Zamanla 3, 5, 7, 10 hatta 15 gerçek hane bölgeye göre bir avarız hanesi kabul edilmiştir. Devlete özel bazı hizmetler yapanlar avarız vergilerinden muaf tutulmuşlardı. Bunlar, derbentçi, menzilci, köprücü, bazı durumlarda tuzcular muaf grubu oluşturmuşlardır. Avarız vergileri mal, hizmet ve para olarak toplanabiliyordu. Aynı olarak alınan avarızın başında ordunun ihtiyacı olan hububatın vergi olarak alınması gelmekteydi. Nüzul asker için alınan un ile hayvanlar için alınan arpadan ibaret olan karşılıksız aynı bir vergi mükellefiyeti idi. Bu vergiyi kadınlar toplar ve belirtilen menzilde nüzul eminine teslim ederdi. Sefer güzergahından uzak bölgelerde nüzul aynı olarak değil de nakdi olarak da alınabilmekteydi. Nüzul bir vergi olduğu için vergi muafiyeti olanlar bu vergiden de muaf tutulmuşlardır (Karamursal, 1989: 182, 183).

#### **2.5. OSMANLI VERGİ SİSTEMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Osmanlı Klasik Döneminde devlette bütün siyasi ve sosyal kurumlar dine dayandırıldığından, gerek devletin vatandaşlarına yönelik görevleri gerekse vatandaşların devlet harcamalarına katılmalarını tespit eden kanunlar Kur'anı Kerime dayanmaktaydı. Böylelikle kanun ve kuralların uygulanması kolaylaştırılmaya çalışılmıştır. Gerçekte de vergiye uyum açısından beşerin koyduğu kurallara değil de ilahi bir kanuna uyduğu kanaati faydalı olmuştur, devletin işini kolaylaştırmıştır (Du Velay, 1940: 364).

Osmanlı Devleti, dönemin önemli bir medeniyeti ve devleti olan Bizanstan sonra ve büyük çoğunlukla onun tesir sahasındaki coğrafyada tarih sahnesine çıkmıştır. Bu durum Osmanlı Devleti'nin Bizanstan etkilenip etkilenmediği sorusunu gündeme getirmektedir Bizanstanda onda bir alınan (öşür anlamına gelir) vergiler vardır. Ama buradan hareketle Osmanlı vergi sistemini direk Bizans'tan almıştır demek doğru değildir. Öncelikle Osmanlı Devleti Müslüman bir devlettir. O nedenle bütün kurumlarında İslam'ın etkisi olmuştur. Osmanlı kurumlarının şekillenmesinde iki önemli etki söz konusudur. Bunlardan birincisi İslam dini ve kendisinden önceki İslam devletleri, ikincisi İslam'ın temel kurallarına aykırı olmamak şartı ile eski Türk Devleti teşkilat yapılanmasıdır. Çünkü İslam Hukuku Kur'an ve Sünnetin esaslarına aykırı olmamak şartı ile diğer devletlerin idari teşkilatlarının ve askeri-mali kanunlarının Müslüman devletler tarafından alınmasında mahzur görmemiştir (Akgündüz, Öztürk, 1999: 23, 24).

Ancak genelde devletler kurumlarını geliştirdikleri zaman özellikle imparatorluk haline geldikleri zaman vergiler artmakta hatta karmaşıklıklar da ortaya çıkmaktadır. Osmanlı'nın duraklamadan sonraki dönemde olduğu gibi Bizans'ta da karmaşık bir vergi yapısı vardır. Roma'daki (Bizans) aşırı vergilemeyi Hippolyte Rassy'yi şu ifadeler ile açıklamaktadır (Rassy, 1909: 726):

*“Roma İmparatorluğu'nda vergi alınabilmesi mümkün olan hiç bir madde memurin-i maliyenin gözünden kaçmamıştır. Damga resmi müstesna olmak üzere bir tek vergi yoktur ki vilayet ahalisine de tarh edilmiş olmasın. Cemiyeti beşeriyye hiç bir zaman bu kadar mütenevvi (çok çeşitli), bu kadar karışık vergilerle ezilmemiştir”.*

Özellikle buradaki durum Tanzimat'tan önceki Osmanlı Vergi Sisteminde de görülmektedir. Devlet belli bir büyüklüğe ulaştıkça kurumları idame edip döndürebilmek için olur olmaz her alandan Osmanlı Devleti de vergi almaya başladı. Tanzimat'la birlikte vergilerde sadeleştirme çalışmaları olsa da mali zaruriyetler nedeniyle fazla mesafe kat edilememiştir.

Devletlerin, kendi geçmişlerinden, başka medeniyetlerin geçmişlerinden ve çağdaşı olan devlet uygulama ve tecrübelerinden istifade etmesi normaldir. Bu bağlamda Osmanlı Devleti'nin kuruluş döneminde

vergileme konusunda Selçuklular ve İlhanlılardan etkilendiği söylenebilir. Bununla birlikte, fethedilen ülkelerde daha önceki vergilerin uygulanması yöntemi terk edilmiş, bu şekilde ağır feodal vergiler kaldırılmıştır. XV. Yüzyıldan itibaren Osmanlı vergi sistemi kurumsallaşmaya başlamış XVI. Yüzyılda da vergi sistemi Osmanlı merkezi sistemi ve ideolojisi doğrultusunda son şeklini almıştır (Nişancı, 2002: 75,76).

Osmanlı Devleti'nde özellikle klasik dönemde servetin kaynağının sadece toprak olduğu görüşü hakimdir. Bundan dolayı Osmanlı Devleti'nin ana olarak gelir kaynakları arazi ve araziye bağlı ögelerdir. İslam Vergi Sisteminde dolayısıyla Osmanlı Devleti'nde Müslüman teb'ayı çok yakından ilgilendiren konuların başında gelen öşür aslında mahsullerin zekatıdır.(Kazıcı, 1977: 32). Sermayenin ve teşebbüsün vergiye esas alınmaya çalışılması XIX. Yüzyıla birlikte başlar. Süleyman Sudi'nin de belirttiği gibi zekat, öşür, haraç ve cizyeden ibaret olan Şer'i Vergilerin dayanağı Kur'an, Sünnet ve icma-ı ümmet ile sabit olduğu için mükellefler bu vergileri öderlerken aynı zamanda dini vecibelerini yerine getirdiklerini düşündüklerinden dolayı bu vergiler devlet tarafından rahat tahsil edilmiştir. Bunun için batıdakine benzer vergi isyanları Osmanlı Devleti'nde görülmemiştir. Osmanlıdaki vergi isyanlarının nedenleri ağırlıklı olarak siyasi olarak düşünülebilir (Özsoy, 2000: 643,649).

Klasik dönemdeki vergileme zihniyetinin algılanmasına yardım eden müsadere geleneğinden bahsedilebilir. Müsadere, vatana hıyanet veya teb'anın devlete olan görevlerinde kusur etmesi durumunda ve bir de mirasçısı olmayan mallarda uygulanırdı. Bu sistemin kurulma amacı haksız kazanç elde eden veya devlete isyan edenlerin mallarına el koymaktır. Ancak zamanla haksız bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Bu durum hem mülkiyet rejimini olumsuz etkilemiş hem de dolaylı olarak vergileme zihniyetinin oluşmasında özel mülkiyete yeterli saygının oluşmamasına neden olmuştur. (Du Velay, 1940: 366).

## **2.6. VERGİLEMEYE TANZİMATIN GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER**

Maliyede merkezi anlayışın benimsenen, örfi vergilerin kaldırılması, vergilerin sınıflandırılması, aynı mükellefiyetler ve muafiyetlerde değişiklikler yapılması, yeni vergi konuları bulunması ve yeni tahsil usulleri geliştirilmesi ve dolayısıyla iltizam yönteminin kaldırılması Tanzimat

Dönemi'nde yapılmaya çalışılan mali reformlarının en önemlilerini oluşturmaktaydı (Şener, 1990: 22). Bu şekilde hazine birliği ilkesi sağlanmaya çalışılmıştır. Hazine birliği ilkesinin bir gereği olarak merkez bütçesi, tımar düzeni tek hazinede toplanmıştır. Vakıfların bile mali durumu kısmen de olsa tek hazine anlayışına uydurulmaya çalışılmıştır (Ay, 2001: 179).

1859 yılında Islahat-ı Maliye adlı bir komisyon kurulmuştur. Bu meclis, yüksek kademedeki dört devlet memuru ile üç yabancıdan meydana gelmekteydi. Üç yabancıdan birisi İngiliz, Osmanlı Bankasının Müdürü M. Falconnet; ikincisi Avusturya Maliye Bakanlığında yüksek kademe görev yapan Avusturya'lı M. Lahenbacher; üçüncüsü de Fransız uyruğuna tabi yerli bankerlerden M. Alleon olup bu kişi ileride ilk Türkiye Devlet Bankasını kurmuştur. Daha sonra Alleon bu görevden istifa etmiştir onun yerine Fransız hükümetinin özel üyesi Marki de Ploeuc getirilmiştir. Bu zat Osmanlı maliyesinde önemli bir etki yapmıştır (Maliye Mecmuası, 1937: 5). Bu komisyonun çalışmaları neticesinde emlakın değeri üzerinden tahrir usulüne dayanan reel karakterli bir verginin uygulanmasına geçilmiştir. Hatta 1863 yılında Bursa vilayetinden başlanarak emlakın tahririne de başlanmıştır. Ayrıca bugünkü gelir ve kurumlar vergisinin temelini oluşturan Temettü Vergisi de bu komisyonun çalışmaları sayesinde uygulamaya sokulmuştur. Islahat-ı Maliye komisyonunun ismi daha sonra Hazine Meclis-i Alisi ismini almıştır. Islahat-ı Maliye komisyonu kendi dönemi için çağın ilerisinde bir yenileşme ve iyileştirme çalışmasıdır. Bir bakıma bu komisyon XX. Yüzyılın ikinci yarısında ancak birçok ülkede ve Cumhuriyet Dönemi Türkiye'sinde oluşturulabilen Vergi Reform Komisyonunun XIX. Yüzyılda nadir görülebilenidir. Bu reform çalışmaları konusunda başarılı veya değildir demek çok zordur. Kapütasyonlar bu reformların başarısını engellemiştir. Bu nedenle devlet dışarıdan borç almak zorunda kalmıştır (Nadaroğlu, II. Maliye Sempozyumu: 12-13).

İslam Hukukuna göre sahibi ister Müslüman olsun ister ise Müslüman olmayan bir vatandaş olsun binaların herhangi bir vergiye tabi tutulmasına izin yoktur. Hatta bu durum Hazreti Ömer'in hususi iradesi ile bu muafiyet hüküm altına alınmıştır. Ancak Tanzimat'la birlikte öşre tabi arazi ve cizyeye bağlanmış arazi farkı 1840 yılından itibaren kalktığı gibi gerek şehirdeki gerekse köydeki binalar gayrimenkul vergisine tabi tutuldu. Yani Hz Ömer'in koyduğu muafiyetin Tanzimat idarecileri tarafından ortadan

kaldırılması vergileme zihniyetinde İslami tonların hemen hemen tümünden ortadan kaldırılmaya başladığını gösterir (Du Velay, 1940: 365).

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat öncesinde de çıkarılan bazı kanunnameler vardır. Bunlardan Fatih Kanunnamesi ve Kanuni Sultan Süleyman'a ait olanları en bilinenleridir. Ancak bu kanunnameler belli bir hukuk alanını tümüyle düzenlemeye yönelik değildir. O nedenle ortak bir hukuk uygulaması meydana getirilememiş, mahalli gelenekler devam ettirilmiş, özellikle Hristiyan teb'a büyük bir serbestlik içinde kalmıştır. O nedenle belli bir hukuk dalının tümünü içeren kanunlaştırma hareketi Tanzimat ile başlamıştır (Şener,1990: 77). Tanzimat sürecinde Avrupa hukuku ile dine ve örf'e dayanan geleneksel Osmanlı hukukunun yarıştığı görülür. Bu yarışta kamu hukuku alanında daha çok yenilik taraftarları baskın çıkarken, özel hukuk alanında İslam hukukçuları etkilidir. Kamu hukukunun bir alt dalı olarak vergi hukukunda daha çok Batı etkisi kendini gösterir (Şener, 1990: 78).

Tanzimat Fermanında da;

*“...hiçbir vakitte faydalı bir neticesi görülmeyen iltizam usulünün şu an cari olması memleketin siyasi ve mali meselelerini bir kişinin yedi ihtiyarına belki de pençesi cebrü kahrına teslim etmek manasına gelmektedir. Şayet bu kişi de iyi bir insan değilse hemen kendi çıkarına bakıp tüm hareket ve tavırları zulümden ibaret olabileceğinden dolayı bundan böyle herkesin mülk ve kudretiyle uyumlu bir vergi belirlenebilmesi ve diğer taraftan devletin deniz ve karadaki askerlerinin masrafları ve diğer devlet masrafları kanunların gerektirdiği şekilde belirlenip sınır konulduktan sonra vergilerin icra olunması...”*

ifade edilmektedir. Yani vergi toplamadaki sıkıntılıların düzeltilmesine ve herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesine işaret edildiği gibi kamu harcamalarına sınır konulması gereksiz harcamalara gidilmemesine değinilmektedir (KİLİ, Gözübüyük: 1985). Tanzimat sonrası süreçte yapılan vergi düzenlemeleri Osmanlı vergi sisteminin bütününe kapsayacak boyutlara çıkmıştır. Ancak bu düzenlemelerde 'kanun' ifadesi kullanılmamıştır. Tanzimat dönemi vergi sistemini oluşturan metinler, nizamnameler, talimatnameler, iradeler şeklindedir. Hazırlanış, onay,

yaptırım gücü ve değişiklik yapma usulleri açısından bu metinler birbirinden farklılık oluşturmazlar. Ancak hukuk metinlerinin yürürlüğe girmesi ve uygulanmasında bazı sorunlar devam etmiştir. Resmi Gazetede vergi metinleri yayımlanmamıştır. Bunun neticesinde vergi uygulamasında yeknesaklık temin edilememiştir. Arus resmi Tanzimat sonrası kaldırılmış, ama bazı bölgelerde 7-8 sene tahsiline devam edilmiştir (Kaynar, 1985: 181-182).

Tüm hukuki düzenleme gayretlerine rağmen, Tanzimat döneminde herhangi bir hukuki metne dayanmayan vergi tahsilleri de mevcuttur. Özellikle Tanzimat'ın uygulama sahası dışında geleneklere göre toplanan pek çok vergi vardır. Örneğin, II. Meşrutiyet döneminde hazırlanan 1325 (1909-1910) bütçesinde buna benzer vergi gelirleri “hasılat-ı müteferrika” başlığında yer almıştır. Tanzimat'ın ilanını takip eden süreçte aşar vergisinde oran yapısı itibariyle bir yeknesaklık sağlanmaya çalışılmıştır. Tanzimatı Hayriye hakkında Divanı Hümayundan Hazineye gönderilmiş olan ilmühaberlerin yedinci maddesinde “öşürün her yerde başka başka nam ve miktarlarda ve muhtelif usullerde alındığı” belirtildikten sonra “*aşarın Tanzimatı Hayriye tatbik edilen yerlerde alelumum (tümünden) lafzına ve manasına muvafık olarak musavaten (eşit olarak) onda bir olmasına karar verildiği*” ifadeleri yer almıştır. Böylelikle oranda Tanzimat'ın uygulandığı her yerde onda bir uygulanması istenmiştir. Ancak uygulamada toprak mahsullerinden alınan bu onda bir verginin haricinde zaman zaman başka namlar altında toprak mahsullerinden ek vergiler alınmıştır (Karamursal, 1989: 168).

Tekalif-i Örfiye ve ihtisap resimleri kaldırılmış ve herkesin ödeme gücüne göre miktarı ayarlanacak vergi getirilmiştir. Ayrıca Tanzimat ile birlikte müsadere kaldırılmıştır. Toprak mülkiyetinde belli bir bedel karşılığında özel mülkiyet tesis edilmeye başlanmış, bu süreci düzenleyen 1858 tarihli Arazi Kanunnamesi yapılmıştır. Memurlara maaş usulü getirilmiş ve memurlar yaptıkları hizmetten dolayı kimsen herhangi bir nam altında para almasının engellenmesi hedeflenmiştir. Vergilemede sadeleştirmenin bir neticesi olarak bütçede gelir fasılları (bölümleri); Vasıtasız Vergiler (Bila vasıta alınan tekalif), Vasıtalı Vergiler (Bilvasıta alınan tekalif), Devletin tekelinde olan işletmeler (İnhisarlar), Devlete ait ticari ve sınai müesseselerin gelirleri, Maktu vergiler ve Diğer gelirler şeklinde tanzim edilmiştir (Ay, 2001: 179,192).



Tanzimat'ın vergilemeye getirdiği önemli yeniliklerden bir diğeri de vergi sisteminin basitleştirilmesi ve sadeleştirilmesidir. Tekalif-i Şer'iyye adı altında tımar, zeamet ve has sahipleri ile havass-ı hümayun ve diğerlerinin almakta olduğu bir çok vergi benzeri mükellefiyet kaldırılmış ikame olarak zirai ürünlerden onda bir oranında öşür, koyunlardan ağnam resmi alınması ve gayrimüslimlerden alınan cizyenin yürürlükte kalmasına karar verilmiştir. Şer'i vergiler tekrar ele alınmış ve bunların sadece üçü yeni düzenlemeye tabi tutularak devam ettirilmiştir. Benzer şekilde tekalif-i örfiyye adı altındaki bir çok olağandışı vergiler kaldırılmıştır. Dahası devlete kendir, kereste vb malzeme sağlayan aynı mükellefiyetlikler lağvedilmiştir. Angarya kabilinden bazı yörelerin yol-köprü yapımı, derbentçilik gibi bedeni mükellefiyetlikleri de sona ermiştir. Örfü vergilerin yerine ancemaatin (toplulukça ödenen) bir vergi konmuştur. Ancemaatin vergileme daha önceki birçok örfi verginin yerine onların birleştirilerek bir tek vergi şekline dönüştürülmesidir. Böylelikle 1840 yılından itibaren genel servet vergisine geçilmiştir. Bu verginin unsurlarını her ferdin emlak, arazi, emval ve hayvanları ile yıllık ticari kazançları oluşturuyordu. Bu genel servetin takdiri ise tahrir neticesinde ortaya çıkarılmaya başlandı. Kaldırılan vergi kadar yine vergi toplamaya dikkat edilmiş ancak mükellefler arasında paylaştırılırken tahrir sonucu ödeme gücünün dikkate alınması öngörülmüştür. Maliye Nezareti bu vergiyi sadece liva düzeyinde belirlemekte idi. En sonunda köy veya mahalleye iş kalıyordu. Köy ve mahalle ise herkesin durumuna göre bunu ayarlıyordu, ancemaatin yani topluluk halinde ortak ama eşit değil, herkesin verebileceğine göre vergi alınıyordu. Bu haliyle bu vergi bir nisbi vergi değildi. Yani devlet oranı belirleyip gelir ve servetin durumuna göre bir vergi ödenmiyordu. Tanzimat böylelikle sayıları ve uygulama şekilleri çok fazla olan örfi vergileri bir çatı altında toplamış topluca "*ancemaatin vergi*" veya "*komşuca tahsili mutat vergi*" haline dönüştürmüştür. Buradaki amaca vergi teorisi açısından bakılacak olursa, örfi vergileri baş vergisi konumundan kurtarmak tahrir yöntemi uygulayarak herkesin servet değerine veya gelirine göre bir vergilemenin yapılmaya çalışıldığını görülür. Yani herkesin ne kadar emlak, arazi ve hayvanları olduğuna veya kişi tüccar veya esnaf ise bir senede ne miktarda geliri olacağına göre, günümüz ifadesiyle ödeme gücüne göre vergi dağıtılmaktadır. Esnafın sattığı mala göre değil, esnafın kazancına göre vergileme yapılıyor. Bu kazanç da tahrir neticesinde ortaya çıkarılıyor. Görüldüğü gibi ancemaatin vergi gelir ve servet unsurlarını birlikte vergilendiren bir vergidir (Özyüksel 1985: 54).

Bu vergi tevzii yani dağıtma vergilerine girmektedir. Devlet merkezden toplam miktarı tespit ederek ve alt yönetim merkezlerine dağıtıyordu. Bu vergi halk temsilcileri eli ile tahsil ediliyordu. Yani imam, muhtar ve papazlar vasıtası ile bu vergiler kazadaki mal sandığına teslim ediliyordu. Bu vergi hiçbir zaman iltizama verilmemiştir. Ancemaatin vergilemeye yirmi yıl kadar devam edildi (1840-). Ancak mahalle ve köylerde kişilere yüklenen mükellefiyet konusunda haksızlık yapıldığı şeklindeki şikayetlerin artması yeni bir düzenleme yapmayı mecbur kıldı. Ancemaatin vergi, vergilemede yeknesaklık ve basitlik sağlama, ödeme gücü esasına göre vergilemeye geçilme adına önemli bir adımdır (Öner, 2005: 289,290).

Osmanlı Devleti XVII. Yüzyılın sonuna kadar bir “*vergi devleti*” değil bir “*fütühat*” devletidir. Vergileme anlamında buradan hareket edersek Osmanlı Devleti’ni de Tanzimat öncesi ve sonrası olarak iki ana bölüme ayırabiliriz. Fütühat döneminde devletin kendini yenilemesi savaşlara ve dış fetihlere bağlanmıştır. Tımar sisteminin uygulandığı klasik tabir edilen dönemde vergileme zihniyeti aynı-bölgeci bir mahiyet arz etmektedir. İkinci dönemde yani Tanzimat’tan sonra ise ancemaatin vergi uygulamasında da gördüğümüz gibi vergileme zihniyeti nakdi-merkeziyetçi bir yapıya dönüşmeye başlamıştır (Yay, 1988: 66).

**Tablo 1. İstanbul’un Müstesna olduğu Vergi Yükü (22 Aralık 1868)**

| Vergi Çeşidi       | Vergi Miktarı(Kese=500 Kuruş) |
|--------------------|-------------------------------|
| Vergü              | 606.409                       |
| Bedelat-ı Askeriye | 122.166                       |
| Aşar               | 876.615                       |
| Ağnam Rüsümü       | 223.478                       |
| Yekun              | 1.828.668                     |

**Kaynak:** Coskun Çakır, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi; Küre Yayınları, 2001, İstanbul, sayfa: 190.

Tanzimat Fermanında eşitlik ilkesine vurgu yapılsa bile uygulamada buna tam olarak geçme imkanı olmamıştır. Tanzimat sonrasında eşitlik ilkesini sağlamak adına İstanbul Vergisi adı altında bir vergi tespit edilmiş,

bunun miktarının bin kese olacağı tahmin edilmiş hatta bu tahmin bütçe defterlerine de girmiştir. Ancak bu vergiden nedeni açıklanmaksızın vazgeçilmiştir. Namık Kemal bu durumu eleştiren bir makale de yazmıştır. 22 Aralık 1868 (7 Ramazan 1285) çıkan Hürriyet Gazetesindeki makalede İstanbul'un müstesna miktarı Tablo 1'de belirtmiştir.

Tablo 1'de belirtilen istisnaların Namık Kemal'e göre iki temel sebebi vardır; birincisi ecnebilerin bu konudaki itirazları diğeri ise yerli zenginlerin konak ve yalılarından vergi ödemek istememeleridir.

## **2.7.BİRİNCİ VE İKİNCİ MEŞRUTİYET DÖNEMLERİNDE VERGİSEL DÜZENLEMELER (1876-1920)**

### **2.7.1. 1876 Anayasasında Vergileme**

1876 Anayasası belli bir ideolojiye, bir siyasi düşünceye ve sosyal görüşe dayanmaz. Bu Anayasa toplumsal dinamizmin yarattığı bir eser olmaktan ziyade, meşrutiyeti daha özgür bir sistem gören, dolayısıyla ülkenin kurtuluşunu onda gören ideolojik kimlikten uzak az sayıdaki insanın ürünüdür. 1876 Anayasasının temelinde meşrutiyeti getirerek padişahın yetkilerini sınırlandırmak yatar. Ancak Anayasanın Monarşiyi sınırlarken hangi tür yönetim tarzı ortaya koyduğunu anlamak kolay değildir (Anayurt,1993: 348).

1876 Anayasasının hemen ikinci maddesinde Osmanlı Devleti'nin başkentinin İstanbul olduğu belirtildikten sonra bu şehrin diğer Osmanlı belde ve şehirlerinden bir imtiyaz ve muafiyete sahip olmadığı belirtilmektedir. Böylelikle İstanbul halkının da her türlü vergi ve resim ile mükellef olduğu dolaylı bir şekilde belirtilmiştir. Çünkü Tanzimat'tan önce İstanbul halkı vasıtasız vergileri vermeme imtiyazına sahiptiler. 1876 Anayasası madde 17'de kanun karşısında din ve mezhep durumları hariç memleketin hak ve görevlerinde eşit oldukları belirtilmiştir. Daha önceleri özellikle Tazimat'tan önce gayrimüslimlerin askerlik yapma hakkı yoktu. Bunun yerine Cizye vergisi öderlerdi. Bu vergi Tanzimat ile birlikte kaldırılmıştı. 1876 Anayasasında da hüküm altına alınmıştır. 1876 Anayasası madde 20'de verginin "*herkesin kudreti nispetinde*" yani ödeme gücüne göre tarh olunacağı belirtilmiştir. Yine 1876 Anayasası madde 25'te ise günümüz Türkçe'siyle "*Bir kanuna dayanmadıkça vergi resim ve başka bir adla hiç kimseden bir akçe alınmaz*" ifadesi vardır (KİLİ ve Gözübüyük, 1985: 11). Bunun anlamı, kanunu meclis yapabileceğine göre yürütme erkini

elinde bulunduran padişah meclisin rızasını almadan vergi koyamayacak demektir.

1876 Anayasasının 24'üncü maddesine göre de müsadere ve angarya ve cerime yani suç bedeli yasaktır. Fakat seferberlik vaktinde usulen tayin olunacak vergiler ve diğer durumlar bundan istisnadır. 1876 Anayasasının fiilen uygulanması yaklaşık iki yıl sürebilmiş, meclisin kapatılması ile son bulmuştur. Bu sefer Padişah Anayasayı 1909 değişikliğine kadar uygulamamıştır. Tanzimat'la başlayan vergilerde bir toplulaştırma hareketine 1876-1908 arasında da devam edilmiştir (Öner, 2005: 333).

İngiltere'de 1215 Magna Carta ile vergilerin kanuniliği konusunda ilerleme kaydedilirken Türkiye'de ancak Birinci Meşrutiyet ile gündeme gelmiş ama tamamen Cumhuriyet ile birlikte gerçekleştirilmiştir.

### **2.7.2. Aşardaki Değişiklikler**

Aşar vergisinin toplanması emanet usulüne göre yapılmaya çalışıldı. Tanzimat'ın başında da böyle bir girişim yapılmıştı, ancak başarı sağlanamamıştı. Aşar ve ağnam emaneti kurularak alt yönetim merkezlerinde de teşkilatlanmalar yapıldı. Ancak bu girişim de başarısız oldu. Tarım kesiminden vergiyi aynı bir şekilde toplayıp bunu paraya çevirerek devletin hazinesine nakdi intikal ettirmenin memurlar vasıtası ile gerçekleştirilmesinde, hele o günün şartları da gözönüne alınırsa ciddi zorlukları vardı. Tekrar iltizama dönüldü. 1864'te aşara % 10 zam yapıldı. 1885 yılında aşara ikinci bir zam yapılarak maarif (eğitim) vergisi konuldu (Öner, 2005: 398).

Meşrutiyet Dönemlerinde Aşar Nizamnamesi birisi 10 Mayıs 1887, diğeri 23 Haziran 1889 ve bir de 22 Haziran 1905 tamamen değiştirilmiştir. Belirttiğimiz bu ana dönemlerin haricinde de muhtelif kısmi değişikliklere uğramışlardır. Ancak Meşrutiyet döneminde bu tedbirlerin tatmin edici neticeler meydana getirmediğini söyleyebiliriz. Bundandır ki 30 Nisan 1914'te "*Aşarın Suret-i Tarh ve Usul-i Tahsilinin Salahı İçin Tecrübeler İcrasına Maliye Nezaretinin Mezuniyetini Mutazammın Kanun-ı Muvakkat*" çıkarılmıştır. Bu Muvakkat Kanun daha sonra 24 Temmuz 1914'te kanunlaşmıştır. Aşarın iyileştirilmesi için "*Tecrübeler İcrasına*" yani denemeler yapmaya Maliye Nezareti yetkili kılınmıştır. Dahası Maliye Nezaretinin çalışmaları hakkındaki gelişmeler konusunda yasama organına bilgi vermesi hüküm altına alınmıştır. Daha sonra 26 Nisan 1919 tarihli

Kanun ile yukarıdaki kanunun uygulama süresi beş yıl daha uzatılmıştır. Bu çalışmalardan verimli bir netice alınamadığını göstermektedir (Yaraşlı, 2005: 15).

### **2.7.3. Arazi ve Bina Vergileri**

1860 tarihinden itibaren “ancemaatin vergi” olarak adlandırılan şahsi ve tevzii vergilerin yerine emlak ve temettü vergileri olmak üzere iki vergi konulmuştur. Emlak vergisinin konusu arazi ve binalar iken temettü vergisinin konusu sanat, ticaret ve emekten elde edilen kazançlardır. Birinci Meşrutiyet döneminde arazi ve binalar tek çatı altında yani emlak vergisi olarak vergilendirilmiştir. II. Meşrutiyet döneminde bu tek çatı değiştirilmiş, binalar için “Musakkafat Vergisi” konulmuştur. Bu vergi ile matrah değer esasına göre tespit edilmesi yolundan vazgeçilmiş, bunun yerine matrah gayri safi irat olarak kabul edilmiş ve tahrir değerini yükseltmek gibi bazı değişiklikler yapılmıştır. Yani binalardan alınan vergiler yükseltilmiştir (Öner, 2005: 399,400).

### **2.7.4. Ağnam Resmi**

Tanzimat döneminin başlaması ile birlikte ağnam resmi dışında hayvanlardan değişik adlar altında alınan diğer hayvan vergilerinin tümünü kaldırmış bunun yerine davar başına 5,5 kuruş ağnam resmi koymuştur. 1900 yılında diğer vergilerde olduğu gibi ağnam resmine de zam % 6 oranında teçhizat-ı askeriye adıyla zam yapıldı. 1880 yılında mali sıkıntı nedeniyle ağnam vergisinin konusu genişletilmiştir. Örneğin ilk defa taşımacılıkta kullanılmayan sütünden istifade edilen develer de verginin konusuna dahil edilmiştir. Belli ölçüde camuşlardan da vergi alınmaya başlanmıştır. Zaten taşımacılıkta kullanılan develer temettü vergisinin konusuna girmektedir (Öner, 2005: 400).

### **2.7.5. Temettü Vergisi**

Temettü vergisi 1863-1907, 1907-1914, 1914-1926 olmak üzere üç farklı dönem geçirmiştir. Birinci dönemde uygulamada ayrı bir temettü vergisi var olmasına rağmen bu uygulamanın hukuki dayanağı olarak ortada bir kanun veya nizamname yoktur. Vergi tahrir vasıtası ile belirlenen kazançlara dayandırılmakta ve takdir komisyonları bunu takdir etmekteydi. Uygulamada takdir subjektif ve keyfi olabilmekteydi. Vergileme ilkeleri açısından bakarsak Adam Smith’in vergileme ilkelerinden belirlilik ve adalet ilkelerine uyumdan bahsedemeyiz. Diğer taraftan kapitülasyonlar nedeniyle

yabancılar bu vergiden muaftı. Vergi oranları ise yüzde 3, 4, 5 gibi düşük rakamlardı. 1907’de müstakil bir temettü vergisi nizamnamesi kabul edildi. Bu nizamname ile ülkeye karine usulü girmiş oldu. Karinelere bakılarak vergileme yapma belirlilik ilkesi ile ters düşer. Verginin hesabına esas olacak karineler, sanatın nev’i ile işyerinin emlak vergisi için tespit edilmiş değeridir (İhsaiyat-ı maliye, 2000: 64).

### **2.7.6. İttihat ve Terakki Döneminde Vergileme**

1908-1918 döneminde Osmanlı Devleti’nde İttihat ve Terakki Cemiyeti iktidardadır. 1914 yılına kadar liberal bir politika uygulanmaya çalışılmıştır. Örneğin, 1908 kongre kararları ve siyasi programlarına bakıldığında özel sektörün ve yabancı sermayenin teşvik edilmesi öngörülmüş, işçi işveren ilişkilerinin düzenleneceği belirtilmiş, çiftçiyi topraklandırmak ve kadastro usulüne geçmek gibi konular yer almıştır. Programlarındaki maliye alanındaki tedbirler, aşarın arazi vergisine dönüştürülmesi ve aşar ve ağnam resimlerindeki oranların düşürülmesinden ibaretti. Fakat, bunlar zaten önceden de bilinen ve konuşulan meselelerdi (Şener, 1990b: 210,211).

İttihat ve Terakki Partisinin başlangıçtaki ideolojisi klasik okula dayanıyordu. 1914 yılından itibaren, Birinci Dünya Savaşı’yla birlikte, Osmanlı Devleti’nin Almanya’ya yaklaşmasının etkisiyle, İttihatçılar Milli İktisat politikası uygulayan Almanları ve bu iktisat politikasının kurucusu olan List’i de tanımaya başlamışlardır (Şener,1990b: 217-218).

List’e göre dünya üzerindeki milletlerin hepsi millet olma seviyesi olarak aynı değildir. Yazar beş aşamayı geçebilen toplulukların millet olma aşamalarında nihayete erebileceğini ifade etmektedir (Turanlı, 2000: 122,123):

Gelişmişlik sırasına göre, bu aşamaların ilki avcılık ve balıkçılık dönemidir. Bu dönemde insan kendi başınadır ve doğanın sunduğu bitki ve hayvanları avlayarak tüketir. İkinci dönem çobanlık dönemidir. İnsanlar bu dönemde hayvanları yakalayıp ehlileştirerek uzun dönemde onlardan istifade eder.

Üçüncü dönem yerleşme ve tarım dönemidir. Hayvanların yanında topraktan da ürün elde etmeye çalışılır. Tabiatıyla tarımla iştiğal tarım yapılan yerin yanına yerleşmeyi de gerektirir.

Dördüncü dönem tarım ve endüstri dönemidir. Bu dönemde tarıma ilaveten diğer faaliyetlere başlanılmakta ve neticede endüstri küçükten kurulmaktadır.

Beşinci dönem tarım, endüstri, ticaret dönemidir. Yani bu aşamada işin içine bir de ticaret girmektedir.

List'e göre, milletler bu aşamaları geçerken gelişmeleri gereği farklı tedbirler almaktadırlar. Yazarın örneğine göre, ilk üç aşamada serbest müdahale rejimi yeterlidir. Ama bir milletin diğer aşamaları da geçebilmesi için, devletin koruma önlemlerine ihtiyaç vardır.

İttihatçılar, Birinci Dünya Savaşı döneminde “*milli burjuva*” yetiştirmeyi kolaylaştıran öğeleri Müslüman-Türk girişimciler lehine işletmişlerdir. Öncelikle 1907-1908'de ithalat milli gelirin %17'sine varırken ihracat %9.5'lardaydı. Savaşın yoğunlaştığı dönemlerde bu rakamları %5'in altına düşü. Hükümet bu dönemde kapitülasyonları kaldırıp gümrük vergilerini yükseltirken bir taraftan da Müslüman-Türk tüccar ve şirketler lehine, azınlıklar aleyhine propagandalar ve uygulamalar yaptı. Böylelikle azınlık nüfusta önemli azalmalar meydana geldi. Ama İttihat ve Terakki hükümeti savaşın olağanüstü şartlarından istifade ederek spekülatif kazanç elde edenleri yasalar ve kurumlar yolu ile genelde önlemek istese de, bu yoldan zenginleşen Müslüman-Türk tüccara göz yumdu. Ancak neticede toplumsal ahlakı çökertti, fırsatçı, kolay kazanmayı amaçlayan savaş zengini bir kesim oluştu. Oysa İttihat ve Terakki'nin amacı üretime dönük bir orta direk yaratmaktı (Kazgan, 2002: 53,54).

İttihatçılar döneminde izlenen vergi politikalarına bakıldığında, İttihatçıların Tanzimat sonrası Osmanlı vergi sisteminde önemli bir değişiklik yaptığı söylenemez. Yukarıda bahsedilen aşarın arazi vergisine dönüştürülmesi, siyasi programlarda yer aldığı halde, fiilen gerçekleştirilmemiştir. Programda yer alan bir başka vergiyle alakalı konu olan temettü vergisi kapsamına yabancıların da dahil edilmesi ancak Birinci Dünya Savaşı şartlarında mümkün olmuştur. Ancak Tanzimat döneminde yapıma eğilimine girilen; kanuna dayanmayan, geleneğe dayalı olarak tahsil edilen mali mükellefiyetlerin kaldırılması, aynı ve bedeni mükellefiyetlerin nakdileştirilmesi, dahili gümrüklerin kaldırılması, çeşitli bölgelerin sahip oldukları vergi ayrıcalıklarının sona erdirilmesi konusunda Meşrutiyet Dönemi yıllarında belirli ilerlemeler temin edilmiştir (Şener, 1990b: 218).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TEK PARTİ DÖNEMİNDE VERGİLEME ZİHNİYETİ

Cumhuriyet ilan edilse bile 1950'ye kadar demokrasiye geçilememiştir. Bu bölümde dönemin genel niteliklerine değinildikten sonra 1924 Anayasası'nın vergileme ile ilgili hükümleri incelenecektir. Daha sonra vergisel düzenlemeler genel hatları ile anlatılacaktır. Aşar vergisinin kaldırılması ve Varlık Vergisi uygulaması dönemin vergileme zihniyetini algılamada daha faydalı olacağı düşüncesi ile diğer vergisel düzenlemelere göre daha detaylı ele alınacaktır.

#### 3.1. DÖNEMİN GENEL NİTELİKLERİ

Osmanlı Devleti, bünyesinde birçok milleti ve bir çok dine mensup kişileri barındırmaktaydı. Bu yapı iyi yönetildiği yükselme dönemlerinde pozitif bir katkı oluştururken, duraklama dönemlerinde sorunlara yol açan konuların başında yer almıştır. Bunda Fransız İhtilali sonrasında ortaya çıkan milliyetçilik akımlarının da önemli etkisi olmuştur. Bu nedenle Cumhuriyet Döneminde bir millete hakim bir konum verilmek istenmiştir. Bu da Anadolu'nun konumu itibariyle Türkler olmuştur. Ayrıca Türk kelimesi Osmanlı Devleti'nde ve halk arasında daha çok Müslüman anlamında kullanılırdı (Karpat, 2005: 36). Yani ırk olarak Türk olmayan Müslüman Osmanlı vatandaşları da Türk olarak kabul edilirdi. O nedenle, Cumhuriyet kurulduğu zaman ırk olarak Türk olmayan fakat Müslüman olan Laz, Çerkez, Gürcü Arnavut ve Kürt gibi kesimler de Türk olarak kabul edilmiştir (Aktar, 2001: 102). Fakat Müslüman olmayan azınlıklar kanunen olmasa bile idarecilerin gözünde ötekisi olmuştur.

Osmanlı sisteminin en önemli özelliği devletin üstlendiği merkezi konumdu. Bu haliyle devletin toplum içindeki yerini belirleyen ideoloji devletin kendisinden daha güçlü çıktı ve Osmanlı Devleti'nin sona ermesi ile birlikte sona ermedi. Cumhuriyet İdaresinin resmi ideolojisi ekonomik ve sosyal hayata getirdiği devletçi yorumla devletin merkez olduğu zihniyetini sürdürdü. Devletin toplum içindeki konumunu belirlemesi açısından Cumhuriyet İdaresinin Osmanlı ideolojisini sürdürdüğü söylenebilir (Keyder, 1979: 35).



Dinin vergiye dönük kuralları Osmanlı Devleti sona erinceye kadar en azından belli alanlarda uygulandı. Zaten İslam memleketlerinde ve Osmanlı Devleti'nde, devlet ile dini cemaat aynı anlama gelmekteydi (Neumark, 1939: 79). Osmanlı Devleti vergilendirme yetkisini önemli ölçüde yitirmesine rağmen Cumhuriyet İdaresi egemenlik ilkesinin sarsılmasını istemiyordu. Bu konuda gerekirse harcamalarında ileri seviyede tasarruflara giderek bütçe disiplinine ve ödemeler bilançosunun açık vermemesine önem vermekteydi. Cumhuriyetin kurucuları milli olmanın mahiyetini saptamakta ciddi olarak zorlanmışlardır. Milliyet milli mücadelenin ilk yıllarında dinin bir parçası olarak görülmesine rağmen özellikle 1930'dan sonra din milliliğin dışına itilmiştir (Karpat, 2005: 33).

“*Ne Mutlu Türk'üm Diyene*” sözü ile vatandaşlık kavramını sadece kişinin kabullenmesine bağlayan Atatürk iktisat ve maliye politikalarının belirlenmesi için 1923 yılında Birinci İktisat Kongresini toplamıştır. Burada toplumun her kesimini ilgilendiren kararlar alındığı gibi Aşar Vergisinin kaldırılması ağırlıklı bir görüş olarak benimsenmiştir. 1925 yılından sonra Türkiye'de yenileşme ve laiklik hareketi toplumu fazla rahatsız etmeden devam etmiştir. Devlet, pozitivist zihniyetin sonucu olan ilim ve fenni tek yol gösterici sayma, dini zararlı ve geri bir faktör kabul etme, kurtuluşu bilgiden bekleme anlayışını desteklemekteydi. Bu anlayış derece-derece tüm devlet uygulamalarında etkili olmuştur. 1930'da Serbest Fırka denemesinin başarısız olması ilaveten büyük buhranın etkisinin Türkiye'de hissedilmeye başlaması siyasi ve ekonomik liberalizmi Türkiye'de itibardan düşürmüştür. Zaten Serbest Fırka, liberalizmi tam manası ile omuzlayan bir parti değildi. Parti programında bazı liberal ilkeler olsa bile parti varlığını daha çok Cumhuriyet Halk Fırkası muhalefetinden alıyordu (Karpat, 1996: 68,75). Diğer taraftan dünyada da büyük buhrandan dolayı devlet müdahalesi eğilimleri ağır basmaktaydı.

Cumhuriyet Dönemi vergi kanunlarımızın önemli bir bölümü Batı Avrupa ülkelerinin özellikle de Federal Almanya kanunları örnek alınarak hazırlanmıştır. Zaman içinde bu kanunlarda önemli değişiklikler yapılarak vergi kanunları önemli ölçüde kendi kanunlarımız haline getirilmiştir.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Erol ULUSOY, “Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi”, <http://www.jura.uni-sb.de/turkish/Ulusoy.html> 15.2.2006.

İttihat ve Terakkiden beri gelen azınlıklar aleyhine yaklaşım İkinci Dünya Savaşı döneminde devletçilik şemsiyesi altında yapılmaya başlandı. Birinci Dünya Savaşı döneminde olduğu gibi İkinci Dünya Savaşı döneminde de mal kıtlıkları ortaya çıktı, devlet denetimine rağmen büyük spekülatif kazançlar elde edenler oluştu. Aslında spekülatif kazançlar o dönemde diğer ülkelerde de olmuştur. Bu kazançlar Varlık Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi ve Toprak Mahsulleri Vergisinin tam uygulanamadığı düşünülerek Yol Vergisi ile devlete intikal ettirilmeye çalışıldı (Kazgan, 2002: 57).

Tek parti döneminin üç yılı hariç hepsinde geçerli olan 1924 Anayasasının vergileme yaklaşımının incelenmesi dönemin vergileme anlayışı noktasında faydalı olacaktır.

### **3.2. 1924 ANAYASASINDA VERGİLEME**

Türkiye Cumhuriyetinin ilk anayasası 1921 Anayasasıdır. Ancak 1921 Anayasasında vergi ile ilgili hükümler bulunmamaktadır.

1924 Anayasası madde 73’de “*İşkence, eziyet, müsadere ve angarya memnudur*” denilmiştir. Böylelikle Osmanlı Devleti döneminde çokça uygulanabilen angarya ve müsadere anayasa ile yasaklanmıştır.

Vergi 1924 Anayasasında açık olarak 84 ve 85’inci maddelerde düzenlenmiştir. 84’üncü madde;

*“ Vergi Devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir (aykırı) olarak hakiki veya hükmi şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum (resimler), aşar ve sair tekalif alınması memnudur”*

şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddede devletin ne tür harcamalar yapması gerektiği açık değildir. Umumi masraflar savunma, güvenlik, adalet gibi faydası bölünemeyen mal ve hizmetler de olabilir, ekonomik ve sosyal alanı düzenlemeye yönelik harcamalar da olabilir. Ancak şu rahat bir şekilde ifade edilebilir ki burada ekonomide devletçilik ifade edilmemektedir. Ancak temel eğitim bu umumi masarife (genel harcamalar) dahildir. Zaten 1924 Anayasası madde 87’de ilköğretimin herkes için mecburi ve devlet okullarında ücretsiz olduğu belirtilmektedir.

1924 Anayasası 85. madde ise “*Vergiler ancak kanun ile tarh ve cibayet olunabilirler (alınabilirler)*” şeklindedir.

Devletçilik İlke olarak 1924 Anayasasında da belirtilmiş olmasına rağmen dönemin pratik şartları bunun uygulanmasına izin vermediği için ancak 1932 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 1924 Anayasası devletçilik anlayışını belirlerken bir taraftan da o dönemde iktisat politikasını yönlendirenler özel kesimi göz ardı etmemiştir (Yereli,2003: 97).

Burada konu ile ilgili Atatürk'ün düşüncelerine yer vermek o dönemdeki temel zihniyeti görme sadedinde faydalı olacaktır.

Aslında Atatürk'ün iktisadi görüşü piyasa ekonomisine karşı olmak şeklinde değildir. Yani devletin kesin zorunluluklar dışında ekonomiye girmemesi daha çok tercih ettiği bir düşüncedir. Ancak devlet idarecisi olarak pragmatik bir yönü de vardır. O nedenle Atatürk piyasa ekonomisinin güçlenmesine dayanak oluşturacak bayındırlık hizmetlerini devletin üstlenmesi gerektiğini savunmaktadır. Diğer taraftan üretim faktörleri içinde emek ve teşebbüs faktörlerini oluşturan beşeri sermayenin kuvvetlenmesi ve böylelikle kalkınmanın hızlanmasını sağlayan eğitim ve sağlık hizmetlerinin devlet tarafından sunulmasını istemektedir (Vural, 1999: 146; Dura, 1995: 319).

Atatürk ,

*“Siyaset-i iktisadiyemizin mühim gayelerinden biri de menafı-i umumiyeyi (genel menfaatleri) doğrudan doğruya alakadar edecek müessesat ve teşebbüsatı iktisadiyeyi kudreti maliye ve fenniyetimizin müsaadesi nispetinde devletleştirmedir. Ezcümle; topraklarımızın altında metruk (terkedilmiş olarak) duran maden hazinelerini az zamanda işleterek milletimizin...”<sup>2</sup>*

diyerek o dönem için yakın gelecekte özel sektörün yapamayacağı işlerin de devlet tarafından yapılmasını istemektedir.

Atatürk vergi uygulamalarında halkın memnun olmasına özel bir önem vermektedir. İyi bir usul ve iyi uygulamaların halk tarafından takdir ile karşılanacağını belirtmekte mükellefiyetlerin gerekliliğini halka yorulmadan bıkmadan anlatılması gerektiğini belirtiyordu. Devletçi ve halkçı bir idare hazinenin kudret ve intizamına büyük önem vereceğini belirtmektedir. Vergi

---

<sup>2</sup> 1 Kasım 1934 Meclis Açış Konuşmasından, Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri, Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, 2006, sayfa 737

daha çok toplamak esas amaç olmamalı harcamalarda verimliliğe ve iktisada uyarak halkın vergi noktasında memnuniyetsizlik hissetmemesini istiyordu<sup>3</sup>.

Başlangıçtaki devletçiliğin amacı Türkiye'yi yabancı sermayeye muhtaç olmaktan kurtarmak, yerli ve özel teşebbüsü devlet vasıtası ile destekleyerek geliştirmek ve bu şekilde milli ekonomiyi kuvvetlendirmektir (Karpat,1996: 88).

Bu durum Atatürk'ün şu sözlerinden rahatça anlaşılabilir.

*“Efendiler, azami tasarruf şiar-ı millimiz olmalıdır. Binaenaleyh, usul-ü malimiz, halkı tazyik ve izrar etmekten içtinap (çekinmek) ile beraber mümkün olduğu kadar harice arz-ı ihtiyaç ve iftikar (el açmak) etmekten varidat-ı kaifiye (yeterli gelir) temin etmek esasına müstenittir (dayanır). Şimdiki halde istifade edilmeyen menabi-i varidattan müstefit olmak ve halkın barı tekalifini tahfif etmek için bazı mevat üzerinde inhisarlar lazımedendir”<sup>4</sup>.*

Diğer taraftan Atatürk üretimde dış memleketler ile rekabet etmeyi zorlaştıran vergilere karşı olduğunu belirtmektedir.

*“... Memleketimizde yetişmeyen iptidai maddeler ve istihsal maliyeti üzerinde tesir yaparak dış memleketler malumatı ile rekabeti güçleştiren her nevi vergi ve resimler kaldırılmak lazımdır”<sup>5</sup>.*

Atatürk'ün mali politikaları temelde; güçlü hazine, denk hatta fazla bütçe, piyasadaki gelir artışına paralel bir vergi artışı, üretimi olumsuz etkilemeyen vergileme esasına dayanmaktaydı (Dursun, 1999: 167,168).

1923 ile 1940 arasında vergi sistemine ait prensiplerin başında Osmanlı dönemindeki duyun-u umumiye uygulaması gibi nedenlerle mukayyet vergi hakimiyeti yerine mutlak vergi hakimiyetine geçerek devletin vergileme hakimiyeti artmıştır.

---

<sup>3</sup> 1 Kasım 1934 Meclis Açış Konuşmasından, Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, 2006, sayfa 377.

<sup>4</sup> Kazım Öztürk, Atatürk'ün TBMM Açık ve Gizli Oturumlarındaki Konuşmaları II, Kültür Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1990 sayfa 741 .

<sup>5</sup> 1 Kasım 1937 TBMM Açış Konuşmasından, Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri, Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, 2006, sayfa 400.

İkinci olarak vergilemede faydalanma ilkesinden ziyade ödeme gücü esası gözetilmeye başlanmıştır.

Üçüncüsü vergi yükünde aşırılığa kaçmadan iktisadi hayatın gelişimine mani olmayacak seviyede vergilerin tutulmasını temin etmek istenmiştir.

Dördüncüsü, vergi hasılatı yeni vergiler koyarak değil de, vergi usullerini ıslah ederek artırmaya çalışılmıştır.

Beşincisi köylü üzerindeki vergi yükünü geniş ölçüde hafifletirmeye çalışmak.

Altıncısı hayat şartlarını ucuzlatmak için vergilerden imkan nispetinde yararlanmaktır.<sup>6</sup>

### **3.3. I. SANAYİ PLANI ÖNCESİ CUMHURİYET İDARESİNİN YAPTIĞI VERGİ DÜZENLEMELERİ**

#### **3.3.1. Aşar Vergisinin Kaldırılması**

Aşar vergisi, Osmanlı Devleti'nin temel bir devlet geliri olup bu vergi arazinin ürünü üzerinden alınmaktaydı. Tabiatıyla bu vergi Cumhuriyet dönemine de intikal etti ve yine vergi gelirleri içinde hasılat açısından önemli bir paya sahip oldu. Örneğin 1923 yılı bütçe gelirlerinin % 27.9'u aşardan temin edilmiştir. Bu miktar bütçenin takribi üçte birini oluşturmaktaydı. Buna rağmen tahsil yöntemi nedeniyle mükellefler önemli sıkıntılar yaşamaktaydı. İzmir İktisat Kongresinde aşarın kaldırılması konusunda fikir birliği yoktu. İşçi ve çiftçi kesimi bu verginin kalkmasını isterken tüccar ve sanayi kesimi bu verginin kalkmamasını, aksayan taraflarının tadil edilmesini istiyordu. O dönemde ülkenin ekonomisi tarıma dayanıyordu. Bu durumda bu vergiyi kaldırmak riskli bir karardı. Yani ekonomideki en önemli kesim vergi dışında kalacaktı. Sonuçta aşarın kaldırılması düşüncesi benimsendi (Varcan, 1992: 158).

Aşar kaldırıldıktan sonra mali açık bazı muamele vergileri ile kapatılmaya çalışıldı ise de pek başarılı olunamadı. 1926'da Umumi İstihlak Vergisi kondu ve bu da yeterli olmayınca Hususi İstihlak ve Eğlence

---

<sup>6</sup> "Cumhuriyet Devri Maliyesi", Maliye Mecmuası, Sene 1, Cilt 2, Sayı 5, 1937.

vergileri ile takviyeler yapılmaya çalışıldı. Ancak bu vergilerden verim alınmadığı için aynı yıl kaldırılmıştır (Öner 2005: 470).

### **3.3.1.1. Meclis Görüşmelerinde Aşarın Kaldırılmasına Taraftar Olan Düşünceler**

Meclisteki milletvekillerinin görüşmelerini analizine geçmeden önce Atatürk'ün aşar hakkındaki görüşleri üzerinde durulacaktır. Atatürk 1 Kasım 1924 tarihinde meclisin açılış konuşmasında şunları söylemiştir:

“...Ortaçağın en insafsız belası Aşarın kaldırılmasını yüce Meclise teklif edilebilecek mali güce, Cumhuriyet Yönetiminin bir yılda ulaşıp olması gerçekten çok memnuniyet verici bir sonuçtur”<sup>7</sup>.

Aksaray Milletvekili Besim Atalay meclisteki konuşmasında, Tanzimat'tan sonra mültezimlerin asalak bir sınıf oluşturduklarını belirttikten sonra bu kesimin hem devleti dolandırdığını hem de halkı ezdiğini ifade etmiştir. Yani bu kesim devlete olan borçlarında sadık olmadığı gibi halkı da ezmektedirler. Mültezimlik ihalelerine de fesat karışmaktadır. Hatta Besim Atalay Aşarın kaldırılması gününün milli bayram olmasını teklif etmiştir<sup>8</sup>.

Başvekil Ali Fethi Bey Aşar yüzünden köylerimizin fakirlik içinde kaldığını belirtip, köylüsü fakir olan memleketlerde bir kalkınmadan bahsedilemeyeceğini vurgulamıştır. Bu fakirliğin en önemli sebebinin Aşar Vergisi olduğunu belirtmiş, bu kesimin ödeme gücü asgari geçim seviyesinin üstüne çıkmadığını belirtmiştir. Vergi indirimi sayesinde tarım sahasında bir kalkınma olursa bunun diğer alan ve sektörlerde de olumlu etki meydana getireceğini söylemiştir. Aşar Vergisi kalkınca yerine araziden alınan verginin geleceğini haber vermiştir. Çünkü Aşar üründen alınan bir vergidir. Bunun yerine topraktan bir verginin alınmasını hükümet olarak vurgulamıştır<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> 1 Kasım 1937 TBMM Açılış Konuşmasından, Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri, Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, 2006, sayfa 334.

<sup>8</sup> TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre II, Cilt 14, Sayfa 7,8, 1925

<sup>9</sup> TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre II, Cilt 14, Sayfa: 11, 1925.

### 3.3.1.2. Meclis Görüşmelerinde Aşarın Kaldırılmasına Karşı Olan Düşünceler

Aşar vergisinin hemen kaldırılmasına karşı çıkanların başında Trabzon vekili Ahmet Muhtar Bey gelmekte idi. Muhtar Bey bütçe dengesi açısından meseleye yaklaşıyordu. Hasılat açısından önemli bir yekun teşkil eden Aşar Vergisinin hemen kaldırılmasına karşı çıkan konuşmalar yapmıştı.

Şunu hemen belirtmek gerekir ki Ahmet Muhtar bey Aşar Vergisi'nin zararı olmadığı düşüncesine sahip değildi. Ama bütçe açısından ve ekonominin tarıma dayandığından dolayı verginin kaldırılmasının bir anda mümkün olmadığını vurgulamakta idi. Yani ne yapacağını bilmeden yıkmaya taraftarı değildi<sup>10</sup>.

Ahmet Muhtar Bey konuşmasında Aşar Vergisinin tümden kaldırılmasına karşı çıkarken toplama usulünün değişmesini istedi. O Ağnam Vergisinde beyanname usulüne geçildiği gibi Aşarda da beyannameye geçilmesini istiyordu. Beyanname usulüne geçildiği zaman Aşar Vergisi hasılatında %5 ile %10 arasında bir düşme olabileceğini hatırlattıktan sonra bunun pek önemli olmadığına gerekirse devletin bu eksikliği affetmesini istiyordu. Ahmet Muhtar Bey ziraatla uğraşan kişilerin beyannamelerini tam olarak verecekleri konusunda olumlu kanaate sahipti. Konuşmasında halk Aşarı tam verirse Allah'ın kendisine daha iyi ürün vereceğine inandığını belirtmektedir. Halkın büyük çoğunluğu Müslüman olan Türkiye halkı bu vergiyi hem bir devlet görevi hem de dini bir vecibe olarak vermekteydi. Ahmet Muhtar Bey böyle bir imkandan vazgeçilmemesini istemekteydi. Aşar Vergisi kaldırılınca onun yerine getirilecek dolaylı vergiler ihracatı olumsuz etkileyecek o da ödemeler bilançosunu zora sokacaktır<sup>11</sup>.

Ahmet Muhtar Bey vergi indiriminin imkan varsa her konu da yapılmasının ülkenin iktisadiyatı açısından iyi olacağını kabul etmektedir. Ama bir alanda vergiyi kaldırıp bu yükü başka alanlara kaydırmanın adaletsizlikten öte bir anlama gelmeyeceğini belirtmektedir. Vergi indirimi tercih edilmişse maliye buna izin verebilecekse seyyanen tüm vergilerde yapılması gerektiği düşüncesini savunmuştur<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre II, Cilt 14, Sayfa:8,9, 1925.

<sup>11</sup> TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre II, Cilt 14, Sayfa 9, 1925.

<sup>12</sup> TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre II, Cilt 14, Sayfa 10, 1925.

### 3.3.1.3. Aşarın Kaldırılması ile ilgili Bilim Adamlarının Görüşleri

AKALIN, (1975: 100) Aşar Vergisinin kaldırılmasında hem toplama usulünün hem de ekonomik gerekçelerin etkili olduğunu ifade eder. Tahsil edilen aşarın içeriğinde hem vergi hem de kar vardı. Yani devlet vergi gelirini mültezimlere satıyordu. Bu da mültezimlerin devletten aldıkları yetkiyi daha fazla vergi almak için baskı amacıyla kullanmalarına neden oluyordu. Kaldırılmasının bir diğer nedeni de tarımsal üretimi olumsuz etkilemesidir. Yani fiyata bağlı olarak alınmadığı için ekonominin genelinde bir canlanma olduğu zaman çiftçinin birim ürün miktarı için ödediği verginin değeri artar. Aynı zamanda ürün miktarı arttıkça Aşarın gayri safi üretim üzerindeki oranı sabit olduğu için azalan getirilerden dolayı net ürün üzerindeki marjinal vergi haddi yükselir.

KEYDER (1983: 197-199) Aşar Vergisinin kaldırılmasını hükümetin büyük çiftçilere verdiği taviz olarak yorumluyor. Hükümet gerekçe olarak tarım kesimine vergisel anlamda teşvik imkanı oluştursun diye bu vergiyi kaldırdığını ifade ediyordu. Aşar onda bir olması gerekirken mültezimlerin zorlaması ile bu yüzde 12 civarına çıkıyordu. Ayrıca Aşar Vergisinin kaldırılmasında Kurtuluş Savaşında büyük çiftçiler ile hükümetin koalisyon oluşturması da etkili olmuştu. Keyder'e göre hükümet inkılap ve reformlarda rahat hareket etmek için büyük çiftçilerle kurulan koalisyonun devamını istedi. Aşarın kaldırılması orta çiftçinin de artı değer oluşturmasına yaradı.

Keyder'in bahsettiği koalisyon düşüncesine paralel bir düşünce TÜRK'de de vardır (1981: 339). Tüm siyasi iktidarlar, iktidar olarak kalabilmeleri için dayandığı sosyal tabakalara bazı olanaklar sunmak ve bu sosyal tabakaları bazı mükellefiyetlerden kurtarmak eğilimindedir. Cumhuriyetin ilanından sonraki uygulamalar da siyaset sosyolojisinin bu kuralını doğruladı. Cumhuriyetin ilanı cumhurun yani halkın yönetime katılması demektir. O dönemde halkın önemli bir kesimi köylerde yaşamakta tabiatıyla tarım ile iştiğal etmekteydi. Bu kesim bir taraftan da toplumun fakir kesimini oluşturmaktaydı. Cumhuriyet rejiminin oturabilmesi için halk desteğinin sürmesi gerektiğinden dolayı çiftçi kesimine devlet vergi kolaylığı yapma yoluna gitmiştir .

ÖNDER ise (1981: 85,92) Aşar Vergisinin kaldırılmasını sosyolojik kökeni itibariyle ele almaktadır. O dönemde nüfus büyüklüğü olarak birinci



sıradaki tarım kesiminin isteği istikametinde alınmış bir karar olarak görmektedir. 1923 İzmir İktisat Kongresinde tüccar ve sanayici kesim Aşar Vergisinin daha gelişmiş bir vergi ile değiştirilmesini savunurken sesleri cılız kalmıştır, bunun karşısında çiftçi kesimi baskın olduğu için Aşar Vergisinin kaldırılması oybirliği ile olmuştur. Buradan da gördüğümüz gibi 1925 yılında Aşarın kaldırılması, bu vergi ile ilgili kişi, grup veya çevrelerin kısa dönemli yararları ile ilgilidir. Aynı zamanda o dönemde temel sektör tarıma olduğu için Aşar Vergisinin kaldırılması ile birlikte potansiyel ve kapasite dahilinde oluşturulabilecek tasarruf imkanı kullanılmamıştır.

Mali anlamda doğan bu sıkıntıya karşı kısa dönem için tarım kazançlarında Aşar Vergisinin kaldırılmasının olumlu etkileri olduğunu ortaya koyan çalışmalar vardır. (Akalm, 1975: 203).

Doayısıyla vergi yükü de büyük ağırlığı ile kentsel kesime kaymıştır. Bu durumda 1930'larda başlatılan devletçiliğin sermaye ana arteri tarım kesimi dışarıda bırakıldığı için çok daraltılmıştır. Çünkü 1925 yılında Aşar Vergisi kaldırılınca o dönemde ekonomide en büyük sektör olan tarımın gelir yaratma potansiyeli atıl bırakılmıştır Bu durumda ister istemez vergi yükünün emek kesimi ve harcamalar üzerine kaymasına neden olacaktır. Aşar Vergisinin açığı kolay bir şekilde kapatılmadı. Ekonomide devletçi bir yapının kendini hissettirdiği 1930'lu yıllarda vergi yükü emek kesiminin üzerinde daha fazlaca kendini hissettirdi. İktisadi Buhran Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi gibi 1930'lu yıllarda ilk defa alınmaya başlanan vergiler emek kesimi üzerine dayanıyordu (Önder, 1983: 37).

Kalkınmanın ilk aşamalarında ve vergilemenin sadece maliyeye dönük etkileri yoktur, aynı zamanda sanayi kesimini yaratacak olan tasarrufları üretir. Verginin dayandığı makro matrah tarım olunca sanayi kesimi görece az vergilendirilerek hem de teşvik göyerek kaynak sorununu çözebilir. Diğer taraftan tarımda kalmak da vergilemenin etkisi ile çok cazip olmaz (Akat, 2004: 85).

Tek parti döneminde vergileme anlayışında görülen bir diğer nokta da özellikle Aşar Vergisinin kaldırılmasından sonra o dönemdeki maliyeci teorisyenler özellikle Fransa'yı örnek alarak harekete geçmişler ve teoride en ileri gösterilen vergilerin Türkiye'de yasalaşmasını sağlamışlardır. Bu yeniliklerin başında Mahsulatı Araziye Vergisi, Muamele Vergisi, İstihlak Vergisi, İradı Gayri Safi Vergisi, Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi

gelmekteydi. Bu ve diğer bu dönemdeki vergiler aynen alınarak uygulanmaya çalışılmıştır. Bu da uygulamada sorunlara neden olmuştur. Ülkenin şartlarına göre en basitten yavaş-yavaş geliştirilmemiş, o dönemdeki ideal olanlar aynen aktarılmıştır (Başar, 1947: 5,6).

### **3.3.2. Aşar Dışındaki Diğer Vergilerde Değişiklik ve Yeni Vergiler**

Aşarın kaldırılması Türk Vergi sisteminde mali anlamda önemli bir boşluk oluşturmuştur. Çünkü bu vergi devlet bütçe gelirinin yaklaşık % 25'i karşılamaktaydı. Bu durum dönemin idarecilerini ve maliyecilerini yeni vergi kaynakları araştırmaya sevk etti. Bunların başında Temettü Vergisinin değiştirilerek Kazanç Vergisi haline getirilmesi gelmekteydi.

Aşar Vergisinin kaldırılmasından sonra ortaya çıkan gelir kaybının 1926 yılından itibaren dolaylı vergilerdeki artışlarla ve esas olarak şeker ve gazyağının vergilendirilmesiyle telafi edildiğini tespit ediyoruz. Bu da daha önceki döneme göre kentin ve pazarla bağlantılı kırsal bölgelerin yaygın tüketici yığınlarının ilave vergilenmesi manasına gelmekteydi. Tabiatıyla aşar tüm köylüyü kapsayan bir vergi olduğu için, hiçbir köylü grubunun şeker, gazyağı vb. tüketicisi olarak ödediği vergi, aşar vergisi olarak yüklendiği mali yükü geçemez. Buradan hareketle diyebiliriz ki Aşar Vergisinin kaldırılması ve yerine bazı dolaylı vergilerin getirilmesi kentli-emekçi kesimden köylü kesime gelir aktarımı anlamına gelmektedir (Boratav, 2004: 54,55). Bu da o dönemde toplumun en büyük kesimi olan tarım kesimine gelir aktarımı anlamına gelmektedir. Yani dünyanın en uzun ömürlü hanedanlığının kaldırılması sonrası yerine getirilen rejimin tarım kesimi tarafından desteklenmesi hedeflenmekteydi.

#### **3.3.2.1. Temettü Vergisinin Kazanç Vergisine Tahvili**

Temettü vergisi Osmanlı Devleti'nden devralınmıştı ve Kazanç Vergisine dönüştürüldü. Kazanç Vergisinde temettü vergisinin konusu genişletilmiş oldu. Böylelikle sanayi ve ticari kazançlar üzerinden alınan Temettü Vergisi kaldırıldı. Aslında Osmanlı Devleti'nde de bu vergi hasılat açısından tatmin edici bir seviyeye gelmemişti. Örneğin Osmanlı Devleti'nin son yıllarında bütçenin sadece % 1,5-2'si bu vergiden sağlanmıştı. Temettü Vergisinin matrahı karine ve dış belirtiler yöntemi ile götürü ve kesim yöntemi uygulanarak bulunmaktaydı. Bundan dolayı bu vergi esneklikten mahrumdu. Ekonomide konjonktürel değişimleri izlememekteydi. Kazanç Vergisinin kabul edilmesinde birinci amaç Aşar Vergisinin hasılat açısından

boşluğunu telafi etmekte. Diğer taraftan Batı ülkelerinde uygulanmaya başlanılan gelir vergisine yaklaşılmaktı (Türk, 1981: 340).

1926 yılında kabul edilen kazanç vergisinin unsurları şunlardır:

- Şahıs ve sermaye şirketlerinin kazançları,
- Genel, katma ve özerk bütçeli idarelerin ticari gaye güden kamu yararına çalışan derneklerin kazançları,
- Gerçek kişilerin ticari ve sınai kazançları,
- Serbest meslek kazançları,
- Ücretler,
- Arazi kazançları.

Verginin tarhi, beyan yöntemi ile karine ve dış belirtiler yöntemlerine başvurulmuştu. Kazanç Vergisi ilk uygulanmaya başlandığı zaman beyan usulünün kapsamı geniş tutulmuştu. Ama uygulamada başarı sağlanamadı ve beyan yöntemini uygulama sahası hemen 1927 yılında daraltıldı. Bu tarihten itibaren beyanname sadece şirketler için zorunlu hale getirildi. Yani henüz uygulamanın ilk yılında kazanç vergisinin bekleneni vermediği ortaya çıktı. Bunların sebeplerine incek olursak bir kere Kazanç Vergisi Kanununda bazı maddeler tam açık değildi. Örneğin bazen kimin mükellef olduğu bilinmemekteydi. Hatta bazı durumlarda götürü ve karine usulüne göre vergisi tarh ettirilene beyan yöntemine tabi olanlara göre daha fazla vergi ödeyebilmekteydiler. O nedenle 1934 yılında bu Kazanç Vergisinin yerine de Yeni Kazanç Vergisi getirildi. En nihayetinde kazanç vergisi tümünden 1950 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının yürürlüğe girmesi ile kaldırıldı. Gelir Vergisine kadar ki dönemde uygulanan vergi sedüleri yapıdaydı. Bir kişi değişik kazanç unsurlarından gelir elde etmiş ise toplama esası yoktu. Bu unsurlar tek-tek ele alınmaktaydı (Türk 1981: 341).

### **3.3.2.2. Mahsulatı Arziye Vergisi**

Aşarın yerine modern bir vergi olarak takdim edilmiş olan bu verginin gerekçesinde köylünün üzerindeki yükü hafifletmek, üretimi canlandırmak, ve devlete gelir temin etmek şeklinde verginin getirilme amaçları belirtilmiştir. Ancak bu vergi henüz konulurken bile kuşkulara sahipti, bu nedenle millet vekillerinin bu kuşkularını ortadan kaldırmaya yönelik sorularına dönemin Maliye Bakanı Hasan SAKA bazı açıklamalar yapmıştır.

1925 yılı mart ayında bakanın bütçe görüşmelerindeki açıklamalarına göre ilk önceki tasarıya göre değişiklik yapılarak bu verginin sadece iskele ve istasyonlara yüklenme anında alınacaktır. Başlangıçtaki teklifte Aşara benzer şekilde pazara sevk edilme anında alınma düşüncesinden vazgeçilmiş olmaktadır. 1925 yılı itibariyle, tahıldan % 10, fındık, üzüm, incir, pamuk ve benzeri ürünlerden %8 nispetinde alınması kararlaştırılmıştır<sup>13</sup>. Böylelikle fiilen Mahsulatı Arziye Vergisi dolaylı vergi konumuna sokulmuştur.

### 3.3.2.3. Ağnam Vergisinin Sayım Vergisine Dönüştürülmesi

Aşarda olduğu gibi Ağnam Vergisi de Osmanlı Devleti'nden kalan vergilerdendi. Bu verginin konusu küçükbaş hayvanlardı. Zaten ağnam kelimesi koyunlar anlamına gelmektedir. Bu verginin idaresi ve tarh edilmesi neticede tahsil edilmesi nispeten kolaydı. Örneğin Osmanlı Devleti'nin son yıllarında bu verginin bütçedeki payı yaklaşık % 8 civarındaydı. Örneğin 1326 senesi bütçesinde Aşar Vergisi yekunu 530.311.500 kuruş, Ağnam Vergisi yekunu ise 180.414.100 kuruştur. Bu da dolaysız vergilerin (bilâvasıta alınan vergiler) yaklaşık yedide biridir. Bu bütçenin gelirler hülasası Tablo 2'de gösterilmektedir.

**Tablo 2. 1326 Senesi (1910) Osmanlı Devleti Gelir Bütçesi Özeti**

|   |               |
|---|---------------|
| Bilavasıta alınan vergiler                          | 1.363.628.500 |
| Damla, Harçlar, Kaydiyeler                          | 111.344.400   |
| Bilvasıta Alınan Resimler                           | 482.577.100   |
| İnhisarlar  | 334.126.400   |
| Hükümete Ait Müessesat-ı Nafia ve Sinaiyye Hasılatı | 40.289.600    |
| Emlak ve Eşya-yı Emiriye Hasılatı                   | 51.283.800    |
| Mak'tu Vergiler                                     | 89.387.100    |
| Hasılat-ı Mütferrika                                | 128.873.200   |
| Cümle Yekün   | 2.601.510.100 |

**Kaynak:** Osmanlı Devleti 1326 (1910) Bütçesi, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2000/358, Ankara, Sayfa: 219,220,224 Ekim 2000)

<sup>13</sup> TBMM, Zabıt Ceridesi, II. Devre, i. 89, İçtima Tarihi, 30,03,1341(1925), Cilt 16, TBMM Yayını, 1976, ss. 281-282.

Türkiye Büyük Millet Meclisi açıldıktan bir gün sonra yani 24 Nisan 1920 günü ilk kabul edilen yasa bir vergi yasasıdır. Bu haliyle meclisin 1 numaralı yasası vergi yasası olmuştur<sup>14</sup>. Bunun nedeni Ankara hükümetini yıpratmak için Anadolu'nun çeşitli yerlerinde çıkartılan söylentilerin asılsız olduğunu hükme bağlayıp ilan etmektir. Anadolu halkının Ankara Hükümetine verdiği desteği kesmek amacı ile Ağnam Vergisinin sekiz kata çıkarılacağı konusunda söylentiler yayılmaktaydı. Bu yasa “*Ağnam resiminin sabıki misillü dört kat olarak istifasına karar verildi*” şeklindedir. Böylelikle Ağnam Resmi artırılmamış, T.B.M.M'si açılmadan önceki artış aynen korunmuş oldu. 1924 yılında Ağnam Vergisi Sayım Vergisine dönüştürüldü. Eskiden sadece küçük baş hayvanlardan bu vergi alınırken değişim sonrasında verginin konusuna büyükbaş hayvanlar da dahil edildi. Bu vergiden Türkiye Cumhuriyeti de verim aldı. 220 milyon olan 1929 yılı bütçesinin 15,5 milyonu Sayım Vergisine aitti. Dolaysız vergilerin arasında Müsakkafat ve Arazi Vergilerinden sonra Sayım Vergisi ikinci sırayı almıştı. Ancak Kazanç Vergisi üçüncülüğü elde edebilmiş idi. Tarım sektörünün vergilendirilmesinde Hayvanlar Vergisinin etkin bir yol olduğu Türkiye uygulaması ile ortaya konmuştur. Çünkü bu vergi temel olarak dini bir gerekçeye dayanmaktaydı ve orta çağlara kadar gitmekteydi. O nedenle halk genetik olarak bu vergiyi benimsemişti. Dini bir mahiyeti de olduğu için bu vergi ödenirken bir taraftan dini bir vecibe diğer taraftan vatandaşlık görevi yerine getirilmekteydi. Bu da hasılat açısından verimliliği artırmaktaydı. Bu vergi 1962 yılında kaldırılmıştır. Ama kaldırıldığı zaman bile tarım sektöründen alınan tarım kazançları vergisi hasılatının tamamı, kaldırılan Hayvanlar Vergisinin temin ettiği vergi hasılatının bir hayli gerisinde idi (Türk 1981: 342).

#### **3.3.2.4. Arazi ve Müsakkafat Vergisi**

Bu vergiden daha önceki dönemlerde de yararlanılmaktaydı. Ama 1925 yılında ön plana alınmasının nedeni Ağnam Vergisinde olduğu gibi Aşar Vergisinin mali açığının kapatılmaya çalışılmasıdır.

Arazi ve Müsakkafat Vergileri de Osmanlı Devleti'nden devralınmıştır. Örneğin Osmanlı Devleti'nin son yıllarında Arazi Vergisinin

---

<sup>14</sup> Kaynak:

<http://kygm.kulturturizm.gov.tr/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF8FE9074FF19B00052F42C1BABDFDE191>, Çevirim İçi: 21. 01. 2008

bütçe içindeki payı yaklaşık % 10 civarındadır. Aşarın kaldırılmasından sonra mali açığın kapatılabilmesi için bu verginin oranları yükseltildi. Eskiden Aşar Vergisine tabi olan arazide kıymet üzerinden oran yapısı % 48'e yükseltilirken diğer arazilerde oran % 10'a yükseltilmiştir. 1931 yılında Arazi Vergisi Kanunu daha da geliştirilerek değiştirildi. Amaç arazinin değerini geliri üzerinden hesaplayıp, Arazi Vergisini arazinin iradına göre vergilendirmektir. Arazinin değeri tahrir ile 1936 yılında tespit edildi. Bu vergi 1935 yılından itibaren yerel yönetim birimi olan İl Özel İdarelerine bırakıldı. 1936'dan sonraki uygulamada şayet arazinin iradı var ise vergi oranı % 10 irat yok ise oran % 5 şeklinde uygulamaya konuldu. Elbette bu oranlar tahrir neticesinden ortaya çıkarılan vergi değeri ile çarpılacaktır (Türk 1981: 342).

### **3.3.2.5. İstihlak Vergisi**

İstihlak, tüketim anlamına gelmektedir. Bu vergide harcamalar üzerinden alınan vergidir. Aşarın meydana getirdiği mali açığı karşılayabilmek için konulan vergilerden bir diğeri de Umumi İstihlak Vergisidir. Bu vergi konulurken Almanya ve Fransa uygulamalardan ilham alınmıştır. Türk mali tarihi açısından ilk sistemli muamele vergisi özelliğini taşır. Bu verginin konusuna tüm maddi mallar ile bazı hizmetler girmektedir. Vergi oranı ise % 2,5'dir. Diğer hizmetler için Hususi İstihlak Vergisi getirilirken bir de Eğlence Vergisi konularak vergilemede genellik sağlanmaya çalışılmıştır. Vergiler pul yapıştırmak şeklinde tahsil edilmekteydi. Kayıtlı ekonominin olmadığı bir dönemde tüm muamelelerde pul yapıştırılması ve mükelleflerin çok fazla olması bu verginin uygulanmasını zorlaştırdı. Zorunlu olarak bir yıl sonra yani 1927 yılında Umumi İstihlak Vergisi kaldırılarak Toplu Muamele Vergisi getirildi. Bu toplu muamele vergisi de sadece sanayi üretimini kapsamaktaydı. Umumi Muamele Vergisi üretimi-tüketim zincirinin her aşamasında alınan bir vergidir. Toplu Muamele vergi ise tek aşamada alınır. Umumi Muamele Vergisinde daha fazla olmak üzere her iki muamele vergisinde de vergi piramitleşmesi diğer bir ifade ile kar topu etkisi görülür. Vergi piramidi tüketicinin katlandığı verginin kanuni vergi oranından yüksek olması anlamına gelmektedir. Yani devlete ödenen vergiler bir maliyet gibi kabul edildiği için kar oranları ile çarpılınca tabanda genişleme meydana gelmektedir. 1927 tarihli sadece sanayi üretimini alacak kadar eden Toplu Muamele Vergisinin ekonomiye etkisi olumsuz olmuştur. Çünkü vergiden

kaçınmak için motor kullanımı azalmış ve milli gelir olumsuz etkilenmiştir. Diğer taraftan bu vergisel değişikliklerden ihracat da olumsuz etkilenmiştir (Özyüksel 1985: 59).

### **3.5. BİRİNCİ SANAYİ PLANI İLE ÇOK PARTİLİ HAYAT ARASINDAKİ VERGİSEL DÜZENLEMELER**

İttihat ve Terakki döneminin ikinci yarısında olduğu gibi Cumhuriyetin ilk yıllarında da milli burjuvazi yetiştirme politikası benimsenmiştir. Bu dönemde liberal politikaya yakın durmanın nedenleri arasında Lozan Antlaşmalarının kısıtlamalarından dolayı devletin ekonomiye müdahale etmesinin zaten imkansız olması da vardır. Hükümet 1930'lar ile birlikte birazda dünya buhranından dolayı devletçi politikalara yöneldi. Cumhuriyetle birlikte basamak-basamak oluşturulmaya çalışılan Türk devletçiliği bir devlet kapitalizmi idi. Çünkü devlet elindeki siyasi iktidarı adeta özel bir sermayedar gibi sermaye biriktirmek için kullanıyordu. Ancak bunu yaparken siyasi kaygılar, toplumsal ve ekonomik amaçlardan önce geliyordu; hammadde alımında fiyatlar düşük tutulmasına rağmen mamul satışlarında fiyatlar maliyetin bir kaç katına çıkabilmekteydi (Karpaz, 1996: 90).

Büyük Buhranda dünya tarımsal ürünlerin fiyatlarının düşmesinden dolayı Türkiye'de de en fazla tarım kesimi etkilenmiştir. Tarım kesiminin gelir durumunun kötü olmasından dolayı, bütçe gelirlerindeki azalma kentli nüfus üzerine konulan vergilerle giderilmeye çalışılmıştır. Bu dönemde daha çok bordro vergileri dediğimiz hizmetlileri kapsayan bir vergilemeye gidilmiştir (Yay, 1988: 68).

1931 yılında yalnızca ücretlileri ve maaşlıları kapsayan geçici bir vergi olarak İktisadi Buhran Vergisi getirilmiştir. Buhranın etkisinin devam etmesi nedeniyle 1932 yılında vergiye zam yapılmıştır. 1934 yılında ise verginin kapsamı, kazanç vergisi mükelleflerini de dahil edecek şekilde genişletilmiştir. Buhran Vergisine ilave hizmetlilere yönelik olmak üzere, 1932'de Muvazene Vergisi, 1936'da ise Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi konmuştur. 1934 yılında Kazanç Vergisi yeniden düzenlenmiştir. Bunlar içindeki en önemli düzenleme bu vergide stopaj usulünün yaygınlaştırılmasıdır. Bütün hizmetlilere, müteahhitlere ve serbest meslek erbabına yapılan ödemeler, ödeme sırasında stopaja tabi tutulmuştur. Bu tarihte muamele vergilerinde de değişiklik yapılmıştır. 1934 yılında

Muamele Vergisinde de değişiklik olmuş, motor gücü kullanıp kullanmadığına bakılmaksızın bütün muameleler vergiye tabi tutulmuştur (Yay, 1988: 69).

1930 sonrası dönemde yukarıdaki vergiler konulduğu gibi eski vergilerde de önemli değişiklikler yapılmıştır. 1931 yılında Veraset ve İntikal Vergisinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Daha öncede uygulanan Kazanç Vergisi 1934'te yeni Kazanç Vergisi kanunu kabul edilerek asgari vergi esası getirilerek önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca 1934'te Muamele Vergisi Kanunu yeniden düzenlenerek motor gücü kullanılsın ya da kullanılsın tüm sanayi kuruluşlarının mamulleri vergiye tabi tutulmuştur. Bu dönemde gelirden alınan vergilerin payı artmıştır. Gelirden alınan vergilerin içinde de daha çok işçi ve memur kesimini kapsamakta idi (Taş,1995: 363). Aşar vergisinin mali anlamdaki boşluğu yirmili yıllarda kapatılamadı. Bu boşluk ancak Kazanç Vergisindeki bu değişikle emekçilerden çıkarılmaya çalışılmıştır.

Devletin bu dönemde vergilerini artırmasının nedeni yukarıda da değinildiği gibi kapitalizmi tümenden ortadan kaldırmak değildir. Bu niyeti Atatürk İzmir Enternasyonal Fuarı münasebetiyle İktisat Vekili (bakanı) Celal Bayar'a yazılı bir pusulada şu şekilde ifade etmiştir (Derin, 1940 3):

*“Türkiye'nin tatbik ettiği devletçilik sistemi XIX. asırdan beri sosyalizm nazariyatçılarının (teorisyenlerinin) ileri sürdükleri fikirlerden alınarak tercüme edilmiş bir sistem değildir. Bu Türkiye'nin ihtiyaçlarından doğmuş Türkiye'ye has bir sistemdir. Devletçiliğin bizce manası şudur: Fertlerin hususi faaliyetlerini esas tutmak; fakat büyük bir milletin ve geniş bir memleketin bütün ihtiyaçlarını ve bir çok şeylerin yapılmadığını göz önünde tutarak memleket iktisadiyatını Devletin eline almak.”*

Burada Atatürk fertlerin hususi faaliyetlerinin esas olacağını belirtmekte ve ekonomide devletçiliğin ihtiyaca binaen uygulandığını vurgulamaktadır. Buradan hareketle Atatürk'ün ihtiyaç kalkınca ekonomide devletçilik uygulamasına gerek olmayacağını düşündüğü kabul edilebilir.

Vergileme zihniyeti açısından Varlık Vergisi özel bazı hususiyetler taşıdığı için ayrı bir alt başlık altında ele alınacaktır.



### 3.5.1. Varlık Vergisi

Tek parti döneminde önemli vergi olaylarından biri de Varlık Vergisidir. Varlık Vergisi 12.11.1942 tarihli ve 4305 sayılı Kanun ile uygulamaya konulmuştur. Kanunun gerekçesinde gelir ve varlık sahiplerinin varlıkları ve olağanüstü kazançları üzerinden alınacağı açıklanmıştır. 15.3.1944 tarih ve 4350 sayılı kanun ile tahsil edilemeyen tüm Varlık Vergisi bakayasının silinmesini hükme bağlayarak Varlık Vergisi uygulamasına son verilmiştir (Ökte,1951: 54). Varlık Vergisi incelenerek o dönemdeki hakim vergileme zihniyeti ortaya konulacaktır.

#### 3.5.1.1. Varlık Vergisinin Konulmasındaki Sebepler

Varlık Vergisinden önceki süreçte Türkiye savaş şartlarının meydana getirdiği olağanüstülükleri yaşamıştı. Bu dönemde mallarda kıtlık olması nedeniyle malların fiyatları çok artmıştı. Karaborsa ortamları da tabiatıyla oluşmuştu. Bu durumdan en fazla maddi anlamda istifade eden büyük çiftçiler ve İstanbul tüccarı ve komisyonculardır. Çiftçiler aşağı yukarı tümünden Müslümanlardan oluşmaktaydı. Ancak tacirler daha çok azınlık durumundaki vatandaşlardandı.

Varlık Vergisi ile ilgili 4305 sayılı Kanunun gerekçesinde,

*“vergi, kazanç ve gelir sahiplerini ve daha ziyade iktisadi şartların darlığından doğan güçlükleri istismar ederek yüksek kazançlar elde ettikleri halde kazançları ile mütenasip derecede vergi vermiyenleri istihdaf etmekte ve içinde bulunduğumuz fevkalade vaziyetin icap ettirdiği fedakarlığa, bunları da kazanç ve kudretleriyle mütenasip bir derecede iştirak ettirmek maksadı gütmektir”*

denilmektedir. Yani fevkalade dönemin fevkalade kazançları fevkalade bir şekilde vergilendirilmek istenmekteydi.

Karaborsanın önlenmesine dair kanun çıkarılsa bile bu kanun istenen neticeyi vermemişti. Çünkü karaborsa bir piyasa hastalığıdır. Bunu kanunsal düzenlemeler ile çözmek genelde imkansızdır. Bunun çözümü piyasada malların artmasının sağlanabilmesidir. Ticaret, ağırlıklı olarak gayrimüslimlerin elinde olduğu için karaborsaya daha çok bunların isminin karışması doğal karşılanabilir. Varlık Vergisi ayırım yapılarak uygulandığı için Türkiye Cumhuriyetini dış ülkeler nazarında zor durumda bırakmıştır.

Bu gelişmeler Türkiye'ye yabancı sermayenin gelmesini olumsuz etkilemiştir. Bu etki günümüze kadar geldiği söylenebilir. Varlık vergisinde gayrimüslimler ağır bir vergilemeye tabi kılındığı gibi Müslüman mükellefler arasında da ayrımcılık yapılmıştır. Kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırı davranılmıştır (Aktan ve diğerleri, 2002: 294, 317). Varlık Vergisinin uygulandığı aşağı yukarı bir yıl içinde, tarım dışı kesimlerde yaratılan toplam hasılanın % 8'inin, tümüyle orta ve büyük kent büyük şehir burjuvazisinden oluşan 100.000 civarında mükellef tarafından ödenmesi, gelir ve servet dağılımı açısından taraflı bir operasyondur. Bu operasyonda CHP'nin kendi burjuvazisini oluşturma gayretleri görülebilir. Varlık Vergisi burjuvazi tarafından ödense de herkese nesnel ölçütlere göre muamele yapılmamıştır. Özellikle iktidar ile bağlantıları çok sıkı olmayanlar ve özellikle de azınlıklar ezilmişler ve vergi borçlarını mal ve mülklerini ellerinden çıkararak ödemek zorunda kalmışlardır. Bu tasfiye sürecinin müteakibi olarak birazda kargaşadan istifade edilerek CHP kadrolarının gayri resmi desteğini alarak yok pahasına emlak edinmeler, devren işyeri sahibi olmalar gerçekleşmiştir. Bir kesim mülkünü, servetini, işini kaybederken diğer bir kesim bunların sahibi olmaktaydı. Bu diğer kesim Anadolu kökenli yeni zenginlerdir. O döneminin mizahında bu tipler "hacıağa" olarak karikatür konusu olmuştur (Boratav, 2004: 87,88).

Cumhurbaşkanı İsmet İnönü ve Başbakan Şükrü Saraçoğlu bu verginin ekonomik gerekçesinin piyasada oluşan karaborsayı halletmek bunun yanında savaş döneminde yapılan emisyonun dolaylı gereğinden fazla artan para arzının bir kısmını çekmek olduğunu ifade etmişlerdir (Aktar, 2000: 50).

Savaş şartlarından dolayı karaborsaya önlem alınamamıştır. Ama bazılarının fazla zenginleşmesinin nedenlerinden biri de devletin para arzını artırarak enflasyona sebebiyet vermesidir. Enflasyonlu ortamlar gelir dağılımını bozar. Gelir dağılımı bozulduğu için veya karaborsa piyasayı olumsuz etkilediğinden dolayı belli bir kesim fazlaca zenginleşse bile bu zenginleşmeyi direk vergisel düzenlemeler ile ortadan kaldırma anlayışı hayatiyete geçirilince ister istemez ilgili vergiye muhatap olanlar bu olayı müsadere kültürünün bir uzantısı olarak yorumlayabilirler. Vergi konularının tespiti çoğunluğun isteğine bırakılırsa vergi vermesi gerekenler azınlıkta kalacaktır. Ama toplanan kamu harcamalarından daha avantajlı yararlananlar ise vergi verenlerden daha fazla olacaktır. Ortanca seçmen gelir ve serveti

fazla olanların kendilerine vergi-bütçe-kamu harcamaları süreci ile devamlı kaynak aktarmalarını isterler. Elleriinde oy gibi önemli bir kozları vardır. Her hangi bir verginin adil bir uygulama olup olmadığını parmak sayısı ile ölçemeyiz. O dönemde basında da Varlık Vergisini destekleyen açıklamalar yapılmıştır. Ama uygulama neticesinde bu verginin daha çok Türkleştirme amacı olduğu ortaya çıkmıştır<sup>15</sup>.

### 3.5.1.2. Varlık Vergisinin Konusu, Mükellefleri ve Oran Yapısı

Varlık vergisi uygulaması Adam Smith'in vergileme ilkelerinden adalet ve belirlilik ilkelerine uygun olmayacak şekilde yapılmıştır. Varlık Vergisi Kanununda mükellefler net olarak ifade edilmediği gibi vergi miktarının tespitinde takdir komisyonlarına verginin kanunilik ilkesi ile bağdaştırılmayacak derecede fazlaca yetki verilmiştir. Komisyonların oluşturulması da vergileme tekniğine uygun değildir. Yani mülki idare amirleri bu komisyonda çok ön plana çıkarılmıştır. Vergisel bazda değerlendirilebilecek suçta Aşkale'de zorla çalıştırılmak gibi bedeni bir ceza vermekte dengesizliktir. Özellikle Varlık vergisinin ortaya konan gerekçesi II. Dünya Savaşının neden olduğu artan devlet masraflarını tedarik etmek gibi görünse de dış politika anlamında Türkiye zarar görmüştür. Çünkü bu vergi gayrimüslimler üzerinde çok ağır yüke neden olmuştur. Tabiatıyla bu durumun Türkiye Cumhuriyetini dış ülkeler nazarında zor durumda bırakmıştır. Varlık vergisinde gayrimüslimler ağır bir vergilemeye tabi kılındığı gibi Müslüman mükellefler arasında da ayrımcılık yapılmıştır. Kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırı davranılmıştır<sup>16</sup>.

Tablo 3'te görüldüğü gibi tahakkuk ve tahsil edilen vergilerin %70'e yakın büyük bir oranını İstanbul'daki mükellefler oluşturmaktadır. Bu durum Varlık vergisi uygulamasında İstanbul üzerinde ayrıca durulduğunu göstermektedir. Çünkü İstanbul'un Türkiye'de ticaret burjuvazisinin en yoğun olduğu kent olması nedeniyle sahip olduğu özel bir konumu bulunmaktaydı. Bu uygulama sırasında kentin ekonomik olduğu kadar demografik özellikleri de göz önünde bulundurulmuştur (Aktar, 2001: 141).

---

<sup>15</sup> Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, Vergi, Zulüm ve İsyân, <http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergisi-3.html>., 27, 5, 2006.

<sup>16</sup> Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, Vergi, Zulüm ve İsyân, <http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergisi-3.html>., 27, 5, 2006.

**Tablo 3. Varlık Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatı**

|                                   | <b>İSTANBUL</b> | <b>%</b> | <b>TÜRKİYE</b> | <b>%</b> |
|-----------------------------------|-----------------|----------|----------------|----------|
| Toplam Mükellef Sayısı            | 62.575          | 54       | 114.368        | 100      |
| Tahakkuk Eden Varlık Vergisi (TL) | 317.275.642     | 68       | 465.384.820    | 100      |
| Tahsil Edilen Varlık Vergisi (TL) | 221.307.508     | 70       | 314.920.940    | 100      |
| Tahsilatın Tahakkuka Oranı        |                 | 69,7     |                | 74.3     |

**Kaynak:** Ökte,1951:197

Varlık Vergisi uygulamasında takdir komisyonlarına ileri seviyede yetki verildiği için bu vergilemedeki zihniyeti kavramaya çalışırken resmi gerekçelere dayanmaktan öte uygulamaları kavramak gerekmektedir.

### **3.5.1.3. Varlık Vergisinde Politik Tercihler ve Keyfilik**

Türkiye’de azınlıklar sorununun kökenleri eskidir, kapitülasyonlara kadar gider. Bu sorun İstiklal Harbi, Lozan Antlaşması gibi önemli olay ile birlikte ele alınmıştır. Konumuzla ilgili olduğu için Varlık Vergisi olayının da bu sorunlarla alakası vardır. Varlık Vergisi Kanununda olmasa bile varlık vergisi uygulamasında mükellefler kategoriye tabi tutulmuştur. G grubuna dahil olanlar gayrimüslimlerdir. Yani Ermeni, Yahudi ve Rum’lar bu grubu dahildir ve daha ağır vergilemeye tabi tutulmuşlardır. Vergiyi ödeyemeyenler için çalışma mükellefiyeti sadece bu kesime getirilmiştir (Akar,1999: 82,83).

Varlık Vergisi Kanunu yalnızca ekonomik değil, siyasi ve kültürel açılardan da önemli neticeleri olan bir vergi uygulamasıydı. Varlık Vergisinin TBMM’sinde kabul edilmesi, basındaki desteklenme şekli, ödenecek vergiyi tespit eden takdir komisyonlarının işleyiş şekli, ödeme süresinin sadece bir ay gibi kısa bir süre ile sabitlenmiş olması ve bu süre içinde tahsilat gerçekleştirilemez ise vergi borcunu ödemeyenlerin mallarına haciz yapılarak icra yolu ile satışı ve de yukarıdaki tüm tedbirlere rağmen vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin borçlarını bedenen çalışarak

ödetirilmeye çalışılması amacıyla Aşkale'ye sürgüne gönderilmeleri gibi alt aşamaları içeriyordu. Bu aşamaların tümünü göz önünde bulundurduğumuz zaman Varlık Vergisi Kanunu uygulamaları azınlık karşıtı politikaların bir örneği olarak görülebilir. Varlık Vergisi Kanunu normal ve basit bir vergi kanunu olarak görmek yanlış olur. Varlık Vergisi Osmanlı Devleti'nin son döneminde özellikle İttihat ve Terakki Fırkasının ikinci döneminde (1912-1918) atılmış giderek parti politikasından devlet politikasına dönüşmüş Türkleştirme politikalarının bir halkası olarak görülebilir: Bu vergi uygulaması neticesinde gayrimüslim azınlıklar vergiyi ödeyebilmek için evlerini, işyerlerini satmak zorunda kalmışlardır. Neticede bu mükelleflerin çoğunun iş hayatı sona ermiştir (Cumhuriyetin 75 Yılı Ansiklopedisi, 1999: 242).

**Tablo 4. Varlık Vergisi Mükelleflerinin Kökenlerine Göre Dağılımı**

| Mükelleflerin Kökeni | Mükellefler   | %          | Tahakkuk           | %          |
|----------------------|---------------|------------|--------------------|------------|
| Müslümanlar          | 4.195         | 7          | 25.600.409         | 7          |
| Gayrimüslimler       | 54.377        | 87         | 289.656.246        | 83         |
| Diğer                | 4.003         | 6          | 34.226.764         | 10         |
| <b>TOPLAM</b>        | <b>62.575</b> | <b>100</b> | <b>349.483.419</b> | <b>100</b> |

**Kaynak:** Ökte,1951:102-103

O dönemdeki aydınların düşüncelerine baktığımız zaman aydınlar da azınlıklara karşı hoşgörüsüz ve kaba bir dil kullanmakta olduğu görülür. Hatta Nazilere sempati duyduklarını ifade etmişlerdir. Dahası Yahudiler ile komünizm arasında paralellik kurarak, Yahudi karşıtlığı ile komünizmle mücadeleyi aynı minval üzerinde göstermeye çalışmışlardır (Akar, 1992: 85).

Tablo 4'te görüldüğü gibi Varlık Vergisi mükelleflerinin sadece %7'si Müslüman vatandaşlardan oluşurken % 87'si ise gayrimüslim vatandaşlardan meydana gelmektedir. Varlık Vergisi Kanunu koyulurken hangi kesimin hedeflendiği görülmektedir.

İkinci Dünya Savaşının olağanüstü döneminde fiyatlarda artışlar meydana geldi. Bu ortamda da bazı yolsuzluklar ortaya çıkmaya başladı. Hatta 1939 yılında bu yolsuzlukları önlemek için Ticaret Bakanlığı kuruldu. Yolsuzluğun arttığı ve vurgunculuğun ileri seviyelere eriştiği bir ekonomide, Varlık Vergisinin vergileme ilkeleri açısından eksiklikleri içermesi ve idarece takdir yönteminin verginin tarhında benimsenmesi, vergiyi siyasi ve idari yolsuzlukların ana merkezi haline getirdi. Osmanlı Devleti'nde burjuvazi sınıfı daha çok gayrimüslimlerden oluşmaktaydı. İkinci Meşrutiyetten itibaren eşitliği ve özgürlüğü savunan fikir akımlarının çerçevesini milliyetçi akımların çizmesi, dolayısıyla azınlıkların toplumsal meyillerinin gözünde bulundurulmaması, II. Meşrutiyetten itibaren azınlıkları toplumsal projelerin dışına itti. Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra milliyetçilik akımları daha da güçlendi ve millet kavramı daha dar anlamlı yorumlanmaya başlandı. Artık Müslümanı ile gayrimüslimi ile bir Osmanlı milleti yoktu. Daha ziyade millet Müslüman ve Türkleri kapsıyordu. İşte bu noktadan itibaren Müslüman-Türk burjuvazisi oluşturmak milli iktisat politikası haline geldi. Bu çerçevede baktığımız zaman Varlık Vergisi azınlıkların ekonomi içindeki payını azaltmak üzere bir vasıta olarak kullanıldı. Varlık Vergisi uygulamasında, birçok siyasi, idari keyfi durumlar meydana geldi. Öncelikle baskı grupları tam anlamı ile kurumlaşmadığı için devlete karşı istekler ferdi olarak ulaştırıldı. Savaş ortamı ile tek parti iktidarı birleşince siyasi ve bürokratik sahada bir dizi kayırmacı davranışlar meydana geldi. Uygulamada eşitlik sağlanamayarak kişisel çıkarlar, siyasi çıkarlar büyük oranda verginin objektifliğini etkiledi (Coşar, 2003: 2,6,7,20).

#### **3.5.1.4. Basında Varlık Vergisi**

Cumhuriyet İdaresi prensip olarak Atatürk'ten itibaren denk bütçeye ve sağlam paraya büyük önem vermiştir. Özellikle ilk 10 yıl bu ilkeler çok iyi bir şekilde uygulanmıştır. Ancak İkinci Dünya Savaşı sürecine girilince Türkiye savaşa girmese bile her an girilebilir atmosferini yaşadığı için savaş ekonomisi uygulamak zorunda kalmıştır. Tabiatıyla kamu harcamaları Türkiye'de de artmıştır. Harcamalara normal kamu gelirleri yetmeyince hükümet emisyonla gitmek zorunda kalmıştır. 1938 yılında 219,4 milyon lira olan para arzı 1942'de 765 milyon liraya yükselmiştir. Bu yaklaşık 3,5 kat para arzının artması anlamına gelir. Aynı dönemde fiyatlar genel düzeyi de % 350 artmıştır. Enflasyonun nedeninin para arzı artışı olduğu gözükmektedir. Bu sürecin içinde ticaret yapan tüccar sattığı malın yerine

yenisini alıp rahat bir şekilde koyabilmek için mümkün olduğu kadar malını yüksek fiyattan satmaya gayret etmiştir. Ankara’da iktidarda bulunanlar ile İstanbul basınının dert yandığı karaborsa ve vurgunculuk hadiseleri, enflasyonist ortamın tabii bir neticesiydi. Hızlı fiyat artışlarına fren yaptıracak çareler aranırken, olağanüstü savaş kazançlarına yönelik vergi koyma düşüncesi gündeme geldi. İstanbul basını, yüksek enflasyon ve ithalatın azalmasından dolayı ortaya çıkan karaborsadan özellikle ticaret yapan gayrimüslimlerin istifade ettiklerini belirterek, bu kesimin elde ettiği spekülâtif kazançların bu vergiye yönelik olarak oluşturulacak komisyonlar vasıtası ile vergilendirilmesini arzu ediyordu (Cumhuriyetin 75 Yılı Ansiklopedisi, 1999: 242).

O dönemdeki basında Varlık Vergisi ile ilgili haber ve yorumlara baktığımız zaman basının Varlık Vergisi uygulamasını desteklediğini görmekteyiz.

Örneğin Zekai Sertel şöyle yazmaktadır:

“Devletin yeni gelir kaynakları ararken takip edeceği prensip...hayat seviyesini alçaltan mahdut gelirli halkı ve memur sınıfını tazyik eden...yollardan kaçınmak, bilakis anormal vaziyetin doğurduğu fazla servetleri yakalamak olmalıdır”(Akar, 1999: 56).

1942 yılının yaz aylarında, İstanbul gazeteleri, gayrimüslimleri daha çok, karaborsacılık, soygunculuk ve vurgunculukla ilişkilendirilen haberleri ön plana çıkardığı görülmektedir.

Hükümet yapmaya çalıştığı Varlık Vergisi uygulamasına İstanbul basınından her aşamada önemli destekler buldu. Bir anlamda basın gayri menkul sahiplerinin listelerini yayımlayarak takdir komisyonlarına hedef göstermekteydi. Varlık Vergisi Kanununun çıkmasında ve uygulamasında basının önemli bir şekilde etkisi olduğu gibi Varlık Vergisi uygulamasının sertliğinin azalmasında ve nihayet uygulamadan kalkmasında da basının etkisi olmuştur. Ama kalkmasında etkili olan dış basındır. 1943 yazında Türkiye’yi ziyaret eden New York Times gazetesi yazarlarından Sulzberger Türkiye’yi haber amaçlı ziyaret etmiştir. Bu ziyareti neticesinde yine aynı yaz Türkiye ile ilgili gazetesindeki yazılarında Türkiye’nin ticaret hayatında önemli bir mevki işgal eden azınlıkların Varlık Vergisi ile piyasadan silinmeye çalışıldığını belirtmiştir. Bu haberin çıkmasından dört gün sonra

17 Eylül 1943 tarihinde toplanan TBMM, mükelleflerin bir kesiminin tahsil edilememiş olan borçlarını silmeye Maliye Bakanını yetkili kılmıştır. Bu tarihten itibaren Varlık Vergisinin fiili tasfiye süreci başlamıştır. Aralık ayının ilk haftasında bedenen çalışma mecburiyeti getirilen mükellefler İstanbul'a döndüler. Kanuni olarak Varlık Vergisinin tasfiyesi ise 15 Mart 1944'e denk gelmektedir. Bu tarihten itibaren Varlık Vergisi tahsilatı son bulmuştur, devlet tahsil edemediği Varlık Vergisi takdirlerinden ve tahakkuklarından vazgeçmiştir (Cumhuriyetin 75 Yılı Ansiklopedisi, 1999: 242).

### **3.5.2. Toprak Mahsulleri Vergisi**

1940-1945 arası İkinci Dünya Savaşı döneminde Varlık Vergisinden sonra getirilen diğer bir olağanüstü vergi Toprak Mahsulleri Vergisidir. Bu verginin amacı seferberlik halinde orduyu beslemek için tarım ürünü stok etmektir. Vergilemede mükellefler Varlık Vergisi dışında tutulmuş olan savaş şartlarında önemli ölçüde büyüyen tarımsal kazanç sahipleridir (Bilici, 2007: 143).

Toprak Mahsulleri Vergisini Aşar Vergisinin geri getirilmesi şeklinde yorumlayan milletvekilleri vardı. Örneğin Sivas milletvekili A. Naci Demirağ, şunları söylemektedir:

“...Muhterem arkadaşlar, mahsulatı arziyye dediğimiz şey, hiç saklamağa lüzum yoktur ki eski bildiğimiz aşar vergisidir. Bunu ne kadar saklasak ve hangi şekilde ifade edersek edelim, bunun eski aşar vergisi olduğu meydandadır. Bunu başka şekilde ifade etmek isteyen arkadaşlar varsa bilmiyorum yalnız kendilerini aldatmış olurlar. Şu halde Cumhuriyet rejiminin köylüyü kalkındırmak için kaldırmasını zaruri gördüğü bu aşar vergisini, yani şimdiki adıyla Toprak Mahsulleri Vergisini, bugün önünde bulunduğumuz vaziyet ve tehlike karşısında kabul etmek mecburiyetindeyiz ve aşar vergisini yeniden koydunuz diye hiç kimsenin Cumhuriyet Hükümetini, Cumhuriyet rejimini tahtieyeye (suçlamaya) hakkı yoktur. Çünkü her şeyin başında Devletin istiklali, milletin şeref ve istiklali mevzubahistir. Onun için her şeyi icabederse yerine getirebiliriz. O halde bu Toprak Mahsulleri Vergisi dediğimiz şeyin Aşar Vergisi olduğunu kabul ettikten sonra; senelerdenberi tatbikatı yapılmış ve en



doğru şekli bulunmuş olan mültezim usulünü niçin kullanmıyoruz? Yani emaneten Devlet eliyle toplamak üzere burada menfaati ortaya konulacak birkaç kimseleri çıkarıpta bu menfaatleri karşılaştırmak suretiyle ve Devleti hakem vaziyetinde tutmak suretiyle vergi cibayetine gitmiyoruz?

Muhterem arkadaşlar, bu mütalaamı ben encümende de söyledim. Bazı arkadaşlar Cumhuriyet rejimi aşarı kabul etmez dedi, iltizamı kabul etmez dediler. İltizama aşarın tatbikatının ifadesidir. Cumhuriyet rejiminin kaldırdığı iltizam değil aşardır. Aşar kalktığı için iltizam da kalkmıştır. Eğer öyle olmasa idi, yani Cumhuriyet rejiminin kaldırdığı şey aşarı yerinde tutar, o zaman bugünkü yaptığımız gibi tahmin veyahut emaneten ölçme usulüne gider ve iltizamı ortadan kaldırmış olurdu. Bunun içindir ki bu devletin muhtaç olduğu hububatı tam olarak ve hakikate yakın olarak alması için yine bu işi muayyen ve teminatlı mültezimlere bırakıp Hükümetin, murakabe vaziyetine geçmesi lazımdır”<sup>17</sup>.

Naci Demirdağın konuşmasına karşı çıkmalar olmuştur. Bunlardan birisi Kastamonu milletvekili Dr. F. Ecevit’tir. Ecevit mültezimliğin gelemeyeceği, geri gelirse devletin halk üzerindeki nüfuzunun azalacağını başkaların halka tekrar eski dönemlerde olduğu gibi baskı kuracağını belirtmiştir. Ayrıca aynı milletvekili mültezimliğin tekrar getirilmesini devletin vergi toplamada aciz olduğunu ilam anlamına geleceğini belirtmiştir<sup>18</sup>.

Zonguldak milletvekili Muvakkat En.M. M. Ş.Devrin, ise konu ile ilgili şunları söylemiştir:

“...;Arkadaşlar, binnazariye çok güzel olan bu ölçü sistemi bir defa istilzam ettiği geniş memur kadrosu, adedi yüzbini bulan muvakkat memur kadrosunun teşkilindeki müşkülât dolayısıyla iyi işleyemedi. Her türlü izahtan varestedir ki bir anda yüzbin memur yaratmak fevkalede müşkil bir ameliyedir. Memurların da kendilerine göre bir yetiştirme tarzı bir disiplin nizamı, zihhniyetleri vardır. Bu zihhniyet dahilinde yetişmeyen

---

<sup>17</sup> T.B.M.M.Zabıt Ceridesi, Devre 7, Cilt: 9, içtima 1, 44. İnikat, 19.4. 1944: 68,69.

memurlar ile iş yürütmek pek güçtür. İşte ölçü sisteminin bünyesinde taşıdığı ilk mahsur bu olmuştur”<sup>19</sup>.

Maliye Bakanı F. Ağralı bazı milletvekillerinin kendi bölgelerindeki ürünlerin istisna tutulmasına yönelik teklifler karşısında vergilemedeki genellik ilkesine vurgu yapmıştır. Fakirlik gibi sebeple bile olsa bakan, herhangi bir bölge halkının bu verginin dışında tutulmasını istememektedir. Gerekirse fakir bölgelere devletin yardım yapabileceğini ama vergilemenin genellikten ayrılmamasını istemiştir. Diğer taraftan Toprak Mahsulleri Vergisinin alınmasının nedeni vergileme mentalitesinin bir gereği olarak değil olağanüstü şartların getirdiği mali imkansızlıklar nedeniyle olduğunu belirtmiştir. Yani Bakan uzun vadeli bir şekilde çiftçi kesiminin bu vergiye tabi tutulmayacağını ifade etmiştir<sup>20</sup>.

Varlık Vergisinin büyük ölçüde kapsama alanı dışında tutulan savaş şartlarında hızla artan tarımsal kazançları 1944 yılında kabul edilen Toprak Mahsulleri Vergisi ile ulaşılmaya çalışıldı. Bu verginin oranı gayri safi üretimden % 10 olması Aşar Vergisini andırmaktadır. Yani zor şartlarda yine Aşar Vergisine sarılmak mecburiyetinde kalınmıştır. Uygulamadaki etki açısından Varlık Vergisi boyutlarına erişmese de Toprak Mahsulleri Vergisi, Aşar Vergisinin kaldırılmasından sonra ilk defa tarıma yönelik büyük ölçekli ilk dolaysız vergi olarak önem taşır. Özellikle piyasaya dönük mahsul üretmeyen çiftçi için bu vergi büyük bir yük oluşturmuştur (Boratav, 2004: 85,86).

---

<sup>18</sup> T.B.M.M.Zabıt Ceridesi, Devre 7, Cilt: 9, içtima 1, 44. İnikat, 19.4. 1944 Sayfa: 74,75.

<sup>19</sup> T.B.M.M.Zabıt Ceridesi, Devre 7, Cilt: 9, içtima 1, 44. İnikat, 19.4. 1944 Sayfa: 78.

<sup>20</sup> T.B.M.M.Zabıt Ceridesi, Devre 7, Cilt: 9, içtima 1, 44. İnikat, 19.4. 1944 sayfa:87,88.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ÇOK PARTİLİ HAYATTA VERGİLEME ZİHNİYETİ

#### 4.1. DÖNEMİN GENEL NİTELİKLERİ

Bu dönemin başlangıcında Türkiye siyasi ve iktisadi olarak bir dönüşüm yaşamıştır. 1946 yılında çok partili döneme geçildiği için bu tarih, geniş halk kitlelerinin seçim vasıtası ile iktisat politikalarının oluşmasında belirleyici bir faktör haline geldiği önemli bir siyasi dönüşümün başlangıcıdır. 1946 yılında Demokrat Parti iktidara gelemese bile Cumhuriyet Halk Partisi de bu tarihten itibaren liberal politikalara yönelmiştir. Onaltı yıldır fasilasız devam ettirilen dışa kapalı, korumacı, iç pazara yönelik sanayileşme ve dış dengeye önem veren iktisadi modelden vazgeçilmeye başlandı. Çok partili siyasi hayatla birlikte ithalat serbestleştirildi, bunun neticesinde dış açıklar meydana gelmeye başladı, devlet dış yardım ve dış kredi almaya başlayarak yabancı sermayeye bağımlılık arttı, dış piyasalara yönelik üretim sürecine geçildi, sanayiden çok tarım, madencilik inşaat ve alt yapıya öncelik verilmeye başlandı (Taş, 1995: 367).

1923-1946 arasındaki tek parti döneminde tüm kuvvetler yürütme erkinin elinde toplanmıştır. Bunun için kendisini millet ve devlet yerine koyan hükümet her şeye gücü yeten bir oluşum haline gelmiştir. 1937’de devletçilik anayasa ilkesi haline gelmiştir. 1946 sonrası süreç her şeye gücü yeten devlet kavramının şahıslar lehine değiştirilmesi taleplerine yol açmıştır. Bu talep öncelikle devletin dayandığı siyasi felsefeyi değiştirmeyi, ikinci olarak devletin iktisadi alandaki fonksiyonlarının sınırlandırmasını hedefliyordu (Karpat, 1996: 239).

Türkiye 1946 yılında Beş Yıllık Sanayi Planını terk ettiği gibi, 7 Eylül 1946’da Cumhuriyet tarihinin ilk devalüasyonunu yaptı. Böylelikle yukarıda değindiğimiz uluslar arası konjonktüre paralel hareket etmeye çalıştı. Dahası yabancı sermaye girişi kolaylaştırılmış, 1947’de Türkiye Uluslar arası Para Fonu’na (IMF) ve Avrupa İktisadi İşbirliği Örgütü’ne(OECD) üye olmuş, Truman Doktrini ve sonra da Marshall Planı çerçevesinde dış yardımlar hem CHP hem de DP hükümetleri döneminde fasilasız bir şekilde alınmaya devam edilmiştir (Taş, 1995: 372).

Demokrat Partinin birinci ismi Celal Bayar devletçiliği bir orta yol olarak görmekteydi. Celal Bayar Türkiye’de sermaye birikimi tam

sağlanamadığı için iktisadi liberalizmin uygulanamayacağını savunuyordu. Ama diğer taraftan devletçiliğin devlet kapitalizmini doğurmasını da istemiyordu. Bayar'a göre, devletçiliğin en kötü şekli, ağır vergiler vasıtası ile devletin sermaye biriktirmesidir ki bu durum, hayat ve kültür seviyesini düşürerek devletçiliğin sosyal gayesini olumsuz etkiler (Karpat,1996: 245).

1950'den önceki son CHP hükümeti ve 1954'e kadar DP hükümetleri liberal politikalar uygularken, 1954'ten sonraki DP hükümetleri ise dışa kapanarak yurtiçi yatırımlara önem vermeye başlamıştır. 1950'li yıllarda kamu kesiminin büyüklüğü düşmeye başlamış buna rağmen vergiler yetersiz olduğundan dolayı hızla büyüyen bütçe açıkları emisyon ve dış yardım ile kapatılmaya çalışılmıştır (Taş, 1995: 372,373).

1962 yılından itibaren iktisat politikaları Türkiye'de planlama tabanına oturtulmuştur. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planının stratejik tercihi ithal ikameci sanayileşme iken İkinci ve Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı ise teşvik ve sübvansiyon uygulamalarının yaygın bir şekilde uygulanması ile özel sermaye birikimini artırmaktır. Özellikle İkinci ve Üçüncü Kalkınma Planları döneminde popülist iktisat politikaları uygulanmış bunun doğal bir neticesi olarak sosyal güvenlik harcamaları artmış, özellikle seçim öncesi zamanlarda destekleme alımları, taban fiyatı uygulamaları, sübvansiyonlar artmış ve de bu artışların sonucunda da kamu kesiminin finansman ihtiyacı yükselmiştir. Bütün kesimleri hoşnut tutmaya çalışarak iktidardaki partilerin oy kazanmaya çalışma politikaları ancak 1977 kriz konjonktürüne kadar sürdürülebilmiştir. 1980'le birlikte piyasa ekonomisine ağırlık veren ve ihracata dayalı bir kalkınma stratejisi seçildiği için bu dönemde özellikle dolaylı vergiler düşürülmeye çalışıldı. 24 Ocak 1980 kararları ile birlikte iktisadi ve mali politikalarda piyasa ekonomisi zihniyeti Özal'ın da etkisi ile kendini göstermeye başlamıştır. Türkiye'nin çağdaş ülkelerle her alanda birlikte olmak isteğinin önemli bir yönü budür. Bu yönelişten itibaren bir çok kurum ve uygulamalarımız işleyen bir piyasa ekonomisi oluşturma gayretleri olarak değerlendirilebilir. Bu dönemde iktidardakilerin hayatiyete geçirmeye çalıştıkları vergileme zihniyetinin de piyasa ekonomisinin önünü açan bir gelişme gösterdiği söylenebilir (Yereli, 2003: 99-101).

## 4.2. 1946-1960 ARASINDA VERGİLEME

Vergisel anlamda çok partili dönemin başlarında en önemli gelişme Kazanç Vergisinin kaldırılması yerine Şahsi Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergilerinin konulmasıdır. Şahsi Gelir Vergisi kişisel gelirleri vergilendirmeyi amaçlarken Kurumlar Vergisi kurum kazançlarının vergilendirmesini amaçlar. Bunun yanında ayrı kanunlarda düzenlenmiş vergi usulü ile ilgili hükümler tek bir kanun bünyesine toplanılarak Vergi Usul Kanunu yürürlüğe sokulmuştur. İlerleyen yıllarda 1957 yılında bir dolaylı vergi olan Muamele Vergisinin kaldırıldığını ve onun yerine bir çok yenilikleri kapsayan Gider Vergileri Kanununun konulduğu görülmektedir. Cumhuriyetin başlarından itibaren uygulanan hem aynı yani bedenen hem de para ile ödenebilen Yol Vergisi 1952 yılında kaldırılmıştır. 1956 yılında ise Esnaf Vergisi kaldırılarak bu vergi ile vergilemeye tabi tutulan mükellefler Gelir Vergisinin kapsamına alınmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi de modern vergiciliğin ilkelerine uygun bir şekilde 1959 yılında konulmuştur (Kızılot ve diğerleri, 2006: 17,18).

Vergi açısından III. Menderes hükümetinin programında da görmekteyiz ki bir taraftan Menderes vergilemenin gelişmekte olan iş hayatının baskı altına alınmamasını isterken bir taraftan da sosyal amaçların da vergilemenin içeriğinde bulunmasını istemektedir<sup>21</sup>. Bu elbette uygulanması zor iki temel hedeftir ve bu hedefler arasında çatışma vardır.

Bu programda Esnaf Vergisinin ele alınarak küçük esnafa esnaf muaflığının getirileceğini belirtmiştir. Bu düşüncede de ortanca seçmene iyi görünme gayreti olduğu kendini hissettirmektedir.

Bu dönemde gelirler iki tür vergiyle vergilemeye çalışılmıştır. Bunlardan birisi gerçek kişilerin gelirlerini vergilemeyi amaçlayan Şahsi Gelir Vergisi diğeri ise Kurumlar Vergisidir. Öncelikle şahsi gelirlerin vergilendirilmesi ele alınacaktır.

### 4.2.1. Şahsi Gelirlerin Vergilendirilmesi

Şahsi gelir vergilerin dayandığı felsefe ortaya konduktan sonra Türkiye’de Şahsi Gelir Vergisine geçiş süreci özetlenecektir.

---

<sup>21</sup> III. Menderes hükümeti programı:<http://www.tbmm.gov.tr/ambar/HP21.htm>.

#### 4.2.1.1. Şahsi Gelir Vergisinin Dayandığı Felsefe

Şahsi Gelir Vergisi gelişmiş kapitalist ekonomilerin bir vergisi olmasına rağmen, zamanla evrensellik kazanarak genellikle gelişmenin hangi seviyesinde bulunursa bulunsun tüm piyasa ekonomilerinde uygulanmaya başlanmıştır. Bu vergi evrenselleşince bu verginin ilk savunucularının tahmin etmedikleri enflasyon, büyüme ve kalkınma, sosyal refahın optimizasyonu ile etkinlik maliyeti veya piyasa ekonomisi ile uyumsuzluğu gibi sorunlara neden olmuştur (Akalın, 2006: 429).

İlk bakışta, bu vergi sahibinin rızası olmadan mülkün getirisinde ve değerinde bir azalmaya sebep olduğu için ve de üretime gidebilecek yatırımlara engel olduğundan dolayı bu verginin mükelleflerinde olumsuz bir duygunun ortaya çıkmasına neden olur. Dahası uzun dönemde yeniden dağıtım sürecinin bir parçası olarak şahsi gelir vergisi ekonomik bir çarpıklığı doğurabilir. Şahsi gelir vergisi koymanın bir çok yol ve yöntemleri olabilir. Bunların bazıları diğerine nazaran daha iyidir denilebilir. Ancak temelde oran yapısı yüksek olanlar yatırımları dolayısıyla büyümeyi daha fazla olumsuz etkiler. ABD bu konu ile ilgili yapılan bilimsel çalışmalar; 1 dolarlık şahsi gelir vergisinin artması üretimde 0,24 ile 0,47 dolar arasında bir azalmaya neden olmuştur. Bu tartışmalar ödeme gücüne göre mi vergileme yapılmalı yoksa fayda mı esas alınmalı tartışmalarına götürür. Bu tartışmanın da ideolojik bir boyutu vardır. Karl Marx artan oranlı vergilemeyi savunur. Zira böylelikle kapitalizmin eriyeceğini düşünür. Diğer taraftan Hayek gibi bazı yazarlar ise faydaların karşılaştırılması üzerinde durur. Yani şahsi vergilemenin yapılması veya yapılmamasına göre kişinin ve toplumun elde edebileceği faydalara bakmak gerekmektedir (McGee, 2004: 211).

Şahsi Gelir vergisini savunanlar teoride şu üç noktayı ön plana çıkarırlar (Akalın, 2006: 431):

Birincisi, gelir kişinin iktisadi gücünün en iyi göstergesidir.

İkincisi, gelirden de azalan marjinal fayda ilkesi geçerlidir.

Üçüncüsü, şahsi gelir vergisi, gelir dağılımını eşitleyici yönde etkileyerek sosyal refahın maksimizasyonuna katkı yapar.

Devletler ödeme gücünü yakalamaya çalışmaktadırlar. Bunun nedeni adil bir vergi sistemi oluşturabilmektir. Ödeme gücünün göstergelerinden

birisi de gelirdir. Ödeme gücünü tümünden tespit etmek bir ülke için pek mümkün değildir. Bu konuda tahminler yapılabilir. Gelir vergisinin artan oranlı mı sabit oranlı mı olması gerektiği konusu devletlerin gelir vergisi uygulamayı düşündükleri hedeflere göre değişir. Artan oranlı vergilemeye gidilmesi sosyal amaçla yani gelir dağılımının iyileştirilmesi amacıyla kullanılabilir. İstihdamın artırılması hedefleniyorsa oranlar mümkün olduğu kadar düşük tutulmalıdır (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 143).

#### **4.2.1.2. Şahsi Gelir Vergisinin Konulması**

Gelir Vergisinden önce Türkiye’de Kazanç Vergisi uygulaması vardı. Kazanç Vergisi sedüler bir yapıya sahipti, büyük oranda gayri menkul sermaye iratları tamamen vergilemenin dışında tutulmuştu, artan oranlılık yoktu, en az geçim indirimi gibi subjektif uygulamalar yapılamamaktaydı (Taş, 1995: 367).

Türkiye’deki gelir vergisi Alman Kurumlar Vergisi örnek alınarak hazırlanmıştır. Bunda vergi reformunu yönlendiren kişilerin Almanya’da eğitim almalarının etkisi olduğu gibi Alman gelir vergisinin o dönemde gelişmiş bir gelir vergisi olmasının da etkisi olmuştur. O tarihlerde Fransa, Belçika ve İtalya gibi ülkeler sedüler gelir vergisi sistemini uygulamakta idi. Sedüler gelir vergisinde bir mükellef gelirin birkaç unsurundan gelir elde etmiş ise her bir unsura ayrı bir vergi tarifesi uygulanmaktaydı. Alman gelir vergisi sistemi üniterdi. Değişik unsurlardan kazanç ve irat elde edilmesi durumunda bunların toplanması ve çıkan toplam değer için ortak bir tarifeye tabi tutulması gerekiyordu. Dolayısıyla Türkiye’deki şahsi gelir vergisi de üniter sistem esas alınarak oluşturuldu. Üniter sistemi esas almamızda Prof. Neumark’ın da etkisi olmuştur. Başlangıç noktasında tarım kazançları uygulamada bu verginin dışında tutulmuştur. Ama 1960 sonrası bu eksiklik giderilmiştir (Nadaroğlu, 1987: 16).

On beş yıllık uygulamanın arkasından, yapılan çeşitli değişikliklerle uygulanması imkansız vaziyete dönüşen kazanç vergisinin yerine getirilen Gelir Vergisi Kanunu genel, artan oranlı çağdaş gelir vergisi ilkelerine oldukça uygundu. Ancak ileri sanayileşmiş ülkelerden örnek alınarak hazırlanmış olması henüz kalkınmanın alt seviyelerinde bulunan Türk ekonomisine uyum sağlayamayacağı da beraberinde getirmiştir (Özyüksel, 1985: 56).

Türkiye Şahsi Gelir Vergisini ihdas ettiği zaman tam istihdam seviyesine gelmemiştir. Şahsi Gelir Vergisinin ihdası ile birlikte gelirden alınan vergilerdeki sedüler yapı üniter yapıya çevrilerek basitlik ve sadelik sağlanması amaçlanmıştır. Ancak Şahsi Gelir Vergisini üniter özelliği kısa sürede bozulmuştur. Çünkü artan oranlı gelir vergisi uygulaması ile birlikte, iktisadi ve sosyal amaçlarla desteklenmek istenen alanlar daha fazla olumsuz etkilenmiştir. Bu durum zorunlu olarak ilgili alanlara dönük, istisna ve muafiyetleri de beraberinde getirmiştir. Tabiatıyla gelir vergisi sistemi daha bir karmaşık hale gelmiştir. Bu durum gereksiz işlem maliyetine sebebiyet vererek toplum refahını olumsuz etkilemiştir (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 157).

#### **4.2.1.3. Şahsi Gelir Vergisinin Konulma Gerekçeleri**

Maliye Bakanı İsmail Rüştü Aksal, TBMM'deki konuşmasında vergi toplarken sadece mali gayelerin takip edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Gelir vergisinin temel felsefesi tüm gelir unsurlarının vergilendirilmesidir. Yani vergi toplamaya çalışırken teşviklere bakılmaması gerektiğini ileri sürmüştür. Değişik alanlara ve meslek gruplarına muafiyet tekliflerini doğru bulmamaktadır. Buna hangi sebeple olursa olsun bir kapı aralandığı zaman bu tavizler bazı zümrelerin vergi dışında kalmasına kadar gider<sup>22</sup>.

Gelir Vergisinin getirilmesiyle de zirai kazançların vergilendirilmesine geçilemedi. Dolayısıyla Kazanç Vergisinin eksik olarak görülen yanı tamamlanamamış oldu. Yani zirai kazançların Gelir Vergisi kapsamına alınmamış olması bu verginin üniter yapısını zedelemiştir. O dönemde tarım milli gelir içinde önemli bir yapıya sahip olmasına rağmen vergilemenin haricinde tutulmuştur (Taş, 1995: 369).

#### **4.2.2. Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**

Gelir üzerinden alınan bir diğer vergi Kurumları Vergisidir. Kurumlar Vergisi hakkında dünyadaki gelişmelere değindikten sonra geçirdiği evreleri vergileme zihniyeti noktasından ele alacağız.

##### **4.2.2.1. Dünyada Kurumlar Vergisi Alanında Gelişim**

Daha önceki yıllarda şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili bazı uygulamalar yapılırsa bile ilk olarak kurumlar vergisinin oluşturulması

---

<sup>22</sup> T.B.M.M.Zabıt Ceridesi, Devre 8, Cilt: 7, içtima 1, 34. İnikat, 19.4. 1949 Sayfa: 30.



dünyada I. Dünya Savaşını takip eden yıllarda uygulanmaya başlanmıştır. Bu geçişin sebebi savaş ile ortaya çıkan finansman açığını kapatmaktır.

ABD’de federal boyutta sermaye şirketlerinin vergilendirilmesine 1909 yılında başlansa bile diğer ülkelerde olduğu gibi bu ülkede de bağımsız bir vergi olarak Kurumlar Vergisinin doğması I. Dünya Savaşı sonrasına denk gelir. Almanya’da Kurumlar Vergisi 1920’de konulmuş, Japonya’da ise Kurumlar Vergisi ile Şahsi Gelir Vergisinin ayrılması 1940’da yapılmıştır. Günümüzdeki manası ile Kurumlar Vergisi İngiltere’de 1947, Fransa’da 1948, Türkiye’de ise 1950 yılında tatbikata sokulmuştur (Kızılot, 1990: 6).

Kurumlar vergisi ile şahsi gelir vergisi bir ülkede birlikte uygulanınca bir kaynaktan aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla vergi alınarak iktisadi anlamda mükerrer vergilemeye neden olabilmektedir. Bu durumda sermayenin şirketler bünyesinde birikmesini engelleyen bir durum ortaya çıkarmaktadır. En azından kurumlar vergisi kar dağıtımında belirli bir pay üzerindeki gelir vergisi ve kurumlar vergisi yükü aynı miktardaki kişisel gelirlerin üzerindeki vergi yükünden yüksek olmamalıdır. Yüksek olursa kişiler parasal fonlarını şirketlere yatırarak kurumlaşmaya katkı sağlama konusunda isteksiz olabilirler. Ekonomik anlamda mükerrer vergileme sorunu sadece şirketlerden hisse senedi sahibi olanlar için söz konusu değildir. Gelirinin hepsini harcamayıp tasarruf edenler bu tasarruflarını mali kurumlarda değerlendirdikleri takdirde gelir vergisine ilaveten ikinci bir gelir vergisi ödemek zorunda kalabilmektedirler (Holcombe, 1996: 293, 316).

#### **4.2.2.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisine Geçiş**

Temettü Vergisi ile Osmanlı Devleti’nde bütün ticari girişimler vergi kapsamına alınmıştır. Mükellefler arasında gerçek kişi tüzel kişilik ayrımına gidilmemesine rağmen henüz kapitülasyonlar kaldırılmadığı için yabancı uyruklu kişiler temettü vergisi ödememişlerdir. 1926 yılında yürürlüğe giren kazanç vergilerinde de mükellefler arasında gerçek kişi tüzel kişi ayrımı yapılmamıştır (Bulutoğlu, 1997: 272; Uluatam, 1999: 279).

Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanunu Alman Kurumlar Vergisi kanunundan faydalanarak hazırlanmıştır. İlk olarak 03.06.1949 tarih 5422 sayılı Kanunla kurum kazançları 1950 yılından itibaren şahsi kazançlardan ayrı olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Kurumlar Vergisinin kabulünden

sonra bazı dönemlerde değişiklikler yapılsa bile asıl çatı korunmuştur. 18 Aralık 1963'te 1999 sayılı kanunla bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerde İstanbul Vergi Reform Komisyonunun görüşleri önemli ölçüde etkili olmuştur. Yani diğer vergilerdeki değişmelerde olduğu gibi 1960 ve 1970 arasında Vergi Reform Komisyonu vergilemeye etki etmiştir.

### **4.3. PLANLI DÖNEMDE VERGİLEME**

Bu dönemin analizinin yapılabilmesi için her şeyden önce 1961 Anayasası vergileme açısından değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir.

#### **4.3.1. 1961 Anayasasında Vergileme**

1961 Anayasasının 36'ncı maddesinde kamu yararı gerektirdiği durumlarda mülkiyet hakkının sınırlandırılabilceği belirtilmektedir. Ayrıca vergiler yolu mülkiyet hakkının zedelenmesine yönelik Meclisin vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı bir hüküm yoktur.

1961 Anayasasında 1971 değişikliği ile 61'inci maddede vergi ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Herkesin mali gücüne göre vergi ödeyeceği belirtildikten sonra kanunsuz vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulamayacağı ifade edilmiştir. Bakanlar Kuruluna kanunun belirttiği sınırlar içinde oran ve muafiyet ve istisnaları değiştirme yetkisi tanınmıştır.

Sovyet Planlamasının ilk sonuçlarının elde edilmesinden itibaren merkezi yönlendirme ile piyasa güçlerinin daha iyi harekete geçirilerek büyümenin hızlandırılması fikri, özellikle "Soğuk Savaş" döneminde müdahaleci iktisatçılar tarafından benimsenmiştir. Türkiye'de de planlama deneyimlerinin arkasında bu yaklaşım yatar. Planlama ile piyasada süregelen büyümeden daha büyük bir büyüme hızına ulaşılabileceği kanısı vardır (Akalin, 2006).

#### **4.3.2. Planlı Dönemin Birinci On Yılında Vergileme**

1961-1970 döneminde uygulanan vergilerde Vergi Reformu Komisyonu birinci derecede etkileyici olmuştur. 1950-1960 arası dönemde 1950'de yapılan vergi reformlarının uygulandığı ve gözlemlendiği bir dönemdir. 1960'dan sonraki dönemde öz olarak yenilik getirmekten öte daha önceki vergilerde değişiklik yapma şeklinde gelişmiştir. Bunlar yapılırken planlı kalkınmanın felsefesi gözetilmiştir. Yani devlet ekonomik ve sosyal alana müdahale ederek bu alanda iyileştirmeler yapmayı amaçlamıştır. Vergi

Reform komisyonunda da görev yapan Halil Nadaroğlu komisyonun vergicilik konusunda benimsediği felsefeyi dört başlık altında ifade etmektedir. Birincisi vergilemeden optimal hasılatı temin etmek, ikincisi Türk Vergi Sisteminin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını yerine getirecek şekilde gerekli düzenlemeleri yapmak, cs vergi kanunlarının mükellef ve uygulayıcılar açısından rahat anlaşılmasını sağlamak için açık, basit ve sade bir hale getirmek, dördüncüsü vergi hukukunu demokratik ilkelere göre geliştirmek ve mükellef haklarını koruyacak bir biçimde yeniden düzenlemektir. Komisyonun düşünceleri istikametinde vergilerde değişiklik yapılarak ekonomik ve sosyal alana müdahaleler başladı. Bu dönemde karma ekonomi gereği piyasanın önünü açma sadedinde yatırım indirimi gibi bazı indirimler uygulandı. Tarım kesimi bu vergilemenin dışında tutuldu. Devlet Planlama Teşkilatı bu dönemde tarım kesiminin vergilemenin dışında tutulmasını istemedi. Bu durum Vergi Komisyonunun düşüncelerine aykırılık teşkil etmekteydi (Nadaroğu, 1987: 19).

Bu dönemde DPT'nin düşüncelerini destekler mahiyette N. Kaldor'da bir rapor hazırlayarak tarımın vergilendirilmesini önermiştir. Ancak tarımın vergilendirilmesi düşüncesi hayatiyete geçmemiştir. Çünkü ortanca seçmeni karşısına almak hiçbir iktidarın istediği bir durum değildir. Bu dönemde gelir üzerinden alınan vergilerde yk artmıştır. 31 Aralık 1960 tarihinde 193 Sayılı şahsi Gelir Vergisi Kanunu ile muaflık hadlerini açan zirai kazançlar vergilendirilmeye başlanmıştır. Yine bu kanun ile esnaf muaflığının kapsamı daraltılmış, daha önce muafiyet kapsamında olan bazı kazançlar için götürü usulde vergileme getirilmiş, vergi kaçakçılığına engel olmak için gelir vergisinin beyanına ilaveten her yıl servet beyanı uygulaması da getirilmiş ve böylelikle kişilerden alınan gelir vergisinde genellik ve üniterlik büyük lde sağlanmıştır. Tüzel kişilerin kazançlarını vergilemeye yönelik olarak 30 Aralık 1960 tarih ve 192 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bazı değişikliklere gidilerek sermaye şirketlerine ve kooperatiflere dönük oran % 10'dan % 20'ye çıkarılmış, diğer kurumların kurumlar vergisi oranı % 35 olarak kalmıştır (Taş, 1995: 372).

### **4.3.3. Planlı Dönemin İkinci On Yılında Vergileme**

1971-1980 döneminde siyasi hayatta istikrarsızlıklar hakimdir. Zayıf çoğunluklu iktidarlar, koalisyonlar hatta azınlık hükümetleri olduğu için bu dönemde tamamen siyasal tavizler ile ülke yönetilmeye çalışıldı. Bu ortamda bütünlük arz eden bir vergileme zihniyetinin yansımaları görülmedi. Daha

çok iktidarlar belli kesimlere tavizler vererek oy toplama yoluna gitti. Yani zayıf iktidarlar olduğu için vergilemenin gerektirdiği doğruları uygulayabilme iradesi ortaya çıkmadı. O nedenle bu dönemde vergileme ile ilgili bütünlük arz eden vergileme zihniyetinin olduğu söylenemez. Siyasi iktidarın ekonomiye müdahalesi, 1974 yılında Maliye Bakanına verilen bir yetki ile zirveye tırmandı. Bu yetkiye göre Maliye Bakanı yatırımları hızlandırmak, fiyat istikrarını temin etmek ve yıllık programların verimli ve etkin uygulanmasını sağlamak için, öngörülen bütçe ödeneklerini artırabilmesidir. Bu yetki açıktan finansman yöntemine başvurulması anlamına gelmekteydi, açık finansmanda enflasyona neden olmaktadır (Yereli, 2003: 99). Bu dönemde vergileme yetkisi ve harcama yetkisi oy avcılığı için birer alet olarak kullanılmıştır.

Vergileme konusunda değişiklik yapılırken bir çok dengeler gözetilmek zorundadır. Bu değişiklikler vergi yapısını ve vergi idaresini ilgilendirdiği gibi aynı zamanda ekonomi ile ilgili bir çok konu ile alakalıdır. Vergiler hükümete gelir sağlarken aynı zamanda yatırım ve tasarrufları etkilemektedir. Vergilerin hem direkt ve dolaylı hem de kısa dönemli ve uzun dönemli etkileri olabilmektedir.

#### **4.4. 1980 SONRASINDA VERGİLEME**

Türkiye 1933-1983 arasında planlama, KİT'ler, özel teşebbüs ve sosyal refah politikaları karmasından oluşan bir devletçilik modelini uyguladı. Bu devletçilik anlayışının uğradığı başarısızlıktan ötürü 24 Ocak 1980 kararları ile daha çokta Özal'ın iktidara gelmesi ile piyasa ekonomisine geçiş konusundan bir girişim başlatıldı (Akalin, 2006: 21). Uzunca bir geçiş ekonomisi süreci yaşandıktan sonra AB Türkiye'de işleyen bir piyasa ekonomisinin varlığını kabul ederek müzakereleri 3 Ekim 2006 yılı itibariyle başlattı. Öncelikle 1980 sonrası dönemin genel bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

##### **4.4.1. 1980 Sonrası Döneminin Genel Nitelikleri**

1980 sonrası politikalarda Turgut Özal birinci derecede etkili olduğu için, Özal'ın düşünce sistematliğini kavrama, vergileme zihniyetine bakma adına faydalı olabilir. AKTAN'a göre Turgut Özal'ın düşünce sistematğinde önem taşıyan dört temel unsur bulunmaktadır. Bunlardan birincisi bireyciliktir. İkincisi metodolojik bireycilikten hareketle bireyin temel üç hürriyetinin güvence altına alınmasıdır. Metodolojik bireyselcilik

toplumdaki bütün ekonomik ve sosyal kararların birey tercihlerine göre belirlenmesini şart koşar. Bu yaklaşıma göre birey, bir anlamda kolektif kurumlardan ya da sınıf, halk, toplum, millet, ülke gibi genele veya genelin bir parçasına ait varlıklardan daha üstündür. Burada bahsedilen hürriyetler; fikir hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti, teşebbüs hürriyetidir. Üçüncüsü devletin bireyin ve sivil toplumun gelişmesine engel teşkil etmemesi özellikle devletin yaptığı iktisadi faaliyetlerin sınırlandırılmasıdır. Dördüncüsü ise serbest piyasa konusundaki düşünceleridir (Aktan, 1996: 8).

Özal arz yönlü politikacı olarak tarihe geçmiştir. Arz yönlü iktisat yaklaşımı, devletin mümkün olduğu kadar vergileri düşürmesini istemektedir. Monopolcü firma fiyat belirleme gücüne sahip olduğu halde bazı durumlarda fiyatları artırması toplam karı, satışlar fazlaca düştüğü için, azalabilir. Vergi toplama konusunda devlet tekeldir. Burada da devlet vergi oranını düşürerek sürümden kazanabilir. İşte arz yönlü iktisatçılar bu noktaya işaret etmektedirler.

Özal döneminde gelir vergisine yönelik politikaları arz yönlü iktisat politikaları yönlendirmiştir. Buna paralel olarak 1963 yılından itibaren hiç değiştirilmemiş olan gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiştir. 1982-1986 arasında tarifedeki alt oran kademeli olarak % 40'dan % 25 çekilmiştir. Yine bu tarih aralığında tarifedeki üst oran ise derece-derece % 75'den % 50'ye indirilmiştir (Kızılot ve diğerleri, 2006: 30). 1980 yılından önce üst oranın % 75 olması bir anlamda bu seviyede hiç kimsenin gelir elde etmesini istememek anlamına gelir.

Özal vergileme ile ilgili görüşlerini 1979 yılında hazırladığı "Kalkınmada Yeni Görüş'ün Esasları" adlı raporda ilk olarak etraflıca dile getirmiştir. Raporda vergilemenin temel ilkelerine vurgu yapmakta vergilerin basit, açık, kolay, anlaşılabilir olmasını arzu etmektedir. Diğer taraftan vergi oranlarının herkesin kolayca verebileceği şekilde düşük tutulmasını istemektedir. 1990 sonrasındaki vergi reformu tartışmaları ile ilgili Özal'ın ortaya attığı önemli iki görüşü vardır. Bunlardan birisi vergilerin ağırlıklı olarak harcamalar üzerinden alınması görüşüdür. Diğeri ise vergi oranlarının artan oranlı değil düz oranlı olması ve düşük tutulmasıdır. Özal'a göre gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin düz oranlı olması sayesinde devlete daha fazla hasılat gelecektir (Aktan, 1996: 8).

Tarihsel olarak anayasal gelişim sürecine bakıldığında zaman anayasalar temel hak ve özgürlükler bakımından kişileri devlete karşı korumak için geliştirilmiştir. Ancak Türkiye’de anayasalar özellikle devleti vatandaşlardan korumayı hedeflemiştir. Anayasanın 73’üncü maddesi vergileme yetkisini keyfî uygulamaya izin verecek şekilde düzenlemiştir. Gerek meclis gerekse hükümet popülist uygulamalar yapmaya kalktığı zaman buna engel olacak bir anayasal vergi yapısı yoktur. Bunun sağlanabilmesi için verginin konusu anayasa ile belirlenmelidir. Dünyada bugün gelinen nokta itibarıyla ödeme gücünün temel göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır. Bu konular dışında başka bir konu vergi dahiline alınmayacağı ve bu kaynaklara yönelik vergileme yaparken sabit oranlı bir vergilemenin uygulanacağı anayasal bir güvenceye kavuşturulması üretim ve dolayısıyla ekonomiyi canlandırabilir (Aktan, 1998: 17).

Özal döneminde özellikle üretimin önündeki dolaysız vergi yükü, yani gelir ve kurumlar vergisi yükü indirilmeye çalışılmıştır. Diğer taraftan KDV gibi harcamaları vergilendiren vergilerin getirildiği görülmektedir. Bu dönemde şirketleri kollayacak şekilde birbirini takip eden istisna ve muafiyetler getirilmiştir. Gelir vergisindeki üniter yapı bu dönemde bozulmuştur, verginin şahsi adalet boyutu zayıflatılmış ve adaletsiz bir yapıya dönmüştür. Gelir vergisi için bir otokontrol mekanizması olan servet beyanamesi bu dönemde kaldırılmıştır. Daha sonra 1985 yılında Katma Değer Vergisinin ihdasından sonra Şahsi Gelir Vergisi daha çok bordrolu kesimin bir vergisi haline dönüştürülmüştür (Boratav, 2004: 154). Yani Özal’ın damgasını vurduğu 1980 sonrası dönemde temel vergileme zihniyeti tasarrufları teşvik edici, teşebbüsün ve üretimin önünü açıcı ve servet ve sermaye edinmeyi teşvik edici bir mahiyettedir. Netice olarak piyasa ekonomisi mentalitesinin bu dönemde temel bir anlayış olduğu söyleyebilir.

1980 sonrası dönemde Türk Vergi Sisteminde önemli değişiklikte Katma Değer Vergisinin (KDV) uygulamaya girmesidir. 1 Ocak 1985 tarihinde itibaren Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girdi. Zaman içerisinde bu verginin toplam vergi hasılatı içindeki payı arttı ve vergi hasılatının üçte birini sağlamaya başladı (Kızılot ve diğerleri, 2006: 18).

1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren Özel Tüketim Vergisi Kanunu yürürlüğe girdi. Bu verginin oluşturduğu hasılat önemli bir toplamı meydana getirmektedir. KDV ve ÖTV’nin vergi hasılatı toplam vergi hasılatının yarısını çok rahat geçmektedir (Bilici, 2005: 249, 250). Özal ile başlatılan

özel sektörün dünya ile rekabet edebilmesini sağlamaya yönelik üretimi artıran ve istihdam yaratan birimlerin vergi yüklerinin düşürülmesine yönelik temel vergileme yaklaşımının devam ettiğini görmekteyiz. Son yıllarda dünya uygulamalarında vergileme konusunda dolaylı vergilere ağırlık verildiğini görmekteyiz. Türkiye’deki gidişat da buna paraleldir.

1980 yılından bu yana vergi yasalarındaki değişiklikler sayısı iki yüze yaklaşmıştır (Kızılot ve diğerleri, 2006: 18). Bu da vergilemedeki istikrar ilkesine terstir, devletin çok sık olarak piyasaları etkilediği anlamına gelir. İstikrar ilkesi sağlanmaz ise mikro vergi planlaması denilen mükellefin vergi kanunlarına bakarak gelecek yıllarda yapacağı işleri planlayamaz.

#### **4.4.2. 1982 Anayasası’nda Vergileme**

Vergi hukuku ile ilgili hükümlerin temel dayanağı olan Anayasa’da hem direk hem de dolaylı olarak vergi hukukunu ilgilendiren hükümler bulunmaktadır.

Kamu tüzel kişilerinin yasa ile verilmiş görevlerini yerine getirebilmesi için bu kurumların parasal kaynaklara ihtiyaçları vardır. Devletin yaptığı hizmetler sürekli olduğu için kaynaklar da sürekli olmak zorundadır. Bu açıdan devlet ihtiyaç duyulan mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlamaktadır.

Vergilendirme yetkisi dar ve geniş anlamda olmak üzere iki boyutlu ele alınabilir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi denince devletin veya ilgili kamu tüzel kişiliğinin sadece vergi koyma yetkisi anlaşılır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinde ise vergi koyma yetkisine ilaveten gerçek tüzel kişiler üzerine konan her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi içerir. Devletler günümüzde ağırlıklı olarak egemenliklere dayanarak vergi koysalar bile vergilendirme yetkisi çeşitli sebeplerle sınırlandırılmıştır. Vergilendirme yetkisini hukuk devleti anlayışı, sosyal devlet ilkesi, uluslar arası ilişkilerin oluşturduğu ülkelerin kendi vergi mevzuatları dışındaki diğer mevzuatlar kısıtlayabilmektedir. Vergi uygulamaları şayet uluslararası boyutta etki yapıyorsa vergileme yetkisi o zaman ülke çıkarları düşünülerek, bazen tek taraflı kanunlar ile bazen çifte vergilemeyi önleme antlaşmaları ile bazen de uluslararası bütünleşmeleri düzenleyen antlaşmalar ile sınırlandırılabilir (Bilici, 2007: 40).

Anayasa vergi ile ilgili hükümlerin temel dayanağıdır. Şimdi de 1982 Anayasasının vergi hukuku ile ilgili hükümleri ele alınacaktır.

Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesi şu şekildedir:

*“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.*

*Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.”*

Yukarıda birinci fıkrada “herkes” tabiri kullanılarak temel vergileme ilkelerinden genellik ilkesi benimsenmiştir. Yine aynı fıkrada “mali gücüne göre” ifadesiyle vergilemenin faydalanma teorisine değil, ödeme gücü teorisine dayandırıldığı hüküm altına alınmıştır.

Anayasa’nın 73’üncü maddesinin ikinci fıkrasının analizine gelince öncelikle bu madde ile devletin maliye politikası uygulayabileceğine vurgu yapılmaktadır. Devletin toplumu ekonomik ve sosyal belli hedeflere yönlendirilebilmek için mali araçların hepsinin veya bir bölümünün birbiri ile uyumlu bir şekilde kullanmasına maliye politikası denmektedir (Bilici, 2007: 39). Demek ki ekonomik ve sosyal olaylar karşısında devletin tarafsızlığı ilkesi benimsenmemiştir. Tarafsızlık ilkesi klasik ekolle ilgili bir ilkedir. İşte ikinci fıkra ile özellikle vergi yükünün adaletli dengeli dağılımı istenmiştir. Denge ve adalet gibi kavramlar yoruma ihtiyacı olan kavramlardır. Acaba devlet piyasada oluşan birinci gelir dağılımını vergi uygulamaları ile değiştirebilmeli midir? Değiştirebilmesi için en başta artan oranlı bir vergi uygulaması yapılmalı mıdır? Artan oranlı bir vergileme Anayasa tarafından istendiği ikinci fıkradan çıkarılamaz. Sabit oranlı bir vergileme ile de ikinci fıkranın hükümleri yerine gelmiş olur. Sabit oranlı vergiler ile de mali gücüne göre vergi alma ilkesi gerçekleşmiş olabilir. Örneğin 100 lira geliri olandan devlet 10 lira vergi alırken 200 lira geliri olandan sabit oranlı vergilemede 20 lira yani daha fazla vergi alır. Mali gücünün artmasına paralel verginin de artması sadece artan oranlı vergiler



vasıtası ile sağlanmamakta aynı zamanda sabit oranlı vergileme ile de sağlanabilmektedir.

Direkt vergi ile ilgili olmasa bile vergileme zihniyetini kavramada yardımcı olabilecek bazı Anayasa hükümleri de vardır.

1982 Anayasası 35'inci maddesinde mülkiyet hakkını düzenlemiştir. Buna göre;

*“Herkes mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz”.*

Mülkiyet ve miras hakkı kamu yararı gerekirse sınırlanabilir denmektedir. Kamu yararı soyut bir kavramdır. Mülkiyet hakkı gibi somut ve genelde para ile ölçülebilecek bir hakkın sınırlandırılması gereken durumlar sayılarak belirtilse daha temel hak ve hürriyetlere saygılı bir hüküm ortaya çıkmış olurdu. Hükümlerdeki belirsizlik ilgili kişilerde güvensizlik oluşturur. Gerek içerde gerek dışarıdan gelerek iktisadi faaliyette bulunmak isteyen kişilerde güven eksikliği oluşabilir. Ayrıca vergileme konusunda bir üst sınır bu maddede belirtilmemiştir. Vergi oranları yasa ile yüksek tutularak mülkiyet hakkı çiğnenebilir. Bununla ilgili bir engelleyici hüküm yoktur. Oysa Anayasa kişinin temel hak ve özgürlüklerini özellikle devlete karşı korumalıdır.

#### **4.4.3. Yeni Anayasa Taslağındaki Hükümlerde Vergileme**

“Yeni Anayasa Taslağı”<sup>23</sup> Madde 12- (1)'de;

*“Temel hak ve hürriyetler, sadece Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Kanun, temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamaz”*

---

<sup>23</sup> Bkz. Prof. Dr. Ergun Özbudun başkanlığındaki heyetin, hazırlamış olduğu ve kamuoyuna yansıtılan anayasa taslağı kastedilmektedir. <http://www.cnnturk.com/Turkiye/anayasa.asp>  
Çevrimiçi: 30.09.2007

ifadesi yer almaktadır. Burada geçen “sözüne ve ruhuna” ile “ölçülülük” ilkesi mülkiyet hakkı, girişim özgürlüğü gibi hakların korunması konusunda olumlu ifadeler olarak görülebilir.

Savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde (Yeni Anayasa Taslağı, 14-1) temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması ya da sınırlandırılmasında da “ölçülülük” ifadesi yer almaktadır. Bu ifade olağanüstü durumda bile bireysel hakları koruma anlayışının bir ifadesi olarak olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

1982 Anayasası’nda 73’üncü maddedeki hükümler “Yeni Anayasa Taslağında” 41’inci maddesinde düzenlenmiştir. Burada yürürlükteki Anayasadaki hükümler korunmuştur. Bir ilavesi vardır o da Taslaktaki 41(4) deki ;

“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna; mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir” hükmüdür.

Böylece mahalli idare meclislerinin yine TBMM’nin çizdiği sınırlar içinde istisna, indirim, muafiyet ve oranlarına dönük değişiklik yapma yetkisi verilmek istenmektedir. Bu da mahalli idarelerin güçlendirilmesi açısından olumlu bir gelişmedir (Türkoğlu, 2007: 306). Mahalli idare yöneticileri aldığı kaynağı iyi değerlendiremezse bir sonraki seçimde değiştirilecektir. Buraya bir hüküm daha ilave edilebilir. O da mahalli idarelerde gelirlerin giderlere tahsisi ilkesinin getirilmesidir. Böylelikle gelirler ne için toplanmışsa ancak o iş için harcanabilir. Zaten 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda “Kamu Kaynaklarının Kullanımında Uyulması Gereken Genel Esaslar” belirtilmiştir. Bunlar mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemedir. Böylelikle hesap verme ve mali saydamlık daha rahat sağlanmış, mahalli idarelerde sivil toplum kuruluşlarına ve vatandaşlara gelirlerin nereye gittiğini takip etme imkanı tanınmış olur. Demokrasi bilinçli toplumlarda daha iyi uygulanabilecek bir idare tarzıdır. Kamu kurumlarının takip edilmesi gerektiği anlayışı mahalli idarelerde daha rahat

oluşturulabilir. Çünkü insan mahalli idarelerin sunduğu hizmetler ile direkt ilgilidir.

KARAKAŞ, “Anayasa Taslağı” madde 41 ve 125-133 arası hükümlere dönük somut üç öneri sunmaktadır.<sup>24</sup>

Bunlardan birincisi, bütçe kanununda bütçeyi dengelemek için yapılan borçlanmaya milli gelirin bir oranı olarak sınır konulmasıdır. Bütçe açığının milli gelirin % 3’ünü geçmemesidir. İkincisi, “Kesin Hesap Kanunu” ile ortaya çıkan bütçelerdeki sapma ile ilgili de anayasal bir engelin ortaya konmasıdır. Son öneri, “Yeni Anayasa Taslağında”ki 41’inci madde ile ilgilidir. Karakaş, “Vergi ödevi” başlığındaki ödev kavramını çıkararak, ödeme gücü ilkesine göre vergi alınmasını önermektedir. Bu artan oranlı bir şekilde algılanmaktadır. Yazar, artan oranlı verginin uygulanabileceğini ancak bunun anayasada hüküm altına alınması gerektiğini belirtmektedir.

#### **4.4.4. Küreselleşme ve Avrupa Birliği Sürecinin Türkiye’deki Vergilemeye Etkisi**

Globalleşmeye paralel olarak ülkelerin ulusal sınırlarının ekonomik, sosyal, kültürel ve benzeri alanlarda pek bir anlamı kalmamaktadır. Sosyalizm orijinli bir çok ülke de dahil olmak üzere artık yabancı sermayeye olumlu bakılmakta hatta yabancı sermaye teşvik görebilmektedir. Bu olgu vergilemeye yaklaşımı da etkilemektedir. Dolayısıyla vergi tabanlarında da kayma meydana gelebilmektedir. Jean Babtiste Colbert, vergileme sanatının, mümkün olduğunca az bağırtarak kazların en fazla tüyünü yolduktan ibaret olduğunu ifade etmiştir. Globalleşme bu zihniyeti, çok tüy elde etmek değil, ne olursa olsun kazı kümeste tutmayı sağlamak şekline kaydırmıştır. Globalleşme hareketli vergi tabanlarından uzaklaşmayı daha az mobil olan vergi tabanlarına yönelmeyi mecbur kılmaktadır (Dileyici, 2004: 137).

Küreselleşme büyük ölçüde özel sektör odaklı bir süreçtir. Yani piyasa kurallarının neo-liberal düşünce ile ön plana çıkması ancak devletin özel sektörün önünü açması ile gerçekleşebilecektir. Bununda yolu öncelikle özelleştirme hedeflerinin gerçekleştirilmesidir. Küreselleştirmenin getirdiği yeni devlet anlayışı ile devlet işletmecilikten çekilecek ve devlet geleneksel fonksiyonlarına dönecektir. Diğer bir ifade ile devlet savunma, adalet,

---

<sup>24</sup> Eser Karakaş, “Anayasa, İktisat ve Somut Öneriler”, <http://www.zaman.com.tr/webapp-tr/haber.do?haberno=594444> , 30 Eylül 2007

diplomasi, temel altyapı gibi hizmetleri yürütecektir. Devletin, iktisadi istikrar, gelir-servet dağılımının iyileştirilmesi, büyüme-kalkınma fonksiyonu olmayacak, bunlar piyasaya bırakılacaktır (Demirbaş, 2003: 92-94).

Türkiye'deki menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusundaki 2006 yılının baharında yapılan değişiklik bu çerçevede ele alınabilir. Yerleşik olmayanlar Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmiş iseler bundan devlet vergi almamakta, yani stopaj oranı yüzde sıfır olarak uygulanmaktadır.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### VERGİLEME ZİHNİYETİ AÇISINDAN TÜRKİYE VE İNGİLTERE’NİN KARŞILAŞTIRILMASI

Tezin yurt dışı karşılaştırması olmak üzere İngiltere ele alınacaktır. Osmanlı ve sonrasında Türkiye’nin vergileme zihniyetini daha rahat görebilmek için ayna mahiyetinde bir başka devlet ve medeniyete ile karşılaştırmanın konuya daha bir genişlik katacağı düşünülmektedir.

Böyle bir karşılaştırmada İngiltere’nin seçilmiş olmasında Türkiye’nin durumundan kaynaklanan nedenler olduğu gibi İngiltere’den kaynaklanan nedenler de vardır.

Öncelikle Osmanlı Devleti kuruluş aşamasında diğer beyliklerin tersine yönünü batıya çevirmiştir. Batılı değerleri benimseme amacı olmasa bile batılı değerlerden etkilenmiştir. Örneğin Fatih Sultan Mehmet kendini Roma İmparatoru olarak görmekteydi. Diğer taraftan özellikle Tanzimat’tan sonra açık olarak ve bir çok alanda ve mali meselelerde batıya ve batılı değerlere yönelme olmuştur.

Diğer taraftan Osmanlı devleti ile en fazla ekonomik etkileşim içinde olan ülke İngiltere idi. Zaten Türkiye Cumhuriyeti döneminde de İngiltere ile ilişkiler devam etti. Daha sonra Türkiye AB ile ilişkilere geçti. AB’ ye üye de olan İngiltere’nin karşılaştırma için diğer ülkelere göre daha uygun bir ülke olduğu düşünüldü.

İngiltere’nin kendinden kaynaklanan nedenlere gelince bireysel hakların teminatı olan demokratik sistem ve bireysel ekonomik hürriyetlerin teminatını da kapsayan liberalizm ilk İngiltere’de gelişmiştir. Dahası liberalizmin işçi sınıfı için taşıdığı sakıncalar komünizme girilmeden vergileme ve diğer bazı yollarla halledilme yöntemlerinin geliştirildiği ilk ülke yine İngiltere’dir. Özellikle Gelir Vergisi ilk defa İngiltere’de uygulanmıştır (Kurtkan, 1968: 30).

Bu bölümde önce vergileme zihniyetini etkileyen faktörler açısından temasal bir karşılaştırma yapılacaktır. Daha sonra dönemler itibariyle karşılaştırmaya geçilecektir. Dönemleri belirlerken Türkiye ile ilgili tezin bundan önceki bölümlerinin oluşmasındaki dönemler esas alınacaktır.

## **5.1. VERGİLEME ZİHNİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER OLARAK KARŞILAŞTIRMA**

Zihniyet gibi üst yapı kavramlarının kökleri eski dönemlere gidebilmektedir. Orta çağa bir tarih aralığı değil de bir olgu olarak bakılacak olursa; kapalı ekonomi ve sosyal hiyerarşi vardır, milli devletler henüz oluşmamıştır, dini hakimiyet söz konusudur, toprağa bağlılık vardır. Ama İngiltere açısından orta çağ XIII. Yüzyılın sonlarından itibaren yerini modern çağlara terk etmeye başlamıştır. Orta çağ kıt'a Avrupa'sı cemaatçi toplum yapısına sahiptir. Bu çağın insanı toprağa bağlıdır, ticaret ve küçük sanayi olsa bile bunlar gelenek ve görenek ile sınırlı bir şekilde sürdürülmektedir. Orta çağ Avrupa'sında bütün Avrupa'yı kapsayan dini hükümlerliliğin teb'ası olma söz konusudur. Fakat Hıristiyanlık dünyasının İtalya'daki merkezinden uzakta bulunan Britanya halkının daha XIV. Yüzyıldan sonra bir millet olma bilincine ulaştıkları görülmektedir. Ticaret ani olarak inkişaf ettiği için teşebbüs hürriyetini arzulayan İngiliz tüccarları Roma'nın eski kural ve sınırlamalarına karşı Kral 8'inci Henry'yi teşvik ederek kendisini gerek cismani gerekse ruhani reis olarak ilan etmesine neden oldular. İngiliz halkının burada krallara bağılıklarını ifade etmeleri orta çağa has bir itaat kültürünün neticesi değildir. Aynı halk Magna Carta sürecinde (1215) kralın bazı yetkilerine sınırlamalar getirilmesi için kendini gösterebilmekteydi. Bu durum XIII. Yüzyıldan itibaren İngiltere'de ortaçağ kurumları üzerine modern kurumlarının özelliklerinin aşılmasına başladığını ve toplumun cemaatçi vasfını yavaş-yavaş kaybederek belirli sosyal sınıflara sahip ferdîyetçi bir sosyal yapı haline dönüştüğünü göstermektedir. Bu dönüşüm ani bir şekilde gerçekleşmemiş, yüzyıllar boyunca devam eden ve çeşitli faktörlerin etkisine tabi bulunan organik bir seyir takip etmiştir (Kurtkan, 1968: 34,35). Bu yapının da etkisi ile sanayi devrimi İngiltere'de gerçekleşmiştir. Buradan hareketle Sanayi Devriminin İngiltere ve Türkiye'de nasıl değerlendirildiği üzerinde durulacaktır.

### **5.1.1. Sanayi Devrimi ve Vergileme Zihniyeti**

Roma İmparatorluğu eski Yunan kültürünü benimseyip geniş bir alana yaydığı gibi Osmanlılar da klasik İslam kültürünü benimsemiş ve geniş bir alana yaymışlardır. Avrupa'da XIII. Yüzyılda fikri bir canlılık başlamıştır. Bunda doğudan yapılan çevirilerin önemli bir payı olmuştur. Doğuda ise fikri anlamda bir doyunluk ve durağanlık kendini hissettirmeye başlarken aynı zaman diliminde Avrupa'da Rönesans kendini göstermeye başlamıştır.

Ancak bu gelişmelere rağmen skolastik düşüncenin daha yüzyıllarca iktidarda kaldığı söylenebilir. Bu itibarla, XVII. hatta XVIII. Yüzyıla kadar Batı sistemi ile Osmanlı düzeni arasında derin bir fark ortaya çıkmamıştır (Timur, 2000: 42).

Sosyal ve iktisadi gelişimleri derece-derece ve organik seyirle oluşmuş olan batı ülkelerinde ve özellikle İngiltere’de gelir vergisi sistemi belirli bir sınıf nizamını da çevreleyen bir sosyal bünyenin neticesi halinde adeta kendiliğinden oluşmuştur. İngiltere’de gelir vergisinin sosyal karakteri, İngiliz toplumunun bireyci karakterini zedelemek gayesine yönelmiş değildir. İngiltere’deki gelir vergisi sistemi kalitatif eşitsizliği ortadan kaldırmayı amaçlasa bile kantitatif eşitsizliği düzeltme hedefi gütmemekteydi. Kalitatif eşitsizlikten maksat, sefil olanlar-olmayanlar, asgari geçime ihtiyacı olanlar-olmayanlar anlamındaki eşitsizliktir<sup>25</sup>. İngiliz gelir vergisi sistemi en az geçimin üzerinde olan kişiler arasında gelir dağılımı iyileştirme (kantitatif eşitlik) amacı gütmemiştir. Bundan dolayı gelir vergisi İngiltere’de liberalizmin şiddetle hakim olduğu bir dönemde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle İngiliz gelir vergisi sistemi bireyci karakter arz eden toplumunun sivil siyasi haklar ve demokratik kurumlar ile kendini gösteren sosyal bünyesine tam anlamı ile uygun bulunuyordu. Türkiye’nin sosyal yapısı bireyci değil, cemaatçi bir yapıdadır. Böyle olunca bireyci karakterde ve liberalizmin beşiği kabul edilen bir ülkede ortaya çıkmış olan gelir vergisi sisteminin işleyebilmesi bazı sorunları bünyesinde taşımaktaydı (Kurtkan, 1968: 2,3).

### **5.1.2. Osmanlı Toplumunda Çözülme Devri Zihniyeti ve İngiltere**

Kapitalizm Osmanlı Devletinin sosyo-ekonomik yapılarını alt üst eder ve onları kendi faydasına yönelik şekillendirir. Ama devlete nihai olarak el koyma işinin hep yarım kalması yüzünden, bütün üretim ilişkilerini kendi kafasındaki görüntüye göre dönüşüme uğratmayı gerçekleştiremez. Dolayısıyla Batı kapitalizminin benimsetmeye uğraştığı zorunluluklarla varlığını sürdüren eski üretim ilişkilerinin karışımı bir durum ortaya çıkar. Avrupa emperyalizmi, Osmanlı Devletinde kendi egemenliği için gerekli üst yapıları oluşturmakla yetinir üretici güçlerle bu üst yapının unsurları arasındaki ilişkileri yönetmez. Bundan ötürü eski sosyo-ekonomik yapıların

---

<sup>25</sup> Günümüz maliye literatüründe kalitatif eşitsizlik, kişinin en az geçim seviyesinin altında veya üstünde olması şeklinde değerlendirilmektedir.

derin izleri bu ilişkilerin içinde kalır. Emperyalizm, neredeyse tamamı gayrimüslim azınlıklardan oluşan bir aracı burjuvaziye meydana getirir fakat dizginleri direkt kendi eline alamadığı için eski ilişkileri bütünüyle yıkıp yeniden kurmayı başaramaz. Özellikle bu durum eski yapıların daha mukavemetli olduğu tarım alanında kendini daha fazla hissettirecektir (Yerasimos, 2001: 288).

Sanayi devrimi ile birlikte hem ticari kapitalizm gelişmiştir, hem de teknik icatlar hızlanmıştır. Bu şekilde ticari faaliyetlerden özellikle deniz aşırı ülkelerle yapılan ticaretten doğan servet teknik keşiflerin açtığı yatırım alanlarına rahatlıkla akmış ölçek büyüklüğü artan işletmelerde seri halinde ve ucuza imal edilen mamuller de teknik bakımından geri memleketlerin piyasalarını rahatça istila edebilmiştir. Amerika ve Ümit Burnu yolunun keşfinden dolayı Osmanlı ülkesi dış denizlere intikal eden ticaret yollarının dışında kalmış ve bu suretle ticari kapitalizm sahasındaki üstünlük doğudan batıya geçmiştir. Bu olumsuz gelişmelerin yanında Sanayi Devrimi Osmanlı toplum yapısında olumsuz anlamda değişiklikler meydana getirmiştir. Bunların başında küçük sanayi erbabı ve tüccarların esnaflaşması gelmektedir. Dahası bu süreç içinde biri eskiye nazaran toprak kayıpları yaşayan Müslüman Türk idareci sınıf, diğeri Avrupa ile ticari münasebetlerde bulunan yeni bir gayrimüslim ticari kapitalistler sınıfı olmak üzere iki ayrı tabakalaşma piramidi meydana gelmiştir. Toplumun piramitsel yapısındaki değişmelerin neticesinde gayrimüslimler lehine gelir dağılımı bozulmuştu. Türk Burjuva sınıfının yokluğu nedeniyle de ticari kapitalist olan gayrimüslimler sanayi kapitalizmine geçmemişlerdir. Sermaye transferini dışarıya çıkarmayı kendileri açısından daha olumlu görmüşlerdir (Kurtkan, 1968: 120-125).

### **5.1.3. Bireycilik ve Cemaatçilik Açısından İngiliz ve Türk Toplumunu**

‘Toplumsal-temel-esas model-kültürel-ortak’ kişilik olarak isimlendirilen bu kişilik kavramı, içine aldığı gerçek bakımından bir yerleşmişlik karakteri arz eder. Bu yerleşmiş kişiliğin değişmesi ancak içinde meydana gelerek şekillendiği, toplumla birlikte olacaktır. Yeni boyut, biçim ve nitelikleri doğuracak toplumsal değişmelere kadar, bu ‘yerleşmişlik’ bir insan ömrünü aşar ve kimi yanlarıyla kuşaklar boyunca devam edebilir. Yani toplumlarda hakim kişilik algılamaları yavaş değişikliğe uğramaktadır. Türk toplumunun yurtseverliği, hayırseverliği,



kanaatkarlığı, komşuluğu, hemşehriliği olumlu kalıp yargıları ve özellikler olarak sayılabilir. Bu özellikler Türk toplumunun kamucu yanlarını ortaya koyar. “Her koyun kendi bacağından asılır” gibi atasözleri olsa bile bu atasözü Türk toplumunun bireyci olduğunu göstermez. Bu atasözü “bir kimse yakınlarının hatasından dolayı hesaba çekilemeyeceği” anlamına gelir (Ergun, 1991: 74,75).

Taner Timur (2000: 100) bireyselliğin ve batı değerlerinin Osmanlı toplumunda bir anda gelişmediğini vurgular:

*“XIX. Yüzyıl boyunca Osmanlıların kendi toplum düzenlerine inançları sarsılmış; fakat Osmanlı devlet adamları ve uleması, Batıda olduğu gibi, birey ve toplum üzerinde özgür bir düşünceye dayanan yeni bir çözümleme geliştirmemişlerdir. Bu dönemde Osmanlı kültür dünyasının sınırlarını çizen şeriat tartışma dışı kalmış ve Osmanlı aydınları, en fazla, Batılı temsili kurumların şeriata ters düşmediğini ileri sürmüşlerdir. Gülhane Hattı (1839), Islahat Fermanı (1856) ve Kanun-i Esasi (1876) gibi reform belgeleri, ciddi bir özgürlükçü ve laik düşüncenin ürünü olmaktan çok ‘Şark Meselesi’ adı altında özetlenen diplomatik buhranın sonucu olmuşlardır. Bu yüzden de ne zihniyetlerde ne de sosyo-politik düzeyde köklü bir değişiklik önermemişler ve II. Abdulhamid, Kanun-i Esasiyi bizzat ihtiva ettiği bazı hükümlere dayanarak yürürlükten kaldırmıştır. Diyebiliriz ki XIX. Yüzyılın son çeyreğini dahi, 1876 Anayasasından çok Mehmet Said Efendi’nin “Ahlak-i Hamid”i temsil etmiştir. Mehmet Said Efendi’nin 1882’de yayınlanmış eseri, bazı klasik “nasihatname”lerden esinlenmiş geleneksel bir ahlak kitabıdır”.*

Osmanlı kimliği tarih içinde yoğrularak ve yoğrulduğu tarihin zihniyet, inanç, duygu ve düşüncelerini alarak bu günlere gelmiş bir kimliktir. Devlet bu süreçte ortak bir kamu bilinci oluşturmayı başarmıştır. Bunun gerçekleşmesinde din, töre ve geleneklerin etkileri, yönetici sınıfın toplumla temas edebilmesi etkili olduğu gibi, toplumsal örgütlenmenin temeli olan ekonomik işlevde halk ile devlet sınıfının iç içe olması veya

Üretici reaya sınıfı ile hemen temas halinde olan bir devletin varlığı etkili olmuştur. Dahası Osmanlı toplumunda bireysel bilinç kamu bilincinden önce gelmekteydi. Bu durum bireyciliğin gelişmesini engellemekteydi. Kamu bilincinin nde tutulması kendiliğinden ve toplumun karakterinden kaynaklanan bir durum değildir. Daha çok ekonomik, toplumsal, kültürel ve siyasal durumlardan kaynaklanan bir Őekillendirmez. ğrenme yolu ile oluştumuŐ bir bilinçtir.

Kamucu (Cemaatçi) bir toplum yapısının hakim olması ve bireysel bilinçlenme yaratmayan Osmanlı toplumu, gereği gibi ilerleme kaydedememiŐtir. Bireyselliğin olmadığı bir yapı sanayi toplumu olamamıştır. Kendi tarihinden gelen bir ülke olmasına rağmen Türkiye Şimdi de gereği gibi ilerlemiŐ değildir. Çünkü Türk toplumu, günümüzde kendi tarihinin belirlediği yaŐama biçiminden bütünüyle sıyrılmıŐ değildir (Ergun, 1991: 138, 159).

#### **5.1.4. Toplumsal Tabakalaşma ve Sınıf Yapısı Açısından Türkiye ve İngiltere**

Osmanlı Devletinde, merkezi otoritenin etkinliği sadece klasik dönemde değil duraklama ve gerileme dönemlerinde de geçerli olmuştur. Dolayısıyla Osmanlı sosyal yapısında, toprak ağaları özellikle XIX. Yüzyılın başlarında ağırlıklarını arttırdırlarsa da, bu ağırlık kesin bir nitelik taŐıyamamıŐ ve sınırlı kalmıştır. Toprak ağaları siyasal iktidarı kontrol etmek yerine, siyasal iktidardan ekonomik güçlerini takviye edecek bazı ödünler elde etmek istemişlerdir. Özellikle Sultan II. Mahmutla birlikte, merkezi otorite “derebeyleŐen” unsurlara yönelik kontrolünü yeniden artırmıŐtır (Başkaya, 2001: 81).

Toplum hayatının diğer alanlarında olduğu gibi hukuki alanda da Tanzimat’ın getirdiği esaslı bir değişiklik bulunmayıp, giriŐilen tüm ıslahat çalışmaları batı devletlerinin baskısı altında ve onların Osmanlı Devleti’ne sağlayacakları menfaatleri güvence altına almak üzere giriŐilmiŐ hareketlerdir. Bu ıslahat çalışmalarının ikinci özelliği ıslahatın yukarıdan aŐađıya doğru giriŐilen bir hareket olmasıdır. Diğer bir ifade ile padişahın ve vezirlerin çabaları varsa ortaya çıkabilmesi ve hiçbir Şekilde bir orta sınıf hareketi özelliğini arz edememesidir. Devrin Osmanlı Devleti’ne hakim olan Şartları İngiltere ve diğer Avrupa’daki devletlerden tamamen farklı olarak orta sınıfın çökmesini netice vermiştir. Batıda küçük sanayi erbabının teşkil

ettiği orta sınıfın burjuvalaşması neticesinde özel ticaret ve sanayi alanlarında aktif modern manada orta sınıfı oluşma eğilimine girerken Osmanlı'da özel sektör gelişmemiş ve bununla ilgili burjuvazi oluşmamıştır. Daha çok bir memur orta sınıfın oluşturulması çabası içine girilmiştir. Görüldüğü gibi Tanzimat'la birlikte başlayan ıslahat çalışmaları ve Batılılaşma eğilimleri Osmanlı sosyal hayatının hukuki, siyasi ve diğer alanlarının hiç birinde temelden bir toplumsal inkılap oluşturamamıştır. Bu nedenle yüzeysel kalmıştır. Osmanlı Devleti'nin Avrupalı anlamda sosyal sınıflardan mahrum bir toplum olması ve milli devlet ile burjuva orta sınıfına sahip cemiyet vasıflarını bir arada bulundurmaması iktisadi ve siyasi bakımlardan Osmanlı Devleti'ni Avrupa'ya tabi olan bir devlet konumuna itmiştir. Bu tabi olma durumu özellikle sanayi inkılabının darbeleriyle kendini daha fazla göstermiştir (Kurtkan, 1968: 133, 135).

İngiltere'de orta sınıf XIII. Yüzyıldan itibaren oluşmaya başlamış ve orta sınıf için gerekli şartlar İngiltere'de çok eski devirlerden beri var olagelmiştir. Bu şartlardan birincisi ticaret bölgelerinde kanun ve düzeni korumaya gücü yetecek bir merkezi devletin olmasıdır. Norman asıllı kral ile Sakson asıllı teb'ası arasında merkezi bağlılık eskiden beri mevcuttur. İkinci şart ise makul seviyede dini ve siyasi müsamahanın bulunmasıdır. Bu şart da İngiltere'de gerçekleşmiştir. Roma'ya karşı milli bir kilise ortaya çıkarabilmiş ve Kralı dini bir otorite olarak görebilmiştir. Üçüncü şart; dahilde sulh ve sükunun sağlanmış olmasıdır. Orta çağlardan beri bu iç denge İngiltere'de vardır. Dördüncü şart da nakliye imkanlarının gelişmiş olması ki bir deniz ülkesi olan İngiltere'de bu imkan yine ortaçağlardan beri hep olagelmiştir (Kurtkan 1968: 78).

Meselenin Türkiye bakımından mütalasına gelince; Tanzimat sonrası süreçte Türkiye merkezi devlet yapılarında sıkıntı yaşamaya başlamıştır. Bu dönemde kendini göstermeye başlayan milli devlet anlayışı Osmanlı Devleti'nin yapısını ayrıca sarsmıştır. Türkiye Cumhuriyeti ile birlikte milli devlet kurulsun bile bu yapı da her zaman için kolay işletilememiştir. Çünkü Türkiye Cumhuriyeti bir imparatorluğun bakiyesi olarak kurulmuştur. Tabiatıyla bir çok unsuru bünyesinde barındırmaktadır. İkinci şart olarak belirtilen makul seviyede siyasi ve dini müsamahaya gelince; bunu da ikiye ayırarak Türkiye açısından ele almakta fayda olabilir. Dini müsamaha Osmanlı'nın klasik döneminde ve Tanzimat sonrasında var olduğu söylenebilir. Türkiye Cumhuriyeti dönemine gelince tek parti döneminde

dini yaşayış pek arzu edilmeyecek seviyede baskı altında tutulduğu söylenebilir. Çok partili hayata geçince dinin fert planında yaşanmasına önemli bir baskının olmadığı kabul edilebilir. Ancak özellikle devletin Diyanet Teşkilatı ile toplumun dini nasıl algılaması gerektiğine dair bir yönlendirme gayretinden bahsedilebilir. Siyasi müsamahaya gelince Tanzimat'la birlikte demokrasi yolunda belli hedefler çizilse bile bunlara bir anda ulaşılabilirdiği söylenemez. Orta sınıfın oluşması için ülke dahilinde sulh ve sükunun sağlanması şartına gelince Tanzimat'tan Cumhuriyete kadar bu imkan yoktu. Cumhuriyet döneminde bu imkan belli ölçüde sağlandı. Yine de terör olayları da bu sakinliği zaman içinde zedeleyebilmiştir. Nakliye imkanlarının varlığı şartına gelince, potansiyel olarak bu imkan Türkiye'de vardır. Türkiye'nin konumu bunu sağlamaktadır. Ancak yine de coğrafi keşiflerden dolayı Akdeniz havzasının önemi büyük ölçüde azalmıştır.

Şu durumda Türkiye'de orta sınıf bulunmadığı zamanlarda Gelir Vergisi Kanununa orta sınıfın oluşması için mekanik bir yönlendiricilik görevi verilmiş olmaktadır. İngiltere'de Gelir Vergisi orta sınıfın organik bir oluşumu iken Türkiye'de Gelir Vergisine orta sınıfı oluşturması fonksiyonu verilmekteydi. Yani artan oranlılık, sübjektif karakter, ayırma kuramı, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyet uygulamaları ile Gelir Vergisi Türkiye'de modern anlamda orta sınıfın oluşmasını temini konusunda bir fonksiyonunu yüklenmekteydi. Ancak bunun mümkün olması sosyolojik olarak pek mümkün değildir. Çünkü gelir vergisinin hiçbir aksamaya meydan vermeden kolayca uyum sağlayabileceği bir toplum ancak gelirin sosyal mobilite işareti olarak görüldüğü modern manada sınıfların oluştuğu bir toplumdur (Kurtkan 1968: 85, 87). Orta sınıfın oluşması fonksiyonu verilse bile Türkiye'de gelir vergisinin buna önemli bir faydası olmamıştır.

## **5.2. DÖNEMSEL KARŞILAŞTIRMA**

### **5.2.1. 1839-1920 Dönemi İtibariyle Karşılaştırma**

#### **5.2.1.1. Temel Vergiler Açısından Karşılaştırma**

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat'la gerçekleşen mali reformlar sayesinde modern bir yapı meydana gelmiştir. Klasik dönemde oluşan tesadüfi bir vergi yapısından genel kurallara dayalı, ödeme gücünü esas alan ve herkesin vergilendirildiği dolayısıyla eşitlik ilkesinin gözetildiği bir yapıya geçilmiştir. Osmanlı Devleti klasik dönemde vergi gelirlerini bazı kişi ve gruplar arasında paylaştırmak zorundaydı. Bu Osmanlı'da toprak

düzeninin de doğal bir neticesiydi. Tanzimat'la birlikte getirilen reformlar sayesinde önemli bir oranda bu gelirlerin direkt devlete aktarılması temin edilebilmiştir.

**Tablo 5. Osmanlı'da Bütçe Gelirlerinin Dağılımı (1849-76)**

| Gelir Türü                    | 1849-50        |              | 1861-62          |              | 1875-76          |              |
|-------------------------------|----------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
|                               | Bin Kuruş      | %            | Bin Kuruş        | %            | Bin Kuruş        | %            |
| Gelir ve Servet Vergileri     | 242.018        | 34,1         | 289.371          | 23,7         | 332.850          | 14,0         |
| Askerlik Bedeli (Cizye)       | 46.658         | 6,6          | 59.609           | 4,9          | 80.000           | 3,3          |
| Maktu Vergiler                | 37.750         | 5,3          | 46.847           | 3,8          | 81.772           | 3,4          |
| Aşar                          | 155.867        | 22,0         | 361.355          | 29,5         | 875.500          | 36,7         |
| Koyun, deve ve domuz          | -              | -            | 88.873           | 7,4          | 205.195          | 8,6          |
| Tütün, tuz ve alkollü içkiler | -              | -            | 41.461           | 3,4          | 285.000          | 11,9         |
| Gümrükler                     | 110.322        | 15,5         | 165.228          | 13,5         | 207.500          | 8,7          |
| Diğer gelirler                | 117.385        | 16,5         | 168.440          | 13,8         | 320.477          | 13,4         |
| <b>Toplam Gelirler</b>        | <b>710.000</b> | <b>100,0</b> | <b>1.221.184</b> | <b>100,0</b> | <b>2.388.294</b> | <b>100,0</b> |

**Kaynak:** Güran, 2006:75

Tablo 5'te de görüldüğü gibi Tanzimat dönemi içinde gelirlerin üçte birinden fazlasını vergiler oluşturmaktadır. Cizyenin payı sadece % 6,5'tir. Belirli bir özerkliğe sahip Mısır, Bağdat, Girit eyaletlerinin merkeze gönderdikleri maktu vergiler toplamı Devletin vergi gelirlerinin yaklaşık % 46'sını sağlamaktadır. Maktu vergilerden sonra en önemli vergi tarım ve hayvancılığı ilgilendiren Aşar ve Ağnam vergileridir. Ondan sonra gümrük vergileri gelmektedir (Güran, 2006: 74, 75).

Aşar Vergisini köylü ve kırsal kesim ödemekteydi. Şehirli tarım ile uğraşmadıkları için Aşar Vergisine muhatap olmadıkları gibi açık olarak dolaylı vergi de ödememekteydiler. Yani şehirdeki tüketiciler kendilerini dolaylı vergiyi öder olarak görmemekteydiler. “İhtisap” denilen pazar vergileri ile tükettikleri mallar sebebiyle gümrük vergisi şeklinde bir takım vergilere katlanırlardı. Başka ülkelerle ticari ilişkilerde dış gümrük vergileri alındığı gibi Osmanlı Devleti’nde şehirler arasındaki ticari münasebetlerde de iç gümrük vergileri alınır.

Tanzimat Dönemine gelince eski dönemlerdeki olumsuzlukları ve karışıklığı ve negatif ayrımcılığı gidermek için üç temel amaç belirlenmiş ve bu istikamette düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan birincisi ödeme gücünü dikkate almayan geleneksel klasik dönem vergilemesi yerine doğrudan gelir ve serveti vergilendirmek amaçlanmıştır. İkincisi istisna ve muafiyetlerden büyük ölçüde vazgeçip ödeme gücü olan herkesin vergi mükellefi kılınması Tanzimat Reformlarının diğer bir hedefi idi. Üçüncüsü etkin bir mali bürokrasi oluşturarak vergi gelirlerinin doğrudan, mültezim ve benzeri gruplara uğratılmaksızın, devletin eline geçmesini sağlamak şeklindedir (Güran, 2006: 66).

II. Abdulhamit Döneminde vergilerin bileşiminde önemli bir değişiklik olmamıştır. Tanzimat’la başlayan vergileme eğilimi bu padişah döneminde de sürdürülmüştür. Tablo 6’da görülebileceği gibi bu dönemde artan gelirler; askerlik bedelleri, tuz, tütün, alkollü içeceklerle ilgili tekel gelirleridir. Cizye kalktığı için gayrimüslimler de askere alınmaya başlandı. Bu durum hem Müslümanlarda hem de gayrimüslimlerde rahatsızlık oluşturduğu için Tanzimat öncesi dönemde Cizye verenlere askerlik bedeli uygulaması getirilmiştir.

**Tablo 6. Osmanlı'da Bütçe Gelirlerinin Türlerine Göre Dağılımı  
1887/88, 1905/06 ve 1916/17**

| Gelir Türü                    | 1887-88          |              | 1905-06          |              | 1916-17          |              |
|-------------------------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
|                               | Bin Kuruş        | %            | Bin Kuruş        | %            | Bin Kuruş        | %            |
| Gelir ve Servet Vergileri     | 303.710          | 17,3         | 399.457          | 17,9         | 371.000          | 14,8         |
| Askerlik Bedeli (Cizye)       | 60.536           | 3,4          | 135.200          | 6,1          | 40.000           | 1,6          |
| Maktu Vergiler                | 106.372          | 6,1          | 113.632          | 5,1          | 89.015           | 3,6          |
| Aşar                          | 416.818          | 23,7         | 503.084          | 22,6         | 521.000          | 20,8         |
| Koyun, deve ve domuz          | 190.449          | 10,8         | 192.594          | 8,6          | 171.050          | 6,8          |
| Tütün, tuz ve alkollü içkiler | 164.500          | 9,4          | 191.714          | 8,6          | 176.990          | 7,1          |
| Gümrükler                     | 201.424          | 11,5         | 274.000          | 12,3         | 311.500          | 12,5         |
| Diğer gelirler                | 313.574          | 17,8         | 419.451          | 18,8         | 820.702          | 32,8         |
| <b>Toplam Gelirler</b>        | <b>1.757.382</b> | <b>100,0</b> | <b>2.229.131</b> | <b>100,0</b> | <b>2.501.257</b> | <b>100,0</b> |

**Kaynak:** Güran, 2006: 76

İngiliz Vergi Sistemine gelince; uzun bir geçmişe sahiptir ve başlangıçtan itibaren değişen sosyal ve iktisadi koşulların, vergi teorisindeki ve uygulamasındaki değişmelerin tesiri ile sürekli bir gelişim içinde olmuştur. XX. Yüzyıla gelinceye kadar vergiler sadece devletin giderlerini karşılamak için alınırken zamanla devletin ekonomik ve sosyal alana müdahale etmesine paralel bir şekilde de vergilerin toplam miktarı ve alınma amaçları değişmiştir (Öztoprak, 1973: 35).

İngiltere'de gelir vergisi ilk defa 1799 yılında Fransa ile olan savaş bahanesi ile konulmuştur. İngiltere'de yerleşik olanların gayrisafi kazancı üzerinden % 10 oranında gelir vergisi alınması karara bağlanmıştır. Ancak 60 Sterlinin altında yıllık kazancı olanlar bu vergiden muaf tutulmuştur.

Savaş bitince bu vergi 1802 yılında kaldırılmıştır. 1803'te savaş tekrar başlayınca vergi tekrar getirilmiştir. 1803 tarihli Gelir Vergisi Kanunu hem gelirleri tasnife tabi tutmaktaydı hem de kaynakta vergi kesintisi yapmanın prensiplerini ortaya koymaktaydı. 1815 yılında Waterloo savaşından sonra bu vergi tekrar kalkmıştır. 1842 yılına kadar Gelir Vergisi tekrar İngiliz Vergi Sistemine dönmedi. 1842'de % 2.9 oranlı gelir vergisi tekrar getirildi. Muafiyet sınırı yıllık olarak 150 Sterlin olarak tespit edildi. 1855 Kırım Savaşında gelir vergisi oranı % 6,7'ye çıkarıldı. 1860'da Gümrük Vergileri kaldırılınca paralel bir uygulama içine girilerek gelir vergisi oranı tekrar % 4.2 ye düşürüldü. 1902'de tekrar oran % 6,3'e çıkarıldı. 1907 ücret gelirleri "kazanılmış kazanç" tabiri ortaya kondu bu gelirler ayırma nazariyesine tabi tutuldu ve oran ücret gelirleri için vergi oranı % 3,75 yapıldı. Birinci Dünya Savaşı nedeniyle % 30'a İkinci Dünya Savaşı nedeniyle de % 50' ye yükseltildi (Brudno, Bower, 1957: 31-35).

Günümüzdeki benzer haliyle gelir vergisinin düzenli bir şekilde alınmaya başlanması 100 yıldan sonra olmuştur. Bu ilk 100 yıllık dönem zarfında savaş olduğu dönemlerde bile % 10'u geçmemiştir. Gelirin unsurları ise isimleri biraz farklı olsa bile günümüzdükine yakındır (Öztoprak 1973: 45).

Bu dönemde İngiltere'de kurumlar vergisi konulmuştur. Kurum kazançlarından direkt bir kurumlar vergisi alınmamıştır. Ancak stopaj yaygın bir şekilde uygulandığı için kurumlar temettülerden dolayı kestikleri vergiyi devlete götürme anlamında vergi dairesi ile muhatap olmuşlardır (Öztoprak, 1973: 59).



**Tablo 7. İngiltere’de Toplanan Vergilerin İktisadi Kaynaklarına Göre Dağılımı (1885-1911)**

| (Merkezi Hükümet Vergi Gelirlerinin Dağılımı) |        |                                 |       |                                   |       |                                   |       |
|---|--------|---------------------------------|-------|-----------------------------------|-------|-----------------------------------|-------|
| Mali Yıl                                      | Toplam | Gelir Üzerinden Alınan Vergiler |       | Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler |       | Harcama Üzerinden Alınan Vergiler |       |
|   |        | £ (Milyon)                      | %     | £ (Milyon)                        | %     | £ (Milyon)                        | %     |
| 1885-86                                       | 76,5   | 15,2                            | 19,9% | 7,4                               | 9,7%  | 53,90                             | 70,5% |
| 1910-11                                       | 175,2  | 61,9                            | 35,3% | 25,5                              | 14,6% | 87,80                             | 50,1% |

**Kaynak:** The British System of Taxation, Central Office of Information, London, June 1975, sayfa 3.

Tablo 7’de de görülebileceği gibi 1920 Öncesinde İngiliz Vergi sistemi içinde en büyük pay harcamalar üzerinden alınan vergilerdedir.

Bir servet vergisi olarak mirasın vergilendirilmesi de İngiltere’de 1888 yılı itibariyle yeni bir uygulama değildir. Bu tarihte miras vergisinde bir toplulaştırma yapılarak önceleri; vasiyet doğrulatma vergisi (probate duty), hesap vergisi (account duty), miras vergisi (legacy duty), veraset vergisi (succession duty) ve mülkten alınan miras vergisi (estate duty) şeklinde genel olmayan özel miras vergileri vardı. Bu tarihten sonra iki ana başlık altında toplandı. Bu başlıklar birincisi vasiyet doğrulama vergisi (probate duty) şeklindedir. Burada mirasın tümü üzerinden alınmaya başlanmıştır. Mirasın nasıl dağıtıldığına kimlere dağıtıldığına bakılmaksızın toplam miras üzerinden alınan vergidir. Aslında bu vergi ölen kişiden kalan mülk üzerinden alınan vergidir. Diğer taraftan her bir mirasçı da vergi ödemekteydi. Bu mirasçıların oranları artan oranlı bir şekilde %1 ile % 8 arasında değişmekteydi (Seligman, 1895, 307-310).

1839-1920 arası dönemde Osmanlı Devleti’nde 1279 (1863) bütçesinde Aşar ve Hayvanlardan alınan vergiler ile doğrudan doğruya alınan vergi toplamı bütçenin üçte birini teşkil etmektedir ve vergi gelirisinin yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Mısır, Eflak, Boğdan vd yerlerden alınan maktu vergiler sayılmazsa bu oran daha da yükselmektedir. Bu durum diğer bütçelerde de çok köklü bir değişikliğe uğramamaktadır.

Osmanlı Devleti son döneminde bile doğrudan vergileri İngiltere'ye kıyasla daha fazla toplamaktadır.

### **5.2.1.2. Vergileme Yetkisi Açısından Karşılaştırma**

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat sonrası süreçte yapılan vergi düzenlemelerinin kapsayıcılığı geniştir. Ancak bu düzenlemeler kanun şeklinde değildir. Tanzimat dönemi vergi sistemini oluşturan metinler nizamnameler, talimatnameler ve iradeler şeklindedir. Hazırlanış, onay yaptırım gücü ve değişiklik yapma usulleri açısından bu metinler birbirinden çok fazlaca farklı değildirler. Bugünkü ifade ile bunlar yasama organı tarafından değil yürütme organı tarafından konulurdu. Hatta vergi metinleri Resmi Gazetede de yayımlanmamıştır (Kaynar, 1985: 181, 18).

Vergilendirme yetkisi'nin 1876 Anayasası ile Meclise ait olacağı hukuken ifade edilmiştir. Ancak bu durum iki yıl sürebilmiş II. Abdulhamit meclisi tatil etmiştir. Resmen II. Abdulhamit Kanun-i Esasiyi iptal etmemiş olsa bile bu dönem uygulamada Meşrutî bir dönem olarak değil mutlakiyet olarak görülmektedir. Abdulhamit'in mali konularda kendi oluşturduğu uzman kişilerden oluşan komisyonlardan ileri seviyede yararlandığı görülmektedir. Öyle ki o dönemde hükümetin başı kabul edilen sadrazamdan gelen vergi ve benzeri mali konularla her türlü düzenlemeler bu komisyonlardan geçmesi gerekmekteydi. II. Abdulhamit buna özel bir önem vermekteydi. Komisyondan geçirilmeden kendisine sevk edilmiş yasa tekliflerini geri gönderiyordu. Ancak bu komisyonlardaki kişiler hatta komisyon çok sık değişmekteydi. Bu değişikliği Padişah kendisi yapmaktaydı. Bunun temel sebebi mali sorunların ağırlığı ve bunun bir çözüme kavuşamamasıydı. Bu komisyonlar başta maliyenin düzelmesi için her türlü teklifi hazırlamak olmakla birlikte en birinci görevi gelirleri artırmanın ve giderleri bir şekilde ıslah ederek azaltmanın bir yolunu bulmaktı. O dönem için bu zor meselede komisyonlar başarılı olamadıkları için komisyon üyeleri ve komisyon çok sık değişse bile II. Abdulhamit komisyon düşüncesinden vazgeçmemekteydi. Bu komisyonlar günümüzdeki vergi reformu komisyonlarına çok benzemekteydi (Bölükbaşı, 2005: 52, 53). Bu sayede yasama meclisi olmasa bile II. Abdulhamit ve onun hükümetleri vergilendirme yetkisini muhakkak uzman komisyonlarla paylaşıyorlardı.

II. Meşrutiyete kadar vergilendirme yetkisi fiilen padişahıdır. II. Meşrutiyetten itibaren Kanunen de uygulamada da Meclise geçmiştir (Şener 1990b: 200). Bu durumda I. Meşrutiyet (1876) öncesi olduğu gibi vergi koymaya ve mevcut vergilerdeki değişiklikler nizamname ile yapılmaya devam edilmiştir. Nizamname kavramı, günümüz hukuksal literatüründe tüzük kavramı ile karşılanmaktadır. Nizamnameler padişahın iradesi ile yürürlüğe girmektedir. Bu durumda vergilendirme yetkisi padişahıta olmaktadır. Ama II. Meşrutiyetten sonra vergilendirme yetkisi Meclise geçmiştir.

İngiltere’de vergilendirme yetkisinin hangi organda olduğuna gelince, bu memlekette verginin kanun ile konulması sorunu Magna Carta sürecinde halledilmiştir. Dolayısıyla 1839-1920 arasındaki 81 yılın sadece son 12 yılında Osmanlı Devleti’nde vergilendirme yetkisi açısından kanuniliğe riayet edilmiştir. İngiltere’de ise daha öncesi de olmak üzere hepsinde kanunilik ilkesine uyulmuştur.

Osmanlı Devleti’nde 1881 senesi sonlarına doğru Muharrem Kararnamesi ilan edilmiştir. Böylelikle uzun bir aradan sonra Osmanlı hazinesi dış borç ödemelerine yeniden başlamıştır. Bu kararnameden sonra Duyun-u Umumiye İdaresi kuruldu. Duyun-u Umumiye İdaresi alacaklıların temsilcilerinin katılımı ile oluşturuldu. İdare emrine tahsis edilen geliri toplayıp borçları geri ödemekle görevlendirildi. Böylece Osmanlı hazinesi yabancı devletlerin resmi temsilcileri ile değil yalnız alacaklıların temsilcileri ile muhatap oluyordu. Böylece II. Abdulhamit hem yabancı devletlerin mali denetimini atlatmış hem de piyasalara güven vermiş oluyordu (Bölükbaşı, 2005: 55). Duyun-u Umumiye İdaresi adeta yabancıların da çalıştığı Maliye Nezaretinin bir organı konumunda tutulmaya çalışıldı. Bu şekilde Osmanlı Devleti’nin egemenliği en azından resmen sarsılmamış oluyordu. Buna rağmen Duyun-u Umumiye idaresi açısından önemli hasılat sağlayan bir verginin bu dönemde kaldırılması söz konusu olamazdı. Bu dönemde, Osmanlı Devleti’nin zayıflamasına paralel olarak, devlet olmanın sonucu sahip olduğu haklarından biri olan vergilendirme yetkisinde fiilen sıkıntı yaşadığı görülmektedir.

### **5.2.1.3. Vergilemede Adalet Açısından Karşılaştırma**

Adalet açısından karşılaştırma yaparken “adaletin” soyut yapısına ve literatürdeki bir çok tanımına girmeden pozitif ayrımcılığın tersi anlamda

kullanılabilecek negatif ayrımcığın yapılıp yapılmamasına göre değerlendirilecektir. Yani çalışmadaki adalet kavramı, vergilemede güçlü kesime iltimas geçilip geçilmediğine göre bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat'la birlikte eşitlik ilkesi benimsenmiştir. Ama özellikle başlangıçta Tanzimat bir anda tüm ülkede değil belli bölgelerde uygulanmıştır. Diğer taraftan Tanzimat döneminde de Osmanlı vergi sisteminin geneline bakıldığı zaman yine köylü kesimin üzerinde daha ağır bir vergi yükü olduğu görülmektedir. Bu dönemde eşitlik ilkesi tüm devlet uygulaması için hedeflense bile İstanbul halkı önemli ölçüde vergi muafiyetini sürdürmüştür (Çakır, 2001: 189). 1844 Yılında Ödeme gücünü daha iyi kavramak için Temettüat tahrirleri denilen gelir sayımları yapıldı ve İstanbul'da bunların özetleri düzenlendi. Osmanlı Devleti'nin neredeyse bütün eyaletlerinde vergi yükü hesaplandı. Sonuç itibarıyla Rumeli Bölgesinin vergi yükünün çok düşük, diğer taraftan Anadolu'nun yüksek olduğu ortaya çıktı. Ancak bir vergi ayarlaması yapmanın dönemin siyasal konjonktürü açısından Rumeli Bölgesinde olumsuz etki yapacağı düşüncesi ile vergi yükü artırılmadı. Tabiatıyla temettüat tahrirlerinin pratik bir olumlu neticesi ortaya çıkmamıştır. Tanzimat'tan sonraki yirmi yıl büyük gayretlere rağmen tekalif-i örfiyede hane, ocak, çift gibi ödeme gücünü gözetmeyen yapısıyla eski sistem devam etti. 1858'de Tapu Kadastro tahriri çalışmaları başladığında pilot bir uygulama olarak Yanya ve Hüdavendigâr bölgeleri seçildi. Bu bölgelerdeki Yerleşim merkezlerindeki arazi arsa ve binalar ölçüme tabi tutularak vergiye esas değerleri tespit edildi. Diğer taraftan aynı bölgede nüfus sayımı yapıldı. Bölgedeki insanların gelir ve meslekleri tespit edildi ve durumu belgelendiren vergi mükellefiyetlerini belirten bir kimlik verildi. Yanya ve Hüdavendigâr'da yapılan bu çalışmalar gayet etkili olmuştur. Bu başarılarından dolayı bu tahrir çalışması 1860'ta tüm devlet arazilerine, şehirlerine genişletilmiştir (Güran, 2006: 67).

1215 sonrası süreçte İngiltere'de verginin kanuniliği geliştiği gibi güçlü kesimin korunduğu bir vergileme yapılmamıştır. Hele-hele belli bir şehrin, önemli vergilerden muaf tutulması söz konusu değildir (Öztoprak, 1973: 37)

#### **5.2.1.4. Vergilemede İstikrar Açısından Karşılaştırma**

Bu dönemde Osmanlı Devleti daha sık vergi düzenlemeleri yapmak durumunda kalmıştır. Tanzimat'la birlikte vergileme anlayışında önemli bir eksen farklılaşması yaşandığı için bu sistemin oturabilmesi için değişiklikler yapılmıştır. Sadece verginin konusu, matrah tespit yöntemi gibi vergileme tekniğine dönük noktalarda değişiklik olmamış vergi toplama usullerinde de sık sık değişiklik yapılmıştır. İngiltere'de bu dönemde vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı yüksek olduğu için ve de dolaylı vergileri toplamının dolaysız vergilere oranla daha kolay olduğundan dolayı İngiltere'de Osmanlı Devleti'ndeki kadar vergi toplama usulleri gelişmemiştir.

Bu dönemde İngiliz Vergi Sistemindeki değişiklikler ülkedeki genel bir anlayış değişikliğinin bir neticesi olarak gerçekleşmiştir. Bunlar yıllar itibariyle değil on yılları içine alan dönemler itibariyle bir değişimdir. 1906 yılına kadar vergilerin içinde dolaysız vergilerin payı düşüktür. Vergi yükü de klasik anlayışın hakim olduğu bu dönemde düşük düzeydedir. 1906-1914 döneminde getirilen sosyal güvenliğe dönük yeni uygulamalar ve devletin gelir dağılımına müdahale etmesini amaçlamasından dolayı vergi sisteminde de önemli değişiklik yaşanmıştır (Öztoprak, 1973: 36).

#### **5.2.1.5. Vergilerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma**

Bu dönemde Osmanlı Devleti eski klasik yapısından ayrılmaya başlamıştır. Serbest Ticaret antlaşmaları yapıldığı için özellikle İngiliz mallarının Türkiye'de bir hakimiyeti söz konusudur. Bu da lonca geleneğinden gelen küçük esnaf ve emeğe dayanan atölyeci üretime darbe vurmuştur. Ekonomik örgütlenme geçiş dönemi yaşamaktadır. Bu dönemdeki vergilemenin iktisadi ve sosyal amaçlarının olduğu söylenemez. Çünkü borçlar maliyenin en birinci önceliğidir. Mali sorunlar, ekonomik örgütlenmeye olumlu katkı yapacak bir vergilemeye gitmeyi engellemiştir.

İngiltere'ye gelince bu ülke savaş bahanesi ile dolaysız vergiler alanında önemli bir adım atmıştır. Napolyon savaşları nedeniyle 1799'da William Pitt tarafından Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur. Ancak bu vergi sadece savaş nedeniyle geçici olarak konulmuştu. İngiltere düzenli olarak Gelir Vergisi Rejimine Birinci Dünya Savaşından sonra geçebilmiştir. Ticaret kapitalizminin gelişmesinden ve sanayi kapitalizmine girilmesinden sonra kapitalist sistemin olgunlaşmasına paralel bir şekilde ve

yüksek oranlarda vergi almak usulü gelişmiştir. Yani özellikle artan oranlı gelir vergisi uygulaması ileri (olgun) kapitalist ekonomilerin vergisidir (Başar, 1947: 11, 12).

İngiltere’de XIX. Yüzyılda siyasi olarak bir çok değişiklik olmasına rağmen gelir vergisinde bu düşük oran değişmedi, değiştirilmedi. Bu dönemdeki vergi ödeyen mükelleflerin sayısı yarım milyondan azdı. Bundan ötürü nüfusun çok önemli bir bölümünün gelir vergisi ile ilgisi yoktur. XX. Yüzyılın başlarına kadar gelir vergisi ödeyen mükelleflerin sayısı 1 milyona ulaşmadı (Kay ve King, 1980: 2). Bu dönemde İngiltere’de ekonomik burjuvazi gelişme seyri içindeydi. Merkantilizmin tersine özel teşebbüslere dayalı ve devlet müdahalesinin minimum olduğu bir ekonomik örgüt yapısı vardı. Makro vergi yükünü yaklaşık % 10 kabul edersek gelir vergisi oranı % 3-4 civarında kalarak müteşebbisler için engelleyici bir nokta oluşturulmasına dikkat edilmiştir.

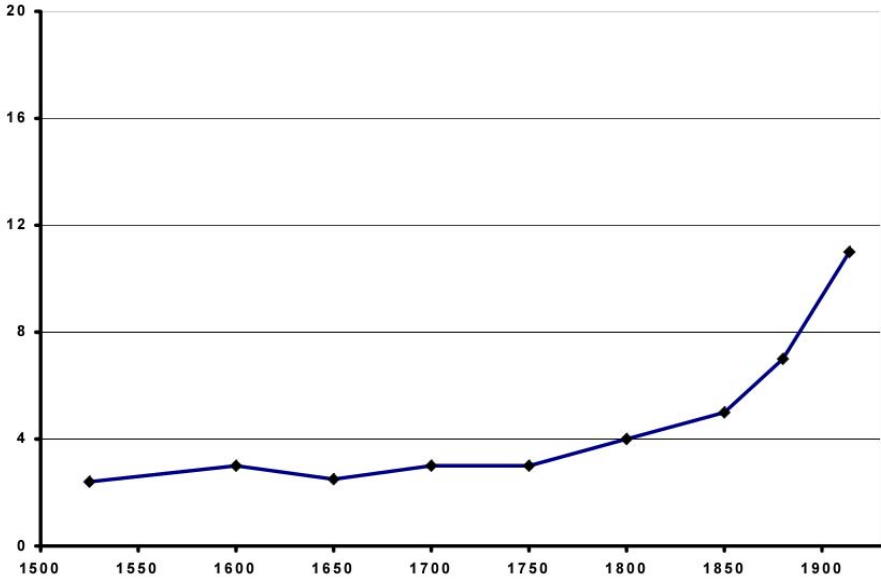
1838 Ticaret Antlaşması gereğince ithalattan %5, ihracattan %12 vergi alınmaktaydı. Bu durum, ülkede ithalatı teşvik edici bir ortam yaratmaktaydı. Bu anlaşma gereğince Osmanlı Devleti’ndeki üretici kesim aleyhte bir durumla karşılaşmış ve devlet Avrupa devletleri ile yeni bir anlaşma yapabilmek için girişimlerde bulunmuştur. Bu girişimler ancak 1861-62’de netice vermiş, ithalat vergilerinin %8’e yükseltilmesi, ihracat vergilerinin de %8’e indirilmesi temin edilebilmiştir. Dahası bundan sonraki yıllarda her yılda %1 ek bir indirim yapılarak 1869 itibarıyla ihracatın %1 oranında vergilendirilmesi karara bağlanmıştır. 1861-62 antlaşmasından sonra, Osmanlı Devleti bu antlaşmanın şartlarının değiştirilmesi noktasında gayret göstermesine rağmen ancak 1915’te bir netice alınabilmiş ve ithalat vergileri %15’e yükseltilmiştir (Güran, 2006: 69).

Kalkınmanın temeli tasarruftur. Emek, parasal sermaye, toprak (tabiat), teşebbüs şeklindeki dört temel üretim faktöründen genelde en fazla sıkıntı çekileni parasal sermayedir. Bu da tasarruflardan meydana gelmektedir. İngiltere 1950 yılına gelinceye kadar Sermaye Kazançları vergisini koymamıştır. Diğer bir ifade ile tasarrufu vergilememiştir. İngiliz Vergi sistemi bu dönemde dolaylı vergiler üzerinde durarak müteşebbisin önünü devamlı açık bırakmıştır. Ve gelirden alınan vergiler noktasında çok çekingen davranmıştır. (Öztoprak, 1973: 41, 42).

Bu dönemde harcamadan alınan vergilere ağırlık verilmiş ve de üretimi direk ilgilendiren gelirden alınan vergilerin üzerine pek gidilmemiştir.

Öncelikle şunu söylemek gerekir ki, Osmanlı İmparatorluğu'nun gayri safi yurtiçi hasılası ile ilgili kesin rakamlara ulaşmak mümkün olmamıştır. Zaten, günümüz anlayışına uygun bir milli gelir hesabının o yıllarda söz konusu olmaması, ayrıca kapitalist iktisadi kavramların Osmanlı Devleti bünyesinde yer almamış olması bu tür karşılaştırmalar yapılmasını zorlaştırmıştır. Konu ile ilgili olarak yapılmış olan bir çalışmada yer alan Şekil 2'deki grafikten yararlanılacaktır.

### Şekil 2: Osmanlı Devleti'nde Merkezi Hükümet Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya Oranı



**Kaynak:** Şevket Pamuk, [The Evolution of Fiscal Institutions in The Ottoman Empire](#), 1500-1914, Paper presented at the Session on “The Formation and Efficiency of Fiscal States in Europe and Asia, 1500-1914” of the Thirteenth International Economic History Congress Buenos Aires, July 2000

Klasik dönem kabul edilen 1776 ile 1930 arasında devletlerin hemen hepsinde devletin ekonomik hacmi olarak tanımlanan kamu harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranı %10'u geçmemiştir. Dolayısıyla vergi dışı gelirlerin de olacağı düşünüldüğünde toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya (veya yurt içi hasılaya) oranının %10'un altında olacağı aşıkardır. Ancak, Birinci Dünya Savaşı için yapılan harcamalar ve savaş sonrasında savaşın yaralarını sarmak için yapılan sosyal harcamalar ve o dönemde anlayış olarak gelişen sosyal güvenliğe dönük kamu harcamaları nedeniyle vergilerde önemli bir artış trendi görülmektedir. İngiltere'de 1920'lerde kamu harcamalarının milli gelir içindeki payı %15'lere çıkmıştır.

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Dönemi itibariyle vergiler sadece mali amaçla alınıyordu. Zaten devletin mali sıkıntıları o kadar fazla idi ki vergiye başka bir amaç yükleme imkanı yoktu. Ancak şu da ifade edilmelidir ki Tanzimat'ın ilanı ile birlikte kaldırılmak istense bile bedel-i askeri gibi vergiler hala mevcuttu. Yani askerlik hizmeti yerine, devlet vergileri kullanabilmekteydi. 1839-1920 döneminde vergiler sadece devlet giderlerini karşılamak amacı ile alınmaktaydı. Yani Osmanlı Devleti'nde olduğu gibi mali amaç ön plandaydı. Öte yandan İngiltere'de verginin kapsamı ve özellikleri kabul edilen politika ve görüşlere uygun bir şekilde gelişme göstermiştir. Dolayısıyla bu alanda meydana gelen değişiklikler idareye hakim olan fikirler de, vergi sistemini etkilemiştir. Özellikle 1906-1914 döneminde getirilen sağlık sigortası, işsizlik sigortası, emeklilik ve yaşlılık yardımı gibi sosyal yeniliklerin devlete yüklediği yeni görevlerin mali külfetini tedarik etmek ve sosyal sahada yapılan bu reformların yanında ona destek olması için vergileme yolu ile gelir dağılımını düzenleme amacı vergi sisteminde yapısal değişikliğe neden olmuştur (Öztoprak, 1973: 35, 36).

## **5.2.2. 1920-1950 Dönemi İtibariyle Karşılaştırma**

### **5.2.2.1. Temel Vergiler İtibariyle Karşılaştırma**

Bu dönemde Türkiye'de Aşar Vergisi kaldırılmıştır. Ancak Ağnam Vergisi kalmıştır. Aşarın yerine dolaylı vergiler getirilmeye çalışılmıştır. Ancak yerine getirilmeye çalışılan dolaylı vergilerde başarı sağlanamamıştır.

Bu dönem ikinci dünya savaşına rast gelmektedir. Normal zamanlara göre olağanüstü bazı vergi tedbirleri dikkati çekmektedir. O dönemde zaten savaştan etkilenen ülkelerin bir çoğu olağanüstü bazı gelir tedbirleri almıştır.



İngiltere İkinci Dünya Savaşına giren bir ülkedir. İngiltere'nin aldığı tedbirin başında “*Fevkalede Ahvali Karşılılamak İçin Salahiyet Kanunu*” gelmektedir. Bu kanunu İngiltere Parlamentosu kısa bir müzakere süresinden sonra kabul etmiştir. Bu vergi, emeği ve özel mülkiyeti, sanayi ve ticari bankaları ve bütün bunların haricinde şahıs haklarını murabebeve (sıkı takip) tabi tutmak amacını taşımaktaydı. Hükümet çalışma saatlerini ve müddetini tayin edebilecek, sınıai müesseselerini teftiş ve işverenlerin defterlerini göstermeye davet etmek hakkına sahip olacaktır. Devlet için gerekli alanlardaki iş kollarında uzmanlığa sahip olmayan işçilerin uzmanlaşması için istihsal komisyonu kurulacaktır. Bazı teşebbüsleri, Hükümet derhal incelemesi altına alacak ve firmaların normalin üstündeki kazançlarından yüzde yüz vergi alınarak Hükümet hesabına çalıştırılacaktır. Devlet için temel gereksinime dönük hizmetler ifa eden ve zararına çalışan firmaların zararı hükümetçe ödenecektir. Bazı firmalar kapatılabilecek ve gerekli görülen gayrimenkuller teminat karşılığında yıkılabilecektir. Yani ikinci dünya savaşı döneminde Hükümet firmalar üzerinde, direktiflerine göre çalışmalarına devam etmesini isteme yetkisini parlamentodan almıştır<sup>26</sup>. Bu kanun İngiltere’de 1940 yılı içinde çıkmıştır. Bir anlamda kanunun içeriğindeki durumlar ortaya çıkmadan önce kanun çıkarılmıştır ve uyarı mahiyeti taşımıştır.

Türkiye’de Varlık Vergisi uygulaması ile mükellefler arasında ayrımcılık yapılmıştır. Tanzimat sonrasında angarya ve müsadere anlayışı önce hukuki metinlerle arkasından Anayasalarla kaldırılmıştır. Ancak Osmanlı devlet geleneğindeki bu yapıyı Cumhuriyet idareci ve bürokratları da genetik olarak almışlardır.

#### **5.2.2.2. Vergileme Yetkisi Açısından Karşılaştırma**

Türkiye’de vergilendirme yetkisi 1908’den itibaren meclise geçmiştir. Ancak İstiklal Savaşı döneminde kısa da olsa Meclisin yetkisi Atatürk’e verilmiştir. Atatürk de bu yetkiye dayanarak Tekalif-i Milliye (Milli Yükümlülükler) başlığı altında vergi anlamına gelecek hükümler koymuştur. Bunun haricinde Lozan Antlaşmalarının vergileme yetkisi açısından kısıtlayıcı hükümleri vardı. Gümrük Vergileri ancak 1928 yılından itibaren konulabilmektedir.

---

<sup>26</sup> Maliye Bakanlığı, Maliye Mecmuası, Mali Haberler, Sene 4, Cilt 5, Sayı 16, sayfa 417.

İngiltere’de daha önceki dönemlerde olduğu gibi vergilendirme yetkisi parlamentonundur.

### **5.2.2.3. Vergilerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma**

Türkiye’de 1920 ile 1933 arasında bütçe disiplinine büyük önem verilmiştir. Vergiler bu yıllar zarfında genelde mali amaçla toplanılmıştır. Ancak ekonomi Teşvik-i Sanayi Kanuni ile yönlendirilmeye çalışılmıştır. 1933 yılında yapılan I. Sanayi Planı ile devletin ekonomiye müdahalesi söz konusu olmuştur. Kapitalizm bu dönemde devlet eliyle oluşturulmaya çalışılmıştır. İktisadi Devlet Teşekküllerinin kurulması aşamasında vergiler önemli bir zorunlu tasarruf kaynağı olmuştur. Bu kurumların üretime başlaması ile birlikte devletin iktisadi işletmeleri de vergi mükellefi olmuşlardır.

İngiltere’ye gelince, 1910 yılından sonra kamu harcamalarında artışlar meydana gelmiştir. 1940 yılından itibaren vergiler ekonomiye müdahale amacıyla da kullanılmaya başlanmıştır. Vergi yapısı ve vergi seviyesi para politikası ile birlikte istihdam politikaları, fiyat istikrarı ve büyüme politikalarının araçları olarak kullanılmaya başlanmıştır (Central Office of Information, 1975: 1).

### **5.2.3. 1950 Sonrası İtibariyle Karşılaştırma**

#### **5.2.3.1. Temel Vergiler İtibariyle Karşılaştırma**

Türkiye’de bu dönemdeki vergi hasılatı açısından önemli vergiler; Gelir, Kurumlar, Emlak ve Harcama vergileri şeklindedir.

Türkiye’de 1996’da % 44 olan Kurumlar Vergisi oranı önce % 33’e fazla bir süre geçmeden % 30’a çekildi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu ile oran %20’ye indirilmiştir. Karşılaştırma yapılan İngiltere’de de 1981-1991 periyodunda oranlar düşürülürken yatırım indirimi kaldırılmıştır. Yani Türkiye gecikmeli olmak şartı ile hem İngiltere hem de Türkiye yatırıma asıl teşvik anlamına gelen oranlarını düşürmüştür.

**Tablo 8. İngiltere'de Vergi Gelirlerinin Dağılımı (1950-76)**

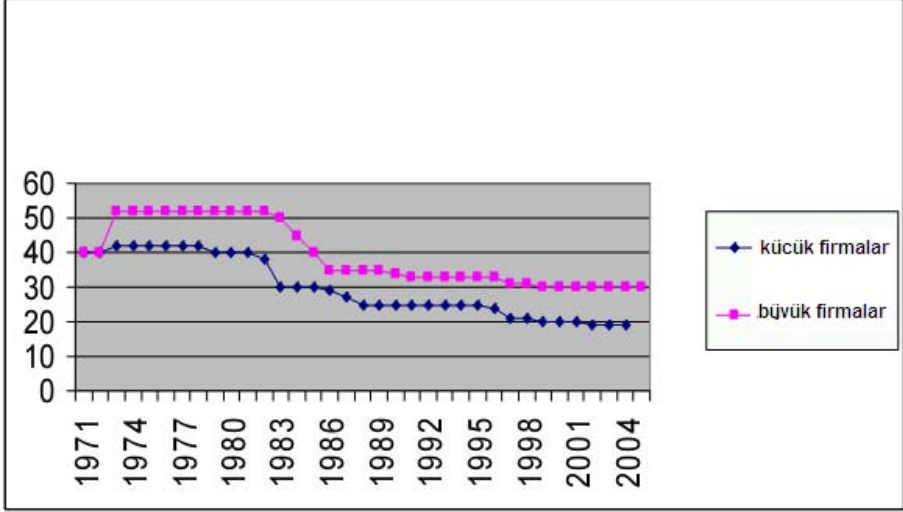
| Mali Yıl                    | Toplam  | Gelir Üzerinden Alınan Vergiler |       | Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler |      | Harcama Üzerinden Alınan Vergiler |       |
|-----------------------------|---------|---------------------------------|-------|-----------------------------------|------|-----------------------------------|-------|
|                             |         | £ (Milyon)                      | %     | £ (Milyon)                        | %    | £ (Milyon)                        | %     |
| <b>1950-51</b>              | 3739,6  | 1802,9                          | 48,2% | 190,5                             | 5,1% | 1746,2                            | 46,7% |
| <b>1960-61</b>              | 5723,8  | 2881,4                          | 50,3% | 236,1                             | 4,1% | 2606,3                            | 45,5% |
| 1965-66                     | 8323,9  | 4318,8                          | 51,9% | 292,9                             | 3,5% | 3712,2<br>0                       | 44,6% |
| 1969-70                     | 14513,7 | 6843,9                          | 47,2% | 492,3                             | 3,4% | 7177,5<br>0                       | 49,5% |
| <b>1970-71</b>              | 15732,4 | 7564,2                          | 48,1% | 499,3                             | 3,2% | 7668,9                            | 48,7% |
| <b>1975-76<br/>(Tahmin)</b> | 26851   | 16218                           | 60,4% | 640                               | 2,4% | 9993                              | 37,2% |

**Kaynak:** The British System of Taxation, Central Office of Information, London, June 1975, sayfa 3'ten yararlanılarak tarafımızca yapılmıştır.

Tablo 8'de İngiltere'nin 1950 ve sonrası mali yıllarda elde etmiş olduğu vergi gelirlerinin dağılımı bulunmaktadır. Tablo 8'de verginin kaynakları itibariyle dağılım incelendiğinde, İngiltere'de 1920 öncesinde dolaylı vergiler daha ağırlıkta iken, 1950 yılında, dolaysız vergiler ve dolaylı vergilerin payı hemen hemen eşitlenmiş, hatta kısmen dolaysız vergiler dolaylı vergilerin payını geçmiştir. Dolaysız vergilere sermaye üzerinden alınan vergileri dahil ettiğimizde bu artış açıkça ortaya çıkmaktadır. Bu artış ilerleyen yıllarda da sürmüş, dolaysız vergilerin 1970 yılındaki payı sermaye üzerinden alınan vergilerle birlikte, %51'i aşmıştır.

İngiltere'de küçük ve büyük firmalar için iki ayrı kurumlar vergisi oranı caridir. Aşağıdaki grafikte, 1979-2005 yıllarına ait Kurumlar Vergisi oranı görülmektedir.

**Şekil 3. İngiltere’de Kurumlar Vergisi Oranları  
1971-2004 (% Olarak)**



**Kaynak:** A Welsh Profits Tax Cut: An Irish Approach, James Foreman-Peck and Laurian Lungu (Cardiff Business School) [www.cf.ac.uk/carbs/econ/foreman-peckj/corporationtax3.pdf](http://www.cf.ac.uk/carbs/econ/foreman-peckj/corporationtax3.pdf), 26 Ağustos 2007.

Türkiye’de, 1980 sonrası dönemde vergilemede Özal dönemiyle birlikte önemli bir dönüşüm gerçekleşmiştir. O dönemde İngiltere’de de Thatcher iktidardadır ve Özal gibi İngiliz Başbakanı da arz yönlü iktisat politikası uygulamaktadır. Bu politika gereği arzın yani üretimin önündeki vergi yükünün devlet tarafından mümkün olduğunca düşürülmesi gerekmektedir.

1980 sonrası süreçte İngiltere’de Gelir Vergisinde temel oran %33 den % 22’ye düşmüştür. Temel oran geliri 2.000 Sterlin ve 23.700 Sterlin arasında olanlara uygulanacak oran yapısıdır. Ayırma Nazariyesinin bir uygulaması olarak ücret gelirlerine uygulanan en yüksek oran %83’ten %40’a ücret dışı gelir için de % 98’den yine %40’a düşürülmüştür. Başlangıç oranı % 25’ten % 10’a düşmüştür. Böylelikle ücret gelirlerinin ücret dışı gelirlere göre avantajlı vergilendirilmesi imkanı ortadan kaldırılmıştır. Aynı zamanda mortgage vergi kesintisi ve hayat sigortası primi kaldırılmıştır. Bu dönemde dolaylı vergiler yükselmiştir. Örneğin Katma Değer Vergisi için genel oran % 8’den % 17.5’a yükseltilmiştir.

Diğer harcama vergilerinde de vergi yükü artma eğilimi göstermiştir. Tütün ürünlerinde küçük bir yükselme söz konusudur. Ayrıca şarap tüketimine dönük vergilemede de artış olmuştur. Aynen gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde önemli bir düşüş vardır. Kurumlar vergisinde temel oran % 52'den % 30'a indirilmiştir. Küçük ölçekli firmalarda oran % 19'a çekilerek yeni firma oluşumları teşvik görmüş, şahıs şirketine sermaye şirketine geçme yani kurumlaşma cazip hale getirilmiştir (Öztoprak, 1973: 33)

Türkiye'de 1980 sonrası duruma bakıldığı zaman vergileme anlayışının İngiltere ile paralellik arz ettiği görülmektedir. Türkiye'de gelirden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisinde yük düşürülmüştür. Bu indirimden dolayı ortaya çıkan kaynak ihtiyacı dolaylı vergiler ve borçlanma ile telafi edilmeye çalışılmıştır. 1980 sonrası süreçte emek kesiminin vergi yükü yüksek tutularak diğer taraftan müteşebbislerin vergi yükü bu sayede düşük tutularak piyasa ekonomisinin önünü açmak amaçlanmıştır.

### **5.2.3.2. Vergilemede İstikrar Açısından Karşılaştırma**

Türkiye'de çok partili hayatta vergi sisteminde istikrar olduğu söylenemez. Türk Vergi Sistemini meydana getiren vergi kanunları neredeyse her yıl değişmiştir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 64 defa, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 40 defa, Vergi Usul Kanunu (VUK) 37 defa ve Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ise 29 defa değiştirilmiştir. Bu kanuni değişikliklere ilaveten 148 özel kanun ve 16 kanun hükmünde kararnamede vergilendirmede istisna ve muafiyet konusunda değişiklik yapan düzenleme vardır. Bunun yanında vergi idaresinin yetkisi çok geniştir. Kanunları uygularken fazla inisiyatif kullanabilir. Bu inisiyatif aslında verginin kanuniliği ilkesini de zedeleyebilmektedir. Bu da uygulama farklılığı oluşturmaktadır. Vergi politikalarına uzun dönemli olarak bakılmamıştır (TOBB, 2002: 34-36; Vergi Kanunları, 1411-1865).

Yukarıdaki vergi değişiklik sayısı tek taraflı mevzuat değişiklikleri ile vergilemede başarılı olunamayacağı gerçeğini hatırlatmaktadır. Devlet egemenliğine dayanarak vergi alsa bile vergiye gönüllü uyum konusunda verginin verimliliğini olumlu etkileyebilir. Vergiler konulurken, oranları ve diğer unsurları belirlenirken vergi mükellefleri ile mutabakatlar sağlanabilir. Türkiye'de de 1976 yılından itibaren bu konuda gelişmeler yaşanmaya

başlanmıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü, Katma Değer Vergisi Kanun tasarısını meslek kuruluşları ile fikir alışverişinde bulunmak suretiyle hazırlamış ve üç büyük ilde halkın vergi kanun tasarılarına katkısını sağlamıştır. Vergilemede istikrar mevcut vergi kanunlarının uygulanabilirliğini sağlama ile doğrudan ilgilidir. Diğer bir deyişle kanunlar işliyor ve uygulanıyorsa sık-sık yeni vergi kanunları getirilmez veya mevcut kanunlarda değişiklik yapılmaz. Hangi ülkede olursa olsun mükellefleri memnun etmek pek kolay değildir. İngiliz Vergi İdaresi de mükellefleri tam memnun etme umudunda değildir. Ancak İdarenin vergi sisteminin mükellef ile işbirliği yapılarak başarılı olacağına inancı tamdır. İngiltere’de vergiye karşı gönüllü uyumun sağlanması konusunda önemli bir halk desteği vardır (Cireli, 1977: 47,48).

Ancak İngiltere’de de vergi sisteminin son 25 yılda yapılan çok sayıdaki değişiklik neticesinde İngiliz Vergi Sisteminin oldukça karmaşık hale gelmiş olduğu konusunda İngiliz Vergi idaresinde ağırlıklı bir görüş ortaya çıkmıştır. Bu karışıklığı çözüp vergilemede basitlik ilkesini sağlama adına 1996 yılında Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi başlatılmıştır. Bu projenin gayesi vasıtasız vergi kanunlarının ana yapısında değişiklik yapılmadan daha açık ve basit hale getirmek için, bu kanunların yeniden yazılmasıdır. Yani Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Sermaye Kazançları Vergisi, Damga Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Vergi İdaresi Kanunu yeniden yazılacaktır. 2001 yılının sonuna kadar Sermaye Kazançları Vergisi Kanununun tamamı ile Gelir Vergisi Kanunu bazı bölümlerinin yeniden yazımı gerçekleştirilmiştir. Bu proje ile mümkün olduğu kadar kanunlar konuşma dilinde kısa ve kullanılan cümleler ile yeniden yazılmaktadır (Gerçek, 2007)

İngiliz Vergi Reform Komisyonu yöneticisinin İngiliz vergi sisteminin reforma tabi tutularak halledilmesi gereken sorunları şu şekilde belirtmiştir (The Report of the Tax Reform Commission, 2006: 7):

Birleşik Krallıkta hem tarihsel hem de uluslar arası karşılaştırma yapıldığı zaman vergi yükü yüksektir.

Birleşik Krallıkta vergi sistemi çok karışık, adaletsiz, istikrarsız bir görüntü vermektedir.

Yüksek oranlı ve anlaşılması zor vergiler büyümeyi olumsuz etkilemektedir. Vergi sistemi birleşik krallığın rekabet etmesini engellemektedir ve nispeten ekonomik düşüşü de hızlandırmaktadır.

### **5.2.3.3. Vergilerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma**

İngiltere’de vergi indirimi tarihi temelde Margaret Thatcher’ın başbakan olduğu 1979-1990 dönemi ile ilişkilendirilmiştir. Thatcher teşebbüs hürriyetini ve serbest piyasa ekonomisini savunduğu gibi sosyalizmin mahsurlarını ve İngiliz ekonomisine vereceği zararları belirterek başbakanlık koltuğuna oturmuştur. O’nun ekonomik programı, özelleştirme, deregülasyon, vergi indirimi, enflasyonu düşürmek için kamu harcamalarında kısıntıya gitmek şeklindeki ana başlıklar ile tanınır. İlk önemli vergi indirimi 1979’da gerçekleşmiştir (Grecu, 2004).

1950 sonrası dönemde İngiliz Gelir İdaresine göre vergilemede iki temel amaç vardır. Birincisi mali gaye olan kamu harcamalarını karşılamak üzere gelirleri artırmaktır. İkincisi değişik dönemlerde gelişen ekonomik olayları düzene sokmaktır. Vergiler yolu ile tüketim ve yatırım talepleri değiştirilebilir, tasarruf eğilimine etki edilebilir, üretim teşvik edilebilir. Haddizatında bu ikinci amaç, devletin bütün ekonomik gayelerini geliştiren bir anahtar faktör olmaktadır. Vergilerin maliye politikasının aracı olması itibariyle ekonomi üzerinde etkisi vardır. Devlet, ekonomik ve sosyal olaylara karışmak istemese bile, vergilerin GSMH içindeki payı yükseldikçe, ekonomi devlet tarafından dolaylı olarak etkilenmiş olmaktadır. Tablo 9’da görüldüğü üzere, İngiltere’de 1969 yılına kadar vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya oranında bir artış gözlenmektedir. Bu durum, savaş ve ekonomik buhranların yaşandığı yıllarda daha belirgin bir hal almaktadır. Ancak Şekil 4’de de görüldüğü üzere, vergi oranlarında 1970’li yıllardan sonra fazla bir değişiklik olmadığı için istikrarlı bir vergi/gayrisafi yurtiçi hasıla oranı ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 9. İngiltere'de Vergi Gelirleri ve Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Rakamları**

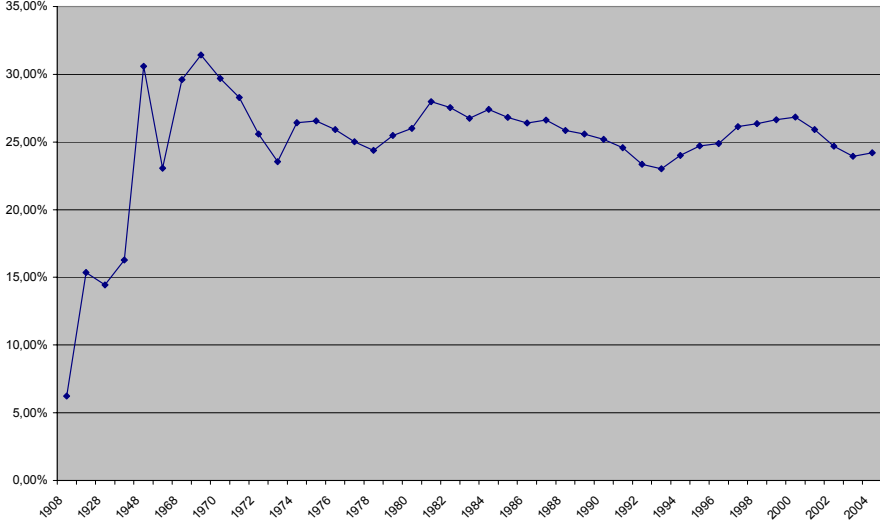
**(1908-2004)**

| <b>Yıllar</b>   | <b>GDP</b> | <b>Vergi Geliri</b> | <b>Oran</b>  |
|-----------------|------------|---------------------|--------------|
| <b>Milyon £</b> | <b>(a)</b> | <b>(b)</b>          | <b>(b/a)</b> |
| 1908            | 2011       | 125                 | 6,23%        |
| 1918            | 5108       | 784                 | 15,35%       |
| 1928            | 4599       | 664                 | 14,44%       |
| 1938            | 5502       | 896                 | 16,29%       |
| 1948            | 11988      | 3.668               | 30,59%       |
| 1958            | 23050      | 5.314               | 23,05%       |
| 1968            | 43530      | 12.888              | 29,61%       |
| 1978            | 167905     | 40.943              | 24,38%       |
| 1980            | 230800     | 60.038              | 26,01%       |
| 1982            | 277198     | 76.343              | 27,54%       |
| 1984            | 324633     | 88.996              | 27,41%       |
| 1986            | 381782     | 100.786             | 26,40%       |
| 1988            | 469035     | 121.192             | 25,84%       |
| 1990            | 558160     | 140.631             | 25,20%       |
| 1991            | 587080     | 144.283             | 24,58%       |
| 1992            | 611974     | 142.942             | 23,36%       |
| 1993            | 642656     | 147.908             | 23,02%       |
| 1994            | 680978     | 163.522             | 24,01%       |
| 1995            | 719747     | 177.815             | 24,71%       |
| 1996            | 765152     | 190.460             | 24,89%       |
| 1997            | 811194     | 212.016             | 26,14%       |
| 1998            | 860796     | 226.935             | 26,36%       |
| 1999            | 906567     | 241.567             | 26,65%       |
| 2000            | 953227     | 255.896             | 26,85%       |
| 2001            | 996987     | 258.369             | 25,91%       |
| 2002            | 1048767    | 259.018             | 24,70%       |
| 2003            | 1110296    | 265.928             | 23,95%       |
| 2004            | 1176527    | 284.641             | 24,19%       |

**Kaynak:** GDP rakamları için: <http://eh.net/hmit/ukgdp/ukgdpguide.php> (21 Ağustos 2007) ve Vergi gelirleri için: [http://www.hmrc.gov.uk/stats/tax\\_receipts/menu.htm](http://www.hmrc.gov.uk/stats/tax_receipts/menu.htm) verileri kullanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (21 Ağustos 2007).



**Şekil 4: İngiltere'de Vergi Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya Oranı (1908-2004)**



**Kaynak:** Tablo 9'deki verilerden istifade ederek tarafımızca hazırlanmıştır.

1968-2006 döneminde bütçedeki vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya oranı Tablo 10 ve izleyen Şekil 5'te gösterilmektedir:

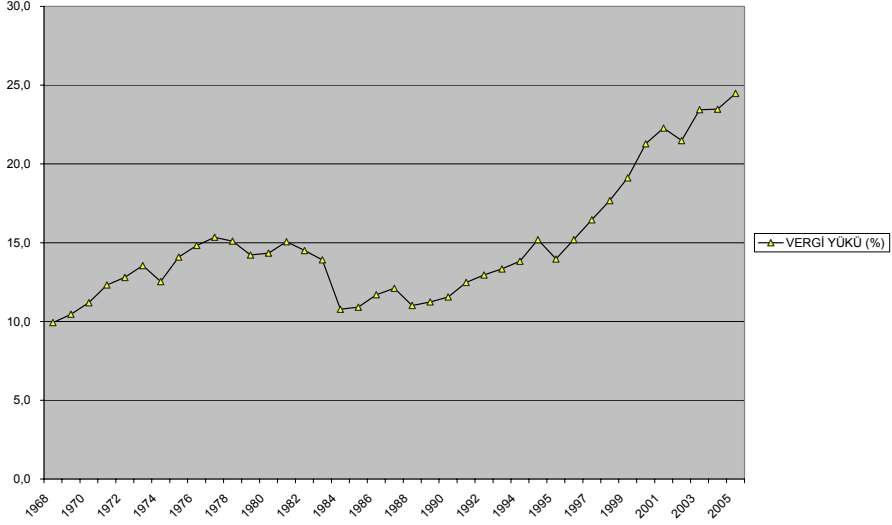
**Tablo 10. Türkiye'de Genel Bütçe Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payları (1968-2006)**

|        | VERGİ GELİRLERİ(1) | GSYİH (2) | VERGİ YÜKÜ |
|--------|--------------------|-----------|------------|
|        | YTL                | YTL       | (%)        |
| YILLAR | 1                  | 2         | ½          |
| 1968   | 16.239,5           | 163.515,1 | 9,9        |
| 1969   | 19.114,0           | 182.759,9 | 10,5       |
| 1970   | 23.002,9           | 205.566,8 | 11,2       |
| 1971   | 31.424,5           | 255.061,0 | 12,3       |
| 1972   | 39.012,9           | 304.862,4 | 12,8       |
| 1973   | 51.957,8           | 383.471,0 | 13,5       |
| 1974   | 65.156,5           | 520.008,7 | 12,5       |
| 1975   | 95.008,8           | 674.129,8 | 14,1       |
| 1976   | 127.055,2          | 856.952,0 | 14,8       |

|      |                   |                   |      |
|------|-------------------|-------------------|------|
| 1977 | 168.248,7         | 1.096.484,7       | 15,3 |
| 1978 | 246.419,7         | 1.632.392,3       | 15,1 |
| 1979 | 405.483,7         | 2.850.589,7       | 14,2 |
| 1980 | 749.849,4         | 5.230.617,5       | 14,3 |
| 1981 | 1.190.203,8       | 7.901.027,1       | 15,1 |
| 1982 | 1.522.329,2       | 10.492.186,4      | 14,5 |
| 1983 | 1.934.491,9       | 13.905.812,7      | 13,9 |
| 1984 | 2.372.211,1       | 21.997.145,5      | 10,8 |
| 1985 | 3.829.117,0       | 35.095.480,8      | 10,9 |
| 1986 | 5.972.033,9       | 51.079.323,8      | 11,7 |
| 1987 | 9.051.003,1       | 74.721.925,2      | 12,1 |
| 1988 | 14.231.761,2      | 129.224.504,6     | 11,0 |
| 1989 | 25.550.319,8      | 227.324.008,1     | 11,2 |
| 1990 | 45.399.534,3      | 393.060.170,5     | 11,6 |
| 1991 | 78.642.770,2      | 630.116.960,5     | 12,5 |
| 1992 | 141.602.093,8     | 1.093.368.044,8   | 13,0 |
| 1993 | 264.272.936,4     | 1.981.867.095,5   | 13,3 |
| 1994 | 534.888.082,4     | 3.868.429.189,0   | 13,8 |
| 1995 | 1.084.350.504,0   | 7.762.456.071,3   | 14,0 |
| 1996 | 2.244.093.829,9   | 14.772.110.189,0  | 15,2 |
| 1997 | 4.745.484.021,0   | 28.835.883.135,0  | 16,5 |
| 1998 | 9.228.596.187,3   | 52.224.945.129,0  | 17,7 |
| 1999 | 14.802.279.916,3  | 77.415.272.000,0  | 19,1 |
| 2000 | 26.503.698.413,3  | 124.583.458.276,0 | 21,3 |
| 2001 | 39.735.928.149,7  | 178.412.438.499,0 | 22,3 |
| 2002 | 59.631.867.852,1  | 277.574.057.483,0 | 21,5 |
| 2003 | 84.316.168.755,7  | 359.762.925.944,0 | 23,4 |
| 2004 | 101.038.904.000,0 | 430.511.476.968,0 | 23,5 |
| 2005 | 119.250.807.000,0 | 487.202.362.279,0 | 24,5 |

**Kaynak:** Vergi İstatistikleri, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2005, s.7-11

**Şekil 5: Türkiye’de Bütçe Vergi Gelirleri / GSYİH  
(1968-2005)**



**Kaynak:** Tablo 10’dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

1950 sonrasında İngiltere’nin vergi yükü Türkiye’den yüksek görünmektedir. Ancak vergi yükü rakamları içine borçlanmayı da dahil etmek gerekmektedir. Türkiye’de vergi yükü 2000’li yıllarda %25’e kadar yükselmiş ve devamlı bir artış eğilimi izlemiştir. İngiltere’de ise, 1968’de zirveye ulaşmış %30’u aşmıştır. Ancak izleyen 30 yıl boyunca ciddi bir değişiklik göstermemiş ve %25 civarında kalmıştır.

Hem Türkiye, hem de İngiltere, 1980 ile 1990 arasında arz yönlü iktisat politikaları uygulamıştır. Prensipten, özellikle üretimin önündeki vergi yükünü düşürmeye çalışmışlardır. O nedenle 1980 sonrasında her iki ülkede de vergi yükünde bir düşme eğilimi gözlenmiştir. Böyle bir politikanın amacı, istihdam ve büyüme için piyasa dinamizminden istifade etmektir.

## SONUÇ

İktisadi ve mali araştırmalarda sadece olayların iktisadi ve teknik yönlerini ya da hukuki ve şekli özelliklerini ele almak fikir ve zihniyet cephesini hiç göz önünde bulundurmamak analizleri eksik bırakmaktadır.

Tarihsel olaylarda -buna maliye tarihi de dahil- olayları yönlendiren maddi şartlardan daha etkili olarak bu olayları yönlendiren insan faktörünün maddi olmayan (içsel), zihniyet yapısı da etki etmektedir. Bundan ötürü bu çalışmada Tanzimat'tan itibaren vergileme zihniyeti ele alındı. Öncelikle belli bir dönemde olaylara tek bir zihniyet hakim değildir ama herhangi bir zihniyet yapısı daha ön planda olabilmektedir.

Tanzimat'tan önce vergileme alanında dinin kurallarının uygulanması devletin görevleri arasında sayılırken Tanzimat'la birlikte vergi uygulamaları açısından dinin etkisi azalmaya başladı. Bu dönemde de dine dayanan vergiler vardı. Ama bu daha çok kamu gelirleri ihtiyacı olarak toplanıyordu, din emrettiği için tahsil edilmiyordu. Bunu en iyi gösteren değişiklik Tanzimat ile birlikte Cizye Vergisi'nin kaldırılmasıdır.

Tanzimat'tan itibaren sarayın ve saray bürokrasisinin zihniyeti ağırlıklı olarak batı değerlerinin tümü ile alınması idi. Bu dönemde vergiler sadeleştirilmeye, toplulaştırılmaya ve herkesten vergi alınarak vergilemede eşitlik ilkesi sağlanmaya çalışıldı. Vergilerin emanet yöntemine göre toplanması, aracılardan kullanılmaması esası benimsenmeye çalışıldı. Ancak uygulamada emanet yöntemi ile vergi toplama işi gerçekleştirilemediği için tekrar iltizam yöntemine dönmeler söz konusu oldu. Tanzimat fermanında eşitlik, adalet gibi ilkeler benimsense bile İstanbul halkı vasıtasız vergilerden önemli ölçüde muaf tutulmaya devam edildi. Bunda zenginlerin ve gayrimüslimlerin etkisi oldu. Ayrıca buna benzeyen bir durum da Rumeli Vilayetlerinin Anadolu Vilayetlerine göre vergi yükünün daha hafif olduğu tespit edilmesine rağmen siyasi konjonktür gereği vergilerin artırılması düşünülmemiştir.

Batıdaki kapitalizmin doğma nedeni sınıfsal bir tabana dayanırken Osmanlı Devleti'nde sınıf tabanı yoktur. Yani sanayileşmenin devletin yönlendirmesi ile olacağı anlayışı vardı. Bu anlayışta Osmanlı toplumunun cemaatçi yapısının etkisi vardır. O nedenle vergilemede de piyasa ekonomisi zihniyeti gözetilmemiştir. Bunda elbette o dönemdeki mali sıkıntılarının da etkisi olmuştur. Tanzimat döneminde padişah ve üst yönetimin çoğu batı

değerlerinin transferini savunurken II. Abdulhamit, sanayileşme ve teknik konularda batıya yönelmenin devamını istiyor kültürel ve manevi değerlere toplumun ve devletin sahip çıkmasını da arzuluyordu. Ancak II. Abdulhamit döneminde vergileme anlamında Tanzimat dönemindeki gidişatı değiştiren önemli bir anlayış farklılığı ortaya çıkmamıştır.

Tanzimat döneminde çağdaş gelişmeleri inceleme anlayışının olduğu, Islahat-ı Maliye Komisyonunun kurulmasında da görülmektedir. Bu günümüzdeki Vergi Reform Komisyonunun nüvesini oluşturan bir komisyondur. Bu komisyon tüm dünyadaki gelişmeleri inceleyerek vergilemeyi daha sağlıklı bir hale getirecektir. Yani bu komisyon artık dini içerikli bir komisyon değil daha çok teknik bir komisyon mahiyetindedir. Tanzimat döneminde Avrupa Hukuku ile dine ve örfeye dayanan Osmanlı Hukuku yarışmasına rağmen bu yarışta kamu hukuku alanında Avrupa Hukukunun ileride olduğu, özel hukuk alanında ise Osmanlı Hukukunun ileride olduğu gerçeğinden dolayı vergicilik alanında dini yapıdan ve gelenekçilikten uzaklaşma görülmüştür.

I. Meşrutiyetle birlikte Tanzimat'ta belirlenen vergilemeye dönük temel anlayışlar Anayasa hükmü haline getirilmiştir. Bunlar verginin ödeme gücüne göre alınması, kanunsuz vergi ve benzeri mali mükellefiyetin ihdas edilmemesi, angarya ve müsadere kaldırılmasıdır. Ancak I. Meşrutiyet'le ortaya çıkan Kanun-i Esasi fiilen iki yıl uygulanabilmiş, 1909 yılına kadar resmen kaldırılmasa bile uygulaması askıya alınmıştır. II. Abdulhamit döneminde 1878 ile 1908 arasında meclis toplantıya çağırılmadığı için bu dönemde Padişah kendisi bir çok önemli kararda tek etken olmuştur. Ancak vergileme konusunda Tanzimat'taki eğilimler ortadan kaldırılmamıştır. Özellikle vergilerdeki basitleştirme çalışmaları daha da ileriye götürülmüştür. II. Abdulhamit Islahat-ı Maliye Komisyonunun olumlu görüşünü almadan hiçbir vergi düzenlemesini yürürlüğe sokmamıştır. II. Meşrutiyet Döneminde ise İttihatçılar iktidardır. İttihatçıların içinde tam bir fikir birliği yoktur. 1914'e kadar İttihatçıların politikalarına liberal felsefe hakimdir. Fakat ikinci dönem olan 1914 yılından itibaren, Birinci Dünya Savaşıyla birlikte, Osmanlı Devleti'nin Almanya'ya yaklaşmasının etkisiyle, İttihatçılar Milli İktisat politikası uygulayan Almanlardan ve bu iktisat politikasının kurucusu olan List'den etkilenmişlerdir. Ancak vergileme zihniyeti konusunda Tanzimat dönemi ile başlayan yaklaşımlardan farklı önemli bir değişiklik olmamıştır.

Cumhuriyet döneminde yürürlüğe giren 1924 Anayasasında vergilerin kanuniliği ilkesi yer almıştır. Ancak bu dönemde kanunların Anayasaya uygunluğunu denetleyen bir yargı mekanizması kurulmamıştır. Cumhuriyet dönemi ile birlikte yönetim anlayışı halka dayandırılmaya veya halka dayanıyormuş gibi gösterilmeye çalışıldı. Biraz da yeni bir rejim olduğu için bu rejime güçlüce destek veren o dönemin ekonomik şartlarında güçlü kesimi meydana getiren büyük toprak sahipleri ve çiftçilere vergisel anlamda kolaylık sağlanmak istenmiştir. Aşar Vergisinin hemen kaldırılmasında en önemli nedenin bu olduğu söylenebilir. Diğer taraftan Aşar Vergisinin kaldırılmasında, yerine neyin kurulacağını inceden inceye düşünülmeden yıkma hastalığının örneği görülmektedir. Görünüş itibariyle belli bir kesime kolaylık sağlanırken daha sonra aynı kesim mali anlamda zorda kalınca dolaylı yollardan yine vergilemeye tabi tutulmuştur. Aşar Vergisinin yerine daha çok dolaylı vergiler konulmuştur. Yine mali anlamda sıkıntılar baş gösterince başka nam ve ad altında Toprak Mahsulleri Vergisinde olduğu gibi kaldırılmış olan vergi tekrar getirilebilmektedir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında önemli bir kesimi oluşturan çiftçi kesiminin devletin icraatlarına sıcak bakması istendi. Bunun analizi yapılacak olursa; Aşar Vergisi kaldırıldıktan sonra bazı dolaylı vergiler ve Arazi Vergisi ile kapatılmaya çalışıldı. Ancak dolaylı vergilerde yansıtma çok kolaydır. Üzerine vergi konulan malın talep esnekliği ne kadar yüksek buna paralel olarak aynı malın arz esnekliği ne kadar düşük ise vergilerin geriye doğru yani üreticilere doğru yansıtılması o kadar kolaylaşmaktadır. Yani tarım gelişsin diye aşarı kaldırıp aynı üretim-tüketim zincirinden dolaylı vergi koymanın tarımın gelişmesine bir faydasının olacağını söylemek pek mümkün değildir. Arazi Vergisinden verim alabilmek için kadastro çalışmaları yapılmış olmalıdır. Şu anda bile Türkiye’de kadastro çalışmalarının tam olarak yapıldığını söylemek mümkün değildir.

Aşar Vergisinin mali kaybının telafisi için getirilen bir diğer vergi Mahsulatı Arzıdır. Bunun konu itibariyle aşardan pek farkı yoktur. Burada günümüzde de pek değişmemiş olan olumsuz bir zihniyetin ipuçları görülmektedir. O da belli bir kesimin üzerindeki vergi yükünü azaltıyorum diye bir verginin kaldırılması veya hafifletilmesi ama daha sonra aynı konunun başka nam ve adlar altında tekrar vergilendirilmesidir.

Aşar sonrasına bakıldığı zaman, yerine getirilen vergiler ile verim alınamadığı bir gerçektir. Demek ki vergileme sadece hukuki ve iktisadi

olarak incelenmemelidir. Vergilemenin sosyolojik boyutları da vardır. Halkın alıştığı vergileri kaldırırken çok dikkat etmek gerekmektedir. Yeni bir verginin, ülke şartlarına uygun bir şekilde getirilse bile, yerleşmesi ve işler hale gelmesi zaman almaktadır. Bu durum vergilemede istikrar ilkesinin önemini ortaya koymaktadır.

Cumhuriyet döneminde Gelir Vergisinin konulmasından sonraki dönem de dahil, tarımın vergilendirilmesi adına ciddi bir vergileme yapılamamıştır. Günümüzde de tarım kazançları önemli ölçüde vergi dışındadır. Çünkü bu kesim önemli bir oy potansiyeline sahiptir ve hükümetler vergileme eğilimi içinde olamamaktadırlar. Genelde de çiftçi ve köylü kesimi fakir olduğu için bu vergi indiriminin sosyal bir gerekçesi de olabilmektedir. Tanzimat'tan beri maliye literatürümüzde ele alınan "az kazananadan az çok kazananadan çok vergi alma" ilkesi çiftçi kesimi için oransız bir şekilde uygulanmaktadır.

Hükümet devletçiliği 1937 yılında Anayasa maddesi haline getirdi. Bu 1930'ların başında Atatürk'ün hassasiyetle üzerinde durduğu mutedil devletçilik anlayışının sertleşmesi anlamına gelmekteydi. Bu da olağanüstü dönemde uygulanan Olağanüstü Genel Servet Artış Vergisi şeklindeki Varlık Vergisi uygulamasında kendini hissettirdi. Varlık Vergisi İttihat ve Terakkiden beri devamlı gelişme gösteren milli burjuvazi oluşturma ve azınlık karşıtı olma düşüncesinin vergileme alanındaki olumsuz örneklerinden birini oluşturmuştur.

Varlık Vergisi uygulamasının nedenlerinde kamu gelirine ihtiyaç ve savaş döneminde yapılan emisyon nedeniyle ortaya çıkan likidite fazlalığını ortadan kaldırma amaçları vardır. Osmanlıdan Türkiye Cumhuriyetine geçiş sürecinde Osmanlıdan kalma gayrimüslim teb'a mahzurlu görülmeye başlandı. Bu sebepten dolayı Cumhuriyetle birlikte Müslüman-Türk burjuvazisi teşkil edilmeye çalışılmıştır. Böyle bir gayretin içine girilmesinde o dönemde nüfus mübadelesi nedeniyle burjuvazi denebilecek önemli bir kesimin yurt dışına çıkmasının da etkisi vardır. Burjuvazinin oluşumu bu mantıkla tabii mecrasından çıkarılarak devlet kontrolü altına alınınca, devlet adamları arasından veya onların yakınlarından oluşturulan bir müteşebbis sınıf ortaya çıkmıştır. Varlık vergisinde de bunun etkilerini görmek mümkündür. Yani İttihatçılardan başlayarak her iktidarın kendi burjuvazisini oluşturma, kendinden olmayan burjuvaziyi tasfiye etme anlayışı Osmanlı-Türkiye Cumhuriyeti çizgisinde devam etmiştir. Bu

nedenle Varlık Vergisi uygulamasında belirlilik ilkesine uyulmamıştır. Takdir komisyonlarına aşırı yetkiler verilmiştir. Eşitlik ilkesine de uygun hareket edilmemiştir. Mükellefler arasında uygulamada ayrımcılık yapılmıştır. Dolayısıyla bu tür uygulamalar adalet ilkesine de terstir.

Varlık vergisi kanununda mükellefler net olarak ifade edilmediği gibi vergi miktarının tespitinde takdir komisyonlarına verginin kanunilik ilkesi ile bağdaştırılmayacak derecede fazlaca yetki verilmiştir. Komisyonların oluşturulması da vergileme tekniğine uygun değildir. Yani mülki idare amirleri bu komisyonda çok ön plana çıkarılmıştır. Parasal bir cezanın suçu parasal olabilecek iken Aşkale'ye zorunlu çalışma kampına göndermek gibi bedensel bir ceza vermek dengesizliktir. Çünkü suç ve ceza aynı cinsten olmalıdır. İşyerini cezalandırmanın bir anlamı yoktur, devlet dahil tüm kesimlere zarardır. Dahası Aşkale'de çalışma kampında çalıştırılanların devletin maliyesine veya ülkenin ekonomisine bir faydalarının olduğunu söyleyemeyiz. O zaman devlet açısından bile bu gayretler göz dağı verme düşüncesini akla getirmektedir.

Vergileme anlayışı başlangıç itibariyle piyasa zihniyeti çerçevesinde sürdürülmeye çalışıldı. Çok partili hayatta iki Anayasa yürürlüğe girmiş ve her iki Anayasada da vergilemedeki kanunilik ilkesine uyulmuştur. 1924 Anayasasında olmayan Anayasa Mahkemesi denetimi de gelmiştir. Ancak çok partili hayatta özellikle 1970'li yıllarda vergileme, popülizm adına bir vasıta olarak kullanılmıştır. Bu dönemde zayıf koalisyon hükümetleri olduğu için vergileme oy avcılığının bir vasıtası olarak görülmüştür.

1980 sonrasında Özal'ın etkisi ile piyasa ekonomisinde uygun bir vergileme yapısının oluşturulmasına çalışılmıştır. Özal ile birlikte devlet yönetiminin vergileme zihniyetinde önemli ölçüde değişiklikler olmuştur. Bu dönemle birlikte devletçi zihniyetten uzaklaşılması gerektiği, bu anlayışın, topluma bürokrasiye benimsetilmesi gerektiği ön plana çıkarılmıştır. Devlet vergi alır ve yol su elektrik gibi hizmetler sunar anlayışından uzaklaşmaya başlanmıştır. Devletin temel fonksiyonlarına dönmesine ve vergilerin düşürülmesine yönelme olmuştur. Ayrıca üretimi cezalandırıcı gelir üzerinden alınan vergi yükünün harcamalar üzerinde kaydırılması anlayışına geçilmiştir.

Avrupa Birliği sürecinin hızlandığı 2000 yılı sonrası süreçte ise Avrupa Birliği'ne girme amacıyla gerekli vergiler AB ile uyumlu kılınmaya



çalışıldı. Türkiye’de KDV ve ÖTV’de uyum sağlandı, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi de belli ölçüde AB’ne uyumlu hale getirilmiştir.

Tanzimat’tan itibaren vergileme zihniyetindeki değişimler olduğu gibi değişmeyen durumlar da söz konusudur.

Değişmemiş zihniyetin birisi, ne yapacağını inceden inceye düşünmeden mevcudu yıkıp yeni çözüm getirme gayretleri vardır. Bu da tarihimizde vergi kanunlarının ve vergi ile ilgili düzenlemelerin değiştirilmesine neden olmuştur. Vergi sistemi adete yaz boz tahtası haline getirilmiştir. Bu Tanzimat’tan bu yana devam etmektedir.

Değişmeyen bir başka zihniyet ise vergilerde basitliğin sağlanamamasıdır. Böylelikle vergi ile ilgili memur, uzman ve denetmenler büyük bir inisiyatif sahibi olmuştur. Vergi sistemi öyle karışık tutulmuştur ki bir denetim elemanı bir firmayı batırabilir veya batmakta olan bir firmayı kurtarabilmektedir.

Gerek Osmanlıda gerekse 1950’ye kadar Türkiye Cumhuriyetinde vergi sisteminin özünde rasyonellikten bahsedilemez. Bu dönemde siyaset ve devletin bekası en birinci faktör olmuştur. Osmanlı Devleti’ndeki devletçilik ideolojisini Cumhuriyet idarecileri de miras olarak almışlardır.

İngiltere ile vergileme anlayışı karşılaştırıldığı zaman 1920 öncesinde Türkiye’deki vergileme zihniyetinin piyasa mekanizmasını teşvik edici olmadığı görülmektedir. Çünkü bu dönemde Osmanlı Devleti’nde dolaysız vergilerin payı dolaylı vergilere göre daha yüksektir. Aynı dönemde İngiltere’de dolaylı vergilerin hasılatı dolaysızlara göre daha yüksektir. Vergi toplamada kolaylık açısından dolaylı vergilerin toplanması daha kolay olmasına rağmen Osmanlı Devleti bu dönemde dolaysız ağırlıklı bir vergi sistemini sürdürmüştür. Bunda İslam Dininin dolaysız vergiyi dolaylı vergiye tercih etmesinin etkisi vardır. İslam dini dolaylı vergilerin tüketici üzerinde yük oluşturacağından dolayı bu tür bir vergi eğiliminde değildir. Hissettirmeden vergi alma yerine vergi ödeyenlerin ödedikleri vergiyi (zekatı) hissetmeleri istenmiştir. Bu anlayış Tanzimat’a rağmen Osmanlı Devleti’nde sonuna kadar devam etmiştir. Cumhuriyetle ve özellikle Aşar Vergisinin kaldırılmasıyla birlikte dolaylı vergilerin ağırlığı hissedilmeye başlanmıştır. Cumhuriyet döneminde 1980’lere kadar vergiler yolu ile ekonomiye müdahaleler yapılmıştır. İngiltere’de 1940’dan sonra, Türkiye’de 1960’tan sonra vergi politikası maliye politikasının önemli bir

aracı haline gelmiştir. Tam istihdam, fiyat istikrarı ve kalkınma gibi amaçlarla vergiler kullanılmaya çalışılmıştır.

1980 sonrasında ülkemizdeki vergileme zihniyeti İngiltere'ye benzemeye başlamıştır. İngiltere'de olduğu gibi Türkiye'de de harcamalar üzerindeki vergi yükü artırılıp gelirler üzerinde vergi yükü düşürülerek piyasa ekonomisinin işleyişine destek verme hedeflenmiştir. Bunda İngiltere'nin AB'de olması Türkiye'nin de AB'ye girme konusunda çabasının olması etkili olmuştur.

Zihniyet değişiklikleri toplumda çok yavaş gerçekleşmektedir. Kanunilik ilkesi Tanzimat'tan bu yana yerleştirilmeye çalışılsa bile idareye bazen fazla yetki verilerek bazen de hakkaniyete uygun uygulanmayarak yıpratılabilmektedir. Benzer şekilde piyasa ekonomisine, adalete, eşitliğe, uygun bir vergileme anlayışının yerleşmesi de uzun sürmektedir.

## KAYNAKÇA

AKALIN, Güneri. **Kamu Ekonomisi**, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 2006

AKALIN, Güneri. **“Anayasal Mali Düzen.” XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000

AKALIN, Güneri. **Türkiye’de Piyasa Ekonomisine Geçiş Süreci ve Ekonomik Kriz**, Ankara, TİSK Yayınları No: 215, 2002

AKALIN, Güneri. **Tarımımızın Sosya-Ekonomik Yapısı Vergileme ve Gelişme**, Ankara, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 384, 1975

AKAR, Rıdvan. **Varlık Vergisi Kanunu, Tek Parti Rejiminde Azınlık Karşılı Politika Örneği**, İstanbul, Belge Yayınları, 1992

AKAR, Rıdvan. **Aşkale Yolcuları**, İstanbul, Belge Yayınları, İstanbul, 1999

AKAT, A. Savaş. **Alternatif Büyüme Stratejisi**, 3/4/2007, İstanbul Bilgi Üniversitesi, Mayıs 2004, (www.akat.bilgi.edu.tr)

AKDAĞ, Mustafa. **Türkiye’nin İktisadi ve İctimai Tarihi**, Cilt: 2, Barış Kitap Yayın Dağıtım, Ankara, 1984

AKGÜNDÜZ, A. ve S. ÖZTÜRK. **Bilinmeyen Osmanlı**, İstanbul, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, 1999

AKTAN, Coşkun Can. “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 1998.

AKTAN, Coşkun Can, D. DİLEYİCİ ve Ö. SARAÇ. **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Ankara, Phoenix Yayınları, 2002

AKTAN, Coşkun Can. “Özal’ın Değişim Modeli ve Değişime Karşı Direnen Güçlerin Tahlili”, **Yeni Türkiye Günlüğü Dergisi**, Sayı: 40, Mayıs-Haziran 1996,

<[http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/degisim/aktan-ozalin-degisim-modeli.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/degisim/aktan-ozalin-degisim-modeli.pdf)>27.08.2006.

AKTAR, Ayhan. **Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikası**, İstanbul, İletişim Yayınları, 2000

ALTINBAŞ, Zehra. “Osmanlı Hukuk Sistemi ve İnkılabı”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 1990.

ANAYURT, Ömer. “1876 Anayasası’nda Temel Hak ve Özgürlükler”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 1993.

ATAÇ, Beyhan. **Maliye Politikası**, 6. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 118, 2002

Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, **Atatürk’ün Söylev ve Demeçleri**, Ankara, Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, 2006.

ATAY, Asuman Olgunca. “Kamu Tercih Teorisi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 31, Temmuz, Ağustos 1991.

AY, Nuran. “Tanzimat’tan Sonra Mali Hukukumuzda Meydana Gelen Gelişme ve Değişmeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 3-4, 2001.

AYDEMİR, C. ve H. H. GÜNEŞ. “Merkantilizmin Ortaya Çıkışı”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, www.e-sosder.com. ISS: 1304-0278, Cilt: 5, Sayı: 15, Kış-2006.

BAĞÇE, H. Emre. “İbn-i Haldun’un İdeoloji Kuramı: Karşılaştırmalı bir Çözümleme”, **Doğu Batı Düşünce Dergisi**, Sayı: 31, Yıl: 8, Şubat, Mart, Nisan, 2005.

BARKAN, Ömer Lütfi. “16 Asrın İkinci Yarısında Türkiye’nin Geçirdiği İktisadi Buhranların Sosyal-Yapı Üzerindeki Tesirleri”, **İktisadi Kalkınmanın Sosyal Meseleleri Konferansı**, İstanbul Matbaası, İstanbul 1964.

BAŞAR, A. Hamdi. **Vergi Reformu ve Kalkınma Davamız**, İstanbul, İstanbul Tüccar Derneği Yayınları No: 2, Kenan Matbaası, 1947

BAŞKAYA, Fikret. **Az gelişmişliğin Sürekliliği**, Ankara, İmge Kitabevi, 2001

BERKES, Niyazi. **100 Soruda Türkiye İktisat Tarihi**, 2. Cilt, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1975

BİLİCİ, Nurettin. **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, 17. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007

BÖLÜKBAŞI, Ö. Faruk. **Tezyid-i Varidat ve Tenkih-i Masarifat II. Abdülhamid Döneminde Mali İdare**, İstanbul, Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi, 2005

BORATAV, Korkut. **Türkiye İktisat Tarihi (1908-2002)**, 8. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi Yayınları, 2004

BRUDNO, W. ve W. F. BOWER. **Taxation in United Kingdom**, Boston, Toronto, Little Brown and Company, 1957

BULUTOĞLU, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1997

BURKE, Peter. **Tarih ve Toplumsal Kuram** (Çev: Mete Tunçay), İstanbul, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 1994

CAVİT BEY, Mehmet. **İktisat İlmi**, Ankara, Liberte Yayınları, 2001

CİRELİ, Ertan. **İngiliz Gelirler İdaresi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1977-182, Başbakanlık Basımevi, 1977

COŞAR, Nevin. “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Sayı: 2, 2003

Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi. 1923-1978, İstanbul, Apa Ofset Basımevi, 1980

CUMHURİYET DEVRİ MALİYESİ, Maliye Mecmuası, Sene 1, Cilt 2, Sayı 5, 1937.

CUMHURİYETİN 75 YILI ANSİKLOPEDİSİ. 1923-1953, 1. Cilt, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 1999

ÇAKIR, Coşkun. *Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi*, İstanbul, Küre Yayınları, 2001

ÇİVİ, Halil. “Cumhuriyetin Altmışınca Yılında Ekonomik Gelişmemizin Ana Çizgileri”, **Cumhuriyet Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, Haziran 1984.

DEMİRBAŞ, Tolga. “Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 50, 51, Temmuz -Aralık 2003

DERİN, Haldun. *Türkiye’de Devletçilik*, İstanbul, Çituri Biraderler Basımevi, 1940

DİKMEN, M. Orhan. *Maliye Dersleri*, İstanbul, Sermet Matbaası, 1964

DİLEYİCİ, Dilek. “Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2004

DOĞAN, D. Mehmet. *Tarih ve Toplum*, İstanbul, İz Yayıncılık, 1998

DURA, Cihan. “Atatürk’ün Türkiye’nin İktisadi Kalkınması Hakkındaki Fikir Sistemi Üzerine Bir Deneme”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:6, 1995.

DURŞUN, Davut. “Siyaset ve Hukuk Komisyonu”, **Abant Platformu Demokratik Hukuk Devleti**, İstanbul, Gazeteciler ve Yazarlar Vakfı Yayınları, 2000

DURŞUN, İbrahim. “1930-1938 Dönemi Maliye Politikası Uygulaması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:1, Sayı: 2, Aralık 1999.

Du VELAY, A. “Türkiye Maliye Tarihi”, **Maliye Mecmuası**, Yıl: 3, Cilt: 4, Sayı: 12, 1939.

EDİZDOĞAN, Nihat. *Kamu Maliyesi-2*, Bursa, Ekin Kitabevi, 2000

ERDOĞAN, Mustafa. “Siyaset ve Hukuk Komisyonu”, **Abant Platformu, Demokratik Hukuk Devleti**, İstanbul, Gazeteciler Yazarlar Vakfı Yayınları, 2000

ERGUN, Doğan. *Türk Birey Kuramına Giriş (Türk Kültürünün Olanakları)*, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1991

ERKAN, Hüsnü. *Ekonomi Sosyolojisi*, İzmir, Alper Matbaası, 1991

EKER, A., A. AYTAY ve M. SAKAL. *Maliye Politikası*, İzmir, Kayılmaz Matbaası, 2004

EYÜPOĞLU Osman. "İbn Haldun'un Günümüz Sosyolojisine Katkısı", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 22, Ağustos-Ekim 2004.

GERÇEK, Adnan. "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> 30 Eylül 2007

GİRAY, Filiz. *Maliye Tarihi*, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2006

GOLDSCHIED, R. "Kamu Maliyesi Sorunlarına Sosyolojik Bir Yaklaşım", (Çev. M. Burhan ERDEM) **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1-2, Eskişehir, 1981.

GRECU, Andrei. "Flat Tax - The British Case", London, Adam Smith Institute, 2004. [www.adamsmith.org/pdf/flattax.pdf](http://www.adamsmith.org/pdf/flattax.pdf). Çevirimiçi: 5.5.2007.

GÜRAN, Cahit. *Kamusal Müdahaleler ve Ekonomik Performans*, HÜSBE Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2000

GÜRAN, Tevfik. "Osmanlı Kamu Maliyesi, 1839-1918", GENÇ, G. ve E. ÖZVAR (Ed.), *Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler*, İstanbul: Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi, 2006: 65-93.

GÜRKAN, Ülker. *Hukuk Sosyolojisine Giriş*, Ankara, Siyasal Kitapevi, 1994

HAYEK, Friedrich A. *Kölelik Yolu*, (Çev. T. FEYZİOĞLU ve Y. ARSAN), Ankara, Liberte Yayınları, 1999

HAMİTOĞULLARI, Beşir. *Çağdaş İktisadi Sistemler, Strüktürel ve Doktrinal Bir Yaklaşım*, 4. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1986

HEPER, Metin. "Demokrasimizin Sorunları", **Doğu Batı Düşünce Dergisi**, Sayı: 21, Kasım 2002.

HOLCOMBE, Randall G. *Public Finance*, Minneapolis, New York, Los Angeles, San Francisco, West Publishing Company, 1996

İHSAİYAT-I MALİYE (Mali İstatistikler), Maliye Bakanlığı Yayınları Ankara 2000

KARAKAŞ, Eser. "Anayasa, İktisat ve Somut Öneriler", Zaman Gazetesi, <http://www.zaman.com.tr/webapp-tr/haber.do?haberno=594444>, 30 Eylül 2007

KARAMURSAL, Ziya. *Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler*, Ankara, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Yayınları, 1989

KARAYILMAZLAR, E., ve C. GÜRAN. "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz.", **AÜSBF Dergisi**, Cilt: 60, Nisan-Haziran 2005.

KARPAT, Kemal. *Türk Demokrasi Tarihi*, İstanbul, Afa Yayınları, 1996

KARPAT, Kemal. “Türkiye’de Bugün İdeoloji Durumu”, **Doğu Batı Düşünce Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 30, Kasım, Aralık, Ocak, 2004/5.

KAY, J. A. ve M.A. KING. *The British Tax System*, Oxford, Oxford University Press, 1980.

KAYNAR, Reşat. *Mustafa Reşit Paşa ve Tanzimat*, Ankara, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1985

KAZGAN, Gülten. *Tanzimat’tan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi Birinci Küreselleşmeden İkinci Küreselleşmeye*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 22, 2002

KAZICI, Ziya. *Osmanlılarda Vergi Sistemi*, İstanbul, Şamil Yayınevi, 1977

KEYDER, Çağlar. *Osmanlı Ekonomisi ve Osmanlı Maliyesi (1881-1914)*, İstanbul, Toplum ve Bilim, 1979

KEYDER, Çağlar. *Toplumsal Tarih Çalışmaları*, Ankara, Dost Kitabevi Yayınları, 1983

KIZILOĞLU, Ş., C. KILIÇ ve O. MÜDERRİSOĞLU. *AB Yolunda Mali Dünyamız*, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Ankara, 2006

KIZILOĞLU, Şükrü. *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara, Savaş Yayınları, 1990

KİLİ, S ve Ş. GÖZÜBÜYÜK. *Sened-i İttifaktan Günümüze Türk Anayasa Metinleri*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları: 11, 1985.

KOVANCILAR, Birol. “Vergi Kültür ve Ahlakı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 231, Aralık, 2007.

KURTKAN, Amiran. *Metodolojik Bir Deme Olarak Mali Sosyoloji*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayın No:1312, İktisat Fakültesi Yayın No:221, Fakülteler Matbaası, 1968

KÜTÜKOĞLU, S. Mübahat. “Osmanlı Maliyesi”, E. İHSANOĞLU (Ed.), *Osmanlı Devleti Tarihi*, İstanbul, Zaman Gazetesi Yayınları, 1999

MALİ KANUNLAR KÜLLİYATI, Türk Vergi Kanunları (1920-1996) Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 1996.

McGEE, Robert W. *The Philosophy of Taxation and Public Finance*,. London, Boston. Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 2004

MENDERES, Adnan. III. Menderes Hükümeti Programı, <http://www.tbmm.gov.tr/ambar/HP21.htm>.

MUSGRAVE, Richard A. *Kamu Maliyesi Teorisi*, (Çev O. ŞENER ve Y. METHİBAY), Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2004

NADAROĞLU, Halil. “Vergi Sisteminin Etkinliği”, **Kamusal Finansman Sorunları**, Türkiye II. Maliye Sempozyumu, Eskişehir, 1987.

NERRE, Birger. "The Concept Of Tax Culture", Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, November 8-10, 2001, Baltimore, MD, USA,  
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/Tax/norms.pdf>, 16.1.2008

NEUMARK, F. "Verginin Tarifi ve Mahiyeti" (Çev. Sabri ÜLGENER), İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt: 1, Birinci Teşrin (Ekim) 1939

NİŞANCI, Şükrü. **15-16. Yüzyıllarda Osmanlı İktisat Zihniyeti**, İstanbul, Okumuş Adam Yayınları, 2002

OSMANLI BÜTÇELERİ (1909-1918), Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2000/358, 2000.

OKTAY, R. Necati. "Türkiye'nin Geri Kalmışlıktan Kurtulmasını Engelleyen Temeldeki Çatlaklar", **Maliye Yazıları**, Sayı: 7, Haziran, Temmuz 1987.

ÖKTE, Faik. **Varlık Vergisi Faciası**, İstanbul, Nebioğlu Yayınevi, 1951

ÖNCEL, Yenal. "Türk Vergi Sisteminin Tarihi Evrimi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 47, Eylül-Ekim 1980.

ÖNDER, İzzettin. "Aşarın Kaldırılması", **Toplum ve Bilim Dergisi**, Bahar 1981.

ÖNDER, İzzettin. "Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 4, Mayıs-1983.

ÖNER, Erdoğan. **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara, Maliye Bakanlığı Yayınları, 2005

ÖZBUDUN, ERGÜN. **Yeni Anayasa Taslağı**,  
<http://www.cnnturk.com/Turkiye/anayasa.asp>, Çevrimiçi: 30.09.2007

ÖZKİRAZ, Ahmet, **Sabri F. Ülgener'de Zihniyet Analizi**, A Yayınevi, Ankara, 2000

ÖZSOY, İsmail. "Süleyman Sudi'nin Osmanlı Maliyesi ve Vergi Sistemi ile İlgili Görüş ve Tespitleri", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 4-5, 2000.

ÖZTOPRAK, Adil G. "İngiliz Vergi Sistemi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 5, Eylül Ekim 1973.

ÖZTÜRK, Kazım. **Atatürk'ün TBMM Açık ve Gizli Oturumlarındaki Konuşmaları**, C.II, Kültür Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1990.

ÖZYAVUZ, Tuncer. **Osmanlı-Türk Anayasaları**, İstanbul, Alkim Yayınevi, 1997



ÖZYÜKSEL, Murat. “İmparatorluk ve Cumhuriyet Dönemlerinde Gelir, Gider, Servet Vergileri”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:7, Nisan 1985

PINAR, Abuzer. **Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003

RASSY, Hippolyte. “Usul-ü Umumiye-yi Tekalif”, **Ulum-u İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası**, Sayı: 18-22, 1909, (Milli Kütüphane Mikروفilm No:1266)

SAİD Halim Paşa. **Burhanlarımız** (Baskıya Hazırlayan: M.Ertuğrul Düzdağ), Tercüman 1001 Temel Eser 9 (Tarih Belirtilmemiş).

SARAÇOĞLU, Fatih. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2006

SAYAR, Ahmet Güner. **Osmanlı İktisadi Düşüncesinin Çağdaşlaşması**, İstanbul, Der Yayınları, 1986

SAYAR Ahmet Güner. **Osmanlıdan 21. Yüzyıla, Ekonomik, Kültürel ve Devlet Felsefesine Ait Değişmeler**, İstanbul, Ötüken Yayınları, 2001

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in Taxation**, London, Macmillan & Co. 1895.

STEINMO, Sven. **Taxation and Democracy**, New Haven and London, Yale University Press, 1993.

ŞENER, Abdülatif. **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret Yayınları No: 39, 1990.

ŞENER, Abdülatif. “İttihat ve Terakki Cemiyetinin İktisadi ve Mali Politikaları”, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 8, Sayı:1, 1990b.

TABAKOĞLU, Ahmet. **İslam ve Ekonomik Hayat**, İstanbul, Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları, 1987

TABAKOĞLU, Ahmet. **Türk İktisat Tarihi**, İstanbul, Dergah Yayınları, 2003

TANZİMAT'TAN SONRA İLK NEŞROLUNAN DEVLET BÜTÇESİ-İhzar ve Tahlili, Maliye Mecmuası, Sene 1, Cilt 1, Sayı 2 Mart Nisan 1937.

TAŞ, Ramazan. “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 50, Sayı: 1-2, Ocak-Haziran 1995.

TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre: 2, Cilt: 14 , (1341) 1925.

TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre: 2, Cilt: 16, (1341) 1925.

TBMM ZABIT CERİDESİ, Devre: 7, Cilt: 9, 1944.

T.B.M.M.ZABIT CERİDESİ, Devre 8, Cilt: 7, 1949.

The British System of Taxation, Central Office of Information, London, 1975.

THE REPORT of TAX REFORM COMISSION. Published by 2006, www.taxreformcomission.com, 5 Temmuz 2007.

TİMUR, Taner. *Osmanlı Kimliği*, Ankara, İmge Kitapevi Yayınları, 2000.

TOBB, *Türk Vergi Sistemi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ankara, TOBB Yayınları, 2002

TOMBUŞ, Ertuğ. “Demokratik Meşruiyet İlkesi Olarak Hukuk Devleti,” *Doğu Batı Düşünce Dergisi*, Sayı: 21, Kasım 2002.

TORUN, İshak. “Max Weber’e Göre İktisadi Gelişmenin Yeterli Şartı”, *Maltepe Üniversitesi İİBF Ekonomik, Toplumsal ve Siyasal Analiz Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 1-2, 2002.

TUĞ, Salih. *İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı*, Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları, Ankara, 1963

TURAN, Kemal. ”1923-1938 Dönemi Ekonomisinin Atatürk’ün Ekonomik ve Mali Görüşleri Işığında Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:30.

TURANLI, Rona. *İktisadi Düşünce Tarihi*, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 2000

TURHAN, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, DER Yayınları, 1987

TÜRK, İsmail. “Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 36, Sayı: 1-4, 1981.

TÜRKOĞLU, İrfan. *Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye’de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılaması*, HÜSBE Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2007

TÜRK VERGİ KANUNLARI, Gelirler Kontrolleri Derneği, Ankara, 2007

ULUATAM, Özhan. *Kamu Maliyesi*, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999

ULUSOY, Erol. “Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi”, www.jura.uni-sb.de/turkish/Ulusoy.html, 15.2.2006.

ULUSOY, Ahmet. *Maliye Politikası*, Konya, Mikro Yayıncılık, 2006

ÜLGENER, F. Sabri. “İktisadi Hayatta Zihniyetin Rolü ve Tezahürleri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 2, Sayı: 3-4, Nisan, Temmuz, 1941.

ÜLGENER, F. Sabri. *İktisadi Çözülmenin Ahlak ve Zihniyet Dünyası*, İstanbul, Der yayınları, 1981

ÜLGENER, F. Sabri. *Zihniyet ve Din*, İstanbul, Der yayınları, 1981b

ÜLGENER, F. Sabri. *Darlık Buhranları ve İslam İktisat Siyaseti*, Ankara, Mayaş Yayınları, 1984

ÜLGENER, F. Sabri. “Gelenekçi Bir Toplumun İktisadi Kıymet ve Zihniyet Meseleleri”, **İktisadi Kalkınmanın Sosyal Meseleleri Milletlerarası Konferansı**, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1964.

VARCAN, Nezh. “Aşarın Düşündürdükleri”, Anadolu Üniversitesi Yayınları No.205. İİBF Yayın No.42 Prof. Dr. Suat Mirza'nın Anısına Armağan Cilt: 1, Eskişehir, 1992

VERGİ İSTATİSTİKLERİ. TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1999-2002; 2000-2005.

VURAL, Y. İstiklal. “1923-1929 Dönemi Maliye Politikaları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1999.

WEBER, Max. *Sosyoloji Yazıları*, (Çev: Taha Pala), İstanbul: İletişim Yayınları, 2000

WEBER, Max. *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*, (Çev: Zeynep Gürata), Ankara: Ayrıç Yayinevi, 2002

YALÇIN, H. ve A. BAŞER. ”Türkiye’de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri” İstanbul, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 173, Ocak 1996.

YARAŞLI, G. Osman. **Türkiye’de Vergi Reformu**, Ankara, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367.

YAY, Turan. “Atatürk Döneminde Vergiler ve Vergi Politikaları”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1-2, Mart-Kasım 1988.

YERASİMOS, Stefanos. *Az gelişmişlik Sürecinde Türkiye*, (Tanzimat’tan 1. Dünya Savaşına), Cilt: II, (Çev: Babür Kuzucu), İstanbul, Belge Yayıncılık, 2001

YERELİ, Ahmet Burçin. “Cumhuriyet Dönemi Türkiye’inde Maliye Biliminde Yaşanan Gelişmeler”, **Atatürk’ün Ölümünün 62. Yılında Cumhuriyet Türkiye’inde Bilimsel Gelişmeler Sempozyumu**, Ankara, 2001

YERELİ, Ahmet Burçin, *Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye’de Devlet-Birey İlişkisi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2003.

YERELİ, A.B. ve MERİÇ, M. “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 35, Nisan, Haziran 1992.

YIRCALI, Rona. *İktisadi Düşünce Tarihi*, 3. Baskı, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 2000

YÜRÜŞEN, Melih. *Bu Ümit Hayal Değil*, Ankara, Liberal Düşünce Topluluğu Yayınları, 1998

## EKLER

### EK 1: OSMANLI DEVLETİ 1280 (MİLADİ 1864) YILI BÜTÇESİ VARİDAT CETVELİ

|  |                     | VARİDATI UMUMİYYE (1280 Rumi, 1864 Miladi) |             |                        |             |               |             |              |             |
|--|---------------------|--|-------------|------------------------|-------------|---------------|-------------|--------------|-------------|
|  |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
| Mevad dı                                   | Nevi Varidat        | Yetmişdokuz Senesi Varidatı                |             | Seksen Senesi Varidatı |             | Fazla sı      |             | Noksanı      |             |
|  |                     | Kese                                       | Küsür Kuruş | Kese                   | Küsür Kuruş | Kese          | Küsür Kuruş | Kese         | Küsür Kuruş |
| <b>Kısmı Evvel (1. Kısım)</b>              |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
| <b>Doğrudan Doğruya Alınan Tekalif</b>     |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
| 1  | Vergi               | 610206                                     | 532         | 606409                 | 247         | 0             | 0           | 3797         | 285         |
| 2  | Bedelât-ı Askeriyye | 121171                                     | 320         | 122165                 | 605         | 994           | 285         | 0            | 0           |
| <b>Yekün-ü Kısmı Evvel</b>                 |                     | <b>731378</b>                              | <b>352</b>  | <b>728575</b>          | <b>352</b>  | <b>994</b>    | <b>285</b>  | <b>3797</b>  | <b>285</b>  |
| <b>Kısmı Sani (2. Kısım)</b>               |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
| <b>Bilvasıta Alınan Tekalif ve Rüsûmat</b> |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
| 1  | Aşar                | 825142                                     | 71          | 876615                 | 418         | 51473         | 347         | 0            | 0           |
| 2  | Ağnam Rûsumu        | 176567                                     | 70          | 223478                 | 447         | 46911         | 377         | 0            | 0           |
| 3  | Canavar Rûsumu      | 2918                                       | 14          | 3643                   | 121         | 725           | 107         | 0            | 0           |
| 4  | Emtia Gümrükleri    | 500000                                     | 0           | 426000                 | 0           | 0             | 0           | 74000        | 0           |
| 5  | Duhan Rûsumu        | 120000                                     | 0           | 235000                 | 0           | 115000        | 0           | 0            | 0           |
| 6  | Balık Saydıyyesi    | 11438                                      | 74          | 12482                  | 105         | 1044          | 31          | 0            | 0           |
| 7  | Kontrato            | 3141                                       | 302         | 3427                   | 505         | 286           | 203         | 0            | 0           |
| 8  | Varaka-i Sahiha     | 30000                                      | 0           | 30000                  |             | 0             | 0           | 0            | 0           |
| 9  | Müskirat Rûsumu     | 25000                                      |             | 36000                  |             | 11000         | 0           | 0            | 0           |
| 10   | Tapu                | 25000                                      |             | 25000                  |             | 0             | 0           | 0            | 0           |
| 11   | Rûsum-ı Müteferrika | 245000                                     |             | 245000                 |             | 0             | 0           | 0            | 0           |
| <b>Yekün-ü Kısmı Sani</b>                  |                     | <b>1964207</b>                             | <b>31</b>   | <b>2116648</b>         | <b>96</b>   | <b>226439</b> | <b>1065</b> | <b>74000</b> | <b>0</b>    |
| <b>Kısmı Salis (3. Kısım)</b>              |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
| <b>Teşebbüs Gelirleri</b>                  |                     | <b>26187</b>                               | <b>350</b>  | <b>26009</b>           | <b>341</b>  | <b>310</b>    | <b>249</b>  | <b>488</b>   | <b>258</b>  |
| <b>Kısmı Rabi (4. Kısım)</b>               |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
| <b>Mülk Gelirleri</b>                      |                     | <b>180005</b>                              | <b>442</b>  | <b>260543</b>          | <b>474</b>  | <b>95319</b>  | <b>231</b>  | <b>14781</b> | <b>199</b>  |
| <b>Kısmı Hamis (5. Kısım)</b>              |                     |  |             |                        |             |               |             |              |             |
|  | Vergiyi Mısır       | 80000                                      |             | 80000                  |             |               |             |              |             |
|  | Vergiyi Eflak       | 5000                                       |             | 5000                   |             |               |             |              |             |
|  | Vergiyi Boğdan      | 3000                                       |             | 3000                   |             |               |             |              |             |
|  | Vergiyi Sırp        | 4600                                       |             | 4600                   |             |               |             |              |             |
|  | Vergiyi Sisam       | 800  |             | 800                    |             |               |             |              |             |
|  | Vergiyi Ayneruz     | 174  |             | 144                    | 400         |               |             | 29           | 100         |
| <b>Yekün-ü Kısmı Hamis</b>                 |                     | <b>93574</b>                               |             | <b>93544</b>           | <b>400</b>  |               |             | <b>29</b>    | <b>100</b>  |

|   |                     |            |                |            |                    |            |              |            |
|---|---------------------|------------|----------------|------------|--------------------|------------|--------------|------------|
| <b>Yekün-ü Kısmı Aksam<br/>(Kısımların Toplamı)</b>   | <b>299535<br/>3</b> | <b>175</b> | <b>3225322</b> | <b>163</b> | <b>32306<br/>5</b> | <b>330</b> | <b>93096</b> | <b>342</b> |
| <b>Tersane-i Amiranın Varidatı<br/>Mahsusası</b>  | 16069               | 244        | 16876          | 278        | 807                | 34         | 0            | 0          |
| <b>Ticarethanenin Varidat-ı<br/>Mahsusası</b>   | 1347                | 216        | 927            | 315        | 0                  | 0          | 419          | 401        |
| <b>Nafiye Dairesinin Varidat-ı<br/>Mahsusası</b>  | 1769                | 200        | 3064           | 203        | 1295               | 3          | 0            | 0          |
| <b>Cem'an Yekün</b>   |                     |            |                |            |                    |            |              |            |
| * 500 Kuruş Bir Keseye Tekabül Etmektedir. Tablonun Aslındaki Hesaplamaların Tam olarak karşılık bulması amacıyla (negatif sonuçlara ulaşmamak için) bazı satırlarda onluk bozulmuş ve bir kese kuruş hanesine eklenmiştir. |                     |            |                |            |                    |            |              |            |
| T.C. MALİYE BAKANLIĞI STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI YAYIN NO: 2007/372 <b>OSMANLI BÜTÇELERİ</b> (1864, 1877, 1880, 1897) OSMANLI MUVAZENE DEFTERLERİ, Erdoğan ÖNER, Ankara, 2007   |                     |            |                |            |                    |            |              |            |
| 31,32, 67-68  |                     |            |                |            |                    |            |              |            |
| *Türkçe metinde yer alan ve tutarsızlık gösteren rakamlar, tarafımızca Osmanlıca Asıl Metin esas alınarak düzeltilmiştir.   |                     |            |                |            |                    |            |              |            |

**EK 2: OSMANLI DEVLETİ 1285 (MİLADİ 1869) YILI BÜTÇESİ  
VARİDAT CETVELİ**

| Seksen beş senesi için tahmin olunan kese | Seksen dört senesi için tahsis kılman kese | Fazla Kese | Noksan Kese | Fasıl | Nev'-i Varidat                                   | Mülâhazat  |
|---|--|------------|-------------|-------|--|--|
| 623450                                    | 613450                                     | 10000      |             | 1     | Birinci Kısım-Doğrudan doğruya alınan tekâlif    |  |
| 128985                                    | 128985                                     |            |             | 2     | Vergi  |  |
| 752435                                    | 742435                                     | 10000      |             |       | Bedeli Askeri                                    |  |
|   |  |            |             |       | Birinci kısmın yekûnu                            |  |
| 1068860                                   | 1133860                                    |            | 65000       | 1     | İkinci Kısım-Bilvasıta alınan tekâlif ve Rüsûmat |  |
|   |  |            |             |       | A'şar  | "-Seksen dört senesinde tenzil kılınandan dolayı ba'zan mülteziminin istifade edememeleri bu sene bedelâtmm tenziline icaben olduğu gibi zürra'mm ma'lûm olan tezayüdü dahi meydanda olduğundan yekdiğerini koruyabilir ise de |
| 307293                                    | 319293                                     |            | 12000       | 2     | A'ğnam Rüsûmu                                    | ianeye(?) bu miktar noksan konan   |
| 6069                                      | 6569                                       |            | 500         | 3     | Canavar Rüsûmu                                   | -Seksen dört senesi ba'zı mahallerde vuku bulan çovanat(?)   |
| 394485                                    | 399485                                     |            | 5000        | 4     | Emti'a gümrükleri                                | -Sene olduğundan dolayı tenzil edeceği meczum hükümdedir.  |
| 103308                                    | 103308                                     |            |             | 5     | Duhan  | -İhracat rüsûmunun yüzde bir tenzilinden dolayı  |
| 15512                                     | 15512                                      |            |             | 6     | Harir  | Sene-i sabıkaya kıyasen tenzil edecektir.  |
| 40678                                     | 40678                                      |            |             | 7     | Müskirat Rüsûmu                                  |  |
| 22399                                     | 22399                                      |            |             | 8     | Tapu   |  |
| 19161                                     | 19161                                      |            |             | 9     | Vezne-i sıhhiyye ve Tezakir                      |  |
| 2187                                      | 2687                                       |            | 500         | 10    | Kontrato   | -Tahrir-i icra olunan mahallerde lağv olunacak miktanna mukabildir.  |
| 18423                                     | 18423                                      |            | 18000       | 11    | Harcı vesaik resmi tahsiliyye                    |  |
| 113452                                    | 131452                                     |            |             | 12    | Rüsûm-ı Mütenevvi'a                              |  |
| 3111827                                   | 2212827                                    |            | 101000      |       | İkinci Kısımın yekûnu                            |  |

|         |         |       |        |    |  |   |
|---------|---------|-------|--------|----|--|---|
| 159533  | 139533  | 20000 |        | 1  | Üçüncü Kısım-Haslat-ı Mütenevvi'ya Memlihalar  | -Tuzun tenzil-i fiyatmdan dolayı sarfiyatın bittab' teksir edeceğinden fazla konulmuştur. |
| 17334   | 17334   |       |        | 2  | Emlak-ı miriye                                 |   |
| 15136   | 15136   |       |        | 3  | Orman  |   |
| 21158   | 18358   | 2800  |        | 4  | Bahriyenin varidat-ı mahsusası                 |   |
| 2385    | 1385    | 1000  |        | 5  | Ticaret dairesinin varidat-ı mahsusası         |   |
| 3972    | 3972    |       |        | 6  | Karantinahane                                  |   |
| 13345   | 15345   |       | 2000   | 7  | Ma'adin  |   |
| 20058   | 28558   | 1500  |        | 8  | Telgrafhane                                    |   |
| 6804    | 6804    |       |        | 9  | Postahane                                      |   |
| 1304    | 1304    |       |        | 10 | Zabtiyenin varidat-ı Mahsusası                 |   |
| 59144   | 59144   |       |        | 11 | Haslat-ı Mütferrika                            |   |
| 330173  | 306873  | 25300 | 2000   |    | Üçüncü kısmın yekûnu                           |   |
| 150000  | 150000  |       |        | 1  | Dördüncü Kısım-Varidat-ı Maktû'a Vergiyi Mısır |   |
| 5000    | 5000    |       |        | 2  | Vergiyi Eflâk                                  |   |
| 3000    | 3000    |       |        | 3  | Vergiyi Boğdan                                 |   |
| 4600    | 4600    |       |        | 4  | Vergiyi Sırp                                   |   |
| 800     | 800     |       |        | 5  | Vergiyi Sisam                                  |   |
| 144     | 144     |       |        | 6  | Vergiyi Aynaruz                                |   |
| 163544  | 163544  |       |        |    | Dördüncü Kısımın yekûnu                        |   |
| 3357979 | 3425679 | 35300 | 103000 |    | Cem'an yekûn                                   |   |
|         |         |       |        |    | Mizan  |   |
|         |         |       |        |    | Seksen beş senesi Bütçesi                      | Seksen dört senesi Bütçesi  |
|         |         |       |        |    | Kese . . . Mecmu' Masarifat                    | Kese . . . Mecmu'   |
|         |         |       |        |    | 3459428 Mecmu' Varidat                         | 3425679 Mecmu' Varidat  |
|         |         |       |        |    | 3357979  | 3402181 Mecmu' Masarifat  |
|         |         |       |        |    | 201449 Fazla Masarifat                         | 23498 Fazla Varidat   |

**EK 3: OSMANLI DEVLETİ 1293 (MİLADİ 1877) YILI BÜTÇESİ  
VARİDAT CETVELİ**

**VARİDAT 1877 Yılı**

Doksan üç senesi Varidat-ı

A'diye Bütçesinin Hülâsa cetvelidir

| Doksan üç senesi için tahmin olunan Kese | Fasıl | Nev-i Varidat                                    |
|--|-------|--|
|  |       | Birinci Kısım-Doğrudan doğruya alınan tekâlif    |
|  | 1     | Vergi  |
| 669783                                   | 2     | Dersaadet vergisi                                |
| 186223                                   | 3     | Bedel-i askeri                                   |
| 856006                                   |       | Birinci kısım yekûnu                             |
|  |       | İkinci Kısım-Bilvasıta alınan tekâlif ve rûsumat |
| 1350000                                  | 1     | A'şar  |
| 353498                                   | 2     | Ağnam  |
| 5343                                     | 3     | Canavar  |
| 296450                                   | 4     | Emti'a Gümrükleri                                |
| 221435                                   | 5     | Duhan  |
| 7872                                     | 6     | Harir  |
| 45396                                    | 7     | Müskirat   |
| 84276                                    | 8     | Tapu   |
| 40262                                    | 9     | Varaka-i sahiha                                  |
| 1013                                     | 10    | Kontrato   |
| 24003                                    | 11    | Harc-ı vesaik ve resm-i tahsiliyye               |
| 96379                                    | 12    | Rûsum-ı mütenevvia                               |
| 2525927                                  |       | İkinci kısım yekûnu                              |
|  |       | Üçüncü Kısım- Hasılat-ı Mütenevvi'a              |
| 168650                                   | 1     | Memlihalar                                       |
| 2565                                     | 2     | Emlâk-ı Miriyye                                  |
| 29120                                    | 3     | Orman  |
| 23077                                    | 4     | Bahriye  |
| 421                                      | 5     | Ticaret  |
| 11523                                    | 6     | Karantina  |
| 45654                                    | 7     | Ma'adin  |
| 55220                                    | 8     | Telgraf ve Posta                                 |
| 401                                      | 9     | Zaptiyye   |
| 59961                                    | 10    | Hasılat-ı Müteferrika                            |
| 396592                                   |       | Üçüncü kısım yekûnu                              |
|  |       | Dördüncü Kısım-Varidat-ı Maktu'a                 |
| 153000                                   | 1     | Mısır vergisi                                    |
| 5000                                     | 2     | Eflak vergisi                                    |
| 3000                                     | 3     | Boğdan vergisi                                   |
| 4600                                     | 4     | Sırp vergisi                                     |
| 800                                      | 5     | Sisam vergisi                                    |
| 144                                      | 6     | Aynaruz vergisi                                  |
| 166544                                   |       | Dördüncü kısım yekûnu                            |
| 3945069                                  |       | Ceman yekûn                                      |



**EK 4: OSMANLI DEVLETİ 1296 (MİLADİ 1880) YILI BÜTÇESİ  
VARİDAT CETVELİ**

| 1296 Senesi   | 1295 Senesi   | Fazla       | Noksan     | Nev'i Varidat  |
|---------------|---------------|-------------|------------|--|
| 225.000.000   | 210.000.000   | 15.000.000  |            | <b>Birinci</b> Kısım-Doğrudan doğruya alınan tekâlif |
| 46.000.000    | 34.000.000    | 12.000.000  |            | Vergi-Dersaadet vergisi                              |
|               |               |             |            | Bedel-i Askeri                                       |
| 27.100.000    | 244.000.000   | 27.000.000  |            | <b>Birinci kısmın yekûnu</b>                         |
|               |               |             |            | <b>İkinci</b> Kısım-Bilvasıta alınan tekâlif ve      |
| 500.000.000   | 450.000.000   | 50.000.000  |            | Rüsûmat  |
| 165.000.000   | 140.000.000   | 25.000.000  |            | A'şar  |
| 844           | 700           | 144         |            | Ağnam  |
| 180.000.000   | 160.000.000   | 20.000.000  |            | Canavar  |
| 100.000.000   | 100.000.000   |             |            | Emti'a Gümrükleri                                    |
| 3.500.000     | 3500          |             |            | Duhan  |
| 18.000.000    | 18.000.000    |             |            | Harir  |
| 20.000.000    | 20.000.000    |             |            | Müskirat   |
| 14.000.000    | 14.000.000    |             |            | Tapu   |
|               | 250           |             | 250        | Varaka-i sahiha                                      |
| 10.000.000    | 8.800.000     | 1.200.000   |            | Kontrato   |
| 30.649.000    | 25.000.000    |             | 4.351.000  | Harc-ı vesaik ve resm-i tahsiliyye                   |
|               |               |             |            | Rüsûm-ı mütenevvi'a                                  |
| 1.041.993.000 | 950.350.000   | 96.344.000  | 4.601.000  | <b>İkinci kısmın yekûnu</b>                          |
|               |               |             |            | <b>Üçüncü Kısım-Hasılat-ı Mütenevvi'a</b>            |
| 70.000.000    | 70.000.000    |             |            | Mahkemeler   |
| 5.200.000     | 8.500.000     |             | 3.300.000  | Emlâk-ı Miriyye                                      |
| 6.070.000     | 8.000.000     |             | 1.930.000  | Orman  |
| 36.905.000    | 9.500.000     | 27.405.000  |            | Bahriye  |
| 200           | 200           |             |            | Ticaret  |
| 5.135.000     | 5.135.000     |             |            | Karantina  |
| 28.500.000    |               | 28.500.000  |            | Harbiyye   |
| 3.309.000     | 18.000.000    |             |            | Maadin   |
| 15.700.000    | 15.700.000    |             | 15.691.000 | Telgraf  |
| 6.300.000     | 6.300.000     |             |            | Posta  |
| 70            | 165           |             | 55         | Zabtiye  |
| 4.509.000     | 4.009.000     |             |            | Tophane  |
| 8.321.000     | 16.000.000    |             | 7.679.000  | Hasılat-ı Mütferrika                                 |
| 188.719.000   | 157.460.000   | 59.914.000  | 28.655.000 | <b>Üçüncü kısmın yekûnu</b>                          |
|               |               |             |            | <b>Dördüncü Kısım-Varidat-ı Maktu'a</b>              |
| 76.500.000    | 76.500.000    |             |            | Vergiyi Mısır  |
| 300           | 300           |             |            | " Sisam  |
| 72            | 72            |             |            | " Aynaruz  |
| 24.000.000    |               | 24.000.000  |            | Rumeli-i şarki vergiyi senevisi ve vergiyi           |
|               |               |             |            | Bulgaristan  |
| 13.000.000    |               | 13.000.000  |            | Kıbrıs cezaresinin fazla-i varidatı                  |
| 113.872.000   | 76.872.000    | 37.000.000  |            | Dördüncü kısmın yekûnu                               |
| 1.615.584.000 | 1.428.582.000 | 220.258.000 | 33.256.000 | <b>Ceman yekûn</b>                                   |

**EK 5: OSMANLI DEVLETİ 1313 (MİLADİ 1897) YILI BÜTÇESİ  
VARİDAT CETVELİ**

| 1313 senesi için hüsulü tahmin olunan |       | 1308 senesinden 1310 senesine kadar üç senelik varidat-ı mütehakkikanm hadd-ı vasatısı |       |  |
|---------------------------------------|-------|--|-------|--|
| Lira Adet                             | Kuruş | Lira Adet  | Kuruş |  |
| 275022                                | 49    | 275022   | 49    | Derssaadet emlak ve akar vergisi   |
| 2236902                               | 12    | 2236902  | 12    | Vilâyat emlak ve akar vergisi  |
| 742135                                | 0     | 500000   | 44    | Vilâyat temettü vergisi  |
| 886210                                | 12    | 886210   | 12    | Vilâyat bedel-i askeriyesi   |
| 21287                                 | 84    | 21287  | 84    | Vergi tezakiri esmanı  |
| 4332337                               | 0     | 4100000  | 76    | A'şar  |
| 1737849                               | 10    | 1937849  | 10    | Ağnam ve Deve ve camus   |
| 16212                                 | 66    | 16212  | 66    | Canavar  |
| 35666                                 | 93    | 35666  | 93    | Emlak-ı miriye mua'ccelesi   |
| 248105                                | 12    | 248105   | 12    | Rüsûm-ı mütenevvi'a  |
| 10531729                              | 38    | 10257256   | 58    |  |
|                                       |       |  |       | <b>Rüsûmat Hasılat-ı Müteferrika</b>   |
| 2000000                               | 0     | 2165783  | 71    | Gümrükler  |
| 786190                                | 0     | 786190   | 0     | Tuz  |
| 754295                                | 0     | 754295   | 0     | Tütün  |
| 248535                                | 0     | 248535   | 0     | Müskirat   |
| 277110                                | 13    | 277110   | 13    | Damga  |
| 107616                                | 18    | 107616   | 18    | Saydiyye   |
| 100000                                | 0     | 100000   | 0     | Duhan  |
| 106386                                | 90    | 106386   | 90    | Harir öşrü   |
| 5449                                  | 0     | 5449   | 0     | Tönbeki Bey'iyyesi   |
| 4000                                  | 0     | 4000   | 0     | Akçe faizi   |
| 55100                                 | 0     | 55100  | 0     | Reftiye te'diyâtı le-dit-tenzil rejinin hisse-i temettü'ü  |
| 40000                                 | 0     | 40000  | 0     | Tönbeki resm-i inhisarı  |
| 3054 83409                            | 96 67 | 3054 83409   | 96 67 | Belve ve Afaril hattının işletilmesinden dolayı Bulgaristan imaretinden alınacak olan Rumeli Demir yolu işletme hasılatmdan hükümet-i seniyyenin hissesi |
| 4571146                               | 84    | 4736930  | 55    |  |

| 1313 senesi için hüsulü tahmin olunan |       | 1308 senesinden 1310 senesine kadar üç senelik varidat-ı mütehakkikannın hadd-ı vasatısı |       | <b>Devair Varidatı</b>                                |
|---------------------------------------|-------|--|-------|---|
| Lira Adet                             | Kuruş | Lira Adet  | Kuruş | <b>Devair-i Askeriyye</b>                             |
| 307506                                | 97    | 307506   | 97    | Nizamiyye   |
| 149809                                | 51    | 149809   | 51    | Bahriyye  |
| 71324                                 | 81    | 71324  | 81    | Tophane   |
| 4152                                  | 0     | 4152   | 0     | Jandarma  |
| 532793                                | 29    | 532793   | 29    |   |
|                                       |       |  |       | <b>Devair-i Mülkiyye</b>                              |
| 45220                                 | 22    | 45220  | 22    | Dahiliyye   |
| 43008                                 | 26    | 43008  | 26    | İlmiyye   |
| 405113                                | 59    | 405113   | 59    | Telgraf ve posta                                      |
| 2906                                  | 30    | 2906   | 30    | Zabtiyye  |
| 233885                                | 70    | 233885   | 70    | Adliyye   |
| 36014                                 | 51    | 36014  | 51    | Hariciyye   |
| 21902                                 | 22    | 21902  | 22    | TicaretveNafi'a                                       |
| 310845                                | 89    | 310845   | 89    | Orman ve Ma'adin ve Ziraat                            |
| 38692                                 | 0     | 38692  | 0     | Bankada merhun Tahvilât faizi                         |
| 243476                                | 96    | 243476   | 96    | İdare-i Merkeziyye ve vilâyat hasılat-ı müteferrikası |
| 224220                                | 56    | 224220   | 56    | Defter-i Hakani                                       |
| 87829                                 | 1     | 87829  | 1     | Sıhhiye   |
| 1975                                  | 0     | 1975   | 0     | Cemiyet-i Sıhhiyye-i mülkiyye                         |
| 227346                                | 26    | 201311   | 95    | İdare-i Mahsusa                                       |
| 39600                                 | 0     | 41800  | 0     | Ereğli  |
| 1962036                               | 48    | 1938202  | 17    |   |
| 2494829                               | 77    | 2470995  | 46    | Devair Varidatı Yekûnu                                |
| 51775                                 | 0     | 1136316  | 0     | Duhan rejisinin hazineye ait hisse-i temettü'u        |
| 1136316                               | 0     | 1136316  | 0     | Maktu' vergiler                                       |
| 18511323                              | 99    | 18927746   | 59    | <b>Cümle-i yekûn</b>                                  |

## EK 6: VERGİLEME ZİHNİYETİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

| <b>TANZİMAT DÖNEMİ (1839-1920)</b>   |
|--|
| Vergi uygulamaları açısından dinin önemi kalkmaya, vergicilikte Avrupa hukuku esas alınmaya başlanmıştır.                                    |
| Vergi toplamada, aracılardan kullanılmaması esasını benimsense bile fiilen iltizam yöntemi Cumhuriyete kadar sürmüştür.                      |
| “ <i>Kanunsuz vergi olmaz</i> ” ilkesi 1876 Anayasası’nda hüküm altına alınmasına rağmen ancak 1908 sonrasında uygulama alanı bulabilmiştir. |
| Tanzimat’la eşitlik ilkesi benimsense bile ayrımcılık devam etmiştir.  |
| <b>TEK PARTİ DÖNEMİ</b>  |
| 1921 Anayasası’nda vergi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.   |
| 1924 Anayasası’nda “ <i>Kanunsuz Vergi Olmaz</i> ” ilkesi korunmuştur, ancak Anayasa yargısı henüz mevcut değildir.                          |
| Aşar Vergisinin kaldırılmasında halkın Cumhuriyet Rejimine verdiği kuvvetli destek etkili olmuştur.  |
| Aşar Vergisinin kaldırılmasından kaynaklanan açık, dolaylı vergiler ile kapatılmaya çalışılmıştır.   |
| Varlık Vergisinde azınlık karşıtı bir uygulama yapılarak mükellefler arasında ayrımcılığa sebep olunmuştur.                                  |
| Bu dönemde vergilemede basitlik ve istikrar sağlanamamıştır.   |
| <b>ÇOK PARTİ DÖNEMİ</b>  |
| Bu dönemde iki Anayasa yapılmıştır; ikisinde de vergilemede kanunilik ilkesine uyulmuştur ve Anayasa yargısı mevcuttur.                      |
| Çok partili hayatta, vergiler popülizme alet edilmeye başlanmıştır.  |
| 1980 sonrasında, vergilemede piyasa ekonomisi anlayışı hakim olmaya başlamıştır.   |
| Vergilemede basitlik ve istikrar sağlanamamıştır.  |



### **Dr. Abdullah MUTLU**

3 Mart 1971'de Antalya/Serik'te doğan Abdullah Mutlu, Manavgat Çardak Köyü İlkokulunu, Antalya Atatürk Ortaokulunu ve Antalya Lisesini bitirdikten sonra Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü'nde yüksek öğrenime başlamıştır. 1995 yılında aynı üniversiteden mezun olan Abdullah Mutlu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajını tamamladıktan sonra 1999 yılında Hacettepe Üniversitesi Maliye Anabilim Dalında İngilizce hazırlık sınıfını başarı ile tamamlayarak Yüksek Lisans öğrenimine başlamış ve "Devlet ve Vergileme Kapsamında Kurumlar Vergisinin Ekonomik Analizi" adlı tezini savunarak 2002 yılında mezun olmuştur.

Bu arada, Ekim 1998'de İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nde Araştırma Görevlisi olarak göreve başlayan Abdullah Mutlu, 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 35/a maddesi uyarınca YÖK tarafından, 1999'da Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans süresince görevlendirilmiştir. Yüksek lisans tezini 2002'de savunduktan sonra görevlendirme doktora programı süresince de uzatılmış, yine Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında "Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi" başlıklı ve elinizdeki kitap haline getirilmiş teziyle doktora programını tamamlamıştır. 2008 yılında İnönü Üniversitesi İktisat Bölümüne dönen Abdullah Mutlu'nun çeşitli dergilerde yayınlanmış makaleleri bulunmaktadır.

Evli ve iki çocuk babası olan Abdullah Mutlu, İngilizce ve Almanca bilmektedir.